

【第3回】

2006年司法試験【租税法】〔第2問〕（配点：50点）

Xは、昭和20年にT町に生まれ、今日までずっとT町で暮らしてきた。Xの父Mは、昭和25年に医薬品等を製造する事業を始め、T町を事業の本拠地と定めた。Xは、昭和50年にこの事業を承継し、漸次これを発展させ、今日のY株式会社を築いた。Xは、昭和60年にY社の筆頭株主となり、それ以来Y社の代表取締役を務めている。

ところで、Y社の従業員はそのほとんどがT町に居住しており、新年には、T町所在の宗教法人Uの祭殿に参拝することを通例としていた。Uの祭殿は、平成10年ころから屋根や柱の傷みが激しく、数度にわたる修繕も限界に達し、改築の必要に迫られていた。この話を聞いたXは、平成17年1月にUの祭殿に参拝した折に、U法人の関係者に対し、「この祭殿は、Y社の従業員一同にとって、大切な祭殿だ。私も子供のころ父に手を引かれ、よく参ったものだ。このように荒廃しているのは見たことがない。改築してはどうか。明日会社へ来なさい。」と話した。そこで、翌日、U法人の関係者がY社の事務所を訪ねたところ、Xは、「寄進するからUの祭殿を改築してはどうか。」と申し出た。そこで、U法人の関係者は、この申出を受けることとし、祭殿改築委員会を組織した。

Y社においては、平成17年3月開催の取締役会において、祭殿改築委員会への寄付に係る承認決議がされ、これに基づいて、祭殿改築委員会に対し、平成17年4月に、5000万円が小切手で支払われた（以下「本件5000万円」という。）。祭殿改築委員会は、この支払を受けるに当たり、領収証のあて名欄にY社の名前を記載したが、その保存する帳簿書類には、寄付行為の主体をXと記していた。

Uの祭殿の改築に伴い、敷地内には「寄付者芳名碑」が建てられたが、その碑には「金5000万円也 Y社代表取締役X」と刻まれた。また、Uの敷地内には、高さ2メートルの「顕彰の碑」が建立されたが、その正面にはMとXのそれぞれの胸像の陶板がはめ込まれ、その下に「M氏、Yグループ創始者」、「X氏、Yグループ会長」と刻まれた。

Y社は、平成17年1月1日から12月31日までの事業年度の法人税の申告に当たり、本件5000万円の支出を寄附金として損金に算入して申告した。これに対し、所轄税務署長は、前記寄付行為の主体はY社ではなくX個人であり、Xの支出すべき個人的費用をY社が負担したものであるから、Xへの役員賞与であると認定し、Y社に対し、この寄附金の損金算入を否定する法人税の更正（以下「本件更正」という。）をするとともに、源泉所得税の納税告知（以下「本件納税告知」という。）をした。

以上の事案において、Y社の代理人が、本件寄付行為の主体がY社であるとして本件更正処分及び本件納税告知を争う場合、どのような主張が可能であるかを、予想される所轄税務署長の主張を念頭に置いて、検討しなさい。

ただし、所轄税務署長は、同族会社等の行為又は計算の否認の規定に基づく主張はしないものとする。

I. 解 説

一. 大塚製薬事件～神社改築寄附金の主体～

第1審：徳島地裁平成2年（行ウ）第5号、平成3年（行ウ）第10号、昭和平成5年7月16日）

控訴審：高松高裁平成5年（行コ）第9号、平成8年2月26日判決

上告審：最高裁一小平成8年（行ツ）第143号、平成12年1月27日判決

I. 事実関係

株式会社大塚製薬工場（以下「O社」という。）は、徳島県鳴門市に本社を有し、医薬品等の製造販売、清涼飲料、栄養保存食品の製造販売等を業とする会社である。ところで、O社は昭和60年から昭和63年にかけて地元神社に次のとおり寄付を行い、それぞれ損金処理をしていたところ、所轄の鳴門税務署長により、当該寄付行為の主体はO社ではなく、同社の役員である大塚正士（以下、「甲」という。）であり、本来甲が負担すべきものであるから、損金処理された寄附金の額は甲に対する役員賞与というべきものであるとして、各事業年度の法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分、並びに甲に対する役員賞与の源泉所得税の納税告知及び不納付加算税の賦課決定処分をなした。

これを不服としたO社は所定の手続きを経て、本訴に及んだ。

【寄附金支出の状況】

事業年度	支 出 先	支出年月日	金額	事業年度計	支出先別計
昭60年 9月期	十二神社人丸神社 改築奉賛会	昭59. 12. 3	2 5 0 0 万円	2 5 0 0 万円	5 0 0 0 万円
昭62年 9月期	十二神社人丸神社 改築奉賛会	昭61. 11. 18	2 5 0 0 万円	9 1 0 0 万円	
	立岩八幡神社 御造営奉賛会	昭62. 4. 6	3 3 0 0 万円		
	立岩八幡神社 御造営奉賛会	昭62. 8. 11	3 3 0 0 万円		
昭63年 9月期	立岩八幡神社 御造営奉賛会	昭62. 11. 11	3 4 0 0 万円	3 4 0 0 万円	

【源泉所得税課税等経過表】

区 分	年 月 日	認定賞与額	源泉所得税額	不納付加算税額
納税告知	63. 12. 20	1 億 1,600 万円	7,578 万 1,242 円	757 万 7,000 円 0
賦課決定	63. 12. 20			
審査請求	元. 2. 7	0	0	
審査裁決	2. 1. 30	棄	却	
納税告知	2. 11. 28	3,400 万円	1,937 万 9,994 円	193 万 7,000 円 0
賦課決定	2. 11. 28			
審査請求	3. 1. 25	0	0	
審査裁決	3. 6. 27	棄	却	

II. 当事者の主張

1. 税務当局の主張

本件寄附に至る経緯、寄付の手續、顕彰の相手方などに照らすと、本件寄附の主体は甲であることが明らかである。そうすると、O社は甲が負担すべき個人的費用をO社において負担し、甲に代わって支出したことになり、その後甲から何らの弁済も受けていないのであるから、O社の本件寄附金の支出は甲に対する賞与の支給に当たるものというべきである。

2. 納税者の主張

本件寄附の主体はO社である。このことは、O社が関係神社と地域的、歴史的に密接に結びついて発展してきたこと、O社の規模、利益、甲の個人的信条などからして、O社に法人税を不当に減少せしめるような意図は存在しえないこと、O社に本件寄附を行うだけの十分な理由があったことなどから、明らかである。したがって、本件寄附金は、O社社のした寄付として、損金算入が認められるべきである。

なお、本件は第1審、控訴審とも納税者が敗訴し最高裁に上告するが、上告理由書による法人の寄附金該当性の主張は、次のとおりである。

(1) 法 37 条 2 項（当時）の文理解釈

法 37 条 2 項は、「内国法人が各事業年度において支出した寄付金の額の合計額のうち、損金算入限度額をこえる部分の金額は、その内国法人の各事業年度の本額額の計算上、損金の額に算入しない。」と定める。この場合の「内国法人が支出した寄付金」とは、右文言の文理解釈から、各事業年度において内国法人が受寄付者に対して出捐した寄付金を指すものと考えられ、内国法人が出捐時に内国法人名義で出捐した寄付金が、「内国法人が支出した寄付金」に該当することは文理上疑いの余地がないところである。

(2) 法 37 条 2 項（当時）の立法趣旨

法 37 条 2 項は、寄付金が直接の対価を有しない給付であり、法人の事業目的に関連する費用かどうかの判定に困難を伴う性格を有していることに鑑み、その判定困難な寄付による法人税負担の不当な減少を防止するとともに、他方では課税庁の恣意による課税や判定不均衡による不公平取扱が行われる余地をなくすため、事業目的の有無など判定困難となる諸要素を問うことなく、法人の事業規模と所得金額に応じて画一的に一定限度（法人税法施行令第 73 条 1 項により、資本金の 0.28 % と所得金額の 2.5 % との合計金額の 2 分の 1 と定められている）までは損金算入を認めるとともに、その限度を超えると損金に算

入しないことを定めたものである。

ところで、O社の昭和59年度、昭和61年度、昭和62年度の寄付金の金額（但し、指定寄付金及び特定公益増進法人、試験研究法人等への寄付金を除く）及び損金算入限度額は、次のとおりである。

- ① 昭和59年10月1日乃至同60年9月30日
 - 寄付金額 4,255万2,200円（内本件寄付金2,500万円）
 - 損金算入限度額 1億116万3,996円
 - 損金不算入額 0円
- ② 昭和61年10月1日乃至同62年9月30日
 - 寄付金額 1億4,689万3,000円（内本件寄付金9,100万円）
 - 損金算入限度額 1億2,764万5,186円
 - 損金不算入額 1,924万7,814円
- ③ 昭和62年10月1日乃至同63年9月30日
 - 寄付金額 1億5,261万1,000円（内本件寄付金3,400万円）
 - 損金算入限度額 1億2,473万3,318円
 - 損金不算入額 2,787万7,682円

以上のように、各奉賛会への寄付金が支出された事業年度のうち、昭和59年度は寄付金額は損金算入限度額を大きく下回ったため損金不算入額はなく、昭和61年度、62年度については、寄付金額が損金算入限度額を上回ったが、その超過額については、損金に算入されることなくこれに対応する法人税を申告して、適正に税務処理をしている。

したがって、O社が各事業年度において支出した寄付金は、法37条2項（当時）の法文にしたがって、損金算入限度の範囲内でのみ損金算入されたものであるのに、原判決は寄付金支出時までの経緯や受寄付者側の顕彰方法、事業関連性など、法の定めを越えて、極めて判定困難な領域に踏み込んだうえ、本件寄付金について損金算入を否定したものであり、明らかに法37条2項の解釈適用を誤ったものといわなければならない。

(3) 憲法84条の租税法律主義に悖る解釈

憲法84条に基づく租税法律主義の要請から法37条2項（当時）をみると、「内国法人が各事業年度において支出した寄付金」という法文は一義的にして明確であり、又、損金算入限度額の設定も、画一的取扱により紛れを生ずる余地なくされるものであって、租税明確主義にふさわしい条項といえる。然るに原判決は、右の法文から離れ、損金算入限度

額の制度の立法趣旨に反して右条項に示す範囲をこえて課税庁の認定の幅を拡大し、法が定める課税要件外の課税を容認したものであり、右法人税法の条項の解釈・適用を誤っただけでなく、憲法第 84 条の精神をも踏みにじったものというべきである。

(4) 甲の会社機関（取締役社主）としての行為

甲は〇社の機関として、〇社を代表して寄付を内諾ないし合意したのであり、まして個人の私宅ではなく〇社の本社事務所及びその施設において、〇社の役員も同席していることを考え併せれば、条理、経験則のうえからも〇社がすなわち寄付者であることは明白である。

(5) 重要な書証に関する審理不尽、採証法則違背、理由不備の違法

〇社は、原審において、寄付を受けた立岩八幡神社が当時作成していた奉賛会出納帳と、本件寄付以前に〇社が氏子として立岩八幡神社に対して、毎年神社費を寄付し、神社の小改修費用を寄付してきた事実を示す領収書類を提出した。ところが、原判決は奉賛会出納帳については、「八幡神社他奉賛会出納帳に合計 1 億円の寄付者として原告会社の記載がなされている事実が認められるけれども、どのような事実認識の下にかかる記載がなされたものか不明である」と述べたにとどまり、右書証を排斥した。原判決の結論は、過去の神社費を毎年寄付し、改修工事の費用をも現実に寄付してきた実績のある〇社が、百年に一度あるかどうかの地元神社の大改築に際して、全く寄付をしない（会社として寄付者にならない）、との結論を是認することになるもので、きわめて不自然な認定である。立岩八幡神社が存在する立岩地区において、〇社は突出した経済力を有しておりしかも住民の約 3 分の 1 が同社及びグループ企業の社員や家族なのであるから、他の地元の小企業が氏子として寄付に参加していながら、〇社が寄付者にならないことはありえないのである。

III 判決の要旨

1. 第 1 審：徳島地裁の判旨

(1) 徳島地裁は本件寄附の主体の判断にあたり、はじめに次のような事実認定を行っている。

① 甲は、大正 5 年 10 月、鳴門市撫養(まや)町の里浦地区に生まれ、中学生のころ家族とともに隣の立岩地区に転居した。甲の父乙は〇社の創設者であるが、大正 10 年ころ塩のにがり为原料にした薬品を製造する事業を始め、立岩地区を事業の本拠地と定めた。甲は昭和 22 年この会社を継承し、漸次これを発展させ、今日の〇社を築いたが、里浦

地区には氏神として十二神社と人丸神社が存在し、立岩地区には八幡神社と恵比須神社が存在する。甲はこの里浦地区に生まれ、長じて立岩地区に転居し、昭和 52 年ころまで立岩地区に居住していたものであり、中学生のころまでは父乙に連れられて毎週月曜日の夜これらの神社を参拝していた。

② 里浦地区にある十二神社の改築話が進められていることを知った甲は、昭和 58 年 10 月 31 日十二神社と人丸神社を参拝した後、居合わせた十二神社の総代宮らに対し、「十二神社と人丸神社は私や父がかねがね崇拝していた。私は父に手を引かれ、よく参ったものだ。このように荒廃しているのは見たことがない。改築してはどうか。明日会社へ来なさい。」と話した。このため、翌日改築奉賛会発起人会の役員が〇社の事務所を訪ねたところ、甲は「寄付をするから十二神社と人丸神社の両神社を改築してはどうか。5,000 万円出そう。十二神社だけなら 3,000 万円である。」と述べた。

③ 〇社においては、昭和 59 年 9 月 10 日開催の取締役会において、十二神社人丸神社改築奉賛会への寄付に係る承認決議がされ、これに基づいて寄付が行われたが、十二神社人丸神社改築奉賛会は、寄付の支払を受けるに当たり、2 通の領収証の宛名欄に〇社名を記載したが、その保存する帳簿書類には寄付行為の主体を「甲」と記載していた。

④ 十二神社と人丸神社の改築に伴い、境内には「十二神社人丸神社改築記念寄付者芳名碑」が建てられたが、そこには「金五千万円也 甲」と刻まれた。十二神社人丸神社改築奉賛会は、この芳名碑建立に当たって事前に芳名碑名簿を作成し寄付者の確認を得たが、甲もこれにより自己の氏名が芳名碑に記載されることを確認した。また、十二神社と人丸神社の境内には、高さ約 2 メートルの「顕彰之碑」が建立されたが、この顕彰碑正面には、乙と甲の胸像の陶板がはめ込まれ、その下に「乙氏、大塚製薬創始者」「甲氏、大塚グループ会長」と刻まれた。なお、芳名碑の「甲」なる記載は、本件税務調査が開始された昭和 63 年 2 月以降に、甲の指示で、「(株)大塚製薬工場社主 甲」と訂正された。

⑤ なお、立岩地区にある八幡神社と恵比須神社の改築に係る寄付についてもまったく同様の経過をとる。

(2) 以上の認定事実を照らすと、「本件寄付の要請は原告会社ではなく原告甲個人に対しされていること、原告甲はかねてから地元の氏神を崇拝する念が強く、本件寄付を行うだけの十分な動機を有していたこと、本件寄付は原告甲が地元の神社を改築するという話を聞き、あらかじめ原告会社の取締役会に諮ることなく、自らの意思でこれを決定したこ

と、本件寄付を受けた各奉賛会は本件寄付が原告甲個人の寄付であるとしてその受け入れ
手続を行っていること、神社改築後各奉賛会は原告甲及びその父乙を顕彰しており、これ
について原告甲は格別異議を述べていないことがそれぞれ明らかである。これらの事情に
加えて、本件の場合、原告会社に、地元神社に総額1億5000万円もの寄付をしなければ
ならないような特別な事情を見出しえないことや、本件税務調査後、芳名碑の「甲」なる
記載が「(株)大塚製薬工場社主 甲」と訂正され、本件寄付の主体が原告甲であること
を糊塗するかのような工作が行われていることを考慮すれば、本件寄付の主体は原告会社
ではなく、原告甲個人であると認めるのが相当である。」

結論として、「原告会社は、原告甲個人の負担すべき個人的費用を原告会社において負
担し、原告甲に代わって支出したことになるのであり、その後、甲から右支出について何
らの弁済も受けていないのであるから、本件寄付金の支出は原告甲に対する賞与の支給と
いうべきである。」と税務当局のした本件更正処分等はいずれも理由のある適法なもの
と判示した。

2. 最高裁の判旨

第1審の判決に対し納税者は控訴するが、控訴審では原判決が支持された。そこで、納
税者は上告するが、最高裁は「本件各寄附は上告人株式会社大塚製薬工場振出しの小切手
をもって上告人甲が行ったものであり、右小切手の振出しにより上告人株式会社大塚製薬
工場が上告人甲に対し役員賞与を支給したこととなるのであって、これを上告人株式会社
大塚製薬工場の所得の金額の計算上損金の額に算入することができないとした原審の認定
判断は、正当として是認することができる。その過程に所論の違法はない。」と判示した。

わが実証人生

350年を生きた一人の男
その酒と女と経営人生



大塚製薬グループ各社
前取締役相談役
大塚 正士 著

造本体裁

- B5版・上製本・丸背 | ●表紙 総本革張り | ●夫婦箱 クロス張り(納品ケース入り)
- 上巻 1032頁・下巻 1040頁 | ●上巻 口絵 一丁・書状写真 一丁
- 頒布価格:定価(本体価格100,000円)消費税・送料込<上・下巻セット>

二. 法人税法における寄附金の取扱いについて

1. 法 37 条規定ぶりの特徴

寄附金の損金不算入制度は、昭和 17 年の臨時租税措置法の改正において定められたものであるが、その後、昭和 21 年に現在の資本金基準 0.25 %と所得金額基準 2.5 %が定められ、昭和 22 年に法人税法本法に組み入れられ今日に至っている。なお、平成 18 年に会社法に合わせた改正が行われた。

【寄附金の損金不算入】

旧第 37 条 内国法人が、各事業年度において寄附金を支出した場合において、その寄附金の額につきその確定した決算において利益又は剰余金の処分による経理（利益積立金額をその支出した寄附金に充てる経理を含む。）をしたときは、第 4 項各号（同項第 3 号を第 6 項において読み替えて適用する場合を含む。）に規定する寄附金の額を除き、その経理をした金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。



※ 平成 18 年度の税制改正により、法 37 条 1 項が改正されたが、改正前の法 37 条は興味深い規定の仕方をしていた。

すなわち、第 1 項でまず確定した決算において利益又は剰余金の処分として行った寄附金又は利益積立金額を取り崩して行った寄附金は、すべてこれを損金の額に算入しないこととしていた。この規定ぶりは本来寄附金は利益処分によって行うべきものであることをいっていると解釈すべきである。

→ このような趣旨をもった第 1 項が会社法制定に歩調を合わせ、いきなり従来の旧第

3項を第1項にもってきた。ただし、その利益処分性の性格自体は変わらない。

【新1項】・・・内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額（次項の規定の適用を受ける寄附金の額を除く。）の合計額のうち、その内国法人の当該事業年度終了の時の資本金等の額又は当該事業年度の所得の金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額（第4項において「損金算入限度額」という。）を超える部分の金額は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

2 連結法人関係（略）

3 国、地方公共団体等、指定寄附金、公益増進法人関係（略）

4、5、6（略）

7 前各項に規定する寄附金の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。）をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。

8 内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額に比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、前項の寄附金の額に含まれるものとする。

9～12（略）

2. 損金算入限度額の意味と「通常かつ必要な経費」との関係

はじめに寄附金の意義であるが、寄附金とは一般に公共事業、寺社等に対する金銭、物品等の贈与をいい、本来反対給付を伴わないものである。判決例でも「寄付金とは、法人が相手方に対し、直接法人の事業と関係なく、かつ対価の授受なく無償で贈与した金銭その他の財産的給付をいう」^①としている。したがって、法人の事業関連性という観点からすれば、寄附金は基本的には事業関連性がない支出であり、会計学的には収益獲得に貢献しない支出の費用性は認められず、また、原価計算的にも経営目的に関連しない支出は非原価項目であり、寄附金は結局利益処分によって行われるべき性格のものである。この点につき旧法37条は興味深い規定の仕方をしていたのは上述のとおりである。

そこで、現行寄附金の規定は、本来寄附金は利益処分によって行うべきものであるところ、明らかに利益処分によっていない場合に、これを利益処分として排除することは理論的に難しいところから、第1項に損金算入限度額計算を設けたのである。したがって、法37

① 【まからずや洋品店事件】第1審：神戸地裁昭和36年（行）第8号、昭和38年1月161.16判決、控訴審：大阪高裁昭和38年（ネ）第353号、昭和43年6月27日判決、上告審：最高裁第一昭和43年（行ツ）第98号、昭和49年4月18日判決

条は本来費用の性質をもたない寄附金の控除を認める租税特別措置とも考えられる規定である。

ところで、法 37 条は法人税法上の寄附金につき定義規定をおいているが、寄附金が贈与契約により支出又は移転される金銭又は財産権あるいは経済的利益であっても、法律上（民法 549）の「贈与」が法人税法上の「寄附金」にイコールとならない点に注意を要する。無償性、贈与性という観点から法 37 条の寄附金概念が混同される場合があるが、法律上の「贈与」は無償で相手方に金銭等を供与することであるが、法人税法上、無償であればすべて寄附金となるのではなく、定義規定に「広告宣伝費及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く」（法 37 ⑦カッコ書き）とあるとおり、事業目的から行われる無償の金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与は、法人税法上の寄附金には該当しないのである。

また、贈与であっても、実質的に贈与した部分だけが法人税法上の寄附金となり（法 37 ⑧）、その実質部分の判定には、事業関連性が当然斟酌されることになる。この点が明確に現れているのが法人税基本通達 9-4-1（子会社等を整理する場合の損失負担等）、9-4-2（子会社等を再建する場合の無利息貸付け等）である。 → [関連通達参照](#)

以上によると、本来法人（一般法人）は、経済的利益を追求する団体であり、自ら反対給付を求めない支出をするはずがなく、法律上の贈与であっても何らかの対価（期待）を想定した部分があることは否めない。たとえば、本件のように、地域の神社に一定の寄附を行うことは直接的な対価を求めるのではないが、企業の社会的責任とともにコミュニティーの一員として一定の行動を期待されているところであり、当該寄附金は企業の評価、存続に関する支出と考えることができるのである。しかし、その損金性の程度が問題となるのであり、現行の法 37 条 2 項は形式基準を設け、事業関連性の程度を限度額計算というかたちで擬制しているのである。

なお、損金に関する私の持論であるが、寄附金についてもいわゆるアメリカ型の“ordinary and necessary”で判定ができるような仕組みを法人税法は持つ必要があると考える。課税所得計算の本質論からも損金概念の純化からも必要なことと私考する。

三．認定賞与について

1．意義

「認定賞与」とは、法令上規定されていない税務実際上の用語で、法人が役員賞与として会計処理していない費目であっても、税務当局がこれを役員に対する臨時的な利益の供与（利益処分）とみなして課税することをいう。たとえば、次に掲げるものは認定賞与の例である。(1)役員に対する債務の免除、(2)役員に対する低利または無償による資金の貸付け、(3)法人の業務と関係のない役員の海外旅行（倉森一級建築士事務所事件^②）、(4)役員の子弟に対する留学資金（共立医療電機株式会社事件^③）や結婚披露宴代金の支給（榎塚腰運送店事件^④）、(5)役員個人の社交クラブの入会金、ゴルフプレー費用の負担（総武興業有限会社事件^⑤）。

本件大塚製菓事件に類似する事件に、「鉄輪国際観光事件」^⑥がある。この事件は、有限会社が社員（代表者の夫）の出身地の市立保育園の建築資金として寄付した 500 万円の及び市立小学校のテレビ購入費支出として寄附した 6 万 2,000 円の主体は同社員個人であると認定したものである。

そこで、いったん認定賞与となると、法人サイドでは当該金員につき損金算入が認められず（法 34）、また所得税の源泉徴収義務も生じ（所法 183）、個人サイドでは当該役員につき給与所得があったものとして所得税を支払う義務が生じてくる（所法 28）。

このように税務当局は法人課税と個人課税の双方で追徴できるため、給与として認定することに熱心となるが、給与としての認定が不当に拡大されることは納税者の財産権の侵害となり、これをそのまま是認することはできない問題である。

2. 認定賞与の類型

松沢智教授はその著書で、認定賞与を次の 3 種類に区分する。内容を要約すると、次のとおりである^⑦。

-
- ② 岡山地裁昭和 44 年（行ウ）第 44 号、昭和 47 年 2 月 3 日判決
 - ③ 東京地裁昭和 47 年（行ウ）第 8 号、昭和 50 年 5 月 6 日判決
 - ④ 第 1 審：京都地裁昭和 46 年（行ウ）第 3 号、昭和 50 年 2 月 14 日判決、控訴審：大阪高裁昭和 50 年（行コ）第 17 号、昭和 52 年 3 月 18 日判決、上告審：大阪高裁 昭和 52 年（行サ）第 6 号、昭和 52 年 5 月 25 日決定（上告受理通知書の送達の日から 50 日以内に上告理由書の提出がないとして上告が却下）
 - ⑤ 第 1 審：東京地裁昭和 52 年（行ウ）第 341 号、昭和 57 年 5 月 20 日判決、控訴審：東京高裁昭和 57 年（行コ）第 49 号、昭和 59 年 4 月 26 日判決
 - ⑥ 第 1 審：大分地裁昭和 40 年（行ウ）第 2 号、昭和 41 年 8 月 19 日判決、控訴審：福岡高裁昭和 41 年（行コ）第 12 号、昭和 42 年 9 月 26 日判決、上告審：最高裁三小昭和 43 年（行ツ）第 2 号、昭和 43 年 6 月 25 日判決
 - ⑦ 松沢智著『租税実体法〔増補版〕』（中央経済社・昭 55）242 - 264 頁参照

(1) 本来の意義（真正な意義）の認定賞与

法人税法 132 条に基づき、税務当局が法人のなした行為計算を純経済人として異常不合理とみて否認し、通常人ならば賞与として支給したであろう行為計算をフィクションし、賞与を創り上げる認定賞与。

(2) 不真正な意義における認定賞与

法人税法 34 条 1 項は、役員に対する一定の要件を備えた給与を除く経済的な利益の供与は賞与とする旨規定しているところ、法人が役員に対して資産の低額譲渡、高価買入れ、債務免除等を行うことにより実質的に給与を支給したことと同様の経済的効果をもたらしながら、これら課税要件が満たされる場合であっても、法人が経理上役員に対する賞与を計上していない場合に税務当局が行う認定賞与。

(3) 事実上の推認（事実認定）としての意味における認定賞与

売上計上洩れ、架空仕入、架空経費、使途不明の交際費等に関連して更正処分がある場合で、本来の意義の認定賞与と異なり、単なる事実認定の問題から、また不真正な意味における認定賞与とも異なって経済的利益の評価という問題も生じない認定賞与。

以上のとおり松沢教授の区分によると、本件寄附金の認定賞与については、(3)類型の認定賞与に該当し、従来この類型に属するものも認定賞与とされてきたが、松沢教授は売上計上洩れ等は全く認定賞与の名に値せず、税務当局の認定権と関係のない単なる事実認定を誤解した錯覚に過ぎないと指摘する^⑧。

実務においては、法人の売上除外に関し役員の個人預金口座に入金した金員は認定賞与であるとする事件は多いが、売上除外の事実確認さえ行われれば、裁判所も直ちにそれが臨時的給与として役員賞与の認定を是としている。このような給与該当性に関する積極的な認定が行われず、売上除外は認定賞与の代表例であるとした安易な判断が従来から行われてきたのである。たとえば、次のような事件がある。

- ①「黒猫パン事件」（第 1 審：高松地裁昭和 44 年（行ウ）第 7 号、昭和 54 年 6 月 21 日判決、控訴審：高松高裁昭和 54 年（行コ）第 6 号、昭和 57 年 3 月 18 日判決。なおこの事件は法人の簿外預金の払戻金のうち使途不明金部分が認定賞与とされた事件である。）

⑧ 松沢・前掲注⑦ 247 頁

②「大阪物産事件」(名古屋地裁昭和 50 年(行ウ)第 11 号、昭和 60 年 5 月 31 日判決)

③「アオキドラック事件」(千葉地裁平成 4 年(行ウ)第 29 号、平成 10 年 3 月 25 日判決)

なお、裁決例に、専務取締役個人の不正取引による利益は請求人に帰属するが、賞与支給の事実は認められないとして原処分全部を取り消した事例もある(平成 5 年 5 月、平成 6 年 5 月、平成 7 年 5 月及び平成 8 年 5 月の各 2 期分の源泉徴収所得税の各納税告知処分及び不納付加算税の各賦課決定処分・全部取消し・平成 14 年 3 月 7 日裁決)

3. 認定賞与と源泉徴収

(1) 所得税法 183 条

所法 183 条は、給与所得に係る源泉徴収義務につき、次のとおり規定している。

「第 183 条 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(以下この章において「給与等」という。)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。

2 法人が利益又は剰余金の処分による経理をした賞与その他政令で定める賞与については、支払の確定した日から 1 年を経過した日までにその支払いがされない場合には、その 1 年を経過した日においてその支払があったものとみなして、前項の規定を適用する。」

したがって、本条第 1 項の規定ぶりによると、①所法 28 条に規定する給与所得に該当するものを、②支払者は、③その支払の際に源泉徴収をしなければならないことになる。

この場合、③の「支払の際」とは、現実に金銭を交付する行為のほか、元本に繰入れ又は預金口座に振り替えるなどその支払いの債務が消滅する一切の行為が含まれる(所得税基本通達 181～223 共-1)。たとえば、過去の判決例によると、同族会社の売上除外につき当該金員をその代表取締役 M の預金口座に預け入れた「東洋ベントナイト事件」^⑨では、「原告製品が販売されている場合において、その取引の相手方も帳簿上原告を売主として処理している場合は勿論、その売買代金が原告の代表者である M 名義の預金口座に入金されている以上、同人自身の取引と認められる特段の事情の存しない限り、原告の取引

⑨ 岡山地裁昭和 44 年(行ウ)第 26 号、昭和 53 年 4 月 6 日判決

と認めるのが相当である。」とし、まず原告の売上除外を認定し、ついで原告代表取締役Mがその利益を享受したとして税務当局が主張したMに対する隠れたる利益処分の賞与性を全面的に支持した。なお、認定賞与の支給日については、「売上除外金については、M個人の預金口座に振り込まれた事実及びその金額をもってそのまま賞与の支給があったと認めているのであるから、個々の入金の日をもって支給日と解するのが相当である）、・・・してみると、これら認定賞与が全てそれぞれの支出があったと認められる各事業年度の決算確定申告書提出の日を含む（五月）に支給されたものとしてなされたところの本件各納税告知処分は、この点において瑕疵があるものといわなければならない。しかしながら、納税告知処分は、国と納税者との間の確定した債権債務を告知し、納税義務等の履行を請求する徴収処分にすぎないから、たとえ納期を誤った告知をしたとしても、既に納税義務が発生しており、かつ、その源泉徴収すべき給与が識別できる限り、本件告知処分に取り消すまでの違法があるとは認めることが出来ない。」とし、預金口座への入金事実が「支払」に当たることと、当該入金日が「支払日」であることを確認している。

(2) 本件寄附金の給与所得該当性

所法 183 条の源泉徴収の対象となる給与等とは、所法 28 条 1 項（給与所得）に規定する給与とある。したがって、文理解釈上、本件金員が所法 28 条 1 項の給与に該当することがまず源泉徴収の前提である。

所法 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（以下この条において「給与等」という。）に係る所得をいう。」と規定する。前段の「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与」は給与形態の例示であるが、後段の「これらの性質を有する給与」で極めて包括的な規定をし、その範囲が一段と拡大される。

したがって、本件寄附金に係る認定賞与が「賞与これらの性質を有する給与」の範疇に入れば所法 183 条により源泉徴収の対象となるが、給与所得のクライテリアについては必ずしも明らかでない。そこで、税務当局は代表者の地位に基づく給付であると認められれば賞与であるとする主張を行うのが常であるが、本件においてはもっぱら寄附金の支出の主体は誰であるかという事実認定に終始し、給与所得該当性について何ら積極的な主張は見られない。

また、本件が最近のストックオプション事件^⑩のように当該金員の所得類型が直接争われている場合であればまだしも、本件は給与所得にかかる源泉徴収の問題である。源泉徴収義務者は給与の支払いがあれば、自己の本来の法人税や所得税の納税義務とは直接関係しないところで様々な義務を課され、しかもその義務に対し罰則をもって強制される。したがって、源泉徴収義務者に対し源泉徴収をなすべき給与所得の範囲を明らかにし、制度の円滑的な適用を図るためには、所法 183 条の「給与等」の範囲は、給与所得の内容として支払者に対し源泉徴収義務の負担を負わせるにふさわしい内容であり簡明であることが必要である。その意味において実定法上の規定がない認定賞与につき、通常の給与所得と同様に所得税の源泉徴収義務を課すことは、実際に受給者に対して支払いがない以上、否定されるべきである。

→ 認定賞与と源泉徴収については、別途「八幡福祉協会認定賞与事件」を参照のこと。

※ なお、本件については、問題の指示に法 132 条の同族会社行為計算否認規定の適用は考えないものとするとのあるので、同条に関する問題は省略する。

II. 解 答 ※ 指定解答用紙 1 行 35 字で 23 行×4 枚のボリュームを想定

Y 社の訴訟代理人として、宗教法人 U に対する本件 5,000 万円の寄附金の支出は、法人たる Y 社の寄附金に該当し、X に対する認定賞与の不当性、所得税の源泉徴収義務の発生のない点につき、次のとおり主張する。

1. 寄附の動機

税務当局は本件寄附金につき、Y 社代表取締役 X の個人的費用を Y 社が負担したものとする。しかし、「Y 社の従業員はそのほとんどが T 町に居住しており、新年には、T 町所在の宗教法人 U の祭殿に参けいすることを通例」としているという事実からすると、U の祭殿は X だけにとって特別の存在ではなく、同族会社の社長がその母校等に対して寄附をするといったような場合と区別さ

⑩【アプライド事件】第 1 審：東京地裁平成 13 年（行ウ）第 49 号、平成 15 年 8 月 26 日判決、控訴審：東京高裁平成 15 年（行コ）第 235 号、平成 16 年 2 月 16 日判決、上告審：最高裁三小平成 16 年（行ヒ）第 141 号、平成 17 年 1 月 25 日判決

れなければならない（鉄輪国際観光事件・最判三小昭和43年6月25日）。

そもそも寄附金とは、一般に公共事業、寺社等に対する金銭、物品等の贈与をいい、本来反対給付を伴わない支出である。しかし、今日、企業は地域社会の一員として一定の行動をとるべく期待されており、地域社会への貢献は当該企業にとって社会的評価を受けるべく、その存続に関する重要な要因の一つとなっている。したがって、本件寄附金の支出は、Y社にとって直接事業関連性はなくとも企業の社会的責任の行使であり、寄附金支出の動機は、むしろXの個人的な動機に因るものではない。この点、本件と類似する事件に納税者が敗訴した「大塚製薬事件（最判一小平成12年1月27日）」があるが、同事件は企業並びに従業員と地域社会の今日的な関係を重視せず、寄附金受贈者側の帳簿処理や寄付者芳名碑、顕彰の碑といった相手方の処理をもつては代表者との個人的関係に狭見するもので、その判断は妥当なものではない。

2. 取締役会の決議に基づく適正な処理

本件寄附金の支出については、平成17年3月の取締役会において適正に承認決議されたもので、Xの独断でその支出が決定されたものではない。XはY社の筆頭株主であり、代表取締役であるが、XはY社の商法上の機関として、Y社を代表して寄附を内諾ないし合意したのであり、まして宗教法人Uの関係者もX個人の私宅ではなくY社の本社事務所において寄附の要請をし、本件寄附についてY社の取締役会で承認されている以上、同族会社（Y社は同族会社と推定される。）といえども、実体的デュープロセスに従った処理は、条理、経験則のうえからもY社が寄附金の主体者であることは明白である。

3. 法人税法37条の寄附金規定の解釈

現行法人税法では、内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額の合計額のうち、その内国法人の当該事業年度終了の時の資本金等の額又は当該事業年度の所得の金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額を超える部分の金額は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないと定めている（法37③。筆者注：平成18年度改正後は37①）。この規定の趣旨は、本来寄附金是对価性のない支出であり、事業関連性が認められないところであるが、無償の資産又は経済的利益の贈与であっても、事業に関連した贈与の可能性もあり、また明らかに広告宣伝用資産、見本品の贈与

等はその損金性が是認され（法 37 ⑦かつこ書）、寄附金については必ずしも全面的に事業関連性を否定できない部分がある。そこで、この損金性の程度の問題を現行法は資本金額基準と所得金額基準の折衷方式による形式基準を設け、事業関連性の程度を損金算入限度額計算というかたちで擬制した。これが法人税法 37 条 3 項の趣旨である。したがって、内国法人が実際に支出した寄附金で、その支出時に内国法人名義で支出されたものは、その事業関連性如何を問わず、同条項の「内国法人が支出した寄附金」に該当することは文理上疑いの余地はない。また、Y社が本件事業年度において支出した寄附金は、同条項の法文にしたがって損金算入限度額の範囲内でのみ損金算入されるものであり、税務当局が寄附金支出時までの経緯や受贈者側の宗教法人Uの寄付者芳名碑、顕彰の碑、さらには事業関連性など、法の規定をこえて、極めて判定困難な不透明な領域に踏み込んで本件寄附金について損金算入を否定することは、明らかに法人税法 37 条 3 項の解釈適用を誤ったものといわなければならない。

4. 実定法に基づかない認定賞与課税の違法性

所得税法 183 条は給与等の支払いに関する源泉徴収義務を定めているが、この場合の給与等とは、同法 28 条 1 項に規定する給与である。同条項は、「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（以下この条において「給与等」という。）に係る所得をいう。」と規定するが、その内容は給与形態の例示と、「これらの性質を有する給与」としか規定しておらず、極めて包括的な規定であり、給与のクライテリアについては現行法上必ずしも明確ではない（この点は最近のストックオプションを巡るアプライド社事件（最判三小平成 17 年 1 月 25 日）における給与所得概念の論争からも明らかである）。税務当局は本件において、もっぱら寄附金支出の主体は誰であるかという事実認定に終始し、かりに当該経済的利益の供与がXに帰属するとした場合の給与所得該当性については、何ら積極的な主張を展開していない。また、所得税法 183 条は、同法 28 条に規定する給与所得に該当するものを、支払者がその支払の際に源泉徴収しなければならないことを規定しているが、本件の場合、Y社はXに対して具体的な給付をしていない。すると、支払者が給与等の「支払の際」に源泉徴収義務があるという課税要件に対し、およそ支払いのない賞与を認定し、源泉徴収義務を課することは租税法律主義に基

づく課税要件充足主義に反した違法な取扱いとなる。

本件のように「事実認定にもとづく認定賞与」は、過去の租税実務において、たとえば売上計上洩れ、架空仕入、架空経費、使途不明の交際費等に関連して数多くの更正処分がなされてきたが、学説によると、所得税法 157 条の同族会社行為計算否認規定に基づく本来的意義の認定賞与並びに実際の支給額に対する経済的利益の評価といった認定賞与の問題以外は、税務当局の認定権と関係のない単なる事実認定の誤解に基づく課税処分に過ぎない。最近の判決に表れる一つの傾向として「事実認定に名を借りた租税回避の否認論」あるいは「私法上の法律構成による否認論」があるが、その否認論がはたたく場合は、納税者の行為が私法上も無効な点が明らかとなる場合に限られるべきであり、本件のように私法上有効に成立した寄附行為につき、課税上否認しうる根拠はない。

5. 収入なければ課税なしの原則を破る瑕疵ある更正処分

所得税法 36 条は収入金額について、「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（省略）」と定めている。この場合の「収入すべき金額」とは所得の年度帰属における権利確定主義を採用したものであり、本来実現していないものを“収入するはずであった”として課税することを意味しない。収入として実現したものに限りて課税することは、所得税法の『収入なければ課税なし』の大原則である。その原則を破るためには法的根拠が必要であり、現行法は所得税法 59 条の「みなし譲渡」、所得税法 157 条の「同族会社行為計算否認」規定がそれにあたる。本件の場合、所得税法 157 条の適用を考慮しないとすものであるから、税務当局が賞与と認定すること自体、実定法の根拠に基づかない愚挙といわざるを得ない。