

MJS 租税判例研究会

第3回 理事長の横領と認定賞与

発表者：税理士 森下 治

事案の概要

社会福祉法人の理事長が、当該社会福祉法人の金銭を横領したことが、地方自治体の特別行政監査により発覚し、その後行われた税務調査により、課税庁では、当該横領による経済的利得を社会福祉法人から理事長に対する給与（賞与）と認定し、社会福祉法人に源泉徴収義務を課したことについて争われた。

争点

理事長が行った横領行為による、社会福祉法人から理事長への金銭の移動が、社会福祉法人からの賞与支払いに該当するのか。

原告（社会福祉法人）の主張	被告（税務署）の主張
<p>（労務としての対価性） 本件金銭の移動は、横領者が原告から本件金銭を横領した行為によるものであり、原告が成瀬に賞与を支払ったものとは到底いえない。</p> <p>（社会福祉法人の性格） 被告の主張は、主として株式会社（同族会社）についての判断であり、本件原告のような社会福祉法人については妥当しない。</p>	<p>（労務としての対価性） 横領者は、原告の理事長として、原告の資産に対する全面的な支配権を有していた上、本件金銭は、原告の事業活動によって得たものであることが明らかであり、横領者が原告の理事ないし理事長として勤務してきたこと以外に本件金員を得る理由がない。</p> <p>（法人の支配） 横領者は、勤務状況等からみても、社会福祉法人を実質的に支配していたと認められること。</p> <p>（行為の容認） 社会福祉法人は、横領者の行為を容認していたと考えられること。</p> <p>（横領した金銭の性格） 横領による経済的利得が、給与所得に当たるか否かは、租税法の見地から検討されるべきであって、刑法上の横領か否かとは、別次元の問題である。</p> <p>仮に役員が取得した経済的利益の取得原因が横領によるものであっても、そのみをもって当該経済的利益の供与についての給与所得としての性質は失われない。</p>

判決の要旨

1. 京都地裁平成11年(行ウ)第27号
(全部取消し・納税者勝訴)(平成14年9月20日言渡)
2. 大阪高裁平成14年(行コ)第85号
(原判決取消し・税務署長勝訴)(平成15年8月27日言渡)

内容	1. 京都地裁	2. 大阪高裁
(1) 横領した金銭についての所得性	横領者においては、本件金銭の移動により、経済上の利得を得たものというべきであって、それは、課税庁との間の課税関係において、所得税法上の所得に該当し、横領者の所得として課税対象となるというべきであって(ただし、ここではその所得の種類は問わない。) 本件金銭の移動が不法、違法な利得であっても、また、その原因となった法律行為が無効であっても、直ちに、上記の判断を左右するものではないというべきである。	横領者においては、本件金銭の移動により、経済的な利得を得たものということができ、これは横領者の所得税法上の「所得」に該当するものといえる。なお、この金銭の移動が違法ないし私法上無効である場合であっても、本件金銭が現実横領者の管理下に入り、同金銭の取得が成瀬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。 (地裁と同じ)
(2) 横領した金銭の労務の対価性	法人がその役員へ源泉徴収の対象となる所法28条所定の賞与を支払った否かの判断において、賞与の支払という要件をなす具体的な事実があったといえるかどうか、が正に問題であって、法人における賞与の支払のための所定の手続が採られたか否か、その手続に瑕疵があったか否かは、必ずしも決定的な決め手になる事項ではないというべきである。 金銭の移動によって、それが横領者の所得として、課税対象となることは明らかであるとしても、そのことから、法が定める現行の源泉徴収制度の下で、源泉徴収の	横領者の社会福祉法人における地位、権限、実質的に有していた全面的な支配権に照らせば、本件金銭の移動は、同協会の意思に基づくものであって、社会福祉法人が横領者に対し、経済的な利得を与えたものとみるのが相当である。 なお、横領者に不正に取得する意図や不正な行為があったとしても、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、給与所得のうち賞与に該当するものと解するのが相当である。

	<p>対象となる賞与の支払いがあったといえるかどうかについては、更に、検討が必要であって、本件事実関係の下では、いわば横領行為の被害者ともいうべき原告に対し、所得についての源泉徴収をして納付する義務があることは、いかにも不当な結論であると考えられる。</p>	
--	---	--

大阪高裁における社会福祉法人（被控訴人の対する棄却理由）

内容	被控訴人（社会福祉法人）	控訴人（税務署）
所得区分	一時所得ないし雑所得	給与所得 上記参照
損害賠償請求訴訟	横領金の返還確定 （所得はなりえない）	給与所得 上記参照
第三者対抗要件	代表権の制限	横領者の意思・行為 = 社会福祉法人の意思・行為
横領者の行為と社会福祉法人の行為	異なる	同じである
労務の対価性	なし	あり
源泉徴収の困難性	その横領行為が行われたことを知りえたのは後日であるため、源泉徴収をすることは困難である。	利得が給与所得に該当するのであれば徴収する義務が課せられる。

検討項目

1. 不法行為が行われた場合、その利得は税務上の所得課税の対象となるのか。
2. 所得であれば、その計上時期はいつの時点か。
3. 所得であれば、所得区分はどう判断されるか。(給与所得に該当するか)

検討

1. 不法行為に基づく利得に対する課税

(1) 不法行為の意義及び成立

意義

不法行為とは故意又は過失により他人の権利を侵害する行為をいう。

成立要件

不法行為は、次の要件を満たしたときに成立する。

- イ 故意又は過失
 - ロ 責任能力
 - ハ 権利の侵害
 - ニ 損害の発生
 - ホ 因果関係
- 賠償責任

不法行為が成立した場合には、加害者は、被害者の損害を賠償する義務を負う。

(2) 横領について

横領とは他人の物を不正に横取りする行為のため、民法上の不法行為(民709)に該当します。

(3) 不法行為による課税上の取扱い

昭和26年所得税基本通達における取扱い

昭和26年所得税基本通達148において一時所得の解釈に関連して、次のような見解が示されている。

- イ 窃盗、強盗または横領により取得した財物については、所得税を課さない。詐欺または強迫により取得した財物は一応所有権が移転するものであるから、当該財物から生ずる所得については、その内容に応じ、一時所得・事業所得として課税する。
ただし、後日、裁判または契約解除により被害者に復帰した場合は、更正するものとする。
- ロ 賭博による収入は、一時所得とする。
ただし、後日、刑事裁判により没収された場合は、更正するものとする。

この当時の考え方では、違法行為による利得であっても課税対象とされるものと課税対象とされないものがあり、その判断基準としては、法律上の所有権移転の有無におかれていたようである。

つまり、法律上所有権の移転がない場合には、税法上「所得」はないと解され、判決もこの解釈にしたがっていた。

国税通則法の制定

昭和37年4月に国税通則法が制定され、同法第71条第二号に次のような規定が設けられた。

更正決定等で次の各号に掲げるものは、当該各号に掲げる期間の満了する日が前条の規定により更正決定等を行うことができる期間の満了する日後に到来する場合には、前条の規定にかかわらず、当該各号に掲げる期間においても行うことができる。

申告納税方式による国税につき、その課税標準の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたこと、当該事実のうちに含まれていた取り消しすべき行為が取り消されたことその他これらに準ずる政令で定める理由に基づいてする更正（前条第二項第一号又は第二号の規定に該当するものに限る。）又は当該更正に伴い当該国税に係る加算税についてする賦課決定 当該理由が生じた日から三年間

また同時に所得税法においても、無効な行為による利得が課税後に失われたときの更正の請求の特則が設けられた。

これらの規定が創設されたことにより、無効な行為によって得た利得であっても、課税できることが実定法上明らかにされたのではないか。

事実、最高裁でも「税法の見地においては、課税の原因となった行為が、厳密な法令の解釈適用の見地から、客観的評価において不適用、無効とされるかどうかは問題でなく、税法の見地からは課税の原因となった行為が関係当事者間の中で有効のものとして取り扱われ、これにより現実に課税の要件事実が満たされていると認められる場合であるかぎり、上記行為が有効であることを前提として租税を賦課徴収することは何等妨げないと解すべきである」（最高裁 38.10.29）旨の見解が示された。

前記の昭和26年所得税基本通達とは異なり、法律的に権利の所得・移転のない無効な行為であっても課税の対象とすることは、所有権移転という法的基準が「所得」概念の判断基準とはならない見解が示された。

所得は、その形式（金銭か経済的利益）及び源泉、継続性、反復性の有無等を問わず、納税義務者に新たに帰属し、担税力を増加させるすべての経済価値が所得を構成すると解すべきである。（金子宏教授）

2. 損害賠償請求権の計上時期

(1) 不法行為に基づく損害賠償請求権の成立

1. してみたように横領という不法行為が成立した場合には、被害者は損害賠償を請求する権利（債権）を有することになる。

損害賠償請求権の発生が認識されれば、法人税法第22条第2項の規定により、益金の額に算入されることになる。

(2) 損害賠償請求権等の帰属時期

損害賠償請求権等の帰属時期については、次の考え方がある。

同時両建説

異時両建説

同時両建説

他の者からの不法行為等によって、自己の有する権利等につき損害を受けた場合には、その損害を受けた時点で自動的に損害賠償請求権を有することになるのであるから、その損害に係る損失を計上すると同時に損害賠償請求権に係る収益を計上するべきと考える説。

異時両建説

他の者からの不法行為等によって、自己の有する権利等につき損害を受けた場合には、その損害が発生した時点で損失を計上し、他方損害賠償請求権に係る収益については、その支払いを受けることが確定した時点で計上すればよいと考える説。

(3) 現行の法人税基本通達の考え方（第三者の不法行為）

現行の法人税基本通達では、損害賠償金等の帰属の時期について、次のように取扱うこととしている。

法人税基本通達 2-1-43（損害賠償金等の帰属の時期）

他の者から支払を受ける損害賠償金（債務の履行遅滞による損害金を含む。以下2-1-43において同じ。）の額は、その支払を受けるべきことが確定した日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、法人がその損害賠償金の額について実際に支払を受けた日の属する事業年度の益金の額に算入している場合には、これを認める。

（注）当該損害賠償金の請求の基因となった損害に係る損失の額は、保険金又は共済金により補てんされる部分の金額を除き、その損害の発生した日の属する事業年度の損金の額に算入することができる。

現行の法人税基本通達では、民事上の法的基準を重視した「同時両建説」の考え方は、相手方に損害賠償責任があるかについて当事者間で争われることが多く、また、仮に相手方に損害賠償責任があることが明らかな場合でも、賠償金額が確定するまでの間、相当期間の日数を要するのが通常であるため、著しく実態から遊離する場合が少なくなく、一般的なケースでは相応しくないと考えている。

補足として、仮に賠償金額が確定した場合であっても、相手方の支払能力からみて、実際に弁済が行われるかの疑問もあるため、具体的な給付を受けるまでは確定的な収益といえるかどうか・・・

考察

確定的な収益といえるかどうか不明なもの（＝担税力が確保されていないもの）について所得課税の対象とされる所得を構成するか？

よって、現行の法人税基本通達は異時両建説の考えを採りながら、現金主義による計上（損失確定説）も認め、弾力的な運用が図られているといえる。

（4）現行の法人税基本通達の考え方（役員等の不法行為）

法人税基本通達逐条解説では、次のような解説がなされている。

「ところで、法人の役員又は使用人が使込み、横領等により当該法人に損害を与えていたことが、事後の税務調査で事後的に発覚することがある。その場合、当該法人がその役員又は使用人に対して有することとなる不当利得の変換請求権又は損害賠償請求権について本通達を適用するか否かが問題となる。この点については、例えば、役員の場合には、その行為が個人的なものなのか、それとも法人としてのものなのか峻別しにくいことが多いことから、本通達をそのまま適用することには問題がある場合が多い。このため、本通達本文中では、『他の者から支払いを受ける損害賠償金』とし、役員又は使用人に対する損害賠償請求については、本通達の取扱いを適用せず、個々の事案の実態に基づいて処理することとされている。」

あくまで、「個々の事案の実態に基づいて処理」ということであるから、実質的に資力を喪失している場合や全額回収することが不可能であると考えられる使用人の横領等の場合には、本通達は適用されることになるのは当然である。

役員の場合には、わが国の約255万社の法人のうち95%を超える同族会社の場合、その実態としてはオーナー株主グループの個人の意向が反映される色彩が極めて高い。そのような場合であっても「行為が個人的なものなのか、それとも法人としてのものなのか峻別しにくい」ことを理由にすべて認めないということは、はなはだ論理的とは認められない。

この課税庁の考え方が、裁判等ですべての役員が、役員＝会社としての性悪説とつながり、役員の場合すべてが同時両建説による判断がなされることが危惧される。

本事例でも、社会福祉法人の理事長として行った行為につき、その実質により法人の行為と認定されているが、その横領金額が多額であること、実質的なワンマン運営であった点に鑑みて判断が行われている。

3. 源泉徴収の必要な給与所得に該当するか。

(1) 源泉徴収制度

本事例では、横領者が実質的に社会福祉法人を支配していたことに重きをおき、その横領者と社会福祉法人との間の関係は「労務の対価」としての関係以外成立しないものとして他の経済的利益の供与と同様な「賞与」という認定がされたため、源泉徴収義務の対象となるという判断が下されている。

源泉徴収制度のポイントを確認すると次のようになる。

源泉徴収の時期

所得税の源泉徴収は、原則としてその所得の支払の際に行う。

所得の支払の意義

ここでいう「支払」とは、現金や小切手の交付のほか、これ以外の例えば、預貯金の利子を元本に繰り入れたり、あるいは報酬をその受ける人の預金口座に振り替えたり、さらには支払債務の免除を受けた場合など、支払の債務が消滅する一切の行為が含まれる。

商法等による債務免除のような、特殊な事情がある場合を除き、支払があったものとされ、その支払債務の消滅のときに源泉徴収の対象とされる。

そのため、隠れたる利益処分であっても、経済的利益の供与があった場合には源泉徴収の対象とされることになる。

(2) 横領による所得と他の経済的利益の相違点

経済的利益については、その支払法人において、経済的利益を供与した事実及び金額を知り得ることはできる。

しかし、横領等の不法行為の場合には、その行為は秘密裏に行われるのが一般的であり、法人がその行為が行われたことを知ることができるのは、その不法行為が発覚した時点である。

このようなものについてまで「その困難性は問わない」ということは、信義則の限界をも超えると考えられる。

法人から横領者に金銭の移動という事実があったにせよ、法人がその支出の事実を認識していないものが労務の対価である所得と認定することは、法解釈の限界を超えている。

また、当該社会福祉法人は、別途理事長らを（役員）委任契約の不履行による損害賠償訴訟を提起し、本事件高裁結審前に勝訴している点に鑑みても、「労務の対価性」という課税当局の主張は正当性がない。

結論

1. 横領等不法行為に基づくものであっても、現行所得課税の考え方にに基づき、金銭等の移動という経済的実質に着目すれば、横領者に対して所得課税が行われる。
2. 現行法人税では、役員の不法行為については、同時両建説に基づき経理処理を行うことを原則としているが、横領等の場合には、異時両建説に基づき経理処理を行うことも適正な処理であると考えられる。
3. 横領者の所得区分（支払法人の源泉徴収）については、その金銭等の移動があった事実を知りえなかったことにやむを得ない事情があった場合には、横領者と法人の表面的関係に立脚した課税処理（労務の対価）を行うべきではない。
4. 別途訴訟（平成14年2月21日控訴棄却判決により、理事長の社会福祉法人に対する損害賠償請求権の確定）もおいても、横領者の横領行為が法的にも確定しているものに確定後（平成14年9月20日京都地裁判決）「労務の対価性」を求めるのは、不当である。
よって、本事例について、社会福祉法人について源泉徴収義務を課することは、きわめて不当な処分であると考えられる。

以上