

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国(茂原税務署長)
令和元年5月30日棄却・控訴

判 決

原告	有限会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	布村 重成
被告	国
同代表者法務大臣	山下 貴司
処分行政庁	茂原税務署長 廣中 洋一
指定代理人	別紙1 指定代理人目録のとおり

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は、原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

- 1 茂原税務署長が平成27年6月29日付けで原告に対してした次の各更正処分の部分を取り消す。
 - (1) 原告の平成19年10月1日から平成20年9月30日までの事業年度の法人税の更正処分のうち所得金額がマイナス2759万9125円を超える部分及び翌事業年度に繰り越す欠損金が7324万2188円を下回る部分
 - (2) 原告の平成20年10月1日から平成21年9月30日までの事業年度の法人税の更正処分のうち所得金額がマイナス3108万7902円を超える部分及び翌事業年度に繰り越す欠損金が1億0433万0090円を下回る部分
 - (3) 原告の平成21年10月1日から平成22年9月30月までの事業年度の法人税の更正処分のうち所得金額がマイナス209万1027円を超える部分及び翌事業年度に繰り越す欠損金が1億0252万0634円を下回る部分
 - (4) 原告の平成22年10月1日から平成23年9月30日までの事業年度の法人税の更正処分のうち所得金額がマイナス1558万3498円を超える部分及び翌事業年度に繰り越す欠損金が1億1810万4132円を下回る部分
 - (5) 原告の平成23年10月1日から平成24年9月30日までの事業年度の法人税の更正処分のうち翌事業年度に繰り越す欠損金が1億0526万5326円を下回る部分
 - (6) 原告の平成24年10月1日から平成25年9月30日までの事業年度の法人税の更正処分のうち翌事業年度に繰り越す欠損金が9539万4395円を下回る部分

(7) 原告の平成25年10月1日から平成26年9月30日までの事業年度の法人税の更正処分のうち翌事業年度に繰り越す欠損金が7636万1552円を下回る部分

2 茂原税務署長が平成27年6月29日付けで原告に対してした次の各納税告知及び次の各税に係る重加算税の各賦課決定を取り消す。

(1) 原告の平成20年1月から同年6月まで、同年7月から同年12月まで、平成21年1月から同年6月まで及び同年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のうち、それぞれ13万6542円を超える部分

(2) 原告の平成22年1月から同年6月まで、同年7月から同年12月まで、平成23年1月から同年6月まで、同年7月から同年12月まで、平成24年1月から同年6月まで及び同年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

(3) 原告の平成25年1月から同年6月まで、同年7月から同年12月まで、平成26年1月から6月まで及び同年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及び復興特別所得税の各納税告知のうち、それぞれ21万7026円を超える部分

第2 事案の概要等

1 事案の概要

原告は、平成20年9月期（平成19年10月1日から平成20年9月30日までの事業年度をいい、他の事業年度も同様に表記する。）から平成26年9月期までの各事業年度（以下「本件各事業年度」という。）の法人税の確定申告において、自己の従業員であるとする乙（以下「乙」という。）に給与を支給したとして、その支給額を損金の額に算入して申告した。これに対し、茂原税務署長（処分行政庁）は、上記支給額につき、乙に対する給与であるかのように事実を仮装して経理することにより原告代表者に対して支給された役員給与の額と認め、①法人税法34条3項（平成25年9月期までは、平成26年法律第10号による改正前のもの。なお、同改正の前後で、同項の規定の実質に差異はない。以下、同改正の前後を通じて、単に「法人税法」と表記する。）に基づき、法人税の所得の金額の計算上、上記支給額を損金の額に算入することはできないなどとして、平成27年6月29日付けで、本件各事業年度に係る法人税の各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）をするとともに、②原告代表者に対する役員給与に該当するとした金額につき、所得税法183条1項に基づき、平成20年上期から平成26年下期まで（上期とは、1月から6月までの期間をいい、下期とは、7月から12月までの期間をいう。以下同じ。）の各期間（以下「本件各期間」という。）について納付すべき源泉所得税（平成25年1月以降については、復興特別所得税を含む。以下、復興特別所得税の発生しない期間についても、便宜上、両税を併せて「源泉所得税等」という。）が発生しているとして、その納税告知処分（以下「本件各納税告知処分」という。）をし、さらに、③国税通則法の規定に基づき、本件各期間に係る不納付加算税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。）をした。

本件は、原告が、被告を相手に、本件各更正処分、本件各納税告知処分及び本件各賦課決定処分（以下、これらを併せて「本件各処分」という。）の取消しを求める事案である。

2 関係法令

法人税法の定めは別紙2-1、所得税法の定めは別紙2-2、国税通則法（67条につき平成30年法律第16号による改正前のもの、68条につき平成28年法律第15号による改正前のもの、70条及び73条につき平成27年法律第9号による改正前のもの。以下、これら

の改正の前後を通じて「通則法」という。)の定めは別紙2-3のとおりである。

3 前提事実(争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実)

(1) 当事者等

ア 原告は、平成8年3月●日、建設用機械及び車両の企画・設計・製造・販売等を目的として設立された会社であり、肩書地に事務所(以下「本社事務所」という。)を設置している青色申告事業者である。

イ 原告の取締役は、本件各事業年度・本件各期間を通じて原告代表者のみであったが、平成26年10月1日、乙が取締役に就任し、原告代表者が代表取締役に就任した。

ウ 原告の関連会社には、原告代表者が代表取締役を務めるB株式会社(以下「B」という。)及び原告代表者の配偶者である丙が代表取締役を務める有限会社C(以下「C」といい、Bと併せて「本件各関連会社」という。)がある。

エ 乙は、平成3年7月頃、千葉県長生郡に木造2階建ての建物(1階67.90㎡、2階42.23㎡。以下「本件家屋」という。)を新築し、それ以降現在に至るまで本件家屋に居住している(乙23)。

(2) 乙への支給に関する経理処理等

ア 原告は、本件各事業年度に属する各月(以下「本件各月」という。)において乙に対して支払ったとする月額45万円(以下「本件各支給額」という。)につき「給与手当」として経理処理し、本件各事業年度における法人税の所得金額の計算上、損金の額に算入した。

イ 原告は、本件各期間を通じ、本件各支給額に係る源泉所得税等として月額1万2760円、社会保険料として月額5万3737円(ただし、平成22年4月分~9月分においては5万8331円)を、それぞれ乙に係る預り金として経理処理した。

ウ 本件各事業年度・本件各期間において、乙に対しては、毎月40万円が、原告から同人名義の銀行口座に振り込む方法により支払われていた。なお、上記の振込金額は、本件各支給額(45万円)から、上記イの源泉所得税等の額及び社会保険料の額を差し引いた後の金額に、若干の加算をした金額に相当する。

(3) 本件訴訟に至る経緯

ア 原告は、本件各事業年度の法人税について、別表4記載の「確定申告」欄記載のとおり、いずれも法定申告期限までに申告した。

イ 茂原税務署長は、平成27年6月29日付けで、原告に対し、別表4記載の「更正処分」欄記載のとおり本件各更正処分をし、本件各更正処分に係る各通知書(以下「本件更正通知書」という。)はその頃原告に到達した。また、茂原税務署長は、同日付けで、別表5-1記載の「本件各納税告知処分及び本件各賦課決定処分」欄記載のとおり本件各納税告知処分及び本件各賦課決定処分をし、これらの処分に係る各通知書(以下「本件源泉所得税等通知書」という。)は、その頃原告に到達した。

本件更正通知書に附記された更正の理由は、平成20年9月期分については別紙5-1のとおりであり、平成21年9月期、平成22年9月期、平成23年9月期、平成24年9月期、平成25年9月期、平成26年9月期についてもほぼ同様の理由である。本件源泉所得税等通知書に附記された納税の告知の理由並びに不納付加算税及び重加算

税の徴収の理由は、別紙５－２のとおりである。

ウ 原告は、平成２７年８月２１日、本件各処分を不服として異議申立てをしたが、同年１１月１９日付けでこれを棄却する旨の決定を受けた。そして、原告は、同年１２月１６日、審査請求をしたが、国税不服審判所長から平成２８年１２月６日付けでこれを棄却する旨の裁決を受け、その裁決書謄本は、同月１３日頃、原告に送達された。（甲１０の１及び２）

エ 原告は、平成２９年６月８日、本件訴えを提起した。

４ 争点

- (１) 本件各支給額は原告代表者に対する役員給与に該当するか
- (２) (本件各支給額が原告代表者に対する役員給与に該当するとした場合、) 本件各支給額は事実を仮装して経理をすることにより支給されたものであるか
- (３) 本件各処分に理由付記の不備の違法があるか

５ 争点に関する当事者の主張の要旨

争点に関する当事者の主張の要旨は別紙３のとおりである（同別紙で定義した用語は、本文でも用いる。）。また、被告が本件に関して主張する課税の根拠及び計算は別紙４記載１（１）、同２（１）及び同３（１）各記載のとおりであり、これらに係る被告の主張は同記載１（２）、同２（２）及び同３（２）各記載のとおりであるが、上記争点となっている点を除き、原告はこれを争うことを明らかにしていない。

第３ 当裁判所の判断

当裁判所は、原告が乙に対する給与として支給したとする本件各支給額は、乙が原告の従業員として労務を提供したことに対する対価ではなく、原告代表者が個人として負担すべき費用を原告が負担したものであって、原告代表者に対する役員給与を支給したものと認められ、かつ、事実を仮装して経理をすることにより支給されたものと認められることなどから、本件各処分はいずれも適法であり、原告の請求は理由がないから棄却すべきであると判断する。その理由の詳細は、以下のとおりである。

１ 認定事実

前記前提事実に加え、後掲の各証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

(１) 原告及び本件各関連会社の設立・経営状況等

ア 原告代表者は、昭和５７年５月に土木・建築業を業とするＢ（本店所在地は、当初は千葉県長生郡であり、後に千葉県茂原市に移転した。）を設立し、次いで、昭和６３年２月にＢで使用する建設用機械の修理等を業とするＣ（本店所在地は、当初は●●であり、後に●●に移転した。）を設立し、Ｂにおいては自ら代表取締役として、Ｃにおいては、自身の配偶者を取締役とし、自らは実質的な経営者として、両社の業務に当たっていた。その後、原告代表者は、Ｂで使用する機械を自ら設計、製造することを企図し、平成８年３月●日、建設用機械の企画、設計等を業とする原告（本店所在地は、当初は茂原市●●であり、同年７月２７日に同市茂原●●に移転した。）を設立した。原告の役員（取締役）は、設立当初は原告代表者のみであったが、平成２６年１０月１日に乙が取締役に就任し、原告代表者が代表取締役に就任した。（以上につき、甲１の１、１の２、１５、乙１０、１１、原告代表者本人、弁論の全趣旨）

イ Ｂは、崖などの特殊な現場における法面工事を得意とし、原告が設計しＣが製作する

建設用機械も、そのような高所法面における切崩し、掘削、抜根、整形等の作業を行うための特殊な機械であった。しかし、経済不況の長期化等の影響から、原告及び本件各関連会社の経営状態は悪化し、平成16年度には千葉県中小企業再生支援協議会の支援を受け、平成20年度以降から経営が安定するようになった。(甲31、乙17)

ウ 原告は、本件各事業年度・本件各期間中、乙を除き2名程度の従業員を雇用していた(1人当たりの給与額は、月額20～25万円程度。)が、実際には本件各関連会社で業務を行わせており、原告の業務は原告代表者が殆ど1人で行っていた。なお、原告は、平成9年頃に購入したマンションを本社事務所として使用していたが、その1～2年後以降は、原告代表者がたまたま経理の事務のため使用するほかは、殆ど使用しなくなった。(原告代表者本人)

(2) 原告代表者と乙との出会い等

原告代表者は、昭和61年頃、乙の実家が経営していたスナックに訪れた際、乙と知り合い、昭和62年頃から交際を始めた。乙は、原告代表者と知り合う以前から2人の子(昭和56年及び昭和58年の生まれ)を育てていたところ、原告代表者との交際を開始した後の昭和63年に3人目の子が生まれた。一方、原告代表者は、婚姻していたものの、配偶者とは別居状態が続いており、平成3年7月頃に乙が本件家屋を新築したのを機に、本件家屋で乙と同居するようになった。(前提事実(1)エ、証人乙、原告代表者本人)

(3) 原告代表者の本件家屋における業務の実施等

ア 原告代表者は、原告の業務として、本件各関連会社で使用又は製作する建設用機械等の開発、企画、立案及び設計のほか、他社に販売する建設用機械の設計等を行い、これらについて特許出願をして多数の特許権を取得している。原告代表者のこのような業務は、もっぱらパソコンを用いて行っている。(甲15、16〔枝番号を含む〕、28～31、乙10、17)

イ 原告代表者は、平成10～11年頃、乙の子が自立して家を出たために本件家屋の2階のうち1室が使われなくなったことから、その部屋を自己の仕事用に使用してもらうこととし(本件仕事場)、それ以降、本件仕事場に座卓(現在は文机)と座椅子を置き、そこにパソコンを持ち込んで上記アの仕事をしている。(甲14～16〔枝番号を含む〕、乙10、13、証人乙、原告代表者本人)

(4) 乙の仕事等

ア 乙は、平成2年2月から平成9年10月までD有限会社で事務員として勤務し、月額30万円の給与を得ていたが、同社が倒産して失職したところ、原告代表者から、原告を設立したので事務をやらないかと誘われ、上記会社と同様の勤務条件(午前9時から午後3時まで、月額30万円)で勤務することとした。そして、乙は、平成9年10月頃から、本社事務所に毎日出勤し、掃除や電話番、郵便物の受取り等の事務を行っていたが、原告代表者は日中はBの事務所に出社していたため、本社事務所に出社することは殆どなく、本社事務所には電話も殆どかかってこなかったことから、乙は時間を持て余してしまう状態であった。その後1～2年ほどして、本社事務所は事務所として使用されなくなり(上記(1)ウ)、乙が本社事務所に勤務することもなくなった(甲11の2、14、15、証人乙、原告代表者本人)。

イ その後、乙は、専ら自宅である本件家屋において活動していたが、その勤務時間は具

体的に定められておらず、出退勤も管理されていなかった。日中は、日常の家事（本件仕事場の清掃を含む。）を行う傍ら、原告代表者から指示された買い物（不祝儀袋、印紙、プリンターのインク、印刷用紙、中元・歳暮等の贈答品）、銀行における支払手続、振込用紙の取得、郵便局での郵便物の受発送、公共機関に提出する書類の用紙の取得や書類の提出などをしていたほか、原告が所有する自動車の保険に係る手続を原告代表者に代わってすることもあった。他方、原告の固定電話は本件家屋に引かれておらず、原告にかかってくる電話は原告代表者の携帯電話に転送される仕組みとなっていたため、原告宛ての電話を乙が受けることはなかった。また、夜間は、本件仕事場で原告代表者が仕事をしている間は、原告代表者にいつ呼ばれても直ちに対応できるよう、寝ないで待機しており、原告代表者の要望に応じて、お茶を入れたり、夜食を作ったり、マッサージをするなどしていた。このような待機状態は、朝方まで続くことも、しばしばであった。

なお、このような本件家屋における乙の活動は、後記（５）アのとおり原告から給与が支払われなかった平成１５年８月から平成１９年１２月までの間においても、従前と同様に行われていた。

（以上につき、甲１７、１８、乙１０、証人乙、原告代表者本人、弁論の全趣旨）。

ウ 原告は、本件各事業年度・本件各期間中、乙に係る出勤簿（本件出勤簿）を作成していたが、これは乙を社会保険の資格者とする目的で作成していたものであり、毎月１７日以上出勤したこととなるように、かつ、休日は出勤したこととはならないように調整した上で作成していた（乙９〔枝番を含む。〕、証人乙、原告代表者本人）。

（５）乙の給与、社会保障費、住民税等

ア 原告は、平成１２年７～８月頃から、乙に対する給与名目の支払額を月額４５万円とし、給与額から源泉所得税等及び社会保険料を控除した残金が約３８万円となることから、これに原告代表者の送迎に用いる乙の車のリース料として約１～２万円を加えて、実際の振込額がちょうど４０万円になるよう調整して支払っていた（原告代表者は、平成１３～１４年頃には、乙の車で出勤することはなくなったが、その後も手取額で４０万円の支払は続けられた。）。

その後、原告の経営が悪化した（上記（１）イ）ため、平成１５年７月頃から平成１９年１２月までは、乙に対する給与名目の支払はなかったが、平成２０年１月以降再開された（本件各支給）。

なお、上記の給与名目の支払がなかった期間中、少なくとも平成１９年２月以降は、原告代表者個人が、乙に対して毎月４０万円を支払っていた。

（以上につき、甲１１の２、１４、１５、乙２４、原告代表者本人、弁論の全趣旨）

イ 乙は、平成９年１０月２３日、原告に使用される者として厚生年金保険の被保険者の資格を取得し、平成１５年７月３１日に同資格を喪失したが、平成２０年１月１日に再び原告に使用される者として同資格を取得するとともに、健康保険の被保険者の資格も取得した（甲１１の２、１３、乙２〔枝番を含む。〕）。

ウ 原告は、本件各支給に係る給与支払報告書を乙の住所地である●●に提出しておらず、乙に対しては住民税が課せられていなかった（乙６〔枝番を含む。〕、弁論の全趣旨）。

２ 争点（１）（本件各支給額は原告代表者に対する役員給与に該当するか否か）について

（１）法人税法３４条４項は、同条１項から３項までに規定する給与（内国法人がその役員に対

して支給する給与)には、債務の免除による利益その他の経済的な利益を含むものと規定している。これは、法人が役員に対して付与する経済的利益は、その実質をみれば当該役員に対して給与を支給したのと同様の経済的効果をもたらすものといえる場合が少なくないこと、また、そのような場合においては通常、役員の職務に対する対価としての性質も否定し難いことなどから、同条1項から3項までの適用上、そのような経済的利益も役員給与に含まれるものとして扱うこととしたものと解される。そして、役員が個人として負担すべき費用を法人が負担することによって当該役員に付与される経済的利益についても、以上の趣旨は該当するものと解されるところ、これを同条1項から3項までの適用上、役員給与に含まれないものとして扱うべき理由はないから、その負担額について、同条4項が定める「その他の経済的な利益」に該当するものと解するのが相当である。

ところで、本件においては、原告から乙に対し給与名目で月額45万円の支給がされている(本件各支給)ところ、被告は、本件各支給額は乙の原告における従業員としての労務の対価とは認められず、その実質は、乙が原告代表者との私的な関係に基づいて日常生活の域を超えない範囲の労務を提供していたことに対するものであるから、原告代表者が個人として負担すべき費用を原告が負担したものである旨主張する。そこで、以下、被告のかかる主張について検討する。

- (2) 上記に認定したとおり、乙は、原告が設立されて約1年半後の平成9年10月頃から本社事務所で掃除や電話番などの事務を行っていたものの、本社事務所における業務量は少なく、時間を持て余してしまう状態であり、その後1~2年ほどして本社事務所が事務所として使用されなくなっただけからは、乙が本社事務所に出勤することはなかったものである(認定事実(4)ア)。そして、平成10~11年頃から、原告代表者が本件家屋の2階のうちの1室である本件仕事場で原告の業務(建設用機械の開発、企画、立案及び設計等)を行うようになり、乙は原告代表者の世話をしていた(認定事実(3)イ、(4)イ)のであるが、そもそも原告代表者と乙とは、原告が設立される前の昭和62年頃から交際を始め、平成3年7月頃からは同居していた間柄であり、本件家屋は原告代表者が乙と共同生活を営んでいた自宅であって、原告代表者が本件仕事場で仕事をするようになったのも、乙の子が自立して家を出たために本件家屋の2階のうちの1室が使われなくなったためである(認定事実(2)、(3)イ)。乙の本件家屋における勤務時間は具体的に定められておらず、出退勤も管理されておらず、乙が活動していた時間帯は、日中のみならず、夜間、場合によっては朝方まで及ぶものであった(認定事実(4)イ)ところ、その活動内容をみても、日中に行っていたのは、自宅の1室である本件仕事場の清掃、原告代表者から頼まれた買い物、銀行や郵便局、公共機関における手続(支払や用紙の取得、郵便物の受発送、書類の提出等)などであって(認定事実(4)イ)、その一部に原告の業務といえるものが含まれていたとしても、家庭の主婦が夫に頼まれて行う事務の範囲にとどまる軽微な内容のものにすぎない。一方、乙が夜間に行っていた活動は、原告代表者が本件仕事場で仕事をしている間待機し、原告代表者の要望に応じて夜食を作ったりマッサージをするなどというものであって(認定事実(4)イ)、このように不定期かつ長時間にわたる待機を頻繁に行うことは多大な労苦を伴うものであったといえるものの、原告代表者と乙との関係やその活動内容に照らせば、自宅で仕事をする夫を支える内縁の妻としての行為であるというほかなく、これを乙自身が原告の従業員として行った業務と評価することはできないものである。原告は、原告代表者が建設用機

械の構想を練り、設計をするという創意工夫に満ちた仕事をしてきたものであり、乙は原告代表者が気持ちよく仕事ができるようにサポートをしていたと主張するが、そのような原告代表者の仕事の性質や乙の貢献を考慮に加えたとしても、乙が行っていた活動がいわゆる内助の功に他ならないものであるとの上記評価が左右されるものではない。

以上に加え、原告において作成していた本件出勤簿は、乙が厚生年金保険や健康保険の被保険者の資格を取得できるようにするためのものであって、乙に対する給与名目の支給や、源泉所得税等の多寡にかかわらず、手取額が一定額（月額40万円）になるように調整して支払われていたこと（認定事実（5）ア）、原告の経営が悪化した平成15年7月以降には原告からの給与名目の支給はなくなったものの、この期間も乙による上記の活動は従前と変わらずに行われていたこと（認定事実（4）イ）、原告による給与名目の支給が平成20年1月に再開される前の平成19年2月頃からは原告代表者が個人として乙に毎月40万円を支払っていたこと（認定事実（5）ア）に照らすと、原告の乙に対する給与名目の支給は、原告代表者が自己のために多大な労苦を伴って尽くしている内縁の妻である乙の内助の功に報いるための生活保障の趣旨で支払われていたものと認めるのが相当である。

(3) 以上によれば、原告が乙に対する給与として支給したとする本件各支給額は、乙が原告の従業員として労務を提供したことに対する対価と認めることはできず、その実質は、原告代表者と本件家屋において共同生活を営む内縁の妻である乙が、自宅で仕事を行う原告代表者のために多大な労苦を伴う活動を継続してきたことに対し、その内助の功に報いる生活保障の趣旨で支給されたものと認めるのが相当であり、これは原告代表者が個人として負担すべき費用を原告が負担したものにほかならない。そうすると、かかる原告の費用負担により原告代表者が得た経済的な利益は、法人税法34条4項が定める「その他の経済的な利益」に当たり、同条1項から3項までの適用上、原告がその役員である原告代表者に対して支給する給与に含まれるものというべきである。

3 争点（2）（本件各支給額は事実を仮装して経理をすることにより支給されたものであるか否か）について

上記2のとおり、本件各支給額は原告代表者に対する役員給与に当たるところ、原告は、これを乙に対する給与手当として経理処理し、本件出勤簿を作成して、乙に厚生年金保険及び健康保険の被保険者の資格を取得させ、本件各支給額に係る源泉徴収税等及び社会保険料を乙に係る預り金として経理処理する（前提事実（2）ア、イ、認定事実（4）ウ、（5）ア、イ）など、乙が原告の従業員であるかのように装って本件各支給をし、本件各事業年度における法人税の所得金額の計算上、本件各支給額を損金の額に算入したものである。したがって、原告による本件各支給は、原告代表者に対して支給した役員給与を、乙に対して支給した給与手当であると事実を仮装して経理をすることにより支給したものと認めるのが相当である。

4 争点（1）及び（2）のまとめ

(1) 本件各更正処分について

上記2及び3で検討したとおり、原告は、本件各事業年度において、本件各支給額を、原告代表者に対する役員給与として経理処理し、法令の範囲内で損金の額に算入すべきであったところ、これを乙に対する給与の支給であると仮装して経理処理をし、本件各事業年度における法人税の所得金額の計算上、損金の額に算入していたものと認められ、法人

税法34条3項により、本件各支給額を損金の額に算入することができないものである。したがって、本件各更正処分が本件各支給額を損金の額に算入できないものとして更正をしたことは適法である。

なお、上記3において説示したところと同様に、原告は、偽りその他不正の行為により本件各事業年度において生じた純損失等の金額が過大にあるものとする納税申告書を提出していたといえるから、通則法70条4項2号により、更正処分ができる期間は法人税の法定申告期限から7年間となる。本件各更正処分は平成27年6月29日付けでされ、その頃原告に到達しているところ（前提事実（3）イ）、平成20年9月期の法定申告期限は平成20年11月末日であるから（法人税法74条1項）、本件各更正処分は、いずれも本件各事業年度に係る法定申告期限から7年以内にされているといえる。

(2) 本件各納税告知処分について

上記2で検討したとおり、本件各支給額は原告代表者に対する役員給与と認められるから、原告は、本件各期間において、本件各支給額を原告代表者の役員給与に加算して、その加算分に係る所得税等を源泉徴収して納付すべきところ、これを納付していなかったものである。したがって、本件各納税告知処分がこれを納付すべきものとしたことは適法である。

なお、原告は、偽りその他不正の行為により本件各期間において源泉所得税等の額の一部を免れたといえるから、通則法73条3項により、その徴収権に係る消滅時効は当該法定納期限から2年間進行せず、その後5年間行使しないことによって時効により消滅することとなる（同法72条1項）。本件各納税告知処分は平成27年6月29日付けでされており、その頃原告に到達しているところ、平成20年上期の法定納期限は同年7月10日であるから（所得税法216条）、本件各納税告知処分は、いずれも本件各期間に係る法定納期限から7年以内にされているといえる。

(3) 本件各賦課決定処分について

上記2及び3で検討したとおり、原告は、本件各支給額が原告代表者に対する役員給与であるにもかかわらず、乙に対する給与の支払であると仮装して経理処理をしたものであるから、事実を仮装し、その仮装したところに基づき源泉所得税等の額を法定納期限までに納付しなかった（通則法68条3項）と認められる。そうすると、本件各賦課決定処分が、原告の本件各期間に係る源泉所得税等の額について、同法67条1項所定の不納付加算税及び同法68条所定の重加算税を賦課するとしたことは適法である。

なお、上記(2)のとおり、本件各期間の源泉所得税等の徴収権に係る消滅時効は各法定納期限から2年間進行せず、その後5年間行使しないことによって消滅する（通則法73条3項、72条1項）ところ、附帯税である不納付加算税及び重加算税の法定納期限は、本税の法定納期限と同じであり（平成27年法律第9号による改正前の通則法2条8号ニ）、本件各賦課決定処分は平成27年6月29日付けでされており、その頃原告に到達しているところ、平成20年上期の本税である源泉徴収して納付すべき所得税の法定納期限は同年7月10日であるから（上記(2)）、本件各賦課決定処分は、いずれも本税である源泉所得税等の法定納期限から7年以内にされているといえる。

(4) 以上によれば、本件各処分は、いずれもその要件を満たすものというべきである。

5 争点(3) (本件各処分に理由付記の不備の違法があるか否か) について

(1) 判断枠組み

国税に関する法律に基づき行われる処分等について行政手続法の規定の適用除外を定める通則法74条の14第1項において、行政手続法14条1項は適用除外の対象から除かれているところ、同項が不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解され、同項本文に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、このような同項本文の趣旨に照らし、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきであると解される（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同23年6月7日第三小法廷判決・民集65巻4号2081頁）。

また、法人税法130条2項が青色申告書に係る法人税の課税標準又は欠損金額等の更正をする場合に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、青色申告書に係る金額の計算については、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、その帳簿書類の記載を無視して更正されることのないことを納税者に保障した趣旨に鑑み、更正をする処分行政庁の判断の慎重さや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解され、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、単に更正にかかる勘定科目とその金額を示すだけでなく、そのような更正をした根拠を帳簿記載以上に信ぴょう性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と解するのが相当である（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同60年4月23日第三小法廷判決・民集39巻3号850頁参照）。

(2) 本件各更正処分について

本件更正通知書に付記された更正の理由は、平成20年9月分につき別紙5-1のとおりであり、それ以外の期間についてもこれとほぼ同様の内容である（前提事実(3)イ）ところ、これらの理由は共通して、原告が本件各事業年度において乙に対して支給したとする本件各支給額は、乙が原告代表者個人に対して日常生活の域を超えない範囲の労務を提供したことに対し、原告代表者が個人的に負担すべきものであり、原告代表者に支給した給与等の額と認めるのが相当であること、また、原告代表者は乙の勤務日が記録された出勤簿を作成するなどして、乙が原告の従業員として労務に従事していたかのように事実を装っていたことから、法人税法34条3項により損金の額に算入することができないことを示し、その証拠として乙の供述内容を具体的に掲記しているものである。

以上によれば、処分行政庁である茂原税務署長において、原告が作成した帳簿書類の記載自体を否認して本件各更正処分をするに際し、本件各支給額を原告代表者に対する役員給与と認めた上で、これを損金の額に算入できないことについて、更正をする処分行政庁の判断の慎重さや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という法人税法130条2項の趣旨を充足するというに足りる具体的な理由が、原告に対して示されたものということができる。

したがって、本件各更正処分に理由付記の不備の違法があると認めることはできない。

(3) 本件各納税告知処分及び本件各賦課決定処分について

本件源泉所得税等通知書に付記された本件各納税告知処分及び本件各賦課決定処分の理由は別紙5-2のとおりである。そのうち、本件各納税告知処分に係る本件の争点に関する部分の理由としては、原告が本件各期間において乙に対して給与として支払った本件各支給額は、乙の供述によれば、乙が原告代表者個人に日常生活の域を超えない範囲の労務を提供したことの対価であり、原告代表者が個人的に負担すべきものであるので、原告代表者に支給した給与等の額は別紙5-2の表の「⑦改定支給額」欄のとおりとなることが記載されている。また、本件各賦課決定処分に関する不納付加算税及び重加算税の徴収の理由としては、原告にこれらの税額を法定納期限までに納付しなかったことにつき正当な理由があったとは認められないことのほか、原告が本件各期間において乙に対して給与として支払った本件各支給額は、乙が原告代表者個人に対して日常生活の域を超えない範囲の労務を提供していたものであるにもかかわらず、原告代表者が乙の勤務日が記録された出勤簿を作成するなどして、乙が原告の従業員として労務に従事していたかのように事実を装って支給することにより納付すべき源泉所得税等の額の一部を免れていたと認められることが記載されている。

以上によれば、処分行政庁である茂原税務署長において、本件各納税告知処分及び本件各賦課決定処分をするに際し、本件各支給額を原告代表者に対する役員給与と認めた上で、源泉徴収して納付すべき所得税等の額並びに不納付加算税及び重加算税が繰られることについて、更正をする処分行政庁の判断の慎重さや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という行政手続法14条1項の趣旨を充足するというに足りる具体的な理由が、原告に対して示されたものということができる。

したがって、本件各納税告知処分又は本件各賦課決定処分に理由付記の不備の違法があると認めることはできない。

第4 結論

以上によれば、原告の請求はいずれも理由がないから、これらを棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第51部

裁判長裁判官 清水 知恵子

裁判官 村松 悠史

裁判官松長一太は、転補のため、署名押印できない。

裁判長裁判官 清水 知恵子

(別紙1)

指定代理人目録

諸岡 慎介、神山 典子、吉留 伸吾、木村 政文、井上 元、牧迫 洋行

以上

○ 法人税法

(役員給与の損金不算入)

第三十四条 内国法人がその役員に対して支給する給与（退職給与及び第五十四条第一項（新株予約権を対価とする費用の帰属事業年度の特例等）に規定する新株予約権によるもの並びにこれら以外のものを使用人としての職務を有する役員に対して支給する当該職務に対するもの並びに第三項の規定の適用があるものを除く。以下この項において同じ。）のうち次に掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

一～三（略）

2（略）

3 内国法人が、事実を隠蔽し、又は仮装して経理をすることによりその役員に対して支給する給与の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

4 前三項に規定する給与には、債務の免除による利益その他の経済的な利益を含むものとする。

5～6（略）

(青色申告書等に係る更正)

第百三十条（略）

2 税務署長は、内国法人の提出した青色申告書又は連結確定申告書等に係る法人税の課税標準又は欠損金額若しくは連結欠損金額の更正をする場合には、その更正に係る国税通則法第二十八条第二項（更正通知書の記載事項）に規定する更正通知書にその更正の理由を付記しなければならない。

○ 所得税法

(給与所得)

第二十八条 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。

2～4（略）

(収入金額)

第三十六条 その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする。

2～3（略）

(源泉徴収義務)

第八十三条 居住者に対し国内において第二十八条第一項（給与所得）に規定する給与等（以下この章において「給与等」という。）の支払をする者は、その支払の際、その給与等について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月十日までに、これを国に納付しなければならない。

2（略）

○ 国税通則法

(不納付加算税)

第六十七条 源泉徴収による国税がその法定納期限までに完納されなかつた場合には、税務署長は、当該納税者から、第三十六条第一項第二号（源泉徴収による国税の納税の告知）の規定による納税の告知に係る税額又はその法定納期限後に当該告知を受けることなく納付された税額に百分の十の割合を乗じて計算した金額に相当する不納付加算税を徴収する。ただし、当該告知又は納付に係る国税を法定納期限までに納付しなかつたことについて正当な理由があると認められる場合は、この限りでない。

2～3 (略)

(重加算税)

第六十八条 (略)

2 (略)

3 前条第一項の規定に該当する場合（同項ただし書又は同条第二項若しくは第三項の規定の適用がある場合を除く。）において、納税者が事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づきその国税をその法定納期限までに納付しなかつたときは、税務署長は、当該納税者から、不納付加算税の額の計算の基礎となるべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠ぺいし、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額）に係る不納付加算税に代え、当該基礎となるべき税額に百分の三十五の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を徴収する。

4 (略)

(国税の更正、決定等の期間制限)

第七十条 次の各号に掲げる更正決定等は、当該各号に定める期限又は日から五年（第二号に規定する課税標準申告書の提出を要する国税で当該申告書の提出があつたものに係る賦課決定（納付すべき税額を減少させるものを除く。）については、三年）を経過した日以後においては、することができない。

一 更正又は決定 その更正又は決定に係る国税の法定申告期限（還付請求申告書に係る更正については当該申告書を提出した日とし、還付請求申告書の提出がない場合にする決定又はその決定後にする更正については政令で定める日とする。）

二 課税標準申告書の提出を要する国税に係る賦課決定 当該申告書の提出期限

三 課税標準申告書の提出を要しない賦課課税方式による国税に係る賦課決定 その納税義務の成立の日

2 (略)

3 前二項の規定により更正をすることができないこととなる日前六月以内にされた更正の請求に係る更正又は当該更正に伴つて行われることとなる加算税についてする賦課決定は、前二

項の規定にかかわらず、当該更正の請求があつた日から六月を経過する日まで、することができる。

4 偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、若しくはその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税（当該国税に係る加算税及び過怠税を含む。）についての更正決定等又は偽りその他不正の行為により当該課税期間において生じた純損失等の金額が過大にあるものとする納税申告書を提出していた場合における当該申告書に記載された当該純損失等の金額（当該金額に関し更正があつた場合には、当該更正後の金額）についての更正（前二項の規定の適用を受ける法人税に係る純損失等の金額に係るものを除く。）は、第一項又は前項の規定にかかわらず、第一項各号に掲げる更正決定等の区分に応じ、当該各号に定める期限又は日から七年を経過する日まで、することができる。

（国税の徴収権の消滅時効）

第七十二条 国税の徴収を目的とする国の権利（以下この節において「国税の徴収権」という。）は、その国税の法定納期限（第七十条第三項の規定による更正若しくは賦課決定、前条第一項第一号の規定による更正決定等又は同項第三号の規定による更正若しくは賦課決定により納付すべきものについては、これらの規定に規定する更正又は裁決等があつた日とし、還付請求申告書に係る還付金の額に相当する税額が過大であることにより納付すべきもの及び国税の滞納処分費については、これらにつき徴収権を行使することができる日とし、過怠税については、その納税義務の成立の日とする。次条第三項において同じ。）から五年間行使しないことによつて、時効により消滅する。

2～3（略）

（時効の中断及び停止）

第七十三条（略）

2（略）

3 国税の徴収権で、偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、又はその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税に係るものの時効は、当該国税の法定納期限から二年間は、進行しない。ただし、当該法定納期限の翌日から同日以後二年を経過する日までの期間内に次の各号に掲げる行為又は処分があつた場合においては当該各号に掲げる行為又は処分の区分に応じ当該行為又は処分に係る部分の国税ごとに当該各号に掲げる日の翌日から、当該法定納期限までに当該行為又は処分があつた場合においては当該行為又は処分に係る部分の国税ごとに当該法定納期限の翌日から進行する。

一～四（略）

4～5（略）

当事者の主張の要旨

1 争点(1)(本件各支給額は原告代表者に対する役員給与に該当するか)
(被告の主張の要旨)

(1) 法人税法34条1項及び3項にいう役員給与について

法人税法34条4項は、内国法人がその役員に対して支給する給与につき、「債務の免除による利益その他の経済的な利益を含むものとする。」と規定するところ、その「債務の免除による利益その他の経済的な利益」とは、法人が役員のために個人的費用を負担した場合におけるその費用の額に相当する金額のように、法人がこれらの行為をしたことにより、実質的にその役員に対して給与を支給したと同様の経済的効果をもたらすものをいうと解される。

また、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(括弧内略)に係る所得をいう。」と定めており、法人の役員が法人から受ける給与もこれに含まれると解される。

さらに、所得税法36条1項が「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額(中略)は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額(金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額)とする。」と規定しているとおり、給与は金銭の形をとる必要はなく、金銭以外の資産ないし経済的利益も、勤務の対価としての性質をもっている限り、広く給与所得に含まれると解される。

(2) 本件へのあてはめ

以下の事実関係のとおり、本件各支給額は、乙の原告における従業員としての労務の対価とは認められず、その実質は、乙が、原告代表者との間の私的な関係に基づいて、原告代表者の日常生活の域を超えない範囲の労務を提供していたことについて、毎月40万円という定額の金銭を支給したものであり、原告が、原告代表者が個人的に負担すべき費用を負担したもので、すなわち、原告代表者に対して経済的利益を供与したものである。したがって、本件各支給額は、原告代表者に対する、法人税法34条4項にいう「債務の免除による利益その他の経済的な利益」として、同条1項及び3項に規定する役員給与に該当するというべきである。

ア 原告は、平成8年頃に乙と雇用契約を締結したとし、毎月40万円を給与として同人の銀行口座に振り込んでいたが、これまで同人に給与明細を交付したことはない上、少なくとも平成20年分から平成25年分までについては、同人居住の市区町村に本件各支給額に係る給与支払報告書を提出していなかった。

イ 原告は、平成8年10月から平成13年8月までは、乙の出勤日に丸印を記したという平成8年～平成13年分の「年次有給休暇、生理休暇、特別休暇、欠勤、遅刻・早退1人別台帳」(以下「本件休暇等台帳」という。)を作成していたが、同台帳については、実際に乙が労務を提供した日を正確に反映したものではない。また、原告は、平成13年9月から平成19年12月までの間、乙の出退勤に係るいかなる記録も作成していな

い。さらに、原告は、平成20年1月以降、乙の出勤日に「1」印を記入したという平成20年～平成26年分の「出勤簿」（以下「本件出勤簿」という。）を作成しているが、本件出勤簿について、原告代表者も乙の実際の就労日を正確に反映したものではないことを認めている。加えて、乙も、自身の就労日に印を付けたという、本件出勤簿の作成の際の元となったカレンダーにつき、その記載が正確でないことを認めている。

これらの事実によれば、原告が、雇用主として、乙の出退勤の管理を行っていたとの事実は認められない。

ウ 乙は、平成8年から1年程度は本社事務所に出勤していたが、その後は10年以上にわたって同事務所に出勤していない。

また、乙が就労しているとする本件家屋は、乙の自宅であって原告の事務所ではなく、原告代表者のスーツや革靴といった私物が保管されているものの、原告の業務を行うためのスペース、業務（建設用機械の設計等）に使用される備品や資料等はいずれも存在しなかった。

さらに、乙は、原告代表者と本件家屋で同居し、共に生活していることに加え、原告の設計業務や経理には関与しておらず、乙が原告の業務として行っているという内容も、原告代表者のスーツやゴルフウェアの購入、原告代表者の個人的な支払の振込みや雑用、掃除・洗濯・料理といった原告代表者の身の回りの世話であるというのであるから、乙は、本件家屋において、日常生活の域を超えない範囲の労務の提供を行っていたにすぎないと認められる。

エ 原告は、本件各月において、乙に対し、本件各支給額（月額45万円）から、源泉所得税等の額及び社会保険料の額を差し引いた金額を振り込んでいるが、その際、差引後の金額と40万円との差額を加算することによって、常に手取り給与額が40万円となるようにしている。

このことは、原告が、乙に労務の対価を支払うというより、40万円という一定の金額を支給し続けることを目的としていたことを推認させるというべきである。

(原告の主張の要旨)

(1) 乙の雇用の経緯

ア 原告は、乙を、平成8年10月頃、原告代表者の知人である乙の父の紹介により雇用することとした。乙は、一般事務員として雇用され、雇用契約書は作成されなかったが、雇用条件は、勤務時間を平日の午前9時から午後3時までとし、勤務場所は本社事務所、月額給与は30万円とされた。

しかし、その後、原告代表者が、本件家屋の2階に原告代表者の仕事場（以下「本件仕事場」という。）を設けて仕事をするようになり、乙も原告代表者の業務の補佐をするため、本件家屋で勤務するようになった平成12年5月以降、月額給与が45万円に引き上げられた。

イ 原告及び本件各関連会社においては、平成15年頃に経営がひっ迫したため、大半の従業員を解雇することとなり、同年7月に乙も解雇された。しかし、原告は、平成20年1月頃、再び乙を従前どおりの雇用条件で雇用した。もっとも、乙は、原告から解雇された後再び雇用されるまでの間も、無給で解雇前と同様の業務を行っていた。

(2) 本件家屋における原告代表者の業務の内容について

ア 原告は、建設機械の開発、企画、立案を事業目的とする会社であり、これに係る業務は、原告代表者が行っていた。建設機械の構想を練り、設計をする仕事は、種々の構想を思いめぐらして創意、工夫に満ちた建設機械を考案する仕事である。原告代表者は、本社事務所や原告代表者の自宅では、種々の煩わしさがあるため、沈思黙考する環境を整えるために、上記のような設計の仕事場を、本件仕事場に移した。その後は、日中は本件各関連会社に出社し、夕方以降に本件仕事場で仕事をするようになった。

イ 原告代表者が本件仕事場で原告の業務をする際に必要な主なものはパソコンであるが、これは常に持ち歩いていることから、本件仕事場には置いていない。原告代表者は、本件仕事場で、主にキャドソフトを用いて建設機械の設計図面を作成する作業をしていたが、この作業はパソコンがあればすることができるし、資料等はインターネット上で検索できるので、本件仕事場に置いておく必要はない。本件仕事場には、ほかにも複合コピー機、筆記用具、計算機等が置いてある。

(3) 乙の業務の内容

ア 乙が雇用された当初における、本社事務所での業務内容は、一般事務員としての事務所の清掃、電話番、郵便物などの受取り・送付、会社経費の支払、買い物等であった。

イ 原告代表者が、本件仕事場で業務を行うようになってからは、日中は、当該仕事場の整理、清掃、買い物、経費や費用の支払等の業務を行い、夕方以降は、原告代表者が気持ちよく仕事をするように、原告代表者の指示があるまで待機し、お茶出し、夜食の提供、肩もみ等の指示が原告代表者からあった場合には、指示どおりに業務を行うようになった。

(4) 乙の給与について

ア 原告が乙に支給する給与を手取りで40万円として固定していたのは、平成12年5月から月額給与を45万円と決めた際に、乙の車のリース料を含めて手取りで40万円を支払うことも約束したため、これに従いこれまで毎月40万円を支払っていたものであるから、原告代表者が個人的に負担すべき費用を代わりに負担したのではない。

イ 原告は、本件各支給額に係る給与支払報告書を、乙が居住する市町村に提出していなかったが、これは、本件各関連会社の従業員についてもそのような取扱いをしていたものであり、これを原告においても踏襲したことによるものであるから、本件各支給額が乙への給与であることを否定する事情ではない。

ウ なお、仮に本件各支給額全額が乙への給与と認められなかったとしても、サービス業における女性の平均給与額は月額28万円である。本件各支給額のうち、上記月額28万円を超える金額部分については、それに対応する乙からの労務の提供を原告代表者は受けているとはいえない。このことから、本件各支給額を、原告が原告代表者に供与した経済的利益と認めるのが不合理であることが分かる。

(5) 乙の出勤について

ア 乙が10年以上も出勤していないわけではなく、乙の勤務地は原告の本社事務所ではなく本件家屋であり、乙は本件家屋において日々勤務している。乙の主な業務は、原告代表者の秘書的役割であり、原告代表者が業務を遂行するための最良の環境を本件仕事場に作ることである。その一環として、原告代表者が本件仕事場でその業務に用いるレポート用紙、ペン、電卓等も乙が購入していた。

イ 本件出勤簿における乙の就労日は正確ではないが、これは乙が本件家屋で原告の業務をするために自宅勤務をしていたことによるものである。自宅勤務のため、1日のうちの私的な時間と原告の業務の時間が混在し、これを明確に区別、管理することができなかったことから、乙に社会保険を適用するのに必要な範囲で、又は、労働基準法109条の義務を履行するために必要な範囲で適宜作成していた。したがって、原告が、乙の出退勤の管理をしていなかったことは、乙が原告の従業員であることを否定する事情ではない。

2 争点(2)(本件各支給額は事実を偽装して経理をすることにより支給されたものであるか)について

(被告の主張の要旨)

(1) 不正経理により支給した役員給与の損金不算入について

法人税法34条3項は「内国法人が、事実を隠蔽し、又は偽装して経理をすることによりその役員に対して支給する給与の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。」と規定するところ、同項の趣旨は、内国法人がその役員に対し、売上げを除外すること等の不正行為によって捻出した資金から給与を支給しているような場合、そのような支出は、正当な手続を経ない、いわば隠れた財産の処分としての性格を有するものであることから、損金の額に算入しない旨を明らかにしたものである。

また、同項の「隠蔽」及び「偽装」の意義は、重加算税における隠蔽、偽装(通則法68条)と同義であると解されており、事実の隠蔽とは、売上除外、証拠書類の廃棄等、課税要件に該当する事実の全部又は一部を隠すことをいい、事実の偽装とは、架空仕入・架空契約書の作成・他人名義の利用等、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることをいうと解される。

(2) 本件へのあてはめ

①原告代表者は、乙が、10年以上にわたって原告の本社事務所に出勤せず、本件家屋において原告代表者の日常生活の域を超えない範囲の労務の提供をしているにすぎないことを知りながら、乙が従業員として出勤して労務を提供した旨記載した本件出勤簿を作成したこと、②原告代表者は、社会保険事務所あるいは税務署に提示する目的で虚偽の内容の本件出勤簿を作成したことを認めていることからすれば、原告は、実際に勤務していない日を出勤日として記載した本件出勤簿を作成し、当該偽装に基づき、原告は、本件支給額を給与手当として経理処理し、あたかも乙が原告の従業員として勤務していたかのように事実を偽装し、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけたと認めることができる。

したがって、上記行為は法人税法34条3項が定める事実を偽装して経理した場合に該当するというべきである。

(原告の主張の要旨)

事実関係は争点(1)における主張と同様であり、乙は原告の従業員として稼働していた実績があり、本件各支給額は、乙の従業員としての給与であるから、原告が事実を偽装して確定申告をしたことはない。

3 争点(3)(本件各処分に理由付記の不備の違法があるか)

(被告の主張の要旨)

(1) 理由付記に係る法令の解釈について

行政手続法14条1項本文の趣旨及び記載の程度について、最高裁平成23年6月7日第三小法廷判決・民集65巻4号2081頁は、「名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される。そして、同項本文に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、上記のような同項本文の趣旨に照らし、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきである。」と判示している。

また、各税法において特に理由付記を求める規定が設けられている場合は別として、行政手続法は14条に基づく一般的な理由付記については、少なくとも、処分の適正化及び不服申立ての便宜という理由付記の趣旨目的を充足する程度に処分の理由を付記する必要がある、かつ、それで足りると解される。

そして、法人税法130条2項は、税務署長は、青色申告書に係る法人税の課税標準等の金額を更正する場合には、更正通知書にその更正理由を付記しなければならない旨規定しているところ、同規定の趣旨について、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頁は、「法が、青色申告制度を採用し、青色申告にかか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り、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附記すべき理由としては、単に更正にかかる勘定科目とその金額を示すだけでなく、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よつて具体的に明示することを要するが（括弧内略）、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、右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附記として欠けるところはないと解するのが相当である。」と判示している。

(2) 本件源泉所得税等通知書について

ア 本件源泉所得税等通知書の「処分の理由」には、「納税の告知の理由」として、(a) 原告代表者に対する役員給与及び乙に対する給与につき、所得税法185条1項2号イの規定に基づいて算出された源泉所得税等の額が記載された表（以下「通知書別表」という。）を添付し、(b) 本件各月における原告代表者に対する役員給与につき同号イの規定に基づき源泉所得税額表の乙欄を適用して算出された金額（通知書別表「③源泉徴収すべき税額（①に対応）」欄）及び原告の本件各月における乙に対する給与に係る源泉所得税等として徴収していた金額（通知書別表「⑥甲欄税額」欄）を明らかにした上、(c) 乙の供述及び原告代表者が作成した本件出勤簿を根拠に、原告が本件各月において乙に対して支給した給与は、乙が原告代表者個人に日常生活の域を超えない範囲の労

務を提供したことの対価であり、原告代表者が個人的に負担すべきものであるから、原告代表者に支給した給与等の額は通知書別表「⑦改定支給額（①+⑤）」欄のとおりとなる旨が記載されている。

イ また、本件源泉所得税等通知書には、「不納付加算税及び重加算税の徴収の理由」として、（a）本件各納税告知処分に係る源泉所得税等については、原告がこれらの税額を法定納期限までに納付しなかったことにつき正当な理由があったとは認められないこと、（b）上記アと同様に、乙の供述及び原告代表者が作成した本件出勤簿を根拠に、原告が本件各月において乙に対して支給した給与は、乙が原告代表者個人に日常生活の域を超えない範囲の労務を提供していたものであるにもかかわらず、原告代表者が乙の勤務日が記録された出勤簿を作成するなどして、乙が原告の従業員として労務に従事していたかのように事実を装って支給することにより納付すべき源泉所得税等の額の一部を免れたことから、通知書別表「④徴収漏れ税額（③-②）」欄の不納付加算税の金額及び同別表「⑩本件金員に係る追徴税額（⑨-④-⑥）」欄の不納付加算税の額に代えて賦課される重加算税の金額を、それぞれ徴収することとなる旨記載されている。

ウ 以上のように、本件源泉所得税等通知書に記載された理由は、信ぴょう力のある資料として、乙の供述及び原告代表者が作成した本件出勤簿を摘示しつつ、行政庁が処分を行うに至った理由がその判断過程に即して具体的に明示されているから、上記「行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える」という行政手続法14条1項の趣旨に照らして、何ら不備はない。

（3）本件更正通知書について

ア 本件更正通知書の「更正の理由」には、（a）損金の額に算入されない給与手当の金額として本件支給額が記載されるとともに、（b）乙の供述及び原告代表者が作成した本件各出勤簿を根拠に、原告が本件各月において乙に対して支給した給与は、乙が原告代表者個人に日常生活の域を超えない範囲の労務を提供したことの対価であり、原告代表者が個人的に負担すべきものであるから、本件各支給額は原告代表者に支給した給与と認めることが相当であること、（c）原告代表者は、乙の勤務日が記録された本件出勤簿を作成するなどして、乙が原告の従業員として労務に従事していたかのように事実を仮装したことが認められるとしたうえで、本件各支給額は従業員に対する給与であるかのように事実を仮装して経理することにより、役員に対して支給した給与の額に該当することから、法人税法34条3項により損金の額に算入できないことが記載されている。

イ 以上のように、本件更正通知書に記載された理由は、信ぴょう力のある資料として、乙の供述及び原告代表者が作成した本件出勤簿を摘示しつつ、行政庁が処分を行うに至った理由がその判断過程に即して具体的に明示されているから、上記「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」という法人税法130条2項に規定する青色申告制度における理由付記の趣旨に照らして、何ら不備はない。

（原告の主張の要旨）

（1）本件各処分は、乙が原告の従業員としての稼働実態を有しておらず、その労務の提供は原告代表者個人へのものであるとしているにもかかわらず、当該乙が原告代表者個人へ提供し

たとする労務の経済的価値について何ら事実認定することなく、乙に支給していた月額45万円の給与全額が、乙の労務の対価であると認定している。このように、乙が提供していた労務の経済的価値について何ら事実認定していないことは、理由不備の違法に当たる。

- (2) また、茂原税務署長が処分の根拠とした乙の質問応答記録書などは、乙がした供述の内容が正確に録取されていないなど、信用性に欠ける証拠である。そうであるにもかかわらず、茂原税務署長は、信用性に欠ける証拠を根拠として本件各処分をしたものであり、これは理由不備の違法に当たる。

以上

課税の根拠及び計算

1 本件各更正処分の根拠及び適法性

(1) 本件各更正処分の根拠

被告が本件訴訟において主張する原告における本件各事業年度の法人税に係る所得金額(欠損金額)、納付すべき法人税額及び翌期へ繰り越す欠損金額は、それぞれ次のとおりである。

なお、金額の頭部に「△」を付したものは、所得金額については当該金額が欠損金額であることを、税額については当該金額が還付金額であることをそれぞれ示すものである。

ア 平成20年9月期の法人税の更正処分の根拠

(ア) 所得金額(別表1の④欄) △2354万9125円

上記金額は、次のaの金額にbの金額を加算した金額である。

a 確定申告における所得金額(別表1の①欄) △2759万9125円

上記金額は、確定申告書に記載された金額と同額である。

b 所得金額に加算すべき金額(別表1の②欄) 405万円

上記金額は、原告が、乙に対して平成20年1月分から同年9月分までの給与として支給し、平成20年9月期において損金の額に算入した金額と同額であるが、法人税法34条3項の規定により損金の額に算入されない金額である。

(イ) 所得金額に対する法人税額(別表1の⑥欄) 0円

上記金額は、上記(ア)の所得金額に所定の税率を乗じて計算した金額である。

(ウ) 法人税額から控除される所得税額等(別表1の⑦欄) 2081円

上記金額は、確定申告書に記載された金額と同額である。

(エ) 納付すべき法人税額(別表1の⑧欄) △2081円

上記金額は、上記(イ)の金額から同(ウ)の金額を減算した金額である。

(オ) 既に納付の確定した法人税額(別表1の⑨欄) △2081円

上記金額は、確定申告書に記載された「申告による還付金額」と同額である。

(カ) 差引納付すべき法人税額(別表1の⑩欄) 0円

上記金額は、上記(エ)の金額から同(オ)の金額を減算した金額である。

(キ) 翌期へ繰り越す欠損金額(別表1の⑪欄) 6919万2188円

上記金額は、確定申告書に記載の翌期繰越額4564万3063円に、上記(ア)の平成20年9月期に係る欠損金額2354万9125円を加算した金額である。

イ 平成21年9月期の法人税の更正処分の根拠

(ア) 所得金額(別表1の④欄) △2568万7902円

上記金額は、次のaの金額にbの金額を加算した金額である。

a 確定申告における所得金額(別表1の①欄) △3108万7902円

上記金額は、確定申告書に記載された金額と同額である。

b 所得金額に加算すべき金額(別表1の②欄) 540万円

上記金額は、原告が、乙に対して給与として支給し、平成21年9月期において損金の額に算入した金額と同額であるが、法人税法34条3項の規定により損金の額に

算入されない金額である。

- (イ) 所得金額に対する法人税額 (別表 1 の⑥欄) 0 円
上記金額は、上記 (ア) の所得金額に所定の税率を乗じて計算した金額である。
- (ウ) 法人税額から控除される所得税額等 (別表 1 の⑦欄) 6 3 6 円
上記金額は、確定申告書に記載された金額と同額である。
- (エ) 納付すべき法人税額 (別表 1 の⑧欄) △ 6 3 6 円
上記金額は、上記 (イ) の金額から同 (ウ) の金額を減算した金額である。
- (オ) 既に納付の確定した法人税額 (別表 1 の⑨欄) △ 6 3 6 円
上記金額は、確定申告書に記載された「申告による還付金額」と同額である。
- (カ) 差引納付すべき法人税額 (別表 1 の⑩欄) 0 円
上記金額は、上記 (エ) の金額から同 (オ) の金額を減算した金額である。
- (キ) 翌期へ繰り越す欠損金額 (別表 1 の⑪欄) 9 4 8 8 万 0 0 9 0 円
上記金額は、上記ア (キ) の平成 2 0 年 9 月期における翌期へ繰り越す欠損金額 6 9 1 9 万 2 1 8 8 円に、上記 (ア) の平成 2 1 年 9 月期に係る欠損金額 2 5 6 8 万 7 9 0 2 円を加算した金額である。

ウ 平成 2 2 年 9 月期の法人税の更正処分の根拠

- (ア) 所得金額 (別表 1 の④欄) 0 円
上記金額は、次の a の金額に b の金額を加算し、c の金額を減算した金額である。
- a 確定申告における所得金額 (別表 1 の①欄) △ 2 0 9 万 1 0 2 7 円
上記金額は、確定申告書に記載された金額と同額である。
- b 所得金額に加算すべき金額 (別表 1 の②欄) 5 4 0 万円
上記金額は、原告が、乙に対して給与として支給し、平成 2 2 年 9 月期において損金の額に算入した金額と同額であるが、法人税法 3 4 条 3 項の規定により損金の額に算入されない金額である。
- c 所得金額から減算すべき金額 (別表 1 の③欄) 3 3 0 万 8 9 7 3 円
上記金額は、上記 a の△ 2 0 9 万 1 0 2 7 円に同 b の 5 4 0 万円を加算した金額に相当する金額であり、前記イ (キ) の平成 2 1 年 9 月期における翌期へ繰り越す欠損金額 9 4 8 8 万 0 0 9 0 円のうち、法人税法 5 7 条 1 項 (平成 2 2 年法律第 6 号による改正前のもの) の規定を適用して、平成 2 2 年 9 月期の損金の額に算入される金額である。
- (イ) 所得金額に対する法人税額 (別表 1 の⑥欄) 0 円
上記金額は、上記 (ア) の所得金額に所定の税率を乗じて計算した金額である。
- (ウ) 法人税額から控除される所得税額等 (別表 1 の⑦欄) 3 7 4 円
上記金額は、確定申告書に記載された金額と同額である。
- (エ) 納付すべき法人税額 (別表 1 の⑧欄) △ 3 7 4 円
上記金額は、上記 (イ) の金額から同 (ウ) の金額を減算した金額である。
- (オ) 既に納付の確定した法人税額 (別表 1 の⑨欄) △ 3 7 4 円
上記金額は、確定申告書に記載された「申告による還付金額」と同額である。
- (カ) 差引納付すべき法人税額 (別表 1 の⑩欄) 0 円
上記金額は、上記 (エ) の金額から同 (オ) の金額を減算した金額である。

- (キ) 翌期へ繰り越す欠損金額 (別表 1 の⑩欄) 9 0 9 7 万 9 6 0 7 円
 上記金額は、前記イ (キ) の翌期へ繰り越す欠損金額 9 4 8 8 万 0 0 9 0 円から、上記 (ア) c の平成 2 2 年 9 月期の損金の額に算入される金額 3 3 0 万 8 9 7 3 円及び上記イ (キ) の平成 2 1 年 9 月期における翌期へ繰り越す欠損金額のうち法人税法 5 7 条 1 項 (平成 2 2 年法律第 6 号による改正前のもの) の規定により平成 2 3 年 9 月期へ繰り越すことのできない金額 5 9 万 1 5 1 0 円の合計金額 3 9 0 万 0 4 8 3 円を減算した金額である。
- エ 平成 2 3 年 9 月期の法人税の更正処分の根拠
- (ア) 所得金額 (別表 1 の④欄) △ 1 0 1 8 万 3 4 9 8 円
 上記金額は、次の a の金額に b の金額を加算した金額である。
- a 確定申告における所得金額 (別表 1 の①欄) △ 1 5 5 8 万 3 4 9 8 円
 上記金額は、確定申告書に記載された金額と同額である。
- b 所得金額に加算すべき金額 (別表 1 の②欄) 5 4 0 万円
 上記金額は、原告が、乙に対して給与として支給し、平成 2 3 年 9 月期において損金の額に算入した金額と同額であるが、法人税法 3 4 条 3 項の規定により損金の額に算入されない金額である。
- (イ) 所得金額に対する法人税額 (別表 1 の⑥欄) 0 円
 上記金額は、上記 (ア) の所得金額に所定の税率を乗じて計算した金額である。
- (ウ) 法人税額から控除される所得税額 (別表 1 の⑦欄) 4 6 5 円
 上記金額は、確定申告書に記載された金額と同額である。
- (エ) 納付すべき法人税額 (別表 1 の⑧欄) △ 4 6 5 円
 上記金額は、上記 (イ) の金額から同 (ウ) の金額を減算した金額である。
- (オ) 既に納付の確定した法人税額 (別表 1 の⑨欄) △ 4 6 5 円
 上記金額は、確定申告書に記載された「申告による還付金額」と同額である。
- (カ) 差引納付すべき法人税額 (別表 1 の⑩欄) 0 円
 上記金額は、上記 (エ) の金額から同 (オ) の金額を減算した金額である。
- (キ) 翌期へ繰り越す欠損金額 (別表 1 の⑩欄) 1 億 0 1 1 6 万 3 1 0 5 円
 上記金額は、前記ウ (キ) の平成 2 2 年 9 月期における翌期へ繰り越す欠損金額 9 0 9 7 万 9 6 0 7 円に、前記 (ア) の欠損金額 1 0 1 8 万 3 4 9 8 円を加算した金額である。
- オ 平成 2 4 年 9 月期の法人税の更正処分の根拠
- (ア) 所得金額 (別表 1 の④欄) 0 円
 上記金額は、次の a の金額に b の金額を加算し、c の金額を減算した金額である。
- a 確定申告における所得金額 (別表 1 の①欄) 0 円
 上記金額は、確定申告書に記載された金額と同額である。
- b 所得金額に加算すべき金額 (別表 1 の②欄) 5 4 0 万円
 上記金額は、原告が、乙に対して給与として支給し、平成 2 4 年 9 月期において損金の額に算入した金額と同額であるが、法人税法 3 4 条 3 項の規定により損金の額に算入されない金額である。
- c 所得金額から減算すべき金額 (別表 1 の③欄) 5 4 0 万円

上記金額は、上記 a の 0 円に同 b の 5 4 0 万円を加算した金額に相当する金額であり、前記エ（キ）の 1 億 0 1 1 6 万 3 1 0 5 円から確定申告書に記載された当期控除額 1 2 8 3 万 8 8 0 6 円を減算した金額 8 8 3 2 万 4 2 9 9 円のうち、法人税法 5 7 条 1 項（平成 2 7 年法律第 9 号による改正前のもの）の規定を適用して、平成 2 4 年 9 月期の損金の額に算入される金額である。

(イ) 所得金額に対する法人税額（別表 1 の⑥欄） 0 円

上記金額は、上記（ア）の所得金額に所定の税率を乗じて計算した金額である。

(ウ) 法人税額から控除される所得税額（別表 1 の⑦欄） 2 5 5 9 円

上記金額は、確定申告書に記載された金額と同額である。

(エ) 納付すべき法人税額（別表 1 の⑧欄） △ 2 5 5 9 円

上記金額は、上記（イ）の金額から同（ウ）の金額を減算した金額である。

(オ) 既に納付の確定した法人税額（別表 1 の⑨欄） △ 2 5 5 9 円

上記金額は、確定申告書に記載された「申告による還付金額」と同額である。

(カ) 差引納付すべき法人税額（別表 1 の⑩欄） 0 円

上記金額は、上記（エ）の金額から同（オ）の金額を減算した金額である。

(キ) 翌期へ繰り越す欠損金額（別表 1 の⑪欄） 8 2 9 2 万 4 2 9 9 円

上記金額は、前記エ（キ）の翌期へ繰り越す欠損金額 1 億 0 1 1 6 万 3 1 0 5 円から、確定申告書の「当期控除額計」欄に記載された法人税法 5 7 条 1 項（平成 2 7 年法律第 9 号による改正前のもの）の規定により同期の損金の額に算入される 1 2 8 3 万 8 8 0 6 円及び上記（ア）c の同期の損金の額に算入される 5 4 0 万円の合計 1 8 2 3 万 8 8 0 6 円を減算した金額である。

カ 平成 2 5 年 9 月期の法人税の更正処分の根拠

(ア) 所得金額（別表 1 の④欄） 0 円

上記金額は、次の a の金額に b の金額を加算し、c の金額を減算した金額である。

a 確定申告における所得金額（別表 1 の①欄） 0 円

上記金額は、確定申告書に記載された金額と同額である。

b 所得金額に加算すべき金額（別表 1 の②欄） 5 4 0 万円

上記金額は、原告が、乙に対して給与として支給し、平成 2 5 年 9 月期において損金の額に算入した金額と同額であるが、法人税法 3 4 条 3 項の規定により損金の額に算入されない金額である。

c 所得金額から減算すべき金額（別表 1 の③欄） 5 4 0 万円

上記金額は、上記 a の 0 円に同 b の 5 4 0 万円を加算した金額に相当する金額であり、前記オ（キ）の 8 2 9 2 万 4 2 9 9 円から確定申告書に記載された当期控除額 1 2 万 8 7 2 0 円を減算した金額 8 2 7 9 万 5 5 7 9 円のうち、法人税法 5 7 条 1 項（平成 2 7 年法律第 9 号による改正前のもの）の規定を適用して、平成 2 5 年 9 月期の損金の額に算入される金額である。

(イ) 所得金額に対する法人税額（別表 1 の⑥欄） 0 円

上記金額は、上記（ア）の所得金額に所定の税率を乗じて計算した金額である。

(ウ) 法人税額から控除される所得税額（別表 1 の⑦欄） 7 9 5 円

上記金額は、確定申告書に記載された金額と同額である。

- (エ) 納付すべき法人税額 (別表 1 の⑧欄) △ 7 9 5 円
 上記金額は、上記 (イ) の金額から同 (ウ) の金額を減算した金額である。
- (オ) 既に納付の確定した法人税額 (別表 1 の⑨欄) △ 7 9 5 円
 上記金額は、確定申告書に記載された「申告による還付金額」と同額である。
- (カ) 差引納付すべき法人税額 (別表 1 の⑩欄) 0 円
 上記金額は、上記 (エ) の金額から同 (オ) の金額を減算した金額である。
- (キ) 翌期へ繰り越す欠損金額 (別表 1 の⑪欄) 7 7 3 9 万 5 5 7 9 円
 上記金額は、前記オ (キ) の翌期へ繰り越す欠損金額 8 2 9 2 万 4 2 9 9 円から、確定申告書の「当期控除額」欄に記載された法人税法 5 7 条 1 項 (平成 2 7 年法律第 9 号による改正前のもの) の規定により同期の損金の額に算入される 1 2 万 8 7 2 0 円及び上記 (ア) c の同期の損金の額に算入される 5 4 0 万円の合計 5 5 2 万 8 7 2 0 円を減算した金額である。
- キ 平成 2 6 年 9 月期の法人税の更正処分の根拠
- (ア) 所得金額 (別表 1 の④欄) 0 円
 上記金額は、次の a の金額に b の金額を加算し、c の金額を減算した金額である。
- a 確定申告における所得金額 (別表 1 の①欄) 0 円
 上記金額は、確定申告書に記載された金額と同額である。
- b 所得金額に加算すべき金額 (別表 1 の②欄) 5 4 0 万円
 上記金額は、原告が、乙に対して給与として支給し、平成 2 6 年 9 月期において損金の額に算入した金額と同額であるが、法人税法 3 4 条 3 項の規定により損金の額に算入されない金額である。
- c 所得金額から減算すべき金額 (別表 1 の③欄) 5 4 0 万円
 上記金額は、上記 a の 0 円に同 b の 5 4 0 万円を加算した金額に相当する金額であり、前記カ (キ) の 7 7 3 9 万 5 5 7 9 円から確定申告書に記載された当期控除額 7 0 4 万 0 5 9 8 円を減算した 7 0 3 5 万 4 9 8 1 円のうち、法人税法 5 7 条 1 項 (平成 2 7 年法律第 9 号による改正前のもの) の規定を適用して、平成 2 6 年 9 月期の損金の額に算入される金額である。
- (イ) 所得金額に対する法人税額 (別表 1 の⑥欄) 0 円
 上記金額は、上記 (ア) の所得金額に所定の税率を乗じて計算した金額である。
- (ウ) 法人税額から控除される所得税額 (別表 1 の⑦欄) 1 5 5 4 円
 上記金額は、確定申告書に記載された金額と同額である。
- (エ) 納付すべき法人税額 (別表 1 の⑧欄) △ 1 5 5 4 円
 上記金額は、上記 (イ) の金額から同 (ウ) の金額を減算した金額である。
- (オ) 既に納付の確定した法人税額 (別表 1 の⑨欄) △ 1 5 5 4 円
 上記金額は、確定申告書に記載された「申告による還付金額」と同額である。
- (カ) 差引納付すべき法人税額 (別表 1 の⑩欄) 0 円
 上記金額は、上記 (エ) の金額から同 (オ) の金額を減算した金額である。
- (キ) 翌期へ繰り越す欠損金額 (別表 1 の⑪欄) 5 9 4 2 万 0 5 2 5 円
 上記金額は、前記カ (キ) の翌期へ繰り越す欠損金額 7 7 3 9 万 5 5 7 9 円から、確定申告書の「当期控除額」欄に記載された法人税法 5 7 条 1 項 (平成 2 7 年法律第 9 号

による改正前のもの)の規定により同期の損金の額に算入される704万0598円、上記(ア) cの同期の損金の額に算入される540万円及び前記カ(キ)の翌期へ繰り越す欠損金額のうち法人税法57条1項(平成27年法律第6号による改正前のもの)の規定により平成26年9月期において翌期へ繰り越すことのできない金額553万4456円の合計1797万5054円を減算した金額である。

(2) 本件各更正処分の適法性

被告が本件訴訟において主張する原告における本件各事業年度の法人税に係る所得金額(欠損金額)、納付すべき法人税額及び翌期へ繰り越す欠損金額は、上記(1)でそれぞれ述べたとおりであり、本件各更正処分における所得金額(欠損金額)、納付すべき税額及び翌期へ繰り越す欠損金額は、上記(1)の各金額と同額であるから、本件各更正処分はいずれも適法である。

2 本件各納税告知処分の根拠及び適法性

(1) 本件各納税告知処分の根拠

被告が本件訴訟において主張する原告における本件各期間の源泉所得税等の納付すべき税額は、本件各月において、次のアに係る納付すべき税額(別表2の「④徴収漏れ税額」欄)からイの源泉所得税等の額(別表2の「⑥納付税額」欄)を減算し、ウに係る納付すべき税額(別表2の「⑨当初税額との差額」欄)を加算した金額である(別表2の「⑩納付すべき税額計」欄)。

なお、原告は、源泉所得税等の納付について、所得税法216条(平成24年7月1日前に支払うべき給与等においては、平成24年法律第16号による改正前のもの)に規定する納期の特例の承認を受けていることから、原告においては、同条の規定により、1月から6月までの期間に係る給与等について徴収した所得税の額にあっては当該期間の属する年の7月10日までに、7月から12月までの期間に係る給与等について徴収した所得税の額にあっては当該期間の属する年の翌年1月20日(当該改正前にあっては1月10日)までに国に納付することができる。

ア 原告代表者に対して支給した役員給与の額に係る源泉所得税等の納付すべき税額

本件各月において、原告が原告代表者に対して支給した役員給与は、所得税法28条1項に規定する給与等に該当することから、同法183条1項(平成25年1月1日以降の各月については、同項及び「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法」〔平成25年法律第5号による改正前のもの。以下「復興財確法」という。〕28条1項。以下同じ。)の規定により、原告は、その支払の際、その給与等について所得税(平成25年1月1以降の各月については、所得税及び復興特別所得税。以下「所得税等」という。)を徴収し、これを国に納付しなければならない。

原告代表者は、本件各月に係るいずれの年においても、各年の最初に原告から給与等の支払を受ける日の前日までに、所得税法194条に規定する給与所得者の扶養控除等申告書を、原告を経由して納税地の所轄税務署長に提出していない。したがって、原告が、本件各月において原告代表者に対して支給した役員給与の額(別表2の「①支給金額」欄)について源泉徴収すべき所得税の額(平成25年1月以降の各月については、源泉徴収すべき所得税等の額)は、同法185条1項2号イの規定による同法別表第二

(平成25年1月1以降の各月については、復興財確法29条1項1号の規定により、財務大臣が定める表〔「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法」29条1項1号の規定に基づき、同号に規定する所得税法別表第二から別表第四までに定める金額及び復興特別所得税の額の計算を勘案して財務大臣が定める表を定める件・別表第一〕。以下、所得税法別表第二と区別せずに「源泉徴収税額表」という。)の乙欄を適用して算出した金額(別表2の「③源泉徴収すべき税額(①に対応)」欄)となる。

しかしながら、原告が、平成20年上期から同21年下期まで及び同25年上期から同26年下期までに属する各月において、原告代表者への役員給与の額(別表2の「①支給金額」欄)に係る源泉所得税等として納付した税額(別表2の「②納付税額」欄)は、いずれも源泉徴収税額表の乙欄を適用して算出した金額(別表2の「③源泉徴収すべき税額」欄)に満たないため、原告は、その差額(別表2の「④徴収漏れ税額(③-②)」欄)の合計額を、国へ納付する義務を負う。

イ 乙に対して支給した給与手当の額に係る源泉所得税等の額

本件各月において、原告が乙に対して支給した給与手当の額(本件各支給額)は、原告代表者に対して支給した役員給与であると認められ、乙に対する給与等の額とは認められない。

したがって、原告は、本件各月において、乙に対して支給した給与手当の額に係る源泉所得税等の金額として徴収した税額(別表2の「⑥納付税額」欄)を国へ納付する義務を負わない。

ウ 原告代表者に対して支給した役員給与の額に本件各支給額を加算した金額に係る源泉所得税等の納付すべき税額のうち、本件各支給額に対応する部分の金額

本件各支給額は、原告代表者に対して支給した役員給与であると認められることから、原告が原告代表者に対して支給した給与等の額は、前記アに記載の役員給与の額(別表2の「①支給金額」欄)に本件各支給額を加算した金額(別表2の「⑦支給金額(①+⑤)」欄)であり、所得税法183条1項の規定により、原告は、その支払の際、その給与等について所得税を徴収し、これを国に納付しなければならない。

したがって、原告が、本件各月において、源泉徴収すべき所得税の額(平成25年1月以降の各月については、源泉徴収すべき所得税等の額)は、前記アのとおり原告代表者が給与所得者の扶養控除等申告書を提出していないことから、源泉徴収税額表の乙欄を適用して算出した金額(別表2の「⑧源泉徴収すべき税額(⑦に対応)」欄)となる。

そして、当該金額から前記アで述べた金額(別表2の「③源泉徴収すべき税額(①に対応)」欄)を控除した金額(本件支給額に対応する部分の金額。別表2の「⑨当初税額との差額(⑧-③)」欄)の合計額についても、前記アと同様に国へ納付する義務を負う。

(2) 本件各納税告知処分の適法性

被告が本件訴訟において主張する原告における本件各期間の納付すべき源泉所得税等の額は上記(1)で述べたとおりであり、本件各納税告知処分に係る納付すべき税額と同額であるから、本件各納税告知処分はいずれも適法である。

3 本件各賦課決定処分の根拠及び適法性

(1) 本件各賦課決定処分の根拠

原告は、前記 2（1）で述べた本件各期間の源泉所得税等の納付すべき税額について、これを法定納期限までに納付しなかったのであるから、通則法 67 条 1 項の規定に基づき、本件各納税告知処分により納付すべき税額に対して、不納付加算税が賦課されることになるところ、原告が、給与等に係る源泉所得税等の額を法定納期限までに納付しなかったことについて、同法 67 条 1 項ただし書所定の「正当な理由」は認められない。

また、前記 2（1）ウに係る源泉所得税等の納付すべき税額については、原告は、乙が原告の従業員として原告の業務に従事しておらず、乙の自宅（本件家屋）において原告代表者に対しその個人の日常生活の域を超えない範囲の労務の提供を行っていたにもかかわらず、出勤簿を作成することによって、乙が原告の従業員として労務に従事していたかのように事実を装い、本件各支給額に相当する経済的な利益を原告代表者に供与していた。そして、原告は、その仮装した事実に基づき本件各支給額に係る源泉所得税等を法定納期限までに納付しなかったものであり、かかる原告の行為は、通則法 68 条（平成 28 年法律第 15 号による改正前のもの。以下同じ。）3 項所定の「事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装」する行為に該当するから、同項の規定により、同法 67 条 1 項所定の不納付加算税に代えて、重加算税が賦課されることとなる。

なお、前記 2（1）アで述べた原告代表者に対して支給した役員給与の額に係る源泉所得税等の納付すべき税額については、同法 68 条 3 項括弧書きが規定する「その税額の計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるとき」に該当し、重加算税ではなく不納付加算税が賦課されるから、不納付加算税に代え重加算税が賦課されることとなる税額は、同括弧書きが規定する「当該隠ぺいし、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額」となる。

以上により、原告の源泉所得税等の納付すべき税額に係る本件各期間ごとの不納付加算税の額及び重加算税の額を計算すると、それぞれ別表 3 の「④不納付加算税の額」欄及び「⑤重加算税の額」欄記載のとおりであり、これらの額の合計額は別表 3 の「⑥合計」欄記載のとおりである。

（2）本件各賦課決定処分の適法性

被告が本件訴訟において主張する原告が納付すべき源泉所得税等に係る加算税の額は前記（1）のとおりであり、本件各賦課決定処分に係る本件各期間ごとの加算税の額（別表 5-2 「納税告知処分及び賦課決定処分」欄の⑫及び⑬欄参照）は前記（1）の各金額と同額あるいはその範囲内であるから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

以上

別紙 5 - 1、別紙 5 - 2 省略

別表 2 省略

別表 5 - 2 省略

(別表1)

(単位：円)

区分		No.	平成20年9月期	平成21年9月期	平成22年9月期	平成23年9月期	平成24年9月期	平成25年9月期	平成26年9月期
項目									
所得金額	申告所得金額	①	△ 27,599,125	△ 31,087,902	△ 2,091,027	△ 15,583,498	0	0	0
	加算額 損金の額に算入されない 給与手当の額	②	4,050,000	5,400,000	5,400,000	5,400,000	5,400,000	5,400,000	5,400,000
	減算額 損金の額に算入される 欠損金の当期控除額	③	0	0	3,308,973	0	5,400,000	5,400,000	5,400,000
	所得金額(①+②-③)	④	△ 23,549,125	△ 25,687,902	0	△ 10,183,498	0	0	0
課税所得金額 (千円未満の端数切捨て)		⑤	0	0	0	0	0	0	0
所得金額に対する法人税額		⑥	0	0	0	0	0	0	0
控除所得税額等		⑦	2,081	636	374	465	2,559	795	1,554
納付すべき法人税額 (⑥-⑦)		⑧	△ 2,081	△ 636	△ 374	△ 465	△ 2,559	△ 795	△ 1,554
既に納付の確定した法人税額		⑨	△ 2,081	△ 636	△ 374	△ 465	△ 2,559	△ 795	△ 1,554
差引納付すべき法人税額 (⑧-⑨)		⑩	0	0	0	0	0	0	0
翌期へ繰り越す欠損金額		⑪	69,192,188	94,880,090	90,979,607	101,163,105	82,924,299	77,395,579	59,420,525

(注) 1 「所得金額」欄の△印は欠損金額を示す。

2 各税額欄の△印は、還付金の額に相当する税額を示す。

(別表3)

(単位：円)

本件各期間	源泉所得税又は源泉所得税等の額			加算税賦課決定額		
	①不納付 加算税対象	②重加算税 対象	③合計	④不納付 加算税の額	⑤重加算税 の額	⑥合計
平成20年上期	59,982	1,026,000	1,085,982	5,000	357,000	362,000
平成20年下期	126,602	1,026,000	1,152,602	12,000	357,000	369,000
平成21年上期	59,982	1,026,000	1,085,982	5,000	357,000	362,000
平成21年下期	126,602	1,026,000	1,152,602	12,000	357,000	369,000
平成22年上期	0	949,440	949,440	0	329,000	329,000
平成22年下期	0	1,016,060	1,016,060	0	353,500	353,500
平成23年上期	0	949,440	949,440	0	329,000	329,000
平成23年下期	0	1,002,560	1,002,560	0	350,000	350,000
平成24年上期	0	949,440	949,440	0	329,000	329,000
平成24年下期	0	928,460	928,460	0	322,000	322,000
平成25年上期	140,466	1,102,680	1,243,146	14,000	385,000	399,000
平成25年下期	116,986	1,102,680	1,219,666	11,000	385,000	396,000
平成26年上期	140,466	1,102,680	1,243,146	14,000	385,000	399,000
平成26年下期	116,986	1,102,680	1,219,666	11,000	385,000	396,000

(別表4)

	区分	確定申告	更正処分	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
	項目						
平成20年9月期	年月日	平成20年11月28日	平成27年6月29日	平成27年8月21日	平成27年11月19日	平成27年12月16日	平成28年12月6日
	所得金額	△ 27,599,125	△ 23,549,125	全部の取消し	棄却	全部の取消し	棄却
	納付すべき税額	△ 2,081	△ 2,081				
	欠損金の当期控除額	0	0				
	翌期への繰り越す欠損金額	73,242,188	69,192,188				
年月日	平成21年11月30日	平成27年6月29日					
平成21年9月期	所得金額	△ 31,087,902	△ 25,687,902	全部の取消し	棄却	全部の取消し	棄却
	納付すべき税額	△ 636	△ 636				
	欠損金の当期控除額	0	0				
	翌期への繰り越す欠損金額	104,330,090	94,880,090				
	年月日	平成22年11月30日	平成27年6月29日				
平成22年9月期	所得金額	△ 2,091,027	0	全部の取消し	棄却	全部の取消し	棄却
	納付すべき税額	△ 374	△ 374				
	欠損金の当期控除額	0	3,308,973				
	翌期への繰り越す欠損金額	102,520,634	90,979,607				
	年月日	平成23年11月29日	平成27年6月29日				
平成23年9月期	所得金額	△ 15,583,498	△ 10,183,498	全部の取消し	棄却	全部の取消し	棄却
	納付すべき税額	△ 465	△ 465				
	欠損金の当期控除額	0	0				
	翌期へ繰り越す欠損金額	118,104,132	101,163,105				
	年月日	平成24年11月30日	平成27年6月29日				
平成24年9月期	所得金額	0	0	全部の取消し	棄却	全部の取消し	棄却
	納付すべき税額	△ 2,559	△ 2,559				
	欠損金の当期控除額	12,838,806	18,238,806				
	翌期へ繰り越す欠損金額	105,265,326	82,924,299				
	年月日	平成25年11月29日	平成27年6月29日				
平成25年9月期	所得金額	0	0	全部の取消し	棄却	全部の取消し	棄却
	納付すべき税額	△ 795	△ 795				
	欠損金の当期控除額	128,720	5,528,720				
	翌期へ繰り越す欠損金額	95,394,395	77,395,579				
	年月日	平成26年11月28日	平成27年6月29日				
平成26年9月期	所得金額	0	0	全部の取消し	棄却	全部の取消し	棄却
	納付すべき税額	△ 1,554	△ 1,554				
	欠損金の当期控除額	7,040,598	12,440,598				
	翌期へ繰り越す欠損金額	76,361,552	59,420,525				
	年月日	平成26年11月28日	平成27年6月29日				

(注) 1 「所得金額」欄の△印は欠損金額を示す。
2 「納付すべき税額」欄の△印は所得税額等の還付金額を示す。

(別表 5 - 1)

(単位：円)

区分 項目	本件各納税 告知処分及び 本件各賦課 決定処分	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
年月日	平成27年6月29日	平成27年8月21日	平成27年11月19日	平成27年12月16日	平成28年12月6日
納付すべき税額	15,198,192	1,141,272	棄却	1,141,272	棄却
不納付加算税の額	136,000	0		0	
重加算税の額	4,791,500	0		0	

(注) 「本件各納税告知処分及び本件各賦課決定処分」の内訳は、別表 5 - 2 のとおり