

■ Article ■

代表者の内縁の妻への給与が、事実の仮装とされた事例
東京高裁令和2年1月16日判決（令和元年（行コ）第192号）
税資270号順号13367

弁護士 神奈川大学大学院法学研究科非常勤講師 吉田正毅

【事実の概要】

X（控訴人、法人）が、平成20年9月期から平成26年9月期までの各事業年度（本件各事業年度）において、Xの代表者Aの内縁の妻であり、Xの従業員であるDに対して給与を支給し、その支給額を損金の額に算入して法人税の確定申告をしたところ、Y（処分行政庁、被控訴人）は、当該支給額は、仮装して経理をすることによりAに支給された役員給与の額であるから、法人税法34条3項の規定により、法人税の所得金額の計算上、損金の額に算入することはできないなどとして本件各事業年度に係る法人税の各更正処分や源泉所得税納税告知処分、重加算税の賦課決定処分等（本件各処分）をしたため、Xがその取消しを求めた事案である。

XとAとDの関係は、要旨以下のとおりである。

時期	事実
昭和62年頃	AとDが交際を開始した。
平成3年7月頃	Dは本件家屋を新築し、Aと同居し始めた。
平成8年3月28日	AがXを設立した。
平成9年頃	マンションをXの本社事務所として使用していた。
平成9年10月	Dが失職し、本社事務所において事務を開始した。
平成9年10月23日	Dは、X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た。
平成10～11年頃	本件家屋の1室をXの仕事場（本件仕事場）として使用し始めた。本社事務所は事務所として使用されなくなった。Dが本社事務所に行くこともなくなった。
平成12年5月から	XはDに対する給与名目の支払額を月額45万円とし、手取額40万円を毎月支払っていた。
平成15年7月31日	Dが厚生年金保険の被保険者の資格を喪失。
平成19年1月から12月	Xの経営悪化により、XからDに対する給与名目の支払が全く行われなかった。
平成19年2月から	AがDに対し、毎月40万円を支払った。
平成20年1月1日	DがX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再取得し、健康保険の被保険者の資格も取得した。
平成20年1月	XのDに対する給与名目の支払が再開された（本件各支

	給)。Xは、本件各支給に係る給与支払報告書をP町に提出しておらず、Dに対しては住民税が課せられていなかった。
平成26年10月1日	DがXの取締役役に就任し、Aが代表取締役役に就任した。
本件各事業年度中	Xの役員はAのみであった。 Xは、Dに係る本件出勤簿を作成した。 Xは、D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、実際には関連会社で業務を行わせており、Xの業務はAが殆ど1人で行っていた。

第1審(東京地判令和元年5月30日税資269号順号13278)は、本件各処分はいずれも適法であるとして、Xの請求を棄却したため、Xが控訴した。

【判旨】

控訴棄却。

本判決は、第1審判決を一部補正するほかは、そのまま引用した。

「(法人税法34条4項)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どころ、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。」

「平成10~11年頃から、Aが本件家屋の2階のうちの1室である本件仕事場でXの業務(中略)を行うようになり、Dは、本社事務所に行かなくなって、本件家屋においてAの世話等をしてきた」「AとDとは、X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、本件仕事場のある本件家屋はAがDと共同生活を営んでいた自宅である。D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いなかった。Dが「日中行っていたのは、自宅の1室である本件仕事場の清掃、A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、その一部にX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と異なるところはない。」「Dが夜間に行っていた活動は、Aが本件仕事場で仕事をしている間待機し、A

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、AとD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D自身がX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。」

「DはXとの間で雇用契約書を作成したことがなく、これについて合理的な理由があるとはいえない」「Xにおいて作成していた本件出勤簿は、D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、D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」「Xの経営が悪化した平成15年7月以降にはXからの給与名目の支給はなくなったものの、この期間もDによる上記の活動は従前と変わらずに行われていた」「X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Aが個人としてDに毎月40万円を支払っていたことに照らすと、Dは、少なくとも本社事務所に行かなくなった平成10~11年頃以降は、Xの従業員として雇用されていたものではなく、XのDに対する給与名目の金員は、Aが内縁の妻であるD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。」

「XがDに対する給与として支給したとする本件各支給額は、DがX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、Aと本件家屋において共同生活を営む内縁の妻であるDが、自宅で仕事を行うAのために活動を続けてきたことに対し、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Aが個人として負担すべき費用をXが負担したものにほかならない。そうすると、かかるXの費用負担によりA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、Xがその役員であるA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。」

「本件各支給額はAに対する役員給与に当たるところ、Xは、これをD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、D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Dに係る預り金として経理処理するなど、DがX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、Xによる本件各支給は、Aに対して支給した役員給与を、Dに対して支給した給与手当であると事実を偽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。」

(引用に当たり、本判決の補正を第1審判決に反映して引用し、判決文中にあった認定事実の引用を省略した。)

【解説】

1. 本判決の意義

(1) 法人税法 34 条 4 項について

本判決は、法人税法 34 条 4 項の意義を明らかにし、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同項の「債務の免除による利益その他の経済的な利益」に該当するとした点に意義がある¹。

(2) 法人税法 34 条 3 項について

法人税法 34 条 3 項が規定された理由は、このような不正常的な給与は利益の処分にあたると考えて差し支えないという理由と説明されている²。また、不正な給与の損金性を否定する同項の背後には公序 (public policy) の理論があると説明されている³。本件では、同項がなければ、毎月概ね 40 万円を A に支払っているとして法人税法 34 条 1 項 1 号の定期同額給与として損金に認められる可能性があったところ、法人税法 34 条 3 項が適用されたことにより、損金算入が否定されたものである。そのため、本判決は、法人税法 34 条 3 項が適用された代表的な事例として、適切な先例になると評価されている⁴。

2. D の行為が X の業務と評価できない理由

(1) 実務への影響

中小企業においては、配偶者や親族、内縁関係にある者が役員や従業員となり、給与が支払われていることも少なくない。そのため、本判決は、現在の中小企業の実務に与える影響も少なくない。本判決が D の行為は X の業務と評価できないとした判断基準は何か、本件のような税務リスクを予防するため、問題となる。

(2) X の業務該当性の検討

本判決について、勤務状況を正確に反映した出勤簿を作成していないとはいえ、D は支払手続等の業務をこなしているため、勤務実態がない、家庭の主婦が夫に頼まれて行う事務と異なるところはない、とまでは言い切れないのではないかとの疑問を示す見解もある⁵。少なからず業務を行っている場合、D に支給した給与は法人税法 36 条の過大な使用人給与の損金不算入の問題となるのではないかとの指摘がされている⁶。

一方で、本判決の結論に賛成する立場からは、D の行為を内縁の妻としての行為と評価したことは自然な評価である、D への給与が A の負担の肩代わりとみることや、勤務実態のない D についての出勤簿への虚偽記載を隠蔽・仮装と評価することは自然であるなどとされている⁷。

本判決は、D の行為が X の業務に該当するかを検討するに当たり、「X 及び本件各関連会社 (注: X の関連会社) の設立・経営状況等」、「A と D との出会い等」、「A の本件家屋における業務の実施等」、「D の仕事等」、「D の給与、社会保障費、住民税等」の 5 つの項目ごとに詳細に事実を認定した上で、D の行為が X の従業員として行った業務と評価することはできないとし、支払われた金員は D 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と認定した。この認定から

すると、業務内容だけではなく支払った金員の趣旨についても詳細に事実を認定した上で判断がされるものと解される。本件は事例判断であり、他の事例で同様の判断がされるかは個別具体的な事実の評価によるといわざるをえないであろう。

(3) 雇用契約が締結されていた場合

本件で仮に雇用契約が締結されていたと認定された場合について考察する。小規模な会社では、代表者の手腕に経営が依存していることが多く、Dが行っていたような本件仕事場の清掃、銀行や郵便局、公共機関における手続を従業員に行ってもらった必要性が高い一方で、そのような業務の量はそこまで多くなく、従業員を雇っても本件のように時間を持て余してしまう状態になることはありうる。被用者としては業務を行う意思があるにもかかわらず、使用者側に被用者に与える業務がないのであるから、時間を持て余す状態になったとしても、使用者の責めに帰すべき事情により労務の提供ができなかったものとして、民法536条に基づき賃金を請求できる。このように会社の業務が十分でない場合であっても、法律上は賃金の支払義務が認められる場合に、当該従業員に支払った賃金が、役員が個人として負担すべき費用を法人が負担するものと認定できるかは、議論の余地がある。この点、本判決は、第1審判決に「DはXとの間で雇用契約書を作成したことがなく、これについて合理的な理由があるとはいえないこと」という判示と「Dは、少なくとも本社事務所に行かなくなった平成10～11年頃以降は、Xの従業員として雇用されていたものではなく」という判示を加えており、XとDが雇用契約を締結していなかった点を強調している。これは、上記の雇用契約が締結されていた場合の賃金請求権を意識したものと解される。

3. 隠蔽・仮装行為

(1) 法人税法34条3項の隠蔽・仮装の意義

法人税法34条3項の隠蔽・仮装の意義は、重加算税における隠蔽・仮装と同義と解されている⁸。

(2) 本判決における隠蔽・仮装行為

本判決は、Xは、Aに対して支給した役員給与を、Dに対して支給した給与と仮装したとした。

本判決の隠蔽・仮装行為の認定については、「『経理をすることにより』との文言を重視し、経理処理に着目した判断過程を明らかにしている点を、特徴として指摘することができ⁹」とする見解がある。他方で、出勤簿を作成したことについて、少なからず勤務実績があるため、事実は仮装していないのではないかという見解もある¹⁰。

(3) Aの故意

重加算税の隠蔽・仮装行為は、故意を含む概念と解されている¹¹。国税不服審判所裁決平成30年9月21日裁決事例集115集33頁は、請求人の代表者Eが個人名義のクレジットカード利用による飲食等代金について交際費としていたとこ

ろ、原処分庁が、Eは個人で利用したもので請求人の費用として計上できないものであると認識しながら、経理担当者に指示して、請求人の費用として計上したことが事実の隠蔽又は偽装行為であるとした事案について、飲食等代金は全て交際費であるとの認定はできないものの、飲食等代金の全てについてEの個人的な飲食等に係る金額であることを推認させるに足る証拠はなく、「飲食等代金の全てについて、Eが個人的な飲食等に係る金額であることを認識しながら、請求人の本件各事業年度の総勘定元帳の本件各費用勘定に計上したとする偽装の事実を認めるに足る証拠もない」として重加算税の賦課決定処分を取り消している。

本件においては、Dの業務の一部にXの業務といえるものが含まれており、Aもそれを認識していたことから、上記の裁決を参考にすると、Aが本件各事業年度の各月のすべてのDの給与について故意に隠蔽・偽装したと言えるかは議論の余地がありうる。

【検討課題】

Dとの雇用契約が締結されている場合、十分な業務量がないが、賃金の支払義務が肯定される場合はどうなるか。Dが、従業員と同じ業務を一部していた場合はどうなるか。

以上

-
- ¹ 佐藤英明「判批」TKC 税研情報 30 巻 4 号（令和 3 年）3 頁参照。
 - ² 金子宏『租税法』（弘文堂、第 24 版、令和 3 年）407 頁参照。
 - ³ 渡辺徹也『スタンダード法人税法』（弘文堂、第 3 版、令和 5 年）145 頁参照。
 - ⁴ 前掲注 1・佐藤・5 頁参照。前掲注 2・金子 407 頁や前掲注 3・渡辺 142 頁、谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂、第 7 版、令和 3 年）463 頁においても、法人税法 34 条 3 項が適用された事例として本判決が紹介されている。
 - ⁵ 野口貴俊「判批」TKC 税研情報 30 巻 4 号（令和 3 年）7 頁参照。
 - ⁶ 前掲注 5・野口・7 頁参照。
 - ⁷ 前掲注 1・佐藤・3 頁参照。
 - ⁸ 前掲注 2・金子 407 頁、前掲注 4・谷口 464 頁参照。
 - ⁹ 前掲注 1・佐藤・6 頁。
 - ¹⁰ 前掲注 5・野口・7 頁参照。
 - ¹¹ 前掲注 2・金子 914 頁。