

役員給与の損金不算入 —京醍醐味噌事件—

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

東京地裁令2年(行ウ)第456号, 令5・3・23判決(TAINS:Z888-2484)(控訴)

Brush up point

本件は、役員給与の額に「不相当に高額な部分」があるか否か、また、その適正報酬額はいくらであるかということが争点となっている。本判決の特徴は、同業他社比較基準における業種の区分、法人税法施行令70条における加重平均法の採用にある。東京地裁は納税者敗訴の判決を下したが、そのポイントは、次のとおりである。

(1) 納税者は自らの事業は、新商品の企画・開発業務を中心とする「ファブレス事業」である旨主張したが、その事業は、反復継続的に仕入れ・販売することによって売上総利益が生じていることからすると、日本標準産業分類上、「有体的商品を購入して販売する事業所」、すなわち「卸売業」に該当する。

(2) 取締役甲への給与は、同業他社比較基準により類似法人と比較すると、平成25年9月期から平成27年9月期までの最高額と比較しても12.5倍から18倍、金額にして1億7000万円以上高額となっており、平成28年9月期の甲の役員給与額(6億円)は、本件類似法人の最高額の約64倍、金額にして5億9000万円以上高額となっている。このような役員給与の支給状況の格差は、甲の職務内容や職責等を踏まえても、合理的な範囲を超えるものといわざるを得ない。

また、取締役乙への給与は、ベトナム新規事業再開のめどが立たず、ベトナム赴任が具体化していない状況において月額2億5000万円もの給与の支給を決定し、それを見直しもしないまま4か月間にわたって続けていたもので、企業的意思決定としておよそ合理的なものとはいえない。

(3) 納税者と本件類似法人との間に存する偏差を調整するために、法人税法施行令70条1号イにおいて適正給与額の判断要素として規定している「事業規模」の指標に当たるものとして売上高、「収益」に当たるものとして改定営業利益及び個人換算所得(同族会社における実質的な所得金額と解される)を勘案要素として考慮した加重平均法を用いて算出したことは合理的である。なお、取締役乙については、加重平均法は認められず、本件類似法人の役員給与最高額の平均額の4か月分(3分の1を乗じた金額)が適正給与額に該当する。

I 事実関係

〔1〕本件は、味噌等の製造、卸、販売等を目的とする内国法人であるK社が、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(以下、「平成25年9月期」といい、K社の他の事業年度もその終期に応じて同様に表記する。)、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月期の法人税等について、K社の役員に支給した給与の全

額を損金の額に算入して確定申告をしたところ、税務署長Yが、当該役員給与の額には、法人税法34条2項に規定する不相当に高額な部分があるとしてその全額を損金に算入することはできないとして本件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等を行ったところ、K社は、当該役員給与の額に不相当に高額な部分はないと主張して、本件各更正処分等の取消し等を求めた事案である。

〔2〕本件事件の前提事実は、次のとおりである。

① K社は、平成14年10月21日、京都市を本店所在地、明石市を支店所在地として、フランチャイズチェーン店への経営及び技術指導、パン、菓子、レトルト食品、冷凍食品等の製造、加工、味噌、漬物、酒類、醤油、調味料の製造、加工、卸、販売、仲介及び輸出入等を目的として設立された会社である。

甲、乙及び丙は兄弟であり、本件各事業年度中(ただし、乙については平成28年3月31日まで)、いずれもK社の取締役に就任していた。

K社は、定款の規定及び株主(社員)総会の決議により役員に対する給与として支給することができる金銭の額の限度額若しくは算定方法又は金銭以外の資産の内容等を定めていない。

② 平成24年9月期及び本件各事業年度において、K社が本件各役員に支給した給与の金額は、次のとおりであり、この金額で法人税の確定申告をしている。

【K社の役員給与の支給状況】

(単位:円)

	平24年9月期	平25年9月期	平26年9月期	平27年9月期	平28年9月期	平28年12月期
甲	30,000,000	185,000,000	186,000,000	180,000,000	600,000,000	6,000,000
乙	0	0	0	0	1,000,000,000	—
丙	53,000,000	54,000,000	54,000,000	19,000,000	0	0
合計	83,000,000	239,000,000	240,000,000	199,000,000	1,600,000,000	6,000,000

③ Yは、平成30年7月26日付けで、上記の確定申告(平成25年9月期分ないし平成28年12月期分)につき、調査の結果、本件各役員給与のうち、不相当に高額と認められる部分については、当該事業年度の損金の額に算入することはできないとして、K社に対して各処分を行った。Yが認定した本件各役員の前記適正給与額は、次の【別表6】のとおりである。

【別表6】

(単位:円)

	原告支給額	原処分処理額	原処分処理額	原処分算定額	原処分算定額	審判所認定額	審判所認定額	本訴被告主張額	本訴被告主張額	裁判所認定額	裁判所認定額	
		適正役員給与額	過大役員給与額	適正役員給与額	過大役員給与額	適正役員給与額	過大役員給与額	適正役員給与額	過大役員給与額	適正役員給与額	過大役員給与額	
平25・9月期	甲	185,000,000	36,811,994	148,188,006	36,794,372	148,205,628	36,794,372	148,205,628	9,626,000	175,374,000	36,794,372	148,206,628
	丙	54,000,000	54,000,000	0	36,794,372	17,205,628	36,794,372	17,205,628	9,626,000	44,374,000	36,794,372	17,205,628
	乙	0	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
小計	239,000,000	90,811,994	148,188,006	73,588,744	165,411,256	73,588,744	165,411,256	19,252,000	219,748,000	73,588,744	165,411,256	
平26・9月期	甲	186,000,000	30,256,381	155,743,619	30,210,389	155,789,611	30,210,389	155,789,611	8,712,000	177,288,000	30,210,389	155,789,611
	丙	54,000,000	54,000,000	0	30,210,389	23,789,611	30,210,389	23,789,611	8,712,000	45,288,000	30,210,389	23,789,611
	乙	0	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
小計	240,000,000	84,256,381	155,743,619	60,420,778	179,579,611	60,420,778	179,579,222	17,424,000	222,576,000	60,420,778	179,579,222	
平27・9月期	甲	180,000,000	36,123,178	143,876,822	36,119,390	143,880,610	36,119,390	143,880,610	8,456,875	171,543,125	36,119,390	143,880,610
	丙	19,000,000	19,000,000	0	6,020,530	2,980,101	36,119,390	0	8,456,875	10,543,125	19,000,000	0

9期	乙	0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
小計		19,900,000	55,123,178	143,876,822	42,139,920	146,860,711	72,238,780	143,880,610	16,913,750	182,086,250	55,119,390	143,880,610
平28・9期	甲	600,000,000	158,881,237	441,118,763	158,668,835	441,331,165	158,668,835	441,331,165	8,446,000	591,554,000	158,668,835	441,331,165
	丙	0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	乙	1,000,000,000	52,960,413	947,039,587	52,889,612	947,110,388	52,889,612	947,110,388	2,815,334	997,184,666	2,815,334	997,184,666
小計		1,600,000,000	211,841,650	1,388,158,350	211,558,447	1,388,441,553	211,558,447	1,388,441,553	11,261,334	1,588,738,666	161,484,169	1,438,515,831

なお、Yが、「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」(法人税法施行令70条1号イ)を抽出する際に採用した基準は、いずれも、(a)その抽出対象地域につきK社の支店と所在地を同じくする兵庫県内の各税務署(計21署)の管轄区域を対象とし、(b)事業の類似性を判断する業種につき、K社と同じKSKシステム(国税総合管理システム。日本標準産業分類の業種目に基づいて業種分類整理番号が定められている。)の業種分類番号3190(その他の飲食料品卸売業)に属する業種目(日本標準産業分類における大分類「I-卸売業、小売業」の中分類「52-飲食料品卸売業」の小分類「522 食料・飲料卸売業」の細分類「5221-砂糖・味そ・しょう油卸売業」、「5229-その他の食料・飲料卸売業」等)を基幹の事業とし、かつ、冷凍食品、インスタント食品、味噌、瓶詰・缶詰食品又は天かすのいずれかを取り扱っている法人とし、(c)事業規模の類似性を判断する要素を売上高倍半基準とし、(d)同業類似法人としての適格性の確保の観点から、法人税の確定申告を青色の申告書により提出していること等とするものであり、Yは、当該基準に基づき、【別表2】記載のAからJまでの会社を同業類似法人(本件各対象事業年度ごとに対象となる同業類似法人は異なる。)として選定した。

【別表2】類似法人の役員給与最高額の平均額等 (円)

	平25.9期	平26.9期	平27.9期	平28.9期
A社	8,400,000	8,400,000	8,400,000	8,400,000
B社	14,700,000	-	-	-
C社	8,308,000	8,328,000	8,328,000	8,328,000
D社	-	7,800,000	9,000,000	9,000,000
E社	-	10,400,000	-	7,400,000
F社	12,360,000	11,760,000	9,960,000	9,360,000
G社	9,840,000	9,000,000	9,000,000	9,000,000
H社	7,800,000	7,800,000	7,800,000	7,800,000
I社	8,400,000	6,200,000	6,287,000	7,800,000
J社	7,200,000	8,720,000	8,880,000	8,880,000
類似法人の最高額の平均額	9,626,000	8,712,000	8,456,875	8,446,000
類似法人の最低額	7,200,000	6,200,000	6,287,000	7,400,000
類似法人の最高額	14,700,000	11,760,000	9,960,000	9,360,000
甲	185,000,000	186,000,000	180,000,000	600,000,000
	19.22倍	21.35倍	21.28倍	71.04倍 (注)
乙	0	0	0	1,000,000,000
	-	-	-	355.20倍 (注)
丙	54,000,000	54,000,000	19,000,000	0
	5.61倍	6.20倍	2.25倍	- (注)

(注) この倍率は類似法人の役員給与最高額の平均額に対する倍率である

なお、本件更正処分の特徴は、Yが本件役員の適正な役員給与額につき「加重平均法」をとったことにある。すなわち、類似法人の役員給与最高額の平均額に、①同類似法人の売上高、②改定営業利益(営業利益に役員給与の額を加算した額)及び③個人換算所得(所得金額、役員給与の額、役員に対して支払う賃借料その他の資産の借受けの対価の額及び役員に対して支払う負債の利子の額の合計額)を勘案すべき要素として、①～③の各要素の額の各比率につき等分の重みづけをして乗じて算出する方法により上記【別表6】の適正役員給与額の計算をすることが相当であるとして、次の算式(以下、「本件算式」という。)を用いて算出したことにある。

$$K \text{ 社の適正な役員給与額} = (\text{当該年度と同業類似法人の役員給与最高額の平均値}) \times \{ \text{①} (\text{当該年度の原告の売上高}) / (\text{当該年度と同業類似法人における売上高の平均値}) + \text{②} (\text{当該年度の原告の改定営業利益}) / (\text{当該年度と同業類似法人における改定営業利益の平均値}) + \text{③} (\text{当該年度の原告の個人換算所得}) / (\text{当該年度と同業類似法人における個人換算所得の平均値}) \} \times 1 / 3$$

II 主たる争点と当事者の主張

本件の主たる争点は、次の3点である。

- 争点1：法人税法34条2項の違憲性及び法人税法施行令70条1号イの違法性について。
 - 争点2：本件各法人税更正処分認定の適正給与額と本件訴訟における被告主張の適正給与額との相違に係る違法性の有無について。
 - 争点3：本件各役員給与における不相当に高額な部分の金額の有無及びその額について
- それぞれ重要な争点であるが、紙幅の関係上、本稿では、争点3の問題についてのみ取り上げるものとする。争点3に係る当事者の主張は、次のとおりである。

納税者の主張	税務当局の主張
争点3：本件各役員給与における不相当に高額な部分の金額の有無及びその額について	争点3：本件各役員給与における不相当に高額な部分の金額の有無及びその額について
(1) 同業類似法人の抽出基準の不合理性	(1) 同業類似法人の抽出基準の合理性
① K社の業種を「卸売業」とすることは不合理性である。	① K社の事業は、日本標準産業分類上の「卸売業」に該当する。
卸売業の根幹は、物流業務を行うことであり、物流業務とは、具体的には、輸送、保管、荷役、包装及び物流管理の各業務である。K社は、食品製造工程の中で高い付加価値を望める市場調査、新商品の企画・開発、製造工場の選定、商品規格書(仕様書)の作成、食品製造の際の品質管理という業務、中でも特に付加価値の高い新商品の企画・開発業務を中心に行い、当該商品規格書に従った単純生産工程部分は社外協力会社に任せるという、食品製造に係る「ファブレス」[製造設備(fab=fabrication facility)がない(less)]事業を主たる事業として行ってきた。したがって、卸売業の機能である物流業務(具体的には、輸送、保管、荷役、包装及び物流管理の各業務)を行っていない。	法人税法及び法人税法施行令は、卸売業に関する定義規定を置いておらず、その解釈は一般の社会通念によるべきところ、日本標準産業分類における事業種目は、個々の法人を一定の基準で区分したものであるとして合理性があり、一般の社会通念にも合致する。日本標準産業分類では、「原則として、有体的商品を購入して販売する事業所」は、卸売業・小売業の大分類に属し、主として「小売業又は他の卸売業に商品販売する」業務を行う事務所は卸売業と定義されている。
現行の日本標準産業分類は、「ファブレス事業」に対して最適に対応できる基準ではなく、適用を慎	K社は、本件各対象事業年度において、主に冷凍食品、インスタント味噌汁等のインスタント食品、味噌、瓶詰・缶詰食品及び天かすを製造業者又は卸売業者から購入した上で、卸売業を営むB社に販売する事業を主として営んでおり、実際、K社の売上げの100%が商品の販売によるものであることか

重にする必要がある。

「日本標準産業分類一般原則 第6項」に立ち返ると、K社のファブレス事業は、その主たる経済活動が商品の企画・開発・設計であることから、「卸売業」ではなく「学術研究専門技術サービス業」に該当する。

- ② 対象地域の基準の不合理性（略）
- ③ 売上金額等の基準の不合理性（略）

(2) 本件各役員の職務の内容

K社が平成28年9月期に着手したベトナム新規事業は、初年度から30億円の収益が見込まれ、5年後には年間100億円の収益が見込まれる卓越したビジネスプランであったのであり、同事業に係る職務は、取締役の職務として一般的に想定される範囲を優に超えるものである。

K社は、ベトナム新規事業に必要な主要な準備行為を全て完了させており、その業務内容は、質・量ともに、ベトナム新規事業そのものに係る職務と同等かそれ以上のものになっていた。

乙は、累計5000万円の会社を年商150億円まで成長させた腕利きの経営者であり、K社に招聘する前は月額4400万円の報酬を得ていた人物である。

以上を総合すると、平成28年9月期における乙に対する月額2億5000万円の支払は、役員給与として何ら過大ではない。

(3) K社の収益の状況等（略）

(4) 加重計算について

本件各対象事業年度のK社の特別利益は、主としてC社の株式を売却したことにより得られた利益であり、キャピタルゲインだけで総計30億円を超える数百％という超高利回りを実現した。この利回りは、本件各役員によるC社株式への投資決定とC社株価の大幅上昇によって実現されたものであり、これらはいずれもK社の経営の巧みさによるものである。C社の業績が急上昇したのは、本件各役員の業務執行により、安価、大量、高品質な加工食品の多数のレポートリーが実現され、その各商品が消費者の支持を受けたことによる。したがって、本件各役員の適正給与額を認定する際に、特別利益を含む個人換算所得の状況を考慮するのは合理的である。

なお、当初更正処分に係る「本件算式」において用いられている売上高の数値に基づく比率は、本件類似法人の抽出に当たって売上高倍半基準が採用されていることにより、改定営業利益に基づく比率や個人換算所得に基づく比率の基準よりも重く、また、売上高の比較結果は、改定営業利益の平均値にも、改定営業利益に基づく比率や個人換算所得に基づく比率にも反映されている。したがって、本件算式は、売上高の要素が何重にもカウントされる不合理な数

らしても、K社の事業は日本標準産業分類上の卸売業に該当する。

- ② 対象地域の基準の合理性（略）
- ③ 売上金額等の基準の合理性（略）

(2) 本件各役員の職務の内容

本件各対象事業年度において、①甲は、商品開発、営業活動をはじめとする原告の業務全般に従事し、②丙は、主として経理業務に従事したところ、このような職務の内容はいずれも、会社を代表する取締役の職務として一般に想定されるものである。

また、③乙は、平成27年12月から平成28年3月までの間、ベトナムで米麴の製造工場を建設の上、同工場で製造した製品（麴）をK社が輸入し、日本国内で販売するという事業（ベトナム新規事業）に係る工場の設計等の準備行為等に従事したところ、ベトナム新規事業に係る準備行為という職務の内容も、一般的に取締役の職務として想定される新規事業の準備行為の域を出るものではなく、加えて、本件各対象事業年度においてベトナム新規事業に基づく収益は発生しておらず、上記職務の内容がK社の売上げや利益の増加に貢献したものでもないから、当該職務内容についても、会社を代表する取締役の職務として一般的に想定される範囲を超えるものではない。

(3) K社の収益の状況（略）

(4) 加重計算について

K社と本件類似法人との収益の状況を比較すると、企業の主たる営業活動の成果として最も重要である売上高などの指標は、K社の数値の方がやや下回るため、K社の適正給与額の減額要因となり得る差異は認められるものの、少なくとも、K社の各適正給与額を本件類似法人の数値に比してより高額に認定すべき差異はなく、加重平均法を採用する理由はない（筆者注：当初更正処分においてYは加重平均法を採用したが、本訴においては、加重平均法を採用しない旨の主張を展開した。）。

また、K社は、C社の株式の売却による特別利益を考慮すべきと主張するが、瞬時的に発生した利益（特別利益）は、会社の基本的な収益力等を示すものではなく、適正給与額の認定に当たり考慮すべき事由に当たらない。本件各対象事業年度において特別利益に計上される投資有価証券売却益は、主に、K社がB社とC社の取引関係強化を図るために保有していたC社の株式を、ベトナム新規事業の資金捻出等のために平成28年9月期までに全部売却したことによるものであって経常的な利益ではなく、瞬時的に発生した利益である。したがって、特別利益はK社の基本的な収益力や本件各役員の業務執

式である。

本件で採用されるべき加重平均法の具体的な内容は、①売上高改定経常利益率及び②個人換算所得につき等分の重みづけをして乗じて算出するというものであり、次の算式を用いるべきである。

$$\left(\text{同業類似法人における役員給与最高額の平均値} \times \left\{ \frac{\text{① (K社の売上高改定経常利益率)}}{\text{同業類似法人における売上高改定経常利益率の平均値}} + \frac{\text{② (K社の個人換算所得)}}{\text{同業類似法人における個人換算所得の平均値}} \right\} \times 1/2 \right)$$

行の巧拙を表したものではないから、適正給与額の認定に当たり考慮すべき事由に当たらない。

III 判決の要旨

東京地裁は、争点3の本件各役員給与における不相当に高額な部分の金額の有無及びその額について、各争点項目につき、次のとおり判示し、納税者敗訴とした。

〔1〕同業類似法人の抽出基準の合理性について

ア. K社の業種を「卸売業」とすることの合理性

東京地裁は、K社の産業格付けについて、次のとおり判示した。「K社の売上総利益の大部分は、C社が取り扱う商品を、K社が企画及び開発して製造委託先に製造させ、完成した製品を購入した上でB社に販売することによって生じており、B社はその後C社の小売店に当該製品を販売する卸売業者であったこと、B社以外の取引先との関係においても、反復継続的に仕入れ・販売することによって売上総利益が生じていることからすると、K社の主たる事業は、日本標準産業分類上、有体的商品を購入して販売する事業所〔認定事実ウ（ア）〕、すなわち『卸売業』に該当すると認めるのが相当である。」

なお、K社は、K社の事業は新商品の企画・開発業務を中心とする「ファブレス事業」であり、卸売業の機能である調達機能、販売機能、物流・保管機能、金融・危険負担機能、情報提供・サポート機能のいずれも有していないと主張した。これらの点につき東京地裁は、(a)調達機能及び販売機能については、「K社の売上高総額は飲食料品の販売に係る売上高と同額であり、その大部分は製造委託先から仕入れた商品をB社に販売することにより得られていたものであって、このことからすると、K社は調達機能及び販売機能を有していた」といえる。(b)情報提供・サポート機能については、「K社が、C社で取り扱う商品を企画・開発し、仕入れ先からB社に販売し、B社からC社に販売していたことからすると、売れ筋商品や市場動向などの情報収集の上での情報提供やリテールサポートを行う機能を有していた」といえる。(c)物流・保管機能については、「K社が製造委託先から商品を購入した後、B社に販売し、更にB社がC社の小売店に販売することが販売経路として確立していることを前提に、K社と製造委託先との間では納品先をC社の物流センターとする旨が合意されていたと認めるのが相当である。そうすると、K社は、納品先を指定するという方法での物流・保管機能を有していた」といえるとし、K社の金融・危険負担機能については不明であるものの、全体として、K社の事業は、「卸売業」であると判示した。

次に、K社は、その事業を「学術研究、専門・サービス業」あるいは「製造業」である

と主張するが、上記のとおり、棚卸業に該当するものと判示し、いずれの主張も斥けている。また、K社は、日本標準産業分類が製造業のファブレス化非対応であるとの主張をするが、「K社の事業内容、販売経路等からすると、製造業のファブレス事業に該当するとはいえないものであるから、K社の主張は前提を異にするものであり、採用することはできない。」と判示した。

イ. 対象地域の基準の合理性について (略)

ウ. 売上金額等の基準の合理性 (略)

エ. 本件各役員の職務の内容について

各役員の職務の内容については、東京地裁は、次のとおり判示した。「甲は、K社の取締役として、商品開発、営業活動、有価証券取引、資金調運業務等経営全般に携わり、K社の経営方針の決定権を有しており、平成27年8月以降はベトナム新規事業の進出業務も担っていた者であって、丙は、K社の取締役として、商品開発や経理事務に携わっていた者であり、K社の業務は甲及び丙の二人で担っていたものである。……乙は、平成27年11月まではK社の業務に従事しておらず、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、月額2億5000万円の給与の支給を受けていた平成27年12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、日本又は■■■■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のであって、また、実際にもベトナム新規事業による収益は生じていない。仮に、K社の主張するように乙が有能な人材であったとしても、乙のベトナム赴任が具体化せず、ベトナム新規事業再開のめどが立っていない状況において月額2億5000万円もの給与の支給を決定し、それを見直しもしないまま4か月間にわたって続けるということは、企業的意思決定としておよそ合理的なものとはいえない。」

オ. 中長期的な業績を考慮すべきとするK社の主張について (略)

〔2〕本件各役員給与における不相当に高額な金額の有無及びその額について

東京地裁は、はじめに、本件各役員給与の額の高さ及び増加率について、次のとおり判示した。「K社の売上高及び売上総利益が、本件各対象事業年度を通じて大幅に減少傾向にある中で、本件各役員給与は、平成24年9月期は合計8300万円（うち甲分は3000万円）であったのが、平成25年9月期には合計2億3900万円（うち甲分は1億8500万円）と約2.9倍（甲分については約6.2倍）に急増し、その3事業年度後である平成28年9月期には16億円（うち甲分は6億円）〔平成24年9月期と比較して約19倍（甲分については20倍）〕と大幅に増額しているところ、本件各役員給与は、本件各対象事業年度において各売上総利益の額を上回っており、また、K社の各改定営業利益の大部分を占めてK社の営業利益を大きく圧迫するに至っていることからすると、本件各役員給与の額の高さ及び増加率は著しく不自然である。」

次に、同業他社比較基準について、本件類似法人の役員給与最高額の支給状況は、「別

表2の『本件類似法人中の最高額』欄記載のとおりであり、甲の役員給与の支給状況と比較すると、平成25年9月期から平成27年9月期までの最高額と比較しても12.5倍から18倍、金額にして1億7000万円以上高額となっており、平成28年9月期の甲の役員給与額（6億円）は、本件類似法人の最高額の約64倍、金額にして5億9000万円以上高額となっている。このような役員給与の支給状況の格差は、認定事実……のような甲の職務内容や職責等を踏まえても、合理的な範囲を超えるものといわざるを得ない。また、平成28年9月期における乙の役員給与額は10億円となっており、同月期の本件類似法人の最高額の約107倍、金額にして9億9000万円以上高額となるに至っており、認定事実……のような乙の職務内容や職責等を踏まえると、合理的な範囲を超えるものというほかない。」とし、「K社の売上高からすると本件各役員給与の高さ及び増加率は不自然であり、本件類似法人の役員給与の最高額と比較しても、その較差は合理的な範囲を超えるものとなっている。そして、このように不自然に高額な本件各役員給与によって、K社が本件各対象事業年度において納付した法人税の額は、本来よりも大きく圧迫されることとなっているのであるから、K社が本件各役員給与の全額を損金の額に算入したことにより、課税の公平性は著しく害されているというほかない。」と判示した。

以上のとおり、本件各役員給与に「不相当に高額な部分」があるといえると判示し、その不相当に高額な金額の額については、まず、甲及び丙に係る適正給与額の算定については、「Yは、平成25年9月期法人税更正処分ないし平成28年9月期更正処分において、甲及び乙の適正給与額を算定するに当たり、本件類似法人の役員給与最高額の平均額に、売上高、改定営業利益及び個人換算所得を勘案すべき要素として等分の重みづけをして乗じて算出する方法（本件算式）により適正な役員給与額を算定した。本件算式において本件類似法人の役員給与最高額の平均額が基準値とされたことについては、甲及び乙が原告の代表権を有する取締役であったこと、K社の事業内容〔認定事実ア（イ）〕及びK社の収益状況（認定事実イ）に鑑みると、合理的といえる。そして、甲がK社の売上げを得るために果たした職責や達成した業績（認定事実ア及びイ）に鑑みると、Yが、本件類似法人の役員給与最高額の平均額に一定の加重をすることが相当であると判断して、K社と本件類似法人との間に存する偏差を調整するために、法人税法施行令70条1号イにおいて適正給与額の判断要素として規定している『事業規模』の指標に当たるものとして売上高、『収益』に当たるものとして改定営業利益及び個人換算所得（同族会社における実質的な所得金額と解される。）を勘案要素として考慮した本件算式を用いて算出したことは合理的であり、丙がK社の売上げを得るために果たした職責や業績に鑑みると、丙についても、同様に、本件算式を用いるのが相当である。したがって、甲及び丙については、本件算式により算出される金額が適正給与額に該当し、それを超える金額が『不相当に高額な部分の金額』に該当すると認めるのが相当である。」と判示した。

次に、乙については、「平成27年11月まではK社の業務を担っておらず、K社から給与の支給がされていた平成27年12月から平成28年3月までの4か月間に果たした職務の内容等に鑑みても、本件類似法人の役員給与最高額の平均額に一定の加重をすることが相当とは認められない。したがって、本件類似法人の役員給与最高額の平均額の4か月分（3分

の1を乗じた金額)が適正給与額に該当し、それを超える金額が、『不相当に高額な部分の金額』に該当すると認めるのが相当である。」とした。

以上により、本件算式を基に、別表10及び11記載の数値を当てはめて算定した本件各対象事業年度における甲及び丙の適正給与額は、別表6の「裁判所認定額」の「適正役員給与額」欄記載のとおり(本件裁決における認定額と同じ。ただし、平成27年9月期の丙の適正給与額は、認定事実のとおり丙の担当している商品の売上高及び利益の金額が減少していることからすると、K社支給額の1900万円が相当であるとしている。)であり、乙の適正給与額は、平成28年9月期類似法人の役員給与最高額の平均額(844万6000円)に3分の1を乗じた金額(281万5334円。小数点以下切り上げ。)であり、法人税法34条2項に規定する「不相当に高額な部分の金額」は、「裁判所認定額」の「過大役員給与額」欄記載のとおりであるとした。

IV 解 説

本件はいくつもの重要な争点があり、筆者は、個別的な争点については必ずしも本判決に賛成するものではないが、全体的な結論として、本判決を支持する。ただし、それは判決の妥当性というよりも、納税者の適正給与の主張について、合理的な説明がないという消極的な意味からの賛成である。以下、本稿では、多くの論点がある中で、紙幅の関係上、次の2つの論点に絞った議論をする。

1. K社の業種を「ファブレス事業」とすることの合理性

[1] 本件では、税務当局も東京地裁も、K社の業種を「卸売業」として認定した。しかし、筆者は基本的には、K社の事業は「ファブレス事業」として認定されるべきであり、現行の税法はファブレス事業に対する同業他社比較基準の体制が整っていないと考える。したがって、ここは本件においての重要な問題点である。

そもそも「卸売業」とは、古典的な意義からすると、メーカーと小売店をつなぐ役割を果たすものといえるが、最近では、製造業のサービス化が進展してきていることと同様に、卸売業も情報の仲介・提供の役割をも加味されるようになり、製品に付帯するサービスやクライアントのニーズに応じたソリューションサービスをも併せて提供するようになっており、従来の定義では捉えられない広がりを見せている。

K社は、本件事業は、まさに加工食品の「ファブレス事業」と主張し、税務当局と対峙したが、そもそもファブレス事業とは、fab (fabrication facility: 「工場」) を所有せず (less) に製品の企画・設計を自社で行い、生産工程については外部に委託するビジネスモデルのことである。ただし、一定の形態が確立しているかという点、その形態については、企画・設計のみに特化して製造工程全てを外注化しているケースや、重要な生産工程のみ自社保有の工場で行っているケースもあり、企業戦略などによりその内容は様々である。たとえば、わが国におけるファブレス企業の具体例としては、次のようなものがある。

(1) 株式会社ファーストリテイリング (ユニクロ)

同社は、カジュアル衣料品の小売店舗を展開する企業を傘下に有し、製品の企画・製造・販売のプロセスを一貫して行うSPA(製造小売)により独自商品を消費者に提供するビジネスモデルが特徴である。なお、同社は、素材の開発・調達や生産工程を全て外部委託している。

(2) 株式会社伊藤園

同社は、1980年代に「缶入り煎茶」をわが国で初めて発売し、緑茶飲料という新しいジャンルを開拓したメーカーである。その後、乳飲料メーカーとの協業や米国のコーヒーチェーン独占契約権の取得など多角化を図っている。同社は、ファブレス方式により設備投資リスクの軽減を図り、市場環境の変化に迅速に対応するために商品開発、セールスやブランド力強化に経営資源を集中しているのが特徴である。ただし、原材料となる茶葉については、自社において、調達した荒茶を製品向けに火入れ・ブレンドを行い、飲料原料として製造を行った上で、茶の抽出からボトリングまでを受託製造企業に委託している。

このほかに、「任天堂」、「キーエンス」、「ダイドードリンク」、「無印良品」などもファブレス企業である。

[2] このファブレス企業の産業格付けについては、本件でも問題となった日本標準産業分類(JSIC)によると、製造問屋(自らは製造を行わないで、自己所有に属する原材料を下請け工場などに支給して製品をつくらせ、これを自己の名称で卸売りするもの)を卸売業に分類しているが、その一方で、ファブレスメーカーについては、「製品の企画や設計のみを自社で行い、生産は外部に委託しているメーカー」として、企画・設計を主に行っている場合は「学術研究、専門・技術サービス」、卸売を主としているものは、「卸売業」にそれぞれ分類することとしている。

東京地裁は以上の認識の上で、上記のとおり、K社は「有体的商品を購入して販売する事業所」である卸売業として判示したが、この「有体的商品を購入して販売する事業所」というのは、JSIC上、一定の場所(一区画)を占めて行う事業所の定義の文言であり、いわば古典的な卸売業の判定要因を差しているにすぎない。

本件では、事実認定によると、K社の作成した規格書のとおりB社が製造委託先に対して当該商品の発注作業を行い、製造された当該商品は、製造委託先からK社が購入(仕入れ・輸入)し、同日、B社に売却され、更にB社からC社の物流センターに売却されるが、製造委託先は、当該商品をC社の物流センターに直送する方法で納品し、K社やB社の事業所等には納品することはなかったのである。このようなモノを中心としてだけで流れを追うと、「有体的商品を購入して販売する事業所」というのはあまりにも安易な判断のように思われる。K社の企画・設計というモノではない実質的なソフトの流れに注目すれば、K社が主に行っている事業は、JSIC上も「学術研究、専門・技術サービス」の該当性の方が高いと考える。

[3] しかし、ここで東京地裁が問題としたのが収益計上に関するK社の収入項目の性格である。K社の主張のとおりソフト面を重視すると、K社の売上は、工業統計調査における収入項目としては「その他の収入」となり、「学術研究、専門・技術サービス」の特性が表れるような項目で計上されているべきである。すなわち、「試験研究、商品検査、測

量、計量証明、経営コンサルタント、広告収入、デザイン、機械設計、建築設計、プラントエンジニアリング、プラントメンテナンスによる収入」等として収入項目が整理されるはずである。しかし、実際は、東京地裁が判断したとおり、K社の売上総利益の発生原因が、「購入⇒販売」というモノ中心の流れにそった形態をとっており、これは、工業統計調査における収入項目でいうと「製造品出荷額」になる。この「製造品出荷額」とは、製造品（完成品、部分品、副産物、製造工程から出たくず、廃物）及び委託生産品（自己の所有する原材料又は製造した製品を他企業の国内事業所に支給して製造加工させてそのまま出荷したもの）の出荷額をいうが、まさに「卸売業」たるモノを中心とした流れによる認識である。K社は、税務署長に提出した各種申告書、届出書等には、事業種目、事業内容等につき、「フランチャイズチェーン店への経営及び技術指導」、「味噌、漬物、酒類、醤油、調味料の製造、加工、卸、販売、仲介及び輸出入」、「食料品メーカーに対する新商品開発及び卸、小売業者に対する販売促進のためのコンサルタント業」としてあるものの、その設立当初から一貫して「食品卸」と記載しており、売上総利益の発生原因が、「食品卸」にあったことは否めない。以上のような背景で東京地裁が判断したのであるから、筆者は、その判断に合理性があったものとする。

ただし、冒頭に述べたとおり、ファブレス企業の産業格付けについては未確定な部分が多く、納税者の主張には傾聴すべき点があり、今後の改正事項であるとする。

2. 甲・丙に対する「加重平均法」の採用

[1] 次に本件では、甲・丙に対する適正給与額の算定上、東京地裁は、当初税務署長が行った類似法人の役員給与最高額の平均額に3要素を加味した「加重平均法」をとったことが興味深い。

法人税法施行令70条1号イは、「当該役員の職務の内容、その内国法人の収益及びその使用人に対する給与の支給の状況、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給与の支給の状況等に照らし」と規定し、後半部分で、事業規模をベースにした類似法人との比較を行うことの趣旨から、過去の判決例では、同業他社比較基準に加重平均法をとった判断基準も認められ、必ずしも「類似法人の役員報酬の平均額」だけが絶対的な判断基準ではなかった。たとえば、「エステート・リョウセイ事件」(名古屋地裁平8・3・27判決)、「大分業績顕著役員給与事件」(大分地裁平21・2・26判決)では、次の算式のとおり、比準項目を4項目(類似法人の平均売上金額、類似法人の平均売上総利益額、類似法人の平均個人換算所得、類似法人の平均使用人給与最高額)とした加重平均法を認めている。

$$\text{類似法人の代表取締役以外の一人あたり役員報酬額の平均額} \times \left[\frac{\text{原告の売上金額}}{\text{類似法人の平均売上金額}} + \frac{\text{原告の売上総利益の額}}{\text{類似法人の平均売上総利益の額}} + \frac{\text{原告の個人換算所得}}{\text{類似法人の平均個人換算所得}} + \frac{\text{原告の使用人給与最高額}}{\text{類似法人の平均使用人給与最高額}} \right] \times \frac{1}{4}$$

しかし、「鉄鋼原料販売法人役員報酬事件」(東京高裁平21・11・26判決)が、加重平均

法に基づく算定方式は、法人税法施行令69条1号(当時の条文番号)の文言から、必然的に導かれるものではないと判示した結果、その後の判決例では、加重平均法が認められず、また無意味な「平均額基準」に戻ってしまったのである。

[2] 今回、同業他社比較基準による類似法人の役員報酬の平均額あるいは最高額ではなく加重平均法が認められたのは、本件事件の特性に加え、「残波事件」(最高裁一小平30・1・25決定)以来、ようやく役員報酬の認定のあり方につき、盲目的に過去の判例にとらわれることなく、役員に適正報酬のあり方につき、議論が盛んになってきた結果であると筆者は考える。たとえば、東京地裁平29・10・13判決の「1.5倍事件」(役員退職給与の事件であるが)、東京地裁令2・1・30判決の「マレーシア在住役員給与事件」の影響は大きい。

ただし、本件では、「残波事件」のように、経営分析的手法に基づく適正報酬の“見える化”がなされておらず、甲と乙につき、その報酬額の算定根拠が納税者によって具体的に示されていない以上、裁判所も加重平均法以外の方法による判断をできなかったと考える。

実は、「残波事件」も本件も、その訴訟代理人弁護士は有名な山下弁護士であるが、今回、なぜ甲に対する6億円の報酬額がその職務の内容に相当な適正額なのか、また、乙に対する10億円の報酬がその職務の内容、役員としての能力から適正額なのかを具体的に立証していない。山下弁護士は、同じ轍を踏まないはずであるが、その点が筆者は現時点で疑問である。特に乙については、東京地裁は、「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のであって、また、実際にもベトナム新規事業による収益は生じていない。」と判断し、「企業の意思決定としておよそ合理的なものとはいえない」とまで判示した。これは社会通念上、ある意味で常識的な判断であり、やはり乙に対する10億円の相当性を“見える化”して立証することが不可欠であると考える。

筆者は、東京地裁令2・1・30判決の「マレーシア在住役員給与事件」に際し、今後、役員給与に関する事件では、新たな証明手段により役員役務に対する対価性の『相当性』を立証しなければならないというステージに移ったと考えると評釈した(渡辺充「同業類似法人の最高額に基づく『不相当に高額な部分』の算定」・「税理」ぎょうせい2020年11月号、100~108頁)。すなわち、「残波事件」で東京高裁は、「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(ない)」と判示し、その後、「1.5倍事件」で東京地裁は、同業他社比較基準に基づく平均功績倍率の1.5倍をもって適正額とする判決を下した。この「1.5倍事件」では、1.5倍自体の根拠がなく、控訴審ではその判断が否認されたが、確実に裁判所においても、何らかの変化をもとめる兆しを示しているのである。今回の加重平均法の復活も然りである。

このような新たなステージを我々が築かない限り(筆者もいまだ研究不足である)、裁判所の認定は、せいぜい加重平均法の採用に止まるのである。本件「京醜味噌事件」は、控訴されたが、控訴審の審議に大いに注目したい。

【わたなべ・みつる】