

平成 17 年 5 月 20 日

<MJS 租税判例研究会>

## 横領による利得の賞与認定と損害賠償請求権の法人税法上の収益の認識

MJS 租税判例研究会座長・中央大学教授 大淵博義

### 1. 問題点の所在

#### (1) 役員の売上除外による個人的消費の認定賞与と貸付金処理

- ・ 法人の行為としての売上除外かどうか。
- ・ 他の株主の返還請求と認定賞与の関連
- ・ 金銭消費貸借契約による貸付処理は税務当局の裁量かどうか。法人の意思はどの程度尊重されるのか。

#### (2) 役員の横領による損失と損害賠償債権の取得による収益の認識と認定賞与の関係

- ・ 役員の横領による損失
  - 認定賞与となる場合?
  - 会社からの功労報償としての賞与か
- 貸付金とされる場合?
- 会社への不法行為による損害に対する賠償債権か

#### (3) 使用人の売上除外とその課税関係

- ・ 使用人が会社のために行った売上除外かどうか。
- ・ 使用人が個人の私服を肥やすための行為か      横領として認定
- 使用人の横領      横領損失の認識と損害賠償請求権・収益の認識

### 2. 役員・使用人の売上除外と横領との区分認定と税務処理

#### (1) 法人の売上除外による個人的消費と認定賞与

- ・ 従前の実務は、同族会社の役員による売上除外の個人的消費は、認定賞与として

法人課税・源泉所得税課税と重加算税の認定が行われている。この認定の論理は、経営を支配している代表者が会社の課税負担を減少させるために、その代表者としての権限に基づいて、不正行為により法人の資金を会社財産として隠蔽したという事実が前提であるはずである。そして、その上で、会社から(代表者の権限に基づいて)、その会社の簿外資金を個人のもので消費するという行為が認定されて初めて、法人からの臨時的な給与として認定賞与の課税が可能となる。

・一般の税務調査により、売上除外が発覚し、その簿外資金を代表者が個人的に消費した場合には、認定賞与の課税が行われているのが実態である。しかし、この場合には、売上除外が法人のための行為と認定されて、その上で、当該法人の他の役員や株主らが、この行為について承認し、そして、その簿外資金を当該役員に供与している事実につき、明示又は黙示の同意がなされていることが前提である。この場合には、その法人の簿外資金を役員に供与したという事実、つまり、その時に、法人から役員に臨時的賞与が支給されたものという認定判断が可能になる。

このことは、使用人が法人のために行った売上除外を行い、その除外金を使用人が消費した場合にも、それが法人の行為、つまり、経営者の行為として行われたものと認定できるのであれば、同様に、当該使用人に対する認定賞与の課税が行われる。この場合には、源泉所得税のみ課税され法人税課税は生じない。

・このような売上除外による認定課税は、例えば、確定決算において、法人が福利厚生費として処理した従業員等に提供した飲食の費用につき給与として課税する場合と同様である。それは、法人の行為(意思)として、飲食の費用を支出したものであるから、その費用が福利厚生費ではなく従業員等に対する給与として認定されたものと同様に、法人の行為(意思)として支出されたという認定が前提とされるからである。

以上のようなケースは、すでに法人(株主)の行為(意思の下)として、役員に賞与が支給されたという事実認定に立つのであるから、これを貸付金等として処理することは、課税庁が役員等に対する賞与の支給事実を当該役員等に対する貸付金とするということであるから、課税庁による裁量行為ということになる。

## (2)法人の売上除外による個人消費と貸付金処理

・ところが、役員らによる売上除外による簿外資金の捻出という行為が、当該法人の行為としてではなく、売上除外をした役員ら行為者の個人的行為であって、法人としての行為とは認められない場合には、上記(1)とは異なる理論構成によることになる。

それが法人の代表者であるとしても、他の株主や役員らが認識(了解)していないとすれば、その売上除外の行為が法人の行為であると認定することはできないし、加えて、その行為者である役員らが留保している簿外資金の個人的消費は、当該法人の意思は介在していないから、当該役員らの行為が横領(特別背任)に当るか否かはともかく、その売上除外による資金の流出による会社財産の減少は、当該法人の意思、つまり、その株主総会に委ねるべきものである。そして、このことは、同族会社における代表取締役と他の家族役員及び家族使用人の会社であるとしても変わりはない。

- ・この場合の一般的に行われている税務処理は、役員であれば認定賞与の認定課税であろう。しかし、この場合、家族従業員等は、代表者の行った売上除外の行為についての明示または黙示の同意は介在しないから、その役員が行った売上除外による簿外資金の処分は、本来、当該法人の株主総会の意思決定を尊重すべきものである。

- ・したがって、売上除外による簿外資金の処分について、当該代表者に返還を求めるといふのであれば、その法人(株主総会)の意思を尊重して、貸付金として債権処理すべきものである。そうでない場合には、その返還を求めないという意思であり、売上除外による簿外資金を個人的に消費したとして、当該消費をした役員に対する認定賞与とすべきである。この場合、売上除外金を個人消費(個人の預金預入れのとき)したときの賞与とすべきであろう。

現実に行われているように、金銭消費貸借契約書の提出と伝票による受入処理の証明

- ・したがって、この場合の貸付金の処分は、課税庁の裁量ではなく、返還要求の意思を明確にした法人における当然の税務処理といえる。

### (3)役員・使用人の横領と税務問題

- ・役員又は使用人が、仮装・隠蔽行為により法人の資金を領得して個人の所有とする行為は横領(特別背任罪)であるが、これをその不正行為者に対する法人からの賞与と認定できるかという点が問題となる。

- ・この場合、現実には、横領とみるか法人の売上除外の資金を私的消費したとみるかは困難な事実認定の問題である。特に同族会社の経営者であり株主である代表者の行為は横領というよりも、法人の行為と認定して、それを代表者個人が指摘に消費したと認定することが実態に適しているともいえよう。このような認定に立つので

あれば、当該代表者の行為は法人の意思であり、その代表者の意思により賞与を支給したと認定することが可能となる。しかしこの場合も、法人としての意思が代表者に対して領得した金員の返還を求めるといのであれば、課税庁は、その意思を尊重して貸付金処理をすべきである。

- ・ところが、役員でも、第三者の平取締役の横領の場合及び使用人の横領の場合には、他の役員または株主はこのことを承知していないから、横領損失として損金性があると認定すべきであろう。
- ・一方、被害を受けた法人は、横領した役員又は使用人に対して損害賠償請求権を取得することから、これを収益(資産)に計上する必要がある。

#### **社会福祉法人の理事長の横領による利得を認定賞与とした処分を取り消した事例**

の地裁・京都地裁平成 14 年 9 月 20 日判決(参考判決 )

の地裁・青森地裁平成 15 年 4 月 22 日判決(参考判決 )

#### **社会福祉法人の理事長の横領による利得を認定賞与とした判決**

大阪高裁平成 15 年 8 月 27 日判決(参考判決 )

仙台高裁平成 16 年 3 月 12 日判決(参考判決 )

さいたま地裁平成 15 年 8 月 27 日判決・学校法人の理事長の横領(参考判決 )

**代表取締役の横領を損失として計上するとともに、同額の損害賠償請求権を収益として加算した事例(参考判決 )**

### **3. 横領における損害賠償請求権の収益計上時期**

#### **(1)同時両建説・通説**

- ・横領による損害の損失の発生と同時に、その横領者に対する損害賠償請求権が発生していることから、損失と同時に当該債権を収益として計上。

**東京高裁昭和 58.5.31 判決**

**最高裁昭和 43.10.17 判決(参考判決 参照)**

#### **(2)異時両建説**

- ・損害賠償請求権の偶然性と一回性という債権の特質を考慮して、その債権の行使が具体的に可能になったときに、その損害賠償請求権を収益に計上。

- ・学説 渡辺伸平・吉良実・高梨克彦
- ・山田二郎 回収可能な部分のみ見積もり収益に計上すべきとする。

法基通 2-143 の活用

- ・この通達を積極的に活用すべきであるが、課税実務は消極である。

### (3)現実回収説

#### 損失確定説について

#### 4. 横領による利得を認定賞与とした場合の返還確定判決と是正

社会福祉法人の理事長の横領による利得が認定賞与であるとされた事例は、法人が当該理事長に対して返還請求権を行使して訴訟を提起し、その返還が言い渡されていることから、理事長の横領による利得は、当該法人からの賞与と認定することは疑問がある。

法人が返還請求権を行使しているという事実は、法人が賞与を支給していないという意思表示。

この時点で給与と認定して源泉所得税の告知処分が可能か。

高裁判決はこれを賞与と認定したが、この場合、横領した理事長が、領得した金員を返還した場合には、どのようになるのであろうか。

仮に、横領による利得を返還せず管理支配しているから、賞与認定による源泉所得税告知処分は違法ではないという立論に立つとしても、横領者が現実に当該利得を返還した場合には、源泉所得税は返還を要することになる。 還付請求権の行使

#### 豊田商事事件の外交員報酬の源泉所得税の還付報道との関連

## 横領に関する判決要旨集

京都地裁平成 11 年（行ウ）第 27 号納税告知処分取消等請求事件（全部取消し）（納  
 税者勝訴）（被告控訴） 【京都地裁ホームページ判決速報】  
 【認定賞与 / 元理事長の横領金 / 源泉徴収義務の存否】

### 判 示 事 項

- 1 特別養護老人ホームの設置経営等の社会福祉事業を行う社会福祉法人である原告の元理事長であった A が、原告の本部会計等から取得した金員は A に対する給料であるとして行われた納税の告知及び不納付加算税の賦課決定処分は、A には代表権はあるが、単独では業務執行の権限はなく、本件金員の移動はその権限外のことであり、また、その行為は正に横領行為であって、原告としては、支払者として、A から所得税を天引により徴収する余地はなかったのであるから、原告が A に支払ったとみるのは無理であると考えられる。
- 2 本件金員の移動による A の利益は、専ら A 個人の都合に応じた利益とみられるのであって、課税関係では、A の所得であることは明らかであるが、源泉徴収の対象となる法 28 条 1 項所定の給与や賞与であると認めるのは無理であり、それ以外の A の所得として、A 個人から徴収されるべきである。
- 3 被告の主張の中で、被告が挙げるいわゆる認定賞与の事例と本件とを比較すると、A 個人が原告の内部で相当の決定権を有していた実態があったと認められるとしても、原告には A 個人とは別個の社会福祉法人の実態があって、社会福祉法に従って経理処理が行われていたことは明らかであるというべきであるから、両事例は事実関係が異なるものと考えられる。
- 4 以上のとおり、A による本件金員の取得をもつて、本件各処分の要件があったと認めることはできず、本件各処分はいずれも違法であり、原告の請求は理由があるというべきである。

判決年月日 H14 - 09 - 20 (H15 - 08 - 27)

国税庁訴資 Z888 - 0682 (Z888 - 0769)

原判決取消し・被控訴人の請求棄却

大阪高裁平成14年(行コ)第85号納税告知処分取消等請求控訴事件(控訴人宇治  
税務署長)(原判決取消し・被控訴人の請求棄却)

【認定賞与/元理事長の横領金/源泉徴収義務の存否】

判 示 事 項

- 1 被控訴人社会福祉法人乙協会の元理事長甲は、乙協会の実質的な創始者であって、被控訴人協会の設立母体であった社会福祉法人丙会の創立者でもあり、ワンマン代表者として、同協会を実質的に支配しており、定款においても、理事長である甲のみが、同協会を代表し、資産を管理していたといえるから、結局、甲の権限は包括的であって、被控訴人協会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。
- 2 本件金員は、いずれも、当時被控訴人協会の代表者であった理事長甲の意思に基づいて、同協会の本部会計や簿外の裏口座から甲が支配していた別口の口座に送金手続がされたこと、すなわち、被控訴人協会の本件金員が同協会から甲の口座に送金されたことが明らかである。
- 3 この本件金員の移動により甲は経済的な利得を得たものといえることができ、これは甲の所得税法上の「所得」に該当するものといえる。
- 4 本件金員の移動が違法ないし私法上無効である場合であっても、現実に甲の管理下に入り、同金員の取得が甲の経済的な利得であるといえる以上、所得税法上は「所得」があったとみるべきものである。
- 5 甲の被控訴人協会における地位、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、被控訴人協会の金員を同協会から甲の口座へ送金したことは、同協会の意思に基づくものであって、被控訴人協会が甲に対し、経済的な利得を与えたものとみるのが相当である。甲に被控訴人協会の金員について、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、甲の被控訴人協会における地位、権限等からみて上記認定判断を左右するものではなく、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。
- 6 本件では、甲の本件金員の取得が税法上、給与所得に該当すると認められるものであって、被控訴人協会と甲との間で別件訴訟の判決が確定していることは、本件の判断に直接関係するものではない。
- 7 甲の被控訴人協会における地位、権限等に照らせば、本件事実関係の下において、甲の意思及び行為は被控訴人協会の意思及び行為として捉えるべきものであるから、社会福祉法人は、第三者に代表権の制限を主張できるとか、甲の行為が被控訴人協会の行為といえる実質がないとかいう甲の主張は理由がない。
- 8 次に、甲が被控訴人協会の理事長として実際に活動していたこと、及び甲の被控訴人協会における地位、権限等に照らせば、甲の本件金員の取得も甲が代表者の地位にあっ

たことによる給付として賞与であると認めてよいといえるから、本件金員と甲の職務との間に対価性がないとする甲の主張も理由がない。

9 所得の受給者が源泉徴収義務者から不法に利得した場合であっても、その利得が給与所得と認められる以上は、源泉徴収義務者に納税義務を課すべきものであって、源泉徴収が困難であるかどうかは全く関係のないことである。税務署長から所得税を徴収された源泉徴収義務者は、その徴収をしていなかった所得税の額に相当する金額の支払を、その徴収されるべき者に対し請求することができるが、税務署長が所得の受給者に直接徴税することはできないので、不法利得の場合において、源泉徴収義務者にその義務を課さなければ、結局国民にその負担を転嫁することとなるのであって、このようなことは認められない。

10 以上によれば、甲の取得した本件金員を賞与と認めて、控訴人が被控訴人協会に対してした本件各処分は理由があり、適法なものというべきであるから、これを認容した原判決を取り消し、被控訴人の請求を棄却することとする。

国税庁訴資 Z 8 8 8 - 0 7 6 9 ( H 1 4 - 0 9 - 2 0 )

判決年月日 H 1 5 - 0 8 - 2 7 ( Z 8 8 8 - 0 6 8 2 )

青森地裁平成12年(行ウ)第3号納税告知処分及び重加算税賦課処分取消請求事件  
(全部取消し)(納税者勝訴)(被告控訴)

【認定賞与/社会福祉法人元理事長の横領金/源泉徴収義務の存否】

判 示 事 項

- 1 原告である社会福祉法人の元代表者は、その享受した経済的利益について、原告に返済する義務を負っていることを認め、その返済方法についても原告と合意をし、その旨の債務弁済契約公正証書を作成しているが、たとえ経済的利益の原因となった行為が、私法上違法・無効とされ、その返還債務等が発生する場合であっても、現実には経済的利益が存在する限り所得税法上の所得に該当するというべきである。
- 2 営利法人である会社の場合には、その活動によって収益を上げ、これを社員に還元することがそもそもの存在目的とされ、その意味で社員たる株主等は会社の財産に対して持分的権利を有しているということができ、会社の規模や実体によっては、会社の財産を役員が利得した場合に、これを利益処分である賞与と認定することが相当である事案も想定し得る。
- 3 しかし、原告のような非営利法人については、たとえ設立当時の寄附の全額ないし相当割合をある範囲の親族らがしていたとしても、法人の財産を寄附者に還元することは予定されていないのであるし、さらに社会福祉法人については、解散時の残余財産について、社会福祉事業を行う者ないし国庫に帰属することすら法定されているのであるから、これを会社と同視することはできない。
- 4 しかも、社会福祉法によれば、いったん定款が定められた以後は、寄附者の意見を法人の運営に反映させる手段はなく、寄附者らが役員から排除されることすら十分にあり得るのであるから、法人の財産を役員が利得した場合に、その時点において当該役員が法人を実質的に支配していたとしても、これを利益処分であると解することには、一般論としても疑問が残るところであり、現に、元代表者らとその親族が、原告の運営には関与しなくなっている実態に照らしても、本件資金引出しを認定賞与として給与所得に該当すると解することはできず、本件経済的利益は、所得税法上の給与所得には当たらないというべきである。

判決年月日 H15-04-22 (H16-03-12)

国税庁訴資 Z888-0766 (Z888-0897)

原判決取消し・被控訴人の請求棄却

仙台高裁平成15年(行コ)第15号納税告知処分及び重加算税賦課処分取消請求控訴事件(控訴人青森税務署長)(原判決取消し・被控訴人の請求棄却)

【認定賞与/社会福祉法人元理事長の横領金/源泉徴収義務の存否】

判 示 事 項

- 1 原告である社会福祉法人の元代表者は、その享受した経済的利益について、原告に返済する義務を負っていることを認め、その返済方法についても原告と合意をし、その旨の債務弁済契約公正証書を作成しているが、たとえ経済的利益の原因となった行為が、私法上違法・無効とされ、その返還債務等が発生する場合であっても、現実に経済的利益を取得する限り所得税法上の所得に該当するというべきである(原審判決引用)。
- 2 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所得であっても、特段の事情のない限り、実質的に、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することが許されるというべきである。
- 3 本件各金員は、理事長乙がその地位を濫用して、理事会の議決を経ずに、被控訴人の資金を引き出し、また不正な経理処理をして被控訴人に債務を負担させ、いずれも夫のために自ら取得したものである。
- 4 乙が、被控訴人の実質的な設立者として理事長に就任し、被控訴人が運営する老人ホームの開園準備、開園後の運営を含め、被控訴人の経営を一人で専断実行し、それを牽制する理事会も全く機能していなかったという事情の下で、その代表者としての意思で、被控訴人の事業活動の体裁を採りつつ、被控訴人の資金から金員を引き出し、また不正な経理処理をして被控訴人に債務を負担させて本件各金員を取得したのであるから、本件各金員は、乙が実質的に多額の寄附をした設立者であり、ワンマン理事長である地位及び権限に基づき、いわば公私混同して、夫の事業資金捻出のため、被控訴人の資金を流用し、取得したものであるといえる。
- 5 そうすると、乙の本件各金員の取得は、乙の被控訴人における上記の地位及び権限に基づく以外には考えられないのであるから、被控訴人の代表者であった乙が代表者の地位及び権限を濫用したものであるが、乙が被控訴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、ないし理事長として実質的に有した地位に基づいて支給されたもの、すなわち臨時的給与であると推認することが許されるものと解される。
- 6 よって、原判決を取り消し、被控訴人の請求を棄却する。

判決年月日 H16-03-12 (H15-04-22)

国税庁訴資 Z888-0897 (Z888-0766)

さいたま地裁平成13年(行ウ)第22号源泉所得税の納税告知処分及び重加算税の賦課決定処分取消請求事件(棄却)

【認定賞与/学校法人理事長の不正行為/源泉徴収義務の存否】

判 示 事 項

- 1 原告である学校法人A学園の代表者甲は原告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、甲が唯一圧倒的な権力者として原告の業務を独断的に専行し、原告の経営を掌握・支配していたものであるから、甲が原告の会計担当者に指示し、原告の口座から甲に本件金員を送金させたことは、原告が原告の意思に基づき、甲に本件金員を支払ったと同視できるというべきである。
- 2 問題は、法人の代表者が権限を濫用し、自己の利益を図るために、法人の資産から業務外の支出をさせ、これを自らに帰属させたとき、当該利益を給与(賞与)所得とみるべきかそれともそれ以外の雑所得等とみるべきかであり、もし、前者とみれば当該法人に源泉徴収・納入義務が生ずるが、後者とみればそのような義務は発生しないことになる。
- 3 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って、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、役員としての空間的・時間的拘束、継続的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、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。
- 4 本件金員の支払も甲の原告の代表者としての地位や役務に関連して行われたものであり、それと無関係に行われたとは到底評価できないから、給与所得であったというべきであり、原告には源泉徴収義務が生じるというべきである。
- 5 法人の代表者が私益を図るため、法人の資産を横領するなどした事案においては、法人は被害者であり、これに源泉徴収義務を課することは、不当ではないかとの議論もあり得るが、このように法人の意思で役員等に対して利益移動が行われた場合でありながら、それが横領である等の理由から源泉徴収義務を猶予するのを認めるのは、他の場合と比べて税負担の不公平を招きかねないし、仮に法人が被害者的立場に立つとした場合にも、当該法人に源泉徴収義務を課するのが必ずしも、酷の結果をもたらすとも言い難いから上記議論は採用できない。
- 6 原告会社は、土地売却処分の仲介料及び謝礼金として他社に支払ったかのように仮装して、甲に対し本件金員5000万円の経済的利益を供与して賞与を支払った事実を隠ぺいし、その仮装隠ぺいしたところに基づいて、源泉所得税を納付しなかったものと認められるから、被告の行った各処分は適法である。

判決年月日 H15-08-27 国税庁訴資 Z888-0895

最高裁昭和40年(行ツ)第107号法人税課税処分取消請求上告事件(棄却)(確定)

判 決 要 旨

- (1) 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。
- (2) 上告人は、旧法人税法(昭和22年法律28号)における益金は商行為に基づく債権を基礎とし、横領に基づく損害賠償請求権のごときを予定していないものと主張するが、そのように限定すべき根拠は見出しがたい。
- (3) 犯罪行為のために被った損害の賠償請求権でも、その法人の有する通常金銭債権と特に異なる取扱いをなすべき理由はないから、横領行為のために被った損害額を損金に計上するとともに右損害賠償請求権を益金に計上したうえ、それが債務者の無資力その他の事由によってその実現不能が明白となったときにおいて損金となすべき旨の原判示は、犯罪行為に基づき法人に損害賠償請求権の取得が認められる以上、その経理上の処理方法として十分首肯しうるものといわなければならない。論旨は、そのような請求権の実現性の薄弱なことをあげてその益金計上を不当とするが、そのようなことは一概にいえるものではなく、もし損害賠償請求権がその取得当初から明白に実現不能の状態にあったとすれば、上記の経理方法によっても、直ちにその事業年度の損金とするを妨げないわけであるから所論の非難はあたらない。
- (4) 原判決の認定によれば、横領者は上告会社の経理担当役員でかつ代表取締役の地位にあったというのであるから、本件係争の各事業年度の申告について上告会社の責任者と認めうる者であり、しかも申告が適正を欠いたのは、同人の計上した仮装経費が損金に算入されたのによるのである。従って、これを上告会社には右横領者の不正が判らなかつたところとして過少申告加算税を課しえないとする所論の到底肯認しがたいことは原判示のとおりである。

判 決 (昭和43年10月17日言渡)

横浜市南区中里町26番地

上 告 人 大栄プラスチック株式会社