

韓国における認定賞与の処分と 帰属不明支出に対する課税

金 完 石
高 正 臣(訳)

. 序 論

法人の支出でその帰属が明らかでない支出，すなわち帰属不明支出は，損金不算入となる。帰属不明支出の典型的な類型としては，債権者が不明な社債利子，接待相手方との業務関連性が不明な接待費等を挙げることができる。債権者が不明な社債利子については，その金額が損金不算入となる。接待費で支出した金額で一件当たりの支出額が50万ウォン以上の接待費については，当該法人が業務関連性を立証する支出証明を記録・保管しなければならない。業務関連性を立証できない接待費は，損金不算入となる。

次に，法人が法人税課税標準と税額を申告する場合，課税官庁が法人の課税標準と税額を決定または更正する場合，益金算入または損金不算入（帰属不明支出として損金不算入とした金額を含む）とした金額は，社外流出の有無または流出した金額の帰属者により社内留保，配当，賞与，その他所得とその他社外流出として所得処分する。法人の課税標準の申告・決定または更正の際に，益金に算入された金額または損金不算入とされた金額が社外流出した場合で，その帰属者が不明の時は，法人の代表者に対する賞与として所得処分される。益金に算入された金額または損金不算入

とされた金額が社外に流出した場合で、その帰属者が法人の役員または使用人である場合には、その役員または使用人に対する賞与として所得処分される。法人税法により賞与として処分された金額を、実務上、認定賞与と呼ぶ。認定賞与は、その帰属者である役員または使用人の勤労所得を構成し、その帰属者である役員または使用人に対して総合所得税が課税される。

本論文では、法人税法上の所得処分制度の主な内容を概観し、帰属不明支出をはじめとする益金算入額または損金不算入額に対する認定賞与処分に関して検討することにする。さらに、認定賞与に対する所得税の源泉徴収手続と認定賞与の帰属者である役員または使用人に対する総合所得税の課税制度に関して検討し、認定賞与処分に対する不服手続に関して論じることとする。

．所得処分制度の主要内容

1．所得処分の概念と法的性質

イ．所得処分の法的性質

納税義務者が、法人税の課税標準と税額を申告したり、課税官庁がその課税標準と税額を決定または更正する際に益金に算入した金額については、その実質帰属を確認し、その帰属者により賞与・配当・その他所得・その他社外流出および留保として処分することとしている¹⁾。法人税法上、各事業年度の所得金額は、益金の総額から損金の総額を控除して算定する²⁾。しかし、法人税法は、各事業年度の所得金額を、企業会計上の損益計算構造とは全く異なる別個の計算組織により行うことを要求せず、企業会計上の当期純損益を出発点にして、益金算入項目および損金不算入項目を加算し、損金算入項目および益金不算入項目を控除して算定すると規定してい

1) 法人税法第67条および法人税法施行令第106条。

2) 法人税法第14条第1項。

る。企業会計上の当期純損益と法人税法上の各事業年度の所得金額との差額については、その帰属を確認し、当該金額に対する帰属者を特定する必要がある。すなわち、企業会計上の当期純損益³⁾と法人税法上の各事業年度の所得金額との差額が法人内部の留保となり、その法人の税務計算上資本の増加または減少をもたらすのか、または、法人の税務計算上資本の増減に影響を及ぼさず社外流出したのかを確定しなければならず、万一、当該金額が社外流出であるならば、誰にどのような所得の形態でいつ帰属したかを特定する必要がある。

法人の企業会計上の当期純損益と法人税法上の各事業年度の所得金額との差額に関して、その帰属を明らかにし、その所得者・所得の種類・所得金額および所得の帰属時期を確定する行為を所得処分という。所得処分は、準法律行為的行政行為である確認行為（法人税の課税標準を申告する際に、法人が行う所得処分は、私人の公法行為）に該当するといわれる。所得処分は、法人税の課税標準と税額の申告や決定または更正と同時に行われるのが原則であるが、法人税の課税標準と税額の申告や決定または更正とは別個の行為（確認行為または私人の公法行為）であることに留意しなければならない。所得処分により、所得者および所得の種類等が確定すると同時に、当該所得者に所得税の追加申告納付義務が生ずることとなる。所得処分の対象法人には、所得税の源泉徴収義務が成立する。

ロ．所得処分の実定法上の根拠

現行法人税法第67条は、所得処分に関して、「第60条の規定により各事業年度の所得に係る法人税の課税標準を申告し、または、第66条または第69条の規定により法人税の課税標準を決定もしくは更正する際に益金に算入した金額は、その帰属者により賞与・配当・その他社外流出・社内留保等大統領令が決めるところにより処分する」と規定している。この法人税

3) 企業会計上の当期純損益については、商法第449条により定期総会の承認を得て処理（利益剰余金処分計算書または欠損金処理計算書）しており、再度その帰属を確認する必要はない。

法第67条と関連して、当該条項が委任立法の限界を規律する憲法第75条に違反するのではないかとの疑問が提起されている。すなわち、法人税法第67条が、単に「その帰属者により賞与・配当・その他社外流出・社内留保等...により処分する」と規定しており、誰にどのような性格の益金算入額を、賞与・配当・その他社外流出として処分するのかに関して具体的に特定せず、その内容を大統領令に包括的に委任しているからである。上記の所得処分に関する根拠規定は、すでに違憲との決定を受けた旧法人税法第32条第5項の規定の内容⁴⁾と、大きく異なることなく、依然として違憲の素地があるといえよう。

次に、国際取引と関連した税務調整事項の所得処分については、国際租税調整に関する法律第9条(所得金額調整にともなう所得処分および税務調整)と第14条(配当とみなされた利子の損金不算入)等に特例規定を置いている。

2. 所得処分の時期

所得処分を行わなければならない法人には、法人税の納税義務があるすべての法人が含まれる。すなわち、内国法人と外国法人、営利法人と非営利法人を問わず、すべての法人をその対象にする。また、所得処分の時期は、法人税の課税標準を申告または決定もしくは更正する時である⁵⁾。

4) 憲法裁判所は、1994年12月22日法律第4804号により改正する前の法人税法第32条第5項の規定に関して、違憲であると宣告したことがある(憲法裁判所1995・11・30, 93헌바32決定)。すなわち、「第26条の規定により法人税の課税標準を申告し、または、第1項ないし第4項の規定により法人税の課税標準を決定もしくは更正する際に益金に算入した金額の処分は、大統領令が定めるところによる」と規定した旧法人税法第32条第5項は、委任立法に関連し「益金に算入した金額の処分」という点だけを提示しており、受任者が従わねばならない基準となる所得の性格と内容およびその帰属者に関して何ら規定を置いておらず、結局のところ、納税義務の成否および範囲と直接関係のある所得処分に関連した課税要件を定める際に、なんら基準を提示することなく、下位法規である大統領令に包括的に委任しているから租税法律主義と委任立法の限界の法理に反すると判示した。

5) 法人税法第67条。

3. 所得処分の類型

イ. 実額の方法による場合

1) 益金算入および損金不算入額

法人税法第67条および同法施行令第106条において「益金に算入した金額」については、社外への流出の有無により社外流出と社内留保とに区分し、社外流出は、その帰属者により配当・賞与・その他所得またはその他社外流出として処分すると規定している。すなわち、法人の各事業年度の所得を実額の方法により申告・決定または更正する際に益金に算入した金額は、社内留保・配当・賞与・その他所得またはその他社外流出⁶⁾のうちのいずれかにより処分しなければならない。

イ) 社内留保

益金に算入した金額が社外流出せず社内に残っているものは、社内留保とする⁷⁾。実務上、留保と呼ぶ。すなわち、益金に算入した金額が法人の中に残り、その法人の税務計算上の資本（剰余金）の大きさ⁸⁾を増加させる金額である。法人の税務計算上の資本の増加は、法人の税務計算上の資産の増加または負債の減少として現れる⁹⁾。このように社内留保として処分された金額は、歪曲表示された資産または負債が損益に変る事業年度の所得金額を算定する時に、初めの税務調整とは反対の税務調整¹⁰⁾を行う。

社内留保として処分しなければならない場合としては、支出が伴うことがない計算上の損費を否認した金額（減価償却費限度超過額・退職給与引当金限度超過額・貸倒引当金限度超過額・各種準備金の限度超過額等と

6) この他に、剰余金に関しては、「剰余金」または「所得処分がないもの」として表記することがありえる。

7) 法人税法施行令第106条第1項第1号。

8) 企業会計上資本として計上しない金額で税務計算上資本を構成する金額を指す。これは、すなわち法人の秘密積立金（secret reserves）に該当するものである。

9) 法人の税務計算上の資産または負債が、当該法人の貸借対照表上の資産または負債よりも大きくまたは小さく表示されたものを指す。これは、貸借対照表上の資産または負債が歪曲されているという意味である。

10) このときの所得処分の類型は、消極的留保、すなわちマイナスの留保（留保）である。

いった支出をともなわず、単に損費として計上した計算上の損費を否認した金額等)、資産の評価にともなう益金算入額等(外貨換算利益等)、資産の計上漏れ等や損益の帰属年度の違いにともなう益金算入額を挙げることができる。

ロ) 社外流出

(1) 社外流出の概念

社外流出とは、益金算入額または損金不算入額が法人の税務計算上の資本(剰余金)の増減に影響を及ぼすことなく究極的に社外に流出したものをいう。社外流出した金額については、その帰属者が明らかになる場合(帰属者が明らかの場合)と明らかにならない場合(帰属者が不明の場合)により区分し、帰属者が明らかになる場合は、その帰属者と法人との関係または法人での地位により所得処分の類型を異にするように定められている。

(2) 社外流出した金額の帰属者が、明らかでない場合の所得処分

益金に算入した金額が社外に流出したのは明らかであるが、その帰属者が不明な場合、いいかえれば、その帰属者を特定できない時には、その法人の代表者に帰属したものとみなす¹¹⁾。現金売上額のうち記帳から脱漏した金額¹²⁾、実際には支出しなかったが支出したかのように架空計上した金

11) 法人税法施行令第106条第1項第1号ただし書。

12) 大法院2002・1・11宣告2000号3726判決。[判決要旨] 法人が売上事実があるにもかかわらず、その売上額を帳簿に記載しない場合は、特別な事情がない限り、売上脱漏額全額が社外に流出したものとみなさなければならず、……法人が売上げにより受領した代金を、内容が確定しない臨時計上である仮受金計上に計上することによって、その相手科目である現金がひとまず法人に入ってきたと会計処理をしたとしても、万一、その仮受金計上の内容が、代表理事からの短期借入金取引を記帳したものであり、将来これを代表理事に返済しなければならない債務であることが明らかになった場合には、その仮受金取引は、法人の純資産の変動ないし増加を伴わないもので法人の収益や費用とは無関係なものであるから、その仮受金債務が、当初返済を予定しない名目だけの架空債務といった特別な事情がない限り、帳簿に法人の収益として記載されるべきだった売上脱漏額は、すでに社外に流出し、上記の仮受金取引の相手方である代表理事に帰属したものとみなさなければならない。

額¹³⁾、または簿外負債により調達した金額¹⁴⁾に、帰属者が不明な事例をしばしば見ることができる。

社外流出したか否かが不明な場合には、社内留保として処分しなければならないのであるから、当該規定が適用される余地がない¹⁵⁾。これについては、第3章で具体的に述べることにする。

(3) 社外流出した金額の帰属者が、明らかである場合の所得処分

益金に算入した金額が社外に流出した場合でその帰属者が明らかな時には、その帰属者により配当・賞与・その他所得・その他社外流出とする。

(イ) 配 当

帰属者が株主である場合には、その帰属者に対する配当とする。実務上「認定配当」と呼ぶ。法人税法により配当として処分された金額、すなわち認定配当は、その帰属者の配当所得を構成する¹⁶⁾。帰属者が株主でさえあれば配当として処分し、株主に配当の本質的な徴表としての「出資の比率によったもの」だけを配当として処分するのではない。

(ロ) 賞 与

帰属者が役員または使用人である場合には、その帰属者に対する利益処分による賞与として所得処分する。実務上「認定賞与」と呼ぶ。法人税法により賞与として処分された金額、すなわち認定賞与は、その帰属者の勤労所得を構成する¹⁷⁾。これに関して、第3章で具体的に論ずる。

(ハ) その他社外流出

一般的な場合

その他社外流出は、益金算入額または損金不算入額が社外に流出した金

13) 大法院2002・9・4 宣告2001㉟7268判決。[判決要旨] 架空労務費を計上したり、消費貸借関係があるかのように法的形式を採ったか否かに関係なく、実質的な当事者の意思や事情に照らして社外流出したか否かを判断しなければならない。

14) 大法院1989・3・14宣告87㉟797判決。

15) 金斗千『法人税の理論と実際』625頁（租税通覧社1988年）。

16) 法人税法施行令第106条第1項第4号。

17) 所得税法第20条第1項第1号八目。

額ではあるが、納税義務のない者(国家等)に帰属した場合(法人税等・罰金・科料・過怠料・加算金および滞納処分費等)、課税所得として適していない場合、帰属者が法人である場合や事業を営む個人である場合のように、当該金額がすでにその帰属者の課税所得等を構成している場合に行う所得処分の類型である。

賃貸保証金等に対するみなし賃貸料等

次に述べる金額は、つねにその他社外流出として処分しなければならない。

- i . 賃貸保証金等に対するみなし賃貸料
- ii . 指定寄付金等の限度超過額で益金に算入した金額

法人税法第24条の規定により、益金に算入した金額はその他社外流出として処分する。

- iii . 接待費限度超過額として益金に算入した金額

法人税法第25条および租税特例制限法第136条の規定により、益金に算入した金額はその他社外流出として処分する。

- iv . 支払利子の損金不算入額

法人が、非業務用不動産・非業務用動産および業務に関係のない仮払金の取得または保有と関連して支払った借入金の利子で損金不算入とされた金額は、その他社外流出として処分する。

- v . 帰属者が不明により代表者に帰属したとみなして処分した金額に係る所得税等の立替額

社外流出した金額の帰属者が不明で、代表者に帰属したとみなしてその者に対する賞与として処分した場合、当該法人がその処分にとまなう所得税等を立替し、これを損費で計上したり、その代表者と特殊関係が消滅するときまで回収しないことによって益金に算入した金額については、その他社外流出として処分する¹⁸⁾。上記の所得税等の立

18) 大法院1988・9・27宣告87㉦519判決。[判決要旨] 課税官庁が、法人税の課税標準と税額を更正する際に、益金に算入した金額が社内に留保されず社外に流出したことが

替額については、認定利子の計算を排除している¹⁹⁾。

vi. 帰属者に贈与税が課税される金額

法人が、資産の高価買入等、資産の無償または低額譲渡等、不公正合併等といった資本取引を通じた利益分与、その他の資本取引を通じた利益分与、その他の不当行為計算（法人が資産の高価買入等、資産の無償または低額譲渡等、不公正合併等を通じた利益分与、その他の資本取引を通じた利益分与に準する行為または計算に限る）を通じて、利益を分与することによって不当行為計算否認規定により益金に算入した金額²⁰⁾について、その帰属者に贈与税が課税される場合には、その他社外流出として処分する。

vii. 外国法人の本店等に帰属する所得

外国法人の国内事業場の各事業年度の所得に係る法人税の課税標準を申告したり決定または更正する際に、益金に算入した金額のうちその外国法人の本店等に帰属する所得は、その他社外流出として処分する。

明らかであるが、帰属者が不明な場合に代表者に帰属したものととして処理をする代表者に対する認定賞与の場合、所得税法上、法人が甲種勤労所得税を源泉徴収し納付することとなっているが、法人と代表者個人間の内部関係では、法人がこれを代表者から徴収することなく立て替えたとしても、賞与として認定された所得が、実際に代表者に帰属したものでないのならば、法人は代表者に対して求償権を行使できない。法人が代表者に対して求償権を有するとしても、法人が代表者の甲種勤労所得税を代納した日から10年が経過し時効消滅することにより、代表者が得た反射的な経済的利益は、所得税法第25条第12号所定の法人との特殊関係によって法人から受けた経済的利益としての金品であるとみなすことはできず、同法第25条第1項第15号、同法施行令第49条の2第1項第5号、法人税法施行令（1985年12月31日大統領令第11813号により改正される前のもの）第94条の2第1項第1号二目の規定による法人税課税標準を更正決定する際に益金に算入した金額の処分に該当するとみなすこともできず、所得税法第25条所定のその他所得に該当するとみなすことはできない。

19) 法人税法施行規則第44条第1号。

20) 法人税法施行令第88条第1項第1号・第3号・第8号・第8号の2および第9号（第1号・第3号・第8号・第8号の2に準ずる行為または計算に限る）の規定によって益金に算入した金額である。

(二) その他所得

帰属者が上記の(イ)ないし(ハ)に掲げられたた者以外の場合、その帰属者に対するその他所得とする。法人税法によりその他所得として処分された金額は、その帰属者のその他所得を構成する²¹⁾。

2) 損金算入額および益金不算入額に対する所得処分の類型

法人税法第67条および同法施行令第106条には、損金算入額および益金不算入額に対する所得処分に関してなんら規定を置いていない。立法上の不備である。ただし、法人税法施行規則別紙第15号書式(所得金額調整合計表)において、損金算入額および益金不算入額に対する所得処分の類型として留保とその他に区分している。

ロ. 推計の方法による場合

1) 賞 与

推計の方法により決定された課税標準と法人の貸借対照表上の当期純利益との差額(法人税相当額を控除しない金額をいう)は、代表者に対する利益処分による賞与とする。これに関しては、第3章で扱うことにする。

2) その他社外流出

天災・地変その他の不可抗力により帳簿その他の証憑書類が滅失し、同業者率法等により課税標準を推計する場合には、推計方法により決定された課税標準と法人の貸借対照表上の当期純利益との差額について、その他社外流出として処分する。法人が欠損申告をした時は、その欠損はないものとする。

・ 認定賞与の処分と帰属不明支出に対する所得処分

1. 社外流出した金額の帰属者が明らかでない場合等の所得処分

イ. 社外流出した金額の帰属者が明らかでない場合の所得処分

益金に算入した金額が社外に流出したのは明らかであるが、その帰属者

21) 所得税法第21条第1項。

が不明な場合、いいかえれば、その帰属者を特定できない時は、その法人の代表者に帰属したものとみなす²²⁾。現金売上額のうち記帳から脱漏した金額²³⁾、実際には支出していなかったが支出したかのように損費として架空計上した金額²⁴⁾または簿外負債により調達された金額²⁵⁾に、帰属者が不明な事例をしばしば見ることができる。社外流出したかが不明な場合には、社内留保として処分しなければならないのであるから当該規定が適用される余地がない²⁶⁾。

1) 代表者の概念

第一に、本条の代表者とは、対外的に会社を代表し対内的に業務執行を担当する者をいう。一般的には、法人登記簿に登載された代表理事または代表社員を示すが、登記された代表者であっても、法院の仮処分決定により職務執行が停止した場合²⁷⁾または事実上法人の代表者でないことが客観的な証拠や法院の判決等により立証される場合²⁸⁾は、本条の代表者が

22) 法人税法施行令第106条第1項第1号ただし書。

23) 大法院2002・1・11宣告2000㉟3726判決。[判決要旨] 法人が売上事実があるにもかかわらず、その売上額を帳簿に記載しない場合は、特別な事情がない限り売上脱漏額全額が社外に流出したものとみなさなければならず、……法人が売上げにより受領した代金を、内容が確定しない臨時計上である仮受金計上に計上することによって、その相手科目である現金がひとまず法人に入ってきたと会計処理をしたとしても、万一、その仮受金計上の内容が、代表理事からの短期借入金取引を記帳したもので、将来これを代表理事に返済しなければならぬ債務であることが明らかになった場合には、その仮受金取引は、法人の純資産の変動ないし増加を伴わないもので法人の収益や費用とは無関係なものであるから、その仮受金債務が、当初返済を予定しない名目だけの架空債務といった特別な事情がない限り、帳簿に法人の収益として記載されるべきだった売上脱漏額は、すでに社外に流出し、上記の仮受金取引の相手方である代表理事に帰属したものとみなさなければならぬ。

24) 大法院2002・9・4宣告2001㉟7268判決。[判決要旨] 架空労務費を計上したり、消費貸借関係があるかのように法的形式を採ったか否かに関係なく、実質的な当事者の意思や事情に照らして社外流出したか否かを判断しなければならない。

25) 大法院1989・3・14宣告87㉟797判決。

26) 金斗千・前掲書625頁。

27) 大法院1994・3・8宣告93㉟1176判決。

28) 大法院1992・7・14宣告92㉟3120判決。[判決要旨] 整理会社の管理人は、整理会社の代表者の地位にあるというよりは、整理会社、債権者、株主等で構成される利害関係

ら除かなければならない。登記された代表者でない株主である役員でその役員およびその者と特殊関係にある株主の所有株式持分が30%以上でかつその役員が法人の経営を事実上支配しているならば、その者を代表者とす

る。

第二に、租税特例制限法第46条第12項の規定により、法人の源泉徴収義務が免除される場合で、株主等である理事のうち法人を代表している者が別にいと当該法人が申告した時は、その申告した者を代表者にする。

第三に、代表者が2人以上であっても、そのうちの1人が代表者としての権限を行使する場合は、その事実上の代表者を本条における代表者とみなす。しかし、2人以上の代表者が共同代表として事実上共同代表権を行使したのであれば、その共同代表者を本条での代表者とみなさなければなら

2) 代表者を帰属者とみなすという文言の意味

本条の「代表者……に帰属したものとみなす」における「みなす」という文言は、法文の構造上推定するという意味として解さなければならない。この場合、帰属が明らかであるという点に関する立証は、これを主張する納税義務者が行わなければならない²⁹⁾。

法人(納税義務者)が社外流出した金額について、その帰属者を明らかにする時は、その者が帰属者になる。

事業年度中に代表者を変更した場合で代表者各人に帰属したことが明らかな金額は、代表者各人ごとに区分して賞与として処分する。しかし、帰

である団体の管理者として、そのような者たちのために整理裁判所の監督の下、会社経営および財産の管理処分をする一種の公的受託者の地位にあるから、認定賞与制度の趣旨や整理会社の管理人の法的地位に照らしてみる時、整理会社の管理人は、特別な事情がない限り、上記のような場合において認定賞与により所得処分される法人の代表者とみなすことはできない。

大法院1989・4・11宣告88㉔7289判決。[判決要旨] たとえ会社の代表理事として法人登記簿上に登記されていたとしても、会社を実質的に運営した事実がなければ、当該法人の代表者とはみなせない(同旨1988・4・12宣告87㉔1238判決)。

29) 大法院1992・8・14宣告92㉔6747判決。

属が明らかでない場合には、在職期間の日数により区分計算し、これを代表者各人の賞与として処分する³⁰⁾。

次に、社外流出した金額の帰属者が不明な場合に、その不明な金額を代表者に帰属したと推定する論拠としては、次のような点を挙げることができる。

第一に、経験則に照らしてみる時、社外流出した金額の帰属者が不明ならば、帰属が不明な益金算入額等は、当該法人の代表者に帰属した可能性が最も高いといえる。したがって、法人の代表者にその不明な金額が帰属したものと推定する。

第二に、法人の代表者に対する認定賞与制度は、その代表者にそのような所得が発生したという事実動きを置くというよりは、法人による税法上の不当行為を防止するために、そのような行為と認定される一定の事実があれば、その実質に関係なく代表者に対する賞与とみなすとするところにその趣旨がある³¹⁾。

3) 帰属者が不明な場合の所得処分

社外流出した金額のうち帰属者が不明な金額は、代表者に帰属したとみなす。代表者に帰属したとみなす益金算入額等は、その帰属者とみなす代表者への利益処分による賞与として処分しなければならない³²⁾。

ロ．債権者が不明な社債利子の所得処分

債権者が不明な社債利子は損金不算入とされるが、当該利子のうちその利子に係る源泉徴収税額に相当する金額は、その他社外流出として処分するとされている³³⁾。

債権者が不明な社債利子でその利子に対する源泉徴収税額を差し引いた残りの金額については、代表者に対する賞与として処分しなければならない

30) 法人税法施行規則第54条。

31) 大法院1992・7・14宣告92ㄱ3120判決。

32) 法人税法施行令第106条第1項第3号口目。

33) 法人税法施行令第106条第1項第3号二目。

いと解されている³⁴⁾。

ところで、債権者が不明な社債利子は、たとえ債権者が不明であっても利子所得に該当するのは疑問の余地がない。この場合に、その全額について利子所得に係る所得税等を源泉徴収し、再度その社債利子から源泉徴収税額を差し引いた残額について代表者の賞与(勤労所得)として処分するかが問題となる。法人税法第106条第1項第1号ただし書および同項第3号二目は、利子所得に係る所得税等と勤労所得に係る所得税を二回にわたって源泉徴収すると規定している。すなわち、債権者が不明な社債利子から源泉徴収税額を差し引いた残額は、社外に流出したのは明らかであるが、その帰属者を明らかにすることができないので、代表者に帰属したものとみなしてその者に対する賞与として処分しなければならないと解している³⁵⁾。すなわち、債権者が不明な社債利子については、利子所得に対する所得税等を源泉徴収しなければならず、社債利子から源泉徴収税額に相当する金額を差し引いた残額については、再度代表者に対する賞与として処分し、その者から所得税を源泉徴収しなければならないのである。

しかし、上記の規定は、同じ所得に対する二重課税を容認する結果となり、不合理であるのみならず、実際に所得が帰属しない代表者に所得が帰属したとみなして所得税を課税することになるので、実質課税の原則および純所得課税の原則に反する等の問題点が提起されている。社債利子として支払われたことは明らかであるが、債権者が分からない金額については、利子所得に対する所得税または法人税と勤労所得に対する所得税を二重に課税するのではなく、所得税の最高税率(35%)またはそれより多少高い税率によって利子所得税として分離課税するように立法的に補完する必要があると考える³⁶⁾。

34) 法基通67-106...3。

35) 同旨大法院1993・1・26宣告92㉗1810判決。

36) 金完石『法人税法論』660頁(嵯光教イータックス2007年)、金完石『所得税法論』217~218頁(嵯光教イータックス2007年)。

八．業務との関連性が不明な接待費の所得処分

接待費として支出した金額であっても，法人の業務と関連性がなかったり業務関連性が不明な金額は損金不算入とされる。なぜならば，法人の純資産を減少させる取引によって発生する損費の金額であっても，その法人の事業と関連して発生したり支出された損費（事業関連性）で一般的に容認される通常的なもの（通常性）か，収益と直接関連したもの（収益関連性）でない限り損金に算入されないからである³⁷⁾。

接待費の業務関連性は，当該法人の業務やその営業内容を基準にして客観的に判断しなければならない³⁸⁾。

法人が接待費として支出した金額のうち，国税庁長官が定める一定金額以上の接待費については，国税庁長官が，当該支出証明の記録保管に関して必要な事項を定めることができると規定されている³⁹⁾。これにより，国税庁長官は，法人が一件当たり50万ウォン以上の接待費を支出する場合，当該法人が，業務関連性を立証する支出証憑を記録・保管することを要求している。すなわち，法人が接待費の業務関連性を立証するためには，接待費の支出事実を立証する証憑書類（税金計算書，計算書，クレジットカード売上傳票等）の裏面や当該証憑書類を貼付した用紙の余白に，次の内容を記載して保管しなければならない⁴⁰⁾。

接待目的

接待者の部署名および姓名

接待の相手方の商号，事業者登録番号，部署名および姓名。ただし，接待相手方が事業者でない場合は，姓名および住民登録番号

法人の業務と関連性がなかったり業務関連性が不明な金額として明らかになった接待費は損金不算入とし，その帰属者に対する配当・賞与・その

37) 法人税法第19条第2項。

38) 同旨大法院1992・11・10宣告91ㄱ8302判決。

39) 法人税法施行令第42条の2。

40) 国税庁告示第2004-1号（2004年1月5日）。

他所得等として所得処分する。しかし、法人の業務と関連性がなかったり業務関連性が不明な金額と明らかになった接待費でその帰属者が明らかでない部分は、代表者に対する賞与として所得処分する。

2. 社外流出した金額の帰属者が、明らかな場合の所得処分。

益金に算入した金額が社外に流出した場合でその帰属者が明らかな時には、その帰属者により配当・賞与・その他所得・その他社外流出とする。特に、その帰属者が役員または使用人である場合には、その帰属者に対する利益処分による賞与として所得処分する。帰属者が株主であり、同時に役員または使用人である場合には、その益金算入額が株主の出資に比例して各株主に配分されたとしても配当として処分せず賞与として処分する⁴¹⁾。法人税法により賞与として処分された金額は、その帰属者の勤労所得を構成するのは、前述したとおりである⁴²⁾。

3. 推計の方法により課税標準を算定する場合の所得処分

推計の方法により決定された課税標準と法人の貸借対照表上の当期純利益との差額（法人税相当額を控除しない金額をいう）は、代表者に対する利益処分による賞与とする。上記の「推計の方法により決定された課税標準と法人の貸借対照表上の当期純利益との差額（法人税相当額を控除しない金額をいう）」が、何を意味するかが明確でない。条文どおり解釈すれば、差額を算定する際に、法人税相当額を控除しないという意味、いいかえるならば、その差額に法人税相当額が含まれる⁴³⁾ことになり不合理である。

行政解釈は、「推計の方法により決定された課税標準と法人の貸借対照表上の当期純利益との差額（法人税相当額を控除しない金額をいう）」の意味を、推計の方法により決定された課税標準と法人税費用差引前当期純

41) 法人税法施行令第106条第1項第3号口目。

42) 所得税法第20条第1項第1号八目。

43) 法人税相当額は、国家等に流出した金額として、差額から除かれるのが当然である。

利益との差額と解している⁴⁴⁾。妥当な解釈だと思われる。したがって、上記の「推計の方法により決定された課税標準と法人の貸借対照表上の当期純利益との差額（法人税相当額を控除しない金額をいう）」という条文を、「推計の方法により決定された課税標準と法人の損益計算書上の法人税費用差引前純利益との差額」という文言に改正するのが望ましいと考える。ところで、推計の方法により決定された課税標準と法人の貸借対照表上の当期純利益との差額について代表者に対する賞与として処分する際に、法人が欠損申告をした時は、その欠損はないものとみなす⁴⁵⁾。上記の「その欠損はないものとみなす」というのは、法人の貸借対照表上の当期純利益が欠損の時は、法人の貸借対照表上の当期純利益がないものとみなして推計方法により決定された課税標準だけを代表者に対する賞与として処分すべきだという意味である。

4. 横領等に対する所得処分

法人の代表者等が、売上額や固定資産処分額の全額または一部を横領したり架空損金により経理した金額を横領した場合、当該金額を社外流出として処分するか、それとも留保として処分するかに関しては、見解の対立がある。

イ. 社外流出として処分すべきであるという見解

法人の代表者等が、売上額等を横領した時、その代表者等に横領した売上額等が帰属したものとみなして賞与等として処分しなければならないと主張する⁴⁶⁾。

44) 法基通67-106...20 [推計決定（更正）時の所得処分対象金額]。令第104条第2項の規定により、推計決定または更正された課税標準と貸借対照表上の当期純利益との差額を、令第106条第2項の規定により所得処分する場合の当期純利益は、当期分法人税と前期分追加法人税および法人税還付額・前期誤謬修正損等をそれぞれ損金または益金に加算しないものをいう。

45) 法人税法施行令第106条第3項。

46) 李彰淳「使用者の会社所得横領と代表者に対する賞与処分の当否」月刊租税1993年1月号123頁。

ロ．社内留保として処分すべきであるという見解

法人の代表者等が、その法人に帰属する所得を横領し、その者によって法人が損害を被った場合に、当該法人はその代表者等に対して横領金に対する損害賠償請求権または不当利得返還請求権（以下「損害賠償請求権等」という）を取得するのであるから、当該売上額等については、留保として処分しなければならないと主張する⁴⁷⁾。法人の代表者等が、法人の売上額等を横領する行為は、民法上の不法行為または不当利得の要件を充足し、したがって売上額等の着服時に、その代表者等に対する損害賠償請求権等を取得することになる。法人が横領者に対して取得した損害賠償請求権等は、法人の資産を構成するから社内留保されたとみなさなければならないというものである⁴⁸⁾。

47) 金斗千『税法判決評釈』117頁（博英社1992年）、金斗千『法人税の理論と実際』645頁（租税通覧社1988年）；李尚遠「違法所得課税に関する諸問題」129～130、133頁韓国財政学会『学術発表論文集第2集』。

48) 大法院2004・4・9 宣告2002㉔9254判決。判決要旨 法人の代表理事または実質的経営者等が、その地位を利用して法人の収益を社外に流出させて自身に帰属させた金銭のうち、法人の事業のために使われたのが明らかでないものは、特別な事情がない限り、賞与ないし臨時的給与として勤労所得に該当するというべきであるが（大法院1999・12・24宣告98㉔7350判決、2001・9・14宣告99㉔3324判決等参照）、一方、法人の雇用者の地位にある者が、法人の業務とは関係がない個人的利益のために法人の資金を横領する等不法行為をすることにより、当該法人が、その者に対してそのことによる損害賠償債権等を取得する場合は、その金銭相当額が直ちに社外流出したとは判断できず（大法院1989・3・28宣告87㉔880判決参照）、当該法人やその実質的経営者等の事前または事後の黙認、債権回収放棄等、法人が損害賠償債権を回収しないという意思を客観的に表明したと見られる等の事情がある場合に限って社外流出したものとみなし、これをその者に対する賞与として所得処分できるというべきであり、代表理事の職位にある者であったとしても、その実質上雇用者の地位にある場合には、これと同様であると解すべきである。原審判決の理由によれば、原審はその採用証拠により、原告は、フランスに本社を置いて全世界的に値引売場を運営するカルーフグループの系列会社として本社が任命した専任代表理事である訴外人が、1997年3月頃から同年11月頃まで間に、韓国内の値引売場用敷地50坪を取得し、本社とは関係がないヘクトパインズ等と共謀して、実際の取得価額が1048億4296万9557ウォンであるのに5599億6627万712ウォンに膨らませて過大計上した後、本社から送金されたその差額相当額をスイス銀行口座に密かに送金する等の方法により横領した事実、被告大田稅務署長は、過大計上額が社外流出したのとして代表者に対する賞与として所得処分する

八．結 論

法人の代表者等が、法人の売上額等を横領したとしても、法人は、その代表者等に対して損害賠償請求権等を取得するので、横領時に賞与のような社外流出として処分してはならず⁴⁹⁾、ただ、法人がそのような損害賠償請求権等を放棄したり、債務を免除した時にはじめて賞与等として処分できるという見解は、法理的妥当性を備えているといえよう。

しかしながら、売上脱漏額等の横領について、法人⁵⁰⁾がその横領者を相手に所得処分を行う前から損害賠償請求訴訟等を提起している等特別な事情がある場合を除いては、横領時にその横領者に賞与等として処分するのは当然だと考える。その論拠としては、次のような点を挙げるができる。

第一に、現実的な問題として会社の支配株主である代表者等が、売上金等を横領したとしても、会社がその代表者等を相手どって損害賠償請求権等の行使を通じて、その横領金等が返還される可能性が、非常に希薄だという点である。わが国における法人の構成分布をみれば、全法人のうちの絶対多数が非上場法人であり、そのような非上場法人の大部分が、事実上1人会社か家族株主により構成されていることがわかる。このような会社

ことによって、原告に1997年帰属甲種勤労所得税246億3851万6190ウォンを、被告大田広域市西区庁長は、所得税割住民税27億1023万6770ウォンをそれぞれ賦課した事実を認めただ後、訴外人である李代表理事という肩書を有しているとしても、実質的にはカルーグループの雇用者の地位にあって、原告がその横領金員に対して価額相当額の損害賠償債権を保有している点、原告が横領事実を知った後、わが国、香港、スイス等の地で民事・刑事上訴訟等を提起して預金口座を凍結する等の措置を取ることによって上記の横領行為を追認したと見ることができない点等に照らし、上記の横領額相当額が社外流出したとは判断できないとして、本件所得税および住民税賦課処分は違法であると判断した。先に掲げた法理を記録に照らし調べれば、原審の上記のような認定および判断は正しいものであると納得がいく。被告らが上告理由で主張するような審理不足による事実誤認や所得処分に關する法理誤解等の違法はない（同旨ソウル民事地方裁判所1992・8・25宣告91가합83303判決）。

49) 留保として処分しなければならないと主張する。

50) 主に1人の株主または家族株主等が支配する会社ではない証券上場法人等がこれに該当するといえる。

構造の下で、会社がその1人株主または家族株主の売上金等の横領金に対して、その返還を請求したり損害賠償を請求するということが、経験則上期待しにくいからである。

第二に、法人の代表者等が、売上の記帳漏れをしたり架空経費を損費で計上する時に、事実上、当該不法所得を終局的に領得したものとみなすのが合理的であるという点である。すなわち、売上額を帳簿に計上せず脱漏させたり、架空損金を計上して当該金額を着服するのは、まさに当該所得を不法に獲得することに該当する。

大法院は、一部の場合を除き、一貫して、法人の代表者等が売上脱漏額または固定資産処分額の脱漏額を横領したり架空損金として経理した金額を横領した場合には、当該金額をその者に対する賞与として、売上脱落額等が社外に流出したがその帰属者が分からない場合には、代表者に対する賞与として処分しなければならないと判示している⁵¹⁾。

51) 大法院1995・10・12宣告95㉔9365判決。[判決要旨] 原審は、訴外金ホンムが、1989年8月20日当時、原告会社の代表理事として訴外朴チュンスンから、判示京畿楊平郡砥堤面太平里山115林野を代金1億ウォンで買収し、その代金が金2億5千万ウォンであるかのように関係書類を作成し会計処理し、その差額を横領した。これに対して被告は、1993年7月31日、原告会社に対して、上記金1億5千万ウォンが不当に社外流出したとして、その帰属者である金ホンムに対する賞与として所得処分し所得金額変動通知を行い、1993年10月16日甲種勤労所得税の源泉徴収義務者である原告会社に対して、本件徴収処分を行った事実を認めた後、当時代表理事である上記金ホンムの横領行為は、当初、回収を前提として行われたものではないから、その金額に対する支出自体として社外流出に該当し、本件徴収処分が正しいという趣旨から判断した。記録によれば、原審の上記認定判断は妥当であり、上記所得金額変動通知により、原告会社にその所得に対する源泉徴収義務が適法に発生した以上、所論のように原告会社が、本件処分後上記事実を遅れて知り、横領金額の回収のために損害賠償請求訴訟を提起したか、債務者の財産に対する仮差押手続を開始したとしても、上記横領金額に対する回収の可能性の可否が、上記所得処分の当否を左右するのではないというべきである。論旨には、理由ない(同旨大法院1983・10・25宣告81㉔136判決、大法院1985・11・12宣告85㉔583判決、大法院1987・11・24宣告87㉔826判決他)。

5. 社外流出額の回収

売上脱漏額等といった社外流出額を、事後にその帰属者から回収した場合、その回収した社外流出額についても、その帰属者に対する賞与等として処分できるか否かに関して争いがある。社外流出額の回収時期がいつかにより、賞与等として処分したり社内留保として処分しなければならない。

イ．当該事業年度中に回収した場合

売上脱漏額等を当該事業年度中に回収したとすれば、賞与等として処分することができない。のみならず、事業年度終了後であっても、当該事業年度の法人税課税標準と税額を申告するまでにこれを回収し、税務調整により益金に算入し申告する場合には、賞与等として処分することができないと解さなければならない。ただし、その社外流出額の流用期間については、仮払金等に対する認定利子を計算して益金に算入しなければならない。

ロ．課税標準修正申告期限内に回収した場合

法人が、国税基本法第45条の修正申告期限内に売上脱漏・架空経費等不当に社外流出した金額を回収し、税務調整により益金に算入して申告する場合の所得処分は、社内留保とする。ただし、税務調査の通知を受けたり税務調査が着手されたのを知ることとなった場合等更正があることを前もって知り、社外流出した金額を益金算入する場合には、その限りでない⁵²⁾。

法人が、課税標準修正申告期限内に社外流出した金額を回収する際に、社内留保として所得処分する要件は、次のとおりである。

国税基本法第45条の修正申告期限内に社外流出した金額を回収しなければならないこと。国税基本法第45条の修正申告期限とは、管轄税務署長が法人税の課税標準と税額を更正し通知するまでをいう⁵³⁾。上記の「法人税の課税標準と税額を更正し通知するまで」というのは、法人がそのような法人税の課税標準と税額の更正通知を受けとるまで

52) 法人税法施行令第106条第4項。

53) 国税基本法第45条第1項。

の意味と解さなければならぬ⁵⁴⁾。しかし、管轄税務署長の税務調査により、法人税の課税標準と税額を更正する際には、税務調査の通知を受ける前(税務調査に着手したことが分かる前を含む)と解さなければならぬ。

回収対象となる金額は、売上脱漏・架空経費の計上等不当に社外流出した一切の金額であること。社外流出の原因および類型を問わない。

法人が、国税基本法第45条の修正申告期限内に社外流出した金額を回収し税務調整により益金に算入して申告すること。すなわち、売上脱漏・架空経費の計上等により所得金額を不当に社外に流出した法人は、課税標準修正申告期限内に、その社外流出した金額を回収した後、税務調整により益金に算入した修正申告書を提出しなければならない。

税務調査の通知を受けたり税務調査が着手されたことを知ることになった場合等、更正があることをあらかじめ知り、社外流出した金額を益金算入する場合には、上記の規定を適用しない。税務調査の通知を受けたり税務調査が着手されたことを知ることになった場合等更正があることをあらかじめ知り、社外流出した金額を益金算入する場合には、社内留保ではなく賞与として所得処分する。

八．所得処分があった後で、回収した場合

帰属者に対して賞与等の処分が行われた後で、当該所得金額を回収した場合が問題である。これと共に、所得処分が行われた後には、当該所得金額が法人に回収されたとしても、所得処分の取消しまたは更正が不可能だと解さなければならない。大法院は、所得処分により所得税の納税義務が発生した場合には、たとえ帰属者が事後に当該所得金額を法人に返還したとしても、すでに発生した所得税の納税義務には何の影響を及ぼさないと判示している⁵⁵⁾。

54) 崔明根・前掲書税法学総論394頁。

55) 大法院2001・9・14宣告99号3324判決。[判決要旨] 法人の代表理事または実質的経営者等が、その地位を利用して法人の収益を社外に流出させ、自分に帰属させた金員のう

．認定賞与に係る所得税

1．所得処分にともなう所得税の納税義務等

イ．所得処分と帰属者に対する所得税との関係

益金算入額および損金不算入額で配当・賞与またはその他所得として処分された金額は、その帰属者の配当所得・勤労所得またはその他所得を構成し、総合所得税が課税される。法人税法により賞与として処分した金額は勤労所得を、法人税法により配当として処分された金額は配当所得を、法人税法によりその他所得として処分された金額はその他所得を構成するからである（所法17条、20条八目、21条）。所得税の課税標準の確定申告をした者が、その申告期限経過後に法人税法により配当・賞与またはその他所得として処分される金額がある場合には、所得金額変動通知書を受けとった日が属する月の翌月末日までに追加申告自主納付義務を負う。

次に、法人は、益金算入額および損金不算入額として配当・賞与または

ち法人の事業のために使われたのが明らかでないものは、特別な事情がない限り、賞与ないし臨時的給与として勤労所得に該当するというべきであり（大法院1997・12・26宣告97㉔4456判決、大法院1999・12・24宣告98㉔7350判決参照）、法人の代表理事または実質的経営者等の横領等法人の資金を流用する行為は、当初、回収を前提として行われたものではなく、その金額に対する支出自体としてすでに社外流出に該当し、その社外流出金のうち代表理事または実質的経営者等に帰属した部分に関して、一旦所得税の納税義務が成立すれば、事後にその帰属者が所得金額を法人に返したとしても、すでに発生した納税義務に影響を及ぼすことはないというべきである（大法院1995・10・12宣告95㉔9365判決、上記98㉔7350判決参照）。原審判決理由を先にみたとおり、本法理と関連法令および記録に照らして調べれば、原審が、原告らの大株主で実質的な経営者である訴外人が、判示のとおり金員を横領し、その者に帰属させた事実を認定した後、上記金員は、訴外人の勤労所得に該当し、原告らに源泉徴収義務が成立するというべきであり、その後、訴外人が上記金員を返済するとしても異なって解するのではなく、このような場合、原告らに源泉徴収義務を賦課するとしても過剰禁止および財産権保障の原理に反するとはいえないと判断したのは正しく、上告理由で主張するような横領金と勤労所得、勤労所得と配当、源泉徴収義務に対する法理誤解、課税要件の消滅に対する事実誤認および法理誤解、横領金回収にともなう課税要件不成立に関する法理誤解といった違法はない。

その他所得として処分された金額に対して所得税を源泉徴収し、納付する義務を負う⁵⁶⁾。

ロ．所得の帰属時期と追加申告

1) 所得の帰属時期

イ) 法人税法により配当として処分されたもの

法人の当該事業年度の決算確定日とする。

ロ) 法人税法により賞与として処分されたもの

当該事業年度の所得金額を、法人が申告したり政府が決定・更正する際に発生したその法人の役員または株主・社員その他出資者に対する賞与は、当該法人の決算事業年度のうち勤労を提供した日とする。

ハ) 法人税法によりその他所得として処分されたもの

法人税法により処分されたその他所得については、法人の当該事業年度の決算確定日とする⁵⁷⁾。

2) 所得税の追加申告自主納付

所得税の課税標準の確定申告をした者が、その申告期限経過後に、法人税法により法人の所得金額を法人が申告したり、政府が決定・更正する際において配当・賞与またはその他所得として処分される金額がある場合には、当該法人（居住者がその通知を受けた場合には、当該居住者）が、所得金額変動通知書を受けた日（法人税法により法人が申告することによって所得金額に変動がある場合には、当該法人の法人税申告期日）が属する月の翌月末日までに追加申告自主納付できる。上記の期限内に追加申告自主納付をした場合には、法定申告期限内に所得税の課税標準確定申告および納付を履行したものとみなす⁵⁸⁾。

ハ．法人の源泉徴収義務とみなし支払時期

法人税の課税標準を申告したり決定または更正する際に益金に算入した

56) 所得税法第127条第1項。

57) 所得税法施行令第50条第1項第2号。

58) 所得税法施行令第134条第1項。

金額（損金不算入金額を含む。以下同じ）のうち配当・賞与またはその他所得として処分された金額については、当該法人が所得税を源泉徴収し納付しなければならない義務を負う。すなわち、法人は、法人税の課税標準を申告したり決定または更正する際に益金に算入した金額のうち配当・賞与またはその他所得として処分された金額について、みなし支払日に所得税を源泉徴収し、その徴収日が属する月の翌月10日までにその源泉徴収した所得税を納付しなければならない。法人が徴収したり徴収しなければならない源泉徴収税額を、その期限内に納付しなかったり過少納付した時は、当該法人からその徴収しなければならない源泉徴収税額に源泉徴収納付不誠実加算税額を加算した金額をその税額として徴収されなければならない⁵⁹⁾。

配当等として処分された金額は、次に掲げる時に支払ったものとみなす。

1) 法人の所得金額を決定・更正する際に処分される配当等

法人の所得金額を決定・更正する際において処分される配当・賞およびその他所得は、所得金額変動通知書を受けた日に支払ったものあるいは回収したものとみなす。法人税法により政府が法人所得金額を決定または更正する際において処分される配当・賞およびその他所得は、法人所得金額を決定または更正する税務署長または地方国税庁長官がその決定日または更正日から15日以内に所得金額変動通知書により当該法人に通知しなければならない。ただし、当該法人の所在地が明らかでなかったり、その通知書を送達できない場合または当該法人が欠損処分の事由に該当する場合（国税徴収法第86条第1項第1号・第2号および第4号の規定に該当する場合には、当該株主および当該賞与やその他所得の処分を受けた者に通知しなければならない⁶⁰⁾。

2) 法人の所得金額を申告する際に処分される配当等

当該法人の法人税課税標準および税額の申告期日に支払ったものとみなす。

59) 所得税法第85条第3項。

60) 所得税法施行令第192条第1項および第2項。

す⁶¹⁾。

・認定賞与処分に対する不服

認定賞与処分(所得処分)に対して取消訴訟を提起できるのかに関しては、見解が対立していたが、大法院は、全員合議体判決により、所得処分にとまなう所得金額変動通知が抗告訴訟の対象になる租税行政処分であると判示した⁶²⁾。

大法院は、この判決において「……課税官庁の所得処分とそれにとまなう所得金額変動通知がある場合、源泉徴収義務者である法人は、所得金額変動通知書を受けた日に、その通知書に記載された所得の帰属者に当該所得金額を支払ったものとみなされ、その時、源泉徴収する所得税の納税義務が成立すると同時に確定し、源泉徴収義務者である法人としては、所得金額変動通知書に記載された所得処分の内容により、源泉徴収税額をその翌月10日までに管轄税務署長等に納付しなければならない義務を負い、万一これを履行しない場合には加算税の制裁を受けるのはもちろんのこと、刑事処罰まで受けると規定されている点から照らしてみれば、所得金額変動通知は、源泉徴収義務者である法人の納税義務に直接影響を及ぼす課税官庁の行為であり抗告訴訟の対象になる租税行政処分であると解するのが相当である」と、その理由を述べている。

これに対して、「……所得金額変動通知とは、課税官庁が、内部的に法人の社外流出した所得に対して、法人税法第67条および旧法人税法施行令第106条が定めるところにより、所得の帰属者と所得の種類等を確定する所得処分をした後、その所得処分の内容のうち、法人の源泉徴収義務履行と関連した事項を記載し源泉徴収義務者に告知する手続であり、法人の源泉徴収義務を成立・確定させるための先行的手続に過ぎず、源泉徴収義務

61) 所得税法施行令第192条第3項。

62) 大法院2006・4・20宣告2002号1878全員合議体判決。

者の法的地位に直接的な変動をもたらすものではないので、これを抗告訴訟の対象となる行政処分とはいえない」との少数意見も提示されている⁶³⁾。

結論的にいうならば、所得処分については、次のような論拠により取消訴訟の提起を認めるのが妥当だと考える。

第一に、所得処分は帰属者ごとに所得金額とその種類を確定する確認行為であり、法人に所得金額変動通知書により通知することによってはじめてその効力が発生するようになる。所得金額変動通知書が到達した時に、当該所得金額を支払ったものとみなされるので、当該通知書により、はじめて所得税または法人税の源泉徴収義務が成立すると同時に源泉徴収税額が確定する法的効果が発生する。したがって、所得金額変動通知は、源泉徴収義務を成立・確定するための予備的措置ないし先行的手続に過ぎず、それ自体が独立して租税賦課処分とはなりえないから取消訴訟の対象でないという判決理由は、その論理的妥当性を欠如している。

第二に、所得処分は、法人税の課税標準と税額の決定または更正処分とその内容を同じくするものであるので、法人税の課税処分に対する取消訴訟とともにまたは同じ時期にそれぞれ提起され、共にまたは併合して審理することによって経済的で迅速な審理の続行を図ることができる。

第三に、紛争の成熟性を、単に行政行為が中間的または内部的行為なのか、でなければ最終的行為かによってのみ判断するのではなく、行政行為によって被る不利益と当該行為の最終性を比較考量して判断することが望ましい。ある行政行為が、行政過程の観点から中間的行為に該当するとしても、当該行為によって発生したり発生することが予想される不利益が重大であるならば、成熟性を認める余地がある。所得処分により源泉徴収義務者は源泉徴収義務を負うこととなり、したがって、この段階で取消訴訟を認めたからといって、行政権に対する行き過ぎた干渉をもたらしたり、

63) 大法官李ヨンランの反対意見。

紛争解決の合理性を侵害するとはいえない。

・ 結 び

法人が、法人税課税標準と税額を申告したり、課税官庁が法人の課税標準と税額を決定または更正する際に益金に算入したり損金不算入した金額は、社外の流出の可否または流出した金額の帰属者により、社内留保・配当・賞与・その他所得とその他社外流出として所得処分する。

法人の課税標準の申告・決定または更正の際に益金に算入された金額または損金不算入された金額が社外に流出した場合で、その帰属者が不明の時は、法人の代表者に対する賞与として所得処分する。益金に算入された金額または損金不算入された金額が社外に流出した場合で、その帰属者が法人の役員または使用人である場合は、その役員または使用人に対する賞与として所得処分する。このような認定賞与は、その帰属者である役員または使用人の勤労所得を構成し、したがって、その帰属者である役員または使用人に総合所得税が課税される。

現行法上、認定賞与および帰属不明支出に対する課税制度において提起されている立法上の問題点を指摘すれば、次のとおりであり、立法的な改善が必要だといえよう。

第一に、債権者が不明な社債利子については、利子所得にかかる所得税等を源泉徴収するとともに、社債利子から源泉徴収税額に相当する金額を差し引いた残額に対して、再度代表者に対する賞与として処分し、その帰属者から所得税を源泉徴収することになっている。しかし、上記の規定は同じ所得に対する二重課税を容認する結果となり、不合理なだけでなく、実際に所得が帰属しない代表者に所得が帰属したとみなして所得税を課税することになるので、実質課税の原則および純所得課税の原則に反する等の問題点が提起されている。

第二に、社外流出した益金算入額等で、その帰属者が不明なために法人

の代表者に認定賞与として処分した所得に対して、法人に所得税源泉徴収義務を課すことについて批判的な観点からの指摘が少なくない。これと関連して、益金算入額等が支払われたと推定される法人の代表者から、法人が所得税等を源泉徴収できるかという疑問点と、所得税源泉徴収の対象となる金銭または財産に対する支配権が、すでに他人（帰属者）に移転された状況で、法人に源泉徴収義務を課すことが果たして妥当かという疑問が提起されている。

第三に、社外流出した益金算入額等は、主にその帰属者が法人の財産を横領した場合が一般的であるが、このような横領金に対する被害者である法人の回収意思等に関係なく、その帰属者に所得処分することが妥当なのかに関して疑問が提起されている。のみならず、認定賞与等として所得処分した金額を、法人が返還されたり回収した場合に、その回収時期により課税上の取扱いを異にするのもまた問題になっている。

参考文献

- 康南圭「源泉徴収制度の改善方案」韓国税法学会第90回定期学術会議発表資料（韓国税法学会2007年）
- 金斗千『法人税法の理論と実際』（租税通覧社1988年）
- 金斗千『税法判決評釈』（博英社1992年）
- 金完石『法人税法論』（糊光教イータックス2007年）
- 金完石『所得税法論』（糊光教イータックス2007年）
- 金完石「所得処分に関する研究」『社会科学論叢第3集』（江南大学社会科学研究所2007年）
- 文炳恒「所得処分と損金不算入」法律新聞第1814号（法律新聞社1989年）
- 孫秉俊「所得処分による所得税の納税義務の成立時期および賦課権の除斥期間」裁判資料第108集（法院図書館2005年）
- 申東閑「益金算入額の所得処分」裁判資料第61集（法院図書館1993年）
- 禹昌録「推計調査決定と所得処分の対象金額」『金容俊憲法裁判所長還暦記念論文集』（博英社1998年）
- 尹智炫「代表理事が、会社財産を横領した場合、賞与として所得処分できる要件に関する考察」特別法研究第8冊特別訴訟実務研究会編（博英社2006年）
- 李尚遠「違法所得課税に関する諸問題」韓国財政学会「学術発表論文集第2集」
- 李彰淳「使用者の会社所得横領と代表者に対する賞与処分の当否」月刊租税1993年1月号
- 林完圭「売上脱漏額の代表者認定賞与の範囲」『李泰魯教授還暦記念論文集』（租税通覧社1992

年)

- 全秀安「所得処分の対象と範囲」司法行政1992年2月号(韓国司法行政学会1992年)
- 全鎮觀「法人税法上の売上脱漏にともなう所得処分に関する小考, 所得処分と関連した税法的問題点」(2006法院コミュニティ・韓国税法学会共同学術大会発表論文集)(韓国税法学会2006年)
- 趙仁鎬「所得処分によるみなし所得と現実の帰属所得」特別法研究第6冊特別訴訟実務研究会編(博英社2001年)
- 崔ヒョンソク「現行所得処分規定に対する小考」公認会計士通巻第145号(韓国公認会計士会2005年)
- 崔明根『税法学総論』(税経社2004年)
- 崔明根「所得処分制度の問題点」税務士報第28号(韓国税務士会1989年)
- 崔先集「論点租税法」(租税通覧社1995年)
- 黄義仁「認定賞与に対する所得税源泉徴収および総合所得税賦課」特別法研究第4冊特別訴訟実務研究会編(法文社1994年)