

第1回

横領した金員と役員給与

国税不服審判所・大裁（諸）平29第73号，平30.5.7裁決（裁決事例集No.111）

明治学院大学法学部教授 **渡辺 充**

Brush up Point

本件は、同族会社の役員が、法人の金員を横領し、個人的に費消した場合、それが役員給与となるか否かが問題となっている。国税不服審判所の判断のポイントは、次のとおりである。

- (1) 法人の代表者等が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、そ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、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。
- (2) 本件役員は、法律上請求人の業務執行等を決定する地位にあったとは認められず、事実上もそのような地位にあったことを認めるに足りる証拠はない。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ので、本件金員は、請求人が本件役員に支給した給与等に該当しない。

I. 事実関係

請求人は、昭和51年4月に設立された生鮮魚、海産物の販売及び加工業を営む同族会社であるが、平成21年5月15日以降、請求人の役員は、代表取締役であるEとその実弟であり取締役であるG（Gは、平成17年3月15日に請求人の取締役に就任し、現在までその地位にあり、平成21年4月1日から平成22年3月31日までの事業年度以降においては「取締役専務」の肩書の使用を許されていた。）の2名のみであった。

Gは、平成21年10月から平成28年3月までの間、請求人名義のH信用金庫P支店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（以下、「本件横領金」という。）。Gは、現金を引き出す際、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J銀行Q支店の普通預金口座又はK銀行R支店の当座預金口座に入金したとする架空の仕訳を行った。

ところで、原処分庁所属の調査担当者は、平成28年4月8日、事前通知をしないで請求人の現地調査に着手し、本件不正行為を把握した。すると、請求人とGは、平成28年5月14日付で、請求人がGに対して本件金員の引き出しを貸付金であると確認するとともに、Gが同月31日までに本件貸付金のうち一定額を弁済すること及びGが同年3月31日時点の退職金相当額を本件貸付金の弁済に充てることなどの合意をした。また、請求人とGは、平成28年5月31日、Gが有する不動産の共有持分を本件貸付金の一部の弁済に充てる代物弁済契約を締結し、その後、上記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を行った。なお、請求人とGは、平成28年5月31日、本件貸付金残額

につき、同年6月から毎年一定額を弁済する旨の合意をしている。

以上の事実のもと、原処分庁は、平成28年11月30日付で、請求人に対し、本件横領金のうち平成21年12月以降に引き出されたものについては、Gに対し給与として支払われたと認められることを理由に、源泉所得税及び源泉徴収に係る復興特別所得税の各納税告知処分をするとともに、請求人が、本件不正行為により、本件金員を本件役員に対し給与と

して支払った事実を隠ぺい又は仮装したとして、上記源泉所得税等に係る重加算税の各賦課決定処分をなした。これを不服とした請求人は、所定の手続を経て、本審査請求をなした。

II. 主たる争点と当事者の主張

本件の争点はいくつかあるが、主たる争点は、本件金員の給与等該当性である。当事者の主張をまとめると、次のとおりである。

請求人の主張	原処分庁の主張
<p>(1) 裁判例によれば、いわゆる認定賞与も、明示的又は黙示的な会社のその旨の行為を要するのであり、役員が横領した金員が、当該役員に対する給与と認められるのは、当該役員が会社を実質的に支配していることなどから、当該役員が横領が当該会社の行為と同視できる場合である。</p> <p>しかし、Gは、請求人の少数株主かつ代表権のない取締役にすぎず、その職務内容や権限は、他の経理担当の従業員と変わらない。</p> <p>請求人は、本件不正行為の発覚後直ちに、Gに対し、本件横領金の返還を請求していることなどから、本件不正行為が請求人の意思に反することは明らかである。</p> <p>(2) Gは、本件不正行為により本件横領金と同額の損害賠償債務を負うこととなるため、Gには担税力を増加させる経済的利得はなく、Gは、本件不正行為発覚後、請求人に対し、本件横領金の一部を返還し、今後、その残額を返還する予定である。</p> <p>したがって、Gは、本件横領金による経済的利益を得ておらず、本件横領金に係る所得を得ていない。</p> <p>(3) Gのように代表権のない取締役が横領した場合、会社は、当該横領の事実を知り得ず、当該横領に係る経済的利益について源泉徴収をする機会が全くないのであるから、このような場合において、会社に源泉徴収義務を課すことは不合理である。</p>	<p>(1) 請求人は、本件代表者とGのみが役員である同族会社であり、Gは、本件代表者の実弟という身分関係にあったことからして、Gは、本件代表者に次ぐ役員として請求人の業務において影響力を有していたものと認められる。また、Gは、取締役専務の肩書で経理及び財務の総責任者を務めており、本件代表者は、自ら容易に行える当座預金の残高照合の確認作業や帳簿の不審点についてのGへの追及などをしていなかったことからして、Gは、経理業務の重要な部分を任せられていたと認められることからすると、Gは、その地位に基づいて経済的利益を支給されたといえる。したがって、本件金員は、請求人がGに支給した給与に該当する。</p> <p>(2) 請求人の源泉徴収義務は、請求人が上記経済的利益をGに支払った時に成立及び確定することから、本件貸付金の弁済の合意及び実際の弁済が行われたとする事実は、本件金員に係る請求人の源泉徴収義務について何ら影響を及ぼすものではない。</p> <p>(3) 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、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がない。</p>

III. 裁決の要旨

はじめに、審判所は、給与所得概念につき、次のとおり判断した。「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が相当ではなく、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。」「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。」

そこで、本件については、Gが請求人の経営の実権を掌握し、請求人を実質的に支配しているような場合であって、Gがその権限を濫用して、請求人の事業活動を通じて本件金員を得たときには、本件金員は、Gの地位及び権限に基づいて得た給与と解される。Gは、請求人の株式の10%から25%を保有するにすぎず、代表権もない一方で、本件代表者は、請求人の株式の55%から75%を保有し、代表権を有していたと認められることからすると、Gは、法律上、単独で請

求人者の業務執行等を決定する地位にはなかつたと認められる。また、Gは、本件代表者の実弟であるとはいえ……Gが請求人の業務執行等を決定していたことを認めるに足りる証拠はない……Gは、法律上請求人の業務執行等を決定する地位にあったとは認められず、事実上もそのような地位にあったことを認めるに足りる証拠はないのであって、G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。」とし、本件金員は、請求人が本件役員に支給した給与等に該当するとは認められないと結論付けた。

IV. 解 説

[1] 本件は法人役員横領による金員の取得を給与とするか、請求人の貸付金処理を是認するかが問題となっている。実務では、本件のような場合、貸付金処理をすることで一時的な対応をすることもあるが、その貸付金処理は本来の姿ではなく、やはり同族会社における兄弟という特殊関係が、Gの社会的責任を追及することなく免除している点は批判されよう。しかし、Gの横領に対して請求人が刑事責任を問わず、本件貸付金処理をしたことに対し、ことさら税が可罰的な意味合いを込めて役員給与の認定をし、本人の所得課税と源泉徴収義務者たる請求人に対し源泉所得税等の納税告知処分をするとともに、重加算税の賦課決定処分をなした点は誤りであると考え。すなわち、筆者は、従来より給与概念の不当な拡大を危惧するものであり、本稿もその観点から考察する。

[2] 横領金と認定賞与の問題については、社会福祉法人の元理事長の横領金に対する源泉徴収義務の存否が争点となった「八幡

福祉協会事件」(最高裁平成16年10月2日二小法廷決定)が有名である。この事件で社会福祉法人は、本件金員の移動はあくまで元理事長(N)によって横領されたものであり、給与所得には当たらないと主張し、第1審京都地裁は、「本件金員が、理事長としてのN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。」と判示し、明確に横領行為と給与としての役務の対価性を否認した。しかし、控訴審判決では、「N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N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N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」とし、給与所得該当性を是認し、逆転国側勝訴の判決を下した。最高裁は納税者の上告に対し、上告棄却、不受理の決定をなし、納税者の敗訴が確定している。この「八幡福祉協会事件」以後、法人役員認定賞与については、「役員としての地位、権限」という判断要素が、強く影響を及ぼしてきていると筆者は考えている。

[3] 所得税法28条1項は、給与所得の意義について、「給与所得とは、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(以下この条において「給与等」という。)に係る所得をいう。」と規定しているが、本条項は、給与所得の本質について規定しているものではない。そこで、給与所得の性質については、過去に多くの事件が起こっているが、なかでも「吉永事件」(最高裁昭和56年4月24日二小法廷判決)

で最高裁は、雇用契約等に基づく労務の対価性や、使用者の指揮命令の有無、時間的・空間的な従属性・非独立性といった要件を打ち出した。したがって、本件においても、本件金員の取得の性格とGの役務対価性を問題とするのが基本である。

しかるに審判所は、上記のとおり、「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。」とし、「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……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、「役員としての地位、権限」を給与所得の判定要素として当然のように追加した。そして、Gの業務執行権限等の吟味を行ったのである。しかし、Gには、請求人の役員としての地位はあり、その業務執行内容を見ることは役務提供の対価性を判断することと同様であり、上記判決の判断と矛盾するのではないかと考える。業務執行権限のない役員横領は、給与に該当しないとすると、その経済的利得は何になるのだろうか。まさか、すべての横領につき、貸付金処理をすることが望ましいものではあるまい。

以上のとおり、本件では、役員としての地位・権限に加え業務執行内容を具体的にみるにより、法令上想定していない新たな課税要件を創出し、かえって課税の公平が侵されている状態にあると考える。筆者は、本件のような横領については、そもそも役務の対価性がないのであるから、その金員の取得者に対し、一時所得課税を行うべきであると考え。