

Tax Controversy Newsletter

デロイトトーマツ税理士法人 税務係争解決チーム

2019年4月

パートナー 山川 博樹 (税理士)

マネジャー 梅本 淳久 (公認会計士・米国公認会計士)

税務判例の傾向と対策「公正処理基準」 ～第2回 最高裁平成6年9月16日第三小法廷決定～

1. はじめに

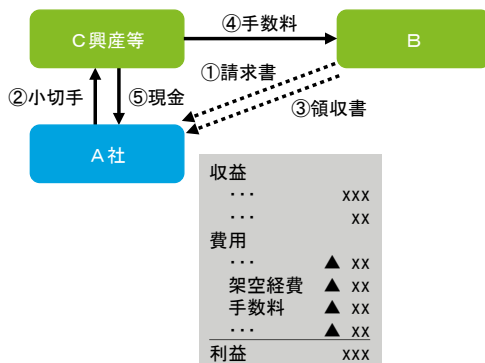
本ニュースレターでは、税務判例の傾向と対策「公正処理基準」の第2回として、所得を秘匿するために要した費用(脱税経費)の損金性を法人税法第22条第4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(以下「公正処理基準」)に照らして否定した最高裁平成6年9月16日第三小法廷決定(刑集48巻6号357頁)を取り上げる。

2. 事案の概要

事実関係の概要は、次のとおりであり、主な争点は、脱税経費を法人税の課税標準である所得の金額の計算上損金の額に算入することが許されるか否かである。

事実関係の概要

- ① 不動産売買等を目的とする株式会社A(以下「A社」)は、所得を秘匿する手段として、社外の協力者Bに依頼して、C興産等の名義で架空の土地造成工事に関する見積書及び請求書を提出させ、これらの書面を使用して2事業年度で総額約2億8,464万円の架空の造成費を計上して原価を計算し、損金の額に算入して法人税の確定申告をし、Bに手数料(以下「本件手数料」)として合計1,900万円を支払った。なお、A社は、いったん、C興産等に対し、架空造成費を小切手で支払った上、Bから架空の領収書を徴するとともに、本件手数料を差し引いた残額を現金で返戻させていた。



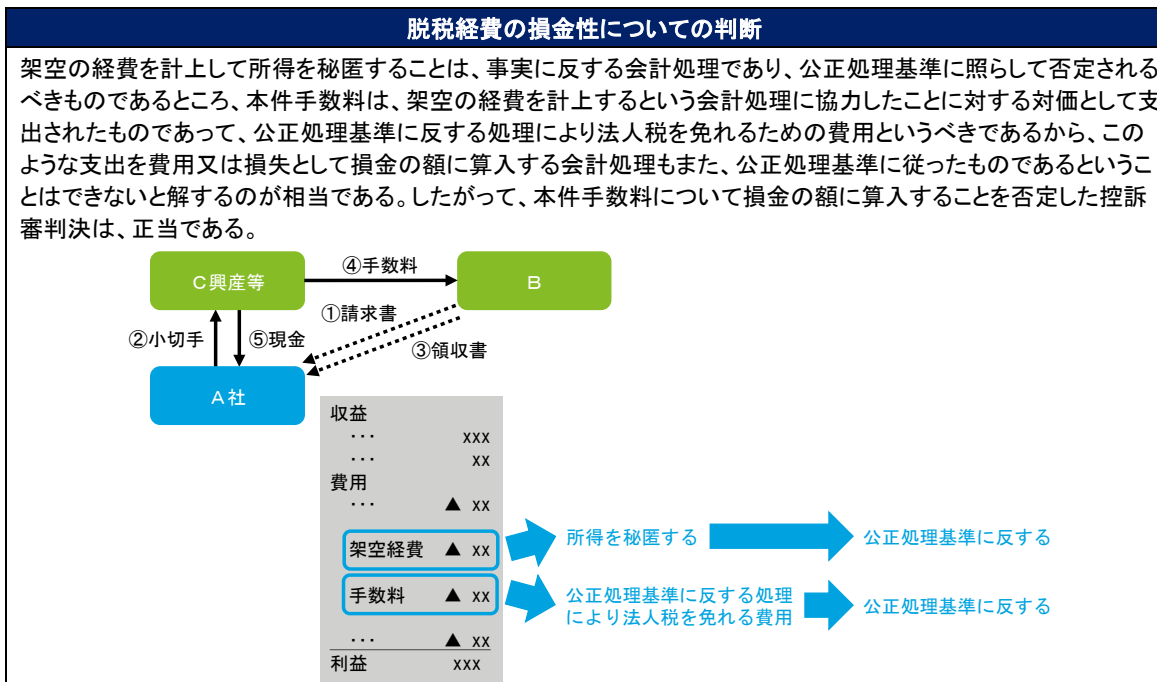
- ② A社らは、不正の行為により、法人税額を免れたとして、法人税法違反の罪に問われ、第1審で有罪判決を受けた。A社らは、同判決を不服とし、控訴したが、控訴は棄却された。
- ③ A社らは、本件手数料は、法人税法第22条第3項の「費用の額」に算入すべきものであって、その損金算入を認めなかった控訴審判決は、同条第3項の「費用」を違法に縮小解釈し、ひいては租税法律主義に反するものであるなどと主張して、最高裁判所に上告した。

3. 関係法令

法人税法は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、①売上原価等の原価の額、②販売費・一般管理費その他の費用の額、③損失の額で資本等取引以外の取引に係るものとし(法法 22③)、これらの額は、公正処理基準に従って計算されるものとしている(法法 22④)。

4. 当てはめ

本決定は、次のとおり述べて、脱税経費を損金の額を算入することは、公正処理基準に照らして許されないという判断を示している。



(注) 本決定は、「上告趣意は、憲法違反という点を含め、実質は単なる法令違反の主張であり、刑訴法 405 条の上告理由に当たらない」としつつも、「所論にかんがみ、職権により判断する」と述べて、上記の点を判断したものである。

5. 考察

脱税経費の損金性を否定する考え方としては、〈1〉公序の理論(東京地判昭和 61 年 11 月 10 日)、〈2〉「事業関連性」説(東京地判昭和 58 年 6 月 24 日)、〈3〉「(通常かつ)必要性」説(大阪地判昭和 50 年 1 月 17 日、東京地判昭和 56 年 4 月 6 日、東京地判昭和 56 年 5 月 28 日、新潟地判昭和 62 年 1 月 22 日、金子宏『租税法第 23 版』343 頁)、〈4〉公正処理基準が考えられるが、上記〈1〉ないし〈3〉については、法人税法に明文の規定がない一方、上記〈4〉については、最判平成 5 年 11 月 25 日(民集 47 卷 9 号 5278 頁)¹が、「法人税法 22 条 4 項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を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上すべきものと定めたものと解される」として、公正処理基準が法人税法の企図する公平な所得計算という要請と密接に結び付いたものであることを明確にしているところであり、これによれば、「公正処理基準に照らして、脱税経費を損金の額に算入することの許否を決することは、法解釈上、十分に可能」ということができる²。

この点、本決定は、脱税経費を損金の額に算入することは、公正処理基準に照らして許されないと判示している。「公正処理基準に反することをを行うための費用を同基準は認めるわけにはいかない³との判断であり、公正処理基準の規範について、「公正処理基準自体を否定しようとするものに対して否定的評価をするという規範も含まれる⁴と評価することが可能である。

本決定の射程が、(他の法規における)違法経費一般の損金性の問題に及ぶかについては、「本決定はあくまでも脱税経費の損金性の問題に限って判断を示したものである⁵とされている。これは、本決定が、脱税を「公正処理基準

1 Tax Controversy Newsletter 2019 年 2 月号(デロイト トーマツ 税理士 法人 ウェブサイト)

2 青柳勤「判解」最判解刑事篇平成 6 年度 140-150 頁(1996)

3 青柳・前掲 150 頁

4 青柳・前掲 150 頁

5 青柳・前掲 150-151 頁

に反すること」と、脱税経費を「公正処理基準に反することをを行うための費用」とそれぞれ位置付けた上で、公正処理基準に照らして脱税経費の損金性を否定するという論理構成を採ったことの結果であるといえよう。もっとも、このことが、他の違法経費の損金性を公正処理基準に照らして否定することを一切認めない趣旨であるとまではいえないのではないだろうか。

なお、平成 18 年度税制改正において、賄賂の損金不算入を明確にする改正(法法 55⑤)に併せて、隠ぺい偽装行為に要する費用等の損金不算入を明確化する規定(法法 55①②)の整備が行われており、脱税経費の損金性は、同規定によって直接的に否定することが可能となったが⁶、立案担当者の説明によれば、賄賂及び隠ぺい偽装行為に要する費用等以外の違法支出については、従来の判例等の実務(法法 22④等による否認)に沿って取り扱われるであろうとされている^{7,8}。

6 本決定を引用して、脱税経費等の損金性を否定した事例として、岡山地判平成 19 年 5 月 22 日(税資 257 号 10716 順号)、東京地判平成 16 年 12 月 6 日(D1-Law.com 判例体系)がある。また、広島高判平成 20 年 1 月 31 日(税資 258 号 10881 順号)は、「脱税協力金のような支出については、従来から法人税法 22 条 4 項等により損金不算入の取扱いがされてきたところ、この取扱いを明確化したのが、平成 18 年法律第 10 号によって改正された法人税法 55 条であるというべきである」として、同改正前の法人税法の下、脱税協力金の損金性を否定することは法人税法あるいは憲法 84 条に違反するなどとする納税者の主張を排斥している。

7「平成 18 年度税制改正の解説」351 頁(財務省ウェブサイト(PDF))

8 法人税法第 22 条第 4 項の創設前の事件ではあるが、最判昭和 43 年 11 月 13 日(以下「昭和 43 年最判」)は、いわゆる株主相互金融を営む会社において、株主となった者で融資を希望しないものに対して支払う金員(株主優待金)について、「商法が堅持する資本維持の原則に照らして許されない」、「そのような事業経費の支出自体が法律上禁止されているような場合には、少なくとも法人税法上の取扱いのうえでは、損金に算入することは許されない」としている。ただし、昭和 43 年最判は、「会社から株主たる地位にある者に対し株主たる地位に基づいてなされる金銭的給付は…法人税法上、その性質は配当以外のものではあり得[ない]」とも指摘しており、昭和 43 年最判を引用する最判昭和 45 年 7 月 16 日(税資 60 号 90 頁)も、この見地だけから、株主優待金の損金性を否定しているようにみえることから、昭和 43 年最判の違法支出の損金性についての先例性には疑問がある(佐藤英明「判批」水野忠恒＝中里実＝佐藤英明＝増井良啓編『租税判例百選(第 4 版)』103 頁(有斐閣、2005))。また、最判平成 5 年 11 月 25 日及び本決定以後、違法支出一般の損金性について重要な先例となるような裁判例も見当たらない。一方、脱税経費以外の違法支出の損金性に関する見解や実務上の取扱いとしては、〈1)「麻薬購入代金の支出は、違法であるが、麻薬の売上げを益金とする以上は、代金は損金とせざるを得ない」(青柳・前掲 139 頁)とする見解、〈2)いわゆる総会対策等のために支出する費用で総会屋等に対して会費等の名目で支出する金品に係るものや、建設業者等が工事の入札等に際して支出するいわゆる談合金等の費用は、交際費等の金額に含まれるとする通達の定め(措通 61 の 4(1)-15)、〈3)法人税法第 55 条について、「損金不算入となるものを制限列挙的に定めている」(品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」『税務大学校論叢 40 周年記念論文集』209 頁(税務大学校、2008))とする見解(注)などを挙げることができる。

以上のとおり、違法支出一般の損金性について論じることは、決して容易ではないといえよう。

(注) 法人税法第 55 条には、損金不算入の対象となるものに、①賄賂等(平成 18 年度税制改正)、②外国課徴金(平成 21 年度税制改正)、③景品表示法の規定による課徴金等(平成 27 年度税制改正)が順次追加されている。

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/controversy-nl

問い合わせ

デロイトトーマツ税理士法人

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内三丁目 2 番 3 号 丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800(代)

email tax.cs@tohmatu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services

デロイトトーマツグループは日本におけるデロイトトウシュトーマツリミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームであるデロイトトーマツ合同会社およびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツコンサルティング合同会社、デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザリー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイトトーマツコーポレートソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイトトーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 11,000 名の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツグループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリーサービス、リスクアドバイザリー、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約 245,000 名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイトトウシュトーマツリミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数を含みます。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイトトウシュトーマツリミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(デロイトトーマツ税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2019. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.



IS 669126 / ISO 27001