

# 租税負担の減少行為に係る「意図」と 法人税法 55 条 1 項

——「隠ぺい・仮装」概念を巡る法人税法と国税通則法の径庭——

酒 井 克 彦\*

はじめに

- I 法人税法 55 条の趣旨
  - II 「偽りその他不正の行為」のために要した費用等
  - III 隠蔽仮装行為と租税負担減少の意図
- 結びに代えて

はじめに

租税法は違法行為に対してニュートラルな態度を採っており、経済的利益の獲得があった場合、その原因行為がたとえ違法であったとしても課税の対象とする。例えば、金子宏教授は、「合法的な利得のみでなく、不法な利得も課税の対象となると解すべきである。なお、不法な利得は、利得者がそれを私法上有効に保有しうる場合のみでなく、私法上無効であっても、それが現実に利得者の管理支配のもとに入っている場合には、課税の対象となると解すべきであろう。」とされる<sup>1)</sup>。この考えが学説上の通説を構成しているといつてよかろう。また、判例もこれを承認している（最高裁昭和 46 年 11 月 9 日第三小法廷判決<sup>2)</sup>・民集 25 卷 8 号 1120 頁、最高裁昭和 46 年 11 月 16 日第三小法廷判決・刑集 25 卷 8 号 938 頁、東京高裁平成 23 年 10 月 6 日判決<sup>3)</sup>・訟月 59 卷 1 号 173 頁など参照<sup>4)</sup>）。

これは、例えば、所得税法施行令 141 条《必要経費に算入される損失の生ずる事由》3 号が、「不動産所得の金額、事業所得の金額若しくは山林所得の金額の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効

\* 中央大学商学部教授、法科大学院兼任教員

であることに基因して失われ、又はその事実のうちに含まれていた取り消すことのできる行為が取り消されたこと。」によって生じた損失について必要経費算入を認めていることから明らかである（所法 51 ②）。

これと同様に、法人税法ないし所得税法は違法行為に起因し発生した費用であったとしても、特段の規定がない限り、損金（法法 22 ③）や必要経費（所法 37）に算入することを原則としている<sup>5)</sup>。

しかしながら、違法行為に起因する経費につき損金あるいは必要経費への算入が認められるとはいっても、それが脱税を成し遂げるために協力者へ支払われた手数料などの場合に、かかる手数料の支払を所得金額の計算上、損金や必要経費に算入することができるか否かについては議論のあるところである。

もっとも、法人税法についていえば、平成 18 年度税制改正において、同法に 55 条《不正行為等に係る費用等の損金不算入》が設けられたことから、この点についての立法的解決が図られたともいい得る。同改正によって、新設された法人税法 55 条 1 項は、「内国法人が、その所得の金額若しくは欠損金額又は法人税の額の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装すること（以下この項及び次項において『隠蔽仮装行為』という。）によりその法人税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合には、当該隠蔽仮装行為に要する費用の額又は当該隠蔽仮装行為により生ずる損失の額は、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。」と規定する。そして、同条 2 項は、「前項の規定は、内国法人が隠蔽仮装行為によりその納付すべき法人税以外の租税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合について準用する。」とする。

もっとも、同規定には依然として議論しなければならない論点が付着していると思われるため、本稿においてそれらを抽出するとともに、検討を加えることとしたい。なお、表題については、これまでの議論をも含めて表現するため、「隠蔽」を「隠ぺい」としている。

## I 法人税法 55 条の趣旨

### 1. 立案担当当局の説明

法人税法 55 条 1 項及び 2 項は隠蔽仮装行為に要する費用の額及び隠蔽仮装行為から

生ずる損失の額についての損金不算入を定め<sup>6)</sup>、3項は法人税等に係る附帯税等の損金不算入、4項は罰科金等の損金不算入について定めている<sup>7)</sup>。これらは、租税政策又は社会政策等の要請により損金不算入とされているものである<sup>8)</sup>。また、5項は公務員への賄賂の損金不算入を定めているが、これは腐敗防止に関する国際連合条約の国内法制の担保措置として国際的な協調の観点から明確化されたものである<sup>9)</sup>。

法人税法 55 条は以下のとおりである（下線は筆者による）。

法人税法 55 条《不正行為等に係る費用等の損金不算入》

内国法人が、その所得の金額若しくは欠損金額又は法人税の額の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装すること（以下この項及び次項において「隠蔽仮装行為」という。）によりその法人税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合には、当該隠蔽仮装行為に要する費用の額又は当該隠蔽仮装行為により生ずる損失の額は、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。

2 前項の規定は、内国法人が隠蔽仮装行為によりその納付すべき法人税以外の租税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合について準用する。

3 内国法人が納付する次に掲げるものの額は、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。

一 国税に係る延滞税、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税並びに印紙税法（昭和四十二年法律第二十三号）の規定による過怠税

二 地方税法の規定による延滞金（同法第六十五条（法人の道府県民税に係る納期限の延長の場合の延滞金）、第七十二条の四十五の二（法人の事業税に係る納期限の延長の場合の延滞金）又は第三百二十七条（法人の市町村民税に係る納期限の延長の場合の延滞金）の規定により徴収されるものを除く。）、過少申告加算金、不申告加算金及び重加算金

4 内国法人が納付する次に掲げるものの額は、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。

一 罰金及び料料（通告処分による罰金又は料料に相当するもの及び外国又はその地方公共団体が課する罰金又は料料に相当するものを含む。）並びに過料

二 国民生活安定緊急措置法（昭和四十八年法律第二百一十一号）の規定による課徴金及び延滞金

三 私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律（昭和二十二年法律第五十四号）の規定による課徴金及び延滞金（外国若しくはその地方公共団体又は国際機関が納付を命

ずるこれらに類するものを含む。)

四 金融商品取引法第六章の二（課徴金）の規定による課徴金及び延滞金

五 公認会計士法（昭和二十三年法律第百三号）の規定による課徴金及び延滞金

六 不当景品類及び不当表示防止法（昭和三十七年法律第百三十四号）の規定による課徴金及び延滞金

5 内国法人が供与をする刑法（明治四十年法律第四十五号）第九十八条（贈賄）に規定する賄賂又は不正競争防止法（平成五年法律第四十七号）第十八条第一項（外国公務員等に対する不正の利益の供与等の禁止）に規定する金銭その他の利益に当たるべき金銭の額及び金銭以外の資産の価額並びに経済的な利益の額の合計額に相当する費用又は損失の額（その供与に要する費用の額又はその供与により生ずる損失の額を含む。）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。

財務省主税局の説明によると、法人税法 55 条 1 項及び 2 項の趣旨は次のとおりである<sup>10)</sup>。

すなわち、賄賂等の損金不算入規定創設という改正<sup>11)</sup>により違法支出の一形態である賄賂の損金不算入を明確にする場合、反射的にそれ以外の違法支出、とりわけ隠蔽仮装行為に要する費用等の損金算入が許容されるといった解釈につながりかねないことが懸念されたことから、特に法人税法自らを否定する支出である隠蔽仮装行為に要する費用等については、かかる改正に併せて損金不算入となることを明確化する整備を行ったというのである。

具体的な改正の内容としては、「法人が、その所得の金額若しくは欠損金額又は法人税の額の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装すること（以下『隠ぺい仮装行為』といいます。）によりその法人税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合には、その隠ぺい仮装行為に要する費用の額又はその隠ぺい仮装行為により生ずる損失の額は、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こととされました（法法 55 ①）。また、法人が隠ぺい仮装行為によりその納付すべき法人税以外の租税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合についても適用されることとされました（法法 55 ②）。この規定の対象となる支出は、上記のとおり隠ぺい仮装行為により法人税の負担を減少させる行為に係る費用等であり、偽りその他不正の行為により法人税を免れる罪（法法 159）いわゆるほ脱犯が成立する行為に係る費用等より広い概念と考えられるため、ほ脱犯が成立する行為に係る費用等だけに限定されるものではありません。また、欠損金額を増加させる等未だ法人税の負担を減少させていない場合

にも適用することができるものと考えられます。」という<sup>12)</sup>。

なお、賄賂等の損金不算入等の改正はいずれも現行の取扱いの明確化を図る措置であって、これら以外の違法支出一般に対する現行の基本的な考え方を変更するものではないことも確認している。すなわち、賄賂及び隠蔽仮装行為に要する費用等以外の違法支出については、「これまでの判例等の実務（法人税法第 22 条第 4 項等による否認）に沿って取り扱われることとなるものと考えられます。」としている。したがって、法人税法 55 条は確認的規定として位置付けられていると理解できよう。また、この説明からすると、法人税法 55 条は、隠蔽仮装行為に要する費用等が収益獲得に貢献する支出としての「費用」概念には該当しないと考える（後述する費用概念説）を採用したものとは思えない。

さて、ここにみる「法人税法第 22 条第 4 項等による否認」という「これまでの判例等の実務」とは何を指しているのだろうか。次に裁判例を概観してみたい。

## 2. 裁判例の検証

新設された法人税法 55 条の解釈適用が争われた事例として、例えば、岡山地裁平成 19 年 5 月 22 日判決（税資 257 号順号 10716）がある。この事例は、原告（控訴人・上诉人）の元常務取締役丁及び東京営業所の職員が架空売上げ及び架空仕入れを仮装して計上し、丁が訴外 D の簿外資金の捻出行為に協力したことに伴う協力金を益金の額に計上せずに隠蔽したことは、原告による仮装及び隠蔽と同視されるから、かかる行為が、旧国税通則法 68 条《重加算税》1 項の「国税の課税標準額又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい又は仮装したところに基づき納税申告書を提出」したことに該当することは明らかであるとされた事例である。

同地裁は、「丁が K に対して支払った本件架空仕入れ額の約 10% に相当する協力金は、会計の公正処理基準に反することとなる本件架空取引の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るから、このような支出を損金の額に算入することは、公正処理基準に反し許されない（最高裁判所平成 6 年 9 月 16 日第三小法廷判決〔ママ〕・刑集 48 巻 6 号 357 頁参照）」などと判示している。

これを不服とした原告は控訴し、「仮に、『協力金』額全部を控訴人の所得と認定する場合でも、控訴人から L や J、丁に支払われ、渡された金員は、そもそも脱税を目的とした金員ではないから、法人税法 55 条 1 項の規定には該当しないから、損金として認められるべきである。平成 18 年法律第 10 号による法人税法 55 条の改正は、控訴人の



主張を裏付けるものであり（改正前の法人税法は、損金性を有していれば、損金として認められるのは当然のこととしていた）、損金不算入として行われてきた実務及び裁判は、法律に定めない課税をしたものであって、法律と憲法 84 条に違反したものである」などとし、「控訴人が L や J に支払った金員について損金性が認められるべきは、法人税法 22 条に基づく当然のことというべきである」などと主張した。

これに対して、控訴審広島高裁岡山支部平成 20 年 1 月 31 日判決（税資 258 号順号 10881）は、「控訴人から L、J あるいは丁に支払われ、渡された金員を損金として計上できないというべきであって、このことが法人税法あるいは憲法 84 条に違反するものということとはできない。すなわち、控訴人が、L 及び J に対して、控訴人に架空請求をするなどの裏金を捻出するための工作に協力した対価として支払った手数料（脱税協力金）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して損金の額に算入することはできないものと解すべきであり、脱税協力金のような支出については、従来から法人税法 22 条 4 項等により損金不算入の取扱いがされてきたところ、この取扱いを明確化したのが、平成 18 年法律第 10 号によって改正された法人税法 55 条であるというべきである」とした<sup>13)</sup>。

このように広島高裁は、法人税法 55 条は従来の課税上の取扱いを確認的に規定したものであって、そもそも、脱税協力金なるものは同法 22 条 3 項にいう損金には算入されないものであったというのである。そこでの理論構成は、同条項にいう原価の額（1号）、費用の額（2号）、損失の額（3号）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。）によるべきとする同条 4 項に従えば、これらの額に計上することが許されないというものである。しかしながら、法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準によって、脱税協力金なるものが損金算入できないと理解することができるのであろうか。このような理解は必ずしも容易ではない。

この点、法人税法 22 条 4 項は、同法 1 条《趣旨》にいう「納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項」の一つであるから、脱税協力金のようなものを損金に算入し得るとすれば、同条の要請する法人税法の目的に当然に反するという考え方もあるし、クリーンハンドの原則や、パブリック・ポリシー理論の適用も考えられる。また、脱税協力金なるものからは収益は発生し得ないのであるから、かような意味では、費用を収益の価値犠牲部分として捉えた場合には「費用」概念に合致しないことから、そもそも損金算入されるべきでないとする考え方（以下「費用概念説」という。）もある。

これらの見解のいずれにも一長一短があるところ<sup>14)</sup>、上記判決は、脱税協力金に対

する損金不算入の理由を法人税法 22 条 4 項に求めている。このような構成は、いわゆるエス・ブイ・シー事件最高裁平成 6 年 9 月 16 日第三小法廷決定（刑集 48 巻 6 号 357 頁）<sup>15)</sup>が採用したところである。エス・ブイ・シー事件は、被告人株式会社が、法人税を免れようと企て、売上を繰り延べ、あるいは架空の造成費を計上するなどの方法により所得を秘匿したとして法人税法違反で起訴されたところ、被告人株式会社が、架空の土地造成工事に関する見積書等を提出するなどして本件脱税に協力した F に手数料として支払った金員が損金に算入されるべきと主張した事例である。

同最高裁は、「法人税法は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、売上原価等の原価の額、販売費・一般管理費その他の費用の額、損失の額で資本等取引以外の取引に係るものとし（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（以下『公正処理基準』という。）に従って計算されるものとしている（同条四項）。ところで、原判決の認定するところによると、不動産売買等を目的とする被告人株式会社 A は、所得を秘匿する手段として、社外の協力者に架空の土地造成工事に関する見積書及び請求書を提出させ、これらの書面を使用して二事業年度で総額二億八四六四万二二〇〇円の架空の造成費を計上して原価を計算し、損金の額に算入して法人税の確定申告をし、右協力者に手数料として合計一九〇〇万円を支払ったというのである。この場合、架空の経費を計上して所得を秘匿することは、事実と反する会計処理であり、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、右手数料は、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とはできないと解するのが相当である。したがって、前記支出について損金の額に算入することを否定した原判決は、正当である。」としたのである。

ここでは、脱税協力金の損金不算入につき法人税法 22 条 4 項によって説明されており、上記岡山地裁及び広島高裁判決は、かかる最高裁判決の構成によったとみてよからう。そして、前述の財務省主税局担当者による法人税法 55 条の説明振りもこの最高裁判決の説示と同様の構成によるものである<sup>16)</sup>。すなわち、平成 18 年度税制改正前は、法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準により、同改正後は、同法 55 条 1 項ないし 2 項により、隠蔽仮装行為に要する費用等の損金不算入が判断されるとしている<sup>17)</sup>。

### 3. 公正処理基準による判断に残される不安

平成30年度税制改正前の旧法人税法22条4項は、「第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、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るものとする。」と規定していた<sup>18)</sup>。同条項の趣旨については改正前と変更がないと思われるところ、上記最高裁判決の判断枠組みによると、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って脱税協力金を損金算入しないこととされているという。しかしながら、そもそも、かかる公正処理基準による損金不算入の説明は、本質的な問題を抱えているのではなかろうか。

すなわち、同条項が公正処理基準に従って所得金額の計算を行うという企業会計準拠主義を宣明した規定であるとして、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、商法19条あるいは会社法431条を経由し、企業会計原則などの会計諸規則を指すと解した場合、法人税法は同原則の影響を受けることになる。例えば、企業会計原則によれば真実性の原則<sup>19)</sup>を尊重する必要があるところ、同原則は企業会計が真実な報告を提供するものであることを要請しており<sup>20)</sup>、そうであるとする、企業会計においては、たとえ脱税協力金であったとしても、それをあるがままにディスクロージャーする、すなわち費用として計上し開示することが求められるのではなかろうか<sup>21)</sup>。そうであるとするれば、「脱税協力金を支払った」という真実な報告をベースにして企業会計上の損益計算が構築されている以上、「別段の定め」がない限りそれを法人税法上も損金として承認しなければならないのではないかとの素朴な疑問が惹起され得る。しかしながら、前述のエス・ブイ・シー事件最高裁判決はそれとは逆の判断を示しており、法人税法22条4項に従うならば、かような支出は損金に計上してはならないという。この辺りには不安が残るといわざるを得ない。

他面、同最高裁判決がかような不安を包摂しているからこそ、学説は様々な見解を打ち立てて同判決の結論を擁護しようとしている。前叙のとおり、脱税協力金を損金に算入すべきではないとする見解としては、クリーンハンドの原則<sup>22)</sup>の適用、パブリック・ポリシー理論<sup>23)</sup>の採用、また、費用概念説による構成もあり得る<sup>24)</sup>。

その他、法人税法1条を根拠に、適正な課税を実現するための同法22条4項の解釈として、同条項の適用場面において適正な課税の実現を阻む費用を損金の計算から除外するという考え方を導出することができるとの立論もあり得る。そもそも、脱税協力金を損金に算入すること自体、法人税法の自己否定にもつながるという考え方もある



が<sup>25)</sup>、これは突き詰めれば、同法 1 条を根拠とするほかないように思われる（法人税法 22 条 4 項にいう「公正妥当」につき、同法 1 条を根拠として厳格に解釈するという構成<sup>26)</sup>などもここに包摂されよう。）<sup>27)</sup>。

## II 「偽りその他不正の行為」のために要した費用等

### 1. 行為者要件

隠蔽仮装行為により法人がその法人税負担を減少させるなどする場合に適用されるのが法人税法 55 条 1 項であるが、国税通則法 68 条も隠蔽仮装行為があった場合に発動される。国税通則法 68 条 1 項は、「第六十五条第一項《過少申告加算税》の規定に該当する場合（修正申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない場合を除く。）において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実で隠蔽し、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠蔽し、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額）に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に百分の三十五の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。」と規定し、隠蔽仮装行為があった場合に課される重加算税を規定する。この規定からも明らかなおおりに、かかる隠蔽仮装行為は「納税者」によってなされることが要件とされている。かような意味では、法人税法 55 条 1 項と同様、行為者要件が規定されている。

このように、法人税法 55 条及び国税通則法 68 条が行為者要件を規定していることからみれば類似の構成を採用していることが分かる<sup>28)</sup>。

### 2. 国税通則法 70 条 4 項との径庭

これに対して、国税通則法 70 条《国税の更正、決定等の期間制限》4 項はどうであろうか。同条項は、「次の各号に掲げる更正決定等は、第一項又は前項の規定にかかわ

らず、第一項各号に掲げる更正決定等の区分に応じ、同項各号に定める期限又は日から七年を経過する日まで、することができる。」とし、「偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、又はその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税（当該国税に係る加算税及び過怠税を含む。）についての更正決定等」（1号）、「偽りその他不正の行為により当該課税期間において生じた純損失等の金額が過大にあるものとする納税申告書を提出していた場合における当該申告書に記載された当該純損失等の金額（当該金額に関し更正があつた場合には、当該更正後の金額）についての更正（前二項の規定の適用を受ける法人税に係る純損失等の金額に係るものを除く。）」（2号）と規定する。

いわゆる M 税理士事件最高裁平成 17 年 1 月 17 日第二小法廷判決（民集 59 卷 1 号 28 頁）<sup>29)</sup>は、「国税通則法 70 条 5 項の文理及び立法趣旨にかんがみれば、同項は、納税者本人が偽りその他不正の行為を行った場合に限らず、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも適用されるものというべきである。前記事実関係によれば、被上告人は、平成 2 年分の所得税について、申告を委任した A 税理士の前記の脱税行為によりその税額の一部を免れたものということができる。そうすると、被上告人の同年分の所得税に係る重加算税賦課決定等については同項が適用されることになるから、本件各賦課決定はその除斥期間内にされたものというべきである。これと異なる原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある」として、納税者本人によらない税理士による偽りその他不正の行為であったとしても、納税者に対する遡及課税は否定されない旨判示している。

図表 1 行為者要件の有無

	行為者特定
法人税法 55 条	○
国税通則法 68 条	○
国税通則法 70 条 4 項	—

法人税法 55 条及び国税通則法 68 条は行為者を特定しているのに対して、同法 70 条 4 項は行為者を特定していない。ここに、厳然とした条文構成上の差異があるといえよう。

### 3. 隠蔽仮装行為と偽りその他不正の行為

法人税法 55 条と国税通則法 68 条は、隠蔽仮装行為を対象としているのに対して、同法 70 条 4 項は偽りその他不正の行為を対象としている。

国税通則法 70 条 4 項にいう「偽りその他不正の行為」、同法 73 条《時効の中断及び停止》3 項にいう「偽りその他不正の行為」は同義であり、罰則規定（例えば消費税法 64 条 1 項 1 号）にいう「偽りその他不正の行為」とも同義と解されるどころ、罰則規定において、「偽りその他不正の行為」による租税ほ脱の罪（例えば消費税法 64 条 1 項 1 号）と、単純不申告罪（例えば同法 66 条）とが別建てで規定されていることなどからすると、「偽りその他不正の行為」とは、ほ脱の意図をもって、その手段として税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を行うことをいい、かかる工作を伴わない単なる不申告は「偽りその他不正の行為」に当たらないと解される（最高裁昭和 42 年 11 月 8 日大法院判決・刑集 21 卷 9 号 1197 頁参照）。所得を課税対象とする所得税や法人税においては、真実の所得を隠蔽し、それが課税対象となることを回避するため、所得金額を殊更に過少に記載した内容虚偽の確定申告書を税務署長に提出する行為は「偽りその他不正の行為」に当たり（最高裁昭和 48 年 3 月 20 日第三小法院判決・刑集 27 卷 2 号 138 頁参照）、所得秘匿工作をした上で申告をしなかった場合には、所得秘匿工作を伴う不申告の行為が「偽りその他不正の行為」に当たると解される（最高裁昭和 63 年 9 月 2 日第三小法院決定・刑集 42 卷 7 号 975 頁参照）。

そして、そこでいう所得秘匿工作とは、虚偽の収支計算書の提出や二重帳簿の作成といった積極的に税務当局を欺く行為にとどまらず、売上を正確に記載した帳簿を作成している場合に売上金の一部を仮名又は借名の預金口座に入金保管すること（最高裁平成 6 年 9 月 13 日第三小法院決定・刑集 48 卷 6 号 289 頁参照）など、税務当局による所得の把握を困難にさせる一切の行為を指すと解されている（東京地裁平成 30 年 6 月 29 日判決・判例集未登載）。

このような「偽りその他不正の行為」のうち、隠蔽又は仮装の場合のみが隠蔽仮装行為に該当するというべきであろう。すなわち、偽りその他不正の行為は隠蔽仮装行為を包摂する広い概念であると理解されていることからすれば<sup>30)</sup>、国税通則法 70 条 4 項にいう偽りその他不正の行為のために要した費用等の支出があつたとしても、その全てが法人税法 55 条 1 項の射程対象となるものではないというべきであろう。偽りその他不正の行為のうち、隠蔽仮装行為のために要した費用等のみが損金不算入とされることに

なるのである。

このように、「偽りその他不正の行為」と隠蔽仮装行為がそれぞれ異なる範囲を対象としていることからしても、国税通則法 70 条 4 項と法人税法 55 条の対象が異なるという点を確認することができる。では、同じ隠蔽仮装行為を対象とする国税通則法 68 条と同法 55 条の対象は同様であると理解すべきであろうか。換言すれば、重加算税が課される場合についてのみ法人税法 55 条が働くか否かという点が次なる問題関心である。

### Ⅲ 隠蔽仮装行為と租税負担減少の意図

#### 1. 法人税法 34 条、55 条と国税通則法 68 条の「隠蔽仮装行為」

法人税法 55 条 1 項は、「隠蔽し、又は仮装する」行為を対象とするものであるが、この概念と国税通則法 68 条 1 項にいう「隠蔽し、又は仮装し」がともに、「隠蔽仮装行為」ではあるものの、全く同じ概念として理解すべきか否かに関心が寄せられる。同じ概念を租税法中に用いている場合には、およそ同一の意義を有するものと解するのが素直であるように思われる<sup>31)</sup>。

ところで、法人が、隠蔽仮装行為によって捻出した資金から、役員給与を支給することに対処するため、平成 18 年度改正の前においても、隠蔽仮装経理に係る役員給与の額は、全額損金の額に算入しないこととされてきた(旧法 34 ②)。そして、改正後においても同措置は維持され、法人税法 34 条《役員給与の損金不算入》3 項において、「内国法人が、事実を隠蔽し、又は仮装して経理をすることによりその役員に対して支給する給与の額は、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。」と規定されている。谷口勢津夫教授は、この点に着目をし、法人税法 34 条の条文構造からすると、かかる措置は、他の損金不算入措置に優先して適用されることになるという<sup>32)</sup>。なるほど、同条 1 項柱書きは、「内国法人がその役員に対して支給する給与(退職給与で業績連動給与に該当しないもの、使用人としての職務を有する役員に対して支給する当該職務に対するもの及び第三項の規定の適用があるものを除く。以下この項において同じ。)のうち次に掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、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。」とし、上記の括弧書きは、「第三項の規定の適用があるものを除く。」としていることからすれば、同条 3 項が優先適用される

ことが前提とされているように思われる。また、法人税法 34 条 2 項は、「内国法人がその役員に対して支給する給与（前項又は次項の規定の適用があるものを除く。）の額のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、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。」としていて、次項すなわち 3 項の適用がある場合を優先適用することとしている。

このように、法人税法 34 条の文理解釈については谷口教授が論じられるとおりであるが、この点、役員給与につき、隠蔽仮装経理による支給の事実があった場合、仮に過大な役員給与の損金不算入措置が先に適用されると、不相当に高額な部分の金額以外の部分に、隠蔽仮装経理に係る給与の額が混入し、それが損金の額に算入され、その分だけ課税所得が圧縮され、脱税処罰制度（法法 159）が「いわば骨抜きにされてしまう。そのような事態を防ぐために、隠ぺい仮装経理に係る役員給与については、優先的に全額損金不算入とした」と論じられる<sup>33)</sup>。ここでは、少なくとも法人税法 34 条 3 項にいう隠蔽仮装行為と国税通則法 68 条にいうそれは別意に解されていないと思われる。

## 2. 租税負担減少の「意図」と税額を免れる「意図」

### (1) 租税負担減少の「意図」

法人税法 55 条と国税通則法 68 条の「隠蔽仮装行為」という概念自体の意味を考えた場合、意図せず偶然に隠蔽仮装行為が行われたということとはあり得ないことから、これらの規定にいう「隠蔽仮装行為」の認定においては、隠蔽仮装を行うことに対する「意図」が必要であると思われる<sup>34)</sup>。もっとも、そうであるからといって、これらの規定の適用において、租税負担の減少をすることに関する「意図」も必要であるとはいき切れない。

法人税法 55 条 1 項が、「隠蔽し、又は仮装することによりその法人税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合」と規定していることからすれば、同条項の規定の適用においては、法人税の負担を「減少」させるように意図していることが必要であると文理解釈される。

これに対して、国税通則法 68 条はどうであろうか。同条にいう「隠蔽し、又は仮装し」は、その後、法人税法 55 条 1 項のように「税負担を減少させ、又は減少させようとする場合」といった要件が付されているわけではないから、租税負担減少の意図を要件とはしていないように思われる。

この点、最高裁昭和 62 年 5 月 8 日第二小法廷判決（集民 151 号 35 頁）は、「国税通則



法六八条に規定する重加算税は、同法六五条ないし六七条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課される行政上の措置であつて、故意に納税義務違反を犯したことに對する制裁ではないから（最高裁昭和四三年（あ）第七一七号同四五年九月一日第二小法廷判決・刑集二四卷一〇号一三三三頁参照）、同法六八条一項による重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に對し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である。」とする<sup>35)</sup>。しばしば、重加算税が憲法の禁止する二重処罰に該当するか否かが論じられるが、上記最高裁判決によれば、そのおそれはないことになる<sup>36)</sup>。

このように、国税通則法 68 条の解釈適用においては、隠蔽仮装行為自体の意図は必要であるが、租税負担減少の意図は必要ないと理解されることになる。

## (2) 税額を免れる「意図」

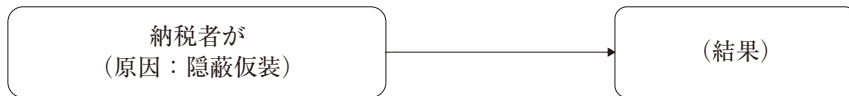
ところで、国税通則法 68 条が租税負担の減少に関する意図を必要としていないのは異なり、遡及課税を定めた同法 70 条 4 項は「税額を免れ」という意図を前提としたものであると解される。

例えば、東京地裁平成 14 年 12 月 6 日判決（民集 60 卷 4 号 1773 頁）は、「特に行為主体が限定されることなく規定されている国税通則法 70 条 5 項〔筆者注：現行 4 項〕にいう『偽りその他不正の行為』とは、税額を免れる意図のもとに、税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を伴う不正な行為を行っていることをいい、『偽りその他不正の行為』を行ったのが納税者であるか否か、あるいは納税者自身において『偽りその他不正の行為』の認識があるか否かにかかわらず、客観的に『偽りその他の不正の行為』によって税額を免れた事実が存在する場合には、同項の適用があると解するのが相当である。」とする。このように、納税者以外の者による「偽りその他不正の行為」であっても、国税通則法 70 条 4 項の規定の適用はあり得るが、そこでは、かかる者が税額を免れることを意図している必要があるというのである。

かような意味では、法人税法 55 条 1 項は、租税負担を減少させる意図が要求される国税通則法 70 条 4 項に近い規定であると位置付けることが可能であり、隠蔽仮装行為の意図だけがあれば足り、租税負担を減少させる意図を必要としない同法 68 条 1 項とは異なる構成になっているとみるべきであろう。

しからは、法人税法 55 条 1 項にいう「隠蔽し、又は仮装する」の解釈に当たっては、租税負担減少の意思と切り離すことはできないとみるべきであって、かような意味では、国税通則法 68 条とは異なる意味内容を有するものであるとの解釈が展開され得ると思われる。法人税法 55 条 1 項が国税通則法 68 条 1 項を直接には引用していないことを併せ検討すれば、これら 2 つの隠蔽仮装行為の概念の間には径庭を見出すことができそうである。

図表 2 国税通則法 68 条《重加算税》の構成

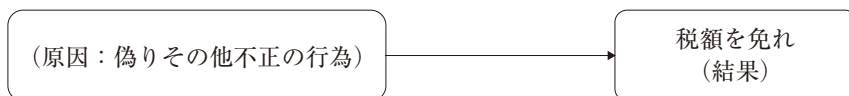


### 3. 法人税法 55 条と国税通則法 68 条・70 条の異同

国税通則法 68 条 1 項は、行為者について「納税者が」と規定しており、隠蔽仮装という不正な行為の実施者を特定していることが特徴的である。また、行為についても隠蔽仮装行為の認定を必要とする点からすれば、行為に対するサンクションであることが明確に規定されている。

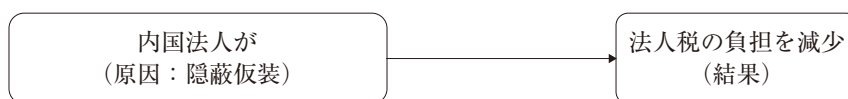
前述のとおり、最高裁平成 17 年 1 月 17 日第二小法廷判決は、「国税通則法 70 条 5 項の文理及び立法趣旨にかんがみれば、同項は、納税者本人が偽りその他不正の行為を行った場合に限らず、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも適用されるものというべきである。」とする。すなわち、国税通則法 68 条 1 項は「納税者が」と規定されていることからすれば、納税者の隠蔽仮装行為であるか否かが同規定の適用要件となるどころ、同条 70 条 4 項は、「納税者が」との行為者の主語の規定がないことからすれば、上記最高裁判決にいうように「納税者本人が偽りその他不正の行為を行った場合に限ら」ないことになる。

図表 3 国税通則法 70 条《国税の更正、決定等の期間制限》4 項の構成



換言すれば、国税通則法 70 条 4 項では、いわば当該納税者以外の者による「偽りその他不正の行為」であったとしても、結果的に納税者が「税額を免れ」ている場合には、遡及課税が適用されるとしており、法律構成としては、関心事項が税額を免れていることにあるという点が特徴である。すなわち、この規定は、本税の追徴的な課税であり、ペナルティとしての附帯税ではないのである。もっとも、税額を免れているすべての場合について遡及課税をするのではなく、「偽りその他不正の行為」があった場合に限定して、例外的に課税処分を遡及するという態度に出ている規定であるといえよう。

図表 4 法人税法 55 条《不正行為等に係る費用等の損金不算入》の構成



法人税法 55 条 1 項についても、行為者は「内国法人が」と規定しており、内国法人による隠蔽仮装行為を前提としていることは文理上明確である。その限りでは、国税通則法 68 条 1 項にいう重加算税の規定振りと近似している。

他面、国税通則法 68 条 1 項が、行為者の行為についての隠蔽仮装と、その隠蔽仮装行為に基づく納税申告書の提出のみを要件としていることから、租税負担の減少行為に対する意図を、重加算税賦課に係る要件としていないと解されるのに対して、法人税法 55 条 1 項は、「その法人税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合には」という要件が明示されていることから、租税負担の減少行為としての隠蔽仮装であることが前提とされているように思われる。さすれば、租税負担の減少の意図を証明できない隠蔽仮装行為であったとしても、国税通則法 68 条の重加算税の賦課決定は否定されないが、法人税法 55 条 1 項の適用要件を充足するとは解されず、この点において両者は異なることになる。

すなわち、法人税法 55 条 1 項は、国税通則法 68 条 1 項が租税負担の減少の「意図」を重加算税の適用要件としていないと解されるのと異なり、租税負担の減少の「意図」が要件とされる点では、国税通則法 70 条 4 項に近接しているということになる。もっとも、これも上述のとおりであるが、国税通則法 70 条 4 項は、納税者による隠蔽仮装行為ではなく、納税者に限定されない偽りその他不正の行為が行為要件であることからすると、同条項とも性質を異にしている。

ちなみに、法人税法 34 条の隠蔽仮装行為にも、文理解釈上、租税負担減少の意図は

含意されていないといえよう。

図表 5 租税負担減少の意図の有無

	隠蔽仮装要件	租税負担減少の意図
法人税法 55 条	○	○
国税通則法 68 条	○	—
法人税法 34 条	○	—
国税通則法 70 条 4 項	—	○

法人税法 55 条は、隠蔽仮装行為により過少申告をした場合に要した費用というわけではなく、隠蔽仮装行為により租税負担を減少させたあるいは減少させようとした場合に要した費用に係る損金不算入規定であるから、重加算税が課される場合に、その隠蔽仮装行為に要した費用の全てが損金不算入とされるわけではないという結論を導出することができる。

別言すれば、国税通則法 68 条は過少な申告になることや過少な納税になることに対する認識を要件とするものではないが、法人税法 55 条は過少な申告の先にある租税負担の減少の認識が必要となるのであるから、両者の違いには留意する必要があると思われる。これが文理解釈上の結論である。

## 結びに代えて

本稿では、法人税法 55 条の解釈適用を巡るいくつかの問題を明らかにした。法人税法は、「損金」の意義について、条文において明確に規定しているわけでは決していない。同法の構造としては、「損金」の意義につき、定義規定を置くのではなく、「損金に算入すべきもの」を同法 22 条 3 項各号において明らかにし、「損金に算入してはならないもの」を同法 55 条において明らかにすることによって、これらの規定から同法上の「損金」の意味を画している。これは、「益金」についても同様の構造であるし、また、所得税法においても、「必要経費」の定義を規定せずに、「必要経費に算入すべきもの」を同法 37 条において明らかにし、他方、「必要経費に算入してはならないもの」を同法 45 条において明らかにするという構造と同じである。

このように、法人税法 55 条は同法の核となるべき重要な規定であるにもかかわらず、かかる規定について、本稿において示したような解釈論上の問題点があることの問題関

心は決して小さいものではない。更なる議論を経て、法人税法 55 条に係る確固たる解釈論が確立されるべきであると考えらる。

なお、本稿の射程範囲ではないが、最後に所得税法についても若干の付言をしておきたい。

所得税法においては、平成 15 年 10 月 3 日に国連総会で正式に採択された腐敗の防止に関する国際連合条約<sup>37)</sup> 12 条《民間部門》4 項が、「締約国は、……犯罪を構成する要素の一つである賄賂となる支出並びに適当な場合には、腐敗行為を助長するために要したその他の支出について、税の控除を認めてはならない。」と定めていることから、これを受けた明文の規定を設けるのが望ましいという趣旨に基づき、平成 18 年度税制改正で、公務員に対する刑法 198 条《賄賂》に規定する賄賂又は外国公務員に対する不正競争防止法 18 条《外国公務員等に対する不正の利益の供与等の禁止》1 項に規定する金銭その他の利益に当たるべき金銭の額及び金銭以外の物又は権利その他経済的利益の価額は、必要経費に算入しないことが明文化された（所法 45 ②）。また、平成 21 年度税制改正により、従来からの独占禁止法の定める課徴金・延滞金に加えて、「外国若しくはその地方公共団体又は国際機関が納付を命ずるこれらに類するもの」も、必要経費に算入しないこととされた（所法 45 ⑨）。

しかしながら、所得税法においては、法人税法 55 条 1 項ないし 2 項のような規定は存在しない。上記の改正点については、法人税法と同様の調和が図られているものの、隠蔽仮装行為のために要した費用の必要経費不算入規定は所得税法には設けられていないのである。所得税法においても同様の規定を設けるべきではなかろうか<sup>38)</sup>。

#### 注

- 1) 金子宏『租税法〔第 22 版〕』188 頁（弘文堂 2017）。
- 2) 判例評釈として、可部恒雄・曹時 24 卷 10 号 218 頁（1972）、清永敬次・民商 67 卷 4 号 563 頁（1973）、北野弘久・ジュリ 509 号 49 頁（1972）、中里実・租税判例百選〔第 3 版〕42 頁（1992）、藤谷武史・租税判例百選〔第 4 版〕56 頁（2005）、渋谷雅弘・租税判例百選〔第 6 版〕62 頁（2016）など参照。
- 3) 同高裁は、「現に生じた利得について、納税者に法律上の義務としてその返還義務が存在しても、実際に利得の返還が行われない限り、納税者が無効な行為により生じた経済的成果を支配管理し、自己のためにそれを享受している状態は何ら変動することはない。したがって、所得税法 52 条 2 項の適用上、所得税法施行令 141 条 3 号所定の事由により損失が生じたというためには、単に当該利得について、返還債務が存在したり、その額が当事者間で明確になったというだけでは足りず、当該利得についての返還義務が現実に履行されるなど当該利得が消滅していることを要すると解すべきである」とする（判例評釈として、堀口和哉・税務事例 45 卷 3 号 10 頁（2013）、山田二郎・ジュリ 1452 号 135 頁（2013）など参照）。



4) 大阪地裁昭和 26 年 5 月 30 日判決 (税資 17 号 571 頁) は、「所得税法に所謂事業とは一般社会通念上事業と認められるもの一切を総称するものであつて、それら事業が個々の法令上禁止されているか否かは問うところでない。

即ち金銭の貸借及びその仲介そのものは、法律上何等違法なものでなく、金貸及びその仲介業は社会通念上職業と見られており、唯社会政策的立場より法規をもつていろいろ制限を設けることがあるけれども之を以て直ちに金貸及びその仲介業そのものの社会に於ける職業的性質を否定するものではない。かゝる法規がそれ自体遵守を要求し違反者に対して罰則を以て臨むことはその違反行為による所得に対して所得税を賦課徴収することを禁止することを意味しない。所得の原因たる事業が如何に概念されるかは所得税法自身の解釈に待つべきである。而して所得税法に所謂事業とは前記の如き諸法規の存否に拘らず既述の通り社会通念上事業とみられ得るものすべてを包含すると解すべきものであるから仮令金貸業者に於て利息制限違反或は浮貸等の不正が存しても、その金貸業者に対する預金の仲介を業として得た所得に対して之を事業所得として課税することは何等差支へなく、弁護人の主張は採用するに足りない。」とする。また、熊本地裁昭和 59 年 2 月 27 日判決 (税資 135 号 200 頁) も参照。

5) 金子・前掲注 1, 325 頁。なお、この点について、酒井克彦「税理士が脱税ほう助をして得た利得は事業所得か—土業の事業所得の範囲の議論を契機として」アコード・タックス・レビュー 8 号 1 頁 (2016) も参照。

6) 法人税法は、「原価」、「費用」、「損失」という概念について明確にその使い分けをしている (なお、所得税法 37 条 1 項は、「費用」概念に「原価」概念を織り込んでいる。すなわち、同項は、「…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。〔下線筆者〕」と規定しており、原価が費用の一部であることが文理上截然としている。)。例えば、法人税法 22 条 3 項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。」として、次の各号の額を損金の額に算入すべきとしている。

- 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」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

このように、1 号原価、2 号費用、3 号損失として明確にその概念を分けているところ、法人税法 55 条は、「当該隠蔽仮装行為に要する費用の額又は当該隠蔽仮装行為により生ずる損失の額は、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。」と規定しており、「費用」及び「損失」のみを対象としている。「隠蔽仮装行為に要する費用の額」を観念し得ないことから「原価」が含まれていないと解される。

もっとも、「原価」に算入され得るものために脱税協力金が支払われることは多分にしてある (名古屋地裁平成 26 年 4 月 24 日判決・税資 264 号順号 12462, 名古屋高裁平成 26 年 12 月 11 日判決・税資 264 号順号 12574 など)。このような場合にも、脱税協力金が「当該隠蔽仮装行為に要する費用の額又は当該隠蔽仮装行為により生ずる損失の額」に当たることになるため、損金は不算入とされることになる。

7) 法人税等に係る附帯税等や罰料金等について、平成 18 年度税制改正前は、法人税法 38 条《法人税額等の損金不算入》において定められていた。

8) 武田昌輔編『コンメンタール法人税法〔4〕』3449 の 3 頁 (第一法規加除式)。

9) 武田・前掲注 8, 3449 の 3 頁。

10) 財務省大臣官房文書課編『平成 18 年度税制改正の解説』351 頁 (ファイナンス 2006)。

11) 法人税法 55 条の賄賂等の損金不算入に関する改正の趣旨について、財務省主税局の担当者は、「いわゆる賄賂については、これまでも租税特別措置法第 61 条の 4 に規定する交際費等に該当することとされ、実質的に損金の額に算入しない取扱いとなっていたところですが、今回、国内公務員

及び外国公務員への賄賂の税控除を認めてはならないとする『腐敗の防止に関する国際連合条約』（第164回通常国会において批准されました。以下『腐敗防止国連条約』といいます。）の国内法制の担保措置として、国際的な協調の観点から損金不算入であることを明確化する整備を行うこととされました。②改正の内容法人が供与をする刑法第198条《贈賄》に規定する賄賂又は不正競争防止法第18条第1項《外国公務員等に対する不正の利益の供与等の禁止》に規定する金銭その他の利益に当たるべき金銭の額及び金銭以外の資産の価額並びに経済的な利益の額の合計額に相当する費用又は損失の額（その供与に要する費用の額又はその供与により生ずる損失の額を含みます。）は、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こととされました（法第55⑤）。

（注）所得税法においても、同様の趣旨から、賄賂について必要経費に算入しないことの明確化が図られています（所法45②）。

賄賂等の定義について、『内国法人が供与をする刑法第198条《贈賄》に規定する賄賂又は不正競争防止法第18条第1項《外国公務員等に対する不正の利益の供与等の禁止》に規定する金銭その他の利益に当たるべき…金銭の額…』としていることから、刑事手続において実際にその支出が賄賂等として認定される必要はないと考えられます。このように、本条文においては、刑法の賄賂等といった概念を引用しているに過ぎないことから、税務執行当局において贈賄罪等の犯罪の成否自体を認定することを求めるものではありません。また、税務執行当局の判断は、あくまでもある支出の損金性の有無に係るものに過ぎず、その支出の相手方の刑事責任の有無を判断するものでもありません。」と説明する（財務省大臣官房文書課・前掲注10、350頁）。

- 12) 平成18年度税制改正当時、法人税法55条は「隠ぺいし、又は仮装する」と規定していたが、その後の改正によって、「隠蔽し、又は仮装する」と改正された。
- 13) この事件は上告されたが、最高裁平成20年6月13日第二小法廷決定（税資258号順号10969）は上告棄却・不受理とした。
- 14) この点については、酒井克彦『プログレッシブ税務会計論Ⅰ』68頁（中央経済社2016）参照。
- 15) 判例評釈として、青柳勤・平成6年度最高裁判所判例解説〔刑事篇〕131頁（1996）、水野忠恒・ジュリ1081号129頁（1995）、吉村典久・戦後重要租税判例の再検証78頁（2003）、佐藤英明・租税判例百選〔第4版〕102頁（2005）、武田昌輔・判時1564号224頁（1996）、渡辺徹也・租税判例百選〔第5版〕102頁（2011）、鶴田六郎・平成6年度重要判例解説〔ジュリ臨増〕156頁（1995）、濱田洋・租税判例百選〔第6版〕102頁（2016）、酒井克彦・税務事例45巻7号64頁（2013）、同8号63頁（2013）、同『ブラッシュアップ租税法』258頁（財経詳報社2011）など参照。
- 16) かような構成を示す裁判例として、例えば、東京地裁平成29年1月13日判決（裁判所HP）は、「原告が、本件重機等の買主を産業開発機器として認識していた以上、原告において同社の買取価格として伝えられ、そのように認識していた価格については、たとえ最終的に原告（及びA）の取得することとなった金額がそのうち一部にとどまっていようと、当該価格の全体が原告の認識する本件重機等の売却価格というべきであるから、益金の額に算入すべき金額となると解され、他方、残余の原告が現実取得することのなかった部分は、法人税法55条1項の隠蔽仮装行為に要する費用の額として（平成18年法律第10号による当該規定の制定前は法人税法22条4項の解釈により）、所得の額の計算上、損金の額に算入することはできないというべきである。〔下線筆者〕」と判示している。
- 17) 谷口勢津夫教授は、法人税法55条が、同法22条3項の「別段の定め」として規定されたということは、費用とは収益の価値犠牲部分であるからそもそも脱税協力金のようなものは費用概念に合致しないとする費用概念説や同法22条4項にいう公正処理基準からの損金不算入構成とは別にルールが新設されたとみる立場に立っている（谷口『税法基本講義〔第5版〕』470頁（弘文堂2016））。
- 18) 平成30年度税制改正後の現行法人税法22条4項は、「第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、別段の定めがあるものを除き、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、「別段の定め」がある場合にはそれを優先適用するとしている。
- 19) 企業会計原則の第一・一は、「企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実の報告を提供するものでなければならない。」として、真実性の原則を示している。
- 20) 法人税法に真実性の原則の適用があるか否かについては、酒井克彦「法人税法 22 条 4 項と会計上の『真実性の原則』(上)(下)―法人税法上の所得計算ルールと企業会計原則」税務事例 45 巻 9 号 84 頁 (2013), 同巻 10 号 80 頁 (2013) 参照。
- 21) 岡村忠生『法人税法講義〔第 3 版〕』39 頁 (成文堂 2007) 参照。
- 22) 租税法におけるクリーンハンドの原則の適用については、酒井克彦『ステップアップ租税法』301 頁 (財経詳報社 2010) 参照。
- 23) 租税法関係におけるパブリック・ポリシー理論の適用については立法論的には異論がないと思われるが、解釈論における適用については議論のあるところである。この点については、酒井・前掲注 22, 201 頁参照。
- 24) 谷口・前掲注 17, 470 頁は、「費用概念不該当説」と称する。
- 25) 武田・前掲注 8, 3449 の 3 頁は、「法人税法等自らを否定することとなる支出は認められない」との立場から解説している。
- 26) 金子宏教授は、「客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準といいかえてもよい」として (金子・前掲注 1, 332 頁), いわゆる大竹貿易事件最高裁平成 5 年 11 月 25 日第一小法廷判決 (民集 47 巻 9 号 5278 頁) の原審大阪高裁平成 3 年 12 月 19 日判決 (民集 47 巻 9 号 5395 頁) を引用される。同最高裁は、「企業会計上、継続性の原則が要請されるのは、右の趣旨に則って期間損益の操作を排除するためであり、収益計上基準に係る取引日を経営者等がその恣意により決定し、期間損益の操作が行われるならば、継続性の原則は何らその意義を有しなくなる。
- そうすれば、恣意の介入の余地の大きい収益計上基準は排除されなければならない。収益計上基準に恣意の介入する余地があり、税法の期間計算の趣旨に反し、その基準に合理性がないと認められるものについては、いかに企業が継続適用したとしても、これをもって、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準にしたがっているとはいえない。」とし、「企業会計の実務において、引渡しを収益の実現の具体的な基準としていること、通達が引渡しを収益計上基準としていることは前記判示のとおりである。そして、純法律的にみれば、引渡しには、現実の引渡し、簡易の引渡し、占有改定及び指図による引渡し等があり、引渡しそのものの意味をとらえた場合にはその中に『恣意の介入の余地』の有無が入る余地が無いことが控訴人主張のとおりであるとしても、収益計上基準としての引渡しの日は、法律的観念にとらわれることなく、当該具体的取引の商品の性質、契約内容等に照らして判断し、具体的取引の実態に適合した合理的なものでなければならないことは前記判示のとおりである。そして、恣意の介入の余地のある収益計上基準は、期間損益の操作が可能であって、合理的基準とは認められない」とする。
- 27) しかしながら、法人税法 1 条は、「この法律は、法人税について、納税義務者、課税所得等の範囲、税額の計算の方法、申告、納付及び還付の手續並びにその納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項を定めるものとする。」と規定しており、同法 22 条 4 項が、同法 1 条にいう「課税所得等の範囲」の規定であるといえるところ、同条の文理に従えば、どう解釈しても、「課税所得等の範囲」の「納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項」という表現となってしまう。文意が通じないことになってしまうという難問に突き当たってしまう。かように考えると、法人税法 1 条にいう「納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項」の一つが同法 22 条 4 項であると解釈するには無理があるといわざるを得ない (酒井・前掲注 14, 71 頁)。
- 28) ちなみに、法人税法 132 条は、「税務署長は、次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には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ものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額

を計算することができる。」とした上で、行為者を①内国法人である同族会社又は、②(a)3以上の支店、工場その他の事業所を有し、(b)その事業所の2分の1以上に当たる事業所につき、その事業所の所長等が前に当該事業所において個人として事業を営んでいた事実があり、(c)その所長等の有するその内国法人の株式等の合計額がその内国法人の発行済株式等の3分の2以上に相当することと規定しており、同族会社等が行う行為を前提としているという点では、原因行為者を限定していることが明らかである。行為者を限定した上で、租税負担の減少を要件としているという点では、法人税法55条1項に近似した規定であると位置付けることができよう。

- 29) 判例評釈として、増田稔・曹時60巻3号229頁(2008)、品川芳宣・TKC税研情報15巻4号27頁(2006)、首藤重幸・ジュリ1323号200頁(2006)、片山健・平成17年度主要民事判例解説〔判タ臨増〕260頁(2006)、藤田耕司・租税判例百選〔第5版〕202頁(2011)、片山直子・租税判例百選〔第6版〕215頁(2016)、酒井克彦・税務事例38巻3号1頁(2006)、同4号1頁(2006)、同5号1頁(2006)、同・税弘55巻2号159頁(2007)、同『ブラッシュアップ租税法』381頁(財経詳報社2011)、同・税大ジャーナル3号153頁(2005)など参照。
- 30) 酒井克彦「更正・決定等の遡及要件と重加算税の賦課要件(上)(下)―原因結果アプローチによる整理」税務事例37巻9号1頁(2005)、同巻10号1頁(2005)参照。名古屋地裁昭和46年3月19日判決(税資62号344頁)では、「偽りその他不正の行為」と隠蔽仮装行為は同義ではないと判示されている。すなわち、同地裁は、「偽りその他不正の行為」とは脱税を可能ならしめる行為であって、社会通念上不正と認められる一切の行為を包含し、裁決で「隠べい又は仮装の行為」がないとして重加算税の賦課決定が取り消されたとしても、「偽りその他不正の行為」があるとして除斥期間を延長してなされた更正処分効力に影響を及ぼさない旨の判断を下している。また、神戸地裁昭和57年4月28日判決(訟月28巻8号1662頁)も、国税通則法70条4項(当時5項)により更正する場合に、必ずしも重加算税が賦課されるわけではないと判示している。かような判決からは、国税通則法70条4項の「偽りその他不正の行為」の範囲の方が、同法68条の隠蔽仮装行為よりも射程範囲は広いと理解されるのである。
- 31) そのような考え方が通用しない例もある。この点については、酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』152頁(弘文堂2015)参照。富山地裁平成15年5月21日判決(税資253号順号9349)、名古屋高裁金沢支部平成15年11月26日判決(税資253号順号9473)、東京地裁平成25年9月6日判決(訟月61巻1号207頁)、東京高裁平成26年4月24日判決(訟月61巻1号195頁)なども参照。
- 32) 谷口・前掲注17, 445頁。
- 33) 谷口・前掲注17, 445頁。
- 34) これまでの多くの判決においては、隠蔽仮装行為には故意・認識が必要であると理解されてきたのではないと思われる。例えば、和歌山地裁昭和50年6月23日判決(税資82号70頁)は、「『事実を隠べい』するとは、事実を隠匿しあるいは脱漏することを、『事実を仮装』するとは、所得・財産あるいは取引上の名義を装う等事実を歪曲することをいい、いずれも行為の意味を認識しながら故意に行なうことを要するものと解すべきである。」とする。そのほかにもいくつもの判決が、同様の判断を示している。名古屋地裁昭和55年10月13日判決(税資115号31頁)は、「国税通則法六八条は、不正手段による租税徴収権の侵害行為に対し制裁を課することを定めた規定であるが、ここに『事実を隠べいする』とは、課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実について、これを隠匿し、あるいは故意に脱漏することをいい、また『事実を仮装する』とは、所得財産あるいは取引上の名義等に関し、あたかも、それが真実であるかのように装う等故意に事実を歪曲することをいうと解すべきである」とする。

仙台地裁平成5年8月10日判決(税資198号482頁)は、「同法六八条一項による重加算税を課すためには、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまで必要とするものではないが、納税者が故意に標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠べいし又は仮装し、その隠べい又は仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであること



- が必要であり、ここでいう故意があるというためには、当該納税者が隠ぺい又は仮装行為と評価されるべき客観的事実を意図的に実現したことが必要であると解すべきである。」と示している。
- 35) この事件の第一審熊本地裁昭和 57 年 12 月 15 日判決（訟月 29 卷 6 号 1202 頁）は、「国税通則法六八条に規定する重加算税は、同法六五条ないし六七条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が、課税要件事実を隠ぺいし、または仮装する方法によつて行なわれた場合に、行政機関の行政手続により違反者に課せられるもので、これによつてかかる方法による納税義務違反の発生を防止し、もつて申告納税制度の信用を維持し、徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の制裁措置であり、故意に所得を過少に申告したことに対する制裁ではないものである。従つて、税の申告に際し、仮装、隠ぺいした事実に基づいて申告する、あるいは申告しないなどという点についての認識を必要とするものではなく、結果として過少申告などの事実があれば足りるものと解すべきである。もしそのような認識まで必要であると解すると、本来違反者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目してこれに対する制裁として科せられる刑罰とは、趣旨や性質を異にするものであるにも拘らず、刑事犯としての脱税犯の犯意と同じことになり、重加算税の行政上の制裁という本質からも外れることになるからである。」とする。判例評釈として、岸田貞夫・ジュリ 827 号 93 頁（1984）参照。なお、控訴審福岡高裁昭和 59 年 5 月 30 日判決（税資 136 号 638 頁）においても第一審の判断は維持されている（判例評釈として、篠崎和人・税弘 33 卷 10 号 145 頁（1985）など参照）。
- 36) この点については、酒井克彦『附帯税の理論と実務』296 頁（ぎょうせい 2010）も参照。
- 37) この条約の目的は、次のとおりである（同条約 1）。
- (a) 一層効率的かつ効果的に腐敗行為を防止し、及びこれと戦うための措置を促進し、及び強化すること。
  - (b) 腐敗行為を防止し、及びこれと戦うことについての国際協力及び技術援助（財産の回復についての協力及び援助を含む。）を促進し、容易にし、及び支援すること。
  - (c) 誠実性を高め、説明責任を果たすことを促進し、並びに公の事務及び財産の適切な管理を促進すること。
- 38) この点を述べたものとして、酒井克彦「課税逃れに対するアプローチ 試論」税大ジャーナル 28 号 1 頁（2017）参照。

### ● Summary

This article takes up the question of whether illegal expenditures, such as money spent to cooperate on tax evasion, are counted as losses under the Corporate Tax Law.

Applying generally accepted corporate accounting standards, a Supreme Court September 16, 1994 Third Petty Bench denied the inclusion of the loss. Subsequently, the issue received legislative attention in the 2006 revision of the tax system.

However, the meaning of the revision on this point, Article 55 of the Corporate Tax Law, is not clear.

This paper examines Article 55 of the Corporate Tax law and Articles 68 and 70 of the General National Tax Law to clarify the requirements.