

認定賞与について的小論 (上)

—法人税及び源泉所得税の見地から—

青 柳 達 朗

目次

はじめに

I 認定賞与とは

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

II 経済的利益の供与

1. 法人税法上の取扱い
2. 所得税法上の取扱い
3. 問題となる領域

III 問題となる領域 (1)

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

IV 問題となる領域 (2) (以下, 次号掲載予定)

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

6. 横領等

V 問題となる領域 (3)

1. 簿外所得と認定賞与
2. 判例の状況
3. 判例の認定基準

VI 源泉徴収義務

1. 源泉徴収義務
2. 問題の所在
3. 判例の状況
4. 検討

おわりに

はじめに

役員に対する金銭の支出又は経済的利益の供与があり、役員賞与に該当するにもかかわらず、法人が役員賞与として経理していない場合に、課税庁がこれを法人税法上の賞与と認定する場合があります、一般にこれを「認定賞与」という。認定賞与は、法人税計算上損金不算入として所得加算されるほか、所得税の源泉徴収義務が発生し、さらには、当該役員について所得税の納税義務が生じてくることから、課税上の問題が深刻である。

そして、経済的利益の供与が存在したか否かの認定・判断は税法的事実認識であり、それぞれの事例における状況を見ながら個別的事実を積み重ねて、総合的に判断せざるを得ないという現実があることから、その事実認定には常に困難が付きまとう。

ところで、認定賞与という用語が使用されているのは、平成18年改正前の法人税法が役員の報酬は損金算入（旧法人税法34条1項）、役員賞与は損金不算入（旧法人税法35条1項）としており、臨時的な経済的利益の供与は賞

与として損金不算入という点に起因しており、この取り扱いは、昭和15年に法人税が所得税から分離されて以来連綿と続いてきたものである（厳密には第1種所得税の時代から）。

そうした状況下、会社法の制定や企業会計基準の整備等の状況を踏まえて法人税法が改正され、従来の「役員報酬」「賞与」「退職給与」について分かれていた規定を34条に一元化して見出しも（役員給与の損金不算入）とされた。そして、臨時的な給与（賞与）についても一定の要件に該当するものについては損金に算入されることが明記され、他方、職務執行前にあらかじめ、支給時期、支給額が定められていないものについては、損金不算入という取扱となった。

従って、「賞与」という語が法人税法から消滅したのであり、50年以上使用されてきた「認定賞与」という用語が今後も引き続いて使用されるものか否か予測不可能と言える。

一方、認定賞与において常に問題となる源泉徴収義務については、近年、判例等の集積もあり、問題点が整理されてきている。

本稿は、認定賞与をめぐる2つの問題点、①経済的利益の供与の判断、②所得税の源泉徴収義務について考察を試みたものである。

I 認定賞与とは

1. 認定賞与の意義

認定賞与という文言は実務上のものであり、税法上の定義規定等は存在しない。解説書等では、例えば、次のように述べられている。

金子宏・武田昌輔編「税法の基礎知識」（有斐閣）491頁においては、
「税務実務上の用語、同族会社などにおいて、社長等の役員に対して会社所有の資産を著しく低い価額で譲渡したような場合には、その取引を通じて会社が実質的に利益を分配したことになる。これはいわば、隠れた役員賞与を支給したことと同様である。つまり税務官庁が、会社の計算にかかわらず、

実質的にみて賞与であると認定するのである。認定賞与とされる場合はきわめて多いが、たとえば、上述の会社所有の資産を低廉な価額で譲渡した場合、金銭を無利息で貸付けた場合、逆に、社長の有する資産を会社が高い価額で譲受けた場合など、要するに役員が不当に利益を得るかわりに会社に不当な損失が発生するような場合である。」と説明されている。

また、金子宏編「税務百科大事典」第4巻の認定賞与の項目(108頁)では「認定賞与とは、法人の経理処理上は役員に対する賞与とされていないが、その支出又は利益の供与により実質的に役員が賞与の支給を受けたと変わりが無い場合に、税務計算上、役員に対する賞与として認定することをいう。

例えば、法人が雑費等として処理している金額が事実は役員の個人的な消費に充てられていたことが判明したり、役員に対し譲渡した土地等の譲渡価格が時価に比し著しく低価であったという場合に、その個人的な消費に充てられた金額や時価と譲渡価額の差額について税務計算上その役員に対して賞与を支給したものとみなすのである。

この結果、その賞与とみなされた金額は、法人税法上損金不算入とされるとともに、その役員についても給与所得として所得税が源泉徴収されることになる。

なお、認定賞与とされるのは、それが臨時的な給与と認められる場合であり、定期の給与と認められる場合には報酬とされる。(桜井巳津男執筆)」と説明されている。

松沢教授は、「一般には、納税者たる会社の経理で賞与とされていない場合に、課税庁がそれを法人税法上の賞与に該当すると認めて更正することが「認定賞与」と呼ばれているようである。それは税法上の用語ではなく、課税処分の際に用いられる慣例上のものに過ぎない。」「税法上役員賞与となるのは、まず経済的利益の供与があったかどうか、あるとすればそれが臨時的なものかどうか、また会社が役員に贈与したものかどうかという課税要件が必要である。そして、かかる課税要件事実がみとめられるにもかかわらず、会社が経理上役員に対する賞与を計上していない場合に、初めて課税庁が役

員賞与として認定するのである。」と述べている¹⁾。

大淵教授は、「認定賞与とは、法律上の概念ではなく、課税実務上使用され定着してきた概念である。それは、法人税法上、役員賞与に該当するにも拘らず、法人が、役員に対してした金員の支出または経済的利益の供与を役員賞与として処理していない場合に、課税庁がこれを賞与と認定する場合をいうのである。」²⁾と述べている。

これらの記述によれば認定賞与とは、法人から役員に対する経済的利益の供与があり役員賞与に該当するにもかかわらず、法人が賞与として経理処理をしていない場合に、課税庁がこれを役員賞与と認定するもの、と説明することができる。

2. 認定賞与の沿革

(1) 武田昌輔教授は、認定賞与の沿革について、昭和25年9月25日に国税庁から「法人税基本通達」が公表され、経済的利益の供与に関する部分が旧355に統合されたのが、認定賞与に関する取扱いの始まりだとしている³⁾。そこで、認定賞与に関する通達として掲げられているのは

「(二) 高価買入、(三) 低額譲渡、(四) 寄付金、(六) 過大給与、(七) 勤務のない給与、(八) 用益贈与、(九) 過大料率賃貸借、(十) 不良債権の肩代り、(十一) 債務の無償引き受け」

である。そして、「実質的に、これをみると、役員、使用人に対して経済的利益をあたえているものであり、かつ、その経済的利益は役員又は使用人の地位に基づいているものと認められ、従って、認定賞与となる。」としている。

(2) 認定賞与という用語が裁判で使用されたのは、確認できる範囲では、金沢地裁昭和32年2月27日判決（行集8巻2号271頁・税資25号175頁）に「…各同人等に対する賞与と認定すべき筋合の原告の支出であることが肯認できる（そして以上の認定事実を覆すに足る証拠がない）。しかし右認定賞与額合計334,272円は法人課税上損金に算入されずして所得に加算されるべき

ものである」と判示したのが初出のようである。

3. 認定賞与の種類

認定賞与の種類（態様）については、以下のように説明されている。

(1) 原一郎税理士は、会計学大辞典（第4版増補版）の解説（1214頁・大淵博義執筆）を引用しつつ、次のように述べている⁴⁾。

第一は、資産の低額譲渡や個人的費用の会社負担等のいわゆる現物給与といわれるものの額であって、法人の経理上、役員賞与として表現されていないものである。

第二は、収入除外や架空経費、使途不明金等の不正経理による簿外所得の分配である。

これらに関連して、さらに、第三の態様として、同族会社の行為計算の否認（法人税法132条）のような租税回避行為の否認の結果としての認定賞与が挙げられている。

(2) 松沢教授は、次の2種類プラス1に分類されるとしている⁵⁾。

イ 本来的意義（真正な意義）の認定賞与

課税庁が法人税法132条に基づき会社の行為計算を否認し、当該法人税の関係においてのみ、否認された行為計算に変えて課税庁の適正と認めるところに従い課税を行うもの。

ロ 不真正な意義における認定賞与

会社が役員に対し臨時的に経済的利益の供与（たとえば会社資産の低額譲渡）した場合、帳簿上は単に資産の低価による販売益のみを計上していたとしても、法人税法上は、かかる臨時的な経済的利益の供与も賞与とする旨規定されるところから（法35条4項カッコ書）、課税庁は、かかる低額譲渡による時価との差額を役員に対する賞与と認定して更正することになる。

ハ 事実上の推認（事実認定）としての意味における認定賞与

売上計上漏れ、架空仕入、架空経費、使途不明の交際費等に関連し

て「認定賞与」とされて更正されることがある。しかし、この場合の「認定賞与」とは本来的意義の認定賞与と異なり、単なる事実認定の問題にすぎず、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。

（3）大淵教授は、上記会計学大辞典の解説では大きく二つの態様があるとしているようであるが、「役員給与・交際費・寄付金の税務」（改訂増補版）においては、以下のように分類されるとしている⁶⁾。

イ 公表の決算に計上された金員の支出又は経済的利益を役員に対する賞与と認定する場合である。例えば、役員の行った海外旅行が業務に関係ないとされ、その費用の額が賞与と認定される場合などがこれに当たる。

ロ 公表の決算に計上されている役員と会社との取引に関して、役員が経済的利益を享受したと認定して役員賞与と認定される場合である。役員に対して資産を無償又は低額で譲渡した場合などがこれに該当する。

ハ 法人が売上げ除外や、仮装経理で得た簿外の所得を役員が費消したとして賞与と認定する場合である。

（4）以上の分類については、それぞれ意義があるものと想定されるが、同族会社の行為計算の否認規定は、同族会社の不自然、不合理な行為計算を否認して、これを合理的な行為計算に引き直して課税するものであり、一般的な「認定賞与」の用語とは、隔たりがあることは否めない。従って、二分説か三分説のいずれかであるが、費用支出の判断を役員と法人との取引から独立させている三分説の方が、問題点の整理がしやすいと考えられるので、本稿においても三分説に従うこととしたい。

4. 損金不算入となる役員給与

（1）改正前の制度

法人がその役員に対して支給する給与のうち、報酬については不相当に高

額な部分の金額を、その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こととされている（法人税法34条1項）。また隠ぺい仮装経理により支給する報酬の額についても、損金の額に算入されない（法人税法34条2項）。

賞与についても、その支給額の全額を損金の額に算入しない（法人税法35条1項）。ただし、法人が各事業年度においてその使用人兼務役員の使用人分賞与を他の使用人に対する賞与の支給時期に支給する場合において損金経理をしたときは、その金額のうち職務に対する相当な賞与の額に達するまでの金額は、損金の額に算入することとされている（法人税法35条2項、5項）。

この賞与とは、役員又は使用人に対して支給する臨時的な給与（債務の免除による利益などの経済的な利益を含む。）のうち、他に定期の給与を受けていない者に対し継続して毎年所定の時期に定額（利益に一定の割合を乗ずる方法により算定されることとなっているものを除く。）を支給する旨の定めに基づいて支給されるもの及び退職給与以外のものをいうとされている（法人税法35条4項）。

また、法人が退職した役員に対して支給する退職給与の額のうち、損金経理をしなかった金額及び損金経理をした金額のうち不相当に高額な部分の金額は、その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（法人税法36条）。

（2）改正の背景・趣旨

平成17年7月26日に公布され、同18年5月1日より施行された会社法においては、役員の給与について、361条で「取締役の報酬、賞与、その他の職務執行の対価は、定款又は株主総会の決議によって定める」とされ、役員賞与について利益処分とする従前の考えを変更し、役員報酬も役員賞与も職務執行の対価として整理された。

企業会計においても、会社法の公布に伴い企業会計基準委員会で検討が行われ、平成17年11月29日に「役員賞与に関する会計基準」（企業会計基準第

4号）が公表され、「役員賞与は、発生した会計期間の費用として処理する」とされた。

そして、法人税法の周縁的な制度が大きく変わる機会を捉えて役員給与の損金算入のあり方が見直されることになった。改正前は、役員に支給する給与が定期的のものか臨時的のものかという支給形態によって損金算入の可否を区別していたが、改正後は、役員給与がその職務執行前にあらかじめ支給時期・支給額が定められていたものに基づくものであるか否かによって損金算入の可否を区別することになった。

こうした改正の趣旨について、立案担当者は、

「従来の役員報酬に相当するものだけでなく、事前の定めにより役員報酬の支給時期・支給額に対する恣意性が排除されているものについて損金算入を認めることとするとともに、従来課税上の弊害が最も大きいと考えられた法人の利益と連動する役員給与についてもその適正性や透明性が担保されていることを条件に損金算入を認めることとしました。」と説明している（「改正税法のすべて（平成18年版）」323頁）。

（3）損金算入となる役員給与

法人が役員に対して支給する給与のうち、以下に掲げるものは損金の額に算入される。ただし、これらの給与であっても不相当に高額な部分の金額及び隠ぺい仮装経理によるものは損金の額に算入されない（法人税法34条2項、3項）。

イ 定期同額給与

（イ）同一事業年度内定期同額給与（法人税法34条1項1号）

その支給時期が1月以下の一定の期間ごとであり、かつ、当該事業年度の支給時期における支給額が同額である給与

（ロ）3月以内改訂の場合の改訂前定期同額給与・改訂後定期同額給与（法人税法施行令69条1項1号）

定期給与の額につき当該事業年度開始の日から3か月を経過する日までにその改訂がされた場合における次の給与

- a その改訂の各支給時期における支給額が同額である定期給与
 - b その改定以後の各支給時期における支給額が同額である定期給与
- (ハ) 経営悪化の場合の改訂前後定期同額給与 (法人税法施行令69条1項2号)

定期給与の額につき、内国法人の経営の状況が著しく悪化したことその他これに類する理由により、その改定がされた場合の当該事業年度のその改訂前の各支給時期における支給額及びその改定以後の各支給時期における支給額が、それぞれ同額である定期給与

- (ニ) 概ね同額の経済的利益 (法人税法施行令69条1項3号)

継続的に供与される経済的な利益のうち、その供与される利益の額が毎月概ね一定であるもの

ロ 事前確定届出給与

役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与 (定期同額給与及び利益連動給与に該当しない給与をいう。) で、その届出期限 (その給与に係る職務の執行を開始する日 (以下「職務執行開始日」という。) までに、所定の事項を記載した書類を税務署長に届け出をしている場合のその給与をいう (法人税法34条1項2号、法人税法施行令69条2項)。

なお、税務署長に届け出る事項は、次のとおりとされている (法人税法施行規則22条の3第1項)。

- (イ) 事前確定届出給与の支給の対象となる者 (以下「事前確定届出給与対象者」という。) の氏名及び役職名
- (ロ) 事前確定届出給与の支給時期及び各支給時期における支給金額
- (ハ) (ロ)の支給時期及び支給金額を定めた日並びにその定めを行った機関等
- (ニ) 事前確定届出給与に係る職務執行開始日
- (ホ) 事前確定届出給与につき定期同額給与による支給しない理由及び事前確定届出給与の支給時期を (ロ) の支給時期とした理由

- （ヘ）事業年度開始日に属する会計期間において事前確定届出給与対象者に対して事前確定届出給与と事前確定届出給与以外の給与（上記イ又は下記のハの給与をいう。）とを支給する場合におけるその事前確定届出給与以外の給与の支給時期及び各支給時期における支給金額
- （ト）（ヘ）の会計期間の直前の会計期間において事前確定届出給与対象者に対して支給した給与がある場合におけるその給与の支給時期及び各支給時期における支給金額
- （チ）事前確定届出給与対象者以外の役員に対する給与の支給時期及び各支給時期における支給金額
- （リ）その他参考となるべき事項

ハ 利益連動給与

同族会社に該当しない法人が業務執行役員に対して支給する利益連動給与で（イ）から（ハ）までに掲げる要件を満たすもの（他の業務執行役員のすべてに対してこれらの要件を満たす利益連動給与を支給する場合に限る。）。（法人税法34条1項3号，法人税法施行令69条4項～8項，法人税法施行規則22条の3第2項）

- （イ）算定方法が，その事業年度の利益に関する指標（有価証券報告書に記載されるものに限る。）を基礎とした客観的なものであり，次のaからcまでに掲げる要件を満たすものであること。
 - a 定額を限度としているものであり，かつ，他の業務執行役員に対して支給する利益連動給与に係る算定方法と同様のものであること。この場合の，確定額を限度としているとは，支給額の上限額が具体的な金額によって定められていること。
 - b 3月経過日までに，報酬委員会（業務執行役員又はその業務執行役員と一定の特殊の関係のある者がその委員になっているものを除く。）が決定していることその他これに準ずる適正な手続として一定の手続を経ていること。
 - c その内容が，bの決定または手続の終了の日以後遅滞なく，有価証

券報告書やTD net (証券取引所適時開示資料) 等で開示されていること

(ロ) 利益に関する指標の数値が確定した後1月以内に支払われ、又は支払われる見込であること。

利益に関する指標の数値が確定したとは、株主総会によって決算の承認手続きを経た日など、指標の数値に関する事項につき一定の決議を経た日がこれに該当する。

(ハ) 損金経理していること。

(4) 損金不算入となる役員給与

18年改正においては、既述したように、役員給与の損金算入の区別は、役員の職務執行前にあらかじめ、支給時期、支給額、支給額の算定方法が定められているか否かによる事となった。なお、支給額等が定められているものであっても不相当に高額な部分及び隠ぺい仮装経理によるものは損金不算入となる。また、経済的利益の供与を受けた場合でも、それが毎月おおむね一定の場合には従前から通達により報酬に該当するとして取り扱われているが(法人税基本通達(以下「法基通」という)9-2-16)、そうした経済的利益供与が改正後の法人税法34条1項1号に規定する定期同額給与として損金算入されるためには、法人の側において会社法上の役員報酬として処理しておくことが必要だと解される。法34条1項の趣旨は、あらかじめ支給額等を定めていたものを役員給与として損金算入を認めるとするものであり、高価借入等による差額分の経済的利益の供与は、あらかじめ支給額等を定めたものとはいえないからである。これは、法人税法施行令69条2号が改正され(現70条2号)、過大な役員給与の判定についての形式基準に株主総会決議等により現物給与により支給する場合も適用されることになったという経緯からも読み取れるところである。

Ⅱ 認定賞与とされる経済的利益

1. 法人税法上の取扱い

（1）法人の課税実務

経済的利益の供与については、法人の課税実務上は次のように取扱っている。

法人税基本通達（以下「法基通」という）9-2-10〔債務の免除による利益その他の経済的な利益〕は、「債務の免除による利益その他の経済的な利益」とは、次に掲げるものをいう、としている。

- （1）役員等に対して物品その他の資産を贈与した場合におけるその資産の価額に相当する金額
- （2）役員等に対して所有資産を低い価額で譲渡した場合におけるその資産の価額と譲渡価額との差額に相当する金額
- （3）役員等から高い価額で資産を買い入れた場合におけるその資産の価額と買い入れ価額との差額に相当する金額
- （4）役員等に対して有する債権を放棄し又は免除した場合（貸倒れに該当する場合を除く。）におけるその放棄し又は免除した債権の額に相当する金額
- （5）役員等から債務を無償で引き受けた場合におけるその引き受けた債務の額に相当する金額
- （6）役員等に対してその居住の用に供する土地又は家屋を無償又は低い価額で提供した場合における通常取得すべき賃貸料の額と実際徴収した賃貸料の額との差額に相当する金額
- （7）役員等に対して金銭を無償又は通常の利率よりも低い利率で貸付けをした場合における通常取得すべき利率により計算した利息の額と実際徴収した利息の額との差額に相当する金額
- （8）役員等に対して無償又は低い対価で（6）及び（7）に掲げるもの以外の用役の提供をした場合における通常その用役の対価として収入すべ

き金額と実際に収入した対価の額との差額に相当する金額

- (9) 役員等に対して機密費、接待費、交際費、旅費等の名義で支給したもののうち、その法人の業務のために使用したことが明らかでないもの
- (10) 役員等のために個人的に費用を負担した場合におけるその費用の額に相当する金額
- (11) 役員等が社交団体等の会員となるため又は会員となっているために要する当該社交団体の入会金、経年会費その他当該社交団体の運営のために要する費用で当該役員等の負担すべきものを法人が負担した場合におけるその負担した費用の額に相当する金額
- (12) 法人が役員等を被保険者及び保険金受取人とする生命保険契約を締結してその保険料の額の全部又は一部を負担した場合におけるその負担した保険料の額に相当する金額

(2) 認定賞与とされる経済的利益

法基通9-2-10に掲げられた経済的利益の供与で、事前の定めによる定時・定額の支給という要件から損金不算入となる給与（認定賞与）に区分されるのは以下の場合である。

イ 物品等の資産の贈与

認定賞与に該当する。ただし、総会決議等により毎月一定量が給付される物品の給付を除く。

ロ 低額譲渡

認定賞与に該当する。

ハ 高価買入

認定賞与に該当する。

ニ 債権放棄又は免除

認定賞与に該当する。

ホ 債務引受

認定賞与に該当する。

- へ 居住用土地又は家屋の無償又は低価での提供
総会決議等により貸与されるものは給与，それ以外は認定賞与。
- ト 金銭の無償又は低利の貸付
総会決議等により貸し付けた金銭の利息は給与，それ以外は認定賞与。
- チ 用益の提供の対価
総会決議等により提供されるもので，金額が毎月おおむね一定のものは給与，それ以外は認定賞与。
- リ 渡し切り交際費
認定賞与となる。ただし，用途を定めず毎月定額により支給されるもので，総会決議等により支給されるものは給与となる。
- ヌ 個人的費用負担
認定賞与に該当する。ただし，住居等の提供に伴って光熱費や家事使用人給料等を負担する旨の総会決議等が存在する場合には，当該光熱費等も給与となる。
- ル 社交団体の入会金等
認定賞与に該当する。ただし，毎月経常的に発生する費用で総会決議等により法人が負担するものは，給与となる。
- ヲ 個人の負担すべき保険料の肩代り
認定賞与となる。ただし，毎月経常的に負担する保険料等で総会決議等に基づくものは，給与となる。
なお，上記の総会決議等においては，供与される経済的利益の金額がある程度具体的に明示されることが必要である。金額が不明または算定不能な場合等には，事前に定めたとはいえないからである。

2. 所得税法上の取扱い

給与所得として取扱われる経済的利益の供与は，所得税基本通達（以下「所基通」という）36-15で，以下のようなものが挙げられている。

- （1）物品その他の資産の譲渡を無償または低い対価で受けた場合における

その資産のその時における価額又はその価額とその対価との差額に相当する利益

- (2) 土地、家屋その他の資産（金銭を除く。）の貸与を無償又は低い対価で受けた場合における通常支払うべき対価の額又はその通常支払うべき対価の額と実際に支払う対価の額との差額に相当する利益
- (3) 金銭の貸付け又は提供を無利息又は通常の利率よりも低い利率で受けた場合における通常の利率により計算した利息の額又はその通常の利率により計算した利息の額と実際に支払う利息の額との差額に相当する利益
- (4) (2) 及び (3) 以外の用役の提供を無償又は低い対価で受けた場合におけるその用役について通常支払うべき対価の額またはその通常支払うべき対価の額と実際に支払う対価の額との差額に相当する利益
- (5) 買掛金その他の債務の免除を受けた場合におけるその免除を受けた金額又は自己の債務を他人が負担した場合における当該負担した金額に相当する利益

なお、具体的な取扱いが、それぞれの項目ごとに定められている。

3. 問題となる領域

認定賞与については、具体的には以下のような項目が問題となる。

(1) 経費支出に係るもの

公表の決算に計上された金員の支出又は経済的利益を役員に対する賞与と認定する場合であり、

- イ 旅費交通費と役員賞与
- ロ 福利厚生費と役員賞与
- ハ 交際費と役員賞与
- ニ 寄付金と役員賞与

等の区別が問題となる。

なお、法人税の課税実務上は、法人が、役員に対して経済的な利益の供与

をした場合であっても、その経済的な利益が所得税の課税対象とされない程度のもので、法人がこれを給与として経理しなかったものであるときは、これを給与として取り扱わないものとしている（法基通9-2-11）

（2）法人との取引と役員賞与

公表の決算に計上されている役員と会社との取引に関して、役員が経済的利益を享受したと認定して役員賞与と認定される場合であり、

- イ 公表計上の取引（低額譲渡等）
- ロ 刑事上の問題となる取引（横領等）

の2つが考えられる。

（3）簿外所得と役員賞与

法人が売上げ除外や、仮装経理で得た簿外の所得を役員が費消したとして賞与と認定する場合であり、賞与の「支給事実」の認定（所得の帰属の認定）が必要であるが、その立証にはかなりの困難を伴う。

Ⅲ 問題となる領域（1）—経費支出と認定賞与—

1. 旅費交通費と認定賞与

（1）旅費交通費の取扱い

旅費は、役員及び従業員が、業務を遂行するために遠隔地に出張した場合に、旅費規程によって支給される金額をいい、交通費とは、近距離に主張した場合の実費を言う。旅費交通費は、法人税法上は当然に損金になるが、所得税法上は、通常必要と認められるものは旅費については非課税とされている（所得税法9条1項4号）。そして、所基通9-3は、非課税とされる旅費の範囲について、その旅行の目的、目的地、行路若しくは期間の長短、宿泊の要否、旅行者の職務内容及び地位等からみて、その旅行に通常必要とされる費用の支出に充てられると認められる範囲内の金品をいう、と定めている。

業務に関連した旅行等の費用は認定賞与として課税されることはない。問

題となるのは①業務に関連しない観光旅行、②役員のみ慰安旅行（福利厚生費とも関連）である。特に問題となるのは海外旅行である。国内旅行であっても、私的費用の漬け込みは当然役員賞与となるが訴訟等で争われたのは海外旅行に関するものである。

（２）判例

①岡山地裁昭和53年4月6日判決（税資101号1頁）「以上の認定事実によれば、国際ライオンズクラブ大会への出席は、その性格、大会テーマからみて原告の業務との直接の関連性を認めることはできず、またその後の各国の市内視察も主として観光目的にすぎないから、右行事に支出した旅費は原告の業務と関連する通常の必要な経費として認めることはできないといわざるを得ない。

他方Mは上旅行期間中、前示のと通りの会社訪問をしており、右行為は原告の業務に関係があると認められるが、右訪問は大会参加Cコースの自由行動時間を利用してなされたものにすぎないから、右旅行全体を原告の会社業務のためのものと解することができないことは明らかである。」

②広島高裁岡山支部昭和49年7月26日判決（税資76号253頁）は、「原告会社の代表取締役は、ハワイ旅行および中南米カナダ旅行をしたが、（イ）右旅行はいずれも日本交通公社の募集した観光視察団に参加したものであること、（ロ）右旅行につき、原告会社の業務命令、出張命令は出されておらず、取材計画、用務終了後の報告書ないし復命書の提出もなかったこと、（ハ）旅費は、出発前に支給されず、旅行終了後相当の日時を経て原告会社から代表取締役に支給されたが、その算出根拠は明らかでないこと、（ニ）原告会社の代表取締役は、本件旅行を含め前後8回海外旅行をしたが、その費用は、同人が代表取締役である他の会社等に分担支出させていたこと、（ホ）本件旅行の行程は、ほとんど観光に終始していたこと、（ヘ）原告会社は、その発行する新聞に本件旅行の記事を掲載したが、その内容は、旅行先の名所旧跡、産業、風土等の説明にとどまり、原告が視察したと主張する敷物住宅事

情に関する記事はほとんど見当たらないこと、以上の事実を総合すると、本件旅行は、旅行地における敷物、住宅事情の取材、調査を主としたものではなく、代表取締役個人の観光旅行であったと認められ、その費用の支出は、原告会社の業務遂行上必要な費用と認められず、代表取締役に対する賞与といわざるをえない。」

2. 福利厚生費と役員賞与

（1）福利厚生費と給与等

従業員及び役員の医務衛生、保健、慰安等に要した費用で会社が負担するものである。

これらの費用は、その支出により従業員等に対して経済的利益を供与するものであり、給与との区分が必要とされる。概略的に観察すると、役員報酬との関係では、役員のみを対象として支出する場合には、役員に対する給与として給与課税の対象とされ、法人税法上も損金不算入の問題が生ずる例が多い（従業員についても特定の者に対象が限られている場合には、給与課税の問題が生じる）。

福利厚生費については、役員賞与との関係に加えて、交際費との区分が問題となる。すなわち、福利厚生費には、従業員等の慰安に要する費用が含まれているが、交際費にも従業員を対象とする支出が含まれており、それゆえ、専ら従業員の慰安等のために通常要する費用は除くこととされ、租税特別措置法（以下「措置法」という。）61条の4第3項のかっこ書きで交際費の範囲から除外しているからである。

（2）区分の基準

福利厚生費と給与との区分については、支出（経済的利益の供与）の目的、対象者、支出の程度（金額の多寡）等によって判断することになる。課税実務の取扱も、そうした観点から判断していると認められる。

例えば、法人が福利厚生の一環として人間ドックの検診料を負担する場合には、健康管理上の必要から一般に実施されるもので、特定の者だけを対象

とするのではなく、会社から診療機関に対して直接支払われるものは、給与課税の対象とならないが、役員のみを対象とした場合には給与課税の対象となり、法人税法上も役員給与の損金不算入となる⁷⁾。これは、法人が従業員等の健康管理のために行うものであり（支出の目的）、対象者も特定の者に限定されておらず（年齢制限等は問題にならない）、金額等についても通常必要なものである場合には、給与課税の対象外とされ、従って、役員給与等の問題にもならないからである。

また、交際費との区別については、従業員全員を対象として企画された会食や旅行等の費用は、福利厚生費に該当し交際費にはならない。また、経済的利益として課税されることもない（所基通36-30）。役員だけを対象として費用負担がなされる場合には、その役員に対する経済的利益について課税すると説明されているが、交際費課税の対象になった場合にも課税されるのかは、明らかではない。しかしながら、交際費として費用性を認めながら、給与として取扱うのは矛盾しており⁸⁾、役員給与として課税対象となるのは、交際費には該当しないと理解しておきたい。

（3）課税実務上の取り扱い

イ 金銭の無利息貸付（所基通36-28, 36-49）

やむを得ず支出する不慮の臨時巨額の生活資金のための貸付けに係るもの及び小額なものについては、給与課税の対象としない。

ロ 福利厚生施設の利用（所基通36-29, 所基通36-34の3）

①その経済的利益が著しく多額であると認められる場合や、②役員だけを対象として供与されている場合を除き、課税しなくて差し支えないとされている。

ハ レクリエーション費用（所基通36-30）

社会通念上一般的に行われているレクリエーションのための費用を負担した場合には、その経済的利益の額は給与として課税しなくて差し支えないとされている。

ニ 保険料（所基通36-31~36-32）

養老保険において、死亡保険金の受取人が遺族で、生存保険金の受取人が会社である場合等、一定の要件を満たすものについては給与として課税されない。

ホ 住宅貸付（所基通36-40～36-48）

役員については、通常の賃貸料相当額を徴収していない場合には給与として課税される等の取扱いが定められている。

（4）判例

福利厚生費と役員賞与の区分について争われたものとして、東京地裁昭和50年8月6日判決（税資82号521頁・シュトイエル166号13頁）は、「福利厚生費は、法人の当該事業年度における所得の金額の計算上、一般管理費の1項目に当たるものとして損金に算入されるべきものであることは明らかである（法人税法22条3項2号）が、右費用がその性質上当該法人の事業遂行と関連性のあることが必要であることはいうまでもない。

しかるに、前記事実によれば、原告の支出した費用というのは、役員家族の米寿祝という当該役員の純個人的な目的のための支出であり、そこに何ら事業遂行との関連性を認めることができない。

原告は、また、右費用が福利厚生費に当たらないならば、法人の交際費として損金算入を認めるべきであると主張する。

しかしながら交際費は、本来法人の事業に関係のある者等に対する特定目的のために支出されるものに限られる（租税特別措置法63条4項参照）のであるから、原告の主張する当該費用は交際費にも当たらないといわざるをえない。」と判示している。

当該支出が、個人的な目的のための支出であり、法人の事業遂行と何ら関連性のないことから、福利厚生費には該当せず、給与と判断したものであって、事業との関連性という基準により経費性を否認したものである。

3. 交際費と役員賞与

（1）総説

交際費とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するものをいう（専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用その他政令で定めるものを除く）（措置法61条の4第3項）。福利厚生費のところでも述べたように、従業員等も事業の関係者であることから、経済的利益の供与が交際費等に該当するものか判断が必要となる場合がある。

交際費の成立要件については、学説・判例により多少の違いはあるが、基本的な要件としては、①支出の相手方、②支出の目的、③支出の態様である。従業員等による会食の場合は、支出の相手方、支出の目的、支出の態様が何れも交際費の成立要件を満たしていることから、専ら従業員の慰安等を目的としているか否かにより判定することが必要となる。

大淵教授は、交際費と給与の区別について、①業務の関連性、②行為の通常性、③費用の通常性という三つの基準により検討するとしている⁹⁾

(2) 判例

交際費と役員賞与の区分が争われたものとしては、以下のような判例がある。

①京都地裁昭和50年2月14日判決（税資80号201頁・訟務月報21巻5号1131頁）は、「本件結婚披露宴は原告の取引先等の事業関係者を接待饗応する目的で催されたものと認めるような特段の事情を備えていたとは未だいいがたく、総じて世間一般の結婚披露宴と格別異なるところは認められないのであるから、結局本件結婚披露宴は原告代表者の私的行事として行われたものと認めるのが相当である。したがってその費用は原告代表者が個人として負担すべきものであり、原告の所得金額算定上隠れた利益処分たる賞与として処理すべきで、損金に算入することはできない。」

②東京高裁昭和59年4月26日判決（税資136号464頁、東京地裁昭和57年5月20日判決・訟務月報28巻8号1675頁）は、「本件の証拠調べの結果によれば、本件ゴルフプレー費用は何れも原告代表者Tのプレーした費用であるこ

と、その際の同伴者の多くはTと同じく在日韓国人で、金融、キャバレー、パチンコ、土木等の事業をしている者であり原告の事業に直接関係のある者ではないこと、ゴルフプレーは、親睦を目的としたものであり、それ以上の目的はなかったこと、Tは在日団体支部長を勤めるほか、原告のほかに他の会社の代表取締役を兼ね、他社の経営にも関与しており、ゴルフが好きであったこと、以上の事実が認められる。

そうすると、本件ゴルフプレー費用は、原告の事業との関連性は認められず交際費等ということはできない。原告代表者が、ゴルフ同好者との交遊を兼ねつつ自己の趣味として行ったものというべきで、本件ゴルフプレー費用はT個人に対する臨時的の給与として役員賞与に該当するというべきである。Tは、ゴルフに出かけることにより、同業者や他の事業関係者等から有益な情報を入手したり、従業員対策や資金対策の便を得たりすることができるもので、本件ゴルフプレー費用は、原告の事業にとって欠くことのできない交際費であると供述する。確かにそのような便益は考えられるが、それは事業家としてのT個人の問題にとどまり、未だ、原告の事業との具体的な関連性に結びつく事柄ではなく、前記結論が左右されるものではない。]

③東京地裁昭和56年4月15日判決（税資117号4頁）は、「前記支出は、原告代表者一人による飲食代金であり、飲食の趣旨につき、代表者は、自分自身の慰労のためであったと供述するが、同人が酒好きであったことや、飲食の回数、内容、場所等から考えると、特段の事情の窺われない本件においては、むしろ同人個人の私的遊興を主としたものと認める外ない。したがって、右の支出は、福利厚生費でないのはもとより、交際費等でもなく、役員に対する臨時的の経済的利益の供与として法人税法35条の役員賞与に該当すると解するのが相当である。」

④上記③の控訴審である東京高裁昭和56年4月15日判決（税資127号524頁）は「前記支出は、控訴人代表者一人による飲食代金であり、右の支出の趣旨ないし目的について検討するに、これを法人税法35条の役員賞与に該当すると解する余地もないではないが、右飲食の日時、機会、内容、場所等前記判

示の諸事情を総合して考えると、右支出は、交際費等であると解すべきであって、役員賞与又は福利厚生費であると解すべきではない（なお、措置法62条4項の交際費等に該当する支出の相手方として、当該法人の従業員も含まれることは先に判示したとおりであるが、右の従業員の中には代表者を含む役員も含むものと解すべきである。）」と判示し、役員賞与との一審判決の判断を否定した（控訴自体は棄却した）。

（3）判決の認定基準

上記の各判決について検討してみると、①の結婚披露宴については、結婚披露宴は、そもそも結婚した者又はその家族が親族その他の関係者を招待するものであり（会費制のものも存在するが）、個人的な行事である。仕事上の関係者を招待することも多いが、そのことにより、結婚披露宴への出席が、法人の業務になるというものではない。出席者も人間関係の一環として出席するのである。したがって、それに要した費用は、接待、交際のために支出したのではなく、給与と解することになる。

②のゴルフプレー費用については、個人的な交友関係に基づくものとして、会社の業務との関連を否定されており、その結果、交際費ではなく給与（賞与）と認定されたものである。

③の代表者1人の飲食費用については、控訴審では交際費と判断されているが、相手方の存在しない1人の飲食が、接待等の行為の態様に該当するとは到底言えず、一審判決の判断が妥当である（本件では、一審段階で交際費と賞与の認定により一部取消しが行われ、控訴審においては、賞与と交際費のどちらでも所得金額の認定には影響が生じなかったために、このような判決が下された可能性もある¹⁰⁾）。

4. 寄付金と役員賞与

（1）寄付金の概要

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一定の金額（損金算入限度額）を超える場合には、その超える部分の金額は、所得の金

額の計算上、損金の額に算入されないとされている（法人税法37条1項）。

改正前は、利益処分による経理をした場合に損金不算入とされていたが（旧法37条1項）、今改正で会社法の制定に伴う整備として廃止された。会社法452条が、剰余金の処分による寄付を禁止していることに関連するようである。

寄付金については、本来、社会福祉、国民教育、文化、宗教、政治等の諸団体の主張に賛同して、それらを育成するための目的で拠出するものであって、反対給付を期待しない性格のものである、と説明されている（寫村剛雄・山上一夫編「新勘定科目全書（第2版）」534頁）。

税法上の寄付金は、法人税法37条7項が、「寄付金の額は、寄付金、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（広告宣伝およ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供与の時における価額によるものとする」と規定しており、寄付金とは、法人の事業遂行との関連性の有無は問わず、直接的な対価を伴わない支出を指称するものとする、非対価説が通説、判例であると解されている¹¹⁾。

（2）寄付金と役員賞与

役員賞与との関係で問題となるのは、寄付金が事業と直接関係のないものとされるところから、個人が本来負担すべき寄付金を法人が肩代りしたような場合に、個人の負担すべきものとする判断が困難であるためである。

この問題に関して、裁判で争われたのは、以下の事例である。

（3）判例

①大分地裁昭和41年8月19日判決（税資45号168頁）は、「法人の行った市営の甲保育園及び乙小学校に対する寄付につき、（イ）交渉の経過（市関係者は寄付依頼の相手方として、専らAの個人的な縁故関係に基き、個人たる同人の郷土愛に訴えたものである）、（ロ）寄付の手続（寄付採納願の名義、

電信当座による送金名義、市役所の領収証及び収入済証明書の名義がいずれもA個人となっている)、(ハ) 保育園の名称(寄付者の姓を冠したA保育園と名付けられている)、(ニ) 褒章の被授与者(市の感謝状、国の紺綬褒章はいずれもA個人に授与されている)等の事実を総合すれば、寄付金が原告会社の経理から支出されたとしても本件寄付行為そのものの主体はA個人であると認めるに十分であり、原告会社の寄付は代表者に対する賞与の支給に該当する。」

②徳島地裁平成5年7月16日判決(税資198号187頁)は、「神社改築に係る本件寄付の要請は原告会社ではなく納税者O(原告会社の役員)個人に対しされていること、O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O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O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、更に原告会社に、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「O」なる記載が「原告会社社主O」と訂正され、本件寄付の主体がOであることを糊塗する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、O個人であると認めるのが相当である。」

(4) 判決の認定基準

上記の判例は、①寄付の動機、②寄付金の支出手続、③受領側の手続、④顕彰の態様等を総合勘案して、寄付の主体は役員個人であり、法人は役員の負担すべき寄付金を肩代りして支出したものであると認定した。判決に現れた事実関係から見て、妥当な判断である¹²⁾。寄付金については、事業関連性が不必要なことから、明確な判断基準を提示することが困難であり、寄付の要請から実行さらには顕彰の状況等の一連の流れを詳細に検討して判断せざるを得ない。

注)

- 1) 松沢智「新版租税実体法」（補正版）284頁，286頁。
- 2) 大淵博義「裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務」（改訂増補版）187頁。
- 3) 武田昌輔「総説」（日本税務研究センター編「認定賞与・寄付金・交際費等の総合的検討」所収）5頁。
- 4) 原一郎「認定賞与（本質論）－役員賞与の利益処分性－」（日本税務研究センター編「認定賞与・寄付金・交際費等の総合的検討」所収）40頁。
- 5) 松沢前掲書285頁。
- 6) 大淵前掲書187頁。
- 7) 若林孝三外編「実例問答式報酬・賞与・福利厚生費・退職金の実務」339頁。
- 8) 大淵前掲書430頁
- 9) 大淵前掲書425頁。
- 10) 大淵前掲書449頁。
- 11) 大淵前掲書571頁。
- 12) 品川芳宣「神社改築に支出した寄付金の寄付行為の主体」（同「重要租税判決の実務研究」（増補改訂版）所収）358頁。