

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分取消等請求控訴事件

国側当事者・国(上尾税務署長)

平成25年2月21日棄却・上告・上告受理申立

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成20年2月8日判決、本資料258号-32・順号10890)

判 決

控訴人	甲
同訴訟代理人弁護士	長谷川 健
同	細川 健夫
同訴訟復代理人弁護士	佐々木 達郎
被控訴人	国
同代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	上尾税務署長
	田中 隆幸
同指定代理人	長澤 範幸
同	菊池 豊
同	箕浦 裕幸
同	竹田 富雄
同	馬田 茂喜
同	大平 学

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 上尾税務署長が控訴人に対し平成15年7月9日付けでした、控訴人の平成10年分の所得税の更正処分のうち、総所得金額922万3483円、還付金に相当する税額45万9200円を下回る部分及び重加算税の賦課決定処分(ただし、いずれも平成15年11月5日付け異議決定(以下「本件異議決定」という。)及び平成17年11月16日付け審査裁決(以下「本件裁決」という。))により一部取り消された後のもの)を取り消す。
- 3 上尾税務署長が控訴人に対し平成15年7月9日付けでした、控訴人の平成11年分の所得税の更正処分のうち、総所得金額980万9339円、還付金に相当する税額45万8400円を下回る部分及び重加算税の賦課決定処分(ただし、いずれも本件異議決定及び本件裁決により一部取り消された後のもの)を取り消す。

- 4 上尾税務署長が控訴人に対し平成15年7月9日付けでした、控訴人の平成12年分の所得税の更正処分のうち、総所得金額1090万5348円、還付金に相当する税額20万6040円を下回る部分及び重加算税の賦課決定処分（ただし、いずれも本件裁決により一部取り消された後のもの）を取り消す。
- 5 上尾税務署長が控訴人に対し平成15年7月9日付けでした、控訴人の平成13年分の所得税の更正処分のうち、総所得金額772万7550円、還付金に相当する税額30万5420円を下回る部分及び重加算税の賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 本件は、知的障害者更生施設A学園（以下「A学園」という。）を運営する社会福祉法人B（以下「B」という。）の理事長であった控訴人が、原判決別表1ないし4記載のとおり、控訴人の平成10年分から平成13年分まで（以下「本件各係争年分」という。）の所得税の各確定申告（以下「本件各確定申告」という。）を行ったところ、控訴人において原判決別紙「本件各工事の状況」記載の各請負工事（以下「本件各工事」という。）に係る工事代金名目で不正に領得した雑所得があり、また、事実を隠ぺい又は仮装して本件各確定申告をしたなどとして、処分行政庁である上尾税務署長が平成15年7月9日付けで本件各係争年分についてそれぞれ更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び重加算税の賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」という。）をしたことに対し（ただし、本件異議決定又は本件裁決により、これらの一部が取り消されている。）、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分の違法を主張して、これらの取消しを求める事案である。

控訴人は、原審では、本件各更正処分のうち本件各確定申告に係る総所得金額及び還付金に相当する税額を下回る部分及び本件各賦課決定処分（ただし、本件異議決定又は本件裁決により一部取り消された後のもの）の取消しを求めていたが、当審において、本件各更正処分のうち平成13年7月9日付け又は平成15年6月10日付けの更正処分に係る総所得金額及び還付金に相当する税額を下回る部分及び本件各賦課決定処分（ただし、本件異議決定又は本件裁決により一部取り消された後のもの）の取消しを求める旨に請求を減縮した。

- 2 原審は、控訴人が、本件各係争年分において、実体を欠くにもかかわらず、A学園親の会又はBに対する貸付金又は債権の弁済等の名下に、親の会の会長又は会計名義の預金の払戻しを受けて不法に領得したものがあり、これらの金員は本件各確定申告における総所得金額の計算上、雑所得に含まれ、また、これらの事実を隠ぺい又は仮装する行為をしたとして、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分は適法であると判断し、控訴人の請求を棄却した。
- 3 本件の前提事実、争点及び争点に関する当事者双方の主張は、次のとおり原判決を補正し、後記のとおり当審における主張を付加するほか、原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の1ないし4に記載されたとおりであるから、これを引用する。
 - (1) 原判決10頁11行目の「10月23日」を「10月27日」に改め、同16頁末行末尾の次及び36頁9行目末尾の次に「（ただし、本件異議決定又は本件裁決により一部取り消された後のもの）」をそれぞれ加える。
 - (2) 原判決31頁10行目の「別表6順号20」を「別表6順号21」に改め、同38頁末行から39頁2行目にかけての「また、この前提として、原告がこの点を争うことが時機に後れた攻撃防御方法であり許されないか。」を削る。
 - (3) 原判決41頁13行目の「原告は、」から20行目の「イ」まで、同46頁16行目の「原

告が、」から47頁6行目まで及び同7行目の「イ 上記アの点をおくとしても、以下のとおりであり、」をそれぞれ削り、同43頁2行目の「ウ」を「イ」に、同16行目の「エ」を「ウ」に、同52頁10行目の「ウ」を「イ」にそれぞれ改める。

(4) 原判決53頁4行目の「同11年中に」を「平成11年から平成12年にかけて」に、同7行目の「平成11年分」を「平成11年分及び平成12年分」に、同62頁2行目の「保守工事代金」を「補修工事代金」にそれぞれ改める。

(5) 原判決71頁7行目の「前記(ウ)及び(エ)」を「前記イ及びウ」に、同16行目の「56万7500円」を「36万7500円」にそれぞれ改める。

(6) 原判決79頁末行の「本件寄附口座又は親の会」を「B又は親の会」に、同80頁17行目の「56万7500円」を「36万7500円」にそれぞれ改める。

(7) 原判決83頁12行目から13行目にかけての「AA●●の1」を「AA●●012」に、同13行目の「AA●●0133」を「AA●●013」に、同15行目の「AA●●0109」を「AA●●010」にそれぞれ改める。

4 当審における主張

(1) 控訴人の主張

ア 本件出納簿について

本件出納簿は、日々の金銭の入出金を記録したものではない。その入金欄及び出金欄の記載は、控訴人が、平成13年5月ころ、Oから説明を受けた支払済み工事代金の内訳及び代金額に基づき、かつ、Oから交付された領収書類が、架空工事代金や水増し工事代金であるとか、偽造文書であるなどとは夢にも思わずに、Oの説明を事実と信じて、本件寄附口座の入出金の状況とA学園の工事費や物品購入費の支払時期とをなるべく関連付ける形で作成したものである。そうすると、通帳の入出金と本件出納簿の記載が一致しているからといって、それ以外の記載が事実と合致しているという理由にはなり得ない。したがって、本件出納簿に記載があるというだけで、実際には存在しない現金の移動を前提として所得認定をした本件各更正処分は違法である。

イ 本件9000万円手形による貸付けについて

控訴人は、Oに騙されて、平成10年7月17日、Bの未払工事代金又は追加工事代金の支払のために本件9000万円手形を振り出し（その後、Oに迫られて本件E学園手形に切り替えた。）、その手形を決済することにより上記工事代金の支払等に充てる趣旨でBに貸し付けたのであり、本件寄附口座からその返済を受けていた平成13年まで、BにOのいう工事代金の未払があるものと信じて疑わなかった。

ウ 本件寄附口座の法的性質について

(ア) 本件寄附口座は、親の会に帰属する。すなわち、銀行預金契約は消費寄託契約であることから、本件寄附口座の名義人である親の会（法人格なき社団）と銀行がその消費寄託契約の当事者であること、現在も乙会長らが本件寄附口座を親の会のものとして使用し、入出金を繰り返していること、控訴人は同口座の預金通帳と印鑑を所持していたものの、親の会の乙会長もキャッシュカードを持って預金の出し入れを行っていたのであり、控訴人は、乙会長の指揮監督の下で親の会の預金の出納事務を代行していたことにより、明らかというべきである。そして、控訴人は、親の会の乙会長との間で、控訴人がA学園に建設費として貸し付けた金員を、寄附金が入金され次第、順次控訴人に返済する方法に

より、A学園の建設費の一部を本件寄附口座の預金から支弁する旨及び施設関連物品を本件寄附口座の預金で購入してBに寄附する旨の合意を遂げ、その合意に基づいて同口座の預金を引き出したのであるし、しかも、Oらによって水増しされた工事代金相当分が控訴人に環流したことはないから、控訴人が不当に利得した事実はない。

他方、本件寄附口座が別件刑事判決の認定のとおり、Bに帰属するものであるとすれば、控訴人は、理事長の地位と権限に基づいて同口座の預金通帳及び印鑑を管理し、その入出金を行っていたものであるから、同口座からの出金ないし資金移動は、Bの意思に基づくものであって、Bが控訴人に利得を与えたものとみるのが相当である。そうすると、仮にその資金移動に不正な目的があったとしても、Bの理事長であった控訴人が領得した金員は、給与所得（賞与）に該当することになり、他方で、Bの金員を自らに不法に贈与したものと解すれば、一時所得に該当することになるから、いずれにせよ雑所得ということとはあり得ない。

なお、本件で問題とされた本件寄附口座からの金員引き出しは、平成10年8月31日以降のものであるが、この引き出しの時点においては、本件寄附口座内にあった金員は、入所予定者ではなく既に入所した利用者の保護者らが入金した寄附金であったから、被控訴人の主張するように、Bの金員と親の会の金員が混和された状態にあったということはないし、そもそも銀行口座の中にいろいろな金員が混和されたために、その預金の帰属が判別不能になるということ自体、法的にあり得ないことである。

(イ) 控訴人は、本件において、本件寄附口座が親の会に帰属することを前提として行われた本件各更正処分等の取消しを求め、その上で、本件寄附口座が親の会に帰属するという被控訴人の主張は、別件刑事事件の前提に照らし、禁反言の原則に反して許されないこと、本件寄附口座がBに帰属するとすれば、控訴人の領得は給与所得に該当するから、雑所得として課税している本件各更正処分等は違法であることを選択的に主張するものである。すなわち、控訴人は、相互に両立しないところの、被控訴人による本件寄附口座が親の会に帰属することを前提とする主張とBに帰属することを前提とする主張のうち、前者について、被控訴人の主張は禁反言の原則に反するから、本件各更正処分等が違法である旨の反論を行っているのである。このように、控訴人は、被控訴人による相互に両立しない主張に対し、選択的に反論を行っているものであり、本件寄附口座が親の会に帰属することを争わない意思を表明しているものではない。したがって、控訴人による本件寄附口座が親の会に帰属するという主張は、相手方の主張する自己に不利益な事実を認めて争わない旨の意思を表明する陳述ではなく、裁判上の自白に該当しない。

仮にそうではないとしても、税額は、所得を基準に税率を乗じて決定されることから、所得の決定要素である収入金額と必要経費に課税要件事実が集約されるとして、収入金額と必要経費が主要事実であるとも考えられ、そうであるとすれば、本件寄附口座の帰属先についての事実を課税処分取消訴訟における主要事実とはならないから、控訴人の上記主張について裁判上の自白は成立しない。

エ 被控訴人の予備的主張について

被控訴人は、後記のとおり、控訴人の経済的利得が給与所得（認定賞与）に該当するとした場合の予備的主張をするが、控訴人はそもそも本件寄附口座から何ら不当な利益を得ていないから、認定賞与を課税されるいわれはない。仮に控訴人がBに帰属するとされる本件

寄附口座から何らかの利得を得ていたとしても、その所得が発生したのは平成10年から平成13年までの間であるから、既に消滅時効にかかっている。

また、この主張は、課税理由を予備的に追加しようとするものであり、裁判所に行政庁たる税務署の仕事を肩代わりさせるに等しい無責任な主張であって、法律課税の原則違反、ひいては三権分立の原則に反する訴訟の遂行となり、許されるべきではない。

オ 本件寄附口座の帰属に関する被控訴人の主張について

控訴人に対する別件刑事判決は、本件寄附口座がBに属することを前提に刑罰を科したのであるが、本件各更正処分等ないし被控訴人の主張は、これと全く異なり、同口座が親の会に属するという前提に立つものである。国の個人に対する各処分が、その場面ごとにご都合主義的に真っ向から矛盾する主張をすることは、同一事案に対する国家権力の行使方法として極めて信義に反し、禁反言の原則に反するから許されないものというべきである。被控訴人（国）は、本件寄附口座がBに帰属することを前提として控訴人に刑罰を科したのであるから、課税の場面においてもそれを覆すことは許されない。

(2) 被控訴人の主張

ア 本件出納簿について

本件出納簿は、控訴人が本件寄附口会計に入金された金員の具体的な用途状況を対外的に証明するために作成したものであり、控訴人が出入金の状況を確認するために作成した点においては正確なものにほかならない。また、本件各工事の工事代金に係る領収書の中には、控訴人の筆跡と酷似した筆跡で作成された建設工事請負契約書や、控訴人が通帳及び印鑑を管理していたJ社への振込依頼書もあることからすれば、Oの偽造領収書類を真正なものとして信じていた旨の控訴人の主張は、事実と反する。

イ 本件9000万円手形による貸付けについて

仮に、控訴人が未払工事代金又は追加工事代金があったと誤信して本件9000万円手形を振り出したとしても、現実に未払工事代金等は存在しなかったのであるから、同手形の振出しは親の会又はBと何ら関係がなく、その返済名下に本件寄附口座から金員を払い戻していた行為は、控訴人の個人的な損害を親の会又はBの金員をもって穴埋めしていたものと評価せざるを得ないところであり、これによって得た経済的利益は雑所得として認定されることになる。

ウ 本件寄附口座の法的性質について

(ア) 本件寄附口座に預け入れられていた金員は、その大半が施設入所予定者の保護者から振込入金された寄附金であるが、保護者らとしては、拠出した金員をA学園の施設運営のために使用し又はBに寄附することを条件として、親の会に対し信託的に譲渡したのであり、親の会の会長である乙会長も、寄附金が適正に使用されるものと信じて、その管理や運用を控訴人に任せていた。ところが、控訴人は、その約半額のみについてA学園名義の領収証を発行して法人本部会計の寄附金台帳等に記載したものの、残りの約半額については、親の会名義の寄附受領証が作成されたのみで、本部会計の収入として経理処理しなかった。本件寄附口座には、このように親の会に対し信託的に帰属していた金員のほか、控訴人が本件会費口座（親の会に帰属する。）から詐取した金員、控訴人が保護者らから詐取した金員が混在していた。

もともと、寄附金の募集主体が形式上は親の会であるとはいえ、実質的にはBであると

解する余地もあり、そうであるとすれば、これはBに帰属し又は帰属すべき金員といえるとする余地もなくはない。しかし、親の会は、Bとは別個の独立した組織であり、入所予定者の保護者からの寄附金の約半額は、入所から半年以内に退所する者に返還するために、親の会としてしばらく保管されていたこと、Bは本件寄附口座の金員を自由に処分できないことなどからして、この点を考慮したとしても、本件寄附口座は、親の会に帰属するものというべきである。

控訴人は、その上で、平成10年2月から平成13年3月にかけて、架空貸付金の返済や架空工事代金の支払などを装って本件寄附口座から払い戻して、本件寄附口会計の現金勘定に入金された金員を延べ82回にわたって取得し、これらを不法に領得していたのである。控訴人の本件に係る経済的利得は、その頻度や態様等に照らし、一時的偶発的な利得といった一時所得の性質を有していないことが明らかであることはもとより、控訴人はBが処分権限を有しない金員を不正に取得したことからして給与所得としての認定もできず、雑所得に区分されるべきものである。

(イ) 控訴人は本件寄附口座が親の会に帰属することを主張したから、この事実について裁判上の自白が成立する。

すなわち、課税処分取消訴訟における主要事実は、所得金額や個々の収入・経費の金額ではなく、その発生原因である具体的事実(所得発生原因事実)であり、本件においては、本件寄附口座の帰属先が親の会であるかBであるかによって、控訴人の不法利得に係る所得区分が雑所得に該当するか給与所得に該当するかが異なることになるし、本件寄附口座が親の会に帰属するとの事実は、本件各更正処分等の適法性を基礎付けるものであるから、控訴人に不利な事実である。したがって、本件寄附口座の帰属先についての事実は本件訴訟における主要事実であり、この点について、控訴人及び被控訴人の主位的主張はいずれも親の会であるということによって一致している。

エ 控訴人の経済的利得が給与所得に該当するとした場合の予備的主張について

仮に本件寄附口座がBに帰属し、控訴人が同口座から不正に領得した金員について、BがBの意思に基づき控訴人に支払ったものと同視できるとすれば、当該経済的利得は、所得税法28条1項に規定する給与所得(賞与)に該当し、その場合、本件各係争年分について控訴人の納付すべき税額等は、以下のとおりとなる。

なお、これを前提とした場合においても、控訴人が本件寄附口座から不正に領得した金員を、A学園の施設等の工事代金として業者に支払ったものと偽装したり、A学園に対する立替金の返済であるとして不正に領得するなどして、自己に帰属すべき所得を隠ぺいした事実が変わりはなく、控訴人は、この隠ぺい事実に基づいて本件各係争年分に係る所得税額の一部を過少に申告していたのであるから、控訴人が新たに納付すべき税額を基礎として、重加算税が課されることになる。

(平成10年分)

① 総所得金額 2800万9725円

次のaの金額からbの金額を控除した金額である(所得税法28条2項、22条2項)。

a 給与等の収入金額 3127万3395円

前記第2の3の前提事実(引用に係る原判決「事実及び理由」欄の第2の2(1)に本件各更正処分の根拠として記載された金額等をいう。以下、この項目においては、この

意味で用いる。)の給与等の収入金額1149万8404円に、Bが控訴人に対して支払った臨時的給与1977万4991円(前提事実記載の雑所得の金額と同額)を加えた金額である。

- b 給与所得控除の金額 326万3670円
aの金額を基に、所得税法28条3項の規定に基づいて算出した金額である。
- ② 所得控除の額の合計額 445万1553円
前提事実記載のとおり
- ③ 課税される総所得金額 2355万8000円
所得税法89条2項の規定に基づき、上記①の総所得金額から上記②の所得控除の額の合計額を控除した後の金額(ただし、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの)である。
- ④ 納付すべき税額(還付金相当額) -43万6496円
次のaの金額からb及びcの各金額を控除した後の金額である。
- a 課税される総所得金額に対する税額 639万3200円
上記③の金額に、所得税法89条1項の規定による税率を適用して算出した金額である。
- b 特別減税額 9万5000円
前提事実記載のとおり
- c 源泉徴収税額 673万4696円
前提事実記載の給与所得に係る源泉徴収税額96万0200円に、上記臨時的給与についてBが源泉徴収すべき税額577万4496円を加えた金額である。
- ⑤ 重加算税 0円
平成10年分の所得税について、控訴人が新たに納付すべき税額は、上記④の-43万6496円(還付金相当額)と本件平成10年分更正処分前の税額-45万9200円(還付金相当額)との差額2万2704円であるが、国税通則法施行令27条の規定に基づく過少申告加算税を課さない部分の税額(平成10年分確定申告書に記載した納付すべき税額-32万4300円と本件平成10年分更正処分前の税額-45万9200円との差額13万4900円)の範囲内の金額となることから、国税通則法68条1項に規定する「過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額」は生じないため、重加算税の金額についても生じない。

(平成11年分)

- ① 総所得金額 3178万6136円
次のaの金額からbの金額を控除した金額である。
- a 給与等の収入金額 3524万8565円
前提事実記載の給与等の収入金額1211万5094円に、Bが控訴人に対して支払った臨時的給与2313万3471円(前記前提事実記載の雑所得の金額と同額)を加えた金額である。
- b 給与所得控除の金額 346万2429円
aの金額を基に、所得税法28条3項の規定に基づいて算出した金額である。
- ② 所得控除の額の合計額 1096万3258円

次の a ないし d の金額の合計額である。

- a 医療費控除の金額 42万2842円
前提事実記載のとおり
- b 寄付金控除の金額 793万6534円
平成11年分における控訴人のBに対する特定寄附金の金額1219万4466円が、控訴人の平成11年分の総所得金額3178万6136円の100分の25に相当する金額794万6534円を超えるため、794万6534円に、所得税法78条1項の規定を適用して算出した金額である。
- c 扶養控除の金額 144万円
前提事実記載のとおり
- d a ないし c 以外の所得控除の金額 116万3882円
前提事実記載のとおり
- ③ 課税される総所得金額 2082万2000円
所得税法89条2項の規定に基づき、上記①の総所得金額から上記②の所得控除の額の合計額を控除した後の金額（ただし、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。
- ④ 納付すべき税額（還付金相当額） -26万5630円
次の a の金額から b 及び c の各金額を控除した後の金額（ただし、国税通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。
- a 課税される総所得金額に対する税額 521万4140円
上記③の金額に、所得税法89条1項の税率（負担軽減法4条の特例を適用したもの）を乗じて算出した金額である。
- b 定率減税額 25万円
前提事実記載のとおり
- c 源泉徴収税額 522万9770円
前提事実記載の給与所得に係る源泉徴収税額93万6800円に、上記臨時的給与についてBが源泉徴収すべき税額429万2970円を加えた金額である。
- ⑤ 重加算税 7000円
平成11年分の所得税について、控訴人が新たに納付すべき税額は、上記④の-26万5630円（還付金相当額）と本件平成11年分更正処分前の税額-45万8400円（還付金相当額）との差額19万2770円であるが、これから、国税通則法施行令27条の規定に基づく過少申告加算税を課さない部分の税額（平成11年分確定申告書に記載した納付すべき税額-29万4980円と本件平成11年分更正処分前の税額-45万8400円との差額16万3420円）を控除した金額2万円（ただし、国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの）に、国税通則法68条1項の規定に基づき、100分の35の割合を乗じて計算した金額である。

（平成12年分）

- ① 総所得金額 2688万3816円
次の a 及び b の金額の合計額である。
- a 給与所得の金額 2564万0616円

次の(a)の金額から(b)の金額を控除した金額である。

(a) 給与等の収入金額 2877万9596円

前提事実記載の給与等の収入金額1196万0156円に、Bが控訴人に対して支払った臨時的給与1681万9440円(前提事実記載の雑所得中、親の会から不正に領得した金額と同額)を加えた金額である。

(b) 給与所得控除の金額 313万8980円

(a)の金額を基に、所得税法28条3項の規定に基づいて算出した金額である。

b 雑所得の金額 124万3200円

前提事実記載の雑所得中、Uからの雑所得の金額と同額である。

② 所得控除の額の合計額 795万0066円

前提事実記載のとおり

③ 課税される総所得金額 1893万3000円

所得税法89条2項の規定に基づき、上記①の総所得金額から上記②の所得控除の額の合計額を控除した後の金額(ただし、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの)である。

④ 納付すべき税額 32万7600円

次のaの金額からb及びcの各金額を控除した後の金額(ただし、国税通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの)である。

a 課税される総所得金額に対する税額 451万5210円

上記③の金額に、所得税法89条1項の税率(負担軽減法4条の特例を適用したもの)を乗じて算出した金額である。

b 定率減税額 25万円

前提事実記載のとおり

c 源泉徴収税額 393万7568円

前提事実記載の給与所得に係る源泉徴収税額88万4600円に、上記臨時的給与についてBが源泉徴収すべき税額305万2968円を加えた金額である。

⑤ 重加算税 17万8500円

平成12年分の所得税について、控訴人が新たに納付すべき税額は、上記④の32万7600円と本件平成12年分更正処分前の税額-20万6040円(還付金相当額)との差額53万3640円であるが、これから、国税通則法施行令27条の規定に基づく過少申告加算税を課さない部分の税額(平成12年分確定申告書に記載した納付すべき税額-18万8880円と本件平成12年分更正処分前の税額-20万6040円との差額1万7160円)を控除した金額51万円(ただし、国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの)に、国税通則法68条1項の規定に基づき、100分の35の割合を乗じて計算した金額である。

(平成13年分)

① 総所得金額 1471万0775円

次のaの金額からbの金額を控除した金額である。

a 給与等の収入金額 1727万4500円

給与所得に係る収入金額991万9500円に、Bが控訴人に対して支払った臨時的

給与735万5000円（前提事実記載の雑所得の金額と同額）を加えた金額である。

- b 給与所得控除の金額 256万3725円
aの金額を基に、所得税法28条3項の規定に基づいて算出した金額である。
- ② 所得控除の額の合計額 657万7343円
次のaないしcの金額の合計額である。
- a 寄付金控除の金額 366万7694円
平成13年分における控訴人のBに対する特定寄附金の金額644万3717円が、控訴人の平成13年分の総所得金額1471万0775円の100分の25に相当する金額367万7694円を超えるため、367万7694円に、所得税法78条1項の規定を適用して算出した金額である。
- b 扶養控除の金額 177万円
前提事実記載のとおり
- c a及びb以外の所得控除の金額 113万9649円
前提事実記載のとおり
- ③ 課税される総所得金額 813万3000円
所得税法89条2項の規定に基づき、上記①の総所得金額から上記②の所得控除の額の合計額を控除した後の金額（ただし、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。
- ④ 納付すべき税額（還付金相当額） -63万9392円
次のaの金額からb及びcの各金額を控除した金額である。
- a 課税される総所得金額に対する税額 129万6600円
上記③の金額に、所得税法89条1項の税率を乗じて算出した金額である。
- b 定率減税額 25万円
前提事実記載のとおり
- c 源泉徴収税額 168万5992円
前提事実記載の給与所得に係る源泉徴収税額53万7100円に、上記臨時的給与についてBが源泉徴収すべき税額114万8892円を加えた金額である。
- ⑤ 重加算税 0円
平成13年分の所得税について、控訴人が新たに納付すべき税額は生じないから、重加算税も生じない。

オ 本件寄附口座の帰属に関する被控訴人の主張について

別件刑事判決において認定された事実は、本件に係る不法領得行為のうち、控訴人が本件寄附口座から平成11年6月2日に420万円及び同月4日に367万5000円の金員を横領したとの公訴事実に基づく認定であり、これらの寄附金については、A学園名義の領収証が発行されて法人本部会計の寄附金台帳等に記載されているのであって、正しくBのために業務上預かり保管中の寄附金を横領したと評価することが可能である。しかも、刑法上の所有権の帰属は、民法の規定とその解釈を前提としながらも、必ずしもこれに拘束されるものではなく、刑法的保護の必要性という観点からの検討が重要とされているが、これに対し、租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているところ、それらの活動ないし現象は第1次的に私法によって規律されているから、課税は原則として私法上

の法律関係に即して行われるべきである。

したがって、刑法の業務上横領罪における被害者の特定と所得税法上の所得源泉とが必ずしも一致しなければならないものではない上、別件刑事事件における裁判所の認定は、本件訴訟に対する関係においては法的効力を有するものではないのであって、被控訴人の主張が信義に反するなどということもない。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、被控訴人のした本件各更正処分等は適法であって、その取消しを求める控訴人の本件請求は理由がないから、これを棄却すべきであると判断する。

その理由は、次のとおり原判決を補正し、後記のとおり当審における主張に対する補足説明を付加するほか、原判決「事実及び理由」欄の「第3 争点に対する当裁判所の判断」に記載されたとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決87頁18行目の「被告は、」から88頁20行目の「もっとも、」までを削る。
- (2) 原判決94頁9行目の「記載があること」を「記載があるほか、Mに対しプロパン、警備、電気工事代金として1971万8000円を支払ったとする内容虚偽の領収証(乙7)に基づいて、その支払が出金欄に計上され、あたかも上記代金を支払うために控訴人の貸付けが行われたかのような体裁がとられていること」に改める。
- (3) 原判決95頁11行目の「89」の次に「、90」を加え、同98頁19行目の「Bに対し」を「B又は親の会のいずれに対しても」に、同99頁2行目の「記載があること」を「記載があるほか、この控訴人からの借入れがLに対する架空の設備追加工事代金の支払のためにされたかのような体裁がとられていること」にそれぞれ改める。
- (4) 原判決99頁19行目の「10日時点」を「17日時点」に、同行から20行目にかけての「記載があると」を「記載があるほか、Mに対し実習用地地盤改良工事代金として588万円を支払ったとする内容虚偽の領収証(乙6)に基づいて、その支払が同月28日付けで出金欄に計上され、あたかもその支払の一部に上記残高相当額が充てられたかのような体裁がとられていることが」にそれぞれ改める。
- (5) 原判決100頁8行目の「そうすると、」の次に「実際には本件寄附口座から同日に75万3764円の払戻しがされていないとはいえ(乙2)、」を加え、同19行目から20行目にかけての「記載があること」を「記載があるほか、この控訴人からの借入れがMに対する架空の実習用地地盤改良工事代金の支払のためにされたかのような体裁がとられていること」に改める。
- (6) 原判決101頁19行目から20行目にかけての「記載があること」を「記載があるほか、Mに対し電気工事代金として246万7500円を支払ったとする内容虚偽の領収証(乙14)に基づいて、その支払が出金欄に計上され、あたかも上記代金を支払うために控訴人の貸付けが行われたかのような体裁がとられていること」に改める。
- (7) 原判決103頁1行目の「記載があること」を「記載があるほか、Mに対し用水面補修工事代金として283万5000円を支払ったとする内容虚偽の領収証(乙8)に基づいて、その支払が出金欄に計上され、あたかも上記代金を支払うために控訴人の貸付けが行われたかのような体裁がとられていること」に改める。
- (8) 原判決104頁15行目の「本件会費口会計」を「本件寄附口会計」に、同106頁8行目から9行目にかけての「記載があること」を「記載があるほか、Mに対し周辺農道補修整備

工事代金として630万円を支払ったとする内容虚偽の領収証(乙15)に基づいて、その支払が出金欄に計上され、あたかも上記代金を支払うために控訴人の貸付けが行われたかのような体裁がとられていること」に、同20行目の「630万円」を「419万3662円」にそれぞれ改める。

(9) 原判決107頁12行目の「したがって、」の次に「実際には本件寄附口座から同日に28万4053円の払戻しがされていないとはいえ(乙2)、」を加え、同114頁12行目の「56万7500円」を「36万7500円」に改める。

(10) 原判決116頁14行目の次に、以下のとおり加える。

「しかも、証拠(乙2、17、98、100の1)及び弁論の全趣旨によれば、平成11年3月9日、本件会費口座から本件寄附口座に297万5000円が送金され、翌10日、控訴人が本件寄附口座から本件寄附口会計を経由して「親の会返済」の名目で297万5000円の金員を引き出し、出金処理したこと、その返済の根拠として作成されたNが297万5000円で圃場新設工事を行ったとする親の会との請負契約書及び親の会宛の領収証(乙9の1・2)は、架空工事を対象としたものであったことが認められる。そうすると、上記の金員は、架空の工事代金の支払名目で親の会から詐取されたものといえるのであり、少なくとも親の会が負担すべき債務ではないから、本件寄附口座から得た控訴人の利得とみるべきである。」

2 当審における主張に対する判断

(1) 本件出納簿について

ア 控訴人は、本件出納簿は、日々の金銭の入出金を記録したものではなく、〇から示された領収書類等が虚偽の文書であるなどとは思わずに、〇の説明を信じて、本件寄附口座の入出金とA学園の工事費や物品購入費の支払時期とをなるべく関連付ける形で作成したものであるから、本件出納簿の記載に基づき、実際には存在しない現金の移動を前提として所得認定をした本件各更正処分は違法であると主張する。

イ しかし、控訴人が作成した本件出納簿は、入金欄には、主に本件寄附口座から控訴人が払い戻した金員が記載され、出金欄には、この入金に呼応するように控訴人が本件寄附口会計から引き出して使用した金員が記載されていて、本件寄附口会計の現金出納を示す帳簿であることが一見して明らかである。そして、その入金欄を子細にみると、本件寄附口座からの払戻しに係る金員が振込料や手数料等の少額なものを除き、当該通帳(乙2)のとおりほぼ正確に反映されているほか、本件会費口座から控訴人が出金して、本件寄附口座には入金せずに本件寄附口会計に入金扱いとした金員、日付は異なるものの控訴人がB名義の預金口座から引き出した丁寄附分及び戊寄附分に係る金員、控訴人自身において貸し付けたり返済をした事実のないことを自認する金員が記載されているから、貸付けや返済を装ったものを除いて入金状況が正確に把握できるといえ、これに対応した出金状況も正確に記載されていることが十分に認められるものといえる。以上に加え、控訴人は、税務調査において、本件寄附口座からの払戻しに係る金員等を適切に使用したことの証拠として本件出納簿を提出したほか、本件寄附口座を保有する親の会の乙会長に対しても、本件出納簿を根拠として、本件寄附口座からの払戻しに係る金員等を正当な目的で費消した旨説明していたことを考え合わせると、本件出納簿は、控訴人が本件寄附口会計の現金勘定に入金された金員の具体的な用途を対外的に証明するために作成されたものと認めることができるという

べきである。

したがって、本件出納簿は、本件寄附口座からの払戻しに係る金員を含め、本件寄附口座会計における現実の金銭の流れが記載されたものであり、後記のとおり摘要欄の信憑性は別として、その点に関する証明力はあるというべきであるから、この点に関する控訴人の主張は採用できない。

ウ 控訴人は、Oから領収書類等を示されて本件出納簿を作成する際、その文書が虚偽であるとは思わず、Oの説明を信じていた旨主張するが、失当というべきである。

すなわち、控訴人は、Oから交付された領収書類等が偽造又は虚偽のものであったことを認めているところ、本件出納簿を作成したときの状況について、税務調査を受けて本件寄附口座からの出金等の用途を説明する必要に迫られ、Oに対し領収書類等の資料を提示するよう求め、Oは、控訴人の申し出を受けて本件各工事の領収書類等を交付したが、その際、Oの指示でその場にいたMの社員と控訴人とで金額欄を記入し、かつ、本件寄附口座からの出金額に近い領収書を選び出して、その出金の日をもって領収書の日付欄を記入した旨陳述している（甲62）。控訴人の上記陳述によっても、Oの提示した領収書類等の作成に控訴人も関わっているというのであり、しかも、その金額欄や日付欄の記入経緯からしても、金銭の用途説明についてつじつま合わせをしようと画策したことがうかがわれ、領収書類等が虚偽のものとは知らなかったなどという控訴人の主張は採用できない。

また、証拠（甲40、41、52、乙33、42、44、45、48）によれば、控訴人、O、理事のe及びNのS社長は、A学園の施設の建設や運営に関連して、入園者の保護者から集めた寄附金や国等から交付される補助金の一部を不正に領得し、自らの利益を図る謀議をしたこと、その具体的な方策は、A学園の建設費や什器備品等の施設関連費について、代金を水増しした領収書類を作成したり、架空請求を仕立て上げたりして、その分をBや親の会から支出させて領得するというものであったことが認められる。また、控訴人自身、別件刑事事件の捜査官に対する取調べにおいて、SからBの設立資金として多額の金員を借りたため、O、e、Sらが工事代金を水増ししていることを知りながら、その支払をして借金の返済をしていて、自らも、施設で使用する物品の購入に当たって、Uというペーパー会社を設立し、これを介して架空の支払や過剰な支払を行って着服を働いた旨、不正な利得を得た方策について具体的に供述している（乙33）。

以上を考え合わせると、控訴人が主張するように、本件出納簿の作成に当たってOから領収書類等の交付を受けたとしても、控訴人は、これが虚偽のものであることを当然に了解していたといえるのであり、少なくとも本件で問題とされた本件出納簿の摘要欄の記載は、控訴人において、金員の用途を取り繕って不正に受領ないし費消した事実を隠ぺいし、又は仮装したものといえることができる。

(2) 本件9000万円手形による貸付けについて

控訴人は、Oに騙されて本件9000万円手形を振り出し、その後、本件E学園手形に切り替えたものの、Bに工事代金の未払があると信じて、その手形を決済することにより、相当額をBに貸し付けた旨主張する。

しかし、控訴人の主張によれば、控訴人は、自己を振出人とする本件9000万円手形を振り出した後、直ちにOに求められてE学園振出しの本件E学園手形に切り替えたというのであるから、E学園としてA学園の建設工事費を支払うべき根拠が見出し難いことも考慮すれば、

Bの未払工事代金に充てる意図で振り出したというより（なお、この点を認めるに足りる証拠はない。）、E学園が資金調達を図る目的で振り出したとみるのが自然である。また、控訴人は、本件E学園手形の決済資金の調達方法として、本件寄附口座から出金した分で約5500万円、Bが金融機関から借り入れた分で約2750万円、控訴人が立て替えた分で約870万円を賄ったと陳述しているところ（甲63）、控訴人の立替分についての真偽はともかくとしても、そのほとんどの決済資金は控訴人が用立てたものでないことから、控訴人が自ら決済してその相当額を貸し付けたとみることができない（なお仮に、控訴人による貸付けがあったとしても、その貸付先は、Bではなく、E学園である。）。

さらに、控訴人も自認するとおり、控訴人はOに騙されて本件9000万円手形を振り出したのであり、真実はその当時においてBに工事代金の未払はなかったというのであるから、たとえ控訴人が手形の決済資金を拠出したとしても、Oに対し損害賠償請求権を取得することがあり得るのはともかくとして、Bに対し立替払請求権を取得するか、貸金請求権を取得するという根拠を見出すことはできない。

したがって、控訴人が本件9000万円手形（本件E学園手形）を決済したからといって、その決済資金相当額の返済を本件寄附口座や本件寄附口会計から受けることはできないのであって、これに反する控訴人の主張は採用できない。

(3) 本件寄附口座の法的性質について

ア 被控訴人は、本件寄附口座（本件寄附口座に係る預金債権を意味すると考えられる。）が親の会に帰属するとの主張を弁論で陳述しているところ、控訴人もその旨陳述していることにより、この事実について裁判上の自白が成立すると主張する。

所得税についての課税処分取消訴訟において、当事者の攻撃防御方法の対象となる主要事実は、所得を構成する要素である収入金額と必要経費等の各金額がまずこれに該当すると解されるが、これにとどまらず、各種所得の種類を区分する要素となる具体的事実、すなわち、所得発生原因事実もまた主要事実であると解すべきである。

なぜなら、課税標準である総所得金額（所得税法22条1項、2項）を構成する各種所得は、利子所得（同法23条）、配当所得（同法24条）、不動産所得（同法26条）、事業所得（同法27条）、給与所得（同法28条）、譲渡所得（同法33条）、一時所得（同法34条）あるいは雑所得（同法35条）に区分されるが、その所得の種類ごとに収入金額の発生原因となる事実が異なるのみならず、所得の計算方法も異なり、収入金額あるいは総収入金額から必要経費その他の費目を控除するか否か、控除する場合の費目の内容がそれぞれ異なっている。そうすると、課税処分の対象となる所得の種類がいずれであるかは、所得の収入金額あるいは総収入金額の認定や算出についても、また、所得の計算に当たって控除すべき必要経費その他の費目の有無や種類あるいは金額の計算についても、その前提となるのであり、所得金額を確定させる基本的かつ重要な要素といえる。したがって、各種所得の発生原因事実は、納税義務者の所得税に関する権利ないし法的地位を発生、変更又は消滅させる法律効果を直接発生させる事実であるといえるから、課税処分の取消訴訟において、当事者の攻撃防御方法の対象となる主要事実であると解すべきことになる。

以上によれば、本件において、本件寄附口座が親の会に帰属するのかBに帰属するのかは、その認定の違いにより、控訴人の収入が雑所得であるか、給与所得であるかが異なり、これにより収入金額あるいは総収入金額から控除される費目や額が異なることになるので

あるから、本件各更正処分の適否を審理する本件訴訟においても、控訴人の法的地位を直接変動させる主要事実と解される（実質的にみても、本件訴訟における基本的かつ重要な攻撃防御方法となっていることが明らかである。）。

イ 以上を前提に検討すると、被控訴人は、本件寄附口座が親の会に帰属すると主的に主張し、控訴人もまた第1次的にはこれが親の会に帰属すると主張しているのであるから、この点について、裁判上の自白が成立しているというべきである。

控訴人は、控訴人の主張は、被控訴人の主張に対応して、本件寄附口座の帰属が親の会であるかBであるかを選択的に主張しているとして、裁判上の自白が成立しないと主張する。しかし、控訴人のいう選択的な主張は、その態様に照らし、選択な主張をすることが訴訟上認められない相矛盾した主張であるのみならず、控訴人は、本件訴訟の当初において、本件寄附口座が親の会に帰属すると主張し、その後もこの主張を維持しているのであるから、控訴人の主張を前提としても、この点について裁判上の自白が成立していることに変わりがない。控訴人の主張は、失当である。

ウ しかしながら、本件訴訟の審理経過に鑑み、念のため、本件寄附口座の帰属について検討しておく、前記前提事実に加えて、証拠（甲62、63、乙88、95ないし97）によれば、次の事実が認められる。

(ア) 控訴人は、A学園の開設に先立ち、Oらと謀議の上、その建設費に充てるとともに一部を不当に利得することを図って、入所希望者の保護者から寄附金を集めていたが、入所前に寄附金を募ることは寄附の強要につながるようになって好ましくないとの指導を埼玉県から受けたため、入所予定者の保護者による親の会を作り、そこに寄附金を集めようと計画した。そこで、控訴人は、平成10年1月中旬ころ、Oに紹介された乙会長を訪ね、入所予定者の保護者で構成するG学園保護者会の会長に就任することを要請し、乙会長は、同月21日、これを了承して、控訴人の求めに応じてF信用金庫八潮南支店に「G学園親の会代表幹事、乙」名義のG口座を開設し、次いで、正式名称がA学園に変更されたことに伴い、同年2月5日、同支店に「A学園支援する親の会会長、乙」名義の本件寄附口座を開設し、G口座の残高を本件寄附口座に移した。

(イ) 乙会長は、入所者の保護者として施設の建設や運営に協力するのは資金面の援助を含めて当然のことと考え、本件寄附口座が寄附金を受け入れるためのものであることを了解していた。また、乙会長は、G口座の開設当初は自ら通帳と印鑑を管理していたが、自宅と上記金融機関の支店とは距離が離れていて、預金の引き出しが難儀であることも手伝って、本件寄附口座を開設してからは、その通帳と印鑑を控訴人に預け、控訴人がA学園の建設費や施設運営費に充てるという正当な目的に限って預金を払い戻すことを了承していた（本件のように、水増し請求や架空請求に係る工事代金、架空の貸付金、又はBや親の会が負担すべきでない債務の支払のために引き出すことまで了承していたものではないことが明らかである。）。

(ウ) 控訴人は、乙会長から預かった通帳や印鑑を用いて、本件寄附口座に入金された保護者からの寄附金を随時引き下ろすなどしていた。控訴人は、保護者のBに対する寄附金について、半額はA学園名義の領収証を発行し、残りの半額は親の会名義の寄附受領証を発行して、前者についてのみ法人の本部会計に入金して寄附金台帳等に記載するという経理処理を行っていた。

(エ) A学園が開設した直後の平成10年4月5日、親の会が正式に発足し、規約も制定され、乙会長がそのまま会長に就任した。乙会長は、保護者から寄附金の入金確認を直接受けることもあったので、本件寄附口座の入出金の状況を随時把握しておきたいと考え、同年5月18日、同口座を開設した金融機関に対しファックスアンサーサービスを申し込み、入出金があった際にファックスでその内容を知らせてもらうこととした。

上記認定によれば、本件寄附口座は控訴人の働きかけにより開設され、かつ、通帳や印鑑は控訴人が管理して、払い込まれた寄附金を控訴人が随時引き下ろしていたのであるが、保護者から払い込まれた寄附金はA学園の建設費や施設運営費に充てる目的で使用されることが前提となっていて、乙会長も、その前提の下に控訴人に対し通帳や印鑑を預けたのであって、控訴人が口座の資金を自由に処分できるわけではなかった。また、寄附金を出捐する保護者は、Bに寄附する目的で本件寄附口座に送金するのであるが、それは親の会を通じてBのために寄附金を使用されることを意図していたといえるのであって、乙会長に入金確認をする保護者もいたことからしても、本件寄附口座がBに直接に帰属すると考えていたということにはならない。

したがって、本件寄附口座は、当事者双方が第1次的に主張するとおり、親の会に帰属するものと解することができることになる。もっとも、別件刑事判決(乙32)は、本件に係る不正利得の一部である平成11年6月2日付けの420万円及び同月4日付けの367万5000円について、控訴人はこれらの金員をBのため本件寄附口座で業務上預かり保管中であつたところ、これらを自己が管理する他の預金口座に振込入金して着服横領したと認定している。しかし、別件刑事判決は、控訴人が、本件寄附口座は親の会に帰属し、控訴人は親の会の乙会長の了解の下に親の会に対する控訴人の貸付金の返済としてその預金の払戻しを受けたと主張して、当初は公訴事実を否認し争っていたのを、一転して罪状全部を認めたことを前提にされた判決であり、本件寄附口座の私法上の帰属が争点とされたわけではなく、これについて認定しているとは解されない。要するに、別件刑事事件は、本件寄附口座が親の会に帰属するか否かにかかわらず、保護者が入金した寄附金はBのために使用されるべきことが親の会を含めて関係者において了解されていたから、同口座を管理してBのために出金することを任されていた控訴人の着服行為による被害者は、寄附先のBであると実質的にいえることを前提とした認定、判断とも解することができるのであって、本件訴訟において、本件寄附口座の私法上の法的地位としての帰属者が親の会であると認定することは、必ずしも別件刑事事件における認定と齟齬するものとはいえない。

エ 以上のとおり、本件寄附口座は親の会に帰属するものと解すべきであるから、本件寄附口座がBに帰属することを前提として控訴人の利得が給与所得に該当するとし、控訴人の納付すべき税額等を算定した被控訴人の予備的主張については、判断しない。

(4) 本件寄附口座の帰属に関する被控訴人の主張について

控訴人は、別件刑事判決は本件寄附口座がBに帰属することを前提に控訴人に刑罰を科したところ、本件の税務訴訟(及び本件各更正処分等)において被控訴人がこれと異なる主張をすることは、国家権力の行使方法として信義に反し、禁反言の原則に反するから許されないと主張する。

しかし、上記のとおり、別件刑事判決は本件寄附口座の私法上の帰属についてまで認定しているわけではなく、控訴人が同口座に入金された寄附金をBのために保管していたと認定し

ているのであるから、控訴人の主張は前提を欠く。また仮に、別件刑事判決が本件寄附口座の帰属先がBであると認定し、同事件において検察官もその旨主張していたとしても、弁論主義の適用を受ける本件の税務訴訟において、被控訴人が、相手方当事者の主張や立証を前提として、刑事事件とは別個の資料等に基づき、本件寄附口座の帰属先について異なる主張をすることが禁じられるいわれはなく、それが国家権力の行使方法として信義に反するとはいえないというべきである。

控訴人の主張を採用することはできない。

第4 結論

よって、控訴人の本件請求は理由がないから、これを棄却した原判決は正当であって、本件控訴は理由がない。

東京高等裁判所第24民事部

裁判長裁判官 三輪 和雄

裁判官 内藤 正之

裁判官 齋藤 紀子