

法人税の課税所得計算と企業会計（Ⅱ）

——費用又は損失の損金性——

中 村 利 雄

（税務大学校
研究部主任教授）

目 次

はじめに	五頁
一、損金の額に算入すべき損費の額	七
(一) 損金概念と費用概念	七
(1) 損金の概念	七
(2) 費用・損失の概念	一三
(3) 費用の個別対応と期間対応	一四
(二) 債務確定基準	一八
(1) 債務確定基準の意義及び内容	一八
(2) 債務確定基準の趣旨	二〇
(3) 債務確定の判定	二一
(4) 債務確定基準と負債性引当金との関係	二三
(5) 売上原価等と債務確定との関係	二六
(6) 債務確定基準の例外	二八
(三) 資本等取引	三一
(1) 資本等取引の意義	三一

(2) 利益又は剰余金の分配の意義及び範囲	三三
(3) 利益処分説批判	三七
二、損金性の判断基準としての「通常かつ必要性」及び「事業関連性」について	四一
(一) 問題の所在	四一
(二) アメリカ税法における事業経費控除の規定	四三
(三) 「通常かつ必要性」論の当否	四五
(四) 「事業関連性」論の当否	五〇
(五) まとめ	五五
三、隠れたる利益処分と資本等取引との関係	五八
(一) 問題の所在	五八
(二) 隠れたる利益処分の意義及びその例示	六〇
(三) 隠れたる利益処分と同族会社の行為計算の否認規定	六二
(四) 隠れたる利益処分イコール資本等取引か	六九
四、違法支出金の損金性について	七三
(一) 問題の所在	七三
(二) 違法支出金の損金性	七五
(三) 公序の理論の当否	八二

(四) まとめ

むすび

はじめに

法人税の課税標準の一つである各事業年度の所得の金額（以下「課税所得」という。）は、商法や公正妥当な企業会計の慣行により計算され株主総会の承認等を経て「確定した決算」（法人税法七四条一項）における当期純利益又は当期純損失（以下「企業利益」という。）を基礎とし、これに法人税に関する法令の「別段の定め」による一定の調整を加えて誘導的に算出することになっている。

法人税法は、所得税法等と異なり、課税所得の計算原理ないし計算方法を税法だけで完結的、網羅的に規定することとせず、むしろ、その相当部分は適正な企業会計の慣行に委ねている。そして、法人税法関係法令に規定のない、いわゆる白地部分は、法人の經理が適正な企業会計の慣行に従っておれば、そのまま課税所得の計算に受け入れられることとなるのである。

これを法人税法の規定について見ると、まず、課税所得は、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され（法人税法二二条一項）、次いで、この益金の額には別段の定めがあるものを除き当該事業年度の資本等取引以外の取引（いわゆる損益取引）による収益の額を、損金の額には別段の定めがあるものを除き当該事業年度の収益に対応する原価、期間費用及び損益取引による損失の額を算入することとし（同二項、三項）、そして、この収益の額及び損費の額は、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」という。）に従って計算するものとされている（同四項）。すなわち、別段の定めがあるものを除き、課税所得計算上の益金の

額には損益取引による収益の額を、損金の額には損益取引による損費の額を算入することとされているので、益金の額及び損金の額の中味は、原則として企業会計によって確定した収益の額及び損費の額によることとなるのである。

このように、課税所得は、公正処理基準に従って計算された企業会計上の収益の額及び損費の額ないしその差額である企業利益を基礎として、これに税法特有の規定（別段の定め）による所定の調整を施して計算されるものであるから、課税所得の概念も企業利益から誘導されたものであるということができよう。

ところで、法人が支出した費用又は損失が課税所得の計算上損金の額に算入されるかどうかの判断基準として、一般に、「通常かつ必要性」及び「事業関連性」が挙げられることが多いが、これが右のような課税所得の計算構造を採用する現行法人税法の解釈として妥当であるかどうか甚だ疑問である。また、租税回避行為に関連して使用される法人税法固有の法的概念である「隠れたる利益処分」について、隠れたる利益処分イコール資本等取引的な用法で、「隠れたる利益処分によるものはすべて損金不算入とされている。」といった論説が多く見受けられるが、これが現行法人税法上資本等取引とされる「利益又は剰余金の分配」の解釈として妥当であるかどうかも疑問である。さらに、違法ないし不法所得が課税所得を構成することについては学説・判例ともほぼ一致しているのに対し、違法ないし不法支出金の損金性については、学説・判例とも必ずしも統一されておらず、その損金性を否定する論説には、アメリカ法にいう「公序の理論」を援用しているものが多いが、これも前述のような課税所得の計算構造を採用する現行法人税法の解釈として妥当であるかどうか疑問である。

そこで、本稿では、まず、法人税法上の損金概念と企業会計上の費用概念、債務確定基準及び資本等取引として損金不算入とされる「利益又は剰余金の分配」の範囲について概観したうえ、右の諸点を中心として費用又は損失の損

金性について考察することとする。

なお、前稿では、企業利益と課税所得との関係をその積極的な構成要素である収益の額と益金の額との関係の面から考察したのに対し、本稿では、これを消極的な構成要素である費用及び損失と損金の額との関係の面から考察しようとするものである。

(注1) 「損費」とは、一定期間に消費され又は消滅した価値量のうち、収益獲得のための諸活動に関連し、直接的あるいは間接的にその期の収益と因果関係のあるもの(費用)と収益獲得のための諸活動になんら役立たず、収益と因果関係のないもの(損失)との総称である。(編集代表番場嘉一郎「新版会計学大辞典」六三八頁参照)

(注2) 「法人の課税所得計算と企業会計——無償譲渡等と法人税法二二条二項——」税務大学校論叢一一号一六九頁以下

一 損金の額に算入すべき損費の額

(一) 損金概念と費用概念

(1) 損金の概念

すでに前稿で述べたように、法人税法には課税所得の意義についての定義的規定はなく、単に、「益金の額」及び「損金の額」というそれぞれ一個の集合ないし包括概念により、課税所得は、「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する。」とし(法人税法二二条一項)、その計算方法を規定しているにすぎない。そして、課税所得の計算規定としては、当該事業年度の益金の額及び損金の額に算入すべき収益の額及び損費の範囲

を定めた「基本規定」（同条二項、三項）とこれに対する特則を定めた「別段の定め」（同法二三条～六四条）とがあり、さらに、これらの「補充規定」として「公正処理基準」の定め（同法二二条四項）がある。

ところで、損金の額の範囲に関する基本規定によると、課税所得の計算上、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、次に掲げる額とする、と定められ（同法二二条三項）、そして、その補充規定によると、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する、と定められている（同条四項）。

① 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

② 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額

③ 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

まず、①の売上原価等であるが、「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価……」という表現によって収益（売上高、完成工事高等）に対応する売上原価等を損金の額に算入することとし、収益費用対応の原則を明らかにするとともに、「その他これらに準ずる原価の額」という表現によって「資産の譲渡……に係る収益の額」（同条二項）に対応する譲渡原価及び加工品原価等も含めることとしているのである。

この売上原価等は、個別的（客体的）に収益に対応する費用（収益対応費用）であるが、税法上は、売上原価の算定方式については、売上原価算定の一要素である期末たな卸資産の評価を^{（注1）}除き、他は公正処理基準に委ねることとし、別段の方式は定めていない。すなわち、売上原価の算定の基礎となる期末たな卸資産の価額は、法人が選定した

評価の方法により評価した金額とされ（同法二九条一項）、また、製品原価は、適正な原価計算の基準に従って計算すべきものとし、その計算した原価の額を税法上の取得価額とするものとしている（法人税法施行令三二条二項）ほかは、企業会計に委ねることとしているのである。

また、この売上原価等は、益金の額に算入すべき収益の額と同様、グロスの概念であることに注意する必要がある。特に、固定資産の譲渡の場合には、企業会計においては当期業績主義の立場から譲渡対価と譲渡原価との差額を「固定資産売却益」又は「固定資産売却損」として純額で表示することとしているが、税法においては譲渡対価そのものを収益として益金の額に算入し、譲渡原価は収益対応費用として損金の額に算入することとし、収益及び損費は^{（注2）}いずれも総額で把握することとしているのである。

次に、②の販売費、一般管理費等であるが、同号は「前号に掲げるもののほか」と規定しているから、一号の「当該事業年度の収益に係る」を受け、当期の収益に対応する費用ということになるが、その対応関係は、一号の売上原価等が個別的に収益と対応させられる費用であるのに対し、二号の費用は個別的に収益と対応させることが困難な、いわゆる期間対応費用を意味するものと解される。「その他の費用」とは、いわゆる営業外費用（支払利息及び割引料、社債利息、売上割引等）を指す。

企業会計においては、一般に、費用の額は、発生により認識し、収益対応及び期間帰属により期間帰属が決定される。従ってその発生が認識されれば、例えば、減価償却費及び各種引当金のように支出を伴わないものであっても当期の費用として計上されることとなる。ところが、税務においては、これらの費目が費用として当期の損金の額に算入されるかどうかの判定は、償却費を除き、債務の確定という法的基準により行うこととしている。つまり、償却費

を除き債務が確定していない費目は当期の費用として損金の額に算入することは認めないということである。すなわち、法人税法第二十二條第三項第二号かこ書の規定は、法人が債務の確定しない費用を見積り引当金等として計上した場合には、その見越費用は課税所得の計算上、原則として損金の額に算入しないことを明らかにしたものであって、税法が別段の定めによって認めた引当金（又は準備金）項目を除き見越費用の損金算入は一切認めず、債務の確定した費用のみを損金の額と認める趣旨である。この債務確定基準については後述する。

減価償却資産及び繰延資産の償却費については、いわゆる内部取引であって、債務の確定という問題は生ぜず、原価配分の原則によって当期の費用の計算又は損金算入額の決定が行われるので、債務確定基準の適用外とされたものである。

なお、減価償却費は、原則として当期の費用となるが、製造原価に算入されるものは製品の取得価額となり、製品が販売された場合に前記①の売上原価として損金の額に算入されることとなる。従って、②の費用の意味は、当期の期間費用とされるものに限定された費用と解すべきである。

最後に、③の損失であるが、これは資本等取引に係る損失（例えば、減資差損、合併差損、自己株式の消却損等）以外の一切の損失を意味する。例えば、火災、震災、風水害等の災害による損失及び盗難、争議等の偶発的原因による損失等がこれに該当する。その他異常な仕損及び減損、特別な陳腐化による損失等もこれに含まれることとなる。

固定資産、投資有価証券の譲渡損失等は、前述のとおり、その譲渡対価が収益として益金の額に算入され、その帳簿価額等が譲渡原価として損金の額に算入されることとなっているから、その差額としての「譲渡損失」は、ここにいう損失には含まれない。また、固定資産の圧縮損、又は圧縮記帳引当金繰入損は、本来、費用又は損失でないものを

税務特有の必要性から「別段の定め」により損金算入を認めたものであって、法人税法第二十二条第三項の例外をなすものであり、ここには損失には該当しない。

なお、この③に該当する偶発的原因による損失については、企業会計上は、それが具体的に発生した期に計上するのが通例であり、債務の確定するような損失の例は比較的少ないので、税務上も、その帰属年度については、単に、「当該事業年度の損失の額」と表現するのみで、債務の確定したものに限るという定めは特に設けられていない。^(注3)

以上、考察したところから明らかなように、法人税法は、益金の場合と同様、損金の概念を積極的に定義することはずに、企業会計上の費用・損失の概念を基礎とし、これに必要最小限の税法独自の規制を加えたうえ、「損金の額に算入すべき金額」を例示的に列挙することにより損金の法的概念を形成するという手法をとっている。つまり、「損金の額」という用語は税法固有の概念であるが、損金の意義については定義せずに、企業会計上の「費用・損失の額」を前提として、これから誘導することとしているのである。従って、課税所得計算上の損金の額の中味は、税法独自の規制があるものを除き、企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算された費用・損失の額によることとなるのである。

なお、企業会計における損益計算では、利害関係者に対し必要な会計事実を明瞭に表示するため、営業損益計算、経常損益計算及び純損益計算の三つの区分を設け、段階的に損益を計算することとされている。^(注4)すなわち、まず、営業損益計算の区分では、売上原価を売上高と対応させて売上総利益を計算し、これから販売費及び一般管理費を控除して、営業利益を表示する。次に、経常損益計算の区分では、営業損益計算の結果を受けて、営業利益に営業外収益を加え、これから営業外費用を控除して経常利益を計算する（この段階までが、いわゆる当期業績主義による損益計

損 益 計 算 書

I	売	上	高		× × ×		
II	売	上	原 価		<u>× × ×</u>		
		売 上	総 利 益		× × ×		
III	販売費及び一般管理費						
				× × ×			
				<u>× × ×</u>	<u>× × ×</u>		
	営 業	利 益			× × ×		
IV	営 業	外 収 益					
	受 取	利 息 等	× × ×		× × ×		
V	営 業	外 費 用					
	支 払	利 息 等	<u>× × ×</u>		<u>× × ×</u>		
	経 常	利 益			× × ×		
VI	特 別	利 益					
	前 期 損 益 修 正 益 等	× × ×					
VII	特 別	損 失					
	前 期 損 益 修 正 損 等	<u>× × ×</u>			<u>× × ×</u>		
	税 引 前 当 期 純 利 益				× × ×		
	法 人 税 等 引 当 額				× × ×		
	当 期 純 利 益				<u>× × ×</u>		

営業損益計算

経常損益計算

純利益計算

算であり、経常利益により当期の業績が明らかにされる。そして、純損益計算の区分では、経常損益計算の結果を受けて、前期損益修正額、固定資産売却損益等の特別損益を経常利益に加減して当期純損益を計算する（この段階までが、いわゆる包括主義による損益計算である）。これを略式で例示すれば、次のとおりである。

このように、企業会計においては、収益及び費用をその発生源泉に従って分類し、それぞれの区分に応じて収益と費用が対応表示され段階的に損益を計算することとされているが、税法上の課税所得計算は、担税能力ある所得の算定に目的があることから、その発生源泉に従う段階的区分計算には意味がなく、所得の増減の原因となる益金・損金の概念のみで十分であり、従って、「益金の額」、「損金の額」というそれぞれ一個の集合ないし包括概念により、すべての収益又は損費をそれぞれ一括して益金の額又は損金の額に算入することとしているのである。

(2) 費用・損失の概念

前述のとおり、税法上の損金概念の基礎には企業会計上の費用・損失の概念が予定されており、これに税法独自の規制を加えて誘導的に計算するという構成がとられているので、次に費用・損失の概念について考察することとする。

ここに費用とは、収益の獲得のために費消された経済価値をいい、損失とは、収益の獲得過程外で喪失した経済価値をいう。つまり、営業活動上必要な又は通常不可避免的な経済価値の費消が費用であり、営業活動に必然的な関係のないもの又は異常な原因に基づく経済価値の減損が損失である。これを収益を主体として考えれば、収益と個別的又は期間的に対応関係を有する費消価値が費用であり、収益と対応関係を有しない消滅価値が損失であるといえることができる。

また、企業会計上、費用は営業費用と営業外費用とに分類される。営業費用とは、企業の主たる営業活動に直接要した費用をいい、売上原価、販売費及び一般管理費がこれに属する（なお、このうち販売費と一般管理費を合わせて「営業費」と呼ばれ、「営業費用」と区別される）。営業外費用とは、企業の主たる営業活動に直接関係しない費用

をいい、主として企業の財務活動により発生する費用（支払利息及び割引料、社債利息、売上割引等）であるが、そのほか企業の組織化のための費用（創業費及び開業費の償却費等）もこれに属する。

そして、これらの費用の損益計算書への掲記については、売上原価、販売費及び一般管理費は営業損益計算の部に、営業外費用は経常損益計算の部に、それぞれ区分掲記され、収益と対応表示して段階的に損益が計算されることは、すでに述べたとおりである。

なお、損失は、収益と対応関係にないものの、結局は収益をもって回収せざるを得ないので、純損益計算の部に計上して当期純利益を計算することとなるのであり、このようにして段階的に計算された純損益計算の部の当期純利益が課税所得の計算の基礎となる企業利益となるのである。

(3) 費用の個別対応と期間対応

法人税法第二十二条第三項の損金の額に関する基本規定によれば、課税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とを除き、当該事業年度の収益に対し個別的対応を前提とする売上原価及び完成工事原価等並びに期間的対応を前提とする販売費、一般管理費等のほか、収益に対応しない損失で資本等取引以外の取引に係るものとされ、しかも、費用は償却費を除き期末までに債務の確定したものに限られていることは、すでに述べたとおりである。

ところで、費用は一般に、発生により認識し、収益対応又は期間対応により期間帰属が決定されるが、費用のうちにはいったん期間対応により期間帰属が定まっても直ちにその年度の費用とはならず、さらに収益対応により最終的な期間帰属が定まるものがある。すなわち、費用は、次の二つの類型に区分される。

① 支出に基づいて発生を認識し、期間対応により割り当てられる費用で、直ちにその期の費用となるもの（販売費及び一般管理費の多くはこれに属する。）

② 支出に基づいて発生を認識し、期間対応により割り当てられた金額がいったん資産を形成したのち費用配分（収益対応）を通じて期間費用とされるもの（製造原価、売上原価等がこれに属する。）

税法上の損金の額は、このようにして期間帰属が決定される企業会計上の費用を前提とし、これに債務の確定という法的規制を加えているのである。法人税法第二十二條第三項の「当該事業年度の」原価の額又は費用の額とは、この意味である。従って、債務確定基準は、費用の期間帰属原則として機能することとなる。

右に述べたところから明らかなように、債務の確定した費用であっても資産の原価を構成し、費用配分を通じて収益対応が行われるものについては、その金額が直ちにその年度の損金の額に算入されとは限らない。例えば、製品の製造部門における人件費、動力費、ガス水道費、地代家賃等で原価性を有するものは、「適正な原価計算」（法人税法施行令三二條二項）に基づく原価集合及び原価配分の手続により当期製品製造原価に算入されたのち、これが収益対応により費用原価と未費用原価に区分され、費用原価のみが収益に対応する売上原価として損金の額に算入され、未費用原価（期末製品たな卸高）は翌期以降の収益に対応させるために、たな卸資産として翌期に繰越されることとなるのである。従って、税法上の「損金の額」という用語には、①当期の課税所得の絶対額を小さくする「益金の額」の減殺項目という意味と、②収益対応の準備費用という意味との二通りの意味がある。法人税法第二十二條第一項及び第三項にいう「損金の額」は、①の典型的なものであり、同法第三十一條第一項及び第三十二條第一項にいう「損金の額」は、②の例である。前者については説明するまでもないので後者について補足すると、当期の償却費

として損金経理をした金額が償却限度額以内の金額であっても、そのうちある部分が製造原価に算入され、期末製品たな卸高として翌期以降に繰り越される場合には、そのたな卸資産に含まれている部分の金額は、当期の課税所得の計算上は損金の額に算入されないこととなるのである。^(注7)従って、法人税法第三十一条第一項は、「内国法人の減価償却資産につきその償却費として第二十二条第三項の規定により、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る金額は、……」と規定し、形式的な文言上は益金の額の減殺項目としての損金のような表現となっているが、その償却費が資産の取得価額を構成するものであるときは、単に、収益対応の準備費用としての損金となるにすぎない。そして、費用配分の方法特に原価計算の方法については、税法は、たな卸資産の評価方法等を除き別段の定めを設けていないので、同法第二十二条第四項により適正な企業会計の慣行に従うこととなるのである。

(注1) 売上原価は、期首商品(又は製品)たな卸高と当期の商品仕入高(又は製品製造原価)を基礎として計算される。すなわち、

① 販売業の場合

期首商品たな卸高 + 当期商品仕入高 - 期末商品たな卸高 = 売上原価

② 製造業の場合

期首製品たな卸高 + 当期繰越製造原価 - 期末繰越たな卸高 = 売上原価

右の算式中「期首商品(製品)たな卸高」は、前期末の評価額により、また、「当期商品仕入高(製品製造原価)」は、客観的事実として、それぞれ与えられているから、「期末商品(製品)たな卸高」を決定することにより、当期の収益に対応され、従って、当期の費用として損益計算に計上されるべき売上原価が把握されることとなるのである。

そこで、税法は、たな卸資産の期末評価の面を規制することにより、たな卸資産の取得価額を当期の収益(売上高)に対応する費用として損益計算に計上すべき部分(売上原価)と次期以降の収益に対応する原価として繰り延べるべき

部分とを区分することとしているのである。つまり、税法は、売上原価を導くためにたな卸資産の期末評価の面のみを規制し、期中における払出原価又は製造原価の計算方法等については、企業会計に委ねることとしているのである。

(注2) 拙稿「法人の課税所得計算と企業会計―無償譲渡等と法人税法二十二条二項―」税務大学校論叢一〇一八〇一八
一頁参照

(注3) 神戸大学の武田隆二教授は、この点につき次のとおり述べている(「税務会計の基礎」会計一四巻三号一〇二頁)。

「損失引当金が会計上の特定引当金として容認されなければならないとする観点からみると、損失についての引当経理を否定する法の建前からみて、損失についての債務確定も明示するような体系上の整備を図る必要があるのではないかと考える。」

なお、実務においては、自動車による人身事故に係る損害賠償金につき、債務確定を建前としつつも、その内払額については保険金の見積計上による収支対応を条件に支出のつど損金算入を認めている(法人税基本通達九一七一八)。

(注4) 企業会計原則第二損益計算書原則二参照

(注5) 企業会計原則第二損益計算書原則一のA参照

(注6) 小宮保「法人税の原理」二四七頁参照

(注7) 同様の現象は、たな卸資産の取得価額の修正項目である仕入割戻しについても生起する。すなわち、仕入割戻しの経理方法については、企業会計上は、仕入値引に準じて総仕入高の控除科目として記載することとされている(財務諸表現則取扱要領一五四)が、その割戻しの内容が一樣でないことも関連して企業経理の実態が必ずしも仕入高控除の方式のみによっているとは限らないことから、税務上は、この方式を強制せず、仕入高から控除するか雑益等として直接益金の額に算入するかのいずれかの方法の選択を認めているので、仕入割戻し額を直接益金の額に算入する方法によれば、その仕入商品等の販売の有無にかかわらず、その全額が課税の対象となるのに対し、総仕入高から控除する方法によれば、その仕入商品等が販売済とならない限り、期末たな卸資産に対応する部分の金額については、課税されないこととなる。つまり、直接益金算入方式によれば、その全額が仕入割戻しの計上時の収益として益金の額に算入されるのに対し、総仕入高控除方式によれば、たな卸原価の減少を通じ費用配分の方法による収益対応が行われるので、当該たな卸資産が販売されるまでは収益対応の準備費用(マイナスの)となるのである。

(二) 債務確定基準

(1) 債務確定基準の意義及び内容

企業会計においては、費用の認識及び期間帰属に関しては、発生主義と費用収益対応の原則の二つのテストによって決定することとしている。税法においても基本的な考え方としては、これを認めているが、外部取引に係る費用については、期末までに債務の確定したものに限り損金の額に算入することとしている。これを「債務確定基準」という。

この費用の年度帰属に関する法的概念である「債務の確定」の思想は古くから存在していたが、これが明文化されたのは昭和四十年の法人税法の全文改正においてである。すなわち、同年の改正で課税所得金額の計算に関する通則規定として第二十二条が設けられ、その第三項において課税所得の計算上損金の額に算入すべき損費の範囲を明らかにし、第一号では売上原価等収益に個別的（客体的）に対応する原価を、第二号では販売費、一般管理費等収益に期間的に対応する費用を、第三号では収益と対応関係にない臨時的、偶発的な損失を掲げ、そして、第二号の期間対応費用については、「償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。」として、その事業年度の損金となるかどうかのテストを債務の確定という法的基準に求めているのである。

ところで、右のとおり、償却費については債務確定基準の対象費用から除外されているが、これは減価償却資産の取得原価又は繰延資産の支出額を費用配分の原則により各事業年度に配分するものであり、いわゆる内部取引に属し、もともと債務の確定する性質のものではないからである。また、例えば、自家修繕のような内部的な取引による

費用についてまで「債務の確定」を要件とすることは適當でない。つまり、債務の確定を要するのは、外部との取引により支払いを伴う費用に限ると解される。^(注1)そして、この債務の確定を要求される費用は、「当該事業年度の……費用の額」すなわち当期に帰属する費用であることを要するから、債務の確定があっても翌期以降の期間に対応する費用（前払費用等）は、当期の損金とならないことはいうまでもない。

次に、この「債務の確定」の要件は、第二号の期間対応費用についてのみ付されており、第一号の売上原価等及び第三号の損失については付されていない。売上原価等は、「当該事業年度の収益」つまり、法人税法第二十二條第二項の規定によって当期の収益として確定したものに対応する原価であって、それは内部計算にすぎないから、「債務の確定」という法的基準の入り込む余地は少ない。^(注2)この点については、後に採り上げることとする。また、第三号の偶発的原因による損失については、企業会計上は発生期に計上するのが通常であり、債務の確定するような損失は比較的少ないので、「債務の確定」したものに限るといふ限定は特に設けられなかったものと考えられる。しかし、損失についても不法行為による損害賠償金のように外部的な取引に係るものについては、前述した第二号の費用との関連からして「債務の確定」を要するものと解される。この点につき武田昌輔教授は、「第三号の損失は、期間的費用ではなく、それ自体外部的取引であれば債務が確定してはじめて損失たり得るものである。したがって、むしろ、債務の確定を要するものについては、その債務の確定が前提となつて損失として取り扱われるものと解すべきである。」としたうえで、「損失には不法行為により損害賠償を支払うような法律的に債務の確定の存するものと、単に所有資産が焼失した場合のような事実上の損失とがある。前者は債務の確定を待ってはじめて損失の発生を認識すべきであると考える。」と述べている。^(注3)また、武田隆二教授は、「損失引当金が会計上の特定引当金として容認されなければなら

ないとする観点からみると、損失についての引当経理を否定する法の建前からみて、損失についての債務確定も明示するような体系上の整備を図る必要があるのではないかと考える。」と述べている。^(注4)

このように、対外的な取引によって発生する費用については、債務が確定してはじめて確実な費用となるものであるから、そこに基準を求め、法人が未だ債務の確定しない費用を見積って引当金等を自由に設定することを防止することとしているのである。

(2) 債務確定基準の趣旨

前述のとおり、課税所得の計算上損金の額に算入すべき費用は、それが発生し確定した年度の損金として処理するのが原則である。この原則に従えば、たとえ将来発生することが予測される損費であっても、それが発生し確定した年度の損金として処理され、費用又は損失の見越計上又は繰延べは認められないこととなる（企業会計原則注解15では、災害等による臨時巨額の損失の繰延経理を認めているが、税務上はその発生又は確定年度の損金として取り扱われ繰延経理は認められない）。

一方、企業会計においては、当期の経営成績の表示及び財政状態の健全性を重視することから、費用収益対応の原則又は保守主義の原則により、将来発生することが予測される費用（見越費用）又は将来蒙るべき損失（見越損失）でその原因事実が当期に存在するものについては、これを予め見積って各会計期間に割り掛け引当金等として計上すべきものとされている。この企業会計の要請に応ずるため、特に法令の「別段の定め」により認められたものが法人税法上の引当金の制度であり、^(注5)また、政策的見地から「別段の定め」により見越費用又は見越損失の計上を認めたものが租税特別措置法上の準備金の制度である。^(注6)つまり、税法上の引当金・準備金の制度は、損金の年度帰属に関する

債務確定の原則に対する特例をなすものであり、法令に別段の定めがある場合に限り認められるものである。

要するに、課税所得の計算上損金の額に算入すべき費用及び損失については、税法上特に定義は与えられていないので、第一次的には会計上の用語として把握するものの、税法固有の要請から、さらに、これを法的基準である「債務の確定」によりテストしてその年度帰属を確定することとされているのである。従って、償却費は別として、外部取引に係る費用及び損失については、会計上の費用及び損失であるというだけでは損金算入は認められず、別段の定めがあるものを除き、さらに、期末までに債務が確定していることが必要となるのである。つまり、税法上の債務確定基準は、とかく企業の恣意性の入り込み易い費用の見越計上や引当金の設定は、法令に別段の定めがない限り、これを認めないことを明らかにすることにより、債務の確定した確実な費用に限りて損金の額に算入することとしたものである。

(3) 債務確定の判定

企業会計上の費用が課税所得の計算上当期の販売費、一般管理費等として損金の額に算入されるためには、償却費を除き、期末までに債務が確定していることが必要であることは、すでに述べたとおりである。

ところで、この債務確定基準の具体的適用にあたり、期末までに債務が確定しているかどうかの判定については、次の要件のすべてに該当するに至ったときに債務が確定したものと認めることとされており（法人税基本通達二二二―一二）、この判定基準は裁判例によっても支持されている。^(金7)

- ① 期末までに当該費用に係る債務が成立していること。
- ② 期末までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること。

③ 期末までにその金額を合理的に算定することができるものであること。

すなわち、①債務の成立、②給付原因たる事実の発生、③金額の明確性、の三要件のすべてを満たした費用に限って、税法上損金の額に算入することとしているのである。

ところで、税法上の債務確定基準は、民法上の債権（債務）概念に基礎を置くものであるが、債権と債務は表裏の関係にあるから、民法上の債権の成立要件についてみることにする。

民法上の債権の成立は、次の三要件を満たすことが必要とされている。^(注8)

① 給付は適法であり、かつ、社会的妥当性のあるものであることを要する。つまり、給付の内容は、公序良俗に反するものであってはならない。

② 給付は実現可能なものであることを要する。つまり、債権成立時において履行することが不能なものであってはならない。

③ 給付の内容は確定しうるものであることを要する。つまり、給付の内容は債権成立時に具体的に確定する必要はないが、履行時までこれを確定しうるだけの標準が定っていなければならない。

税法上の債務確定の第一要件である「債務の成立」も、基本的には上記三要件のすべてを満たすことにより充足されるものと解される。ただし、①の給付の適法性については、法人税法では特に不法な原因による所得又は違法な支出を益金の額又は損金の額から除外する旨の規定がないから、不法所得も課税所得に含まれ、また、違法支出も損金の額に算入されることとなるのである。^(注9)

次に、税法上の債務の確定には、債務の成立のほかに「給付原因たる事実の発生」の要件が附加されている。従っ

て、条件付債務のように、民法上の債務成立の要件のすべてを満たすものであっても、その債務の成立の段階では当該条件が成就するかどうかが不確定であるから、その条件が成就しない限りは、給付原因たる事実が発生していないこととなり、税法上の債務確定の要件は満たされていないので、この段階では当該費用の損金算入は認められないこととなる。

さらに、税法上の債務の確定には、「金額の明確性」の要件が附加されている。民法上は、金銭に見積ることができないもの（一定の不作為債務）であっても債権の目的とすることができ（民法三九九条）が、課税所得は貨幣計算を基礎とするものであるから、金銭で見積り得ないものには損金性を与える余地は全くない。

このように、税法上の債務確定の概念は、民法上の債務の成立の概念を前提としつつ、これに二つの要件（給付原因たる事実の発生と金額の明確性）を附加することにより、民法上の債務の概念を限定したものといえる。

(4) 債務確定基準と負債性引当金との関係

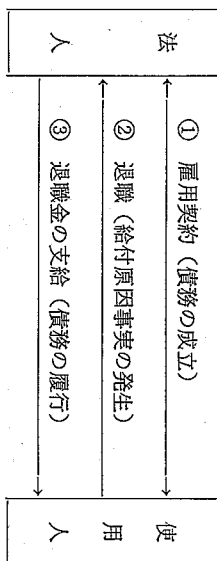
前述した税法上の債務確定の要件と著しく類似しているものに企業会計上の負債性引当金^(注10)がある。すなわち、負債性引当金は、金額は未確定であるが、その支出は確実に起ると予想されるものであって、次の要件のすべてに該当する場合に、その年度の収益に負担させるために引当金に計上されるものである（旧企業会計原則注解18）。

- ① 将来において特定の費用（又は収益の控除）たる支出が確実に起ると予想されること。
- ② 当該支出の原因となる事実が当期においてすでに存在していること。
- ③ 当該支出の金額を合理的に見積ることができること。

①は支出発生の実質性、②は支出原因の当期帰属性、③は金額の明確性であり、これと前述の債務確定の三要件とを比較すると著しく類似しているといえることができる。

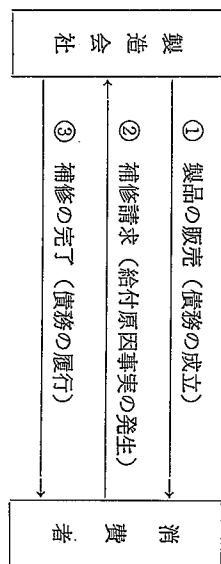
そこで、この負債性引当金の三要件と債務確定の三要件との関係を負債性引当金の典型的なものである退職給与引当金及び製品保証等引当金についてみると、次のとおりである。

まず、退職給与引当金は、収益と費用の対応を適正たらしめるために使用人が将来退職する場合に支給する退職金のうち当期の負担に属すべき金額を当期の費用として引当経理するものであるが、これを債務確定の面からみると、退職給与の支給は、労働協約に基づくものであると就業規則に基づくものであるとを問わず、いずれも雇用契約上の債務（条件付債務）であるから、債務確定の三要件のうち、①の「債務の成立」の要件を満たし、また、退職給与規程によって勤続年数に応じて退職金の額が合理的に算定できるから、③の「金額の明確性」の要件も満たすが、退職しない限り退職金支給の原因事実が発生しないから、在職中は②の「給付原因たる事実の発生」の要件を充足しないこととなり、従って、債務は確定していないから、退職金の未払金計上による損金算入は認められないこととなるのである。



このように、退職給与の引当経理と債務確定との差異は、給付原因たる事実が発生しているかどうかが決め手となっている。そして、税法上この債務未確定の退職費用につき、①の債務の成立の時点から②の退職の直前の時点までの期間にわたり予め費用配分し、その損金算入が認められるのは、別段の定め（法人税法五五条）によるのである。

次に、製品保証等引当金は、電気製品等の製造会社がその製造等に係る目的物の欠陥について、その引渡し後一定期間自己の負担により無償で行う補修の費用に充てるため、当該製品を販売した時点において引当経理をするものである。電気製品の製造会社が製品の販売後一定期間当該製品の故障を無償で補修する旨の保証書付で製品を販売した場合には、製造会社が当該製品を販売した時点で条件付債務が発生するから、債務確定の三要件のうち、①の「債務の成立」の要件を満たすこととなる。その後、保証期間中に具体的な故障が発生し、当該製品の購入者から補修の請求があり、当該故障が製造会社の責に帰すべきことが明確となった時点で②の「給仕原因たる事実の発生」の要件を満たすこととなり、この時点において当該補修に要する費用を合理的に算出することができれば、③の「金額の明確性」の要件も満たすこととなるので、補修費用に係る債務が確定したものとみることができ、③の「金額の明確性」において補修費用を合理的に算定することができないときは、補修完了までの間で補修費用の額が明確になった時点で債務は確定することとなる。いずれにしても、補修請求の時点と補修完了の時点とは近接しているから、この両者のいずれかの時点で債務が確定するものとみて差支えなからう。



このように、補修費用に係る債務は、債務確定の三要件のすべてを満たす②又は③の時点で確定し、当該補修費用の損金算入が認められることとなるのである。そして、補修費用に係る債務が未確定の段階である①の時点において、当該製品の販売高につき将来発生する補修費用の見積額につき損金算入が認められるのは、別段の定め（法人税法五六条の二）によるのである。

(5) 売上原価等と債務確定との関係

法人税法第二十二条第三項第一号の売上原価、完成工事原価等については、法令上「債務の確定」は要件とされていない。

この点につき昭和五十五年五月の改正前の法人税基本通達二―一―四では、売上原価等についても、その計算の基礎となる費用は、期末までに債務が確定しているものに限る旨を定めていた。しかし、売上原価等は収益に個別的（客体的）に対応を要求される費用であることから、販売費、一般管理費等について要求される債務確定基準を形式的に適用することには問題があり、むしろ「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って処理することが適当であると考えられる。

そこで、昭和五十五年五月の基本通達の改正においては、右の考え方にに基づき売上原価等と債務確定基準との関係については、売上原価等となるべき費用かどうかの判断にその基準を求めることとし、次のとおり取り扱うこととされた。

すなわち、すでに収益に計上した売上高等に対応する売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価となるべき費用の額の全部又は一部がその収益に計上した事業年度終了の日までに確定していない場合には、同日の現況によりその金額を適正に見積るものとする。そして、その未確定の費用が売上原価等となるべき費用かどうかは、その売上原価等に係る資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に関する契約の内容及びその費用の性質等を勘案して合理的に判断するのであるが、たとえその販売、譲渡又は提供に関連して発生する費用であっても、単なる事後的費用の性格を有するものは売上原価等となるべき費用ではないから、予め見積り計上することはできない（法人税基本通達二二—一）。

この考え方の具体的な適用例としては、造成団地の分譲の場合の売上原価の計算（法人税基本通達二二—二）があげられる。造成団地の分譲の場合には、全体として道路、公園その他の付帯施設の工事を約しながら、一応の造成が終了ものから分譲を開始することがある。この場合、その分譲価額は、これらの付帯施設の工事費用を原価に織り込んだところで決定されており、収益にはその分譲された宅地の対価が計上されるのに対し、工事原価はその分譲段階で確定している額のみによって計上したのでは収益と費用の対応関係がアンバランスとなる。そこで、付帯施設の工事が終わっていないため全体の工事原価が未確定であっても、これらの工事に要する費用の額を適正に見積り、当期の収益に計上した完成工事高に対応する工事原価の計上を認めることとしているのである。

このように、収益に対応する売上原価等については、「債務の確定」をことさらに強調する必要はなく、その費用が売上原価等となるべき費用であるかどうか及びその額をいかに合理的に見積るかが問題となるのである。

なお、これと同様に、債務未確定の費用につき収益対応により未払金計上を認めるものに申告期限未到来の酒税、物品税等及び料理飲食等消費税、通行税等がある。すなわち、申告期限未到来の酒税、物品税等を当期の収入金額若しくは期末のたな卸資産の評価額に含めている場合又は申告期限未到来の事業に係る事業所税を製造原価等に含めている場合には、その金額を損金経理により未払金に計上することが認められる。また、申告期限未到来の料理飲食等消費税、通行税等を収入金額に含めている場合にも、その金額を損金経理により未払金に計上することが認められる（法人税基本通達九―五―一(1)、(3)）。

(6) 債務確定基準の例外

法人税法では、債務確定基準により引当金の設定は一般的に禁止されているが、これに対する例外として、別段の定め（法人税法五二条―五六条の二）により、企業会計上も一般に認められている貸倒引当金、返品調整引当金、賞与引当金、退職給与引当金、特別修繕引当金、製品保証等引当金の六種類の引当金の設定を認めている。また、租税特別措置法では、政策的配慮から見越費用又は見越損失の計上を認める各種の準備金の制度が設けられている。

債務確定基準の例外としては右の引当金及び準備金のほか、例えば寄付金があげられる。すなわち、税法上の寄付金は、それが現実には支出された年度の費用とされる。従って、未払寄付金は、その支出がされるまでは寄付金として扱われない（法人税法施行令七八条）。また、支出した寄付金を仮払金等として経理した場合には、支出した年度の寄付金として取り扱われる（法人税基本通達九―四―二の三）。つまり、寄付金の年度帰属については債務確定基準の

適用はなく、いわゆる現金主義（支出基準）によることとされているのである。これは、①寄付金は一方的に金銭その他の資産を相手方に給付するもので、その本質は贈与（民法五四九条）であり、書面によらない贈与は、その履行が終るまでは、いつでも取り消すことができる（民法五五〇条）が、通常、契約を締結することは少なく、金銭その他の資産の引渡し又は所有権の移転があったときに、その履行があったものと解されていること、②寄付金の損金算入限度額には所得基準があるため利益操作ができること、③指定寄付金（狭義）の募集期間を潜脱することができること、等を考慮し、課税上の弊害を防止するためである。

そのほか、取扱通達においても、債務確定基準に対する例外的な取扱いがいくつか定められている。

（注1・2） 武田昌輔「課税所得の基本問題（下）」判例時報九五三三三頁参照

（注3） 武田昌輔 前掲論文

（注4） 武田隆二「税務会計の基礎（六）」会計一四卷三三〇一頁

（注5） 引当金については、次の要件を満たしたときにはじめてその引当金を税法上認めるという考え方が採られており（昭和四六、八、三税制調査会「長期税制のあり方についての答申」一五頁）、現行の引当金はすべてがこの考え方に基いて立法化されている（その典型的な例として「製品保証等引当金」の数次にわたる設定対象事業の追加を挙げることができる）。

- ① 企業の利益の有無にかかわらず、その引当金を計上するという会計慣行が確立していること。
- ② その繰入率につき客観的かつ合理的な経験値が存在すること。
- ③ 当期の収益に対応するその費用が翌期以降に支出されることが確実であること。
- ④ 引当額が相対的に大きいいため企業経理に相当影響すること。

このように引当金は、期間損益計算の適正化の見地から会計慣行の成熟したものを税法上も恒久的な制度として容認したものであり、法人税法に規定されている。

(注6) 準備金は、その費用又は損失が翌期以降に確実に発生するかどうか及び当期の収益に対応するものか必ずしも明確でないものについて積み立てるものであり、公正妥当な会計処理基準とは関係なく、特定の政策的見地から、特別措置として損金算入を認めるものであって、多くの場合、適用期間を限定して、租税特別措置法において規定されている。

(注7) 大阪地裁昭和四八、八、二七判決(税務訴訟資料七〇号九四〇頁)、大阪高裁昭和五〇、四、一六判決(税務訴訟資料八一号二〇五頁)、岡山地裁昭和五四、七、一八判決(税務訴訟資料一〇六号七四頁)、宇都宮地裁昭和五四、八、三〇判決(税務訴訟資料一〇六号二八七頁)

(注8) 我妻栄「新訂債権総論」(昭和四三年)二〇～二二頁

(注9) 不法な原因による所得も課税所得に含まれると解するのが通説、判例であるが、違法支出金の損金性については見解が分れている。しかし、現行法人税法の解釈としては、違法支出金は損金性を有するものと解される。この点については項を改めて検討する。

(注10) 新企業会計原則注解18では、評価性引当金と負債性引当金の両者を「引当金」として一本化するとともに、従来の特定引当金のうち発生の可能性の高い偶発損失引当金も引当金に取り込むこととし、引当金の設定条件として、①将来の特定の費用又は損失であること(費用・損失事象の特定)、②その発生が当期以前の事象に起因するものであること(原因の当期・過年度帰属性)、③その発生の可能性が高いこと(高い発生可能性)、④その金額を合理的に見積ることができること(金額の明確性)、の四つを掲げている。

(注11) 売上原価は、たな卸資産の評価の計算過程を通じて算出されるものであって、売上原価自体は直接の外部取引ではないから、債務の確定の問題は生じない。しかし、たな卸資産の評価の基礎となる費用、すなわち、たな卸資産の購入、製造等を通じて発生した費用については、債務の確定が必要される。

ところで、造成団地の分譲においては、その団地の造成が完了した部分から譲渡が行われるが、付帯施設の工事が終っていないため全体の工事原価が未確定の場合に、その未着手又は未完成の工事に係る原価の見積計上については、債務確定基準の要件を満たしているかどうかが問題となる。すなわち、債権者を工事原価を構成する個々の費用の発生をもたらず個別の債権者と解すれば、債務は確定していないこととなるのに対し、債権者を分譲団地の購入者と解せば、債務は確定しているのとみることができ、そのいずれを採るかによって結論が異なることとなる。

(注12) このことをもって、「寄付金にあつては履行前において債務の確定は認められず現実に支出したときをふくむ事業年度の損金に算入する」との見解もある(広瀬正「寄付金と業務関連性」税務事例一二巻五号二頁)が、この見解には賛成できない。なぜならば、この見解によると当該寄付の履行時までは債務は確定しないので、法人税法二二条三項二号により損金不算入(寄付金からの除外)となるから、改めて同法施行会七八条を設ける必要はないからである。従つて、法人税法施行令七八条は、債務確定基準に対する別段の定め(寄付金は、寄付の約束により債務が確定する)と解するのが妥当である。

(二) 資本等取引

(1) 資本等取引の意義

昭和四十年の全文改正前の旧法人税法は、法人の各事業年度の所得について、「各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による。」とだけ規定し(九条一項)、総益金又は総損金の意義を明らかにしていなかったが、総益金とは、法令により別段の定めのあるもののほか資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実をいい、総損金とは、法令により別段の定めのあるもののほか資本の払戻又は利益処分以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいうものと解されていた。^(注1)

これに対し現行法人税法は、その第二十二条で所得計算の通則的規定を設け、まず、第一項で「各事業年度の所得の金額は、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する。」とし、次いで、第二項及び第三項で、この益金の額及び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、資本等取引以外の取引（いわゆる損益取引）に係る当該事業年度の収益の額及び損費の額とするとともに、第四項で、この収益の額及び損費の額は、「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する。」としている。そして、益金の額及び損金の額から除かれる資本等取引の意義について第五項で「法人の資本等の金額の増加又は減少を生ずる取引及び法人が行う利益又は剰余金の分配（商法第二百九十三条ノ五第一項（中間配当）に規定する金銭の分配を含む。）をいう。」としている。なお、ここに資本等の金額とは、資本の金額又は出資金額と資本積立金額との合計額をいうものとされている（法人税法二条一六号）。

このように、税法上の資本等取引には、資本等の金額の増減を生ずる取引（会計学上のいわゆる資本取引）のほかに法人が行う利益又は剰余金の分配も含まれている。

法人は、利益又は剰余金が生じたときは、株主総会の承認、総社員の同意その他法令又は定款等の規定に従い、処分し得る利益の一部を法人の内部に留保し、一部を利益の配当又は剰余金の分配という形で株主等に、また、賞与という形で役員に対し支出することとなる。これがいわゆる利益処分（公然たる利益処分）である。

法人が行う利益又は剰余金の分配は、いわゆる資本取引ではないが、損益取引には関係がないという意味において税法上は資本等取引に含められているのである。つまり、利益の分配は、すでに計算された利益の処分であり、損益計算には関係がないという意味からは当然のことである。

この利益又は剰余金の分配は、実質的な意味における利益又は剰余金の分配であつて、その形式を問わない。従つて、公然たる利益処分によるものだけでなく、隠れたる利益処分によるものも含むものと解されている。すなわち、法人税法第二十二條第五項の規定により資本等取引とされる利益又は剰余金の分配には、法人が確定した決算において利益又は剰余金の処分により配当等としたものだけでなく、株主等に対しその出資者たる地位に基づいて供与した一切の経済的利益を含むものとされている（法人税基本通達一四一四）。

なお、隠れたる利益処分と利益又は剰余金の分配との關係については、項を改めて考察する。

(2) 利益又は剰余金の分配の意義及び範圍

資本等取引として損金不算入とされる「利益又は剰余金の分配」の意義については、当該規定が法人税法第二十三條第一項（受取配当等の益金不算入）のように、「利益の配当又は剰余金の分配（出資に係るものに限る。）」旨の明らかな限定を付していないことから、出資者に対する利益又は剰余金の分配に限定されるか否かについて見解が分^(註3)れている。

そこで、現行法人税法の解釈として、いずれの見解が妥当であるかを立法の経緯及び当該規定と関連する別段の定めとの關係から検討することとする。

まず、立法当局者の説明から見ると、当該規定について次のように述べている。

① 「この利益又は剰余金の分配とは、必ずしも利益処分で行なわれたものという意味ではない。いいかえれば、利益処分による方式を採ったものがその形式によってすべてこの資本等取引となるという意味ではない。したがつて、たとえば寄付金を利益処分によって支出した場合にはこの條の解釈としては、いわゆる利益の分配ではな

いからこれには含まれないのである。ただ、寄付金については利益処分で行なった場合には損金の額に算入しない旨の規定が設けられている（法三七^(注4)①）。」

② 「本質的に損失を構成する項目を利益処分によって行なったとしても、この資本等取引には該当しないこととなるのである（もともと後述のように、寄付金、使用人賞与等については特別の規定として利益処分によった場合には損金の額に算入しない旨の規定がある^(注5)。）」

③ 「資本等取引とされている「利益又は剰余金の分配」とは、利益処分で行なわれたものと同じ意味ではない。寄付金を利益処分により支出した場合は、ここにいる利益の分配ではなく、この項によって損金算入が認められないのではなく、別に寄付金は利益処分で行なった場合は認めない旨の規定（法三七①）によって損金算入が認められないのである。また、事業税を利益処分でも、これもここにいる利益の分配ではなく、また別に規定もないので、損金になるのである。」

ここにいる「利益の分配」とは、したがって、①株式配当、②相互会社の契約者配当、③協同組合の事業分量分配等をいうのである。なお、この②及び③については、それぞれの規定を設けて特に別段の規定（法六〇、六一）により損金算入を認めているのである^(注6)。」

また、小宮保代は、この規定の経緯について次のように述べている。

「この判決（筆者注・株主相互金融会社が株主に支払う優待金は所得税法上の利益の配当には当たらないとした最高裁昭和三五、一〇、七判決）を奇貨として、一部に、税務における配当は商事上の配当に限定されるべしとの議論が生じた。旧法当時における「利益処分による配当とする」式の解釈通達が、このような形式論を発生

させる余地を残していたともいえる。

そこで、昭和四〇年の全文改正においては、法人が行う利益または剰余金の分配が資本等取引として所得計算に関係しないことが有権的に明らかにされた（法二二V）。これは、いうまでもなく、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等としたものだけでなく、株主等に対しその出資者たる地位に基づいて供与した一切の経済的利益を含むことはいうまでもない。^(注)」

右に引用したところから明らかなように、「利益又は剰余金の分配」は、利益処分のうち①株式配当、②相互会社の契約者配当、③協同組合の事業分量分配等その出資者たる地位に基づくもの（いわゆる配当等）に限定する趣旨で規定されたものといえる。前掲法人税基本通達一―四―四が「株主等に対しその出資者たる地位に基づいて供与した……」^(注)といっているのも、この解釈に従っているものといえよう。

しかし、この配当等も各種法人の組織法によってその用語が異なっている。そこで、その主なものを分類して示せば、次のとおりである。なお、法人名の冠頭の㊦は普通法人、㊧は協同組合等を示す。

(1) 利益の配当

㊦商法上の会社及び有限会社、㊦帝都高速度交通営団など

(2) 剰余金の配当

㊦日本銀行、㊦企業組合、㊦医療法人、㊦商工組合中央金庫、㊦信用金庫、㊦森林組合、㊦農業協同組合、㊦漁業協同組合、㊦漁業生産組合、㊦事業協同組合など

(3) 利益の分配

㊦ 理化学研究所、㊧ 日本原子力研究所など

(4) 剰余金の分配

㊨ 商品取引所、㊩ 相互会社、㊪ 船主相互保険組合など

このように、一般の会社の「利益の配当」に相当するものが法人の種類により異なる用語が使用されているので、右の利益の配当、剰余金の配当、利益の分配、剰余金の分配を一括して「利益又は剰余金の分配」と表現したものと解される。

なお、協同組合等がその組合員等に対しその協同組合等の事業を利用した分量又はその協同組合等の事業に従事した程度に応じて分配する事業分量配当等及び相互会社である保険会社が保険契約に基づき保険契約者に対して分配する契約者配当は、出資者の地位に基づくものであるから、ここにいう「剰余金の配当」又は「剰余金の分配」に該当し資本等取引となるが、その実質は売上割戻し又は保険料の精算と考えられるので、特に損金算入の別段の定め（法人税法六〇条、六一条）が設けられている。

次に、「利益又は剰余金の分配」とこれに関連する別段の定めとの関係について検討する。

すでに述べたように、資本等取引として損金不算入となる「利益又は剰余金の分配」は利益の配当等に限定されると解すると、旧法当時の総損金の解釈のように、利益処分によるもののすべてがこの資本等取引に該当するものとはいえないこととなる。例えば、使用人賞与又は寄付金を利益処分によって支出したとしても、ここにいう「利益又は剰余金の分配」には該当しないから資本等取引とはならない。そこで、使用人賞与又は寄付金を確定した決算における利益処分により支出した場合には、損金の額に算入しない旨の規定（法人税法三五条三項、三七条一項）を特

に設けているのである。^(注8) 同様に、役員賞与、法人税及び事業税を利益処分により支出した場合にも、「利益又は剰余金の分配」には該当しないから資本等取引とはならないが、役員賞与及び法人税については別段の定め(同三五条一項、三八条一項)により損金の額に算入されず、^(注9) 事業税については別段の定めがないから損金の額に算入されることとなるのである。また、法人が株主等に対し確定した決算における利益処分以外において、その出資者たる地位に基づいて経済的利益を供与した場合には、その経済的利益の供与は、「利益又は剰余金の分配」に該当し(認定配当)、資本等取引として、その分配額は損金の額に算入されず、課税所得を構成することとなるのである。

このように、利益の配当等以外の項目を利益処分により支出しても、法人税法第二十二条第五項の解釈としては資本等取引には該当しないので、^(注10) 損金の額に算入されることとなるのである。それが損金不算入となるのは、この条項によるのではなく、別段の定めによるのである。従って、別段の定めがない限り損金の額に算入されるのである。

(3) 利益処分説批判

資本等取引の意義及び資本等取引とされる「利益又は剰余金の分配」の範囲については、以上考察したとおりであるが、これに対して利益の分配は、利益の配当等に限定されず、役員賞与や寄付金等も含まれるとする見解(以下、「利益処分説」と略称する。)があるので、その当否について検討することとする。

この利益処分説を採る松沢智氏は、『法二二条五項は、「法人が行なう利益の配当」(公然の利益処分)とは規定せず、「法人が行なう利益の分配」と規定しているので、利益配当に限定されない。本条五項は、まさに「隠れた利益処分」に対する法的根拠となるといわねばならない。従って、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だけでなく、株主等に対し、その出資者たる地位に基づいて会社の資産を無償で交付する場合

(最判昭四三・一一・一三判決、民集二二・二四四九) も含むものと解される。すなわち、決算期における損益勘定の利益から法定準備金等を控除した残額につき、株主総会の決議を経て株主に対して行なう利益の配当という商法上の要件を備えた適法なものに限らない。法人の利益の計上の有無、株主総会決議の有無を問わない。また役員に対する認定賞与や、事業に係係なく第三者に資産を贈与して社外流出するものも含む。^(注1)』と述べている。

法人税法第二十二條第五項の「法人が行う利益又は剰余金の分配」には、公然たる利益処分によるもののみに限らず、隠れたる利益処分によるものも含まれることは既に述べたとおりであるが、同項が「利益の配当」と規定せず「利益の分配」と規定したことをもって、利益配当に限定されず役員賞与や寄付金等も含まれるとするのは、同項の解釈を誤ったものといわざるを得ず、賛成できない。なるほど、法人税法が商法上の会社(有限会社を含む。)のみを対象としているならば、所論のような解釈も成り立ち得ようが、法人税法は一般の会社のみならず、すべての法人を対象としている關係上、一般の会社の利益の配当のほか、これに相当する剰余金の配当ないし分配及び利益の分配をも含める意味で、これら四者を一括して「利益又は剰余金の分配」と表現したにすぎないことは前述のとおりである。従つて、公然たる利益処分であると隠れたる利益処分であるとを問わないものの、それは株主等に対しその出資者たる地位に基づいて供与した利益の配分に限定され、役員賞与や寄付金等は含まれないと解すべきである。仮に、所論のように、「利益の分配」に役員賞与や寄付金等も含まれるとすれば、それは資本等取引として法人税法第二十二條により損金不算入となるから、改めて役員賞与の損金不算入(法人税法三五條一項)及び利益処分による使用人賞与又は寄付金の損金不算入(同三五條三項、三七條一項)の別段の定めを置く必要はないこととなる。役員賞与及び利益処分による使用人賞与又は寄付金が損金不算入となるのは、それが「利益の分配」として資本等取引に該当す

るからではなく、別段の定めを待って損金不算入となるのである。

もっとも、利益処分説の立場では、役員賞与及び利益処分による使用人賞与又は寄付金の損金不算入に関する別段の定めは確認規定に過ぎないと解することとなるが、役員賞与については、その経理方法のいかんを問わず、すべて損金不算入とされるから、この解釈も成り立つものの、利益処分による使用人賞与又は寄付金については、この解釈は成り立ち得ないこととなる。なぜならば、使用賞与又は寄付金を簿外で支出した場合には、それは隠れたる利益処分であるから、利益処分説の立場では資本等取引として損金不算入となるが、使用人賞与又は寄付金に関する別段の定めは解釈上は、「確定して決算」における利益処分ではないから損金の額に算入されることとなり、相互に矛盾を来たすからである。従って、この点からも「利益又は剰余金の分配」は、利益配当等に限定されると解さざるを得ないこととなり、利益処分説を採用することはできないといわざるを得ない。

要するに、この利益処分説は、資本等取引とされる「利益又は剰余金の分配」を旧法当時の総損金の解釈と同様に、利益の配当等に限定せず利益処分によるものすべてを含むものと解するものであるが、以上検討のとおり現行法の解釈としては妥当ではない。

(注1) 長野地裁昭和二七、一〇、二二判決(行裁例集三卷一〇号一、九六七頁)、旧法人税基本通達「五一」、「五二」等(注2) もっとも、「利益処分の取引が資本取引であるのか、損益取引であるのかについて、会計学上二説に分れる。」との見解もある(武田隆二「税務会計の基礎」(二十二)会計一七卷一号一三三頁)。

(注3) 出資者に対する利益の分配に限定されるとする見解には、

- (1) 沼田嘉穂・明里長太郎・武田昌輔「会社税務釈義」一四二三～一四二四頁
- (2) 吉国二郎・武田昌輔「法人税法(理論篇)」(昭和五〇年版)二二二頁

(3) 小宮保「法人税の原理」一八四～一八六頁

等があり、また、出資者に対する利益の分配に限定されないとする見解には、

(1) 松沢智「租税実体法」一三六～一三七頁

(2) 山田二郎「租税訴訟の理論と実際」四一頁

等がある。

(注4) 大蔵省主税局税制一課課長補佐・武田昌輔「課税所得計算の通則」税務通信八六三号一九頁

(注5) 同右・武田昌輔「全文改正法人税法の解説(上)」産業経理二五巻六号五一頁

(注6) 大蔵省主税局税制一課・吉牟田勲「所得計算関係の改正」(改正税法詳解)税務弘報一三巻六号八八六頁

(注7) 小宮保「法人税の原理」一八六頁

(注8・9) 役員賞与については、公然たる利益処分であると隠れたる利益処分であるとを問わず、すべて損金不算入とされるが、使用人賞与及び寄付金については、公然たる利益処分によるもののみが損金不算入となる。使用人賞与及び寄付金については、その性格から考えて、法人がこれらを確定した決算における利益処分により支出したときは、法人の認識(確定決算における意思表示)に従って課税所得を計算することとされているのである。

なお、使用人賞与及び寄付金については、「損金経理」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が、これ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、損金算入を認める趣旨である。

(注10) 役員賞与については、戦前から損金不算入とされてきた。その根拠は、役員の職務執行の対価として会社が支払いを義務づけられているものではなく、委任報酬以外のものであり、利益がある場合に限り支給される当期利益の一部の割賦であるとするものである。しかし、役員賞与が利益処分であるべきであるとの法的根拠もなく、特に、最近の企業における役員は、往年の名実共にそなわった資本家重役と異なり、年功序列又は従業員への論功行賞による、いわゆる雇われ重役、サラリーマン重役が大半を占めており、その賞与の額も月額報酬の何か月分というように、利益配分的性格

が後退し、給与の後払的性格が前面に押し出されている実情のもとでは、その経済的実態に着目して、役員報酬又は退職給与と同様、その損金性を認めるべきであるとの意見が強くなりつつある。もし、将来、役員賞与の損金性を認めるということになれば、資本等取引の規定は現行のままで、別段の定め（法人税法三五条一項）を削除するか、役員報酬又は役員退職給与の規定（同三四条、三六条）に準じた定めに改めることで足りうることとなる。

（注11） 松沢智「租税実体法」一三六～一三七頁

二 損金性の判断基準としての「通常かつ必要性」及び「事業関連性」について

（一）問題の所在

法人が支出した費用又は損失が課税所得金額の計算上損金の額に算入されるかどうかの判断基準として、一般に、「通常かつ必要性」及び「事業関連性」が挙げられることが多いが、その論者の論旨は、大略次のとおりである。

まず、松沢智氏は、法人税法第二十二条第三項第二号の「費用」につき、『取引において損金のうちの費用にあたるかどうかは、取引自体の性質から、費用性、すなわち「通常かつ必要な経費」(both ordinary and necessary expenses)であるかどうかで判断すべきものと解する。』と述べ、また、同項第三号の「損失」につき、『「損失」とは、法人の純資産の減少するすべての場合に適用になるのではなく、法人の意図した事業に関係のない支出は含まれず、それは後述の利益の処分となると解するのである。たとえば損金として「寄付金」に計上したとしても、事業に関

係がない以上は「隠れた利益処分」である。事業目的遂行と全く関係のない支出は寄付金の限度計算の対象ともならないと解する。』と述べている。^(注2)つまり、費用の損金性は、「通常かつ必要な経費」であるかどうかにより判断し、事業に関係のない損失は、「隠れた利益処分」として損金不算入になるというのである。

次に、山田二郎氏は、『ある取引が損金のうち費用にあたるかどうかは、取引自体の性質から費用性（一般に、アメリカ税法の思考を導入して、「通常かつ必要な経費」に該るかどうかできめられている）をもっているかどうかで判断すべきことであり、』と述べ、^(注3)また、別の論文において、旧法人税法では益金及び損金の意義については、なんら定義規定又は一般的規定を設けることなく解釈にまかせていたが、現行法人税法では二十二条二項以下に定義規定を置いているものの、その具体的な内容の主要部分については公正妥当な会計処理の基準によって説明すべきものとしており、ここでも解釈の余地が多分に残されている、としたうえ、損金につき、『損金のうち解釈を必要とするのは費用として損金に計上が認められる範囲である。所得税法の必要経費の場合と同様に、「通常かつ必要な費用」がこれに当ると解される。』と述べている。^(注4)

また、広瀬正氏は、費用概念につき、「その期間の収入をうるために通常かつ一般的に必要であると客観的に認められる費用であること。」を挙げ、「通常且つ一般的に必要と客観的に認められるとは、収益と因果関係にある費用で相当な範囲のものである。」と述べている。^(注5)

その他、裁判例においても「通常かつ必要性」及び「事業関連性」により判示しているものが散見される。^(注6)

ところで、右に引用したような見解が前記一で述べたような課税所得の計算構造を採用する現行法人税法の解釈として妥当であるかどうか、つまり、「通常かつ必要性」又は「事業関連性」が費用又は損失の損金性の判断基準たり

得るかどうか甚だ疑問である。

そこで、以下、「通常かつ必要性」論及び「事業関連性」論の当否について、現行法人税法の課税所得の計算構造に即して検討する。

(注1) 松沢智「租税実体法」一三三頁

(注2) 同 右 一三四頁

(注3) 山田二郎「税務訴訟の理論と実際」(昭和五一年版)四二頁

(注4) 山田二郎「税法解釈の方法」税経通信三二卷一一号(法人税関係重要判例)三〇頁

(注5) 広瀬正「判例からみた税法上の諸問題(新訂版)」一五四、一五六頁

(注6) 「通常かつ必要性」により判示している裁判例としては次のものがある。

① 大阪地裁昭和三三、一〇、一一判決(行裁例集八卷一〇号一、八二三頁、税務訴訟資料二五号八二二頁)

② 東京地裁昭和三三、九、二五判決(行裁例集九卷九号一、九四八頁、税務訴訟資料二六号九五六頁)

③ 大阪地裁(刑事)昭和五〇、一、一七判決(税務訴訟資料八五号一五二頁)

また、「事業関連性」により判示している裁判例としては次のものがある。

① 松江地裁昭和三六、三、二三判決(行裁例集一二卷三三四三八頁、税務訴訟資料三五号一七四頁)

② 東京地裁昭和五〇、八、六判決(税務訴訟資料八二号五二二頁)

③ 東京地裁昭和五一、七、二〇判決(税務訴訟資料八九号三〇七頁)

④ 東京地裁昭和五四、二、二三判決(税務訴訟資料一〇四号三三六頁)

(二) アメリカ税法における事業経費控除の規定

費用又は損失の損金性の判断基準として挙げられる「通常かつ必要性」及び「事業関連性」は、多分にアメリカ税

法における事業経費控除要件に関する規定の影響を受けているものと考えられるので、まず、当該規定を概観することとする。

米国内国歳入法典一六二条(a)項は、必要経費控除の中心をなす事業経費控除に関する一般的な規定として、「いかなる営業もしくは事業であれ、その遂行にあたり、課税年度において支払われ又は発生した、すべての通常かつ必要な経費は、控除として許容されるものとする。」と定められている。

そして、この「通常かつ必要」の意義について、ウェルチ判決 (Welch v. Helvering 290 U.S.111 (1933)) は、「必要」とは、当該経費が不可欠であることまでも要求するものではなく、当該支出が事業にとって「適切かつ有益」であれば足りるものとし、「通常」にあたるか否かは、程度の問題であって、社会の生活様式から判断されなければならないと述べている(従って、通常性の判断にあたっては、事業慣行とか社会通念とかが重要な意味を有している。)が、実際の裁判事例においては、必要性の点について争われた事案は殆んどなく、通常性について争われるものが必要経費控除の事件の大勢を占めており、「通常かつ必要」を一括して問題としている場合であっても、その実体は通常性を問題にしていることが多いといわれている。^(注1)

次に、「通常かつ必要」論との関係で問題とされるのは、事業慣行である。ウェルチ判決は、「通常かつ必要」の判断にあたっては、社会一般に妥当している事業慣行もしくは社会通念が重要な意味をもっていることを示しているが、業界における現実ないし慣行が直ちに控除性の決め手となるものかどうかについては、もし、これを肯定するときは、「通常かつ必要」の規定を設けた内国歳入法典は、事業慣行に追隨し、その中に埋没してしまうことになるので、業界の慣行といっても、それは租税法上は認められ得るものでなければならない。そのためには、第一に、当該支

出は、経済的合理性に適った支出でなければならない。「通常かつ必要」の判断基準を事業慣行に求めているのは、まさに事業慣行によって右の経済的合理性を推認できるからにほかならないが、事業慣行は経済的合理性を推認する資料にとどまるのであって、本来経済的合理性をもたないものを合理性を有するものに転換させるものではない。第二に、米国においては、支出自体又は支出の発生原因が法秩序に違反する等によって、その支出の控除が公益を害するものと認められる場合には、控除は許されないとされる^(注2)。この後者は、いわゆる公序の理論 (Public Policy) とされるものである。

(注1・2) 碓井光明「米連邦所得税における必要経費控除の研究」『法学協会雑誌』九三巻四号一二五頁以下参照

(三) 「通常かつ必要」性論の可否

米国における連邦所得税の課税は、内国歳入法典と呼ばれる統一法典に規定されているところに従って行われる。そして、課税所得 (taxable income) は、事業遂行による売上総利益、受取利子、受取配当その他の総所得 (gross income) から事業経費その他の控除 (deductions) を差引いて計算されるが、総所得に含まれる項目及び控除される項目は、それぞれ該当分と非該当分と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と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^(注1)。前述の必要経費控除の総則的規定である内国歳入法典一六二条(a)項は、右の計算過程の一部をなすものである。

これに対し、我が国の税法は、広義の所得税に属する個人所得税は所得税法に、法人所得税は法人税法に規定され

ており、しかも、それぞれその規定の仕方を異にしている。すなわち、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、むしろ、その相当部分は白地となっており、この白地部分は、適正な企業会計に依存することとしているのに対し、所得税法は、どちらかといえば、税法だけで完結的、網羅的に規定しているのである。

ところで、所得税法における事業所得の計算上の必要経費と法人税法における課税所得計算上の損金とは、殆んど差異がないと解する向が多く、従つてこの必要経費性又は損金性の判断基準としてアメリカ税法における「通常かつ必要性」を援用する場合も、両者を區別せずに一率に論じているものが殆んどである。もちろん、所得税と法人税とは広義の所得税に属するから、統一的に解釈できるものは、統一的に解釈すべきであるが、右に述べたような両税法の規定の仕方及び課税所得計算の構造の差異を認識し、実定法に即した解釈をすべきものと考ええる。

まず、法人税法は、損金の範圍については、すでに述べたように、企業会計上の費用又は損失を前提とし、これに「債務の確定」という法的基準による損費の帰属年度の規制及び期末たな卸資産の評価を通ずる売上原価の計算に關与するほかは、適正な会計慣行に委任する方式を採用している。この点、アメリカ税法が必要経費の控除項目を網羅的に詳細に規定しているのは異なる。従つて、米国の内国歳入法典一六二条(a)項のように、事業経費の控除要件として、「通常かつ必要な経費」でなければならぬとの特別規定がある(西ドイツ、フランス及びイギリスにもおおよそ同趣旨の規定がある。)場合ならば、「通常かつ必要」論も妥当しようが、米国等とは課税所得の計算構造が異なり、かつ、かような別段の定めを置いていないわが国の法人税法の解釈としては採り得ない。

もっとも、昭和四十年の全文改正前の法人税法の「総損金」のように、なら定義規定がなく専ら解釈に委ねてい

る場合ならば、その解釈として「通常かつ必要」性により損金性の判断をする余地もあり得よう（前記（一）の（注6）で掲記した「通常かつ必要」性により判示している裁判例は、いずれも旧法人税法が適用された事案に係るものである。）が、現行法人税法は、その第二十二條第三項で損金の額に算入する損費の範囲を明定するとともに、第四項で別段の定めのない限り、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算した損費によることとしているから、法人が損費に計上したものは、客觀的事実に反するもの及び右の公正処理基準に反するもの又は別段の定めのあるものでない限り課税所得の計算上その損金算入を否認することはできないものといわなければならない。^{（注3）}

また、「通常かつ必要」論における「通常」性の判断にあたつては、前記（二）でみたように、事業慣行又は社会通念が重要な要素となるのであるが、それは各企業の個別的事情を捨象して客觀的な基準で判断することを意味する。従つて、このような基準により法人が支出した費用又は損失の損金性を否認するには、例えば、過大な役員報酬の損金不算入規定（法人税法三四條）における實質基準（同法施行令六九條一号）又は過大な役員退職給与の損金不算入規定（法人税法三六條）における判定基準（同施行令七二條）のような別段の定めを設けるべきであり、かような別段の定めがない現行法人税法において、「通常かつ必要」論による單なる解釈によりその損金性を否定することはできないものと考ええる。

なお、法人税法において「通常必要と認められるもの」を課税除外としているものの唯一の例としては、法人税法第九十五條（寄付金の残余財産価額への算入）の第一項ただし書がある。これは、清算中に支出した「寄付金の額のうち、その清算業務の遂行上通常必要と認められるもの」については、清算所得の金額の計算上、残余財産の価額に算入せず、課税の対象から除くというものである。しかし、これは、臨時的に發生する清算所得の計算についての規

定であり、継続的、反覆的に、かつ、大量に発生する各事業年度の所得の計算については、かかる「通常必要」性により個別的に判定する旨の規定は存在しない。そのほか、「通常要する費用」という用語を使用しているものがある。すなわち、交際費等から除かれる福利厚生費、広告宣伝費、会議費及び取材費につき、それぞれ「通常要する費用」という表現でその範囲を限定している（租税特別措置法六二条四項、同法施行令三八条の二）のがこれである。この「通常要する費用」と表現されていることから、『控除容認経費の一般的要件の一つである、いわゆる「通常、かつ、必要な費用」の概念によって限定されている』との見解があるが、この見解には賛成できない。私見では、米国と課税所得の計算構造の異なるわが国の税法においては、この「通常要する費用」の概念は、損金算入について規制の対象となる交際費等と（規制の対象とならない）その隣接費用との区分の基準として使用しているにすぎず、これらの費用の損金性の判断基準として用いているものではないと考える。^(注5)

次に、所得税法は、事業所得等の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、「これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額とする。」と定めている（三七条一項）。従って、この所得税法上の「必要経費」の解釈としてならば、「通常かつ必要」でないものは、「総収入金額を得るため直接に要した費用」に該当しないものとして、その必要経費性を否定することもできよう。ただし、この場合でも「必要」性の要件を満たすことで足りるものと解される。この点につき金子宏教授は、『わが国の所得税法では、アメリカの内国歳入法典のように「通常」の要件が規定されていないから、必要な経費であれば控除が認められると解さざるをえない。』と述べている。^(注6)

なお、金子宏教授は、法人税法上の損金の額に算入される費用についても「所得税の場合と同様に、必要性の要件をみなせば十分であつて、通常性の要件をみたす必要はないと解される。」と述べているが、^(注7)結論的には賛成である。ただし、必要性の要件は、企業会計上の費用性の判断基準であつて、税法独自の判断基準ではないと解される。その理由は、前述のとおり、損金の額に算入すべき費用の額は、別段の定めのない限り、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従つて計算された金額によることとされており、必要性の要件を満たさないものは、企業会計上も費用性を有しないものと解されるから、右の公正処理基準により、損金の額に算入される費用から除外されるからである。もっとも、必要性の要件を企業会計上の費用性の判断基準と解しても、又は税法上の損金性の判断基準と解しても、必要性の要件を満たさないものは、いずれも損金不算入となり、結論的には同一となるが、現行法人税法の解釈としては、必要性の要件は公正処理基準に包摂され、損金性の判断基準とはなり得ないものと考ええる。

(注1) 米国の連邦所得税においては、課税所得計算は納税申告書で行うことを建前とし、後入先出法の適用等極めて僅かな場合を除いては、企業の財務諸表に拘束されることはない。

(注2) 例えば、植松守雄氏は、所得税法における必要経費の概念は、法人税法における損金の概念と同一ないし類似のものと考えている(『所得税における「必要経費」と「家事費」』一橋論叢八〇巻五号五八四～五八五頁参照)。

(注3) 旧法人税法のもとにおいても、「所得を得るために通常必要な経費」又は「事業の遂行に原因する支出」であることが必要であるとの税務当局の主張に対し、損金かどうかをそのような基準によつて判断すべきものとはしていないので相当でない、として排斥した判決がある(東京地裁昭和四〇、一二、一五判決、行裁例集一六巻一二号一、九一六頁、税務訴訟資料四一号一、一八八頁)。

(注4) 富岡幸雄「近代会計学第七巻」(新版税務会計論)四〇五、四三六頁

(注5) 取扱通達においても「通常必要と認められる費用」という用語を使用しているものがある。例えば、海外渡航費に関する法人税基本通達九一七―六、九一七―八等がこれであるが、これも交際費等の場合と同様、損金算入の規制の対象となる役員等の給与とその隣接費用との区分の基準として使用しているにすぎないものと考ええる。

(注6) 金子宏「租税法」一七九頁

(注7) 同右 一九五頁

(四) 「事業関連性」論の当否

事業関連性について所得税法は、前記(三)で引用した必要経費に関する規定のほか、家事関連費は必要経費に算入しない旨の規定がある(四五条一項一号)。家事関連費は、事業上の必要経費と家事上の経費に関連する費用との性質を併有する費用であって、その経費の主たる部分が事業所得等を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合は、その部分に限って必要経費に算入することとされている(同法施行令九六条)。従って、所得税法上の「必要経費」の解釈としてならば、事業関連性を有しないものは、事業所得等の「所得を生ずべき業務について生じた費用」に該当しないものとして、その必要経費性を否定することができる^(注1)よう。

しかし、法人税法上は、このような明文の規定はなく、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算された費用又は損失の額によることとされているから、当該費用又は損失が事業の遂行上必要なものであるかどうかは、右の公正処理基準に即した法人の判断に委ねられており、従って、法人の処理が客観的事実若しくは公正処

理基準に反するもの又は別段の定めのあるものでない限り、課税所得の計算上その損金算入が認められるものと解される。

法人税につき通常事業関連性が問題となる費用項目は寄付金であるから、次に、寄付金に関する取扱いと事業関連性との関係について検討する。

いうまでもなく寄付金の本質は贈与であるが、贈与のうちにも法人の業務遂行上必要であることが明らかなもの、法人の業務に直接関係のないものと、これらの混合したものがある。法人の業務に直接関係のない贈与は、役員の仕事執行の対象外の行為であり、かかる行為は事業主である株主等だけが行うことができる、と解されるから、利益処分をもって行うべきものである。そこで、法人が事業関連性がないものと認識し、確定した決算における利益処分により支出した寄付金は、課税所得の計算上損金の額に算入しないこととしているのである（法人税法三七条一項）。

そして、この利益処分による寄付金以外のものについては、税制調査会の「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。」（昭和三八年十二月「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」三七頁）との提言を受けて、法人の業務に明らかに関係のある贈与、すなわち、「広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福祉厚生費とされるもの」を税法上の寄付金から除外することとしたのである（法人税法三七条五項かつこ書）。従って、税法上の寄付金として限度計算の対

象となるものは、法人の業務に全く関係のないもの（法人が確定した決算において利益処分の經理をしたものを除く）のほか、法人の業務遂行上必要であるかどうか不明なものと含まれるのである。

このように、現行法人税法上の寄付金の取扱いは、それが業務関連性を有するかどうか、すなわち、費用性を有するかどうかを個別的、実質的に判定することが困難であることに鑑み、形式基準を設け、その範囲内の金額は損金算入を認め、これを超える部分の金額は損金不算入としているのである。従って、この点からしても事業関連性は、法人税法上は、費用又は損失の損金性の判断基準とはなり得ないものと解される。^(註2)

また、法人の事業に関係のない支出は、たとえ損金として寄付金に計上したとしても、「隠れた利益処分」として損金不算入となるとの見解についても、旧法人税法のもとにおいては、「総損金とは、法令により別段の定めのあるもののほか資本の払戻又は利益の処分以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう。」ものと解されていたので、「隠れた利益処分」と認定されれば、損金算入を否認できたが、現行法人税法のもとにおいては、前記一の(三)で検討したとおり、それが「利益又は剰余金の分配」、端的に言えば配当（認定配当を含む。）に該当するもの又は別段の定めのあるものを除き、たとえ利益処分と認定されても、損金算入を否認することはできないものといわざるを得ないので、賛成できない。

そもそも、個人事業者は事業主体であるとともに消費主体でもあり、企業と家計とが必ずしも明確に分離されていないところから、事業関連性が問題となるのに対し、法人企業は消費生活を営まず、専ら利潤の追求を目的として活動しているものであるから、法人が支出するもので事業活動に関連しないものは（役員等個人が負担すべきものを除いては）あり得ず、何らかの形で事業活動に関係しているはずであり、法人の行為から生じた費用又は損失は、た

とえ、それが取締役の忠実義務に違反するものであっても、すべて事業活動から生じたものであると考えることができる。そして、その支出は法人の純資産を減少させるものであるから、それが「利益又は剰余金の分配」に該当するものと及び別段の定めのあるものを除き、損金の額に算入されることになるものと解される。

ところで、事業関連性から法人の支出した費用の損金性を判断している裁判例は数多くあるが、その大半は、いずれも役員等の個人的支出を法人が負担したものであると認定することによって、その費用性が否定されるケースである。例えば、京都地裁昭和五十年二月十四日判決^(注3)における代表者の結婚披露宴の費用、東京地裁昭和五十年八月六日判決^(注4)における会社役員^(注5)の家族の米麦祝の費用及び神戸地裁昭和三十四年三月七日判決^(注5)における新聞購入の費用等がその典型である。

しかし、これらの費用は、それを支出した法人自体の費用ではなく、本来、個人の負担すべきものを法人に負担させたもので、法人税法第二十二条第三項以前の問題である。同条項は、法人に帰属する費用について規定しているからである。つまり、これらの費用を法人の費用として損金経理をしたとしても、それは、いわゆる「事実上反する経理」であり、企業会計上も費用性を有しないから、同条第四項の公正処理基準により費用から除外され、従って、課税所得の計算上も損金の額に算入されないこととなるのである。

このように事業関連性から法人の支出した費用の損金性を判断している裁判例の多くは「事実上反する経理」に関するものであるから、事業関連性があっても損金性の判断基準とされている様相を呈しているが、その実は事業関連性による判断は公正処理基準による企業会計上の費用性の有無の判断をしているにすぎないものと考えられる。従って、この点からしても事業関連性は、費用の損金性の判断基準とはなり得ないものと解される。

なお、交際費等の範囲の判断基準の一つである支出の相手方は、その法人の「得意先、仕入先その他事業に関係ある者等」であることが要件とされている（租税特別措置法六二条四項）が、この事業関連性につき、法人が交際費名義で支出した金額が「法人税法上損金と認められるためにはその使途が明らかで、会社業務遂行に関係のあるものであることを要するというべきである」との判決がある。^(注6)しかし、この交際費等の判定における事業関連性は、前記(三)で検討した「通常かつ必要性」と同様、交際費等とその隣接費用との区分の基準となるにすぎないものと考える。すなわち、役員等に対して交際費等の名義で支給した金額で法人の業務に関係がないと認められるものは、当該役員等に対する給与とされ、役員等以外の第三者に対する贈与で法人の業務に関係がないと認められるものは、寄付金とされることとなるのである。

(注1) 所得税法施行令九六条の「業務の遂行上必要」であるかどうかにつき昭和五三年二月二七日東京地裁（刑事）判決は、支出の主たる目的によって判断すべきものとしている。この事案は、民謡酒場の使用人及び家族専従者の民謡の月謝の必要経費性が争われたものであるが、判決は、「民謡がそれ自体個人的な趣味、娯楽性をもつものであるとしても、民謡に習熟するために支出したことが民謡酒場という事業の業務と関連性をもち、もっぱら業務の遂行上の必要性にもとづく」と認められる限り、所得税法上、通常かつ一般的に必要とされる経費と認めるのが相当である。」と判示し、事業遂行上直接に要した費用と認めた（判例タイムス三七四号一五六頁）。

(注2) そのほか利益処分的性格を有するものの主たるものは役員賞与であるが、これについては損金の額に算入しないことを明定している（法人税法三五条一項）

(注3) 訟務月報二二巻五号一八五頁、税務訴訟資料八〇号二〇二頁

(注4) 税務訴訟資料八二号五二二頁

(注5) 行裁判集一〇巻三号四〇八頁、税務訴訟資料二九号二一六頁

(注6) 松江地裁昭和三六、三、二三判決(行裁例集一二卷三号四三八頁、稅務訴訟資料三五号一七四頁)

(注7) 法人稅基本通達九—二—一〇(9)參照

なお、この取扱いにより役員に対する給与とされたものは、それが定期の給与に該当するかどうかにより報酬と賞与のいずれとなるかを判定し、役員賞与及び過大報酬は損金不算入とされるが、それは別段の定めによるのであって、事業関連性が損金性の判断基準となるのではない。

(五) ま と め

以上、法人が支出した費用又は損失が課稅所得の金額の計算上損金性を有するかどうかの判断基準として挙げられている「通常かつ必要性」及び「事業関連性」について、アメリカ稅法における事業經費控除要件に関する当該規定を概観したうえ、わが国の所得稅法上の取扱いと比較しつつ、現行法人稅法の課稅所得の計算構造に即して検討してきた。

その結果、まず、「通常かつ必要性」については、所得稅法上の「必要經費」の解釈としてならば、「通常かつ必要」でないものは、「總收入金額を得るため直接に要した費用」に該当しないものとして、その必要經費性を否定する余地もあるものの、所得稅法上もアメリカ稅法のように「通常」の要件が規定されていないので、「必要」性の要件を満たすことで足りるものと解される。これに対し法人稅法上は、①損金の範囲については、企業會計上の費用又は損失を前提とし、これに損費の年度帰属に関する債務確定基準による規制等を除き、適正な會計慣行に委任する方式を採用しており、アメリカ稅法のように事業經費の控除要件として「通常かつ必要な經費」に限る旨の特別の規定がない(通常必要性により課稅除外としている唯一の例として清算中に支出した寄付金があるが、各事業年度の所得

の計算については、かかる通常必要性により個別的に判定する旨の規定はないので、解釈論としては「通常かつ必要性」論は採り得ないこと、②必要性の程度は個々の企業によって異なるから、かかる個別的事情を捨象して「通常性」という客観的基準により法人が支出した費用の損金性を否定するためには、過大な役員報酬の判定の場合の実質基準のような別段の規定を要すること、③「必要」性の要件を満たさないものは、企業会計上も費用性を有しないものと考えられるから、公正処理基準により損金の額に算入される費用から除かれる。つまり、必要性の要件は、企業会計上の費用性の判断基準であって、税法上の損金性の判断基準ではないこと、などを明らかにし、結論として、「通常かつ必要性」論は、現行法人税法の解釈としては、損金性の判断基準とはなり得ないものと解した。

次に、「事業関連性」については、所得税法上は必要経費及び家事関連費に関する規定の解釈としてならば、事業関連性を有しないものは、「所得を生ずべき業務について生じた費用」に該当しないものとして、その必要経費性を否定することができると解される。これに対し法人税法上は、①このような明文の規定はなく、公正処理基準に従って計算された費用又は損失を損金の額に算入することとされているから、当該損費が事業遂行上必要なものであるかどうかは、公正処理基準に即して判断されることになると考えられること、②寄付金の範囲に関する規定では、確定した決算における利益処分により支出したものの及び法人の業務に明らかに関係のあるものを除いたもの、すなわち、事業関連性の明らかでないものを寄付金とし、これについては事業関連性の有無を個別的、実質的に判定するところが困難であるので、形式基準を設け、これを超える部分の金額を損金不算入とし、立法的解決がなされているので、独立に考える余地はないこと、③事業関連性から法人の支出した費用の損金性を判断している裁判例は数多くあるものの、その大半は、いずれも役員等の個人的支出を法人が負担したものであると認定することによって、その費

用性が否定されたケースであり、従って、それは、法人に帰属する費用ではなく、いわゆる「事実上反する経理」によるものであり、企業会計上費用性を有しないから、課税所得計算上も公正処理基準により損金不算入となること、④交際費等の判断基準の一つである「支出の相手方」についての事業関連性は、交際費等とその隣接費用（給与又は寄付金等）との区分の基準にすぎないこと、などを明らかにし、結論として、「事業関連性」論は、現行法人税法の解釈としては、損金性の判断基準とはなり得ないものと解した。

要するに、課税所得の計算上の損金の概念を企業会計上の費用又は損失に求め、別段の定めのあるものを除き、公正処理基準に従うべきものとする課税所得の計算構造を採用しているのが国の法人税法のもとにおいては、「通常かつ必要性」又は「事業関連性」は、別段の定めのない、いわゆる白地部分に関するものであるから、まず、公正処理基準に照し、当該費用又は損失が企業会計上費用性があるかどうかを判断し、その結果、企業会計上費用性がないものが課税所得計算上損金の額に算入されないこととなるのであって、「通常かつ必要性」又は「事業関連性」が公正処理基準を離れて独自に課税所得計算上の損金性の判断基準となるものではない、と解すべきであるということである。

このように、法人が支出した費用又は損失の損金性の判断基準として挙げられる「通常かつ必要性」及び「事業関連性」は、多分に米国の内国歳入法等の事業経費の控除要件に関する規定を直輸入した感があり、立法論としては傾聴に値するものの、かような別段の定めがなく、かつ、米国と異なり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のが国の法人税法の解釈としては採用することはできない。また、事業に係る有しな損失の損金不算入の論拠としての利益処分説も、旧法人税法のもとにおいては妥当したもの、現行法人税法のもの

とにおいては、たとえ利益処分によるべきものと解しても、それが「利益又は剰余金の分配」に該当するものでない限り、資本等取引として損金不算入とはならないので、採用することはできない。

三 隠れたる利益処分と資本等取引との関係

(一) 問題の所在

租税回避行為に関連して使用される法人税法固有の法的概念に「隠れたる利益処分」という用語がある。

これは今から約半世紀前にドイツで開拓され発達した法的概念であり、税法の民商法からの独立に極めて重大な役割を果たしたといわれており、わが国においても戦後の税法学の発達とともに税法学者等によって論ぜられ、昭和三十年代以後の租税判例にもしばしば用いられて^(注1)いる。

しかし、その論述をみると、昭和四十年に全文改正された現行法人税法第二十二条第五項に規定する資本等取引なかんづく「利益又は剰余金の分配」の意義との関係を正しく理解せずに、旧法時代と同一感覚で「隠れたる利益処分は利益処分として取り扱われ、損金に算入すべきでない」と解されている。^(注2)として、隠れたる利益処分イコール資本等取引とする用法が散見される。

そこで、以下、隠れたる利益処分と資本等取引との関係を検討し、いわゆる「隠れたる利益処分」は、必ずしもそのすべてが資本等取引に該当するものとはいえないことを明らかにするとともに、隠れたる利益処分の現行法人税法

のもとにおける正しい用法を考察することとする。

(注1) 「隠れたる利益処分」という説示が現われている判決例としては、次のものがある。

- ① 大阪地裁昭和三一、一二、二四判決（行裁例集七卷一二号三、一〇九頁、税務訴訟資料二三号九二〇頁）
 - ② 大阪地裁昭和二三、七、一二判決（行裁例集九卷七号一、三八一頁、税務訴訟資料二六号七二三頁）
 - ③ 東京地裁昭和三六、一〇、二五判決（税務訴訟資料三五号七六八頁）
 - ④ 東京地裁昭和三七、三、二八判決（訟務月報八卷六号一、八三頁、税務訴訟資料三六号三一一頁）
 - ⑤ 東京地裁昭和四〇、一二、一五判決（行裁例集一六卷一二号一、九一六頁、税務訴訟資料四一号一、一八八頁）
 - ⑥ 東京地裁昭和四七、五、二四判決（行裁例集二三卷五号三一五頁、税務訴訟資料六五号一、〇〇七頁）
 - ⑦ 京都地裁昭和五〇、二、一四判決（訟務月報二二卷五号一、一三一頁、税務訴訟資料八〇号二〇一頁）
 - ⑧ 東京地裁（刑事）昭和五五、三、一〇判決（判例時報九六九号一三頁）
- なお、右のうち⑥は、株主相互金融方式によって支払われた株主優待金の損金性につき争われた事案に関するもので、「隠れたる利益処分」の法的概念について説示した最初のものとして注目されるが、株主優待金に関する裁判例を整理して示せば、次のとおりである。

法人名	一審判決	控訴審判決	上告審判決
東光商事株式会社	昭和三五・三・一五東京地裁 益金	昭和三六・四・一二東京高裁 益金	昭和四三・一・三最高裁（大） 配当・損金不算入
日本商工振興株式会社	昭和三六・一〇・二五東京地裁 隠れたる利益処分	昭和四〇・一〇・二二東京高裁 損金	昭和四四・七・三最高裁（小） 配当、損金不算入
中日本産業株式会社	昭和三七・一二・七名古屋地裁 実質的には利益の処分	—	—

(例)富国庶民金融	昭和三七・二・二八名古屋地裁 損金不算入	昭和四〇・二・二〇名古屋高裁 損金不算入	昭和四五・七・一六最高裁(一小) 配当・損金不算入
東 光 商 事(例)	昭和四〇・二・二一五東京地裁 損 金	昭和四三・八・九東京高裁 資本等取引非該当、損金	昭和四五・七・一六最高裁(一小) 配当・損金不算入

(注2) 松沢智「租税実体法」二六三〜二六四頁、山田二郎「税務訴訟の理論と実際」二二六頁

(二) 隠れたる利益処分の意義及びその例示

「隠れたる利益処分」とは、法人税法における独自の法的概念であつて、「公然たる利益処分」(法人税法にいう「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」^(注1)がこれに該当する。)に対する概念である。

公然たる利益処分(通常は、単に「利益処分」といわれている。)は、商法ないし企業会計により計算された当期純利益に前期繰越金等を加減した当期末処分利益金を株主總會の承認等に基づき利益準備金、配当金、役員賞与金、任意積立金等に公然と処分するものである。これに対し隠れたる利益処分は、法人が決算上における当期純利益を算出する前の段階において出資者、役員等に対して、本来利益処分として支出すべきものを損費(又は収益の減少)の形式により支出するものであり、従つて、損益計算上隠れて利益処分が行われるので、隠れたる利益処分と称されるのである。

このように、隠れたる利益処分は、法人が決算上利益であることを表示せず、損費(又は収益の減少)の形式により利益を処分するものであるから、それは、まず第一に、出資者等に対する無償又は充分な反対給付なしの財産上の

利益の提供であること、第二に、利益の処分が年度の途中においてすでに行われ、しかも、それは利益処分とは認識しがたいものであること、をその特徴としていっているといわれている。^(注2)

そして、一九七七年の改正前のドイツ法人税法第六条には、所得の計算の際には隠れたる利益処分をも考慮しなければならぬ、との規定があつて、^(注3) 同法施行規則第十九条で隠れたる利益処分となる場合を次のとおり例示していた。^(注4)

- (1) 出資者が理事者としての事務を執り、これがため不当に高い給料を受けるとき
- (2) 会社がその出資者に対し相当額の給料のほかに特別の給付をなす場合
- (3) 出資者が無利子若しくは異常に低い利率によって会社から借入れをなしたとき
- (4) 出資者が会社から借入れをなすに際し、その当時すでに返済不能であることが認められるにかかわらず、これを借り入れたとき
- (5) 出資者が会社に対し異常に高い利率で貸付をなしたとき
- (6) 出資者が会社に対し不相当の価格をもって商品を給付し若しくは会社から商品その他の財産の給付を受ける場合に、特別の割引又は割戻しを受けるとき
- (7) 出資者が会社に対し株式を取引所の相場より高い価格で売却し又は会社が出資者に対し株式を取引所の相場以下で売却したとき
- (8) 会社が出資者の利益のためにその債務、例えば保証のごときものを肩代りしたとき
- (9) 会社が出資者に対する債権を放棄したとき

(10) 第三者が会社のためだけでなく出資者のためにも働いた場合に、その報酬の全部を会社の損金に計上したとき右の例示から明らかなように、ドイツ法人税法において隠れたる利益処分となるのは、いずれも会社がその出資者に対して無償で利益を提供した場合であることに注意しなければならない。^(注5)しかし、わが国では、出資者たる社員に対する利益の供与に限定せず、役員及び従業員等に対するものをも含めた広義で隠れたる利益処分の語が用いられることが多いようである。

(注1) 法人税法三五条三項(使用人賞与)、三七条一項(寄付金)参照

なお、租税特別措置法では、「確定した決算において利益又は剰余金の処分により積立金として積み立てる方法」と表現している(準備金方式による特別償却に関する五二条の三第一項、価格変動準備金等の準備金に関する五三条一項等)。

(注2) 田中勝次郎「法人税法の研究」八〇七〜八〇八頁参照

(注3) 旧ドイツ法人税法六条の規定は、一九七七年に法人税法八条三項に移されて、隠れたる利益処分は所得から控除されなければならない、という趣旨の規定に改められている(忠佐市「隠れたる利益処分判例」会計ジャーナル一一巻一〇号六〇頁参照)。

(注4) 田中勝次郎前掲書二四六頁

(注5) 田中勝次郎前掲書二四七頁参照

(三) 隠れたる利益処分と同族会社の行為計算の否認規定

わが国の法人税法には、ドイツ法人税法のような所得の意義及びその計算について隠れたる利益処分を考慮しなければならぬ(旧六条)又は隠れたる利益処分は所得から控除されてはならない(新八条三項)旨の一般的な明文の

規定はないが、同族会社について租税回避の否認を認める同族会社等の行為又は計算の否認規定（法人税法一三二条）がある。この規定の解釈については見解が分れており、隠れたる利益処分を行うことは同族会社に限らないところから、形式的に同族会社に限らず非同族会社にも拡張して適用すべきであるとする見解及び裁判例もあるもの（^{（注）}）、多数説は、わが国の法人税法には租税回避行為についての一般的な行為計算の否認規定がなく、特に同族会社についての否認規定を置いていることから、反対解釈を行い隠れたる利益処分について否認できるのは明文の規定のある同族会社に限られるものと解している（^{（注）}）。

ところで、わが国の同族会社の行為又は計算の否認規定の適用例として旧法人税基本通達（昭和二五年直法一一〇〇）の「三五五」で列挙していた事項を簡略化して示せば、次のとおりである。

- (1) 現物出資資産の過大評価
- (2) 社員等（株主又は社員と親族、使用人等特殊の関係あるものをいう。以下、同じ。）の所有資産の高価買入れ
- (3) 法人所有資産の社員等に対する低価譲渡
- (4) 社員等の個人的支出の法人負担
- (5) 社員等所有の無収益資産の譲受け等
- (6) 社員等への過大な給与の支給
- (7) 業務に従事していない社員等に対し支給する給与
- (8) 社員等に対する用役の無償又は低額供与
- (9) 社員等に対する過大な利息又は賃借料の支出

(10) 社員等からの不良債権の肩代り

(11) 社員等からの債務の無償引受け

右の同族会社の行為計算の否認の類型と前掲したドイツ法人税法における隠れたる利益処分の例示とを比較してみると、双生児といってよいほど相似しているといえよう。これは、隠れたる利益処分は租税回避の意図を必要とせず、また、隠れたる利益処分となるのは、前述のとおり会社がその出資者に無償で利益を提供した場合であることを原則としている点から考えれば、同族会社の行為計算の否認規定は、隠れたる利益処分ではなく、広く租税回避行為の抑制を目的としており、従って、租税回避行為の大半は隠れたる利益処分に該当すると考えられるからである。

しかし、同族会社等の行為又は計算の否認規定そのものは、昭和二十五年の改正以後は昭和二十八年に企業組合等をその対象に追加したことを除いては変っていないが、否認の対象となる行為又は計算の範囲は、他の規定の創設又は整備により大幅に縮減され、文字どおり伝家の宝刀の規定となっていることに留意しなければならない。すなわち、①昭和三十四年の改正で過大な役員報酬の損金不算入、役員賞与の損金不算入及び過大な役員退職給与金の損金不算入の規定が新設され（法人税法施行規則一〇条の三―一〇条の五↓現行法人税法三四条―三六条）、かつ、報酬、給料、賞与等の給与には「債務の免除等による経済的な利益を含む」旨が明定され、同族会社と非同族会社とを問わず適用されることとなったことにより、従来、同族会社の行為計算の否認の対象となっていた事項の大半がこれらの規定に吸収されて^(注3)おり、②昭和三十七年の改正により借地権の設定に伴う所得の計算に関する規定が新設されて（法人税法施行規則一六条の二―一六条の四↓現行法人税法施行令一三七条―一三九条）、経済的利益の供与に関する従

来の考え方が法令として一般化され、③昭和四十年の法人税法の全文改正により所得計算の通則的規定として第二十二條が置かれ、特に、その第二項で資産の無償譲渡又は役務の無償提供による収益が益金の額に算入されることとなり、また、第三十七條第五項及び第六項で金銭その他の資産の贈与又は低額譲渡及び経済的な利益の無償又は低額の供与が寄付金の額に含まれることが規定され、同族会社と非同族会社とを区別せず適用されることとなったので、これらに該当するものも同族会社の行為計算の否認の対象から除かれることになった。

このように、従来、同族会社の行為計算の否認の対象となっていた事項の殆んどは現行法人税法第二十二條、第三十四條、第三十七條及び法人税法施行令第三百三十七條、百三十九條に吸収され、同族会社と非同族会社とを問わず適用されることとなった結果、同族会社の行為計算の否認規定の適用の対象となる事項としては、特殊異例なものを除けば、使用人の過大な給与が考えられる程度で、他にいかなるものがあるかを列挙することが困難な程に、同規定は空洞化しているものといえよう。昭和四十四年五月の法人税基本通達の整備に際し前掲の旧法人税基本通達「三五五」を削除したのも、「同族会社の行為計算の否認の類型」として存置する意義を失ったからである。

以上検討したところによれば、同族会社の行為計算の否認規定が存置されるべき理由があるのかどうか疑問視されるが、この点につき忠佐市氏は、「同族会社であることの理由によって奇想天外な問題が起らない」という保障はない。転ばぬ先の杖として備えておくべき理由は十分にある。」と述べている。^(注6)

なお、所得税法においては、受けた経済的な利益については、収入金額に算入し課税の対象とすることとされている（所得税法三六條一項）が、与えた経済的な利益については、別段の定め（同三九條、四〇條、五九條等）があるものを除き収入金額に算入しないこととされている。従って、所得税の場合には、供与した経済的な利益に対する認

定課税（例えば、利息の認定、借地権の設定等の場合の権利金の認定）はしないこととされているから、法人税の場合に比して同族会社の行為計算の否認規定（同一五七条）の適用の余地は多いものと考えられる。^(注7)

（注1） 行為計算の否認規定は非同族会社にも準用されるとする見解及び裁判例には、次のものがある。

- ① 田中二郎「租税法」一六二～一六三頁
- ② 田中勝次郎判決批判・ジュリスト二二二号一五頁
- ③ 松沢智「租税実体法」四六頁
- ④ 大阪高裁昭和三九、七、二四判決（行裁例集一五卷九号一、七二五頁）
- ⑤ 東京地裁昭和四〇、一二、一五判決（行裁例集一六卷一二号一、九一六頁、税務訴訟資料四一号一、一八八頁）
- ⑥ 東京地裁昭和四六、三、三〇判決（行裁例集二二卷三号三九九頁、税務訴訟資料六二号四二七頁）

（注2） 山田二郎「税務訴訟の理論と実際」二二八頁参照

なお、行為計算の否認規定は同族会社に対してのみ適用があるとする見解及び裁判例には、次のものがある。

- ① 山田二郎前掲書五七～五八頁
- ② 清永敬次「税法」五〇頁、判例評釈・シュトイエル三九号五頁、「租税判例百選」三七頁
- ③ 中川一郎「法人税法コメンタール」七、〇九八頁
- ④ 北野弘久「税法判例研究」六一頁
- ⑤ 富岡幸雄「関係会社の租税回避否認の論理」会計ジャーナル九卷一号二六頁
- ⑥ 須貝修一判例批評・判例時報四〇一号一六五頁
- ⑦ 竹下重人判例評釈・シュトイエル五〇号一三頁
- ⑧ 東京地裁昭和二六、四、二三判決（行裁例集二卷六号八四一頁、税務訴訟資料一〇号一一四頁）
- ⑨ 東京地裁昭和二三、一二、二三判決（行裁例集九卷一二号二、七二七頁、税務訴訟資料二六号一、二三九頁）
- ⑩ 東京高裁昭和四七、四、二五判決（行裁例集二三卷四号二三八頁、税務訴訟資料六五号八〇〇頁）

(注3)

「債務の免除による利益その他の経済的な利益」として法人税基本通達九一二一〇で例示されている事項と旧法人税基本通達「三五五」の「同族会社の行為計算の否認の類型」とを対比すると次のとおりであり、二、三の事項を除いては、表現に差異はあるものの、その内容は酷似しており、従って、従来の同族会社の行為計算の否認の対象事項の殆んどは、役員報酬又は役員賞与等の損金不算入の問題に移行したと考えてよいこととなる。

旧基本通達三五五	現基本通達九一二一〇
(一) 現物出資資産の過大評価(資本の払込否認) (二) 社員等所有資産の高価買入れ (三) 法人所有資産の社員等への低価譲渡 (四) 社員等の個人支出の法人負担 (五) 社員等所有の無収益資産の譲受け無償使用提供 (六) 社員等への過大な給与の支給 (七) 業務非従事社員に対し支給する給与 (八) 社員等に対する用役の無償又は低額供与 (九) 社員等に対する過大な利息又は賃借料の支払 (十) 社員等からの不良債権の肩代り (十一) 社員等からの債務の無償引受け	(一) 役員に対する資産の贈与 (二) 役員からの資産の高価買入れ (三) 役員に対する所有資産の低価譲渡 (四) 役員のための個人的費用の負担 (五) 役員が負担すべき社交団体の入会金等 (六) 役員が負担すべき生命保険料 (七) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (八) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (九) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (十) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (十一) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (十二) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (十三) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (十四) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (十五) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (十六) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (十七) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (十八) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (十九) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (二十) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (二十一) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (二十二) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (二十三) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (二十四) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (二十五) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (二十六) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (二十七) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (二十八) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (二十九) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (三十) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (三十一) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (三十二) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (三十三) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (三十四) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (三十五) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (三十六) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (三十七) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (三十八) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (三十九) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (四十) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (四十一) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (四十二) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (四十三) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (四十四) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (四十五) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (四十六) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (四十七) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (四十八) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (四十九) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (五十) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (五十一) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (五十二) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (五十三) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (五十四) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (五十五) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (五十六) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (五十七) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (五十八) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (五十九) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (六十) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (六十一) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (六十二) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (六十三) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (六十四) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (六十五) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (六十六) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (六十七) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (六十八) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (六十九) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (七十) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (七十一) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (七十二) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (七十三) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (七十四) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (七十五) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (七十六) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (七十七) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (七十八) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (七十九) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (八十) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (八十一) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (八十二) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (八十三) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (八十四) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (八十五) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (八十六) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (八十七) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (八十八) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (八十九) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (九十) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (九十一) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (九十二) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (九十三) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (九十四) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (九十五) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (九十六) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (九十七) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (九十八) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (九十九) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供 (一百) 役員に対する居住用土地家屋の無償又は低価提供

(注4) 法人税法三四条・三六条は、役員との給与に関する規定であり、使用人に対する給与については法人税法上別段の規定がないので、使用人給与の過大分の否認は法人税法一三二条によることとなる。例えば、使用人が役員に昇格した場合において使用人であった期間の退職給与を打切支給したときは、その支給額は使用人の退職給与であるから法人税法三六条の適用はなく、従って、その支給額が法人税法施行令七二条に準じて過大と認められ、これを否認した場合に法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるときは、法人税法一三二条を適用してこれを否認することとなる。

(注5) 武田隆二教授は、同族会社の行為計算の否認事例として、「具体的には、①役員への無利息融資について利息を認定した事例、②株主等に廉価で資産を譲渡した場合にその価額と時価との差額を益金の額に加算した事例等があげられる。」と述べている(「税務会計の基礎」(二十四)会計一七卷三号一六頁)が、益金の面については法人税法二二条二項、損金の面については①は同法三四条の役員報酬、②は同法三七条六項の寄付金(出資者の地位に基づくもの)は同法二二条五項の利益の分配)の規定が適用されるから、同族会社の行為計算の否認規定をまつまでもないこととなる。

また、吉牟田勲教授は、現在、同族会社の行為計算の否認規定は、旧基本通達三五五で例示されていたもののうち(例)の前段の社員等の個人的地位に基づく寄付金等に関する部分及び(例)の使用人給料に関する部分がわずかに意味をもっているとし、新たに逆合併による繰越欠損金の控除が加わると考えてよいだろうと述べている(税理二一巻二号九五頁)が、社員等の個人的地位に基づく寄付金等を行為計算の否認の対象とする見解には賛成できない。なぜならば、この個人的地位に基づく寄付金等を法人が負担した場合には、それは元来、法人が負担すべきでないものを法人の費用として経理した、いわゆる「事実上反する経理」であって、企業会計上も費用性を有しないものであるから、税務上も法人税法二二条三項に掲げる費用に該当せず、従って、損金不算入となり、同族会社の行為計算の否認規定の適用をまつまでもないからである(詳しくは前述二の(例)の事業関連性の項参照)。

(注6) 忠佐市「課税所得の概念論・計算論」五三〇頁

(注7) 同族会社の主たる株主で、かつ、代表取締役である者が、同会社に対してなした無利息貸付けにつき同族会社の行為計算の否認規定(昭和四〇年改正前の所得税法六七条↓現行一五七条)を適用して通常收受すべき利息相当額を当該役員が收受したものととして同人の雑所得に加算した更正処分が適法とされた裁判例に東京地裁昭和五五・一〇・二二判決(訟務月報二七卷三号五六八頁、税務訴訟資料一一五号一七四頁)がある。

(四) 隠れたる利益処分イコール資本等取引か

前記一の(三)で述べたように、税法上の資本等取引には、いわゆる資本取引のほか法人が行う利益又は剰余金の分配も含まれる。資本取引の範囲については、企業会計と税法の思考の根底が異っているので、従来は、両者の間に相当の差異を生じていた(特に「その他の資本剰余金」について)が、昭和四十九年の商法改正に伴う商法監査と証券取引法監査との監査基準の一元化の要請から同年八月の企業会計原則の修正により、「その他の資本剰余金」については資本剰余金としての性格についての従来どおりの考え方を残しつつ、商法に合せて処分可能利益として取り扱うこととされたので、理論的にはともかく実務的には合併差益の処理方法を除き両者の差異は殆んど解消されたといつてよい。^(注1)

一方、資本等取引として損金不算入とされる「利益又は剰余金の分配」には、「公然たる利益処分」によるもののほか、いわゆる「隠れたる利益処分」によるものも含まれることには異論はないものの、その範囲については利益の配当等に限定されず、役員賞与や寄付金等も含まれるとする見解もあるが、現行法の解釈としては、①一般の会社の利益の配当、②協同組合等の剰余金の配当、③理化学研究所等の利益の分配、④相互会社等の剰余金の分配に限定さ

れ、役員賞与及び寄付金等は含まないと解すべきであることは既述のとおりである。

ところで、いわゆる「隠れたる利益処分」には、「利益又は剰余金の分配」のほか、役員賞与、使用人賞与及び寄付金等も含まれるから、隠れたる利益処分によるものは、すべて資本等取引に該当し損金不算入になるとはいえないこととなる。^(注) 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「利益又は剰余金の分配」に該当する場合（端的に言えば認定配当とされる場合）に限られ、認定賞与等は資本等取引とはならないのである。役員賞与（利益処分、損金経理又は簿外支出を問わない）が損金不算入とされるのは、別段の定め（法人税法三五条一項）があるからであって、資本等取引に該当するからではない。また、隠れたる利益処分（例えば簿外支出）による使用人賞与及び寄付金は、確定した決算における利益処分（同三五条三項、三七条一項）によるものではないから、損金不算入どころか逆に損金の額に算入されることとなるのである（もっとも、寄付金の限度超過額は、別段の定めにより損金不算入となる。）。

昭和四十年の改正前の旧法人税法のもとにおいては、すでに述べたように、総損金の意義についての規定はなく専ら解釈に委ねられており、「総損金とは、資本の払戻又は利益処分以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう」ものと解されていたので、隠れたる利益処分という法的概念による損金不算入の説明も比較的支障なく行い得たが、現行法人税法のもとにおいては、隠れたる利益処分であっても資本等取引として損金不算入とされるのは、「利益又は剰余金の分配」に限定されるから、旧法人税法当時と同一感覚で隠れたる利益処分イコール資本等取引の意味で使用することはできないこととなる。

この点につき山田二郎氏は、隠れたる利益処分の意義を説明したうえ、「隠れたる利益処分は利益処分として取り

扱われ、損金に算入すべきでないものと解されている」と述べ、また、松沢智氏も同様に、「隠れた利益処分は利益処分として取扱い損金に算入すべきではないと解されている。」と述べ、ともに利益処分によるものは公然、非公然を問わず、すべて損金不算入と解している。しかし、利益処分によるものがすべて損金不算入となるとは限らないこと、また、隠れたる利益処分による使用人賞与及び寄付金は、現行法の解釈上は逆に損金の額に算入されることになることについては、すでに述べたとおりであるから、この見解には賛成できない。

以上検討したところによると、現行法人税法のもとにおいては、①資本等取引として損金不算入とされるのは、「利益又は剰余金の分配」に限定され、旧法人税法当時のように、「利益処分」によるものではないこと、②役員賞与の損金不算入、確定した決算における利益処分による使用人賞与又は寄付金の損金不算入は、資本等取引に該当するがためではなく、別段の定めによってであること、③隠れたる利益処分による使用人賞与又は寄付金は損金の額に算入されること、④その結果、隠れたる利益処分イコール資本等取引ではないこと、が明らかにされた。従って、現行法人税法のもとにおいては、隠れたる利益処分によるものとして損金算入を否認し得るのは、それが利益の配当等と認定できる場合に限定されるから、「隠れたる利益処分」というよりも、むしろ「隠れたる配当」又は「解釈上の配当」と称すべきものである。また、損金経理又は簿外支給した役員賞与を「隠れたる利益処分によるものとして損金不算入となる」というのは誤りであり、それは「役員賞与に該当するから損金不算入となる」ということで十分である。ましてや簿外支出された寄付金（使用人賞与）は損金の額に算入されるにもかかわらず、これをも「隠れたる利益処分による寄付金（使用人賞与）」として損金不算入となる」というに至っては、矛盾も甚しい。

このようにみると、税法の民商法からの独立に重大な役割を果たしたといわれる「隠れたる利益処分」という法

的概念による損金性の否認論も、現行法人税法のもとにおいては、それが「利益又は剰余金の分配」に該当する場合においてのみ意味があるのに過ぎない。従って、わざわざ「隠れたる利益処分」という概念を用いなくとも、認定配当については利益の分配に該当し、役員に対する認定賞与については役員賞与に該当するといえば、損金不算入の理由としては必要かつ十分である。強いてこれに相当する用語語を用いるとすれば、「隠れたる配当」とすべきであろう。にもかかわらず、隠れたる利益処分イコール資本等取引的な用法で、その内容を配当等に限定せず、役員賞与、寄付金等を含めて「隠れたる利益処分によるものはすべて損金不算入と解されている。」といった論説が多いが、この用法は旧法当時ならいざ知らず、現行法上は妥当ではないので、現行法人税法における資本等取引とされる利益又は剰余金の分配の意義を正しく理解したうえで、厳密なる用法が望まれる。

(注1) 拙稿「法人税の課税所得計算と企業会計―無償譲渡等と法人税法二二条二項―」税務大学校論叢一一号二一六～二二一

八頁及び「特別損益項目の税務会計処理―その他の資本剰余金項目―」税経通信三一巻五号一二六～一二九頁参照

(注2) 隠れたる利益処分をドイツ法人税法のように会社と出資者たる社員との間の取引に限定した狭義に解すれば、隠れたる利益処分イコール資本等取引となるが、わが国では一般に隠れたる利益処分という用語は、出資者のほか役員、使用人及び第三者と会社との取引をも含めた広義に用いられているので、ここではこの用法に従った。

(注3) 山田二郎「税務訴訟の理論と実際」二二六頁

(注4) 松沢智「租税実体法」二六三～二六四頁

四 違法支出金の損金性について

(一) 問題の所在

違法ないし不法な行為又はこれに関連する行為による所得（以下、単に「違法所得」という。）が課税所得を構成するかどうかについては、わが国の所得税法及び法人税法が、いずれも何らの明文規定を置いていないことから、かつては消極論と積極論とが存在し見解が分れていたが、今日では学説、判例ともに違法所得も課税所得を構成するという積極論に統一されているようである。税制調査会の答申も、「課税の原因となるべき行為が無効なもの又は取り消しうべきものである場合においても、その行為に伴って経済的効果が生じているときは、課税を行うことを妨げない」と解されている^(注1)。また、「課税の基因となるべき行為が法令による禁止その他公序良俗に反する場合においても、課税を妨げないと解されている」と述べている^(注2)。つまり、税法では、特に違法所得を除外する旨の規定がないから、例えば、賭博、収賄及び経済統制法違反等の犯罪行為による利得も課税所得に含まれると解するのが今日の通説、判例である^(注3)。

これに対し違法ないし不法な行為又はこれに関連する行為のための支出金（以下、単に「違法支出金」という。）の損金性（又は必要経費性）については、学説、判例とも必ずしも見解が統一されておらず、例えば、違法支出金の損金性を認めるもの^(注4)、違法支出金の支出の態様に応じてその損金性を考察するもの^(注5)、違法支出金の損金性を認めない

もの等があるが、違法支出金の損金性を認めないとする見解が多いようである。そして、違法支出金の損金性を認めないとする見解の論拠としては、利得の処分（資本等取引）とする利益処分説によるもの、^(注5)アメリカ税法における「公序の理論」を援用するもの等がある。^(注6)

そこで、以下、違法支出金の損金性につき、わが国の法人税法の課税所得の計算構造に即し、かつ、所得税法上の必要経費と対比して考察するとともに、「公序の理論」を援用することの当否について検討する。

(注1) 昭和三六、七、五「国税通則法の制定に関する答申」(税制調査会第二次答申)五、六頁

(注2) 武田隆二「税務会計の基礎(五)」(会計一一四巻二八九頁)、同旨金子宏「租税法」一九四頁、長野地裁昭和二六
一、二五判決(刑事裁判資料九三三〇四頁、税務訴訟資料一八号四六四頁)、東京高裁昭和二七、一、三一判決(高
裁判集五巻二号一六〇頁、税務訴訟資料一八号四二頁)、長野地裁昭和二七、一〇、二一判決(行裁判集三巻一〇号
一、九六七頁、税務訴訟資料二一四五八頁)、最高裁昭和三八、一〇、二九判決(判例時報三五二号三〇頁、税務訴
訟資料三七号九一九頁)等

なお、所得税基本通達三六一は、『法第三六条第一項に規定する「収入金額とすべき金額」又は「総収入金額に算入すべき金額」は、その収入の基因となった行為が適法であるかどうかを問わない』と定め、違法所得も課税所得を構成することを明らかにしている。

(注3) 金子宏教授は、必要経費性又は損金性の要件として「必要性」を挙げ、所得税につき、「違法ないし不法な支出も、別段の定めがない限り、控除を認められることになる。」、法人税につき、「不法ないし違法な支出も、それが利益を得るために直接必要なものである限り、費用として認められる。」と述べている(「租税法」一七九、一九五頁)。

(注4) 玉国文敏「違法所得課税をめぐる諸問題(6)」判例時報七六四号九頁、碓井光明「所得税法における必要経費」租税法研究三三六三頁

(注5) 松沢智「租税実体法」一一二頁、東京地裁昭和五五、三、一〇判決(判例時報九六九号一三頁)

(注6) 山田二郎「違法な経費の支出とその損金性」金融・商事判例五四一号二頁、武田隆二「税務会計の基礎(五)」(會計一一四卷二号九〇頁)、最高裁昭和四三、一一、一三三大法廷判決(民集二二卷二二号二、四四九頁)、東京地裁昭和五〇、三、一〇判決(判例時報九六九号一三頁)

(二) 違法支出金の損金性

西ドイツの租税基本法四十条には、「租税法律の要件事実の全部又は一部を満たす行為が、法律の命令若しくは禁止、又は良俗に違反するか否かは、課税に対し関係がない。」という規定がある^(注7)。また、アメリカ税法のもとでは、前述のとおり、事業経費控除に関する一般的な規定として「通常かつ必要な経費」であることを要する旨を定め、さらに追加的要件を課しているものが多いが、不法な支出等についても右の条項の解釈等により規制してきたが、一九六九年の税制改正において、政府職員等に対するもの等特定の賄賂、リベート等については、明文の法律の規定をもつて経費控除を否認することとした。^(注8)

これに対し、わが国の税法にはこのような規定は存しないので、違法支出金の損金性又は必要経費性については、理論・解釈によって解決しなければならないこととなる。つまり、法人税においては、違法支出金が法人税法第二十二條第三項の解釈として費用又は損失に該当するかどうかの問題となるのに対し、所得税法においては、必要経費についての要件の規定(同法三七条その他)があるので、事業所得等の「総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用(中略)の額」の解釈の問題となるのである。

そこで、まず、違法支出金が所得税法上の必要経費に該当するかどうかに関する識者の論説から概観することとする。

玉国文敏氏は、違法な経費の支出について、「経費の支出行為自体が犯罪行為に該当するような反社会性の強い経費（たとえば、密売するために仕入れた麻薬の購入価額など）であるときには、控除の対象から排除されたとしても、むしろ当然であろう。」と述べ、また、違法所得に関連して支出される経費を、通常の合法的な業務に関連して違法行為（たとえば、独占禁止法違反の行為など）が行われる場合の経費と犯罪行為などの本来的に違法な行為を遂行するに際して直接用いられる経費等（たとえば、脱税打合せに関する費用等）に区分したうえ、前者については、「一般的な経費として合理的な範囲内にとどまっている限り、その際に用いられた経費等も課税控除の対象となると解すべき場合が多いと思われる。」とし、後者の課税控除については、「その性質上、かなりの制約がなされてもやむを得ないであろう。」と述べている。^(注3)

碓井光明助教授は、「違法支出又は違法行為に関連する支出については次のように考えるべきではなからうか。」として、「第一に、出損をなすこと自体が犯罪行為にあたる場合（贈賄、公職の選挙についての買収響応等）には、控除を否定することが、右の補助理論および法的正義の観点からみて妥当である。第二に、業務の過程において故意による犯罪行為が行われた場合に犯罪行為に直接関係する経費については、右の理由および業務の遂行に必要でないという理由により控除を否定すべき場合がありえようが、あくまで業務関連性によって判断すべきものと思われる。」と述べている。^(注4)

植松守雄氏は、「一口に違法支出（ないし違法行為に関連した支出）といっても、その内容にはさまざまなものが

あり、その税務処理について単純に概括することはできない。」としたうえ、「わが国の法律観念では、税法上その費用が「必要経費」の範疇にはいる限り、その収入が不法ないし反倫理的であるという理由で、その費用の控除を否認する根拠にはなりそうにない。ただ、前述のように今日必要経費の概念は、広く事業遂行上直接、間接に必要な諸経費に及ぶが、一般に違法支出等についてはその支出の特別な性質の故に特別の考慮が必要で、一般に正常な業務遂行はそれなくしてもなし得るという点で、その支出は個人費用的要素が含まれていると考えられ、その意味でたとえば脱税打合せの費用などは（中略）必要経費とはみられない。同様にワイロの控除についても、それなくしては事業目的の達成があり得ないような特殊の場合は別として、一般的には消極に解してよいのではなからうか。なお、一口に違法支出といっても、宅建法や利息制限法に違反する制限超過の支払いのように、法が禁止している趣旨・目的からみて支出行為自体が違法とはされないものについては、原則的に必要経費として認められるものと解される。」また、「たとえば恐かつに使用したナイフ、ピストルの購入費や営業を有利にするなどの目的で支出するワイロのような犯罪を構成する支出は、業務のために有効、有益であるからといって、直ちにその控除を認めることは適當でない^(注5)と考えるが、たとえば覚えい剂販売における仕入原価のように、違法な支出自体が収入を得るのに直接必要（不可欠）な費用に当るような場合にまでも、違法を理由として控除を否定することはできないと考えられる。」と述べている。

このように、違法支出金の所得税法における必要経費性の判断については、違法支出金の多様性に原因して、必ずしも見解が統一されていないが、要するに、違法支出金が収入を得るために直接必要な費用であるかどうか（必要性）及び事業所得等を生ずべき業務について生じた費用であるかどうか（業務関連性）を具体的事案に即して個別

的、実質的に判断することになるものと考えられる。

次に、違法支出金が法人税法上の損金に該当するかどうかについて検討する。

違法支出金の損金性の有無については、前述のとおり見解が分れているが、そのうち利益処分説（利得の処分とする見解）をとる松沢智氏は、「違法な支出であっても、法が所得の課税要件事実たる損金として定めたうちの原価、費用、損失のいずれかに該当すれば損金となるが、しかしそのいずれにもあたらない場合には、法律の定めた構成要件事実以外のもの、すなわち利得の処分（資本等取引）とみて損金とはならない。」と述べる^(注6)とともに、株主相互金融における株主優待金に関する最高裁昭和四十三年十一月十三日大法廷判決^(注7)を引用して説明している。しかし、本判決は、本件株主優待金は、「会社に利益がなく、かつ、株主総会の決議を経ていない違法があるとしても、法人税法上その性質は配当以外のものではありえず」として、配当そのものであると認定しているから、現行法人税法上も「利益又は剰余金の分配」として資本等取引に該当し損金不算入となることはいうまでもない。従って、利益処分説は、違法支出金が右株主優待金のように配当等に該当する場合には妥当するものの、違法支出金が配当等に該当することは極めて稀であり、しかも、前記三で考察したように、それが利益処分によるものと認定されても配当等に該当しない限り資本等取引とはならないから、これをもって一般的に違法支出金の損金性を否定する論拠とすることはできず、賛成できない。

また、アメリカ税法における「公序の理論」を援用して違法支出金の損金性を否定する論者も見受けられるが、その当否については項を改めて考察する。

すでに繰返し述べたように、現行法人税法は、損金の範囲については、企業会計上の費用又は損失を前提とし、こ

れに法的基準である「債務の確定」による規制を加えるほかは、適正な会計慣行に委任することとしており、所得税法における必要経費のように「必要性」及び「業務関連性」の要件を設けていないから、前記の所得税法上の必要経費に関する論説における見解をそのまま法人税法上の損金性の判断基準とすることはできない。すなわち、わが国の法人税法のもとにおいては、違法支出金については、罰金、科料、過料及び課徴金等（法人税法三八条二項五号ノ七号）を除き、損金不算入の別段の定めはないからそれが、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に照し、企業会計上費用性を有するものである限り、損金算入が認められるものと解される。従って、所得税法上の必要経費に関する論説で採り上げられていた麻薬の購入価額、脱税打合せ費用、贈賄、買収饗応費用、宅建法や利息制限法の制限超過の支払い等も、公正処理基準に照し企業会計上費用性を有し、かつ、別段の定めに該当しない限り、課税所得計算上も損金の額に算入されることとなる。このことは違法支出金の損金性（費用性）の有無を法人の主観的判断に委ねることを意味するものではない。すなわち、費用性の判断基準としての公正処理基準は、客観的な規範性を有する公正かつ妥当と認められる会計処理の基準を意味し、しかも、前記二で考察したように公正処理基準には「必要性」及び「業務関連性」を包摂していると解されるから、これらの客観的基準に即してその費用性を判断し、その結果、費用性を有すると認められるもののみが課税所得の計算上損金の額に算入されるということである。従って、右に掲げた費用のうち役員等の個人が負担すべきものは、法人に帰属する費用ではないから、公正処理基準により企業会計上も費用から除かれる結果、税法上も損金の額に算入されないこととなるのである（前記二の四の事業関連性の項参照）。

法人が支出した違法支出金の損金性について右のように解すると、前述のとおり所得税法上の必要経費が窮極的に

「必要性」及び「業務関連性」により判断されることと大筋においては一致することとなる。ただ、異なるのは、所得税法上の必要経費性の判断基準である「必要性」及び「業務関連性」は税法上明定されているから、その規定の解釈の問題となり、従って、その解釈上、法的正義論又は課税公平論等による税法的要求の介入の余地があるのに対し、法人税法上の損金性の判断基準である公正処理基準は、「必要性」及び「業務関連性」を包摂しているものの、それは税法規定の解釈というよりは、企業会計上の費用性の判断基準であるから、法的正義論又は課税公平論等の税法的要求に影響されない中立的な「一般に公正妥当」な会計処理の基準という点である。

その結果、前記の玉国説及び碓井説のように、支出すること自体が犯罪行為に該当するような経費は、所得税法上は法的正義の観点から、その必要経費性を否定することができようが、法人税法上はその支出が収益に対応する原価又は法人の業務の遂行に必要なもの（すなわち企業会計上費用性を有するもの）である限り、その損金性を否定できないものと解される。また、脱税工作費のように反倫理的な違法支出金については、所得税法上は玉国説のように、その性質上課税控除についてかなりの制約がなされてもやむを得ないと解することもできようが、法人税法上は、例えば、大阪地裁昭和五十年一月十七日判決^(注8)に係る事案のように、架空仕入を計上するに当り取引先から架空の納品書、請求書の発行を受け、その謝礼として手数料を支払った場合には、この手数料は取引先から役務の提供を受け、その対価として支払ったものであるから、企業会計上は費用性を有するといわざるを得ず、従って、損金の額に算入されることとなる考える。もし、このような反社会的費用の損金性を認めることが好ましくないのであれば、損金不算入の別段の規定を設けるべきである。武田昌輔教授は、本判決について、「法人税は所得税と異なり、法人の支出した費用又は損失は原則的に損金算入されるものである。（中略）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。」と述べている。^(注9) 同様に、建設業者等が工事の入札等に際して支出する談合金等も、建設工事の請負契約のために直接必要な費用であり企業会計上費用性を有するか、違法であることを理由にその損金性を否定することはできないと解する。この談合金については、昭和五十五年十二月の法人税関係通達の第三次改正で、交際費等に含まれる費用の例示として「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その他これらに類する費用」が追加されたが、これは談合金等の違法支出金の損金性を国税庁が有権解釈として認めたこととなり、講学上その意義は大きいものと考えられる（談合金を交際費等として損金算入限度額を計算のうえ損金不算入額が生じたとしても、それは別段の定めによるものである）。その他宅建法や利息制限法の制限超過の支払等も同様に考えることができる。^(注11)

要するに、わが国の法人税法のもとにおいては、各種の違法支出金も公正処理基準に照し企業会計上その費用性が否定されない限り、課税所得計算上も損金の額に算入されるものと解される。小松芳明教授も「わが国の法人税法のもとでは、たとえば賄賂その他の不法ないし違法支出金も、費用としての損金算入が否認されることにはならず、また、別段の定め以外の支出金であれば、それが過大であり、結果として税負担にアンバランスが生ずるようになって損金算入を否認できないということもあろう。」と述べている。^(注12)

(注1) 中川一郎編七七年AO法文集（邦訳）四七頁

(注2) 小松芳明「費用の損金算入規制」税務弘報二八巻一号四四頁参照

(注3) 玉国文敏「違法所得課税をめぐる諸問題（6）」判例時報七六四号九頁

(注4) 碓井光明「所得税における必要経費」租税法研究三三六三頁

(注5) 植松守雄主編「注釈所得税法（43）」会計ジャーナル一〇巻一二号五八頁

(注6) 松沢智「租税実体法」一一一頁

(注7) 民集二二卷一二号二、四四九頁、税務訴訟資料五三号八六〇頁

(注8) 税務訴訟資料八五号一五二頁。判決は「このような支出は、いわば脱税協力金とでもいうべきものであって、被告会社の事業の遂行上「通常かつ必要な経費（収入を得るために必要な支出）」とはとうていいいえない」として損金算入を否定した。

(注9) 武田昌輔「脱税の打合せ費用」税経通信三三卷一四号一六九頁

(注10) 租税特別措置法関係通達六二(一)一一二(四)

(注11) 武田昌輔教授は、債務確定基準の要件である債務の成立の説明に関し、「第一の要件（筆者注）公序に反しないこと」は、税法では必ずしもこれに従っているわけではない。つまり、違法行為によって支出した金額についても、これを費用として定めるのである。例えば、超過利息の支払も、損金の額に算入すべきことになる。」と述べている（「税法上の費用・債務の計上時期」税理二三卷四号二頁）。

(注12) 小松芳明前掲論文

(三) 公序の理論の当否

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。すなわち、前記二の(二)でみたように、アメリカ税法においては、営業もしくは事業上の経費は、事業遂行との関連性についての基準として「通常かつ必要な経費」であることを要請しているのであるが、この「通常かつ必要」論との関係で問題となったのは、いわゆる事業慣行である。そして、この事業慣行が租税法上は認められ得るためには、第一に、当該支出が経済的合理性に適った支出でなければならず、第二に、支出自体又は支出の発生原因が法

秩序に違反する等によって、その支出が公益を害すると認められる場合には、控除は許されないとされる。この後者が、いわゆる公序の理論又は公益理論といわれるものであるが、この理論は、一九四三年のヘニンガー判決 (Comm. V. Heininger, 320 U. S. 467) に萌芽し、一九五二年のリリー判決 (Lilly V. Comm, 343 U.S. 90) によって理論形成の基礎が築かれたとされている。リリー判決が公益理論により違法支出金の経費控除を否定しているのは、①支出自体が不法であるもの、②支出を禁止する連邦又は州の政策が法律によって示されているもの、の二つである。

ところで、わが国の税法には違法支出金を課税控除の対象から排除する規定は、罰料金等 (法人税法三八条二項五号) 七号、所得税法四五条一項六号 (九号) を除き存在せず、また、米国の公序の理論のような明確な基準は、まだ立てられていない。しかし、最高裁大法廷昭和四十三年十一月十三日判決 (民集二二卷一二号二、四四九頁) を契機に、わが国でも公序の理論が導入されたとして、アメリカ税法における公序の理論を援用して、違法支出金の損金不算入の論拠としているものが見受けられる。そこで、まず、右最高裁判決について概観するとともに、その論説をみることにする。

この事案は、株主相互金融形式で金融業を営む株式会社が、融資を希望しない株主に対して支払った株主優待金の損金算入が許されるか否かが争われた事件であるが、最高裁判決は、『「資本の払戻し」や「利益処分」以外において純資産減少の原因となる「事業経費」は、原則として、損金となるものというべきであるが、仮りに、経済的、実質的に事業経費であるとしても、それを法人税法上損金に算入することが許されるかどうかは、別個の問題であり、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ものといわなければならない。』と判示し、本件株主優待金の支出は、上告会社に利益がなく、かつ、株主総会の決議を経ていない違法があるので、その損金算入は許されないとの判断を示している。

この判決につき山田二郎氏は、『右判決で、「実質的に経費であっても、法律上禁止されている場合には損金に算入することは許されない。」とする判断の理論的根拠について必ずしも明確にしていなかったのであるが、私は、この判決の考え方は、アメリカ法でいうパブリック・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。（中略）わが国には、従来、「税法の中立性」が強調されているが、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（注2）してしまふことになるといえる。これはなにも租税法律主義に違反するものではないと考える。』と述べている。

また、藤浦照生氏は、右判決につき、「本判決は、例えば罰科金のように、税法自体に損金不算入の明文の規定がなくとも、他の法律中の強行規定、例えば本件のように商法における資本維持に関する規定（二〇二③、一七〇①、一九二、二九〇等）に反する支出がなされた場合にも、損金算入を認めるべきでないとする立場を採っていることは明らかである。そして本判決のこの立場は、米国租税法における公益理論を、わが国の税法解釈に採り入れたものとの評価が与えられている。」と述べている。^{（注3）}

さらに、武田隆二教授は、債権の成立要件の一つである給付の適法性について、「しかし、税法では特に不法な原因による所得を除外する旨規定していないから、例えば、賭博、収賄ならびに経済統制法規違反の各犯罪行為による

利得もまた課税所得に含まれるものと解される。」としながら、不法原因給付につき、「給付の移転者にとっては、債務成立のときに当該支出金が資本等取引以外による純資産減少の原因をなすがゆえに損金性が認められるかというところではない。この点、税法上、明文の規定はない。しかし、罰金・科料等の損金不算入等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つて、賭博、収賄等の支出は損金性を否定されるものとみななければならない。」と述べ、^(注4)違法支出金の損金不算入の論拠に公序の理論を援用している。

なお、^(注5)簿外寄付金につき公序の理論によりその損金性を否認した判決としては、東京地裁昭和五十五年三月十日判決がある。この事案は、トルコ風呂を営む被告会社（注6）が売上除外による簿外資金から行った政治献金の損金性が争われた事件であるが、東京地裁（刑事二五部）判決は、「国が法人制度という社会的必要を認めて法によって人格が付与されているのであるから、売上除外によって得られた裏金という、そのような行為自体法律上禁止されているような場合には、法人税法は、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を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。」と判示し、その損金性を否定している。

そこで、違法支出金につき、アメリカ税法における公序の理論を援用して、その損金性を否定する論拠とすることの可否について、わが国の法人税法の課税所得の計算構造に即して検討する。

すでに前記二の（二）で述べたように、アメリカ税法における課税所得は、総所得から控除項目を差し引いて計算されるが、総所得及び控除項目は、それぞれ該当分と非該当分とに分けて詳細に規定されており、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とを記載して作成される。そして、経費控除の一般的要件たる「通常かつ必要な経費」の規定は、右の計算過程の一部に関するものであり、公序の理論は、この「通常かつ必要な経費」に関する規定の解釈として判例上発展した法原理である。これに対し、わが国の法人税法は、課税所得の計算に関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、その相当部分は白地となっており、この白地部分は、適正な会計慣行に依存することとしているのである。

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、前記二の(三)で検討したように解釈論としては、アメリカ法における「通常かつ必要性」論を採ることはできず、従って、この「通常かつ必要性」の解釈として判例の集積を経て打ち樹てられた「公序の理論」も援用することはできないと考えられる。つまり、わが国の法人税法の解釈としては、費用又は損失の損金性の有無は、まず、公正処理基準に照し、企業会計上費用又は損失から除外されない限り（別段の定めのあるものを除き）、課税所得計算上損金の額に算入されるということである。従って、簿外寄付金、談合金、賄賂、麻薬の購入代、制限超過の利息等の違法な支出金であっても、企業会計上費用性を有するものは、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ものといわざるを得ないこととなる。

次に、わが国の税法解釈について公序の理論と同じ考え方が導入されたと評価される前記最高裁大法廷判決については、多数意見は前記のとおりであるが、少数意見として「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、（中略）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、といわなければならない。」とする奥野健一裁判官の反対意見があること及びこの事案は、課税所得の計算規定の整備される前の旧法人税法の適用された事案であり、総益金及び総損金の意義についての定義的規定又は通則的規定がなく、専ら解釈に委ねられていた当時のものであることに留意する必要がある。従って、旧法人税法の総損金の解釈としてならば、多数意見のように解する余地もあったと思われるが、課税所得の計算規定が整備された現行法人税法の解釈としては、前述のように解すべきものと考ええる。

また、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（法人税法三八条二項五号）を根拠として違法支出金の損金性を否定する考え方については、この規定が例示的列举と解されない限り、解釈として公序の理論を援用する余地はないこととなる。仮に、これを例示的列举とすると、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）を昭和四十八年に、同項七号（独占禁止法による課徴金及び延滞金）を昭和五十二年に、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、同条項は限定列举と解さざるを得ず、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、公正処理基準（法人税法二二条四項）に依存することとなり、損金算入が認められると解さざるを得ないこととなる。この点につき金子宏教授は、「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減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。」と述べている。^(注7)

さらに、違法収入ないし違法所得については、これを除外する旨の規定がないから課税所得に含まれるとしながら、違法支出金については除外規定はないが、公序の理論と同一の原理に立って、その損金性が否定されるとする見

解については、首尾一貫しないものといわざるを得ない。

従って、法人税法第三十八条第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定の論拠とすることはできないものといわなければならない。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となり好ましくないというのであれば、損金不算入の別段の定めを設けるべきであると考ええる。この点につき武田昌輔教授は、前述のとおり、「立法的には、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える。」と述べており、また、小松芳明教授も、「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よりのこと、不当な支出によって生ずる税負担のアンバランスは、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える。」と述べている。^(注8)

このように、課税所得の計算を大幅に企業会計に依存し、かつ、別段の定めのないわが国の法人税法の解釈としては、反社会的な違法支出金であっても損金性を有するものといわざるを得ないと考える。

なお、法人税法と規定の仕方及び課税所得の計算構造の異なる所得法上の「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直接に要した費用」又は「所得を生ずべき業務について生じた費用」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、法人税法上は前述したとおり、公序の理論を援用して解釈する余地はないものと考ええる。^(注9)

〔注1〕 碓井光明「米國連邦所得税における必要経費の研究(四)」法学協會雜誌九三卷八号二二四頁

〔注2〕 山田二郎「違法な経費の支出とその損金性」金融・商事判例五四一号二頁

なお、同氏稿「交際費課税をめぐる問題」(公法の理論下II一、九一一頁)及び「税法解釈の方法」(税経通信三三卷一三〇頁)にも同様の考え方が述べられている。

〔注3〕 藤浦照生「株主優待金」(租税回避・脱税重要判例紹介) 税経通信三四卷一五号一九四頁

〔注4〕 武田隆二「税務会計の基礎(五)」會計一四卷二八五頁

〔注5〕 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

〔注6〕 竹下重人氏は、「少数意見を妥当とすべきである。」としている(「違法所得の課税をめぐる」税務弘報二八卷三号一八五頁)。

〔注7〕 金子宏「租税法」二一七頁

〔注8〕 小松芳明「費用の損金算入規制」税務弘報二八卷一号四四頁

〔注9〕 武田昌輔教授は、所得税についても「反社会的費用は法令上明確に、必要経費とみない旨の規定を明らかにすべきである」と述べている(「脱税の打合せ費用」(税経通信三三卷一四号一六九頁))。

四 ま と め

以上、違法支出金が課税所得の金額の計算上損金性を有するかどうかについて、所得税法上の取扱いと比較しつつ、法人税の課税所得の計算構造に即して考察するとともに、その損金性の否定の論拠としてアメリカ法における「公序の理論」を援用することの可否を検討してきた。

その結果、まず、わが国の税法には西ドイツ税法における「法令の禁止又は良俗に違反するか否かは課税に関係がない。」、また、アメリカ税法における「通常かつ必要な経費」に限り経費控除を認める旨の規定が存しないので、

違法支出金の必要経費性は、所得税法第三十七条の「総収入金額を得るため直接に要した費用」及び「所得を生ずべき業務について生じた費用」の解釈の問題となるのに対し、その損金性は、法人税法第二十二条第三項の費用又は損失に該当するかどうかの問題となるものと考えた。

次いで、違法支出金が所得税法上の必要経費に該当するかどうかに関する論説を検討し、違法支出金の多様性に原因して必ずしも見解が統一されていないものの、結局は、「必要性」及び「業務関連性」の要件に該当するかどうかを具体的事案に即して個別的、実質的に判断すべきことになるものと解した。

これに対し法人税法上は、損金の範囲については、企業会計上の費用又は損失を前提とし、これに債務確定基準による規制を加えるほかは適正な会計慣行に委任することとし、所得税法上の必要経費のように「必要性」及び「業務関連性」の要件を設けていないので、罰料金等の別段の定めのあるものを除き、公正処理基準に照し、企業会計上費用性を有するものである限り、損金算入が認められるものと解される。このことは違法支出金の損金性の有無を法人の主観的判断に委ねることを意味するものではない。すなわち、費用性の判断基準としての公正処理基準は、税法的要求の介入しない客観的な規範性を有する公正かつ妥当と認められる会計処理の基準を意味し、しかも、公正処理基準には「必要性」及び「業務関連性」を包摂していると解されるから、これらの客観的基準に即して費用性の有無を判断し、その結果、費用性を有すると認められるもののみが損金の額に算入されるということである。このように解すると、所得税法上の必要経費が窮極的に「必要性」及び「業務関連性」により判断されることと大筋においては一致することとなる。しかし、所得税法上の必要経費の判断基準である「必要性」及び「業務関連性」は税法上明定されているから、その規定の解釈の問題となり、従って、その解釈上、法的正義論又は課税公平論等による税法的要求

の介入の余地があるのに対し、法人税法上の損金性の判断基準である公正処理基準は、「必要性」及び「業務関連性」を包摂しているものの、それは税法規定の解釈というよりは、企業会計上の費用性の判断基準であるから、法的正義論又は課税公平論等の税法的要求に影響されない中立的な「一般に公正妥当」な会計処理の基準であるという点で差異が生ずることになると考えられる。要するに、わが国の法人税法のもとにおいては、違法支出金も公正処理基準に照し企業会計上その費用性が否定されない限り、課税所得計算上も損金の額に算入されるものと解される。

次に、違法支出金の損金性を認めないとする見解のうち、利益処分説については、違法支出金が株主相互金融における株主優待金のように配当等に該当する場合には妥当するものの、違法支出金が配当等に該当することは極めて稀であり、しかも、それが利益処分によるものと認定されても配当等に該当しない限り資本等取引とはならないから、これをもって一般的に違法支出金の損金性を否定する論拠とすることはできず、賛成できない。

また、違法支出金につき、アメリカ税法における公序の理論を援用して、その損金性を否定する見解については、アメリカ税法とは課税所得の計算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採用することはできない。すなわち、アメリカ税法における課税所得は、総所得から控除項目を差し引いて計算されるが、総所得及び控除項目は、それぞれ該当分と非該当分とに分けて詳細に規定されており、経費控除の一般要件たる「通常かつ必要な経費」の規定は、この計算過程の一部に関するものであり、公序の理論は、右の「通常かつ必要な経費」の規定の解釈として判例上発展した法原理である。これに対し、わが国の法人税法は、課税所得の計算に関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、その相当部分は白地となっており、この白地部分は適正な会計慣行に依存することとしている。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こととしているわが国の法人税法に

おいては、その解釈としてアメリカ税法における「通常かつ必要性」論を採用することはできず、従つて、この「通常かつ必要性」の解釈として判例の集積で打ち樹てられた公序の理論も援用することはできないと考える。

さらに、公序の理論と同じ考え方によつてみるとみられる罰科金等の損金不算入の別段の定めを根拠として違法支出金の損金性を否定する考え方についても、この規定が限定列举であると解されるから賛成できない。

次に、違法収入ないし違法所得については、これを除外する旨の規定がないから課税所得に含まれるとしながら、違法支出金については除外規定はないが、公序の理論と同一の原理に立つて、その損金性が否定されるとする見解については、首尾一貫しないものといわざるを得ない。

なお、法人税法と所得計算の構造及び規定の仕方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直接に要した費用」又は「所得を生ずべき業務について生じた費用」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、前述の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、公正処理基準に照し企業会計上費用又は損失から除外されない限り、違法支出金であっても損金性を有するものと解される。

むすび

本稿は、前稿に引き続き企業利益と課税所得との関係をその消極的な構成要素である費用・損失と損金の額との関

係の面から考察したものであるが、まず、法人税法第二十二条第三項に規定する損金の額に算入される損費の範囲、債務確定基準及び同条第五項に規定する資本等取引の範囲について概観し、次いで、法人が支出した費用又は損失の損金性の判断基準として挙げられる「通常かつ必要性」ないし「事業関連性」論の当否及び違法支出金の損金性について所得税法上の取扱いと対比しつつ、法人税の課税所得の計算構造に即して検討し、また、隠れたる利益処分と資本等取引との関係について「利益又は剰余金の処分」の範囲を中心に検討し、一応の結論を導いてきた。

それによると、まず、「損金の額」という用語は税法固有の概念ではあるが、法人税法は損金の意義については積極的に定義することはせずに、企業会計上の費用・損失の概念を前提とし、これに必要最少限の税法独自の規制を加えたうえ、「損金の額に算入すべき金額」を例示的に列挙することにより損金の法的概念を形成するという手法をとっていること、従って、損金の額の中味は、税法独自の規制があるものを除き、企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算された費用・損失の額によることとなることが明らかにされた。

次に、債務確定基準については、債務の確定を要するのは、外部取引により支払いを伴う費用に限ると解されること、従って、偶発的な原因による「損失」については法律上「債務の確定」したものに限るという限定はないが、不法行為による損害賠償金のように外部取引に係るものについては、債務の確定を要するものと解されること、また、売上原価等についても「債務の確定」の要件は付されていないが、売上原価等は当期の収益として確定したものに対応する原価であって、それは内部計算に過ぎないから、「債務の確定」という法的基準の入り込む余地は少なく、従って、販売費及び一般管理費等について要求される債務確定基準を形式的に適用することには問題があり、むしろ、公正処理基準により売上原価等となるべき費用かどうかの判断に基準を求めるべきであると考えられること、そし

て、この債務確定基準による規制の趣旨は、とかく企業の恣意性の入り込み易い費用の見越計上や引当金の設定は、法令に別段の定めがない限り、これを認めないことを明らかにすると共に、債務の確定した確実な費用に限りて損金の額に算入することとしたものであること、等を明らかにした。

以上の損金の額の範囲に関する一般的な考察を前提として個別的な問題点について検討した。その結果、

第一に、法人が支出した費用又は損失が課税所得の金額の計算上損金性を有するかどうかの判断基準として挙げられている「通常かつ必要性」については、所得税法上の「必要経費」の解釈としてならば、「通常かつ必要」でないものは、「総収入金額を得るため直接に要した費用」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あるものの、所得税法上もアメリカ税法のように「通常」性の要件が規定されていないので、「必要」性の要件を満たすことで足りるものと解される。これに対し、法人税法上は、①損金の範囲については、税法独自の規制のあるものを除き、公正処理基準に従って計算した企業会計上の費用・損失によることとし、アメリカ税法のように「通常かつ必要を経費」に限り控除する旨の特別の規定がないこと、②必要性の程度は個々の企業によって異なるから、かかる個別的事情を捨象して「通常」性という客観的基準により費用又は損失の損金性を否定するためには、過大報酬の判定の場合の実質基準のような別段の定めを要すること、③「必要」性の要件を満たさないものは、企業会計上も費用性を有しないものと考えられるから、公正処理基準により損金の額に算入される費用から除かれること、等から、「通常かつ必要」論は、現行法人税法の解釈としては、費用の損金性の判断基準とはなり得ないものと解される。

次に、「事業関連性」については、所得税法上の必要経費及び家事関連費に関する規定の解釈としてならば、事業関連性を有しないものは、「所得を生ずべき業務について生じた費用」に該当しないものとして、その必要経費性を

否定することもできると解される。これに対し法人税法上は、①このような明文の規定はなく、公正処理基準によって計算された費用又は損失を損金の額に算入することとされているからそれが事業遂行上必要なものであるかどうかは、公正処理基準に即して判断されることとなること、②寄付金の範囲に関する規定では、利益処分によるもの及び法人の業務に明らかに関係のあるものを除いたものを寄付金とし、これについては事業関連性の有無を個別的に実質判断することはせずに、形式基準による量的規制の方法によることとし、立法的に解決がされているので、独立に考える余地はないこと、③事業関連性は主として役員等の個人的支出を法人が負担した場合に問題となるが、これは、いわゆる「事実上反する経理」であって、企業会計上費用性を有しないから、課税上も公正処理基準により損金不算入となること、④交際費等に該当するかどうかの判断に際しても事業関連性が問題となるが、それは交際費等と給与又は寄付金等の隣接費用との区分の基準にすぎないこと、等から、「事業関連性」論は、現行法人税法の解釈としては、費用の損金性の判断基準とはなり得ないものと解される。

第二に、隠れたる利益処分と資本等取引との関係については、まず、「利益又は剰余金の分配」の範囲を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考察し、それは、利益処分のうち、いわゆる配当等に限定されること、そして、この配当等も各種法人の組織法によってその用語が、①利益の配当、②剰余金の配当、③利益の分配、④剰余金の分配、と異なっているもので、これを一括して「利益又は剰余金の分配」と表現したものであること、を明らかにし、従って、利益処分によるものであっても、配当等に該当しない限り法人税法第二十二条の解釈としては、損金の額に算入されると解すべきであると考えた。

次に、隠れたる利益処分につき、ドイツ法人税法における例示とわが国の同族会社等の行為又は計算の否認規定の

適用例として旧法人税基本通達で例挙されていた事項とを比較し、双生児といってよいほど相似していること、しかし、同族会社等の行為計算の否認規定は、昭和三十四年の役員の給与に関する規定の新設、昭和三十七年の借地権関係規定の新設及び昭和四十年の法人税法の全文改正による規定の整備（特に無償譲渡等及び寄付金関係）により、従来、同族会社の行為計算の否認の対象となっていた事項の殆んどは、それぞれの実体規定に吸収され、同族会社と非同族会社とを問わず適用されることとなった結果、同族会社の行為計算の否認の対象となる事項は特殊異例たものを除けば、使用人の過大な給与が考えられる程度で、他にいかなるものがあるかを列挙することが困難な程に空洞化しており、文字どおり伝家の宝刀的存在となつてゐること、その例証として旧基本通達に例示されていた行為計算の否認の類型と現行基本通達の給与に関する経済的利益の例示とを比較し、二、三の事項を除いては、表現に差異はあるものの、その内容は酷似しており、従つて、従来の行為計算の否認の対象事項の殆んどは役員報酬・賞与の損金不算入の規定に移行したこと、等を明らかにした。

そして、右の検討結果をふまえて、現行法人税法のもとにおいては、①資本等取引として損金不算入とされるのは、配当等に限定され、旧法人税法当時のように利益処分によるものすべてではないこと、②役員賞与の損金不算入、確定した決算における利益処分による使用人賞与又は寄付金の損金不算入は、資本等取引に該当するがためではなく、別段の定めによつてであること、③隠れたる利益処分による使用人賞与又は寄付金は損金の額に算入されること、④その結果、隠れたる利益処分イコール資本等取引ではないこと、等を明らかにし、隠れたる利益処分として損金算入を否認できるのは、それが配当等と認定できる場合に限定されると解した。

第三に、違法支出金の損金性については、まず、わが国の税法には西ドイツ税法における「法令の禁止又は良俗に

違反するか否かは課税に関係がない」、また、アメリカ税法における「通常かつ必要な経費」に限り経費控除を認める旨の規定がないので、その必要経費性は、所得税法第三十七条の「総収入金額を得るため直接に要した費用」及び「所得を生ずべき業務について生じた費用」の解釈の問題となるのに対し、その損金性は、法人税法第二十二条第三項の費用又は損失に該当するかどうかの問題となるものと解した。

次いで、違法支出金が所得税法上の必要経費に該当するかどうかに関する論説を検討し、違法支出金の多様性に原因して必ずしも見解が統一されていないものの、結局は、「必要性」及び「業務関連性」の要件に該当するかどうかを個別的、実質的に判断すべきことになるものと解した。

これに対し、法人税法上は、損金の範囲については債務確定基準による規制を除き、原則として適正な会計慣行に従い計算した費用又は損失によることとし、必要経費のように「必要性」及び「業務関連性」の要件を設けていないので、罰金等別段の定めのあるものを除き、公正処理基準に照し、企業会計上費用性を有するものである限り、損金算入が認められるものと解する。このことは、違法支出金の損金性の有無を法人の主観的判断に委ねることを意味しない。すなわち、費用性の判断基準である公正処理基準は、客観的な規範性を有する公正かつ妥当と認められる会計処理の基準を意味し、しかも、公正処理基準には「必要性」及び「業務関連性」を包摂していると解されるから、これらの客観的基準に照して費用性の有無を判断し、費用性を有すると認められるもののみが損金の額に算入されるということである。このように解すると、所得税法上の必要経費が窮極的に「必要性」及び「業務関連性」により判断されることと大筋において一致することとなる。しかし、必要経費の判断基準である「必要性」及び「業務関連性」は税法上明定されているから、その規定の解釈上、法的正義論又は課税公平論等による税法的要求の介入の余地

があるのに対し、損金性の判断基準である公正処理基準は、「必要性」及び「業務関連性」を包摂しているものの、それは税法規定の解釈というよりは、企業会計上の費用性の判断基準であるから、法的正義論又は課税公平論等の税法的要求に影響されない中立的な「一般に公正妥当」な会計処理の基準であるという点で差異が生ずることとなると考える。要するに、わが国の法人税法のもとにおいては、違法支出金であっても、公正処理基準に照し企業会計上その費用性が否定されない限り、課税所得計算上も損金の額に算入されるものと解される。

次に、違法支出金につきアメリカ税法における「公序の理論」を援用して、その損金性を否定する見解については、アメリカ税法とは課税所得の計算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、アメリカ税法における課税所得は、総所得から控除項目に差引いて計算されるが、総所得及び控除項目は、それぞれ該当分と非該当分とに分けて詳細に規定されており、経費控除の一般的要件である「通常かつ必要な経費」の規定は、この計算過程の一部に関するものであり、「公序の理論」は、この「通常かつ必要な経費」の解釈として判例上発展した法原理である。これに対し、わが国の法人税法には、このような明文の規定はなく、課税所得の計算を大幅に適正な企業会計に委ねることとしている。従って、わが国の法人税法においては、その解釈としてアメリカ税法における「通常かつ必要性」論を採用することはできず、その結果、その解釈として判例の集積で形成された「公序の理論」も援用することはできないものと解される。

また、違法収入ないし違法所得については、これを除外する旨の規定がないから課税所得を構成する（この点については、通説・判例とも統一されている。）としながら、違法支出金については除外規定はないが、公序の理論と同じ考え方により、その損金性が否定されるところことは、理論的斉合性を欠くものといわざるを得ない。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となり好ましくないというのであれば、損金不算入の別段の定めを設けて明らかにすべきであると考える。

このように、わが国の法人税法の解釈としては、公正処理基準に照し企業会計上費用又は損失から除外されない限り、違法支出金であっても損金性を有するものと解される。

（現・東京国税不服審判所部長審判官）