

法人の積極的意思に基づかない 役員への利益の移転と認定給与

元氏成保

(弁護士・関西大学法科大学院教授)

目 次

I 認定給与の典型例	2 法人の損失と捉える処理を前提とする判例等
1 認定給与とは	3 平成15年以降に相次いで出された一連の裁判例
2 法人の積極的意思に基づく利益の移転を給与と認定する具体例	IV 法人の積極的意思に基づかない利益の移転を給与と捉えることに対する批判的検討
3 法人の積極的意思に基づく利益の移転の給与該当性	1 問題の所在
II 国税不服審判所平成30年5月7日裁決	2 私法規律から見た「横領行為は法人の行為」か
1 事案の概要	3 横領金は「給与」か
2 前提とされた事実	4 源泉徴収義務との関係
3 裁決の要旨	5 横領金の返還合意の課税関係
III 法人の積極的意思に基づかない利益の移転の給与該当性	V 結論
1 考え得る3つの選択肢	

I 認定給与の典型例

1 認定給与とは

法人が特定の役員に対してした金員の支出または経済的利益の供与のうち、法人が役員

に対する給与として経理処理していないものについて、課税庁がこれを給与と認定することは、一般に認定給与あるいは認定賞与といわれている⁽¹⁾。これは、法律上定義付けられた概念ではなく、課税実務上使用され定着してきた用語⁽²⁾であり、そうであるが故に、その適

(1) 以前は認定賞与と呼称されることが多かった。しかし、平成18年度の法人税法改正により、法人税法から賞与という概念がなくなったことに伴い、徐々に認定給与という呼称が一般化しているようである。本稿においては、これを認定給与とする。
(2) 太田幸夫「租税実体法をめぐる問題(1)―使途不明金・認定賞与」小川英明他編『租税争訟法(裁

判実務大系20)』(青林書院・1988年)461頁においては、認定賞与を「企業が公に賞与として役員らに支給したもの以外に課税庁が同項(注：現行法人税法でいうと、34条を意味すると捉えられる)に基づき賞与として認定したもの」と定義している。一般的にもこれと同様の意味と理解されている。

否の基準について曖昧なままに実務ばかりが先行している感が否めない。

ある役員に対する利益の移転が認定給与とされた場合、それを損金に算入することが否定されるばかりか、法人は源泉所得税の納付義務を負い、かつ、事案によっては併せて重加算税が賦課されるケースも多い。源泉所得税は、本来役員個人が負担すべき税を法人が役員に代わって納付するものであり、それは最終的に役員個人に転嫁されるべきであるが、事実上その転嫁ができないことも多く、その場合には、さらに法人の負担は看過できないものとなる⁽³⁾。

認定給与該当性の問題は、法令上は、当該経済的利益の移転が法人税法34条1項の「給与」に該当するか、あるいは源泉所得税に関しては、所得税法183条1項、同28条1項の「給与等」に該当するかという問題に尽きることとなる。

2 法人の積極的意思に基づく利益の移転を給与と認定する具体例

法人税基本通達9-2-9は、以下のような利益の供与について、その役員等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は、法人税法34条4項及び同法36条⁽⁴⁾に規定する「債務の免除による利益その他の経済的な利益」に該当すると規定している。そして、ここで列挙されている利益の供与の多くは、典型的にみて法人が給与として経理処理していないものと思われ、これらが、まさに、いわゆる認定給与の典型的場面であるといえよう。

① 役員等に対して物品その他の資産を贈与した場合におけるその資産の価額に相当する金額

- ② 役員等に対して所有資産を低い価額で譲渡した場合におけるその資産の価額と譲渡価額との差額に相当する金額
- ③ 役員等から高い価額で資産を買い入れた場合におけるその資産の価額と買入価額との差額に相当する金額
- ④ 役員等に対して有する債権を放棄し又は免除した場合（貸倒れに該当する場合を除く。）におけるその放棄し又は免除した債権の額に相当する金額
- ⑤ 役員等から債務を無償で引き受けた場合におけるその引き受けた債務の額に相当する金額
- ⑥ 役員等に対してその居住の用に供する土地又は家屋を無償又は低い価額で提供した場合における通常取得すべき賃貸料の額と実際徴収した賃貸料の額との差額に相当する金額
- ⑦ 役員等に対して金銭を無償又は通常の利率よりも低い利率で貸し付けた場合における通常取得すべき利率により計算した利息の額と実際徴収した利息の額との差額に相当する金額
- ⑧ 役員等に対して無償又は低い対価で⑥及び⑦に掲げるもの以外の用役の提供をした場合における通常その用役の対価として収入すべき金額と実際に収入した対価の額と

(3) 役員による横領金が認定給与とされたようなケースで、法人が当該役員から横領金の一部の返還を受けた場合は、さらにその返還金が益金として課税されるという極めて不合理な結果を招来するのではないか、という問題もある。この点については、後に触れる。

(4) これらの条項は、債務の免除による利益その他の経済的利益が給与に含まれる旨を規定しており、同通達の規定は、これらの利益の供与を給与と認定することを明らかにしていることとなる。

の差額に相当する金額

- ⑨ 役員等に対して機密費、接待費、交際費、旅費等の名義で支給したもののうち、その法人の業務のために使用したことが明らかでないもの
- ⑩ 役員等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
- ⑪ 役員等が社交団体等の会員となるため又は会員となっているために要する当該社交団体の入会金、経年会費その他当該社交団体の運営のために要する費用で当該役員等の負担すべきものを法人が負担した場合におけるその負担した費用の額に相当する金額
- ⑫ 法人が役員等を被保険者及び保険金受取人とする生命保険契約を締結してその保険料の額の全部又は一部を負担した場合におけるその負担した保険料の額に相当する金額

これらの中には、必ずしも法人が役員に対して利益を供与したと認識していない可能性があるものが含まれている（例えば、②や③で法人が時価で取引をしたものと認識している場合など）。しかし、そのような場合も含めて、当該取引を行うこと自体については法人の積極的意思に基づいているという点では共通している。その結果として生じた利益の供与^⑤の認定給与該当性については、取引を行うこと自体は法人の意思に沿うものであることを前提として、その取引によって役員に対して真に利益の移転があったのかどうか、その利益の移転が給与の性質を有するものであるかどうかを検討して判断されるべきこととなる。

3 法人の積極的意思に基づく利益の移転の給与該当性

役員に対する法人の積極的意思に基づく利益の供与が給与に該当するかは、前述のとおり、当該経済的利益の移転について損金に算入できるかどうかは法人税法34条1項の、法人に源泉徴収義務が課せられるかどうかは所得税法181条1項及び同法29条1項の問題である。すなわち、これを給与と認定し、法人に対して源泉徴収義務を課することができるかどうかを判断するためには、これが「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」^⑥に当てはまるかどうかを検討すべきこととなり、当該経済的利益の移転が雇用契約等に基づくものであること、あるいは当該経済的利益の移転と労務との対価性が要求されることとなる。上記通達において、「明らかに株主等の地位に基づいて取得したと認められるもの及び病気見舞、災害見舞等のような純然たる贈与と認められるものを除く」とされているのは、この点を意識し、役員に対する利益の移転のうち労務との対価性が認められないものを認定給与から除外しようとしたものと評価される。但し、法人が役員に対してその意思に基づいて一定の利益を移転させた場合、その法人の意図としては、通常は役員であるからこそ利益を供与した、ひいては役員に対する役務の提供に報いるものであると評価されるのであって、そ

(5) このような利益の供与を、本稿では便宜上「法人の積極的意思に基づく利益の移転」と呼ぶこととする。

(6) 最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁。

れを否定するのであれば、その利益移転が如何なる事情に基づくものであるか（役務の提供とは無関係であるか）について、合理的な説明が要求されるといえよう。

一方で、実務上認定給与が問題となるケースは、必ずしも法人の積極的意思に基づく経済的利益の供与に限られない。例えば、役員が法人の金員を横領したケースのように、その利益移転が法人の合理的意思に背くと思われるもの⁽⁷⁾であっても、これが給与と認定されることがある。法人の積極的意思に基づかない利益の移転は、その際に法人において源泉徴収をする機会はなく、後日源泉徴収相当額を受給者に転嫁する機会もないことが多い。それでもなお当該法人に源泉徴収義務を課すことは、極めて不合理な結果となるので、実務上もしばしば争われることとなるのである。

以下では、国税不服審判所平成30年5月7日裁決（裁決事例集111集65号）を採り上げた上で、その解釈論の是非について検討を加えたい。

II 国税不服審判所平成30年5月7日裁決

1 事案の概要

この事案は、請求人の取締役が請求人から不正に取得した金員が、当該取締役に対する給与であると認定され、請求人に対し源泉徴収に係る所得税及び復興特別所得税の納税告知処分並びに重加算税の賦課決定処分がなされたため、請求人が、当該金員について、当該取締役が請求人の意思に反して横領したものであって、当該取締役に対する給与ではないなどと主張して、同処分の全部の取消しを求めた事案である⁽⁸⁾。

2 前提とされた事実

請求人は、生鮮魚、海産物の販売及び加工業を営む同族会社であり、その役員は、代表取締役（本件代表者）とその実弟（本件役員）の2名のみであった。また、本件代表者は常に請求人の発行済株式の総数の過半数を有しており、本件役員が有していたのは、時期によって変動があるが、最も多い時期でも発行済株式総数の25%であった。そして、本件役員は、対象期間中常に請求人の取締役の立場にあり、「取締役専務」の肩書の使用を許されていた。

本件役員は、請求人名義の当座預金口座から小切手を振り出すことにより現金を引き出して個人的に費消していた。その際、借方を現金、貸方を当座預金とする仕訳による経理処理をしていたが、それに伴って帳簿上の現金残高が非常に多額となったため、これを減らす目的で、現金残高の一部を請求人の普通預金口座や当座預金口座に入金したとする架空の仕訳を行った。

請求人に対する税務調査の際に、上記の不正行為が発覚した。そして、請求人と本件役員は、請求人が本件役員に対して横領金と同額の貸付金を有することを確認するとともに、本件役員が一定の期日までに本件貸付金の一部を弁済することや本件役員の退職金相当額を本件貸付金の弁済に充てることなどについて合意した。その後、請求人と本件役員は、

(7) これを、本稿では「法人の積極的意思に基づかない利益の移転」と呼ぶ。

(8) 本件では、元々法人が横領金に係る財産の流出を認識しておらず、それを損金処理していなかったため、役員給与の損金不算入は問題とはなっていない。

本件役員が有する不動産の共有持分を弁済に充てる代物弁済契約を締結し、実際に同共有持分について代物弁済を原因とする所有権の移転登記手続を行い、その他、実際に金員を弁済をするなどの被害弁償を行った。

3 裁決の要旨

まず、裁決は、経済的利益の移転と役務提供との対価性について、以下のとおり説示した。「法人の役員は、その役務提供の内容が極めて包括的かつ広範で法人の業務全般に及ぶものであり、役員に就任していること自体で法人に貢献することも含まれ得るから、その役務提供の対価性の判断に当たって、具体的かつ個々の業務を観念することは困難であり、相当でもない。

そうすると、代表者等の役員が法人経営の実権を掌握し、法人を実質的に支配しているような法人において、代表者等がその意思に基づき、法人の資産から、経理上、給与の外形によらず、法人の事業活動を利用して利益を得たような場合には、その利益は、当該代表者等の地位及び権限と無関係に取得したとみることは相当ではなく、当該代表者等の地位及び権限に基づいて当該法人から当該代表者等に移転したものと推認することができるというべきである。」

その上で、役員が得た利益の認定給与該当性について、以下のような基準を述べた。

「代表者等が法人経営の実権を掌握し法人

を実質的に支配している事情がある場合、このような代表者等が、自己の権限を濫用して、当該法人の事業活動を通じて得た利得は、給与支出の外形を有しない利得であっても、法人の資産から支出をし、その支出を利得、費消したと認められるときには、その支出が当該代表者等の立場と全く無関係であり、法人からみて純然たる第三者との取引ともいふべき態様によるものであるなどの特段の事情がない限り、実質的に、代表者等がその地位及び権限に対して受けた給与等であると解される。」

このような基準を前提とした上で、裁決は、本件役員が有する株式数や、本件役員が代表権を有していなかったことから、本件役員は、法律上、単独で請求人の業務執行等を決定する地位にはなかったと認められるとし、本件代表者の実弟であるとはいえ、本件役員が請求人の業務において影響力を有していたとは認められないと結論付け、横領金が請求人が本件役員に支給した給与等であることを前提とする本件各納税告知処分及び本件各賦課決定処分は、いずれもその全部が違法であるとした⁽⁹⁾。

このように、同裁決は、横領金の認定給与該当性を検討するにあたっては、まず、横領行為をした代表者等の当該法人における法律上の地位や実質的権限に着目し、当該役員が当該法人の経営の実権を掌握し、法人を実質的に支配しているような立場にあると認めら

(9) 裁決においては、本件役員が使用していた「取締役専務」との肩書については、その具体的な職務内容を認めるに足る客観的証拠がないこと、本件役員が現金や小切手を管理していたことがあったとしても、本件代表者の決裁した支払等のために管理していたにすぎない可能性があること、

本件代表者が当座預金の残高照合を本件役員に任せていたことは、請求人の本件役員に対する管理監督が不十分であったことを示すものとはいえ、請求人が、本件役員に対し、経理業務の重要な部分を任せていたことを示すものとはいえ、などが指摘されている。

れるのであれば、個別の役務との対価性を個々に検討するまでもなく、特段の事情がない限り、実質的に、代表者等がその地位及び権限に対して受けた給与等であるとしている。横領金の給与該当性を、横領行為をした役員の当該法人における権限や立場から判断すると、この判決の採った手法は、後述する一連の裁判例と軌を一にするものであると評価できる。

なお、この利益の移転が横領行為者である役員の意味に基づくものであることはいうまでもないが、これが法人の意味に基づくものといえるかどうかについては、本来は別途の検討を要すべきものであるところ、本判決では、それを当然の前提としているように読み取れる。

Ⅲ 法人の積極的意思に基づかない利益の移転の給与該当性

1 考え得る3つの選択肢

役員が法人の金員を横領したケースのような、役員に対して法人の積極的意思に基づかない利益の移転がなされた場合の税務上の処理については、以下の3つの考え方があり得る。

- ① 横領金を法人の損失と捉え、役員に対する損害賠償請求権（あるいは不当利得返還請求権）を益金と認識する。
- ② 法人から役員に対する利益の移転である以上、これを役員に対する給与と認定する。
- ③ 役員が法人において一定の地位や権限を有していた場合にはこれを給与と認定し、そうでない場合にはこれを法人の損失とした上で役員に対する債権を益金として計上する。

以下、①の考え方に立って処理することを前提としている判例等を概観した上で、上記の判決も前提としている③の考え方に沿って処理することの妥当性について、その裁判例に対して理論的な側面からの検討を加える。

2 法人の損失と捉える処理を前提とする判例等

(1) 最判昭和43年10月17日集民92巻607号

法人の会計担当役員であり代表取締役でもあった者が法人の保管金をしばしば着服しながら、これを経費に仮装して計上していたという事案について、判旨は、「横領行為によって法人の被った損害が、その法人の資産を減少せしめたものとして、右損害を生じた事業年度における損金を構成することは明らかであり、他面、横領者に対して法人がその被った損害に相当する金額の損害賠償請求権を取得するものである以上、それが法人の資産を増加させたものとして同じ事業年度における益金を構成するものであることも疑ない。」として損害賠償請求権を益金に計上する必要性を肯定した。

本件で横領行為をした役員は会計を担当する代表取締役であり、当該法人の経営の実権を掌握し、法人を実質的に支配する立場にあることは明白である。判旨は直接的に認定給与の在り方に触れているわけではないが¹⁰⁾、少なくとも、法令上包括的な代理権を有している代表取締役による横領に関し、これを損失（損金）と構成した上で損害賠償請求権（益金）との両建をするという私法上の規律に沿

¹⁰⁾ 本件で主たる争点とされたのは、横領に基づく損害賠償請求権のような商行為に基づかない債権を益金と認識すべきかどうかという点であった。

う経理処理を是としている。

(2) 水戸地判昭和53年11月30日税資103号645頁

会社代表者が会社の簿外資金を代表者の実兄の経営する会社に貸付けたという事案について、判旨は、当該貸付は当該代表者が会社の簿外資金を私的に流用して行ったものと認定し、それによって会社に損害を生じさせた場合には、会社は当該代表者に対して取締役の忠実義務違反による損害賠償請求権を有し、当該請求権は会社の資産として計上すべきであるとされた。

本件も、上記昭和43年最判の流れを汲むものであり、代表取締役による法人の金員の私的流用について、これが給与に該当するか否かという議論はなされておらず、損害賠償請求権として資産計上すべきと結論付けている。

(3) 従前の判例等の傾向

これらの判例等に代表されるように、かつては、代表取締役をはじめとする役員が法人の金員を横領した場合、それを給与と認定すべきか否かなどといった議論はなされておらず、ひいては、当該役員が法人の実質的支配権を有しているかなどといった点に関する検討がなされることもなかった。そして、昭和43年最判を基軸として、横領金が損金に、損害賠償請求権が益金に計上されることを所与の前提とした上で、損害賠償請求権を損金と

同時に益金に計上すべきか、異なる時期に計上することが許容されるかが議論されていた¹¹¹²。このような流れは、平成15年以降に相次いで出された以下の一連の裁判例によって大きく変容を遂げることとなる。

3 平成15年以降に相次いで出された一連の裁判例

(1) 大阪高判平成15年8月27日税資253号順号9416（第一審京都地判平成14年9月20日税資252号順号9198）

本件は、在宅福祉事業を行う社会福祉法人の理事長（設立当初からの理事）が、法人が営む施設の施設庁らと共謀し、施設の経理について、給食材料費の水増計上や物品購入費及び修繕工事費の水増し、架空計上、その他の不正の経理処理及び財産処分行為を行い、それによって生じた剰余の金員を取得したという事案である。第一審と控訴審で裁判所の判断が分かれたこともあり、横領金の認定給与と該当性が議論される際に頻繁に引用される事案である。控訴審判決は、以下のとおり判示して、この金員を給与（賞与）と認定した。

「A（理事長）は、X（社会福祉法人）の実質的創始者であって、（中略）Xの理事長の地位にあった。また、Aは、Xの設立母体であった社会福祉法人Mの創立者でもあり、XにおいてAに反対する理事はおらず、Aの指示は絶対的であって、Aがワンマン代表者としてXを実質的に支配していた。そして、Xの

(11) なお、那覇地判平成7年7月19日税資213号163頁は、代表取締役が回収の見込みがないことを知りながら同族会社の借入金について代位弁済を行ったという事案において、やはり、損害賠償請求権を益金計上すべき旨を判示している。但し、この事業は、代表取締役に対する損害賠償請求権を

免除することについて株主全員の同意があるという点で、法人の積極的意思に基づかない利益の移転に関する事業とは言い難い。

(12) 末崎衛「損害賠償請求権の帰属時期」税法学564号（2013年）197頁等。本稿においては、この問題に関する検討は行わない。

定款においても、理事長であるAのみが同協会を代表し、AのみがXの資産を管理していたといえるから、結局、Aの権限は、包括的であって、Xに対し実質的に全面的な支配権を有していたものといえることができる。」

「AのXにおける地位、権限、実質的に有していた全面的な支配権に照らせば本件金員の移動、すなわち、Xの金員をXからAの口座へ送金したことは、Xの意思に基づくものであって、XがAに対し、経済的な利得を与えたものとみるのが相当である。なお、AにXの金員について、これを不正に取得する意図や不正な行為があったとしても、Aの上記のようなXにおける地位、権限等からみて上記認定判断を左右するものではない。」

そして、本件金員は、定期的に定額が支払われたものではなく臨時的な給付であるといえるから、給与所得のうちの賞与に該当するものと解するのが相当である。」

本件では、法人は理事長を含む複数名の関与者に対して損害賠償請求の民事訴訟を提起

し、その認容判決が下され、同判決が確定したという事情がある。そして、第一審においては、そのことを重視し、代表権を有する理事長の横領行為が権限外の行為であることも踏まえて、横領行為による金員の移動は、当時の法人の客観的意思に反するものとし、法人が理事長に対して支払ったと認めることはできないとした。これは、当事者の合理的意思解釈を重視する私法上の事実認定に軸を置いた判断であるともいえよう¹³⁾。

一方、控訴審判決は、理事長が持つ法人の実質的支配権を強調し、理事長の行為を法人の意思に基づくものであると認定するものであり¹⁴⁾、上記③の考え方を前提とするものである。第一審判決と控訴審判決の相違は、理事長が行った横領という行為を法人の意思に基づくものと捉えることができるか否かによるものであるが、これを肯定した控訴審判決の考え方は、後述するその後の裁判例にも引き継がれている。

13) この第一審の判断は、「本件判決が、『支払い』という要件から会社の意思に反する支出は源泉徴収の対象になる給与や賞与に該当しないと判断したことは重要であり、基本的に支持されるべきものであろう」（三木義一・上西左大信「理事長の横領と源泉徴収義務」三木義一・田中治・占部裕典編『〔租税〕判例分析ファイルI〔第2版〕』（税務経理協会・2009年）410頁）、「この判決の論理プロセスは、税法規定への当て嵌めの前提となる私法上の事実の確定（評価）にあたり、理事長の権限外の横領という不法行為による金員の移転が、X社会福祉法人からの給与の支払であると認定することは困難であるという当然のことを前提とした判示である」（大淵博義「役員等の横領による損失を巡る課税上の諸問題(2)横領損失の給与認定が争われた先例判決（判例法人税法講座第14回法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開）」税経

通信62巻6号（2007年）36頁）などと評価されている。

14) 控訴審判決については、「その理事長が実質的に全面的な支配権を有していたとしても、それは事実上の問題にすぎず、法的な意味では、理事長の支配力の如何とはかかわらず、当該社会福祉法人は理事長から独立した別個の存在であることは言うまでもない」「理事長としての支配という事実上の当該法人の運営実態を根拠に、理事長の横領による金員の利得を給与として認定することは許されないと云えよう」（大淵・前掲注13）38頁）、「この程度の事実認定のみをもって、一時所得（または雑所得）であることが簡単に否定され、給与所得であると認定されたことについて、理解に苦しむ実務家は多いのではないだろうか」（三木・上西・前掲注13）420頁）などと批判的に評価するものもある。

(2) 仙台高判平成16年3月12日税資254号順号9593（第一審青森地判平成15年4月22日順号9329）

社会福祉法人の理事長が、実際には工事を発注しておらず代金を支払っていないにもかかわらず、法人の銀行口座から金員を引き出し、それを理事長が作成した銀行口座に一旦入金した上で、最終的に理事長の妻が経営する株式会社名義の口座に入金し、法人の会計帳簿上は工事代金として処理するなどして、理事長が法人の金員を着服した。後日、理事長は、その地位を乱用して理事会の議決を経ないで法人の資金を引き出して理事長の妻が経営する会社の資金に流用していたことを認め、法人との間で、流用した金員を法人に返済すべき債務を負担していることを確認し、これを分割弁済する旨の債務弁済契約公正証書が作成された。そのような事案であっても、判旨は、

「法人経営の実権を代表者が掌握し、法人を実質的に支配している事情がある場合には、代表者は、実質的に、その法人資産を自由に処分し得る地位及び権限を有し、簿外資産を捻出し、これを当該法人の事業とは無関係に利得し、費消することも可能であるから、その者が法人から得る利益を、その地位及び権限と切り離してその対応を観念することは著しく困難である。

そうすると、法人経営の実権を代表者が掌握し、法人を実質的に支配しているような法人において、代表者がその意思に基づき、法人の資産から、経理上、給与の外形によらず、法人の事業活動を利用して利益を得たような場合には、その利益は、当該代表者の地位及び権限と無関係に取得したと見ることは相当ではなく、当該代表者の地位及び権限に基づ

いて当該法人から当該代表者に移転したものと推認することができる」と解される。」

「(中略)したがって、法人代表者が法人経営の実権を掌握し法人を実質的に支配している事情がある場合、このような法人代表者が、自己の権限を濫用して、当該法人の事業活動を通じて得た利得は、給与支出の外形を有しない利得であっても、法人の資産から支出をし、その支出を利得、費消したと認められる場合には、その支出が当該法人代表者の立場と全く無関係であり、法人からみて純然たる第三者との取引ともいふべき態様によるものであるなどの特段の事情がない限り、実質的に、法人代表者がその地位及び権限（これに基づく法人に対する貢献などを含む。）に対して受けた給与であると推認することが許される」といふべきである。」

と判示した。

本件の第一審は、同横領金の給与性を否定したが、その際、給与所得については、所得税法上常に源泉徴収によるものとされ、給与の支払者が納税すべきものとされており、支払者は源泉徴収する義務を罰則をもって強制されているという点に触れられている。すなわち、法は、給与所得の内容として、支払者にこのような源泉徴収手続の負担を負わせるにふさわしいものを想定していると解すべきであり、所得税を天引きして徴収する機会があったとはおよそ考えられないような形態の金員の移動を源泉徴収義務のある賞与の支払であると解することは困難といわざるを得ない、というのである。その上で、この金員の移動を他の理事が容認しないことは明らかであり、法人の客観的意思や事情とは無関係のものであったといふべきであるとして、これをもって法人の職務執行の対価であると評価

するのは不合理であると結論付けている。

このように、第一審は、理事長による横領行為は法人の客観的意思や事情とは無関係であるとしたが、その点に加えて源泉徴収制度の本質論を前提にしつつ横領行為の際に源泉徴収を行う機会がなかったという実質的な問題点も踏まえて、これを給与所得には該当しないと判断した。一方、控訴審はこの判断を覆し、法人代表者が法人経営の実権を掌握し法人を実質的に支配している事情がある場合には、法人代表者が自己の権限を濫用して当該法人の事業活動を通じて得た利得は、法人代表者がその地位及び権限に対して受けた給与であると「推認」できるとした。

なお、ここでいう推認が、厳密な意味での立証責任を意識し、法人代表者がその地位及び権限に対して受けた給与ではないことの立証責任を納税者に課することを意味しているのかは不明であるが、本件においては、後日、横領した金員を分割にて返済する旨の債務弁済契約公正証書が作成されている。この証書が真正に作成されたのであれば、横領が法人代表者がその地位及び権限に対して受けた給与ではないことを納税者が十分に反証できているのではないかという疑問が残る¹⁵⁾。

(3) さいたま地判平成15年8月27日税資253号順号9417

高等学校等を運営する学校法人の理事長が法人の会計担当者に指示し、法人名義の口座から理事長が指示する口座に金員を振り込ませたという事案について、判旨は、

「AはX設立以来代表理事を務め、他に代表権を持つ理事はおらず、理事会も業務決定機関としての機能を果たしておらず、Aが唯一圧倒的な権力者としてXの業務を独断的に専

行し、Xの経営を掌握・支配していたものであるから、AがXの会計担当者に指示し、Xの口座からAに本件金員を送金させたことは、XがXの意思に基づきAに本件金員を支払ったと同視できるといふべきである。」

「法人の役員に対し一定の利益が当該法人から支給された場合には、一般的に給与所得とみるのが相当であると考えられる。なぜなら、法人の役員は当該法人と委任関係にあり、法人に従属し、委任事務処理に関し善管注意義務を負っているものであり、当該法人から一定の利益が支給された場合には、特段の事由がない限り、その趣旨は役員としての空間的・時間的拘束、継続のないし断続的な労務又は役務の対価とみるのが社会通念上相当であるからである。換言すれば、法人の役員が当該法人から一定の利益を支給され、担税力を増加させたとみられる場合、その支給が役員の立場を離れて全く無関係になされるというケースも考えられないではないが、そういった特段の事由がない限り普通はそのような利益支給は、まさに当該法人の役員としての地位や仕事に対する広義の見返りとして支給されたとみるのが自然であるからである。」

「法人の代表者の行為は包括的に法人の行為とみなされるから、それが法人の代表者の意思に基づく限り、権限濫用または内部制限の逸脱があったとしても、法人の意思に基づ

¹⁵⁾ この点に関し、大淵・前掲注(13)40頁は「乙が同法人の理事長として実質的に有した権限に基づきなした役務に対し、理事長として実質的に有した地位(法人に対する貢献などを含む)に基づいて支給された給与(賞与)であるというのであれば、乙はその責任を取って退任する必要もないし、また、その一族の関係者が理事長の役員を退任する必要もないであろう。そこに、本判示の矛盾が露呈している」と本判決を批判している。

く行為とみるに妨げない」

と述べている。なお、法人は理事長らに対し、不法行為又は不当利得に基づく損害賠償請求等の訴訟を提起し、本判決時点において、同訴訟は係属中であった。

本件は、理事長が法令上あるいは事実上圧倒的な権限を有していたことを理由に、横領行為を法人の意思に基づくものであると判断したものであり、基本的には上記大阪高裁平成15年判決、仙台高裁平成16年判決と同様の判断過程が用いられている¹⁶⁾。

判示は、法人の代表者の行為は包括的に法人の行為とみなされるとしている。しかし、それはあくまで代表者が法人の代表として行為をした場合の話である。法人の代表者であっても、純然たる個人としての行為をすることは当然に概念し得るのであって、代表者の行為が全て法人の行為であると認定されるわけではない。そのことと法人の代表者が法人の包括的代理権を有していることとは関係がない議論である。

さらに、本判決は、法人の代表者に権限濫用行為や内部制限の逸脱行為があったとしても、それは法人の意思に基づくものであると述べている。この点については、民法の解釈論として論じられているいわゆる代理権の濫用の議論における一般的理解とは異なるものであると捉えられる。この点については後述する。

(4) 東京地判平成19年12月20日税資257号順号10853

栄養補助食品の製造及び販売等を目的とする株式会社の代表取締役が、就任期間中、原料等の仕入先に対して仕入代金を支払う際に本来の仕入代金から一定程度上乗せした金員

を振込み、仕入先にその上乗せ部分を別途同代表取締役が指定する口座に返金させる、などといった方法により、法人の金員を横領することを繰り返した。事実が発覚した後、同代表取締役は解任され、法人側から損害賠償請求訴訟が提起された。同代表取締役は損害賠償請求訴訟において、答弁書を提出した後行方不明となり、法人の勝訴判決が下され、判決正本の送達は公示送達によって行われた。

以上のような事案について、判旨は、以下のとおり述べた。

「所得税法上の給与所得の概念は包括的なものであることからすれば、給与所得の対象となる給与等は、労務の直接的な対価にのみ限定されるのではなく、その勤労者たる地位に基づいて使用者から支給される金銭的給付なども含まれているものとして観念されるべきであって（最高裁昭和37年8月10日第二小法廷判決・民集16巻8号1749頁参照）、上記の対価性は、労務又は役務との間で厳密かつ直接の対価性を要求するものではないというべきである。（中略）

以上を前提にすると、法人からの金銭の給付又は経済的利益の供与があった場合、これが法人税法上及び所得税法上の給与等に該当するか否かは、その金銭の給付又は経済的利益の供与が、職務執行の対価又は対価に準ずる性質を有するかどうかといった事情にとどまらず、当該受給者の法人における地位に基

¹⁶⁾ 大淵・前掲注(13)43頁は、「本件の場合、被告の主張及び本判決の認定事実からすると、理事会が全く機能しておらず、丙の行為に対しては、他の理事らは黙示的に承認していたと認定できないわけでもない事案のようにも思われる」とした上で、そのような認定が可能であれば、「役員給与の認定も合理性を有することになる」と評価している。

づいて支給されたといえる関係にあるかどうかという点も併せて考慮して決すべきであると解するのが相当である。」

「X（法人）からA（代表取締役）に対する金員の移転の外形としては、個々の商品取引における代金支払という形式でなされ、このような商品取引については代表取締役であるAが形式的にも実質的にもこれを有効に行う権限を有していたことからすれば、XからAに対してなされた上記金員の移転は、XからAに対し経済的な利益が給付されたものといえることができる。」

また、XからAに対する上記金員の移転は、（中略）Xとの取引を開始する段階でAから提示された条件であって、このようなAの行為が代表取締役たる地位に基づいてなされたことは明らかであることからすれば、Aの代表取締役たる地位に基づいてなされた給付であるといえるから、法人税法上の給与に該当するといえることができる。」

「株式会社の代表取締役は、会社の業務執行機関であり、会社の営業に関する一切の裁判上又は裁判外の行為について包括的な代表権を有するものであるから（商法（ただし、平成17年法律第87号による改正前のもの。以下同じ。）261条3項，78条1項），（中略）Xからその代表取締役であるAに対して取引行為に伴い経済的な利益が移転した場合、それはXの代表取締役の業務執行行為として行われたとみるほかになく、したがって、当該代表取締役の地位又は権限に基づいてなされたという関係が認められ、給与所得に該当するものといえるべきである。」

本件は、株式を全く保有しない代表取締役による横領の認定給与該当性が問題となっている。

判決は、まず、給与所得として肯定するためには、その勤労者たる地位に基づいて使用者から支給される金銭的給付であればよく、労務又は役務との間で厳密かつ直接の対価性を要求するものではないとし、その上で、やはり代表取締役が有する会社の包括的代理権を根拠に、会社から代表取締役への利益移転について、代表取締役の業務執行行為としてなされたものであると判断して、それが取締役たる地位に基づいて支給されたものであると結論付けている¹⁷⁾。

本件が上記の3つの裁判例の事案と異なるのは、対象法人が株式会社であるところ、代表取締役は株式を有しておらず、その意味で会社を究極的には支配しているとは言い難い点である（実際に、横領行為が発覚した後、直ちに代表取締役は解任されている）。上記の3つの裁判例では、代表者が事実上あるいは実質上法人を支配していたことが、結論を導く大きな理由付けになっているようにも読みとれるが、本件は、むしろ、代表取締役が会社の包括的代理権を有しているという法令上の根拠が重視されたものであると理解される。

(5) 裁判例の傾向

大阪高裁平成15年判決以降の裁判例が示す横領金の認定給与に関する下級審裁判例の判断は、概ね同様の理解の下で成り立っている。

17) 大淵博義「税法の解釈適用と事実認定(1)横領による金員の移転を役員給与と認定した最新判決を素材として（判例法人税法講座第24回法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開）税経通信63巻3号（2008年）29頁は、本判決を、「このような認定判断は、私法上、確定された客観的事実とは無関係に、税法独自の事実認定（事実の確定）が可能であるという前提に立つものであろう」などと批判的に評釈している。

すなわち、給与所得がその勤労者たる地位に基づいて使用者から支給される役務の対価としての金銭的給付であることを前提としつつ、代表者が法人の包括的代理権を有していることを根拠として法人の代表者による横領行為は法人の行為であると認定し、さらには横領に係る金員は法人が代表者に対してその地位に基づいて支給したものであるとして、これを役員給与と結論付ける。そして、後日、法人が代表者に対して返還請求や損害賠償請求を行ったこと、あるいは横領金の返還に関する合意をしたことなどは、代表者が行った行為を法人の行為と認定することについて影響を及ぼさないとするものである。

これらの裁判例はいずれも法人の代表権を有する者による横領等が問題となった事案であったが、その後、課税の現場においては、更に対象を広げて、包括的代理権を有する法人の代表者でなくとも、法人から一定の権限を与えられていた取締役（例えば経理担当取締役や包括的代理権を有さない副社長など）による横領行為についても、法人から相応の権限が与えられていた以上、横領行為は法人の行為であるとして、横領金が認定給与に該当するとの判断がなされることがある。前述の平成30年裁決の事案がその例であり、逆からいうと、そのような権限を有さない取締役による横領行為については給与とは認定されないこととなるのであって、争点は、横領行為者が有していた権限がいかなるものであったかという事実認定に移っていくことになる。

役員による横領事案に代表される、法人の積極的意思に基づかない利益の移転について、一連の裁判例が示すように、当該役員の地位や権限に着目した上で、それを代表者としての地位に基づく役務の対価としての利益移転

であるとして給与と認定することの妥当性について、以下、法解釈の側面からの検討を加える。

IV 法人の積極的意思に基づかない利益の移転を給与と捉えることに対する批判的検討

1 問題の所在

法人の積極的意思に基づかない役員に対する利益の移転を給与と捉えると、その損金算入は否定され、さらには法人に源泉徴収義務が課せられることとなる。源泉徴収制度は、支払者が支払を行う際に源泉徴収をすることが容易であるからこそ許容される制度であるところ、法人の積極的意思に基づかない利益の移転について、その際に源泉徴収をすることは事実上できない。これに対して源泉徴収義務を課すこととすると、法人は本来は「被害者」というべき者であるにも関わらず、「加害者」が負担すべき税の納付を追い打ちのように義務付けられ、更には「加害者」に対してそれを求償することができないとなると、結局は「加害者」が税の負担を免れてさらに利得を得るという極めて不合理な帰結となる。法解釈上、そのような帰結とならざるを得ないのか、というのがこの問題の所在である。

2 私法規律から見た「横領行為は法人の行為」か

(1) 私法関係準拠主義と認定給与

課税要件を充足しているか否かを判断する際に行われるべき事実認定は、私法上の事実認定と何ら変わるものではなく、課税関係は、私法に制度的基盤をもつ契約自由の原則に従って形成される法律関係を前提として形成さ

れるべきものである。このような考え方は、私法関係準拠主義などといわれている¹⁸⁾。「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が、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている。租税法主義の目的である法的安定性を確保するためには、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。」¹⁹⁾などとも指摘されている。

法人の積極的意思に基づかない利益の移転を給与と捉えることの是非についても、これが私法上の規律に即すると給与として認められることがあり得るのか、あり得るとすればそれはいかなる場合か、が検討されなければならない。

(2) 役員の特権の範囲と行為主体の判断との関係

平成15年以降に相次いで出された上記各裁判例は、概観したとおり、横領行為をした役員が有する包括的代理権や代表権といった権限を理由として、横領行為を法人の行為と認定している。しかし、この理は民法をはじめとする私法の規律と整合するものではない。

一定の代理権を与えられた者は、その代理権を行使し、本人のためにその代理権の範囲内の行為をすることができ、その場合、その効果は本人に帰属することとなるが、代理権

が存在することにより自身のためにその代理権の範囲内の行為をすることが妨げられるわけではない。代理権を有する者は、その代理権に基づいて代理行為を行う他、当然自分自身のためにその代理権の範囲内の行為をすることもできる。換言すると、代理権者がその代理権の範囲内の行為をしたからといって、その全てが代理行為として本人に効果帰属するわけではない²⁰⁾。代理権を有する者の行為がいかなる場合に本人に効果帰属し、いかなる場合が行為者自身に効果帰属するかは、原則としては顕名によって判断されることとなるが、顕名が不要となる商行為の場合は、結局は、当該行為の客観面と行為者らの主観面、あるいはその前後の事情などを総合的に評価して、それが代理行為なのか行為者自身のための行為なのかを認定するということになる。

行為者自身が法人を代理して横領をしたなどと認識しているはずはなく、横領行為を客観的・外形的にみても、これが法人の意思に反するものであることは明らかである。そうであるからこそ、横領は犯罪となり、また、損害賠償の対象となるのであって、包括的代理権や代表権の有無にかかわらず、私法上、横領行為は行為者自身のための行為であると認定され、引いてはこれは本人ではなく行為者に効果帰属するものである。上記各裁判例

18) 谷口勢津夫『税法基本講義(第6版)』(弘文堂・2018年)56頁。

19) 金子宏『租税法(第23版)』(弘文堂・2019年)129頁。

20) 青柳達朗「認定給与についての小論(下)―法人税及び源泉所得税の見地から―」山口経済学雑誌第55巻第4号(2006年)64頁は、「内部規定等に違反した行為であっても、代表者等が実行した行

為は法人の行為とみなされる」とするが、私法上、少なくとも代表者が法人を代理して当該行為をしようとする意思がない限り、代表者の行為は法人の行為ではなく単なる代表者自身の行為であって、行為の相手方の主観によっては表見代表取締役(会社法354条)等の第三者保護規定が適用されて会社も責任を負う場合があり得るに過ぎない。

は、役員の権限の範囲の問題と行為主体の判断の問題を混同するものであるとの批判を免れないであろう。

(3) 代理権の濫用法理との関係

法人の代表者や代理権を有する者が行為者自身の利益を図る目的でその権限を用いて行う行為は、私法上はいわゆる代理権の濫用行為と言われる。法人の代表者による代理権の濫用行為については、最判昭和38年9月5日民集17卷8号909頁が、「株式会社の代表取締役が、自己の利益のため表面上会社の代表者として法律行為をなした場合において、相手方が右代表取締役の真意を知りまたは知り得べきものであつたときは、民法93条但書の規定を類推し、右の法律行為はその効力を生じないものと解するのが相当である」と判示しており、最高裁は、任意代理権や法定代理権の濫用についても同様に民法93条但書を類推適用するという立場を採っていた。この点については、理論的に、内部的な義務違反の問題なのか対外的な代理行為の効力の問題なのかが明確ではなかったことから、その解釈を巡って各説が対立していたが、平成29年の債権法改正（令和2年施行）で明文が設けられ、「代理人が自己又は第三者の利益を図る目的で代理権の範囲内の行為をした場合において、相手方がその目的を知り、又は知ることができたときは、その行為は、代理権を有しない者がした行為とみなす。」とされ（改正後民法107条）、無権代理として構成されることが明らかとなった。

そもそも横領行為を代理権の行使としての行為と捉えることに無理があることは上記のとおりであるが、その点に加え、仮にそれが代理権の行使としての行為と捉えたとしても、

横領行為（例えば、会社の金員を役員個人の口座に振り込む行為など）の相手方は行為者（横領行為をした者）自身やそれと情を通じる者である場合が多く、その場合には、その目的を当然知っていたものであろうから、それは、民法上、代理権を有しない者がした行為とみなされることとなる。結論として、横領行為は無権代理行為ということになり、やはり、私法上これを法人の行為であるなどと認定する余地はないこととなるのである。

3 横領金は「給与」か

(1) 法人による「給付」の意味

認定給与は法人税法34条1項、所得税法181条1項及び同法29条1項の議論であり、一定の経済的利益の移転を給与と認定し、法人に対して源泉徴収義務を課すためには、それが「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」に該当する必要がある。

ここでいう「給付」の意味について、上記の一連の裁判例に先立つ東京高判平成3年2月7日税務訴訟資料182号303頁は、会社の代表者が会社の土地を売却してその代金を取得したという事案について、「被控訴人において明示的に代表者に対して右代金相当額を賞与として支給し、あるいは前示債務に基づく支払義務を免除していたものでないことはもちろん、黙示的にも同様の行為に出たものとみることとはできない。そうだとすると、被控訴人が代表者に対していわゆる認定賞与を含めて賞与の支給をしたものではないから、これを前提とする本件処分は、その余について判断するまでもなく理由がなく、取消を免れないといわざるをえない。」と判示し、源泉徴収

にかかる所得税の各納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分をいずれも取り消した。

要するに、同判決は、法人が役員に対して金員を支給した（支払があった）とするためには、明示的であるか黙示的であるかは別として、当然、法人の何らかの行為によって受給者が利益を得たと認める必要があると述べている。この判示は、文言解釈としては極めて自然なものであるところ、役員による横領については、凡そ法人の役員に対する明示的な金員の支給などというものは概念し難く、黙示的にも支給したと認められ難いことは、後に法人が当該役員に対して横領金の返還請求をし、訴訟を提起し、あるいは何らかの返還に関する合意が取り交わされることによって客観的に明らかになるのである。

(2) 横領金は役員としての立場に基づき支給されるものか

横領金という経済的利得は、雇用契約又はそれに類する原因に基づいて、役員としての立場に基づいて得たものであろうか。

行為者の認識の観点から見ると、横領行為者たる役員は、会社の金員の出金等について包括的あるいは一定の代理権を付与されているとしても、その代理権を正当に行使するものとして自らの役員の地位に基づいて金員を取得しているなどと考えているわけはなく、何らの法的根拠もなく違法に金員を取得するという認識の下で金員を取得しているであろう。横領の被害者にあたる法人の意思を客観的・合理的に検討しても、横領金に係る金員を役員としての地位に基づくものとして支給する意思を有しているなどとは考えられない。そうであるからこそ、先の述べた裁判例においても、横領行為が発覚した後、法人と役員との

間で横領金の返還に関する合意をし、あるいは法人が役員に対して横領金の返還請求を行っているのである。

手続的観点からこれを見ても、会社法上、株式会社が役員に対して報酬、賞与その他の職務執行の対価である財産上の利益を支給する際には株主総会の決議を経なければならないが、役員が会社の金員を横領する際に株主総会決議がなされることなどあり得ないし、会社にはそのような手続に乗せるべく株主総会を開催する意思もない。この点からも、会社に役員としての地位に基づく支給をしようとする意思がないことが明確にされているといえる。

当事者の合理的意思解釈の観点、あるいは会社法が定める手続の観点からしても、役員による横領金が雇用契約又はそれに類する原因に基づくものであるなどとは認定し難いであろう。

(3) 横領金は役務の提供の対価か

役員や従業員が会社から何らかの利益を得た場合であっても、その利益と労務との間に対価性が認められなければ、給与所得とは認定されない。

この点に関して、上記のとおり、役員が有する広汎な代理権や役員が善管注意義務を負っていることを一つの根拠として、「法人の役員に対し一定の利益が当該法人から支給された場合には、一般的に給与所得とみるのが相当であると考えられる」とする裁判例があるが、その意図するところは不明である。役員が広汎な代理権を有し、あるいは抽象的な善管注意義務を負っていることと、法人から役員に対する何らかの支給があった場合に、それがそれらの権限や義務に対応するものであ

るかどうかとはい別個の問題である。

役員が会社から何らかの利益を得た場合、それは役員の地位に基づく場合の外、株主としての地位に基づく場合、これら以外の地位に基づく場合、何らの対価性もない場合が考えられる。対価性を判断するにあたってまず検討されるべきは、当該給付がされた根拠や背景事情である。役員は広汎な代理権を有し、善管注意義務を負っているが、利益の取得がこれに由来すると認められる場合に、当該給付は給与所得と認定されるのであって、給付の根拠を実質的に検討することなしに単に一般的な役員の権限や義務を論じるのみで、その労務との対価性の有無を判断することはできない。

法人が積極的意思に基づいて役員に利益を供与した場合、その判断はその積極的意思の内容を分析すればよい。そして、その分析の結果、普通はそれが役員という立場に由来するものと考えらるであろうことについては上記のとおりである。しかし、横領金については、そもそも法人に利益を移転する意図も法的な根拠もなく、仮にその意図を横領行為者についてみるとしても、そもそも横領金と労務の提供との間に対価性があるなどは、当該法人の合理的意思はおろか横領行為をした役員自身も考えていないのであって、これが労務の提供との対価性を欠くことは明らかであろう。

4 源泉徴収義務との関係

上記青森地裁平成15年判決でも触れられていた、横領金を給与と認定して源泉徴収義務を課すことの妥当性についても検討する。

所得税法上源泉徴収義務者とされているのは、「支払をする者」である。したがって、源

泉徴収義務の有無を判断するに当たっては、「支払をする者」とはいかなる者を指すか、横領の被害者たる法人がこれに当たるかが検討されなければならない。

この点に関し、強制執行により債権の回収が実現した場合における源泉徴収義務の有無が争われた最判平成23年3月22日民集65巻2号735頁は、「上記の者の給与等の支払債務は消滅するのであるから、それが給与等の支払に当たると解するのが相当である」と述べており、「支払」とは債務を消滅させる行為を意味するというを前提としていると読み取れる⁽²¹⁾。このような判決の前提が正当なものであるか否かについては議論の余地があるが⁽²²⁾、少なくとも、これを前提とした場合、そもそも法人は横領行為をした役員に対して債務を負っているわけではないのであって、横領行為を源泉徴収義務を生じさせる「支払」として源泉徴収義務を課すことについては、同最判の判示との整合性の観点からも疑問が残る。

そもそも、源泉徴収は、本来の納税義務者である受給者以外の第三者に対し、自らの所得に係る租税でないにもかかわらず、その納付を強いるものであり、換言すれば、私人に対して、他人の所得に係る租税を当該他人から徴収することを義務付け、本来であれば課税庁が行うべき徴税事務の労力と費用とを、

(21) 占部裕典「賞与の認定と源泉徴収による所得税との法的関係」近畿大学法学第50巻第2・3号(2003年)9頁も「支払」の意味を同様に捉えている。

(22) 広島高判昭和35年7月26日行裁例集11巻7号1980頁は、この「支払」の意味について、「現実の支払のみならず税法上支払と同視し得べきものをも指すものと解するのを相当とする。」と判示しており、ここでは、債務消滅の効果を生じる事象の全てが遍く「支払」にあたるとはしていない。

私人である源泉徴収義務者に負担させる制度である。法は支払者に対して、受給者の義務とは切り離された固有の義務として、第三者たる受給者の所得に係る（受給者に担税力が認められる）税を納付する義務を負わせているのであって、しかも、源泉徴収義務者たる支払者がその義務を履行せず、法が定める期間内に源泉所得税を納付しなかったときは、源泉徴収義務者に対して不納付加算税が賦課されるだけでなく、不納付犯²³として刑事罰が課されることまで予定されており、法が源泉徴収義務者に負わせる義務は、決して軽いものではない。

源泉徴収制度は、本来課税庁に課せられるべき徴税事務手続上の負担を、行政上・刑事上の法的制裁を課してまで、本来の納税者以外の第三者に強いる制度である。したがって、源泉徴収義務者は、このような過大な義務を課すに足りる合理的な理由のある者に限定されなければならない²⁴。横領の被害者たる法人にとっては、支払時に源泉徴収をする機会がないのであって、このような者に対して源泉徴収義務を課するという法解釈は、不可能を強いるものとの評価を受け得るものである。

5 横領金の返還合意の課税関係

横領がなされた事実が発覚した場合、法人が当該役員に対して損害賠償請求を行い、あるいは法人と当該役員との間で被害弁償に関する合意が取り交わされることがある。これによって、法人が当該役員に対して利益を移転する意図がなかったことが客観的にも明確になるわけであるが、これらの返還請求や返還に関する合意によって生じる課税関係についても、検討を要する。

私法上、これらは単なる債権（損害賠償請求権）の回収に関連する行為であり、新たに法人に何らかの利益を生じさせるものではない。したがって、そのような私法上の規律を前提とすると、法人が当該役員に対して横領金の返還請求をし、返還に関する何らかの合意をし、あるいは実際に返還を受けたとしても、それによっても何らの課税関係も生じないこととなる²⁵。

一方で、横領金を賞与と認定した場合、横領金に関する会計処理は横領された年度において単なる費用として終えてしまっているから、後の年度において法人が横領行為をした役員から金員の一部または全部の返還を受け

²³ 10年以下の懲役若しくは200万円以下の罰金に処し、又はこれを併科することとされている（法240条1項）。

²⁴ 源泉徴収制度の合憲性が争われた最判昭和37年2月28日刑集16巻2号212頁は、「税徴収の方法としては、担税義務者に直接納入させるのが常則である」という当然の前提を指摘しつつ、源泉徴収制度について「徴収義務者にしても、給与の支払いを為す際所得税を天引きしその翌月10日までにこれを国に納付すればよいのであるから、利するところ全くなしとはいえない」、「給与所得者に対する所得税の徴収方法として能率的であり、合理

的であって、公共の福祉の要請にこたえるものといわなければならない」あるいは「法は、給与の支払をなす者が給与を受ける者と特に密接な関係にあつて、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げよう点を考慮して、これを徴税義務者としていたのである。」と判示し、源泉徴収義務を課すことが許される第三者の範囲を、受給者との間に特に密接な関係のある者に限定した上で、同制度は合憲であると結論付けている。

²⁵ この結論は、上記昭和43年最判の判示とも整合的である。

た場合は、法人がその年度に新たな利益を得たものとして課税関係を構築せざるを得ないのではないか、という問題が生じる²⁶⁾。すなわち、その額が益金として算入されるべきではないかという議論である²⁷⁾。このような結論が具体的妥当性を欠くことは論を待たないであろうが、これを益金計上しないことを法解釈の観点からどのように論理的に説明できるのか、疑問が残る²⁸⁾。

なお、上述の裁判例の中には、後日法人が横領金の返還を受けた場合には更正の請求によって処理することができるとするものもある²⁹⁾。しかし、横領行為を法人の意思に基づくものとし、横領金を給与と認定したことを前提とすると、後日、横領金が返還された場合、返還金の私法上の位置付けは曖昧であるが、少なくとも、横領行為がなされた年度においては、法人の意思に基づく金員の支払いがあったとしている以上はその年度の税務申告に計算誤りがあったわけではなく、後年度にあらたな何らかの権利変動があったものと捉えられよう。これについて、過年度の更正の請求を認めることは、横領行為を法人の意思に基づくものとした認定と矛盾するものである。

V 結論

課税実務においては、一定の権限を有する役員による横領に代表される法人の積極的意

思に基づかない役員への利益の移転も認定給与として処理され得ることを前提に、個別の事案において横領行為をした役員がいかなる権限を有していたかが議論されることがある。しかし、私法上の法律関係との対比、給与の定義との関係、源泉徴収義務を課すことの合理性の見地、いずれの観点からもこれには大いに疑問が残る。

とりわけ、私法上の法律関係との整合性を重視した場合、給与と認定され得るのは、法人の積極的意思に基づく役員への利益の移転に限られるべきであり、先に見た法人税基本通達もそれを前提にしている。横領金をはじめとする法人の積極的意思に基づかない利益の移転は、行為者たる役員の有する権限の大小に関わらず、あくまで損害賠償請求権として処理されるべきであり、後日、法人がその返還請求を免除するようなことがあれば、そのときに給与としての課税関係が構築されるべきことになる。

行為者が有する権限に関わらず、およそ会社が容認しているとは考えられない横領金を給与と認定して損金不算入とした上で源泉徴収義務を課すなどという課税手法は、一般的な感覚からすると到底理解され難いものであろう。そして、その違和感は、およそ法人の合理的意思に沿わない利益の移転を、行為者の権限などといった理屈を媒介として、あた

26) 厳密に言う、権利確定主義の下、実際に横領金の返還を受けずとも、分割支払による返済などを内容とする返還に関する合意をした時点で、その返還予定額全額が益金として計上されるべきこととなる。

27) 大淵・前掲注①735頁は、弁済金は前期損益修正益として認識されることになると説明している。

28) 大淵・前掲注①737頁は、別表四による減算を示唆している。

29) 仙台高判平成16年3月12日は「源泉徴収義務者（法人）は、受給者（役員）が権限を濫用して違法に給与を得た場合には、これに対し損害賠償請求をすることが可能であり、また、利得金の返還を受けた場合には更正処分等により対処することが法的に可能であるから、源泉徴収義務者（法人）を不当に扱うことにはならない」と述べている。同趣旨の言及は、さいたま地判平成15年8月27日にもみられる。

法人の積極的意思に基づかない役員への利益の移転と認定給与

かも法人が積極的に是認しているかのように捉えることから生じるのであって、認定給与は、あくまで法人の積極的意思に基づく利益

の移転に限定して議論されるべきものなのである。

以上