

<MJS 判例研究会>

役員等の横領と重加算税の賦課決定の疑問

～役員等の横領による経理処理と仮装・隠ぺい～

中央大学教授 大淵博義

役員等の横領という事実が私法上の事実として確定するのであれば、同役員等に対する認定賞与(給与)の支払いという事実を認定することはできないし、ありえないことである。しかして、現在、社会福祉法人の理事長の横領に対して当該理事長に対する給与と認定して、同法人に対して源泉所得税納税告知処分を課したことが適法とされている数件の判決の誤謬はいうまでもないことである。

換言すれば、従前、役員等の横領損失については、横領損失の発生した事業年度に損失相当額の損害賠償請求権を収益に計上する同時両建説によると、少なくとも、給与の源泉所得税の源泉徴収義務は発生しないという結論の正当性が明らかになる。また、異時両建説に立てば、本件損害賠償請求権の収益は、損害賠償金の支払いを命ずる判決が確定した時の事業年度に計上されることになるから、同様に給与認定の問題は生じない。

ところで、かかる役員等の横領の場合には、横領損失は他の損金科目に仮装されているか、また、収益が除外されているかのいずれかであるが、その仮装された損金科目は発生した横領損失という損金に仮装されているにすぎないから、その仮装された横領損失が損金の額に算入される以上、その評価目等の仮装の事実により、法人税が過少申告になるというものではない。また、収益の除外による横領の場合は、除外された収益を益金に加算する一方で、その金員相当額の横領損失が損金の額に算入されることになるから、いずれの場合も、その正当な会計処理による限り、横領による損失が発生した事業年度における申告所得金額には変動はないことになる。

しかも、異時両建説及び回収基準による税務処理により、事後の事業年度にその損害賠償請求権(金)が収益として申告されている場合には、役員給与の源泉所得税納税告知処分はもとより¹、法人税更正処分及びその重加算税賦課決定処分は問題とはならないし、青色申告承認取消処分もできない。

ところが、同時両建説により損害賠償請求権を収益として認識する場合には、横領した役員等に対する「給与等の支払」がなされたという認定はありえないものの、当該役員等の横領行為が損金科目等に仮装されて行われている場合には、その損害賠償請求権を益金に計上することにより新たに発生する課税所得に対して、重加算税の賦課決定が行われる場合が多い。

¹ なお、異時両建説により計上した横領した役員等に対する損害賠償請求権が回収可能であるにもかかわらず債権放棄した場合には、その放棄により役員等が受けた利益は役員給与等に該当する。

ちなみに、非株主の雇われ社長が仕入先を利用したキック・バックにより金員を横領したことが役員給与（賞与）と認定されて、6年前に遡及して青色申告承認取消処分が行われたほか、法人税の更正処分・源泉所得税の納税告知処分、これらに対する重加算税賦課決定処分が争われている訴訟事案が東京地裁に係属している。この各処分のうち、役員給与の認定による源泉所得税納税告知処分が違法であることは、これまでの詳細な分析検討から明白であるが、同時両建説による場合には法人税更正処分については適法ということになる。

しかしながら、役員の横領が仮装、隠ぺいによるものであるとしても、それは横領損失の損金科目を仮装して他の損金科目として経理したものにすぎず、その限りでは、「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し」て過少申告したという事実には該当しないことになる。つまり、損金の勘定科目の相違に過ぎないから課税標準等の申告額は同額であり、しかして、過少申告として重加算税及び青色申告承認取消処分が適法といえるかは疑問があるところである。

例えば、経理担当の使用人の横領に対して、その使用人が重要な仕事を任せられているとして、法人に対して重加算税を課税した事案についてみると²、過少申告の要因は、横領損失の科目仮装に基因するものではなく、同時両建説により、その損害賠償請求権を横領損失と同時に益金の額に算入すべきものとされたことによる過少申告である。この場合の過少申告は役員等の横領による損害賠償請求権を収益に計上していなかったことが、課税標準等の計算の基礎となる事実を「隠ぺい又は仮装した」ことに該当するか否かということが議論されなければならない。

そこで、同時両建説に立てば、役員等の横領による損失に対して観念的に発生している損害賠償請求権を収益として認識すべきことになるが、横領された事実を了知していない法人が横領の事業年度の法人税の所得金額の計算上、当該損害賠償請求権を収益として認識して申告することは困難であり、しかも、その潜在的に発生している損害賠償請求権を収益として認識して納税申告しなかつたことが、「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し」たところに基づいて納税申告書を提出したと認定できるかということも問題となる。

従前の役員の横領等につき同時両建説により損害賠償請求権を収益として認識し、重加算税賦課決定処分が行なわれることがあるが、それは横領時の事業年度における損害賠償請求権の収益の不計上が「隠ぺい・仮装」に該当するという議論が行われていたのではなく、横領者が横領行為を隠ぺいするための経費科目の仮装又は収益の除外という事実を「隠ぺい・仮装」として認識されていたものではないかと考えられる。

しかし、経費科目の仮装又は収益の除外等の不正経理は、横領者が横領の発覚を防止するための経理処理であり、しかして、その仮装経費の支出又は収益除外による所得金額の減少は、横領者が横領損失の発覚を回避するための科目仮装等であり、しかも、当該横領等

² 大阪高裁平成 13 年 7 月 26 日（税資 251 号順号 8954）

の被害者である法人は、その横領の事実（経費科目仮装・収益除外）を了知していないところに基づいて納税申告をしているものである。

したがって、当該損金科目の仮装行為等による損金控除は横領損失に振り替わるものであるから、納税申告の過少申告の要因となるものではない。横領損失の損金算入による申告が過少申告に至ったのは、損害賠償請求権を収益に計上していないということであるが、その損害賠償請求権の発生を了知したのは、当該事業年度の確定申告後であるから、横領時の事業年度の確定申告において、当該損害賠償請求権を収益として申告しなかったことについては、「やむを得ない事由」があるという見方もあながち不当とはいえないであろう。

最高裁平成43年10月17日判決(大栄プラスチック事件)は、代表取締役の横領の事実につき損害賠償請求権を認定した更正処分に過少申告加算税が賦課されている事案であるが、そこでは、納税者が損害賠償請求権を同時両建経理により申告しなかったことについて「正当な理由」を主張したが、同判決は、同代表取締役は経理担当でもあったことから、当該法人の経費科目仮装による損金算入による申告につき、同法人に「正当な理由」があるとはいえないとして排斥している。

しかしながら、この判決の論旨では、使用人又は役員の横領は「正当な理由」があると認定することも一つの考えとしてありうるように思われる。すなわち、学説や前記通達の文言に従えば異時両建説による収益認識もありうるし、また、回収基準も考えられるところであるから、同時両建説による損害賠償請求権を収益と認識せずに納税申告を行った場合にも、当該過少申告には「正当な理由」があるということもあながち不当とはいえない。

仮に、横領損失の損金算入に対応して同時に損害賠償請求権を収益として認識すべきであるという同時両建説に立つ場合、それを収益に計上せずに行った法人の過少申告に対する更正処分は、横領損失の科目仮装が問題とされるのではなく、その科目仮装された横領損失に係る損害賠償請求権を収益として申告すべきとした更正処分であるから、その損害賠償請求権の不計上に隠ぺい又は仮装の行為は存在しないといえることができる。

このように考えれば、当該更正処分に対して重加算税を賦課決定することは許されないし、また、青色取消しの事由として、「帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装して記載し又は記録し」という要件事実の該当性を考えれば、横領損失を仮装し他の費用科目として計上したことが形式的には該当するものの、青色取消処分の目的に鑑みれば、横領損失を隠すための科目仮装は、ここでの、「帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装して記載し又は記録し」という要件には該当しないと解すべきである。したがって、青色申告承認取消処分も許されない。

すなわち、役員等の横領による損害賠償請求権は、横領損失の科目仮装によって取得したのではなく、科目仮装された横領の不法行為に基因して取得したものであるから、当該損害賠償請求権を収益として益金の額に算入しなかったことについて、課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実（事後に発覚した横領に伴う損害賠償請求権の取得）の「全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し」とした事実は存在しない。当該損害賠償請求権を横

領時の事業年度の申告に取り込まなかったのは、当該横領の事実を了知していなかったからであって、当該損害賠償請求権の収益を「隠ぺい又は仮装」により申告から除外したものであるのではないことが銘記されるべきである。

従前、役員横領は重加算税が賦課されている例が多いように思われるが、それが誤りであることは以上の考察から論証されたといえよう。その意味では、前記最高裁昭和43年判決の課税処分では、法人の代表取締役の経費水増しによる横領について、同時両建説により損害賠償請求権を収益として認識計上する更正処分が行なわれたものであるが、その損害賠償請求権の不計上に係る過少申告については過少申告加算税が賦課され、また、その過少申告については「正当な理由」があるとして、訴訟で争われているが、かかる争いこそが合理的な訴訟上の争点であるといえよう。少なくとも、役員等の横領による損害賠償請求権の取得の収益不計上にかかる過少申告に対して重加算税を賦課することは許されないと考える。

しかるに、先に述べたように、使用人の多額な横領について、重要な経理の仕事を任せているという極めて曖昧な課税要件を指定して、その損害賠償請求権にかかる更正処分について重加算税を賦課しそれを支持した判決が出始めたことは、税法解釈として大いに疑問があり、税法解釈の後退という謗りを免れないと考えている。

筆者の課税実務の経験からすると、従前は使用人の仮装行為による横領は、重加算税が賦課されず、一方、役員横領には、「役員横領 = 法人の行為」という前提で重加算税が賦課される課税実務が行われていたように思われる³。しかしながら、すでに論じたように、役員横領という事実が認定できるばあいには、当該横領が法人の行為であるはずもなく、しかして、役員横領の損金科目の仮装(仮装による人件費支出や水増支出)による横領と使用人の横領とを区別する必要もない。委任関係か雇用契約かの差異があるとしても、いずれも、「使用者と被使用者」という関係に相違はないから、その横領という不法行為について、重加算税の賦課決定に関して、役員と使用人とを税法上区別する合理的理由は認められない⁴。

以上、役員等の横領と課税問題について論じたところであるが、今後の課税実務において留意しなければならないのは、法人がその役員等の法人の金員等の領得を明示又は黙示に承認していると思われる場合には、役員等に対する給与認定もありうるであろうが、法人自体が当該行為を承認せず、横領という犯罪行為として対応している場合には、その私法上の事実に基づいて税法の課税要件規定の当て嵌めを行うことになる。しかして、法人が被害者として、当該横領した役員等に対して損害賠償請求の訴訟等を提起し、また、刑事

³ 同上の大阪高裁判決は、使用人の横領による損害賠償請求権の収益について、重加算税を賦課した事案であるが、その理由がその使用人が経理担当の重要な仕事を任されていたということのようである。しかし、重要な仕事を任されていたという事実が、重加算税の仮装隠ぺいの課税要件を充足する事実と当たらないことはいうまでもないことである。

⁴ この場合であっても、株主である役員等の行為が法人(株主)の行為と同視できるような同族会社の役員 = 株主の場合には、純然たる使用人とは別の事実認定(役員給与)によることが可能であることは、本稿の第13回を参照。

告訴を考慮しているような事実関係の下では役員給与の認定はありえないことになる。加えて、横領等の行為により受けた損害額に対して取得した損害賠償請求権の収益の認識は、その横領者である役員又は使用人の置かれた状況、損害賠償金の支払可能性等に照らして、「法基通2-1-43」による異時両建説又は回収基準による税務処理を課税実務（課税当局）が積極的に取り入れて運用すべきであると考えられる。それが納税者の租税負担能力に応じた課税関係が形成されるといえるからである。