

ブラッシュアップ判例・裁判例 【解説動画付】

京醍醐味噌事件 【控訴審判決】

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

第1審：東京地裁令和2年（行ウ）第456号，令5・3・23判決（LEX/DB 25595798）

控訴審：東京高裁令和5年（行コ）第112号，令6・1・18判決（LEX/DB 25620225）

Brush up
point

本件は、京醍醐味噌事件の控訴審判決であるが、控訴審判決も本件役員給与の額に「不相当に高額な部分」があるとして、次の判断ポイントに基づき、納税者敗訴の判決を下した。

- (1) 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趣旨は、平成18年法律第10号による改正の前後で変わるものではない。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観念できないものではなく、控訴人の主張は、前提を誤るものであって採用することはできない。
- (2) 法人税法34条2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。
- (3) 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。
- (4) 取締役乙の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。

【動画解説】

この記事については、著者が解説動画をYouTubeにアップしており、次のQRコードから視聴できます。是非、ご覧ください（36分）。
<https://youtu.be/jfkRb9IuprI>



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〕第1審東京地裁は、K社敗訴の判決を下し、K社は控訴した。控訴審における争点は、第1審と基本的に変わりなく、(1)法人税法34条2項と租税法律主義について、(2)本件各役員給与に対する法人税法34条2項の適用について、(3)役員給与が「不相当に高額」として否認できる場合について、(4)ファブレス事業の事業区分について、(5)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、という5点である。

控訴審の東京高裁は、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、K社敗訴の判決を下した。

※筆者注：

本来、事実関係・当事者の主張など、事件の内容を知る上ではこれを詳細に記載しなければならないところ、本稿は、控訴審判決に焦点をあてたものであるため、事実関係等のその詳細な記述については、第1審評釈との重複をさける意味で省略した。第1審判決については、このブラッシュアップシリーズで紹介しているので、読者には恐縮であるが、渡辺充『役員給与の損金不算入－京醍醐味噌事件－』（「税理」ぎょうせい2023年10月号、202～213頁）を参照されたい。（<http://www.meijigakuin.ac.jp/~watax/brush-up20231001.pdf>）

II 主たる争点と当事者の主張

本件控訴審判決は、原判決を補正し、控訴審における争点について、東京高裁が判断を新たに追加する形式で書かれている。したがって、判決原文からは通常のような対比形で当事者の主張をみることができない。

控訴審における争点とその判断については、次の「III.控訴審判決の要旨」を参照のこと。

III 控訴審判決の要旨

控訴審判決は、控訴人K社の請求はいずれも理由がないものと判断し納税者敗訴とした。その理由は、原判決を補正するほか、次のとおりである。

(1) 法人税法34条2項と租税法律主義について

控訴人は、わが国の会社法制は、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条に違反するものと主張した。この点については、次のとおり判示した。

「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。」

(2) 本件各役員給与に対する法人税法34条2項の適用について

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した。この点については、次のとおり判示した。

「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について

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した。この点については、次のとおり判示した。

「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。」

(4) ファブレス事業の事業区分について

控訴人は、本件事業の事業区分につき、国際標準産業分類を持ち出した主張をしたが、その点については、次のとおり判示した。「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。」

なお、「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。」とし、「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。」と判示した。

(5) 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

控訴人は、役員給与の相当性の判断は、個々の役員の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の稼働能力を比較すべきであり、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るべきであると主張した。

この点について控訴審は、次のとおり判示した。「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。」

さらにベトナム新規事業に伴う取締役乙の報酬については、第1審と同様に、次のとおり判示した。「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。」

IV 解 説

1. 「ファブレス事業」の取扱いについて

第1審でも問題となった本件事業の事業区分について最初に解説する。筆者は、第1審判決の評釈において、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

が、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指摘した。

本件控訴審においてもこの点が問題となったが、上記のとおり、控訴人K社は、「国際標準産業分類」を持ち出し、本件事業は卸売業ではなく製造業であると主張した。しかし、控訴審は、その主張を認めるに足りる的確な証拠はないと判示した。

この「国際標準産業分類」(International Standard Industrial Classification of All Economic Activities (略称: ISIC) とは、国連統計局 (UNSD: United Nations Statistics Division) によって定められた国際的な産業分類であり、国際機関や各国政府によって広く利用されているが、日本標準産業分類と国際標準産業分類の分類項目の概念や定義が必ずしも一致しないことなどから、対応関係が明確ではない項目もあるため、その利用に当たっては留意しなければならないものである。

ただし、会計基準の国際化が進み国際会計基準が定められたように、わが国でも国際的な産業分類にあたりグローバル基準も斟酌しなければならず、現に、総務省の第12回産業分類検討チーム(日時: 令和4年11月11日(金))の資料¹によると、「C-7 産業分類におけるファブレス企業の扱い」についても検討がなされ、その際、「『ファブレス企業』の扱いについては現行の『卸売業』のままということであったが、ISICでも検討中である。その検討において『知識生産物(設計・デザインの部分であったと思う。)]」というような言葉が出ていたと思うが、ISICでの検討結果はどのようになったのか。今回の『ファブレス企業』の扱いは、ISICでの議論を反映したものなのか。」という意見があった。

この意見に対し総務省担当事務局は、次のとおり対処方針を回答している。少々長いですが、引用する。「御意見をいただいた『知識生産物』は、確認したところIPP(知的財産製品)のことと理解している。現行のISICにおいて、工場を持たない製造業者(FGPs)の扱いは、FGPsの事業者が投入原材料を所有している場合は製造業に分類されるが、投入原材料の所有権を持っていない場合は卸売業に分類されるという整理をしている。今回のISIC改定においては、投入原材料に加え、知的財産関係も含めるといような形で拡張されている一方、現行の日本標準産業分類は、自社製品を卸売するために企画や設計を行っている場合も、その事業の付加価値は卸売することであるため大分類I-卸売業、小売業に分類される。日本標準産業分類におけるファブレス企業の扱いは、第10回検討チームにおいて御提案したとおり、今回の改定において変更は行わない。また、今回の改定においては、ファブレス企業が原材料を所有しているのか、さらには知的財産権を保有しているのかなどの視点の扱いの結論を導出することは予定していないが、今後の国際分類の検討結果等を踏まえて、日本標準産業分類第15回改定時の課題として検討することも考えられる。」

すなわち、本問題については、いまだ検討中というのが正直なところで、現行の解釈では本件控訴審の判断もやむを得ないところである。ただ、早晚、新たな取扱いが発表されるのではないかと筆者は考えている。

2. 役員給与の不当な高額性について

[1] 次に本件のメインテーマである役員給与の不当な高額性についてである。本件「京醍醐味噌事件」の特徴は、第1審判決において、取締役甲と丙に対する適正給与の額の算定上、当初税務当局が行った「加重平均法」を採用した点にある。このように、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察した。

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、取締役甲と乙につき、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、東京地裁も加重平均法以外の方法による判断ができなかったのではないかと、消極的な分析を行った。したがって、控訴審では、当該報酬額が当該役員の役務の提供に対する適正額の立証が第一であると考え、おおいに納税者の新たな主張に期待したのである。しかし、控訴審では、そもそも控訴人がどのような主張をしたのかも不明で、わずかに判決文からは、控訴人は、役員給与の相当性の判断において、個々の役員の職務上の能力を最大考慮要素として判断すべきであり、類似法人のデータではなく、能力が類似する役員の稼得能力を比較するべきであると主張したことは明らかである。

この主張に対し控訴審は、「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。」とし、役員の職務上の能力といった主観的・恣意的な要素を判断要素に加えることは、そもそも法令が予定していないとし、「残波事件」よりもさらに後退する判断を示した。控訴人の攻撃方法が不明であるため、なんとも評釈できないところであるが、筆者は、「マレーシア在任役員給与事件」(東京地裁令2・1・30判決)において、「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」²と評釈したが、今回の控訴審判決は、それをも否定するものである。

また、今回、控訴人の主張をみても明らかなおとおり、訴訟における従来の思考による攻撃方法は何ら役に立たないことがわかった。たとえば、(1)法人税法34条2項と租税法律主義といった問題点を指摘しても、過去の判決例(たとえば、「丸中縫工事件」名古屋高裁平7・3・

² 渡辺充「同業類似法人の最高額に基づく『不当に高額な部分』の算定」・「税理」ぎょうせい2020年11月号、100~108頁

¹ https://www.soumu.go.jp/main_content/000845419.pdf

30判決、最高裁三小平9・3・25判決)と同様に判断し、(2)本件各役員給与に対する法人税法34条2項の適用についても、「残波事件」における法人税法34条2項の死文化と同様な主張を控訴人が行ったが、「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観念できないものではない」と判示し、過去の判決例(たとえば、「しょうちゅう製造法人利益処分該当事件」東京高裁平23・2・24判決)と同様の立場をとった。また、(3)役員給与が「不相当に高額」として否認できる場合について租税回避を企図したものに限られるべきであるという点についても、「残波事件」控訴審判決と同様の判決を下した。

要するに、納税者サイドが従来と同じ手法で攻撃方法を用意したとしても、役員給与については過去に数多くの判決例があるので、裁判所も否応なしにその拘束を受け、現行法の解釈を一変するような判決を下すことはできないのである。ただし、今回の京醍醐味噌事件の納税者もそうであるとおおり、納税者は現行法の考えには我慢の限界を感じており、役員給与課税については、立法論的に解決をはからなければならない時が来ているといえる。

[2]次に、少し視点を変えた解説となるが、筆者は、古くからアメリカにおける役員給与の取扱いとわが国との比較検討を行ってきた³。アメリカにおける取扱いの詳しい内容は別稿に譲るが、たとえばアメリカでは、歴史的に役員給与の妥当性の決定は「多要素分析法」を適用して行ってきた。その要素の数は、Elliotts, Inc. v. Commissioner 事件⁴の5個からFoos v. Commissioner事件⁵の最大21個までさまざまであるが、裁判所は、より少ない数の要素を組み合わせて適用する傾向にあった。たとえば有名な要素がElliotts, Inc. v. Commissioner 事件の「エリオットの5要素the five Elliotts factors」⁶とよばれるものである。しかし、その後、いくつかの裁判所により、独立した投資家の観点から、あるいは独立した投資家の視点を通して、役員給与の合理性を考えるべきであるとし、特に第7巡回区控訴裁判所はExacto Spring Corp v. Commissioner 事件⁷において多要素分析法を否定し、「独立投資家基準(independent investor)」のみに依存する判断を示した。この独立投資家基準とは、法人の所有と経営の分離を前提に、役員給与とは法人の所有者がその法人を運営する役員を雇い、その役員の経営手腕により法人の資産価値の増加があった場合に当該役員に給与を支払うものであると概念づけ、その資産価値の増加はその所有者の自己資本収益率で示され、評価対象法人の自己資本収益率

が類似法人のそれと比較して著しく差異がない場合は、独立投資家が満足すべき正常な経営判断が行われているものとして、当該役員に対する報酬の支払いも合理的であるとする判断基準である。株主の投資に対する自己資本収益率を重視する点は極めてアメリカ的であり、仮想する一般的独立投資家が満足するリターンを受けている場合には、当該役員に支払われた報酬には過大なものが含まれていないとし、その全額を損金算入とする判断方法である。

ただし、この独立投資家基準にも欠点はある、あくまで多要素分析法を補完し、多要素分析法との二重の検証が必要となるのではないかと考える。第一、わが国の社会慣習にこの独立投資家基準が適合するかどうかは未知数であり、筆者もさらなる研究を重ね、立法論を含めて、いずれこの問題につき私案を公表したい。

[わたなべ・みつる]

3 渡邊充「アメリカにおける役員報酬の税務評価」東北文化学園大学総合政策学部紀要第1巻第2号、17～37頁(2002)

4 Elliotts, Inc v Commr, 716 F2d 1241, 1243 (9th Cir 1983)

5 Foos v Commr, TC Memo 1981-61 (1981)

6 ①当該役員の当該法人における役割、②類似法人における類似役員に対する報酬との比較、③当該法人の特徴及び状況、④配当金の支払いに代え損金算入可能な報酬の支払いを仮装するような利益相反の存在があるかどうか、⑤当該報酬が報酬プログラムに基づき、組織的に正式かつ継続的に支払われるものかどうか。

7 Exacto v Commr, 196 F3d 833 (7th Cir 1999)