

横浜地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 更正処分等取消請求事件
国側当事者・国(神奈川県税務署長事務承継者三島税務署長・神奈川県税務署長)
平成22年7月28日却下・棄却・控訴

判 決

原告	有限会社A
同代表者取締役	甲
同	乙
被告	国
同代表者法務大臣	千葉 景子
処分行政庁	神奈川県税務署長事務承継者 三島税務署長 角田 信悟
同	神奈川県税務署長 芦塚 泰
被告指定代理人	新田 眞弓
同	服部 文子
同	小松 欣子
同	綿引 英明
同	金田 孝司
同	清水 一夫
同	引地 俊二
同	高牀 美晴
同	米村 忠司
同	武田 克彦
同	竹内 寛和

主 文

- 1 本件訴えのうち、神奈川県税務署長が、原告に対し、平成20年7月8日付けでした原告の平成17年1月1日から同年12月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、原告の確定申告に係る欠損金額1220円を下回らない部分、神奈川県税務署長が、原告に対し、平成20年7月8日付けでした原告の平成18年1月1日から同年12月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、原告の確定申告に係る欠損金額1815円を下回らない部分及び神奈川県税務署長が、原告に対し、平成20年7月8日付けでした原告の平成19年1月1日から同年12月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、原告の確定申告に係る欠損金額515円を下回らない部分の取消しを求める部分をいずれも却下する。
- 2 原告のその余の請求をいずれも棄却する。
- 3 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

- 1 神奈川県税務署長が、原告に対し、平成20年7月8日付けでした、原告の平成17年1月1日から同年12月31日まで、平成18年1月1日から同年12月31日まで及び平成19年1月1日から同年12月31日までの各事業年度の法人税の更正処分並びに過少申告加算税の各賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 2 神奈川県税務署長が、原告に対し、平成20年7月8日付けでした、平成19年1月から同年6月まで、同年7月から同年12月までの各期間分の源泉徴収に係る所得税の各納税告知処分及び不納付加算税の各賦課決定処分（ただし、平成21年2月13日付けで取り消された後のもの。）をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

1 事案の骨子

本件は、①原告が、平成17年1月1日から同年12月31日までの事業年度（以下「平成17年12月期」という。）、平成18年1月1日から同年12月31日までの事業年度（以下「平成18年12月期」という。）及び平成19年1月1日から同年12月31日までの事業年度（以下「平成19年12月期」といい、これらの事業年度を併せて「本件各事業年度」という。）の法人税の所得金額の計算上、原告代表者の配偶者に対し交際費として支出した金額（以下「本件交際費」という。）を損金の額に算入して確定申告をしたところ、神奈川県税務署長が、本件交際費は、原告代表者がその配偶者に対し個人的に支出したものであり役員給与（役員賞与）に当たるとして損金算入を否認し、平成17年12月期の法人税の更正処分（以下「平成17年12月期更正処分」という。）、平成18年12月期の法人税の更正処分（以下「平成18年12月期更正処分」という。）及び平成19年12月期の法人税の更正処分（以下「平成19年12月期更正処分」といい、平成17年12月期更正処分及び平成18年12月期更正処分と併せて「本件各更正処分」という。）並びに過少申告加算税の各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。）をしたのに対して、原告が、本件交際費を損金の額に算入しなかったことが違法であり、また、更正通知書の理由付記の程度が不十分であり違法であるとして、本件各更正処分の全部及び本件各賦課決定処分の取消しを求めるとともに、②原告が、原告代表者に対し日直・宿直料の名目で支払った支給額（以下「本件支給額」という。）には所得税が課税されないとして、本件支給額に係る源泉所得税を徴収・納付していなかったところ、神奈川県税務署長が、本件支給額には所得税が課税されるとして、平成19年1月分ないし平成19年12月分の給与所得に対する源泉徴収に係る所得税（以下「源泉所得税」という。）の各納税告知処分（以下、同署長が平成21年2月13日付けでした訂正告知処分によって減額された後の部分を「本件各告知処分」という。）及び不納付加算税の各賦課決定処分（以下、同署長が平成21年2月13日付けでした変更決定処分によって減額された後の部分を「本件各賦課決定処分」といい、本件各告知処分と本件各賦課決定処分を併せて「本件各告知処分等」という。）をしたことから、原告が、本件各告知処分等の取消しをそれぞれ求めた事案である。

- 2 基礎となる事実（当事者間に争いのない事実及び証拠により容易に認められる事実。なお、書証番号は特記しない限り枝番を含み、以下同様である。）

(1) 原告及び本件関係各社の同族会社性

ア 原告は、横浜市●●を本店所在地とし、不動産の賃貸、管理等を目的として、平成16年

8月24日に設立された法人であるが、平成18年9月1日に横浜市●●に移転した(甲20)。

原告の役員は、本件各事業年度当時、甲の1名のみである。また、本件各事業年度当時、原告には、甲が役員であるほかに従業員はおらず、甲が唯一の役員兼従業員であり、その業務を原告の本店所在地でもある甲の自宅にて行っていた(甲20、弁論の全趣旨)。

原告の資本金300万円については、甲がその全額を出資しており(乙1の1ないし3)、原告は、法人税法2条10号に定める「同族会社」に該当する(甲20、弁論の全趣旨)。

イ 有限会社B(以下「B」という。)は本店所在地を横浜市●●、事業目的を不動産の管理等として、平成17年8月16日に設立された法人であるが、その後、平成18年9月1日に本店所在地を、原告と同所の横浜市●●に移転している。Bの役員は、甲の夫である乙の1名のみであり、ほかに従業員はおらず、同人がBの業務を行う唯一の者である(弁論の全趣旨)。

ウ 有限会社C(以下「C」という。)は、本店所在地を神奈川県逗子市、事業目的を不動産の管理等として、平成10年8月11日に設立された法人である(弁論の全趣旨)。

エ 有限会社D(以下「D」という。)、有限会社E(以下「E」という。)及び有限会社F(以下「F」といい、C、D、Eと併せて「本件関係各社」という。)は、本店所在地を横浜市●●、事業目的を不動産の管理等として、それぞれ平成17年3月31日、平成13年7月5日及び平成18年2月27日に設立された法人であるが、平成18年9月1日に本店所在地を、原告と同所の横浜市●●に移転している(弁論の全趣旨)。

オ 本件関係各社は、いずれもその取締役である甲が100パーセント出資する同族会社であり、また、本件各事業年度当時、本件関係各社に従業員はおらず、甲が唯一の役員兼従業員である(弁論の全趣旨)。

(2) 乙、原告及び本件関係各社相互の取引関係

ア 乙と原告及び本件関係各社との間においては、乙が、原告及び本件関係各社に対して、乙が個人で所有する賃貸用不動産(以下「本件不動産」という。)の管理業務を委託する内容の「建物管理委託契約」を、原告、D、E及びCとは平成18年1月1日付けで、Fとは平成18年4月1日付けで締結し(以下「本件管理委託契約」という。)、「建物管理委託契約書(総合管理代行・家賃保証)」と題する契約書を作成している(甲16、乙2の1ないし5)。なお、契約期間は、それぞれ平成18年12月31日までとされ、いずれも、平成19年1月1日付けで本件管理委託契約が更新され、前記と同様の契約書が作成され(乙2の6ないし10。以下、乙2の1ないし5の契約書と併せて「本件管理委託契約書」という。)、本件管理委託契約書3条には、以下の委託業務が記載されている。

「第三条 委託業務の内容は次のとおりとする。

① 管理委託契約

対象物件の賃借人の募集業務の代行・取次

対象物件の契約金、賃料、共益費等の徴収代行ならびに催促代行業務

賃料等の入金状況報告

入居者ならびに近隣からの苦情処理業務の代行

賃借人の家賃支払い保証

不良入居者の明け渡し業務の代行

退去時原状回復業務（ただし、乙2の10のみに記載がある。）

- ② 共用部メンテナンス委託契約（ただし、乙2の10では③として同記載がある。）

共用部電球の点検・交換

共用設備（ポンプ、浄化槽等）の点検

共用部の小修繕等メンテナンス業務

- ③ 清掃委託契約（ただし、乙2の10では②として同記載がある。）

共用部の定期清掃・不定期の特別清掃（ただし、乙2の10においては、単に「共用部の清掃」とされている。）

雑草むしり・木伐採、庭木の手入れ（ただし、乙2の10にはかかる記載がない。）

- ④ 業務委託契約

物件管理に関する会計業務（収支状況報告、家賃収入明細表などの決算書類の作成）

賃貸借契約更新手続きに関する業務の代行

火災保険に関する事務の代行

甲が新規物件購入検討の際の収益計算、物件調査、購入手続の代行

イ 前記アの物件管理委託契約により乙から原告及び本件関係各社に委託された業務については、原告及び本件関係各社とBとの間で、物件管理委託契約が締結された日と同日である平成18年1月1日付けで、「建物管理業務（一部）委託契約」（以下「物件補助委託契約」という。）が締結され、「建物管理業務（一部）委託契約書（総合管理）」と題する契約書が作成されており（乙3の1ないし5）、原告及び本件関係各社からBに対して、業務の補助が委託されている。なお、契約期間及び更新日は、物件管理委託契約と同じであり、更新後に前記と同様の契約書が作成されている（乙3の1ないし10。以下、これらの契約書を「物件補助委託契約書」という。）。そして、物件補助委託契約書1条には、業務委託の内容が記載されており、その内容は、物件管理委託契約書3条とほぼ同じ内容である。

ウ 乙は、平成19年1月1日付けで、Bとの間において、Bに対して本件不動産の入居者の募集等の業務を委託する「業務委託契約」を締結し（以下「物件募集委託契約」という。）、「業務委託契約書」と題する契約書を作成した（乙4）。

エ Bと原告及び本件関係各社は、B並びに原告及び本件関係各社の共通経費を均等割りしてそれぞれが負担することに合意し、平成19年1月1日付けで「経費共同負担合意書」と題する契約書を作成している（乙5）。

オ 原告及び本件関係各社の物件各事業年度における各収入金額は、そのほとんどが物件管理委託契約に係る業務による収入である（乙8の1ないし5、乙9、弁論の全趣旨）。

- (3) 法人税に係る物件各更正処分等の経緯等

ア 原告は、物件各事業年度の法人税について、別表4の「摘要」欄及び「計上金額」欄記載の物件交際費を損金の額に算入した上、別表1ないし3の各「確定申告」欄記載のとおり記載をした確定申告書を提出して確定申告をした（甲13、乙11の1ないし3、乙14の2）。

本件交際費の金額の物件各事業年度における合計額は、いずれも物件各事業年度における交際費等の定額控除限度額の範囲内である。

イ 神奈川税務署長は、物件各事業年度の法人税について、損金の額に算入されない交際費等の額を、いずれも399万9850円とした上、別表1ないし3の各「更正処分等」欄記載

のと通りの本件各更正処分等をした。

本件各更正処分に係る各更正通知書に付記された更正の理由（以下「本件更正理由」という。）は、「貴法人は、(中略) 法人税の所得金額の計算上、交際費等として下記の合計額（中略）を損金の額に算入していますが、貴法人の法人税の調査の結果、当該各交際費等として支出した金額については、いずれも貴法人の代表取締役がその配偶者に対し支出したもので、その内容は貴法人の業務とは何ら関連のない支出であるものと認められ、当該各支出は代表取締役個人が支出すべき費用を貴法人に支出させたものと認められる」とした上、本件交際費の支出額は原告代表者に対する役員賞与（平成17年12月期及び平成18年12月期）又は役員給与（平成19年12月期）の額に当たり、平成18年法律第10号による改正前の法人税法35条1項（平成17年12月期及び平成18年12月期）又は法人税法34条1項（平成19年12月期）の規定により損金の額に算入されないこととなるなどというものである（甲1の1ないし3）。

ウ 原告は、国税不服審判所長に対し、本件各更正処分等について、別表1ないし3の各「審査請求」欄記載のと通りの各審査請求をした（甲8、弁論の全趣旨）。

エ 国税不服審判所長は、平成21年6月10日付けで、前記ウの審査請求をいずれも棄却する旨の判決をした（甲12）。

オ 原告は、平成21年11月17日、本件訴えを提起した。

(4) 源泉所得税に係る本件各告知処分の経緯等

ア 原告の甲に対する宿日直料の支払状況

(ア) 原告は、平成19年12月期において、原告代表者である甲に対し、合計206万1600円を役員報酬として支給し、これを給与手当勘定に計上した。平成19年12月期における各月毎の給与の支払額は、別表5の「課税済給与額」欄記載のとおりである（甲5、11、14、弁論の全趣旨）。

(イ) また、原告は、甲に対し、甲が原告の定める宿日直規程に基づき平成19年1月1日から12月31日までの毎日、就業時間外である午後8時から翌午前8時まで（宿直）及び午前9時から午後5時まで（日直）、本店所在地である神奈川県横浜市において、管理住宅物件における、災害、犯罪、事故等による緊急電話の受理等、非常事態の発生に備える勤務に484回従事し、同規程上の宿直料が1回4000円であることから、宿日直料として、別表5の「日直・宿直料の金額」欄記載のとおり合計193万6000円（以下「本件支給額」という。）を支給した（甲5、14、26から28、弁論の全趣旨）。

イ 本件支給額についての源泉所得税の不払い状況

(ア) 原告は、本件支給額の支払の際、本件支給額に所得税法185条1項を適用して計算した金額について源泉所得税を徴収せず、本件支給額のうち平成19年1月分ないし同年6月分に係る源泉所得税について所得税法216条が規定する納期限までに神奈川県税務署長に納付せず、また、本件支給額のうち平成19年7月分ないし同年12月分に係る源泉所得税について租税特別措置法（平成17年12月期及び平成18年12月期については平成18年法律第10号による改正前のもの、平成19年12月期については平成20年法律第23号による改正前のもの。以下「措置法」という。）41条の6第1項が規定する納期限までに神奈川県税務署長に納付しなかった（弁論の全趣旨）。

(イ) 原告の平成19年12月期における各月毎の源泉所得税の既納付済税額は、別表5

「既納付済税額」欄記載のとおりである（弁論の全趣旨）。

ウ 納税告知処分及び本訴提起の経緯

(ア) 神奈川県税務署長は、原告に対し、平成20年7月8日付けで、別表6の「平成20年7月8日付け各処分」欄の「納付すべき税額」欄記載のとおり、平成18年7月分から平成19年12月分までの給与所得に係る源泉所得税の各納税告知処分をし、併せて、「平成20年7月8日付け各処分」欄の「不納付加算税」欄記載のとおり、不納付加算税の各賦課決定処分をした（甲4）。

(イ) 原告は、同各納税告知処分及び各賦課決定処分を不服として、平成20年7月14日付けで異議申立てをしたところ（甲7）、神奈川県税務署長は、同年10月10日付けで、同異議申立てを棄却する決定をした（甲9）。

(ウ) 原告は、国税不服審判所長に対し、平成20年10月15日付けで審査請求をした（甲10）。

(エ) 神奈川県税務署長は、原告に対し、平成21年2月13日付けで、別表6の「納期等の区分」欄記載の各期間分の源泉所得税について、同表の「平成20年7月8日付け各処分」欄記載の金額を「平成21年2月13日付け各処分（本件各告知処分等）」欄のとおりとする、各訂正告知処分及び不納付加算税の各変更決定処分をした（甲11）。

(オ) 国税不服審判所長は、前記(ウ)の審査請求に対し、平成21年6月10日付けで、前記(ア)の各納税告知処分及び不納付加算税の各賦課決定処分のうち、平成21年2月13日付けでされた源泉所得税の各訂正告知処分及び不納付加算税の各変更決定処分を超える金額に係る審査請求をいずれも却下し、その余の審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした（甲12、弁論の全趣旨）。

(カ) 原告は、平成21年11月17日、本訴を提起した。

3 争点及び当事者の主張

(1) 本件各更正処分のうち、原告が確定申告した各欠損金額を下回らない部分について取消しを求める訴えの適法性

(原告の主張)

本件各事業年度における原告の確定申告における法人税額はすべて0円であるから、本件更正処分のうち申告額を超えない部分はそもそも存在せず、原告には更正処分の法人税額全体について訴えの利益がある。

(被告の主張)

原告は、本件各更正処分について、その全部の取消しを求めているが、法人税法は、申告納税方式を採用し、「納付すべき税額が納税者のする申告により確定すること」を原則としており、納税者が自ら行った申告の誤りを是正するためには、国税通則法（以下「通則法」という。）23条に規定する更正の請求によらなければならないのであるから、更正処分のうち申告額を超えない部分について、更正の請求の経緯を以て取消しを求める訴えは、訴えの利益がなく不適法であるというべきところ、原告は、神奈川県税務署長に対し、本件各事業年度の法人税の確定申告を行い、その後更正の請求をしていないのであるから、本件訴えのうち、原告が確定申告により自ら確定させた欠損金額を下回らない部分の取消しを求める訴えについては、訴えの利益がなく、不適法なものというべきである。

(2) 本件交際費の金額を本件各事業年度の損金の額に算入することができるか。

(被告の主張)

ア 法人税法132条1項の規定によれば、①同族会社の行為又は計算であること、②これを容認した場合にはその同族会社の法人税の負担を減少させる結果になること、③②の法人税の負担の減少が法人税法の適用に当たって不当と評価されるものであるという要件を満たすときは、同族会社の行為又は計算にかかわらず、税務署長は、正常な行為又は計算を前提とした場合の法人税の計算を行うことができる。

また、前記③の要件において、法人税の負担の減少が「不当」と評価されるか否かは、専ら経済的・実質的見地において、当該行為又は計算が通常の経済人の行為又は計算として不合理・不自然なものと認められるかどうかを基準として判断されるべきである。

イ 原告は、法人税法の規定する同族会社に該当するところ、原告が、原告代表者甲の配偶者である乙に対し、交際費等として金銭を支出し、損金の額に算入して所得金額の計算を行ったことは、同族会社の行為又は計算に該当する（前記①）。

原告は、甲が負担すべき金銭を、原告の交際費等として支出することにより、平成17年12月期に70万9900円、平成18年12月期に75万5900円、平成19年12月期に75万3900円、原告の法人税の負担を減少させた（前記②）。

原告及び本件関係各社の事業活動の経済的実態は、乙及び甲の夫婦の個人的な共同事業と同視できるものである。

このような経営実態の下において、原告が、乙との親睦の度を密にするために多額の交際費等を支出する必要があるとは考え難い。

しかも、原告及び本件関係各社は、営利企業であるにもかかわらず、約600万円ないし約800万円の収入金額に対し、400万円近い交際費等を支出し、その結果、確定申告に当たり、いずれも損失を計上しているところ（乙8の1ないし5、乙9）、原告の経営実態に照らし、本件交際費を支出すべき必要性を認め難いから、本件交際費を計上する行為又は計算が通常の経済人の行為又は計算として不合理・不自然であることは明らかである（前記③）。

よって、本件交際費の支出については、法人税法132条1項に規定する「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる」ものであるとしてその支出額の損金算入を否認し、所得の金額に加算すべきものである。

ウ なお、原告は、本件各更正処分が法人税法130条1項からしても違法であるなどと主張するが、神奈川税務署長は、原告の帳簿書類を調査した上で、その帳簿に記載された事実を評価し、法人税の課税標準等の計算に誤りがあると認めて、本件各更正処分を行ったものであるから、原告の前記主張に何ら理由がないことは明らかである。

エ また、原告は、被告が本訴において乙、甲及び本件関係各社の関係等を主張したことが、国家公務員法100条1項及び法人税法163条に規定する税務職員の守秘義務違反に当たるかのような主張をするが、被告が行った前記主張は、原告に係る法人税を適正かつ公平に賦課徴収し、税務行政の適正な執行を確保するという法人税法の目的を達成するために必要であり、かつ、秘密保持の利益との衡量において、社会通念上相当と認められる範囲で行ったものであるから、本件において、前記主張を行うことについては、法人税法163条ないし国家公務員法100条1項の守秘義務が解除されることなどからすれば、原告の前記主張は失当である。

(原告の主張)

- ア 本件交際費の支出は、飽くまで取引先に対する必要な支出として行ったものであって、乙と甲の人的な関係に基づいて行った個人的な行為ではない。そして、乙が原告の売上げの主要な部分を占める重要な取引関係者であるという事実にかんがみれば、本件交際費を損金算入しないことは違法である。
- イ 被告は、交際費等の支出の必要性の高さを交際費等の課税要件と解釈しているようであるが、前記イのとおり、本件交際費の支出は、必要性の高いものであるし、そもそも措置法61条の4の文言や判例の法規範等からも、支出の必要性の高さは交際費等の課税要件とされていない。むしろ、冗費の削減という同条の立法趣旨からすれば、同条は、支出の必要性の低い冗費への課税を念頭に置いていると解釈するのが自然である。よって、仮に、本件交際費の支出が必要性の低いものであったとしても、交際費等として経理処理した原告の経理処理は正しいものである。
- ウ そもそも、「会社から取引先へのお祝い」という事実について、神奈川県税務署長が信憑力のある資料を摘示して否認しない限りは、神奈川県税務署長は、「代表者の個人的な横領行為」と認定することができず、役員給与に該当すると主張することができないことはもちろんのこと、「会社から取引先へのお祝い」という事実に対し、特別法である措置法が優先適用されてしまうから、被告が、法人税法132条の適用があると主張することもできないというべきである。
- エ さらに、法人税法130条1項からすると、青色申告の場合、税務署長には、原則として、更正をする権限は与えられておらず、飽くまで例外的に明らかな誤りがある場合に限りはじめて更正が許されているところ、被告は、本件において、原告の租税会計処理に更正しなければならないほどの明らかな間違いがあったことの立証を全くしていないから、本件各処分は、同条項からしても違法である。
- オ なお、被告は、乙が所有する賃貸不動産に係る乙、B及び本件関係各社の関係等について主張するが、これらは、原告の納税義務と何ら関係のない個人情報であり、これらを勝手に公表することは、公務員の守秘義務（国家公務員法100条1項）を無視し、原告の納税義務の立証と直接関係のない第三者のプライバシー権を侵害するものであって、違憲である。
- (3) 本件更正理由の附記に不備があるか否か。

(被告の主張)

- ア 法人税法130条2項の規定は、法人税法が、青色申告制度を採用し、青色申告に係る所得の計算については、それが法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがないことを納税者に保障した趣旨にかんがみ、更正処分庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与える趣旨であり、帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正をする場合においては、その更正は納税者による帳簿の記載を覆すものではないから、更正通知書記載の更正の理由が、そのような更正をした根拠について帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示するものでないとしても、更正処分庁の判断過程が省略することなく記載され、更正の根拠を更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法人税法の要求する更正理由の付記として欠けるところはないと解されている。

本件は、原告が計上した本件交際費の支出について、原告から乙に支払われている旨の帳簿の記載自体を否認することなく、その法的評価について、原告の業務との関係は認められず、本来、甲が支出すべきであるのに、原告が支出したものであるから、原告の損金に算入できないとして、本件各更正処分を行ったものである。

本件更正理由は、本件各更正処分における更正処分庁の判断過程を必要十分な程度に記載したものであり、更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の趣旨目的を充足しているものである。

よって、本件更正理由は、法人税法130条2項の要件を満たしている。

イ 原告は、被告があたかも帳簿に記載されている「接待行為」を否認したかのように主張する。

しかし、帳簿には「取引先への接待行為」という事実は記載されていないのであるから、帳簿に接待行為の事実が記載されていることを前提とする原告の主張は破綻している。

また、原告は、帳簿に記載された「取引先へのお祝い」であるとの事実を事実認定の問題ではなく法的評価の問題とし、本件交際費をそのまま法人税法34条の役員給与に該当させるのは、法解釈の限界を超え不可能であるから、被告が帳簿の記載自体を否認していることは明らかであるなどと主張するが、そもそも、法人税法34条の解釈の適否は本件更正理由における理由付記の不備の有無とは別異の問題であるし、法人税法34条の「給与」の解釈からしても、役員が法人から役員以外の第三者に金銭の贈与や経済的利益の供与が行われた場合に、それが実質的にその役員に対し給与を支給したのと同様の経済的効果をもたらすと認められるときには、同条の「給与」に該当することは明らかである。また、神奈川税務署長は、原告から乙に金銭が支払われているとする帳簿の記載の事実自体は認めた上で、当該支出は、原告の業務との関係が何ら認められず、個人としての甲が支出すべき費用であるのに、支出は原告からなされているため、贈与の主体は甲個人であると評価したものであって、原告の前記主張は失当である。

(原告の主張)

ア 帳簿の記載自体の否認とは、ある帳簿記載の会計事実そのものを否認し、金額0円とすることを指し、法的評価の否認とは、帳簿に会計事実は残り、1円以上の金額が残るものを指す。

神奈川税務署長は、本件更正理由において、「損金の額に算入されない交際費等の額39万9850円」等と述べているから、会計事実そのものを否認し、金額0円としているのである。よって、本件更正理由は、帳簿の記載である取引先への接待行為の事実自体を否認するものである。したがって、神奈川税務署長は、更正した根拠を帳簿以上に信憑性のある資料を摘示することによって具体的に明示しなければならない。しかるに、神奈川税務署長は、帳簿以上に信憑性のある資料を示しておらず、理由付記に不備があるというべきであるから、本件各更正処分は取り消されるべきである。

イ 被告は、本件交際費が措置法61条の4第3項に規定する交際費等に該当するかは、法的評価の問題であるとし、また、神奈川税務署長は、本件交際費の支出は原告の業務との関係が認められず、甲が支出すべき費用であるとの法的評価をして損金算入を否認し、これを原告代表者である甲に対する役員給与(役員賞与)に当たるとして、本件更正理由としたものであるから、本件各更正処分は、原告と法的評価を異にしたことに基づくものであるなどと

主張するが、かかる被告の主張は、帳簿の記載の「取引先へのお祝い」であるとの事実を事実認定面で争わずに、法的評価と称して法律解釈適用面からのアプローチのみで法律の適用範囲を広げ、法人税法34条の役員給与の課税要件に該当させるものであって、法解釈の限界を超え不可能であるから、被告が帳簿の記載自体を否認したものであることは明らかである。

- (4) 本件訴訟において、課税の根拠として法人税法132条の同族会社の行為・計算の否認の主張をすることは理由の差替えとして許されるか否か。

(被告の主張)

神奈川税務署長は、本件各更正処分の時点において、原告が交際費として計上した支出について、原告から乙に支払われているとする帳簿記載の事実自体は認めた上で、当該支出は原告の業務との関係が認められず、そのため、原告が支出すべきでなく、甲が支出すべき費用であるとの法的評価をして損金算入を否認し、当該支出については、法人税法の適用上、甲に対する役員給与（役員賞与）に当たるとして、これを更正理由としたものである。

被告は、本件訴訟においても、原告から乙に支払われているとする帳簿記載の事実自体は認めた上で、原告による交際費等の損金の額への算入が法人税法132条所定の法人税の負担を「不当に減少させるもの」に該当すると法的評価をし、それを課税根拠として主張している。

このように、前者と後者とは、支出の評価を異にするものにすぎず、本件訴訟において、被告が法人税法132条に規定する同族会社の行為・計算の否認の主張をすることが、本件各更正処分を争うにつき原告に格別の不利益を与えるものではないから、理由の差替えとして許されるものである。

(原告の主張)

そもそも、理由の差替えが認められるのは、更正処分時の手続が適法であることが前提であり、更正処分時に法人税法130条2項の手続面で違法がある場合には、処分理由の差替えが認められるか否かを論じるまでもなく、違法であって、その瑕疵は理由の差替えで治癒するものではない。

仮に、本件各更正処分が帳簿の記載自体を否認した更正でないとしても、本件各更正処分の時点における課税根拠である法人税法34条と、本件訴訟で被告が課税根拠として主張する同法132条とでは、攻撃防御方法がまったく異なり、この差替えを許すことは、法人税法130条2項が理由付記を要求した趣旨に反し違法である。

- (5) 本件支給額が所得税法28条1項の「給与所得」に該当するか否か。

(被告の主張)

ア 所得税法28条1項にいう「給与所得」とは、同項の規定によれば、本来、雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいうところ、夜間・休日の勤務に対する対価として、いわゆる宿日直料が支給された場合であっても、同項の「給与所得」に含まれ、課税の対象となるのが原則である。

しかし、宿日直料が労働の対価たる性格が強いものとされる一方、宿日直をするためには家庭を離れて寝食をとらなければならないから、そのために要する費用を弁償するという実費弁償的な性格があることも否定できないことから、所得税法基本通達28-1（以下「本件通達」という。）ただし書は、各号の事由に当たる場合を除き、その支給金額が少額で通常の食費程度の部分を課税しないことにしたものである。

そして、本件通達ただし書各号の事由に当たる場合は、実費弁償的な性格が少ないことから、原則に戻り、所得税法28条1項により給与所得として課税することにしたものである。

イ 所得税法上、宿日直料、又は、その前提となる宿日直の定義は定められていないが、辞書等における宿日直の意味や、労働基準法（以下「労基法」という。）、労基法施行規則、人事院規則及び一般職の職員の勤務時間、休暇等に関する法律などにおける取扱いを踏まえた上で、労基法の「宿日直」の内容を出発点とし、労基法と本件通達の趣旨・目的の違いを勘案し、所得税法の観点から労基法の「宿日直」に必要な修正を加えれば、本件通達という「宿日直」の勤務の範囲については、以下のように解すべきである。

すなわち、日常用語として使われる宿日直としては、勤務先に交替で宿泊して夜間や休日の番をすることが広く含まれるものの、本件通達という「宿日直」としては、労基法等の取扱いにおいて通常想定されているような勤務、具体的には、正規の勤務時間外において、本来の職務に従事せず、庁舎設備等の保全、外部との連絡、文書の收受及び庁内の監視を目的とする勤務であって、夜間又は休日におけるいわゆる留守番程度の労働密度が低い勤務を指すものと解すべきである。

そして、本件通達が適用される「宿日直料」は、正規の勤務時間というものが、外形上も明確に区別し得るような勤務形態において、その時間外において、本来の職務とは異なるものとして、夜間又は休日におけるいわゆる留守番程度の労働密度が低い勤務である宿日直の勤務をしたことの対価として支給される給与等と解すべきである。

仮に夜間や休日の勤務に対する対価として、「宿日直料」の名目で、役員報酬と区別して支給されていたとしても、その実質的な性格が本来の勤務に対する報酬であって、実費弁償の性格がないと認められるような場合には、他に、当該支給額に実費弁償分が含まれていると合理的に考えられるような特段の事情がない限り、本件通達を適用すべきではないというべきである。

ウ 以上を本件についてみると、原告が作成した「<平成19年日直・宿直料計算表>」（甲5）によれば、原告代表者である甲は、本件勤務として、平成19年中、1日も欠かすことなく宿日直の勤務を行っていたことになるが、かかる勤務は、そもそも、一般にいわれる宿日直の意義にすら該当しないというべきである。その点をおくとしても、甲は、原告の唯一の構成員であるから、本件管理委託契約に記載されている原告を含む本件関係各社の業務はすべて同人によって行われることが当然に予定されているし、仮に本件勤務が「入居者ならびに近隣からの苦情処理業務の代行」（乙3の1ないし5の建物管理業務（一部）委託契約書第一条①）としてなされたものであるとしても、本件勤務は甲によって行われることが当然に予定されているのであり、当該業務は甲にとって本来の職務というべきものであるから、「本来の職務とは異なるもの」に当たらないことは明らかである。

また、甲は原告の唯一の構成員であり、原告のすべての業務を行うことが予定されていることからすると、原告が「正規の勤務時間」というものを観念して甲の勤務時間管理を行っていたとは到底考えられず、同人は、誰からの拘束をも受けることなく、自らの意思に基づいて原告の業務を行っていたものとするのが自然である。よって、本件勤務は、「正規の勤務時間」というものが、外形上も明確に区別し得るような勤務形態ではないというべきである。

したがって、本件勤務は、本件通達という「宿日直」に当たらない。

なお、本件勤務は、原告の本店所在地でもある甲の自宅で行われたものであって、家庭を離れて勤務をすることにより支出を余儀なくされる費用である食事代や寝間着、洗面具等の消耗品の費用は生じないから、本件支給額には、実費弁償的な性格もないし、その他、本件支給額に実費弁償分が含まれていると合理的と考えられるような特段の事情もない。

エ 以上によれば、本件支給額は、本件通達の定めにより課税されないとする「宿日直料」には当たらず、所得税法28条1項に規定する「給与所得」に該当する。

(原告の主張)

ア 本件通達の文言は法律ではないが、その内容は納税者に広く浸透し、租税行政庁においても、納税義務を免除する取扱いが長年にわたり、一般的かつ反復継続的に行われ、納税者に有利な慣習法として定着しているといえるから、法規範性を有しているものと解すべきである。

イ 本件通達を「法」として文理解釈するならば、本件通達にいう「宿日直」は、「通常の就業時間外における、電話番程度の勤務」と解すべきであり、このような勤務が本件通達ただし書各号に定める除外事由に該当しなければ、1人会社の会社役員であっても当然に本件通達ただし書の非課税規定が適用されるということになる。

被告は、本件通達にいう「宿日直」につき、「正規の勤務時間か否かが外形上も明確に区別し得るような勤務形態」であることが要件であるかのように主張するが、このような限定解釈をすることは本件通達の文理解釈に反するものである。仮に、前記被告の主張を前提にするとしても、原告における宿日直は、正規の就業時間と全く異なる時間帯で区分してなされているのであるから、「正規の勤務時間か否かが外形上も明確に区別し得るような勤務形態」であることは明らかである。

また、被告は、労基法の観点を斟酌して本件通達にいう「宿日直」の意義を解釈をしているが、本件支給額は、会社役員に対するものであるから、本件において、本件通達にいう「宿日直」の意義の解釈において労働者保護を目的とする労基法の観点を斟酌をすることは適当でない。

さらに、被告は、実費弁償的な宿日直であることが本件通達にいう「宿日直」の要件であるかのような主張をしているが、本件支給額は、実費弁償的性格と勤務の対価的性格を併せ持つものである。

ウ 本件勤務が前記「通常の就業時間外における、電話番程度の勤務」に該当することは明白であり、原告は1人会社なのであるから、甲が毎回宿日直をするのも当然である。

そして、本件勤務が本件通達ただし書各号に該当しないことは明らかであるから、本件勤務は、本件通達にいう「宿日直」に該当する。

したがって、本件支給額は、本件通達の定めにより課税されないとする「宿日直料」に当たり、所得税法28条1項に規定する「給与所得」に該当しない。

エ なお、仮に本件通達の文言が法規範性を有しないとしても、約40年間運用され確立されている宿日直料非課税の取扱いを、本件支給額についてだけ適用除外とすることには合理的理由がなく、憲法14条に違反するといふべきである。

第3 当裁判所の判断

- 1 争点(1) (本件各更正処分のうち、原告が確定申告した各欠損金額を下回らない部分について取消しを求める訴えの適法性) について

- (1) 税法上、申告納税制度を採る法人税の納税義務者において自らの申告に係る税額が過大であるとしてこれを是正するためには、法定の期間内に法定の手続である更正の請求（通則法23条）をすることが必要とされており、本来、納税義務者による自らの申告に係る税額の是正は専ら更正の請求によって図られるべきであるから、更正の請求という税法の定めた特別の手続を経ずに申告に係る税額を超えない部分についてまで更正処分の取消しを求めることは、申告内容の錯誤が客観的に明白かつ重大であって税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がない限り、許されないものと解される（最高裁昭和39年10月22日第一小法廷判決・民集18巻8号1762頁参照）。したがって、更正処分のうち申告額を超えない部分の取消しを求める訴えは、適法な更正の請求の手続を経ていない場合には、前記特段の事情がない限り、不適法であるというべきである。
- (2) これを本件についてみると、原告は、神奈川県税務署長に対し、本件各事業年度の法人税の確定申告を行い、平成17年12月期については、欠損金額を1220円、平成18年12月期については、欠損金額を1815円、平成19年12月期については、欠損金額を515円とそれぞれ申告している一方、その後更正の請求をしたこと及び前記(1)記載の特段の事情を認めるに足りる証拠はない。そうすると、同各金額を下回らない部分の取消しを求める訴えについては、訴えの利益がなく、不適法であることが明らかである。

2 争点(2)（本件交際費の金額を本件各事業年度の損金の額に算入することができるか）について

- (1) 前記基礎となる事実(3)アのとおり、原告は、本件各事業年度の法人税について、別表4の「摘要」欄及び「計上金額」欄記載の本件交際費を損金の額に算入した上、別表1ないし3の各「確定申告」欄のとおり確定申告書に記載して確定申告をした。
- (2) ところで、法人税法21条は、内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額とすると規定し、同法22条1項は、内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする旨規定している。そして、同条3項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、同項各号に掲げる額とする旨規定している。

その上、措置法61条の4第1項は、法人が各事業年度において支出する交際費等の額（当該事業年度終了の日における資本金の額又は出資金の額が1億円以下である法人については、当該交際費等の額のうち400万円に当該事業年度の月数を乗じてこれを12で除して計算した金額（以下「定額控除限度額」という。）に達するまでの金額の100分の10に相当する金額及び当該交際費等の額が定額控除限度額を超える場合におけるその超える部分の金額との合計額）は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない旨規定している。

他方、法人税法132条1項は、税務署長は、内国法人である同族会社（同法2条10号）に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる旨規定しているところ、同条の趣旨は、同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社又はその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことにかんがみ、税負担

の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して更正又は決定を行う権限を税務署長に認めるものである。このような同条の趣旨にかんがみれば、法人税の負担の減少が「不当」と評価されるか否かは、専ら経済的・実質の見地において、当該行為又は計算が通常の経済人の行為として不合理・不自然なものと認められるかどうかを基準として判断されるべきである。

- (3) これを本件について検討するに、まず、原告が、同法2条10号の定める同族会社に該当することは前記基礎となる事実(1)アのとおりであるところ、弁論の全趣旨によれば、仮に本件交際費の額を損金の額に算入することが容認されたとした場合、原告は、平成17年12月期に70万9900円（交際費399万9850円を支出することにより、所得金額が322万8787円減少する。）、平成18年12月期に75万5900円（交際費399万9850円を支出することにより、所得金額が343万8565円減少する。）、平成19年12月期に75万3900円（交際費399万9850円を支出することにより、所得金額が342万8065円減少する。）の法人税の負担を減少させる結果となることが認められる。
- (4) ところで、前記基礎となる事実(1)イのとおり、Bは、乙が唯一の役員兼従業員であり、原告及び本件関係各社は、本件各事業年度当時、甲が唯一の役員兼従業員であるところ、前記基礎となる事実(2)イ、ウによれば、本件管理委託契約により乙から原告及び本件関係各社に委託された本件不動産の管理業務は、ほぼ本件管理委託契約と同内容のままBに補助委託がされており、また、本件募集契約についても、乙が、Bに対し、本件不動産の入居募集等の業務を委託する内容となっている。そして、乙と甲とは夫婦であり、横浜市に居住しているところ（弁論の全趣旨）、原告及び本件関係各社並びにBが特に事業所を設けていないことからすると、原告及び本件関係各社並びにBの業務のほとんどは、乙及び甲の前記住所地において、両名のみで行われていると認められる。
- (5) そして、前記基礎となる事実、後掲各証拠及び弁論の全趣旨によれば、乙、原告及び本件関係各社の間の金銭の流れ等に関し、以下の各事実をいずれも認めることができる。
- ア 乙は、平成18年度の所得税確定申告において、本件不動産に係る賃貸料収入として、1億3409万9258円の収入を得、必要経費の額1億2035万7084円及び青色申告特別控除額65万円を差し引いた1309万2174円を不動産所得の金額とし、他の所得と併せて確定申告し（乙6、7）、上記必要経費額のうち、3825万8657円（原告分801万1404円、D分789万3628円、E分814万3510円、F分596万2786円及びC分824万7329円の合計額）が、本件管理委託契約に基づき、原告及び本件関係各社に対する管理料及び業務委託料として支出された旨を申告している。
- イ 原告及び本件関係各社は、平成18年12月期の決算において、上記アの1社当たり約600万円から800万円の管理料及び業務委託料を収入とし（乙8の1ないし5）、本件補助委託契約に基づくBに対する業務委託費合計673万7000円（乙9）及び「取引先乙氏誕生日祝金」等の名目による乙に対する各399万9850円（原告、D、E及びC）又は366万5850円（F）の合計1966万5250円（乙10の1ないし4、乙11の2）並びに甲に対する合計954万円の給与手当を、それぞれ支出した旨を計上し、上記収支として約40万円の損失を計上し（乙8の1ないし5）、いずれも法人税の確定申告においては上記収支に基づくいわゆる赤字申告をしており、法人税を納付していない（乙14の1ないし5、弁論の全趣旨）。

ウ Bは、平成18年12月期の決算において、乙に対する給与手当120万円及び甲に対する交際費399万9850円を含む713万8374円(乙9、10の5)の支出及び本件補助委託契約に基づく業務委託収入673万7000円の収入を申告し、上記収支として損失40万1374円を計上し(乙9)、法人税の確定申告においては上記収支に基づきいわゆる赤字申告をしており、法人税を納付していない(乙13、弁論の全趣旨)。

エ 原告は、平成17年及び平成19年の各12月期の決算においても乙に対する約399万円の各交際費等を支出した旨を計上している(乙11の1及び3)。

オ 乙と原告及び本件関係各社との間の本件管理委託契約は、平成19年度も、継続した(甲16)。

上記アからウの金銭の流れによると、平成18年12月期において乙から原告及び本件関係各社に対して必要経費として支払われた3825万8657円のうち、2086万5250円が乙に、1353万9850円が甲に支払われ、合計9割程度が乙及び甲に対して実質的に環流し、平成18年12月期の原告及び本件関係各社における一事業年度の交際費等の支出額の合計額がいずれも定額控除限度額である400万円を僅かに下回る金額となっており定額控除限度額の適用を企図したことがうかがわれ、しかも、原告が前記(4)のとおり実質的に夫婦間のみで行われている取引であるにもかかわらず、本件補助委託契約に係る補助業務の委託先であるBの代表者乙に対し収入金額の約50パーセントにも及ぶ多大で不自然な交際費等を支出したものであるということが出来る。また、以上の点と前示エ及びオの各事実及び弁論の全趣旨を総合すると、原告が平成17年度から平成19年度にかけて、各交際費等の支出による同様の会計処理をしていたものということが出来る。

(6)ア 上記(3)から(5)の各事実によると、本件交際費を支出・計上する行為又は計算が通常の経済人の行為又は計算として不合理・不自然であることは明らかである。

そうすると、本件交際費を支出・計上する行為又は計算は、法132条1項に規定する「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる」ものに該当する。したがって、神奈川税務署長は、同項の規定に基づき、同税務署長の認めるところにより、本件交際費の支出・計上を正常な行為や計算に引き直して、原告に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができることとなる。

そして、通常の経済人が原告の立場にある場合を想定すれば、前記認定のような特殊な関係にある乙に対し交際費等を支出して同人の歓心をつなぎ止め又は同人との親睦を密にして取引関係の円滑を図るなどということはおよそ考え難いのであるから、本件においては、乙に対する交際費等を一切支出・計上しないことが正常な行為又は計算であると認めることができる。

よって、法132条1項の規定に基づき、本件交際費の金額は原告の本件各事業年度における所得金額の計算上、損金の額に算入することができないと認めるのが相当である。

イ 原告は、乙が原告の売上げに大きく貢献し、重要な取引関係者であるという事実にかんがみれば、乙に対し本件交際費を支出するのは当然である旨主張する。

しかしながら、前述のとおり、原告、乙、B及び本件関係各社間の取引実態にかんがみれば、原告及び本件関係各社並びにBの業務のほとんどは、乙及び甲の前記住所地において、両名のみで行われていると認められるのであり、殊更に本件交際費を支出することにより原告と乙との間に円滑な取引関係を維持する必要があると認めることはできないから、原告の

前記主張を採用することはできない。

また、原告は、そもそも措置法61条の4の文言からも、判例の法規範からも、交際費等の支出の必要性の高さは交際費等の課税要件とされており、むしろ、冗費の削減という同条の立法趣旨からすれば、同条は、支出の必要性の低い冗費への課税を念頭に置いていると解釈するのが自然であり、仮に、本件交際費の支出が必要性の低いものであったとしても、交際費等として経理処理した原告の経理処理は正しいものであると主張する。

しかしながら、措置法61条の4第1項1号の規定が交際費等の額を損金算入しないとするだけで、交際費等の支出の必要性の高低を要件としていないとしても、法132条1項の規定によれば、税務署長は、内国法人である同族会社における交際費等の支出・計上で、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができることと解すべきであり、「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる」ものかどうかの判断において、交際費等の支出の必要性を吟味することは何ら措置法61条の4第1項1号の規定に反するものではないと解される。したがって、原告の前記主張を採用することはできない。

以上に加えて、原告は、「会社から取引先へのお祝い」という事実について、神奈川税務署長が信憑力のある資料を摘示して否認しない限りは、神奈川税務署長は、「代表者の個人的な横領行為」と認定することができず、役員給与に該当すると主張することができないと主張するが、後述のとおり、神奈川税務署長が信憑力のある資料を摘示して否認する必要はないと解されるから、原告の前記主張も採用することはできない。

3 争点(3) (本件更正理由の付記に不備があるか否か) について

- (1) 原告は、本件各更正処分に係る理由付記について、本件更正理由は、帳簿の記載である取引先への接待行為自体を否認するものであると主張した上で、被告は、本件更正理由に具体的な根拠(帳簿以上に信憑性のある資料)を示しておらず、理由付記に不備があると主張する。
- (2) 法人税法130条2項が青色申告に係る法人税について更正をする場合には更正通知書に更正の理由を付記すべきものとしているのは、同法が、青色申告制度を採用し、青色申告に係る所得の計算については、それが法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがないことを納税者に保障した趣旨にかんがみ、更正処分庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与える趣旨に出たものというべきである。したがって、帳簿書類の記載自体を否認して更正をする場合において更正通知書に付記すべき理由としては、単に更正に係る勘定科目とその金額を示すだけではなく、そのような更正をした根拠を帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要するが、帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正をする場合においては、その更正は納税者による帳簿の記載を覆すものではないから、更正通知書記載の更正の理由が、そのような更正をした根拠について帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示するものでないとしても、更正の根拠を前記の更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正理由の付記として欠けるところはないと解するのが相当である(最高裁昭和60年4月23日第三小法廷判決・民集39巻3号850頁)。

これを本件についてみるに、前記基礎となる事実(3)イのとおり、本件更正理由は、「貴法人は、(中略)法人税の所得金額の計算上、交際費等として下記の合計額(中略)を損金の額に算入していますが、貴法人の法人税の調査の結果、当該各交際費等として支出した金額については、いずれも貴法人の代表取締役がその配偶者に支出したもので、その内容は貴法人の業務とは何ら関連のない支出であるものと認められ、当該各支出は代表取締役個人が支出すべき費用を貴法人に支出されたものと認められる」とした上、本件交際費の支出額は原告代表者に対する役員賞与(平成17年12月期及び平成18年12月期)又は役員給与(平成19年12月期)の額に当たり、平成18年法律第10号による改正前の法35条1項(平成17年12月期及び平成18年12月期)又は法34条1項(平成19年12月期)の規定により損金の額に算入されないこととなるなどというものである。

証拠(甲1の1ないし3)によれば、本件各更正処分に係る更正通知書の本文には、本件各事業年度ごとに、別表4における「摘要」及び「計上金額」が記載された表が付記されており、その内容は、原告が作成した帳簿書類の記載がそのまま記載されていると認められる。

そうすると、本件各更正処分は、原告の帳簿書類の記載自体を否認することなく、その帳簿書類に記載された「取引先乙氏誕生日祝金」等の支出の事実を前提として、その金員の性格及び内容等をどのように評価するかという法的評価につき、神奈川税務署長が原告と異なる法的見解に基づいて、当該支出額は甲に対する役員給与(平成17年12月期及び平成18年12月期は役員賞与)の額に当たるとして、これを本件更正理由としたものであると認めることができる。

- (3) これに対して、原告は、帳簿の記載どおりの事実である「取引先へのお祝い」を事実認定面で争わずに、法的評価と称して法律解釈適用面からその適用範囲を広げ、この事実を法人税法34条の「役員給与」の課税要件に該当させるのは、法解釈の限界を超えるなどと主張する。

しかしながら、本件更正理由における法人税法34条(又は平成18年法律第10号による改正前の法35条)の解釈の適否と、本件更正理由の付記に不備があるか否かとは、別異の問題というべきであるから、原告の前記主張は、そもそも本件更正理由の付記の不備を根拠付け得るものではなく、失当であるし、前記のとおり、神奈川税務署長が原告の帳簿書類に記載された支出を前提としてその法的評価について原告と異なる法的見解に立っていることは明らかであるから、原告の前記主張は採用できない。

- (4) 以上のとおり、本件更正理由は、原告の帳簿の記載を否認するものではないから、帳簿以上に信憑力のある資料を摘示することまでは必要ではなく、更正の根拠を更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という法人税法130条2項の趣旨を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正理由の付記として欠けるところはないというべきである。

そして、前記認定の本件更正理由によれば、原告の乙に対する本件交際費の支出が甲に対する役員給与(役員賞与)の支給に当たり、その金額を損金の額に算入することができないとする評価判断に至った過程自体は省略することなしに具体的に明示されているということができ、神奈川税務署長としては、前記の本件更正理由を記載することによって、本件各更正処分における自己の判断過程を逐一検証することができるのであるから、その判断の慎重、合理性を確保するという点について欠けるところはなく、前記の程度の記載でも更正処分庁の恣意抑制という理由付記制度の趣旨目的を損なうことはないというべきである。

また、前記のような本件更正理由の記載からすれば、本件更正理由は、不服申立ての便宜という要請に対しても、必要な材料を提供するものということができる。

したがって、前記の内容を有する本件更正理由の記載は、法人税法130条2項の趣旨目的を充足するものというべきであり、本件更正理由の付記に不備はないと認めることができる。

4 争点(4) (本件訴訟において、課税の根拠として法人税法132条の同族会社の行為・計算の否認の主張をすることは理由の差替えとして許されるか否か) について

(1) 原告は、そもそも、理由の差替えが認められるのは、更正処分時の手続が適法であることが前提であり、更正処分時に法人税法130条2項の手続面で違法がある場合には、処分理由の差替えが認められるか否かを論じるまでもなく、違法であって、その瑕疵は理由の差替えで治癒するものではないと主張する。

しかしながら、本件各更正処分に法人税法130条2項の手続面で違法があるとは認めることができないことは前記3のとおりであって、原告の前記主張は前提を欠いており、失当である。

(2) 原告は、本件各更正処分が帳簿の記載自体を否認した更正でないとしても、本件各更正処分の時点における課税根拠である法人税法34条と、本件訴訟で被告が課税根拠として主張する同法132条とでは、攻撃防御方法がまったく異なり、この差替えを許すことは、同法130条2項が理由付記を要求した趣旨に反し違法であると主張する。

しかしながら、前述のとおり、本件各更正処分の時点においては、神奈川税務署長は、原告から乙に対して交際費等として計上された金額が支払われているとする帳簿記載の事実自体は認めた上で、当該支出は原告の業務との関連が認められず、甲が支出すべき費用であるとの評価をして損金算入を否認し、当該支出額は甲に対する役員給与(役員賞与)の額に当たるとして、これを更正理由として本件各更正処分を行っている。

また、本件訴訟においても、被告は、原告から乙に本件交際費が支払われているとする帳簿記載の事実自体は認めた上で、原告による本件交際費の支出・計上が法人税法132条所定の法人税の負担を「不当に減少させるもの」に該当することを課税根拠として主張している。

このような場合、本件更正理由と本件訴訟において被告が主張する処分理由とは、本件交際費の支出という同一の具体的事実を対象とするものであることには変わりはなく、前者と後者とは当該支出の評価を異にするものにすぎないのであって、本件訴訟において被告の前記主張の提出を許しても、本件各更正処分を争うにつき被処分者たる原告に格別の不利益を与えるものとはいえない。したがって、一般に青色申告書による申告についてした更正処分の取消訴訟において更正の理由とは異なるいかなる事実をも主張することができるかと解すべきかどうかとの点はともかく、本件訴訟において被告が前記主張をすることは妨げないというべきである。

よって、この点に関する原告の主張も理由がない。

5 争点(2)ないし(4)に関する原告のその余の主張について

(1) 法人税法130条1項本文は、税務署長は、内国法人の提出した青色申告書に係る法人税の課税標準又は欠損金額の更正をする場合には、その内国法人の帳簿書類を調査し、その調査により当該青色申告書に係る法人税の課税標準又は欠損金額の計算に誤りがあると認められる場合に限り、これをすることができる旨規定しているところ、原告は、被告において、原告の租税会計処理に更正しなければならないほどの明らかな間違いがあったことの立証をしていないから、本件各更正処分は同項に違反すると主張する。

しかしながら、前述のとおり、神奈川税務署長は、原告の帳簿書類を調査した上で、その帳簿に記載された事実を評価し、法所定の課税標準等の計算に誤りがあると認めたからこそ本件各更正処分を行ったと認めることができるから、原告の前記主張には理由がない。

(2) また、原告は、被告が本件において、乙、B及び本件関係各社の関係等について主張したことに對し、これらは原告の納税義務と何ら関係のない個人情報であり、勝手に公表することは、公務員の守秘義務（国家公務員法100条1項）を無視し、原告の納税義務の立証と直接関係のない第三者のプライバシー権を侵害するものであって、違憲であるなどと主張するものの、同主張が本件各更正処分等の適法性との関係でいかなる意味を有するのかは全く不明であるが、その点をおくとしても、本件交際費の位置付け、法的評価等の判断に当たっては、乙、B及び本件関係各社の関係等を踏まえた全体的な考察が不可欠であるところ、被告の主張も同様の趣旨で必要な範囲内で行われたものであるし、被告は、これらの立証に当たって、適宜マスキングを施した上で証拠提出をしており、秘密保持についての配慮もしていることからすれば、被告の主張は、本件における被告の立場として、社会通念上相当と認められる範囲で行ったものであることは明らかである。原告の前記主張は到底採用できるものではない。

6 争点(5)（本件支給額が所得税法28条1項の「給与所得」に該当するか否か）について

(1) 「給与所得」の意義

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）に係る所得をいうと規定する。そして、給与等の支払をする者は、同法183条1項により源泉徴収義務を負うものであるから、本件支給額が同法28条1項の「給与所得」に該当する場合には、原告に源泉所得税の徴収納付義務が生じることになる。

所得税法28条1項の「給与所得」の意義については、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付された所得をいうと解すべきであり（最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決・民集35巻3号672頁、最高裁平成17年1月25日第三小法廷判決・民集59巻1号64頁参照）、法人の取締役として法人から受ける報酬も、雇用関係に準ずる役員等の委任関係に基づき收受される非独立的な労務の提供の対価と見ることができる場合には、「給与所得」に当たるといふべきである。

そして、夜間・休日の勤務の対価として、宿日直料が支給された場合であっても、それが労務の提供の対価と認められる限り、所得税法28条1項の「給与所得」に該当すると解すべきであり、本件通達本文はこの趣旨を定めるものとして合理的である。

もっとも、当該給付に、勤務の対価だけでなく、その勤務をすることにより増加する費用の弁償分が含まれている場合、費用の弁償分については、税制上、課税除外とされるべきものであり、「給与所得」から除外されると解すべきである。そして、宿日直料が宿直又は日直という勤務の対価としての性格をもつ一方、宿日直をするためには家庭を離れて寝食をとらなければならない、そのために要する費用（例えば、食事代や寝間着、洗面具等の消耗品の費用等）を弁償するという実費弁償的な性格があることも否定できないところから、本件通達ただし書は、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地から、同ただし書(1)ないし(3)のいずれかに該当する宿日直料を除き、給与所得を構成しない費用の実費弁償分が含まれていることが明らかな宿日直料で、かつ当該部分の金額が僅少で課税上弊害がないと認められるものについては、一律に実費弁償分の金額を認定し、その支給の基因となった勤務1回につき支給される宿日直料の金額のうち一定金額までの部分については、費用の弁償に該当するものとし

て課税しないこととしたものであると解される。したがって、以上の本件通達ただし書の取扱いもまた合理的なものといえることができる。

なお、本件通達ただし書に列挙されているのは、宿日直を本来の勤務とする場合（ただし書(1)及び(2)前段）、及び宿日直の勤務が本来の勤務に振り替わった場合（ただし書(2)後段）に各支給された宿日直料、又は本来の勤務に対する手当と別異に扱うべき合理性が認められない宿日直料（ただし書(3)）である。前記各宿日直料は、全額が勤務に対する対価として支給されるものであり、本来全額課税されるべきものであるから、本件通達ただし書(1)ないし(3)は、前記各宿日直料は所得税法28条1項の「給与所得」に該当する旨を注意的に規定したものであると解される。

よって、宿日直料名目の支給額であって、本件通達ただし書(1)ないし(3)の文言に形式的に当てはまらないものであっても、本来の勤務に対する対価であって、実費弁償の性格がないと認められるような場合には、所得税法28条1項の「給与所得」に該当し、全額課税されるというべきである。

(2) 本件支給額が甲の本来の勤務に対する対価に当たるか

以上を前提に、本件支給額が甲の本来の勤務に対する対価に当たるかについて検討する。

前記基礎となる事実(1)アのとおり、原告には、本件各事業年度当時、甲が役員であるほかに従業員はおらず、同人が唯一の役員兼従業員であるから、原告の業務については、すべて甲において行われることが予定されているといえる。

また、甲は、原告の代表権を有する取締役（会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律2条1項、会社法349条1項）であり、労基法上の使用者（労基法10条）であるから、同人には同法第4章の労働時間、休憩、休日及び年次有給休暇等の規定は適用されず、原告が「就業規則」（甲30）及び「役員規程」（甲31）を定めて役員の正規の勤務時間を定めていたとしても、甲は、当該各規定によって勤務時間等について制限を受けるものではない。したがって、甲が電話の応答業務等を休日又は夜間に行ったとしても、同人が勤務時間外に本来の職務とは別の職務を行ったものとは認めることができない。

さらに、前記基礎となる事実(1)アのとおり、原告の業務は甲の自宅において行われていることが認められるところ、原告が本件勤務の場所は甲の自宅である旨を主張していることに照らすと、本件勤務は同人の自宅で行われていると認めることができる。そして、年間365日すべてにおいて甲による宿日直が行われているとされていることも併せ考えると、本件勤務は、原告における唯一の役員兼従業員である同人の本来の職務執行が継続しているにすぎないと認めることができる。

以上に加えて、一般の会社においては、代表取締役は、勤務時間の管理を受けない一方、夜間や休日における業務に対する対価も含めて、取締役報酬（会社法361条）を受けているのが通常であることにも照らすと、本件支給額は、形式的には宿日直料として支給されているものの、その実質においては、別途区別されて支給されている役員報酬と異ならないというべきである。

したがって、本件支給額は、甲の原告代表取締役としての本来の勤務に対する対価に該当する。

なお、本件勤務は甲の自宅で行われていると認められるところ、宿日直をする上で寝食をとるために要する費用はそもそも発生しないと考えられる上、原告は本件支給額に実費弁償たる

性格があることの具体的な主張立証もしていないことから、本件支給額に実費弁償の性格はないと認めることができる。

以上によれば、本件支給額は所得税法28条1項の「給与所得」に該当すると認めるのが相当である。

(3) 原告の主張について

ア まず、原告は、本件通達が法規範性を有することを前提として、本件通達にいう「宿日直」は、「通常の就業時間外における、電話番程度の勤務」と解すべきであり、このような勤務が本件通達ただし書(1)ないし(3)に定める除外事由に該当しなければ、会社役員であっても、当然に本件通達ただし書の非課税規定が適用されると主張する。

しかしながら、通達は、上級行政庁が法令の解釈や行政の運用方針などについて、下級行政庁に対してなす命令ないし指令であり（国家行政組織法14条2項）、行政組織の内部では拘束力をもつが、国民に対して拘束力をもつ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されないものである。したがって、本件通達それ自体が法規範性を有するとの原告の主張を直ちに採用することはできない。

もっとも、前述のとおり、本件通達は、所得税法28条1項の規定の解釈として合理的な取扱いを定めたものと解することができる。しかし、本件通達が定められた趣旨を踏まえれば、宿日直料名目の支給額であって、本件通達ただし書(1)ないし(3)の文言に形式的に当てはまらないものであっても、本来の勤務に対する対価であって、実費弁償の性格がないと認められるような場合には、所得税法28条1項の「給与所得」に該当し、全額課税されるというべきである。したがって、本件通達ただし書(1)ないし(3)に定める除外事由に該当しなければ、会社役員に対する宿日直料の支給額であっても当然に非課税となるとの原告の主張は、採用することができない。

イ 次に、原告は、仮に本件通達の文言が法規範性を有しないとしても、約40年間運用され確立されている宿日直料非課税の取扱いを、本件支給額についてだけ適用除外とすることには合理的理由がなく、憲法14条に違反すると主張する。

しかしながら、前述のとおり、本件通達をその趣旨を踏まえて合理的に解釈すれば、宿日直料名目の支給額であればすべて非課税とされるというわけではなく、本来の勤務に対する対価であって、実費弁償の性格がないと認められるような場合には、所得税法28条1項の「給与所得」に該当し、全額課税されるというべきである。そして、本件各告知処分等も、本件支給額が甲の本来の職務執行の対価としての「給与所得」に該当することを根拠として行われたのであるから、本件支給額について非課税の取扱いをしなかったことには合理的理由があるといえることができる。したがって、原告の前記主張は、その前提を欠き、採用することができない。

7 本件各更正処分等及び本件各告知処分等の適法性

(1) 前記2ないし5のとおり、本件争点(2)ないし(4)に関する被告の主張には理由があり、原告は、本件訴訟において、これまで判断した以外の計算関係等を争うというのではなく、その他弁論の全趣旨によれば、原告の本件各事業年度における課税所得金額及び納付すべき法人税額は、いずれも本件各更正処分における課税所得金額及び納付すべき税額とそれぞれ同額であると認めることができるから、本件各更正処分はいずれも適法である。

そして、本件各更正処分により新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実が本件各更

正処分前（各確定申告）における税額の計算の基礎とされていなかったことについて、通則法 65 条 4 項に規定する正当な理由があると認めることはできず、本件各更正処分により新たに納付すべきこととなった税額を前提に、同条 1 項及び通則法 118 条 3 項の規定に基づいて算出される本件各事業年度の法人税の過少申告加算税の額は、いずれも本件各賦課決定処分における過少申告加算税の額と同額であるから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

(2) また、前記 6 のとおり、本件支給額は甲に対する「給与所得」に該当し、原告は、本件訴訟において、これまで判断した以外の計算関係等を争うというのではなく、その他弁論の全趣旨によれば、本件支給額を同人の課税済みの給与額に加算して、所得税法 185 条 1 項の規定に基づき、源泉所得税額を再計算し、既に納付済みの税額を差し引くと、平成 19 年 12 月期における納付すべき源泉所得税額は、いずれも本件各告知処分における納付すべき税額とそれぞれ同額であると認めることができるから、本件各告知処分はいずれも適法である。

そして、本件各告知処分に係る源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについて、通則法 67 条 1 項に規定する正当な理由があると認めることはできず、本件各告知処分により新たに納付すべきこととなった税額を前提に、同条 1 項及び通則法 118 条 3 項の規定に基づいて算出される不納付加算税の額は、いずれも本件各賦課決定処分における不納付加算税の額と同額であるから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

したがって、本件各告知処分等は適法であったと認めることができる。

8 結論

以上によれば、本件訴えのうち、神奈川税務署長が、原告に対し、平成 20 年 7 月 8 日付けでした原告の平成 17 年 1 月 1 日から同年 12 月 31 日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、原告の確定申告に係る欠損金額 1220 円を下回らない部分、神奈川税務署長が、原告に対し、平成 20 年 7 月 8 日付けでした原告の平成 18 年 1 月 1 日から同年 12 月 31 日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、原告の確定申告に係る欠損金額 1815 円を下回らない部分及び神奈川税務署長が、原告に対し、平成 20 年 7 月 8 日付けでした原告の平成 19 年 1 月 1 日から同年 12 月 31 日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、原告の確定申告に係る欠損金額 515 円を下回らない部分の取消しを求める部分はいずれも訴えの利益がなく、不適法であるから、これを却下することとし、その余の原告の請求はいずれも理由がないからこれを棄却することとして、主文のとおり判決する。

横浜地方裁判所第 1 民事部

裁判長裁判官 佐村 浩之

裁判官 日下部 克通

裁判官 赤谷 圭介

別表1 平成17年12月期の法人税に関する経緯

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき法人税額	翌期へ繰り越す欠損金	過少申告加算税
確定申告	平成18年2月20日	△1,220	0	2,298	—
更正処分等	平成20年7月8日	3,227,567	709,900	0	80,000
審査請求	平成20年7月14日	△1,220	0	2,298	0
裁 決	平成21年6月10日	棄却			

別表2 平成18年12月期の法人税に関する経緯

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき法人税額	翌期へ繰り越す欠損金	過少申告加算税
確定申告	平成19年2月16日	△1,815	0	4,113	—
更正処分等	平成20年7月8日	3,436,750	755,900	0	87,500
審査請求	平成20年7月14日	△1,815	0	4,113	0
裁 決	平成21年6月10日	棄却			

別表3 平成19年12月期の法人税に関する経緯

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき法人税額	翌期へ繰り越す欠損金	過少申告加算税
確定申告	平成20年2月21日	△515	0	4,628	—
更正処分等	平成20年7月8日	3,427,550	753,900	0	87,500
審査請求	平成20年7月14日	△515	0	4,628	0
裁 決	平成21年6月10日	棄却			

別表4 原告が交際費等として計上した金額

(単位：円)

事業年度	計上年月日	摘要	計上金額
平成17年12月期	平成17年2月4日	取引先乙氏誕生日祝金	1,000,000
	平成17年3月16日	取引先乙氏結婚記念祝金	1,000,000
	平成17年7月5日	取引先乙氏お中元	1,000,000
	平成17年12月1日	取引先乙氏お歳暮	999,850
	合計		3,999,850
平成18年12月期	平成18年2月4日	取引先乙氏誕生日祝金	1,000,000
	平成18年3月16日	取引先乙氏結婚記念祝金	1,000,000
	平成18年7月4日	取引先乙氏お中元	1,000,000
	平成18年12月4日	取引先乙氏お歳暮	999,850
	合計		3,999,850
平成19年12月期	平成19年2月4日	取引先乙氏誕生日祝金	1,000,000
	平成19年3月16日	取引先乙氏結婚記念祝金	1,000,000
	平成19年6月29日	取引先乙氏お中元	1,000,000
	平成19年12月6日	取引先乙氏お歳暮	999,850
	合計		3,999,850

別表5 宿日直料の金額に対する源泉所得税額

(単位：円)

支払年月	①	②	③	④	⑤	⑥	⑦
	課税 給与 額	日直・ 宿直料の 金額	給与総額 (①+②)	算出され た源泉 徴収税額	既納付 済額	所得税額	納付すべ き源泉所 得税の額
19年1月	171,800	168,000	339,800	61,600	11,800	49,800	284,200
19年2月	171,800	148,000	319,800	55,600	11,800	43,800	
19年3月	171,800	160,000	331,800	59,000	11,800	47,200	
19年4月	171,800	160,000	331,800	59,000	11,800	47,200	
19年5月	171,800	172,000	343,800	62,500	11,800	50,700	
19年6月	171,800	152,000	323,800	57,300	11,800	45,500	
19年7月	171,800	164,000	335,800	60,700	11,800	48,900	290,000
19年8月	171,800	160,000	331,800	59,000	11,800	47,200	
19年9月	171,800	164,000	335,800	60,700	11,800	48,900	
19年10月	171,800	164,000	335,800	60,700	11,800	48,900	
19年11月	171,800	160,000	331,800	59,000	11,800	47,200	
19年12月	171,800	164,000	335,800	60,700	11,800	48,900	
合計	2,061,600	1,936,000	3,997,600	715,800	141,600	574,200	574,200

別表6 本件各告知処分等の内訳等

(単位：円)

納期等の区分	法定納期限	平成20年7月8日付け各処分		平成21年2月13日付け各処分 (本件各告知処分等)	
		納付すべき 税額	不納付加算税	納付すべき税額 〔本件各 告知処分〕	不納付加算税 〔本件源泉所得税 各賦課決定処分〕
平成18年7月 ～同年12月分	平成19年1月10日	99,985	9,000	0	0
平成19年1月 ～同年6月分	平成19年7月10日	1,184,200	118,000	284,200	28,000
平成19年7月 ～同年12月分	平成20年1月10日	589,955	58,000	290,000	29,000
合計		1,874,140	185,000	574,200	57,000