

論文

違法所得と違法支出金

佐藤 義文

1. はじめに
2. 所得概念
3. 法人税法及び所得税法の規定
4. 違法所得の収益性
5. 違法支出金の費用性
6. 違法所得と違法支出金
7. おわりに

1. はじめに

納税義務は、課税要件が充足することによって成立する。つまり、納税義務者、課税物件、帰属、課税標準、税率のすべての要件が満たされることによって成立する。成立した納税義務にしたがって租税行政庁に申告（＝確定）し、納付することによってその納税義務は消滅することになる。

ところで、わが国における法人税法及び所得税法は、能力説をとっているため、所得が生じなければ納税義務は生じないことになる。また、包括所得概念により純財産の増加を所得として把握しているのである。法人税法上は、益金の額から損金の額を控除したものが所得として認識されているのである（法人税法第22条第1項）。また、所得税法上は、収入金額から必要経費を控除して所得金額を算出することとなる。⁽¹⁾

この所得について、法人税法及び所得税法は、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いない。つまり、違法な所得であっても所得を構成し、納税義務が成立するとしているのである。一方、損金又は必要経費としての支出金については、適法な支出であることを前提に、違法支出金については、損金あるいは必要経費として認められないとしている。

そもそも、必要経費とは、収益を得るための犠牲的支出であると観念されているものにもかかわらず、違法な所得については所得とし、違法な支出金については必

要経費にならないということである。

このところについて、まず所得概念、違法所得の収益性、違法支出金の費用性を概観し、その後、違法所得の収益性と違法支出金の費用性について考察することとする。

2. 所得概念

法人税及び所得税の課税物件は、いうまでもなく所得である。この所得については、次の2つ考え方が存在する。

制限的所得概念（所得源泉説）は、一定の源泉から生ずるものだけを所得と認識し、所得税の課税所得とするものである。したがって、資産（預金、株式、不動産など）、事業、労働等の源泉から生ずる所得のみが課税対象たる所得であるとする考え方である。つまり、所得の発生源の経常性、反復性を重視し、偶発的、非回帰的性質を所得概念から除外するものである。この説によれば、相続、贈与、富くじ、事業活動以外の資産譲渡による一時的、臨時的な利得は所得に含めないとするものである。資本的資産利益（capital gain）も所得を構成しないとする考え方である。⁽²⁾

一方、包括的所得概念（純財産増加説又は純資産増加説）は、期首の財産額に対する期末の財産額の増加分及び期中の消費額を加算したものが所得であるとするものである。換言すれば、一定期間における純財産の増加分が課税対象たる所得であるとする考え方である。つまり、一定期間における純財産（又は持分）の増加として所得を認識するものである。この説は、担税力に着目した所得認識であり、一時所得や譲渡所得、資本的資産利益（capital gain）も所得と認識する考え方である。⁽³⁾

わが国における法人税法及び所得税法における所得概念は、包括的所得概念（純財産増加説又は純資産増加説）をとっている。しかたがって、いかなる所得であっても、純財産（又は純資産）が増加すれば所得と

認識し、課税物件又は課税標準を構成することとなる。

3. 法人税及び所得税法の規定

法人税法第22条第1項は、「内国法人の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。」と規定している。また、同条第2項は、「内国法人の各事業年度の所得の計算上当該事業年度の益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、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」と規定している。このことは、益金を取引に係る収益として観念し、実現した利益を前提としているものであると考えられる。⁽⁴⁾

また、金子 宏教授によれば、この規定は、「実現した利益は原則としてすべて益金に含まれる、とういうのがこの規定の趣旨であり、その意味で、法人税法においても所得概念は包括的に構成されていると解すべきである。」⁽⁵⁾としている。また、さらに、「したがって、取引によって生じた収益は、営業取引によるものか営業外取引（たとえば、固定資産の譲渡）によるものか、合法なものか不法なものか、有効なものか無効なものか、金銭の形態をとっているかその他の経済的利益の形態をとっているか等の別なく、益金を構成すると解すべきである。たとえば、利息制限法所定の制限を超過する受取利息のような無効な収益（最判昭和46年11月16日刑集25巻8号938頁）、相手方に無効原因たる錯誤のある土地交換契約に基づいて生じた譲渡所得や……」⁽⁶⁾とし、違法な所得も法人税法上の益金を構成するとの解釈を示されている。

さらに、同条第3項は、「内国法人の各事業年度の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、次に掲げる金額とする。

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 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かかるもの」と規定している。つまり、損金は、原価、販売費及び一般管理費、損失であるとしている。

金子 宏教授は、「ここに損金というのは、原則と

してすべての費用と損失を含む広い概念として理解すべきである。」⁽⁷⁾としている。

また、「費用として損金に計上を認められるためには、所得税法の場合と同様に、必要性の要件をみれば十分であって、通常性の要件をみれば必要はないと解される（反対、東京地判昭和33年9月25日行裁例集9巻9号1948頁、東京地判平成22年4月16日（未公刊））。したがって、不法ないし違法な支出も、それが利益を得るために直接に必要なものである限り、費用として認められる（反対か、横浜地判平成元年6月28日月報35巻11号2157頁）。」⁽⁸⁾と述べ、さらに、「ただし、架空の経費を計上して所得を秘匿するために要した支出は、所得を生み出すための支出ではないから、費用にあたらなると解すべきである。」⁽⁹⁾と述べている。このことは、当然のことであり、収益を得るための犠牲的支出ではないので、必要経費あるいは損金性を議論する余地はまったくないといわなければならない。また、脱税のための工作費用等については、まったく論外であるといわなければならない。

ところで、不正な支出の損金不算入については、平成18年度税制改正で次の規定が設けられた。

法人税法第55条第1項「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計算の基礎となるべき事実の一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計算上、損金の額に算入しない。」と、

さらに、法人税法第55条第5項「居住者が供与する刑法（明治40年法律第45号）第198条（賄賂）に規定する賄賂又は不正競争防止法（平成5年法律第47号）第18条第1項（外国公務員等に対する不正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。」

所得税法においては、第45条第2項で、「居住者が供与する刑法（明治40年法律第45号）第198条（賄賂）に規定する賄賂又は不正競争防止法（平成5年法律第47号）第18条第1項（外国公務員等に対する不正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物又は権利その他の経済的な利益の価額（その供与に要する費用の額がある場合には、その費用の額を加算した金額）は、その者の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入しない。」と定めた。

このような規定を設けることにより、違法支出金の損金性ないし費用性を明確に否認したものである。

しかしながら、違法な支出金のなかでも、通達によって、その損金性ないし費用性を認めているものがある。すなわち、租税特別措置〔法人税関係〕基本通達61の4(1)-15（交際費に含まれる費用の例示）「次のような費用は、原則として交際費等の金額に含まれるものとする。ただし、措置法第61条の4第4項第2号の規定の適用を受ける費用を除く。」としている。

さらに、同61の4(1)-15(4)では、「いわゆる総会对策等のために支出する費用で総会屋等に対して会費、賛助金、寄附金、広告料、購読料等の名目で支出する金品に係るもの」とし、同61の4(1)-15(10)「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に類する費用」としている。

このことは、法律で違法支出金を否認する一方、解釈基準である通達で違法支出金に損金性ないし費用性を認めるという奇妙な現象との見方もないわけではない。つまり、違法支出金を一括して否認するのではなく、その内容によって個別にその損金性ないし費用性を判断していることを意味すると考えられる。

4. 違法所得の収益性

すでに述べたとおり、わが国における法人税法及び所得税法は、包括所得概念を根拠として、その所得に課税しているものである。それは、つまり純財産の増加を所得として認識しているものである。そこには、適法であるか、違法であるかについての区別はなく、すべて課税対象としているものである。

清水敬次教授は、「法律上禁止された行為によって得られる所得、例えば統制法規に違反するやみ所得、賭博による所得、売春による所得、許可を受けない営業による所得のような違法所得（所得の起因となる行為が無効とされる場合と有効とされる場合の双方の場合が含まれる。）も税法上課税の対象とされる。」と述べている。さらに、「所得の原因となるある行為が法律上禁止された違法な行為であるかどうかは、税法上はなんらの意義も有しない。税法上の所得に関する定めは、それを生み出す行為が適法なものであるかどうか

かによって区別するようには定められておらず、また違法に得られた所得であっても適法に取得された所得との間に担税力の上で差を見出すことができない以上、違法所得も適法所得と同様に課税の対象と考えなければならない。」とし、また、「違法所得を課税の対象とすることは違法な行為を是認することを意味しない。課税することは、その行為を許されたものとして是認することではない。課税と課税の起因となる行為の法的評価とは区別をすることができる。所得が存在するから課税するのであって、所得を生ずる行為を是認するから課税するのではない。むしろ、違法所得に課税しないとすれば、違法な行為を適法な行為よりかえって課税上優遇することになり適当でないことになる。」と述べている。⁽¹⁰⁾

また、金子 宏教授は、「アメリカでは、今日、源泉のいかん、形式のいかん、合法性の有無にかかわらず、人の担税力を増加させる利得はすべて所得を構成すると解されているが、わが国の所得税法の解釈としても、同じ考え方が妥当する。すなわち、第1に、所得はいかなる源泉から生じたものであるかを問わず課税の対象となると解すべきであり、第2に、現金の形をとった利得のみでなく、現物給付・債務免除益等の経済的利益も課税の対象と解すべきであり（所法36条1項・2項参照）、第3に、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る。」⁽¹¹⁾

つまり、わが国における法人税法及び所得税法の規定は、適法か違法かにかかわらず純財産の増加たる所得を課税対象としているのである。換言すれば、当該財物の支配・管理の状態に着目して課税対象としているのである。

昭和46年11月9日最高裁判所第三小法廷判決は、「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、現実に收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。」

「四、以上によると、(1)借主が当初の約定に従い

制限超過分を含めて利息・損害金の支払をし、貸主がこれを收受した場合は、利息制限法による制限の範囲内であると否とを問わず、これが課税の対象となるべき所得にあたる…」⁽¹²⁾としている。

つまり、利息制限法が定める法定利率を超えたものであっても、現実に收受したものであれば所得として課税対象になることを明確にしたものである。

換言すれば、わが国における法人税法及び所得税法の規定は、適法か違法かにかかわらず純財産の増加たる所得を課税対象としているのである。つまり、当該財物の支配・管理の状態に着目して課税対象としているのである。

5. 違法支出金の費用性

すでに述べたとおり、法人税法第22条第3項によれば、損金は、原価、販売費及び一般管理費、損失であるとしている。

また、所得税法第37条第1項は、「その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額（事業所得の金額及び雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得の金額のうち第35条第3項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等に係るものを除く。）の計算上経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、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（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。」と規定している。

つまり、所得を得るための必要な支出、収益を得るための犠牲的な支出を費用としている。

もっとも、会計学では費用を、一般的に、収益を得るための犠牲的な支出と捉えているものであるが、必ずしも会計学上の費用と税法上の必要経費及び損金は同一概念ではない。

また、金子 宏教授によると、「わが国の所得税法では、アメリカの内国歳入法典162条のように「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。したがって、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…。ただし、架空の経費を計上するために行う支出のようなもの（脱税工作金）は、収益を生み出すための支出ではないから、そもそも必要な経費にはあたらないと解すべきであろう…。」

と述べている。⁽¹³⁾

ところで、違法又は不当に所得を軽減するような支出は、経費性ないし費用性を論ずるまでもないことであり論外である。問題になるのは、事業を継続するうえで必要な経費、又は所得（収益）を得るための犠牲的な支出であれば、かりに、その支出が違法ないし不法な支出であっても税法上必要経費又は損金に算入することが認められるべきではないかという論点である。

それは、その支出が違法ないし不法な支出であるか否かではなく、その支出の内容で判断されるべきものである。つまり、適法な支出であっても、事業と関連性のない支出は、その損金性ないし費用性は否定され、税法上損金又は必要経費を否定されるのである。

事業関連性があるにもかかわらず、その支出が違法であることだけを理由として必要経費性又は損金性を否定すべきものではないと考えるべきである。

昭和43年11月13日最高裁判所大法廷は、「右に説示したように、「資本の払戻し」や「利益の処分」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・実質的には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。」⁽¹⁴⁾と判示し、違法な支出金の損金性を否定した。しかしその判決のなかで、松田二郎裁判官は反対意見として、「多数意見が「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」ということを主たる根拠として、本件優待券が損金でないとするにも、疑問を懐く。けだし、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る場合があり得る」⁽¹⁵⁾と述べている。

さらに、奥野健一裁判官の反対意見は、「本来、或る支出が資本充実、維持の原則に違反して法律上無効であるかどうかということ、無効な行為によるとはいえ、現実に支出された経費が法人所得の計算上損金に該当するかどうかということとは、次元を異にする別個の問題であるから、かようなことは、本件株主優待券の損金性を否定する理由とはなり得ない、というべきである。」⁽¹⁶⁾と述べている。

このことは、事業経費等が無効・違法であるからといってそのことをもってその支出の損金性を否定する

ことにはならないと指摘しているように思われる。

また、違法支出金が所得の計算上、必要経費と認められるものとして、昭和48年6月28日高松地方裁判所は、「右法律に違反する報酬契約の私法上の効力いかんは問題であるとしても、現実に右法律所定の報酬以上のものが支払われた場合には、所得税法上は現実に支払われた全額を経費（右報酬の支払いを受けた不動産仲介業者については所得）として認定すべきものである。」⁽¹⁷⁾としている。

また、さらに、昭和60年11月5日青森地方裁判所は、「或る支出が所得税法第37条第1項の必要経費として総所得金額から控除されるためには、客観的にみてそれが当該事業の業務と直接関係をもち、かつ業務の遂行上通常必要な支出であることを要し、その判断は当該事業の業務内容など個別具体的な諸事情に即した社会通念に従って実質的に行われるべきである。」⁽¹⁸⁾であるとの判断を示した。

違法支出金が損金ないし必要経費となるかならないかは、無効・違法であるか否かで判断すべきではなく、その支出が業務の遂行上必要な支出であるか否かで判断すべきであることと、その判断は個別的・具体的諸事情を社会通念にしたがって実質的に判断すべき性質であることを意味するものと考えられる。

一方、平成24年9月19日東京高等裁判所は、「控訴人の弁護士会等の役員等としての活動が控訴人の「事業所得を生ずべき業務」に該当しないからといって、その活動に要した費用は控訴人の弁護士としての事業所得の必要経費に算入することができないというものではない。なぜなら、控訴人が弁護士が弁護士会等の役員等として行った活動に要した費用であっても、これが、先に判示したように、控訴人が弁護士として行う事業所得を生ずべき業務の遂行上必要な支出であれば、その事業所得の一般対応の必要経費に該当することができるからである。」⁽¹⁹⁾とし、さらに、「以上によれば、弁護士会等の活動は、弁護士に対する社会的信頼を維持して弁護士業務の改善に資するものであり、弁護士として行う事業所得を生ずべき業務に密接に関係するとともに、会員である弁護士がいわば義務的に多くの経済的負担を負うことにより成り立っているものであるということが出来るから、弁護士が人格の異なる弁護士会等の役員等としての活動に要した費用であっても、弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出であったということが出来るのであれば、その弁護士としての事業所得の一般対応の必要経費に該当すると解するのが相当である。」⁽²⁰⁾と判示した。

しかし、この決定は、上告不受理で、最高裁が自判していないということから、国税当局は、司法書士である審査請求人がロータリークラブの入会金及び会費を事業所得の金額の計算上必要経費に算入して確定申告したところ、原処分庁がその必要経費を否認し更正処分を行ったものである。

審査請求人の主張は、「本件各諸会費は、次のとおり、事業所得の金額の計算上、必要経費算入することができる。（1）所得税法第37条第1項に規定する「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」とは、同項を文理解釈する限り「所得を生ずべき業務を遂行するのに必要であった費用」であって、事業と業務と直接の関係を持つことが要件であるとの解釈をすることはできない。このことは、東京高等裁判所平成24年9月19日判決（平成23年（行コ）第298号更正処分取消等請求控訴事件、以下「本件高裁判決」という。）の判示からも明らかである。そして、事業所得を生ずべき業務に該当するか否かについては、当該活動が社会通念に照らし、客観的にみて所得を生ずるのに必要な活動であるといえるか否かで判断すべきである。」と主張し、原処分庁のなした各処分の取り消しを求めた。

これに対し原処分庁は、「本件各諸会費は、次のとおり、事業所得の金額の計算上、必要経費に算入することができない。」とし、「（1）ある支出が必要経費とされるには、その支出が客観的にみて事業の業務と直接の関係を持ち、かつ業務の遂行上通常必要な支出であることを要し、その判断は当該事業の業務内容など個別具体的な諸事情に即して社会通念に従って実質的に行われるべきである。」⁽²¹⁾とした。

この審査請求に対して、国税不服審判所は、「所得税法第37条第37項に規定する「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」とは、客観的にみてその費用が業務と直接関係し、かつ、業務の遂行上必要なものに限られると解するのが相当であるところ、前記1の（4）のイのとおり、請求人は、司法書士業を営む者であり、同（3）のホのとおり、司法書士は、他人の依頼を受けて、登記又は供託に関する手続について代理することなど司法書士法第3条第1項に規定する事務を行うことを業とし、かかる事務を行う対価として報酬を得ることで事業所得を得ているのであるから、本件各諸会費が、請求人が司法書士として行う事業所得を生ずべき業務と直接関係し、かつ、当該業務の遂行上必要なものであれば、必要経費に該当することになる。」⁽²²⁾とし、

本件の場合には、「請求人が本件クラブの会員として行った活動を社会通念に照らして客観的にみれば、その活動は、登記又は供託に関する手続について代理することなど司法書士法第3条第1項各号に規定する業務と直接関係するものということとはできず、また、例会や親睦会の活動が司法書士としての業務の遂行上必要なものということとはできない。したがって、本件各諸会費が、請求人の司法書士として行う事業所得を生ずべき業務と直接関係し、かつ、当該業務の遂行上必要なものであったと認めることはできない。」⁽²³⁾と、請求人の訴えを退けた。

これは、原処分庁の主張を認めたものである。もっとも、国税不服審判所は、「国税庁の附属機関であり、税務行政の内、審査請求の審理裁決に当たる専門行政機関であり、国税庁の外部にある第三者的審査裁決機関ではない。」⁽²⁴⁾としているように、国税庁の附属機関であるため、原処分庁の主張の立場に立つことも至極当然であるかも知れない。

6. 違法所得と違法支出金

すでに述べたとおり、違法所得については、わが国における法人税法及び所得税法の規定は、適法か違法かにかかわらず純財産の増加たる所得を課税対象としているのである。換言すれば、当該財物の支配・管理の状態に着目して課税対象としているのである。

このことは、違法な行為を公的機関が認めるということの意味しないことは自明の理である。

他方、違法支出金については、さまざまな見解がある。

谷口勢津夫教授は、法人税に関して、違法支出金が議論される理由を次のように指摘されている。まず、支払者側での損金不算入と受取側での益金算入により生じる二重負担が許容されうかどうか（租税法の中立性）、次に、課税当局が違法行為を容認する結果にならないかどうか（パブリック・ポリシー）、さらに、違法支出の損金算入を通して国が補助金を違法行為に交付する結果とならないかどうか（補助金交付の法理 subsidy doctrine）、すべての違法支出金の損金性が否定されると違法所得課税は、極端な場合には純所得課税ではなく粗所得課税（収入課税）となりかねない。また、違法支出金が法人税22条3項の解釈として費用・原価又は損失に該当するかどうかの問題なのか、又は同法22条4項にいう「公正」妥当な会計処理基準についての解釈問題であろうか等の問題を指摘されて

いる。⁽²⁵⁾

また、違法支出論をめぐる学説は、従来、大別して①必要経費性・損金性肯定説、②否定説、③折衷説の3つに大別されてきた。⁽²⁶⁾

私は、本稿において、上記、支払者側での損金不算入と受取側での益金算入により生じる二重負担が許容されうかどうかの租税法の中立性に着目している。違法所得又は違法支出金の受取側は課税所得とし、一方、支払側はその損金性ないし必要経費性を認めないという不整合性を指摘したい。それは、すべての事象に該当するわけではないが、基本的には、所得の受取側と支払側との整合性も考慮又は配慮しなければならないと考えるからである。

また、「所得を生ずべき業務を遂行するのに必要な費用」であるか、さらに、「事業と業務と直接関係をもつもの」に要件が必要かの議論があるにせよ、収益、つまり所得を得るために必要な支出又は事業を継続するために必要な支出であれば、無効・違法、適法の区別なくその支出の損金性あるいは必要経費性を認めるべきであると考えられる。

でなければ、違法所得との整合性がない結果を生じさせることになると思われる。

7. おわりに

以上、違法所得と違法支出金の損金性ないし必要経費性について、学説又は判例をとおして検討してきたが、違法所得については、わが国における法人税法及び所得税法の規定上、適法か違法かにかかわらず純財産の増加たる所得を課税対象としているのである。つまり、当該財物の支配・管理の状態に着目して課税対象としているのである。

一方、違法支出金については、議論の存するところであるが、所得を生ずべき業務を遂行するのに必要な費用又は事業を継続するために必要な費用であれば、その支出の損金性ないし必要経費性を認めるべきであると考えられる。つまり、その支出内容について、客観的あるいは常識的に判断されるべきである。その判断は、当然に、個別的・具体的にその実質を社会通念にしたがって行わなければならない。

換言すれば、違法支出金が損金ないし必要経費となるかならないかは、無効・違法であるか否かで判断すべきではなく、その支出が業務の遂行上必要な支出であるか否かで判断すべきであることと、その判断は個別的・具体的諸事情を社会通念にしたがって実質的に

判断すべき性質であることを意味するものと考えられる。すなわち、所得を生ずべき業務を遂行するのに必要な費用又は事業を継続するに必要な費用として支出したものは、適法・違法にかかわらずその損金性ないし必要経費性を認めるべきであると考えられる。

注

- (1) 所得税法では、不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得において必要経費を規定している(所得税法第26条第2項、所得税法第27条第2項、所得税法第32条第3項、所得税法第35条第2項第2号)。ただし、本稿においては、広義の必要経費として、その他の所得を含め、必要経費として議論を進めることとする。なお、詳細については、清永敬次・税法〔新装版〕(平成25年・ミネルヴァ書房)103頁以下を参照。
- (2) 所得概念の詳細については、清永敬次・前掲書81頁以下を参照。
- (3) 所得概念の詳細については、清永敬次・前掲書81頁以下を参照。
- (4) 同趣旨として金子 宏・租税法〔第21版〕(平成28年・弘文堂)311頁。
- (5) 金子 宏・前掲書311頁。
- (6) 同趣旨として金子 宏・前掲書311頁。
- (7) 金子 宏・前掲書315頁。
- (8) 金子 宏・前掲書316頁。
- (9) 金子 宏・前掲書315頁。
- (10) 清永敬次・前掲書50頁
- (11) 金子 宏・前掲書185頁。また、同趣旨として、水野忠恒・租税法〔第4版〕(平成21年・有斐閣)149頁～150頁、増井良啓・租税法入門(平成26年・有斐閣)114頁～115頁、同315頁。
- (12) 民集第25巻8号1120頁(昭和43年(行ツ)25号、審査決定及び所得税更正決定等の取消請求事件)。
- (13) 金子 宏・前掲書316頁。
- (14) 民集第22巻12号2449頁(昭和36年(オ)944号、所得審査決定取消請求事件)。
- (15) 民集第22巻12号2449頁(昭和36年(オ)944号、所得審査決定取消請求事件)。
- (16) 民集第22巻12号2449頁(昭和36年(オ)944号、所得審査決定取消請求事件)。
- (17) 昭和50年4月24日高松高等裁判所の控訴審判決も同じ。行裁例集26巻4号594頁(昭和48年(行コ)6、所得金額所得税額取消請求控訴事件)。
- (18) シュトイエル292号24頁(昭和59年(行ウ)3号、所得税更正処分等取消請求事件)。
- (19) 平成24年9月19日東京高等裁判所判決(判例集未掲載)。(税務訴訟資料262号-190、平成23(行コ)298号、更正処分取消等請求控訴事件)。重要租税判例ガイド：平成26年6月10日、一般社団法人アコード租税総合研究所執筆。
- (20) 平成24年9月19日東京高等裁判所判決(平成23(行コ)298号)。なお、この控訴審判決を不服とし国側が上告したが、平成26年1月17日最高裁判所第二小法廷は「上告不受理」とし、東京高裁の判決が確定した。税務訴訟資料264号-6。
- (21) (22) (23) 平成26年3月6日国税不服審判所裁決(平成22年分及び平成23年分の所得税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分・棄却)。
- (24) 平成18年9月28日東京高等裁判所判決(平成18(行コ)42号)。
- (25) 谷口勢津夫教授は、木村弘之亮教授の「法人税法における違法支出金と損金性」税理38巻5号、碓井光明教授「所得税における必要経費」租税法研究3号の論文を引用し、違法支出論が議論される理由について詳細に述べられている。「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2013年6号267頁以下参照。
- (26) 詳細については、谷口勢津夫教授「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2013年6号268頁以下参照。また、同教授は、①を「法定要件基準説」、②を「普遍的法原則基準説」と呼んでいる。

本稿執筆にあたり、平成十六年度学術研究会個人研究助成を受けたことを付け加える。あらためて御礼申し上げます。