

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

令和6年1月18日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、令和●●年(〇〇)第●●号、令和5年3月23日判決、本資料273号・順号13836)

判 決

控訴人	有限会社K
同代表者取締役	丙
同訴訟代理人弁護士	山下 清兵衛 山下 功一郎 田代 浩誠 西潟 理深
被控訴人	国
同代表者法務大臣	小泉 龍司
処分行政庁	東山税務署長 中村 勝
同指定代理人	別紙指定代理人目録記載のとおり

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 処分行政庁が控訴人に対して平成30年7月26日付けでした、平成24年10月1日から平成25年9月30日までの事業年度の法人税更正処分のうち、欠損金額5969万8173円、翌期へ繰り越す欠損金5969万8173円を超える部分及び同事業年度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。
- 3 処分行政庁が控訴人に対して平成30年7月26日付けでした、平成24年10月1日から平成25年9月30日までの課税事業年度の復興特別法人税更正処分のうち、課税標準法人税額0円、還付すべき税額8595円を超える部分及び同課税事業年度の復興特別法人税に係る過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 4 処分行政庁が控訴人に対して平成30年7月26日付けでした、平成25年10月1日から平成26年9月30日までの事業年度の法人税更正処分のうち、欠損金額1億0308万3759円、翌期へ繰り越す欠損金1億6278万1932円を超える部分及び同事業年度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。

- 5 処分行政庁が控訴人に対して平成30年7月26日付けでした、平成25年10月1日から平成26年9月30日までの課税事業年度の復興特別法人税更正処分のうち、課税標準法人税額0円、還付すべき税額3488円を超える部分及び同課税事業年度の復興特別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 処分行政庁が控訴人に対して平成30年7月26日付けでした、平成26年10月1日から平成27年9月30日までの事業年度の法人税更正処分のうち、所得金額0円、翌期へ繰り越す欠損金9622万0278円を超える部分及び同事業年度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 処分行政庁が控訴人に対して平成30年7月26日付けでした、平成26年10月1日から平成27年9月30日までの課税事業年度の地方法人税更正処分のうち、課税標準法人税額0円、納付すべき税額0円を超える部分及び同課税事業年度の地方法人税に係る過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 8 処分行政庁が控訴人に対して平成30年7月26日付けでした、平成27年10月1日から平成28年9月30日までの事業年度の法人税更正処分のうち、欠損金額3億9646万4046円、翌期へ繰り越す欠損金4億9268万4324円を超える部分及び同事業年度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。
- 9 処分行政庁が控訴人に対して平成30年7月26日付けでした、平成27年10月1日から平成28年9月30日までの課税事業年度の地方法人税更正処分のうち、課税標準法人税額0円、納付すべき税額0円を超える部分及び同事業年度の地方法人税に係る過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 10 処分行政庁が控訴人に対して平成30年7月26日付けでした、平成28年10月1日から同年12月31日までの事業年度の法人税更正処分のうち、所得金額0円、翌期へ繰り越す欠損金4億7398万4876円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 事案の要旨（以下、略称の使用は、特に断りのない限り、原判決の例による。）

味噌等の製造、卸、販売等を目的とする内国法人である控訴人は、①平成25年9月期、平成26年9月期、平成27年9月期、平成28年9月期及び平成28年12月期の法人税、②平成25年9月課税事業年度及び平成26年9月課税事業年度の復興特別法人税、③平成27年9月課税事業年度及び平成28年9月課税事業年度の地方法人税について、控訴人の役員に支給した当該年度に係る給与の全額を損金の額に算入して確定申告をしたところ、処分行政庁は、上記役員給与の額には法人税法34条2項に規定する不相当に高額な部分があり、同給与の全額を損金の額に算入することはできないなどとして、④本件各事業年度に係る法人税の各更正処分及びこれに伴う過少申告加算税の各賦課決定処分、⑤復興特別法人税各課税事業年度に係る復興特別法人税の各更正処分及びこれに伴う過少申告加算税の各賦課決定処分並びに⑥地方法人税各課税事業年度に係る地方法人税の各更正処分及びこれに伴う過少申告加算税の各賦課決定処分をした。

本件は、控訴人が、上記役員給与の額に不相当に高額な部分はないなどと主張して、被控訴人を相手に、上記④ないし⑥の各更正処分（本件各更正処分）の一部取消し及び上記④ないし⑥の各賦課決定処分（本件各賦課決定処分）の全部取消しを求めた事案である。

原審は、控訴人の請求をいずれも棄却したところ、これを不服とする控訴人が本件控訴をし

た。

2 前提事実等

関係法令等の定め、前提事実、争点及び争点に対する当事者の主張は、次項のとおり原判決を補正するほか、原判決の「事実及び理由」第2の1ないし4に記載のとおりであるから、これを引用する。

3 原判決の補正

(1) 原判決別紙2「関係法令等の定め」記載第2のロ6行目から7行目にかけて（原判決57頁25行目から26行目にかけて）の「34条6項」を「34条5項」と改め、同ロの末行（原判決58頁7行目）の「価額」の後に「に相当する金額の合計額を超える場合におけるその超える部分の金額」を加える。

(2) 原判決別紙2「関係法令等の定め」記載第3の2末行（原判決58頁18行目）末尾に、改行して次のとおり加える。

「3 47条2項

各課税事業年度の課税標準法人税額は、各課税事業年度の基準法人税額とする。（後略）」

(3) 原判決5頁7行目冒頭から同行末尾までを削除する。

(4) 原判決5頁17行目の「平成26年9月30日」を「平成26年12月1日」と、同頁22行目の「平成27年9月30日」を「平成27年11月30日」と、6頁1行目の「平成28年9月30日」を「平成28年11月30日」と、同頁6行目の「平成28年12月31日」を「平成29年2月28日」と、それぞれ改める。

(5) 原判決7頁15行目の「乙25」を「乙24、25」と改める。

(6) 原判決10頁11行目末尾に「(甲1の2)」を、同頁14行目末尾に「(甲1の3)」を、同頁17行目末尾に「(甲1の4)」を、同頁20行目末尾に「(甲1の5)」を、同頁23行目末尾に「(甲1の6)」を、同頁26行目末尾に「(甲1の7)」を、11頁3行目末尾に「(甲1の8)」を、それぞれ加える。

(7) 原判決11頁10行目の「令和元年6月21日」を「令和元年6月20日」と改める。

(8) 原判決12頁18行目末尾に、改行して次のとおり加える。

「また、我が国の会社法制は、取締役報酬の多寡等について、会社・株主の自治に委ねており、「一般に相当と認められる金額」の存在を予定していない以上、法人税法が独自に「不相当に高額な部分」の具体的な中身を規定していなければならない。しかしながら、同法34条2項は、損金不算入とする金額を政令に白紙委任しており、憲法84条及び41条に違反する。」

(9) 原判決13頁9行目から10行目にかけての「役員の」の後に「職務の」を加える。

(10) 原判決16頁10行目の「し得る」の後に「収益の」を加える。

(11) 原判決18頁22行目の「事務所」を「事業所」と改める。

(12) 原判決20頁23行目の「ベトナム」を「ベトナム社会主義共和国（以下「ベトナム」という。）」と改める。

(13) 原判決24頁2行目末尾に、改行して次のとおり加える。

「ア 本件各役員給与に法人税法34条2項は適用されないこと

平成18年施行の会社法改正により、改正前まで利益処分とされてきた役員賞与は職

務執行の対価であるとの整理がされたことから、改正後の役員に対する給与の支給については、そもそも、法人の利益処分たる性質を有するという事態を観念することはできない。

そうすると、上記改正後にされた本件各役員給与の支給についても、法人の利益処分たる性質を有すると観念することはできないため、本件は、法人税法34条2項を適用する前提を欠くものである。

イ 役員給与が「不相当に高額」として否認できる場合

役員給与は、原則として費用性があり、その職務内容として、職務の対価に対応する給与であれば、その金額を制限する根拠はない。

したがって、法人税法34条2項に規定する「不相当に高額」な役員給与とは、実働のない役員給与や、租税回避を企図したものに限られる。」

(14) 原判決24頁3行目の「ア」を「ウ」と改める。

(15) 原判決25頁12行目末尾に次のとおり加える。

「国際標準産業分類においても、ファブレス事業者について、製品製造過程において継続的に用いられる無形資産を保有している場合や、製造工程の監視や品質管理を行っている場合には、卸売業ではなく製造業として取り扱うこととする旨の改正がされることとなった。」

(16) 原判決27頁5行目の「売上高経常率」を「売上高経常利益率」と改める。

(17) 原判決27頁12行目末尾に、改行して次のとおり加える。

「d 役員職務上の能力を基準にするべきこと

役員給与の相当性の判断は、個々の役員職務上の能力を最大考慮要素として判断すべきであり、類似会社のデータではなく、能力が類似する役員稼得能力を比較すべきである。ファブレス業者である食品会社として、控訴人のビジネスモデルに類似する企業はないため、高度な商品企画力を有する経営者が経営する企業を全国規模で調査すべきである。」

(18) 原判決27頁13行目の「イ」を「エ」と、同頁25行目の「ウ」を「オ」と、28頁21行目の「エ」を「カ」と、それぞれ改める。

(19) 原判決28頁26行目の「比較結果は、」の後に「類似法人における役員給与最高額の平均値にも、」を加え、同行から29頁1行目にかけての「改定営業利益」から同行の「比率にも」までを「個人換算所得の平均値にも」と改める。

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と判断する。その理由は、次項のとおり原判決を補正するほか、原判決の「事実及び理由」第3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32頁9行目の「おいて、」の後に「複雑多様な社会経済の下で、」を加え、同頁16行目、33頁9行目から10行目にかけて及び同頁21行目の各「の上限を確定的に」をいずれも「を一義的かつ明確に」と、同頁12行目の「一定程度の幅を含む内容」を「複数の考慮事項を挙げて、これらの各事項を法人税法34条2項の趣旨に照らして「不相当に高額な部分の金額」を定める内容」と、同頁15行目から16行目にかけての「当然に想定されるものであり」を「想定し得ないものではなく」と、それぞれ改める。

(2) 原判決 33 頁 17 行目末尾に、改行して次のとおり加える。

「控訴人は、我が国の会社法制は、取締役報酬の多寡等について、会社・株主の自治に委ねており、「一般に相当と認められる金額」の存在を予定していない以上、法人税法が独自に「不相当に高額な部分」の具体的な中身を規定していなければならないところ、同法 34 条 2 項は、損金不算入とする金額を政令に白紙委任しており、憲法 84 条及び 41 条に違反するとも主張する。

しかしながら、法人税法 34 条 2 項の趣旨は上記のとおりであり、同項の委任を受けた法人税法施行令 70 条 1 号の規定内容に照らせば、法人税法 34 条 2 項の「不相当に高額な部分」の概念は明確なものといえるし、同項において、損金不算入とする金額を政令に白紙委任したものともいえない。」

(3) 原判決 35 頁 18 行目の「と相違」を「とが相違すること」と改める。

(4) 原判決 37 頁 11 行目の「の 4」を削除する。

(5) 原判決 38 頁 7 行目の「の物流センター」を削除する。

(6) 原判決 40 頁 5 行目の「乙 18、」の後に「19、20 の 1 及び 2、乙 21、」を加える。

(7) 原判決 40 頁 9 行目の「である」の後に「(乙 16 の 1 ないし 5)」を、同頁 10 行目の「平均額」の後に「は、原判決別表 2 記載のとおりであり、また、本件類似法人の」を、同頁 11 行目の「である」の後に「(乙 24、25、29)」を、それぞれ加える。

(8) 原判決 42 頁 2 行目の「事務所」を「事業所」と改め、同頁 4 行目の「、37」を削除する。

(9) 原判決 42 頁 17 行目末尾に、改行して次のとおり加える。

「(2) 本件各役員給与に対する法人税法 34 条 2 項の適用

控訴人は、平成 18 年施行の会社法改正後の役員に対する給与の支給については、そもそも、法人の利益処分たる性質を有するという事態を觀念することはできないため、本件各役員給与の支給について、法人税法 34 条 2 項を適用する前提を欠く旨主張する。

しかしながら、同項の趣旨が、法人の役員に対する給与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、職務執行の対価としての相当性を確保し、役員給与の金額決定の背後にある恣意性の排除を図り、課税の公平性を確保することにあることは、前記 1

(1) のとおりである。同項は、平成 18 年法律第 10 号により法人税法 34 条 1 項が改正されたものであるところ、この改正は、会社法制や会計制度において、従前は利益処分として会計処理されてきた役員賞与について、費用として会計処理されることとなるなど制度が変更されたことを機にされたものであるが、法人の役員に対する給与の支給に関し課税の公平性を確保するという上記の趣旨は、上記改正の前後で変わるものではないと解される。平成 18 年施行の会社法改正後においても、役員給与の支給について、およそ法人の利益処分たる性質を有するという事態を觀念できないものではなく、控訴人の上記主張は、前提を誤るものであって採用することはできない。

(3) 役員給与が「不相当に高額」として否認できる場合

控訴人は、法人税法 34 条 2 項に規定する「不相当に高額」な役員給与とは、実働のない役員給与や、租税回避を企図したものに限られる旨主張する。

しかしながら、法人税法34条2項の趣旨は前記1(1)のとおりであり、同項及びその委任を受けた法人税法施行令70条1号イの解釈適用において、「不相当に高額」な役員給与を、役員としての実働のないものや、租税回避を企図したものに限定するべきと解する根拠はない。

控訴人の上記主張は独自のものであって、これを採用することはできない。」

(10) 原判決42頁18行目の「(2)」を「(4)」と改める。

(11) 原判決42頁23行目及び44頁12行目から13行目にかけての「の小売店」をいずれも削除する。

(12) 原判決43頁2行目の「日本標準産業分類は、」の後に「総務大臣が、統計法28条1項に基づき、同法2条9項に規定する統計基準として定めたものであって」を、同頁5行目の「であるから」の後に「(乙27、公知の事実)」を、それぞれ加え、同頁6行目末尾に、改行して次のとおり加える。

「なお、控訴人は、国際標準産業分類において、ファブレス事業者について、製品製造過程において継続的に用いられる無形資産を保有している場合や、製造工程の監視や品質管理を行っている場合には、卸売業ではなく製造業として取り扱うこととする旨の改正がされることとなったとも主張するが、これを認めるに足りる的確な証拠はない。」

(13) 原判決43頁15行目の「として、」の後に「控訴人の業種を」を加える。

(14) 原判決44頁6行目の「仕入れ先から」の後に「仕入れて」を加える。

(15) 原判決45頁4行目、11行目及び16行目の各「サービス業」をいずれも「技術サービス業」と改め、同頁14行目の「分類」の後に「(認定事実ウ(イ))」を加える。

(16) 原判決45頁19行目冒頭から46頁1行目末尾までを次のとおり改める。

「控訴人の同業類似法人の抽出に当たり、日本標準産業分類を用いることが合理的であること、控訴人の業務の実情を踏まえると、同分類に基づき控訴人の事業を卸売業と認定することに合理性があることは、上記(ア)の説示のとおりである。

控訴人は、控訴人の事業を「製造業」と認定することに合理性があることの根拠として証券コード協議会の行う業種分類(認定事実ウ(ウ))を挙げるが、株式を上場しておらず、証券コードを付与されていない控訴人について、上記業種分類に基づき控訴人の業種を認定することが合理的であるとはいえない。」

(17) 原判決46頁7行目の「ア(イ)及びイ」を「ア(イ)a及びb」と改める。

(18) 原判決46頁17行目から18行目にかけての「において」の後に「、同業類似法人を抽出するに当たっての」を加える。

(19) 原判決46頁26行目の「一つの指標」を「重要かつ明確な指標」と改める。

(20) 原判決47頁24行目末尾に、改行して次のとおり加える。

「(オ) 役員の職務上の能力を基準としていないことの不合理性の存否について

役員の職務上の能力は、「事業規模」(法人税法施行令70条1号イ)を示すものには該当しない。また、何をもって役員の職務上の能力と評価すべきかが曖昧であり、主観的・恣意的要素を判断要素に加えることになるため、相当でない。したがって、同業類似法人の抽出基準として役員の職務上の能力を用いていないことに不合理性はない。」

(21) 原判決48頁6行目の「(3)」を「(5)」と改め、同頁7行目の「ア」の後に「(イ)b及びc並びに」を加え、同頁11行目の「業務」を「主たる業務」と改める。

- (22) 原判決48頁13行目の「乙」から同頁21行目の「いない。」までを次のとおり改める。
「乙は、平成27年11月までは控訴人の業務に従事しておらず、同年12月から、ベトナムに赴任した上で、ベトナム新規事業に係るベトナムでの業務を全般的に担う予定であったが、控訴人から月額2億5000万円の役員給与の支給を受けていた同月から平成28年3月までの間、ベトナムに赴任したことはなく、日本及び香港においてベトナム新規事業における工場の設計・工場設備の配置に関する検討やベトナムにおける乙の所得に対する課税の問題を合法的に回避するための方法の検討をしていたにすぎず、そのほか、ベトナム新規事業に貢献していた具体的内容を認めるに足りる証拠ないし事情は見当たらない。また、ベトナム新規事業により、控訴人は何ら収益を得ていない。」
- (23) 原判決49頁1行目の「(4)」を「(6)」と、同頁2行目の「売上金額」を「控訴人の売上高」と、それぞれ改める。
- (24) 原判決49頁8行目から9行目にかけての「されていることから、」を次のとおり改める。
「されている。また、一般に、役員に対する給与は、当該役員の職務の執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解される。したがって、」
- (25) 原判決49頁22行目の「(5)」を「(7)」と改め、50頁3行目の「には」の後に「合計」を加える。
- (26) 原判決50頁11行目の「中の」を「の役員給与」と改め、同頁12行目の「までの」の後に「本件類似法人中の」を、同頁14行目から15行目にかけて、同頁20行目及び同頁25行目の各「本件類似法人」の後にいずれも「中」を、それぞれ加える。
- (27) 原判決51頁8行目の「金額の額」を「部分の金額」と改める。
- (28) 原判決51頁10行目の「平成28年9月期更正処分」を「平成28年9月期法人税更正処分」と改める。
- (29) 原判決52頁7行目の「内容等」の後に「(認定事実ア(ウ)c)」を、同頁13行目の「基に、」の後に「原判決別表2、」を、同頁23行目の「金額」は、」の後に「原判決別表6の」を、それぞれ加える。
- (30) 原判決53頁17行目の「(6)」を「(8)」と、同頁19行目の「(5)」を「(7)」と、それぞれ改める、
- (31) 原判決54頁2行目の「1項」を削除し、同頁3行目の「である」を「であり、各課税事業年度の課税標準法人税額は各課税事業年度の基準法人税額である」と改める。
- 3 その他、原審及び当審における当事者双方の主張に鑑み、証拠の内容を検討しても、当審における以上の認定判断（原判決引用部分を含む。）を左右しない。

第4 結論

以上によれば、控訴人の請求をいずれも棄却した原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから、これを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24民事部

裁判長裁判官 増田 稔

裁判官 小海 隆則

裁判官 山門 優

(別紙)

指定代理人目録

高橋紀子、青木雄弥、杉田弘明、福田ちひろ、井上智貴

以上