

# 簿外で支出した政治献金の損金性

東京地裁昭和五五年三月一〇判決  
昭和五三年特(ワ)第九二〇号、同第一〇一三号  
法人税法違反被告事件、判例時報  
九六九号一三頁、判例タイムズ四一七号一五六頁

中村利雄

(税務大学校  
研究部主任教授)

〔事案の概要〕

① 被告会社C 観光株式会社は、八王子税務署（昭和五〇年八月二四日以前は渋谷税務署）管内に本店を置き、個室付浴場（いわゆるトルコ風呂）の経営などを目的とする資本金五〇〇万円の法人、② 被告会社T 観光は、横浜中税務署管内に本店を置き、前同様の経営などを目的とする資本金三〇〇万円の法人、③ 被告会社M 商事は、横浜中税務署管内に本店を置き、前同様の経営などを目的とする資本金三〇〇万円の法人、④ 被告会社N 有限会社W は、川崎南税務署（昭和五三年五月二四日以前は和歌山税務署、同五二年七月二〇日以前は横手税務署、同年四月一九日以前は川崎南税務署）管内に本店を置き、前同様の経営などを目的とする資本金一〇〇万円の法人であり、⑤ 被告人L（韓国籍）は、右各被告会社の実質経営者として右各会社の業務全般を統括しているものであるが、被告人Lは、右各被告会社の業務に關し、各被告会社の法人税を免れようと企て、入浴料収入の一部を除外して簿外預金を設定するなどの方法により所得を秘匿したうえ、別表記載の各被告会社の各事業年度における実際所得金額が同表記載のとおりであったのかかわらず、所轄税務署長に対し、各被告会社の各事業年度の所得金額及び法人税額が同表記載の申告所得金額及び申告法人税額である旨の虚偽の各法人税確定申告書を提出し、もって、不正の行為により、各被告会社の各事業年度における正規の法人税額と各申告税額との差額をそれぞれ免れたものである。

(別表)

被告会社	事業年度	申告所得	申告税額	実際所得	遁脱所得	遁脱税額	売上除外
C観光興	49.3~50.2	2,470,154 円	688,900 円	197,108,754 円	194,638,600 円	77,431,600 円	202,200,000 円
	50.3~51.2	1,467,581	410,700	216,906,121	215,538,540	85,511,700	244,601,500
	51.3~52.2	1,608,361	450,200	210,075,941	208,467,580	82,739,800	241,293,500
小計		5,546,096	1,549,800	624,090,816	618,544,720	245,683,100	688,095,000
㈲T観光	49.11~50.10	1,559,466 △	0	90,055,974	91,615,440	35,182,000	94,466,000
	50.11~51.11	308,372 △	0	66,031,888	66,340,260	25,572,400	77,801,500
	小計	1,867,838 △	0	156,087,862	157,955,700	60,754,400	172,267,500
㈲MM商事	49.7~50.6	3,875,796 △	0	67,104,404	70,980,200	26,001,600	72,250,000
	50.7~51.6	81,007 △	0	47,841,513	47,922,520	18,296,400	56,870,000
	51.7~52.6	1,180,267	330,400	28,687,667	27,507,400	10,304,400	35,546,000
小計	3,956,803 △ 1,180,267	330,400	143,633,584	146,410,120	54,602,400	164,666,000	
㈲W	49.5~50.4	217,748 △	0	58,833,723	59,051,471	22,911,100	62,852,000
	50.5~51.4	0	0	134,803,218	134,803,218	53,081,200	145,200,000
	51.5~52.4	0	0	132,509,556	132,509,556	52,163,600	150,675,500
小計	217,748 △	0	326,146,497	326,364,245	128,055,900	358,727,500	
合計		6,042,389 △ 6,726,363	1,880,200	1,249,958,759	1,249,274,785	489,095,800	1,383,756,000

〔争点〕

本件における争点は、次のとおりである。

- (1) 法人税法一五九条一項及び一六四条一項の「その他の従業者」の範囲
- ② 裏家賃の存在の有無
- (3) 認定貸付金のうち被告人に対する報酬として損金の額に算入すべき金額の有無
- (4) 簿外売上に比例した簿外交際費の有無
- (5) 簿外寄付金の損金算入限度超過額の益金加算の当否

すなわち、弁護人は、(1)につき、被告人が各被告会社の実質経営者であるからといって、法人税法一五九条一項及び一六四条一項の「その他の従業者」には当たらないので、本件は無罪である旨主張し、仮に同条項に該当するとしても逋脱所得額を争う。(2)につき、被告会社C観光(株)は、賃借営業建物の家主に対し裏家賃として毎月三〇〇万円、三事業年度合計一億八〇〇万円を支払っていたので、右金額を損金として控除すべきであり、また、(3)につき、被告人は各被告会社から報酬を受領していなかったものであるから、合計七五〇万円（C観光(株)三〇〇万円、(株)T観光一五〇万円、(株)M商事七五万円、(株)W二二五万円）を毎月損金として控除すべきである。さらに、(4)につき、逋脱所得に加算された簿外売上に按分比例して簿外交際費も増額すべきであり、右増加分を損金として控除すべきである旨主張した。

他方、検察官は、入浴料収入の除外分の逋脱所得への加算のほか、(5)につき、簿外で支出した政治献金を寄付金勘定に加算するとともに、寄付金の額のうち損金算入限度額を超過する金額を益金として計上し、右は逋脱所得を構成

する旨主張した。

〔判決要旨〕

本判決は、前記争点につき、それぞれ次のとおり判断し、弁護士及び検察官の主張を斥け（ただし、簿外で支出した政治献金については、その全額につき損金算入は許されないと判断を示したものの、これによる遁脱所得の増加に伴う訴因の変更に検察官が応じたため、訴因に拘束されて被告人の利益に「訴因調整勘定」として損金の額に算入している。）、前掲別表のとおり遁脱所得及び遁脱税額を確定し、被告人に懲役一年六月の実刑、被告会社四社に合計一億二千万円の罰金刑を言い渡した。

(1) 「その他の従業者」の範囲について、『法人税法一五九条一項及び一六四条一項の「その他の従業者」とは、法人との間に雇傭その他の契約の有無を問わず、事実上その法人の組織内にあつて、その法人の業務の運営実施に従事し、法人の統括監督に服すべき立場にあるすべての者をいい、従つて、代表取締役でない実質的な経営者、あるいは事実上の会社業務の統括者も、右「その他の従業者」に含まれるものと解するのが相当である。』と判示し、被告人は各被告会社の実質経営者として各被告会社の業務全般を統括し、本件法人税遁脱の実行行為にあつたものであるから右条項の「その他の従業者」に該することは明らかであると判断している。

(2) 被告会社C観光俣の賃借営業建物の家主であるNがC観光俣から簿外で毎月受領していた三〇〇万円について、NがC観光俣の代表取締役を辞任し経営権を放棄したことへの代償として、同会社の利益の分配を受けていたものと認定したうえ、『それは、税法上は、被告会社C観光が株主であるNに対し、その出資者たる地位に基づいて会社の資産を交付する場合であり、資本等取引として法人が行う利益の分配（法人税法二二条五項）に該る。同条項は

法人が確定した決算において利益または剰余金の処分により配当した場合に限らないから、本件は、講学上の、いわゆる「隠れたる利益処分」ということができる。』と判示し、本件支出金は、C 親光(輔)の所得計算上損金となり得ないと判断している。

(3) 「認定貸付金」の実態について、被告人が各被告会社の裏金の一部をほしのままに費消したものの事後の処理として国税局係官が各被告会社から被告人に対する貸付と想定したにすぎず、貸付金の存在は全く架空のものであって真実の貸付契約が存在したわけではなく、そこに真実存在するものは被告人において自己の必要に応じ裏金を適宜、金額も一定せずに費消した事実のみであるとしたうえ、それが役員報酬となるか役員賞与となるかの区分につき、『税法上、役員報酬(法人税法三四条二項)と役員賞与(同法三五条四項)との区別は、その給与の支給が定期的かまたは臨時的かによる「形式的基準」のほかに、予め役員の業務執行の対価として定めてあるかどうかという報酬性・対価性というべき「実質的基準」の双方を具備するか否かによって判定すべきものと解すべき』であると判示し、本件金員の費消は、定期的ではなく臨時的で、金額も一定しておらず、かつ、予め業務執行の対価として定められているものとは認められないから、費消した金額のすべてが役員報酬としないことは明らかであり、また、被告人は各被告会社の実質経営者と認められるので、当該法人の経営に従事しているものとして税法上役員とみなされ、役員に対する利益処分たる賞与となる。他面において、被告人は各被告会社の出資者であることからみれば、本件金員の費消は各被告会社が株主である被告人に対し、その出資者たる地位に基づいて会社の資産を交付したものであるとして、法人の行う利益の分配としての「隠れたる利益処分」となるものとい得る。従って、右のいずれにおいても利益処分であるので、損金たり得ないといわなければならない。と判断している。

(4) 簿外売上に比例した簿外交際費の主張については、事実認定により簿外交際接待費の存在を認めることはできないとしたうえ、存在する事実の認められない交際接待費を簿外売上が加算されたことにより、当然に按分比例して増額する根拠はないものといわなければならない。と判断している。

(5) ○○党埼玉県本部へ昭和四九年七月一五日に五〇万円、同五〇年六月一日に二五〇万円、同年七月一四日に七〇〇万円の合計一、〇〇〇万円を渡した政治献金については、裏金から捻出された金員によるものであって、公表帳簿に記載されておらず、被告人自身もこの金が各被告会社の事業遂行に直接必要な支出とは考えていなかったものと認定したうえ、法人税法三七条一項（利益処分による寄付金の損金不算入）の趣旨について、「内国法人において事業遂行に直接関係がないとして公表帳簿に記載せず簿外で支出した場合をも含むと解するのが相当である。」と判示するとともに、本件政治献金は、次の理由により損金算入は許されないと判断している。

① 当該法人において損金経理をせず簿外で支出したような場合には、自ら当該寄付金の支出についての費用性の判定を要しないとする利益を放棄したものといい得るから、それは当該法人において利益処分による支出をしたものと推認される。

② 売上除外によって得られた裏金というような行為自体法律上禁止されているような場合には、かかる裏金による簿外の政治献金につき、少なくとも法人税法上の寄付金の取扱いでは損金算入は許さないと解するのが相当であり、国は法人の社会的実在性の目的に反するような違法な結果を決して助力してはならない。

③ 本件政治献金は、損金として支出した寄付金であったとしても、むしろ、法人のみなし役員としての被告人個人において負担すべき臨時的な給与（賞与）とみることもできる。

〔評釈〕

脱税事件で被告が実刑判決を受けたのは、昭和二三年七月に国税査察制度が発足して以来、本件判決で六回目であるが、過去五回は昭和二四、二五年に集中しているため、本判決は三〇年ぶりの執行猶予なしの実刑判決ということができ、本判決を皮切りに、昭和五年及び昭和五六年に八件（東京地裁六件、横浜地裁一件、東京高裁一件）の実刑判決が下されている（ただし、東京地裁六件のうち一件は東京高裁で執行猶予に変更されている）。その意味で本判決は、「脱税が見つかったのは交通事故にあつたようなもの」といった日本的な甘い社会的評価に修正を迫る画期的な判決といえよう。しかし、その判決理由を現行法人税法の実体規定の解釈の面からみると、看過することのできない重大な問題点を含んでいる。

そこで、本稿では、現行法人税法の実体規定の解釈の面、就中、前記判決要旨(6)の簿外で支出した政治献金の損金性に限定して考察することとする。

(注) 前記判決要旨(8)で、予め役員の業務執行の対価としての定めがあるかどうかを役員報酬と役員賞与との区別の基準としている点についても、法人税法三四条二項、三五条四項（役員報酬、役員賞与の意義）及び同法施行令六九条（過大報酬の判定基準）との関係で幾多の問題点を含んでいる。

(一) 政治献金の支出状況等

検察官は、被告会社が簿外で支出した〇〇党埼玉県本部に対する政治献金について、これを寄付金勘定に計上して損金の額に算入するとともに、他の一般の寄付金と合せた損金算入限度額を超える額を益金の額に加算し、逋脱所得を構成すると主張した。この関係の数字を判決文及びこれに添付の修正損益計算書から抜粋して一覽表として示せ



ば、次のとおりである。

なお、支出した政治献金の各被告会社への配分は、各社の売上割合すなわち、C観光四〇%、T観光二〇%、M商事一〇%、W三〇%により按分して行っている。ただし、昭和四九年七月一五日支出分の五〇万円については按分の対象から除かれているようであるが、その理由及びこれを如何に処理したかは、判決文からは不明である。

政治献金の 支出状況	被告会社名	事業年度	政治献金 (新因調整勘定)	一般の寄付金	限度超過額
年月日 49. 7. 15	C 観光 株式会社	期	円	円	円
		50.2	—	1,803,000	—
50. 6. 1	T 観光 株式会社	51.2	3,800,000	—	1,034,923
		50.10	1,900,000	—	746,801
50. 7. 14	M 商事 株式会社	50.6	250,000	196,000	—
		51.6	700,000	—	89,482
計	W 株式会社	51.4	2,850,000	—	1,128,085
			9,500,000	1,999,000	2,999,291

この簿外で支出した政治献金につき本判决は、前記判決要旨(5)のとおり、法人税法三七条一項の利益処分による寄

付金に含まれるとする、いわゆる利益処分説（利益処分によるものは、公然たると隠れたるとを問わず、法人税法二二条五項の「利益又は剰余金の分配」に該当し、資本等取引として損金不算入となるとする説）の考え方に基づく判断を示すとともに、公序に反する結果を生ずるような支出の控除（損金算入）は認めないとするアメリカ法にいう「公序の理論」を適用して、その損金性を否定している。

そこで、以下、これが現行法人税法の解釈として妥当であるかどうかについて、検討する。

## (二) 利益処分説の当否

法人税法三七条一項は、「内国法人が、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（中略）をしたときは、その経理をした金額は、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。」と規定している。その趣旨は、寄付金は、民法上の「贈与」<sup>(註1)</sup>の一形態であり、従ってその性格上、法人の自由意思により相手方及び支出金額が決定されがちなものであるから、費用としての性格を有する場合と利益の配分としての性格を有する場合とが考えられるので、その損金性の判断を法人の認識に係らしめ、法人がこれを損金性がないものと認識して確定した決算において利益処分による経理をしたときは、法人の認識に従って課税所得を計算するのが妥当と考えられるからである。すなわち、法人が支出した寄付金につき確定した決算において損金性がないとの意思表示をしたときは、損金性は与えられず、従って、申出調整による損金算入（申告段階における意思の変更）は認められないのである。この点につき本判決は、「一般に法人が利益処分以外の方法により支出する寄付金の中には、法人の業務遂行上明らかに必要な寄付金と必要であることが明らかでない寄付金とがあり、後者は、多分に利益処分とすべき寄付金を含むと考えられるが、

しかしながら費用性を有するか否かの判定が困難であることに鑑み、法は、先ず費用性の有無の判断を当該法人に委ね、確定した決算において利益処分による経理をしたときは、費用性がないものと認めて支出したのであるから所得金額の計算上損金に算入しない」としている。このうち傍線部分は、昭和三八年一月の税制調査会の「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」からの引用であるが、この部分は同答申では、利益処分以外の方法により支出する寄付金のうち法人の業務遂行上明らかに必要な寄付金（現行法三七条五項かつこ書の費用がこれに相当する。）を除いたものにつき形式基準による損金算入限度額を設けている趣旨を述べたものであって、これを引用して法人税法三七条一項の規定の趣旨と結びつけるのは、恰も木に竹を接ぐ類いで妥当ではない。すなわち、右説示を素直に読むと、法人が利益処分以外の方法により支出する寄付金を……確定した決算において利益処分による経理をしたときは……」となり、相互に矛盾を来すからである。

次に、本判決は、法人税法三七条一項の規定の趣旨について、「内国法人において事業遂行に直接関係がないとして公表帳簿に記載せず簿外で支出した場合をも含むものと解するのが相当である。」とする判示の理論づけとして、前記説示に続けて、「その反対に、当該法人において損金に計上すれば、費用性を有するか否かを問わず一定の形式基準を設けて損金算入できる限度を定めたものと一般に解されていることに鑑みれば、当該法人において損金経理をせず簿外で支出したような場合には、自ら当該寄付金の支出についての費用性の判定を要しない、とする利益を放棄したものといえるから、それは当該法人において利益処分による支出をしたものと推認されるので、従って、同金額は所得の金額の計算上、損金の額に算入しないことができる。」からであると述べている。

まず、法人税法三七条一項の利益処分による経理をした寄付金には、簿外で支出したものを含むとの判示は、同条

項の解釈を誤ったもので賛成できない。同条項の趣旨については前述したとおりであるが、同条項が「確定した決算において」利益処分による経理をしたときは、と明定しているのは、「公然たる利益処分」すなわち公表帳簿における利益処分によるものに限定する趣旨であり、簿外で支出した「隠れたる利益処分」によるものをも含む趣旨ではない。同条項が「損金経理<sup>(注2)</sup>」という用語を用いないで、「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」という逆の表現を用いているのは、仮装経理又は簿外支出されたもの（隠れたる利益処分によるもの）については、損金算入を認める<sup>(注3)</sup>。趣旨である。

次に、法人が「損金経理をせずに簿外で支出したような場合には、自ら当該寄付金の支出についての費用性の判定を要しないとすする利益を放棄したものとい得るから、それは当該法人において利益処分による支出をしたものと推認される」との点についても賛成できない。なぜならば、法人税法三七条一項の利益処分による経理をした寄付金には、簿外で支出したものは含まれないことは前述のとおりであり、かつ、同条二項で、限度超過額の損金不算入の対象となる寄付金は、「前項の規定の適用を受けた寄付金の額を除く。」と定められているから、簿外で支出した寄付金は限度超過額の損金不算入の対象となる寄付金に含まれることとなり、しかも、同条項は損金経理をした寄付金に限定されていないからである。同条項が損金経理をした寄付金のみを対象として損金算入限度額を規定しているならば、簿外で支出した寄付金は費用性の判定に関する利益を放棄したものとい得ようが、同条項は損金経理を要件としていないから、そのように言うことはできない。

要するに、本判決は、法人税法二二条五項の資本等取引とされる「法人が行う利益の分配」を旧法当時の「総損金」の解釈と同様に、利益の配当に限定されず、認定賞与や寄付金等利益処分によるものすべてを含むものと解

(注<sup>4</sup>)し、また、事業遂行に直接関係のない寄付金は利益処分として同法三七条一項に含まれ、同条二項の限度計算の対象ともならない。(注<sup>5</sup>)と解する立場に立つものと考えられるが、現行法の解釈としては賛成できない。すなわち、前者の「利益の分配」の範囲については、見解が分れているものの、立法の経緯及び当該規定と関連する別段の定めとの関係からして、現行法の解釈としては、利益の配当に限定されると解さざるを得ないことは別稿で述べた(注<sup>6</sup>)とおりであり、また、後者の寄付金の範囲については、法人税法三七条五項かつこ書で法人の業務に明らかに関係する資産の贈与又は経済的利益の無償の供与を寄付金から除いていること及び同条三項で事業と関連性のない公益的な慈善事業等に対する寄付金を指定寄付金と規定していることからすると、税法上の寄付金は事業との関連性の有無を問わないと解され、従って、同条二項の損金算入限度額の対象となる寄金付は、事業遂行に直接関連のあるものだけに限定されるということとはできない。

このように、税法上の寄付金は、法人の事業の遂行上その業務に明らかな関係を有しないものであるから、商法二五四条の二の取締役の忠実義務との関連上利益処分により支出すべき性格を有することも事実であるが、右に述べたように、法人税法二二条五項の「利益の分配」は利益の配当に限定されると解されることが及び同法三七条一項の利益処分による寄付金は公表帳簿における利益処分によるものだけに限定されると解されることが、簿外で支出した寄付金は現行法人税法の解釈としては損金性を有するものといわざるを得ない(損金算入限度額を超過する部分については、別段の定めにより損金性が否定されることはいうまでもない)。

(注<sup>1</sup>) 民法五四九条は、「贈与ハ当事者ノ一方カ自己ノ財産ヲ無償ニテ相手方ニ与フル意思ヲ表示シ相手方カ受諾ヲ為スニ因リテ其効力ヲ生ス」と定めている。

(注2) 「損金経理」とは、法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう(法二条二六号)。

(注3) 中村利雄「隠れたる利益処分と資本等取引」税経通信三五卷九号八〇頁

(注4) 松沢智「租税実体法」一三六頁

(注5) 同右二七一・一三四頁

(注6) 中村利雄前掲論文

(注7) 昭和四〇年全文改正前の法人税法及び同法施行規則には、寄付金の意義に関する規定は存在せず、従って、税制調査会はその整備につき次のとおり提言を行っている。

「……寄付金の範囲を明確化する意味において、税法上の寄付金が通常の寄付金のほか、一般に無償の支出を含む旨法令上明らかにすることとする。

この場合、業務に全く関係のない贈与は、税法上の寄付金から除き、限度計算を行うことなく損金不算入とすることが好ましいが、法令においてこれを規定すること及び執行上これを区分することが困難であることにかんがみ、無償の支出のうち業務に明らかに関係あるものとそれ以外のものに区分し、後者を税法上の寄付金として取り扱うこととする。」(昭和三八年一月二月「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」三七頁)

現行法人税法三七条五項、六項は、この提言を受けて規定されたものである。

### (三) 公序の理論を適用することの当否

公序の理論(Public policy)とは、アメリカにおいて違法支出金の損金不算入(経費控除の否定)の論拠として判例の集積を経て打ち樹てられた法原理であり、公序に反する結果を生ずるような支出の控除は認められないとするものである。

本判決は、この公序の理論を援用して前記判決要旨(5)の②のように判示しているが、<sup>(注1)</sup>アメリカとは所得計算の構造

及び規定の仕方の異なるわが国の法人税法の解釈としては賛成できない。

すなわち、アメリカ税法では、課税所得は総所得から控除項目を控除して計算されるが、総所得及び控除項目はそれぞれ該当分と非該当分に分けて詳細に規定されており、従って、法人所得税の申告書は、該当分の総所得と該当分の控除項目を記載して作成される。つまり、財務諸表と税務申告が機能的に分離されており、両者は別個の計算方式で作成される。これに対し、我が国の法人税法は、課税所得の計算に關し必要な事項のすべてを完結的、網羅的に規定することはせずに、むしろ、その相当部分に白地となっており、この白地部分は適正な企業会計に依存することとされているのである。

このように課税所得の計算を大幅に企業会計に依存する所得計算の構造を採用しているわが国の法人税法においては、寄付金(注2)のほか例えば談合金、賄賂等の違法な支出金であっても、企業会計上は費用性を有するから、別段の定めのない限り、その損金性を公序の理論により否定することはできないといわざるを得ないこととなる。

そこで、公序の理論と同じ考え方によっているとみられる罰金・科料等の損金不算入の別段の定め(法三八②五)についてみると、この規定が例示的列挙と解されない限り、公序の理論を適用して解釈する余地はないこととなるが、仮にこれを例示的列挙とすると、同項六号(国民生活安定緊急措置法による課徴金及び延滞金)を昭和四八年に、同項七号(独占禁止法による課徴金及び延滞金)を昭和五二年に、それぞれ追加していることと矛盾することとなる。従って、同条項は限定列挙と解さざるを得ず、その結果、違法支出金については違法所得と同様、別段の定めはないこととなるから、企業会計に依存することとなり(法二二④)、損金算入が認められると解さざるを得ないこととなる。(注3)従って、法人税法三八条二項の罰料金等の損金不算入の規定の趣旨の説明として公序の理論を援用するの

はよいが、だからといって別段の定めのない違法支出金の損金性の否認の論拠とすることはできないといわなければならぬ。もし、公序に反する費用の損金算入を認めると、不正を助長することになり好ましくないというのであれば、須らく別段の定めを設けるべきである。<sup>(注4)</sup>

なお、法人税法と規定の仕方及び所得計算の構造の異なる所得税法上の「必要経費」の解釈としてならば、公序に反する費用は、「総収入金額を得るために直接に要した費用」及び「所得を生ずべき業務について生じた費用」(税法三七①)に該当しないものとしてその必要経費性を否定する余地も残されているものと思われるが、法人税法上は右に述べたとおり、公序の理論を適用して解釈する余地はないと考える。

このように、現行法人税法の解釈としては、簿外で支出した寄付金は損金性を有するものといわざるを得ない。

なお本判決は、本件政治献金につき、利益処分説及び公序の理論により損金不算入となるといいながら、他面、みなし役員としての被告人個人の負担すべき臨時的な給与(賞与)とみることもできるとし、いずれにしても損金算入は許されないこととなるとして、双股を掛けたような判断をしているが、判決の認定した事実だけでは、果して役員個人の負担すべき寄付金と断定できるかどうかについては甚だ疑問であるといわざるを得ない。

(注1) 同旨の判決には、最高裁大法廷昭和四三・一一・一三判決(民集二二卷二二四九頁)があり、「経済的、実質的には事業経費であるとしても、……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、……損金に算入することは許されないものといわなければならない。」と判示している。ただし、この事案は、課税所得の計算規定が整備される前の旧法(総損金に関する定義の規定はなく、専ら解釈に委ねられていた。)当時のものであること及び「事業経費の支出自体が法律上禁止されている場合でも、税法上これを損金と認め得る場合があり得る。」とする松田二郎裁判官並びに「現行法上、かかる経費をもって損金に算入しない旨の特別規定はないのであるから、……解釈により多数意見のごとき結論を



導き出すことも許されない。」とする奥野健「裁判官の反対意見があることに留意。

(注2) 「寄付金」という用語は、原価計算基準で非原価項目の一つとして例示されているのを除き、企業会計原則、財務諸表規則等には見当らない。しかし、原価計算基準五の(一)の2が寄付金を非原価項目のうち「経営目的に関連しない価値の減少」に例示し、「その他利益剰余金に課する項目」に掲げなかったこと及び特定業種ではあるが建設業の損益計算書(建設業法施行規則一〇条別記一六号様式)及び海運業の損益計算書(海運企業財務諸表準則別表一号)で寄付金を一般管理費の項目に掲げていることからすれば、寄付金は企業会計上費用性を有するものとされていると考えられる。

(注3) 金子宏教授は、次のとおり述べている(「租税法」二二七頁)。

「わが国では、損金に算入できない制裁や負担を限定列举する方式をとっているから、たとえその控除が政策目的を滅殺するものであっても、その列举からもれている場合は、控除が認められると解さざるを得ない。」

また、武田隆二教授は、不法な原因による所得については、別段の定めはないから課税所得に含まれるとしながら、不法原因給付については、別段の定めはないが、「罰金・科料等の損金不算入の原理は社会的考慮(社会的に好ましくない行為)について税務上ペナルティを課するという考え方)に基づくものであるから、それと同一の原理の上に立って、賭博、収賄等の支出は損金性を否定されるものとみなければならぬ。」と述べ、「(「税務会計の基礎(五)」) 会計一四巻二九〇頁)、公序の理論を援用している。

(注4) 武田昌輔教授は、次のとおり述べている(「税経通信三三巻一四号「税務主要判例紹介特集号」一六九頁)。

「立法論的には、かかる公序に反する費用は、損金不算入とする規定を設けて明らかにすべきであると考える。」

また、小松芳明教授も、次のとおり述べている(「費用の損金算入規制」税務弘報二八巻一四四頁)。

「わが国の法人税法のもとで損金算入を規制される費用項目はきわめて限られているようである。私は、不法ないし違法なものもとよりのこと、不当な支出によって生ずる税負担配分のアンバランスは、これを放置してはならないのであるから、その是正のために必要とするならば、明文の規定をもって費用としての損金算入を規制すべきであると考える。」

#### (四) 結語

以上検討したように、簿外で支出した政治献金について、それは自らその費用性の判定を要しないとす利益を放棄したものであるから利益処分による支出をしたものとして、法人税法三七条一項の利益処分による寄付金に含まれると解するのは、現行法人税法の解釈を誤ったものといわざるを得ない。これは多分に旧法当時の総損金の解釈と同一感覚で隠れたる利益処分イコール資本等取引（損金不算入）とする考え方に基づくものと思われるが、現行法上は隠れたる利益処分イコール資本等取引となるのは、それが利益の配当等と認定できる場合に限定されること及び同項は「確定した決算において」と明定していることから、簿外で支出した寄付金は損金性を有するといわざるを得ない。

なお、本判決のように、簿外で支出した寄付金が法人税法三七条一項の利益処分による寄付金に含まれるとすると、課税所得の計算上損金不算入となるはずであるのに、前掲表の「一般の寄付金」欄の金額を遁脱所得の計算上損金の額に算入しているのは理解できない。これは、おそらく、当該年度は「限度超過額」がないことからすると、支出した寄付金が損金算入限度額以内であるためであると考えられるが、たとえ限度以内の寄付金であっても、簿外で支出した寄付金は法人税法三七条一項の寄付金に含まれるとする本判決に従えば、全額損金不算入とすべきである（政治献金に限定する理由はない）。この点、本判決は、(注1)判示と処理が矛盾している。

また、簿外で支出した政治献金について、アメリカ法にいう「公序の理論」を援用して、その損金性を否定することも、わが国においては、旧法人税法当時の「総損金」の解釈としてならばまだしも、課税所得の計算規定が整備され、損金の額に算入すべき金額の範囲及び資本等取引の意義が明定された現行法人税法のもとにおける解釈論としては妥当ではない。

このように、簿外で支出した政治献金（寄付金）は、現行法人税法の解釈としては、損金性を有するものといわざるを得ず、従って、検察官が遁脱所得を増加させるための訴因の変更に応じなかったのは相当である。

本判決は、右のように検察官が訴因の変更に応じなかったため、簿外で支出した政治献金を「訴因調整勘定」として損金の額に算入している。しかし、仮に、訴因の変更に応じていたとすれば、前述の(2)及び(3)の点は、いずれも現行法人税法のもとにおいては、解釈論の範囲を超えており、租税法主義に違反し、従って、それは租税遁脱犯の構成要件に該当しないものを遁脱所得（遁脱税額）に取り込むこととなり、罪刑法定主義違反の問題が生じたであろう。

(注1) 検察官の主張によれば、簿外で支出した寄付金は、まず寄付金勘定に計上して損金に算入したうえで、損金算入限度超過額を損金不算入として所得に加算するというのであるから、損金算入限度超過額が生じない場合は、簿外寄付金の損金算入が行なわれるにすぎない。ところが、本判決によれば、簿外寄付金は、法人税法三七条一項の利益処分による寄付金に含まれるというのであるから、簿外寄付金の損金算入とこれと同額の利益処分寄付金の損金不算入が生じ、差引課税所得への影響は零となり、従って、検察官主張額より簿外寄付金相当額だけ課税所得が増加することとなる。ところが、これについて検察官が訴因の変更に応じなかったのであるから、その損金算入は簿外支出の政治献金と同様、「訴因調整勘定」で行なわなければならぬはずであるにも拘らず、検察官主張による処理に乗って「寄付金」勘定で行っているのは矛盾している。

(注2) 山田二郎判事は、前記最高裁昭和四三年一月一三日判決について、「この判決の考え方は、アメリカ法にいうパブリック・ポリシーの理論（公序の理論）をわが国にはじめて導入したものではないかと注目している。」とし、「私は、わが国にも税法解釈のうえにパブリック・ポリシーの理論が導入されるべきではないかと考えている。税法上に実定規定がなくても、他の実定規定で禁止している支出はこれを損金として認めるべきではなく、損金算入を許すことは実定制度を乱してしまうことになるといえる。これはなにも租税法主義に違反するものではないと考える。」と述べている（「違法な経費の支出とその損金性」金融・商事判例五四一―二頁）が、前述したとおり、現行法人税法の解釈論としては賛成できない。