

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—

青 柳 達 朗

目次

はじめに

I 認定賞与とは

1. 認定賞与の意義
2. 認定賞与の沿革
3. 認定賞与の類型
4. 損金不算入となる役員給与

II 経済的利益の供与

1. 法人税法上の取扱い
2. 所得税法上の取扱い
3. 問題となる領域

III 問題となる領域 (1)

1. 旅費交通費と認定賞与
2. 福利厚生費と役員賞与
3. 交際費と役員賞与
4. 寄付金と役員賞与 (以上, 前号)

IV 問題となる領域 (2)

1. 概説
2. 無償譲渡
3. 低額譲渡
4. 無利息貸付
5. 保証債務の引受け

6. 横領等

V 問題となる領域 (3)

1. 簿外所得と認定賞与
2. 判例の状況
3. 判例の認定基準

VI 源泉徴収義務

1. 源泉徴収義務
2. 問題の所在
3. 判例の状況
4. 検討

おわりに (以上, 本号)

IV 問題となる領域 (2) —法人と役員との取引—

1. 概説

法人と役員との取引は、株式会社にあつては、取締役会（取締役会設置会社以外の会社では株主総会）の承認を必要とし（会社法356条1項2号，3号，365条），公益法人等でも利益相反行為として代理権の制限等を受ける（民法57条）。承認を得ないでなされた取引は、当事者間では私法上は無効である。これに対して、税法の見地からは、課税の原因となる行為の有効，無効かどうかは問題ではなく、課税要件事実を充足している場合には、課税することは妨げられない、と解されている。したがって、法人と役員との取引により経済的利益を供与した場合には、法人に対しては、法人税法22条2項による収益計上が行われ、役員賞与に該当した場合には損金不算入となり、役員に対しては所得税が課され、源泉所得税の納税告知処分も行われる。

法人と役員との取引で問題となるのは、①贈与（無償譲渡）、②低額譲渡、③無利息貸付、④債務引受等である。

また、上記①から④の取引以外に、刑事上の問題が生ずる取引がある。役員
の横領等による経済的利益が、これに該当し、利益の返還請求等が可能な
ため、利益の実現という問題がある。

2. 無償譲渡

法人所有の資産を無償で役員に譲渡した場合には、当然に経済的利益の供
与として認定賞与となる（法基通9-2-10(1)）。判例としては、以下のも
のがある。

①東京地裁昭和37年3月28日判決（税資36号311頁）は、「会社の資産に属
する店舗、倉庫、借地権を正当の理由なく個人資産の記載誤りとしてこれを
繰戻す処置をとった場合には、特段の事情のない限り、その繰戻のなされ
た日に会社から右個人に対して当該資産の無償譲渡が行われたものと認める
のが相当である。また会社の資産である株式について、既売却分についてそ
の譲渡代金を会社の収入に計上せず、残りの分について個人資産の記帳誤り
として原告の計算書類上その資産から除外するという処理をしている場合に
は、既売却分については各名義変更の日に、また残りの分については個人資
産に繰戻された日に、会社から個人に無償で譲渡されたものと認定すべき
である。

原告会社の代表者に対し、会社資産の無償譲渡があったものと認められる
場合には、右資産の時価相当額を同人に対する給与（賞与）と認定し、これ
をいわゆる隠れた利益処分として益金に加算すべきものである。しかし、
損金として右資産の簿価が計上されていないから、原告の所得金額は、時価
相当額（賞与と認定した額）から簿価を差引いた差額、すなわち譲渡益を益
金に加算するのが相当である。」

②岡山地裁昭和48年8月8日判決（税資70号906頁）は、「原告は、原告の役
員である訴外Kに対し、役員報酬は別個に、本件土地を無償で譲渡したので
あるから、右譲渡は役員賞与と解するのが相当であって、右賞与は所得税法
9条1項5号の給与所得に該当する。従って、（源泉所得税納税告知）処分も取

消原因はなく適法である」

3. 低額譲渡

法人所有の資産について、譲渡時における適正な価額（時価）よりも低い価額で役員に対し譲渡された場合には、適正な価額との差額は、役員に対する経済的利益の供与として認定賞与に該当する（法基通9-2-10(2)）。この低額譲渡については、時価の算定が困難であることなどから、裁判で争われた事例も多いところである。以下のような判例が、代表的な例として挙げられる。

①東京高裁昭和46年10月29日判決（税資63号892頁・行集22巻10号1692頁）は、「会社所有の建物および借地権ならびに会社代表者所有の底地が一括譲渡された場合において会社が取得した代金が過少であり、相当の価額との差額は、会社から代表者に現金の授受があったと同様な経済的利益の供与があったものとみなされるべきものであり、法人税法35条にいう役員に対して支給した臨時的給与（賞与）であると認められるから、所得税法6条に定める源泉徴収義務者である被控訴人は、右賞与につき源泉徴収義務があり、それに伴い本件においては不納付加算税をも納付する義務がある。」

②大分地裁昭和48年3月31日判決（税資69号1171頁）は、「法人が取締役との間の等価交換の目的に提供した土地の評価が低廉であるとして、時価と法人評価額との差額を譲渡益に加算し、これを役員賞与として支給したものと課税処分は相当である」。

③大阪地裁昭和49年2月8日判決（税資74号373頁・訟務月報20巻6号181頁）は、「会社がその有する株式を役員に低価で譲渡した場合、株式の時価と譲渡価額との差額は役員賞与を支給したものである」。

④名古屋地裁平成4年4月6日判決（税資189号24頁・行集43巻4号589頁）は、「原告会社は、その取締役に対して、本件土地の低額譲渡により経済的利益を供与したものであり、右経済的利益の供与は役員賞与に当たり、原告会社に源泉徴収義務が生じる。」¹⁾

4. 無利息貸付

（1）法人が役員に対し、金銭を無償又は通常の利率よりも低い利率で貸し付けた場合には、通常取得すべき利息の額との差額に相当する額は経済的利益の供与として認定賞与となる（法基通9-2-10(7)）。無利息貸付け等の場合には、通常の利率を何パーセントに設定するかということが、問題になることが多い。無利息貸付けに関する判例としては、以下のようなものが挙げられる。

（2）①静岡地裁昭和35年9月20日判決（税資33号1108頁・行集11巻9号2596頁）は、「貸付金が無利息のものであって利息の生ずる余地がないと主張しても特別の理由もないのに多額の金員を長期にわたり貸付けた場合には、一方は利息相当額の利益を失うに反し、他方は利息相当額の支払を免れ、同額の利益を得たことになるから、利息相当額の価値の移転があったとしなければならないし、この利息相当額の給与はあらかじめ支給額も支給基準も支給期の定めのないものであるから、賞与の性質を有するものというべきである。」

② 同 旨 （東京高裁昭和36年2月27日判決（税資35号107頁））

③ 同 旨 （最高裁第三小法廷昭和37年6月9日判決（税資36号690頁））

④名古屋高裁昭和38年12月24日判決（税資37号1189頁）は、「株式会社がその代表取締役に対する貸付金につき、利息を徴さない場合には、通常の貸付金に対する利息相当額の経済的利益を右取締役供与したと認められるときは、右利息相当額を右会社の益金に計上して所得を算出すべきである。」

⑤熊本地裁昭和39年12月25日判決（税資38号1060頁・行集15巻12号2343頁）は、「無利息貸付ということは、貸主にとっては本来貸付行為によって当然取得すべき利息相当額の利益を失うに反し、相手方は同額の利益を得ることになるのであるから、これを実質的にみると貸主から相手方に利息相当額の価値の移転があったことになり、税法上はこれを益金として計上すべきものといわなければならない。本件無利息貸付の認定利息は役員の職務執行の対価ではなく、賞与と認めるのが相当である。」

⑥最高裁第一小法廷昭和49年9月26日判決（税資79号1320頁）は、「被告会社が利息の定めなく金員を当時の代表取締役等に貸与し、もって同人に与えた通常取得すべき利息相当の経済的利益は、旧法人税法（昭和40年法律第34号による改正前の昭和22年法律第28号）9条8項に基く旧法人税法施行規則（昭和40年政令第97号による改正前の昭和22年勅令111号）10条の3第4号により同施行規則10条の4にいう法人の所得の計算上損金に算入されない役員に対して支給した賞与にあたることは明らかである。そして、その額の算出にあたり、原判決の支持した第一審判決が、経済界の一般的取引の実情に照らし、社会通念上相当として採用した年一割の利率は、右法令に基く合理的なもの認められる。」

5. 保証債務の引受け

(1) 法人の役員が行った保証債務を、法人が肩代りした場合にも、役員個人の保証が法人の事業と関連があり、個人保証をすることが事業上の必要に迫られて行ったような場合には、その後保証債務を履行することになっても、役員に対する経済的利益の供与として賞与に該当することはない。問題となるのは、役員が法人の事業との関連性のない個人的な保証債務について、法人が肩代りした場合である。その場合も、保証債務を引き受けた時点で、保証債務の主たる債務者に債務不履行となるような事情が客観的に存在していないと認められる場合には、保証債務の引受けはそれほど問題になることはないと思われ。しかしながら、保証債務の履行を迫られるような事態が予想されない状況下で、保証債務の肩代りを何故するのかということの問題にせざるを得ない。通常は、保証債務の履行が不可避となったので、法人に肩代りをさせるという方が実態に合致していると考えられる。

この点は、肩代りの時点での主たる債務者の資産等の状況により、判断することになる。保証債務の肩代りについて争われたものとして、以下の判決が挙げられる²⁾。

（2）①広島地裁昭和54年12月20日判決（税資109号742頁）は、「一般に他人の保証債務を引き受けた場合、その後その保証債務の履行を余儀なくされ、かつ、主債務者が無資力で求償債権の行使も不能となったとき、その経済的利益を享受するのは主債務者であって保証人ではないといえる。しかしながら、本件の場合原告会社の代表者の保証債務は、原告会社が右保証債務を引き受けた当時において、すでに保証債務の履行を余儀なくされ、かつ、主債務者に対する求償債権の行使も主債務者の無資力のため不能もしくは著しく困難となる危険が客観的に予測されるような状況にあったのであるから、経済的には主債務者の債務と同等の意義を有するものとみられるのであって、かかる状況下での右保証債務の引き受けは、対価の支払等格別の事情もない本件において、経済的には原告会社からその代表者に対する賞与として課税上取扱われるものといわざるを得ない。」「税法上所得金額の算定にあたっての帰属年度の決定は、損金あるいは益金となるべき事実関係が単に生じたというにとどまらず、一定の経済的利益の変動が金額・安定性等の面で課税適状にあるとみられる程度に「確定」した段階に至った時期によるべきものと解されるところ、本件保証債務引受については、原告からその代表者への一定額での経済的利益の付与（賞与）として「確定」するに至った時期、つまり、原告の右代払（昭和44年3月27日）後にその求償債権も貸倒れ（債権放棄）として処理されるに至った時期（同年12月31日）の属する年度（昭和44年本件事業年度分）の所得として算定するべきもので、この点課税庁の措置にはなんら誤りはない。」「原告は法人税法35条4項の賞与というためには賞与として支給する意思が必要であると主張するが、同条の文理上からはそのように解すべき根拠はないうえ、もし右意思を必要とするとなると臨時的な経済的利益付与者の恣意を許すこととともなって、画一的であるべき課税上も適当でなく、賞与かどうかは経済的利益付与の客観的性格によって判断すれば足るものというべく、右意思を格別必要とするものではないというべきである。」

② 同 旨 （広島高裁昭和57年6月10日判決・税資123号592頁）

6. 横領等

(1) 上記2～5の無償譲渡等については、会社法ないし法人税法上の処理を適正に行えば、役員報酬として損金算入される場合もある。これに対して、法人の役員が自己の利得を図るために、不正な手段で法人の金銭その他の資産を領得する場合がある。横領等は当然に刑事上の犯罪であり、法人の側からは返還請求等が提起できる。しかし、税法では不法、違法な利得であっても、その原因となった法律行為が無効であっても、課税要件事実を充足している以上は課税対象となることは妨げられない。

(2) 横領等については、以下のような判決がある。

①京都地裁平成14年9月20日判決(税資252号順号9198)は、「社会福祉法人の理事長が法人の金員を個人口座に移したことは、同人が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、理事長の所得として課税対象となるというべきであって、本件金員の移動が不法、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。

所得税法28条1項(給与所得)及び法人税法35条1項の規定の文言からすると、一応、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与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)。しかし、所得税法183条及び国税通則法15条1項等の規定からすれば、これらの法は、源泉徴収の対象となる所得については、他の各所得とは異なる扱いをしているのであって、源泉徴収手続をするのに相応しい内容の

所得を念頭に置いているものと解されるから、給与所得となる所得税法28条1項（給与所得）所定の賞与の意味も、また、同法183条1項（源泉徴収義務）の「支払の際」の意味も、このような観点をも加味して考えるべきである。

社会福祉法人の理事長の行為は、法人の金員の横領行為であり、しかも、原告法人としては、支払者として、理事長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、所得税法が予定しているように原告法人が理事長から所得税を源泉徴収する余地はおよそ考えられない形態の金員であった」と判示して、認定賞与課税を否定した³⁾。

②大阪高裁平成15年8月27日判決（税資253号順号9416）（①の控訴審）は、「社会福祉法人の理事長が法人の金員を個人口座に移したことにより同人は経済的利得を得たものといえることができ、これは同人の所得に該当するものといえ、同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、同金員が現実的に同人の管理下に入り、同金員の所得が同人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。

社会福祉法人の理事長が取得した金員は、給与所得ではなく、一時所得ないし雑所得に該当し、本件金員は賞与として支給することが許されない金員を同人が横領したものであって、別件訴訟の判決で同人の返還債務が確定しているとの被控訴人法人の主張は、同人の被控訴人法人における地位、権限、実質的に有していた全面的な支配権に照らせば、被控訴人法人の金員を同法人から同人の口座へ送金したことは、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、同法人の意思に基づくものであって、被控訴人法人が同人に対し、経済的な利得を与えたものと見るのが相当であり、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与であるといえるから、給与所得のうち賞与に該当すると解するのが相当であり、被控訴人法人と同人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ない。」と判示して、原判決を取り消し、認定賞与の課税は適法であるとの判断を下した。

③その他、さいたま地裁平成15年8月27日判決(税資253号順号9417)、同平成15年9月10日判決(税資253号順号9428, 9429)、東京高裁平成16年3月4日判決、仙台高裁平成16年3月12日判決等があるが、いずれも認定賞与の成立を認めている。

横領等による不法な金員の取得も、経済的利益の供与として、認定賞与に該当するというのが判例の大勢である。

(3) 上記(2)の①の京都地裁判決については、賛成する者も多い⁴⁾。占部教授は「税法上賞与となるのは、まず経済的利益があるか否か、あるとすればそれが臨時的なものであるか否か(法法35④かっこ書)、また会社役員に対して贈与契約(または責務の免除)を行ったか否かという課税条件を充足することが必要である」として、横領等の場合には、「金銭の交付(取得)という事実は存するが、なお会社が横領者(役員)に対して損害賠償請求権を有するにすぎず、この損害賠償請求権を放棄するときがはじめて所得税法183条1項にいう「支払」が存したこととなる⁵⁾」として、認定賞与の成立を否定する。すなわち「支払」を「適正な経理手続を経た支払」に限定的に解釈しようとするものである。

しかしながら、このような見解については、文理上そのように解すべき根拠がなく、かえって、違法ないし不法な利得であっても課税所得を構成するとされる現行の所得概念を前提とする以上、給与等についてのみ適正な経理処理により支払われたものに限定するという理論が成立しないことは明らかである。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。

したがって、代表者等による横領等については、認定賞与が成立すると解される。

V 問題となる領域（3）－簿外所得と認定賞与－

1. 簿外所得と認定賞与

法人が売上除外や、仮装経理で得た簿外の所得を役員個人が利得したものととして、認定賞与とするためには、役員がその所得を利得したという認定が必要である。しかしながら、簿外の所得であり、相手方の協力を期待できない状況下で、課税庁がどの程度立証できるかが問題である。

（1）簿外所得と認定賞与については、荻野豊氏による詳細な判決の分析があり⁶⁾、それによれば以下のような共通する基準がある、と述べている。

- ① 法人に簿外の所得（資金）が存在すること。
- ② 法人の簿外所得に見合う法人の預金その他の資産が、合理的な調査を尽くしても発見されないこと。
- ③ 当該法人が代表者とその親族によって支配される個人的会社ないし同族会社であること。
- ④ 当該法人の代表者およびその補助者において、簿外所得の処分について納得するに足る合理的な説明をしないこと。
- ⑤ 当該法人の代表者が法人の簿外収益に係る収益を受領し、あるいは、簿外預金等を事実上自由に出し入れできる等支配管理の事実があること。
- ⑥ 法人の代表者個人の家計について、次のような事情があること。
 - イ 法人の資金を代表者個人の家計ないし私的用途に支出した事実のあること。
 - ロ 法人の資金不足の場合には、法人代表者個人から資金の融通があり、法人の資金に余裕を生じた場合には、その融通資金の返済がされること。また、これとは逆に、代表者個人の家計に資金需要がある場合、当該法人から資金の融通があり、代表者個人の資金に余裕を生じた場合に、その返済がされること。
 - ハ 当該法人の代表者又はその親族について、個人の所得（代表者としての報酬、資産の賃貸料）によっては説明のできない純資産増加および消

費支出が存在すること。

(2) また、齊藤稔氏も裁判例が採用した賞与支給事実の推認に係る認定事実として、①簿外所得の存在、②簿外所得に見合う資産の未発見、③個人的会社ないし同族会社であること、④代表者等から合理的な説明のないこと、⑤代表者による簿外資金等の管理支配の事実、⑥代表者等の純資産の増加等の存在、等を列挙し、これらの要素は相互に補完し補強する機能をもつとしている⁷⁾。

2. 判例の状況

①福島地裁昭和46年4月26日判決(税資62号598頁・行集22巻11・12号1733頁)は、「会社に帰属すべき営業権の譲渡代金は会社の収入に計上されていないところから、右金員は現実に受領した会社代表者が費消したものと推認すべく、このような場合、会社が右金員を受領したうえ、これを会社代表者に支給したものと同一の効果があるから、その支給が定期の給与あるいは退職金として支給したものと認められない以上、賞与として支給したものと解するのが相当である。」

②山口地裁昭和46年8月30日判決(税資63号387頁)は、「本件売上脱ろう金に見合う会社の預金ないし別途保管金が発見されず、本件全証拠によるも右脱ろう金が会社の用に供されあるいはその保管にかかっている事情が認められず、原告会社は代表取締役を事実上の支配者とする同族会社であり、右代表者本人は収税官吏の聴聞に対し昭和40年度の売上脱ろう金を私用に供したことを自陳していることなどを総合考慮すれば、本件売上脱ろう金は代表者個人が自己消費したものと推認できるから、これを代表者に対する賞与と認定した源泉徴収所得税の納税告知処分は適法である。」

③ 同 旨 (広島高裁昭和49年12月9日判決・税資77号621頁)

④東京地裁昭和47年10月30日判決(税資66号793頁)は、「会社の簿外売上金を受け入れた個人名義預金の払戻累計額のうち、使途不明の部分の金額は、当該預金を自由に出し入れしうる地位にあった会社代表取締役に帰属したも

のとして、これを会社から、代表取締役を支給した賞与であると認定した課税処分は相当である」

⑤ 同 旨（東京高裁昭和50年12月24日判決・税資83号778頁）

⑥前橋地裁昭和48年3月13日判決（税資69号642頁）は、「原告会社およびその同系会社に帰属する簿外預金から引き出された金員が両会社の代表者を兼ねる個人の証券投資の資金に充てられている場合、原告会社が役員賞与を支給したものとして源泉徴収所得税を徴収する処分は適法である」

⑦福岡高裁昭和52年9月29日判決（税資95号702頁・行集28巻9号1029頁）は、「凡そ代表者の個人会社ないし同族会社と目される法人の簿外資産から生じた使途不明金については、首肯するに足る合理的な使途の説明がない限り、原則として、当該使途不明金は、これを代表者個人に対する臨時的給与即ち賞与金と推認するを妨げないというべきところ、本件において、被控訴会社が代表者を中心とする個人会社ないし同族会社であること、代表者が会社の経理、営業等経営の一切につき実権を掌握していたこと、および代表者とその補助者は使途不明金につき首肯納得しうる説明をしなかったこと等の諸事情に照らせば、当該使途不明金は、代表者に対して支出された臨時的給与、即ち賞与と認定し、その支給日を現実の支出日又は事業年度終了の日から二か月を経過する日と認定した本件源泉徴収所得税の納税告知処分及び申告所得税の更正処分は適法である。」⁸⁾

⑧広島地裁昭和53年3月31日判決（税資97号1232頁・シュトイエル196号31頁）は、「パチンコ業を営む同族会社の代表者らにその所得によっては説明のつかない多額の預金増加及び資産取得の事実がある場合、右同族会社の売上除外金を右代表者に賞与として支給したものと推認すべきである」

⑨高松地裁昭和54年6月21日判決（税資105号756頁）は、「原告会社は、代表者の同族会社で、同人においてすべての経理を掌握していたものであるから、右簿外資産たる定期積立金払戻金の使途不明金50万円については、首肯するに足る合理的な使途の説明がない限り、これを原告会社代表者に対する臨時的給与、すなわち賞与として支給されたと推認して差し支えないとい

うべきである。』

⑩東京地裁平成元年7月26日判決（税資173号386頁）は、「原告宗教法人の投資信託の売却代金は、原告の代表役員たる住職の私的な費用の支払に当てられたものと認められるから、原告が住職に対し賞与を支給したものと解される」

⑪浦和地裁平成2年2月26日判決（税資175号684頁）は、「原告会社の代表者が売上除外金を管理支配し、自由に費消していた場合、右除外金のうち費途不明の金額を、右代表者に対する役員賞与と認定した源泉所得税の納税告知処分が適法である」

⑫東京高裁平成2年4月19日判決（税資176号616頁）（⑩の控訴審）は、「控訴人（寺院）の財産である投資信託の売却代金について、控訴人の代表役員は自己の預金口座に入金し、かつ、それを自己の用に供していたのであるから、右入金は控訴人からその代表役員に対して支払われた認定賞与であるとしてなされた、控訴人に対する本件告知処分は相当である」

⑬静岡地裁平成3年6月28日判決（判例時報1402号41頁・税資183号1019頁）は、「原告会社は、実質上その代表者が経理、営業等経営の一切を支配しているいわゆる同族会社であって、原告会社の美顔器等の売上金の大半については、代表者が売上除外金として管理し、それを自由に費消ないし流用しうる立場にあり、原告会社には右売上除外金に対応する預金その他の資産の増大はなく、他に原告会社のため交際費等の経費として支出されたと認めべき根拠はないというほかなく、逆に、代表者の原告会社に対する多額の貸付金についての原資は不明であるうえ代表者は、帳簿上不正処理をして原告会社の預金を自己のため費消ないし流用するなど原告会社の資金と代表者個人の資金を混同していたものというべきであるから、原告会社の右売上除外金は、その代表者に対して支出された臨時的給与、すなわち賞与であると推認するのが相当である。』⁹⁾

⑭仙台高裁平成7年3月31日判決（税資213号372頁）は、「納税者が学校法人の理事長として実権を握っていたことから、課税庁主張の簿外剰余金は納

税者が管理していたことが認められ、納税者がその支払内容を明らかにしない以上、課税庁がこれを納税者に対する賞与として認定したことは相当である」

⑮前橋地裁昭和55年4月15日判決（税資113号12頁）は、「一般に、会社の簿外売上を預入した個人名義の預金の払戻のうち使途不明の部分の金額は、当該預金を自由に出入れできる地位にあった会社代表取締役等に帰属したものととして、これを会社から代表取締役等に支給した賞与であると認定することは、経験則に則するところである。従って、本件仮名預金には原告の簿外売上が預入されているので、払戻のうち使途不明の部分の一部は原告から代表者個人に支給した賞与であると認定することができる。しかし、本件仮名預金は原告の簿外売上だけが預入されたのではなく、原告の公表帳簿に計上されている売上及び代表者個人の余剰金も預入されているので、本件仮名預金の払戻のうち使途不明の部分の金額全額を原告から代表者個人に支給した賞与であると認定することはできないし、また、本件仮名預金の預入のうちの原告の簿外売上の金額を確定できないので、右預金の期中減少額に限定して原告から代表者個人に支給した賞与であると認定することもできないことになる。」

⑯東京高裁昭和56年6月19日判決（税資117号675頁）は、「会社の簿外預金である本件通知預金の払戻金につきこれを会社代表者個人の認定賞与と認めるには、右払戻金を会社代表者において取得した事実、少なくとも同人において取得したと合理的に推認することができる事実について、課税当局においてこれを主張、立証する必要があるところ、本件において課税庁が右払戻金が会社代表者個人に帰属すべきものと推認する事実として主張する代表者個人の第三者に対する貸付金及び定期預金の増加の事実については、推認の根拠が必ずしも十分とはいえず、定期預金は、右通知預金の払戻の時から八か月ないし一年以上も後に設定されたものであり、その定期預金の源資が明らかでないとはいえ、本件払戻金の管理が明確にされない限り、たやすく右払戻金をもって定期預金を設定したものと推認することはできない。結局、本件払戻金の使途は不明であり、これを会社代表者が取得し費消したものと

認めるには足りないから、本件認定賞与に係る源泉徴収所得税の納税告知処分は違法である。」

⑰東京高裁昭和58年3月28日判決（税資129号785頁）（⑮の控訴審）は、「一般に会社の簿外売上を預入した個人名義の預金の払戻のうち使途不明の部分の金額は、当該預金を自由に出入できる地位にあった会社代表取締役に帰属したものと見て、これを会社から代表取締役に支給した賞与であると認定することは、経験則に則するところである。従って、本件仮名預金には被控訴人の簿外売上が預入されているので、払戻のうち使途不明の部分の一部は被控訴人から代表者個人に支給した賞与であると認定することができる。しかし、本件仮名預金は被控訴人の簿外売上だけが預入されたのではなく、被控訴人の公表帳簿に計上されている売上及び代表者個人の余剰金も預入されている可能性が強く、したがって、反面本件仮名預金の払戻の中に公表帳簿に計上された仕入れに当てられたものの存在も否定できないもので、本件仮名預金の払戻のうち使途不明の部分の金額全額を原告から代表者個人に支給した賞与であると認定することはできないし、また、本件仮名預金の預入のうちの被控訴人の簿外売上の金額を確定できないので、右預金の期中減少額に限定して被控訴人から代表者個人に支給した賞与であると認定することもできないことになる。」

3. 判例の認定基準

上記の判例を概観してみると、①簿外所得が存在すること、②簿外所得に見合う簿外資産が不存在であること、③代表者等の個人会社ないし同族会社であること、④代表者個人の私的消費の事実の存在、⑤簿外預金等の管理を代表者が自由自在にしていること、⑥代表者個人等に資産取得の事実があること、⑦代表者等から納得のゆく説明がされないこと、等が認定の基準として用いられていることが判明する。

これに対して、認定賞与と認めなかった判決は、簿外預金の払戻金と代表者個人の預金等の増加の事実が結びつかない（⑱東京地裁判決）、簿外売上

と公表帳簿記載の売上が混在した預金であること（⑮前橋地裁判決、⑰東京高裁判決）を理由としている。⑱東京地裁判決の事実認定については、本件の事実関係からすると厳格な立証を要求するのは実態にそわないとの批判が多い¹⁰⁾。

簿外所得を、役員個人が利得したとして賞与と認定するためには、いくつかの間接証拠を組み合わせて支給事実を推認しているものであり、課税庁が一定の証明を行った場合には、事実を知る立場の納税者側からの納付するに足る反論が行われぬ場合には、証明責任を転換することが必要であると考える。多くの判例も、そのような見解に立っていると思われる。

VI 源泉徴収義務

1. 源泉徴収義務

所得税法183条(源泉徴収義務)1項は、居住者に対し国内において28条(給与所得)1項に規定する給与等の支払をする者は、その支払の際、その給与等について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない、と定め、支払者が源泉徴収義務を負うことを規定している。

源泉徴収による所得税の納税義務は、その支払の時に成立し、特別の手續を要しないで確定する(自動確定の国税)とされている(国税通則法15条2項、3項)。そして、源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者(源泉徴収義務者)は納税者とされている(同法2条5号)。

また、給与等の受給者は、源泉徴収義務の裏返しとしての源泉納税義務を負担するが、源泉所得税の納税に関しては国との法律関係を有するのは支払者のみで、受給者との間には直接の法律関係は生じないものとされている(最高裁第三小法廷平成4年2月28日判決・民集46巻2号77頁・税資188号321頁)。

2. 問題の所在

源泉徴収による所得税について、自動確定の国税として、給与等の支払者に源泉徴収義務を負担させていることに対して、特に認定給与の場合には、源泉徴収義務を負担させるのは不適當であるという議論がある¹¹⁾。

松沢教授は、「源泉で課税される場合には、課税要件が明確であること、外形的に支給額が明白であることを要し、そこに何らかの徴税義務者において課税要件事実の認定に少なからざる判断過程が必要とされる場合には、たとえ所得税法上は給与に入るとしても、源泉課税上は別個に考えその対象となり得ないと解すべきものではなかろうか。」と述べている¹²⁾。

福家教授も、「このような場合、すなわち、ある所得が源泉徴収制度の適用対象となるか否かについて疑義があるばあい、どのように解釈するかについては見解が必ずしも一致していない。しかし、源泉徴収制度が徴税と納税の便宜的制度として、ある所得に対する国税が自動確定すると言いうるほどに客観的にその適用対象性が明確であることを前提に、すでに、検討した法的擬制がはたらき機能することに鑑みれば、源泉徴収制度は上記のような場合は適用されず、当該所得に対する国税一般の原則的な確定・納付の手続が適用される、と解釈すべきであろう。」と述べている¹³⁾。

また、横領等について、三木教授は「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」としており¹⁴⁾、占部教授も同様の見解を述べている（前記Ⅳの6（3）参照）。

3. 判例の状況

（1）上記の学説と同様な見解に立つと見られるのが、以下の京都地裁平成15年9月20日判決（税資252号順号9198）である。

「理事長の行為は、法人の金員の横領行為であり、しかも原告法人としては、支払者として、理事長からその所得税を天引きにより徴収する余地はなかったもので、所得税法が予定しているように原告法人が理事長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。

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に支払ったと見るのは無理であると考えられる。原告の源泉徴収による納税義務は、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。」と判断して認定賞与に対する納税告知処分を取り消した。

（2）これに対して、控訴審の大阪高等裁判所は、以下のように判断して、原判決を取り消して納税告知処分は適法とした（大阪高裁平成15年8月27日判決・税資253号順号9416）。

「所得の受給者が源泉徴収義務者から不法に領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いを、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、不法利得のばあいにおいて、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。」

（3）法人の役員の横領行為と源泉徴収の関係については、さいたま地裁平成15年8月27日判決（税資253号順号9417）も、「横領等の被害者たる法人は代表者に対して不法行為、不当利得又は債務不履行を原因とする損害賠償請求をすることにより損害の回復を図ることができ、その損害回復が実現したときは給与（賞与）の支払いはなかったものとして源泉徴収にかかる租税について更正請求ができると考えられる。また少なくとも、源泉徴収義務者は国に源泉徴収の差額を追加納付又は徴収されたばあい、その差額について所得の受給者に求償することができる（所得税法222条）。そして、安価な徴税

費により公平・漏れなく確実に所得税の確保を図るという源泉徴収制度を定めた所得税法の趣旨に徴すると、法人から法人の役員等に対し利益の移動があり、給与（賞与）の支払いがあったと認定される場合、支払者に原則的に源泉徴収義務を課し、支払者と受給者の精算の問題は両者の私法上の措置に委ねるということはそれなりに合理性があると認められる。なぜなら、法人から役員等に利益移動があったと認められる場合においても、それが横領等の不法行為となるかどうかは代表者や役員の権限行使の実情、利益移動の内容等に従い個々の事例ごとに千差万別であり、法人が役員に対する当該支出を追認したり和解したりすることもあり得る。そこで、このように法人の意思で役員等に対し利益移動が行われた場合でありながら、それが横領であるから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いい難い。」と判示して認定賞与に対する源泉徴収義務を認めた。

その他、同様の判決として、さいたま地裁平成15年9月10日判決(税資253号順号9428, 9429)、東京高裁平成16年3月4日判決、仙台高裁平成16年3月12日判決等がある。

4. 検討

(1) 認定賞与について源泉徴収義務を負担させないということについては、立法論としてはともかく現行の所得税法の解釈としては困難である。雄川教授が問題提起しているように、所得税法183条が源泉徴収の対象とする「給与等」を同法28条1項の「給与等」と一致せしめているからである¹⁵⁾。すなわち、「所得税法上給与とは雇傭契約またはこれに準ずる関係に基づいて使用者に従属して提供した労務の対価として使用者から支払を受ける給付（俸給、給料、賃金、賞与等その名称のいかんを問わない）であると解すべきである」（盛岡地裁昭和46年4月8日判決・行集22巻4号465頁・税資62号522頁）とされ、また、「所得税法28条1項にいう「これらの性質を有する給与」

とは、単に雇傭関係に基づき労務の対価として支給される報酬というよりは広く、雇傭またはこれに類する原因（例えば、法人の理事、取締役等にみられる委任または準委任等）に基づいて、非独立的に提供される労務の対価として、他人から受ける報酬及び実質的にこれに準ずべき給与（例えば、各種の経済的利益等）をいうと解すべきである」（京都地裁昭和56年3月6日判決・行集32巻3号342頁・税資116号480頁）と判示されているように、法人から受ける役務の対価たる経済的利益は、所得税法28条1項により給与所得に該当し、同法183条により源泉徴収の対象となる。

（2）「給与等の支払」の判断基準については、「給与等の支払いとは、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かというような支払者の主観的意思とはかかわりなく決せられるべき事柄であって」（東京地裁昭和53年5月25日判決・税資101号428頁・シュトイエル195号27頁）、「（賞与として支給する）意思を必要とするとなると臨時的な経済的利益付与者の恣意を許すこととともなって、画一的であるべき課税上も適当でなく、賞与かどうかは経済的利益付与の客観的性格によって判断すれば足る」（前掲Ⅳの5.（2）①広島地裁判決）とされ、さらに「ある給付が給与所得に該当するか否かは、給付の性格等を客観的に検討して、労務又は役務の提供の対価と評価されるか否かにより判断すべきであって、受給者の認識、使途如何によりその認定に影響を及ぼすべきものではない」（東京地裁昭和52年7月27日判決・行集28巻6・7号753頁・税資95号753頁）と判示されているように、支払者及び受給者の主観的意思ないし認識とは関係なく、経済的利益付与の性格を客観的に判断すべきものと解されている。

（3）問題となっている、判断の困難性については、例えば低額譲渡等については、法人の側に第一次的判断権があり、低額譲渡であると判断した場合には、それに適合した会計処理をすれば良いのであり、法人において事実認定と法律解釈の誤りさえなければ、徴収すべき税額の計算も本来容易になされることになる。会社法361条は現物給与も役員報酬に該当する旨規定し、定款や株主総会の決議により支給すべきものとしており、会社法や企業会計

においても、法人の役員に対する経済的利益の供与には恣意性を排除した慎重な判断が求められているところである。税法だけが法人と役員取引について慎重な判断を求めている訳ではなく、判断の困難性というのは理由にならないと考えられる。

(4) 次に、横領等についてであるが、上記さいたま地裁判決が判示しているように、法人から役員等に利益移動があったと認められる場合においても、それが横領等の不法行為となるかどうかは個々の事例ごとに千差万別であり、法人が役員に対する当該支出を追認したり和解したりすることもあり得る。法人の意思（すなわち役員の意味）で役員等に対し利益移動が行われた場合に、横領等の理由から、源泉徴収義務を免除するのを認めるのは税負担の不公平を招きかねず、不合理である（従業員による横領等とは事情が異なる）。租税債権者である国においては、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ついて、それが法人の内部規定等に違反しているか否かは不可知な事柄であり、経済的利益の供与の有無は客観的に判断されるべき性質のものであることは明らかである。自動確定の国税である給与所得に対する源泉徴収義務が、法人の支払手続（意思決定に瑕疵があって取消等の可能性が存する場合）によっては源泉徴収の対象から除外が可能となるというのは、そもそも自己矛盾である。したがって、横領等の犯罪行為の場合でも、源泉徴収義務は成立すると解するのが、現行制度の解釈としては妥当である。品川教授も、「問題になるからと言って直ちに「支払」それ自体を否定してしまうと、経済的利益を課税する税務上の規定が無意味となる。」と述べて一審判決を批判している¹⁶⁾。この点は、大阪高裁判決の言うように「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」。

おわりに

認定賞与と源泉徴収義務については、かねてから個人的な関心事であった。一度は研究したいと念願してきたが、山口大学を退職する寸前に何とか論文にまとめることができた。

本稿は、過去の集積された判決と先人の成果に乗って、論文になったものというのが正解かもしれない。法人の設立が容易になり、経済活動が法人を主体に行われる状況が加速されている現在の取引社会において、経済活動の成果たる法人の収益を株主や役員に配分する手続が重要となってきた。認定賞与についても、用語の問題は別として、昭和25年以後の課税実務の積み重ね（前掲Ⅰの2. 認定賞与の沿革）があり¹⁷⁾、その重要性は減少することはないと考えられる。まだ研究は、緒についたばかりであり、今後、更なる前進を図ることが求められている。

注

- 1) 本判決の評釈として、青柳達朗「法人が役員に資産を低廉譲渡した場合の法人税法22条2項の「収益の額」と当該経済的利益についての源泉徴収義務」（税理36巻10号）240頁。
- 2) 以下の判決を評釈したのとして、大淵博義「裁判例・判決例からみた役員給与・実際費・寄付金の税務」（改訂増補版）212頁以下。
- 3) 本判決の評釈として、品川芳宣「社会福祉法人理事長に対する認定賞与と源泉徴収義務」（同「重要租税判決の実務研究」（増補改訂版）所収）371頁。
- 4) 三木義一・上西左大信「理事長の横領と源泉徴収義務」（三木義一他編「[租税]判例分析ファイルⅠ（所得税編）」所収）321頁以下、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」（三木他編前掲書所収）343頁以下。
- 5) 占部他前掲注4）361頁、365頁。
- 6) 荻野豊「税務における事実認定（再論）」（上）（国税速報3896号）5頁。なお、本論文の（中）（下）は、それぞれ国税速報3897号、3900号に掲載されている。
- 7) 齊藤聡「使途不明金と役員賞与」（租税判例百選（第3版）所収）85頁。
- 8) 本判決の評釈として、大淵前掲注2）197頁以下。
- 9) 本判決の評釈として、山田俊一「使途不明の売上除外金と役員賞与」（JTRI 税研106号「最新租税基本判例80」所収）100頁、大淵博義「売上除外金の使途不明金と認定賞与」（同「法人税法の解釈と実務」336頁以下）、品川芳宣「売上除外金の使途不明と役員賞与

の認定」(同前掲書所収) 365頁。

- 10) 大淵前掲注2) 200頁以下, その他本判決の評釈として, 堺澤良「本件判例研究」(ジュリスト788号) 114頁, 小川英明「使途不明金と認定賞与」(昭和56年行政関係判例解説) 299頁。
- 11) 村上義弘「源泉徴収の法律関係と納税の告知」(租税判例百選(第3版)所収) 170頁。
- 12) 松沢智「新版租税実体法」(補正版) 388頁。
- 13) 福家俊朗「源泉徴収制度の法的論理構造の検討—租税法法律関係と源泉徴収制度—」(租税法研究11号所収) 112頁。
- 14) 三木前掲注4) 328頁。
- 15) 雄川一郎「源泉徴収に関する訴訟」(租税法研究2号所収) 141頁。
- 16) 品川前掲注3) 376頁。
- 17) 認定賞与という用語は, 「所得税に関する基本通達について」(昭和26年1月1日直所1-1)608において「いわゆる認定賞与」として使用されている。