

〈研究ノート〉

公正処理基準の妥当性に関する判例研究 ～ エス・ブイ・シー事件を題材にして ～

河 村 徳 彦

目次

はじめに

- 1 公正処理基準の妥当性の意義
- 2 東京地裁昭和 62 年 12 月 15 日判決
- 3 東京高裁昭和 63 年 11 月 28 日判決
- 4 最高裁平成 6 年 9 月 16 日判決
- 5 検討

おわりに

はじめに

法人税法（以下「法」という。）22条4項の公正処理基準における法人税法独自（固有）の観点からの解釈については、その妥当性について、個別の事案ごとに慎重に検討していく必要があるものと考えられるものの、近時、一定程度支持を得ている¹⁾。

しかしながら、例えば、本稿で取り上げる脱税工作のための支出金の損金性が争われた最高裁平成6年9月16日判決（「エス・ブイ・シー事件」）で示された法人税法独自（固有）の観点からの解釈については、「多様な違法支出のうち、本件のような法人税法が罰則をもって禁ずる脱税のための支出金に対象を限定した上で『公正処理基準』を根拠に法人税法の趣

1) 最高裁平成5年11月25日判決（「大竹貿易事件」）では、「法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点」という言葉が使用され、平成25年7月19日判決（「ビックカメラ事件」）では、法人税法独自（固有）の判断を指して「税会計処理基準」と表現された。

旨・目的に反するものとして損金性を否定している²⁾との指摘がある。また、この判決に関しては「そもそもここでいう公正の判断のよりどころは何かという問題が新たに生ずる³⁾」との指摘もある。つまり、こうした事例においては、法人税法独自(固有)の観点から公正処理基準の妥当性を判断する方法については、予測可能性・法的安定性の観点から、未だ課題が残されているとも考えられる。

そこで本稿では、最高裁平成5年11月25日判決(「大竹貿易事件」)同様に、法人税法独自(固有)の観点からの公正処理基準の妥当性の判断について争った、最高裁平成6年9月16日判決、いわゆる「エス・ブイ・シー事件」を、下級審判決も含めて取り上げて研究するものとする。

1 公正処理基準の妥当性の意義

まず、最初に、判例研究をする前提として、「公正処理基準の妥当性」を判断する場合に、何をもって妥当であると判断できるかということについて考えてみる。なお、このような「公正処理基準の妥当性」による判断については、予測可能性や法的安定性の観点からの懸念も指摘されている⁴⁾ことから、この点も踏まえて考えることとする。

そもそも、法1条では、その趣旨について「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、納付及び還付の手続き並びにその納税義務の適正な履行を確保するために必要な事項を定めるものとする。」と規定している。

そのため、この法律において何が公正妥当な公正処理基準なのかといえば、租税法律主義の下で納税義務の適正な履行を確保できるものがそれに該当するものと考えられる⁵⁾。ただ

2) 濱田洋「脱税工作のための支出金の損金性」『別冊ジュリスト租税判例百選(第6版)』(有斐閣、2016)、103頁。

3) 水野忠恒「脱税協力のために支払った手数料が、会計の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して、その損金算入を否定した事例」『別冊ジュリスト』1081号、131頁。

4) 例えば、岡村忠生教授は、東京高裁平成25年7月19日判決(「ビックカメラ事件」)で示された「税会計処理基準」について、いったい誰がどのようなプロセスで作るのか、また、正式なルールである法令との関係をどう考えるかが明らかでないことであると指摘される。つまり、法治主義の考え方から見て立法の経緯から見ても、法人税法22条4項を、包括的な税務会計基準の策定権限を行政機関に与えた規定と解釈することは、明らかに無理であると考えられている(岡村忠生「法人税法22条4項と『税会計処理基準』-ビックカメラ事件」『税研』第178号(2017)、143頁)。

5) 末永英男教授は、「所得税法や法人税法に組み込まれている所得計算における企業会計準拠主義は、税収の確保ができて、さらに納税者の財産権が保障されて、かつ担税力に応じた負担を可能にする計算技術として採用されたことになる。」と述べられている(末永英男「会計学の視点からみた租税法律主義と租税公平主義」『税研』第199号(2018)、22頁)。

し、ここで問題になるのは、どのようにして公正妥当な公正処理基準であるか否かを判断するのかということである。

法 22 条 4 項では、法人の収益・費用等の額は、「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規定されている。金子宏教授は、この「一般に公正妥当と認められる会計処理基準」について、過去の裁判例を踏まえて、「アメリカの企業会計における『一般に承認された会計原則』(generally accepted accounting principles)に相当する概念であって、一般に社会通念に照らして公正で妥当であると評価される会計処理の基準を意味する」ものであり、それはまた、「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」ものであると説明されている⁶⁾。

ただし、金子教授は、公正処理基準の意義に関して注意する必要があることとして、「企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ず公正妥当であるとは限らないこと」、「企業会計原則や確立した会計慣行が決して網羅的であるとはいえないこと」などを挙げられている⁷⁾。つまり、企業会計においては、一般に公正妥当と認められている企業会計原則の内容や確立した会計慣行と考えられる会計処理であったとしても、そのまま、法 22 条 4 項で規定される公正処理基準として受け入れられるわけではないと指摘されているのである。

この点について、末永英男教授は、「法 22 条 4 項の『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』は、『企業会計上の公正処理基準』を指すことに間違いはないが、これがすべてではなく、さらに法人税法の趣旨目的に適った会計基準でなければならず、『税法上の公正処理基準』によって、『企業会計上の公正処理基準』が判断される構造になっている。」と説明される⁸⁾。そして、この「税法上の公正処理基準」による判断、すなわち、法 22 条 4 項の趣旨目的解釈においては、「①大竹貿易事件：『法人税法の企図する公平な所得計算という要請』、取引の経済実態からみて合理的で継続適用」「②法人税法 1 条：適正・公平な税收確保」「③会計慣行として確立」などの観点が求められると述べられている⁹⁾。なお、前述の法人税法独自(固有)の解釈は、この枠組みにおいては、大竹貿易事件で示された「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」を踏まえて解釈することであると考えられる。

末永教授は、上記のような「企業会計上の公正処理基準」であって、さらに「税法上の公正処理基準」でなければならないという判断について、「2段階のチェック」と称されている。

6) 金子宏 『租税法 (第 23 版)』(弘文堂、2019)、349-350 頁。

7) 金子 同上。

8) 末永英男 (編著) 『税務会計と租税判例』(中央経済社、2019)、273 頁。

9) 末永 同上、274 頁「図 2」より。

確かに、このような慎重なアプローチで判断したとしても、租税法律主義の下での租税法の解釈は、文理解釈であるとして、趣旨目的解釈そのものに反対する意見¹⁰⁾もある。

しかしながら、現実的に日々多様な経済取引が行われる現代社会において、必ずしも網羅的とはいえない企業会計原則やその他の企業会計基準などによる会計処理だけで、適正・公平な税収確保ができるわけではない。そうであれば、「2段階のチェック」によれば単に適正・公平な税収確保の観点から企業会計上の公正処理基準を選別していくのではないため、予測可能性及び法的安定性は向上するものと考えられる。したがって、本稿においては、この「2段階のチェック」の視点を適宜用いながら、判例検討を試みることにする。

2 東京地裁昭和62年12月15日判決

(1) 事実の概要及び争点

当該事案は法人税法違反による刑事裁判であり、罪となるべき事実及び被告の主張等は以下のとおりである。

被告人甲は、自身が不動産売買等を目的として設立した株式会社A(以下「被告会社A」という。)等の法人税を逃れようと企て、架空造成費を計上し、あるいは架空支払手数料を計上するなどの方法により所得を秘匿した上、虚偽の法人税確定申告等を行った。

なお、裁判の中で弁護人らは、判示の事実につき、被告会社Aは、架空造成費の計上に伴い、丁に対し、昭和58年9月期においては、200万円、昭和59年9月期において1700万円を手数料として支払っているが、これらは同会社の右各事業年度における損金であるからいずれも所得から控除されるべきであると主張し、検察官は、これらはいずれも法人税法22条3項所定の損金にあたらぬと主張した。

(2) 判旨

関係証拠によれば、被告人甲は、昭和58年春以降被告会社Aの業務に関し、簿外資産等

10) 谷口勢津夫教授は、法人税法独自(固有)観点説が斟酌する「目的」は、一般的抽象的な「目的」で、これを斟酌してなされる目的論的解釈は、一種の法創造であり、租税法律主義の下では許容されるべきものではないと指摘する(谷口勢津夫『税法基本講義〔第5版〕』(弘文堂2016)、244頁)。なお、首藤重幸教授は、租税法における解釈方法について、租税法は侵害規範であり、その解釈は原則として文理解釈によるべきであるとしつつも、「文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合には、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならない、との租税法解釈の基本的テーゼともいうべきものを述べる租税法判決が増加しているようである」と指摘している(首藤重幸「租税法における法解釈の方法」『日税研論集』第78巻、35-37頁)。

に充てるため、架空の造成費を計上して土地の仕入価格を水増ししようと企て、知人の丁に依頼して、I興産またはJ興産等の名義で造成工事に関する架空の見積書、請求書を提出させ、これに基づき被告会社の経理部長に指示して架空造成費を計上させたうえ、支払依頼書を作成させ、いったんI興産等に対し小切手で支払ったうえ、丁から架空の領収書を徴すると共に、協力手数料（一回100万円）を差し引いた残額を現金で返戻させ、株式の購入資金等に充てていたこと、このようにして被告会社Aは、右丁の関係で、昭和58年9月期において4172万円、昭和59年9月期に2億4291万円の架空造成費を計上し、その謝礼ないし手数料として同人に対し、昭和58年9月期において合計200万円、昭和59年9月期において合計1700万円を支払ったことがそれぞれ明らかである。

法人税法22条3項は、「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、「一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」「二 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（中略）の額」と規定し、同条4項は、「（前略）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って計算されるものとする。」と規定している。法22条は、昭和42年5月の法人税法の改正により新設されたものであるが、その趣旨は、課税所得の計算については、一般に行われている企業会計の原則や慣行について、税法独自の見地からこれに修正を加えるべきものは別段の定めを設けることによって対応するものと考え、別段の定めがないものについては、一般に客観的・常識的にみて規範性をもつと認められる会計処理の基準というものが存在する限り、それに従って計算するという従来からの税法の基本的態度を明らかにしたものであって、同項の新設によって、税法が独自の所得計算を放棄したのもでもなく、また、一般に行われている会計処理基準をすべてそのまま法人税法が容認するというものではなく、ましてや大蔵省所管の企業会計審議会が公表している「企業会計原則」が、そのまますべて法人税法において課税所得計算の基礎として規範化されたと考えるのは正当ではない。

本件において、被告会社Aが丁に支払った手数料（以下「本件手数料」という。）なるものは、同会社の会計処理上土地造成費として販売用土地の仕入原価を構成するものとされているが、右部分が法人税法22条3項1号所定の原価に含まれないことは多言を要しないし、また同項2号の費用とは、事業活動との直接的関連性を有し、事業遂行上必要なものに限られるべきであるから、本件の手数料のように事業遂行上必要とはいえないものは、右の費用に含まれないものといわなければならない。

かりに、本件のごとき脱税協力者への支払も広義において事業との関連性を有するもので、事業遂行上必要な費用であるとの会計慣行が存するとすれば、それは法人税法が課税所得の

計算に関し容認する公正妥当な会計処理の基準とはとうていなり得ないものといわなければならない。

そもそも法人税法は、わが国法人税に関する基本法であって、法人税に関するすべての納税義務者が、同法の定めるところに従って誠実に納税義務を履行するよう期待し不正行為によって法人税を免れる行為を刑罰をもって禁止しているのであるから、法人税法は、右不正行為を行うこと及びこれにからむ費用を支出すること自体を禁止しているものと解すべく、したがって、法人が右のような費用を支出しても、法人の費用としては容認しない態度を明らかにしているものと解すべきである。そして、かかる不正行為への協力者はおおむね法人役員等の脱税の共犯となるものであり、したがって、法人役員が法人の業務に関し、脱税協力者に手数料等の名目で報酬を支払ったとしても、それは実質的にみれば、共犯者間の利益の分配にほかならないのであるから、脱税のための不正行為を行う役員負担において支出するならともかく、明文の禁止規定がないからといって、これを法人の費用として損金に計上することを容認することは法解釈の矛盾といわなければならない。

次に、右の支出が法22条3項所定の損失に該当するか否かを検討するに、損失とは企業会計上は一般に企業活動において、通常の活動とは無関係に発生する臨時的ないしは予測困難な原因に基づき発生する純資産の減少をいうものと解され、固定資産除去損、火災損失、風水害損失、盗難損失の如きものを指称するとされているが、本件手数料の如く実質上脱税協力報酬として法人外に流失した金員の如きは、右の通常の意味における損失には含まれないものと解される。

なお、最高裁判所大法廷昭和43年11月13日判決¹¹⁾は、旧法人税法9条1項所定の損金の解釈として、「法人の純資産減少の原因となる事実のすべてが、当然に、法人所得金額の計算上損金算入されるべきものとはいえない。」とし、「仮りに経済的・実質的には事業経費であるとしても、そのような事業経費の支出自体が法律上禁止されているような場合には、すくなくとも法人税法の取扱いのうえでは、損金に算入することは許されない」と判示しているところ、法人税法はその後改正されて課税所得金額の計算に関し、法22条1項ないし4項が設けられ、さらに昭和42年の改正において同条4項(公正妥当な会計処理基準の採用)が追加されて現在に至っているものであるが、右改正及び法22条4項の新設によって、法人税法上の課税所得の計算に関する姿勢に変更があったとはとうてい解することができないのであ

11) いわゆる株主相互金融を営む会社において、融資を希望しない株主に対し「株主優待金」の支払をしても、法人税法上はその支出を会社の損金に算入することは許されないと判示された(清永啓次「いわゆる株主相互金融における『株主優待金』と損金算入の拒否」『民商法雑誌』第61巻第1号、56頁)。

り、右最高裁判決がアメリカ税法におけるいわゆる公序の理論をわが国法人税法の解釈として一般的に採用したか否かともかくとして、右最高裁判決に示された法理は、少なくとも本件の如く法人税法自体がその支出を禁止しているものについては、一層強く妥当するものといわなければならない¹²⁾。

(3) 本判決の意義

本判決の意義については、争点となった違法支出金が、法 22 条 3 項 1 号から 3 号に該当するかどうかが検討された結果、各号に規定される売上原価、費用及び損失のいずれにも該当しないことに加えて、仮に該当する場合でも 22 条 4 項の公正処理基準に当たらないと判示したもので、法 22 条 3 項に定める損金の該当性につき費用・損失の双方の観点から判断を行っており、さらに 22 条 4 項の「公正処理基準」と併用している¹³⁾と考えられる。

注目すべきは、「本件のごとき脱税協力者への支払も広義において事業との関連性を有するもので、事業遂行上必要な費用であるとの会計慣行が存するとすれば」と仮定した場合、そのような会計慣行は「法人税法が課税所得の計算に関し容認する公正妥当な会計処理の基準とはとうていなり得ないものといわなければならない。」と述べている点である。

つまり、法 22 条 4 項の解釈として、不正行為により課税所得計算が歪められる結果になってしまうようなことは、仮に会計慣行として一定の慣行性があったとしても容認しないとの考えを述べているのである。本判決では、この点について、「そもそも法人税法は、わが国法人税に関する基本法であって、法人税に関するすべての納税義務者が、同法の定めるところに従って誠実に納税義務を履行するよう期待し不正行為によって法人税を免れる行為を刑罰をもって禁止している」として、法人税法の趣旨・目的及びそれに反する不正行為に対する刑罰規定の意義に触れた上で、「法人税法は、右不正行為を行うこと及びこれにからむ費用を支出すること自体を禁止しているものと解すべき」で、したがって、「法人が右のような費用を支出しても、法人の費用としては容認しない態度を明らかにしているものと解すべきである。」との考えを表明しているものと考えられる。

12) LEX / DB インターネット T K C 法律情報データベース文献番号 21090117。

13) 濱田 前掲注 2、103 頁。

また、同じく注目すべき点として、「アメリカ税法におけるいわゆる公序の理論¹⁴⁾をわが国法人税法の解釈として一般的に採用したか否かともかくとして」と述べている点である。つまり、本判決においては、いわゆる公序の理論については検討の対象外である旨を述べているものと考えられる。

ここで、本判決を、「2段階のチェック」の視点からみてみることにする。

本判決では、「企業会計上の公正処理基準」該当性について特に述べられているわけではないが、「本件のごとき脱税協力者への支払も広義において事業との関連性を有するもので、事業遂行上必要な費用であるとの会計慣行が存するとすれば、それは法人税法が課税所得の計算に関し容認する公正妥当な会計処理の基準とはとうていなり得ないものといわなければならない。」とされている。したがって、本判決は、「企業会計上の公正処理基準」該当性よりもむしろ、「税法上の公正処理基準」に該当しないことをもって公正処理基準に該当しないと判断したものと考えられる。

3 東京高裁昭和63年11月28日判決

(1) 争点

被告人は、控訴審において、違法支出金の損金性について、原判決は法22条3項、4項及び法38条2項の解釈を誤り、ひいては事実を誤認したものであって、その誤認が判決に影響を及ぼすことはあきらかであると主張した。

(2) 判旨

判決では第一審同様に、法22条3項への該当性を検討し、その該当性を否定した上で、次のように判示した。

法人税法は、納税義務者が同法の定めに従い、正規に算出された税額を確実に納入することを期待し、これを実現すべく、偽りその他不正な行為により、これを免れようとする者に対し、刑罰をもって臨み、納税者相互間における税の均衡を図っているのであるから、本件手数料のような違法支出を法人の所得計算上、損金の額に算入することを許すと、脱税を助長させるとともに、その納税者に対して、それだけ税の負担を軽減させることになる反面、

14) アメリカでは、ある特定の行為を禁止している連邦又は州のパブリック・ポリシー（公共政策）に反する場合には、そのような経費控除を否認すべきであるという考え方が判例の集積を経て打ち立てられており、罰金のほか、脱税工作費、賄賂等がパブリック・ポリシーに反する支出としてその損金控除が否定されている（山田二郎『公法の理論（下）』、1927 - 1929頁）。

その軽減させた部分の負担を国に帰せしめることになるのであって、国においてこれを甘受しなければならない合理的な理由は全く認められない上、刑罰を設けて脱税行為を禁止している本件違法支出につき、その損金計上を禁止した明文の規定がないという一事から、その算入を肯認することは法人税法の自己否定であって、同法がこれを容認しているものとは到底解されない。もし、違法支出に係る本件手数料を損金に算入するという会計慣行が存するとすれば、それは公正妥当な会計慣行とはいえないというべきである¹⁵⁾。

(3) 本判決の意義

控訴審においても第一審同様に、法 22 条 3 項に定める損金の該当性につき費用・損失の双方の観点から判断を行っており、さらに法 22 条 4 項の「公正処理基準」と併用している¹⁶⁾。

控訴審判決で重要な点は、法 22 条 4 項の解釈に関しても第一審と同様に、法人税法の趣旨・目的に触れている点である。

判旨によれば、法人税法は公平な課税の実現に向けて、「納税義務者が同法の定めに従い、正規に算出された税額を確実に納入することを期待し、これを実現すべく、偽りその他不正な行為により、これを免れようとする者に対し、刑罰をもって臨み、納税者相互間における税の均衡を図っている」と述べている。

つまり、法 1 条では、その趣旨について、「この法律は、納税義務者、課税所得の範囲、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切な履行を確保するため必要な事項を定めるものとする。」規定しており、その納税義務の適切な履行を確保するために必要なこととして罰則が規定されているのであって、これを踏まえて判決では上記のように、「納税者相互間の均衡を図っている」と評価している。

そして、その上で、「刑罰を設けて脱税行為を禁止している本件違法支出につき、その損金計上を禁止した明文の規定がないという一事から、その算入を肯認することは法人税法の自己否定」とまで表現しており、こうしたことから、公正処理基準に該当するか否かを判断する際に、単に公平な課税ができるかどうかということだけでなく、本件違法支出については、「公正の判断」が必要であることを示しているのではないかと考える。

また、ここでも 2 段階のチェックの視点からみると、「企業会計上の公正処理基準」該当性よりもむしろ、「税法上の公正処理基準」に該当しないことをもって公正処理基準に該当

15) LEX / DB インターネット T K C 法律情報データベース文献番号 22002901。

16) 濱田 前掲注 2、103 頁。

しないと判断したものと考えられる。

4 最高裁平成6年9月16日判決

(1) 争点

弁護人は上告趣意書において、本件手数料について、「原判決は、本件手数料の損金算入を容認することが何故に脱税を助長させることになるのかの理由、判断過程を何一つ示してはいない。法律上損金となるべきものを損金に算入したからといって脱税を助長することにはならない。・・・(略)・・・損金となるべきものを損金に算入したからといって税の負担が軽くなる筋合いではなく、あるべき課税標準はいか程の金額であるかの問題であるに過ぎない。あまつさえ、国は本件手数料についてみてもその受取に対し所得税を課すのであるから、国はどのように見ても『その軽減させた部分の負担の負担を国に帰せしめることになる』との立論は成立の余地なく、・・・(略)・・・、素朴な『けしからん論』を大上段にかぶっただけのことで、このような『けしからん論』で法人税法21条・22条及び37条の解釈論を避けて通れるとするならば、その判決は正に法に基づかない大衆裁判に等しいものとなる。」と述べている。

(2) 判旨

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(22条3項)、これらの額は、一般に公正妥当と認めらえる会計処理の基準(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4項)。

ところで、原判決の認定するところによると、不動産販売等を目的とする被告人会社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2億8464万円の架空の造成費を計上して原価を計算し、損金の額に算入して法人税の確定申告をし、右協力者に手数料として合計1900万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ことのものであるところ、右手料金は、架空の経費を計上するという会計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¹⁷⁾。

(3) 本判決の意義

本件は、多様な違法支出のうち架空の経費を計上する脱税協力者に対する支出金につき、法 22 条 4 項の「公正処理基準」を根拠に損金性が否定される旨を最高裁がはじめて明らかにしたものであると考えられる¹⁸⁾。結論自体は下級審から最高裁まで変わらないものの、最高裁は、第一審及び原審で展開された法 22 条 3 項の解釈には一切言及することなく、もっぱら同条 4 項の解釈により結論を導いたものと考えられる¹⁹⁾。つまり、「2 段階のチェック」の視点からみると、「企業会計上の公正処理基準」該当性の検討は全くなされずに、「税務上の公正処理基準」該当性だけで判断したのと考えられる。

なお、この判決において重要なのは、いわゆる違法支出一般についての損金算入制限の議論を展開していないということである²⁰⁾との指摘がある。この点について、渡辺徹也教授は、「違法支出には、賄賂、麻薬の仕入原価など様々なものが考えられるが、そのような中でも本件のような脱税工作金は、法人税法の存在自体を脅かす悪質性の高いものだから、これだけは損金算入を認めないという考え方は十分に成り立ちうる。その意味で、本件の最高裁が、違法支出一般ではなく、脱税工作金についてだけ論じていることは重要である。」²¹⁾と述べられている。

5 検討

下級審においては、法 22 条 3 項各号について先に検討したうえで、同条 4 項との関係について判示しているが、最高裁判決について検討すると、下級審においてなされた、法 22 条 3 項への該当性への検討はなされずに、直接に法 22 条 4 項により本件手数料の損金算入を否定している。ただし、「2 段階のチェック」の視点から検討すると、下級審から最高裁まで一貫して、「税法上の公正処理基準」該当性を重点的に検討しており、最高裁だけが特別な判断を

17) LEX / DB インターネット T K C 法律情報データベース文献番号 22007281。

18) 濱田 前掲注 2、103 頁。

19) 渡辺徹也「脱税工作のための支出金の損金性」『別冊ジュリスト租税判例百選（第 5 版）』（有斐閣）、103 頁。

20) 佐藤英明「脱税工作のための支出金の損金性」『別冊ジュリスト租税判例百選（第 4 版）』（有斐閣）、103 頁。

21) 渡辺 前掲注 19、103 頁。

行ったものとは考えられない。

公正処理基準に関しては、近時の判例において、法人税法独自(固有)の解釈、すなわち「税法上の公正処理基準」該当性へのアプローチの中でも、最高裁平成5年11月25日判決(「大竹貿易事件」)で示された「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」に適用のものであるかという観点から解釈することが定着してきているものと考えられるが、本件は、その大竹貿易事件後の判決であり、違法支出金の損金性を否定する根拠としてどのような理論構成で判示されるのかが大変重要であった。最高裁判決は公正処理基準をどのように解釈したのであろうか。

そもそも、違法支出金の損金性については、アメリカのパブリック・ポリシーの理論を引き合いにだして、社会正義の観点から否定することを積極的に肯定する見解²²⁾もあるが、本判決のような解釈については否定的な見解も多い。

武田昌輔教授は、違法支出金である本件手数料について、「公正処理基準を持ち出してその否認の根拠としようとするものであるが、その支出金額は現実に支出しているものであり、それが法人の費用・損失として否認されるという根拠があればともかく、単に公正処理基準に反しているからというだけでは否認の根拠たりえない。」とした上で、この判決に対して、「判旨は、公正取引基準と公正処理基準を混同している。」と批判し、「現行税法の解釈論としては、これを否認するには無理がある。」として判旨に反対している²³⁾。

また、水野忠恒教授も、最高裁が公正処理基準を根拠としたことについて、「そもそもここでいう公正の判断のよりどころは何かという問題が新たに生ずる。下級審判決のいうように、脱税を禁止する法人税法の趣旨というのであるとするならば、実務上の会計慣行と法人税法のルールとが遊離する場合も生ずるのであり、そうなると、法人税法22条4項の立法趣旨ともそぐわなくなるのではないかという疑問が生ずる。」と指摘し上で、こうした解釈は、法22条4項の解釈として、「従来の方針とは適合しなくなるのではないか」として最高裁の決定には賛成するが、決定理由には問題があると指摘している²⁴⁾。つまり、違法支出を法22条

22) 本判決に対するものではないが、第一審で引用された最高裁判所大法廷昭和43年11月13日判決における「経済的・実質的には事業経費であるとしても、そのような事業経費の支出自体が法律上禁止されているような場合には、すくなくとも法人税法の取扱いのうえでは、損金に算入することは許されない」という判旨について、山田二郎氏は、「わが国にも、パブリック・ポリシーの理論を導入する先鞭をつけたものと高く評価したい。」としている(『公法の理論(下)』、1927-1929頁)。

23) 武田昌輔 「所得を秘匿するために要した費用を法人税の課税標準である所得の計算上損金の額に算入することの許否(消極)について」『判例時報』449号、224頁。

24) 水野 前掲注3、131頁。

4項の解釈により否認することについて否定的な見解を示されているわけである。

他にも、違法支出については、その必要経費該当性について、「税法の基本的な視点は、行為の適法、違法の判定ではなく、担税力の正しい測定にある。・(略)・違法な行為や支出は決して容認されてよいものではないが、逆に、そうであるからといって、担税力の正しい測定という要請に、違法支出に対する制裁という要請を優先させてよい、またはこれを優先させるべきだということにはならない。」との指摘もある²⁵⁾。

つまり、これらは、「税法上の公正処理基準」該当性を判断する際に、また、特に「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」に適用のものであるかという観点から解釈する際に、単に公平な課税ができるかどうかということだけでなく、そこに「公正の判断」という要素を持ち込むことに対する懸念が示されているものと考えられる。

また、このように「公正の判断」の要素を持ち込むことについて、水野忠恒教授は、最高裁平成6年9月16日判決に関して、当時「法人税法22条4項の今後の方向性として、『公正』を根拠に、会計慣行を否定する性格をもつようになるのか議論を呼ぶものと考えられる」²⁶⁾とも指摘されている。確かに、前年に示された最高裁平成5年11月25日判決（「大竹貿易事件」）では、「法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点」という言葉が使用されたが、ここでいう「公平な所得計算の要請」が違法支出金の損金性を否認する際の「公正」という価値的な判断基準と同義か否かは不明である。したがって、違法支出一般を前提にしていえば、公正処理基準のみを根拠に、損金性を否認できると解することには疑問がある。

しかしながら、最高裁平成6年9月16日判決においては、違法支出一般ではなく、脱税協力金に限定していると考えられる場合ではどうであろうか。東京高裁昭和63年11月18日判決で示されたとおり、「刑罰を設けて脱税行為を禁止している本件違法支出につき、その損金計上を禁止した明文の規定がないという一事から、その算入を肯認することは法人税法の自己否定であって、同法がこれを容認しているものとは到底解されない。」と考えるのが自然な理解というべきではないかと考える。

そうであれば、やはり重要になってくるのは最高裁平成6年9月16日判決の射程であると考えられるが、判決では、まず、「架空の経費を計上して所得を秘匿すること」について、「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」と評価した上で、本件手数料は、このような会計処理に協力したことへの対価として支払われたもので、これについても「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」であ

25) 田中治「違法支出の必要経費該当性」『税務事例研究』48巻（1993）、84頁。

26) 水野 前掲注3、131頁。

るとして否認しているのである。

つまり、この判決では、違法支出一般についてまでも公正処理基準を根拠に損金性を否認できるとしたのではなく、あくまで脱税協力金については公正処理基準に該当しないとの判断を示したのみであると考えべきある²⁷⁾。

したがって、本判決では、あくまで脱税協力金のような法が予め禁止している行為についての会計処理に限定して、つまり、法が禁止しているが故に当該行為を社会正義に反するものと判断することについて国民の合意があると考えて問題ないものに限定して、大竹貿易事件で示された「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」に反するものと判断しており、このような判断は、「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」に適うものとして、法22条4項の解釈としての、このような「公正の判断」は妥当なものであると考えられる。

なお、最高裁判決について、渡辺徹也教授は、「脱税協力金や賄賂以外の違法支出については、依然として解釈上の問題が残されている」²⁸⁾と指摘されている一方で、「法人税法22条4項を適用して脱税工作に関する支出の損金性(だけ)を否定した本決定の意義は、決して失われぬ」と述べられている²⁹⁾。最高裁平成6年9月16日判決は、大竹貿易事件以後の判決として、公正処理基準という不確定概念の内容をさらに明らかにしたものとして評価できるのではなからうか。

おわりに

本稿においては、法人税法独自(固有)の観点から公正処理基準の妥当性を判断する方法については、予測可能性・法的安定性の観点から、未だ課題が残されているとの問題意識をもって、法人税法独自(固有)の観点から公正処理基準の妥当性を判断する際において考慮される「公正の判断」の妥当性について、違法支出金の損金性を争った、いわゆる「エス・ブイ・シー事件」を、「2段階のチェック」の視点を用いながら、取り上げて研究した。

最高裁平成6年9月16日判決が、地裁や高裁の判決に比して、非常に短文で、しかも、下級審では検討されていた法22条3項各号への該当性について検討することなく、法22条4項の公正処理基準のみを根拠にして違法支出金の損金性を否認したことから、一部の識者から公序の理論に道を開くものではないかとの懸念が示された。

27) 佐藤英明教授は、本判決について、いわゆる違法支出一般についての損金算入制限の議論を展開していないと述べられている(前掲注20、103頁)。

28) 渡辺 前掲注19、103頁。

29) 渡辺 同上。

しかしながら、最高裁判決を検討したところ、あくまで法人税法が予め禁じている違法な脱税協力金についてのみ公正処理基準における「公正の判断」を行った結果、これが公正処理基準に該当しないとしたものであって、その意味では、公序の理論に道を開くものではなく、反対に、公正処理基準という不確定概念の内容の大竹貿易事件に続いてさらに明らかにしたものであるとして評価できるものであると考える。

また、このことについては、「2段階のチェック」の視点からいえば、「税法上の公正処理基準」該当性の判断をする際に、税法独自（固有）の観点、すなわち大竹貿易事件で示された「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」という観点には、本件のように、法が禁止しているような行為に関する会計処理については、限定的に「公正の判断」という要素も含まれるということが示されたものと考えられる。

なお、違法支出金の損金性に関しては、これまでに平成18年度改正において法55条が賄賂等の損金性を否定したことと併せて、同条1項において脱税工作のための支出金は「仮装隠蔽に要する費用」としてその損金性を否定する旨立法措置が講じられているが、脱税協力金や賄賂以外の違法支出については、依然として解釈上の問題が残されていると考えられる³⁰⁾。

この点において、今後も、仮に公正処理基準における「公正の判断」が必要な場面が生じてくれば、それが大竹貿易事件で示された「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」の範疇にあるものか否かについて、慎重に検討する必要があると考えるが、それでも社会正義に適うかどうかという視点をもって検討することは重要ではなからうか。

最後に、課税の公平と社会正義との関係について、末永英男教授は、「租税が国民から強制的に徴収されるものであると前提すると、租税は、徴収の目的が公共的で社会正義になっており、しかも税負担が公平でなければならない。課税の公平は、租税制度成立の根本原則であり、公平性が維持されない限り民主的な租税制度そのものが成立しがたい。」³¹⁾と述べられているが、つまりは、租税法の解釈の場面では、文理解釈が基本であるが、社会正義の視点を全く欠いてしまっていては国民の信頼に基づく租税制度は成立しないものと考えられる。今後も、公正処理基準の妥当性に関する研究を進める中で、課税の公平と社会正義との関係について研究を深めていきたい。

30) 渡辺 前掲注19、103頁。

31) 末永 前掲注5、20頁。

脚注以外の参考文献

【著書】

- 岡村忠生 『税法基本講義（第3版）』（成文堂、2007）
水野忠恒 『大系租税法（第2版）』（有斐閣、2018）

【論文等】

- 占部裕典 「租税法における文理解釈の意味と判例の状況」『日税研論集』第78巻（2020）
北野弘久 「株主相互金融における株主優待金の法人税法上の性格」『判例評論』第125号（1969）
末永英男 「租税法主義における文理解釈の意義 - 養老保険に係る支出の解釈を中心として -」『熊本学園大学会計専門紀要』第3号（2012）
田中 治 「租税法における趣旨・目的解釈の意味と判例の状況」『日税研論集』第78巻（2020）
谷口勢津夫 「違法支出論における債務確定主義の意義と機能」『立命法学』第352号（2013）
広瀬時江 「法人税法上の損金の意義」『税経通信』第24巻6号（1969）