

ブラッシュアップ判例・裁決例

第21回

代表取締役が受領したバックリベートと青色申告承認の取消し

大阪地裁平29年（行ウ）第120号，令元・12・5判決（LEX/DB 25570931）

明治学院大学法学部教授 **渡辺 充**

Brush up Point

本件は、代表取締役がバックリベートを受領した場合、それが代表者個人の所得になるのか、法人の所得になるのかという問題と、それに伴う隠ぺい・仮装行為が青色申告の承認取消しとなるか否かが争われた事件である。大阪地裁の判断のポイントは、次のとおりである。

- (1) 本件リベートは、原告からA社に支払われた広告宣伝費等の一部が、両社間の合意に基づいて原告に割り戻されたものとみるのが自然であるから、原告とA社との間の取引に密接に関連するものといえる。
- (2) 取引先からバックリベートを受け取っていた代表取締役は、発注権限を有していたほか、その肩書からしても、原告において相応の地位にあったものと認められることからすると、本件リベートが代表取締役に対する個人的な謝礼などといった性質を有するものではない。
- (3) 取引先から本件リベートを受領していたにもかかわらず、これを帳簿書類に記載せず、本件リベートに係る金額を除外していたことが認められるから、原告は、『その事業年度に係る帳簿書類に取引の一部を隠蔽して記載し又は記録し』たものとして、法人税法127条1項3号の取消事由が認められる。

I. 事実関係

原告は、不動産の売買、仲介、代理及び建売業等を目的として設立された株式会社であるが、所轄税務署長から、①平成22年3月期において、A社から受領した広告宣伝費及び事務用品費（以下、「広告宣伝費等」という。）に係る割戻し（バックリベート）を収入から除外していたことなどを理由に、平成22年3月期以降の法人税の青色申告の承認の取消処分を受けた。また、②平成22年3月期から平成26年3月期までの各事業年度において、A社から受領した広告宣伝費等に係る割戻し（以下、「本件リベート」という。）を雑収入として計上せず、益金の額に算入しなかったこと、平成23年3月期から平成26年3月期までの各事業年度において、B社等に対し、折り込みチラシ制作等の役務提供を受けた事実

がないのに架空の広告宣伝費（以下、「本件架空広告宣伝費」という。）を支払って計上し、損金の額に算入していたことなどを理由に、本件各事業年度に係る法人税の各更正処分及び重加算税の各賦課決定処分（以下、「本件各賦課決定処分」という。）を受けた。

そこで、原告は、本件青色申告承認取消処分の取消しを求めるとともに、本件各更正処分（ただし、平成26年3月期については、平成29年10月24日付け再更正処分により一部取り消された後のもの）のうち申告額を超える部分及び本件各賦課決定処分の取消しを求めて、本訴に至った。

II. 主たる争点と当事者の主張

本件の争点は、2つある。1つ目は、青色申告承認取消処分について、法人税法127条1項3号の取消事由が存在するか否かであ

り、2つ目は、本件各不法行為により原告が取得した損害賠償請求権を本件各事業年度の益金の額に算入すべきか否かについてである。

2つ目の争点については、不法行為に基づく損害賠償請求権は、通常、不法行為による損失が発生した時には同額の損害賠償請求権も発生、確定しているから、不法行為による損失については当該損失が生じた事業年度の損金の額に算入し、これと同時に取得する損

害賠償請求権も同事業年度の益金の額に算入すべきであるとし、いわゆる『同時両建説』により判決が下された。本件は事実認定の問題であり、本件不法行為が法人の行為として行われたものと仮定すれば、同時両建説で処理されること自体に筆者は反対しない。したがって、本稿は、紙幅の関係もあり、1つ目の争点についてのみ取り上げるものとする。

原告の主張	被告の主張
<p>G（取引先F社の代表取締役）及びCは、本件リベートはあくまでA社からCに対する個人的な支払である、具体的な金額や受領時期は分からないなどと述べていたこと、本件リベートの支払はいわば賄賂の支払というべき性格のものであり、Cの代表取締役の職務とは何らの関連性もないこと、Cは、原告の代表取締役に就任する以前に営業部長として勤務していた時からF社又はA社からリベートを受領して個人的な所得としていたのであり、Cの本件リベートの受領は、Cが代表取締役に就任したことによるものではないことなどからすると、本件リベートはCに帰属するものというべきであって、原告に帰属していたとはいえない。</p> <p>したがって、原告が平成22年3月期に係る帳簿書類に本件リベートを雑収入として計上すべきであったとはいえず、法人税法127条1項3号の取消事由は認められないから、本件青色申告承認取消処分は違法である。</p>	<p>本件リベートは、Cの前任者であるLが、広告宣伝業務の発注権者であった頃から、広告宣伝費等の概ね一定の割合の割戻しとして支払が始まり、同人からCが引継ぎを受けることにより連続とその支払が継続される中で、支払がなされたものであり、GないしA社がCに対して個人的な支払を行ったものではない。そして、Aが本件リベートを支払っていた趣旨ないし目的は、原告からの広告宣伝業務の受注関係を継続することにあるものと解され、その支払先であるCは、本件各事業年度において、A社に対する広告宣伝業務の発注権限を有する原告の代表取締役であったことから、本件リベートの支払がCの原告における業務権限と強い関連性を有することは明らかである。そうすると、原告が本件リベートに係る収益を享受する法律上の権利を有するといえることから、本件リベートに係る収益は原告に帰属すると認められる。</p> <p>それにもかかわらず、原告は、平成22年3月期に係る帳簿書類に本件リベートを雑収入として計上していなかったことが認められる。したがって、原告は、その事業年度に係る帳簿書類に取引の一部を隠ぺいして記載し又は記録したのものとして法人税法127条1項3号の取消事由が認められる。</p>

III. 判決の要旨

東京地裁は、本件バックリベートの帰属に関する判断枠組みについて、まず、法人税法11条の実質所得者課税の観点から、次のとおり判示した。「バックリベートに係る収益が、当該事業主体である法人に帰属するか、バツ

クリベートを現実に受領した個人に帰属するか判断に当たっては、バックリベートが支払われることとなった経緯や目的、バックリベート支払の根拠や算出方法、バックリベートを現実に授受した者の法律上の地位・権限、バックリベートと法人の事業との関連性の程度、取引関係者の認識、バックリベートの使

途等、バックリベートの授受に関する諸般の事情を総合的に考慮して、法律上、当該バックリベートを享受する権利ないし地位をいずれが有するかによって判断すべきである。」

そこで、本件リベートについては、「本件リベートは、原告からA社に支払われた広告宣伝費等の一部が、両社間の合意に基づいて原告に割り戻されたものとみるのが自然であるから、原告とA社との間の取引に密接に関連するものといえるのであって、原告の事業から離れてC個人に対して支払われた個人的な謝礼などといった性質を有するものと評価することは困難であるといわざるを得ない。」とした。

なお、本件リベートはCが個人的に費消しているので、個人的な所得であるという原告の主張については、「Gからバックリベートを受け取っていたLも、営業部長であった当時のC自身も、F社ないしA社との間の取引についての発注権限を有していたほか、その肩書からしても、原告において相応の地位にあったものと認められることからすれば、上記各事情をもって、本件リベートがCに対する個人的な謝礼などといった性質を有するものと評価すべき根拠となるということとはできない。」と判示し、本件リベートは、原告に帰属するものと認めるのが相当であるとした。

そこで、次に、法人税法127条1項3号の青色申告承認の取消しについては、「本件リベートは、本件各事業年度当時、原告がA社との取引の対価として各月に支払っていた広告宣伝費等の金額を基に、両社間で合意していた一定割合を乗じて算出した金額であったことに加え、原告からA社に対し各月の広告宣伝費等が支払われた日に、同広告宣伝

費等に係る本件リベートがF社の預金口座から引き出されていたことからすれば、遅くともこの時点で権利が確定したとして、本件リベートを本件各事業年度の収益に計上すべきであったと解することができる。…以上によれば、原告は、別表1記載のとおり、平成22年3月期において、A社から本件リベートを受領していたにもかかわらず、これを帳簿書類に記載せず、本件リベートに係る金額を除外していたことが認められるから、原告は、『その事業年度に係る帳簿書類に取引の一部を隠ぺいして記載し又は記録し』たものとして、法人税法127条1項3号の取消事由が認められる。したがって、本件青色申告承認取消処分は適法である。」と判示した。

IV. 解 説

[1] 本件では、まずはじめに、本件バックリベートの帰属が問題となっている。法人税法11条は、実質所得者課税の原則を規定しているが、この規定の解釈については法律的帰属説と経済的帰属説の2説があり、資産に係る所有権など種々の法律関係が明らかである場合は、法律的帰属説により判断を行うのが原則であるが、事業に関する収益の帰属は、現実的な利得者の支配管理を重視すると、経済的帰属説により判断される例は少なくない。

そこで、本件や他の横領事件などの場合、法人税法11条との関係では、行為者である役員や従業員は単なる名義人であり、実質的には法人がその利得を受領しているとみることができるか否かを、行為者の法律上の地位、権限等について検討するものとしている。この点は、上記「Ⅲ. 判決の要旨」でも述べたとおり、大阪地裁が最初に「判

断枠組み」を示している点からも明らかである。つまり、法人の役員や従業員が行為者となる場合、当該行為に係る法律効果はまず法人に帰属すると考えられるが、それは、法人が委任契約や雇用契約に基づき、これらの者に権限を付与しているからである。したがって、役員や使用人の地位や立場、権限、法人の代表者等からの実質的な委任等の状況等が第一に重要であり、その権限の範囲内の行為である場合には、これらの者の行為は法人の行為と同視されることになる。

以上のような考えの下、たとえば、①岡山地裁平成19年5月22日判決(LEX/DB 25463358)では、取締役が行った他社の簿外資金捻出の協力行為に対する対価等は、法人に帰属するとし、②平成14年3月7日判決(裁決事例集No63)では、硝子の加工卸売業を営む同族会社の専務取締役が取引先と通謀して行った不正行為に基づく利益は、法人に帰属すると判断した裁決例がある。一方で、③仙台地裁平成24年2月29日判決(LEX/DB 25444429)は、旅館業等を営む法人の従業員である料理長が食材の製造業者から受領したりべートは、法人ではなく従業員ら個人に帰属すると認められることから、青色申告承認取消処分、更正処分及び重加算税賦課決定処分が取り消された事件もある。

なお、本件は事実認定の問題であり、事実関係の確認は、判決文が示す以上のことを筆者はできないところであるが、本件や上記①、②の事件から、不法行為者が役員ということで、税務の實際上、経験的認識から結論は自明であるかもしれない。しかし、筆者は、枠組みの問題として、課税上、

利得の実際の支配管理という実質的側面よりも、地位や権限といった要素の形式的側面を重視することに疑問を感じる。これはすでに役員給与の課税問題で、幾度も筆者が指摘している点と同根であるが、個人に入金があり、その入金を実際にその取得者が消費しているようなケースでは、個人への別個独立した課税は可能であり、ことさらに実質所得者を法人とし法人に対する課税を行ったり、法人への帰属を前提に役員への給与課税を行うなどといったフィクションをとることは賛成できない。現に、これにより法人については各種特典が利用できる青色申告の承認までもが取り消されるのであり、法人への過度な期待と過度な義務付けは、酷であると考えからである。〔2〕次に、法人税法127条の件である。法人税法127条は、青色申告の承認の取消しについて規定しているが、本件に関していえば、その1項3号に、「三 その事業年度に係る帳簿書類に取引の全部又は一部を隠蔽し又は仮装して記載し又は記録し、その他その記載又は記録をした事項の全体についてその真实性を疑うに足りる相当の理由があること」に該当すると、隠ぺい、仮装のあった事業年度に遡って青色申告の承認を取り消すことができる旨規定している。したがって、1項3号では、「隠蔽し又は仮装」することが重要な要件となっており、本件では、バックリベートの隠ぺいと、広告宣伝費等の仮装計上が問題となった。

なお、法人の青色申告の承認の取消しについては、平成12年7月3日課法2-10により、事務運営指針が定められており、その「3 隠ぺい、仮装等の場合における青色申告の承認の取消し」では、次のとおり

粉飾決算と デット・エクイティ・スワップ

日本大学教授・弁護士 松嶋 隆弘

I はじめに

デット・エクイティ・スワップ (Debt Equity Swap : DES) とは、不良債権処理スキームの一つであり、債権者と債務者との合意に基づき、債務を株式に振り替えること(貸借対照表の負債の部に計上されていた借入金を、資本の部の資本金(ないし資本準備金)に振り替えることをいう^{*1}。税実務家の中には、かつて平成2年商法改正時に、株式会社1,000万円とされた最低資本金制度を充足するために、「借入金の資本組み入れ」という実務が行われていたことを記憶している向きもあろう。かかる方々は、この「借入金の資本組み入れ」を、対象会社の債務超過時に実施するものが、DESであると理解すればよい^{*2}。

さて、DESの評価としては、一方で、債権放棄と並ぶ不良債権処理スキームの1つ、

「バランスシート調整」の手段として有用な「現代の徳政令」として評価する声がある一方、他方において、不良債権を不良株式に振り返るだけの、「粉飾決算の片棒担ぎ」ではないかとの強い否定的評価も聞かれるところである。

かかるDESに対する毀誉褒貶は、DESがもともと柔軟なスキームであることが災いして、本来の目的を超えた意図、例えば租税回避目的のために利用される可能性があることからくるものと思われる。加えて、DESについては、①DESの根拠規定は会社法にあるものの、②実務は倒産法のフィールドで行われ、③議論がもつぱら課税関係にある、という「三つ又割き」の状態であることが混迷を深めてきた^{*3}。

幸い、現在ではDESに関する議論がほぼ収束し、着地点が見えたという状態にあるように見受けられる。そこで、本連載を締めくくるに際し、本稿では、「粉飾決算とデット・

定めている。

「次のいずれかに該当する場合には、(5)の場合を除き、法第127条第1項第3号の規定によりその該当することとなった事業年度以後の事業年度について、その承認を取り消す。

イ 無申告のために所得金額の決定をした場合又は所得金額の更正をした場合において、その事業年度の当該決定又は更正後の所得金額(以下「更正所得金額」という。)のうち隠ぺい又は仮装の事実に基づく所得金額(以下「不正所得金額」という。)が、当該更正所得金額の50%に相当する金額を超えるとき(当該不正所得金額が500万円に満たないときを除く)。

ロ 欠損金額を減額する更正(所得金額があることとなる更正を含む。)をした場合において、その事業年度の当該更正により減少した部分の欠損金額(所得金額があることとなる更正の場合にあっては、当該所得金額を加算した金額)のうち隠ぺい又は仮装の事実に基づく金額(以下「不正欠損金額」という。)が、当初の申告に係る欠損金額(所得金額があることとなる更正の場合にあっては、当該所得金額を加算した金額。以下「申告欠損金額」という。)の50%に相当する金額を超えるとき(当該不正欠損金額が500万円に満たないときを除く)。

ハ 帳簿書類への記載等が不十分である等のため、法第131条(法第147条に

おいて準用する場合を含む。)の規定による推計によらなければ適正な所得金額の計算ができないと認められる状況にある場合)」

すなわち、イのケースでいうと、隠ぺい又は仮装による不正所得金額「X」が更正後の申告所得金額の50%「Y」を超えなければ、たとえ隠ぺい、仮装があったとしても青色申告の承認の取消しとはならないのである。つまり、平成12年以後、実務上は青色申告の承認の取消しにつき『定量的判断基準』が示され、『X(500万円以上)>Y』のときにのみ青色申告の承認の取消しがなされるということになった。ただし、ハの推計課税をしなければならない場合は、このような定量的判断基準はない。

本件では、この定量的判断基準を満たしているかどうか、判決資料からは不明である。この定量的判断基準については、従来は青色申告の承認取消しにつき課税庁の裁量行為として問題視された点が多く、この事務運営指針も法令ではないので、必ずしも羈束行為とはいえないが、一定のガイドアランが示されたことは改善である。したがって、定量的判断基準の妥当性を訴訟で争うことができるが、本件では争点になっていないことからすると、この基準は満たしたところで、不法利得の帰属のみを争ったものと思われる。事程左様に青色申告の承認の取消しは法人にとって経済的負担が重大な問題であり、法人税法11条の問題も、慎重に検討される必要があると考える。

〔わたなべ・みつる〕

*1 江頭憲治郎『株式会社法(第7版)』(平成29年)768頁

*2 松嶋隆弘「債務の株式化に関する一考察」酒巻古稀『21世紀の企業法制』(商事法務,平成15年)793頁

*3 松嶋隆弘「デット・エクイティ・スワップ「三題断」」大野退官記念『企業法学の展望』(北樹出版,平成25年)155頁