

国税徴収法 39 条の第二次納税義務と認定賞与の問題 —会社法と税法の研究を中心として—

長谷川 記 央

要 旨

本論においては、認定賞与に関する第二次納税義務について論ずる。

会社法会計は、「認定賞与」は「役員賞与」に該当するため「費用説」を採用している。税務会計は「別段の定め」を設けて、原則として損金算入を認めてない。このため、企業会計と税務会計は異なる取り扱いとなる。

租税徴収事務においては、認定賞与の経済的事象が「贈与」の性質を有する場合に、役員等に対し第二次納税義務を負わせる。この場合に、「贈与」という性質を捉えることとなるため、当該認定賞与は「職務執行の対価」には当たらず、企業会計が前提とする役員賞与とは異なる性質のものをあげている。

このため、会社法会計と法人税法会計と国税徴収のそれぞれの関係について論ずる。

はじめに

会社法における確定した決算に基づいて、法人税法は課税所得計算を行っており、「会計依存」型の申告納税制度を我が国が採用している現状にある。「会計依存」型の課税所得計算は、簡素な課税所得計算を可能とするため、納税者としては申告書の作成コスト等を抑えることができるなど、経済的な合理性が高い側面もあげられる。

しかしながら、租税手続法においては、租税実定法とは異なる考え方を採用することが認められることがあげられている。具体的には、第一に「会社法会計」から「税務会計」すなわち、企業会計と税務会計の目的が異なることから、それぞれの考え方が尊重され別表調整等が行われ、第二に「税務会計（租税実定法）」から「租税徴収事務（租税手続法）」において、それぞれの考え方が尊重されることとなる。したがって、納税者は「会社法会計」「税務会計」「租税徴収」の3つの考え方を網羅的に捉えなければならない場合が生ずることとなり、誤解を招きかねないといえる。

会社法会計は、「認定賞与」は「役員賞与」に該当するため「費用説」を採用している。税務会計は「別段の定め」を設けて、原則として損金算入を認めてない。このため、企業会計と税務会計は異なる取り扱いとなる。

租税徴収事務においては、認定賞与の経済的事象が「贈与」の性質を有する場合に、

役員等に対し第二次納税義務を負わせる。この場合に、「贈与」という性質を捉えることとなるため、当該認定賞与は「職務執行の対価」には当たらないため、企業会計が前提とする役員賞与とは異なる性質のものをあげている。

したがって、本論は国税徴収法39条の第二次納税義務と認定賞与について取り上げ、認定賞与における第二次納税義務の範囲について論ずることとする。

1. 会社法の利益概念と税法の所得概念からみた認定賞与

認定賞与とは、「法人から役員に対する経済的利益の給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」¹と定義する。

課税所得計算において、認定賞与として判断がされる場合に、その給与所得者が役員である場合には、役員給与として、法人税法の課税所得計算において損金算入が認められないことが考えられる。また、所得税法においては、役員の給与所得として取り扱われるため、所得税が課税される。この結果、法人は役員給与（認定役員賞与）が損金不算入とされ、法人税が課され、役員は給与所得として所得税が課されることから²、双方に租税負担が生ずることとなる。このため、タックス・マネジメントを行う法人は、認定賞与に係るタックス・リスクを少なく抑えるように努める。これに加えて、役員は第二次納税義務を負うこととなり、法人が高いタックス・リスクを負うこととなる。本論においては、認定賞与のうち役員に対する第二次納税義務に限って取り上げ、論ずるものとする。

本論においては、法人税法は公正処理基準を採用しているため、別段の定めがない場合には、確定した決算書の利益に基づいて課税所得計算がなされることとなるため、会社法の損益計算書観と税法の損益計算書観について検討を行うこととする。

1.1 会社法の損益計算書観と利益の概念

会社法会計における目的として、利害関係者の調整機能があげられている。

平成17年以前の商法に係る先行研究³において、物的会社たる株式会社における貸方持分は、債権者持分と株主持分に区分されることをあげ、後者の持分権者である株主は、自己の意思を株主総会に反映させることができるうえ、事業運営の結果に対して出資額を限度として有限責任を負担するだけで足りる。一方で、同じく貸方持分権者である債権者は、株主に比して相対的に弱い立場に立たされていることがあげられ、債権者保護の基本原則が絶対的・規範的要請として求められることがあげられている。債権者にとつ

1 青柳達朗（2006a）「認定賞与についての小論（上）法人税及び源泉所得税の見地から」山口経済学誌55巻3号349頁。

2 役員に対する給与所得が生ずるため、法人は当該所得税について源泉徴収義務が生ずるため、不納付加算税などの負担をもとめられることとなる。

3 田中久夫（2005）『商法と税法の研究』森山書店30-32頁。

て、会社における唯一の担保は、貸借対照表上の資産である。そして、資産の範囲は換金価値を有する財貨と権利に限定され、そこに付される金額は、決算日現在の時価、とくにそれら資産の売却を前提とした売却価値となる。これらの資産が何らの制約もなく社外に流出してしまうと債権者保護の目的を果たせなくなるため、配当可能利益の限度額を画定する措置が執られてきたとする。

会社法はこのような商法の考え方を承継しており、配当等の制限（会社法461条）を規定している。したがって、商法会計と会社法会計は債権者保護の基本原則という考え方は一致する。

また「最近の混沌たる実社会の変化とそれを解決しようとする会計、特に国際会計の世界に生じるさまざまな問題の発生が、商法においてこれまでの独善的な立場を保持継続していこうとする事情を困難にし、例えば時価会計や税効果会計等の問題は、会計の都合でそれを適正であるとして制度化したならば、商法上もそれらを「公正ナル会計慣行」として容認せざるを得ない、という立部へと変容してきた。」⁴ことがあげられている。

現行の会社法は「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」（会社法431条）と規定している。したがって、会社法の損益計算書観においても「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」すなわち「公正ナル会計慣行」は尊重されているといえる。そのうえで、「情報提供機能の充実」の目的を、会社法も軽視できない現状にあるように思われる。

公正な課税所得計算の基礎となる税務会計利益を純資産増加説に立脚して算定するために、資産と負債の評価、収益と費用の帰属年度の問題が生ずることをあげたうえで、先行研究において「純利益計算における恣意的処理の余地である。見積要素を多く含む企業会計基準に基づく利益計算は、独立した立場にある第三者による監査を受けることによって客観化され得る。しかし、独立した監査人による監査を受けない中小企業も納税者になる税務会計においては、最近の企業会計基準をこのような中小企業が適用することも考慮に入れて、「別段の定め」を見直すことが課題となろう。」⁵ことがあげられている。現行の企業会計基準は、資産評価の尺度として取得価額と公正価値とを使い分けていることをあげつつ、「企業会計上の純利益は、担税力測定と矛盾するものではない。」⁶ことを論ずる。

会社法会計と金融商品取引法会計の適用がある法人が異なり、会計の目的が異なることから、算出される利益が異なることも当然に予定されるところであるから⁷、税務会計学はこれらの利益に大きな乖離が生ずるのであれば、「別段の定め」を見直すことがとめられるところであろう。

4 田中久夫（2005）32頁。

5 鈴木一水（2019）「利益計算の変容が税務会計に与える影響」税務会計研究30号34頁。

6 鈴木一水（2019）34頁。

7 長谷川記史（2018）「納税の猶予に係る利益概念の検討」租税訴訟11号475-497頁

1.2 税法の損益計算書観と利益の概念

法人税法は「内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から2月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない。」(法人税法74条)と規定しており、確定決算主義を採用している。

また、「第2項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」(法人税法22条4項)と規定しており、公正処理基準を採用している。

本論において、公正処理基準については紙面の都合上、詳細な議論は避けるところであるが、先行研究⁸によれば、ある会計基準が公正処理基準に該当するか否かを判断する基準として、①その会計基準が慣行として醸成されているか否かという観点から検討するアプローチと、②会計基準の内容が法人税法の趣旨や法人税法22条の要請に合致するか否かという観点から検討するアプローチの2つをあげている。確定した決算が採用した会計基準の慣行として醸成されていない場合には、法人税法22条4項の予定している公正処理基準の埒外となり、「別段の定めがあるもの」に該当しなくとも、別表調整等によって、改めて益金・損金の認識・測定を判断することが可能であるようにも思われる。また、課税の予測可能性について問題が生ずるため、納税者の予見可能性をいかに確保すべきかという問題に直面することとなる。このような税務会計処理が認められるのは、納税者と他の納税者との課税の公平性を図るためのものであると考えられる。

このような例外的な税務会計処理があげられているものの、原則としては「別段の定め」がない場合には、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に基づいて作成された確定した決算の損益計算が尊重されることとなる。

先行研究において、「法人税の課税標準たる各事業年度の所得の金額は、税法固有の概念である益金の額と損金の額によって計算され、そしてまたそれらの基金の額および損金の額は、別段の定めがあるものを除き、会計上の概念である収益の額と費用の額によって計算され」⁹る。税法における所得金額の計算構造は、会計固有の領域に支えられて成立するものであると理解できるとされ、いわゆる「自己完結」型を採用するのではなく、「会計依存」型を採用しているものとして理解することができるとする。

税法の損益計算書観は、「前述したように法人税法22条は、税法と会計の相剋がみられる場所であり、法人税法中もっとも基本となる条文であることが理解される。なかでも同条4項の規定は特に重要である。それは税法規定と会計との直接の接点を示している。極論すれば、税法は会計を抜きにしては成立しえない」¹⁰ことがあげられている。

前述したように、会社法会計・金融商品取引法会計・法人税法会計(税務会計)は会計の目的が異なるところであるから、算出される利益が異なることは当然に予定される

8 酒井克彦(2018)「収益認識基準における公正処理基準」税務会計研究29号13頁

9 田中久夫(2005)58頁。

10 田中久夫(2005)58頁。

ところである¹¹。法人税法会計すなわち税務会計学は確定決算主義に基づいて、すなわち「会計依存」型を採用しており、これらの算出される利益が大きく乖離した場合には、確定した決算の利益から別表調整等によって課税所得計算を行うと、かえって複雑化・煩雑化するため問題である。

1.3 役員賞与に関する損益計算書観

役員給与については、「内国法人がその役員に対して支給する給与（退職給与で業績連動給与に該当しないもの、使用人としての職務を有する役員に対して支給する当該職務に対するもの及び第3項の規定の適用があるものを除く。以下この項において同じ。）のうち次に掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、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。」（法人税法34条1項）と規定しており、公正処理基準でいう「別段の定め」を設けて、原則として損金算入を認めないとする。

他方で、会計基準においては、「本会計基準では、以下の理由から、役員賞与は発生した会計期間の費用として処理することとした。」（企業会計基準委員会（2005）「企業会計基準第4号 役員賞与に関する会計基準」第12項）において、①役員賞与と役員報酬の類似性と②役員賞与と役員報酬の支給手続の理由をあげる。

①について、役員報酬は、確定報酬として支給される場合と業績連動型報酬として支給される場合があるが、職務執行の対価として支給されることにかわりはなく、会計上は、いずれも費用として処理される。役員賞与は、経済的実態としては費用として処理される業績連動型報酬と同様の性格であると考えられるため、費用として処理することが適当である。

この点に関して、役員賞与は、利益をあげた功労に報いるために支給されるものであって、利益の有無にかかわらず職務執行の対価として支給される役員報酬とは性格が異なるとの見解もあるが、会社の利益は職務執行の成果であり、この功労に報いるために支給される役員賞与もやはり業績連動型の役員報酬と同様に職務執行の対価と考えられると、結論に至っている。

②については、役員賞与と役員報酬は職務執行の対価として支給されるが、職務執行の対価としての性格については、本来、支給手続の相違により影響を受けるものではないと考えられるため、その性格に従い、費用として処理することが適当であると、結論に至っている。

これらのことから、会社法の損益計算書観と税法の損益計算書観には乖離が生じていることがあげられ、どのような理由で異なる取り扱いとなっているのか理解することにより、認定賞与に関する第二次納税義務について検討が可能である。

11 長谷川記央（2018）475-497頁

1.4 認定賞与に関する問題

認定賞与については、租税実務の定義であることから、法律上の明確な定義とは異なるところである。

法人税法においては、本論における役員に対する認定賞与は、法人税法34条1項の規定により、原則として損金算入が認められないこととなるため、タックス・マネジメントにおいては、課税所得計算において不利な取り扱いを受けるため、慎重に判断を行うべき経済的な事象の1つであるといえる。

所得税法においては、「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。」（所得税法28条1項）と定義し、賞与が含まれることから、租税行政庁に認定賞与の判断がなされた場合には、役員に対する給与所得が生じ、行政指導あるいは行政処分がなされることとなる。この結果、役員は給与所得に対する所得税の納税義務を負う。

国税徴収法は、滞納者の国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、その不足すると認められることが、当該国税の法定納期限の1年前の日以後に、滞納者がその財産につき行った政令で定める無償又は著しく低い額の対価による譲渡（担保の目的とする譲渡を除く。）、債務の免除その他第三者に利益を与える処分に基因すると認められるときは、これらの処分により権利を取得し、又は義務を免れる者は、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負うことを規定する（国税徴収法39条）。認定賞与については、「無償又は著しく低い額の対価による譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分に基因すると認められるとき」に包含される場合があり、法人に滞納国税がある場合には、役員は受けた利益を限度として、第二次納税義務を負うこととなる。

この場合に、役員は認定賞与の所得税が課税されるにもかかわらず、加えて、法人の滞納国税の第二次納税義務まで負うことが妥当であるのかという問題がある。もっとも、認定賞与については、法人・役員の相互の課税が生ずることから二重課税となるため、損金算入が認められる費用（他の費用）に比して過大な租税債務を負うこととなり、問題のようにも思われる。もっとも、すべての認定賞与が第二次納税義務を負うのかという問題もある。したがって、本論において、役員に対する認定賞与に係る第二次納税義務について論ずるとする。

2. 法人税法と国税徴収法における認定賞与

2.1 法人税法における役員報酬の取り扱い

役員給与等について、原則として損金算入が認められておらず、税務上、「定期同額給与」（法人税法34条1項1号）「事前確定届出給与」（法人税法34条1項2号）「業績連動給与」（法人税法34条1項3号）に限って損金算入を認めている。

また、法人税法36条は「内国法人がその役員と政令で定める特殊の関係のある使用人に対して支給する給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益を含む。）の額のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、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。」と規定しており、不相当に高額なものについては損金算入を認めていない。

これらの損金算入の制限について、先行研究¹²によれば、役員給与の損金算入規制が行われる理由として、次の理由があげられている。第一に、個人所得税における必要経費と同様、法人税法における役員給与等の費用が収益稼得のために必要かどうかという必要性の観点から考えられる。第二に、法人税を避ける形で法人の利益を分配（処分）すること（隠れた利益処分）が考えられる。第三に、法人間の利益移転（利益の付帯）が考えられる。第四に、債務確定要件による損金算入規制がある。第五に、政策的な損金算入制限がある。第六に、法人の行った支出によって所得や利益を得た相手方を、捕捉し課税できるか考慮される。

過大な使用人給与の損金不算入（法人税法36条）は、法人税法における役員給与等の費用が収益稼得のために必要なものであるか、本論でいえば認定役員賞与について企業会計でいう役員賞与（職務執行の対価）に該当するものであるのか、「贈与」等の性質に該当するものであるのかという問題があるといえる。

2.2 会計学における費用説と利益処分説

わが国の取締役や監査役報酬については、「発生時に費用として会計処理し、取締役や監査役に対する役員賞与は、利益処分により、未処分利益の減少とする会計処理を行うことが一般的であった。」（企業会計基準委員会（2005）「企業会計基準第4号 役員賞与に関する会計基準」第7項）ことがあげられている。

現在においては「会社法施行後に役員賞与を支給する場合、これまでの実務慣行であった処分可能な剰余金を原資とする支給が可能であるかどうかは、会社法上、必ずしも明らかではない。」（企業会計基準委員会（2005）「企業会計基準第4号 役員賞与に関する会計基準」第10項）ことをあげ、役員賞与は発生した会計期間の費用として処理するとする。

法人税法は認定賞与については、原則として損金算入を認めていないため、従来の利益処分により未処分利益の減少とする会計処理と同様の課税所得計算の結論に至る。

なお、従来の会計処理と現在の会計処理は、次のとおりである。

（従来の会計処理）

（借方）未処分利益 100 （貸方）未払役員賞与 100

※未処分利益については、現在は繰越利益剰余金とされる。

12 岡村忠生（2007）『法人税法講義【第3版】』成文堂138-139頁。

(現在の会計処理)

(借方) 役員賞与 100 (貸方) 未払役員賞与 100

※役員賞与については、別表調整で損金不算入とされる。

すなわち、従来の会計処理については、役員賞与は資本取引に該当するため、損益計算書を通さずに、繰越利益剰余金（未処分利益）に減算されることになるため、課税所得計算において、費用として認識されていないものであるから、損金として認識されないこととなる。これに対して、現在の会計処理については、役員賞与が費用として認識がされるため、「別段の定め」によって、損金算入の有無が検討されることとなり、その根拠として法人税法34条1項が該当する。

このように考えると、認定賞与に限っていえば、税法の損益計算書観は、「企業会計基準第4号 役員賞与に関する会計基準」が公表される以前と同様の結果となる税務会計処理が採用されており、未だ利益処分説を採用しているようにも思われる。

しかしながら、税務会計学の先行研究¹³があげるように、役員賞与を「職務執行の対価」と捉えている。先行研究の立場にたてば、「職務執行の対価」として考えた場合には「費用説」が妥当である。

役員賞与は、利益をあげた功労に報いるために支給されるものであって、利益の有無にかかわらず職務執行の対価として支給される役員報酬とは性格が異なるとの見解もあるが、会社の利益は職務執行の成果であり、この功労に報いるために支給される役員賞与もやはり業績連動型の役員報酬と同様に職務執行の対価であることから、「費用説」が妥当である。役員賞与を、職務執行の成果である対価と法人の利益処分（稼得した利益を、配当金、役員賞与、内部留保などに、いかに配分するか）のいずれの性質を有するかは、客観的に判断が難しく、「会計依存」型の課税所得計算においては、本来は会計基準と同様に取り扱い、より簡素な租税制度とすべきであろう。

このような考え方に基づけば、「企業会計基準第4号 役員賞与に関する会計基準」が公表されるに至り、会計基準が「費用説」を採用しているのだから、原則として損金算入を認めるべきではないかとする意見と、税務会計学においては、「企業会計基準第4号 役員賞与に関する会計基準」の結論とは異なり「利益処分説」が妥当とし、原則として不算入が妥当であるという意見が考えられる。

本論が取り上げる、認定賞与の第二次納税義務については「利益処分説」の考え方によるところから、隠れた利益処分について、役員は法人に代わって滞納国税の納税義務を負うとする第二次納税義務を負うと結論づける。

しかしながら、実定法における税務会計学の考え方が「費用説」が妥当であるとするところから、首尾一貫しない考え方のようにも思われ、税務会計学においてどのように捉えるべきかという問題が生ずることとなる。

13 藤曲武美（2020）「役員給与と損金性（業績連動給与を含む）」税務会計研究31号40頁。

2.3 国税徴収法における第二次納税義務の取り扱い

無償または著しい低額の譲受人等の第二次納税義務とは、滞納者の国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、その不足すると認められることが、当該国税の法定納期限の1年前の日以後に、滞納者がその財産につき行った政令で定める無償又は著しく低い額の対価による譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分に基因すると認められるときは、これらの処分により権利を取得し、又は義務を免かれた者は、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負う（国税徴収法39条）と規定する。

同条の趣旨について「納税者が国税の差押えを免かれるためその財産を譲渡した場合において、その譲渡が虚偽表示に基づくときは、その行為が無効であるから（民法94条）、その財産は以前納税者に帰属するものとして、また、その譲渡が国税通則法第42条の詐害行為に該当するときは、その行為を訴訟によって取り消し、財産を納税者に復帰させた上でそれぞれ滞納処分を執行するが、租税に対する詐害行為のすべてを訴訟をまつて処理することでは、租税の簡易、迅速な確保を期し得ない。そこで、納税者が無償または著しい低額で財産を処分し、そのため納税が満足にできないような資産状態に立ち至らせた場合すなわち詐害行為となるような場合には、その処分による受益者に対して第二次納税義務を負わせ¹⁴と、先行研究では考えられている。

「無償または著しい低額」については、「贈与、特定遺贈、売買、交換、債権譲渡、出資、代物弁済等による財産権の移転をいい、相続等の一般承継によるものを含まない。」（国税徴収法基本通達第39条関係3）と明示する。

また、第三者の利益を与える処分とは「譲渡、債務の免除以外の処分のうち、滞納者の積極財産の減少の結果（滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果によるものを除く）、第三者に利益を与えることとなる処分をいい、例えば、地上権、抵当権、賃借権等の設定処分、遺産分割協議（平成21.12.10最高判参照）、株主に対する剰余金の配当（平成26.11.26東京高判参照）がある。」（国税徴収法基本通達第39条関係5）と明示する。

認定賞与については、「贈与」の性質に着目する考え方と「第三者に利益を与える処分」の性質に着目する考え方とに大別することができる。また、「贈与」の性質に着目した考え方については、いわゆる対価性のないものを包含する広義説と隠れた利益処分に限定する狭義説が考えられる。

「贈与」の性質に着目する考え方として、役員給与等について法人税基本通達9-2-9は「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」をあげており、当該「贈与」が第二次納税義務を負う根拠とする考え方である。先行研究によれば、認定賞与について「税務官庁の認定によるものとはいえ、賞与は勤労の対価であり、配当は株式その他の出資に応ずる利益の分配であるから、この

14 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎編（2021）『国税徴収法精解令和3年改訂』大蔵財務協会379頁。

条にいう無償譲渡又は低額譲渡とは即断することはできない。この税務官庁の認定は、所得税または法人税の課税標準としての所得計算が行われるものであるから、その判断基準は、会社その他の事業経理上の判断基準が中核となっているといえる。

これに対して、国税徴収法上の法律関係は、民事法その他により判断するのであって、課税上のそれとはその基礎を異にする。したがって、認定賞与又は認定配当の基礎となった事象が民事法に照らして、贈与等に該当するときは、この条にいう無償譲渡又は低額譲渡に該当することとなる。¹⁵ことがあげられている。

以上のことから、①租税実定法と租税手続法とは異なる考え方をを用いることができるとする見解が述べられていること、②認定賞与は、認定配当と同様に国税徴収法39条の適用があること、③「贈与」の性質に着目した考え方であることがあげられており、これらについて、税務会計学において論ずることがもとめられることとなる。

2.4 認定賞与に関する先行研究レビュー

役員賞与すなわち認定賞与について、先行研究において利益処分¹⁶の性質を有するものが論じられている。当該先行研究によれば「役員賞与については、役員賞与は利益処分によって支給される。役員賞与は利益処分によるべきである。この思考がさらに転化して、役員に対する支払が利益処分の性質を有する者は、支払の形式がどうであっても利益処分——いわゆる隠れた利益処分——であるから、損金には算入されないことになり、隠れた利益処分が成熟してきたようである。」¹⁶ことがあげられている。

他の先行研究において、本来の法人の益金および損金の観念から考えると、仮に益金処分（利益処分）として支給された認定賞与であっても「税法上は益金とすれば最早益金処分たる重役賞与であっても税法上は益金ではないことになるからである。」¹⁷ことを論じ、ここでいう総益金とは経済上の意味における資本の払込以外における純資産の増加額¹⁸と定義し、認定賞与については純資産の増加額がないことから、税法上は益金ではないとする。また、総損金を法令に別段の定めあるものの外、経済上の意味における資本の払戻以外における純資産減少額¹⁹と定義し、役員賞与は経済上の意味における資本の払戻以外における純資産減少額（法人は認定賞与を行うことにより、実際に現金を支給する場合あるいは物品を支給するなどして、資産の減少を伴うもの）であるから、別段の定めがない場合には、損金に該当することがあげられる。「何れも株主も株主に対する利益の処分と見ている。我国もこれに倣って株主に対する利益の配当の扱いをすればよろしいのである。」²⁰との見解があげられる。これに対し、株式会社の配当は原則として出資額に比例しなければならない規定があるため、認定配当として課税するこ

15 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎編（2021）387-388頁。

16 竹下重人（1971）「役員報酬・賞与について 主として認定賞与の限界」税法学249号9頁。

17 田中勝次郎（1951）「シャントの純資産増加説と認定賞与」税法学3号10頁。

18 田中勝次郎（1951）9頁。

19 田中勝次郎（1951）9頁。

20 田中勝次郎（1951）10頁。

とは私法上との整合性が図れないことが考えられる。もっとも、税法上の原則と会社法上の原則は必ずしも一致することがもとめられるものではないため、必ずしも出資額に比例する必要がないという考え方もあげられる。

認定賞与の学説をまとめる場合には、認定賞与の性質は①損金である考え方、②利益処分である考え方（隠れた利益処分である考え方）、③利益の配当とする考え方があげられる。

前述した第二次納税義務の考え方との接点として、第一に租税実定法と租税手続法とは異なる考え方をを用いることができるとする見解によれば、例えば租税実定法においては認定賞与の立場は費用説（①損金である考え方）を取り、別段の定めを設けて損金不算入とした場合に、租税手続法においては、③認定配当の考え方を採用することも可能であるとする見解であるといえる。

第二に認定賞与は、認定配当と同様に国税徴収法39条の適用があることがあげられていることから、②利益処分である考え方（隠れた利益処分である考え方）、③利益の配当の考え方のいずれであったとしても、国税徴収法39条の適用を受け、第二次納税義務が生ずるとする見解があげられている。

第三に「贈与」の性質に着目した考え方の場合に、役員賞与は、利益をあげた功労に報いるために支給されるものであって、利益の有無にかかわらず職務執行の対価として支給される役員報酬とは性格が異なるとの見解もあるが、会社の利益は職務執行の成果であり、この功労に報いるために支給される役員賞与もやはり業績連動型の役員報酬と同様に職務執行の対価であることがあげられており、「職務執行の対価」は「贈与」には該当しないため、役員賞与のうち「職務執行の対価」に該当しないもので、かつ「贈与」に該当するものに限って、第二次納税義務が発生するとする考え方といえる。すなわち、会社法会計における役員賞与とは異なり「職務執行の対価」の性質を有しない経済的利益が、役員に与えられた場合に第二次納税義務が生ずるとする考え方であるといえる。

2.5 隠れた利益処分

認定賞与の問題として「法人が売上除外や、仮装経理で得た簿外の所得を役員個人が利得したものとして、認定賞与とするためには、役員がその所得を利得という認定が必要である。しかしながら、簿外の所得であり、相手方の協力を期待できない状況下で、課税庁がどの程度立証できるかが問題である。」²¹ことがあげられている。

隠れた利益処分とは、「要するに、隠れた利益処分というのは、明示的な利益処分の形式によらないで、隠れた形式の下において、会社から社員に対し、社員関係に基づいて、利益が移転することをいうことになる。」²²こととされる。具体的には、法人が簿

21 青柳達朗（2006b）「認定賞与についての小論（下）法人税及び源泉所得税の見地から」山口経済学誌55巻4号 447頁。

22 清永敬次（1995）『租税回避の研究』ミネルヴァ書房96頁。

外の所得を役員に移転する場合、法人の所有する資産を低額で譲渡し、役員が時価と当該低額譲渡の価額の差額を利益として稼得する場合があげられる。

このような隠れたる利益処分については、租税回避との関係において「租税回避の否認は要件事実の犠牲を意味する。隠れた利益処分の場合も、一定の場合（それがどのような場合か、意見が分かれ得るが）には、擬制を伴うこととなる。その点において、租税回避と一定の隠れたる利益処分との間に共通の特徴が見られ、かつ、その限りにおいて、そのための明文の根拠規定が税法上置かれていなければならないということになる。」²³ことがあげられている。

税務会計学において、会計学でいう貨幣的測定の公準が尊重され、基礎的な前提であることはいうまでもない。このため、税務会計学における擬制を用いる場合に、客観的に評価が可能なものに限って行うことが可能である。

法人税法は、役員給与の規定において法人から役員に移転する利益として「債務の免除による利益その他の経済的な利益を含むものとする。」(法人税法34条4項)および「内国法人がその役員と政令で定める特殊の関係のある使用人に対して支給する給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益を含む。）の額のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、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。」(法人税法36条)をあげる。

法人税基本通達9-2-9において、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入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し付け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

23 清永敬次（1995）125頁。

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、と明示する。

税務会計学において、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を捉える場合に、例えば、自社製品を無償贈与した場合には、他の取引先に譲渡した場合の価額をもって測定することとなる。この場合に、法人が役員等に対し、給与を金銭で支払い、当該金銭をもって製品を購入したという擬制をもって、役員等の給与所得を認識・測定するに至る。このような擬制をもって課税する理由としては、課税の公平があげられる。法人が役員等の生活費を物品等の提供で保障し、例えば金を贈与し、当該金を売却して生活費に充てた場合に、生活費の源泉である金銭を受け取った給与所得者に対しては所得税が課税され、生活費の源泉である物品を金で受け取った国民には所得税が課税されないとすれば、納税者の課税の公平（課税公平の原則）²⁴が害されることになり問題となる。このため、擬制をもって課税を行うことが適当であるようにも思われる。しかしながら、物品については、成熟した売却市場がない場合には貨幣的測定をどのようにするかという問題が生ずる。もっとも、「経済的な利益」を租税行政通達が明示しているにすぎないため、法人税法の規定する「経済的な利益」について、税法上の定義を明確にしなければならないといえる。

認定役員賞与における問題として、法人から役員 の地位に基づいて利益が移転した場合に、当該利益の移転が隠れた形式によって課税がされないという隠れた利益処分について、法人税法は当該隠れた利益処分について給与所得として認識できるように規定していることとなる。

第二次納税義務については、納税者が国税の差押えを免かれるためその財産を譲渡した場合に、その譲渡が虚偽表示等に基づくときは、本来はその財産は依然納税者に帰属するものであり、租税行政庁の滞納処分によって徴収されるべき財産を対象とするものである。したがって、法人から役員等に対して経済的利益が移転されたことをもって直ちに第二次納税義務が生ずるところではないといえる。しかしながら、役員は法人である滞納者の財務状況を知りうる立場であり、租税を免かれるために法人の財産を役員に移転することによって、利益を与える場合には、当然に第二次納税義務が生ずるといえる。この場合に、法人から役員 の地位に基づいて利益が移転した場合を捉える場合に、第二次納税義務は「贈与」の性質に着目しているため、「職務執行の対価」については第二次納税義務が生じないこととなるが、「贈与」と「職務執行の対価」を明確に区別することは何らかの擬制をもたなければならず、どのような擬制をもって「贈与」と「職務執行の対価」を区別するかは法律に委ねなければならない。

隠れた利益処分については、会社法会計では役員賞与として計上されずに、法人から

24 成道秀雄（2015）『税務会計』第一法規株式会社14頁。

役員の地位に対して利益が移転したもの（「職務執行の対価」であるにもかかわらず未計上な場合）と、会社法会計では役員賞与に該当しないため計上がされずに、法人から役員の地位に対して利益が移転したものがあつた。利益の移転の原因が「贈与」の場合には、第二次納税義務が生ずるため、後者のみ対象とされる。また、滞納者と第二次納税義務者が通謀し、滞納国税の支払いを免かれるために「職務執行の対価」として支払われたものについては、その性質に疑義が生じるため、第二次納税義務が生ずるといえる。

2.6 認定賞与と第二次納税義務

認定賞与における第二次納税義務を考える場合に、租税実定法（法人税法、所得税法等）と租税手続法（国税徴収法）が異なる考え方を採用することが可能であるとするが、認定賞与においては、会計上の役員賞与は費用説を採用しているものの、税法上は別段の定めを設けて、原則として損金算入を認めていない。このため、「会計依存」型の課税所得計算を行っているにもかかわらず、別表調整等がもとめられることがあげられる。これに加えて、租税実定法と租税手続法が異なる考え方が採用するとすれば、さらに複雑化し、煩雑化しかねないことがあげられる。したがって、役員賞与の第二次納税義務について、できる限り租税実定法と整合性が図られることがもとめられると考える。

また、税法上は「利益処分説」が妥当であると結論づけた場合に、役員賞与については利益処分として取り扱われることとなるため、会計上の資本取引として取り扱われ、損金不算入となる。たしかに、課税所得計算においては、別表調整等が不要となり、簡素な課税所得計算の実現には役立つといえる。しかしながら、我が国の「会計依存」型の申告納税制度を採用しているため、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」において、役員賞与が利益処分説を採用しない限り、別表調整等は必要となり、簡素な課税所得計算の実現を困難ならしめる。また、税法が「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に影響を与えるとすれば、逆基準性²⁵の問題が生ずることから批判は否めないといえる。

第二次納税義務を「贈与」という性質から考えた場合に、税法上は「贈与」という定義を必ずしも一律的に用いておらず²⁶、ここでいう「贈与」と「職務執行の対価」をどのように区別するのか、法律で明確に規定しなければならないといえる。したがって、端に「贈与」の性質に着目して第二次納税義務を捉えた場合に、納税者と租税行政との「贈与」の捉え方が異なる場合に、最終的には司法裁判所の判断に委ねられるところとなるが、「職務執行の対価」が適正であるのか否かという生ずる。当該問題については、「何人も、法令に特別の定めがある場合を除き、契約をするかどうかを自由に決定することができる。」（民法521条1項）と規定し、「契約の当事者は、法令の制限内において、契約の内容を自由に決定することができる。」（民法521条2項）と規定しているところ

25 成道秀雄（2015）32頁。

26 阿部雪子（2011）「贈与税の仕組みと主な論点」日税研論集61号150-153頁。

であり、私法上の契約自由の原則があげられ、当事者間で自由に職務執行の対価を定めることが可能である。第二次納税義務については、当事者間で自由に定めた職務執行の対価が不適正であり²⁷、実質的に「贈与」の性質を有するところを問題とする。しかしながら、当該職務執行の対価の金額の適正性については、相対取引であるから必ずしも時価が存在するとも限らない。このため、端に「贈与」という性質をもって第二次納税義務を捉えた場合には、職務執行の対価の適正性すら問題としなければならず、租税行政庁が相当のタックス・リスクを負い厳しい判断をもとめられるところであると考えられる。

このような考え方から、認定賞与の第二次納税義務については、認定賞与として認識されたもののうち、①「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」において役員賞与として認められないもので、②法人税法において「役員等に対して物品その他の資産を贈与した場合等の経済的利益」として役員給与に該当するもの（職務執行の対価を除く）で、③法人が国税の差押えを免かれるためその財産を譲渡した場合において、その譲渡が虚偽表示等に基づく外観を有する場合に限って、第二次納税義務が生ずると解することが妥当である。すなわち、法人が国税を納付した場合に、その財産によって役員等は経済的利益を受けることができない場合には、役員等が受けた経済的利益は、本来は租税債務の履行に充てられるべき経済的利益であるから、第二次納税義務を負わすことが妥当であるといえる。したがって、法人と役員との間で、外観上「隠れた利益処分」が行われた場合²⁸に限り第二次納税義務が生ずると解すべきであると結論づける。このために、端に「贈与」が行われた事実認定のみをもって、第二次納税義務が生じないといえる。

3. 税務会計学における認定役員賞与と第二次納税義務

3.1 税務会計学における役員賞与の性質

税務会計学における役員賞与を捉える場合に、会計学でいう役員賞与に該当するものであるかが問題としてあげられる。内部統制が成熟している法人においては、「職務執行の対価」に該当しないものが、適正な損益計算書が作成されるに至っては、費用として計上されることは考えられない。しかしながら、内部統制が成熟していない法人において、「職務執行の対価」に該当しないものを役員賞与として計上する法人が存在する。我が国の申告納税制度は、自己賦課をもとめるところであるから、多くの納税者が適正な課税所得計算を行っているという前提にある。ごく少数においては、不適正な課税所得計算を行い、「職務執行の対価」に該当しない「贈与」の性質を有するものを、損益

27 認定役員賞与の性質が「贈与」の性質を有する場合には、原則としてその対価が「ゼロ」であると判断され、法人から役員に移転された利益が「不相当に高額」として取り扱われることがあげられる。著しく低額の譲渡に該当する場合には、時価と低額譲渡の価額の差額について対価性がないため、譲渡された価額と対価性のない時価と低額譲渡の価額の差額を区別し、後者については贈与として適正な価額を「ゼロ」と擬制して課税する。

28 具体的には、役員がその職務執行上、滞納国税を知りうる場合に、国税に先立って認定役員賞与によって法人から役員に利益が移転した場合をいう。

計算書において費用計上し、「会計依存」型の課税所得計算を利用して、所得を不当に減少させる納税者が存在する。このような、ごく少数の納税者に対して、不当に納税義務が免かれるとすれば、他の納税者との公平性を害することとなり問題となる。このため、本論の国税徴収法39条の第二次納税義務は、滞納者である法人から、本来は得ることができないであろう経済的利益を役員が与えられた場合に、課税の公平（課税公平の原則）²⁹を保つために納税義務を負わせるものであると考えられる。

また、本来の会社法の損益計算書観において、費用として認識が認められないものが、費用計上されており、確定決算主義を歪める役員に対する経済的利益の付与について、税法の損益計算書観においても同様に損金算入を認めないため、「会計依存」型の課税所得計算は維持されているといえる。

他方で、認定役員賞与については「会計依存」型の課税所得計算を理由に、第二次納税義務の範囲が、企業会計でいう役員賞与のすべてが包含されるとの誤解が生じることが考えられるため、徴収実務においては留意しなければならない事柄であるといえる。

本論で論ずる認定役員賞与の問題として、法人から役員に対し、役員の地位に基づいて、利益が移転することによる隠れた利益処分が問題となるが、会社法会計において費用計上されたものと、費用計上がされていないものとに大別される。

前者については、認定役員賞与を他の隣接科目である交際費等に計上している場合があげられる。交際費等は、既に別稿³⁰に論じたとおり、「贈与」の性質を有する科目であり、会社法会計においては、「役員賞与」には該当しない。このため、税務会計とは異なる取り扱いがなされているため「職務執行の対価」でない支出を「交際費等」として計上されることは想定がされる。後者については、認定役員賞与を会計処理されていないものがあげられる。会社法会計において、正規の簿記の原則がもとめられるところであるから、本来は網羅的に会計帳簿を作成しなければならず、後者の取り扱いは認められていない。

認定役員賞与については、会社法会計が役員賞与の性質としてもとめる「職務執行の対価」であることはもともとせず、法人から役員に対し、役員の地位に基づいて、利益が移転したものを包括的に定義している。このため、認定役員賞与として認識されるものは、「職務執行の対価」や「贈与」の性質を有し、広義に捉えられている。このうち、第二次納税義務については「贈与」の性質を有するものうち「隠れた利益処分」の外観を有するもの限って、役員等に対し責任を負わせる規定であるといえる。

「会計依存」型の課税所得計算においては、「職務執行の対価」として認められない認定役員賞与が計上されることは、理論上は考えられないため、「簿外取引となったもの」あるいは「他の隣接科目として計上されたもの」が、税務職員による税務調査によって判明した場合に、認定役員賞与として行政処分がなされるといえる。「会計依存」型の

29 成道秀雄（2015）14頁。

30 長谷川記央（2017）「交際費課税制度の課税要件の検討」税務会計研究28号211-216頁。

課税所得計算を歪める法人から役員に対する利益の移転が問題とされていることから、本論でいう第二次納税義務は「会計依存」型の申告納税制度を維持するためのものであり、第二次納税義務の役員賞与については「利益処分説」を採用したとしても、首尾一貫するものであるから何ら問題がないといえる。

3.2 税務会計学における認定役員賞与に係る第二次納税義務の要件

税務会計学における認定役員賞与に係る第二次納税義務の要件は、次のすべての要件を満たす場合に第二次納税義務を負う（国税徴収法39条）。

①滞納者の国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合であること。

②その不足すると認められることが、当該国税の法定納期限の1年前の日以後に、無償または著しい低額の譲渡があったこと。

③滞納者がその財産につき行った政令で定める無償又は著しく低い額の対価による譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分に、徴収すべき額に不足することが基因すると認められること。

④これらの処分により権利を取得し、又は義務を免かれた者は、その処分の時にその滞納者の親族その他滞納者と特殊な関係のある個人又は同族会社であるときは、これらの処分により受けた利益の限度とする。

これらの要件について、認定役員賞与について問題が生ずるかは次のとおりである。

①については、滞納者である法人に対して滞納処分を執行してもなお徴収不足が生ずることのため問題が生じない。

②については、第二次納税義務の生ずる対象となる認定役員賞与の時期について明示したものであるため問題が生じない。

③においては、滞納者である法人が「職務執行の対価」ではなく「贈与」として第三者である役員に対して利益を与える処分として認定役員賞与を行ったか否かで、第二次納税義務の有無について異なる結論に至る。また、徴収すべき額に不足することに基因することがもとめられている。

④については、第二次納税義務の責任の範囲を規定したものであり、「贈与」の対象とする財産の市場がない場合に、どのように測定すればよいかという問題があるものの、第二次納税義務の有無に影響を与えるものではないといえる。

3.3 認定役員賞与に係る第二次納税義務の役割

認定役員賞与に係る第二次納税義務の性質として、①認定役員賞与が企業会計でいう役員賞与に該当しない「贈与」の性質を有するもので、かつ、②当該「贈与」が滞納者である法人に滞納処分を執行してもなお徴収不足を生じさせる原因となっていることがあげられる。すなわち、端に「贈与」の擬制のみでは、第二次納税義務が生ずるところ

ではない。

①については、税務会計学における貨幣的測定の公準により、第二次納税義務の範囲が狭義となる。すなわち、滞納者の親族その他の特殊関係者の場合には、受けた利益の額を限度とするため、「受けた利益の額」を貨幣的測定を行う必要があり、貨幣的測定
の公準によって、「贈与」の対象が狭められることとなる。

また、国税徴収法39条は納税者が無償または著しい低額で財産を処分し、そのため納税が満足にできないような資産状態に立ち至らせた場合すなわち詐害行為となるような場合に第二次納税義務を認めており、「詐害行為」の立証まではもとめていない。このため、認定役員賞与についても同様に「詐害行為」の立証まではもとめられず、外観上、納税が満足にできないような資産状態に立ち至らせた事実をもって、第二次納税義務を負わせることができるといえる。

他方、定期同額給与を代表とする「職務執行の対価」については、「無償又は著しく低い額の対価による譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分」に含まれないこととなり問題となる。

法人税法においては、過大な使用人給与の損金不算入（法人税法36条）の規定を設けており、法人税法36条の規定する「不相当に高額な部分の金額」と国税徴収法39条の「無償又は著しく低い額の対価による譲渡（担保の目的とする譲渡を除く。）、債務の免除その他第三者に利益を与える処分」の金額について、どのように捉えたらよいかという問題がある。法人税法36条は、法人税法における役員給与等の費用が収益稼得に必要な職務執行の対価として不相当に高額であり、端的に法人から役員に利益を移転したにすぎない対価性がないもの、すなわち「贈与」の性質を有するものとして捉え、国税徴収法39条の「無償又は著しく低い額の対価による譲渡（担保の目的とする譲渡を除く。）、債務の免除その他第三者に利益を与える処分」に該当すると解することが妥当である。しかしながら、国税徴収法39条の第二次納税義務は、法人税法36条の不相当に高額なものに限って生ずるものと解することが妥当であるのかが問題となる。

法人税法36条と国税徴収法39条の範囲に整合性をもとめられるとした場合に、租税実務においては、認定役員賞与は、「定期同額給与」（法人税法34条1項1号）「事前確定届出給与」（法人税法34条1項2号）「業績連動給与」（法人税法34条1項3号）に該当しなければ、損金算入が認められていない。このため、租税実定法においては、これらの規定に該当しなければ、損金不算入とされ課税所得計算がなされるため、「不相当に高額」（法人税法36条）であるかの判断をする必要もない。このため、租税手続法において改めて「不相当に高額」であるのかという判断を行い、第二次納税義務の判断を行うのかという考え方があげられる。

国税徴収法39条は、滞納者である法人が認定役員賞与により法人から役員等に利益が移転した財産により、滞納国税が完納されたとすれば、役員等が当該利益を享受することができないと認められる場合に、第二次納税義務を負わせるところであり、また、法

人と役員との間に、第二次納税義務の要件にあげる処分がある場合に、当該行為の外観をもって第二次納税義務を負わせるところであるといえる。他方で、法人税法36条の「不相当に高額」と同義とする場合に、役員が職務執行については、個々の役員によってその内容等が異なるため、形式的に判断することは難しいといえる。

このため、租税実定法と租税手続法とは異なるところであり、租税実定法である法人税法36条は、「不相当に高額」であるかは、法人が収益稼得に必要な職務執行の対価に該当せず不相当なものであることを立証することが、租税行政庁にもとめられるところである。租税手続法である国税徴収法は、形式的に第二次納税義務を負わせるものである（租税手続法においては、租税行政庁の責任が軽減されている）。したがって、これらの規定は整合性が有するものではないといえる。また、法人税法36条において「不相当に高額」なものとされた場合には、職務執行の対価の性質を有さず、「贈与」の性質を有するものであるから、国税徴収法39条の第二次納税義務を負うと結論づけることが妥当である。国税徴収法39条の第二次納税義務が規定する「無償又は著しく低い額の対価による譲渡（担保の目的とする譲渡を除く。）、債務の免除その他第三者に利益を与える処分」に該当する場合であっても、形式的な判断によるところであるから「不相当に高額」であることを、租税行政庁が別途立証することがもとめられることとなるため、法人税法36条の「不相当に高額」には必ずしも該当しないと結論づけることが妥当である。

3.4 認定役員賞与に係る第二次納税義務の考え方

認定役員賞与に係る第二次納税義務については、法人税法と異なり「利益処分説」が妥当であるといえる。認定役員賞与のうち、第二次納税義務の射程については、会社法会計でいう役員賞与に該当しないものである。このため、会社法会計が計上を予定する「職務執行の対価」には該当しないものが、税法の損益計算書観において認識が予定されることとなる。会社法会計が妥当とする「費用説」とは異なる立場が妥当であり、法人税法とは異なる立場であるといえる。このような異なる立場を採用するに至った主な理由として、「会計依存」型の申告納税制度を維持するためであるといえる。

役員賞与については、税法上の学説として認定配当とする考え方があげられているが、国税徴収法39条は、認定賞与および認定配当のいずれも対象としていることから、「利益処分」あるいは「認定配当」の問題が生じないため、「利益処分説」を採用することは何ら問題が生じないといえる。また、会社法会計において、以前は役員賞与を「利益処分説」の立場を採用していたため、納税者の立場からすれば「利益処分説」という説明が受け入れやすいことから、「利益処分説」が妥当である。

このため、第二次納税義務については「利益処分説」を採用し、そのうち「贈与」に該当するもの（「隠れた利益処分」に該当するもの）が「無償又は著しく低い額の対価による譲渡（担保の目的とする譲渡を除く。）、債務の免除その他第三者に利益を与える

処分」であると結論づける。

おわりに

税務会計学においては、会社法会計（企業会計）では認められていない収益の努力である費用に該当しない支出がなされた場合に、どのように取り扱うかという問題が生じている。

会社法と税法の関係において、会社法会計において「職務執行の対価」ではないものが役員賞与として計上されることは予定されていない。会社法会計においては、受託責任解除の目的という見地からすれば、役員が適正な業務を行った結果、より利益が獲得されることがもめられることとなる。税務会計（法人税法会計）においては、単純に考えた場合に、課税所得が大きくなれば法人税額も大きくなることがあげられ、節税を考えた場合には適法に課税所得を過小にできないかというタックス・マネジメントが行われる。

しかしながら、我が国の課税所得計算は「会計依存」型の申告納税制度を採用しており会社法会計に依存している。このため、会社法会計においては「職務執行の対価」として認められない法人から役員に移転した利益について、簿外取引として役員賞与が与えられる場合がある。このような「隠れた利益処分」については、内部統制が成熟した法人であれば発見されることが期待されるが、中小零細企業においては「隠れた利益処分」が行われることがあり、税務会計学においてどのように取り扱うべきかが問題とされる。

本論の第二次納税義務については、このような会社法会計と税務会計の考え方の乖離において生ずる論点であるといえる。また、本論の第二次納税義務は、本来の役員賞与に該当しないもので、いわゆる「隠れた利益処分」として法人から役員に対して利益が移転された贈与の性質を有するものに限って生ずるものとする結論に至った。また、第二次納税義務に係る税務会計学の捉え方としては、利益処分説を採用し、費用説で説明ができる役員賞与については、該当しないものと捉えるべきであるとの結論に至った。

このような「隠れた利益処分」については、法人税法が確定決算主義を採用しているため、本来は発生するべきでない利益の移転である。このため、本来は発生するべきでない対価性のない法人から役員に対する利益の移転に対し、「会計依存」型の申告納税制度を維持するために、厳格な対応がもめられ、当該利益の移転によって役員が利益を得たとすれば、当該利益を限度として責任を負わせることで、「隠れた利益処分」を行わない納税者と「隠れた利益処分」を行った納税者との課税の公平を図るものであるといえる。

このため、本論でいう第二次納税義務は、会計学とは異なる役員賞与の捉え方をしていながら、「会計依存」型の申告納税制度を維持するためのものであるから、現行法令の

立場と相反するものではないといえる。

（はせがわ のりお・高崎経済大学非常勤講師）

参考文献目録

- 青柳達朗（2006a）「認定賞与についての小論（上）法人税及び源泉所得税の見地から」山口経済学誌 55巻3号 345-371頁。
- 青柳達朗（2006b）「認定賞与についての小論（下）法人税及び源泉所得税の見地から」山口経済学誌 55巻4号 437-460頁。
- 阿部雪子（2011）「贈与税の仕組みと主な論点」日税研論集61号149-207頁。
- 岡村忠生（2007）『法人税法講義〔第3版〕』成文堂。
- 清永敬次（1995）『租税回避の研究』ミネルヴァ書房。
- 酒井克彦（2018）「収益認識基準における公正処理基準」税務会計研究29号1-16頁。
- 鈴木一水（2019）「利益計算の変容が税務会計に与える影響」税務会計研究30号25-40頁。
- 竹下重人（1971）「役員報酬・賞与について 主として認定賞与の限界」税法学249号7-13頁。
- 田中勝次郎（1951）「シャンツの純資産増加説と認定賞与」税法学3号1-11頁。
- 田中久夫（2005）『商法と税法の研究』森山書店。
- 成道秀雄（2015）『税務会計』第一法規株式会社。
- 長谷川記央（2018）「納税の猶予に係る利益概念の検討」租税訴訟11号475-497頁。
- 長谷川記央（2017）「交際費課税制度の課税要件の検討」税務会計研究28号211-216頁。
- 藤曲武美（2020）「役員給与と損金性（業績連動給与を含む）」税務会計研究31号35-50頁。
- 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎編（2021）『国税徴収法精解令和3年改訂』大蔵財務協会。

The Issue of Secondary Tax Liabilities and Constructive Bonuses under Article 39 of the National Tax Collection Act : Focusing on Research in Corporate and Tax Law

HASEGAWA Norio

Summary

In this paper, we will discuss the secondary tax liabilities associated with constructive bonuses.

In corporate accounting, constructive bonuses fall under the category of directors' bonuses and are therefore treated as expenses. Tax accounting stipulates otherwise, and in principle does not allow them to be included in deductible expenses. For this reason, corporate and tax accounting are handled differently.

For the tax collection purposes, if the economic event (constructive bonus) is in the nature of a gift, a secondary tax liability will be imposed on the recipient. In this case, because it takes the form of a gift, the constructive bonus in question does not constitute a consideration for the execution of duties, thus giving it a different nature from the director's bonus assumed by corporate accounting.