

いわゆる脱税経費の損金不算入

最高裁平成六年九月一六日第三小法廷決定

(平成元年(初)第二八号法人税法違反被告事件)

(刑集四八巻六号三五七頁、判例時報一五二八号一四

六頁、判例タイムズ八七号一七一頁)

〈事実の概要〉

本件は、不動産売買等を目的とする被告会社が、架空造成費を計上するなどの方法により所得を秘匿した上、虚偽過小の確定申告書を提出し、二事業年度で約二億円余の法人税を免れたという事案である。

架空造成費計上のためにとられた手口は、①被告会社の代表取締役が知人の協力者に依頼して、その関係会社等の名義で造成工事に関する架空の見積書及び請求書を提出させ、②これらの書類に基づき架空造成費を計上した上、③右関係会社等にいったん小切手で架空造成費に相当する金員を支払い、知人の協力者から架空の領収書を受領し、④後日、支払金額の中から協力手数料を差し引いた残額を現金で返戻させるというものであった。

このようにして被告会社は、多額の架空造成費を計上し、その謝礼として、右協力者に協力手数料の名目で、合計一九〇〇万円を支払ったが、弁護人は、この

協力手数料は、被告会社の各事業年度における損金であるから益金の額から控除されるべきであると主張し、検察官は、法人税法二二条三項所定の損金には当たらないと主張した。

第一審は、右協力手数料一九〇〇万円の損金への算入を認めることなく有罪判決を下し、被告会社を罰金六五〇〇万円に処するとともに、行為者の代表取締役を他の法人税法違反と併せて懲役一年八月に処した(東京地判昭和六二・一一・一五判タ六六一号二五八頁)。これに対して被告人側から控訴がなされたが、原審は第一審判決を支持した(東京高判昭和六三・一一・二八判タ六九四号一六八頁)。弁護人は原審の判決には、判決に影響を及ぼすべき法令の違反があるなどとして上告したが、最高裁は次のように判示して、弁護人の主張を却けた。

〈決定要旨〉

本決定は、「架空の経費を計上して所得を秘匿することは、事実に反する会計

処理であり、「法人税法二二条四項に規定する」公正処理基準に照らして否定されるべきものであるところ、「本件協力」手数料は、架空の経費を計上するという会計処理に協力したことに対する対価として支出されたものであって、公正処理基準に反する処理により法人税を免れるための費用というべきであるから、このような支出を費用又は損失として損金の額に算入する会計処理もまた、公正処理基準に従ったものであるということではできな

〈解説〉

一 法人税法は、法人の所得金額は当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額としている(二二条一項)が、その所得の計算上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、(一)当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額、(二)当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用の額、(三)当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るものと定め(二二条三項)、これらの額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとしている(二二条四項)。

ところで、本件協力手数料のように、

所得を秘匿するためのいわゆる脱税経費の取扱いについては、従来から議論があり、損金算入を認める肯定説とこれを認めるべきでないとする否定説とに分かれていた。

学説上は、いわゆる違法支出の損金性に関する議論の一環としてこの問題が論じられてきた(金子宏・租税法(初版昭和五一年)一九五頁、玉國文敏「違法所得課税をめぐる諸問題(六)」判時七六四号九頁、井光明「所得税における必要経費」租税法研究三十七頁、山田二郎「交際費課税をめぐる問題」田中二郎先生古稀記念・公法の理論下一九二七頁、中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計(二)」税務大学論叢一五巻七九頁、武田昌輔「違法支出と税法上の経費」会計ジャーナル一九八五年五月号六八頁等参照)。脱税経費の取扱いに関していえば損金算入を否定する見解の方が比較的多数であり、その理由として、業務関連性や事業遂行上の必要性に欠けること、公序に反する支出であること、法人税法の理念、目的にもとる経費であること等が挙げられた。これに対し肯定説は少数に止まっているが、否定説が理由とした点について、「脱税経費も法人税を免れることによって企業自体の処分可能利益を増大させ、翌期以降の、例えば受取利息の増大といった面で貢献する可能性が十分あり、当期収益に対応、あるいは関連しないとして損金性を否定することは難しい」と批判し(前掲・武田六八頁、あ

ある『公正処理基準』は、所得税法上の必要経費の場合と異なり、法的正義論や課税公平論等の税法的要求に左右されない中立的な基準であると解されるので、脱税打合せ費用等の違法支出金も、このような公正処理基準に照らし、企業会計上費用性があれば、別段の定めにかたしなにかぎり、損金性が認められるべきである」旨論じている（前掲・中村七九頁。なお中村・法人税の課税所得計算〔改訂版〕（平成二年）一三二頁以下参照）。そして、課税当局も、法人税法に別段の定めがない以上、このような肯定説の見解と同様、損金として控除せざるを得ないとの取扱いをしてきたようである。

一方、本件の第一審判決が言い渡されるまでの裁判例を概観すると、刑事裁判例としては、例えば、脱税工作のための登記費用等は資産の譲渡に関し通常必要とされる経費に当たらないとしたもの（大阪地判昭和五〇・一・一七税資八五号一五二頁、東京地判昭和五六・四・六税資二二四号六二五頁、東京地判昭和五六・五・二八税資一二五号七八四頁等）、役員に支払った脱税工作資金は正常な業務に関連して必要な経費とはいえないとしたもの（東京地判昭和五八・六・二四税資一四二号一五七頁）があり、民事裁判例の中には、例えば、

架空違約金計上の協力金の支出につき公序良俗違反で無効であるから損金には該当しないとした裁判例（東京地判昭和六一・一一・一〇税資一五四号四五八頁、東京高判昭和六二・四・三〇税資一五八号四九九頁）があり、総じて脱税経費の損金性を否定するものであった。

二 このような状況の中で、近時不動産取引をめぐる脱税事件において、B勤屋といわれる脱税協力者が介在し、これらの協力者に多額の手数料が支払われる例が発覚するに及び、裁判の場で脱税経費の損金性の問題が大きく取り上げられることとなった。本件はその最も代表的な事件であり、従来の裁判例や学説の動向を踏まえ、当事者間で真正面からこの問題に関する論争が繰り広げられた。

裁判所は、第一審及び原審とも、いわゆる脱税経費が損金になるか否かについては、まずそれが現行法人税法二二条三項各号所定の原価、費用又は損失に該当するか否かを検討し、そのいずれにも該当しないと判断した上、前記のような肯定説が存することにも配慮し、「本件脱税協力手数料の損金算入を認めることは刑罰をもって脱税を禁止している法人税法の自己否定であつて到底容認するところではなく、仮にこれを認めるような会計慣行があるとすれば、それは公正妥当な会計慣行とはいえない」旨の判断を示して、その損金性を否定した。

三 今回の最高裁の決定は、法人税法二二条四項の「公正処理基準」を根拠と

して、第一審及び原審の結論を支持したものであるが、従来議論のあった脱税経費の損金性について決着をつけたことは大きな意義を有する。

問題は、本決定の理由付けによっていかなる範囲の支出が損金性を否定されるかという点である。

まず、本決定は、所得税法における脱税経費の取扱いについて判断したものである。所得税法違反事件における脱税経費は、同法三七条等の規定の解釈としてその損金算入の許否が判断されることになる。

次に、本件と同様に法人税を脱税するため架空の経費を公表計上している事案においては、そのような会計処理に協力した対価と認められる脱税経費が、公正処理基準に反するものとして損金性を否定されることは明らかである。ただ、脱税経費が支出されても、例えば、正確な会計帳簿を作成しながら、仮名預金の設定等巧妙な所得秘匿工作を講じて確定申告をしない事案のように、脱税の手段としての不正な会計処理や公表計上が表に現れてこない場合もある。「公正処理基準」は企業会計の実務において慣習として発生したものを基礎とするが、法人税法に定められた基準である以上公平な課税の実現という要請から無関係のものではないはずで、法人税法がその否定につながるような会計処理を公平妥当な基準として容認することは自己矛盾であり、前記のような場合にも損金算入は否定さ

れるべきものと考へるが、この点は今回の決定では明示的に判断されていないので必ずしも明らかではない。

最後に、本決定は、脱税経費以外の違法支出、例えば事業活動が有利に運ぶための賄賂費用、宅地建物取引業法に違反する仲介手数料の支払い（高松地判昭和四八・六・二八行裁例集二四巻六・七号五一頁参照）、暴力団に対する用心棒代の支出や犯罪摘発を免れるための工作費用の支出（東京地判昭和六二・一二・二四判タ六六一号二五八頁、横浜地判平成元・六・二八訟月三五巻一―号二二五七頁参照）等にまで踏み込んで判断したものとはいえない。なぜなら、本決定はいわゆる公序違反を理由とするものではない上、脱税経費の支出は、刑法等の他の法体系の中ではなく、まさに税法の中で違法とされているものであつて、違法支出の経費性という視座で一律に議論することができない面があるからである。この点は今後の裁判例の集積を待たなければならない。

＜参考文献＞

- ① 本文掲載の文献のほか、本件に係る判決及び最高裁決定の評釈として次のものがある。
- ② 井上經敏「最近の脱税事件をめぐる諸問題（二）判例タイムズ五六二号一六頁
- ③ 板倉宏「いわゆる脱税経費の非損金性」法律のひろば四一巻八号五〇頁
- ④ 徳江義典「最近のは脱税をめぐる問題」判例タイムズ六八号二六頁
- ⑤ 黒川弘務「いわゆる脱税経費の損金不算入について」法律のひろば四八巻五号四五頁

つるたろくろ
鶴田六郎 司法研修所 教員（百）