

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分等取消請求事件

国側当事者・国(真岡税務署長)

令和2年2月19日棄却・控訴

判 決

原告	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	鳥飼 重和 堀 招子 瀧谷 耕二 竹内 亮 鵜飼 剛充
同補助参加人	B
同代表者代表理事	乙
同訴訟代理人弁護士	阪本 清 阪本 智宏 島田 浩樹 高村 充保
同補助参加人	C農業協同組合
同代表者代表理事	丙
同訴訟代理人弁護士	中山 博之 青木 康之 黒坂 頌胤
被告	国
同代表者法務大臣 処分行政庁	三好 雅子 真岡税務署長 高市 智恵子
同指定代理人	土屋 大気 角木 渉 菊地 翔太 猪股 翔太 荒井 和憲 清野 将史 西野 剛史

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用のうち、原告補助参加人Bの参加によって生じた費用は同補助参加人の負担とし、原

告補助参加人C農業協同組合の参加によって生じた費用は同補助参加人の負担とし、その余は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

- 1 真岡税務署長が原告に対し平成27年3月17日付けでした原告の平成19年1月1日から同年12月31日までの事業年度以後の法人税の青色申告の承認取消処分を取り消す。
- 2 真岡税務署長が原告に対し平成27年3月17日付けでした原告の平成19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7751万6478円、納付すべき税額3522万5400円を超える部分及び同法人税に係る重加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 3 真岡税務署長が原告に対し平成27年3月17日付けでした原告の平成20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1億0624万0635円、納付すべき税額3013万3200円を超える部分及び同法人税に係る重加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 4 真岡税務署長が原告に対し平成27年3月17日付けでした原告の平成21年1月1日から同年12月31日までの事業年度の法人税に係る重加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 5 真岡税務署長が原告に対し平成27年3月17日付けでした原告の平成22年1月1日から同年12月31日までの事業年度の法人税に係る重加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 6 真岡税務署長が原告に対し平成27年3月17日付けでした原告の平成23年1月1日から同年12月31日までの事業年度の法人税に係る重加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 7 真岡税務署長が原告に対し平成27年3月17日付けでした原告の平成24年1月1日から同年12月31日までの事業年度の法人税に係る重加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 8 真岡税務署長が原告に対し平成27年3月17日付けでした原告の平成25年1月1日から同年12月31日までの事業年度の法人税に係る重加算税の賦課決定処分並びに平成27年6月29日付けでした同事業年度の法人税の更正処分のうち所得金額1億0193万9611円、納付すべき税額1483万0900円を超える部分及び同法人税に係る過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 9 真岡税務署長が原告に対し平成27年3月17日付けでした原告の平成25年1月1日から同年12月31日までの課税事業年度の復興特別法人税に係る重加算税の賦課決定処分並びに平成27年6月29日付けでした同課税事業年度の復興特別法人税の更正処分のうち課税標準法人税額2515万4000円、納付すべき復興特別法人税額229万8900円を超える部分及び同復興特別法人税に係る過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

原告は、平成19年から平成25年までの各1月1日から12月31日までの事業年度（以下、それぞれ「平成19年12月期」ないし「平成25年12月期」といい、併せて「本件各事業年度」という。）の法人税及び平成25年1月1日から同年12月31日までの課税事業年度（以下、上記の事業年度と同様に「平成25年12月期」と表記する。）の復興特別法人税につき、租税特別措置法（以下「措置法」という。）67条の3第1項2号に定める農業協同組合等に委託して行う肉用牛の売却に係る所得の課税の特例（以下「本件特例」という。）

が適用されるとして、かつ、平成25年12月期の法人税及び復興特別法人税については更に原告を退職した元代表取締役丁（以下「原告元代表者」という。）への退職給与（以下「本件役員退職給与」という。）の支給額が損金の額に算入されるとして、それぞれ申告をしたところ、真岡税務署長から、原告が本件各事業年度において行った肉用牛の売却取引の中には、本件特例の適用が認められないにもかかわらず、原告補助参加人らに委託して行う売却であるように装われたものがあり、当該取引は、法人税法127条1項3号及び国税通則法68条1項の「仮装」に該当し、かつ、国税通則法70条5項（現4項）の「偽りその他不正の行為」に該当するなどとして、平成27年3月17日付けで、平成19年12月期以後の法人税の青色申告の承認取消処分（以下「本件青色承認取消処分」という。）、本件各事業年度の法人税及び平成25年12月期の復興特別法人税の各更正処分（以下、これらのうち法定申告期限から5年を経過した日以後にされた平成19年12月期及び平成20年12月期の法人税の各更正処分を「本件各更正処分」という。）並びに重加算税の各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」という。）を受け、また、本件役員退職給与の額には法人税法34条2項の「不相当に高額な部分の金額」があるとして、平成27年6月29日付けで、平成25年12月期の法人税及び復興特別法人税の各再更正処分並びに過少申告加算税の各賦課決定処分（以下、これらの各処分を「本件各再更正処分等」といい、本件青色承認取消処分、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分と併せて「本件各処分」という。）を受けた。

本件は、原告が、真岡税務署長指摘の各取引に本件特例の適用がないことは争わないが、「仮装」の事実はなく、「偽りその他不正の行為」にも該当しないと主張して、①本件青色承認取消処分、②本件各更正処分のうち申告額を超える部分及び③本件各賦課決定処分の各取消しを求め、また、本件役員退職給与の額には「不相当に高額な部分の金額」はないと主張して、④本件各再更正処分等（再更正処分については平成27年3月17日付け更正処分の額を超える部分）の各取消しを求める事案である。

1 関係法令の定め概要（本件当時のもの）

（1）本件特例についての定め

ア 措置法67条の3第1項は、農業生産法人が、昭和56年4月1日から平成27年3月31日までの期間内の日を含む各事業年度において、当該期間内に同項2号に掲げる「農業協同組合又は農業協同組合連合会のうち政令で定めるものに委託して行う売却」の方法により同号に定める当該農業生産法人が飼育した生産後1年未満の肉用牛を売却した場合等において、その売却した肉用牛のうちに免税対象飼育牛があるときは、当該農業生産法人の当該免税対象飼育牛の当該売却による利益の額に相当する金額は、当該売却をした日を含む事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する旨を定める。

イ 措置法67条の3第3項前段は、同条1項の規定は、確定申告書等に同項の規定により損金の額に算入される金額の損金算入に関する申告の記載があり、かつ、当該確定申告書等にその損金の額に算入する金額の計算に関する明細書並びに免税対象飼育牛の売却が同項各号に掲げる売却の方法により行われたこと及びその売却価額その他財務省令で定める事項を証する書類（以下「肉用牛売却証明書」という。）の添付がある場合に限り、適用する旨を定める。

（2）青色申告承認の取消し、重加算税及び更正の期間制限についての定め

ア 法人税法127条1項の前段は、青色申告の承認を受けた内国法人につき同項3号の

「その事業年度に係る帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装して記載し又は記録し、その他その記載又は記録をした事項の全体についてその真実性を疑うに足りる相当の理由があること」に該当する事実がある場合には、納税地の所轄税務署長は、当該事業年度まで遡って、その承認を取り消すことができる旨を定める。

イ 国税通則法68条1項は、期限内申告書が提出され、更正があった場合において、納税者が「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」は、当該納税者に対し、過少申告加算税に代え、重加算税を課する旨を定める。

ウ 国税通則法70条1項は、法人税に係る更正は、その更正に係る国税の法定申告期限から5年を経過した日以後においては、することができない旨を定め、同条5項は、「偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ」た国税についての更正は、同条1項の規定にかかわらず、その更正に係る国税の法定申告期限から7年を経過する日まで、することができない旨を定める。

(3) 役員に対する退職給与等の損金不算入についての定め

法人税法34条2項は、内国法人がその役員に対して支給する退職給与の額のうち「不相当に高額な部分の金額」として政令で定める金額は、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旨を定める。

これを受けて法人税法施行令70条2号は、上記の政令で定める金額を、内国法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給した退職給与の額が、当該役員のもの内国法人の業務に従事した期間、その退職の事情、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退職給与の支給の状況等に照らし、その退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額と定める。

2 前提事実（証拠等により認定した事実はその証拠等を掲記する。証拠等の掲記のない事実は、当事者間に争いがない。）

(1) 当事者等

ア 原告は、昭和54年8月●日に設立された、肉用牛の飼育、肥育及び販売等を目的とする株式会社であり、本店を栃木県芳賀郡●●に置く農業生産法人（本件各事業年度当時）である。

イ 原告元代表者は、原告の設立時に取締役就任するとともに代表取締役就任し、平成24年12月25日、原告の代表取締役を退任するとともに取締役を退任した者である。

ウ 株式会社D（以下「D」という。）は、昭和62年4月●日に設立された、肉用牛の飼育、肥育及び販売等を目的とする株式会社であり、原告と本店所在地を同じくする原告の関連会社である。

エ 株式会社E（以下「E」という。）は、平成19年3月●月に設立された、飼料用農作物の栽培及び販売並びに肉牛の肥育及び販売等を目的とする株式会社であり、本店を北海道稚内市に置き、原告がその発行済株式の過半数を有する原告の関連会社である。

オ 原告補助参加人Bの栃木県本部（以下「F」という。）及び原告補助参加人C農業協同

組合（以下「C農協」ともいう。）は、いずれも措置法67条の3第1項2号にいう「農業協同組合又は農業協同組合連合会のうち政令で定めるもの」として農林水産大臣が指定したもの（以下「指定農協等」という。）に該当する農業協同組合等である。

(2) 肉用牛の売却取引の実施

ア 原告は、本件各事業年度において、栃木県内の牧場で乳用牛から生まれ育成された肉用子牛を、交雑種（F1）については月齢7か月頃に、和牛については月齢10か月頃に、Fを委託先としてDに売却し、Fから肉用牛売却証明書の交付を受けていた（以下、この売却取引を「本件F取引」という。）。

イ 原告は、平成21年12月期ないし平成24年12月期において、Eに預託していた和牛雌牛から生まれた肉用子牛を月齢10か月頃に、C農協を委託先としてEに売却し、C農協から肉用牛売却証明書の交付を受けていた（以下、この売却取引を「本件C取引」といい、本件F取引と併せて「本件各取引」という。）。

(3) 本件役員退職給与の支給の経緯

ア 原告は、平成25年2月7日に開催した臨時株主総会において、原告元代表者の退職慰労金（本件役員退職給与）として2億9920万円を支給する旨を決議した。本件役員退職給与は、原告元代表者が原告を退職する直前まで役員報酬として支給を受けていた月額110万円を基礎とし、勤続年数を34年及び功績倍率を8倍として、これらを乗じて算定されている。（乙49）

イ 原告は、平成25年3月1日、原告元代表者に対し、本件役員退職給与として2億9920万円を支給した。

(4) 本件各処分等の経緯

ア 法人税について青色申告の承認を受けていた原告は、本件各事業年度の法人税について、法定申告期限以前の日（平成19年12月期については平成20年3月27日、平成20年12月期については平成21年3月30日）に、所得金額、納付すべき税額等を別表1の「確定申告」欄の各該当欄記載の金額とする確定申告（青色申告）を行い、平成25年12月期の復興特別法人税について、提出期限までに、別表2の「申告」欄記載のとおり申告した（甲2～9、乙57、58）。

上記確定申告において、原告は、本件各取引について、肉用牛売却証明書を添付の上、本件特例を適用した申告をし、また、平成25年12月期の所得の金額の計算上、本件役員退職給与の全額である2億9920万円を損金の額に算入していた。

イ 真岡税務署長は、平成27年3月17日付けで、原告に対し、本件各取引には本件特例の適用は認められず、原告の行為が法人税法127条1項3号及び国税通則法68条1項の「仮装」に該当し、国税通則法70条5項の「偽りその他不正の行為」に該当することなどを理由として、①本件青色承認取消処分をするとともに、②本件各事業年度の法人税及び平成25年12月期の復興特別法人税について、別表1及び2の「更正処分等」欄記載のとおり、各更正処分（本件各更正処分を含む。）及び重加算税の各賦課決定処分（本件各賦課決定処分）をした（甲2～9）。

ウ 原告は、平成27年3月25日付けで、関東信越国税局長に対し、上記イの各処分についての異議申立てをしたが、関東信越国税局長は、同年6月2日付けで、同異議申立てをいずれも棄却する旨の決定をした（甲12、13）。

エ 真岡税務署長は、平成27年6月29日付けで、原告に対し、原告が損金の額に算入した本件役員退職給与の額の一部が法人税法34条2項の「不相当に高額な部分の金額」に当たり、損金の額に算入されないことを理由として、別表1及び2の「再更正処分等」欄記載のとおり、平成25年12月期の法人税及び復興特別法人税の各再更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分（本件各再更正処分等）をした（甲10、11）。

オ 原告は、平成27年7月3日付けで、国税不服審判所長に対し、上記イの各処分についての審査請求をし、同年8月24日付けで、真岡税務署長に対し、本件各再更正処分等についての異議申立てをし、同異議申立ては、真岡税務署長が関係書類等を国税不服審判所長に送付したことから、国税不服審判所長に対する審査請求とみなされた（甲14～16）。

国税不服審判所長は、平成28年6月27日付けで、上記各審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。

カ 原告は、平成28年12月22日、本件訴えを提起した（顕著な事実）。

3 争点及び当事者の主張の要旨

(1) 本件各取引について法人税法127条1項3号及び国税通則法68条1項の「仮装」があったか否か（争点（1））

（被告の主張）

ア 国税通則法68条1項の「仮装」とは、架空仕入れ・架空契約書の作成・他人名義の利用等、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることをいい、法人税法127条1項3号の「仮装」もこれと同義である。そして、納税者（行為者）の行為が、客観的に仮装であると判断することができれば、特段の事情がない限り、納税者（行為者）が仮装することを認識していたものと推認できる。

イ 措置法67条の3第1項2号に規定する「委託して行う売却」とは、売主と買主の当事者間において、単に委託又は受託という形態をもって売却を行ったのみでは足りず、受託者である指定農協等が主体的に売買及び価格形成に関与し、取引価格の公正かつ適正さが担保された売却であることを要するというべきである。

本件F取引においては、D以外の肥育農家等への売却を予定しておらず、委託者たる原告が主体的に売却価格を決定しており、Fは子牛の売却価格の形成に関与していなかった。また、本件C取引においても、E以外の肥育農家等への売却を予定しておらず、委託者たる原告が主体的に売却価格を決定していた。

以上のとおり、本件各取引は、グループ会社内での売買取引にすぎないものを、指定農協等に委託したように形式を整えたものにほかならず、指定農協等であるF及びC農協の役割等はあくまで形式的なものにとどまり、実態として、原告とD及び原告とEが直接取引をしたものである。つまり、本件各取引は、売却に伴う業務コスト面（指定農協等に対する手数料、各種書類作成等の事務作業）以上に、本件特例の適用による多額な税制上の恩恵を受けることを目的として、形式的に、F及びC農協に委託したように装ったものである。

ウ このように、原告は、措置法67条の3第1項2号に規定する「委託して行う売却」の方法によるものではないにもかかわらず、本件各取引について、委託売却に関連する一連の書類を作成し、F又はC農協から交付を受けた肉用牛売却証明書を本件各事業年

度の各確定申告書に添付するなどにより、あたかも「委託して行う売却」であるかのように装っていたものであり、原告は、そのことを認識していたと認められるから、原告が行った本件各取引は、法人税法127条1項3号及び国税通則法68条1項の「仮装」に該当する。

(原告の主張)

ア 法人税法127条1項3号及び国税通則法68条1項の「仮装」に該当するためには、仮装することについての認識が必要である。措置法67条の3第1項2号に規定する「委託して行う売却」のように、法的評価を含む事実については、納税者等の行為が客観的に見て事実と異なる外観を形成する行為であるという前提事実の存在のみで、仮装することを認識していたと推認することはできない。

イ Fは、子牛の個体や状態等の確認及び体重の測定をし、原告との協議により売却価格の算定方法を定め、売却価格の確認及び決済をするなど、子牛の売却価格の形成等に十分に関与しており、その役割等が形式的なものにとどまっていたものではないから、本件F取引は、原告がDと直接取引したものには当たらない。

また、C農協は、原告が翌月販売する子牛の確認をし、売却価格の算定方法もC農協が定めた売却委託要領に準拠したものであり、その売却価格も確認しているなど、子牛の売却価格の形成等に関与しており、その役割等が形式的なものにとどまっていたものではないから、本件C取引は、原告とEが直接取引したものとはいえない。

なお、売却先がD及びEに限られていたのは、D及びE以外に原告が売却する頭数を安定的に購入できる買い手が存在しなかったためである。指定農協等が主体的に売却価格を決定していれば、売却先が特定の肥育農家等であったとしても、公正かつ適正な価格形成が行われることは担保されるから、措置法67条の3第1項2号に規定する「委託して行う売却」に該当するために、指定農協等が売却先を決定することまでは必要ではないと解すべきである。

ウ 本件各取引においては、①上記のとおり、F及びC農協が子牛の売却価格の形成等に関与していたこと、②指定農協等であるF及びC農協も措置法67条の3第1項2号の「委託して行う売却」に該当するものと認識し、肉用牛売却証明書を発行していたこと、③一般に「委託販売」と呼ばれる取引の法形式は様々であるところ、本件各取引も、そのような委託販売と呼ばれる取引には該当し得ることなどから、原告は、本件各取引が同号に規定する「委託して行う売却」に該当すると信じていたものである。このように、原告は、同号に規定する「委託して行う売却」に該当しないことを認識していなかったのであるから、原告が本件各取引を同号の「委託して行う売却」であるかのように装っていたということはある得ない。

したがって、本件各取引について、法人税法127条1項3号及び国税通則法68条1項の「仮装」があったとはいえない。

(原告補助参加人Bの主張)

Fは、本件F取引において、北海道内主要3市場における平均価格を基礎とした売却価格であることを確認するとともに、職員が売却対象牛について体重等を確認し、代金の回収等も行っていたことから、本件F取引が本件特例の要件を充足するものと認識していた。したがって、本件F取引が仮に本件特例の要件を充足するものではなかったとしても、少

なくとも、原告が事実を偽装したと評価されるような悪質なものでなかった。

(原告補助参加人C農業協同組合の主張)

農業協同組合においては、措置法67条の3第1項2号に規定する「委託して行う売却」と農業協同組合が行う委託販売について明確に区別されておらず、C農協は、本件C取引も「委託して行う売却」に該当すると考えていた。このようにC農協においても、本件C取引が「委託して行う売却」に該当すると誤解していたものであり、本件は原告が「偽装」行為によって税額を免れたものではない。

(2) 原告について国税通則法70条5項の「偽りその他不正の行為」があったか否か(争点(2))

(被告の主張)

国税通則法68条1項の「偽装」の事実が認められる場合には、当該事実は、同法70条5項の「偽りその他不正の行為」に該当すると解される。

したがって、原告が措置法67条の3第1項2号に規定する「委託して行う売却」であるかのように装った行為は、国税通則法68条1項の「偽装」に該当すると同時に同法70条5項の「偽りその他不正の行為」にも該当する。

(原告の主張)

国税通則法70条5項の「偽りその他不正の行為」に該当するためには、税額を免れる意図が必要であり、その前提として、「偽りその他不正の行為」を行うことに対する認識も必要となる。

前記(1)のとおり、原告は、「委託して行う売却」に該当しないことを認識していなかったから、原告の行為は、国税通則法70条5項の「偽りその他不正の行為」には該当しない。

(3) 本件役員退職給与の額のうち法人税法34条2項の「不相当に高額な部分の金額」があるか否か(争点(3))

(被告の主張)

ア 本件役員退職給与の相当額の算定に当たっては、「平均功績倍率法」、すなわち、退職役員に退職給与を支給した当該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(以下「同業類似法人」という。)の役員退職給与の支給事例における功績倍率(同業類似法人の役員退職給与の額を、その退職役員の最終月額報酬額に勤続年数を乗じた額で除して得た倍率をいう。)の平均値(以下「平均功績倍率」という。)に、当該退職役員の最終月額報酬額及び勤続年数を乗じて算定する方法を用いることが合理的であり、相当である。

イ 被告は、本件における同業類似法人として、①原告の本店所在地である栃木県と経済事情が類似する地域である関東信越国税局及びその隣接局(仙台国税局、東京国税局、金沢国税局及び名古屋国税局)の各管内に納税地を有する法人を対象とし、②原告と同種の事業である日本標準産業分類の大分類「A-農業、林業」の中分類「01-農業」の小分類「012-畜産農業」を基幹の事業とし、③事業規模の類似性を判断する要素である売上金額が原告の平成25年12月期の売上金額の2分の1から2倍の範囲内(いわゆる倍半基準)である事業年度(平成23年10月1日から平成26年9月30日までの間に終了するもの)があり、かつ、所得金額が欠損でないこと、④当該事業年

度において原告と同じく普通退職（死亡退職を除く。）した代表取締役に対して退職給与の支給があり、⑤当該事業年度について不服申立て又は訴訟が係属中でないという抽出基準の全てを満たす法人を機械的に抽出した。

ウ こうして抽出された原告の同業類似法人は別表3のと通りの3法人であり、平均功績倍率は1.06である。

上記平均功績倍率に原告元代表者の最終月額報酬額110万円及び勤続年数34年を乗じると、3964万4000円となるから、本件役員退職給与の額（2億9920万円）のうち、これを超える2億5955万6000円は、法人税法34条2項の「不相当に高額な部分の金額」に該当し、損金の額に算入されない。

（原告の主張）

ア 抽出条件の不合理性

（ア）同業類似法人の抽出について

被告選定法人のうち、別表3の1及び2はいずれも養鶏業を営む法人、同3は実験動物の飼育販売業を営む法人と推認される所、肉用牛生産業と養鶏業では、総資産回転率に2倍以上の違いがあり、売掛債権回収期間、棚卸資産回転期間、仕入債務回転期間及びキャッシュ・コンバージョン・サイクルも大きく異なり、酪農業と養鶏業においても、総資産回転率、売上高に対する役員報酬率に大きな違いがある。このように、肉用牛生産業及び酪農業と養鶏場は、その事業の特質を全く異にし「同種の事業」とはいえないから、本件では、細分類「0122－肉用牛生産業」及び「0121－酪農業」を営む法人であることを抽出条件とすべきである。

（イ）事業規模の類似性について

- a 肉用牛生産業や酪農業を営む法人は、その多くが、肉用牛の売却による利益の額に相当する金額を損金の額に算入することができるという本件特例の適用を受けることによって、所得金額が欠損となっているから、本件特例によって所得金額が欠損となる法人を同業類似法人の抽出から除外することは不合理である。
- b また、本件の抽出条件においては事業規模の類似性について売上金額のみを基準としているところ、別表3の1の法人の総資産額は19億円程度、同2の法人の総資産額は15億円程度であるのに対し、原告の総資産額は約66億円であるから、その事業規模が類似するものには当たらず、総資産額を考慮しなかったのは不合理である。

（ウ）抽出対象地域について

原告の同業類似法人に該当する肉用牛及び乳用牛の飼養者は、その大半が札幌国税局管内及び熊本国税局管内の法人であると推認される。他方、仙台国税局、東京国税局、金沢国税局及び名古屋国税局の各管内の地域は広域に及んでおり、栃木県と経済事情が類似する地域であるとはいえないから、これらの管内に納税地がある法人に限定すべき合理的な理由はなく、むしろ、日本全国の法人を抽出の対象とすれば、肉用牛生産業及び酪農業を営む法人が抽出される蓋然性が高い。

（エ）以上のように、本件の抽出条件は不合理であるから、これに基づき抽出された法人の役員退職給与の支給事例を基にして算定した金額が、原告元代表者に対する退職給与として相当と認められる金額とはいえない。

イ 算定方法が適切ではないこと

(ア) 最終月額報酬額が原告元代表者の功績の程度を反映したものではないこと

一般に肉用牛生産業及び酪農業においては、事業規模が大きくなればなるほど利益率は下がる傾向にあるが、原告は、平成25年12月期以前の5事業年度の平均で2億7381万2000円もの純利益（純利益率8.73%）を上げており、平成25年12月期末において、41億7974万2000円もの利益剰余金（利益剰余金比率62.41%）を有する企業である。これは、原告元代表者が、乳肉複合経営という先駆的な経営手法と、徹底した経営の合理化と効率化によって、原告を成長させたことによるものである。このような原告元代表者の功績の程度、原告の役員の報酬額が同業他社と比べて相当に低い水準にあることも考慮すると、最終月額報酬額（110万円）は原告元代表者の原告に対する功績の程度を反映したものではないことが明らかである。

(イ) 勤続年数1年当たりの役員退職給与額の最高額（又は最高功績倍率）を用いるべきこと

勤続年数1年当たりの役員退職給与額の平均額（又は平均功績倍率）により算定された金額は、あくまで同業類似法人における平均的な役員退職給与の額にすぎないから、それを越える部分を不相当に高額な部分であるとするのは、法人税法34条2項の「不相当に高額な部分の金額」という文言や退職給与のうち隠れた利益処分としての性質を有する部分について損金算入を認めないこととした同項の趣旨に合致せず妥当でない。そして、ある役員の役務の対価として相当と認められる金額は一定額に限られるものではないから、法人税法施行令70条2号に規定する「退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額」とは、その性質上、相当と認められる金額のうち最高額を意味すると解すべきである。また、本件における原告元代表者の原告に対する功績の大きさからすれば、同業類似法人の功績倍率の最高値により算定すべきことはむしろ当然のことといえる。

ウ 以上によれば、被告選定法人における役員退職給与の支給事例を基にして算定した金額は、原告元代表者に対する「退職給与として相当であると認められる金額」とはなり得ず、本件役員退職給与の額のうち「不相当に高額な部分の金額」があるとはいえない。

第3 当裁判所の判断

1 争点（1）（本件各取引について法人税法127条1項3号及び国税通則法68条1項の「仮装」があったか否か）について

（1）前提事実に加え、掲記の各証拠及び弁論の全趣旨によれば、次の事実が認められる。

ア 本件F取引の概要

（ア）原告グループ会社の業務内容

栃木県内に本店を有する原告グループ会社3社（原告、D及びG）は、デイリー部、堆肥管理部、飼料原料部、生産管理部、企画管理部、ビーフ部及びアグリサポートの各部に分かれて業務を行っており、これらの3社の従業員は、会社の区別なく、同じ事務所内で業務に従事している（甲18、乙68、69、75）。

原告グループは、乳肉複合経営を実施しており、乳牛から生まれた交雑種（7か月齢）をDにおいて約20か月間肥育して販売している（乙6、69）。

（イ）原告とFとの間の契約内容

a 平成15年3月1日付けの原告とFとの売買基本契約及び覚書

原告とFは、平成15年3月1日付けで、肉牛、素牛及び受精卵等の売買に関する基本契約を締結した。同契約には、その取引条件は同契約の条項によるほか覚書により別途定めること、覚書に定めのない事項については双方協議の上決定することなどが定められていた。原告とFは、同日付けで、同契約に基づき、覚書を取り交わした。同覚書では、原告が肥育素牛の売却をFに委託し、Fはそれに基づき肥育素牛を販売すること（2条）、受渡場所は、原告又はFの指定する場所とし、素牛の受渡しは、Fの受領書の提出と同時に完了するものとする（3条）、原告・F間の売買取引の、品名・規格・価格その他取引に必要な条件については、毎月の北海道の市況を参考に、協議の上決定すること（4条）、Fから原告への代金決済については、Fが委託された素牛を販売し、その販売代金の入金を確認した後4日以内に、販売価格の1.1%の販売手数料を差し引いた額を原告の口座に振り込むこと（5条）などが定められていた。（乙10、11）

b 平成20年11月10日付けの原告とFとの売買基本契約、売却委託契約及び覚書

原告とFは、平成20年11月10日付けで、新たに売買基本契約及び生後1年未満の肉用子牛の売却に関する委託契約を締結し、平成15年3月1日付けの売買基本契約を合意解除した。同委託契約では、原告がFに対し、売却を委託する肉用子牛の個体識別番号（種類、性別、体重、生年月日等）、頭数等を通知したときに個別契約が成立すること（3条）、Fは、肉用子牛の所有権が原告にあることを確認し、原告は、買主に肉用子牛を引き渡すまでの間、善良なる管理者の注意をもって管理すること（4条）、Fは、売却を受託した肉用子牛を原告の名において売却し、市場価格に準じた価格をもって買主との売買を成立させ、買主から売却代金を回収すること（5条1項）、Fは、買主との売買が成立したときは、遅滞なく売買の成立内容を原告に報告すること（同条2項）、取引条件は、この契約の各項によるほか覚書により別途定め、覚書にない事項については協議によって決定すること（同条4項）などが定められていた。原告とFは、同委託契約と同日付けで、同委託契約に基づき、覚書（以下、平成15年3月1日付けの覚書と併せて「本件各覚書」という。）を取り交わした。同覚書では、取引の内容として、原告は、取り扱う肉用子牛を継続的に売却委託し、Fは、売却を受託した肉用子牛を原告の名において売却し、買主から売却代金を回収すること（2条）、受渡場所・条件として、受渡場所は原告又はFの指定する場所とし、原告がFに対し売却を委託する肉用子牛の個体識別番号（種類、性別、体重、生年月日等）、頭数等を通知・確認したときに受渡しが完了すること（3条）、取引条件として、取引価格は前月の南北海道市場・十勝市場・北見市場の3市場の単純平均価格とし、その他取引に必要な条件等については原告とFの協議により決定すること（4条）、Fから原告への代金決済については、Fが肉用子牛の売却を受託後、買主から売却代金が入金されたことを確認した後4日以内に、販売価格の1.1%の販売手数料を差し引いた額を原告の口座に振り込むこと（5条）などが定められていた。（乙12～15、丙イ4）

(イ) DとFとの間の契約内容

a 平成15年3月1日付けのDとFとの売買基本契約及び覚書

DとFは、平成15年3月1日付けで、肉牛、素牛及び飼料等の売買に関する基本契約を締結した。同契約には、その取引条件は同契約の条項によるほか覚書により別途定めること、覚書に定めのない事項については双方協議の上決定することなどが定められていた。DとFは、同日付けで同契約に基づき、覚書を取り交わした。同覚書ではFがDの取り扱う素牛を売り渡し、Dがこれを買受けることを約すること（2条）のほか、受渡場所、取引条件等について、原告・F間の覚書と同様の内容が定められていた。（乙16、17）

b 平成20年11月10日付けのDとFとの売買基本契約及び覚書

DとFは、平成20年11月10日付けで、新たに原告・F間と同様の売買基本契約を締結して覚書を取り交わし、平成15年3月1日付けの売買基本契約を合意解除した。同覚書では、FがDの取り扱う肉用子牛を売り渡し、Dがこれを買受けることを約すること（2条）、受渡場所は、原告又はFの指定する場所とし、素牛の受渡しは、Dの受領書の提出と同時に完了するものとする（3条）のほか、取引条件について、原告・F間の覚書と同様の内容が定められていた。（乙18、19）

(ウ) 本件F取引の流れ等

a 子牛の管理等

原告は、原告のH牧場の広さに限りがあるため、子牛が月齢4、5か月になると、DのI牧場に移動させ、売却日まで、Dに預託し、原告がその管理費用を負担していた（乙26～29）。

b 子牛売却リストの作成等

原告は、月初めに全国肉牛事業協同組合から子牛売却の価格・単価の算定資料として、和牛及び交雑種（F1）の前月分の北海道内主要3市場の取引の動向をまとめた集計データ（以下「相場表」という。）をメールで受領し、原告及びDの両社において子牛の個体管理と堆肥の管理から販売までの一連の業務を担当していたD所属の従業員が、和牛は月齢10か月、交雑種（F1）は月齢7か月の子牛を抽出して、子牛の売却リストを作成していた（乙20の1、2、乙22、26）。

c 買受人及び売却日の決定

売却に当たって、Fが買受人を募集したことはなく、子牛の売却日については、原告とDの全牧場の責任者であるD所属の従業員と、Fの担当職員が協議の上で、子牛の個体の確認等を行うための立会日を決定し、その日を売却日としていた（乙22、24、25、27）。

d 売却日当日の流れ

(a) 個体の確認

売却日当日、Fの担当者は、DのI牧場において、原告から子牛売却リスト及び相場表の交付を受け、原告及びDの従業員と共に、売却する子牛の個体識別番号等の確認及び体重の測定をし、同子牛売却リストに測定した体重等を記入する（乙20の3、乙21、23、24、26、30）。

(b) 子牛の受渡しについて

上記子牛の個体確認等により、原告からDへの受渡しが完了する。

e 売却価格の決定

(a) 交雑種 (F1)

平成20年10月の取引までは、北海道内主要3市場の相場を基にしつつ、原告において増減を行って売却価格を決定していた。同年11月以降は、原告の担当者が売却日の前月における北海道内主要3市場の平均価格を抽出し、同平均価格から月齢及び体重の差異に対する調整として、原告の生産コスト(子牛1頭当たり月額1万3000円)の2か月分等を減算して算定していた。250kg以下の低体重の子牛については、北海道内主要3市場の相場がそのまま利用できないことが多く、原告において、前月と同額で算定するなど、独自に売却価格を決定することが多かった。(甲55の1~35、乙20の1、4、乙23、25、32、38、70、78)

(b) 和牛

平成23年4月以前は、原告の担当者が矢板家畜市場の市場価格に準じて、売却価格を決定していた。同年5月以降は、原告の担当者が、売却日の前月における北海道内主要3市場の黒毛和種の平均価格を抽出し、同平均価格から、原告の生産コスト(子牛1頭当たり月額1万3000円)の3か月分等を減算することにより算定していた。(乙20の1、4、乙25、30、32、78)

f 原告からFへの請求書の送付

原告は、上記eにより算定した子牛の売却価格をFにメール連絡するとともに、子牛売却に係る請求書を作成し、Fに郵送する(乙20の6、乙21)。

g 販売及び購入の稟議

本件F取引における原告の販売稟議書は、Dの子牛購入稟議書を兼ねており、原告において稟議書の決裁が終了することにより、売却価格が確定し、原告は、F宛てに、子牛売却価格の確定と併せて、DからF宛ての振込金額及び振込日を連絡する(乙20の4、7、乙21、22、26、31)。

Fは、本件F取引に関して、原告に対し、Dとの契約の成立を報告したことはなかった(乙31)。

h Fによる売却代金の決済

Fは、D宛てに子牛売却に係る請求書を送付し、上記gの振込みによる入金を確認した後、売却代金から1.1%の販売手数料を控除した金額を、原告の指定口座に振り込んで支払う(乙20の10、乙21、31)。

i 出荷明細書及び販売明細書の送付

原告は、上記hのFからの入金を確認後、子牛の売主である原告宛ての肥育素牛出荷明細書と、子牛の買主であるD宛ての肥育素牛販売明細書をそれぞれ作成した上、売却の受託者であるFに対し、当該データをメールにより送信する(乙20の12、乙21)。

j 肉用牛売却証明書の発行

Fは、受領した上記iのデータを基に作成した原告宛ての肥育素牛出荷明細書とD宛ての肥育素牛販売明細書に押印して各宛先に送付するとともに、肉用牛売却証明書を原告宛てに発行する(乙20の13~15、乙21、25、31)。

イ 本件C取引について

(ア) 取引に至る経緯

原告は、平成21年頃、乳牛の飼育数を増加させたため、それまで原告のH牧場で飼育していた繁殖用の和牛雌牛250頭について、より広大な牧草地を有するEに預託し、C農協に対し、その組合員であるEを通じて、肉用子牛の委託売却を依頼した(乙34)。

Eは、C農協の組合員であり、C農協との間で農協取引約定書を取り交わしていたが、組合員ではない原告とC農協の間では、子牛売却に係る契約書等が取り交わされることはなかった(乙35～37)。

(イ) 肉用子牛の売却委託要領の定め

C農協が組合員から肉用子牛の委託を受けて売却する際の手続等を定めた肉用子牛の売却委託要領には、組合員は、C農協に対し、売却を委託する肉用子牛の個体識別番号(種類、性別、生年月日等)、頭数等を通知すること(2条)、C農協は、売却委託を受けた肉用子牛について、肉用子牛が委託を受けた組合員の所有であること及び肉用子牛の個別識別番号(種類、性別、生年月日等)を確認すること(3条)、C農協は、組合員の名において肉用子牛の売却を行い、市場価格に準じた価格をもって売却し、買主と売主が成立したときは、遅滞なく、その内容を組合員に報告すること(4条)、C農協は、買主から売却代金を回収後、遅滞なく組合員の口座に振り込み、組合員の負担する経費については、売却代金振込時に組合員の口座より徴収すること(5条)などが定められていた(乙36)。

(ウ) 本件C取引の流れ等

a 子牛売却リストの作成

原告の担当者は、月初めに全国肉牛事業協同組合から相場表を受領後、Eで育成されている月齢9又は10か月の和牛の子牛を抽出して、売却する子牛のリストを作成する(乙39)。

b 買受人及び売却日の決定

売却に当たって、C農協が買受人を募集したことはなく、原告からEへの子牛の売却日は決まっていなかったため、原告の担当者は、本件F取引における子牛の売却日を本件C取引の売却日としていた(乙36、39)。

c 個体の確認

原告の肉用子牛の売却当日に、C農協の職員が立ち会うことはなく、C農協は、売却する子牛の個体の確認、体重測定等を実施していなかった。C農協は、毎月、肉用子牛生産者補給金制度業務に係る作業をEで実施する際、翌月販売する原告の肉用子牛を確認し、後日、原告から送付される和牛子牛販売明細書兼請求書を基に、売却された子牛の個体識別番号から、母牛、耳標、生年月日、品種、性別等を確認していた。(乙36、42、43、丙口5)

d 売却価格の算定

原告の担当者は、平成21年11月から同年12月までの期間は矢板家畜市場における月齢10か月の和牛子牛の平均取引相場価格、平成22年1月から平成23年4月までの期間は北海道内主要3市場の和牛子牛の体重251kg～300kgの平均取引相場価格、同年5月以降は同市場の和牛子牛の体重250kg以下及び251kg

g～300kgの取引相場価格の加重平均から3万円を引いた価格により、売却価格を算定しており、売却価格の決定に際し、売却対象となっている肉用子牛の体重を確認することはなかった（甲19、乙34、38、39、78）。

これらの算定方法は、原告元代表者が決めたものであり、C農協に価格決定や値引き等をする権利はなかった（乙39）。

e 販売、購入の稟議、原告からC農協への請求書等の送付

原告は、上記算定方法に基づき売却価格を算定した上で、Dに対するものと一緒に販売稟議書を作成し、決裁を受け、当該子牛の個体識別番号、耳標、品種、性別、売却価格及び手数料等を記載した和牛子牛販売明細書兼請求書を作成し、C農協沼川支所及びE宛てにファックスで送信し、C農協に対し、同書面の正本を郵送する（乙39、42、44）。

C農協は、本件C取引に関して、原告に対し、Eとの契約の成立を報告したことはなかった（乙36、43）。

f 売却代金の決済

C農協沼川支所は、上記eの和牛子牛販売明細書兼請求書に基づき、Eへ売却した子牛の個体識別番号、売却価格及び販売手数料等を記載した農畜産物販売精算書を作成し、C農協本所にファックスで送信する（乙42）。

C農協本所は、農畜産物販売精算書に基づき、売却価格から1頭当たり2000円の販売手数料を控除した金額を、原告の指定口座に振り込んで支払う（乙39、46）。

g 肉用牛売却証明書の作成及び発行

C農協本所は、上記fの農畜産物販売精算書に基づき、肉用牛売却証明書を作成し、原告に対し、当該証明書を発行する（乙42、47）。

ウ 肉用子牛の売却に係る取扱いについて

農林水産省生産局畜産部食肉鶏卵課長は、平成18年5月26日付けで、栃木県畜産主務部長宛てに「肉用牛売却所得の課税の特例措置に係る執務参考資料の周知について」を発出した。同書面の別紙「農林水産大臣の指定する農業協同組合又は農業協同組合連合会に委託して肉用牛を売却した場合の売却証明書の発行に関する『Q&A』」には、肉用子牛の売却委託について、「受託者は、相当の裁量を与えられ、肉用子牛の売却に係る書類の作成、売却代金の支払等のみならず、販売先、売却価格の決定等を行います。」

（問6の答）、「近年の肉用肥育農家戸数の減少等により、指定農協等が肉用子牛の委託売却を行ったとき、結果的に販売先が1ヶ所しか確保できなかった場合であっても、家畜市場における取引価格に準じた売却価格を設定するなど、公正かつ適正な価格決定を行うことにより、売却証明書を発行することは可能です。」（問8の答2）、「農家等が指定農協等に肉用子牛の売却を委託した場合は、委託を受けた指定農協等が売却先の確保や売却価格の決定等を主体的に行うことが必要となります。」「肉用子牛の売却価格が農家等と肥育農家との間で直接決められている場合は、販売先、売却価格の決定等が指定農協等により行われておらず、肉用子牛の売却に係る書類や売却代金が指定農協等を経由されていたとしても、実態として、庭先取引と何ら変わらないことから、売却委託にあたりません。」（問9の答）との記載がある。（乙23別紙1）

(2) 検討

ア 「仮装」の意義について

国税通則法68条1項にいう課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の「仮装」とは、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることをいい、本件特例については、農業生産法人がしたその飼育した肉用牛の売却が措置法67条の3第1項2号に規定する指定農協等に「委託して行う売却」の方法によるものではないにもかかわらず、そのようなものであるかのように故意に装った場合には、当該仮装に該当すると解するのが相当である。

そして、法人税法127条1項3号にいう帳簿書類に取引の全部又は一部を「仮装」して記載し又は記録する行為も、上記「仮装」の一態様であり、上記の「委託して行う売却」の方法による取引でないものをそのような取引であるかのように故意に帳簿書類に記載し又は記録した場合には、当該仮装に該当すると解するのが相当である。

イ 措置法67条の3第1項2号の「委託して行う売却」

措置法67条の3第1項2号に規定する「委託して行う売却」とは、本件特例の制度趣旨が国内の肉用牛の価格形成の合理化等を税制面から支えることにありと解されること、同号に規定する指定農協等に売却を委託する場合に限ってその適用を認めるとしていることなどからすれば、売主と買主の当事者間において、単に委託または受託という形態をもって売却を行ったのみでは足りず、受託者である指定農協等が主体的に売買及び価格形成に関与しており、取引価格の公正かつ適正さが担保された売却であることを要するというべきである。

この点は、当事者間においても争いが無いものと解され、本件各取引が上記の「委託して行う売却」に該当せず、本件特例の適用を受けないものであることも当事者間に争いが無いが、原告は本件各取引が「委託して行う売却」に該当しないことの認識がなかった旨主張するので、なお本件各取引について、具体的に検討する。

ウ 本件F取引について

(ア) 上記認定事実によれば、原告グループ会社においては、乳肉複合経営を実施する一環として、同グループ内で生まれた子牛を出荷まで一貫して肥育して販売していたものであり、原告とFとの間の肉用子牛売却に関する委託契約とDとFとの間の肉用子牛の売買基本契約が同日付けで締結されていること、実際の取引においても、原告からDに売却される子牛は売却前に原告の牧場からDの牧場に移動して、預託されている状況にあること、Fにおいて買主を募集したことはないこと、原告及びDの全牧場の責任者とFの職員との間で売却日を決定していたこと、Fが原告に売買の成立を報告したことはなかったことなどからすれば、本件F取引においては、D以外への売却は予定していなかったものである。

(イ) また、子牛の売却価格の決定については、Fの担当者が売却の対象となる子牛の体重測定には関与していたものの、原告において、北海道内主要3市場の相場からその売却価格を算定した上で、社内の稟議を経て売却価格を決定していたこと、その社内の稟議のために作成していた販売稟議書は、Dの購入稟議書とを兼用したものであったこと、Fの担当者はその後原告からのメール連絡によりその金額を確認していたにとどまり、原告宛ての出荷明細書及びD宛ての販売明細書のデータも原告において作成していたこ

とからすれば、売却価格の形成について、Fが関与している状況になかったというべきである。さらに、実際の価格の決定においては、交雑種（F1）について、平成20年10月の取引までは、北海道内主要3市場の相場を基にしつつ、原告において増減を行っていたこと、同年11月以降の取引においても、低体重の子牛については、北海道内主要3市場の相場がそのまま利用できないことが多く、原告において、前月と同額で算定するなど、独自に売却価格を決定することが多かったことからすれば、原告が主体的に子牛の売却価格を決定していたと認められる。

このように、本件F取引におけるFの役割はあくまで形式的なものにとどまり、実態として、原告とDが直接取引をしたものと認めるのが相当である。

(ウ) これに対し、原告は、平成21年4月10日の売却取引の際に、Fとの間で売却価格の算定方法に関する協議が行われていたこと（甲57）、少なくとも平成23年以降においては、子牛の売却価格を基本的に市場価格から2か月ないし3か月分の育成コスト等を減算する方法によって算定していたこと、平成22年以前においても、平成19年1月16日の売却取引の際には、Fから指摘を受け、売却価格を算定し直していること（甲56）などの事情を挙げ、Fが売却価格の形成に関与していたから、本件F取引が「委託して行う売却」に該当しないことを原告は認識できなかった旨主張する。

しかしながら、原告の主張を前提としても、7年間にわたる本件各事業年度において、Fとの売却価格の設定方法についての協議は上記の2回にとどまるのであって、上記のとおり、実際の取引における売却価格の形成において原告が主体的に売却価格を決定していたとの認定を覆すものではなく、原告の主張は採用できない。

エ 本件C取引について

上記認定事実によれば、本件C取引は、C農協の組合員ではない原告が、原告の関連会社であり、同農協の組合員であるEに対し、原告所有の肉用子牛を売却することを目的として実施されたものであると認められ、原告とC農協間で契約書等が作成されておらず、C農協は子牛の買主の募集をしていないことからすれば、E以外の肥育農家等への売却を予定していなかったことが明らかである。また、売却価格については、C農協の売却委託要領においては市場価格に準じた価格とされているものの、原告においては市場価格を基礎としつつも、子牛の体重を測定することなく、原告において定めた算定方法により売却価格を決定していたこと、C農協は、売主である原告に売買の成立を報告したことはなく、むしろ原告から提出される和牛子牛販売明細書兼請求書によって、原告から売買成立の報告を受けていたにすぎないことからすれば、本件C取引については、C農協は、原告から売却の委託を受けたとされる子牛の売却先や売却価格の決定に関与しているとは認められないのであって、実態として、原告とEが直接取引していたものと認めるのが相当である。

オ 以上のとおり、本件各取引においては、肉用子牛販売の受託者であるF又はC農協が主体的に売買及び価格形成に関与することなく、原告と買主との間で直接取引をしたものと認められるから、措置法67条の3第1項2号に規定する「委託して行う売却」に該当しないことは明らかである。

そして、原告が本件F取引及び本件C取引において作成した契約書、請求書、販売稟議書等は、青色申告の承認を受けている法人が整理し、保存すべき書類に該当する（法人

税法126条、法人税法施行規則59条1項3号)と解されるどころ、原告は、これらの委託売却に関連する一連の書類を作成し、F及びC農協から交付を受けた肉用牛売却証明書を本件各事業年度の各確定申告書に添付することにより、客観的にみれば、あたかも措置法67条の3第1項2号に規定する「委託して行う売却」であるかのように装っていたものである。前記認定のとおりの本件各取引の態様からすれば、本件各取引は、原告と買主との間の直接取引と評するほかないものであって、原告としても、本件各取引の実質がそのようなものであることを、少なくとも未必的には認識していたものと解される。そうすると、原告は、上記のような装う行為を故意に行っていたと認めるのが相当であり、原告のこれらの行為は、法人税法127条1項3号及び国税通則法68条1項の「仮装」に当たるといふべきである。

カ これに対し、原告は、①本件各取引においては、前記のとおり、FおよびC農協が子牛の売却価格の形成等に関与していたこと、②これらの指定農協等も「委託して行う売却」に該当すると認識し、肉用牛売却証明書を発行していたこと、③本件各取引も、一般に委託販売と呼ばれる取引には該当し得ることからすれば、原告は、本件各取引が「委託して行う売却」に該当しないことを認識しておらず、故意がなかった旨主張する。しかしながら、上記のとおり、本件各取引は、実質的には、原告がその関連会社であるD及びEに原告所有の肉用子牛を直接売却する取引であり、本件特例の適用を受けるため、形式的に、F及びC農協を関与させたという見方が妥当する取引であって、そのことは原告も少なくとも未必的には認識していたというほかになく、また、上記のような本件各取引が客観的にみて一般的な委託販売にも該当しないことは明らかであるから、原告の主張は採用できない。

2 争点(2)(原告について国税通則法70条5項の「偽りその他不正の行為」があったか否か)について

国税通則法68条1項の「仮装」は、同法70条5項の「偽りその他不正の行為」にも該当をすると解されるから、前記1のとおりの本件各取引に係る「仮装」は、原告による同項の「偽りその他不正の行為」にも該当するといふべきである。

3 争点(3)(本件役員退職給与の額のうち法人税法34条2項の「不相当に高額な部分の金額」があるか否か)について

(1) 法人税法34条2項の趣旨は、法人の役員に対する退職給与等が法人の利益処分たる性質を有する場合があることから、法人所得の金額の計算上、一般に相当と認められる金額に限り必要経費として損金算入を認め、それを超える部分の金額については損金算入を認めないことによって、実態に即した適正な課税を行うことにあると解される。

そして、法人税法34条2項の委任を受けた法人税法施行令70条2号は、法人税法34条2項所定の「不相当に高額な部分の金額」を役員退職給与について算定するに当たり考慮すべき事項を類型化して具体的に定めたものといふことができる。

(2) ア 被告は、本件役員退職給与のうち相当と認められる金額の算定方法として、平均功績倍率法を用いている。その算定要素のうち、まず、最終月額報酬額は、通常、当該退職役員の在任期間中における報酬の最高額を示すものであるとともに、当該退職役員の在任期間中における法人に対する功績の程度を最もよく反映しているものといふことができる。また、勤続年数は、法人税法施行令70条2号が規定する「当該役員の内国

法人の業務に従事した期間」に相当する。さらに、功績倍率は、これらの要素以外の役員退職給与の額に影響を及ぼす一切の事情を総合評価した係数であり、同業類似法人における功績倍率の平均値（平均功績倍率）を算定することにより、同業類似法人間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性が捨象され、より平準化された数値が得られるものということができる。このような各算定要素を用いて役員退職給与の相当額を算定しようとする平均功績倍率法は、その同業類似法人の抽出が合理的に行われる限り、法人税法 3 4 条 2 項及び法人税法施行令 7 0 条 2 号の趣旨に合致する合理的な方法というべきである。

イ この点、原告は、ある役員の役務の対価として相当と認められる金額は一定額に限られるものではないから、法人税法施行令 7 0 条 2 号に規定する「退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額」とは、その性質上、相当と認められる金額のうち最高額を意味すると解すべきであり、本件においても、功績倍率の最高値又は勤続年数 1 年当たりの役員退職給与額の最高額を用いるべきである旨主張する。しかしながら、功績倍率の平均値（平均功績倍率）を算定することにより、同業類似法人間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性が捨象され、より平準化された数値が得られることは上記のとおりである一方、功績倍率の最高値や勤続年数 1 年当たりの役員退職給与額の最高額は、それらに係る法人の特殊性等に影響されるものであって、指標としての客観性が劣るといわざるを得ない。また、後記のとおり本件において合理的と認められる抽出基準により同業類似法人を抽出した結果、3 法人という相当数の法人が抽出されている上、これらの法人の功績倍率には極端なばらつきがないのであって、本件において役員退職給与の相当額を算定するための指標として平均功績倍率を採用することが相当でないとか、最高功績倍率等がより適切であるとみるべき事情は見当たらない。したがって、原告の上記主張は採用できない。

(3) そこで次に、被告が原告の同業類似法人を抽出するために用いた抽出基準が合理的であると認められるか否かについて検討する。

ア 証拠（乙 5 3～5 6 の 4）によれば、被告において、平成 2 9 年 4 月 6 日付けの関東信越国税局長名による管内（茨城県、栃木県、群馬県、埼玉県、新潟県、長野県）の各税務署長宛ての指示文書並びに隣接局である仙台国税局（青森県、岩手県、宮城県、秋田県、山形県、福島県）、東京国税局（千葉県、東京都、神奈川県、山梨県）、金沢国税局（富山県、石川県、福井県）及び名古屋国税局（岐阜県、静岡県、愛知県、三重県）の各局長宛ての依頼文書により、次の①～⑤の抽出基準に該当する法人の調査を求めたところ、これに該当する法人は別表 3 のとおりの 3 法人（乙 5 5 の 3、5 5 の 5 9、5 6 の 4）となったことが認められる。

- ① 各税務署及び各国税局の管内に納税地を有する法人であること
- ② 日本標準産業分類における、大分類「A－農業、林業」の中分類「0 1－農業」の小分類「0 1 2－畜産農業」を基幹の事業としていること
- ③ 平成 2 3 年 1 0 月 1 日から平成 2 6 年 9 月 3 0 日までの間に終了する事業年度において、売上金額が 1 5 億 7 9 0 4 万 0 1 1 7 円（原告の平成 2 5 年 1 2 月期の売上金額 3 1 億 5 8 0 8 万 0 2 3 3 円（乙 2）の半額）以上 6 3 億 1 6 1 6 万 0 4 6 6 円（同倍額）以下である事業年度があり、かつ、所得金額が欠損でないこと

④ 代表取締役の退職（死亡退職を除く。）があり、かつ、上記③に該当する事業年度において、当該退職した代表取締役に対して退職給与の支払があること

⑤ 上記③に該当する事業年度について、国税通則法又は行政事件訴訟法所定の不服申立て又は訴訟が係属中でないこと

イ 上記抽出基準のうち①の合理性について、原告は、原告の基幹事業である肉用牛生産業及び酪農業を営む法人が多数存在している札幌国税局の管内及び肉用牛生産業を営む法人が多数存在している熊本国税局の管内を調査対象地域とせず、調査対象地域を関東信越国税局及びその隣接局の管内に限定したことが不合理である旨を主張する。しかしながら、弁論の全趣旨によれば、被告は、原告の本店所在地である栃木県及びこれを含む関東信越国税局管内だけでは抽出条件を満たす法人が少ないと思料されたことから、同局管内と経済事情が類似すると思料される隣接局管内に納税地（本店又は主たる事務所の所在地。法人税法16条）を有する法人をも対象としたものと認められるのであり、この方法は合理的といえることができる。一方、証拠（甲47）によれば、原告が主張するように、肉用牛生産業及び酪農業については、札幌国税局管内及び熊本国税局管内にそれらを基幹の事業とする法人の割合が高くなっていることが認められるものの、今回の抽出対象地域内にも肉用牛生産業及び酪農業を基幹の事業とする法人が相当な割合で存在していることが認められ、その結果、今回の抽出対象地域を対象とする調査において抽出基準に該当する法人が3法人抽出できたのであるから、それにもかかわらず、被告において、更に調査対象地域を広げる場合には、むしろ、被告における恣意を介入させる危険を増大させる結果となり、相当ではないといふべきである。

ウ 次に、抽出基準②の合理性について、原告は、抽出された3法人が養鶏業又は実験動物の飼育販売業を営む法人であると推認されるとした上で、これらの事業が肉用牛生産業及び酪農業を基幹産業とする原告の実態とは異なるから、業種を肉用牛生産業又は酪農業に限定しなかったことが不合理である旨主張する。しかしながら、日本標準産業分類は総務省が設定した標準的な産業の分類であり、弁論の全趣旨によれば、本件では、原告の営む肉用牛生産業及び酪農業に限定すると、十分な数の同業類似法人を得られないと思料されたことから、日本標準産業分類の分類項目表の小分類「012-畜産農業」に基準を広げたものと認められるのであって、肉用牛生産業及び酪農業を基幹産業とする法人と養鶏業又は実験動物の飼育販売業を営む法人とで退職役員の功績倍率にどれ程の有意な差異が生じるのかについて十分な立証がされたとはいえない本件においては、上記の基準が不合理であるといふことはできない。

エ さらに、抽出基準③の合理性について、原告は、売上金額のみを基準としたため、原告に比して総資産額が著しく少ない法人が同業類似法人として選定される結果となっており、合理的ではない旨主張する。しかしながら、法人税法施行令70条2号が定める同業類似法人の属性である事業規模の類似性を示す指標として各法人の売上金額の類似性を抽出基準の一つとすることは合理的であり、また、類似性の具体的な基準として売上金額が原告の売上金額の半額から倍額までの金額の範囲内にあることを抽出基準としたことも合理的であるといふことができる。一方、総資産額等の他の指標においても上記のような倍半基準を満たす法人であることなどといった複数の要素での類似性を求めれば、それだけ同業類似法人の抽出の困難性が増すことを考慮すると、事業規模の類似

性の指標を売上金額一本に絞ることにも相応の合理性があるというべきであり、その結果、総資産額等において類似性の劣る法人が抽出されたとしても、それだけで直ちに抽出基準として不合理であるということとはできない。

また、原告は、肉用牛生産業や酪農業を営む法人は本件特例の適用により、所得金額が欠損となっていることが多いから、所得金額が欠損でない法人に限定することは不合理である旨主張する。しかしながら、所得金額が欠損である法人は、一般的に経営状態が良好な法人であるとはいえず、役員に対して退職給与を支給していたとしても、その額が低く抑えられている可能性が典型的に大きい法人であると解されることからすれば、所得金額が欠損である法人を除外することは合理的であり、むしろそれによって抽出される同業類似法人の退職給与額の水準が引き上げられる可能性が大きくなる分原告にとって有利であるということができる。

そして、調査対象年度を平成23年10月1日から平成26年9月30日までの3年の間に終了する事業年度としたことも、同期間に平成25年12月期が含まれることや、一定数の同業類似法人を抽出するには一定の期間を調査対象年度とする必要があると考えられることからすれば、合理的ということができる。

オ 以上のほか、抽出基準④及び⑤についても、原告の場合と同じ役職名の役員の同じ退任理由による退職給与の損金算入額が争いなく確定している法人を抽出する基準であり、支給事例としての適格性を担保するための基準として合理性があるということができる。

カ したがって、被告が採用した原告の同業類似法人の抽出基準はいずれも合理的であるということができる。

原告は、本件で抽出された3法人が原告の同業類似法人として合理的であるとするならば、Dが当事者となった別件訴訟で同業類似法人とされた法人（甲69～72）についても原告の同業類似法人であると認めるべきである旨主張する。しかしながら、本件は、できるだけ原告と類似する支給事例を抽出するため、死亡退職を除く代表取締役に対する退職給与の支給事例を抽出基準としたものであるところ、原告が挙げるのは代表取締役以外の取締役に対する退職給与の支給事例であり、類似する支給事例とはいえず、原告の主張は採用できない。

- (4) そして、証拠（乙55の3、55の59、56の4）によれば、上記抽出基準に該当する原告の同業類似法人3法人の支給した役員退職給与に係る功績倍率は、別表3のとおり、1.17、1.34、0.65であり、その平均功績倍率は1.06であることが認められる。
- (5) ア 前期前提事実によれば、原告元代表者の最終月額報酬額は110万円、役員（代表取締役）としての勤続年数は34年であり、上記平均功績倍率にこれらと乗じると、3964万4000円となる。

イ これに対し、原告は、原告元代表者の功績からすれば、最終月額報酬額（110万円）は、原告元代表者の原告に対する功績の程度を反映したものではない旨を主張する。

そこで検討すると、前記前提事実及び証拠（甲61～64）によれば、原告元代表者は、原告の設立当初から代表取締役に就任し、昭和63年頃、原告の事業の本拠を北海道江別市から栃木県●●に進出させたこと、原告の経営の合理化、効率化を進め、原告の規模を大きくし、平成●●年頃には牛乳生産量が日本一となることに貢献したこと、同年には全国農業コンクールでグランプリ（毎日農業大賞）を受賞していることが認め

られる。

しかしながら、他方で、原告においては原告元代表者の役員報酬額が最も高額であったこと（乙59～64）、平成10年頃からは現代表者が飼養管理部門、原告元代表者が財務、金融、人事等の管理部門を中心に担当しており、重要事項については2人で協議して決定していたこと（甲18）、上記事実関係に関する原告元代表者の具体的な貢献の態様及び程度は必ずしも明らかではないことからすれば、通常当該役員の在職期間中における法人に対する功績の程度を反映していると解される最終月額報酬額が、原告元代表者についてそうではなかったと認めるには足りないというべきである。

(6) 以上によれば、本件役員退職給与の額である2億9920万円のうち、上記3964万4000円を超える2億5955万6000円については、「不相当に高額な部分の金額」に該当すると認められる。

4 本件各処分の適法性について

以上のとおりであるから、①本件青色承認取消処分は、法人税法127条1項3号の「仮装」の要件を満たし、適法である。

また、本件各取引に本件特例が適用されないこと及び本件青色承認取消処分がされたことを前提に原告の本件各事業年度の法人税等に係る所得金額、納付すべき税額等を計算し、さらに本件役員退職給与のうちに前記のとおり「不相当に高額な部分の金額」があることを前提に原告の平成25年12月期の法人税等に係る所得金額、納付すべき税額等を再計算すると、別表4及び5記載のとおりとなることが認められる（弁論の全趣旨）。これらによれば、②原告は前記のとおり国税通則法70条5項の「偽りその他不正の行為」により平成19年12月期及び平成20年12月期の法人税の税額の一部を免れていた（同項は刑罰を定めたものではないから、同項を適用するのに納税者に税額を免れる意図があることまでを必要とするものではない。）といえるから、本件各更正処分は期間制限に違反しておらず、金額においても別表4の金額と同額であって、適法であり、③本件各賦課決定処分も、同法68条1項の「仮装」の要件を満たし、金額においても別表4の金額と同額であるから、適法であり、④本件各再更正処分等も、その金額が別表4及び5の金額と同額か又はこれを下回るから、適法である。

5 結論

よって、原告の請求はいずれも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。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 古田 孝夫

裁判官 高田 公輝

裁判官 中野 晴行

別表 1

法人税の課税処分等の経緯

(単位：円)

事業年度	区分	確定申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	再更正処分等	更正処分等に対する審査請求	再更正処分等に対するみなす審査請求	審査裁決
	年月日等	(期限内)	平成27年3月17日	平成27年3月25日	平成27年6月2日	平成27年6月29日	平成27年7月3日	平成27年8月24日	平成28年6月27日
平成19年 12月期	所得金額	77,516,478	267,193,484	全部取消し	棄却				棄却
	納付すべき税額	35,225,400	81,826,200						
	差引納付すべき法人税額	21,313,400	46,600,800						
	重加算税の額	—	16,310,000						
平成20年 12月期	所得金額	106,240,635	322,940,456						
	納付すべき税額	30,133,200	95,143,200						
	差引納付すべき法人税額	12,520,500	65,010,000						
	重加算税の額	—	22,753,500						
平成21年 12月期	所得金額	128,045,878	346,659,476						
	納付すべき税額	36,484,800	102,069,000						
	差引納付すべき法人税額	21,418,200	65,584,200						
	重加算税の額	—	22,953,000						
平成22年 12月期	所得金額	△41,426,962	221,853,462						
	納付すべき税額	△2,185,600	63,410,300						
	差引納付すべき法人税額	△20,428,000	65,595,900						
	翌期へ繰り越す欠損金額	41,426,962	0						
	重加算税の額	—	22,956,500						
平成23年 12月期	所得金額	△54,672,921	163,381,116						
	納付すべき税額	△2,773,664	45,280,600						
	差引納付すべき法人税額	△2,773,664	48,054,200						
	翌期へ繰り越す欠損金額	96,099,883	0						
	重加算税の額	—	16,817,500						
平成24年 12月期	所得金額	0	230,753,993						
	納付すべき税額	△10,519,984	57,745,900						
	差引納付すべき法人税額	△10,519,984	68,265,800						
	繰越欠損金の当期控除額	37,416,934	0						
	翌期へ繰り越す欠損金額	58,682,949	0						
	過少申告加算税の額	—	1,514,000						
	重加算税の額	—	20,300,000						
平成25年 12月期	所得金額	△3,733,278	101,939,611			343,917,611		全部取消し	
	納付すべき税額	△10,323,530	14,830,900			76,535,300			
	差引納付すべき法人税額	△10,323,530	25,154,400			61,704,400			
	翌期へ繰り越す欠損金額	62,416,227	0			0			
	過少申告加算税の額	—	—			9,230,000			
	重加算税の額	—	8,802,500			—			

(注)「所得金額」欄の△印は欠損金額を示し、「納付すべき税額」及び「差引納付すべき法人税額」欄の△印は所得税額等の還付金額を示す。

別表 2

復興特別法人税の課税処分等の経緯

(単位：円)

課税事業年度	区分	申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	再更正処分等	更正処分等に対する審査請求	再更正処分等に対する みなす審査請求	審査裁決
	年月日等	(期限内)	平成27年3月17日	平成27年3月25日	平成27年6月2日	平成27年6月29日	平成27年7月3日	平成27年8月24日	平成28年6月27日
平成25年 12月課税 事業年度	課税標準法人税額	0	25,154,000	全部取消し	棄却	86,858,000	全部取消し	全部取消し	棄却
	納付すべき税額	△216,426	2,298,900			8,469,300			
	差引納付すべき 復興特別法人税額	△216,426	2,515,300			6,170,400			
	過少申告加算税 の額	—	—			900,500			
	重加算税の額	—	878,500			—			

(注)「納付すべき税額」及び「差引納付すべき復興特別法人税額」欄の△印は、復興特別所得税額等の還付金額を示す。

別表 3 省略

別表 4

原告の法人税の所得金額及び納付すべき税額等

(単位：円)

区分	順号	平成19年12月期	平成20年12月期	平成21年12月期	平成22年12月期	平成23年12月期	平成24年12月期	平成25年12月期		
								当初更正処分	再更正処分	
申告所得（欠損）金額	①	77,516,478	106,240,635	128,045,878	△41,426,962	△54,672,921	0	△3,733,278	101,939,611	
加算	農業生産法人の肉用牛の売却に係る所得の課税の特例の損金不算入額	②	189,677,006	216,699,821	218,613,598	263,690,924	218,109,537	193,337,059	106,225,639	—
	繰越欠損金の損金算入額の過大額	③	—	—	—	—	—	37,416,934	—	—
	役員退職給与の損金不算入額	④	—	—	—	—	—	—	—	259,556,000
	加算計（②+③+④）	⑤	189,677,006	216,699,821	218,613,598	263,690,924	218,109,537	230,753,993	106,225,639	259,556,000
減算	寄付金の損金不算入額の減少額	⑥	—	—	—	410,500	55,500	—	552,750	—
申告所得（欠損）金額（①+⑤-⑥）	⑦	267,193,484	322,940,456	346,659,476	221,853,462	163,381,116	230,753,993	101,939,611	361,495,611	
所得金額に対する法人税額	⑧	79,517,900	96,242,000	103,037,700	65,595,900	48,054,300	68,265,900	25,154,445	91,341,225	
課税留保金額	⑨	30,108,000	—	—	—	—	—	—	—	
課税留保金額に対する税額	⑩	3,016,200	—	—	—	—	—	—	—	
控除所得税額等	⑪	707,834	1,098,718	968,676	2,185,600	2,773,664	10,519,984	10,323,530	10,323,530	
納付すべき法人税額（⑧+⑩-⑪）	⑫	81,826,200	95,143,200	102,069,000	63,410,300	45,280,600	57,745,900	14,830,900	81,017,600	
既に納付の確定した法人税額	⑬	35,225,400	30,133,200	36,484,800	△2,185,600	△2,773,664	△10,519,984	△10,323,530	14,830,900	
差引納付すべき法人税額（⑫-⑬）	⑭	46,600,800	65,010,000	65,584,200	65,595,900	48,054,200	68,265,800	25,154,400	66,186,700	
過少申告加算税の額	⑮	—	—	—	—	—	1,514,000	—	9,230,000	
重加算税の額	⑯	16,310,000	22,753,500	22,953,000	22,956,500	16,817,500	20,300,000	8,802,500	—	

別表 5

原告の復興特別法人税の納付すべき税額等

(単位：円)

区分	順号	平成25年12月期	
		当初更正処分	再更正処分
法人税額	①	25, 154, 445	91, 341, 225
課税標準法人税額	②	25, 154, 000	91, 341, 000
復興特別法人税額	③	2, 515, 400	9, 134, 100
控除税額	④	216, 426	216, 426
納付すべき復興特別法人税額 (③－④)	⑤	2, 298, 900	8, 917, 600
既に納付の確定した復興特別法人税額	⑥	△216, 426	2, 298, 900
差引納付すべき復興特別法人税額 (⑤－⑥)	⑦	2, 515, 300	6, 618, 700
過少申告加算税の額	⑧	—	900, 500
重加算税の額	⑨	878, 500	—