

# 租税法務学会

## 代表者に対する役員賞与にかかる源泉所得税告知処分が 適法であるとされた事例

平成19年10月3日判決 裁決事例集74巻111頁

平成20年12月13日

報告者 木山 雅人

### 事案の概要

#### 1. 事案の概要

##### (1) 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「X」という。）が消耗品費等の支出として損金の額に算入した金額について、原処分庁（以下「Y」という。）が、支出された現金の用途が明らかでないことなどを理由に代表取締役に対する役員賞与に当たるとして、源泉徴収に係る所得税（以下「源泉所得税」という。）の納税告知処分を行ったのに対し、Xが、当該役員に賞与を支払った事実はないなどとして、同処分の全部の取消しを求めた事案である。

##### (2) 審査請求に至る経緯

Yは、平成18年10月30日付で平成15年7月から平成15年12月までの期間分の源泉所得税の納税告知処分をした。

さらに、Yは、平成18年11月28日付で平成17年7月から平成17年12月までの期間分の源泉所得税の納税告知処分（以下、これらの納税告知処分を「本件各納税告知処分」という。）をした。

Xは、本件各納税告知処分を不服として異議申立てをしたところ、棄却されたのでこれを不服とし審査請求をした。

そこで、これらの審査請求について、国税通則法104条1項の規定に基づいて併合審理されたものである。

##### (3) 基礎事実

###### イ Xにおける経理状況等

(イ) Xは、中古車販売及び不動産賃貸・管理業等を営み、代表取締役であるC（以下「C」という。）が、発行済株式総数の93パーセントを有する同族会社である。

(ロ) Xの総勘定元帳等は、Xから依頼を受けたD税理士が、年1回、Xが保存している領収証などの取引資料に基づいて作成している。

(ハ) Xは、青色申告及び源泉所得税の納期の特例の承認を受けている。

###### ロ パーソナルコンピュータの購入及びその記帳状況

(イ) Xは、平成15年8月6日に300,000円の小切手を振り出し、「消耗品費」として損金経理をしたが、同日にパーソナルコンピュータ等が購入された事実はない。

(ロ) Xは、平成15年8月26日に215,302円でクレジットカードを利用してパーソナルコンピュータを購入し、平成15年10月17日付で、クレジットカードで決済された他の費用338,049円との合計額である「553,351円」を「仕入高」に計上した。

## 八 販売用車両の購入及びその記帳状況

(イ) Xは、平成17年4月25日に230,000円の小切手を振り出し、同額を「仕入高」「クラウン」と記帳したが、同日に販売用車両のクラウンが購入された事実はない。

(ロ) Xは、平成17年6月27日に129,600円の小切手を振り出し、同額を同日付で「仕入高」「カルディナ W」と記帳したが、同日に販売用車両のカルディナが購入された事実はない。

(ハ) Xは、平成17年5月6日に95,700円の銀行振込によってクラウンを、また、同年6月30日に129,600円の現金払によってカルディナを、それぞれ販売用車両として購入し、同日付で同額を平成17年8月期の総勘定元帳にそれぞれ「仕入高」として計上した。

## 2 主張

### (1) Y

原処分は、次のとおり適法であるから、審査請求を棄却するとの判決を求める。

本件各現金は、その用途等を直接明らかにする資料等がなく、その用途が明らかではないが、次の事実を併せかんがみると、XのCに対する臨時的な給与と認められるので、役員賞与に当たる。

イ Xは、CがXの発行済株式総数の93パーセントを所有する同族会社であり、Cは、会社の経営や経理をすべて一人で行っていることからすると、Cは、自身の意思によりXのすべての業務を管理する立場にあり、Xの資金を自由に費消することが可能な立場にある。

ロ Xは、現金出納帳を毎日記帳しておらず、XとC個人の現金は混同されている。

ハ Cが、X振出しの小切手を現金化している。

ニ Cが、本件各現金を所持していた。

### (2) X

原処分は、次のとおり違法であるから、その全部の取消しを求める。

イ Yは、次のとおり、事実認定を誤っており、本件各現金は役員賞与に当たらない。

(イ) Xは、Cの実母Fの資金提供により存在している会社であり、実質の最高意思決定権者はFであるので、Yは事実誤認をしている。

(ロ) X及びCは、会社の経費と個人負担の区分に関する知識はあるので、XとCの現金は混同されていない。仮に、同一の財布により現金が管理されていてもその事実をもって混同とはいえない。

また、中古車販売はCが、不動産管理はFが、それぞれ仕切っており、各々の部門に関する資金は分別されている。

(ハ) Xは零細企業であり、賞与を支給できるような財務内容ではなく、Cが自由に費消できる資金などは全くない。

(ニ) XにはCに対して賞与を支給する意思はなく、同人も賞与を受けた認識はない。

(ホ) Cが本件各現金を直接費消したという資料がない。

(ヘ) 本件各現金は、平成18年9月28日にCからXに返戻されている(平成18年9月28日にCからXの当座預金に1,500,000円が入金されている。)

(ト) 一般に預金からの払戻金は、すべて特定の支払のためだけに払い戻されるものではないので、直接用途を明らかにする資料がないのは当然である。Yの主張によれば、代

表者が直接資金管理している同族会社の場合，直接支払に結びつかない預金の引き出しはすべて役員賞与になってしまう。

(チ) 原処分は，賞与と認定する具体的な理由がない推計課税である。青色申告法人に対する推計課税は不当である。

(リ) 臨宅調査時における調査担当者の長時間の居座りは，税務運営方針に反して不当である。

ロ Y は，当初，本件各現金を役員賞与とせず留保とし，後日精算を予定して処理することを承認したが，法人税に係る更正処分及び本件各納税告知処分では，これに反して役員賞与としており，信義誠実の原則（以下「信義則」という。）に反し，本件各納税告知処分は無効である。

### 3 判断

本件各現金が C に対する役員賞与に当たるか否かについて争いがあるので，審理したところ，次のとおりである。

#### (1) 認定事実

イ C は，Y 所属の調査担当者に対して，X の事業運営及び日々の経理は，C が一人で行っている旨申述している。

ロ F 所有のマンション等に係る賃貸収入は，X と F との間において管理委託契約等が締結され，C 名義の口座に入金されている。

C は，入金された賃貸収入から光熱費等の支払及び F 名義の口座への送金などを行い，その残金を F から X に対する短期借入金として計上するなどの処理を行っているが，当該借入れに関する借入金額，返済期間，利率，返済方法等の取決めはない。

ハ 平成 17 年 8 月期の法人税の確定申告書に添付されている内訳書には，F からの借入金残高として 26,934,444 円が記載されている。

ニ C が本件各現金を入手した後，本件各現金の用途を明らかにする帳簿への記帳及び資料等はない。

ホ X は，Y 所属の調査担当者から本件各現金が役員賞与である旨の指摘を受けた後，C が本件各現金を取得したとする明らかな事実が確認できないとして Y 所属の調査担当者の了解の下，一旦，本件各現金の支出を基として計上した費用を損金不算入とし，その処分を留保とする等の修正申告書の案を Y へてに送付している。

ヘ Y は，X に上記ホを内容とする修正申告をするよう求めたが，X から修正申告書の提出はなかった。そこで，Y は，本件各現金を役員賞与とする法人税の更正処分等及び本件各納税告知処分を行った。

#### (2) 本件各現金が役員賞与に当たるか否かについて

##### イ 役員賞与について

法人税法 35 条 4 項は，役員賞与は，法人がその役員に対して支給する臨時的な給与のうち，定期に定額を支給するものや退職給与以外のものと規定しているところ，本件各現金が，役員賞与に当たるというためには，C が，本件各現金を取得したことが必要と解される。

##### ロ 本件各現金の取得の有無について

(イ) 青色申告法人は，法人税法 126 条 1 項及び同法施行規則 59 条 1 項において，取引

を記録する帳簿を備え付けて、その取引を記録し、かつ、当該帳簿書類を保存しなければならないとされている。

また、事業活動の支出に係る書面、特に、商品の仕入れ及び事業用資産の取得に係る資料は、その取引先等との取引の際に受領するなど取引の事実を表す書面等を取り交わすことが一般的であり、Xのような同族会社においても、何ら変わることはない。

そして、およそ X のようないわゆる同族会社で、代表者が当該法人の実権を唯一有する場合においては、代表者によって支出された現金等の使途が不明で、会社のために支出したと認められないときには、他の役員、株主等による抑制が困難であり、代表者はその取得・費消することが極めて容易な立場にあることから、他に特段の事情がない限り、当該法人の実権を唯一有するその代表者がその現金等を取得したものと推認するのが相当である。

(ロ) これを本件についてみると、次のとおりである。

A C は、X の株式の 90 パーセント以上を所有し、X の事業運営及び経理を一人で行っている。C は、不動産賃貸に関する入出金を C 名義の口座で行い X の事業経営及び経理の実権を有する唯一の者であると認められる。

B そして、X は、青色申告法人であり、取引に係る帳簿の記録及び資料の保存が必要であるところ、C は、仕入れ等のために小切手を振り出し、これを現金化して、本件各現金を入手したものの、その時点で購入したものとして帳簿に記帳されている各資産は実際には購入されておらず、その使途を明らかにする帳簿の記録や資料等の保存は一切なく、本件各現金を C が入手した後、X のために支出したとする事実は認められない。

(ハ) 以上のことからすれば、本件各現金は、C が取得したとみるほかなく、X から C に対して支給された臨時的な給与、すなわち役員賞与に当たると認めるのが相当である。

八 X の主張について

(イ) X は、X が F の資金提供により存在している会社であり、実質の最高意思決定権者は F であるので、Y は事実誤認をしている旨主張する。

確かに、平成 17 年 8 月期末現在の F からの借入金残高は、2,700 万円弱が計上されているものの、資金を提供していることのみをもって直ちに F を最終意思決定権者であるということとはできない。

また、C は、X の事業経営及び経理の実権を有するものと認められ、本件各現金は、正に、中古車販売に関連する支出であるから、C の意思の下に支払が行われていることは明らかである。

したがって、この点に関する X の主張は採用できない。

(ロ) X は、X が零細企業であり、賞与を支給できるような財務内容ではなく C が自由に費消できる資金などは全くない。X には C に賞与を支給した意思はなく、同人も賞与を受けた認識はない。また、C が本件各現金を直接費消したという資料はなく、一般に預金からの払戻金は、すべて特定の支払のためだけに払い戻されるものではないので、直接使途を明らかにする資料がないのは当然である。Y の主張によれば、代表者が直接資金管理している同族会社の場合には、直接支払に結びつかない預金の引き出しはすべて役員賞与になってしまう旨主張する。

しかしながら、本件各現金が、C に対する役員賞与と認められる要件を備えているのであり、また、本件各現金は、支払目的が明確なものを小切手で C が現金化したものであるが、一般に、仕入れ等の支払目的が明確なものを小切手で代表者が現金化して、それを長期間所持している必要性は認め難いことから、この点に関する X の主張には理由がない。

(八) X は、C が X の当座預金に入金したという 1,500,000 円の中に本件各現金に相当する金額が含まれている旨主張するのみで、その内訳を何ら示さず、当該金額が返戻されたという事実は確認できない。

仮に、C が平成 18 年 9 月 28 日に本件各現金に相当する金額を返戻したものとしても、その事実は、当該金額を総勘定元帳に不当に計上したまま、その現金を C が長期間所持していたこと、つまり、用途を明らかにしないまま取得したということをも必ずしも否定するものではなく、本件各現金は、C に支給されたものと認めるのが相当である。

したがって、この点に関する X の主張には理由がない。

(二) X は、X 及び C は会社の経費と個人負担の区分に関する知識はあるので、X と C の現金は混同されていない旨、また、仮に、同一の財布により現金が管理されていてもその事実をもって混同とはいえない旨主張する。

しかしながら、X の経理は、中古車販売に係る取引については保存した資料に基づいて、年 1 回まとめて帳簿に記帳する方法を採っており、F からの借入金については、返済期間、利率、返済方法等の具体的な取決めもないまま計上していること、また、総勘定元帳の現金勘定科目の残高がマイナスとなっている時期が認められることなどからすれば、X の総勘定元帳は事業実態を正確に表したものとはいえず、さらに、X は、現に支出した本件各現金の用途について具体的な説明ができず、返戻されたとする金額の内訳についても明らかにできない状況にある。

これらの状況は、X と C 個人の現金等が区分されていないことにほかならず、この点に関する X の主張は失当である。

(ホ) X は、原処分は賞与と認定する具体的な理由がない推計課税であり不当である旨、また、臨宅調査時における調査担当者の長時間の居座りは、不当である旨主張する。

しかしながら、本件各現金が C に対する役員賞与に当たるのであり、また、X に対する調査において、調査担当者が不当な調査を行ったとする事実は認められないから、この点に関する X の主張には理由がない。

## 二 本件各納税告知処分について

### (イ) 所得税に係る源泉徴収義務

本件各現金は、いずれも役員賞与に当たり、所得税法 28 条 1 項及び同法 183 条 1 項の規定により、X は、本件各現金に係る所得税を徴収し、納付する義務を負う。

### (ロ) 支給したと認められる日

本件各現金は、支給したと認められる具体的な時期については必ずしも明らかではない。

認定賞与とされる給与等の収入すべき時期については、所得税基本通達 36 - 9 の(4)により、当審判所においても相当と認められる。

そうすると、本件現金 300,000 円が支給された日は、現金化された平成 15 年 8 月 6 日の属する事業年度の終了の日である平成 15 年 8 月末日とするのが相当であり、また、本

件現金 230,000 円及び本件現金 129,600 円については、現金化された平成 17 年 4 月 25 日及び同年 6 月 27 日の属する事業年度の終了の日である平成 17 年 8 月末日とするのが相当である。

(八) 以上のことから、源泉所得税の納期の特例の承認を受けている X は、所得税法 216 条の規定により、本件現金 300,000 円については、平成 15 年 7 月から平成 15 年 12 月までの期間分として、本件現金 230,000 円及び本件現金 129,600 円については、平成 17 年 7 月から平成 17 年 12 月までの期間分として、C からそれぞれ所得税を徴収し、翌年の 1 月 10 日までに国に納付する義務を負う。

したがって、本件各納税告知処分はいずれも適法である。

#### (3) 信義則について

イ X は、Y は、当初、本件各現金を役員賞与とせず留保として処理することを承認したが、本件各納税告知処分では、これに反して役員賞与としており、信義則に反する旨主張する。

しかしながら、租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、信義則の法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れさせて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情がある場合に、初めて信義則の法理の適用の是非を考えるべきである。

そして、特別な事情があるというためには、少なくとも、税務官庁が納税者に対して信頼の対象となる公的見解を表示したこと、納税者がその表示を信頼してその信頼に基づいて行動したこと、その後上記表示に反する課税処分が行われたこと、そのため納税者が経済的不利益を受けることになったこと、納税者の責めに帰すべき事由がないことが必要であると解するのが相当である。

ロ これを本件についてみると、原処分は、租税法規に適合し、適法になされていること、X は、Y が承諾したとする内容の修正申告はしていないのであるから、Y の表示を信頼して、その信頼に基づいた行動が行われていないこと、さらに、本件各現金が用途不明となった原因は、そもそも、X の不当な経理処理にあると認められることを併せ考えれば、調査担当者の了解の下、本件各現金の支出を基として計上した費用を損金不算入とし、その処分を留保する等の修正案提出と Y の対応の事実をもって、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れさせて X の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情があると認めることはできない。

したがって、この点に関する X の主張は採用できない。

#### (4) その他

原処分のその他の部分については、X は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

### 研究

裁決の判断には事実認定の誤りがあり反対する。

#### 1. 「認定賞与」の意義

租税法において認定賞与に関する用語規定はなく，一般的には納税者たる会社の経理で賞与とされていない場合に，課税庁がそれを法人税法上の賞与に該当すると認めて更正することが「認定賞与」と呼ばれる<sup>註1</sup>。

認定賞与について中里実教授は，「役員に対する賞与として支出されたものではないが，賞与と認定されるもののこと。賞与は，現金のかたちをとる必要はなく，債務免除その他の経済的利益も含まれる。（法税 35 条 4 項）。たとえば，役員に対して資産が低廉譲渡された場合の時価との差額，交際費名義で支出された役員の個人的経費，等々がこれに当たる。会社の簿外資産から生じた使途不明金も，その合理的な使途が明らかでない限り，それを支配している役員に対する賞与に当たると認定される場合も多いであろう<sup>註2</sup>。」と説明される。

松沢智教授は，課税庁が賞与と取扱って更正する場合を次の二種類に分類されている<sup>註3</sup>。

（一）本来的意義（真正な意義）の認定賞与

課税庁が法人税法 132 条の基づき会社の行為計算を否認し，当該法人税の関係においてのみ，否認された行為計算に代えて課税庁の適正と認めるところに従い課税を行うもの。

（二）認定賞与として最も多く用いられる会社の低廉譲渡，会社の役員からの資産の高価買入れ，無収益資産の譲受，不良資産の肩代り，債務の無償引受等のような場合があり，経済的利益があったかどうか，あるとすればそれが臨時的なものかどうか，また会社が役員に贈与したものであるかどうかという課税要件が必要である。

そして，かかる課税要件事実が認められるにもかかわらず，会社が経理上役員に対する賞与を計上していない場合に，初めて課税庁が役員賞与として認定するのである。

（三）事実上の推認（事実認定）としての意味における“認定賞与”

売上計上洩れ，架空仕入，架空経費，使途不明の交際費等に関連して“認定賞与”として更正されるもので，いずれも役員の懐中に存在したと推認できるかということで“賞与”と見込むだけのものである。

認定賞与と称するものは，本来的意義のものと，不真正な意味として経済的利益の供与に関連して用いられるものとの二種類に限られる。

また，所得税源泉徴収義務の発生要因として利益の支払が現実に金銭でなされることを必要としないため，不真正な認定賞与については，その経済的利益について源泉所得税の徴収が問題となるとされる。

---

註1 『新版租税実体法』【補正版】松沢智著（1999年）中央経済社 284頁参照。

註2 『租税法辞典』金子宏監修（2001年）中央経済社 205頁

註3 『前掲著』松沢智（1999年）中央経済社 284頁以下参照。