

## 寄付金および租税公課に関する考察

畠 中 瞳

1. はじめに
2. 寄付金
3. 租税公課
4. おわりに

### 1. はじめに

広辞苑によると、「寄付」とは公共事業または社寺などに金銭・物品を贈ることであり、「贈与」とは、金銭・物品などをおくり与えることである。したがって、寄付金とは一般的には金銭・物品を一方的に与えることであると解される。

民法上、贈与とは自己の財産を無償で相手方に与える意思表示し、相手方がこれを受諾することによって成立する契約である<sup>1)</sup>。すなわち、法律的には贈与とは財産を無償で相手方に与えることである。

しかし、法人税法上の寄付金は、これらの一般的な寄付・贈与または法律的な贈与の概念よりも広い意味を持っているのである。

税法上、寄付金 (contributions) とは寄付金、きょ出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、法人が金銭その他の資産または経済的な利益の贈与または無償の供与をした場合における、当該金銭の額も

しくは金銭以外の資産のその贈与の時ににおける価額（時価）または当該経済的な利益のその供与の時ににおける価額を表している。ただし、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ならびに交際費、接待費および福利厚生費とされるべきものは寄付金から除かれる<sup>2)</sup>。経済的な利益の無償の供与とは、債務免除、債務の無償引受け、金銭の無利息貸付け、役務の無償提供等が考えられる。

また、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、その資産の譲渡の時ににおける価額又は経済的な利益のその供与の時ににおける価額に比して低いときは、その対価の額とその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、寄付金の額に含まれる<sup>3)</sup>。

税法上、これらの経済的な利益の無償の供与または低廉譲渡等は、いったんその経済的利益の価額または低廉部分の金額に相当する部分の収益が実現し、その直後これを相手方に供与したことによる損失が生じたものとみなして、この損失部分を寄付金として取り扱うことになるのである。

事業に直接関係のない金銭・物品等の贈与をした場合において、それが寄付金となるのかならないのかの判断は、個々の実態に応じて判定すべきであるが、税法上の判断基準としては、金銭でした贈与は原則として寄付金とするものとされている。また、社会事業団体、政治団体に対するきよ出金、神社の祭礼等の寄贈金のようなものは寄付金として取り扱うことになっている。しかし、法人が損金として支出した寄付金であっても、その寄付金の支出の相手方、目的等から考えて、その法人の役員等が個人として負担すべきものであると認められるものは、その法人の寄付金ではなく、それを負担すべき役員等に対する給与となるのである<sup>4)</sup>。以下、2. 寄付金において寄付金の損金算入限度額の算定を中心に考察する。

次に、租税公課 (taxes and dues) とは、国又は地方公共団体が、特別の給付に対する反対給付 (報償) としてでなく、公共的な活動を行う場合の経費に充てるための財力を調達する等の目的をもって、その固有の権限 (課税権) に基づいて、法律に定められている課税要件に該当するすべての者に対し、均等にしてかつ強制的に賦課徴収する無償の金銭給付である<sup>5)</sup>。

したがって、国や地方公共団体によって課される租税のほか、罰金、料料および過料等の課徴金や各種の社会保険料等のように法律に基づいて強制的に賦課徴収されるものを含んだ概念である。

その租税公課が企業活動に関連して納付される場合には、その納付された租税公課は費用としての性格を有しているので、企業会計では損費として処理される。

一方、税法における課税所得の計算では、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って収益、原価、費用、損失の額が計算されるのであるが、支出額が資本等取引に該当しないものは、特に別段の定めがない限り、すべて損金の額に算入されることとなっている。

したがって、租税公課については特に損金として認めない旨の定めがない限り、原則として損金の額に算入されることになるのである。しかし、租税公課のうち法人税等一定の租税については租税政策上の立場から損金の額に算入しないこととされている。以下、3. 租税公課において損金性および非損金性の租税公課について考察する。

## 2. 寄 付 金

### (1) 寄付金の損金算入限度額

#### ① 一般の寄付金の損金算入限度額

法人が各事業年度において支出した寄付金の合計額（国等に対する寄付金、指定寄付金及び特定公益増進法人に対する寄付金に該当しない寄付金又は利益処分により経理をした寄付金を除く）が損金算入限度額を超える場合は、その超える部分の金額は損金の額に算入されない<sup>6)</sup>。その場合の損金算入限度額は、法人の種類に応じて次のように定められている<sup>7)</sup>。

1. 普通法人、協同組合等及び人格のない社団等（資本の金額又は出資金額を有しないものを除く。）

$$(\text{資本基準額} + \text{所得基準額}) \times \frac{1}{2} = \text{損金算入限度額}$$

$$\text{資本基準額} = \text{期末の資本等の金額}^{\text{8)}} \times \frac{\text{当期の月数}}{12} \times \frac{2.5}{1,000}$$

$$\text{所得基準額} = (\text{当期の所得金額}^{\text{9)}} + \text{支出した寄付金}) \times \frac{2.5}{100}$$

2. 普通法人、協同組合等及び人格のない社団等のうち資本の金額又は出資金額を有しないもの

$$(\text{当期の所得金額} + \text{支出した寄付金}) \times \frac{2.5}{100} = \text{損金算入限度額}$$

3. 公益法人等

- (イ) 学校法人（専修学校法人を含む。）又は社会福祉法人

$$\left. \begin{array}{l} (\text{当期の所得金額} + \text{支出した寄付金}) \times \frac{50}{100} \\ 200\text{万円} \times \frac{\text{事業年度の月数}}{12} \end{array} \right\} \text{いずれか多い方の金額}$$

= 損金算入限度額

(ロ) その他の公益法人等

$$(\text{当期の所得金額} + \text{支出した寄付金}) \times \frac{20}{100} = \text{損金算入限度額}$$

アメリカでは、法人が支出した慈善、宗教、教育、科学研究、自然保護、国家もしくは国際アマチュア・スポーツ競技の振興、児童もしくは動物に対する残虐行為の防止等、内国歳入局 (Internal Revenue Service) が認めた団体 (法人、信託財産、コミュニティ基金、財団等) への現金ないし物品による寄付金 (慈善寄付金 charitable contributions) は課税所得 (taxable income) の10%を限度として控除できている。すなわち、寄付金算入限度額は、繰越欠損金・受取配当金控除前の当期所得金額 (寄付金控除前) の10%である。なお、限度超過額すなわち控除不足額 (10%の控除限度を超える寄付金) は課税年度中に5年間の連続した繰越しができる<sup>10)</sup>。

その他の寄付金 (other contributions 慈善寄付金対象機関以外の組織に対する贈与 (donations)) については、それが納税者の事業活動に直接関連し、支出額に見合う経済的見返りが合理的に期待できる場合には、寄付金ではなく、通常の事業経費として損金算入すなわち損金として控除される<sup>11)</sup>。

このように、アメリカにおける寄付金の損金算入割合は、日本と比較して大きいと考えられる。しかし、アメリカには日本におけるような指定寄付金の全額損金算入制度はない。一方、アメリカにおけるその他の寄付金

すなわち直接事業に関連する寄付金の損金算入規定は日本には存在しないのである。

## ② 指定寄付金等の特例

### 1. 国又は地方公共団体に対する寄付金

法人の支出した寄付金のうちに国又は地方公共団体（港湾法の規定による港務局を含む）に対する寄付金については、租税と同様に国等に帰属することになるから、その全額が損金に算入される<sup>12)</sup>。

ただし、国又は地方公共団体に対する寄付金であっても、寄付をした者がその寄付によって設けられた施設を専属的に利用することその他特別な利益がその寄付をした者に及ぶと認められるものは除かれる<sup>13)</sup>。この場合、形式的には寄付であっても、特別な利益という反対給付を伴うので寄付金とはならないのである。したがって、その支出額は繰延資産として償却することになる。山本守之氏は次のように具体的事例を掲げている。

『具体的には、特定の団体（又は業界）が使用する公立の会館建設の寄付金、寄付をした者の私道を舗装するための費用を地方公共団体に寄付する場合などがある。』<sup>14)</sup>

国立又は公立の学校等の施設の建設又は拡張等の目的をもって設立された後援会等に対する寄付金であっても、その目的である施設が完成後遅滞なく国等に帰属することが明らかなものは、この国等に対する寄付金に含まれる<sup>15)</sup>。

また、国又は地方公共団体に対して採納の手続を経て支出した寄付金であっても、その寄付金が特定の団体に交付されることが明らかである等最終的に国等に帰属しないと認められるものは、国等に対する寄付金には該当しない<sup>16)</sup>。

なお、日本道路公団、日本開発銀行等のように全額政府出資により設立

された法人又は地方公共団体の全額出資により設立された法人に対する寄付金は、国等に対する寄付金には該当しない<sup>17)</sup>。

災害救助法の規定によって救助又は応援の委託を受けた日本赤十字社又はこれに協力する募金団体（新聞、放送等の報道機関、慈善事業団体又は宗教団体、商工会議所等）に対してきよ出した義援金等については、その義援金等が国等にきよ出され、又は一般被災者に配分されることが募金要綱、募金趣意書等において明らかにされているものであるときは、国等に対する寄付金に該当する<sup>18)</sup>。

## 2. 大蔵大臣が指定した寄付金

大蔵大臣が個別的に指定した寄付金がある場合には、これらの寄付金については、その全額が損金の額に算入される。大蔵大臣が指定した寄付金とは、民法34条の規定により設立された公益法人その他公益を目的とする事業を行う法人又は団体に対する寄付金（その法人の設立のためにされる寄付金その他その設立前においてされる寄付金を含む。）のうち、(イ)広く一般に募集され、(ロ)教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に寄与するための支出で、緊急を要するものに充てられることが確実であるものとして大蔵大臣が指定したものをいう<sup>19)</sup>。

その指定寄付金の損金算入は、収益を得るために必要な費用としての範囲を超えるものであっても、その寄付金が会社の事業と関係があるかどうかを問うものではなく、政策的配慮によって例外的にその全額を損金として認めたものと思われる。

## ③ 特定公益増進法人に対する寄付金の特例

公共法人、公益法人等その他特別の法律によって設立された法人のうち、教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与すると認められる法人に対する寄付金で、その法人の主たる目

的である業務に関連する寄付金の額（大蔵大臣が指定した寄付金に該当するものを除く。）の合計額のうち、一般の損金算入限度額と同額までの金額が支出した寄付金の額の合計額に算入されない<sup>20)</sup>。すなわち、その特定公益増進法人に支出した寄付金の額と、一般の損金算入限度額とのいずれか少ない金額を、一般の損金算入限度額とは別枠で、損金の額に算入することを認めているのである。

$$\left. \begin{array}{l} \text{特定公益増進法人に對} \\ \text{する寄付金の合計額} \\ \text{一般の寄付金の} \\ \text{損金算入限度額} \end{array} \right\} \text{いずれか少ない金額} = \text{特定公益増進法人に對する} \\ \text{寄付金の損金算入限度額}$$

したがって、特定公益増進法人に支出した寄付金が一般の寄付金の損金算入限度額を超える場合には、一般の損金算入限度額と合計すれば、一般の寄付金の損金算入限度額の倍額までの損金算入が認められることになる。なお、この特例は、公益法人等が支出した寄付金に対しては適用されない<sup>21)</sup>。

特定公益増進法人に対する寄付金は、指定寄付金ほど緊急性は顕著ではないが、一般寄付金よりも公益性が比較的強いと認められる法人（特定公益増進法人）に支出したものであるので、この特例が置かれたものと思われる。

#### ④ 災害時の特例

##### 1. 災害の場合の取引先に対する売掛債権の免除等

法人が災害を受けた得意先等の取引先に対して、その復旧を支援することを目的として災害発生後相当の期間（被災を受けた取引先が通常の営業活動を再開するための復旧過程にある期間をいう。）内に売掛金、未収請負金、貸付金その他これらに準ずる債権の全部又は一部を免除した場合には、



その免除したことによる損失は、寄付金として取り扱われぬ。なお、既に契約で定められたリース料、貸付利息、割賦販売における賦払金等で災害発生後に授受するものの全部又は一部の免除を行うなど契約で定められた従前の取引条件を変更する場合及び災害発生後に新たに行う取引につき従前の取引条件を変更する場合も、同様に取り扱われる<sup>22)</sup>。

災害時における売掛債権の免除等が寄付金に該当しないという取扱により、損金算入の限度額規定の適用を受けず、阪神・淡路大震災に係る震災費用通達と同様に、寄付金以外の費用すなわち損金性の認められた費用として取り扱われることを明確にしているのである。

なお、「得意先等の取引先」には、得意先、仕入先、下請工場、特約店、代理店等のほか、商社等を通じた取引であっても価格交渉等を直接行っている場合の商品納入先など、実質的な取引関係にあると認められる者が含まれる<sup>23)</sup>。

## 2. 災害の場合の取引先に対する低利または無利息による融資

法人が災害を受けた得意先等の取引先に対して低利又は無利息による融資をした場合において、その融資が取引先の復旧を支援することを目的として災害発生後相当の期間内に行われたものであるときは、その融資は正常な取引条件に従って行われたものとして取り扱われる<sup>24)</sup>。すなわち、通常収受すべき利息と実際に収受している利息との差額は寄付金に該当しないということを明示している。

## 3. 自社製品等の被災者に対する提供

法人が不特定又は多数の被災者を救援するために緊急に行う自社製品等の提供に要する費用は、寄付金に該当しないという扱いになっている<sup>25)</sup>。

不特定または多数の被災者に対する自社製品の提供は、広告宣伝費としての性格をもつ費用と考えられるから、寄付金や交際費以外の経費（損金

性をもつ費用)と考えられている。なお、法人の社宅や研修所等を緊急避難的に被災者に提供した場合も自社製品等の提供に含まれるものと思われる。

## (2) 損金不算入の寄付金

### ① 利益処分による寄付金

法人が各事業年度において寄付金を支出した場合において、その寄付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(利益積立金額を取崩してその支出した寄付金に充てる経理を含む)をしたときは、その経理をした金額は損金の額に算入されない<sup>26)</sup>。寄付金は損金性が希薄な支出であり、法人自ら利益処分による経理を行ない、費用性を認めないということは利益処分であるということを表示したものである。税法においてはその処理を承継し、損金の額に算入する必要はないとする考え方である。

また、利益積立金額によって寄付金を支出した場合に、利益積立金額を取崩して益金の額に算入するとともに、その寄付金に相当する金額を損金経理したときは、利益積立金額を支出した寄付金に充てる経理には該当しないから、その寄付金は損金算入として認められる。

しかし、国等に対する寄付金、指定寄付金及び特定公益増進法人に対する寄付金については、利益処分による経理をした場合でも損金の額に算入することができる<sup>27)</sup>。

企業による芸術・文化・スポーツ等への支援による社会への貢献は社会的に望まれることであり、このような公益の増進に貢献する団体等に対する寄付金については、税制においても側面的に援助するという立場から利益処分による経理をした場合でも、損金算入を認めている。

## ② 国外関連者に対する寄付金

法人が支出した寄付金のうちその法人に係る国外関連者（その法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の株式総数の50%以上を直接又は間接に保有する等の特殊の関係にある外国法人をいう。）に対するものについては、その全額が損金の額に算入されない<sup>28)</sup>。

『これは、国外関連者に対する資産の低廉譲渡等が、いわゆる移転価格操作として否認されることになっていることとの関係上(措法66の4①)、単純な贈与等の形による所得の国外移転についても、同様にその全額を損金として認めないこととしたもので、平成3年度の税制改正における移転価格税制の手直しの一環として新たに規定が設けられた。』<sup>29)</sup>

ただし、外国法人に該当する国外関連者に対する寄付金の額でその国外関連者の課税所得の計算上、益金の額に算入されるものは除かれる<sup>30)</sup>。つまり、国外関連者に対する寄付金であっても、その国外関連者がわが国に支店、出張所等を有するため、その寄付金にかかる受贈益(課税対象となる)についてわが国の税法で課税されることとなる場合には損金不算入の適用はない。

### (3) 寄付金の計上時期

税法における寄付金の損金算入時期は、現実に寄付金の支払が行われるまではその支払がなかったものとするものとされている。したがって、現実に支出した寄付金が税法では寄付金として取り扱われるのであるから、法人が未払寄付金として費用に計上した場合でも、その支払が行われるまでは、その寄付金の支出はなかったものとされる<sup>31)</sup>。すなわち、税法は寄付金の未払計上は認めないということであり、現金主義(cash basis)を採用しているものと考えられる。

税法が寄付金について現金主義を採用したのは、次のような理由からであると考えられる。

寄付金は法律的には贈与であるから、贈与契約を締結することによって権利義務が確定するのである。

『しかし、寄付金の支出に際して契約を結ぶことは少なく、現実にはその資産の引渡し又は所有権の移転があったときに履行されたと解するのが一般的である。そこで、税務においても一般的慣習を尊重して現実に支出したときに寄付金の認識をするのである。』<sup>32)</sup>

『しかも、寄付金の損金算入限度額は事業年度ごとに計算され、指定寄付金等も募金期間が定められているから、口頭で寄付を約束した金額を未払寄付金に計上することを認めれば、その事業年度を経過したあとにこれを取消すという操作によって租税回避が可能になってしまうからである。』<sup>33)</sup> そのような不当な税負担の不公平を誘発する課税上の弊害を防止する必要があるので現金主義を採用したのと考えられる。

また、寄付金の支払のために手形を振出したり、手形の裏書譲渡をしたりした場合でもその決済が行われるまでは寄付金の支出はなかったものとされている<sup>34)</sup>。

法人が現実に支払った寄付金をその年度の費用とせず、仮払金等として繰延経理した場合には、その寄付金は支出した日を含む事業年度において損金の額に算入され、損金算入限度額計算の対象とされる<sup>35)</sup>。したがって、税法上はその後の年度でその仮払金等を損金経理により消却しても、その消却額は損金の額に算入されない。

### 3. 租税公課

#### (1) 損金性のない租税公課

##### ① 法人税

法人税は、退職年金積立金に対する法人税<sup>36)</sup>(附帯税を除く)、修正申告、更正等によって納付する過大還付金に対応する還付加算金相当額<sup>37)</sup>及び利子税<sup>38)</sup>の額を除いて損金の額に算入されない<sup>39)</sup>。

国税においては、附帯税が本税の中に含まれるものとされているので<sup>40)</sup>、法人税の場合には、本税（これには各事業年度の所得に対する法人税、清算所得に対する法人税及び退職年金等積立金に対する法人税の3種類がある。）の中に、過少申告加算税、無申告加算税、重加算税、延滞税及び利子税が含まれる。したがって、損金不算入の取扱いを受けることになるものは、本税（退職年金等積立金に対する法人税を除く。）のほか、過少申告加算税、無申告加算税、重加算税及び延滞税ということになる。

『また、各種加算税や延滞税は、申告義務違反又は納付遅延に対する制裁金的性格のものであるため、これを損金として控除すると、これにより法人税額が減少する分だけ制裁効果が減殺される結果となるので、政策的に損金として認めないこととしているのである。』<sup>41)</sup>

##### ② 道府県民税・市町村民税

地方税法の規定による道府県民税及び市町村民税（都民税を含む。）は損金の額に算入されない。その理由は、法人税の本税の場合と同様である。

ただし、退職年金等積立金に対する法人税にかかる道府県民税等は損金の額に算入することが認められる<sup>42)</sup>。

山本守之氏は住民税が損金不算入である理由を次のように述べている。

『住民税は、法人税額を基礎とする法人税割と法人の事業所に対して課される均等割とがある。

前者は法人税と同様に課税の平準化が阻害されるので、損金の額に算入されないことは容易に理解できよう。これに対して、後者は法人の所得の有無にかかわらず、各事業所に対して均等額が課税されるので、損金性はあるものと考えられる。しかし、同一の税目を区分して取扱いを異にするのも適当ではなく、均等割が少額であること等を考慮して損金の額に算入しないのである。』<sup>43)</sup>

### ③ その他の租税公課

#### 1. 公益法人等が納付した贈与税及び相続税

公益法人及び医療法人その他公益を目的とする事業を行う法人が個人から財産の贈与又は遺贈を受けた場合に、財産の贈与者とその法人との間に特殊な関係があるため、その贈与又は遺贈によって贈与税又は相続税の負担が不当に減少すると認められるときは、公益法人等を個人とみなして贈与税又は相続税が課されるのである<sup>44)</sup>。この場合にその公益法人等が納付する贈与税又は相続税は、たとえその法人が法人税の納税義務を負う場合でも、損金の額に算入することは認められない<sup>45)</sup>。

民法法人その他の公益法人は、収益事業の所得についてのみ法人税が課税され、この受贈による収益については非収益事業にかかるものとして非課税である。従って、公益法人等の所得の金額の計算上損金の額に算入されない<sup>46)</sup>。しかし、医療法人は税法上普通法人であるので、この受贈益を含めた所得の全体に課税されるのである。

なお、持分を有しない医療法人が設立に際して財産の贈与又は遺贈を受けた場合には、その受贈益は資本積立金額として取り扱われ、課税対象とはならない。この場合に、相続税法66条第4項の規定により贈与税又は相

続税が課されるときは、資本積立金額となる受贈益の額から、その贈与税等の額が控除されることとなる<sup>47)</sup>。

## 2. 法人税以外の国税にかかる附帯税（利子税を除く。）

法人税以外の国税にかかる延滞税、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税、重加算税及び印紙税法における過怠税は、所得の金額の計算上損金の額に算入されない<sup>48)</sup>。

これらの附帯税が損金不算入となる理由について、山本守之氏は次のように述べている。

『これらは、いずれも罰則的な制裁の意味を持っており、損金の額に算入すれば制裁効果を減殺することになるので、損金不算入とするのである。』<sup>49)</sup>

## 3. 地方税に係る附帯金

地方税に係る附帯金である過少申告加算金、不申告加算金、重加算金及び延滞金（申告期限の延長の場合に徴収されるものを除く。）は損金の額に算入されない<sup>50)</sup>。

地方税法の規定により徴収される地方消費税にかかる延滞税及び加算税についても、損金の額に算入されない<sup>51)</sup>。

これらの附帯金が損金不算入となる理由は、法人税にかかる延滞税、加算税の場合と全く同様である。

ただし、納付期限の延長を受けた期間にかかる延滞金については、法人税における利子税と同様のものであるから、損金の額に算入される。なお、地方税の場合は法人税における利子税や延滞税のように、名称が明確に区分されていない。

## 4. 法人税額から控除する所得税額

法人が利子等、配当等、給付補てん金、利息、利益、差益、利益の分配、

報酬若しくは料金又は賞金の支払を受けるときは、その支払の際に所得税の源泉徴収が行われる。その源泉徴収された所得税額は、法人税額から控除され、控除しきれない金額は還付される<sup>52)</sup>。その所得税額の控除又は確定申告による所得税額等の還付の規定の適用を受ける場合には、これらの規定による控除又は還付をされる金額に相当する金額は損金の額に算入されない<sup>53)</sup>。

この所得税額の控除又は還付について、山本守之氏は次のように述べている。

『所得税は本来個人の所得に対して課されるものであるが、租税の確保と徴税事務の簡素化のために法人の受ける利子等について個人所得者と同じく一律に徴収することとしているのである。法人の所得に対しては法人税が課されるのであるから、源泉徴収された所得税は、法人税の前払いとみて、法人税額から控除され、控除しきれないときは還付される。』<sup>54)</sup>

なお、所得税額の全部又は一部について所得税額の控除又は還付の適用を受けない場合には、その適用を受けない所得税相当額は損金の額に算入される。

#### 5. 法人税額から控除される控除対象外国法人税額

内国法人が外国における事業活動または外国企業への投資等により、外国で所得を稼得した場合には、その所得の発生した国で法人税等が課税される。このような場合には内国法人はその所得源泉が国内にあらうと国外にあらうと、わが国の法人税が課されるのである。したがって、同一の所得すなわち外国法人税額相当額に対して国際的二重課税が生ずる。この二重課税を排除するために、わが国の法人税額のうち外国で発生した所得に対応する金額（控除限度額）の範囲内で、その金額がわが国の法人税額から控除又は還付される<sup>55)</sup>。



内国法人がその納付した控除対象外国法人税額の一部について外国税額控除の適用を受ける場合には、当期で納付した控除対象外国法人税額の全部が損金の額に算入されない<sup>56)</sup>。

なお、控除対象外国法人税額の全部について外国税額控除の適用を受けないときは、その外国法人税額は損金の額に算入される。

#### 6. 第二次納税義務に係る納付税額

法人が次に掲げる国税又は地方税を納付し又は納入したことにより生じた損失の額（その納付又は納入に係る求償権に伴って生じた損失の額を含む。）は、損金の額に算入されない<sup>57)</sup>。

イ 国税徴収法第35条から第39条まで（同族会社の第二次納税義務等）

又は同法第41条第1項（人格のない社団等に係る第二次納税義務）の規定により納付すべき国税（その滞納処分費を含む。）

ロ 地方税法第11条の4から第11条の8まで（同族会社の第二次納税義務等）又は同法第12条の2第2項（人格のない社団等に係る第二次納税義務）の規定により納付し又は納入すべき地方税（地方消費税及び地方消費税に係る延滞税や加算税を含む。以下同じ。）

ハ 解散の場合のみなし配当の規定<sup>58)</sup>により利益の配当又は剰余金の分配とみなされた金額で受取配当等の益金不算入の規定<sup>59)</sup>により益金の額に算入されなかったものを有する法人が納付し又は納入した次に掲げる国税又は地方税

ただし、その納付し又は納入すべき国税又は地方税の額が益金不算入とされた金額を超える場合には、その超える部分の金額に相当する金額は損金の額に算入される。

(イ) 国税徴収法第34条（清算人等の第二次納税義務）の規定により納付すべき国税

(ロ) 地方税法第11条の3（清算人等の第二次納税義務）の規定により  
納付し又は納入すべき地方税

山本守之氏は第二次納税義務により納付した租税が損金の額に算入されない理由を次のように述べている。

『形式的には第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には納税者にその財産が帰属していると認めても公平を失しないときにおいて、形式的に権利の帰属を否認して、私法の秩序を乱すことを避けつつ、その権利が形式的に帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより徴税手続の合理化を図るために認めている制度である』（租税徴収制度調査会）といえる。

このような第二次納税義務の履行によって生じた損失の額は、納付した法人の本来の業務と関係がなく、本質的にその法人に帰属していると認められないから、損金の額に算入しないこととしているのである。』<sup>60)</sup>

## (2) 損金性のある租税公課

内国法人が納付する租税公課のうち(1)に掲げた租税公課以外のもの（事業税、地価税、国定資産税、都市計画税、自動車税等）はすべて損金となる。その損金算入時期は次のように取り扱われる<sup>61)</sup>。

### ① 申告納税方式による租税

申告納税方式による租税（酒税、物品税、地価税、および事業所税等）は、納税申告書の提出された日（その年分の地価税に係る納税申告書が申告期限開始の日前に提出されたときは、その申告期間開始の日）の属する事業年度の損金の額に算入される。また、更正又は決定によって納付する税額については、その更正又は決定があった日の属する事業年度の損金の額に算入される。

なお、収入金額又は棚卸資産の評価額のうちに申告期限未到来の納付すべき酒税等に相当する金額が含まれている場合又は製造原価、工事原価その他これらに準ずる原価のうちに申告期限未到来の納付すべき事業に係る事業所税若しくは地価税に相当する金額が含まれている場合において、法人がその金額を未払金として損金経理したときのその金額については、その損金経理をした事業年度の損金の額に算入される。

『申告納税方式の租税は、納税申告書が提出されることによって租税債務が確定するのであるが、費用収益対応の立場から、法人が損金として認識して経理している限りは、これを認めることとしているのである。』<sup>62)</sup>

また、法人が申告に係る地価税をそれぞれの納期限の日又は実際に納付した日の属する事業年度において損金経理をした場合には、その事業年度の損金の額に算入される。

## ② 賦課課税方式による租税

賦課課税方式による租税（固定資産税、不動産取得税、自動車税、都市計画税等）は、賦課決定のあった日の属する事業年度の損金の額に算入される。

ただし、法人がその納付すべき税額について、その納期の開始の日（納期が分割して定められているものについては、それぞれの納期開始の日）又は実際に納付した日の属する事業年度において損金経理をした場合には、その事業年度の損金の額に算入される。

## ③ 特別徴収方式による租税

特別徴収方式による租税（料理飲食等消費税、通行税、軽油取引税、入湯税、娯楽施設利用税等）については、納入申告税額はその申告のあった日の属する事業年度の損金の額に算入する。また、更正又は決定による不足税額は、更正又は決定のあった日の属する事業年度の損金の額に算入さ

れる。

ただし、申告期限未到来の税額であっても、当期の収入金額に納入すべき金額が含まれている場合には、その金額を未払金に計上し、その未払金相当額を損金の額に算入することができる。

#### ④ 利子税及び納期限延長期間に係る延滞金

法人税の確定申告期限が延長された場合の利子税並びに道府県民税、市町村民税及び事業税の納期限延長期間に係る延滞金は、原則として納付の日の属する事業年度の損金の額に算入される。

ただし、法人が当該事業年度の期間に対応する未納利子税額を損金経理により未払金に計上したときは、その未払金相当額はその事業年度の損金の額に算入される。

#### ⑤ 事業税の特例

当該事業年度の直前の事業年度分の事業税の額（前記(2)の①により直前年度の損金の額に算入される部分の金額を除く。）については、当該事業年度終了の日までにその全部又は一部につき申告、更正又は決定がされていない場合であっても、当期の損金の額に算入することができるものとする。この場合において、当該事業年度の法人税について更正又は決定をするときは、損金の額に算入する事業税の額は、直前年度の所得又は収入金額に標準税率を乗じて計算するものとし、その後、その事業税について申告等があったことにより、損金の額に算入した事業税の額に過不足が生じたときは、その過不足額はその申告等又は納付のあった日の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入する<sup>63)</sup>。

事業税が例外的に取り扱われる理由について、山本守之氏は次のように述べている。

『事業税といえども申告納税方式による租税であるから、基本的には債務

確定基準の法理が適用される。

ただし、事業税は原則として法人税法上の所得金額を課税標準としているところから、法人税の修正申告、更正、決定に連動して課税が修正されるという関係にある。そこで、連年更正、修正等における担税力等を考慮して、直前事業年度の事業税の額は、当期末までに申告、更正、決定がなされない場合でも、当期の損金の額に算入することができることとされている。』<sup>64)</sup>

アメリカにおいて法人が納める主要な租税を損金性のない租税と損金性のある租税に分類すると次のようになる<sup>65)</sup>。

(a) 損金性のない租税

(i) 連邦税 (Federal taxes)

法人税 (income taxes)

遺産税 (estate taxes)

贈与税 (gift taxes)

消費税 (consumption taxes)

(ii) 州・地方税 (state and local taxes)

遺産税 (estate taxes, legacy taxes)

相続税 (inheritances taxes, succession taxes)

贈与税 (gift taxes)

(b) 損金性のある租税

(i) 連邦税 (Federal taxes)

事業活動に伴い発生した輸入関税 (customs duties)

物品税 (excise taxes)

社会保障税 (social security taxes)

失業保険税 (unemployment insurance tax)

(ii) 州・地方税 (state and local taxes)

州・市税たる法人税 (state and local income taxes)

固定資産税 (property taxes)

売上・使用税 (事業活動に伴い発生した部分

general sales and use taxes)

租税公課については、アメリカでは州・市税たる法人税が損金算入として取り扱われる点がわが国と相違している。それ以外の租税については日米間に大きな相違はない。

#### 4. おわりに

事業活動により収益は獲得されるものである。したがって、その収益を得るために犠牲に供された価値のみが収益に対応する費用となるべきものである。寄付金についても、事業の目的に関連があり、事業活動において直接に又は間接に必要な支出額が費用となるのである。

寄付金は直接の対価を求めない給付であるから、法人の事業活動への関連性が希薄であり、その事業になんら寄与しない。事業に関連を持たない限り、事業に関連する費用ではないのである。寄付金は所得の獲得を目的とする事業活動において必ずしも必要な支出ではないと考えられ、そのような必要経費性の希薄な支出は損金に算入されないのである。このような性質を持った寄付金は法人が事業活動を行った結果、獲得した所得の処分でまかなうべきものである。すなわち、寄付金は、通常にして、かつ必要な経費 (ordinary and necessary expenses) というよりは、むしろ利益の処分の性格を有するものである。

しかし、直接の対価がない給付であっても、事業目的に関連のある寄付

金はあり得る。また、誰にいくらを寄付するかについては法人の自由裁量によるのである。したがって、支出した寄付金が事業活動に関連があり、どの程度事業活動に関連性を持つかを具体的に判定するのは極めて困難であるので、無条件に支出寄付金の全額を損金に算入することはできないのである。

また、寄付金を無制限に損金として控除することを認めれば、法人の支出寄付金に対する実質的負担額は  $[1 - \text{税率}]$  相当額となるので、その寄付金に対する税率相当額だけ租税収入が減少した分を国庫が法人に代わって負担したのと同じ経済効果を生ずるのである<sup>66)</sup>。

このことは、財政収入の確保という観点から好ましくないだけでなく、納税者相互間の租税負担の公平な配分を損なうことになる。

したがって、画一的な形式基準（寄付金の損金算入限度額）によって一定の限度を超える金額の損金不算入制度が採用されているのである。

寄付金の支出先が国又は地方公共団体である場合には、その損金算入を認めたとしても特に弊害は考えられない。また、公益の増進に寄与する団体等に対する寄付金は、社会全体にとって助長されるべきことであり、それを税制が側面から支援するために損金算入を認めている。これをさらに延長すれば、公益的性格を持つ寄付金で、国庫補助金交付の対象にしてもよいようなものについても政策的に損金算入を認めてよいのではないか。

したがって、現行税法では、国又は地方公共団体に対する寄付金、指定寄付金および特定公益増進法人に対する寄付金については、利益処分による経理をした場合でも損金の額に算入することができるのである。

次に、法人が納付する租税公課は、特に別段の定め（特に損金として認めない旨の定め）がない限り、原則として損金の額に算入されることになるのである。しかし、租税公課のうち法人税等一定の租税については損金

の額に算入しないこととされている。

法人税及び住民税(地方税法の規定による道府県民税および市町村民税)等を損金の額に算入しないこととした論拠としては、次の点が考えられる。法人税等は各事業年度の所得の金額を課税標準として課税されるものであり、獲得した所得のうちから支払われる性格のものである。また、前事業年度の法人税額を翌期の損金に算入すると、法人税額控除後の課税所得金額に大きな波動を生じ、その結果、法人税額は各期においてかなりの変動を伴うことになるため、租税収入が不安定となるので適当でない<sup>67)</sup>。

利子税を除く附帯税(延滞税、利子税、過少申告加算税、無申告加算税及び重加算税)および過怠税は租税秩序違反に対する行政上の制裁(罰金的性格)として課されるので、損金の額に算入されないのである。利子税は、遅延に対する利息の性格を有するので、損金の額に算入するのである。

## 注

- 1) 民法第549条
- 2) 法人税法第37条第6項
- 3) 法人税法第37条第7項
- 4) 法人税基本通達9-4-2の2
- 5) 田中二郎『租税法』有斐閣(1968年) p.1
- 6) 法人税法第37条第2項
- 7) 法人税法施行令第73条第1項
- 8) 期末の資本等の金額とは、期末資本金額と期末資本積立金額との合計額である。
- 9) 当期の所得金額は、法人税法によると当期に支出した寄付金の金額を損金の額に算入しないところの金額を意味している(令73③)。
- 10) GENERAL EDITORS William H. Hoffman, William A. Raabe, James E. Smith and David M. Maloney; West's Federal Taxation: Corporations, Partnership, Estates, and Trusts 1999 Edition, West/South-Western College Publishing An International Thoms on Publishing Company, 1999, pp.2-15~2-17



John L. Kramer and Thomas R. Pope; Prentice Hall's Federal Taxation 1998: Corporation, Partnerships, Estates, and Trusts, Prentice-Hall, Inc. A Simon & Schuster Company, 1997, pp.3-13~3-16

- 11) GENERAL EDITORS William H. Hoffman, William A. Raabe, James E. Smith and David M. Maloney, op. cit., pp.2-15~2-17

John L. Kramer and Thomas R. Pope, op. cit., pp.3-13~3-16

- 12) 法人税法第37条第3項  
13) 法人税法第37条第3項第1号  
14) 山本守之「体系法人税法」税務経理協会（平成10年）p.671  
15) 法人税基本通達9-4-3  
16) 法人税基本通達9-4-4  
17) 法人税基本通達9-4-5  
18) 法人税基本通達9-4-6  
19) 法人税法第37条第3項第2号  
20) 法人税法第37条第3項第3号  
21) 法人税法第37条第3項ただし書  
22) 法人税基本通達9-4-6の2  
23) 法人税基本通達9-4-6の2(注)  
24) 法人税基本通達9-4-6の3  
25) 法人税基本通達9-4-6の4  
26) 法人税法第37条第1項  
27) 法人税法第37条第1項  
28) 租税特別措置法第66条の4第3項  
29) 渡辺淑夫「法人税法  $\frac{\square}{2}$  その理論と実務」中央経済社（平成10年）pp.408  
30) 租税特別措置法第66条の4第3項かっこ書  
31) 法人税法施行令第78条  
32) 山本守之 前掲書 p.666  
33) 山本守之 前掲書 p.667  
34) 法人税基本通達9-4-2の4  
35) 法人税基本通達9-4-2の3  
36) 退職年金業務を行う法人が納付する退職年金等積立金に対する法人税は、適格退職年金契約等の適用を受ける使用人すなわち退職年金の受給者に対する所得税課税が延期されたことに伴う利息的な性格を有するものであるため、損金の額に算入することが認められているものと考えられる。

なお、退職年金等積立金に対する法人税であっても、延滞税、過少申告加算税、無申告加算税及び重加算税については、申告義務違反又は納付遅延に対する制裁金的または罰則的な性格のものであるため、損金の額に算入されない。

37) 法人税のうちの利子税は、次のような理由により申告期限の延長があった場合に、その延長された期間に応じて徴収されるが、いずれも適法な課税猶予の手続を行って納付するものである。この利子税は資金を金融機関から借入れた場合に支払われる利子と同じ性格のものすなわち金融利息的なもの（金融費用）と考えられるから、損金の額に算入されるのである。

① 災害その他やむを得ない理由により決算が確定しないため、確定申告書の提出期限までに提出することができないと認められる場合

② 会計監査人の監査を受けなければならない等の理由により決算が確定しないため、確定申告書を申告期限までに提出できない常況にあると認められる場合

38) 修正申告又は更正により納付すべき還付加算金は所得の金額の計算上損金の額に算入される。したがって、還付金とともに還付加算金の交付を受けている場合に、法人が過大還付を受けたときは、修正申告又は更正の手続に際して還付加算金も同時に返納しなければならない（国税通則法35②, 19④三, 八）。

還付加算金の交付を受けたときは、金融利息的な性格をもっているものとして所得の金額の計算上は益金の額に算入される。したがって、還付加算金を返還したときは、損金の額に算入することが認められている。

39) 法人税法第38条第11項

40) 国税通則法第60条第4項, 第64条第3項, 第69条

41) 渡辺淑夫 前掲書 p.438

42) 法人税法第38条第2項第3号

43) 山本守之 前掲書 p.723

44) 相続税法第66条第4項

45) 法人税法第38条第2項第1号

46) 法人税法第7条

47) 法人税法第2条第16号, 第17号へ, 法人税法第22条第2項, 第5項

48) 法人税法第38条第2項第2号

49) 山本守之 前掲書 p.724

50) 法人税法第38条第2項第4号

51) 法人税法施行令第139条の12第1項

52) 法人税法第68条, 第79条, 租税特別措置法第68条の2

53) 法人税法第40条

54) 山本守之 前掲書 p.728

55) 法人税法第69条

56) 法人税法第41条, 法人税基本通達16-3-1

57) 法人税法第39条第1項, 第2項, 法人税法施行令第139条の12第2項

58) 法人税法第24条第1項第3号

59) 法人税法第23条第1項

- 60) 山本守之 前掲書 p.727
- 61) 法人税基本通達9-5-1,9-5-2
- 62) 山本守之 前掲書 p.724
- 63) 法人税基本通達9-5-2
- 64) 山本守之 前掲書 p.731
- 65) 田中信正「アメリカ税務会計論 —連邦・州法人税の計算体系の解明—」中央経済社（平成元年）p.41
  - 本庄 資「アメリカ法人所得税 全訂版」財経詳報社（平成4年）pp.260～261
  - 須田 徹「アメリカの税法 —連邦税・州税のすべて—」中央経済社（平成3年）pp.69～70
- 66) 武田隆二「法人税法精説」森山書店（平成10年）p.495
- 67) 武田隆二 前掲書 p.515