

【論文】

違法所得および違法支出の課税理論と 公正処理基準の関係性

The relationship between the taxation theory of illegal income and
illegal expenditure and generally accepted accounting standards

藤 井 誠
FUJII Makoto

<目次>

- 1 はじめに
- 2 違法所得の裁判例（最高裁昭和46年11月9日判決）
 - (1) 事件の概要（利息制限法違反利息事件）
 - (2) 判旨
 - (3) 考察
- 3 違法支出の裁判例①（最高裁平成6年9月16日決定）
 - (1) 事件の概要（株式会社エス・プイ・シー事件）
 - (2) 判旨
 - (3) 考察
- 4 違法支出の裁判例②（高松地裁昭和48年6月28日判決）
 - (1) 事件の概要（高松市塩田宅地分譲事件）
 - (2) 判旨
 - (3) 考察
- 5 違法所得と違法支出の課税関係の俯瞰的検討
 - (1) 違法所得の課税関係
 - (2) 違法支出の課税関係
- 6 違法所得と違法支出が同時に生じる場合の課税関係
 - (1) 違法な事業活動の課税関係
 - (2) 個別的否認規定
- 7 おわりに

(要旨)

違法所得と違法支出の課税問題については、多くの先行研究があり、また、いくつかの重要な判例がある。しかし、とりわけ違法支出の課税問題には依然として不明瞭さが残されているばかりか、違法所得と違法支出を関連付けた検討は十分になされているとはいえない。このような問題意識のもと、本論文は、違法所得と違法支出の課税問題について考察するものである。合法事業と非合法事業との間における課税の公平性等を理由として、違法所得は課税対象となる。一方、違法支出については、所得計算における控除の可否の判断が分かれている。そこで、公正処理基準を中心として、公法および私法という視点からも検討し、違法支出は、法令に違反する支出と、法令の趣旨に違う支出という2種に分けられることを示した。前者は税法が対応すべきものではないが、後者は税法が対応すべき

ものである。違法事業からは違法収入と違法支出の両方が生じうるが、いずれも課税所得計算に含められる。税法は社会秩序の維持に直接関与するものではなく、あくまで税に関する公平性や中立性を担保するために機能すべきもののなのである。

1 はじめに

違法所得と違法支出の課税関係については、多くの先行研究の蓄積がある。違法所得については、これに課税すべきか否かが問題となり、違法支出については、これを必要経費または損金として控除すべきか否かが問題となる。いずれの問題についても、様々な根拠や考え方があり、法令解釈上も議論の余地がある。

このような状況においては、当然、法令解釈を巡る対立が起き、いくつかの重要な判例もある。そして、議論の深まりとともに、所得税法第45条や法人税法第55条の規定が設けられるなど、着実に課税関係の整理が進んでいる。

違法所得と違法支出の課税問題に関する先行研究や判例に目を通すと、違法所得に関する課税のあり方と、違法支出に関する課税のあり方は、別個の問題として議論されることが多いことに気付く。

本論文では、違法所得と違法支出の課税関係について、主として公正処理基準に着目しながら、判例研究および規範論研究を通じて、法人税法と所得税法における課税理論を考察する。

2 違法所得の裁判例（最高裁昭和46年11月9日判決）

(1) 事件の概要（利息制限法違反利息事件）

金融業を営む甲は、多数の者に利息制限法に定める制限利率を超える利率で融資を行っていた。所轄税務署長乙は、甲の昭和32年分の所得税について、増額更正処分を行ったところ、甲がこれを不服として出訴した。

第一審の福岡地裁判決（昭和42年3月17日）は、未収となっていた利息のうち、利息制限法に定める制限を超える部分は、所得に含まれないとする甲の主張を認め、更正処分の一部を取り消した。乙が控訴したことを受け、控訴審となる福岡高裁判決（昭和42年11月30日）も第一審判決を支持した。そして、乙が上告したため、本件は最高裁で争われることとなった。

(2) 判旨

最高裁判決は、利息が現実に収受された場合と、未収の場合に分けたうえで、おおよそつぎのように述べている。

① 現実に収受された場合

利息制限法による制限超過の利息・損害金の支払がなされても、その支払は弁済の効力を生ぜず、制限超過部分については、民法第491条により残存元本に充当されるものと解すべきことは当裁判所の判例とするところであり、これによると、約定の利息・損害金の支払がなされても、制限超過部分に関するかぎり、法律上は元本の回収にほかならず、したがって、所得を構成しないように見える。

しかし、課税の対象となるべき所得を構成するか否かは、必ずしもその法律的性質いかんによって決せられるものではない。当事者間において約定の利息・損害金として授受され、貸主において当該制限超過部分が元本に充当されたものとして処理することなく、依然として従前どおりの元本が残存するものとして取り扱っている以上、制限超過部分をも含めて、現実には収受された約定の利息・損害金の全部が、貸主の所得として課税の対象となるものというべきである。

② 未収の場合

一般に、金銭消費貸借上の利息・損害金債権については、その履行期が到来すれば、現実にはなお未収の状態にあるとしても、旧所得税法第10条第1項にいう「収入すべき金額」にあたるものとして、課税の対象となるべき所得を構成すると解されるが、それは、特段の事情のないかぎり、収入実現の可能性が高度であると認められるからである。

これに対し、利息制限法による制限超過の利息・損害金は、その基礎となる約定自体が無効であって、約定の履行期の到来によっても利息・損害金債権を生じる由なく、貸主は借主が大法廷判決によって確立された法理にもかかわらず、あえて法律の保護を求めることなく、任意の支払を行うかもしれないことを事実上期待しうるのであるのであって、とうてい収入実現の蓋然性があるものということとはできない。

したがって、制限超過の利息・損害金は、たとえ約定の履行期が到来しても、なお未収であるかぎり、旧所得税法第10条第1項にいう「収入すべき金額」に該当しないものというべきである（もっとも、これが現実には収受されたときは、課税の対象となるべき所得を構成することは前述のとおりであって、単に所得の帰属年度を異にする結果を齎すにすぎないことに留意すべきである。）。

このように、最高裁は、借主が制限超過分を含めて利息・損害金の支払いをし、貸主がこれを収受した場合は、利息制限法による制限とは無関係に課税所得となるが、約定の履行期の属する年度内にその支払がない場合は、利息制限法の制限内の部分のみが課税所得となると結論づけている。

(3) 考察

利息制限法を超える支払について、判決文では、つぎのように指摘している。

借主が約定の利息・損害金の支払を継続し、その制限超過部分を元本に充当することにより、計算上元本が完済となったときは、その後に支払われた金員につき、借主が民法に従い不当利得の返還を請求しうることは、当裁判所の判例とするところであって、これによると、貸主はいったん制限超過の利息・損害金を収受しても、法律上これを自己に保有しえないことがありえるが、そのことの故をもって、現実には収受された超過部分が課税の対象となりえないものと解することはできない。

すなわち、利息制限法を超える支払があったとしても、現実には収受された超過部分は、課税対象となるというのである。以上のことから、利息に関する課税関係は、図表1のように整理することができる。

図表 1 受取利息に関する課税関係

収入	利息制限法内		利息制限法超	
	期限到来	期限未到来	期限到来	期限未到来
既収	課税対象	課税対象	課税対象	課税対象
未収	課税対象	課税対象外	課税対象外	課税対象外

(出所：筆者作成)

表中淡いグレーで示す利息制限法超の部分が違法な収入であり、本論文における検討対象の中心となる部分である。最高裁判決は、利息制限法に違反する収入について、期限到来か期限未到来かにかかわらず、既収であれば課税対象とするものの、未収であれば課税対象外とするものとしている。利息制限法の定めを超える期限到来の利息収入が課税対象外となる理由について、最高裁判決は「収入実現の蓋然性」がないことを挙げている。裏を返せば、利息制限法内かつ期限到来にもかかわらず未収の利息収入が課税対象となるのは、「収入実現の可能性が高度であると認められる」ためということになる。

このように、違法所得であっても所得税の課税対象となるが、合法所得と比較すると、期限到来の未収部分については、実現の蓋然性が喪失することから、課税対象外となるという相違点がある。つまり、違法性は課税の直接の支障とはならないが、蓋然性を喪失させることによって、間接的に課税対象外となる場合があるということになる。

なお、本件について、支出についての争いはなかったため、違法支出の問題は論じられていない。

3 違法支出の裁判例①（最高裁平成6年9月16日決定）

(1) 事件の概要（株式会社エス・ブイ・シー事件）

株式会社甲1の代表取締役甲2は、昭和58年以降、架空の造成費を計上して、土地の仕入価格を水増しし、所得を圧縮することを企図した。甲2は、訴外取引先に依頼し、造成工事に関する架空の見積書および請求書を提出させ、経理部長に架空造成費を計上するよう指示のうえ、いったん請求書記載の金額を相手先に小切手で支払い、領収証を受け取った。その後、取引先に対して、1回につき100万円の協力手数料を差し引いた残額を現金で払い戻させた。

この方法により、甲1らは昭和58年9月期と翌59年9月期に合計2億8千万円余りの架空造成費を計上し、手数料等として合計およそ1,900万円を支出した。

甲1らは法人税法違反の罪により起訴され、第一審東京地裁判決(昭和62年12月15日)は、法人甲1に罰金6,500万円、甲2を懲役1年8月の刑に処した。甲1らは控訴し、控訴審となる東京高判(昭和63年11月28日)では控訴棄却となった。その後、甲1らは上告したため、最高裁で争われることとなった。

(2) 判旨

最高裁判決では、公正処理基準に焦点が当てられ、つぎのように記述されている。

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（法人税法第22条第3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（法人税法第22条第4項）。

架空の経費を計上して所得を秘匿することは、事実と反する処理であり、公正処理基準に照らして否定されるべきところ、本件手数料は、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、当該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。

（3）考察

本判決は、いわゆる脱税協力金としての支払手数料を損金として認めないことの根拠を公正処理基準に見出している。法人税法第55条の規定がなかった当時としては、同族会社ではない法人に行き計算否認規定を適用することもできず、法人税法第22条第4項の公正処理基準を適用する以外に方法がなかったものと思われる。

本判決は、課税の正義という視点から、十分に首肯できる内容である。なぜなら、脱税協力金を損金不算入とする具体的規定が未整備の状況で、これの損金不算入を認めることは、つぎからは法整備による対応が可能となるとしても、最初に行われる課税の公平の観点からは好ましくない取引を容認することとなるためである¹。

しかし、判決の妥当性の判断はさておき、判決文の内容には疑問が残る。架空の経費を計上して所得を秘匿することは、取引として何も起きていないのに、取引があったかのように処理することとなり、確かに公正な会計処理とはいえない。これを仕訳で示すとつぎのとおりとなる。

〔事実を描写した会計処理〕

仕訳なし

〔法人が行った会計処理〕

（借方）造 成 費 2億8千万円

（貸方）現 預 金 2億8千万円

ここで架空経費とは造成費を意味するのであり、事実としては何らの支出も行っていないにもかかわらず、法人がその支出を行ったかのように会計処理しており、これは一般に公正妥当な会計処理とはいえない。

この点について、架空経費の損金算入が否認されるのは、法人税法第22条第3項の規定に該当しないからであり、そもそも公正処理基準に照らして否定されるべき性質のものではないという見解が示されている（北口、2016、28頁）。ただし、法人税法第22条第3項は、損金の額に算入すべきものを規定しているのであり、そこには、原価、費用、損失が挙げられているにとどまる。そして、架空経費を費用として計上することを税法側が否定する機能を持つのは、公正処理基準であると解するほかない。

しかし、ここで問題となるのは架空経費ではなく、架空の造成費を計上することに協力

した相手に支払った手数料についてであり、それはつぎのような仕訳となる。

〔事実を描写した会計処理〕

（借方）支払手数料 1,900万円 （貸方）現 預 金 1,900万円

〔法人が行った会計処理〕

（借方）支払手数料 1,900万円 （貸方）現 預 金 1,900万円

脱税協力金としての手数料は現実に支出したのであるから、現金または預金からは資金が流出しているのであり、資産の減少を記録しなければならない。

一般に租税問題を扱う裁判では、支出の損金性や必要経費性が問題となるとき、借方の費用のみに着目して議論される傾向にあり、本件も例外ではない。そこでは、複式簿記を前提とする企業会計の思考は前面に出てこない。しかし、法人税法における公正処理基準は、一般に公正妥当と認められる会計処理をいうのであり、複式簿記に基づく会計処理が想定されているため、これを無視することは、公正処理基準の内容を正視しないことになる。

脱税協力金としての手数料については、事実を描写した会計処理と法人が行った会計処理との間に相違はなく、法人が行った会計処理を公正処理基準に反するとする解釈は正しくない。

この点について、公正処理基準にしたがうならば、脱税協力金としての手数料の支出は損金に計上してはならないという判断には、不安が残るとする見解が示されている（酒井，2018，30頁）。また、公正処理基準は、一般に認められものであることを必要とするから、税法の立場のみから見て公正妥当な会計処理を指すものではないことは当然であり、納税者側から見ても、それが公正妥当なものでなければならないことが指摘されている（武田昌輔，1978，1154頁）。さらに、公正処理基準については、税法独自の解釈は許さないとする意味でも重要であるとされている（武田，2001，107頁）。

仕訳に話を戻すと、貸方の現預金の減少は間違いのないところであり、問題となるのは借方の支出の内容である。複式簿記構造から考えられるのは、①資産の増加、②負債の減少、③資本の減少、④費用の発生 of 4つである。公正処理基準に照らし、④費用の発生ではないというのであれば、①資産の増加および②負債の減少は明らかに適合しないため、残るのは③資本の減少である。

法人税法は、資本等取引について、法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引並びに法人が行う利益又は剰余金の分配及び残余財産の分配又は引渡しをいうと規定している（法人税法第22条第5項）ことから、③資本の減少は、資本等取引に該当する。

ここで、損金と資本等取引の関係について、若干の検討を要する。法人税法は、損金について、つぎのような規定している（法人税法第22条第3項）。

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、つぎに掲げる額とする。

- 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 ①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

資本取引損益取引区分の原則に照らせば、法人税法における損金の額に算入すべき金額からは、資本等取引が除外されるはずである。しかし、原価、費用、損失のうち、資本等取引を除外する旨の規定があるのは、損失に限定されている。

これについては、2通りの解釈が可能となる。第1の解釈は、資本等取引が除外されるのは損失のみであり、原価および費用からは資本等取引は除外されないというものである。そして、第2の解釈は、資本等取引は原価、費用、損失のすべてから除外されるものであるが、原価および費用については資本等取引を除外するまでもなく、そもそも原価および費用に資本等取引が混入することはないので、あえて言及する必要はなく、その必要性のある損失に限定して言及しているというものである。

企業会計の分野では、資本損益区分の原則があり、資本取引と損益取引は区別されなければならないとされている（企業会計原則 第一 一般原則三）。同様のことは、法人税法における所得計算理論にも当てはまるのであり、原価および費用の発生という損益取引と資本取引を区別することは欠かせない。

ところで、法人税法はなぜ「原価および費用に資本等取引が混入することはない」との立場を取ることができるのであろうか。ここで重要な役割を果たすのが、法人税法第22条第4項の公正処理基準である。法人税法は、当該事業年度の収益の額及び費用、原価、損失の額は、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したがって計算されるものとする規定している（法人税法第22条第4項）。すなわち、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かぎり、原価および費用の発生という損益取引と資本取引が混ざることはないと考えられるため、わざわざ資本等取引を除くことを規定に盛り込む必要がない。損失については、たとえば、減資差損のような勘定科目は、それが損失なのか資本の増減なのか、判断に迷うことも想定されるため、資本等取引は除外する旨を書き込む必要があったということである。

このような理解に基づけば、法人税法第22条第3項、同4項、さらに同5項の関係性が明瞭となり、同条が必要にして十分な内容となっていることが理解できよう。本件の支出については、企業会計上の原価および損失ではないという意味での狭義の費用に該当するものであり、資本等取引に該当するものではないと考えられる²。したがって、公正処理基準はもちろんのこと、資本等取引の規定もまた脱税協力金としての支払手数料を損金から除外する機能を有していないことを考慮するならば、別途の規定を設けるほかない。

4 違法支出の裁判例②（高松地裁昭和 48 年 6 月 28 日判決）

（1）事件の概要（高松市塩田宅地分譲事件）

訴外A社は、9万坪の塩田を買収し、宅地に造成して、甲を経由して分譲することを計画し、昭和35年から昭和37年にかけて、その一部の宅地を72名の買主に分譲した。税務署長乙は、本件土地がA社から甲へ一括譲渡され、甲が72名の買主に譲渡したものであるとして、甲において譲渡所得が生じたとする課税処分を行った。

甲は、本件土地をA社から一括して買い取った事実はなく、土地の仲介を行ったに過ぎないのであるから、譲渡所得は生じないと主張した。なお、当時の宅地建物取引業法第17条および同法施行細則は、不動産売買の仲介人が売主と買主から受け取る報酬の額について

ては、売買金額1,000万円以内の場合には3%以内と定めていた。

(2) 判旨

譲渡所得税は、資産の所有者がその値上がりによって得た増加益に対し、当該資産の譲渡の際に課せられるものであるから、甲が、A社の土地をA社の依頼によって売却し、これによって利益を得ても、譲渡所得とはいえないことは明らかである。したがって、昭和35年ないし昭和37年中に、甲に譲渡所得があったとする乙の主張は採用できない。

甲はA社の土地をその依頼によって末端の各買主に売却したのであり、これによって、甲は基準価格と現実の売却価格との差額を利益として取得したであるが、この利益はA社の委任によって本件土地の売却事務を処理したことに対するA社からの報酬としての実質を有するものとみるべきである。したがって、この利益が、事業所得または雑所得のいずれに該当するかを検討する。

甲の土地売却の事務処理として、2年半にわたり継続して合計76筆、総面積5,200坪におよぶ土地を72名の末端買主に売却しており、その取引回数は70回におよび、売却代金の合計額は1億2千万円余りに達し、甲がこれらの取引におよそ30名の仲介人を使用して、総額548万円余りの手数料を支払ったことから、不動産業による事業所得に該当するものと解される。

甲が仲介人に支払った手数料が本件事業所得を得るための必要経費と認められるかについて、税務署長乙は、法規の許容する限度を上廻る部分については、必要経費として甲の収入金額から控除すべきでないとの趣旨の主張をしているが、宅地建物取引業法の規定の趣旨は、不動産仲介業者が不動産取引における代理ないしは仲介行為によって不当の利益を収めることを禁止するところにあると解され、したがって、この法律に違反する報酬契約の私法上の効力いかなは問題であるとしても、現実はこの法律所定の報酬額以上のものが支払われている場合には、所得税法は現実には支払われた金額を経費（この報酬の支払を受けた不動産仲介業者については所得）として認定すべきである。

なお、本判決に対して、甲は控訴したが、控訴審となる高松高裁で棄却され（高松高判昭和50年4月24日）、本判決が確定した。

(3) 考察

高松地裁は、甲の譲渡所得を否定し、事業所得であるとしたうえで、仲介業者に支払った手数料については、法律の定める額を超える部分も含め、必要経費として認めるべきであると判示した。

この違法支出を必要経費として認める理由について、現実に法律に定める報酬額以上の額が支払われている場合には、それが違法な支出であっても、現実には支払われた金額を経費として認定すべきとし、違法支出に私法上の問題はあっても、公法たる税法上の問題とはならないとの見解を示した。すなわち、私法上の違法性は、公法の領域にまでは影響しないというのである。

この説明に基づくならば、公法上の違法性は公法の領域に影響することとなり、違法支出の課税関係は図表2のように整理されることになる。

図表 2 違法支出の必要経費性

違法支出の法的区分	必要経費性
私法上の違法支出	認める
公法上の違法支出	認めない

(出所：筆者作成)

公法と私法と分ける基準が何であるかという点については、多くの議論があるが、その内容はさておき、私法上の違法支出が税法に影響を及ぼさないという理由が判決文からは判然としない。

5 違法所得と違法支出の課税関係の俯瞰的検討

(1) 違法所得の課税関係

違法所得が課税所得を構成することについては、学説および判例ともにほぼ一致している（中村，1982，6，73頁）。

所得税法は、その年分の各種所得の金額の計算上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、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とすると定めている（所得税法第36条第1項）。この「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」については、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こととされている（所得税基本通達36-1）。

また、法人税法は、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（法人税法第22条第1項）と定めており、所得税法と同様に、課税対象となる所得が適法であるか違法であるかについて、何らの規定を置いておらず、違法な所得であろうとも課税所得を構成するとされる（佐藤，2017，1頁）。

違法な行為等によって生じた利得が課税の対象になるか否かについて、明文規定を定めている稀な例として、ドイツの租税基本法がある（金子，2010，438-439頁）。ドイツ租税基本法（Abgabenordnung：AO）においては、つぎのような規定が設けられている。

AO § 40 Gesetz- oder sittenwidriges Handeln（法律または公序良俗³に反する商取引）

Für die Besteuerung ist es unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt（税法の構成要件の全部または一部を満たす行為が、法律の命令もしくは禁止または公序良俗に違反するかは、課税にとって重要ではない：筆者訳）。

ドイツ租税基本法における違法所得課税に対する考え方は、利得の原因となる行為が民法上無効な場合でも課税所得を構成し、利得の原因となる行為の法的評価を離れて実現した経済的結果に着目しようとするもので、所得概念の経済的把握の立場から判断していることが指摘されている（前田，1979，105頁）。

ところで、法人税法においては、益金について、その基因となった行為が適法であるかどうかを問わない旨の規定や通達は見当たらない。このことは、法人税法は違法な益金を課税対象としないことを意味するのではなく、所得税法にはない公正処理基準によって、別段の

定めがない限り、自動的に違法な収益が益金となることによるものと理解することができる。

すなわち、所得税法も法人税法も違法所得が課税対象となることに違いはないのであるが、その根拠となる法令等の組み立てには相違があり、図表3のように整理される。

図表 3 所得税法と法人税法における違法所得課税の根拠の相違

税法の種類	基本となる規定	違法所得課税の根拠となる規定等
所得税法	収入金額とすべき金額 または 総収入金額に算入すべき金額 (所得税法第36条第1項)	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 (所得税基本通達36-1)
法人税法	益金の額 (法人税法第22条第2項)	公正処理基準 (法人税法第22条第4項)

(出所：筆者作成)

所得税法には公正処理基準はないため、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ことを確認する通達が必要となるのに対し、法人税法には公正処理基準が違法な収益をそのまま益金とし、課税所得計算に流し込む役割を果たす。

(2) 違法支出の課税関係

違法支出の必要経費性および損金性については、学説および判例ともに見解が統一されていないとされる(中村, 1982, 73-74頁)。

本論文において、違法支出に関する2つの判例を取り上げたが、違法支出を必要経費または損金と認めるか否かについては、一見すると、結論が割れているように思える。株式会社エス・ブイ・シー事件では、違法支出は損金として認められないとされた。一方、高松市塩田宅地分譲事件では、違法支出は必要経費として認められた。この相違は、法人税法と所得税法の相違によるものではない。2つの判例における違法支出の課税関係を整理すると、図表4のとおりとなる。

図表 4 2つの判例における違法支出の課税関係

事件名	違法支出の内容	課税関係
株式会社 エス・ブイ・シー事件	脱税協力金としての 支払手数料	損金として認めない
高松市塩田宅地 分譲事件	宅地建物取引業法等の規定を 超過する支払手数料	必要経費として認める

(出所：筆者作成)

この2つの判例は、異なる判断基準により判決が下されているが、共通の土台に載せて検討を行う必要がある。

株式会社エス・ブイ・シー事件において、脱税協力金としての支払手数料が損金として認められなかった理由は、脱税協力金としての支払手数料を費用とする会計処理が、公正処理基準に反するというものであった。この公正処理基準違反という判断基準を、高松市塩田宅地分譲事件に当てはめようとしても、所得税法には法人税法のような公正処理基準

が設けられていない⁴ため、それを行うことは難しい。公正処理基準を法人税法における損金として認めないことの根拠とすることに無理があることは既に述べたとおりであるが、脱税協力金としての支払手数料を所得税法における必要経費として認めるかの判断基準として公正処理基準を用いることはできないということである。

もし、所得税法にも公正処理基準のような規定があるとするならば、宅地建物取引業法等の規定を超過する支払手数料の取扱いはずぎのとおりとなろう。

〔事実を描写した会計処理〕

(借方) 支払手数料 548万円

(貸方) 現 預 金 548万円

〔法人が行った会計処理〕

(借方) 支払手数料 548万円

(貸方) 現 預 金 548万円

実際に548万円の手数を支払っている以上、その支払額が宅地建物取引業法等の規定を超過するものであったとしても、会計処理とは取引事実を忠実に描写するものであるから、このような会計処理こそが一般に公正妥当な会計処理なのであり、宅地建物取引業法等の規定の範囲内の手数料とそれを超過する手数料を区分し、前者を費用として、後者をたとえば剰余金の処分とするというような処理は、一般に公正妥当な会計処理とはいえない。

このように、実際に支払った手数料を会計処理として描写するという点は、高松市塩田宅地分譲事件における宅地建物取引業法等の規定を超過する支払手数料を必要経費と認める根拠となる。この「現実に支払われた金額を経費として認定すべき」という判断基準を株式会社エス・ブイ・シー事件に適用すると、脱税協力金としての支払手数料であっても現実に支払われた金額を損金として認めるべきという正反対の結論が導かれる。このことは、株式会社エス・ブイ・シー事件における脱税協力金としての支払手数料を損金として認めない根拠を公正処理基準に見出すことが脆弱であるという先述の指摘と符合する。

ところで、高松市塩田宅地分譲事件において、「現実に支払われた金額を経費として認定すべき」という判断基準が示されているが、その理由は、「違法支出に私法上の問題はあるとしても、公法たる税法上の問題とはならない」というものであった。これを、株式会社エス・ブイ・シー事件に当てはめて考えてみよう。

脱税協力金としての支払手数料も私的部門間の経済取引であることから、私法上の問題であるように見える。しかし、改めて違法取引という概念についてよく考えてみると、違法とは何かの法令に違反していることを意味する語であるから、その違反对象となる法令が何であるのかが問題となる。脱税協力金としての手数料を支払うという経済行為は、法人税法や所得税法はもちろんのこと、どの法令にも違反していないのである。すなわち、違法という語にはもちろん法令違反という意味もあるが、法令の趣旨に違うという意味を含んでいると理解すべきである⁵。

6 違法所得と違法支出が同時に生じる場合の課税関係

(1) 違法な事業活動の課税関係

これまでは、違法所得と違法支出の課税関係を別々に検討してきた。本論文で取り上げ

た判例も、違法所得と違法支出のいずれかが争点となっている。それでは、違法所得と違法支出の両方が場合の課税関係はどうであろうか。

覚醒剤を仕入れ、これを売却するという取引を想定してみよう。覚醒剤の売買という違法な商行為には、交通費や通信費等の様々な費用を要する。これらの費用は、違法支出とはならないが、覚醒剤の購入や製造、譲渡は、その輸入や所持を禁止する覚醒剤取締法に違反する（覚醒剤取締法第13条、第14条、第15条、第17条等）。したがって、覚醒剤の譲渡による売上や、その仕入には違法所得および違法支出の問題がつきまとう。

覚醒剤の売買を個人が事業として行っている場合は、所得税上の事業所得となる。もしもこれに課税しないとすれば、合法的な事業は課税され、非合法的な事業は課税されないこととなり、著しい不公平を来すばかりか、事業の中立性までも害され、税法が非合法的な事業を奨励することになってしまう。

もっとも、確定申告書に覚醒剤密売業と営んでいるとは記載しないであろうし、そもそも確定申告すら行わないことがほとんどであろう。しかし、法理論上、覚醒剤の譲渡による売上は総収入金額を、覚醒剤の仕入や製造による支出は必要経費となり、その差額が課税所得となる。そのため、つぎのような計算式が成り立つことになる。

$$\text{違法総収入金額} - \text{違法必要経費} = \text{違法所得}$$

覚醒剤の売買を法人が行う場合には、法人税法上の各事業年度の所得となり、つぎのような計算式が成り立つ。

$$\text{違法益金} - \text{違法損金} = \text{違法所得}$$

この計算式におけるいずれの項目も違法なものであり、いずれもが課税所得計算の中に組み込まれる。もし、違法支出が直ちに損金不算入であるというのであれば、覚醒剤の仕入代金は損金不算入となり、覚醒剤の売上代金のみが課税所得を構成するという奇異な状況が生まれる⁶。

先行研究の多くがそうであるように、本論文でも違法所得と違法支出を検討対象としてきたが、所得計算構造における要素別に分解すると、収入・益金と必要経費・損金となり、それぞれの課税関係を検討すべきであることがわかる。

覚醒剤の売買という取引は、収入・益金と必要経費・損金がともに違法であり、その相違の意味するところは、覚醒剤取締法に違反するということである。覚醒剤取締法は公法に属すると考えられるが、ここで思い出されるのが、高松市塩田宅地分譲事件において示された「違法支出に私法上の問題はあっても、公法たる税法上の問題とはならない」という判断基準である。この判断基準は、裏を返せば、公法上の違法支出は税法上の問題となると言っていると読める。

それでは、覚醒剤の仕入に係る必要経費および損金は、課税所得計算上控除が認められないかといえ、そうではない。覚醒剤の売上に係る総収入および益金は課税所得を構成するのであるから、これと対応関係にある仕入に係る必要経費および損金もまた課税所得計算上控除が認められるべきである⁷。

この理由については、違法所得と違法支出との対応関係が明確であり、原価性があることに加え、ほかの法律あるいは通脱罪等で社会的制裁を受けているにもかかわらず、仕入原価等が損金不算入となれば制裁性が強くなり、問題となるという指摘がある（北口、2016、

29頁)。

違法な収入や違法な支出を抑止する役割は、それを扱う法令が担うべきであり、税法が担うべきものではない。税法はあくまで適正な課税を遂行する役割を担うのであり、それ以上の機能は持たないし、持つべきではないのである。

覚醒剤の所持や売買等を防止するために覚醒剤取締法があるのであり、税法は覚醒剤の売買という経済行為が合法であるか違法であるかを問わないし、覚醒剤の売買から生ずる所得に課税するからといって、覚醒剤の売買が認められることにはならない⁸。そして、覚醒剤の売買に絡む収入や支出は、後になって相手方との間で返還請求の問題が起きることもない。

覚醒剤の売買という事業を行いつつ、脱税協力金を手数料として支払った場合の課税関係はどうであろうか。この場合、脱税協力金の支払手数料は、必要経費および損金として課税所得計算上控除が認められるべきではない。なぜならば、脱税協力金の支払手数料はほかならぬ税法の趣旨に違う支出であるから、もっぱら税法の責任において規律しなければならないためである。

(2) 個別的否認規定

所得税法および法人税法には、賄賂等について、これを必要経費や損金として所得計算上の控除を認めないとする規定がある。

所得税法は、以下のものを必要経費に算入しないと定めている(所得税法第45条)。

- ① 所得税等に係る附帯税等
- ② 罰金、科料、延滞金等
- ③ 公務員への賄賂等
- ④ 家事費等

また、法人税法もつぎのような類似の規定を定め、以下のものを損金不算入としている(法人税法第55条)。

- ① 法人税等に係る附帯税等
- ② 罰金、科料、延滞金等
- ③ 公務員への賄賂等
- ④ 隠蔽仮装行為に要する費用の額および隠蔽仮装行為から生ずる損失の額

所得税法と法人税法の規定内容には、いくつかの違いがあるが、概ねこのように整理することができ、それぞれの税法における①～③までは同様となる。

まず、①附帯税と②罰金等については、それ自体が違法支出ではないものの、これを課税所得計算から控除すると、附帯税や罰金等の趣旨に反するばかりか、本来納税者がペナルティとして負担すべき支出に税率を乗じた部分の金額を、広く国民が負担を肩代わりすることになるという問題を解消するための措置と言える。

つづいて、③の賄賂等は刑法等に違反するという意味での違法支出であり、これを課税所得計算から控除することが認められるならば、①②と同様の問題を引き起こすことになるため、その問題を解消するための措置と解される。

これらのことから、課税所得計算上の控除を認めない措置は、その支出が合法か違法かを問わないのであり、これを課税所得計算上の控除した場合に起きる課税理論上の問題を解消するために、税法において整備されるべき措置と理解できる。

所得税法における④家事費等については、個人の場合、法人と異なり、支出には収入を獲得するために要する支出と、生活や娯楽等の家事支出の2種に分けられ、後者は所得の処分であるため、課税所得計算から除外することになっている。この点、法人の場合も支出は2種あるが、それは損金と配当等であり、後者は別段の定めとしてではなく、資本等取引として（法人税法第22条第5項）、あらかじめ課税所得計算から除外されている。

法人税法における④隠蔽仮装行為関連支出については、税法の趣旨に照らして好ましからぬ支出であり、これを損金として認めることは、使途の秘匿を助長することになり、ひいては適正な課税所得の算定の支障となるばかりか、正直に使途を明らかにしている法人が損をするという結果を招くことになるため、損金不算入とすべきものである。

7 おわりに

違法所得については、包括的所得概念に基づき、合法所得と同様、原則として課税対象となる。しかし、違法所得については、実現の蓋然性という判断基準に曝されるとき、実現の蓋然性が低下ないし喪失することがあり、その場合には課税対象外となる。

違法支出については、所得計算上の控除対象としないことの根拠として公正処理基準を適用することは適切ではない。法人税法において、公正処理基準は課税所得計算から違法支出を除外する根拠とするという理解は正しくなく、逆に、違法収益を課税所得計算に含める機能を持つ。

違法支出を控除対象として認めることの根拠として、私法上の違法支出はその違法性が公法領域である税法にまで及ばないというのもまた疑問が残る。違法所得と違法支出の両方が生じる場合の課税関係を考えると、たとえば、覚醒剤の売買という経済行為が合法であるか違法であるかに税法は、左右されることはない。

さらに、覚醒剤の売買を禁止する覚醒剤取締法は刑法等と同様に公法に含まれるため、公法上の違法支出であっても、必要経費または損金として認められるのであるから、違法支出について、公法か私法かは問題とならない。このことは、「課税の対象となるべき所得を構成するか否かは、必ずしも、その法律的性質いかんによって決せられるものではない。」とする利息制限法違反利息事件の判決文の内容と整合的である。

違法支出については、それが総収入または収益を獲得するために必要な支出であるかが判断されるべきであり、ここでは、企業会計における費用収益対応の原則が機能する。対応関係があるならば必要経費または損金となるが、このとき、その支出を必要経費または損金について、その支出の一部を広く国民が負担することになるという場合には、必要経費または損金として認めるべきではない。すなわち、違法支出はその違法性が重要なのではなく、もっぱら課税理論上の妥当性の観点から判断されるべきなのであり、その意味において、違法支出の損金不算入の根拠は、寄附金や交際費の損金不算入制度と軌を一にする。

したがって、違法支出を必要経費および損金の対象外とするためには、寄附金や交際費の損金不算入制度と同じように、個別の立法措置が必要となる。とりわけ、脱税協力金のごときは、税法の公平な課税という趣旨に著しく反するものであり、これには税法自らが対処せねばならない。

この点について、法人税は所得税と異なり、法人の支出した費用または損失は原則として損金算入されるものであり、「通常かつ必要な経費（収益を得るために必要な支出）」とい

う概念は支配的なものではないことから、立法論として、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する指摘がある（武田昌輔，1978，169頁）。

違法支出については、これを必要経費および損金として認めないことの根拠として、米国における「公序（良俗）の理論（Public Policy）」を挙げる見解がある（金子他，2023，284-285頁）。公序（良俗）の理論とは、米国において、違法支出の損金不算入および必要経費控除の否定の論拠として、判例の蓄積によって確立した法原理であるとされる（中村，1982，82頁）。具体的には、米国内国歳入法（Internal Revenue Code：IRC）および米国財務省規則（Treasury Regulations：Reg）において、「政府職員等に対する違法な賄賂等，法令違反等による罰金などは，所得計算上控除できないと定められている（IRC § 162，Reg.1.162）。これに対して，日本には公序の理論の根拠となる条文がないため，否認を行うことは困難であるとしつつも，公正処理基準を公序の理論の論拠として用いることを肯定する見解がある（水野，2015，429頁）。

しかし、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（税制調査会，1961，5-6頁）としながら、違法支出のみに公序の理論を適用しようとするのは、一貫性を欠いているといわざるを得ない。

ここで、誤解してはならないのは、税法以外の法令に違反するのであれば、税法はそれに干渉すべきではないということである。税法の機能は、適正な課税に限定されるのであり、世の中の秩序維持等にまで及ぶものではない。そして、公正処理基準における「一般に公正妥当と認められる」という部分を公序と混同することも適切ではない。

罰金や料料等を損金不算入とするのは、社会的考慮（社会的に好ましくない行為について税務上のペナルティを科すという考え方）に基づくという見解（武田隆二，1978，86頁）もあるが、覚醒剤の仕入という社会的に好ましくない行為であっても必要経費または損金に算入される場面があることは既に述べた。税法が必要経費または損金への算入を認めないのは、違法行為を行ったことに対して制裁を科すためではなく、そのような制裁は刑法等の役割である。税法における制裁としては、典型的には使途秘匿金支出の特別税額の規定（租税特別措置法第62条）⁹が該当すると考えられる。なお、使途秘匿金の支出額を損金不算入とする規定については、法人税法第55条がその機能を果たすことになる。

〔注〕

- 1) 租税法律主義に反するという批判もあろうが、租税正義と租税法律主義の対立は、理論より理念の問題といえる。
- 2) 収益について、経済的成果（利得）を現に支配している限り、適法、違法を問わないとともに、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、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として資本等取引に該当するのであり、損金とはならないとする見解がある（松沢，2003，123頁）。
- 3) 言語のSitteは、道徳と訳されることが通常であろうが、ここでは社会的に妥当性が認められる道徳という意味での公序良俗と訳出した。
- 4) 法人税法において公正処理基準が設けられているのに対し、所得税法においてそのような規定が設けられていないのは、税法と企業会計との関係性の相違に起因すると考

えられる。法人税法はいわゆる確定決算主義による企業会計との繋がりが深いのに対し、所得税法にはそのような繋がりは必ずしも予定されていないのである。

- 5) 違法支出の意義について、支出それ自体が違法である場合も含めて、「支出それ自体または支出の原因行為が違法となるべき支出」であるとの見解が示されている（谷口，2013，266頁）。
- 6) 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原価など）であるときは，控除の対象から排除されたとしても，むしろ当然であるとの見解がある（玉國，1975，9頁）
このほか，表に出ない簿外での取引は，収入や支出を客観的に検証することが困難であり，その認識ができない以上，違法な麻薬等の取引は会計上の費用として認められないとする見解がある（西村，2018，167頁）。この見解に基づくならば，麻薬等の売買から生じる所得も課税対象外ということになる。しかし，自分が行う取引の収支を把握することと，客観的に検証することは異なることに留意する必要がある。
- 7) 米国財務省規則では，違法な薬物売買における売上原価は，所得計算上の控除が認められる（Reg.1.61-3（a））。
- 8) 費用性がある場合に控除を認めるというのがまず基準点になるべきであり，それにもかかわらず違法であることを理由に控除を否定するというのであれば，控除否定を主張する側が論証責任を負うべきであろうとの見解がある（増井，2008，20頁）。
- 9) 使途秘匿金の特別税額は，所得計算から分離された重課措置であるため，赤字（欠損金額を生じている状況）であっても税額が発生することになる。

〔参考文献〕

- [1] 浅妻章如（2017）「暫定的推計的課税」『フィナンシャル・レビュー』第129号，122-147頁。
- [2] 金子宏（2010）『租税法理論の形成と解明 上巻』有斐閣。
- [3] 金子宏（2019）『租税法〔第23版〕』弘文堂。
- [4] 金子宏・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘（2023）『ケースブック租税法〔第6版〕』弘文堂。
- [5] 北口りえ（2016）「法人税法における脱税経費の税務処理について－簿記会計上の問題点も含めて－」『駒沢大学経済学論集』第48巻第1-3号，17-30頁。
- [6] 酒井克彦（2018）「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－」『中央ロー・ジャーナル』第15巻第2号，23-45頁。
- [7] 佐藤義文（2017）「違法所得と違法支出金」『横浜商大論集』第50巻第1・2号，1-7頁。
- [8] 品川芳宣（2008）「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」『税務大学校論叢』40周年記念論文集，201-235頁。
- [9] 税制調査会（1961）「国税通則法の制定に関する答申」。
- [10] 武田昌輔（1978）「脱税の打合せ費用」『税経通信』第33巻第14号，168-169頁。
- [11] 武田昌輔編（1979）『DHCコンメンタール法人税法』第一法規。
- [12] 武田昌輔（2001）『武田昌輔税務会計論文集』森山書店。

- [13] 武田隆二 (1978)「税務会計の基礎 (5)」『會計』第114巻第2号, 251-261頁。
- [14] 田中晶国 (2017)「違法所得に対する課税について」『税法学』第577号, 121-140頁。
- [15] 玉國文敏 (1975)「違法所得課税をめぐる諸問題 (6)」『判例時報』第764号, 9-11頁。
- [16] 谷口勢津夫 (2013)「違法支出論における債務確定主義の意義と機能」『立命館法学』第352号, 265-288頁。
- [17] 鶴田六郎 (1995)「いわゆる脱税経費の損金不算入」『ジュリスト』第1068号, 156-157頁。
- [18] 中村利雄 (1982)「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」『税務大学校論叢』第15号, 1-99頁。
- [19] 西村好文 (2015)「違法支出金にみる会計上の費用と法人税法上の損金における考察」『税務会計研究』第26号, 165-170頁。
- [20] 前田寛 (1979)「違法所得と課税」『徳山大学論叢』第11・12号, 89-116頁。
- [21] 増井良啓 (2008)「社会工学的観点からみた違法支出論」『税研』第137号, 15-22頁。
- [22] 水野忠恒 (2015)『大系 租税法』中央経済社。
- [23] 茂木繁一 (1973)「税法上の所得概念の解釈について - 不法原因等による利得の課税をめぐる -」『税務大学校論叢』第7号, 1-39頁。
- [24] 松沢智 (2003)『新版 租税実体法 補正第2版』中央経済社。

Abstract

There are many previous studies and some precedents on the issue of taxation of illegal income and illegal expenditure. However, the issue of taxation of illegal expenditure remains ambiguity, and furthermore, the relationship between illegal income and illegal expenditure has not been fully examined. This paper considers the taxation theory on the issue of taxation between illegal income and illegal expenditure. For reasons of fairness in taxation between legal and illegal businesses, illegal income is subject to taxation. There are differing judgments regarding whether illegal expenses can be deducted. Therefore, I considered the issue from the perspective of generally accepted accounting standards and public and private law, and stated that expenditures can be divided into two concepts: expenditures that violate laws and regulations, and expenditures that are different from the intent of the laws and regulations. It was shown that the former should not be addressed by tax law, but the latter should be addressed by tax law. Illegal businesses generate both illegal income and illegal expenditure, but both are included in taxable income calculation. Tax law is not directly involved in maintaining social order, but should function only to ensure fairness and neutrality regarding taxes.

謝辞

本論文は、令和3～5年度日本大学商学部研究費（会計学研究所共同研究）「非営利事業の会計・監査に関する基礎的研究」（研究代表者：濱本明教授）の助成を受けている。ここに記して感謝申し上げる。