

役員が横領行為により得た利得の税務
上の取扱いに関する一考察
～損害賠償請求権か認定給与かの判定について～

伊藤 賢博

<要旨本文>

法人が会社経理上、役員に対する賞与として認識していない場合に、課税当局がその支出を実質的に役員に対する賞与と認定して課税処分する実務（以下「認定給与」と呼ぶ。）が行われることがある。特に、最近の問題として、役員の横領行為による金員の領得を賞与と認定した判決がいくつか出されている。

大阪高裁平成 15 年 8 月 27 日判決は、先の民事訴訟で横領行為を行った理事長に対する損害賠償請求権が確定しているにもかかわらず、続く租税訴訟では、税法上損害賠償請求権を否定し、賞与に該当するという旨の判断がなされており、同一の事実について、私法上の判断と税法上の判断との間に齟齬を来しているものである。

この問題が生じている理由として、現行の課税実務は、法人が与えた経済的利益がたまたま役員等に対するものであった場合に認定給与としており、認定給与の理論的な側面からの検討がなされていないことや、役員の横領行為があった場合の課税関係についても、十分に理論的な判断基準が明らかにされておらず、従前の裁判例においても必ずしも整合性のある取扱いがなされているとはいえないことにある。

したがって、本論文では、納税者の予測可能性の観点から役員の横領行為があった場合の認定給与のあり方について検討を行う。

第 1 章では、問題意識を論じた上で、役員の横領行為が生じた場合の取扱いについて刑法及び民法上の取扱いを説明した。加えて、それらに対する税務上の基本的な取扱いの説明を行い、私法上と税務上との間に齟齬が生ずる場面を具体的に論じ、課税上の問題点について述べた。

第 2 章では、大阪高裁判決の賞与認定の論拠について検証を行った。その結果、大阪高裁判決は、理事長が法人を実質的に支配していることをもって、理事長の行為を法人の行為と認定し、賞与と認定しているものであった。しかし、実質的な支配権のみを理由に賞与と認定することについては、民事訴訟により確定した損害賠償請求権を否定する具体的な根拠とはいえず、認定給与の論理として不十分なものであったといえる。

第 3 章では、横領行為を含む認定給与の課税理論や学説等の整理した上で、学説上の認定給与となる場面の類型を大阪高裁判決に当てはめ、学説上で指摘する認定給与の一類型に該当するか否かを検証を行った。

学説上の認定給与となる場面の学説を概観すると、基本的には、「法人が役員に対して金員等を支払うことについて明示又は黙示的な意思を有していること」を前提としているものと思われ、大阪高裁判決を学説上の認定給与となる場面の類型に当てはめて検証を行った結果、いずれも大阪高裁判決には該当しないものであったといえる。

第 4 章では、横領行為を含む認定給与の可否について争われた裁判例を考察し、実務的な側面からの検討を行った。その結果、役員の横領行為の場合に、認定給与となるべき裁判例とは、法人から役員に金員等が移転していることや、役員が法人を実質的に支配して

いることだけではならず、法人が役員に対して金員等を支払うことについて明示又は黙示的な意思を有していることを認定したときに、認定給与課税が行われることが可能であるという結論に至った。

ただし、法人の明示又は黙示的な意思とは、客観的な立場から法人の明示又は黙示的な意思を有しているか否かを判定すべきである。具体的には、①横領発生時における役員の横領行為について、他の役員（株主）が黙認している状況にあるか、②黙認していないとすれば、横領発覚後に法人が横領行為を行った役員に対して横領金員を支払うことについて追認を行っているか否か、以上の観点から検討を行うべきである。

また、本論文の検討の結果、大阪高裁判決は、理事長の横領行為の手法が法人の秘密裏で行われていると推認できること、理事長に対する損害賠償請求権を取得していることから鑑みて、法人の明示又は黙示的な客観的意思を有していないものと認められることから、大阪高裁判決の認定給与とした判断は妥当でないものとする。

—目次—

序章	1
第1章 問題の所在及び役員の横領行為に対する法的取扱いと課税上の問題点	3
第1節 問題の所在～役員の横領行為に係る最近の判決状況等から生じた問題点～	3
第2節 役員の横領行為に係る民法上の取扱い及び刑法上の取扱い	5
1. 横領行為に係る民法上の取扱い	5
2. 横領行為に係る刑法上の取扱い	5
3. 両者の関係	6
第3節 役員の横領行為の税務上の基本的な取扱い等	6
1. 役員の横領行為の税務上の基本的な取扱い	6
2. 損害賠償請求権が認められるケースと役員賞与として認定課税されるケースとの課税上の相違点	9
第4節 小括	10
第2章 役員が横領行為により得た利得を役員賞与と認定した租税裁判例の検証	11
第1節 大阪高等裁判所平成15年8月27日判決の概要と具体的問題点	11
1. 事実概要	11
2. 判決内容	12
3. 大阪高裁判決に対する考察	14
第2節 代表取締役に対して損害賠償請求権を認識した従前の租税裁判例との矛盾	17
第3節 小括	18
第3章 認定給与に係る課税理論・学説等の整理及び検討	20
第1節 役員給与となる基本理論	20
第2節 認定給与の意義	21
1. 認定給与の概要 —平成18年度の税制改正を踏まえて	21
2. 認定給与となる基本的な要件	22
第3節 認定給与の学説上の分類	23

1.	松沢智教授の学説.....	23
2.	大淵博義教授の学説.....	26
第4節	小括.....	28
第4章	認定給与に係る租税裁判例からの検討.....	30
第1節	東京高等裁判所平成3年2月7日判決からの検討.....	30
1.	事実概要.....	31
2.	判決内容.....	31
3.	東京高裁判決からの検討.....	32
第2節	京都地方裁判所平成14年9月20日判決からの検討.....	33
1.	判決内容.....	34
2.	京都地裁判決からの検討.....	36
第3節	東京地方裁判所平成19年12月20日判決からの検討.....	39
1.	事実概要.....	39
2.	判決内容.....	40
3.	東京地裁判決からの検討.....	42
第4節	仙台高等裁判所平成16年3月12日判決からの検討.....	45
1.	事実概要.....	45
2.	判決内容.....	46
3.	仙台高裁判決からの検討.....	49
終章	役員が横領行為により得た利得に係る認定給与のあり方.....	53
第1節	役員の横領行為に係る認定給与のメルクマール及び大阪高裁判決の妥当性.....	53
1.	役員の横領行為に係る認定給与のメルクマール.....	53
2.	大阪高裁判決の妥当性.....	55
第2節	役員の横領行為による金員等の利得に係る認定給与に対する提言.....	56
第3節	研究の限界と今後の課題.....	57

序章

法人の役員が当該法人から支出を受け又は利益を得たものと当該法人が認識した場合に、法人がその支出又は利益を給与以外の科目で経理上損金処理していたときには、課税当局がその支出又は利益の供与を実質的に役員に対する賞与と認定して課税処分する実務（以下「認定給与」と呼ぶ。）が行われることがあり、これにより納税者と課税当局との間で争いが生ずることがある。特に、認定給与に関する問題の中でも、最近、役員の横領行為による金員の領得を賞与と認定した判決がいくつか出されている。

役員の横領行為による金員の領得を賞与とした先駆的な裁判例である大阪高等裁判所平成15年8月27日判決は、先の民事訴訟で横領行為を行った理事長に対する損害賠償請求権が確定しているにもかかわらず、続く租税訴訟では、税法上損害賠償請求権を否定し、賞与に該当するという旨の判断がなされており、同一の事実について、私法上の判断と税法上の判断との間に齟齬を来たしているものである。

大阪高裁判決の賞与認定の論理は、理事長が法人を実質的に支配していることをもって、理事長の行為を法人の行為と認定し、賞与と認定しているものである。しかし、実質的な支配権のみを理由に賞与と認定することについては、民事訴訟により確定した損害賠償請求権を否定する具体的な根拠とはいえず、賞与認定の論理が不十分であるものとする。

このような問題が生じている理由としては、現行の課税実務は、法人の支出が明らかに労務の対価であることを認定した上で、認定給与とするのではなく、法人が与えた経済的利益がたまたま役員等に対するものであった場合に認定給与としているものであり、認定給与の理論的な側面からの検討がなされていないことや、役員の横領行為があった場合の課税関係について、未だ十分に理論的な判断基準が明らかにされておらず、従前の裁判例においても必ずしも整合性のある取扱いがなされているとはいえないことにあると思われる。

したがって、本論文では納税者の予測可能性の観点から、学説及び裁判例を通じて検討を行い、役員の横領行為があった場合の認定給与に対するあり方を示すことを目的とする。

以上の研究目的のもと、本論文は以下の構成により論じていくこととする。

第1章では、まず本論文における問題意識を論じた上で、法人において役員の横領行為が生じた場合の取扱いについて刑法及び民法上の取扱いを説明する。加えて、それらに対

する税務上の基本的な取扱いの説明を行い、その際の課税上の問題点について述べる。

第2章では、役員横領行為による金員の領得を役員賞与と認定した先駆的な裁判例である大阪高等裁判所平成15年8月27日判決が実際にどのような論拠で、民事訴訟で確定した役員に対する損害賠償請求権を否定し賞与と認定したのかについて検証し、具体的な問題点を指摘する。

第3章では、横領行為を含む認定給与の課税理論や学説等の整理を行う。そして、認定給与とはいかなるものなのかを確認し、どのような場合に賞与と認定されるのかについて理論的な側面から考察を行う。また、先行研究では認定給与となる場面の類型を行っていることから、大阪高等裁判所平成15年8月27日判決をこれらの学説に当てはめ、学説上に指摘する認定給与の一類型に該当するか否かを検証する。

第4章では、第3章における理論的な側面からの検討により、学説上の認定給与となる場面の論理として、「法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的な意思があるか否か」という要件を前提に論理構成がなされていると思われることから、「法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的な意思があるか否か」に着目して、横領行為を含む認定給与の可否について争われた裁判例を考察し、実務的な側面からの検討を行うこととする。

終章では、第4章までの検討を踏まえて、役員横領行為による金員の領得に係る認定給与のあり方について私見を提示する。また、その結論を基に、大阪高等裁判所平成15年8月27日判決の妥当性について論じ、最後に役員横領行為による金員の利得に係る認定給与の問題について若干の提言を述べることとする。

第1章 問題の所在及び役員横領行為に対する法的取扱いと課税上の問題点

第1節 問題の所在 ～役員横領行為に係る最近の判決状況等から生じた問題点～

法人の役員が当該法人から支出を受け又は利益を得たものと法人が認識した場合に、法人がその支出又は利益を役員に対する給与以外の科目で経理上損金処理していたとき¹は、課税当局がその支出又は利益の供与を実質的に役員に対する賞与²と認定して課税処分する実務が行われることがあり、これにより納税者と課税当局との間で争いが生ずることがある。

その中でも、役員横領行為による金員の領得を当該法人から役員に対する賞与として認定することの可否について争われ、これについて最近、役員横領行為を役員賞与と認定した判決³がいくつか出されている。

一般的に、法人の役員が当該法人の金員等を横領行為によって領得した場合、当該法人が取るべき民事上の取扱いとして当該役員に対して不法行為による損害賠償請求を行い⁴、横領された金員の返還を求めることが想定される。これに対し、役員が横領行為により得た金員を返還する意思がない場合には、法人は役員に対する損害賠償請求訴訟を提起し、金員の返還のための民事訴訟を行うことになる。この民事訴訟の結果、損害賠償請求権が

¹ 本論文で扱う裁判例では、役員横領行為の手法が仕入の水増計上によるものであるため、この要件を必要とするが、役員横領行為の手法が売上除外による金員の領得であった場合には、当該横領行為を税務調査により発覚し、課税当局が賞与と認定した場合には、この条件は必要とされない。

² 平成18年度法人税法改正により、役員賞与は役員報酬と共に、役員給与としてひと括りにされ、現行の法人税法では賞与という言葉はない。しかし、本論文では、理解をしやすいするため、損金性の認められない役員への給与については、役員賞与の用語を用いることとする。一方、役員給与とした場合には、損金性が認められる役員への給与及び損金性が認められない役員への給与の両方の意味を含むものとする。

³ 大阪高等裁判所平成15年8月27日判決（税務訴訟資料253号順号9416）、さいたま地方裁判所平成15年8月27日判決（税務訴訟資料253号順号9417）、仙台高等裁判所平成16年3月12日判決（税務訴訟資料254号順号9593）、東京地方裁判所平成19年12月20日判決（判例集未掲載）。

⁴ 当該法人が株式会社である場合には、不法行為による損害賠償請求ではなく、会社法423条に規定される役員等の株式会社に対する損害賠償責任により、役員に対して損害賠償責任を負わせることができる。

認容されたのであれば、税務上においても、役員に対する損害賠償請求権を益金として認定することが一つの処理方法であると考えられる。

しかし、近年においては、上記の民事訴訟において、役員の不法な金員の領得が横領行為と認定され、当該役員に対する損害賠償請求権が認められたにもかかわらず、課税当局が税務上、損害賠償請求権を認めず、更正処分を行った場合の租税訴訟において裁判官が、この損害賠償請求権を税務上否定し、役員が横領行為により法人から不法に取得した金員を、法人から当該役員に対する役員賞与であると認定した事例が見受けられる。

これらの租税裁判例の問題点は、先の民事訴訟で私法上の事実において役員の横領行為については、民法における不法行為に該当し、当該横領行為を行った役員は法人に対して損害賠償を支払う旨の判決が言い渡され、それが確定しているにもかかわらず、続く租税訴訟で税法上においては、役員の金員の取得を横領行為とは認定せず、役員に対する損害賠償請求権を否定し、法人から役員に不法に取得した金員は法人から役員への賞与に該当するという旨の判断がなされているということであり、同一の事実について、私法上の判断と税法上の判断との間に齟齬が生じていると思われる。

この問題が生じている理由のひとつとして、現行の課税実務は法人の支出が明らかに労務の対価であることを認定した上で、賞与とするのではなく、法人が与えた経済的利益がたまたま役員に対するものであった場合に賞与と認定していること⁵や、役員の横領行為があった場合の課税関係については、未だ十分に理論的な判断基準が明らかにされておらず、従前の裁判例においても必ずしも整合性のある取扱いがなされているとはいえないこと⁶にある。そこで、役員の横領行為があった場合に、いかなるときに役員賞与となるのかというメルクマールを探ることが必要であると考ええる。

問題点の検討をするにあたって、以下にまず、役員の横領行為に係る民法上の取扱い及び刑法上の取扱いについて整理を行い、また両者の相互関係についてもみてみることにする。加えて、役員の横領行為の税務上の基本的な取扱い等についても確認することとした。

⁵ 武田昌輔「総説」武田昌輔編『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討：理論と実践』2頁（財経詳報社、2004）参照。

⁶ 大淵博義「判例 法人税法講座(第13回)法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開 役員等の横領による損失を巡る課税上の諸問題(1)役員等の横領損失と給与認定」税経通信 62(5)(通号 877)、50頁（2007）参照。

第2節 役員の横領行為に係る民法上の取扱い及び刑法上の取扱い

1. 横領行為に係る民法上の取扱い

民法 709 条では「故意又は過失によって他人の権利又は法律上保護される利益を侵害した者は、これによって生じた損害を賠償する責任を負う」として不法行為責任を定めている。役員の横領行為は他人の物を不正に横取りする行為のため、民法上の不法行為に該当する。これを一般的不法行為と呼ぶ。一般的不法行為とは、原則的な不法行為責任についての規定であり、その特色は原告が被告の故意又は過失を立証しなければ不法行為責任を問えない過失責任主義にある⁷。また、一般的不法行為の成立要件として①故意・過失、②責任能力、③権利・利益侵害、④損害の発生、⑤因果関係（①によって④がもたらされたこと）、⑥違法性阻却事由のないこと、が挙げられる⁸。そして、不法行為の効果は、原則損害賠償であり、賠償方法は金銭賠償となる。

2. 横領行為に係る刑法上の取扱い

役員の横領行為があった場合の刑法上の取扱いについては、刑法典 38 章において、横領罪（刑法 252 条）、業務上横領罪（刑法 253 条）、遺失物横領罪（刑法 254 条）が規定されている。これらの罪は、他人の所有権を侵害の客体とし、かつ、他人の占有を侵害しないという点で共通している⁹。財物に対する罪であるが、他人の占有を侵害することをその要素としない点において、窃盗、強盗、詐欺、恐喝の各奪取罪とは異なる。また、横領の罪は所有権を保護法益とされている。

その中で、役員の横領行為については、業務上横領罪に該当することになり、業務上横領罪は、業務において、自己の占有する他人の物を横領したときに成立する。また、業務上横領罪は占有が業務であることで刑が加重される身分犯である。

⁷ 内田貴『民法Ⅱ（第2版）』310頁（東京大学出版会、2007）参照。

⁸ 内田・前掲注7、311頁参照。

⁹ 林幹人『刑法各論』276頁（東京大学出版会、1999）。

3. 両者の関係

これらの民法 709 条における不法行為と刑法 253 条における業務上横領罪とは互いに併存する関係にあり、横領行為を行った役員は、業務上横領罪により、刑事罰が科され、それとは別に、不法行為による損害賠償責任も同時に負っている。したがって、刑事訴訟で業務上横領罪が確定したからといって、自動的に法人に損害賠償責任が成立するというわけではない。つまり、役員は、刑事訴訟により業務上横領罪が確定した場合において刑事罰による罪が科されることとなり、民事訴訟により不法行為責任が認定された場合において金銭面における賠償責任を負うこととなる。

なお、被害者である法人は、一般的に、刑事告訴を試みたとしても、帳簿書類等の証拠による立証責任が刑事裁判の場合には、厳格であるため、刑事告訴を断念し、民事上の損害賠償請求訴訟のみで争われることが多いようである¹⁰。

第3節 役員の横領行為に係る税務上の基本的な取扱い等

1. 役員の横領行為に係る税務上の基本的な取扱い

役員の横領行為が発覚した時点における会社経理上の処理としては、一時的に法人は役員の領得された金員等を損失に計上した上で、当該役員に対する損害賠償請求権を益金に計上することが考えられる¹¹。この経理処理に対する最終的な税務処理としては、そ

¹⁰ 本論文において後に論述する、役員の横領行為に係る法人から役員への金員の移転を役員給与と認定した東京地方裁判所平成 19 年 12 月 20 日判決では、帳票書類等の不備のために刑事告訴を断念し、その後、不法行為による損害賠償請求訴訟のみを提起し、損害賠償額の支払いを命ずる判決が確定している。

¹¹ その際、損害賠償請求権の帰属時期が問題となる場合がある。従前の横領事件は、本論文の問題としている役員給与の可否で争うケースは稀であり、ほとんどが損害賠償請求権による益金の帰属時期で争う場合であった。すなわち、損害賠償請求権を横領が発覚した期に横領損失として損金計上すると同時に益金を認識する「同時両建説」、役員に対する損害賠償請求訴訟等の結果により、実際に支払いが確定した時に益金を認識する「異時両建説」、又は現金等として回収した段階で益金を認識する「回収基準説」とがあり、現在においても学説上分かれている。本論文においては、益金の帰属時期の問題については、触れないこととする。

の後の民事、刑事の訴訟等の成り行きによって以下のように考えられる。具体的には、
(Ⅰ) 刑法における業務上横領罪が確定した場合と、(Ⅱ) 法人が刑事訴訟を提起せず、民事訴訟で損害賠償請求権が認定された場合、とに区分されるものとする。

(Ⅰ) 刑事訴訟で業務上横領罪が確定した場合

刑事訴訟において役員に対する業務上横領罪が確定した場合は、当然のことながら、民事訴訟においても損害賠償請求権は認定されるものとする。この場合、税務上の処理においても損害賠償請求権は認定されることから、役員の領得した金員等は役員賞与とされることはなく、横領損失として税務上認定するとともに、返還される前であれば、当該役員に対する損害賠償請求権が認められ、これに係る特別利益が計上されることになるものと思われる¹²。

その後、当該役員から領得した金員等の全部又は一部の返還がなされたならば、認定された損害賠償請求権の全部又は一部は、現金等が支払われるとともに消滅することになる。一方、当該役員からの返還がなされない額が確定したのであれば、その額については、貸倒損失として損金計上されることになる。

なお、法人が当該役員に対して返還余力があるうちに、損害賠償請求権を免除した場合には、法人から役員に対して経済的利益の供与を行ったものとして税務上役員賞与と認定される。

(Ⅱ) 法人が刑事訴訟を提起せず、民事訴訟で損害賠償請求権を確定させた場合

この場合は、民事訴訟において損害賠償請求権が認定されたわけではあるが、この民

¹² 従前の裁判例においても、業務上横領罪が確定したにもかかわらず、税務上は役員賞与とされた裁判例はないものと思われる。このように取り扱われる理由としては、刑事訴訟では民事訴訟と異なり、国家と個人の争いであることから、検察官に強制的な捜査を行う権限があり、集めた証拠によって犯罪の有無が立証され、国家レベルの証拠資料等を信用せずに、賞与と認定することは考え難いのではないかと考える。また、民事訴訟の場合には刑事訴訟と異なり、馴合訴訟の可能性も考えられることも理由の一つとしてあげられる。但し、この場合には、馴合訴訟であることを課税庁側が立証しなければ賞与と認定することはできないものとする。

事訴訟の判断がそのまま税務上の判断とするかどうかで判断が分かれるところであり、税務上の処理として次の2つのケースが考えられる。

①税務上も横領損失として損金計上を認め、それに伴い役員への損害賠償請求権を認めるケース、②税務上は当該役員の横領行為に係る金員等の取得を役員賞与として認定するケース、の2つである。

したがって、ここでの問題は、民事訴訟で役員に対する損害賠償請求権が認められた場合に、税務上①又は②の取扱いのどちらが適用されるかということになる。以下に①と②とでは課税関係にどのような差異があるのかについて整理を行う。

① 税法上も損害賠償請求権が認められるとしたケース

このケースは、損害賠償請求権が税法上においても認められるとしたものであり、(I)と同じことになるものである。最終的には、当該役員から領得した金員等の全部又は一部の返還がなされるならば、その額の損害賠償請求権は現金等が支払われるとともに消滅する。一方、当該役員からの返還がなされない額が確定したのであればその額については貸倒損失が計上されることとなり、法人に戻らなかった金員等については損金計上されることになる。

② 税法上、役員賞与として認定課税されるケース

①の場合に認められた損害賠償請求権を認めず、役員が領得した金員等について税務上は損金性が認められないものとして、これを役員賞与として認定課税を行うものであり、加えて、それに伴う源泉所得税納税告知処分も併せて行うケースである。

なお、横領行為の態様として、役員が仕入れの水増計上をするなどして金員等を領得することが考えられるが、このような場合には、国税通則法 68 条に規定する隠ぺい又は仮装に該当し、重加算税が賦課される場合も考えられる。加えて源泉所得税部分に対しては、国税通則法 67 条に規定する不納付加算税が賦課されることとなる¹³。

¹³ 本来であれば、源泉所得税部分に対しても重加算税が賦課される場所であるが、平成 12 年度の「源泉所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」において、認定賞与等に対する重加算税の取扱いについて次のように示された。「法人税について重加算税

2. 損害賠償請求権が認められるケースと役員給与として認定課税されるケースとの課税上の相違点

税務処理時において、①損害賠償請求権を認め、それに伴う特別利益を計上したケースと、②役員賞与として認定課税をしたケースでは、以下のような違いが認められる。

①のケースで、横領発覚時に税務上役員に対する損害賠償請求権を認識せず、民事訴訟によって損害賠償請求権が認められた時に、税務上も損害賠償請求権を認識し、それに係る特別利益を計上する場合には、②のケースと比べ、役員の横領行為に係る被害額部分だけの所得金額に差が生ずることになる¹⁴。つまり、②のケースとなることによって、役員賞与に該当するとして更正処分が行われ、それに伴う源泉所得税納税告知処分、加えて役員賞与の更正処分に係る重加算税及び源泉所得税に係る不納付加算税が賦課されることになるのである。

また、横領行為を行った役員は、法人から不法に領得した金員等を借金の返済や遊興費等に消費してしまつたと主張することもあり、資力喪失により、横領行為に係る被害額の回収が困難な場合がある。その場合、①のケースであれば、前述した役員からの返還がなされていない額が確定したのであれば、その額については貸倒損失として損金計上を行うことができる。

しかし、②のケースであると、税法上において損害賠償請求権が認識されていないため、貸倒損失として損金計上することはできない。

が賦課される場合において、法人税の所得金額の計算上損金の額に算入されない役員又は使用人の賞与、報酬、給与若しくは退職給与と認められるもの又は配当等として支出したものと認められるもの（以下『認定賞与等』という。）の金額が当該重加算税の計算の基礎とされているときは、原則として、当該基礎とされている認定賞与等の金額のうち、当該重加算税の対象とされる所得の金額に達するまでの認定賞与等の金額については、源泉所得税の重加算税の対象として取り扱わない。」つまり、横領損失に対して、それを否認し、役員賞与として認定した場合、役員賞与に対する更正処分については、重加算税が賦課されるが、役員賞与に伴う源泉所得税については、重加算税は賦課されず、不納付加算税が賦課されることになる。

¹⁴ つまり、役員に対する損害賠償請求訴訟等の結果により、実際に支払いが確定した時に益金を認識する「異時両建説」の場合である。また、現金等として回収した段階で益金を認識する「回収基準説」の場合についても同様の結果となる。

さらに、当該役員が損害賠償請求権を返済した場合に、②のケースであると、税務上、損害賠償請求権として認識していないため、私法上の損害賠償請求権の履行としての返済を雑益として計上されてしまうという奇妙な事態が生じてしまう¹⁵。

したがって、通常問題となるのは、②のケースであるといえる。

第4節 小括

本章では、役員横領行為に係る法的取扱い及びその課税上の問題点について以下の指摘を行った。

民事訴訟において私法上の事実として役員横領行為が認定され、民法における不法行為として、当該役員に対して損害賠償請求権が認定されたにもかかわらず、続く租税訴訟においては、税法上役員金員の取得を横領行為とは認定せず、法人から役員に不法に取得した金員は、法人から役員への賞与に該当するという旨の判断がなされており、同一の事実について、私法上の判断と税法上の判断とに矛盾が生じていると見受けられることである。そして、このような租税裁判例は、いかなるときに賞与と認定されるのかが不明瞭であることから、役員横領行為に係る賞与認定の論理構成を検討する必要があるといえる。

そこで、次章では役員横領行為による金員の領得を役員賞与と認定した先駆的な裁判例である、大阪高等裁判所平成15年8月27日判決について検証を行う。そして、いかなる論理で、民事訴訟で確定した役員に対する損害賠償請求権を否定し、役員賞与と認定することができたのかを考察し、具体的な問題点を明らかにすることとしたい。

¹⁵ このことを指摘する論文として、大淵博義「判例 法人税法講座--法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開(第24回)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」税経通信 63(3)(通号 891)、34頁(2008)参照。

第2章 役員が横領行為により得た利得を役員賞与と認定した租税裁判例の検証

本章では、役員横領行為による金員の取得を役員賞与と認定した先駆的な租税裁判例である、大阪高等裁判所平成15年8月27日判決（以下本論文において「大阪高裁判決」と呼ぶ。）について、どのような論理で役員横領行為を役員賞与と認定しているのかについて検証を行い、具体的な問題を明らかにする。

また、代表取締役に対して損害賠償請求権を認定した従前の租税裁判例を比較することによって、大阪高等裁判所平成15年8月27日判決の賞与認定の対する不整合性を明らかにすることとする。

第1節 大阪高等裁判所平成15年8月27日判決の概要と具体的問題点

本件は、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 X 社会福祉法人（原告・被控訴人）の元理事長 A が X 社会福祉法人の本部会計等から不正に取得した金員につき、所轄税務署長（被告・控訴人）が、当該金員を X 社会福祉法人から A に対する給与と認定し、X 社会福祉法人に源泉徴収義務による納税告知処分及びそれに伴う不納付加算税賦課決定処分（これらの各処分を以下「本件各処分」という。）を行い、X 社会福祉法人は本件各処分の取消しを求めた事案¹⁶である。

1. 事実概要

A は X 社会福祉法人の設立当初からの理事であり、平成2年4月30日から平成9年2月5日まで X 社会福祉法人の理事長であった。また、A は、X 社会福祉法人の設立母体であった P 社会福祉法人の創立者であり、傘下の学校法人の理事も兼任していた。

A は、B の施設長であった C と、B の経理について給料材料費、物品購入費及び修繕工事費を水増しして架空計上又はその他の不正の経理処理及び財産処分行為を行い、金員1億5,132万円を領得した。その後、京都府及び八幡市の特別行政監査を受けた際に、

¹⁶ 本件は、公益事業を営む社会福祉法人に関する事例であり、当該法人は、法人税が課税されないことから、源泉所得税納税告知処分の適否についてのみ争われたものである。

Aの経費の水増し、架空計上、その他の不正の経理処理及び財産処分行為を原因とした不正資金の捻出が発覚した。

また、不正経理問題の発覚に伴い、Aを含む当時の理事10名は、平成9年2月10日までに全員理事を辞任し、その後、新たに京都府知事により10名の仮理事が選任された。

X社会福祉法人は、Aに対して委任契約の不履行による損害賠償を求める別件訴訟を提起し、京都地裁は、平成13年1月22日、Aに対して1億5,132万円及び遅延損害金の支払を命ずる判決を言い渡し、Aはこれに対して控訴したが、平成14年2月21日、控訴棄却の判決が言い渡され、前記別件訴訟第1審判決は確定している。

所轄税務署長は平成9年5月14日、X社会福祉法人に対する税務調査を実施し、平成10年3月6日、X社会福祉法人に対し、X社会福祉法人からAに不法に取得した金員を役員賞与であると認定して、源泉所得税納税告知処分及び不納付加算税賦課決定処分をした。

X社会福祉法人は、これを不服として、所轄税務署長に異議を申し立て、平成10年7月7日に、所轄税務署長は、原処分の一部を取り消す異議決定をした。しかし、X社会福祉法人は、これを不服として、国税不服審判所長に審査請求をしたが、平成11年6月17日付けの裁決により、X社会福祉法人の審査請求をいずれも棄却した。

2. 判決内容

本判決は次のとおり判示して、X社会福祉法人の取消請求等を棄却した。

Aの被控訴人協会における地位等について

「上記認定のとおり、Aは、被控訴人の実質的創始者であって、平成2年4月30日から同9年2月5日までは、被控訴人の理事長の地位にあった。また、Aは、被控訴人の設立母体であったP社会福祉法人の創立者でもあり、被控訴人において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被控訴人を実質的に支配していた。そして、被控訴人の定款においても、理事長であるAのみが被控訴人を代表し、Aのみが被控訴人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、被控訴人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。」

本件金員のAへの移動が賞与に該当するか否かについて

「上記認定事実によれば、本件金員は、いずれも、当時、被控訴人の代表者であった理事長のAの意思に基づいて、被控訴人の本部会計や被控訴人名義の簿外の裏口座である本件口座目録〔2〕の2の口座から、Aが支配していた同目録〔1〕の3、4の各口座に送金手続がされたこと、すなわち、被控訴人の本件金員が被控訴人からAの口座へ送金されたことが明らかである。この本件金員の移動によりAは経済的な利得を得たものといえることができ、これはAの所得税法上の「所得」に該当するものといえる。なお、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、本件金員が現実にAの管理下に入り、同金員の取得がA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。ところで、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、被控訴人の金員を被控訴人からAの口座へ送金したことは、被控訴人の意思に基づくものであって、被控訴人が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に被控訴人の金員について、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の上記のような被控訴人における地位、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。」

X 社会福祉法人の主張について

「被控訴人は、〔1〕Aの本件金員の取得は、給与所得ではなく、一時所得ないし雑所得に該当するとか、〔2〕本件金員は賞与として支給することが許されない金員であったものをAが横領したものであり、別件訴訟の判決でAの返還債務が確定しているとか、〔3〕社会福祉法人であるXは第三者に代表権の制限を主張できるとか、〔4〕Aの行為が被控訴人の行為といえる実質はないとか、〔5〕Aの取得した本件金員とAの職務との間に対価性がないとか、〔6〕本件は源泉徴収をすべき場合でないなどと主張する。しかし、〔1〕、〔2〕が理由のないことは、上記認定判断から明らかである。そして、本件では、上記のとおり、A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、被控訴人とA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。また、上記認定のようなAの被控訴人における地位、権限等に照

らせば、本件事実関係のもとにおいて、Aの意思及び行為は被控訴人の意思及び行為として捉えるべきものであるから、被控訴人の主張〔3〕、〔4〕も理由がない。次に、Aが被控訴人の理事長として実際に活動していたこと及びAの被控訴人における地位、権限等に照らせば、Aの本件金員の取得もA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、被控訴人の主張〔5〕も理由がない。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（給与の支給者）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（所得の受給者）に対し請求することができるが（法222条）、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難い。したがって、被控訴人の主張〔6〕も理由がない。」

3. 大阪高裁判決に対する考察

大阪高裁判決では、「Aの被控訴人における地位、権限、実質的に有していた全面的な支配権に照らせば、本件金員の移動（中略）は、同協会の意思に基づくものであって、被控訴人が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り、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。（括弧書筆者）」と判示している。役員が法人を実質的に支配していることをもって、役員を法人の行為と認定し、横領行為により取得した金員を法人の意思に基づいて役員に経済的な利得を与えたものと推認して、賞与と認定しているのである。つまり、大阪高裁判決は実質的支配権のみを理由に役員賞与と認定しているものと捉えることができる。

大淵教授は、大阪高裁判決の賞与認定の論理について、「仮に、理事長の実質的支配力の有無ということが、『給与の支払』のメルクマールというのであれば、支配力のある理事長の横領は役員賞与、ワンマンではなく実質支配力を有しない理事長や平理事の横領は給与の支払ではなく損害賠償請求権を認識するというのは、法律論としては妥当では

ない。¹⁷⁾と指摘されている。また、占部裕典教授は、「大阪高裁判決は、違法所得が所得になるとしたうえで、なぜそれがその結果当然に臨時的であるというだけで『賞与』に該当するのか、あるいは『賞与』としての『支払』があったのかの説明について飛躍がある…(中略)…大阪高裁判決の論理構成において、理事長の全面的な支配権の存在すなわち横領金が賞与と(なると)の認定は推認の域を超えたところがあり、納税者には理事長の全面的な支配権が肯定されたのであるならばもはや賞与ではないとの反証は現実には許されない、と判示しているといってもよからう¹⁸⁾。(括弧書筆者)」として大阪高裁判決の役員賞与の認定のあり方について、論理の不十分性を批判している。さらに上西左大信氏は、大阪高裁判決の中で「Aが被控訴人の理事長として実際に活動していたこと及びAの被控訴人における地位、権限等に照らせば、Aの本件金員の取得もA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(傍点筆者)」という判示に対して、「必ずしも明確に断定した判示となっていない¹⁹⁾」と指摘されている。

また、大阪高裁判決では、実質的な支配権を有する理事長の行為は、被控訴人の行為であると認定しているが、横領発覚後に、全理事が辞任し、横領行為を行った理事長に対して民事訴訟による損害賠償請求を提起しているような法人を「理事長イコール社会福祉法人」として捉えている点にも疑問があるといえる。大淵教授は「特定の同族関係者で支配されている同族会社とは異なり、社会福祉法により設立された社会福祉法人は、監督官庁の監査を受け、社会福祉を担う公益法人として社会的に存在する独立した法人であり、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ことである。すなわち、経済的実質主義という立場から見れば、…(理事長)は被控訴人を実質的に支配していると言うことができようが、法的実質主義の立場から見れば、その支配力は事実上

17 大淵博義「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 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」税経通信 62(6)(通号 878)、46頁(2007)。

18 占部裕典・岡田悦美「源泉徴収による所得税の対象となる賞与の認定」三木義一・田中治・占部裕典編著『〔租税〕判例分析ファイルⅡ』354頁(税務経理協会、2006)。

19 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・占部裕典編著『〔租税〕判例分析ファイルⅡ』338頁(税務経理協会、2006)。

のものにすぎず、他の理事を法的に支配する関係にはない²⁰。(括弧書筆者)」と指摘されている。

したがって、経済的実質より理事長は法人を支配していたとしても、法的実質の見地からは理事長の行為を法人の行為として捉えることは困難であり、賞与と認定することには困難であるように思われる。

加えて、大阪高裁判決は、実質的な支配権のみを根拠に挙げ、先の民事訴訟で確定した理事長に対する損害賠償請求権の存在を否定していることについても疑問がある。この点に関して大阪高裁判決は、「被控訴人とA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。」と判示しており、損害賠償請求権を否定する明確な根拠については示されていない。本来なら税法の事実認定を行う上で重要な参考となる民事訴訟上の事実を何故、直接関係するものでないと判示するのか理解に苦しむところである。大淵教授は、「税務当局が法人(株主)の意思に反して、結果として、隠匿者(又は横領者)に返還義務を免除することになる認定賞与又は贈与(寄付金)等として設定することは、税法が私法上の事実に反した認定事実を前提として課税関係を定立するという誤った結果をもたらすことになり、真の経済的実態(意義)に即した課税を行うという『実質課税の原則』に悖る対応であり、避けなければならない課税である²¹。(傍点筆者)」と述べられている。

仮に、民事訴訟において確定したAに対する損害賠償請求権を否定するのであれば、当該損害賠償請求権を否定する根拠を明確に示すべきであり、大阪高裁判決はこのような観点からの検討を放棄しているものと見受けられるのである。

これらの考察からも明らかなように、大阪高裁判決の実質的な支配権のみを理由に理事長の横領行為による金員の取得を賞与と認定するには、論理が不十分であるものと考えられる。

また、実質的な支配権を有している代表取締役の行為は法人の行為という大阪高裁判決の論理が妥当であるというならば、実質的な支配権を有する代表取締役が法人に対して忠実義務違反等の不法行為を行ったとしても損害賠償請求権を認定することは不可能ということになり、実質的な支配権を有する代表取締役に対して忠実義務違反又は不法行為により損害賠償請求権を認定した従前の租税裁判例との整合性が保たれないものと

²⁰ 大淵・前掲注17「判例 法人税法講座(第14回)」38頁。

²¹ 大淵・前掲注6「判例 法人税法講座(第13回)」54頁。

思われる²²。

次節では代表取締役に対する損害賠償請求権を認識した従前の租税裁判例を挙げ、大阪高裁判決との不整合性を検証することとしたい。

第2節 代表取締役に対して損害賠償請求権を認識した従前の租税裁判例との矛盾

大阪高裁判決では、実質的支配権を有する法人の代表者の行為は、法人の行為と認定し、横領により取得した金員を法人の意思に基づいて役員に経済的な利得を与えたものとして賞与と認定しているものである。したがって実質的な支配権を有する代表役員の行為については、損害賠償請求権が生ずる余地はないという論理に立っているものと思われる。

しかし、実質的な支配権を有する代表取締役であったとしても、従前の裁判例では、損害賠償請求権を認識した租税裁判例が多数存在する。以下では、代表取締役に対して損害賠償請求権を認識した租税裁判例をみていくこととする。

水戸地方裁判所昭和53年11月30日判決²³では、会社代表者が会社の簿外資金を私的に流用して第三者に貸付けたことにより、会社に損害を生じさせた場合には、会社は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とした裁判例である。水戸地方裁判所昭和53年11月30日判決は、同族会社である代表取締役が簿外資金を私的に流用し、当該代表取締役の親族が営む法人に貸付けを行ったものであり、実質的な支配権を有するワンマン代表者の行為であっても、損害賠償請求権を認識するものと認定されているものである。

また、那覇地方裁判所平成7年7月19日判決²⁴では、代表取締役が代表者を同一する他の同族会社の借入金を回収の見込みがないことを知りながら代位弁済等を行い、それにより生じた貸倒損失は、他の株主が全員同意していたとしても、同族会社の行為計算の否認規定を適用して損害賠償請求権を計上するとした裁判例である。本件では、法人（株主）

²² この点を指摘する論文として、大淵博義「判例 法人税法講座(第15回)法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開--役員等の横領による損失を巡る課税上の諸問題(3)役員等の横領損失の給与認定と先例判決等との不整合性」税経通信 62(8)(通号 880)、43頁～45頁(2007)。

²³ 税務訴訟資料 103号 645頁。

²⁴ 税務訴訟資料 213号 163頁。

が損害賠償請求を行っておらず、むしろ代表取締役に対する損害賠償請求権を免除していると窺える事実があるにもかかわらず、損害賠償請求権を認定しているのである²⁵。

さらに、最高裁判所第一小法廷昭和43年10月17日判決²⁶では、法人の代表取締役による役員横領行為に対して、損害賠償請求権を認定したものである。かかる最高裁判決では、刑事訴訟により代表取締役に対して業務上横領罪が科されており、そのような刑事訴訟による事実を踏まえて、税法上においても実質的な支配権を有する代表取締役の行為であっても横領行為が行われた場合には、実質的な支配権を有する代表取締役の行為であっても、損害賠償請求権を認識すべきと判示したものであると思われる。

このように、従前の裁判例では実質的な支配権を有していると思われる代表取締役の行為であっても、損害賠償請求権を認識しているのである。つまり、実質的な支配権を有する代表役員の行為については、損害賠償請求権が生ずるはずはないという大阪高裁判決の論理は、損害賠償請求権を認識した従前の裁判例との間に矛盾が生ずるものと思われる。

第3節 小括

本章では、役員横領行為による金員の取得を役員賞与と認定した租税裁判例である、大阪高裁判決の賞与認定の具体的な問題点の検証をおこなった。

大阪高裁判決では、代表役員が法人を実質的に支配していることをもって、役員横領行為を法人の行為と認定し、横領により取得した金員を法人の意思に基づいて役員に経済的な利得を与えたものとして、賞与と認定しているものであった。しかし、実質的な支配権のみを理由に賞与と認定することについては、先の民事訴訟により確定した損害賠償請求権を否定する具体的な根拠とはいえ、役員横領行為による金員の取得を賞与と認定することについては、論理が不十分であると考えられる。

さらに、大阪高裁判決の賞与認定の論拠でも示されたように、実質的な支配権を有する代表役員横領行為は法人の行為と同視することができ、当該代表役員に対しては損害賠償請求を行う余地がなく、賞与と認定することが妥当というのであれば、従前の租税裁判例に

²⁵ 本事例では、代表取締役の損害賠償請求権を免除することについて、他の株主の同意があるとされることから、法人（株主）が代表取締役に対して経済的利益を給与したと認定でき、役員賞与とされるべき事案であるように思われる。

²⁶ 訟務月報14巻12号1437頁。

において、実質的な支配権を有する代表取締役であったとしても損害賠償請求権を認識する
とした裁判例との間に矛盾が生ずることになるものと思われる。

したがって、大阪高裁判決は、役員横領行為による金員の取得を役員賞与と認定する
論理としては不十分であり、従前の裁判例との整合性の観点からも問題があることから、
役員賞与となる課税理論について、さらに詳しい論理を検証していく必要があると考える。

次章では、認定給与に関する課税理論及び学説等を検討することによって、理論的な側
面から賞与認定の論理を検証するとともに、学説が指摘する認定給与となる場面の分類に
大阪高裁判決が当てはまるのかについて、併せて検討を行うこととしたい。

第3章 認定給与に係る課税理論・学説等の整理及び検証

前章において具体的な問題点が明らかにされた大阪高裁判決は、法人の経理処理上は、役員に対する賞与と認識していないが、課税当局がその支出又は利益の供与を実質的に役員に対する賞与と認定する、いわゆる認定給与の事例であるといえる。

本章では、横領行為を含む認定給与の課税理論や学説等の整理を行う。そして、認定給与とはいかなるものなのかを確認し、どのような場合に賞与と認定されるのかを理論的な側面から考察を行う。また、先行研究において、認定給与となる場面の類型を行っていることから、役員の横領行為による金員の取得を賞与と認定した租税裁判例を、これらの学説に当てはめて検討を行うこととする。

第1節 役員給与となる基本理論

税法上、給与の意義を定めている規定はない。したがって、給与に該当するか否かは、給与の一般的な理解として雇用契約等に基づく労務等の役務提供の対価たる性質を有するかどうかによって区分するほかない²⁷。しかし、税法上の給与とは、労務の直接的な対価だけでなく、勤労者たる地位に基づいて使用者から受ける金銭的給付なども給与に含まれると解されている²⁸。その中でも、役員に対して支給する給与は、法人との間の委任関係を有していることから、従業員の役務提供の範囲よりも役員の役務提供の範囲の方が広いと解されている。現行の課税実務では、一般的に法人の財産が役員の支配下となった時点で、当該財産の移転が、役務提供の対価を有するものかを検討することなく、役員の地位に基づいて支給された金銭等と認定し、役員給与として取り扱われることが一般的であると思われる。

しかし、大淵教授は、役員に対する金銭供与であっても、それがすべて給与となるものではないと指摘されている²⁹。そこでは、法人の役員たる個人は、役員としての地位のほか、その個人が出資者であれば株主としての地位と、これら以外の者としての地位の三つ

²⁷ 大淵博義『裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務（改訂増補版）』17頁（税務研究会出版局、1996）参照。

²⁸ 最高裁判所第二小法廷昭和37年8月10日判決（訟務月報9巻1号83頁）。

²⁹ 大淵・前掲注27『役員給与・交際費・寄付金の税務』32頁参照。

の性格を有しているおり、この三つの性格を有する役員に対する金銭等が、そのいずれの地位に基づくものかは、それぞれのケースにおける支払又は供与に至る事情によって判断することになると述べられている。

つまり、課税当局に賞与と認定された場合であっても、納税者が株主としての地位、又は第三者としての地位が立証できた場合には役員給与とはならないといえる。

ただし、役員としての地位と株主としての地位とは、重なり合う場面も在り得ることから、これらの地位の判定には、困難な事実認定の問題が想定されるものと思われる。

第2節 認定給与の意義

1. 認定給与の概要 ー平成18年度の税制改正を踏まえて

認定給与（賞与）³⁰とは、税法の条文において規定されている用語ではなく、課税実務において使われるようになった実務上の用語である。認定給与の概念については、論者によって必ずしも一致するものではないが、一般的には、法人の経理処理上、賞与と認識していないような場合に、課税当局がその支出又は利益の供与を実質的に役員に対する賞与と認定して課税処分を行う実務のことを認定給与と呼ぶ。

平成18年度改正前の役員給与制度において、役員賞与は、旧商法により利益処分の性格を有していると解されていたことから、法人税法上もこの考えを引き継ぎ、役員賞与の損金性を否定していた。それに伴い、役員賞与の金額を圧縮し他の費用科目の金額に転嫁させる、いわゆる隠れた利益処分が行われる傾向が生じ、これに対処するために、認定給与が行われるようになったと考えられる。つまり、認定給与は損金性がないことが特徴として挙げられるのである。

平成17年の会社法制定によって、企業会計上、役員に対する賞与も職務執行の対価として費用処理されるようになり、これに伴い平成18年度法人税法改正により、従前まで損金性が否定されてきた役員に対する賞与が、一定の要件を満たしたものについては損金性を認めることとなった。そこでは、役員報酬と役員賞与とを分類することなく、役

³⁰ 従前は、「認定賞与」と呼ばれていたが、平成18年度法人税法改正により法人税法上「賞与」という文言がなくなったことから本論文では「認定賞与」ではなく、「認定給与」と呼ぶこととする。

員給与としてひと括りにし、役員給与の損金性の有無については、支給形態によって判定する取扱いとなった。

しかし、現行の制度となっても、法人が支給する給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益も含む）の額が定期同額給与、事前確定届出給与、利益連動給与、のいずれにも該当しない場合には、損金の額に算入されない³¹と規定されていることや、事実を隠ぺいし、又は仮装して経理をすることによりその役員に対して支給する給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益も含む）の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない³²と規定されていることから、認定給与に損金性がある可能性はゼロに等しく、従前と同様に認定給与については損金性がないものと思われる。

2. 認定給与となる基本的な要件

認定給与となる基本的な要件として、学説においては次のように述べられている。

松沢智教授は「税法上役員賞与となるのは、まず経済的利益の供与があったかどうか、あるとすればそれが臨時的なものかどうか、また会社が役員に贈与したものかどうかという課税要件が必要である。そしてかかる課税要件事実がみとめられるにもかかわらず、会社が経理上役員に対する賞与を計上していない場合に、はじめて課税庁が役員賞与として認定するのである³³。」と述べられている。

また、実務家の立場から税理士である原一郎氏は、①法人が特定の者に対し金銭又は経済的利益の供与をしたが、その者に対する賞与支給の会計処理をしていないこと、②経済的利益等供与を受けた者は、法人の役員であること、③その経済的利益等の供与は、その役員に対する退職給与以外の臨時的な給与の性格を有するものであること、以上の要件に認定給与となるものと論じられている³⁴。

³¹ 法人税法 34 条 1 項。

³² 法人税法 34 条 3 項。

³³ 松沢智『新版租税実体法（補正第 2 版）』286 頁（中央経済社、2003）参照。

³⁴ 原一郎「認定賞与（本質論）—役員賞与の利益処分性—」武田昌輔編『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討：理論と実践』42 頁～43 頁（財経詳報社、2004）参照。

第3節 認定給与の学説上の分類

認定給与の先行研究の中で、認定給与とされる場面の類型化を行っているものがある。本節ではこれらの学説を基に、どのような場合に認定給与とされるのかについて考察を行うとともに、前述した大阪高裁判決の事例がこれらの学説の認定給与となる場面に該当するのかについて検討を行うこととする。

1. 松沢智教授の学説

① 学説の紹介

松沢智教授は、認定給与となる場面について以下の3つに分類をされている³⁵。

(a) 本来の意義（真正な意義）の認定給与³⁶

課税当局が法人税法 132 条に基づき会社の行為計算を否認し、当該法人税の関係においてのみ、否認された行為計算に代えて課税庁の適正と認めるところに従い課税を行うもの。

(b) 不真正な意義における認定給与

会社が役員に対し臨時的に経済的利益の供与をした場合、課税庁は、かかる経済的利

³⁵ 松沢・前掲注 33、283 頁～290 頁参照。また、松沢教授の学説では、「認定賞与」と呼ばれているが、本論文においては、「認定給与」という用語を使用していることから、理解をしやすいようにするため、松沢教授の学説において「認定賞与」という用語を使用する際にも「認定給与」と読み替えることとする。

³⁶ 松沢教授は「本来の意義（真正な意義）の認定給与」については、法人税法 132 条の問題であると述べられているが、筆者は本来の意義に基づく認定給与とは法人税法 22 条 4 項に規定されている、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるもの」についての問題であると考え。すなわち、法人税法 22 条 4 項に該当しない行為を行った場合には、認定給与とされるべきものである。一般に公正妥当といえない会計処理基準によって法人から役員に対する経済的利益の供与が行われた場合には、別段の定めにより法人税法 34 条に規定する役員給与の損金不算入を適用して更正を行うのである。法人税法 22 条 4 項の問題で認定給与か否かの検討を行うことによって、後述するような同族会社か否かの問題は生じないものと考え。

益の供与を役員に対する賞与と認定するもの。

(c) 事実上の推認（事実認定）としての意味における認定給与

売上計上洩れ、架空仕入れ、使途不明金の交際費等に関連して計上された金額がいずれも役員の懐中に存在したと推認し、役員に対する賞与と認定するもの。

松沢教授は、これらの3つの類型の特徴として、以下のように説いている。

(a) 本来的意義（真正な意義）の認定給与は、現実になされた行為計算そのものに実体的変動を生ぜしめるものではなく、課税庁が法人のなした行為計算を純経済人として異常不合理とみて否認し、通常人ならば給与として支給したであろう行為計算をフィクションし、賞与を創りあげるものであり、まさに認定給与と称するにふさわしいものであると述べられている。これは、法人税法 132 条の規定からも読み取れるように、認定給与となる法人が、同族会社であり、かつ異常不合理な行為と認められなければ、ここでいう認定給与とはならない。

(b) 不真正な意義における認定給与は、認定給与として最も多く用いられるものであり、この場合に経済的利益の供与が賞与となるのは、これらが実質的に役員に対して給与を支給したことと同様の経済的効果をもたらすことに着目して定められたものであるから、法人税法上、役員賞与となるのは、まず経済的利益があったかどうか、あるとすればそれが臨時的なものかどうか、また会社が役員に贈与したものかどうかという課税要件が必要となる。

ここで、(a) と (b) の相違点としては、(a) は、私法上の実体的効果の存在を無視して、法人税法上の立場から課税庁がフィクションした賞与を想定するという形態であるのに対し、(b) は、あくまでも私法上の実体的行為そのものを正確に捉えて、それを前提として税法上の評価を加えるのである。したがって、当事者の実体的行為を否認するか、それともそれを基礎として実質の見地から税法上の評価（経済的利益の認定）をすらかどうかの違いである。

(c) 事実上の推認（事実認定）としての意味における認定給与は、売上計上洩れ、架空仕入、架空経費、使途不明の交際費等に関連して認定給与とされるものである。この場合の認定給与とは、(a) と異なり、単なる事実認定の問題にすぎず、また (b) と異なって経済的利益の評価という問題も生じない。ここで問題となるのは売上計上洩れの

判明した金額、架空仕入や架空経費の計上された金額、使途不明の交際費等がいずれも役員 の懐中に存在したと推認できるかということであり、当該金額を賞与と見込むだけのものである³⁷。

② 大阪高裁判決の当てはめ及び検討

松沢教授による認定給与の3類型は、一概に認定給与とは言っても、その中に異なる性質のものが併存しているということを認識させるものである。これらについて大阪高裁判決の事例に当てはめ、検討を行う。

(a) 本来的意義（真正な意義）における認定給与は、前述の通り、課税当局が法人の行為計算を純経済人として異常不合理な場合においてのみ、その行為計算を否認し、給与を支給したとフィクションして、賞与を創りあげる形態であるから、(a) の要件が充足された場合、私法上の実体的効果の存在を無視できることから、役員 の横領行為による金員の領得を役員賞与と認定した事例のように民事裁判において役員に対する損害賠償請求権が確定していたとしても、これを否認し、法人税法上の役員賞与とすることは、理論的にも妥当なように思われる。

しかし、(a) が、同族会社に限定されていることから、大阪高裁判決のような公益法人の事例である場合には (a) のケースに該当することは困難であると考ええる。さらに、当該法人が同族会社であった場合でも、(a) は法人の行為計算が異常不合理な場合であることから、民事訴訟において横領行為が認定されている私法上の事実について、当該横領行為が異常不合理な行為と解することには問題があるといえる。したがって、(a) は、大阪高裁判決には該当しないものと考ええる。

(b) 不真正な意義における認定給与では、私法上の実体的行為を正確に捉えて、それを前提として税法上の評価を加えるものであるから、民事訴訟において認定された横領行為という事実を前提とすれば、賞与と認定することは不可能であるといえる。また、そもそも (b) のケースは、役員に対する低額譲渡、無利息貸付等のように、法人が役員

³⁷ 松沢教授の学説によると (c) の場面は (a) 及び (b) と異なり、会社の意図するところとは別に法人から役員に経済的利益が移転している事例も含まれていることから、法人から役員に対して金員等を支払う客観的な意思を有するものに限定して賞与とするか、法人の客観的な意思を有していなくとも役員 の懐中に存在するものはすべて賞与になってしまうのかについては不明瞭である。詳しくは後述参照。

に対して経済的利益を供与する客観的な意思を有するものであると思われ、役員の横領行為による金員の取得を役員賞与と認定した裁判例のように、役員に対して金員をあげ客観的な意思がないことを民事訴訟によって証明している事例とは、前提としている事実が異なるものであると考える。したがって、大阪高裁判決は (b) のケースにも該当しないと見える。

(c) 事実上の推認（事実認定）としての意味における認定給与のケースを考察する。

(c) については、会社の意図するところとは別に法人から役員に経済的利益が移転しているものも含まれていることから、大阪高裁判決は、一見すると、松沢教授が論じている法人の売上計上洩れ、架空仕入れ等により生じた金員等が役員の懐中に帰属するという (c) の認定給与となる要件を充たしているように思われる。

確かに、役員の横領行為について、当該法人が当該行為を横領行為では無く、役員に対する賞与であると追認した事例である場合には、松沢教授の (c) のケースに該当するとして認定給与課税を行うことは可能である。しかし、大阪高裁判決の場合には、民事訴訟により役員に対する損害賠償請求権を有しており、法人が役員に対する賞与であるとする追認行為は無いものと認められることから、大阪高裁判決は松沢教授の (c) の場面への該当性は強いものの、大阪高裁判決における事実が (c) に該当するか否かについては十分に検討を行う余地がある。この場合、課税当局側としては、松沢教授の考え方を支持して役員賞与と認定すると思われるものの、法人側としては、役員の行為に対して追認の意思はないことから、このようなケースをすべて役員賞与とする松沢教授の考え方は支持できないと考える。

2. 大淵博義教授の学説

① 学説の紹介

大淵教授は、認定給与となる場面を次の3つに分類されている³⁸。

- (a) 公表の決算に計上された金員の支出又は経済的利益を役員に対する賞与と認定する場合である。例えば、役員が行った海外旅行が業務に関係ないとされ、その要し

³⁸ 大淵・前掲注 27『役員給与・交際費・寄付金の税務』187頁参照。

た費用の額が賞与と認定される場合などがこれに当たる。

(b) 公表の決算に計上されている役員と会社との取引に関して、役員が経済的利益を享受したと認定して役員賞与と認定する場合である。役員に対して資産を無償又は低額で譲渡した場合などがこれに該当する。

(c) 法人が売上除外や、仮装経理で得た簿外の所得を役員が費消したとして賞与と認定する場合である。その簿外所得を役員が利得又は消費したという事実の立証につき、通説はその所得が当該役員に帰属する旨を課税当局が立証する必要があるとしていることから法人らの協力の期待できない状況の下でその立証の程度を巡って争われるものである。

② 大阪高裁判決の当てはめ及び検討

まず、大淵教授の (a) の場面では、法人から役員に金員が移転した際に、当該金員に事業関連性がないことを要件として認定給与とされるものと思われる。また、(b) の場面に関しては、法人と役員との取引について経済的利益の供与が行われることを要件として認定給与とされるものであると考える。したがって、(a) 及び (b) の場面では、共に法人が役員に対して経済的利益を供与する客観的な意思を有する場面であると考えられることから、大阪高裁判決の事例には該当しないといえる。

(c) の場面に関しては、松沢教授の (c) 事実上の推認 (事実認定) としての意味における認定給与と同様の場面であるように思われるが、松沢教授の (c) とは異なり、法人が売上除外、仮装経理で得た簿外所得を役員に与えているものであり、法人から役員に対して簿外所得を支払う客観的な意思を有しているもののみを認定給与すべきものと捉えているものであるように思われる。したがって、大阪高裁判決は、代表役員が架空仕入等により生じた法人の簿外所得を領得したものであり、民事訴訟により代表役員に対する損害賠償請求権を有しているものであることから、法人から代表役員に金員等を支払う客観的な意思があるとは認められないことから、大淵教授の (c) の場面には該当しないものであると考える。

第4節 小括

本章では、認定給与の意義及び、学説等の整理を行い、さらに認定給与となるべき課税理論の考察を行った。そして、認定給与となるべきものは、まず、役員の地位に基づいた経済的な利益があること、経済的利益が臨時的であること、法人が役員に対して贈与していること、以上の要件を充たしている場合に、会社経理上、役員賞与以外の科目で処理しているときには、認定給与課税が行われるものと思われる。

また、学説上の認定給与となる場面の類型を大阪高裁判決に当てはめて検証を行った。認定給与となる場面については、基本的に法人から役員に対して経済的利益を供与することについて、明示又は黙示的な客観的意思を有していることが前提となっているものであったといえる。したがって、認定給与として認められるものは、法人が役員に対する金員等の「支払」について、明示又は黙示的な客観的意思を有していることが賞与と認定される上で重要な要件であるものと思われる。

このことを踏まえて、大阪高裁判決を学説上の認定給与となる場面の類型に当てはめて検証を行った結果、松沢教授の(c)事実上の推認(事実認定)としての意味における認定給与以外の場面については、いずれも大阪高裁判決には該当しないものとする。

松沢教授の(a)本来的意義の認定給与については、大阪高裁判決では、対象法人が公益法人であることから(a)に該当しないと思われる。また、同族会社の場合であっても、民事訴訟において役員の横領行為が認定され、損害賠償請求権が認められている以上は、当該横領行為が異常不合理と解することは困難であり、(a)本来的意義の認定給与には該当しないといえる。

また、松沢教授の(b)不真正な意義における認定給与、大淵教授の(a)及び(b)については、前提としている事例が法人から役員に対して金員等を支払うことについて、明示又は黙示的な客観的意思表示を有しているものと認められることから、これらの場面についても、大阪高裁判決の事例には該当しないとする。

大淵教授の(c)の場面では、一見すると、松沢教授の(c)と同様の場面のようにも思われるが、大淵教授の(c)の場面では、法人側が売上除外や仮装経理により簿外所得を生じさせ、それを役員に対して贈与しているものであるから、役員が独断で売上除外、仮装経理による簿外所得を発生させ、当該所得を自分のものとしている場面は含まれないものとする。

思われる。したがって、大淵教授の(c)の場面においても、大淵教授の(a)及び(b)の場面と同様に、法人から役員に対して金員等を支払うことについて明示又は黙示的な客観的意思を有しているものに限定して認定給与とすべきものであると解することができ、大阪高裁判決は、大淵教授の(c)の場面も該当しないものといえる。

しかし、松沢教授の(c)の場面については、会社の意思するところとは別に賞与と認定されてしまう事例が含まれていることから、大阪高裁判決が松沢教授の(c)の場面に該当するかについての判断は極めて難しい問題であるといえる。

松沢教授の(c)の場面において、役員の横領行為による金員の領得を役員に対する賞与であると追認する事例であるならば、松沢教授の(c)の場面に該当するものであるといえる。しかし、大阪高裁判決のような事例では、役員の横領行為による金員の領得を役員賞与とは認めず、民事訴訟により役員に対する損害賠償請求を行い、それが認められているものであることから、法人側は追認行為を行っていないものと解することができ、このような場合にまで、大阪高裁判決が、松沢教授の(c)の場面に該当するかについては検討の余地があるといえ、学説上の見解のみでは、大阪高裁判決が認定給与となる場面の一類型に含まれるのか否かの判断は困難であるといえる。また、前述のとおり、課税当局の立場としては、松沢教授の(c)を支持して賞与認定を行うものと思われるものの、大阪高裁判決では、役員の行為に対して追認の意思はなく、このようなケースをすべて役員賞与とする松沢教授の考え方は支持できないものとする。

本章では、認定給与について理論的な側面から検討を行ったが、これらを踏まえた上で、次章では、実際に認定給与で争われた裁判例を基に実務的な側面から検討を行い、認定給与となるには、法人から役員に対して金員等を支払うことについて明示又は黙示的な客観的意思を有するという要件が必要であるか否かについて検証を行うこととする。

第4章 認定給与に係る租税裁判例からの検討

前章では、理論的側面から認定給与の論理構成について検討を行った。学説では認定給与となる場面の論理として、「法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的な意思があるか否か」という要件を前提に論理構成がなされていたように思われる。しかし、松沢教授の(c)の場面では、会社が意図するところとは別に賞与と認定される事例が含まれているものであるから、「法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的な意思があるか否か」という要件が必要であるか否かは十分な検討を要するものである。

前述の大阪高裁判決については、松沢教授の(c)の学説が、「法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的な意思があるか否か」という要件が必要であるかについて不明瞭であることから、大阪高裁判決が、この(c)の場面に該当するか否かの判断は困難な問題であるといえる。しかし、大阪高裁判決は、横領行為を行った役員に対して損害賠償請求権を有しており、役員らの行為に対して追認行為はないものと認められるから、このようなケースまで役員賞与とする考え方は疑問が残るところである。

そこで、本章では認定給与となる上で重要な要件であると考えられる「法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的な意思があるか否か」に着目して、認定給与の可否について争われた裁判例を考察することによって、実務的な側面からの検討を行うこととする。

第1節 東京高等裁判所平成3年2月7日判決からの検討

東京高等裁判所平成3年2月7日判決³⁹は、X社(被控訴人・原告)の代表取締役が当該法人所有の土地を自己の資産であると誤信して自ら売却し、その売却代金を代表取締役が取得したことについて、所轄税務署長(控訴人・被告)が代表取締役に帰属した金員は、役員らの地位に基づいて支給された臨時的な給与であるとして課税が行われ、これを不服として提訴し、その取消しが認められた事例である。

³⁹ 税務訴訟資料 182号 303頁。

1. 事実概要

X社は、給排水・衛生設備工事を営む非同族会社である。X社の前代表取締役訴外AがX社の本件土地を、不動産登記簿上及び土地台帳上において訴外A名義であったことから自己の資産であると誤信して、他社に1億4,883万円で売却した。

これに対して、所轄税務署長は、X社が他社に本件土地を売却したものと認定した上で、本件土地の譲渡益を益金に計上しなかったとして、昭和61年3月31日付けで昭和57年4月1日以降の青色申告承認取消処分及び本件事業年度の法人所得を1億4,082万7,924円、法人税を5,804万6,900円とする更正処分、572万2,000円の過少申告加算税の賦課決定処分を行い、さらに、本件土地の売却代金をX社から訴外Aに賞与を支給したものと認定し、その源泉所得税納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分（以下「本件処分」という。）を併せて行った。

これに対してX社は本件土地の所有者は訴外Aであるとして、昭和61年5月14日に所轄税務署長に対し異議申し立てを行ったが、異議決定がなされないことから、昭和62年2月24日に国税不服審判所長に対して審査請求をなしたが、昭和63年2月26日に右審査請求は棄却された。

X社は右審査請求が棄却されたことから、訴外Aと話し合っ、本件土地がX社所有のものであり、その譲渡所得はX社に帰属するとしてなされた本件更正処分等に従うことにし、右処分については、取消訴訟を提起しなかった。

しかし、X社は、本件土地が代表取締役所有であると考えていたため、代表取締役が本件土地を売却してその売買代金を取得することに異議を述べなかったものであり、売買代金を代表取締役に賞与として取得させる意思も行為もなく、X社が代表取締役に右売買代金相当額を賞与として支給したとなされた本件処分は承服できなかったため、その取消しを求めて本件訴訟を提起したものである。

2. 判決内容

「右事実によれば、前示売買の売主はこれを実質的にみても訴外A個人であり、右売買代金債権は同人に帰属するというほかはなく、控訴人の右主張はその前提を欠くことになる。

しかしながら、本件土地が被控訴人の所有に属し、右売買代金全額を訴外 A が取得したことは前示のとおりであり、同人は、被控訴人に対し、被控訴人に無断で本件土地を売却したことによる不法行為に基づく損害賠償債務ないしは不当利得に基づく利得金返還債務を負うこととなり、被控訴人がこれを免除した場合には、右金額相当額の利益を賞与として訴外 A に支給したとみうる余地がある。

ところで、(1) いわゆる認定賞与も、明示又は黙示的な被控訴人のその旨の行為を要するものであり、訴外 A が本件土地を売却し、その代金を取得したからといって、その取得が当然に賞与に当たるものではない。前示のとおり、本件土地の右売買当時訴外 A は本件土地を自己の所有に属するものと認識し、被控訴人もまた同様な認識であったところから、訴外 A の右代金の取得を放任していたものであるが、控訴人の本件処分及びこれに対する被控訴人の不服申立とその審査を経たのち、これを全額返還させる処理をしたものである。したがって、被控訴人において明示的に訴外 A 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はできない。

そうだとすると、被控訴人が訴外 A 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、取消しを免れないといわざるをえない。」

3. 東京高裁判決からの検討

本判決は、「いわゆる認定賞与も、明示又は黙示的な被控訴人のその旨の行為を要するものであり、訴外 A が本件土地を売却し、その代金を取得したからといって、その取得が当然に賞与に当たるものではない。(中略) 被控訴人において明示的に訴外 A 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はできない。(括弧書・傍点筆者)」と判示しており、認定給与となるべき要件として法人から役員に対して金印等を支給することを明示又は黙示的な客観的意思が必要であることを明確に判示している裁判例であるといえる。そして、このような認定給与に対する考え方は大阪高裁判決以前の裁判例まで引き継がれていたように思われる。

ところで、本判決が認定給与の事例に該当しないとした論理としては、①X社の代表取締役が自己の資産であると誤信し売却してしまったこと、②X社も代表取締役と同様の認識をしていたこと、③その後、X社が代表取締役に対して全額返還請求を行い、代表取締役は法人に当該金員の返還を行ったこと、以上の事実認定から考慮して、法人から役員に対して金員を支払う明示又は黙示的な客観的意思は無いものと認められ、認定給与の事例には該当しないものと結論付けているのである。

本判決の判断と大阪高裁判決とを比較してみると、大阪高裁判決の事実としては、①理事長の横領が発覚した際に、理事長を含む理事は全員理事を辞職させ、新しい理事長を選任している（つまり法人側は、理事長に金員を横領されたという認識であると捉えることができる）、②理事長も当該金員は横領により領得した金員であることを認めている（理事長自身も法人から金員を支給された認識はないといえる）、③法人は理事長に対して不法行為による損害賠償請求訴訟を提起していることから、横領金員の返還請求を行っている、以上の事実からすると、本判決と同様に法人から理事長に金員を支給する明示又は黙示的な客観的な意思がないことは明白であり、東京高裁判決の認定給与となる論理からすれば、大阪高裁判決のように、横領発生時から他の理事が横領行為を黙認しているとは認められず、横領発生後には、民事訴訟により理事長の損害賠償請求権が認められたことから、法人が理事長に金員を贈与したとの追認はないものと認められるような事例については、賞与と認定することは困難であるといえる。したがって、大阪高裁判決は法人の意思がまったく考慮されていない判決であったといえよう。

また、本判決は、「同人（被控訴人の代表取締役）は、被控訴人に対し、被控訴人に無断で本件土地を売却したことによる不法行為に基づく損害賠償債務ないしは不当利得に基づく利得金返還債務を負うこととなり、被控訴人がこれを免除した場合には、右金額相当額の利益を賞与として訴外Aに支給したとみうる余地がある。（括弧書筆者）」と判示している点も支持すべきところである。つまり、大阪高裁判決の場合にも同様に、横領行為が発覚した後に、法人が理事長に対して返還請求を行わなかった場合には、法人は理事長に金員を支給する黙示的な意思があるとして賞与と認定することが可能となるのである。

第2節 京都地方裁判所平成14年9月20日判決からの検討

本判決は、前述した大阪高裁判決の原判決にあたるものである。本判決は、役員賞与には該当しないものとして源泉所得税納税告知処分を取り消す判決を下したものであり、これは法人の意思をその判断根拠としているものであり、上記の東京高裁判決と同じ流れの判断をなしたものであるといえる。これに対して大阪高裁判決はこの流れを断ち切ったものであると言えよう。

以下では、この京都地法裁判所平成14年9月20日判決の内容について詳しくみてみることにする。

1. 判決内容

「本件金員の移動によって、前記のとおり、それがA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、源泉徴収の対象となる法28条1項所定の給与や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Aによる横領行為の被害者ともいうべき原告に対し、Aの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を前提とする本件各処分は、いかにも不当な結論であると考えられる。課税庁との間の法律関係においても、本件金員の移動によって、原告がAに対して法28条1項所定の賞与を支払ったとまではいえないと考えられる。」

「給与所得とは、雇用関係又はこれに類する関係において、非独立的労働ないし従属的労働の対価として他人から受ける報酬及び実質的にこれに準ずる給付に係る所得であると解するのが相当であり、役員賞与についても、それが利益処分的な性格を有するものとはいっても、あくまでも、それは『給与』であるとされており、その判断に当たっては、『給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうか』を重視すべきものと解される（[最2小判昭和56年4月24日・判時1001号24頁](#)参照）。本件事実関係の下では、まず、本件金員の移動によって、原告が本件金員を『支払った』ことになるのか否かが問題になる。本件事実関係の下では、Aは、定款により社会福祉法人である原告の代表権を有していたものであるが、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、また、Aが、原告に帰属すべき本

件金員を、正規の経理上の手続を経ることなく、X名義の口座からA個人名義の口座に移動させたことは、原告との関係では違法な行為（委任契約上の義務違反又は不法行為上の義務違反）に当たることは明らかであり、正に、法人の金員の横領行為であったもので、しかも、原告としては、支払者として、Aからその所得税を天引により徴収する余地はなかったもので、法が予定しているように原告という法人がAから所得税を源泉徴収する余地はおおよそ考えられない形態の金員の移動であったというべきである。原告として、当時、本件金員をAに『支払った』ものということができるかどうかは、極めて疑問であるといわなければならない。」

「原告は、後に各理事が交代して、Aらに対し、別件訴訟を提起して、その損害の賠償の支払を求め、その請求を認容する判決が確定しており、少なくとも別件訴訟においても、裁判所は、法人である原告が本件金員の移動を是認していたとの判断をしなかったことになる。むしろ、本件事実関係によれば、本件金員の移動は、法人としての原告の当時の客観的な意思（それはAの意思とは異なる。）に反していたものというべきで、これを原告がAに支払ったとみるのは無理であると考えられる。原告の源泉徴収による前記の納税義務は、法183条1項の支払の際に発生すると解されるところ、本件金員の移動については、この要件があったとまでは認められないといわざるを得ない。」

「本件金員の移動は、Aらが、自己の個人的用途に使用する目的で、不正に、原告の資金を移動したものであることが明らかであり、その事実経過、金額、その他いかなる観点からみても、それがAがした原告の理事長としての職務・役務の提供と対価の関係に立つものでないことも明らかであるといわなければならない。本件事実関係によれば、本件金員の移動は、専ら、Aが、その個人的用途に使用する必要に応じて、その都度、個人的用途に必要な金額分についてされたものであって、法人である原告側の事情は一切無関係であると認められ、このような本件金員が、理事長としてのAの職務、役務の提供と対価関係にあると解するのは、不合理というべきである。さらに、原告は、会社とは異なり、社会福祉法人であることからしても、本件金員の移動を原告のAに対する利益処分と解することも疑問であるといわなければならない。むしろ、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、それは、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って、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。」

「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の中には、法人の規模や実態から法人とその代表者の行為とを一体的にみることのできる事実関係があるものもあると考えられ、そのような事例と本件を比較すると、本件各証拠によってAが被控訴人の内部で様々な経理処理について実質的には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、原告には代表者個人とは別個の社会福祉法人の実態があつて、社会福祉法に従つて経理処理がされていたことも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。」

2. 京都地裁判決からの検討

本判決では、社会福祉法人という社会福祉法独自の特異性を考慮し、「認定賞与（給与）の事例の中には、法人の規模や実態から法人とその代表者の行為とを一体的にみることのできる事実関係があるものもあると考えられ、そのような事例と本件を比較すると、……Aが原告の内部で様々な経理処理について実質的には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、原告には代表者個人とは別個の社会福祉法人の実態があつて、……両事例は事実関係が異なるもの（括弧書筆者）」として、AがX社会福祉法人を実質的に支配していたとしても、Aの行為をX社会福祉法人行為と見ることができないとして判示している。この点に関して大阪高裁判決のX社会福祉法人と理事長を一体として見ている点とは異なる認定事実であるといえる。X社会福祉法人と理事長とを別個なものとして捉えているからこそ、本判決はX社会福祉法人が理事長Aに対して金員を支払う客観的な意思を有しているかを検討しているのである。本判決では、X社会福祉法人がAに対して金員を支払う客観的な意思があつたか否か、すなわち、給与支給者が受給者に給与を支払うことに関して、明示又は黙示的な客観的な意思があつたか否かに重点を置いて結論が下されているものと思われる。この点については、大阪高裁判決の実質的な支配権を有する理事長の手元に法人の金員が渡れば賞与という認定論理とは

真っ向から対立するものであるといえる⁴⁰。

本判決は、民事訴訟により損害賠償請求が確定している点において「少なくとも別件訴訟においても、裁判所は、法人である原告が本件金員の移動を是認していたとの判断をしなかったことになる。むしろ、本件事実関係によれば、本件金員の移動は、法人としての原告の当時の客観的な意思（それはAの意思とは異なる。）に反していたものというべき」として私法上の理事長に対する損害賠償請求訴訟を考慮し、X 社会福祉法人はAに対して給与を支払うという客観的な意思がない旨を判示している。つまり、大阪高裁判決において全く考慮されなかった、私法上の事実である損害賠償請求訴訟を行うことによって、X 社会福祉法人がAに対して経済的利益を供与していないという法人の意思を汲み取った判示となっているといえる。

三木義一教授は、「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⁴¹。」と述べられており、本判決を支持している。大淵教授も「この判決の論理のプロセスは、税法規定への当ては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り、）正に正鵠を射た判決であると思料する⁴²。（括弧書筆者）」と述べられ、本判決を支持している。

これに対して品川芳宣教授は、「本判決は、本件金員の移動は甲が個人的に行ったものであり、法人としてのX 法人が所得税を天引き（源泉徴収）する余地がなかった旨を判示し、いわば正規の経理上の手続を経て支払われる役員報酬や従業員給料を想定した判断を示している。しかしながら、所得税法上、給与所得となる『給与等』には、そのような正規の手続に基づき金銭によって支払われる収入金額のみならず、使用者から給付される金銭以外の物又は権利その他の経済的利益も含まれ、法人税法上の『給与』についても、債務の免除による利益その他の経済的な利益も含まれるところ、このような経済的利益の供与については、通常『支払』の有無、源泉徴収義務の有無等が問題となるが、問題となるから言って直ちに『支払』それ自体を否定してしまうと、経済的利益を

⁴⁰ 大淵・前掲注 17「判例 法人税法講座(第 14 回)」35 頁参照。

⁴¹ 三木・上西・前掲注 19、328 頁～329 頁（税務経理協会、2006）。

⁴² 大淵・前掲注 17「判例 法人税法講座(第 14 回)」36 頁。

課税する税務上の規定が無意味となる⁴³。」と述べられ、本判決を否定的に捉えている。

しかし、経済的利益を課税する場合とは、横領行為を行った理事長に対して損害賠償請求を行わなかったときのように、法人が経済的な利益を供与することを黙認しているような場合に課税するものであるから、本判決で「支払」を否定したとしても経済的利益を課税する意味はなくなるものと考えられる。つまり、役員に対する無利息貸付や低廉譲渡のように給与が正規の手続きを経なくても成立することは理解でき、そのような場合に経済的利益を課税する税務上の規定が有効なものとなる。しかし、本件のように理事長に対して横領された金員を返還請求する場合のように、法人から役員に対して明示又は黙示的な客観的な意思がないとするような場合にまで「支払」として解するのは困難であると思われる。したがって、役員の横領行為があった場合に、法人がその役員に対して横領行為による損害金の返還を求めなかった場合や、損害賠償請求を行ったが、その後において法人が当該役員に対して損害賠償請求権を免除した場合のようなときに、法人は横領行為を行った役員に対して当該金員を支出することに黙示的な意思があると解することができ、このような場合にこそ、経済的利益を課税する必要があり、法人税法に規定されている経済的利益の供与を役員給与に含むことの機能を果たしているといえる。

また、青柳達郎教授も本判決に対して「そもそも、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のであり、代表者等がその地位に基づいて経済的利益を取得した場合には、それが違法な利益供与であっても所得に該当し、所得に該当すれば職務の対価としての給与と認定するのが自然である⁴⁴。（傍点筆者）」と指摘されている。

しかし、代表者の違法な所得を構成したら何故即座に給与となるのかについては疑問であるといえる。代表者に対して違法所得を課税することについては異論はないが、違法所得がなぜそのまま給与と認定されてしまうのかについての説明がなされていないものである。また、代表者の横領行為は、代表者がその地位に基づいて行ったものではなく、代表者の地位を利用して行ったものであると考えられ、代表者の地位を利用するこ

⁴³ 品川芳宣「FOCUS 社会福祉法人理事長に対する認定賞与と源泉徴収義務(京都地裁平成 14.9.20 判決)」税研 18(6) (通号 109)、99 頁 (2003)。

⁴⁴ 青柳達郎「認定賞与についての小論(下)法人税及び源泉所得税の見地から」山口経済学雑誌 55(4)、64 頁 (2006)。

とによって、横領行為自体は成立するが、そこから役員賞与と認定することは理解し難いと考える。

したがって、本判決は、社会福祉法人と理事長を別個のものと捉えることによって、社会福祉法人が賞与を支払う意思があるか否かという点に着目して賞与か否かを判断している点で支持されるべき判決であると考えられる。そして、法人から理事長に経済的利益による「支払」が行われたか否かについて具体的な検討を行い、別件訴訟による理事長に対する損害賠償請求権を前提として、当該金員の取得は理事長の横領行為によるものであるから社会福祉法人は理事長に対して金員を支払う明示又は黙示的な客観的意思はないと認定したことは正に事実即ち認定であったといえる。

第3節 東京地方裁判所平成19年12月20日判決からの検討

本判決は、同族会社であるX社（原告）の雇われ社長が、横領行為により、約3億円の金員を領得したことについて、民事訴訟により損害賠償請求権が確定していたにもかかわらず、課税当局が当該代表取締役の金員の領得を役員賞与に該当すると認定され、法人税及び消費税の更正処分、役員賞与に係る源泉所得税納税告知処分等が行われた事案である。

本判決では、大阪高裁判決とは異なり、原告である法人は同族会社であり、この場合に賞与として認定される根拠について以下にみてることとする。

1. 事実概要⁴⁵

X社は平成7年4月に設立した栄養補助食品の製造販売等を営む株式会社であり、その株式の100%をBが所有する同族会社である。設立当初は、Aが代表取締役であったが平成9年1月24日から友人であるBが代表取締役に就任し、横領行為（X社からBへの金員の移転）を行った。そして、当該横領行為の手口としては、X社が仕入先に対して水増しした仕入代金の支払の一部を、その日にBが指定する預金口座に振り込ませるという手口によるものであった。

また、本件横領発覚後において、Bを解任し、平成13年9月21日以降からはAが代表取締役として就任するとともに、Aは、部下に仕入先との間の取引について調査させ、

⁴⁵ 大淵・前掲注15「判例 法人税法講座(第24回)」34頁参照。

B に対して仕入先からの振込みのほかに現金の授受を含め、合計 2 億 3,244 万円が支払われていたこと及び有料セミナーの料金の着服等が判明した。これに対して、X 社は、所轄警察署に刑事告訴について相談したが、有料セミナーの料金の着服は告訴できるといわれたが、仕入水増し代金の支払による横領の事実については帳票書類の不備等のために刑事告訴を断念した。

そこで、平成 15 年 1 月 22 日、X 社の担当者が B の住所地の所轄税務署長に B のリベート受領の事実を告発したところ、平成 16 年 2 月 3 日において X 社の税務調査が行われた。

所轄税務署長は、このほかにも現金の授受によるものを含めた売上原価の水増しの過大計上について、売上原価の損金性を否認し、代表取締役 B に対する役員給与に該当するとして、法人税及び消費税の各更正処分、源泉所得税納税告知処分、重加算税賦課決定処分並びに青色申告承認取消処分を行った。

X 社は、本件課税処分後、関連会社の甲社に営業を譲渡した。そして甲社は、B の不法行為による損害賠償請求訴訟を提起し、平成 18 年 9 月 21 日に、横領された金額と同額の 2 億 3,244 万の損害賠償の支払いを命ずる判決が言い渡され、確定している。

2. 判決内容⁴⁶

本判決は次のとおり判示して、B の横領行為による金員を X 社から B への賞与と認定し、X 社の取消請求等を棄却した。

売上原価水増しにより C が利得した金員の性質

「原告はその支出に関する監視が形骸化していること等から、仕入先等に対する売上原価として損金計上した金額のうち、B が指定する銀行口座に振り込まれる等した金額については、原告から仕入先等に対する代金の支払という外形をとるものの、実質的には各取引を介して B に対して金員が移転され、B が同金員を取得したものと見ることができ

る。さらに、このような商品取引については代表取締役である B が形式的にも実質的にも

⁴⁶ 大淵・前掲注 15「判例 法人税法講座(第 24 回)」32 頁～33 頁参照。

これを有効に行う権限を有していたことからすれば、かかる原告から B 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、かかる金員の移転は、取引の開始する段階で B から提示された条件であるから、このような B の行為は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、B 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、法人税法上の役員給与に該当するといえることができる。

原告は、B の行為は委任の範囲を超えた横領行為であり、会社の代表取締役に与えた権限を逸脱した行為であることからすれば、B の行為を原告の行為とみなすことはできないと主張するが、代表取締役は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者であるから、B に、原告の取引行為に伴い経済的な利益が移転した場合、それは代表取締役の業務執行行為として行われたと見るほかなく、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うべきである。原告は、私法上の効力を念頭に上記主張を行うものであるが、法人税法上の「給与」の概念を基礎付ける行為は、必ずしも、私法上の有効性にかかわらないものと解されるので、原告の上記主張は採用できない。」

「給与等の支払」の意義

「所得税法 183 条 1 項は、給与等の支払をする者に対し、その支払の際、その所得税を徴収することを義務付けており、この「支払」とは、所得の正確な把握と徴収の確保という趣旨から、所得の源泉を問わずに担税力を増加させる経済的利益の移転行為のすべてをいうものと解され、これがいかなる源泉で生じたものか、適法な利得か不法な利得かを問わない包括的な利益移転行為をいうものと解すべきである。そうすると「支払」については、それが給与等に該当するものである以上、支払者がいかなる趣旨でこれを支払ったというような支払者の主観的意思とはかかわりなく決すべき事項であるから、給与等の客観的性格から給与等に該当することが判断でき、かつ、これを移転する行為を認められれば足りると解するのが相当であり、X 社の売上原価の水増計上した部分の取引先を通じた B への金員の移転部分は給与所得に該当する。

X 社は、法人の意思に反する金員の移転を「給与」とすることは文言解釈の限界を超えているし、課税庁が意思に反した認定事実を前提に課税関係を形成するという結果を招来すると主張する。しかしながら、給与に該当するか否かについては、その金員の移転

や利益の取得が、職務執行の対価に準ずる性質を有するかどうかといった事情や法人における地位に基づいて支給されたものかどうかといった点を併せ考慮して判断する事項であって、当該支出が私法上の給与として支給される機序に基づいてなされた否かといった事情やその支給に当たり当該法人において給与として適正な手続を経て支給されたのかといった事情が影響されるものではなく、もちろん、当該法人が事前又は事後に当該支給を給与とすることに対し明示又は黙示に同意を与えるか否かといった事情が影響するものではない。このことは、給与の意義については、その金員の客観的な性質によって判断されるところ、X社の主張するような法人の主観的意思によって給与所得か否かが決することは、所得の基礎となる給与該当性の判断を当該法人が恣意的に操作する結果となるおそれがあるという面からも、上記解釈が正当である。」

3. 東京地裁判決からの検討

本判決は、雇われ社長である代表取締役の横領行為は、法人と役員との委任契約の範囲内のものであり、当該行為は、代表取締役の地位又は権限に基づいてなされた行為であると認定されたものである。賞与認定の判断要件の一つとして、役員との委任契約の範囲内か否かにより判断をするものである。しかし、社会通念上、横領行為のような不法行為まで委任契約の範囲に含まれるという判示については理解し難いものであると考える。

また、X社がBに対して刑事告訴を考えたが、帳票書類の不備等により断念している点や、横領行為発覚直後に、代表取締役であったBを解任させている点、さらにX社がBの横領行為をBの所轄税務署に告発している点等から加味すると、これらを覆す十分な理由を示さないまま、先の民事訴訟で確定された損害賠償請求権を否定しており、本判決の役員賞与と認定した論理には疑問があるといえる。

本判決の賞与認定となる根拠として、大淵教授は、(イ) X社はその支出に関する監視が形骸化していること、(ロ) このような商品取引については代表取締役であるB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、(ハ) 本件金員の移転は、X社からBに対し経済的な利益が給付されたものであること、(ニ) かかる金員の移転は取

引の開始する段階で B から提示された条件であること、以上の根拠を挙げている⁴⁷。その中で大淵教授は、(イ)、(ロ)については、仕入先を利用して X 社の金員を不法に領得して違法所得を得たという根拠にはなるが、その利得が役員給与となる直接的な根拠にはなり得ないと指摘し、(ハ)については、そもそも争点であるから根拠とはならないとし、(ニ)に関しては、根拠とはなり得る要素はあるが、取引の条件になっているか否かが横領行為又は役員給与の認定判断を左右するものではないとして本判決の役員給与の認定の論理についての不十分性を指摘している。

つまり、本判決は結局のところ大阪高裁判決と同様に、実質的な支配権のみを理由に役員給与と認定しているものであり、明確な根拠なく給与と認定しているものであるといえる。これらの問題点については、第 2 章において論じた通りである。

そこで、前述した東京高等裁判所平成 3 年 2 月 7 日判決や京都地方裁判所平成 14 年 9 月 20 日判決の認定給与の論理のように法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的な意思があるか否かを認定することが、認定給与か否かの重要なメルクマーとなるものと思われる。

ただし、法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的意思を検討する前段階として、横領行為を B が法人を実質的に支配していたことによって横領行為にどのような効果をもたらしたかという点を考慮しておかなければならない。B は法人の実質的な支配権を有していたことから、確かにその地位によって、他の役員や従業員よりも安易に金員等を領得することができる立場にあったものと思われる。つまり本判決は、この点のみを考慮して、法人の実質的な権限を有している B の金員の領得を給与と認定しているものであるといえる。

しかし、B が法人を実質的に支配していることによって、金員を領得することができること以外に、他の役員（株主）に横領行為を行っている事実（情報）を隔離して、法人の秘密裏に当該横領行為を行うことができるという権限を有しているものである。仮に、B が、他の株主に横領行為を行っている事実（情報）を与えているものと認められる状況にあった場合には、当該横領行為は、法人も認容している行為であることから、前述した法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的意思を有しているもの

⁴⁷ 大淵博義「判例 法人税法講座--法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開(第 25 回)税法の解釈適用と事実認定(2)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」税経通信 63(4) (通号 892)、47 頁～48 頁 (2008) 参照。

と認められ、認定給与として更正処分を行うことが可能となるのである。しかし、本判決の事実概要からは、株主が雇われ社長の横領行為を黙認していたような事実はみられないことから、株主の全く知らない状況で横領行為が遂行されていたと考えるのが妥当であるものとする。

このような前提を考慮した上で、以下では、本判決を東京高等裁判所平成 3 年 2 月 7 日判決や京都地方裁判所平成 14 年 9 月 20 日判決の認定給与の論理のように、法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的意思があるか否かという要件に着目しながら検討を行うこととしたい。

雇われ社長である代表取締役が仕入代金の水増計上のキック・バックという手法により、法人の金員を不正に取得していたものであるが、このような隠ぺい行為が行われた場合、他の役員等が横領行為発生時に代表取締役の横領行為の事実を認識しているか否かが重要な事実となるものとする。横領発生時に、横領行為を行う役員が堂々と法人の金員等を不正に取得している場合や、前述したように役員の横領行為の事実（情報）を他の役員等に知らせ、それにもかかわらず他の役員（株主）が黙認しているような場合には、法人は役員に対して金員等を支払っているという明示又は黙示的な客観的意思を有しているものと認定することができ、そのような場合には認定給与となるべき事例であるものということができよう。

また、他の役員等が当該横領行為を知らない間に、隠ぺい偽装行為等により、役員が横領行為に係る金員等を取得した場合には、法人側は横領発覚時に初めて当該横領行為を知るわけであるから、そのような場合には、法人が役員に対して金員等を支払うということの追認の有無が賞与認定に関する重要な判断要素となるものとする。

本判決では、まず、B の横領行為の手法が、X 社が仕入先に対して水増した仕入代金の支払の一部を、その日に B が指定する預金口座に振り込ませるという手法であるから、このような隠ぺい行為に対して、株主である A が黙認していたとは認め難いものと思われる。したがって、B が横領行為を行っていた当時、X 社は B の横領行為を黙認していたとは認められない。

また、横領発覚後に A が代表取締役に就任していることや、横領金額を調査して刑事訴訟を試みようとしていたこと、雇われ社長である B に対して、横領行為に対する不法行為責任により、損害賠償請求訴訟を提起し勝訴判決となっていること等を勘案すると、法人の追認行為は無いものと認められ、法人が役員に対して金員等を支払う明示又は黙

示的な客観的意思を有していないものであり、本判決の認定給与とした判断は妥当ではないものとする。

第4節 仙台高等裁判所平成16年3月12日判決からの検討

本件は、大阪高裁判決と同様に、公益法人である X 社会福祉法人（原告・被控訴人）の理事長 B が X 社会福祉法人の資金を不正に引き出したところ、所轄税務署長（被告・控訴人）が、当該資金の移動を X 社会福祉法人から A に対する役員給与であると認定し、X 社会福祉法人に対して源泉徴収義務による納税告知処分及び重加算税の賦課決定処分（以下「本件各処分」という。）を行い、X 社会福祉法人は本件各処分の取消しを求めた事案である。

本判決では、大阪高裁判決とは異なり、横領行為を行った理事長に対して民事訴訟による損害賠償請求ではなく、理事長に対して分割弁済による債務弁済契約公正証書により、損害賠償請求権を認識しているものである。

本判決がどのような論理で賞与と認定されているのかについて以下に詳しくみてみることにする。

1. 事実概要

X 社会福祉法人は、平成 8 年 4 月 1 日に設立された社会福祉法人である。B は X 社会福祉法人において、設立当初から辞任する平成 10 年 2 月 13 日まで、X 社会福祉法人を代表する理事長であった。さらに X 社会福祉法人設立当時、A、A の夫である B、B の父親が、寄附総額の約 65 パーセントを寄附していた。

A は、架空路盤改良工事を発注し、2,400 万円を X 社会福祉法人の口座から引き出し、A 名義の準備室口座を経て、B の経営する Y 社に入金した。また、X 社会福祉法人は、販売業者から発電機システムを 3,605 万円で購入するに当たり、B は、リース会社を介在させ、販売会社からリース会社への発電機システムの販売価格を 4,200 万円とし、販売業者から差額金の 595 万円を返すように依頼し、当該金額を小切手で受け取った。こうして、A 等は、X 社会福祉法人から 2,995 万円を領得した。

横領行為発覚後、A は平成 10 年 2 月 13 日に代表者を退任し、同年 3 月末に A の実弟

が X 社会福祉法人の事務長を退職し、さらに平成 12 年 3 月末に A の父親が X 社会福祉法人の代表者を退任し、その後は A とその親族は X 社会福祉法人の運営に関与していない。

X 社会福祉法人は A の横領行為に対して、平成 12 年 7 月 3 日、X 社会福祉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を作成した。

所轄税務署長は、平成 10 年 7 月 7 日付けで、X 社会福祉法人に対し、X 社会福祉法人から A へ不法に移転した金員を役員給与と認定し、源泉所得税納税告知処分及び重加算税賦課決定処分をした。

2. 判決内容

給与所得について

「所得税法 28 条 1 項は、給与所得について『俸給，給料，賃金，歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得』と規定し、給与所得を包括的に規定している趣旨からすると給与所得を実質的に解し、雇用契約に限らず、これに類する委任契約などの原因に基づき提供した労務（役務）の対価として、あるいは労務（役務）を提供する地位に基づいて支給されるものを含むものと解すべきである。

ところで、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（地位）によって法人に貢献することも含まれるから、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。ことに代表権を有する役員の場合には、代表権を有しない役員の場合より格段に権限が広範であり、なおさら上記のことがいえる。

とりわけ、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。

他面、このような利益を代表者が取得している以上、代表者がその地位及び権限に基づいて当該法人から利益を得て担税力を増加させているにもかかわらず、給与所得の課税を免れるとすれば、租税負担公平の原則に反する結果となる。

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う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うべきである。」

源泉徴収すべき支払について

「所得税法183条1項は、給与等の支払をする者に対し、その支払の際、その所得税を徴収することを義務付けている。この『支払』とは、所得の正確な把握と徴収の確保という趣旨から、所得の源泉を問わずに担税力を増加させる経済的利益の移転行為の全てをいうものと解され、いかなる源泉から生じたものであるか、適法な利得か不法な利得かを問わない包括的な利益移転行為をいうと解するべきである。

また、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。却って、このような場合に、法人が源泉徴収義務を免れ得るとすれば、法人と当該役員等が結託することにより容易に源泉徴収義務を免れることになり、所得の正確な把握と徴収の確保という源泉徴収制度の趣旨に反することになる。」

Bの享受した経済的利益について

「本件各金員は、Bが被控訴人の理事長たる地位を濫用して、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。

ところで、……X社会福祉法人は、平成8年4月1日、……設置運営を主たる目的として設立された社会福祉法人であるが、その設立に当たり、Aの夫Bが1億2700万円を借入れし、そのほぼ全額を寄付したこと、Aが一人で設立行為を行い、設立と同時に理事長に就任したこと、X社会福祉法人の定款には、理事は8名（うち1名が互選で理事長に選出され、理事長のみが代表権限を有する。）で理事長が委嘱するとされ、法人の業務は理事会で決し、日常の軽易な業務は理事長が専決し、予算は毎会計年度開始前に理事長が編成して、3分の2以上の理事の同意を得ることを要するなどの記載があり、設立当初の役員として、理事長Aほか、理事7名、監事2名の記載があり、設立後遅滞なく定款に基づき役員の選任を行うとされていたこと、しかしながら、Aは、平成9年4月1日特別養護老人ホーム蓬生園が開園するに当たり、やっと理事を委嘱し、開園前には理事会も開かれないうちに理事会の機能は全く働いていなかったこと、また、理事委嘱後も、平成9年9月に青森県の監査により指摘を受けるまで、理事会は、形式的に1回開かれた程度で、実質的に機能していなかったこと、理事長の専決事項を定めた定款細則は平成9年9月に青森県の監査により指摘を受けるまでは作成されなかったこと、そのような状況の下で、Aは、Aの全額寄付者であるBの妻であり設立代表者として（Aは、被控訴人の設立につき、夫Bに全面的な理解と協力を得ていたと考えられる。）、実質的に一人で、X社会福祉法人の設立行為をし、特別養護老人ホーム蓬生園の開園準備をし、経理事務を含め被控訴人の運営全般を専断実行し、開園準備期間中である平成8年5月31日には、青森ロード工業との間に工事代金を2400万円とする架空工事を計上し、運用財産として被控訴人口座に準備されていた金員を準備室口座に移し替え、その後、順次引き出して費消し、また、開園後間もない平成9年6月2日に発電機1台のリース契約を締結した際に、真実の代金は3605万円であるにもかかわらず、代金が4200万円であるかのように水増してX社会福祉法人にリース契約を締結させ、その差額を取得し、夫Bの事業資金に費消したこと、が認められる。

以上によれば、Aが、X社会福祉法人の実質的な設立者として理事長に就任し、ワンマ

ン理事長として、X 社会福祉法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、X 社会福祉法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、X 社会福祉法人の事業活動の体裁を採りつつ、X 社会福祉法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 X 社会福祉法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、A が、実質的に多額の寄付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、X 社会福祉法人の資金を流用し、取得したものであるといえる。

そうすると、A の本件各金員の取得は、A の X 社会福祉法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 A が、代表者の地位及び権限を濫用したものであるが、A 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（法人に対する貢献などを含む。）に基づいて支給されたもの、すなわち給与（臨時の一時金といえるので賞与）であると推認することが許されるものと解される。」

結論

「以上によれば、A の本件各金員の取得は、X 社会福祉法人から A に対する給与の支払と推認できるから、……本件各処分はいずれも適法であるというべきである。」

3. 仙台高裁判決からの検討

本判決の賞与認定の論理は、前述した大阪高裁判決等と同様に、横領行為を行った理事長の実質的な当該法人の支配権を理由に、役員を法人の行為と認定し、横領により移転した金員を法人の意思に基づいて役員に経済的な利得を与えたものとして賞与と認定しているものである。つまり、本判決では、A が X 社会福祉法人において、実質的支配権を有していることから横領行為を行うことができたということを証明しているだけであり、これだけでは、A が理事長の地位を利用して、横領行為を行ったことはいえるが、理事長の地位に基づいて横領行為を行ったことはいえないものとする。

また、X 社会福祉法人から A に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的意思を有するか否かの前提として、前述した他の理事に対して横領行為を行った事実（情報）を

隔離しているかどうかの検討はなされていないものであるといえる。このような観点から本判決をみると、実質的な権限を有する A の他に、同族関係者が 2 人おり、極めて同族会社の性質が強いことから、横領行為を行っている事実について同族関係を有する 2 人が黙認していた可能性も否定できない。

このことを前提に置きながら、本判決においても前述した東京地方裁判所平成 19 年 12 月 20 日判決と同様に、法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的意思を有しているか否かに着目して、本判決の検討を行うこととする。

本判決では、法人の意思という観点からは、A の横領行為に対して債務弁済契約公正証書により、損害賠償請求権が認識されており、X 社会福祉法人は横領行為に対して、追認行為はないものと考えられ、法人の明示又は黙示的な客観的意思を有していない金員であるから、認定給与とするべきケースには該当しないように思われる。

本判決の原判決である青森地方裁判所平成 15 年 4 月 22 日判決⁴⁸においても、「X 社会福祉法人の A が同法人の資金を不正に引き出して得た経済的利益について、その資金引出しの際に、X 社会福祉法人が所得税を天引きして徴収する機会があったとは考えられないから、これを X 社会福祉法人において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であり、また、A による資金の引出しは、専ら A の夫 B が営む会社の経営資金に供する目的で行ったものであるから、他の理事が容認しないことは明らかであり、X 社会福祉法人の客観的意思や事情とは無関係のものであって、これを理事長の役員としての職務執行の対価であると評価するのは不合理である。したがって、A が得た経済的利益は給与所得に該当せず、源泉所得税の納税告知は取り消すべきである。(傍点筆者)」と判示されていたものであり、X 社会福祉法人から A に金員を支払う明示又は黙示的な客観的意思を有していないものと判断している。

さらに、大淵教授についても、「本件事案において、(元理事長 A) の行為を給与の支給者である (X) 社会福祉法人が明示又は黙示的に承認しているというような事実はどこにも見られないことは、判決も判示しているところであるが、このことは、その社会福祉法人の特異性からは当然のことであろう。また (中略) 分割弁済する旨の債務弁済契約の公正証書が作成されていることから明らかである⁴⁹。(括弧書筆者)」として、青森地方裁判所平成 15 年 4 月 22 日判決と同様の見解に立っている。

⁴⁸ 税務訴訟資料 253 号順号 9329。

⁴⁹ 大淵・前掲注 17「判例 法人税法講座(第 14 回)」37 頁。

しかし、本判決の事実として、①横領発生時に理事のうち同族関係者が A を含めて 3 人いること、②A に対する横領行為について、民事訴訟では争っておらず、債務弁済契約による公正証書であること、③分割弁済に基づく公正証書であるにもかかわらず、未だに A は当該横領金員を支払っていないこと、④納税告知処分後に債務弁済契約公正証書を作成していること、以上の点を踏まえると、安易に X 社会福祉法人が A に対して賞与を支払う明示又は黙示的な客観的意思を有していないと断定することは難しいようにも思われる。以下これら 4 つの点を念頭に置いて検討を行う。

①に関しては、前述したように、A が横領行為を行った時点において、他の理事の中に同族関係者が二人含まれており、同族会社の性質が極めて強いものであることから、A の横領行為に対して、X 社会福祉法人が黙認している可能性も考えられる。また、A の横領行為の手口のうち、595 万円部分については、X 社会福祉法人の理事ではない第三者である B が発電機システムについての取引形態を売買契約からリース契約に変更させて取引を行い、販売会社から直接 B へ小切手を返還しているところを考慮すると、他の理事に見つからずに A が横領行為を行うことは困難なように思われ、X 社会福祉法人は B に金員が移転するところを黙認しているものと推認することが可能であるように思われる。

また、②については、民事訴訟により争っていないことから、客観性の観点からは乏しいことがいえ、③では、分割返済にもかかわらず、A が 1 円の返還も行っていない点に疑問が生じ、X 社会福祉法人が B に対して損害賠償請求権の返還を催促していない場合には、X 社会福祉法人から A へ金員等を贈与したものと捉えることが可能であるといえる。さらに、④では、納税告知処分後に債務弁済契約公正証書を作成していることから、自発的に損害賠償請求権を認識したというよりは、課税当局の納税告知処分に対抗するために債務弁済契約公正証書を作成したものと推察でき、法人が役員の横領行為について追認していると捉えることも可能であるものと考えられる。

したがって、これらの 4 つを勘案すると、青森地方裁判所平成 15 年 4 月 22 日判決が判示する「他の理事が容認しないことは明らかであり、X 社会福祉法人の客観的意思や事情とは無関係のもの」とはいえず、客観的な立場からは、X 社会福祉法人が A に対して金員を支払う明示又は黙示的な客観的意思を有していると捉えることが可能であると考え、仙台高等裁判所平成 16 年 3 月 12 日判決の認定給与とした判断は妥当なものであったと考える。

このように、役員の横領行為に対して、当該役員に対して損害賠償請求を行っている

という事実だけを持って、明示又は黙示的な意思を有していないとはいえ、客観的な立場から法人の明示又は黙示的な意思を検討すべきである。具体的な法人の明示又は黙示的な客観的な意思を有しているか否かの判断基準としては、①横領発生時において、役員の横領行為について他の役員（株主）が黙認しているか否か、②黙認していないとすれば、横領発覚後において、法人が役員の横領行為について追認しているか否か、以上の観点から判断をすべきであると考え。これによって、客観的な立場から法人の明示又は黙示的な意思を有するか否かの検討を行うことができ、法人の恣意性が介入する問題は生じないものとする。

終章 役員が横領行為により得た利得に係る認定給与のあり方

本章では、前章までの検討を踏まえて、役員が横領行為を行った場合に損害賠償請求権を構成するのか、認定給与とされるのかのメルクマールについて筆者の結論を述べることとしたい。

第1節 役員が横領行為に係る認定給与のメルクマール及び大阪高裁判決の妥当性

1. 役員が横領行為に係る認定給与となるメルクマール

前章では、認定給与を認識する上で重要な要件となるものと思われる「法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的な意思があるか否か」に着目して、認定給与の可否について争われた従前の裁判例を考察し、実務的な側面からの検討を行った。

その結果、役員が横領行為による金員の領得があった場合に、認定給与となるべき裁判例とは、法人から役員に金員等が移転していることや、役員が法人を実質的に支配していることだけではならず、法人が役員に対して金員等を支払うことについて明示又は黙示的な意思を有していることを認定したときに、認定給与課税が行われることが妥当であるという結論に至った。

ただし、法人の明示又は黙示的な意思とは、法人の主観的な意思ではなく、客観的な立場から法人の明示又は黙示的な意思を有しているか否かを判定すべきである。具体的には、①横領発生時における役員が横領行為について、他の役員（株主）が黙認している状況にあるか、②黙認していないとすれば、横領発覚後に法人が横領行為を行った役員に対して横領金員を支払うことについて追認を行っているか否か、以上の観点から検討を行うべきものとする。

①については、横領行為を行う役員が、堂々と法人の金員等を領得している場合や、役員が横領行為について他の役員（株主）が黙認していると認められる状況にある場合⁵⁰

⁵⁰ 具体的な例としては、他の役員（株主）が同族関係者によって法人の大半を占めているような同族会社のケースであり、このような場合には、他の役員が黙認している可能性が極めて高いものと推察できる。

には、法人から横領行為を行った役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的意思を有しているものと捉えることができ、このような場合に、認定給与として更正処分を行うことは妥当であるものとする。しかし、役員が横領行為が、隠ぺい偽装行為等により、他の役員（株主）に気づかれないような手法で行われている場合、すなわち、法人の秘密裏に行われている状況と認められるものである場合には、次の②についての検討を行うべきものとする。

②については、役員が横領行為について他の役員が黙認していなかったことを前提として、横領行為発覚後の法人側の役員に対する対応が賞与認定の重要な判断要素となるものと思われる。すなわち、役員が横領行為に対して、法人が当該役員に対して損害賠償請求を行わず、当該横領金額の返還を免除した場合のように、法人が追認行為を有していると認められる場合には、法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的意思を有しているものと認定でき、認定給与課税を行うことが妥当であるものといえる。しかし、役員が刑事訴訟により業務上横領罪に場合や、法人が民事訴訟等により、損害賠償請求権を取得しているような場合には、法人の追認行為は無いものと認められ、そのような場合には、法人の明示又は黙示的な客観的意思を有していないものと認められるから、認定給与とすべきではないものとする。

これらを踏まえて、第3章で前述した松沢教授の(c)事実上の推認(事実認定)としての意味における認定給与は、法人の意思するところとは別に賞与と認定されてしまう事例が含まれていることから、上記のような法人が役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的意思を有していないものと認められるケースまで松沢教授の(c)の場面に該当するものと思われる。このようなケースをすべて認定給与とする松沢教授の考え方は支持できないものとする。

したがって、役員が横領行為発生時において、当該横領行為が他の役員に全く知らないうちに行われたものと認められ、さらに、横領行為発覚後に法人が、横領行為を行った役員に対して民事訴訟等により損害賠償請求権を取得しているような事例である場合には、認定給与課税を行うべきではないものとする。役員が横領行為に関して損害賠償請求権を取得するのか、認定給与とされるのかのメルクマールとしては、法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的意思の観点から検討されるべきものであるものとする。

2. 大阪高裁判決の妥当性

大阪高裁判決の賞与認定の判断は、理事長が法人の全面的な支配権を有しているものと認定できたならば、当該理事長が不正な行為を行い、先の民事訴訟により当該法人が理事長に対する損害賠償請求権を確定していたとしても、領得した金員は理事長の地位、権限に基づく法人から理事長に対する賞与であると認定したものであり、法人側の意思やその後の行動にかかわらず、即座に賞与と認定するものであったといえる。

しかし、実質的な支配権のみを理由に賞与と認定することについては、先の民事訴訟により確定した損害賠償請求権を否定する具体的な根拠とはいえ、役員横領行為による金員の領得を賞与と認定することについては、論理が不十分であるものとする。

また、大阪高裁判決では、法人の実質的な支配権を有する理事長が横領行為を行った場合に、法人の金員等を領得することができるという権限だけを前提に判示しているものであるが、実際には法人の金員等を領得することができることの他に、他の理事（株主）に対して横領行為を行った事実（情報）を隔離することができる権限を有しており、この点に関して大阪高裁判決は何らの判断がなされていないのである。

したがって、大阪高裁判決は、法人の実質的な権限を有する理事長の横領行為は金員を容易に領得することができるから即座に賞与とするのではなく、当該理事長が、他の理事に横領行為を行っていた事実（情報）を全く与えさせないことができるという権限を有していることを前提に置くべきであり、このような観点からの検討を行うべきであったと考える。

そして、これらの前提を考慮した上で、前述した法人から役員に対して金員を支払うことについて明示又は黙示的な客観的意思を有しているか否かの検討を行う。具体的には①横領発生時において役員横領行為について他の役員（株主）が黙認している状況にあるか否か、②黙認していないと認められる場合には、横領発覚後において、法人が役員に対して金員を支払うことを追認している状況にあるか否か、以上の観点から法人の明示又は黙示的な客観的意思についての判断を行う。

元理事長 A の横領行為の手口については、経理担当の C と共謀し、簿外の裏口座を使って、経費の水増計上等により得た金員を当該裏口座に入金して横領行為を行っているものである。仮に、A が X 社会福祉法人の金員を自分の思うままに使うことができる程 X 社会福祉法人を実質的に支配している状況にあったとしたら、C と共謀して横領行為を

行う必要もないし、簿外口座を使用するような回りくどい手口は使わず、堂々と法人の金員を領得するようになる。つまり、このような横領行為の手法が採られていることから、当該横領行為は、他の理事に気づかれないように横領行為を行っているものと思われ、①の観点からの検討は、他の理事等が A の横領行為について黙認している状況とは認められないものといえる。

続いて②については、横領発覚後に A を含む理事 10 人が辞任していること、源泉所得税納税告知前に民事訴訟により A に対する損害賠償請求を行っており、当該損害賠償請求権が認められていること等から勘案すると、X 社会福祉法人は A に対して金員等を支払うことについて追認行為を有していないものと認められる。

したがって、X 社会福祉法人は A の横領行為による金員の領得について、明示又は黙示的な客観的意思を有していないものと認められることから、認定給与とすべきケースには該当しないものといえる。換言すれば、大阪高裁判決の認定給与とした判断は、妥当なものとはいえず、先の民事訴訟と同様に税務上においても役員横領行為と認定し、損害賠償請求権を認識すべきものであると考える。

第2節 役員横領行為による金員等の利得に係る認定給与に対する提言

本論文で扱った役員横領行為があった場合の認定給与に関する問題は、下級審の判断で分かれているのが現状である。

しかし、役員横領行為に係る認定給与の問題は、実質的な支配権を有する役員の地位又は権限として、法人の金員等を領得することができることの他に、他の役員（株主）に対して横領行為の事実（情報）を隔離することができるということを前提として考慮した上で、法人から当該役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的意思を有しているか否かの観点から検討を行うべきであり、このような認定給与のあり方が司法の考え方として望ましいものであると考える。

また、執行面の観点からも、法人税基本通達において以下の内容の通達を発遣することを提言し、取扱いの明確化が図られることに期待したい。

「役員横領行為による金員等の領得について、法人が明示又は黙示的に当該役員に対して金員等を支払うことを追認する意思を有しているものと認められる場合には、法人税法

34 条に規定する損金不算入とされる役員給与に該当するものとして取り扱う。」

第3節 研究の限界と今後の課題

本論文では、役員が横領行為による金員の領得を行った場合の認定給与の論理構成についての検討を行ってきたわけであるが、その結果、役員の横領行為に係る認定給与の問題には、法人が横領行為を行った役員に対して金員を支払うことの明示又は黙示的な客観的意思を有する要件が必要であるという結論を出すことができ、研究目的である納税者の予測可能性の観点からは本来の目的を果たすことができたものと考えている。

しかし、役員が横領行為を行った際の問題は、これだけでは止まらず、認定給与となった場合に、法人から役員に対する賞与の支給時期の問題や、役員に対する損害賠償請求権の計上時期の問題についても検討されなければならないものとする。

特に損害賠償請求権の計上時期に関する問題については、横領発生時に損害賠償請求権を計上すべきとする見解（最高裁判所昭和 43 年 10 月 17 日判決）、横領発覚後に損害賠償請求権をすべきとする見解（東京地方裁判所平成 20 年 2 月 15 日判決⁵¹）、現金等として回収した段階で益金を認識する見解等、現在においても裁判例、学説の見解がわかれており、今後の動向に注目したい。

⁵¹ 判例時報 2005 号 3 頁。

参考文献リスト

<図書>

- ・内田貴『民法（第2版）』（東京大学出版会、2007）。
- ・太田隆良監修、民・商法と税法研究会編『（改訂増補版）民法・商法と税務の接点』税務（研究会出版局、2006）。
- ・大淵博義『裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務（改訂増補版）』（税務研究会出版局、1996）。
- ・金子宏『租税法（第13版）』（弘文堂、2008）。
- ・芝原邦爾『経済刑法研究（上）』（有斐閣、2005）。
- ・武田昌輔編『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討：理論と実践』（財経詳報社、2004）。
- ・武田昌輔監修『DHC コメントール法人税法（加除式）』（第一法規出版、1979-）。
- ・林幹人『刑法各論』（東京大学出版会、1999）。
- ・広瀬正『判例からみた税法上の諸問題』（新日本法規、1975）。
- ・堀越董『（五訂版）役員のための法務コンサルタント取締役の義務と責任』（税務研究会出版局、2006）。
- ・松沢智『新版租税実体法（補正第2版）』（中央経済社、2003）。
- ・山本守之『租税法の基礎理論新版』（税務経理協会、2008）。
- ・国税庁『改正税法のすべて 平成18年版』大蔵財務協会（2006）。

<文献>

- ・青柳達朗「認定賞与についての小論(上)法人税及び源泉所得税の見地から」山口経済学雑誌 55(3)、85頁～111頁（2006）。
- ・青柳達朗「認定賞与についての小論(下)法人税及び源泉所得税の見地から」山口経済学雑誌 55(4)、55頁～79頁（2006）。
- ・浅野洋「不合理な関係会社間取引（特集1 ワンマン経営に潜む経営・税務の危機）」税理 48(8)、61頁～66頁（2005）。
- ・池本征男「特集 国税裁決事例と判決の解説(9)社会福祉法人の理事長が当該法人の預金口座から取得した金員は、横領によるものであって給与所得に該当しないとされた事例(京

- 都地裁平成 14.9.20 判決) 税協 60(8) (通号 623)、64 頁～69 頁 (2003)。
- ・ 依田孝子「社会福祉法人の理事長が同法人の資金を不正に引き出して得た経済的利益は、給与所得に該当するとされた事例(仙台高裁平成 16.3.12 判決) (特集 給与所得を巡る諸問題)」月刊税務事例 38(9) (通号 444)、20 頁～23 頁 (2006)。
 - ・ 板垣力『『桜税会』 裁決事例研究(101)不正流用金と源泉徴収義務--認定賞与の構成要件』税務弘報、49(2)、121 頁～127 頁 (2001)。
 - ・ 市原幸恵「Selection Q&A 社会福祉法人の理事長が使い込んだ金員につき、同法人は源泉徴収義務を負うか?」税務 QA(通号 65)、34 頁～37 頁 (2007)。
 - ・ 稲澤和光「恣意的な社長・会社間取引 (特集 1 ワンマン経営に潜む経営・税務の危機)」税理 48(8)、42 頁～47 頁 (2005)。
 - ・ 上寫一高「論点講座 重要論点 刑法各論(13)横領罪(上)」法学教室(通号 295)、118 頁～126 頁 (2005)。
 - ・ 上寫一高「論点講座 重要論点 刑法各論(14)横領罪(下)」法学教室(通号 296)、93 頁～100 頁 (2005)。
 - ・ 内田久美子「税務判例 ケース・スタディ(5)社会福祉法人元理事長の横領金にかかる源泉徴収義務の存否(大阪高裁平成 15.8.27 判決)」旬刊国税解説速報 45(1674)、35 頁～38 頁 (2005)。
 - ・ 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 50(2・3) (通号 131)、1 頁～42 頁 (2003)。
 - ・ 占部裕典・岡田悦美「源泉徴収による所得税の対象となる賞与の認定」三木義一・田中治・占部裕典編著『〔租税〕判例分析ファイルⅡ』343 頁～369 頁 (税務経理協会、2006)。
 - ・ 江崎一恵「会社の税務 事例から探る認定賞与のパターンと認定の可否判断」税理 46(6)、175 頁～179 頁 (2003)。
 - ・ 大平漸「CONSCIOUS 横領金にも源泉徴収義務はある(大阪高裁平成 15.8.27 判決 仙台高裁平成 16.3.12 判決)」税研 21(2) (通号 123)、86 頁～91 頁 (2005)。
 - ・ 大淵博義「判例 法人税法講座(第 13 回)法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開 役員等の横領による損失を巡る課税上の諸問題(1)役員等の横領損失と給与認定」税経通信 62(5) (通号 877)、45 頁～56 頁 (2007)。
 - ・ 大淵博義「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 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」税経通信 62(6) (通号 878)、33 頁～47 頁 (2007)。
- ・大淵博義「判例 法人税法講座(第 15 回)法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開 --役員等の横領による損失を巡る課税上の諸問題(3)役員等の横領損失の給与認定と先例判決等との不整合性」税経通信 62(8) (通号 880)、41 頁～55 頁 (2007)。
 - ・大淵博義「判例 法人税法講座--法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開(第 24 回)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」税経通信 63(3) (通号 891)、29 頁～37 頁 (2008)。
 - ・大淵博義「判例 法人税法講座--法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開(第 25 回)税法の解釈適用と事実認定(2)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」税経通信 63(4) (通号 892)、47 頁～59 頁 (2008)。
 - ・加瀬昇一「使途不明金の支出 (特集 1 ワンマン経営に潜む経営・税務の危機)」税理 48(8)、67 頁～74 頁 (2005)。
 - ・金井恵美子「会社資産の私物化 (特集 1 ワンマン経営に潜む経営・税務の危機)」税理 48(8)、28 頁～35 頁 (2005)。
 - ・苅米裕「税務否認からみた経済的利益の税法的ルール 会社と役員間に生起する認定課税の事例研究(1)役員賞与の性格、その範囲及び取扱い」旬刊国税解説速報 45(1653)、16 頁～19 頁 (2005)。
 - ・苅米 裕「役員への経済的利益の付与と賞与認定 (特集 役員報酬・賞与・退職金の新傾向と税務問題)」税理 48(15)、83 頁～91 頁 (2005)。
 - ・川口浩「租税判例 検証・納税者勝訴の判例(7)所得の帰属と認定賞与(東京高裁控訴棄却平成 3.2.7)」税経通信 57(12)(通号 809)、199 頁～208 頁 (2003)。
 - ・小池敏範「社会福祉法人の理事長が法人資金を不正領得した金員の性格(仙台高裁平成 16.3.12 判決) (特集 源泉徴収(納税告知)を巡る諸問題)」月刊税務事例 37(2) (通号 425)、14 頁～19 頁 (2005)。
 - ・光田周史「私的支出と交際費等の乱用 (特集 1 ワンマン経営に潜む経営・税務の危機)」税理 48(8)、36 頁～41 頁 (2005)。
 - ・坂本眞一郎「使途不明金の課税問題に関する研究--その実態と損金性」経営会計研究(6)、41 頁～53 頁 (2006)。
 - ・桜井四郎「税務における事実認定(4)役員給与など役員と会社間取引の事実認定」旬刊国税解説速報 42(1558)、23 頁～25 頁 (2002)。

- ・品川芳宣「FOCUS 社会福祉法人理事長に対する認定賞与と源泉徴収義務(京都地裁平成14.9.20判決)」税研 18(6) (通号 109)、96 頁～99 頁 (2003)。
- ・品川芳宣「役員給与課税の本質を衝く!(前)」T & A master(254)、27 頁～36 頁 (2008)。
- ・品川芳宣「役員給与課税の本質を衝く!(後)」T & A master(255)、24 頁～33 頁 (2008)。
- ・杉田宗久「源泉税実務 源泉徴収義務者に対する納税告知処分をめぐる課税トラブル」税理、42(12)、242 頁～247 頁 (1999)。
- ・竹下重人「役員報酬・賞与について--主として認定賞与の限界」税法学(通号 249)、7 頁～13 頁 (1971)。
- ・武田昌輔「法人税の原点を探る(5)認定賞与の問題」月刊税務事例 36(2) (通号 413)、50 頁～54 頁 (2004)。
- ・武田昌輔「巻頭論文 役員賞与の税法上の問題点」税経通信 60(10) (通号 853)、33 頁～40 頁 (2005)。
- ・武田昌輔「公益法人税務 Q&A 役員賞与の費用計上 公益法人が NPO 法人に寄附した場合の取扱い」月刊公益法人 36(6) (通号 404)、22 頁～24 頁 (2005)。
- ・武田昌輔「事例研究(第 109 回)事例 1 自己株式を贈与した場合の取扱い 事例 2 認定賞与があった場合の役員給与の損金算入との関係」22(3) (通号 130)、49 頁～53 頁 (2006)。
- ・武田昌輔「事例研究(第 117 回)事例 1 役員給与と認定賞与 事例 2 信託法と国税通則法との関係」税研 23(5) (通号 138)、51 頁～55 頁 (2008)。
- ・田中弘一「税務講座 事例別-税務の留意点と解説(8)使途不明金と使途秘匿金」建設業の経理 10(1) (通号 35)、48 頁～53 頁 (2006)。
- ・田中義幸「中小公益法人等に絡む税務規定と実務(第 6 回)源泉徴収義務を巡る非違のパターンと留意点」旬刊国税解説速報 43(1599)、27 頁～30 頁 (2003)。
- ・田中義幸「法人税実務 公益法人における役員給与の新たな税務対応」税理 49(13)、146 頁～151 頁 (2006)。
- ・田山聡美「不法原因給付と横領罪の成否(1)刑法と民法の交錯」早稲田大学大学院法研論集(通号 90)、227 頁～255 頁 (1999)。
- ・田山聡美「不法原因給付と横領罪の成否(2)刑法と民法の交錯」早稲田大学大学院法研論集(通号 91)、111 頁～138 頁 (1999)。
- ・田山聡美「不法原因給付と横領罪の成否(3)刑法と民法の交錯」早稲田大学大学院法研論集(通号 92)、105 頁～131 頁 (1999)。

- ・ 田山聡美「不法原因給付と横領罪の成否(4・完)刑法と民法の交錯」早稲田大学大学院法研論集(通号 93)、107 頁～130 頁 (2000)。
- ・ 中津山準「税務研究 源泉徴収義務が成立・確定する「支払」の解釈類型とその問題点」税理 43(12)、30 頁～35 頁 (2000)。
- ・ 西俣敏明「判例研究 同族会社の神社に対する寄付金が役員への認定賞与とされた事件〔徳島地裁判決平成 5.7.16,高松高裁判決平成 8.2.26〕」税法学、(通号 538)、171 頁～180 頁 (1997)。
- ・ 野口昌玄「評釈編 横領による経済的利得と源泉徴収義務」石島弘教授退官記念論文集刊行会編『変革期における税法の諸問題』140 頁～145 頁 (大学教育出版、2004)。
- ・ 橋爪隆「横領概念について」研修(712)、3 頁～14 頁 (2007)。
- ・ 林仲宣「ザ・税務訴訟--判例から学ぶ税法 横領と脱税」法律のひろば 55(6)、68 頁～71 頁 (2002)。
- ・ 林陽一「横領罪と背任罪 (特集 判例で学ぶ刑法各論)」法学教室(通号 215)、19 頁～21 頁 (1998)。
- ・ 一杉直「租税判例研究 横領損失の発生を理由とする後発的事由による更正の請求の許否 [東京高裁平成 18.7.27 判決]」月刊税務事例 40(3) (通号 462)、1 頁～7 頁 (2008)。
- ・ 一杉直「租税判例研究 理事長が社会福祉法人から不法に取得した金員についての源泉徴収義務の存否(納税告知処分の適否)(京都地裁平成 14.9.20 判決)」月刊税務事例 35(3) (通号 402)、1 頁～7 頁 (2003)。
- ・ 樋之口毅「法人税実務 横領等の不正の発覚に伴う税務処理のポイント」税理 47(13)、168 頁～174 頁 (2004)。
- ・ 堀浄子「源泉徴収制度における納税者の救済-認定賞与を中心として」名城法学論集 35、19 頁～43 頁 (2007)。
- ・ 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・占部裕典編著『〔租税〕判例分析ファイルⅡ』321 頁～341 頁 (税務経理協会、2006)。
- ・ 森康博「商事判例・租税判例 検証・納税者勝訴の判例(11)個人的費用を負担した場合の認定貸付と認定賞与」税経通信 58(2)(通号 815)、165 頁～174 頁 (2003)。
- ・ 山下宣子「役員賞与の支給と経理ポイント--認定賞与,損金算入時期の問題点 (特集 新しい役員報酬等の法務・会計・税務)」税経通信 61(1)(通号 859)、60 頁～68 頁 (2006)。
- ・ 山元俊一「認定給与課税の方向性と対応 (特集 Q&A 激変した役員給与への対応と実務

- の留意点) 税理 49(8)、79 頁～85 頁 (2006)。
- ・ 山本守之「法人税 役員給与をめぐる具体的事例とその考え方」税務事例研究 103、1 頁～24 頁 (2008)。
 - ・ 吉田行雄「税務 租税相談 Q&A(187)従業員の横領に関する法人税、所得税の取扱い」会計・監査ジャーナル 19(9) (通号 626)、82 頁～84 頁 (2007)。
 - ・ 大淵博義「<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～」 <http://www.mjs.co.jp/kenkyukai/pdf/07052502.pdf>
 - ・ 大淵博義「<MJS 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の収益の認識」 <http://www.mjs.co.jp/kenkyukai/pdf/05053001.pdf>
 - ・ 森下治「<MJS 判例研究会>理事長の横領と認定賞与(大阪高裁平成 15.8.27 判決、京都地裁平成 14.9.20 判決)」 <http://www.mjs.co.jp/kenkyukai/pdf/05112402.pdf>