



代表者に対する役員給与か貸付金か架空請求により取得した簿外資金
～給与の意義と「別段の定め」について～

第 111 回 2023 年 12 月 1 日 (金)

発表者 藤井 茂男

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<https://www.mjs.co.jp/seminar/sozeihanrei.html>

代表者に対する役員給与か貸付金か架空請求により取得した簿外資金
～給与の意義と「別段の定め」について～

東京地方裁判所 平成28年3月2日判決
TAINSコード Z266-12815

I 主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

II 事実及び理由

第1 請求

- 1 神奈川税務署長が平成24年4月25日付けで原告に対してした、図表1に示す、各期間に対する納税告知処分及び各賦課決定処分を取り消す。

[図表1]

1	平成19年7月から同年12月まで	源泉所得税	納税告知処分	重加算税及び不納付加算税
2	平成20年1月から同年6月まで	源泉所得税	納税告知処分	不納付加算税
	平成20年7月から同年12月まで			
3	平成21年1月から同年6月まで	源泉所得税	納税告知処分	重加算税
	平成22年1月から同年6月まで			
	平成22年7月から同年12月まで			

第2 事案の概要

本件は、神奈川税務署長が、原告において、取引先等との間で別表1「本件各架空取引」記載の各架空取引（「本件各架空取引」）により、別表2「本件各簿外資金」記載の各簿外資金（「本件各簿外資金」）を作成した上、原告の代表者である甲において、本件各簿外資金を利得し、所得税法28条1項に規定する給与等の支払を受けたとして、原告に対し、源泉所得税に係る本件各告知処分及び本件各賦課決定処分（「本件各処分」）をしたところ、原告が、原告においては、甲に対し、本件各簿外資金を貸し付けたにすぎず、上記の給与等の支払をしたものではない旨を主張して、本件各処分の取消しを求める事案である。

1 主な関係法令

第1 所得税法

- 1 所得税法28条1項は、給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与（「給与等」）に係る所得をいう旨を定める。
- 2 所得税法183条1項は、居住者に対し国内において給与等の支払をする者は、その支払の際、その給与等について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない旨を定める。
- 3 所得税法186条1項は、賞与（賞与の性質を有する給与を含む。）について同法183条1項の規定により徴収すべき所得税の額は、同法186条2項の規定の適用がある場合を除き、同

条1項各号に掲げる賞与の区分に応じ当該各号に定める税額とする旨を定め、同項1号は、「給与所得者の扶養控除等申告書を提出した居住者に対し、その提出の際に経由した給与等の支払者が支払う賞与」につき、「次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める税額」とした上、同号イ（賞与のうち平成22年12月31日までに支払うべきものについては平成22年法律第6号による改正前のもの。以下同じ）は、「その賞与の支払者がその支払を受ける居住者に対し前月中に支払った又は支払うべきその他の給与等（以下、本項において「通常の給与等」という。）がある場合（その賞与の支払者が支払う通常の給与等の支給期が月の整数倍の期間ごとと定められている場合にあつては、前月中に通常の給与等の支払がされない場合を含む。）」につき、「前月中に支払った又は支払うべき通常の給与等の金額（その賞与の支払者が支払う通常の給与等の支給期が月の整数倍の期間ごとと定められている場合には、その賞与の支払の直前に支払った又は支払うべきその通常の給与等の同法185条1項1号に規定する月割額）、給与所得者の扶養控除等申告書に記載された主たる給与等に係る控除対象配偶者及び控除対象扶養親族の有無及びその数に応じ同法別表第4の甲欄により求めた率をその賞与の金額に乗じて計算した金額に相当する税額」とする旨を定める。

- 4 所得税法216条（平成24年法律第16号による改正前のもの。以下同じ。）は、居住者に対し国内において給与等又は同法30条1項（退職所得）に規定する退職手当等（以下「退職手当等」という。）の支払をする者（同法184条（源泉徴収を要しない給与等の支払者）に規定する者を除く。）は、当該支払をする者の事務所、事業所その他これらに準ずるものでその支払事務を取り扱うもの（給与等の支払を受ける者が常時10人未満であるものに限る。以下「事務所等」という。）につき、当該事務所等の所在地の所轄税務署長の承認を受けた場合には、1月から6月まで及び7月から12月までの各期間（当該各期間のうちその承認を受けた日の属する期間については、その日の属する月から当該期間の最終月までの期間）に当該事務所等において支払った給与等及び退職手当等（非居住者に対して支払った給与等及び退職手当等並びに同法204条1項2号（源泉徴収をされる報酬又は料金）に掲げる報酬又は料金を含む。）について同法第2章から第5章まで（給与所得等に係る源泉徴収）の規定により徴収した所得税の額を、これらの規定にかかわらず、当該各期間に属する最終月の翌月10日までに国に納付することができる旨を定める。

第2 租税特別措置法（「租特法」）

租特法41条の6第1項（平成24年法律第16号による改正前のもの。以下同じ。）は、所得税法216条に規定する承認を受けている者が、その年12月20日までに、租特法41条の6第1項の規定の適用を受ける旨その他財務省令で定める事項を記載した届出書を所得税法216条に規定する事務所等の所在地の所轄税務署長に提出したときは、当該届出書を提出した日の属する年以後の各年の7月から12月までの期間に当該事務所等において支払った同条に規定する給与等及び退職手当等について徴収した所得税の額の納期限は、同条の規定にかかわらず、当該期間の属する年の翌年1月20日とする旨を定める。

2 前提事実

(1) 原告等について

ア 原告は、ダイレクトメールの発送代行業等を営む株式会社で、甲はその代表取締役である。

イ 原告は、取締役会設置会社及び監査役設置会社であり、代表取締役である甲のほか2名が原告の取締役として、1名が監査役として平成18年12月26日に登記されている。

図表2に示す、次の本件各事業年度の原告における役員給与の支払は、甲に対するもののみであった。

[図表2]

平成19年1月1日から同年12月31日まで	「平成19年12月期」	「本件各事業年度」
平成20年1月1日から同年12月31日まで	「平成20年12月期」	
平成21年1月1日から同年12月31日まで	「平成21年12月期」	

ウ 甲が原告の発行済株式の総数200株のうち140株を、乙が60株を所有している。

エ 原告は、平成12年3月17日、神奈川税務署長に対し、源泉所得税の納期の特例に関する承認に係る申請書及び租特法41条の6第1項に規定する届出書を兼ねる書面を提出し、同年4月末日、同署長から上記の承認を受けた。

(2) 本件各簿外資金の作出に係る経緯は、図表3のとおり。

[図表3]

① 原告(ダイレクトメールの発送の代行業等)	代表取締役甲(甲は株式の70%を所有)
② 受取配送料	預り金として処理
③ 架空配送料の請求 B社、C社	預り金から支払処理
④ 「仕入高」又は「販売促進費」の架空請求	C社、D社、E社
⑤ B社及びC社の代表取締役	丙
⑥ 原告の資金 作出方法	① B社及びC社からの架空請求に基づく金額をB社及びC社に支払った後、 丙が受領する手数料を差引後の金額を甲が丙から現金で受領する方法 ② D社及びE社に係る架空請求に基づく金額を原告の普通預金口座から甲 が現金を引き出す方法

(3) 甲が本件各簿外資金を原資として行った貸付け等の経緯

ア 甲は、本件各簿外資金を原資として、図表4のとおり、アからオまでの貸付けを行った(「本件各貸付け」)。

[図表4]

ア	株式会社FのJに貸付	6000万円	平成19年夏頃から平成22年2月頃まで
イ	株式会社Gの戊	6000万円	遅延損害金日歩5銭、返済期限平成27年11月21日の金銭借用証書(平成20年11月22日付)
	株式会社Gの戊	1300万円	金銭借用証書は作成していない
ウ	原告の口座に振込	2000万円	短期借入金として処理
エ	株式会社HのI、丁、戊	1200万円	貸主を甲、借主をIとした借用書を作成
オ	株式会社FのJに貸付	約2000万円	平成21年12月頃ないし平成22年1月頃

甲が本件各簿外資金を借主に貸し付ける時点で、次の行為がなされることはなかった。

- ① 原告から甲に貸し付ける借用書の作成
- ② 取締役会議事録や原告における帳簿等の作成

(4) 原告の法人税等に係る確定申告書の提出状況

ア 原告は、平成14年2月27日神奈川県税務署長に対し、平成15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確定申告書を青色の申告承認申請書を提出し、承認を受けた。原告は、本件各事業年度の法人税について、いずれも青色の確定申告書をそれぞれの法定申告期限までに提出した。

イ また、原告は、次の消費税及び地方消費税（「消費税等」）について神奈川県税務署長に対し、いずれも確定申告書をそれぞれ、図表5のとおり、法定申告期限までに提出した。

[図表5]

平成19年1月1日から同年12月31日まで		「本件各課税期間」
平成20年1月1日から同年12月31日まで	「平成20年12月課税期間」	
平成21年1月1日から同年12月31日まで	「平成21年12月課税期間」	

(5) 原告に対する犯則調査等

ア 大阪国税局査察部（「査察部」）は、平成22年9月16日、原告の取引先に係る査察調査の一環として、原告の本店所在地にある事務所の調査を行った。

イ 原告は、平成22年11月29日、神奈川県税務署長に対し、平成20年12月期及び平成21年12月期の法人税について別表3のとおり、平成20年12月課税期間の消費税等について別表4のとおり、各修正申告書を提出した。

ウ 査察部は、平成23年2月9日から原告に対する国税犯則取締法に基づく犯則調査（以下、前記アの調査と併せて「本件査察調査」という。）を実施した。

エ 大阪地方検察庁検察官は、平成23年12月〇日、法人税法違反に係る被疑事件につき甲を逮捕し、同月22日、原告及び甲を大阪地方裁判所に起訴した（「別件刑事事件」）。

オ 大阪地方裁判所は、平成24年4月23日、別件刑事事件について、原告及び甲が、原告の法人税を免れようと企て、売上の一部を除外するとともに、架空の販売促進費を計上するなどの方法により、その所得の全部を秘匿した上、神奈川県税務署長に対し、内容虚偽の法人税確定申告書を提出し、そのまま法定納期限を徒過させ、もって、不正の行為により、平成20年12月期及び平成21年12月期における法人税を免れたとして、法人税法違反により、原告を罰金1500万円に処し、甲を懲役1年に処し、その刑の執行を3年間猶予する旨の判決の宣告をし、同判決は確定した。

(6) 本件訴訟に至る経緯

ア 神奈川県税務署長は、平成23年12月16日付けで、平成19年12月期以後の法人税法121条1項2号に規定する青色申告の承認の取消処分を行った。

イ また、神奈川県税務署長は、平成24年4月25日付けで、原告に対し、

① 法人税については、別表3のとおり、本件各事業年度の各更正処分及び重加算税の各賦課決定処分（併せて「本件法人税処分等」）

② 消費税等については、別表4のとおり、本件各課税期間の各更正処分及び重加算税の各賦課決定処分（以下、これらを併せて「本件消費税等処分等」）

③ 源泉所得税については、原告に対し、別表5-1「本件各処分の経緯」及び5-2「本件各処分の内訳」のとおり、平成19年7月から同年12月までの期間、平成20年1月から同年6月までの期間、同年7月から同年12月までの期間、平成21年1月から同年6月までの期間、平成22年1月から同年6月までの期間及び同年7月から同年12月までの期間

（以下、これらを総称して「本件各期間」）の源泉所得税の各納税告知処分（本件各告知処分）

及び不納付加算税又は重加算税の各賦課決定処分（本件各賦課決定処分）をした。

ウ 原告は、平成24年6月13日、異議審理庁である神奈川県税務署長に対して、次の異議申立てを行ったところ、神奈川県税務署長は、同年10月23日付けで原告の異議申立てをいずれも棄却する旨の決定をした。

- 1) 前記イの①ないし③の各処分のうち、①及び②についてはその一部の取消しを求める
- 2) ③については、別表5-1のとおり、その全部の取消しを求める

エ 原告は、平成24年11月19日、国税不服審判所長に対して、前記ウと同様に、次のとおり審査請求を行った

- 1) 前記イの①及び②についてはその一部の取消しを求める
- 2) ③については、別表5-1のとおり、その全部の取消しを求める

その結果、国税不服審判所長は、平成25年11月14日付けで、原告の請求を一部認容して、別紙2「裁決書結果」記載のとおり、本件法人税処分等、並びに本件消費税等処分等うち各一部を取り消し、その余の請求を棄却する旨の裁決をした。

[図表6]

(単位:円)

税 目	事業年度・課税期間	区 分	本 税	加算税	合 計
法人税	平成20年1月～同年12月		9,180,000	3,213,000	12,393,000
	平成21年1月～同年6月		5,308,200	1,868,500	7,166,700
	合 計				
消費税及び 地方消費税	平成20年1月～同年12月	消費税	1,165,700	511,000	
		地方消費税	291,500		
		計	1,457,200	511,000	
	平成21年1月～同年12月	消費税	791,600	346,500	
		地方消費税	197,900		
		計	989,500	346,500	
	合 計			2,446,700	857,500

オ 国税不服審判所長は、平成25年11月18日付けで送達した。

カ 原告は、平成26年5月15日、本件訴えを提起した。

4 争点

原告が、甲に対し、本件各簿外資金を所得税法28条1項に規定する給与等として支払ったといえるか。

5 争点に関する当事者の主張

(原告の主張の要点)

原告は、甲に対し、本件各簿外資金を貸し付けたにすぎず、所得税法28条1項に規定する給与等の支払をしたとはいえない旨を主張する。

第1 甲に対する、本件各簿外資金は貸付金である

原告は、甲に対する、本件各簿外資金は貸し付けたもので、所得税法28条1項に規定する給与等の支払をしたものではない。

本件各簿外資金が、甲に対する貸付金か、給与等かについては、本件各簿外資金が作出されたとき、甲に本件各簿外資金を返済する意思があったか否かによって判断する以外にない。

第2 甲は、当初から本件各簿外資金を原告に返済する意思であった旨を供述する

そして、甲は、その陳述書及び本人尋問において、そもそも、本件各簿外資金が、原告の利

益のため、取引先の代表者らに貸付けをする目的で作られたものであり、甲においては、当初から本件各簿外資金を原告に返済する意思であった旨を供述する（「本件供述」）。

甲の本件供述については、本件各簿外資金を作出するきっかけが、丁らに貸付けをするためであったことについて、甲及び丁らの供述が一致していること、甲が丁らに貸付けをした時期、金額と、本件各簿外資金が作出された時期、金額とがおおむね符合していること、他方で、甲の質問てん末書の記載は、甲が自己の株取引に充てるため、本件各簿外資金の作出を始めたかのような記載があるものの、実際に株取引に充てられたのは、本件各簿外資金のごく一部であり、客観的状況と矛盾する点があるなど、甲の本件供述に十分な信用性があることは明らかである。したがって、本件供述のとおり的事実が認められるというべきである。

第3 甲の本件供述とともに、以下の各点から、本件各簿外資金は、甲に対する貸付金として処理するのが相当である。

1 原告のため、本件各簿外資金を増やそうとしたものあること

本件各簿外資金が、原告の利益のため、原告の重要な取引先の代表者らに貸付けをする目的で作られたものであり、原告のため、本件各簿外資金を増やそうとしたもので、後に原告の資金に組み入れられていること明らかである。

- ① 本件各簿外資金のうち、実際に甲から丁らに貸し付けられた1億6500万円は、総額約2億1500万円の約77パーセントにも及ぶものであること。
- ② 前記のように、本件各簿外資金が作出された期間、金額と丁らへの貸付けの時期、金額等との間に一定の相関関係があること
- ③ 甲において、本件各簿外資金のうち、約1400万円を株取引に充てている
- ④ 甲の遊興費その他、明らかに原告と無関係な目的に費消された事実がないこと
- ⑤ 本件各簿外資金は原告の社長室に常時置かれていた鞆の中で保管されていること

2(1) 甲が、当初から本件各簿外資金を原告に返済する意思であったことは、甲の本件供述に加え、以下のとおり、実際に原告に返済していることから明らかである。

ア 甲は、本件各簿外資金を返済し、その後も完済に至るまで返済を行っている。

- ① 査察部が査察調査に着手する前の平成20年11月21日に、原告が土地を購入する資金として、本件各簿外資金1400万円で購入した株式を売却して得た代金及び鞆の中に保管していた本件各簿外資金2000万円を返済
- ② 査察調査の着手後の平成22年11月25日に、丁から返済を受けた資金等から本件各簿外資金7000万円を返済
- ③ 平成23年1月1日から同年12月31日までの間に複数回にわたり合計4301万4134円の本件各簿外資金を返済

イ そして、前記アを、原告における経理・会計上の処理は、以下のとおりとなる。

(ア) 前記アの①の返済について

平成20年11月21日に返金された2000万円について、一旦は「短期借入金」として処理されたものの(税理士の不知のため)、平成22年12月31日時点で、その短期貸付金の相殺により、会計上も、実質的に原告から甲に対する貸付金が返済されたものとして処理されている。

(イ) 前記アの②の返済について

甲は、平成22年11月25日、原告名義の預金口座に、7000万円を返金している。

この7000万円の中には、同日、丁が甲に返済した6000万円が含まれていた。

また、甲が同日までに I から返済を受けていた約650万円もこの7000万円に含まれていた。

一旦、同日付けで、預り金を7000万円分増加させる形の会計処理をした(税理士の不知のため)。その後、同年12月31日時点で、本件各簿外資金が1億7111万7503円存在することが判明したため、当該預り金増加分7000万円をその金額から控除した。

そして、1億0111万7503円を、原告から甲に対する短期貸付金として計上した。

このように、甲は、丁から返金を受けた分を含んだ7000万円についても、直ちに原告名義の預金口座に送金し、実質的に原告から甲に対する貸付金が返済されたものとして処理されている。

(ウ) 前記アの③の返済について

- a 甲は、その後も、平成23年2月10日から平成24年1月20日までの間に、10回にわたり、原告名義の預金口座に合計5125万1103円を返金している。
この金額には、甲がIから返済を受けた残金約550万円及び甲が戊から返済を受けた約1300万円が含まれていた。
なお、それ以外の金額について、甲は、戊らに貸し付けた一部について、その戊らからの返済がなかったため、個人的に資金を用意して原告に返金したものである。
- b そして、これらの甲から原告への返金の処理は、平成23年度分に関しては、一旦仮受金として計上し、平成23年12月31日に、平成24年度分に関しては、甲から原告への返金を直接その短期貸付金の残高から減額している。
したがって、会計上も、実質的に原告から甲に対する貸付金の返済として処理されている。
- c また、平成22年12月31日時点で、甲が原告の資金繰りのために個人的に貸し付けた資金が2986万6400円存在した(伝票上は、借方の合計額が4986万6400円となっているが、うち2000万円は、前記アの①の平成20年11月21日に甲から原告に返金された金員である。)。この甲が原告に個人的に貸し付けていた資金についても、平成22年12月31日、本件各簿外資金に相当する原告から甲に対する短期貸付金と相殺処理をして返済している。
- ウ 以上からすれば、甲には、当初から、原告に対して本件各簿外資金を返済する意思があったことは明らかである。

(2) 被告は、いずれも、当初から甲に返済の意思があったことを示すものではない旨主張

ア 一旦「仮受金」とする等、不自然な会計処理を理由として

これに対し、被告は、前記(1)アのうち、①の返済が、甲からの短期借入金として処理されていること、②及び③の返済は、査察調査の着手後にされたものであり、一旦「仮受金」勘定に計上して期末にまとめて相殺処理している不自然な会計処理を理由に、いずれも、当初から甲に返済の意思があったことを示すものではない旨主張している。

イ 前記(1)アの①の返済処理は甲の指示ではなく、被告の主張は主張は失当

しかしながら、前記(1)アの①の返済が短期借入金として処理されたのは甲の指示によるものではなく、その処理が甲の意思を反映しているとはいえない。

また、甲は、その入金が簿外資金の返済であるなどと経理担当者や税理士に言うはずもない。したがって、被告の①の返済に関する主張は失当である。

ウ 当時の査察部が問題としたのは、受取配送料であった

また、前記(1)アの②及び③の返済についても、その返済が行われたときに査察部が問題としていたのは、次のことであり、甲への貸付金が給与等かということではなかった。

① 原告が配送料を預り金として処理していたこと

② B社等と架空取引をしていたこと

そのため、甲は、問題とされていたB社等への架空取引等を是正して修正申告をすれば足りるのであって、わざわざ丁らから返済を受けたり、原告に返済する必要は全くなかった。

たとえ、原告に返済したとしても、本件各架空取引がなくなることは甲も分かっていた。それにもかかわらず、甲が原告に対して本件各簿外資金を実際に返済しているということは、甲に当初から本件各簿外資金を原告に返済する意思があったことを明確に示している。さらに、返金分をその都度相殺するか、一旦仮受金勘定に計上して期末にまとめて相殺するかという点に関しては、細かな会計処理上の問題であって、甲がその処理の方法を指示するはずがなく、税理士の判断でされたものにすぎない。したがって、②及び③の返済に関する被告の主張も失当である。

3(1) ア 金銭消費貸借契約書や、原告の取締役会の承認がないこと

以上に対して、被告は、本件各簿外資金につき、原告と甲との間の金銭消費貸借契約書や、甲への貸付けについて原告の取締役会の承認がないことを理由に、本件各簿外資金は貸付金ではなく、甲には返済意思がなかったかのような主張もしている。

イ 金銭消費貸借契約書の作成、取締役会の決議がなければ給与等であるとする理論はない。しかしながら、甲は、原告の代表取締役かつ大株主であるから、原告と甲とは、金銭消費貸借契約書を作成する必要性がなく、また、取締役会を開催しなくても、実質的には、原告から甲に対する貸付けを承認していることは明らかである。

また、取締役会の承認の決議は事後の承認も認められており、会社法上要求されている手続を経ていないから貸付金ではなく給与等であるとする理論は成り立たない。

ウ 代表者が大株主の場合、手続を経ないで会社の資金を私的に使用することがある

一般にも、会社の代表者が大株主の場合、代表者が会社から借りるときでも、常に、その都度、金銭消費貸借契約書が作成されたり、取締役会が開かれたりするとは限らないのが実情であり、当該手続を事後的に追完することも法的に認められているのであるから、会社の「表の資金」であっても、その資金の代表者への移動を貸付金ではないと断定することはできないのである（もちろん、それらが一つの判断材料になることまで否定するものではない。）。

エ 簿外資金を作るときに正規の手続は求められない

そもそも、役員が会社の簿外資金を作るときに、その簿外資金について会社と役員との間で金銭消費貸借契約書を作成したり、取締役会の承認を求めることなどあり得ない。

オ したがって、原告と甲間の金銭消費貸借契約書や甲への貸付けについて原告の取締役会の承認がないことは、甲が個人的に費消する目的で本件各簿外資金を作ったとする根拠にはならないのである。

(2) 被告は、本件各簿外資金を甲が直接に丁らに貸し付けられている旨主張する

また、被告は、本件各簿外資金を甲が受領後、原告に一旦留保されることなく、直接、丁らに貸し付けているので、本件各簿外資金が原告から甲に対する貸付けではない旨を主張する。しかしながら、本件各簿外資金が原告に一旦留保されるか否かは、貸付けか給与等かを定める要素にはなり得ず、被告の主張は失当である。

(3) ア さらに被告は、丁らに対する本件各貸付けを行うのであれば、原告が直接貸付けを行えば足りる旨を主張する。

イ しかしながら、甲は、丁らから個人的に貸して欲しいと要請により、本件各簿外資金を作出した上、原告から本件各簿外資金を借入れ、それを甲個人として貸し付けたものである。

ウ なお、甲が本件各簿外資金を原資として行った株取引については、原資が本件各簿外資金であるため、原告名義で取引できなかったものにすぎず、甲の個人名義で取引されていることをもって、当該取引が甲の個人的な利得のために行われたものとすることはできない。

- 4 税務当局は、甲に対する貸付金であるという認識を持っていた
査察部や神奈川税務署長を含む「税務当局」は、本件各簿外資金が甲に対する貸付金であるという認識を持っており、そのことを原告に公的に示していたものというべきである。
にもかかわらず、G社の仕入れは架空であるとの「税務当局」の主張を認めないとみるや、「税務当局」は、強引に本件各簿外資金を甲に対する給与等であるかのように認定替えをし、本件各処分を行ったものであって、G社からの仕入れが架空ではないことが国税不服審判所長において認められていることを考慮すれば、本件各処分が恣意的で公平性、公正性を欠き、徴税権の濫用ないし恣意的な徴税権の行使に当たることは明らかである。

第4 以上のとおり、関係証拠によれば、原告は、甲に対し、本件各簿外資金を貸し付けたにすぎないことは明らかであるから、本件各処分はいずれも違法である。

(被告の主張の要点)

被告は、原告において、甲に対し、本件各簿外資金を所得税法28条1項に規定する給与等として支払ったといえる旨を主張する。

第1 本件各簿外資金は、実質的に、原告が甲に対して支給した給与等である
以下のとおり、

- ① 本件においては、次の事実からすれば、本件各簿外資金は、原告から甲に対する貸付金には該当せず、原告から甲が利得したものと認められる。
 - 1) 原告の業務及び経理の記録など、本件各簿外資金を貸し付けた事実は認められないこと
 - 2) 原告と甲との間に本件各簿外資金の返済に関する合意を証する事情も認められないこと
 - 3) 本件各簿外資金は、原告に留保されることなく甲が管理し、その用途を決定して費消したものと認められること
- ② 甲は、原告の代表者である自己の権限を濫用して、原告の事業活動を通じて本件各簿外資金を利得・費消したものであることからすれば、本件各簿外資金は、実質的に、原告が甲に対して支給した給与等であるというべきである。

第2 本件各簿外資金は原告から甲が利得したもので、原告から甲に対する貸付金ではない

1 本件各簿外資金が原告から甲に貸し付けられた事実はないこと

(1) 本件各簿外資金が原告から甲に対する貸付金であるか否かについては、原告が本件各簿外資金を甲に貸し付けた事実が認められるか否かによるものであり、それらは、本件各簿外資金が作出された当時における事実関係に基づいて判断されるべきものである。

(2) 本件査察調査時において、次の①から④までの事実によれば、本件各簿外資金が作出された当時、原告と甲との間で金銭返済の合意がなかったことは明らかであり、原告が甲に対して本件各簿外資金を貸し付けた事実がないことも明らかである。

- ① 原告と甲の間に金銭消費貸借を証する書類は作成されていない
- ② 甲に対する金銭の貸付けに係る取締役会の承認や事後報告に係る議事録は存在しない
- ③ 取締役会への当該取引に係る重要な事実の開示、取締役会の承認及び取引後の取締役会への報告が行われた事実は認められない。
- ④ 本件各架空取引には、原告の経理上、「預り金」、「仕入高」及び「販売促進費」の勘定科目で処理されており、本件各簿外資金が原告から甲に対する貸付金であることを示す経理処理は全くされていなかった。

(3) ア これに対し、原告は、甲が原告の代表取締役かつ大株主であるから、原告と甲との間では、借用書をあえて作成して当事者間の金銭消費貸借契約の存在を明確にする必要性がなかった旨、また、取締役会を開催しなくても、実質的には、原告が原告から甲に対する貸付けを承認していることは明らかである旨主張する。

しかしながら、甲が原告の代表取締役かつ大株主であったとしても、取締役会設置会社の取締役が自己又は第三者のために株式会社と取引をしようとする場合において、会社法が定める手続や義務が免ぜられるものではない。

また、会社とその代表取締役の財産は明確に区分されるべきものであり、株式会社がその代表者に貸付けを行う場合には、金銭消費貸借契約を証する書類が作成されるのが一般的であって、そのことは当該代表者が当該株式会社の大株主であるかどうかにかかわらず、したがって、上記原告の主張は理由がない。

イ 原告は、取締役会の承認決議は事後承認も認められており、原告から甲への貸付けについて、原告がいつでも事後的に取締役会の承認を経ることで会社法上の瑕疵を解消できる立場にあるから、現時点で原告が甲に貸付けをする際に、同法上要求されている手続を経ていないから貸付金ではなく給与等であるとする理論は成り立たない旨主張する。

しかしながら、事後承認が認められるとしても、甲が本件各簿外資金を作出した当時、原告から甲に対する金銭貸付けの事実がなかったにもかかわらず、これをあったとすることができるものではないから、上記原告の主張はその前提を欠き、失当である。

ウ 原告は、本件各簿外資金が原告から甲に対する貸付金である根拠として、甲から原告に本件各簿外資金の返金がなされた際、原告では、それを実質的に原告の甲に対する貸付金が返済されたものとして処理している旨主張する。

しかしながら、原告が主張する「返済」に関する会計の処理は、本件各簿外資金が原告から甲に対する貸付金である根拠にはならず、本件各簿外資金が原告から甲に対する貸付金であるとするために、原告の会計処理上の帳尻を合わせたものにすぎない上、原告の主張を前提としても、不自然な会計の処理であるといわざるを得ない。

原告の上記主張自体、失当である。

2 本件各簿外資金を作出当時、甲には本件各簿外資金を原告に返済する意図がなかった

(1) 原告は、甲は本件各簿外資金に相当する額を返済しているから、甲が当初から本件各簿外資金を原告に返済する意図であったことは明らかであるとも主張する。

しかしながら、本件査察調査の着手後に、甲が本件各簿外資金に相当する金額を原告に戻したからといって、本件各簿外資金が作出された当時に原告と甲との間で金銭返済の合意があったことや、甲に当初から本件各簿外資金の全額を原告に返済する意図があったことを証することにはならず、また、甲の本件供述以外に原告と甲との間で金銭返済の合意があったことを証するものも存在しない。かえって、甲には当初から本件各簿外資金の全額を原告に返済する意図がなかったことの証左である。

したがって、上記原告の主張は、理由がない。

(2) また、原告は、本件査察調査の着手前の平成20年11月21日に2000万円を甲が原告に戻したことは、本件各簿外資金の返済に該当する旨主張する。

しかしながら、甲が原告名義の預金口座に入金した本件各簿外資金の一部である2000万円は、原告の会計上「短期借入金」として処理されていること、及び別件刑事事件における甲

の供述からすれば、原告がG社からビルを購入したために原告の運転資金が減少したため、甲が、原告の運転資金を補填するために本件各簿外資金から2000万円を原告に対して貸し付けたものにすぎず、そのような行為をもって甲が原告に対し本件各簿外資金を返済したとする原告の主張自体、失当である。

3 本件各簿外資金は原告に留保されることなく、甲が個人として管理していた

(1) 本件各簿外資金は、甲が丙から現金を受領するか、又は原告の普通預金口座から自ら現金を引き出して作出したものであり、甲は、本件各簿外資金を自分の鞆に入れた上、当該鞆を原告の事務所に保管し、その残高についても、1週間か10日に1回程度は確認しているところ、本件査察調査時における甲及びKの供述からすれば、原告においては、甲以外の者は、本件各簿外資金の作出や管理に全く関与していなかったものと認められる。

本件各簿外資金は、原告に留保されることなく、甲が直接受領し、甲個人として管理していたことは明らかである。

(2) これに対し、原告は、本件各簿外資金が原告に一旦留保されるか否かは、貸付けか給与等かを定める要素にはなり得ないなどと主張する。

しかしながら、被告は、原告が本件各簿外資金を甲に対して貸し付けた事実が認められるか否かを判断する際の事情の一つとして、本件各簿外資金が原告に留保されなかったと主張しているのであって、本件各簿外資金が原告に一旦留保されることが貸付金であるための十分条件であると主張しているのではない。

また、本件各簿外資金が原告から甲に対する貸付金であれば、原告が本件各簿外資金を留保（管理）し、これを甲に対して貸し付けた事実があるはず（原告に留保されていることは、貸付金であることの必要条件）であるから、逆に、本件各簿外資金が、原告に留保されることなく、甲が管理していたことは、本件各簿外資金が原告から甲に対する貸付金ではなく、原告から甲が利得したものであることを正に裏付けるものである。

したがって、上記原告の主張は失当である。

4 本件各簿外資金は甲が自由にその用途を決定し、費消するために作出されたものである

(1) 本件各貸付けに係る各書面や本件査察調査時及び別件刑事事件時における甲、丁及び戊の各供述からすれば、本件各貸付けは、いずれも甲が飽くまで個人としての立場で本件各簿外資金の用途を決定して行っていたものである上、甲は、個人的な株式の売買などに本件各簿外資金から1400万円程度を費消しており、本件各貸付けや個人的な株式投資のほか、甲が本件各簿外資金を原告の業務のために直接費消した形跡が認められないことからすれば、甲の鞆の中に所在していた1599万円についても、上記同様、甲が個人的に費消するために保管されていたものというべきである。

(2) ア 原告は、甲は、原告の利益を維持・拡大するため、本件各簿外資金を作出し、原告から本件各簿外資金の貸付けを受けた上、これを本件各貸付けや株取引に使用した旨主張する。

イ しかしながら、本件各貸付けと原告の利益を維持・拡大することとの因果関係は明らかではなく、本件各簿外資金が原告から甲に対する貸付金になると直ちに評価されることにはならない。

また、原告の利益を維持・拡大するために原告の取引先の代表者に対して金銭の貸付けを行うのであれば、原告が直接貸付けを行えば足りるし、原告が金銭消費貸借契約を証する書類

の作成や取締役会における承認等の手続を踏んで甲に対して金銭を貸し付けた上で、甲が、当該相手方に対して貸付けを行うことは十分可能なのであるから、そのような手続を経ずに本件各簿外資金から本件各貸付けを行うこと自体、原告の資産から支出をし、その支出を利得し、費消した行為であるといわざるを得ない。

ウ そして、原告は、原告の代表者である甲が経営の実権を掌握し、法人を実質的に支配していると認められるところ、本件のように金銭消費貸借を証する書類の作成がなく、原告の経理上、原告から甲に対する貸付けであることを示す処理がなされておらず、会社法上作成が義務付けられている取締役会の議事録も作成されていない場合には、当事者の主観によって恣意的に納税の負担が回避されることとなり、租税の公平性・公正性の観点からしても到底容認できるものではない。

5 以上のように、本件各簿外資金が原告から甲に貸し付けられた事実はなく、甲にはこれらを原告に返済する意図はなく、また、本件各簿外資金は原告に留保されることなく、甲が個人として管理しており、さらに、本件各簿外資金は甲が自由にその用途を決定し、費消するために作出されたものであるから、本件各簿外資金は、原告から甲に対する貸付金ではなく、原告から甲が利得したものと認められる。

第3 本件各簿外資金は原告が甲に対して支給した給与等であること

1 所得税法28条1項が給与所得を包括的に規定している趣旨からすると、給与所得を実質的に解し、雇用関係に限らず、これに類する委任契約などの原因に基づき提供した労務（役務）の対価として、あるいは労務（役務）を提供する地位に基づいて支給されるものを含むものと解される。

また、法人経営の実権を代表者が掌握し、法人を実質的に支配している事情がある場合における、当該法人の代表者が自己の権限を濫用して当該法人の事業活動を通じて得た利得について、仙台高等裁判所平成16年3月12日判決は、「給与支出の外形を有しない利得であっても、法人の資産から支出をし、その支出を利得、費消したと認められる場合には、その支出が当該法人代表者の立場と全く無関係であり、法人からみて純然たる第三者との取引ともいうべき態様によるものであるなどの特段の事情がない限り、実質的に、法人代表者がその地位及び権限に対して受けた給与であると推認することが許されるというべきである」と判示している。

2 本件では、原告は、原告の代表者である甲が経営の実権を掌握し、法人を実質的に支配していることが認められ、また、甲は、原告の代表者である自己の権限を濫用して、原告の事業活動を通じて本件各簿外資金を利得していたのであり、また、本件各簿外資金が原告の資産から支出されたものであることは明らかである。

そして、前記第2で述べたとおり、甲は本件各簿外資金を利得・費消が認められ、平成16年仙台高裁判決が示す特段の事情もないことからすれば、本件各簿外資金は、実質的に、甲が原告の代表者である地位及び権限に対して受けた所得税法28条1項に規定する給与等に該当するのであるから、本件各簿外資金は原告が甲に対して支給した給与等に該当するというべきである。

第4 以上のことから、本件各簿外資金は、原告から甲に対する貸付金ではなく、原告が甲に対して支給した給与等（本件各給与等）に該当するというべきである。

第5 原告は、税務当局が恣意的で公平性、公正性を欠き、徴税権の濫用ないし恣意的な徴税権の行使である旨主張する

原告は、原告に対する査察部の指導経緯からすれば、「税務当局」は、本件各簿外資金は甲に対する貸付金であるという認識を持っていたにもかかわらず、これを覆して本件各処分を行ったものであって、本件各処分が恣意的で公平性、公正性を欠いている旨主張し、また、査察部のこのようなやり方は徴税権の濫用ないし恣意的な徴税権の行使である旨主張する。しかしながら、前記のとおり、本件各簿外資金は、原告から甲に対する貸付金ではなく、原告が甲に対して支給した給与等に該当するのであり、本件各告知処分は、本件各簿外資金が、原告が甲に対して支給した給与等に該当することを理由に、神奈川税務署長が関係法令の規定に基づき適法に行ったものであるから、査察部の説明いかんによってその適法性が左右されるものではなく、徴税権の濫用ないし恣意的な徴税権の行使ではないことは明らかである。また、原告は、査察部が本件各簿外資金を原告から甲に対する貸付金であることを認めていた旨主張するが、査察部は、甲及び原告の担当税理士に対し、原則として、本件各簿外資金は原告が甲に対して支給した給与等であると説明しているものであって、原告が主張するように、修正申告に応じなければ役員賞与として扱うような姿勢を示したのではない。

第6 以上のとおり、本件各簿外資金は、原告から甲に対する貸付金ではなく、原告が甲に対して支給した給与等(本件各給与等)であると認められ、本件各処分はいずれも適法である。

Ⅲ 当裁判所の判断

1 争点（原告が、甲に対し、本件各簿外資金を所得税法28条1項に規定する給与等として支払ったといえるか）について

(1) 甲が本件各簿外資金を利得したか

(原告から甲に対して本件各簿外資金が貸し付けられたか) について

ア 甲が、本件各簿外資金を利得したといえるかどうかについて

被告は、原告が甲に対し、本件各簿外資金を所得税法28条1項に規定する給与等として支払ったと主張する。

その前提として、本件各簿外資金は、原告から甲が利得したものであると主張する。

これに対し、原告は、甲に対し、本件各簿外資金を貸し付けたにすぎないと主張する。

そこで、まずは、甲が本件各簿外資金を利得したといえるかどうかについて検討する。

イ 前提事実に掲記の証拠及び弁論の全趣旨を併せると、以下の事実が認められる。

(ア) 原告は、広告代理業のグループに属するダイレクトメールの発送の代行を主な業務とし、売上先に対する営業活動は、甲自身が行っていた。

原告の従業員は、経理担当者Kと、事務担当者で、アルバイト従業員Lがいた。

Kは、本件各架空取引当時、そのことを知らず、甲からの説明や指示もなかった。

Kが、甲から本件各架空取引を聞いたのは、平成22年9月16日の査察部調査開始後だった。

(イ) 甲は、本件各簿外資金を原告の事務所に保管し、1週間か10日に1回程度、本件各簿外資金の残高を確認していた。

他方で、甲以外の者は、本件各簿外資金の作出や管理に関与していなかった。

(ウ) 甲は、個人として、本件各簿外資金の中から、株取引等に約1400万円程度を費消した。

ウ 前提事実(2)イ、ウ及び前記イによれば、甲は、次のとおり、本件各簿外資金を甲のみの関与の下、作出して管理し、その用途を甲のみで決定していた。

- ① 本件各架空取引を通じて、B社及びC社の代表取締役である丙から現金を受領していた。
 - ② D社及びE社から振り込まれた金員を自ら引き出して本件各簿外資金を作出した。
 - ③ これらの現金を自己の鞆に入れて原告の事務所内に保管していた。
 - ④ 1週間か10日に1回程度、本件各簿外資金の残高を確認していた。
 - ⑤ 甲以外の原告の従業員は、本件各簿外資金の作出や管理に関与していなかった
- 甲は、自らの判断の下で行った、次の事実から、本件各簿外資金については、全て甲が個人として利得していたものというべきである。
- ① 本件各簿外資金を原資として、甲自身が貸主となり、その返済を受けるものとして、本件各貸付けを行っていたこと
 - ② 個人として、本件各簿外資金の中から本件株取引等に1400万円程度を費消していた。
 - ③ 本件株取引等に係る利得は甲に帰属するものであった。
 - ④ 甲の鞆の中に残存していた現金1599万円。

エ(ア) これに対して、原告は、甲が、原告から本件各簿外資金を原資として貸付けを受けた上、原告の利益を維持・拡大するため、原告の取引先等への本件各貸付けや本件株取引等を行っていたものであり、甲は、原告に対して、本件各簿外資金を返済している旨を主張し、本件訴訟において、甲もこれに沿った供述をする。

(イ) しかしながら、甲自身、本件各貸付けに関し、「Aのお金から抜いて、私個人が使えるものとしたお金の中から」、あるいは、「Aにお金が貯まってきたため、その一部を抜いて」、本件各貸付けを行ったなどと供述しているところ、当該各供述は、甲が原告から本件各簿外資金の貸付けを受けたということとは整合しないものといわざるを得ない。

また、甲は、別件刑事事件における被告人質問において、「会社の資金を個人的に使えば、横領ということになります。そういうふうには考えていなかったのですか。」との質問に対し、「そのときは考えていませんでした。」と答えた。

その理由を聞かれると「基本的には、返済されれば返すつもりだった」などと供述しているところ、全体として、甲が本件各簿外資金の用途を決定し、これを実行していた当時において、本件各簿外資金について原告から貸付けを受けたという認識が希薄であったことをうかがわせるものといわざるを得ない。

(ウ) しかも、本件各貸付けが原告の利益を維持・拡大するために行われるものであれば、本件各簿外資金を作出した後、原告自身が、直接、本件各簿外資金を用いて本件各貸付けを行えば足りるものであって、原告が甲に対して、本件各簿外資金を貸し付けた上、改めて甲において本件各貸付けをする必要はないというほかはないから、この点において、上記の原告の主張は、それ自体、不合理なものといわざるを得ない。

(エ) 本件株取引等を個人名義で行ったことについて

また、原告は、本件株取引等については、甲において、個人名義で株取引をしているものの、これによって得た利得を原告の資金とする目的で株取引を行ったものであり、他方で、本件各簿外資金の発覚を避けるため、原告名義で、直接、株取引をするわけにはいかなかった旨を主張する。

しかしながら、このことから直ちに本件株取引等に係る利得が原告に帰属することが客観的に裏付けられることになるとはいいい難い上、甲は、「1400万円くらいについては、はっきり

とした記憶はないのですが、個人的な株式の売買などに使ってしまったのではないかと思います。」と供述し、約1400万円については株取引以外の用途もあるかのような供述をしていることからしても、この点について原告の利益のために費消したということは困難であるというほかはない。

(オ) 甲が、本件各貸付けを裏付ける帳簿等の客観的証拠は存しない。

そして、本件においては、前記の各点を踏まえた上で、なお、原告が甲に本件各簿外資金を貸し付けた上、甲が本件各貸付けをしたことを裏付け、首肯するに足りる事情や帳簿等の客観的証拠は存しないといわざるを得ない。

(カ) 原告の経理・会計上の処理として、甲に対する貸し付けとは判断できない。

さらに、原告が主張するように、甲が原告に対し、本件各簿外資金に相当する金員を原告に返金していることを前提としても、証拠及び弁論の全趣旨によれば、原告の経理・会計上の処理として、本件各簿外資金について、甲への貸付金であり、甲がこれを返済したという形で、その都度、全て正確に記載されているわけではない上、前記の各点からすれば、原告から甲に対して本件各簿外資金の貸付けがされた旨の主張に沿った体裁を、事後的に作出しているものとどまると解し得るところであって、前記ウの判断を左右するに足りるものとはいうことはできない。

(キ) 課税庁が恣意的に公平性、公正性を欠き、恣意的な徴税権の行使について

なお、原告は、査察部等は、本件各簿外資金は甲に対する貸付金であるという認識を持ち、その前提で原告に対して対応していたにもかかわらず、神奈川県税務署長は、これを恣意的に覆して、公平性、公正性を著しく欠いた本件各処分をしたもので、これは徴税権の濫用ないし恣意的な徴税権の行使である旨主張する。

しかしながら、本件各簿外資金については、原告から甲に対して貸し付けられたものではなく、甲が利得したものであるべきであって、査察部等の対応いかんによって、その判断が左右されるというべきものではないから、上記主張は前記ウの判断を左右するものではない。

(ク) 以上からすれば、前記(ア)の原告の主張は採用することができない。

(2) 甲の本件各簿外資金の利得が原告における地位及び権限に対して受けた所得税法28条1項に規定する給与等に該当するかについて

ア 所得税法28条1項に規定する給与所得は、自己の計算又は危険において独立して行われる業務等から生ずるものではなく、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供した労務又は役務の対価として受ける給付をいい、その給付には金銭のみならず金銭以外の物や経済的利益も含まれると解される

- ① 最高裁判所裁昭和52年(行ツ)第12号同56年4月24日第二小法廷判決・民集35巻3号672頁(弁護士顧問料の給与所得該当性)
- ② 最高裁判所平成16年(行ヒ)第141号同17年1月25日第三小法廷判決・民集59巻1号64頁(ストックオプションの権利行使利益は給与所得)
- ③ 最高裁判所平成26年(行ヒ)第167号同27年10月8日第一小法廷判決・裁判所時報1637号1頁参照(債務免除益の給与所得該当性)

イ これを本件についてみると、前提事実(1)アからウまで、(2)、(3)及び前記(1)のとおり、次の事実によると、原告の業務は、本件各簿外資金の作出を含め、その全てが甲自身によって、又はその指揮監督の下に行われていたものというべきである。

- ① 甲は原告の発行済み株式総数の70パーセントである140株を保有していること
- ② 原告においては、代表取締役である甲のほか2名の取締役、1名の監査役が登記されているものの、役員給与を支払っているのは甲に対してのみであること

- ③ 原告の業務に従事する者は、甲のほか、経理担当者であるK及び事務担当者でアルバイトの従業員であるLの計3名であること
- ④ 本件各架空取引や本件各簿外資金の作出は、甲によって行われたもので、Kは本件各架空取引がされた当時、そのことを知らず、甲から説明等を受けたこともなかったこと
また、前提事実(2)、(3)、前記(1)のとおり、本件各簿外資金については、原告の業務に係る本件各架空取引を通じて作出され、甲が利得したものであるということが出来る。
そうすると、甲は、原告の代表者として経営の実権を掌握し、法人を実質的に支配しており、自己の権限を濫用して、原告の事業活動を通じて本件各簿外資金を利得していたということが出来るのであって、本件各簿外資金は原告の資産から支出されたものであることは明らかであるから、甲が利得した本件各簿外資金については、甲が原告の代表者として提供した労務又は役務の対価として受けた給付と評価することができるというべきである。

(3) 以上によれば、原告は、甲に対し、本件各簿外資金を所得税法28条1項に規定する給与等として支払ったものというべきである。

2 本件各処分 of 適法性

(1) 給与所得に関する源泉所得税の告知処分について

前記1のとおり、甲が本件各簿外資金を取得したことは、原告から甲に対する所得税法28条1項に規定する給与等の支払(本件各給与等)に該当するから、これを基に原告が本件各期間において納付すべき源泉所得税の税額を算定すると、別表6、5-2のとおりであり、本件各告知処分における納付すべき税額と同額である。
したがって、本件各告知処分は適法である。

(2) 源泉所得税に関する不納付加算税及び重加算税の賦課決定処分について

前記(1)のとおり、本件各告知処分は適法であるところ、原告は、源泉徴収すべき給与等(本件各給与等)について源泉徴収を行わず、これを法定納期限までに納付しなかったのであるから、通則法67条1項の規定に基づき、本件各告知処分により納付すべき税額に対して、不納付加算税が賦課され得るものであって、本件各証拠及び弁論の全趣旨によっても、原告が、当該給与等に係る源泉所得税の額を法定納期限までに納付しなかったことについて、同項ただし書に規定する「正当な理由」があるとは認められない。

【 検 討 】

本事例について、次の内容について考えてみたい

- ① まず、本件各簿外資金の帰属について
原告の全体の取引における本件各簿外資金の取引が多いことから、原告から甲に給付されたとする、本件各簿外資金は本当に原告に帰属すべきものなのかについて
その本件各簿外資金の帰属により課税関係が異なるためである。
- ② 次に、本件各簿外資金が原告に帰属する場合には、本件各簿外資金を経済的な利益として、又は、貸付金のいずれの性質として受け入れるべきなのかについて
- ③ そして、原告が受け入れるべき本件各簿外資金を法人税法34条1項、4項の規定から考え、経済的な利益ととして受け入れる場合の所得税法28条1項との整合性について
- ④ 役員給与として認定されることによる源泉所得税が源泉徴収制度を超えて、事実上、給与の支払者の負担について

1. 本件各簿外資金の帰属について

(1) 本件各簿外資金は、甲の帰属とする考え方

本件各簿外資金が、本件各簿外資金の取引を含めた原告の取引全体において、余りにも大きな割合であることから、原告における事業の主体をどのように判断すべきなのか。

本件各簿外資金を原告たる法人とすべきなのか、甲個人の取引とすべきなのか、判断に戸惑う内容である。法人税法11条に規定する実質所得者課税の原則を適用して、本件各簿外資金が甲個人に帰属する場合には、本事例の法律の適用が異なることになる。

そこで、原期限内申告における売上金額及び本件消費税等処分等の金額が取引の実態を示しているものとして、「消費税等にかかる経緯」の記載に基づいて計算すると、下図に示すとおり、本件各簿外資金の基となる売上高を消費税等の課税標準額に求めることができる。

その結果、隠ぺい・仮装とされる差額割合が65.77%及び72.87%となった(図表7)。

[図表7]

(単位:円)

課税期間	消費税処分等	期限内申告	差引金額	差額割合
平成20年12期課税期間	949,669,000	325,082,000	624,587,000	65.77%
平成21年12期課税期間	674,562,000	183,013,000	491,579,000	72.87%

以上からすると、原告の事業は、甲を主体とする事業に取り込まれたようにも見える。

そうすると、原告の事業を、法形式又は実体課税の適用から、次のような形態に区分することもできる。

- ① 取引のすべてを原告に帰属させる。
- ② 原申告及び修正申告を原告に帰属させ、隠ぺい・仮装の部分は甲個人に帰属させる。
- ③ 取引のすべてを甲個人に帰属させる。(法人格否認の法理)

しかし、判決では、所得の帰属には触れないまま、すべての取引を原告に帰属させている。

(2) 本件各簿外資金は、原告に帰属する考え方

しかし、一般的には、法人としての法形式を尊重し、代表者が隠ぺい・仮装行為又は横領を行った場合には、その取引は法人に帰属するものとして、改めて、法人が取得すべき収益及び代表者が取得した経済的な利益に対して、法人及び代表者に課税することにしている。本事例では、結論は経済的な利益を給与所得としているものの、その手順には、丁寧さを欠いているところが見受けられる。

その内容は、貸付金を認めなかったことと、本件各簿外資金を給与としたことに対する法律の適用である。

2. 経済的な利益と貸付金の選択

(1) 本件各簿外資金を収益として受け入れ、その経済的な利益を役員給与とする考え方。

この考えは法人税法34条4項の規定により、役員に対する経済的な利益は給与とされていることに基づいて、役員個人に対する給与として課税される。

役員給与とされた場合には、法人は、源泉所得税の徴収義務を負うことになる。

(2) 収益として受け入れ、その経済的な利益を返済する意思がある場合には、役員に対する貸付金とする考え方

この考えでは、収益を益金とするものの、役員に対する貸付金とした場合には、役員に対す

る金銭債権が発生し、役員は弁済義務を負い、役員に対する経済的な利益はなくなることから、役員給与課税及び源泉所得税の徴収義務はないことになる。

しかし、この考え方では、役員給与課税におけるソフト・ランディングともいい、その役員の税引き後の金額から貸付金を返済することになるために、役員は(1)のケースより多くの金額を負担することになる。

(3) 経済的な利益と貸付金の選択

法人税法34条4項では、「前三項に規定する給与には、債務の免除による利益その他の経済的な利益を含むものとする。」としていることから、収益の額は益金とされるものの、その益金に対応する経済的な利益は損金の額に算入されないこととなるものの、経済的な利益が金銭債権とされ、後日に回収される場合には、給与認定はされないことになる。

は本項により経済的な利益とされた金額は、同条1項のその他給与として損金の額に算入されないこととなるが、金銭債権の場合については定めていないのである。

金銭債権とすることは、その弁済義務から経済的な利益は給付されていないので、給与認定されることはないことになる。

本判決が、直ちに給与としているのは、法人税法34条4項の定めによるのであろうが、そのためには、経済的な利益と金銭債権の区分が確定されていなければならない。

これらの考えの基底には、会計と法人税法との基本的な関係を尊重する必要が求められる。

以下、法人税法34条1項及び同法4項の役員給与と経済的な利益について考える。

3. 法人税法34条1項、4項の適用

(1) 会計と法人税法との関係

法人税法34条1項では、次のとおり規定する。「内国法人がその役員に対して支給する給与（略）のうち次に掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、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。」とし、次に掲げるもの以外は、損金の額に算入しないこととしている。

- 一 定期同額給与
- 二 事前確定届出給与
- 三 業績連動給与

以上の規定から、役員給与は原則として、損金の額に算入しないこととし、損金に算入できる役員給与は「別段の定め」に掲げる三要件に限定している。

(2) 法人税法34条1項の適用範囲

上記の三要件は、期首から2か月ないし3か月以内に確定されるものとされている。

したがって、三要件以外に法人税法34条1項の適用を受ける役員給与給は、その他給与として損金の額に算入されないのである。この取扱いは、法人税法旧35条に規定されていた役員賞与を損金の額に算入しない取扱いよりも損金不算入の適用範囲が拡大している。

その趣旨は、前記の三要件以外に役員給与と認定されたものは、損金の額に算入しないという税務行政の簡便化の要請と考えられる。

(3) 法人税法34条4項の適用範囲

法人税法34条4項では、同法34条1項に掲げる損金の額に算入することができる三要件以外の給与とされる以外の経済的な利益をいうものとされている。

この経済的な利益は、損金の額に算入される三要件以外の経済的な利益で、金銭により支給

された給与と同様な経済効果を有する経済的価値の移転をいうものと解されている。
なかでも、同項に規定する債務の免除による利益も含むことになる。

4. 法人税法における役員給与と所得税法28条1項

(1) 法人税法における役員給与の課税要件

役員給与は、前述の三要件に該当しないものは損金の額に算入しないのである。しかも、この役員給与は、会社法361条の機関決議によらなければならない。

しかし、前述の三要件による役員給与および経済的な利益による給与は、法人税法に定める給与であり、それらにより、甲個人が給与所得として課税されるためには、所得税法28条1項に定める給与所得の収入金額に該当する必要がある。

(2) 所得税法28条1項の課税要件

所得税法28条1項では、給与所得について、次のように規定する。「給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得をいう。」とし、判決では、「自己の計算又は危険において独立して行われる業務等から生ずるものではなく、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供した労務又は役務の対価として受ける給付をいい、その給付には金銭のみならず金銭以外の物や経済的利益も含まれると解される」と解釈されている。

つまり、所得税法では役人、サラリーマン及び労働者が受ける給与並びに同様の性格を有するものとしているのに対して、昭和56年4月24日最高裁判決(弁護士顧問料事件)では、雇用契約等に基づいた労務又は役務の対価として受ける給付として、労務又は役務の対価を給与所得の根拠としている。

そうすると、給与所得は、労務又は役務の対価として受ける給付と解されることとなる。

すると、本件各簿外資産の額は、労務又は役務の対価として受ける給付の要件を備えていなければならない。

しかし、判決では、この検討を行っていない。

(3) 役員給与として相当な額

現実には、主観的又は客観的に、役員給与として具体的に相当な額を求めることはできない。そのような状況の中、法人税では不相当に高額な部分として、政令において「相当であると認められる金額」を定め、執行している。

その法人税法施行令70条1項では、「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、当該役員の職務に対する対価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」と規定する。

この不相当に高額な金額の規定は、役員給与として支給した金額と、所得税法28条1項の給与所得の収入金額は同額となるものの、法人税法において、不相当に高額な部分は損金の額に算入しないとするための規定である。

この不相当に高額な部分の対象は、法人の機関により決定されたものであることから、そのすべてが所得税法28条1項の給与の額である。

しかし、本件各簿外資産を経済的な利益として受け入れる場合には、その金額が所得税法28条1項との整合性が検討されなければならない。

すると、本件では、甲の役員給与および本件各簿外資産を加えると次のとおりである。

[図表 8]

(単位:円)

事業年度	機関決議 役員給与(A)	本件各簿外 資産(B)	合計 C = (A + B)	支給割合 (B/A)*100	簿外資産割合 (B/C)*100
平成19年1月～12月	24,000,000	66,000,000	90,000,000	275.00%	73.33%
平成20年1月～12月	24,000,000	106,947,345	130,947,345	445.61%	81.67%
平成21年1月～12月	24,000,000	27,645,220	51,645,220	115.18%	53.52%
平成22年1月～12月	24,000,000	25,500,300	49,500,300	106.25%	51.51%
合計	96,000,000	215,091,935	311,091,935	224.05%	69.14%

この図表からすると、給与所得とされる本件各簿外資産の額の対役員給与支給割合は、割合に差があるものの平均して、224.05%に達するのである。これは、本来の役員給与に対して、倍額以上の金額が給与所得とされていることを意味するのである。また、本件各簿外資産を加算した合計額に対する割合は69.14%となることからすれば、本件各簿外資産の全額を給与所得とすることは違和感を感じるどころである。

先に掲げた最高裁昭和56年4月24日判決に示すように、労務又は役務の対価として受ける給付の要件を備えることが給与所得の要件とするならば、所得税法28条1項に該当する給与所得の収入金額は、例えば、法人税法施行令に掲げる当該役員の職務に対する対価として相当であると認められる金額を超える部分を給与所得の収入金額とし、それを超える部分は雑所得とする考えにも正当性を見ることができる。

(4) 過度な源泉所得税の回避

また、所得税法183条1項は、給与等を支給するものは、その支払いの際に、その給与等の所得税を徴収し、納付することを定めている。

本事例に基づいて、本件各簿外資産を給与等として計算した源泉徴収税額、不納付加算税及び重加算税の告知処分を、次の図表にした。

それによると、本件各簿外資産を給与等とした結果、源泉所得税額、不納付加算税及び重加算税の合計額95,098,813円が告知されたことになる(図表9)。

[図表 9]

(単位:円)

支払年月	支払金額	税率 %	社会保険料 控除後の金額	納付すべき 所得税額	不納付 加算税	重加算税
平成19年7月～12月	66,000,000	38	2,000,000	20,899,999	981,000	3,878,000
平成20年1月～6月	62,947,345	38	2,000,000	23,919,991	2,391,000	
平成20年7月～12月	44,000,000	38	2,000,000	16,720,000	1,672,000	
平成21年1月～6月	27,645,220	38	2,000,000	10,505,183	1,050,000	
平成22年1月～6月	15,500,370	38	2,000,000	5,890,140		2,061,500
平成22年7月～12月	10,000,000	38	2,000,000	3,800,000		1,330,000
合計	215,091,935			81,735,313	6,094,000	7,269,500
総合計					95,098,813	

このうち、源泉所得税81,735,313円は、原告から甲に請求することができるものとされているものの、このように多額な源泉所得税については、現実には回収することができないことが多く、源泉所得税が実質には法人に課税されている実情がある。

しかし、経済的な利益のうち、給与と雑所得に区分した場合、雑所得とされた部分には、源泉所得税が課されないものの、その所得税は正しく申告・納税をすることができる。

よって、本事例のような、過度の源泉所得税の告知処分の適正化が求められる。

5. まとめ

以上から、原告が中心に表の事業活動、裏の取引が行われていることから、本件各簿外資金の帰属を原告とすることが思求められるものの、本件各簿外資金の処理については、貸し付けた資金が返済された部分は考慮されないままに給与課税がなされるのは、実際の経済的な利益の移転と整合しないものと思われる。

本事例が簿外取引であることからすれば、経理・会計上は正規の簿記の手続によらない処理がなされていないのであるから、簿外取引について厳格な法律の適用がなされることについてやむを得ない部分も考えられる。

しかし、当事者の双方が、本件各簿外資産について金銭債権とする意思を表明している以上、本件各簿外資産は経済的な利益に該当するものとは判断できない。

もし、本件各簿外資産を給与として源泉所得税を告知する場合であっても、所得税法28条1項の給与所得の収入金額とされる範囲により、適用されるべきものとする。

これらの主張または検討しないままになされた判断は、審理が十分になされたとは思えず、拙速に思えてならない。

また、これらの帰結として、源泉所得税が多額となり、あたかも、附帯税を賦課するため給与課税の印象を拭えない。

その弊害を回避するためにも、源泉所得税の告知においては、職務に対する対価として相当であると認められる金額を超える部分は、雑所得として処理すべきではないだろうか。

確かに、本件各簿外資金を作出する行為は断じて許容されるべきではないが、本件の更正処分及び賦課決定並びに判決の判断は、原告に対して酷な取扱いに思えてならない。