

架空取引に伴う簿外資金と 代表者への認定給与

東京地裁平26年(行ウ)第223号、平28・3・2判決 (LEX/DB:25533814)

Brush up Point

本件は、架空取引に伴う簿外資金を代表者への給与と認定した事例であるが、東京地裁の判決のポイントは、次のとおりである。

- (1) 原告の代表者は、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た。
- (2) 本件各簿外資金は、原告の資産から支出されたものであり、代表者が利得した各簿外資金は、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与と評価することができ、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。

I 事実関係

原告は、ダイレクトメール発送の代行業等を営む株式会社であり、甲はその代表取締役である。原告は、取締役会設置会社及び監査役設置会社であり、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。ただし、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。

原告は、売上先からダイレクトメールの発送の代行業務を請け負う際、売上先から発送の代行に係る手数料のほか、発送費用として

配送料を受け取り、その配送料として受領した金員は、預り金勘定で経理をしていた。そこで、原告は、実際には取引がないにもかかわらず、P社とR社から架空の配送料を請求させ、預り金から支払ったものとして経理処理し、また、さらに数社の取引会社から架空の仕入高又は販売促進費の計上をした。そして、原告は、P社及びR社からの架空請求に基づく金額を支払った後、両社の代表取締役である乙が受領する手数料を差し引いた後の金額を現金で受領し、関係各社間との架空請求についても原告の普通預金口座から甲が現

金を引き出す方法で、簿外資金を作出していた。

次に甲は、この簿外資金を原資として、関係先に資金の貸付けを行った。たとえば、平成19年夏頃から平成22年2月頃までの間に、K社の代表取締役である丙に対し数回にわたり、本件各簿外資金から合計6000万円の貸し付けを行った。F社には7300万円の貸し付けを行い、これについては金銭借用証書を受領している。その他、簿外資金から同様な貸付けが行われている。なお、甲は、平成20年11月21日、原告の口座に、本件各簿外資金から2000万円を振り込み、この2000万円は、原告の経理上「短期借入金」として処理されていた。

以上のような状況のもと、原告は法人税、消費税の申告を行っていたが、大阪国税局査察部は、原告の査察調査を開始し、大阪地方検察庁検察官は、平成23年12月2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、同法違反の罪で、原告及び甲を大阪地方裁判所に起訴した(大阪地方裁判所平成23年(わ)第6784号各法人税法違反被告事件)。この別件刑事事件で大阪地裁は、原告を法人税法違反により罰金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。

そこで、神奈川税務署長は、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。また、平成24年4月25日付けで、原告に対し、法人税について、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、源泉所得税について、本件各簿外資金を利得し、甲に対し、所得税法28条1項に規定する給与等の支払いがあったとして、原告に平成19年7月から平成22年12月までの各該当期間の源泉所得税の各納税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をなした。これを不服とした原告は、所定の手続きを経て、本訴に及んだ。

II 主たる争点と当事者の主張

本件の争点は、原告が甲に対し本件各簿外資金を所得税法28条に規定する給与等として支払ったといえるかどうかである。原告は、そもそも本件各簿外資金は、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、甲が個人的に消費する目的で作られたものではなく、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があったとし、甲に対し本件各簿外資金を貸し付けたにすぎず、給与等の支払をしたとはいえないと主張した。

一方、税務当局は、原告の業務及び経理に関する記録などからは、原告が甲に対して本件各簿外資金を貸し付けた事実は一切認められないことに加え、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うかがわせる事情も認められないので、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、その用途を決定して費消したものであるから、本件各簿外資金は、原告から甲に対する貸付金には該当せず、原告から甲が利得したものと認められると主張した。そして、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って、甲は原告の代表者である地位及び権限を濫用して、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、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した。

Ⅲ 判決の要旨

東京地裁は、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給与等に該当するか否かについて、次のとおり判示した。「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、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、原告の業務に従事する者は、甲のほか、経理担当者であるE及び事務担当者でアルバイトの従業員であるFの計3名であること、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、E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からすれば、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……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できるのであって、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。」

以上のとおり、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と、納税者敗訴の判決を下した。

Ⅳ 解説

〔1〕はじめに、筆者のスタンスを明らかにすると、本件は甲が原告を通じて簿外資金を作出し、自己の利得としていた点はこれを認める。したがって、甲に所得があったことは明らかである。ただし、原告がこれを給与として甲に対し支給したという点については、「給与」の概念の拡大解釈であると考え、賛成できない。特に、給与所得の認定範囲と

所得税法183条（源泉徴収義務）の給与等の支払いの範囲には、一致の限界があるものとする。

〔2〕本件は、いわゆる認定給与の事案で、甲の簿外資金の作出を税務当局は給与と認定しているが、給与と認定されれば、原告は自動的に所得税法183条により、源泉徴収義務を負う。したがって、本件処分の妥当性をいう場合、文理解釈上、本件簿外資金が所得税法28条1項の給与に該当することがまず前提となる。

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（以下この条において「給与等」という。）に係る所得をいう。」と規定し、前段の「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与」は給与形態の例示であるが、後段の「これらの性質を有する給与」で極めて包括的な書き方をし、その範囲があいまいとなっている。したがって、本件金員の移動が、「これらの性質を有する給与」の範疇に入れば所得税法183条により源泉徴収の対象となるが、給与所得のクライテリアについては必ずしも明らかでなく、まして本件場合は法人の代表者であるので、一般の従業員に対する雇用契約等に基づく労務の対価性や、使用者の指揮命令の有無、時間的・空間的な従属性・非独立性といった要件（最高裁二小昭52年（行ツ）第12号、昭和56年4月24日判決の「吉永事件」による判示事項）が必ずしも

直接的な要件となるものではない。

そこで、本件判決では、「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……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」と判示した。このように代表者としての地位、権限に着目し、給与の認定をした判決例は、過去にも存する。

たとえば、社会福祉法人の元理事長の横領金に対する源泉徴収義務の存否が争われた「八幡福祉協会事件」（最高裁二小平15年（行ツ）第306号、平成15年（行ヒ）第323号、平成16年10月29日決定）では、元理事長の社会福祉協会における地位、権限等に照らせば、横領金という金員の取得も元理事長が社会福祉法人の代表者の地位にあったことによる給付として賞与であると認めてよいといえるから、所得の受給者が源泉徴収義務者から不法に利得した場合であっても、その利得が給与所得と認められる以上は、源泉徴収義務者に納税義務を課すべきものであるとした。同様に、「社会福祉法人蓬生会事件」（最高裁三小平16年（行ヒ）第167号、平成16年11月30日決定）でも、横領金は給与所得であると判示している。

本件判決は、以上の2つの横領金事件に比べ、まだ、代表者として提供した労務又は役務の対価性に着目しているだけ努力の跡が見



られるが、横領金という金員の移動は、元理事長の権限外の行為であり、その行為は正に横領行為であって犯罪であり、社会福祉法人としては支払者として所得税を天引により徴収する余地はなかったものといえる。

〔3〕給与の判定のクライテリアに戻る。上記最高裁昭和56年判決の「吉永事件」では、役員に対する要件を必ずしも明らかにしていないが、役員に対する給与該当性の判断には、第1に「雇用契約又はこれに類する原因」がまず必要となる。第2に「労務の対価性（指揮命令下における従属性、非独立性が要件）」が必要となる。第1の要件については、役員と株式会社との関係は、会社法330条によって、民法643条から656条に規定されている「委任」の規定に従うこととされている。すなわち、この契約は、株式会社が法律行為をすることを役員に委託し、役員もこれを承諾することによってその効力が生じる。株主から経営を委任された役員については、しがたって、使用者の指揮命令の有無等という一般従業員に対する属性で判断ができないところから、これに代えるものとして、上記判示のとおり「代表者としての地位、権限等」といった条件が付加された。なお、ストックオプションの権利行使益の所得区分が問題となった「アプライド社事件」（最高裁三小平16年（行ヒ）第141号、平成17年1月25日判決）でも、納税者は米国親会社の統括の下に日本子会社の代表取締役としての職務を

遂行していたことを給与としての給付要件としている。

そこで、問題は第2の「労務の対価性」である。労務の対価性については、上記ストックオプション「アプライド社事件」で、「職務を遂行したことによる対価」という表現で説明し、筆者は違和感を感じた。「職務」とは、その者が担当している仕事、役目であり、各人が受け持っている任務のことである。会社法的には、会社の機関（取締役、取締役会、監査役会・監査役、会計監査人等）に対して権限を与え、その遂行を求めている経営機能とか役割をいう。一方、「労務」とは、報酬を受ける目的で行う労働勤務である。そこで、クライテリアとしての「労務の対価性」には、指揮命令下における従属性、非独立性という要件が付されるのである。労務という概念は職務という概念に包含され、従属性、非独立性といった要件が付されて、給与の属性を帯びるものと考えられる。なお、筆者の理解では、ストックオプションの「アプライド社事件」は、米国親会社の100%支配における日本子会社において、納税者が社長という地位にもとづき、職務を遂行することは、親会社の指揮監督下で、従属性があり、非独立性があったから、労務の対価性を認識できるものとしたのであると解釈する。

〔4〕以上のとおり、給与の要件を整理すると、横領事件の2つの事件については、横領金の移動は、社長の地位、権限はあるもの

の、横領が職務たり得ることはなく、まして職務よりも狭義の概念である労務の対価ではないことは明らかである。これを給与に昇華させることはいかなる条件をつけても不可能と考える。同様に、本件についても、判決では、「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」と判示しているが、そもそも、「業務」とは、会社の定款に規定されている会社の目的（事業目的）を実現するために事業組織としての企業が遂行すべき行為で、代表取締役は会社に対し善管注意義務を負う（民法644条準用）。さらに、会社の利益を犠牲にして自己の利益を図ってはならない忠実義務を負うところである（会社法355条）。判決は、「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」と判示したが、何に対する労務又は役務の対価であるかが明らかでなく、単に社長の地位や権限の濫用があることをもって給与の認定をするのは、給与の概念整理上、誤りであると考えられる。

本件は給与所得にかかる源泉徴収の問題で

ある。源泉徴収義務者は給与の支払いがあれば、自己の本来の法人税や所得税の納税義務とは直接関係しないところで様々な義務を課され、しかもその義務に対し罰則をもって強制される。したがって、源泉徴収義務者に対し源泉徴収をなすべき給与所得の範囲を明らかにし、制度の円滑な適用を図るためには、所得税法183条の「給与等」の範囲は、給与として支払者に対し源泉徴収義務の負担を負わせるにふさわしい内容であり簡明であることが必要である。なお、ストックオプションの場合、役員・従業員によりその権利行使がなされたときに、ストックオプションの付与会社に現行法の解釈では源泉徴収義務が発生し、源泉徴収税額相当分を別途被付与者から徴収することが必要となる。認定賞与の場合も、立法論的解釈となるが、手続的に後取りによる源泉徴収義務履行を可能とすれば、それは一つの解決策であるといえる。

最後に、筆者は、本件金員の移動につき給与所得性を否定するが、本件金員が所得である点については否定しない。本件所得は、一時所得に該当するものと考えられる。

