

論 説

横領等の不法行為と帰属を巡る一考察

国税庁広報広聴官  
脇 本 利 紀

SUMMARY

法人がその役員や使用人による横領等の不法行為により損害を受けていることを課税調査中に把握されることがある。

このような役員又は使用人による横領等の不法行為と税務を巡る問題については、損失に基づく損害賠償請求権が法人に帰属するとすれば、その損害賠償請求金をいつ計上するのか、法人の役員又は使用人の行為を「納税者の行為と同視し得る」として重加算税を賦課できるかなどの論点から検討されてきたが、役員又は使用人が行う不法行為は秘密裏に行われるのが一般的であり、多岐にわたる不正な行為から構成されていることから、実務上、課税関係を判断するための証拠を収集するには困難を伴うことが多い。

そこで本稿は、利得の帰属が争点となった判決等に依拠し、実質所得者課税の規定を「事実認定規範」として解釈するとの問題意識の下、役員又は使用人による横領等の不法行為に起因した利得が法人に帰属するのか、不法行為者個人に帰属するのかに係る事実認定の枠組みについて検討を行うものである。(平成 26 年 3 月 31 日税務大学校ホームページ掲載)

( 税大ジャーナル編集部 )

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、  
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解  
を示すものではありません。

目 次

はじめに	108
1 いわゆる不法所得の課税について	109
(1) 実質所得者課税の原則	109
(2) 不法所得に対する課税	109
2 帰属が争点となった事例分析及び課税関係	110
(1) 事例分析	111
イ 取締役が行った他社の簿外資金捻出の協力行為に対する対価等が法人(会社)に帰属するとした事例	111
ロ 従業員が受領したリベートが当該従業員に帰属するとした事例	114
(2) 横領等の不法行為が介在した事例における課税関係の検討プロセス	116
3 検討	117
(1) 横領等の発生の有無(事実認定)	117
イ 不法行為の状況	117
ロ 事業関連性	117
ハ 使用名義等	117
ニ 金員の管理	118
ホ 金員の使途	118
ヘ 法人側のメリット	118
ト 取引先等関係者の認識	118
チ 金員授受の状況	118
(2) 損害賠償請求権の確定の有無(事実認定)	119
イ 重要な権限を有しているなど法人の行為と同視できるとの立証(事実認定 - )	120
(イ) 行為者の地位と権限	120
(ロ) 代表者等の認識	121
ロ 不正行為の防止(認識)が可能であったことの立証(事実認定 - )	121
ハ 不法行為者の保有資産等の状況(事実認定 - )	122
(3) 隠ぺい・仮装の事実(事実認定)	122
おわりに	124

はじめに

法人がその役員や使用人による横領等の不法行為により損害を受けていることを課税調査中に把握されることは課税実務上見受けられ、その場合には、隠ぺい・仮装行為を伴うことが多く、当該不法行為に基づく損害賠償請求金の益金算入の適否及び重加算税賦課の

問題とあいまって、それが法人の行為か、当該役員等個人の行為なのかが争われることがある。例えば、仕入担当者が商品価格に上乗せするなどにより受領したリベート等金員を当該法人の収益に計上せず、また、自らの所得としても申告していないケースがその典型例であろう。

納税義務は、「課税物件がある者に帰属することによって成立し、課税物件の帰属した者が納税義務者」となり、一般に「この課税物件と納税義務者との結びつきを、課税物件の帰属」という<sup>(1)</sup>が、上記の典型例に照らすと、このリベート等金員が当該法人に帰属するのであれば、各事業年度の益金の額に算入すべきものであり、これらを益金の額に算入しなかったことについて納税者である当該法人の「隠べい・仮装」と認められる事実があれば、法人税や消費税については是正を行うとともに重加算税の賦課決定処分が行われることとなる。また、当該法人にとってこの金員は横領等による損失となり、同時に当該法人には横領等に係る損害賠償請求権が発生することとなる。これに対して、このリベート等金員が仕入担当者である個人に帰属するものであれば、そのことによる当該法人の損害賠償請求の可否は別にして、当該個人に対して課税処分を行うこととなる。

さて、横領等の不法行為と税務を巡る問題については、その損失に基づく損害賠償請求権が法人に帰属するとすれば、その損害賠償請求金をいつの時期に計上するのか<sup>(2)</sup>、当該法人の役員又は使用人の行為による過少申告に関して「納税者の行為と同視し得る」として国税通則法第 68 条第 1 項に規定する重加算税を賦課したことが適法か<sup>(3)</sup>、法人の代表者が法人の資金を不正に引き出して得た利得は給与所得に該当し、当該法人は源泉徴収義務を負うことになるのか<sup>(4)</sup>、という論点等から検討されてきたが、役員や使用人が行うこれらの不法行為は秘密裏に行われるのが一般的であり、また、帳簿の改ざんや帳票の破棄等多岐にわたる不正な行為から構成されていることから、実務上、不法行為に係る事実関係を把握し、利得の帰属に係る課税関係を判断するための証拠を収集していくには困難を伴うことが多い。

そこで本稿は、帰属が争点となった判決等

に依拠し、実質所得者課税の規定を「事実認定規範」<sup>(5)</sup>として解釈するとの問題意識の下、役員や使用人による横領等の不法行為に起因した利得が法人に帰属するのか、役員等不法行為者個人に帰属するのかに係る事実認定の枠組みについて検討を行うものである<sup>(6)</sup>。

## 1 いわゆる不法所得の課税について

### (1) 実質所得者課税の原則

所得の帰属について、その名義（形式）が実質と異なる場合、どのように考えるべきか。法人税法は、第 11 条（実質所得者課税の原則）で「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する法人に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」と規定し、所得税法においても第 12 条で同様の規定を置いている。

実質所得者課税の原則を巡っては、法律上の権利関係に即して所得の帰属を判定すべきであるとの考え方（法律的帰属説）と経済的な支配関係に即して判定すべきとする考え方（経済的帰属説）がある。実質所得者課税の原則は、所得の帰属について名義（形式）と実質が異なる場合に、所得の帰属者を明らかにすることによってはじめて名義（形式）にかかわらず実質により解決を図ろうとするものであるとすれば、反証がない限り、名義（形式）と実質は同一であるとの推定が働くと考えられるべきであろう<sup>(7)</sup>。

### (2) 不法所得に対する課税

次に、収益、収入に関しては、法人税法第 22 条（各事業年度の所得の金額の計算）、所得税法第 36 条（収入金額）で規定されているが、横領等の不法行為による所得も課税の対象になるかについては規定されていないし、個別の規定も存在しない。

詐欺、横領、背任などの犯罪により得られたいわゆる不法所得が課税の対象になるかについては、一般に「利得に対する支配管理性」あるいは「利益享受の確実性」を基準として、これらを満たす場合には課税することが妥当であるとされている。

利息制限法に違反して収受された制限超過利息等が課税の対象になるかについて最高裁判昭和 46 年 11 月 9 日判決は、「課税の対象となるべき所得を構成するか否かは、必ずしも、その法律的性質いかんによって決せられるものではない。当事者間において約定の利息・損害金として授受され、貸主において当該制限超過部分が元本に充当されたものとして処理することなく、依然として従前どおりの元本が残存するものとして取り扱っている以上、制限超過部分をも含めて、現実に収受された約定の利息・損害金の全部が貸主の所得として課税の対象となるものというべきである」と判示している<sup>(8)</sup>。

上記の考え方は、背任や横領による利得についても適用されており、東京地裁昭和 59 年 7 月 17 日判決は、「所得発生の有無は、その原因となる行為の適否に関係なく、横領された財物であっても、それが現実に横領した者の支配管理にはいった以上、所得税法 36 条 1 項にいう収入金額に含まれるものと解するのが相当」と判示し<sup>(9)</sup>、また、東京地裁昭和 61 年 3 月 6 日判決は、「所得に対する課税は、現実に経済的な利益を享受している状態に着目し、これに担税力を認めて税の負担を求めるものであって、利益を生じこれを保持する原因となった行為の適法性や有効性とは直接の関連性を有せず、ただ所得を認むべき基礎となる利益享受の事実状態の確実性、安定性を考えるにあたって、右の収入の基因となる行為の性質、態様が斟酌されるに過ぎないと解される」と判示している<sup>(10)</sup>。横領や背任等の不法行為による利得は直ちに所得を構成するものではないが、支配管理などの状況

を認定の上、判断を行う必要があることとなる。

このように横領等に起因するいわゆる不法所得については、講学上、「合法的利得のみでなく、不法な利得も課税の対象となると解すべきである。なお、不法な利得は、利得者がそれを私法上有効に保有しうる場合のみでなく、私法上無効であっても、それが現実に利得者の管理支配のもとに入っている場合には、課税の対象となると解すべき」<sup>(11)</sup>とされている。

2 帰属が争点となった事例分析及び課税関係  
さて、上述したとおり、法人税法上、収入（益金）に関する規定は同法第 22 条第 2 項に定められているが、横領等の不法行為があった場合にどのように取り扱うかなどの個別の規定は存在しない。

横領等の不法行為により金員を得た事例を検討するに当たっては、当該行為者がその法人の役員や使用人である以上、当該行為に係る法律効果はまずは法人に帰属すると考えられる。実質所得者課税の原則で論じたように、反証がない限り、名義（形式）は実質的にもそのとおりであるとの推定が働くからである。

他方、一般に役員や使用人の行為の効果は法人（納税者）に及ぶのは、法人が委任・雇用契約に基づき、これらの者に権限を付与しているからであり、役員や使用人が権限を越えて行った行為は原則として法人にはその効果は及ばないとも解し得る。そうすると役員等の横領等の不法行為を法人の行為であるとして法人に帰属すると主張するためには当該行為に関して役員等の権限の範囲内の行為であったことを立証する必要があるが、横領等の行為を役員等の権限として付与することはありえない。しかし、使用人や役員の地位や立場・権限、法人の代表者等からの実質的な委任等の状況等から見て、その与えられた権限を利用したものであるなどの場合は、これ

らの者の行為は法人の行為と同視できる場合もあるだろう。

以下、不法行為者が役員（取締役）であるケース、使用人（料理長）であるケースについて帰属が争点となった裁判例に基づき検討を進めることとする。

（1）事例分析

イ 取締役が行った他社の簿外資金捻出の協力行為に対する対価等が法人（会社）に帰属するとした事例

（イ）岡山地裁平成 19 年 5 月 22 日判決（以下、「岡山地裁判決」という。）<sup>(12)</sup>

本事例にはいくつかの不正取引のルートが存在しているが、東京営業所の統括責任者で

ある取締役（以下、「丁」という。）が、他社（以下、「D」という。）の簿外資金捻出に協力し、見返りとして架空売上の一部を協力金として受領した裏金捻出のためのルート（以下、「Dルート」という。）に係る原告（法人）と被告（処分庁）の主要な主張を対比すると以下のとおりとなる。法人（会社）側は、取締役が個人的に金員（協力金）を得るために代表者等に無断で実行したもので、当該法人は全く関与していないなどとして当該取締役に帰属するとの観点から主張しているのに対し、処分庁側は、金員（協力金）の受領を含めた一連の行為は当該法人の行為と同視できるとして法人に帰属するとの主張を行っている。

原告（法人）の主張	被告（処分庁）の主張
<p>行為者丁が関係者と共謀してDの資金を詐取した事案であり、原告は関与していない。 原告代表者は裏金作りの説明を受けておらず、これを認識していなかった。</p>	<p>行為者である当該取締役丁は、会長、社長に対して本件架空取引を始めることを報告してその了承を得ており、本件架空取引の開始後も、同人らに適宜報告していた。</p>
<p>原告の名前と帳簿が利用されたのは部分的にすぎず、帳簿を汚されただけで、裏金の帰属主体ではない。 本件架空取引は行為者丁個人の不正な行為である。 代表者が架空取引の合意を行ったものでもないし、原告が裏金を必要としていた事情や本件協力金を受領した事実もない。 本社関係者は丁の不正を認識できなかった。</p>	<p>経理上、出金はすべて本社が行っており、代表者、経理担当者等の承認印がなければ出金できない。 審査体制が確立していたこと、3年半の間に多額の支払がなされたことを考慮すれば、代表者等の了承を得ることなく独断で裏金の捻出を行うことは不可能である。</p>
<p>原告が丁に任せていたのは正当な営業経営に関する権限であり、不正な金員である本件協力金の捻出、管理、処分までも任せていたことはない。</p>	<p>行為者丁は当該法人の常務（後に専務）取締役であり、東京営業所責任者として営業販売活動を統括する重要な地位にあったものであり、丁の行った行為は会社の行為と同視できる。</p>
<p>丁自身も本件協力金を個人的な用途に使用したことを認めている。</p>	<p>本件架空取引は当該法人の正当な取引と変わらない外観を有しており、帳簿上利益としていた金員については当該法人自身の事業資金として消費している（当該法人にとって経済的実質を有していた）。</p>

本判決は、以下のとおり不法行為が組織的に行われたと評価し、本件協力金は原告である法人（会社）に帰属すると認めるのが相当とした。

本件架空取引の名目は、「原告の目的内の行為」であり、行為者丁個人の「取引であることを示す経理処理はなされて」いないことから、「原告が本件架空取引を行った外観を呈している上、原告が本件架空取引の金銭の移動につき相当程度関与していることは明らか」である。

不法行為者丁は、「当時、常務取締役（中略）であり、原告の経営にも名実ともに参画しており」、「東京営業所の最高責任者として、原告から同営業所の営業その他の業務全般を統括する権限を与えられていた」。

架空取引の計算は「原告に約 15%の利益が発生する仕組みとなっていたこと」、「協力依頼に応じることは、原告にとっても今後のDとの取引を継続していく上で一定の

メリットがあったこと」、「本件架空取引は、ゼネコンあるいはDの資金を簿外資金とするための隠れ蓑であり、原告に経済的損失が現実に発生することはないこと」、「本件協力金を東京営業所の社宅の家賃補助や交際費等の経費に使ったこともあったこと」から「本件架空取引は、原告に経済的損失をもたらすものではなく、むしろ、営業活動が円滑に行われて一定の利益をもたらすものであるということが出来る」。

「客観的にみれば、本件架空取引は、東京営業所が組織的にこれを推進していたものということが出来る」。

次に上記とは異なる不正の手口（以下、「Mルート」という。）に係る架空支払手数料についてであるが、不法行為を行った取締役によって詐取された損害につき損害賠償請求権の行使が可能に係る双方の主張は以下のとおりである。

原告（法人）の主張	被告（処分庁）の主張
<p>原告が丁に対する損害賠償請求権を取得し、これが益金を構成するとしても、丁は、当該損害賠償請求権が発生した事業年度において既に資力がなく、全額が回収不能であった。したがって、同損害賠償請求権の全額を本件各事業年度の損金に計上することができる。</p>	<p>原告は、本件架空支払手数料は丁に詐取された金員であり、これを詐取金として損金に計上できると主張するが、法人が詐欺による被害を被った場合には、当該年度に被詐取金を損金に算入すると同時に、損害賠償請求権を益金に算入すべきであるから、法人の主張は失当である。</p>

これについて本判決は、  
「丁の詐欺による不法行為によって原告の被った損害（本件架空支払手数料）は原告の当該事業年度の損金を構成するが、他方、当該損害に相当する原告の丁に対する不法行為に基づく損害賠償請求権が益金を構成する」。

「平成 8 年 5 月末までに丁に上記賠償をなす資力がなかったことが明白になったとは認められず、「原告の丁に対する上記損害賠償請求権が発生した平成 7 年 5 月期及び

平成 8 年 5 月期の各事業年度において、既に上記損害賠償請求権の実現不能が明白であったとは認められないから、原告は、上記各事業年度において、上記損害賠償請求権の全部又は一部を実現不能として損金に計上することはできない」。

と判示している。

次いで重加算税の賦課に係る双方の主張は以下のとおりである。

原告（法人）の主張	被告（処分庁）の主張
<p>国税通則法 68 条 1 項に該当するというためには、納税者たる法人に故意があることを要すると解すべきであるが、原告は、架空取引であることを知らずに丁のいうまま記帳させられたものであり、原告に故意はなかった。本件重加算税賦課決定処分は、課税要件を満たしていない違法な処分である。</p>	<p>取締役丁に自己図利目的があり、法人が裏金作りに関知していなかったとしても、原告の営業活動の中心となり、実質的にその経営に参画していた丁が隠ぺい・仮装行為をし、原告代表者が過少申告をしたのであるから、重加算税賦課の要件に欠けるところはない。</p>

これについて本判決は、

Dルートの架空取引に関して「本件架空売上及び本件架空仕入を仮装して計上し、本件協力金を計上せず隠ぺいしたことは、原告による仮装及び隠ぺいと同視されるから、かかる行為が、国税通則法 68 条 1 項の「国税の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、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出」したことに該当することは明らかである。」

Mルートに係る架空支払手数料に関して「直接的には丁が仮装して計上したものである」が、本件架空支払手数料について代表取締役会長等法人の幹部は「L（筆者注：不正取引に協力した会社のこと。）名義の請求書が便法として使うだけの架空の請求書

であり、この請求書に応じて原告の資金をL口座に振り込んで原告の裏金を形成することを認識していたものであり、丁の仮装行為を、承認していたと認められる。そうすると、原告がMルートに係る本件架空支払手数料の支出を仮装したと認められ、かかる行為が国税通則法 68 条 1 項の「仮装し」に該当することは明らかである。」と判示している。

（ロ）上記（イ）の控訴審である広島高裁岡山支部平成 20 年 1 月 31 日判決（以下、「広島高裁判決」という。）<sup>(13)</sup>

本件は控訴されたが、控訴審である広島高裁は、第 1 審を維持し、控訴を棄却している。上記（イ）と同様に「Dルート」に係る双方の主張を整理すると以下のとおりとなる。

控訴人（法人）の主張	被控訴人（処分庁）の主張
<p>簿外資金捻出に協力する行為は、職務権限外の行為であり、客観的に東京営業所の営業の一環とはいえない。</p>	<p>不法行為を行った取締役丁の隠ぺい・仮装行為は、関東地方において控訴人の営業に関する行為をなす包括的代理権を与えられていたという丁の地位・権限に照らし、控訴人の行為と同視することができる。</p>
<p>課税処分当たっては、取締役丁が与えられた権限外の行為について、取締役の行為を会社の行為として課税する法令は存在しない。実体的には取締役の権限外の行為であるが、「営業に関連するから」という理由や「客観的に営業の一環」であるからという理由で、取締役が行った権限外の行為を会社の</p>	<p>本件脱税協力金は、裏金作りのための行為者の隠ぺい・仮装行為に基因する収益であり、丁の隠ぺい・仮装行為は、客観的、形式的に見てその職務の範囲内に属することから、実質所得者課税の原則に照らし、控訴人に帰属することは明らかというべきである。取引によって生じた収益は、営業取引によ</p>

<p>「取引」と認定して、会社の所得として課税することを租税法上規定している条項は皆無である。</p>	<p>るものが営業外取引によるものか、合法的なものか不法なものか、有効なものか無効なものか、金銭の形態をとっているかその他の経済的利益の形態をとっているか等の別なく、益金を構成すると解されている。</p>
<p>代表者は本件が架空取引であることも、横領ないし詐欺という犯罪であることなど元より知らず、帳簿が仮装であることも知らず、申告額が正当なものと信じていた。仮に代表者が不審に思っても、それ以上の調査をすべき責任があるとはいえないから、代表者が調査をしなかったことが本件架空取引を認識していたことと同視することはできない。</p>	<p>仮に裏金作りに関して代表者らの認識が認められないとしても、関東地方において控訴人の営業に関する行為をなす包括的代理権を与えられていたという丁の地位、権限に照らし、控訴人の行為と同視することができる。</p>

広島高裁判決では、不法行為を行った取締役丁は、「代表権はなく、また、金員の支出に関する最終的な決裁権まではなかったものの、平成5年当時、常務取締役（中略）であり、控訴人の経営に名実ともに参画しており、社長であった乙、専務取締役であった丙に次ぐナンバー3の地位にあったものであること」、「東京営業所の最高責任者として、同営業所の営業その他業務全般を統括する権限を与えられていたことなどからすれば、控訴人の代表者であった乙がDルートに係る架空取引についての認識がなかったとしても、Dルートに係る取引は、控訴人の取引とみるべきであり、その取引の対価である本件協力金も、丁個人に帰属するものではなく、控訴人に帰属するものと認めるのが相当というべき」であるとしている。

なお、本判決は、Mルートに係る損害賠償請求権の計上については、「原判決は、Mルートについては、丁が控訴人に対して不法行為（詐欺）に基づく損害賠償責任があると認定しており、その事実認定に誤りがあるとはいえないところ、控訴人が詐欺の被害者であるとしても、このことが、本件架空支払手数料の支出相当額を損金として計上することがで

きないことに影響を与えるものでない」とし、重加算税の賦課については、「既に認定判断した丁の控訴人における地位・権限等からすれば、丁の本件における隠ぺい仮装行為は、控訴人の行為というべきであるから、原判決の上記判断に誤りがあるとも、憲法84条に違反するものとも認められない」と判示している。

ロ 従業員が受領したリポートが当該従業員に帰属するとした事例（仙台地裁平成24年2月29日判決）以下、「仙台地裁判決」という。）<sup>(14)</sup>

本事例は、旅館業等を営む法人の従業員である料理長が食材の製造業者から受領したリポートを法人（会社）の収益に計上せず、また、当該料理長自身の収入にも計上していなかったものである。

原告（法人）と被告（処分庁）の主要な主張を対比すると以下のとおりとなるが、法人（会社）側は、当該行為者の権限の内容、リポート授受の態様等から法人には帰属しないとの観点から主張しているのに対し、処分庁側は、リポート授受は当該法人の行為と同視できるとして法人に帰属するとの主張を行っている。



原告（法人）の主張	被告（処分庁）の主張
<p>食材購入の代理権は料理長が所属する調理課ではなく別の部署に与えられていた。</p>	<p>不正な行為を行った料理長は調理部門の責任者として重要な職責を担っており、拡大役員会議等に出席して食材の原価等について自らの判断で発言するなど、食材の納入業者の選定及び購入価格の決定に関して広範かつ包括的な権限を有していた。</p> <p>原告における入札制度が機能していなかった。</p> <p>納入業者は、料理長の権限を見込んで本件手数料を含むリベートを支払っていたものである。</p>
<p>リベート受領を禁止する旨を会社の内外に周知徹底した上、就業規則にも会社の許可なく職務上の地位を利用して金品等のもてなしを不当に受けたときは解雇する旨規定していた。</p>	<p>原告の代表取締役はリベート授受の慣行を認識していながら、リベートを禁止する具体的な防止策を講じなかった。</p> <p>リベート受領発覚後も就業規則に従って解雇することはせずに、依願退職させるにとどめていた。</p>
<p>会社の経営が苦しく、本件手数料を料理長に与えられるような財政状況になかった。</p>	<p>料理長らはリベート全体の3割程度を原告の備品購入等に使用しており、このことから本件手数料に係る収益は原告に帰属する。</p>

本判決は、「収益の帰属について、法人税法11条が、法律上収益が帰属する者が単なる名義人であって、それ以外の者が実質的に収益を享受する場合に、その者を収益の帰属主体とする旨を定め、消費税法13条も同様の規定を設けている趣旨（実質所得者課税の原則）に鑑みれば、本件手数料に係る収益が原告に帰属するか否かの判断に当たっては、本件手数料を受領した訴外ら（筆者注：不正な行為を行った料理長等のこと。）の法律上の地位、権限について検討するとともに、訴外らを単なる名義人として実質的には原告が本件手数料を受領していると見ることができるか否かを検討することが相当である」と一般論を述べた上で、

当該法人は、「本件食材の仕入に関して入札制度を採用」しており、料理長等には「仕

入業者の選定権限や仕入金額の決定権限は付与されていなかった」

「就業規則上、「会社の許可なく、職務上の地位を利用して、外部の者から金品等のもてなしを不当に受けた時」は解雇する旨の規定がある」ほか、料理長等を含む「従業員にもリベートの受領が禁止されている旨が周知されていた」

リベートを受領する際に「あまり人目につかないような場所で授受を行っていた」、「受領した本件手数料を部下との食事会やコンペ等に費消していた」ほか「原告の指示なく、自らの判断で（中略）備品等の購入に充てていた」

当該法人は当時、「金融機関との取引関係維持のために、役員報酬等のカットを含む大幅な経費削減を行いつつ、減価償却費の

計上を一部にとどめるなどして対応してきた」

などの事実関係を踏まえ、料理長等は「個人としての法的地位」に基づき本件手数料を受け取ったものと認められることから「本件手数料に係る収益は原告に帰属するものとは認められない」と判示した。

また、処分庁（被告）は、「原告に帰属した本件手数料を訴外らが費消して横領したことにより、原告は、本件手数料相当額の損失を被ると同時に、訴外らに対し、不法行為に基づいて同額の損害賠償請求権を取得することになる」、「訴外らが約7年もの長期にわたり、食材の取引を実質的に入札制度の対象から外して本件手数料を受領していたにもかかわらず、原告がこれを放置した結果、本件各事業年度の収益として本件手数料を帳簿書類に記録せず除外するという事態を生じさせたのであるから、原告による「事実の隠ぺい」があったことは明らかであり、本件各賦課決定処分は適法である」とそれぞれ主張したが、本判決は、「本件手数料に係る収益が原告に帰属するとは認められず、原告が訴外らに対して損害賠償請求権を有しない結果、原告については、本件手数料相当額の益金等が存在しないことになるから、本件各処分には取消事由となる違法があるというべきである」と判示し、帰属認定の段階で処分庁の主張を排斥し、その余の判断を行っていない。

## （2）横領等の不法行為が介在した事例における課税関係の検討プロセス

上記の裁判例によると、役員あるいは使用人が横領等の不法行為により利得を得ている場合、課税関係の検討は、以下のとおり3段階に分けて行われていることが伺われる。

第一は、役員等不法行為者が当該法人の事業とは無関係に純然たる私的な行為により利得を獲得したものが否かである。利得の原因が法人の事業に基づくものではない場合には、

いわば行為者の副業とも位置付けられるものであり、利得は役員等に帰属するものと判断される。この場合、事実関係いかんではあるが、一般に役員等に所得税が課されることとなるが、法人にとって横領等の事実はなく、当該利得は法人とは無関係なものであるので課税関係は生じない。

第二は、不法行為者が獲得した利得の原因が法人の事業に基づくものと認められる場合、言い換えると客観的に見て不法行為を行った役員や使用人の権限の範囲内とみなされる場合、法人にとっては本来得ることができた売上を逸失した、あるいは過大な費用を要したこととなり、横領等による損失が発生するとともに、不法行為者に対する損害賠償請求権が発生する。そして発生した損害賠償請求権が権利として確定したものであれば、これを益金に計上することとなる。

第三は、重加算税の賦課に関するもので、横領等の基となった取引等が公表帳簿等に計上されず、申告額が過少となっている場合、課税標準や税額の計算の基礎となるべき事実について「隠ぺい・仮装」が認められれば重加算税が賦課されることとなる。

上記岡山地裁では、「客観的にみれば、本件架空取引は、東京営業所が組織的にこれを推進していたものということができる」と評価し、法人に帰属するとし、取締役に対する損害賠償請求権の行使は可能であるとの判断、更に取締役による行為は隠ぺい・仮装行為に当たるとの判断を行っている。これに対して仙台地裁判決では、「本件食材の仕入れに関して授受されていた本件手数料について、原告から法的な受領権限を与えられていたと認めることはできず、「個人としての法的地位」に基づき本件手数料を受け取ったものと認められることから「本件手数料に係る収益は原告に帰属するものとは認められない」と判断している。そのため損害賠償請求の可否、隠ぺい・仮装行為の有無についての検討はいず

れも行われていない。

以上のように、役員等の横領等が介在する事例に係る事実認定に当たっては、横領等の発生の有無、つまり本来法人に帰属すべきものを横領等されたものが、損害賠償請求権の確定の有無、つまり横領等が発生しているとすれば、不法行為者に対する損害賠償請求権は権利として確定しているのか、また、重加算税の賦課については、不法行為に当たり隠ぺい・仮装という不正手段を用いた事実があるのか、に着目していくこととなる。

### 3 検討

#### (1) 横領等の発生の有無（事実認定）

横領等は他人の物を不法に自分のものとするものであり、法人が、自社の役員や使用人が行った行為による利得は行為者個人に帰属すると主張する場合、横領等の事実はないとの主張と同義となる。課税庁（処分庁）が役員や使用人による横領等の事実があると主張するためには、その前提として横領等された利得を本来享受するのは法人であり、横領等の対象となった利得（課税物件）は法人に帰属するものであるとの立証を行う必要がある。上記仙台地裁判決では、この段階での処分庁の主張が排斥され、後述（2）（3）の検討を行うことなく敗訴している。実質所得者課税の原則に照らして利得の帰属に係る証拠収集を的確に行う必要がある。

横領等の不法行為は、リベート等の雑収入除外、売上除外や架空仕入の計上など様々な態様の不正な行為や取引が想定されることから、会計帳簿への計上や預金口座等への入金など一連の流れを物証から把握するとともに、関係者から事情を聴取し、横領等（損害）の有無を明らかにしていく。以下の事項を検討したところ、不法行為の基となった一連の取引が組織的に管理されていたとの事実が明らかになる場合には当該利得は法人に帰属すべきものであったと評価されるだろう。

#### イ 不法行為の状況

一般に法人の役員であれ使用人であれ自らの発意により不法行為を開始し、後にこれを組織として黙認するような場合もあれば、組織として不正取引を実施すると意思決定し、役員や使用人がこれらの行為に及ぶ場合もあり得る。いずれにしても不法行為の状況を、社内の稟議書や覚書、不法行為者の個人メモ等により、また、これらの類の書類がない場合には、聞き取り等間接的な証拠により把握していくこととなる。

#### ロ 事業関連性

(イ) 本来は法人に帰属すべき利得が横領等されたものかどうかを明らかにしていく上で、不法行為の基となった取引等が法人の事業に含まれるかが争点となることがあり得る。また、一見したところ、法人の事業とは無関係な取引を基にした不法行為であっても、当該法人が今後、新規参入を検討している分野であるといった特殊な背景がある場合も想定できることから、定款等をもとより経営方針の策定及び経営状況に係る書類等を把握しておく必要があるだろう。

(ロ) 当該行為により、当該法人に損害（逸失利益を含む）が生じているか否かの検討を要する。なお、当該法人の認識も含めて、その損害（逸失利益を含む）が本来求償すべきものなのか否かも検討することとなる。

#### ハ 使用名義等

上記岡山地裁判決では、「本件架空売上に係る納品書の名義や本件架空仕入に係る納品書及び請求書の宛名」は、いずれも当該法人名であり、特段、不法行為者「個人の取引であることを示す経理処理はなされて」いないことから、当該法人が「本件架空取引を行った外観を呈している上」、当該法人が「本件架空取引の金銭の移動につき相当程度関与していることは明らか」と判断している。請求書、

納品書、計算書等の帳票は誰の名前で発行されたか、また、当該取引による収支（損益）を誰がどのように記帳処理していたのかを把握していく<sup>(15)</sup>。

## 二 金員の管理

上記岡山地裁判決は、不法行為の基となった不正取引に係る支払いが当該法人名義の口座を通じて行われていることを指摘し、当該法人の関与の一理由としている。法人名義の口座を通じて資金のやりとりが行われている、あるいは法人名義の口座に預金として留保されているといった事情は、法人が支配、管理している利得が横領等されたことを示すものである。

## ホ 金員の使途

上記2（1）のいずれの判決も不正取引により得た金員の使途に言及している。岡山地裁判決では「本件協力金を東京営業所の社宅の家賃補助や交際費等の経費に使ったこともあったこと（中略）からすれば、本件架空取引は（中略）むしろ、営業活動が円滑に行われて一定の利益をもたらすものであるということができると指摘し、法人に帰属する理由としている。また、仙台地裁判決は、金員が法人の備品等の購入に充てていた事実があるとして法人に収益が帰属するとの処分庁の主張に対して「購入行為が原告の指示なく行われていたものである以上、上記備品等の購入は、訴外らが自らに帰属した本件手数料の使途を自己の判断に基づき決定したことによるもの」として処分庁の主張を排斥している。当該事案では代表者等が不正取引を「黙認していたと認めるには足りない」と判断されているため、使途も行為者独自の判断によるものと評価されたのであろう。

一般に横領等された金員が法人の為に使途されているのであれば当該金員は一義的に法人に帰属するものと推認でき、また、不法行為者個人が費消している場合であっても、例えば相手先との取引の継続を確実にするなど

横領等を放置することが法人の営業全体として見れば利益がある場合も考えられるので、後述へで指摘する法人にとってどのようなメリットがあるのかとの立証とあわせて検討する必要がある。

## ヘ 法人側のメリット

不正取引を放置、黙認することが法人にとってメリットがあり、有形無形に法人が利益を享受しているとの事実認定が得られる場合、横領等が発生していると判断できる。不法行為者の提供する技能や名声等により納税者の経営が成り立っている、不法行為者は取引先確保のために不可欠な人材であるなどの場合は、仮に横領等により法人の利益が減少するとしても不法行為を黙認、容認した方が経営上のメリットが大きいことが浮き彫りになり、法人に帰属するとの傍証となる。

## ト 取引先等関係者の認識

上記仙台地裁判決は、食材の製造業者は訴外らの「地位・権限を見込んで本件手数料を含むリベートを支払っていた」とする処分庁の主張について、「これを裏付ける客観的証拠があるわけではなく」と排斥している。立証に当たっては上記イ～への各事項の検討に加え、取引先、取引の仲介者などの認識、あるいはそのように考えた根拠等について聞き取り、供述として証拠化しておく必要があるだろう。不法行為者の実質的な権限を明らかにするに当たり、取引先や不正取引加担者等関係者がどのように認識していたかは供述によらざるを得ないケースが多いと考えられるが、入札が形骸化していた、取引先の選定が事実上、不法行為者の専権事項であったなどの認識を有している場合は、「組織ぐるみ」の不正であり、法人に帰属するとの判断の一要因となる。

## チ 金員授受の状況

なお、上記仙台地裁判決は、金員授受に当たり、当該法人の「建物からは離れた所在地にある飲食店の、あまり人目につかないよう

な場所で授受を行っていた」と指摘し、「法的な受領権限を与えられていたと認めることはできない」一要因としている。「金員授受の状況」が横領等の発生の有無（事実認定）における検討が、損害賠償請求権の確定の有無（不正行為の防止（認識）が可能であったか（事実認定 - ））における検討であるのか、本判決上、明らかでないが、一般に横領等は秘密裏に行われるものであり、金員授受の状況は後述する「不正行為の防止（認識）が可能であったことの立証」に当たって検討すべきものであろう。

## （２）損害賠償請求権の確定の有無 （事実認定）

次に法人が横領等の事実を認めたとしても、法人としては横領等された金額や時期を把握できない以上、損害賠償請求権が確定できないと反論することもあり得る。

損害の発生と損害賠償請求権との計上時期については、「損害賠償請求権の行使の可否により実際の損失額（ネットの損失額）が確定した事業年度において当該損失額を損金の額に算入する」とする損失確定説、「不法行為による損失について当該損失が生じた事業年度の損金の額に算入し、これと同時に取得する損害賠償請求権も同事業年度の益金の額に算入する」とする同時両建説、「不法行為による損失については当該損失が生じた事業年度の損金の額に算入するが、損害賠償請求権についてはその額が具体的に確定した事業年度の益金の額に算入する」とする異時両建説がある<sup>(16)</sup>。法人税法上、どの説を採るべきかについては、最高裁昭和43年10月17日判決<sup>(17)</sup>では同時両建説によるものと判断され、その後の裁判例も同判決に沿ったものであったが、東京地裁平成20年2月15日判決では「法人（具体的には当該法人の代表機関）が損害及び加害者を知った時に、権利が確定したものとして、その時期の属する事業年度の益金に

計上すべき」としている<sup>(18)</sup>。その控訴審である東京高裁平成21年2月18日判決<sup>(19)</sup>では同時両建説を採用している。

一般に、ある収益をどの事業年度に計上するかは、「公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべき」であり、「収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきもの」と解されている<sup>(20)</sup>。そして、権利の確定とは、「権利の発生と同一ではなく、権利発生後一定の事情が加わって権利実現の可能性を客観的に認識することができるようになることを意味する」とされ、したがって、通常、横領等の「不法行為による損失が発生した時には同額の損害賠償請求権も発生、確定しているから、これらを同時に損金と益金とに計上するのが原則」となる。しかし、例えば加害者を知ることや権利の内容を把握することが困難であるなどのため、「直ちには権利行使（権利の実現）を期待することができないような場合があり得る」ことから、「損害賠償請求権が法的には発生しているといえるが、いまだ権利実現の可能性を客観的に認識することができるとは必ずしもいえない」と評価される場合もある。事実認定に当たっては、「その判断は、税負担の公平や法的安定性の観点からして客観的にされるものであるから、通常人を基準として、権利の存在、内容等を把握し得ず、権利行使ができないといえるような客観的状况にあったかどうかという観点から」行うこととなる<sup>(21)</sup>。したがって納税者の主観は問題とすべきでないことに留意する必要がある。

損害賠償請求権の権利が確定しているかの事実認定を行う場合には、以下の2つのアプローチが考えられる。第一は、不正な行為を行った者の地位や権限から見て法人の行為と同視できるかというアプローチである。実質的に重要な権限を任されていた者や重要な役割を果たしている者の行為は法人の行為と同

視でき、横領等が発生した時に法人も認知していたと判断できるからである。第二は、法人が通常果たすべき不正行為防止対策を講じていたかというアプローチである。内部管理を適切に実施し、不正な行為を未然に防止し、あるいは早期に発見し、これを是正している場合と、課税調査の過程で課税庁により不正な行為が発見された場合とを同列に論じることができない。法人が不正な行為（ひいては不法行為）を発見できなかったことについて、これを正当化する事由がない場合は、通常の注意を払っていれば不正な行為を把握できたとも考えられ、損害賠償請求権の行使も可能であったとみなさないと権衡を欠くこととなる。立証に当たっては少なくともいずれかの事実認定を行う必要があるだろう。

この2つのアプローチに関する証拠収集は、事実認定の「横領等の発生の有無」に係るものとも重複するが、以下の事項に留意することとなる。

#### イ 重要な権限を有しているなど法人の行為と同視できるとの立証（事実認定 - ）

横領等の不法行為を行った者が法人の重要な権限を有している者であり、当該権限を利用して不法行為に及んだ場合には当該行為は法人の行為と同視でき、横領等の不法行為が発生した時に法人も認知していたと評価できるだろう。

##### （イ）行為者の地位と権限

###### 役員の場合

不法行為者が取締役等の役員であるか、使用人であるのかによって帰属のいかんが左右されるであろうか。岡山地裁判決や広島高裁判決で指摘されているように取締役等の役員は会社経営に参画し、営業活動の中心であり、不法行為の相手方である加担者等も法人の行為と認識するであろう。取締役等の地位や権限と無関係に純然たる第三者との取引等で金員等を取得したといった特殊な事情がないか

ぎり取締役等の役員である者が行う行為は法人の行為であると推認される。もちろん役員という地位そのものからアプライオリに判断されるのではなく、役員としての地位と権限が一体となっているがゆえ法人の行為とみなされると考えられる。

###### 使用人の場合

これに対して使用人が自らを利するために不法行為を行った場合には、原則として利得は使用人に帰属するものであり、法人に帰属させるのは酷であるとの考えもある。金子名誉教授は、重加算税の賦課に係る文脈においてであるが、「経理担当者が会社の金を横領または詐取し、それを隠すために売上除外・架空経費の計上等の経理を行った場合には、その金は会社から流出して経理担当者の所得となっている（横領による利得も、利得者の管理・支配のもとに入っている場合には、その者の利得となる）と解すべき」と指摘している<sup>(22)</sup>。このように解さないと「租税法律関係を不安定にするおそれ」<sup>(23)</sup>があるからと考えられるが、使用人が職制上の地位や権限を越えて実質的には役員同様の権限等を有していることが明らかである場合は法人の行為と同視できるだろうし、また、使用人が代表者等に秘匿して不法行為に及んだものであっても、後述口で指摘するように法人の確定決算の誤りを正当化し得る事由がなければ不正行為の防止は可能であったと評価できるケースもある。

したがって使用人であっても法人の営業活動の中心にあり、実質的に経営に参画しているとみなされる場合には、その行為は原則として法人の行為と同視されると考えられる。事実認定に当たっては、法人における不法行為者の職制上の権限（当該取引を遂行する権限）のほか、代表者等から権限を委任されていた等の実質的な権限に着目する必要があり、例えば、仕入単価や仕入数量の決定、見積もりなどの仕入業務の管理運営を任されていた

(24)、決算や申告に係る業務を任されていた場合など、当該法人にとってなくてはならない存在である等の優越的、特殊な地位を占めていた、当該取引の決定に当たり支配的影響力を有していた、実質上あるいは専横的な権限を会社が与えていた、といった事実が把握された場合には、社内はもとより直接の取引先にとっても取引に係る当該行為者の権限が事実上、絶対的であったと伺われることから、当該取引を遂行する権限を有していたと評価でき、その場合には横領等が発生した際に法人もそれを認知し、損害賠償権請求権の行使が期待できると判断することとなる。

使用人である不法行為者が経理担当以外の職種に従事しているなど比較的職位が低い場合には慎重な事実認定が求められるだろう。重加算税の賦課の文脈においてであるが、「工場資材課の一使用人」が不法行為者である場合に法人の行為と同視できるか等が争点となった事案について国税不服審判所平成 23 年 7 月 6 日判決は、不法行為者は、「職制上の重要な地位に従事したことがなかったこと」、「経理帳簿の作成等に携わる職務に従事したこともなかったこと」、詐取するために独断で行ったものであり、「当該隠ぺい、仮装行為が請求人（筆者注：法人である納税者のこと。）の認識の下に行われたとは認められないこと」等を総合勘案し、法人の行為と同視することは相当でないと判断している<sup>(25)</sup>。経理担当でない使用人等職制上、重要な地位に従事していない者が行為者である場合、発注を担当した、代金の交渉を行った、契約の成立から引渡しまで管理していたなど日常業務の従事状況や実質上、重要な地位や権限を有していたかどうかを慎重に見極める必要がある。なお、本判決は、後述口の不正行為の防止（認識）が可能であったかの検討においては、「損害賠償請求権につき、その存在、内容等を把握できず、権利の行使を期待できないような客観的状況にあったということはできない」

とし、損害賠償金請求権の額は「本件事業年度において益金の額に算入すべきものと認められる」と判断している。本判決は後述口の第二のアプローチによる事実認定 - を認容し、横領が発生し、また、損害賠償請求権の権利の行使が可能であったとしたものである。

いずれにしても不正な行為を行った者が役員である場合か使用人である場合かによって事実認定の深度が異なると考えられ、また、使用人である場合は、比較的職位の高い者である場合と低い者である場合とでは、同様に立証の深度が異なってくると言える。

#### （ロ）代表者等の認識

損害賠償請求権の確定の有無は、当該請求権の行使が期待できないような客観的な状況にあったかどうかの観点から判断すべきものであるが、当該不正行為を代表者等が認識できるものではなかったとの主張に対する反証を考慮しておく必要がある。

代表者等の関与について岡山地裁判決は東京営業所の最高責任者である不法行為者が所長、チーフ（課長）の協力を得て「組織的にこれを推進していた」と判断し、他方、仙台地裁判決では「代表者に知られていなかった」、「代表者も（中略）リポートを受領していたことを知らなかった」との供述を採用し組織的な関与はないとしている。代表者が知っている、黙認している、財務や税務処理等の権限を与えているなどの状況は、取引の相手方から見ても組織的に推進していると評価されることから、直接、間接の証拠を積み重ねておく必要があるだろう。

#### ロ 不正行為の防止（認識）が可能であったことの立証（事実認定 - ）

法人の内部管理が不十分であり、通常人であれば不正な行為（ひいては不法行為）を発見することができたにもかかわらず、これを見過ごしていた場合には、法人に帰責事由が

あるものであり、当該不正行為に基づく損害の発生と同時に損害賠償請求権の行使は可能であったとみなされる。

特に不正な行為を行った者が使用人である場合、注意、監督義務を果たしていれば、当該不正行為を防止（認識）することが可能であったことなどの具体的な事実関係を把握する必要がある。経理担当等使用人等がした不正な行為が法人に対する重加算税賦課要件を満たすかが争点となった事案ではあるが、「隠ぺい・仮装行為は、長期間にわたって行われ、これによる本件売上除外等の額も多額に上り、容易に発見できるものであった」<sup>(26)</sup>、「重要な経理帳簿の作成等を任せきり」にしていた<sup>(27)</sup>、「容易に予測し得た」<sup>(28)</sup>、「納税者において当該税理士が隠ぺい・仮装行為を行うこと若しくは行ったことを認識し、又は容易に認識することができ、法定申告期限までにその是正や過少申告防止の措置を講ずることができたにもかかわらず、納税者においてこれを防止」しなかった<sup>(29)</sup>、法人は「契約の実体について強い疑念を持っており、過少申告を防止することは可能な状況にあった」<sup>(30)</sup>などと指摘している。

納税者が、横領等の不法行為を構成する売上除外や架空経費の計上等不正な行為の防止に係る注意を尽していたかの事実認定も同様と考えられることから、不正な行為を防止するための体制、例えば、社員教育の実施状況、担当者等の行為を監視、監査する手続きの策定とその履行の状況、担当者等に対するけん制等の防止策、事後的な監査、取引の相手方も含めた周知徹底の状況などを把握し、仮に不正な行為を行った者の行為が巧妙であり、通常の監査体制等によっては不正な行為を把握することは困難であると判断されれば、具体的な損害賠償請求権は確定していないと評価される可能性が高い<sup>(31)</sup>。

不正な行為を行った者が比較的低い職位にある使用人の場合、経営に参画している、代

表者等から重要な事項についての指示や委任を受けているといった上記イの要件（事実認定 - ）をクリアすることは難しいことも考えられるが、当該不法行為の頻度（回数）が多い、金額が多額である、不法行為の実施期間が長期間に及ぶなどの場合に、不正行為を防止（認識）できた可能性が高かったことを明らかにすることで、損害賠償請求権が発生していることを証明できるものと考えられる。また、不法行為を把握しているにもかかわらず不法行為者を依願退職にとどめるなど就業規則等に従った処分を行っていない場合も同様である。

#### 八 不法行為者の保有資産等の状況（事実認定 - ）

前出・最高裁昭和 43 年 10 月 7 日判決は、法人が横領行為で被害を被った場合、その損害額を損金に計上するとともに、これによる損害賠償請求権を益金に計上した上で、当該請求権が債務者の無資力などによって実現不能が明白となったときに至って、これをその年度の損金とするのが法人所得の計算上、相当とする旨判示している<sup>(32)</sup>。岡山地裁判決でも「損害賠償請求権の実現不能が明白であったとは認められない」から、「損害賠償請求権の全部又は一部を実現不能として損金に計上することはできない」と判示している。

上記イ（事実認定 - ）またはロ（事実認定 - ）の検討の結果、損害賠償請求権の行使が可能であるとの事実認定が得られたとしても、不法行為者にその弁済資力が全くないと認められると、当該請求権の消滅による損失の発生により、更正すべき所得金額が発生しないこととなり得ることから、横領等の不法行為を行った者の資力の状況について把握する必要がある。

#### (3) 隠ぺい・仮装の事実（事実認定 - ）

横領等の不法行為の基となった取引が公表



帳簿等に計上されず、結果的に申告額が過少となっている場合には、その計上されなかったことについて隠ぺい・偽装の行為があれば重加算税が賦課されることとなる。なお、重加算税賦課に係る事実認定は、上記(1)(2)に係る事実認定と重複する部分が多いため、重加算税の賦課に係る論点を簡記するに留める<sup>(33)</sup>。

経理担当の従業員の行った不正経理であっても法人に対する重加算税の賦課は適法かなどが争われた事案について名古屋地裁平成4年12月24日判決は、「会社の代表者自身ではなく、その従業者等であっても、会社の営業活動の中心となり、実質的にその経営に参画していた者が隠ぺい・偽装行為をし、かつ、代表者がそれに基づき過少申告をした場合には、納税者たる会社が重加算税の負担を受けることは、法の要請するところである」とし、「このことは代表者が納税申告書を提出するに当たり、隠ぺい・偽装行為を知っていたか否かによって左右されない」と判示している<sup>(34)</sup>。

また、同種の事案について大阪高裁平成13年7月26日判決は、当該従業員に「重要な経理帳簿の作成等を任せきり」、納税の際にも当該従業員が作成した「経理帳簿等に基づき作成された総勘定元帳や決算書類等で申告を行ったところ、これら経理帳簿等に虚偽の記載が存在したため、客観的にみて、控訴人(筆者注：納税者である法人のこと。)が偽装・隠ぺいの事実に基づく申告をなしたことになったのであるから、重加算税賦課の要件を満たしており、本件各重加算税賦課決定に違法はない」と判示している<sup>(35)</sup>。

上記大阪高裁判決の考え方は最高裁においても踏襲しているところである。最高裁平成18年4月20日判決は、「納税者以外の者が隠ぺい偽装行為を行った場合であっても、それが納税者本人の行為と同視することができる場合には、形式的にそれが納税者自身の行

為でないというだけで重加算税の賦課が許されないとする」と指摘した上で、「納税者において当該税理士が隠ぺい偽装行為を行うこと若しくは行ったことを認識し、又は容易に認識することができ、法定申告期限までにその是正や過少申告防止の措置を講ずることができたにもかかわらず、納税者においてこれを防止せずに隠ぺい偽装行為が行われ、それに基づいて過少申告がされたときには、当該隠ぺい偽装行為を納税者本人の行為と同視することができ」と判示している<sup>(36)</sup>。当該最高裁判決は「法人の内部管理体制や法人が容易に知り得る状況にあったか等の事情も考慮」<sup>(37)</sup>したものと考えられる。

以上、納税者以外の者が行った隠ぺい・偽装行為が納税者の行為と同視できるかが争点となった裁判例をみると、不正な行為を行った者の地位等から見た納税者との関係(事実認定 - )、納税者の不正行為の認識可能性(事実認定 - )、納税者の不正行為の未然防止可能性(事実認定 - )の3点を総合勘案して判断していることが伺われる。

なお、重加算税を賦課できるかの要件(事実認定 - ~ )は、損害賠償請求権の権利行使が可能であるかに係る事実認定 - 及び と重複している。前出・国税不服審判所平成23年7月6日判決の事案のように、不正な行為を行った者が比較的職位の低い使用人である場合、上記 - 及び の事実認定が得られなければ重加算税の賦課は困難と見込まれるが、他方、 - の「納税者の不正行為の未然防止可能性」の要件をクリアする事実認定が得られていれば、前記「(2) 損害賠償請求権の確定の有無」の「口 不正行為の防止(認識)が可能であったことの立証」の要件(事実認定 - )を満たし、損害賠償請求権の権利行使が可能であると評価されるので、少なくとも過少申告加算税を賦課することはできると考える。

おわりに

役員や使用人が横領等の不法行為によって得た利得を巡る課税関係を検討するに当たっては、横領等の発生の有無、損害賠償請求権の確定の有無、また、重加算税の賦課については、隠ぺい・仮装行為の事実、の3つの事項に関する証拠収集を行っていくこととなる。横領等によって得られた利得は、本来誰に帰属するべきものかを実質所得者課税の原則に照らし検討し(事実認定 - )その上で、の2つのアプローチである「納税者の行為と同視できるか」(事実認定 - )「不正行為の防止(認識)が可能であったか」(事実認定 - )のいずれも満たすことができる事実認定が得られれば、同時にの隠ぺい・仮装行為の存在も立証することができるだろう。また、法人の代表者等が横領等の不法行為を放置していたとの事実認定が得られれば、横領等が発生したこと(事実認定 - )及び、不正行為の防止(認識)が可能であったこと(損害賠償請求権は確定していたこと(事実認定 - ))を同時に満たすこととなる。このように事実認定の視座は重複していることを念頭に置いた証拠収集を行う必要がある。

証拠収集に当たっては、特に法人の関与があるかどうか重要なポイントとなる。「法人の行為と同視できる」との事実認定は、上述した事実認定、同 - 、同 - 及びと密接にかかわるものである。法人が組織的関与を否定している場合にあっては、不正取引を成立させる上で、会社内部においても、それを知り得る立場の者がいた、当該行為者の権限が優越しているため入札制度等が形骸化していることについて内外から何らかの指摘があった、不法行為で得た金員の用途について社内でも認識していた者がいたといった組織ぐるみであるとの事実の有無を明らかにしていくことが求められる。

- (1) 金子宏「租税法(第18版)」(弘文堂、2013年)163頁。
- (2) 損害賠償金の計上時期等に係る体系的な論稿として矢田公一「不法行為に係る損害賠償金等の帰属の時期 - 法人の役員等による横領等を中心に - 」(税大論叢第62号(2009年) 税務大学校)を参照。
- (3) 従業員等の不正な行為に起因する「隠ぺい・仮装行為」が納税者のそれと同視され重加算税を賦課し得るかという問題を体系的に整理した論稿として采木俊憲「法人に対する重加算税の賦課について 従業員の不正行為に起因する場合を中心に」(税大ジャーナル第17号(2011年10月) 税務大学校) 中村弘「税理士による隠ぺい・仮装行為と重加算税の賦課 - 三つの最高裁判決 - 」(税大ジャーナル第6号(2007年11月) 税務大学校)を参照。
- (4) 社会福祉法人の理事長が水増し請求により不法に金員を受け取っていた事案について、さいたま地裁平成15年9月10日判決は、「理事長の職にあり、理事長以外の当該法人の「関係者、職員」は理事長の意向に逆らえなかった故であるから、理事長の得た「利得は理事長としての職ないし役務に関連し、正規の手続を経ないで行われるいわゆる裏給与ないし裏賞与と同視して差し支えない」、「法人の代表者の行為は包括的に法人の行為とみなされるから、それが法人の代表者の意思に基づく限り、権限濫用または内部制限の逸脱があったとしても、法人の意思に基づく行為とみるに妨げない」と判示し、当該法人に「法律上所定の源泉徴収義務を課すことが不相当ともいえない」としている(税資第253号順号9429)。なお、本件は控訴されたが、棄却されている(東京高裁平成16年3月4日(税資第254号順号9589))。また、仙台高裁平成16年3月12日判決は、「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り、「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」と判示している(税資第 254 号順号 9593)。

- (5) 谷口教授は、「実質所得者課税規定の解釈に關しては、その規定の性格を事実認定規範として捉えた上で、帰属という課税要件との関係で構成された法律的帰属説をそのような性格に従って再構成し、私法上の真実の権利者(私法上真実に収益を收受する権利を有する者)としての蓋然的様相を基準にして、そのような蓋然的様相を呈している者に所得が帰属すると判定すべきである」と指摘されている(谷口勢津男「所得の帰属」(金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2007年))199頁)。また、谷口教授は、実質所得者課税の原則に基づく事実認定に当たっては、「法律的帰属説の正当根拠として援用される、納税者の予測可能性・法的安定性および税務行政の公平な執行可能性の保障のためには、法律的な事実であれ経済的な事実であれ、できるだけ客観的かつ明白な事実でなければならない」としている(谷口勢津夫「税法基本講義(第3版)」(弘文堂、2012年)248頁以下)。
- (6) 刑法は、第252条第1項で横領について、同法第253条で業務上横領について、それぞれ規定しているが、本稿は課税関係を考察するものであり、本稿で「横領等」と言う場合には「他人のものを不法に自分のものとする」という一般的な意味で使用している。法人とそのオーナーや実質経営者である個人との間で生じた帰属の認定に係る論稿として、出村仁志「裁判例にみる所得の帰属の認定」(税大ジャーナル第21号(2013年6月)、税務大学校)を参照。
- (7) 東京高裁昭和55年7月4日判決は、実質所得者課税の原則を宣言した所得税法第12条について「資産の法律上の帰属者と収益の経済的実質的な享受者とが異なる場合には、常に右実質的な享受者の所得として課税するという趣旨のもので

はなく、資産の名義人が「単なる名義人」である場合には当該名義人をもって収益の帰属者とはしない、という趣旨を定めているにすぎないものと解される」と判示している(税資第141号766頁)。本判決は法律的帰属説に立つものと考えられる。法律的帰属説に立つものとして前掲注(1)金子165頁以下参照。水野教授は、「給与所得や利子所得のように、労働契約や預金契約という法律関係が明確に存在するものについては、法律上の帰属が明確であり、収益を享受した者を認定できれば、法律的帰属説で十分」としつつ、「事業所得については、経済活動の実態をみることにより収益の帰属者を判定する必要があるので、経済的帰属説を採用するしかない」と指摘し、実質所得者課税の規定を「根拠とすることにより、所得の帰属者の認定が容易になる」という意義が認められる」としている(水野忠恒「租税法(第5版)」(有斐閣、2011年)296頁以下)。水野教授の指摘について谷口教授は「事実認定規範として理解されているのではないかと思われる」(前掲注(5)谷口「所得の帰属」193頁)と評している。

- (8) 税資第63号934頁。なお、本判決は、「制限超過の利息・損害金は、たとえ約定の履行期が到来しても、なお未収であるかぎり、(中略)「収入すべき金額」に該当しない」と判示している。履行期が到来しても履行を強制する手段がないことから、現実の支配管理性や利益享受の確実性がないと判断したものと考えられる。同旨、最高裁昭和46年11月16日(税資第67号1頁)。
- (9) 税資第171号775頁。
- (10) 税資第168号1456頁。
- (11) 前掲注(1)金子179頁。なお、経理担当者等が横領等の不法行為を行い、これによる利得が経理担当者等個人に帰属すると認められる場合には、原則として雑所得を構成するものと考えられる。一般に給与所得とは「雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付」(最高裁昭和56年4月24日(税資第117号296頁))であるが、この種の利得は当該定義には該当しないだろう。
- (12) 税資第257号順号10716。
- (13) 税資第258号順号10881。なお、本件は最高裁に上告されたが棄却されている(最高裁平成

20年6月13日(税資第258号順号10969))。

- (14) 裁判所ホームページ参照 (<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/20120329104915.pdf>)。本判決に係る評釈として、岸田貞夫「従業員らが関係業者から受領した手数料(リベート)は、従業員らに属するとして使用者に対して課した法人税更正処分を取消した事例」及び遠藤克俊「法人の従業員らが関係業者から受領した手数料(リベート)の帰属」(いずれも「TKC税研情報」2013.Vol.22. 1、1~12頁)鈴木修三「従業員が仕入先業者から受領したリベートの帰属」(税経通信 Vol.67, No.13 通巻960号、22~24頁)を参照。また、本判決に係る事案は、帰属の問題とすべきではなく、損害賠償請求権の計上時期について検討すべき事案であるとの批判がある(池本征男「旅館業等を営む法人の調理責任者が受領したリベートは、法人に帰属するかが争われた事例」(平成24年7月23日「国税速報」第6224号、20頁)。損害賠償請求権が確定しているか否かが争点との指摘であると考え、損害賠償を請求できることは、その前提として横領等が発生していることであり、横領等が発生しているとすれば、法人に帰属すべき利得が横領等されたこととなる。本事案は、横領等が発生したのかどうか、言い換えると不法行為者の行為が法人の行為と同視し得るかが争点になったものであり(本稿で指摘している「事実認定」)。そうだとすれば行為者個人が法人かの帰属を巡るものと考え。
- (15) 横領等の不法行為が介在するものではないが、簿外取引に伴う売上が原告会社か訴外役員個人かどちらに帰属するかが争われた事案について高松地裁平成19年6月13日判決は、「本件簿外口座に入金された取引先に原告名で発行された「請求書」及び「計算書」が存在すること(中略)に照らせば、各取引先からの各入金に係る取引は、原告に帰属するものと認められ、それらの取引に係る決済が本件簿外預金口座において行われていることから、同預金口座は原告に帰属するものと認められる」と判示している(税資第257号順号10727)。同様に横領等の不法行為が介在するものではないが、宅地の販売代理に関する所得等がいずれの法人に帰属するかが争われた国税ほ脱事件について大阪地裁平成8年2月23日判決は、「所得の帰属主体については、1 収益活動

の行為者、収益金の入金額の管理や使途の処分行為者、2 各種経費の支払行為者、支払名義、その経費の内容、支払資金の調達行為者等の要素を総合的に判断し、実質的に所得の帰属を決定すべきと解される」との一般論を示している(税資第217号406頁)。

- (16) 前掲注(2) 矢田110頁以下。
- (17) 税資第53号659頁。
- (18) 税資第258号順号10895。
- (19) 税資第259号順号11144。なお、本件は最高裁に上告されたが棄却された(最高裁平成21年7月10日(税資第259号順号11243))。
- (20) 最高裁平成5年11月25日(民集第47巻第9号5278頁)。
- (21) 国税不服審判所平成23年7月6日(国税不服審判所裁決事例集第84集30頁)。同旨、前掲注(19)東京高裁平成21年2月18日。本判決は、同時両建説に立ちつつ、損害賠償請求権の「権利実現の可能性を客観的に認識することができる」とはいえない場合は、「損害賠償請求権は益金に計上しない取扱いをすることが許される」とし、「この判断は、税負担の公平や法的安定性の観点からして客観的にされるべきものであるから、通常人を基準にして、権利(損害賠償請求権)の存在・内容等を把握し得ず、権利行使が期待できないといえるような客観的状況にあったかどうかという観点から判断していくべきである。」「不法行為が行われた時点が属する事業年度当時ないし納税申告時に納税者がどういう認識でいたか(納税者の主観)は問題とすべきでない」と判示している。なお、「損害賠償金の額について実際に支払を受けた日の属する事業年度の益金の額に算入している場合には、これを認める」としている法人税基本通達2-1-43(損害賠償金等の帰属の時期)は、「他の者から支払を受ける損害賠償金」としており、法人の役員や使用人に対して法人が有する損害賠償金は除かれている。しかし、同逐条解説によると「不法行為の態様は個別性が強く、すべてのケースについて一律に判ずることは困難な面があることから、本通達をそのまま適用することには問題がある場合が多い」とし、同時両建を原則としつつも、権利が確定した時点で損害賠償請求権を益金に算入することを容認している(森文人編著「法人税基本通達逐条解説」

- ( 税務研究会出版局、2011年4月)184頁以下)。
- (22) 前掲注(1)金子719頁。
- (23) 前掲注(1)金子263頁。
- (24) 大津地裁平成17年12月5日(税資第255号順号10217)。
- (25) 前掲注(21)。なお、両罰既定の適用の可否が争点となったものであるが、法人税法第163条の「法人の代表者又は法人若しくは人の代理人、使用人その他の従業者」の「その他の従業者」の範囲が争われた事案について最高裁平成23年1月26日判決は、「被告会社の正式な役職ではない」「社長付」の肩書を有していたにすぎず、被告会社から報酬を受けることも日常的に出勤することもなかったとして、「「その他の従業者」には当たらない」とする主張を退け、「被告会社の代表取締役である被告人から実質的には経理担当の取締役に相当する権限を与えられ、被告人の依頼を受けて被告会社の決算・確定申告の業務等を統括していた」のであるから「その他の従業者」に当たると判示している(判例時報第2173号144頁)。同様に両罰規定に係るものであり、本稿の論点と文脈を異にするが、控訴審の事実認定によると「経理担当社員らと呼ばし出したり、電話やファックスを用いるなどして」報告を受けたり、「送金や、被告会社の決算・確定申告の業務等の広範な事項に関し」具体的な指示を与えていた、「税務調査への対応方法を指示」していた、などを根拠に「実質的には経理担当の取締役に相当する権限を与えられ」ていたとしている(東京高裁平成19年9月19日(刑集第65巻1号321頁))。日常業務の状況や役割を踏まえた事実認定を行っている。
- (26) 大阪地裁平成10年10月28日(税資第238号892頁)。
- (27) 大阪高裁平成13年7月26日(税資第251号順号8954)。
- (28) 最高裁平成18年4月25日(税資第256号順号10377)。なお、本事案は、税理士が行った不正な行為について「税理士がそのような専門技能を駆使することを超えて自ら隠ぺい・偽装行為を行うことまでを容易に予測し得たということとはできない」等を踏まえ、税理士の不正な行為をもって納税者本人の行為と同視することはできないと判示したものである。

- (29) 最高裁平成18年4月20日(税資第256号順号10374)。
- (30) 熊本地裁平成19年1月18日(税資第257号順号10611)。
- (31) 前掲注(3)采木110頁。
- (32) 前掲注(17)。本判決は、「損害賠償請求権がその取得当初から明白に実現不能の状態にあったとすれば(中略)直ちにその事業年度の損金とするを妨げない」と判示している。金子名誉教授は、「相手方の資力等にかんがみ損害賠償請求権の実現性が客観的に疑わしい場合は、それを益金に計上する必要はないと解すべきであろう」と指摘している(前掲注(1)金子307頁)。
- (33) 重加算税の賦課に際し、従業員の行為が「納税者本人の行為と同視することができる」かの基準の具体的要素について采木氏は、納税者本人と第三者(従業員)との関係、第三者の行為を納税者本人が認識していた又は認識可能性があったか、納税者の注意義務、金額の多寡と横領が行われた回数や期間、従業員への対処等の5つに整理されている(前掲注(3)采木109頁~111頁)。示唆に富む内容であるとともに、帰属を認定するに当たっても重複する要素も多いと考えられる。
- (34) 税資第193号1059頁。また、さいたま地裁平成16年12月1日判決は、「従業員を自己の手足として経済活動を行っている法人においては、その者の行為が納税者たる法人の行為と認められるような場合には、隠ぺい・偽装行為が代表者の知らない間に従業員の行為によって行われた場合であっても、その隠ぺい又は偽装に基づき過少申告などの結果が発生していれば重加算税を課すことができる」と判示している(税資第254号順号9846)。控訴審である東京高裁平成17年4月13日判決も同旨(税資第255号順号9995)。
- (35) 前掲注(27)。
- (36) 前掲注(29)。また、法人の経営に実質的に参画せず、営業活動の中心となっていない者(代表権のない役員)が行った隠ぺい・偽装行為による重加算税の賦課が争われた事案について東京高裁平成16年1月29日判決は、「納税者たる法人の代表者以外の第三者が隠ぺい・偽装行為を行った場合であっても、その隠ぺい・偽装行為を納税者の行為と同一視することができる場合であり、客観的にみて、当該隠ぺい・偽装行為により過少申

告の状態が生じているときは、原則として、納税者に重加算税を賦課することができるというべきである。そして、第三者の行為を納税者の行為と同一視することができるかどうかは、納税者たる法人と第三者との関係、当該行為を納税者が認識していたか否か、納税者の黙認の有無、納税者が払った注意の程度等に照らして、具体的事案ごとに判断すべきである」と一般論を述べた上で、法人は「不正行為を認識していなかったとしても、それを防止するのに必要な注意を払っていたとはいえない」と評価し、また、このような状態を放置していたことについては「黙示的な容認があったと評価されてもいたしかたないものである」と判示している（税資第 254 号順号 9535）。「不正手段による租税徴収権の侵害行為の事実、すなわち隠ぺい・伪装行為とその結果としての過少申告の事実の有無が重要であり、隠ぺい・伪装行為の実行行為者自身が納税者本人か否かは、必ずしも重要な要素とはいえない」との重加算税制度の趣旨からすれば、事実認定の結果、不正な行為を防止する努力を怠っていた場合は、法人（納税者）の「黙示的な容認」があったと評価され、その結果、法人の行為と同視されると構成されることとなる。

<sup>(37)</sup> 前掲注(3) 采木 102 頁。