

裁決評釈

法人の役員等による私的流用金と源泉徴収すべき給与等についての一考察

— 裁判例を踏まえた最近の裁決事例の検討 —

福岡国税不服審判所 首席国税審判官
金 沢 孝 志

◆SUMMARY◆

法人の役員等が、法人の資産につき、横領等により私的に流用した場合に得た経済的利益について、これが給与所得に該当し、私的に流用された法人に源泉徴収義務があるか否かという問題については、いくつかの裁判例において判断がされているが、これを肯定的に考えるものが多く見受けられる。

ところで、最近の裁決事例においては、法人の役員等による私的流用金につき、給与所得に該当することや法人の源泉徴収義務を認めるもの（平成 27 年 7 月 1 日裁決 裁決事例集 100 号）とこれらを認めないもの（平成 30 年 5 月 7 日裁決 裁決事例集 111 号）が見られ、どのような要件を充足することにより、このような私的流用金が給与に該当するか否かの判断が分かれているのか非常に興味深いところである。

そこで、本稿では、これまでの裁判例の状況を踏まえて、法人の役員等が法人の金員を私的に流用した場合に、所得税法第 28 条第 1 項の給与所得に該当するための要件及び同法第 183 条第 1 項の「給与の支払」に該当するための要件を検討することにより、給与として源泉徴収すべき経済的利益とはどのようなものか、また、これらの二つの裁決における結論の違いはどこにあるのか、等について考察を行った。

（令和 2 年 3 月 10 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、全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

I	はじめに	180
II	法人の役員等による私的流用金が給与所得に該当するか否かを判断した最近の 裁決事例	180
1	平成27年7月1日裁決（給与所得に該当し、源泉徴収義務があるとしたもの）	180
2	平成30年5月7日裁決（給与所得に該当せず、源泉徴収義務はないとしたもの）	181
III	法人の役員等による私的流用金が法28条1項及び法183条1項に該当するか否か に係る検討	182
1	法28条1項の給与所得について	182
2	法183条1項の「支払」について	185
3	法人の役員等による私的流用金の源泉徴収すべき給与該当性に係る要件について	187
4	平成27年7月1日裁決に係る検討	187
5	平成30年5月7日裁決に係る検討	188
IV	おわりに	189

I はじめに

法人の代表者及び取締役（以下、併せて「役員等」という。）が、法人の資産につき、横領等により私的に流用した場合に得た経済的利益（以下「法人の役員等による私的流用金」という。）について、所得税法第28条第1項（以下「法28条1項」という。）の給与所得に該当し、私的流用された法人に同法第183条第1項（以下「法183条1項」という。）の源泉徴収義務が生ずるか否かという問題については、これまでいくつかの裁判例があり、肯定的に判断するものが多く見受けられる。最近の裁決事例においては、この問題が争点となったものが2件公表されているが、肯定的な判断と否定的な判断に分かれていることから、判断に当たっての要件等について検討する。

II 法人の役員等による私的流用金が給与所得に該当するか否かを判断した最近の裁決事例

1 平成27年7月1日裁決（給与所得に該当し、源泉徴収義務があるとしたもの）

(1) 事案の概要等

審査請求人（以下「請求人」という。）の取締役就任しているE、G及びH（以下、三者を併せて「役員ら」という。）の預金口座（各役員名義）に振り込まれた各金員につき、請求人が売上計上漏れとして法人税等の修正申告を提出したところ、原処分庁が、当該各金員は各役員に対する給与に該当するとして源泉所得税の納税告知処分等を行ったのに対し、請求人がその取消しを求めたものである。

(2) 裁決の要旨

原処分庁は、請求人の売上げに係る対価である金員を私的用途等に支出していたことは、請求人から役員らに対し一定の利益が支給され、その担税力を増加させたとみるのが相当であり、役員ら名義の各預金口座への振込み

は役員らの立場を離れて全く無関係になされたものであるなどの特段の事情があるとは認められないから、これら金員は給与に該当するとした。これに対し、請求人は、役員ら名義の預金口座に振り込まれた各金員は、当該役員らが廃棄処分予定のものを販売していた代金で売上げになるとの認識がなく、当該事実が判明した際に関与税理士の事務所において株主総会を開き、請求人に返金する旨決議したことからすると、請求人の意思決定の下に役員らへ支給されたとはいえず、給与に該当しない旨主張した。

審判所は、法 28 条 1 項の趣旨からすると、給与等には、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等の対価として、あるいは労務等を提供する地位に基づいて支給されるものも含まれると解され、法人の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には、法人の代表者等が、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、それが法人の資産から支出されたと認められる場合には、法人の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するのが相当との法令解釈を示した。そして、役員らの決議の下に法人の経営方針が決定されているなどの事実から、請求人の業務は、当該役員らの意思決定により運営及び管理されているといえ、当該役員ら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と認定し、各役員の前金口座に振り込まれた金員は、請求人の商品の販売に係る対価で請求人に帰属すべき資産であるにもかかわらず、請求人の各事業年度の貸借対照表の前金勘定にも計上されていない当該役員らが管理して生活口座等として自由に利用している各前金口座に振り込まれ、当該役員らが任意に処分できる状態になったこれら金員は、請求人の事業活動を通じて得た利得であり、法人の代表者等がその地位及

び権限に対して受けた給与であると判断している。

2 平成 30 年 5 月 7 日裁決(給与所得に該当せず、源泉徴収義務はないとしたもの)

(1) 事案の概要等

生鮮魚、海産物の販売及び加工業を営む同族会社であり、その役員は代表取締役である E とその実弟であり取締役専務の肩書を許された取締役である G の 2 名のみである。G は、請求人名義の当座預金口座から小切手を振り出すことにより、現金を不正に引き出して個人的に費消していたが、原処分庁の現地調査により当該不正行為が把握された。その後、請求人は、不正に引き出した金員につき G に対する貸付金として順次弁済させることとし（一部弁済済）たが、原処分庁は、当該不正行為により横領された金員のうち平成 21 年 12 月以降に引き出されたもの（以下「給与認定金員」という。）について、G に対する給与と認定して源泉所得税の各納税告知処分等を行ったところ、請求人がその取消しを求めたものである。

(2) 裁決の要旨

原処分庁は、G は、E 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こと、及び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、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、その地位に基づいて給与認定金員という経済的利益を支給されたといえるから、請求人が G に支給した給与に該当すると主張した。

これに対し、請求人は、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こと、及び請求人は、不正行為の発覚後直ちに、G に対し、横領金の返還を請求していることなどから、当該不正行為が請求人の意思に反することは明らかで、請求

人の行為と同視できず、源泉徴収の機会も全くなかったことから、給与認定金員は、請求人がGに支給した給与に該当しないと主張した。

審判所は、1の(2)と同様の法令解釈を示した上で、①Gは、法律上の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、業務において影響力を有していたとは認められない、②Gの職務内容についての申述などからは、Gが経理業務の重要な部分を任されていたとは認められない、と判断し、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たとは認められないことから、Gがその地位及び権限に基づいて私的流用金を得たものとは認められず、請求人がGに支給した給与等に該当するとは認められないと判断した。

Ⅲ 法人の役員等による私的流用金が法 28 条 1 項及び法 183 条 1 項に該当するか否かに係る検討

法人の役員等による私的流用金が給与所得に該当し、法人に源泉徴収義務が生ずるか否かは、①法 28 条 1 項の給与所得に該当するか、②法 183 条 1 項の給与の支払に該当するかという要件に該当することが必要と考えられるので、この2つの観点から検討してみたい。(以下この①の観点を「給与所得該当性」、②の観点を「支払該当性」といい、両者を合わせて「源泉徴収すべき給与該当性」という。)

1 法 28 条 1 項の給与所得について

(1) 給与所得の範囲に係る所得税法等の考え方

法 28 条 1 項は、「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に係る所得」と規定しているが、最高裁昭和 56 年 4 月 24 日第二小法廷判決(民集 35 卷 3 号 672 頁 以下「昭和 56 年最高裁判決」という。)は、「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をいう。なお、給与所得については、とりわけ、給与所得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が重視されなければならない。」と判し、最高裁平成 17 年 1 月 25 日第三小法廷判決(民集 59 卷 1 号 64 頁)に係る最高裁判所判例解説⁽¹⁾でも、「所得税法 28 条 1 項は、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に係る所得をいうものと定義している。同項に具体的に例示されている俸給等の内容から帰納的に給与所得の意義を把握すれば、給与所得とは、「雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価としての給付に係る所得」ということができる。」との考え方を示している。学説では、金子宏名誉教授が、「勤労性所得(人的役務の提供からの所得)のうち、雇用関係またはそれに類する関係において使用者の指揮・命令のもとに提供される労務の対価を広く含む観念であり、非独立的労働ないし従属的労働の対価と観念することもできる。法人の役員が法人から受ける給与も給与所得に含まれる。」⁽²⁾としている。

また、所得税法第 36 条第 1 項において、金銭以外の経済的な利益も収入金額とされ、最高裁平成 27 年 10 月 8 日第一小法廷判決(集民 251 号 1 頁)においても、法 28 条 1 項の給与所得となる労務又は役務の対価として受ける給付について、「その給付には金銭のみならず金銭以外の物や経済的な利益も含まれると解される。」と、給与所得には金銭以外の物や経済的利益が含まれる旨判示している。最高裁昭和 37 年 8 月 10 日判決(民集 16 卷 8 号 1749 頁 以下「昭和 37 年最高裁判決」という。)は、「勤労者が勤労者たる地位にもとづいて使用者から受ける給付は、すべて右九条五号にいう給与所得を構成する収入と解

すべく、通勤定期券またはその購入代金の支給をもつて給与でないとは解すべき根拠はない。」と、従業員としての地位に基づく給付も給与所得とする旨判示している。

以上のことから、雇用関係又はそれに類する関係における非独立的な労務の対価として、若しくはその関係における地位に基づき、法人から役員等が受けた金銭又は経済的利益は、給与所得に該当するものと考えられる。

(2) 法人の役員等による私的流用金の給与所得該当性に係る裁判例

法人の役員等による私的流用金と給与所得との関係につき、裁判例を確認したい。

イ さいたま地裁平成 15 年 8 月 27 日判決（税資 253 号順号 9417 以下「さいたま地裁判決」という。）

学校法人の元理事長甲が、同法人から取得した金員について、法人から甲に対する給与所得であるとして行った納税告知処分等に対し、当該金員は甲が法人のために立替払いをしたことに対する返済であるから、甲に利得はなく所得に当たらず、また甲の違法行為に基づくもので給与所得には当たらないとして処分の取消しを求めた事案である。さいたま地裁判決では、法人の役員に対し一定の利益が当該法人から支給された場合には、その支給が役員の立場を離れて全く無関係になされるなどの特段の事由がない限り、法人代表者がその地位や仕事に対する広義の見返りとして支給されたものとみるのが自然であり、甲が法人から取得した金員は代表者としての地位や職務に関連して行われたもので給与所得というべきで、法 28 条 1 項、法 183 条 1 項に従い、源泉徴収義務が生じるとしている。

ロ 大阪高裁平成 15 年 8 月 27 日判決（税資 253 号順号 9416 最高裁平成 16 年 10 月 29 日第二小法廷で上告不受理決定 以下「大阪高裁判決」という。）

社会福祉法人の元理事長乙が同法人の

会計から取得した金員につき、乙に対する同法人からの給料であると認めて行われた源泉所得税の納税告知処分等について、当該金員は乙によって横領されたものであって、給与所得には当たらないとして処分の取消しを求めた事案である。第一審である京都地裁平成 14 年 9 月 20 日判決（税資 252 号順号 9198 以下「京都地裁判決」という。）においては、昭和 56 年最高裁判決の給与所得の考え方を示し、給与所得について、源泉徴収の対象とならない他の所得とはその徴収手続において極めて異なった扱いをしている点も考慮されるべきであり、給与所得となる法 28 条 1 項所定の賞与の意味及び法 183 条 1 項所定の「支払の際」の意味は、このような観点をも加味して考えるべきとした上で、この金員の取得が横領行為であり、法人に所得税を天引きする余地が考えられない資金の移動であることなどから、法人の当時の客観的な意思（それは乙の意思とは異なる。）に反していたというべきで、法人が乙に支払ったと見るのは無理があるとし、法 183 条 1 項の支払該当性を否定した。また、自己の個人的用途に使用する目的で、不正に、法人の資金を移動したものであることが明らかであり、乙がした法人の理事長としての職務・役務の提供と対価関係に立つものではないと、職務等との対価関係を否定し、乙の所得ではあるが、給与所得としては認められないとして、処分を取り消した。

これに対し、大阪高裁判決では、金員は、いずれも、当時、法人の代表者であった乙の意思に基づいて、法人から乙の口座へ送金されたことが明らかであるとした上で、当該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、それが現実に乙の管理下に入り、そ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り、乙の法人におけ

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法人から乙の口座への金員の送金は法人の意思に基づくもので、乙が当該金員を不正に取得する意図等があっても、法人が乙に対し経済的な利得を与えたものと判断した。また、乙の法人における地位、権限等に照らせば、当該金員の取得も乙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として職務との間の対価性を認めて第一審の判断を覆し、給与所得に該当するとの判断を示すとともに⁽³⁾、別件訴訟により横領についての乙の返還債務が確定していることは、給与所得該当性と直接関係するものではないと、その関係性を否定している⁽⁴⁾。

ハ 仙台高裁平成 16 年 3 月 12 日判決(税資 254 号順号 9593 最高裁平成 16 年 11 月 30 日第三小法廷で上告不受理決定 以下「仙台高裁判決」という。)

社会福祉法人の元代表者丙が同法人の資金から引き出した経済的利益について、丙への給与所得に当たるとしてなされた源泉所得税の納税告知処分等に対し、当該資金の引出しはその地位を濫用して法人から横領したものであるから給与所得に当たらないとして処分の取消しを求めた事案である。第一審である青森地裁平成 15 年 4 月 22 日判決(税資 253 号順号 9329 以下「青森地裁判決」という。)は、昭和 56 年最高裁判決の給与所得の考え方を述べた上で、当該資金引出しの違法性や職務の対価としての不合理さから給与所得に当たらないとした。

しかし、仙台高裁判決では、法 28 条 1 項は、給与所得について、職務を提供する地位に基づいて支給されるものも含まれるが、法人の役員の仕事提供の内容は極めて包括的かつ広範で法人の業務全般に及び、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、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、代表権を有する役員の場合、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とした。その上で、「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。」⁽⁵⁾との考え方を示した。そして、丙が法人の事業活動を利用して得た利益につき丙が実質的に有した権限に基づいてした役務に対し、ないし実質的に有した地位に基づいて支給されたものと職務の対価性を認めて、第一審の判断を覆し、給与所得との認定を行っている。

ニ その他の裁判例

このほか、法人の役員等による私的流用金について給与所得に当たるか否かを判断している裁判例としては、①さいたま地裁平成 15 年 9 月 10 日判決(税資 253 号順号

9429)、②①の第二審である東京高裁平成16年3月4日判決(税資254号順号9589)、③東京地裁平成19年12月20日判決(税資257号順号10853)、④東京地裁平成28年3月2日判決(税資266号順号12815)が見受けられるが、その代表者が経営の実権を掌握し法人を実質的に支配している場合や、業務全般にわたる実務を担当し、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る場合には、法人の資産から当該代表者に移転した経済的利益は、その地位あるいは権限に基づいて行われたと認められ、給与所得に該当する旨判示しており、いずれもイないしハの裁判例とほぼ同様の考え方である。

2 法183条1項の「支払」について

(1) 同項の「支払」に係る所得税法等の考え方

イ 所得税法及び所得税基本通達の規定

法183条1項は、「居住者に対し国内において第28条第1項(給与所得)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。」と規定していることから、法28条1項の給与等の支払者は源泉徴収義務を負うことになる。この支払について所得税基本通達181~23共-1は「法第4編《源泉徴収》に規定する「支払の際」又は「支払をする際」の支払には、現実の金銭を交付する行為のほか、元本に繰り入れ又は預金口座に振り替えるなどその支払の債務が消滅する一切の行為が含まれることに留意する。」と規定している⁶⁾。また、国税通則法第15条第3項は納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税として、源泉徴収による国税をあげており、法183条1項の納税義務の成立は「給与等の支払の際」であるから、その際に特

別の手續を要しないで納付すべき税額が確定することになる。なお、法183条1項の文言上、「給与等の支払の際」に徴収することとなっているのみであるから、給与天引きによる控除のみに限定されているわけではないものとする⁷⁾。

ロ 法183条1項の「支払」に関する裁判例

最高裁平成23年3月22日第三小法廷判決(民集65巻2号735頁)は、強制執行により回収を受けた場合の給与等の支払債務の消滅が源泉徴収すべき給与等の支払に該当する旨判示するとともに、所得税法第222条(以下「法222条」という。)による受給者への源泉所得税相当額の支払請求が可能であること等から、支払う際に源泉徴収ができないことをもってこの法183条1項の「支払」の解釈を左右するものではないとしている。

また、広島高裁昭和35年7月26日判決(訟月6巻9号1830頁)は、「いわゆる給与の支払は、現実の支払のみならず税法上支払と同視し得べきものをも指すものと解するのを相当とする。」とし、その第一審である山口地裁昭和35年3月31日判決(訟月6巻6号1279頁)においても、現金の交付のみならず社会通念上現金の收受と同等の経済的価値乃至価値あるものの授受がある場合も含むとしている。

なお、東京地裁昭和53年5月25日判決(訟月24巻9号1827頁)においては、「給与等の支払とは、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」としており、その第二審である東京高裁昭和55年10月27日判決(訟月27巻1号211頁)においても、同様の判断を行っていることから、裁判例では法183条1項の「支払」に該当するか否かは支払者の主観的意思とは関わりがないと

考えられているようである（当事案は昭和57年1月22日最高裁第二小法廷判決（税資122号48頁）により上告棄却、確定）。

これまでの検討を踏まえれば、法183条1項の「支払」には、少なくとも現実の金銭を交付する行為のほか、給与支払債務の消滅など現金の收受等と同等の経済的価値の授受があるようなものも含まれると解され、支払者の主観的意思と関わりがないことも勘案すれば、法人からの経済的価値の授受は役員による私的流用金の形であっても、「支払」と認められないとまではいえないものと考えられる^⑧。

(2) 法人の役員等による私的流用金の支払該当性に係る裁判例

1の(2)であげた裁判例において、法183条1項の「支払」についての考え方をみてみたい。

イ さいたま地裁判決

1の(2)イで述べたことに加え、横領等の被害者たる法人が損害賠償請求による損害の回復を図った際には、源泉徴収に係る租税について過誤納金の還付請求や法222条による受給者への求償が可能であるとしていることや、法人から法人の役員等に利益の移動があり、給与等の支払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、支払者と受給者との清算の問題は両者の私法上の措置に委ねることにそれなりの合理性があると認められる旨判示していることも併せて考えれば、法28条1項の給与所得に該当する利益移動は、法183条1項の「支払」となり源泉徴収義務が発生すると判断しているように考えられる。

ロ 大阪高裁判決

1の(2)ロにおいて述べたとおり、京都地裁判決では、資金の移動は法人の意思に反しているものであるから、法183条1項の「支払」に該当しない旨判示した^⑨。これに対し、大阪高裁判決では、代表者の法人

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法人から代表者の口座への金員の送金は法人の意思に基づくもので、代表者に対し経済的な利得を与えたものであるから、賞与に該当するとした上で、「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。」として、給与所得と認められる利得が移転すれば源泉徴収義務は発生し、その移転は法183条1項の「支払」に該当すると判断していると考えられる^⑩。また、源泉徴収義務者は法222条により所得の受給者へ源泉所得税相当額を請求できるが、税務署長は所得の受給者に直接徴税できないので、このような場合に源泉徴収義務を課さないことは、結局国民に負担を転嫁することになり認め難い旨判示している。

ハ 仙台高裁判決

青森地裁判決は、横領金は源泉徴収する機会がないことを理由に法183条1項の「支払」であることを否定しているが、仙台高裁判決は、給与等と認定された担税力を増加させる経済的利益の移転行為は法183条1項の「支払」としており、上記イ及びロと同様であると考えられる^⑪。なお、横領金について源泉徴収の機会がないため「支払」に該当しない旨の青森地裁判決の判断に対しては、受給者への損害賠償請求や利得金返還時の過誤納金の還付請求が可能であるため、このような経済的利益の移転行為時に源泉徴収義務を課すことは不当な取扱いではなく、源泉徴収義務を免れ得ることになれば源泉徴収制度の趣旨に反する旨判示している。したがって、じ後の損害賠償請求や利得金の返還は源泉徴収義務の成立とは直接関係しないものと

考えられる。

ニ その他の裁判例

1の(2)ニの裁判例のうち、③の裁判例においては、法183条1項の「支払」についてハで述べた仙台高裁判決と同様の解釈を示した上で、2の(1)ロで述べた東京地裁及び東京高裁判決と同様に、給与等に該当する経済的利益が移転する行為が認められれば、支払者の主観的意思とは関わりなく、法183条1項の「支払」となる旨判示している。

3 法人の役員等による私的流用金の源泉徴収すべき給与該当性に係る要件について

1及び2の裁判例の検討を通じ、まず役員による私的流用金の給与所得該当性について考えてみると、給与所得は、雇用関係又はそれに類似する関係において、労務（役務）を提供する地位に基づいて支給される金銭又は経済的利益を含むという点について、従業員と役員の違いはないが、指揮命令を受けて労働する従業員と異なり、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や、法人経営の実権を代表者等が掌握し、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ることも考えられる。このように法人経営の実権を代表者等が掌握し、法人を実質的に支配しているような法人において、代表者等としての地位及び権限に基づいて金銭又は経済的利益がその者に移転するような場合には、その支出がその代表者等の立場と全く無関係であるなどの特段の事情がなければ、その地位や職務に対する対価として支給されたものとみるべきであり、適法な利得か否かにかかわらず法28条1項の給与所得と推認でき、給与所得に該当するものと考えられる。

次に、支払該当性については、給与所得該

当性と一体的に判断されている面も見られるが、代表者等の地位、権限、実質的に有していた全面的な支配権からみて、代表者等が法人から経済的利益を自己に移転させた行為がその時点での当該法人の意思に基づくものと認定できる場合には、その利得がいかなる源泉か、あるいは適法か不法か、源泉徴収の困難性があるか否かなどを問わず、その移転は法人から代表者等への給与等の「支払」とみることができるものと考えられる。源泉徴収が困難なケースがあることも事実であるが、これまで見てきた裁判例の動向に加え、「給与等」や「支払」の認定に当たり、特に源泉徴収の困難性を斟酌する規定も見当たらず、認定賞与に源泉徴収義務を課している課税実務の現状等をも踏まえれば、「給与等の支払」があれば、源泉徴収の困難性にかかわらず、源泉徴収義務は成立するものと考えられる⁽¹²⁾。

なお、給与所得該当性及び支払該当性に係る要件を充足するためには、役員等が「法人経営の実権を掌握し、法人を実質的に支配している」ことが必要であることから、法人が役員等に委任している業務において私的流用金が生じた場合に、包括的な権限を有するなど業務に対する当該役員等の多大な影響力等があったとの事情も認められず、単に法人の当該役員等に対する管理監督が不十分であったということのみでは、これらの要件を充たすことは困難ではないかと考える。

4 平成27年7月1日裁判に係る検討

(1) 給与所得該当性について

仙台高裁判決と同様の考え方を示した上で、この法人の役員らの決議の下に経営方針が決定されているなどの事実から、請求人の業務は、当該役員らの意思決定により運営及び管理されているといえ、当該役員ら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と認定した。その上で、各役員の前金口座に振り込まれた金員は、請求人の商品の販売

に係る対価で請求人に帰属すべき資産であるにもかかわらず、当該役員らが管理して生活口座等として自由に利用している各預金口座に振り込まれ、当該役員らが任意に処分できる状態になったとすれば、これら金員は請求人の事業活動を通じて得た利得であり、当該各預金口座に振り込まれた時点で当該役員らに帰属していたといえ、法人の代表者等がその地位及び権限に対して受けた給与であるとの判断は妥当である。

(2) 支払該当性について

当裁決は法183条1項の法令解釈には明示的に触れていないが、3で述べた考え方に従えば、役員ら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状況において、請求人の事業活動を通じて得た利得が、当該役員らにより、請求人の預金でない、役員ら自身により自由に処分できる生活口座に振り込まれたことは当該法人の意思に基づくものでもあると認定できることから、その口座に振り込まれた時点で給与等の支払があった、との判断であると考えられ、後に返還債務が発生した場合であっても、現実に経済的利益を取得した時点で給与に該当するとしている。源泉徴収すべき給与所得の納税義務が確定した「給与等の支払の際」－現実に経済的利益を取得した際－には、代表者が法人の意思として経済的利益を移転させていたのであるから、その後に損害賠償が行われた場合については、返還を受けた時点で修正すべきもので、「支払」の際の源泉徴収義務の成立にまで影響を与えるものではないと考えられ⁽¹³⁾、その判断は妥当なものと思われる。

5 平成30年5月7日裁決に係る検討

(1) 給与所得該当性について

上記1及び2でみた裁判例で、法人の資産を私的に流用したのは法人の(元)代表者であり、当裁決は仙台高裁判決で示された判断の「代表者」を「代表者等」に置き換えたもの

であるが、代表権もなく、法人を実質的に支配することができない役員にまで、3で述べた考え方は当然に及ぶものではないと考える。当裁決においても、平成27年7月1日裁決と同様に仙台高裁判決の法令解釈を踏まえつつ、原処分庁が私的に流用した役員Gに関し主張する、①請求人の業務において影響力を有していたこと及び②経理業務の重要な部分を任せられていたこと、という2点から、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と認められるかどうかにつき検討したが、Gには請求人の業務執行等を決定する地位や業務に対する影響力があったわけではなく、請求人のGに対する管理監督が不十分であったことを示す事情は認められるものの、業務の重要な部分を任されていたわけでもないので、Gがその地位及び権限に基づいて請求人から給与認定金員を得たものとは認められないとしてその給与所得該当性を否定している。このように、本裁決はGの地位及び権限を検討した上で、給与所得該当性を否定したのであって、一般論として代表者以外の役員について給与所得該当性を否定しているわけでもないので、代表者以外の役員が法人の金員を不正に取得した場合には、これが法人の意思に基づいて支払われた給与であるといえるかどうか、その役員が代表者に準ずるような法人を実質的に支配しているという立場にあるかどうかなどの事情を個別に判断すべきものと考えられる。

(2) 支払該当性について

給与所得該当性を否定したため、支払該当性に明示的に触れるまでもなく処分を取り消しているが、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たとは認められないことから、Gの意思は請求人の意思と認められず、仮に支払該当性を判断するとしても否定されるものと考えられる。

IV おわりに

法人の役員等による私的流用金の源泉徴収すべき給与該当性に係る要件については、Ⅲの3で検討したとおり、原則として、「法人経営の実権を代表者等が掌握し、法人を実質的に支配しているような法人において、代表者等としての地位及び権限等に基づいてその者について移転する金銭又は経済的利益」が存在し、その金銭又は経済的利益に関して、「その法人における代表者等の地位、権限、実質的に有していた全面的な支配権からみて、代表者等が法人から経済的利益を自己に移転させた行為がその時点での当該法人の意思に基づくものと認定できる場合」であると考えられる。

平成27年7月1日判決は、法人の役員等による私的流用金の源泉徴収すべき給与該当性を認めているのに対し、平成30年5月7日判決はこれを否定しているが、前者の場合は、経済的利益を受けていた法人の役員らが、その決議の下に経営方針を決定するなど、法人経営の実権を実質的に支配している事実や、当該役員らが経済的利益をその地位及び権限等に基づいて得ていたという事実の認定が可能であり、かつ当該役員らの法人における全面的な支配権の状況は、当該役員らにより行われた経済的利益の移転が、その時点での法人の意思に基づくといえるようなものと認められたのに対し、後者の場合は、G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実も、Gが私的流用によって得た経済的利益が、法人におけるGの地位や権限等に基づいたものと認めるに足りる事実も認められなかったことから、このような違いが生じたものであり、いずれもⅢの3で検討した要件に照らして、妥当な判断であると考えられる。これら判決は今後の法人の役員等による私的流用金についての源泉徴収すべき給与該当性を判断するに当たっての先例となるものと考えられ、今後の実務に参考になるものである

といえよう。

-
- ① 増田稔「米国法人の子会社である日本法人の代表取締役が親会社である米国法人から付与されたいわゆるストックオプションを行使して得た利益が所得税法28条1項所定の給与所得に当たるとされた事例」法曹会編『最高裁判所判例解説民事篇平成17年度(上)(1月～6月分)』48頁(法曹会、2008)。ただし、同解説は、この判決が給与所得の一般的な法理を述べたものとまで解することはできないとしている(同56-57頁)。
 - ② 金子宏『租税法(第23版)』242頁(弘文堂、2019)。なお、法人の役員が不法に法人の会計から自己の口座に移した金員は、賞与にあたりと解すべき場合と雑所得にあたりと解すべき場合とがあるとしている(同243頁)。
 - ③ 大阪高裁判決のこの部分に肯定的と思われる見解として、品川芳宣『重要租税判決の実務研究第三版』491-492頁(大蔵財務協会、2014)及び伊藤義一「社会福祉法人の理事長が横領により得た経済的利得について同法人は源泉徴収義務を負うか」TKC税研情報13巻7号33-34頁(2004)。否定的と思われる見解として、占部裕典『租税法と行政法の交錯』107-108頁(慈学社出版、2015)及び大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開第I巻 改訂増補版』460-461頁(税務経理協会、2013)。
 - ④ 大阪高裁判決のこの部分に否定的と思われる見解として、大淵・前掲注(3) 462-463頁
 - ⑤ 仙台高裁判決のこの部分に否定的と思われる見解として、大淵・前掲注(3) 464-465頁
 - ⑥ 当通達における支払の意義については、「金銭債務を負う者が債権者に対して弁済のために現実に金銭を交付する行為は最も一般的な支払の形態であり、これが「支払」に含まれることはもちろんであるが、このほか、利息を預金元本に繰り入れたり、債務者の預金口座から債権者の預金口座に振り替えるなどその支払債務が消滅する一切の行為が「支払」に含まれることを本通達は留意的に明らかにしたものである。したがって、債務者が債権者から債務の免除を受けたことによる債務の消滅も支払に含まれる。ただし、時効による債務の消滅は支払には該当しないと解される。」とされている(三又修ほか編著『所得税

基本通達逐条解説』1075頁(大蔵財務協会、2017)。
また、通達概念よりも狭いとする見解として、
浦東久男「源泉徴収と支払概念」税法学 534号
19-20頁、30頁(1995)。

- (7) 榎本光宏「給与等の支払をする者が判決に基づく強制執行によりその回収を受ける場合における源泉徴収義務の有無」法曹会編『最高裁判所判例解説民事篇平成23年度(上)(1月～4月分)』127-128頁(法曹会、2014)。

青柳達朗「所得税法183条の『支払』について」
税大ジャーナル5 75頁(2007)。

- (8) 三木義一・上西左大信「理事長の横領と源泉徴収義務」三木義一ほか編著『[租税]判例分析ファイルI 所得税編』333-334頁(税務経理協会、2006)。ただし、同稿は、法183条1項の支払に該当するためには支払をする意思の有無についての考察が必要であり、法人に支払の意思がない場合には源泉徴収義務はないとして、京都地裁判決の判旨に賛意を示していると考えられる(同334-335頁)。

浦東・前掲注(6) 22-23頁、30頁。

- (9) 京都地裁判決のこの部分に肯定的と思われる見解として三木ほか前掲注(8) 335頁。また、損害賠償請求権を放棄したときにはじめて法183条1項の支払となるとの見解として、占部・前掲注(3) 119頁及び三木義一「認定賞与と源泉徴収」小高剛先生古希祝賀『現代の行政紛争』272-273頁(成文堂、2004)。

- (10) 大阪高裁判決のこの部分に肯定的と思われる見解として、品川・前掲注(3) 491-492頁及び伊藤・前掲注(3) 35-36頁、否定的と思われる見解として、大淵・前掲注(3) 463-464頁。

- (11) 仙台高裁判決(大阪高裁判決)のこの部分に否定的と思われる見解として、大淵・前掲注(3) 466-467頁。

- (12) 伊藤・前掲注(3) 36頁。

- (13) 伊藤・前掲注(3) 35-36頁。