

## 最高裁判例にみる公正処理基準

第 47 回 2012 年（平成 24 年）12 月 7 日

発表 石黒 秀明

---

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

---

## 最高裁判例にみる公正処理基準

(2012年12月7日 MJS 租税判例研究会発表資料)

上武大学ビジネス情報学部

准教授・税理士 石黒秀明

### 1 収益の計上時期と公正処理基準—大竹貿易株式会社事件（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）—

#### 1.1 事件の概要

- (1) X（原告・控訴人・上诉人）は、ビデオデッキ・カラーテレビ等の輸出取引を業とする株式会社である。Xと海外の顧客との間の輸出取引は、Xにおいて輸出商品を船積みし、運送人から船荷証券の発行を受けた上、商品代金取立てのための為替手形を振り出して、これに船荷証券その他の船積書類を添付し、いわゆる荷為替手形としてこれをXの取引銀行で買い取ってもらうというものであった。
- (2) 国際商業会議所<sup>1</sup>において採択された貿易条件の解釈に関する国際規則（インコタームス）に示された主要貿易条件に関する統一的解釈によれば、右のように船荷証券が発行されている場合には、Xが採用しているいずれの貿易条件によっても、売主が船荷証券を中心とする船積書類を整えて買主に提供したときに、商品の所有権は買主に移転し、その効果が船積みの時にさかのぼるものとされている<sup>2</sup>。
- (3) 今日の輸出取引においては、信用状の授受や輸出保険制度の利用により、売主は商品の船積みを完了すれば、取引銀行において為替手形を買い取ってもらうことにより売買代金の回収を図りえる実情にある。このような輸出取引の実情を背景として、輸出取引による収益の計上については、船積時を基準として収益を計上する会計処理（以下、

<sup>1</sup> 国際商業会議所（ICC：International Chamber of Commerce）は1920年にパリで創立された民間企業の世界ビジネス機構で、現在、世界130カ国で約7,400社の会員を有している。①国際貿易（商品・サービス）と投資を促進する、②企業間の自由かつ公正な競争の原理に基づく市場経済システムを発展させる、③世界経済を取り巻く様々な問題（環境、社会問題、等々）への提言をおこなうことをその目的とし、国際機関や各国政府（特にG8諸国）に対し民間の立場からの積極的な意見具申・政策提言を続けている。1946年10月に国際連合の経済社会理事会においてA級諮問機関の指定を受けている。（ICC日本委員会：<http://www.iccjapan.org/index.html>）

<sup>2</sup> インコタームスに採択されている主要な貿易条件として、①FOB（Free On Board：本船積み渡し）：貨物を本船に積み込むまでの費用を売主が負担する契約、②C&F（Cost and Freight：運賃込み渡し）：貨物を本船に積み込み輸入港に到着するまでの運賃を売主が負担する契約、③CFI（Cost Insurance and Freight：運賃・保険料込み渡し）：貨物を本船に積み込み輸入港に到着するまでの運賃と保険料を売主が負担する契約、があるが、それらのいずれにおいても本船に積み込んだ時点で危険負担が買主に移る。

この会計処理基準を「船積日基準」という。)が、実務上は、広く一般的に採用されている。

- (4) ところが、Xは、前記の荷為替手形を取引銀行で買い取ってもらう際に、船荷証券を取引銀行に交付することによって商品の引渡しをしたものとして、従前から、荷為替手形の買取りの時点において、その輸出取引による収益を計上してきており（以下、この会計処理基準を「為替取組日基準」という。）、昭和55年3月期及び同56年3月期においても、輸出取引による収益を右の為替取組日基準によって計上して所得金額を計算し、法人税の申告をおこなった。
- (5) これに対し、Y税務署長（被告・被控訴人・被上告人）は、為替取組日基準により収益を計上する会計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合せず、輸出取引による収益を船積日基準によって計上すべきものとして、Xの昭和55年3月期および同56年3月期の所得金額及び法人税額の更正をおこなった。
- (6) Xはこの処分を不服としてYへの異議申し立て、ついで国税不服審判所長への審査請求をおこなったがいずれも棄却されたため出訴。第1審（神戸地判昭和61年6月25日民集47巻9号5347頁）、控訴審（大阪高判平成3年12月19日民集47巻9号5395頁）でいずれも訴えが棄却されたため、Xが上告した。

なお、貿易取引の基本的な仕組みは下図のとおりである<sup>3</sup>。

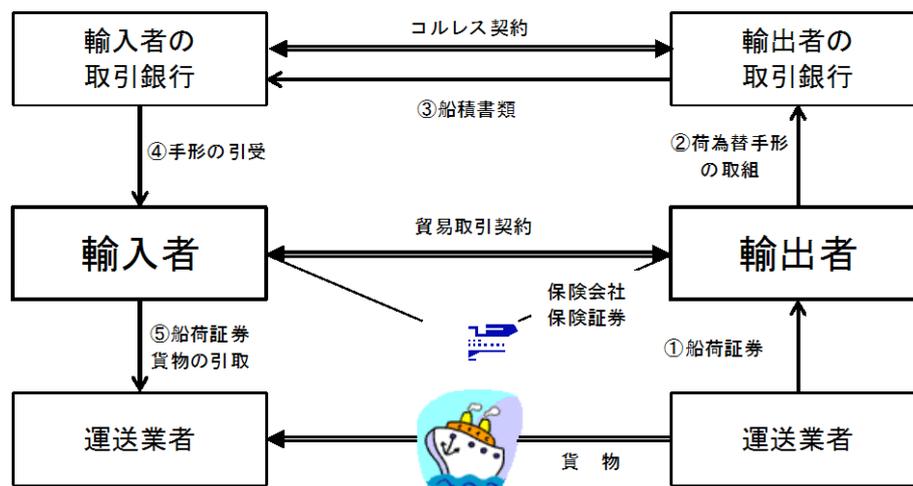


図1 貿易取引の基本的な仕組み

## 1.2 判決（上告棄却）の要旨

<sup>3</sup> 椿弘次『入門・貿易実務（第3版）』p.31（日本経済新聞出版社，2011）の図を一部改編。

- (1) 法人税法上、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、資本等取引以外の取引に係る収益の額とするものとされ（22条2項）、当該事業年度の収益の額は、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すべきものとされている（同条4項）から、ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準にしたがうべきであり、これによれば、収益は、その実現があつた時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。
- (2) 法人税法 22 条（各事業年度の所得の金額の計算）4 項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公正な所得計算という要請に反するものでないかぎり、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を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上すべきものと定めたものと解される。
- (3) 法人の収益計上における権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。しかし、その権利の実現が未確定であるにもかかわらず、これを収益に計上したり、既に確定した収入すべき権利を現金の回収を待って収益に計上するなどの会計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとは認め難いものというべきである。
- (4) たな卸資産の販売による収益については、船荷証券が発行されている場合には、船荷証券が買主に提供されることによって、商品の完全な引渡が完了し、代金請求権の行使が法律上可能になるものというべきであるから、法律上どの時点で代金請求権の行使が可能となるかという基準によってみるならば、買主に船荷証券を提供した時点において、商品の引渡しにより収入すべき権利が確定したものとして、その収益を計上するという会計処理が相当なものということになる。しかし、今日の輸出取引においては、既に商品の船積時点で、売買契約に基づく売主の引渡義務の履行は、実質的に完了したものとみられるとともに、売主は、商品の船積みを完了すれば、その時点以降はいつでも、取引銀行に為替手形を買い取ってもらうことにより、売買代金相当額の回収を図りえるという実情にあるから、右船積時点において、売買契約による代金請求権が確定したものとみることができる。したがって、このような輸出取引の経済的実態からすると、船荷証券が発行されている場合でも、商品の船積時点において、その取引によって収入すべき権利が既に確定したものとして、これを収益に計上するという会計処理も、合理的なものというべきであり、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものということができる。

- (5) Xが採用している会計処理は、荷為替手形を取引銀行で買い取ってもらう際に船荷証券を取引銀行に交付することによって商品の引渡しをしたものとして、為替取組日基準によって収益を計上するものであるが、この船荷証券の交付は、売買契約にもとづく引渡義務の履行としてされるものではなく、為替手形を買い取ってもらうための担保として、これを取引銀行に提供するものであるから、右の交付の時点をもって売買契約上の商品の引渡しがあつたとすることはできない。そうすると、Xが採用している為替取組日基準は、商品の船積みによって既に確定したものとみられる売買代金請求権を、為替手形を取引銀行に買い取ってもらうことにより現実に売買代金相当額を回収する時点まで待って、収益に計上するものであって、その収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとはいえないというべきであり、このような処理による企業の利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難いものといわざるを得ない。(以上、傍点筆者)

### 1.3 検討

#### 1.3.1 公正処理基準の位置づけ (1.2 (2))

本判決でもっとも着目すべきは、法人税法 22 条 4 項の公正処理基準規定について、「現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでないかぎり、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から」制定されたものという認識を示している点である。つまり、少なくとも同項でいう公正処理基準は、その解釈において、「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」の制約を受けることを判示しているのである。

従来、税法は企業会計を最大限尊重すべしとの立場から、公正処理基準はまさに一般に公正妥当と認められる基準であることを要し、それによって税法における空白部分を補完するものとみるべきであって、税法の趣旨に照らして定められるべき性質のものではない、といった趣旨の見解<sup>4</sup>がみられた。しかし上記の判示に照らせば、むしろ今日のには、「『会計処理の基準』には、税法的又は商法的要求がなく、あくまでも会計上の適正処理基準であるとしても、これが補充規定ではあっても税法という法律に組み込まれた以上は、政策的要素を除外しても公平な課税標準計算の規定として適正であるか否かの検討を免れるわけにはいくまい。」<sup>5</sup>というのが妥当な認識ではないかと思われる。

<sup>4</sup> 武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」税務大学校論叢 3 号 p.172

<sup>5</sup> 山本守之『体系法人税法（平成 22 年度版）』p.194（税務経理協会，2010）

法人税法の企図する課税の公平の要請は、同法 22 条 4 項の文理上、「公正妥当」という用語に組み込まれることになろうが、同法を執行する立場から、「何が公正妥当な会計処理の基準であるかを判定するのは、国税庁や国税不服審判所の任務であり、最終的には裁判所の任務」<sup>6</sup>となるのである。

### 1.3.2 権利確定主義 (1.2 (1))

本判決はまず、法人税法上各事業年度の益金の額に算入されるべき収益の額（同法 22 条 2 項）は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すべきものとされており（同条 4 項）、それによれば収益の額はその実現のあった時（実現原則）、すなわち、その収入すべき権利が確定したとき（権利確定主義）の属する年度の益金に計上すべきものと考えられる、と判示している。

企業会計における「実現原則（realization principle）」とは、①財貨あるいはサービスの相手方への引渡し、②その対価としての現金・売掛金などの貨幣性資産の受取りという 2 つの条件を満たした時点で収益を認識する基準である。これは「収益計上の確実性や客観性を確保するために、財貨やサービスが実際に市場で取引されるまで、収益の認識を延期する（傍点筆者）」<sup>7</sup>という趣旨のもとで確立されたもので、条件①によって所有権の移転の時点が明確に識別可能となり、条件②によって貨幣的測定の公準にしたがった収益の客観的な測定が促進されることになる<sup>8</sup>。

租税法における「権利確定主義」とは、所得税法 36 条 1 項の「各種所得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とする」の「収入すべき金額」によって示される認識基準であり、これは「実現した収益、すなわちまだ収入がなくても『収入すべき権利の確定した金額』のことであり、したがってこの規定は広義の発生主義のうちいわゆる権利確定主義を採用したものである、と一般に解されている」<sup>9</sup>。

法人税法 22 条 2 項は所得税法とは異なり、収益の認識基準としてこの権利確定主義を採用する明示的な規定とはなっていない。しかし、ひとつには所得税法との整合性の観点からも、「所得の発生の時点については、所得税法の場合と同様に、所得の実現の時点を基準とすべきであり、原則として、財貨の移転や役務の提供などによって債権が確定したときに収益が発生すると解すべき」<sup>10</sup>であり、本判決では「実現原則」が公正

<sup>6</sup> 金子宏『租税法（第 16 版）』pp.284（弘文堂，2011）

<sup>7</sup> 桜井久勝『財務会計講義（第 13 版）』p.78（中央経済社，2012）

<sup>8</sup> 同上

<sup>9</sup> 金子宏・前掲注(6) pp.249-250。判例として最判昭和 40 年 9 月 8 日刑集 19 卷 6 号 630 頁、最判昭和 49 年 3 月 8 日民集 28 卷 2 号 186 頁、最判昭和 53 年 2 月 24 日民集 32 卷 1 号 43 頁、最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 卷 9 号 5278 頁。

<sup>10</sup> 同上 p.286

処理基準としての収益の認識基準であり、さらにそれを「権利確定主義」と同視して、法人税法上の収益の認識基準としている。つまり一義的には確定決算主義の根拠を公正処理基準とその収益の認識基準である実現原則に求めているのである。

なお、先に述べた「法人税法の企図する公正な所得計算という要請」との関係でいえば、権利確定主義のもつ「確実性」・「客観性」といった特性が、その要請に応えうるものとして観念されていると考えることができる。この場合、「確実性」はおもに認識 (recognition) ・測定 (measurement) に係る会計処理面、「客観性」はおもにそれらの検証面での要件ととらえることができるであろう。

### 1.3.3 権利確定主義による収益の認識基準の多様性 (1.2 (3))

本判決は、上述のとおり法人税法上の収益の認識時点は権利確定主義によるべきものとしながら、「法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でない」としてその多様性を認め、「取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の特定の基準」を法人が継続して選択適用している場合には、それも法人税法上は正当なものとして認められるべき、としている。つまり、収益の認識基準に係る「経済的合理性」と当該基準の「継続適用」を公正処理基準としての是認の要件としているわけである。

この点につき、税務行政側からは、たとえば棚卸資産の販売による収益の帰属の時期については、「棚卸資産の販売による収益の額は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入する。」(法人税基本通達 2-1-1) としたうえで、「棚卸資産の引渡しの日がいつであるかについては、例えば出荷した日 (出荷基準)、相手方が検収した日 (検収基準)、相手方において使用収益ができることとなった日 (使用収益基準)、検針等により販売数量を確認した日 (検針日基準) 等当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によるものとする。(カッコ書き筆者)」(同 2-1-2) として、厳密な意味での「権利確定」にとらわれず、複数の経済的実態に応じた合理的基準の選択適用を許容している。

なお、本判決は2人の裁判官から反対意見が付されているが、これらはいずれも上記の趣旨に則って、納税者の採用する基準 (為替取組日基準) もまた権利確定主義の観点からは是認されるべきとしたものであり、公正処理基準としての権利確定主義自体を否定したものではない<sup>11</sup>。

<sup>11</sup> 売主の取引銀行への船荷証券の交付行為について、味村治裁判官は、①それにより売主の買主へ商品引渡しのためにおこなうべきことがすべて完了し、商品の引渡しに要する附随費用の額も確定すること、②それにより売主は船荷証券の所持を失い、運送中の商品の所有権を実質的に失うこと、③船荷証券の買主への引渡しの日点を知るには時間と手間を要するのに対し、その時点

また、本判決は、権利確定主義の観点から、現金主義とならんで権利の確定が未実現であるいわゆる「未実現利益」の計上も公正処理基準の範ちゅうから排除されることを判示しているが、この明示された制約により、もし法人税法上でそのような収益の益金への算入を認める必要が生じた場合には、当然に「別段の定め」による手当てが必要となる<sup>12</sup>。

#### 1.3.4 「船積日基準」の合理性と「為替取組日基準」の不合理性 (2.2 (4)・(5))

本判決は、船積日基準について、本来は買主に船荷証券を提供した時点を権利確定日とみなして収益を計上するのが相当な会計処理であるが、今日の輸出取引の経済的実態として、(i) 商品の船積時点で売主の引渡義務の履行が実質的に完了したものとみられること、(ii) 売主は商品の船積みの完了時点以降、いつでも取引銀行に為替手形を買い取ってもらうことで売買代金相当額の回収を図りえることから、商品の船積時点を権利確定日として収益に計上する会計処理も合理的であるとしている。

その一方で、為替取組日基準については、(i) 取引銀行への船荷証券の交付(提供)は、為替手形を買い取ってもらうための担保としてなされるもので、売買契約にもとづく引渡義務の履行としてなされるものではないこと、(ii) 商品の船積みにより既に確定した売買代金請求権を為替手形の取引銀行による買い取りにより現実に売買代金相当額を回収する時点まで待つて収益に計上するもので、その収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせることから、その公正処理基準適格性を否定している。

ここで特に留意すべきは為替取組日基準に関する(ii)の理由である。権利確定主義が公正処理基準に妥当することが判示されたうえで、判決ではさらにこのような人為的な操作が可能な会計処理基準は「法人税の企図する公平な所得計算の要請」という観点からも是認しがたいと述べられている。これは裏返してみれば、法人税の要請ひいては公正処理基準の適格性として、人為的な操作が不可能な強固な「確実性」という特性が求められていることをあらためて強調したものととらえることができるであろう。

---

容易に知ることができること、を理由として、また、大白勝裁判官は、①売主の買主に対するその引渡義務を履行するために必要な行為であること、②それにより売買契約にもとづく商品の引渡義務を履行するために自らがおこなうべきすべての行為を完了したこととなること、③それにより船荷証券が為替手形の支払いと引換えに買主に引渡されることが確実になったものといえること、④為替取組日基準による会計処理を継続しておこなってきている場合には、各事業年度の益金の計上時期を任意に操作することによって不当に税負担を免れえることになることまではいえないこと、を理由として、それぞれ為替取組日基準も合理的であると結論づけている。

<sup>12</sup> 法人税法は、金融技術の高度化と金融市場の国際化を背景に飛躍的に取引が拡大したデリバティブなどの金融商品取引の透明性を高めることを目的として一定の範囲で時価会計を導入した企業会計に対応するため、平成12年度に改正され、その後もさらに企業会計の拡大的な時価会計導入に対応して平成19年度・22年度に順次改正がなされている。

## 2 脱税協力金と公正処理基準－株式会社エス・ヴィ・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）－

### 2.1 事件の概要

- (1)  $X_1$ は、 $X_2$ （被告人・控訴人・上告人）を代表取締役とする不動産販売会社である。 $X_2$ は、昭和58年春以降 $X_1$ の業務に関し、簿外資金等に充てるため、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た。
- (2)  $X_2$ は、知人の訴外Aに依頼して、訴外B興産または訴外C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、これにもとづき $X_1$ のD経理部長に指示して架空造成費を計上させ、支払依頼書を作成させ、いったんB興産等に対し小切手で支払ったうえ、Aから架空の領収書を徴するとともに、協力手数料（1回100万円）を差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。
- (3) このようにして $X_1$ は、右Aの関係で、昭和58年9月期において約4,172万円、同59年9月期において約2億4,291万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、同58年9月期において合計200万円、同59年9月期において合計1,700万円を支払った。
- (4) 本件は所得を秘匿した脱税事件として法人税法違反の罪により起訴されたが、 $X_1$ らは、上記協力手数料は $X_1$ 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た。第1審（東京地判昭和62年12月15日刑集48巻6号396頁）で主張が容れられないまま有罪判決を受けたのち、控訴審（東京高判昭和63年11月28日判時1309号148頁）でも訴えが棄却されたため、 $X_1$ らが上告した。

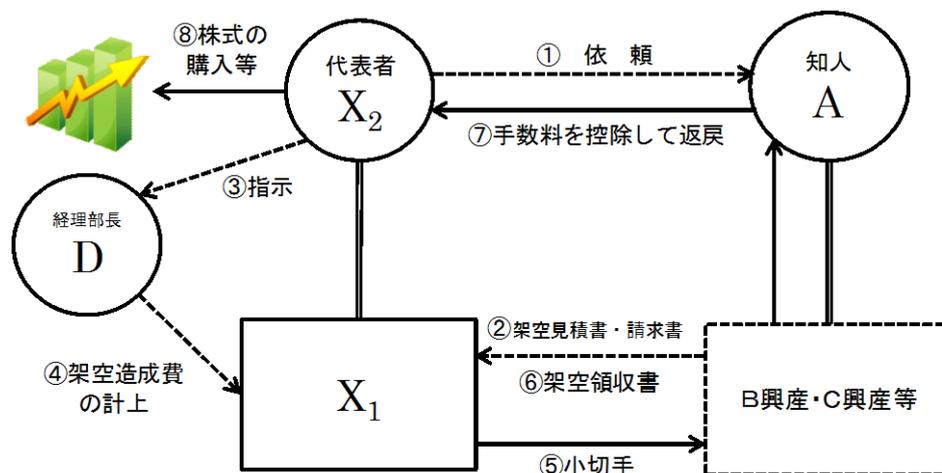


図2 エス・ヴィ・シー事件取引図

## 2.2 決定（上告棄却）の要旨

架空の経費を計上して所得を秘匿することは、事実に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、社外の脱税協力者に支払った手数料は、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、公正処理基準にしたが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。（傍点筆者）

## 2.3 検 討

### 2.3.1 控訴審判決との比較

控訴審において東京高裁は以下のとおり判示した。

- (1) 法人税法 22 条は、損金の意義について、定義的規定ないし一般的規定を設けることなく、個々の事項について、ある事項については、損金に算入し、ある事項について損金に算入しない旨規定しているにすぎないので、本件手数料のような違法支出について、法人の所得計算上、これを損金の額に算入することができるか否かは、必ずしも明らかでないので、法人税法 22 条 4 項に規定されている公正妥当な会計処理基準など、法人税法の各規定に現れた政策的、技術的配慮をも十分検討して、これを決すべきものとする。
- (2) 損金とは、一般的には、法人の純資産の減少を来すべき損失を指すものと解されており、原価、費用、損失がこれに当たることは明らかであるが、純資産の減少を来す損失の総てが当然に、その損金の額に算入されるものと解すべきではない。
- (3) 一般に同法 22 条 3 項 1 号の原価とは、その事業年度の益金の額に算入された収益に対応する原価をいい、同項 2 号の費用とは、収益と個別に対応させることの困難ないわば期間費用であって、事業活動と直接関連性を有し、事業遂行上必要な費用をいい、同項 3 号の損失とは、火災、風水害、盗難など、企業の通常の活動と無関係に発生する臨時的ないし予測困難な外的要因から生ずる純資産の減少を来す損失をいうものと解されているところ、本件手数料の支払いが被告会社 X<sub>1</sub> の純資産の減少を来すことは明らかであるうえ、その支払いにつき、被告会社 X<sub>1</sub> は、土地の造成費として販売目的の棚卸資産である土地の仕入原価を構成するかのようない会計処理をしているので、一見、同項 1 号所定の原価に含まれるようにも見られないではないが、本件手数料は、原価、費用、損失に該当せず、他に合理的理由も見出し難いので、法 22 条 1 項の損金に当たらない。

- (4) 本件手数料のような違法支出を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、納税者の税の負担を軽減させることとなる反面、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遏している法人税法の立法趣旨にも悖るので、実質的には、同法違反の共犯者間における利益分配に相当す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。
- (5) 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って、被告会社X<sub>1</sub>がAに支払った手数料は損金の額に算入することはできない。(以上、傍点筆者)

控訴審が示した、本件脱税協力金が法人税法 22 条 1 項にいう損金に該当しない旨の棄却判決の理由は大きくは 2 つある。ひとつは、本件脱税協力金は事業活動による収益に対応せず、また臨時的ないし予測困難な外的要因によるものでもないから法人税法 22 条 3 項にいう「原価・費用・損失」に該当しないというもの、もうひとつは、法人税法の自己否定につながるような、本件のような違法または不法な行為に関連して支出された、いわゆる「違法支出」としての脱税協力金の損金算入を認めるような会計慣行は、公正妥当なものとはいえない、つまり同法 22 条 4 項にいう公正処理基準としての適格性を有しないというものである。

これに対して最高裁判決は、法人税法 22 条 3 項には言及せず、同条 4 項にいう公正処理基準に反する処理をするための脱税協力金を費用また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適合しないことを棄却理由としている。これについては、「同条 4 項による検討で十分であるからという理解の他に、22 条 3 項をこのような場面で損金算入の制限規定として働かせることへの否定的な評価を含んでいる」<sup>13</sup>とか、「3 項の解釈では損金に該当する余地があったため、4 項を適用して損金算入を否定した」<sup>14</sup>といった分析がなされている。

どのような性質をもつ支出であれ、企業の純資産の減少をとまなう以上、それがいわゆる資本等取引以外のものであれば、「原価・費用・損失」のいずれかとして処理することは企業の会計処理としてはやむをえないことであり、脱税協力金といえども例外ではない。それにもかかわらず第一審から上告審まで一貫してそれが法人税法 22 条 4 項の公正処理基準に反し損金の額に算入できないと判示されているのは、明らかに裁判所

<sup>13</sup> 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 178 号『租税判例百選(第4版)』p.103 (有斐閣, 2005)

<sup>14</sup> 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 207 号『租税判例百選(第5版)』p.103 (有斐閣, 2011)

が解釈上、公正処理基準の「公正」という文言に何らかの法人税法上の法的価値を組み込んでいるからであろう<sup>15</sup>。

問題は、その法的価値はなにか、そしてその基準にもとづく損金の否認が脱税協力金に限定されるのか、あるいは違法支出全般におよぶのか、である。

### 2.3.2 公序の理論 (Public Policy)

本件の第1審で東京地裁はつぎのように判示した。

なお、最高裁判所大法廷昭和43年11月13日判決(民事判例集22巻12号2449頁)は、旧法人税法(昭和22年法律第28号)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に算入されるべきものとはいえない」とし、「かりに経済的・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、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、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はともかくとして、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。(傍点筆者)

ここで東京地裁が引用した昭和43年11月13日の最高裁判決は、いわゆる東光商事株式会社事件(以後「東光事件」とよぶ)で出されたもので、株主相互金融<sup>16</sup>を営む

<sup>15</sup> 佐藤英明・前掲注(13) p.103 は、「この判示には、会計処理の方法に関する『公正さ』と支出内容の『公正さ』とを混同した立論ではないかという批判が可能であるように思われるが、他方で、判例は、法22条4項にいう『公正処理基準』を、必ずしも法人税法の外にあるものとはせず、ある会計慣行が法人税の趣旨・目的に反する場合には、そのような会計慣行は同項の公正処理基準に反するものであると解する傾向にあることを考え合わせると(筆者注:ここで前記大竹貿易事件の最高裁判決および上に引用した本件原審判決の最後の部分が参照されている)、いわゆる脱税協力金の損金算入は法人税の趣旨・目的に反するがゆえに認められない、という趣旨のものとして理解することも可能である。」としている。

<sup>16</sup> 株主相互金融とはつぎのような方式である。

- ①会社が必要に応じて新株を発行し、増資新株は、ひとまず、ある特定人をして一括して引き受けさせ、ついで会社の斡旋によって一般大衆にこれを売り出す。
- ②株式の買受希望者には、原則として、会社が買受代金を貸し付け、日掛または月掛による弁済を認める。
- ③株式を買い受けて株主となった者は、その代金を完済したときに、会社からその持株の額面金額の3倍までの金額の融資を受けることができる。

法人が、株主に対してあらかじめ約定された一定の利率によって計算し支払った金額（「株主優待金」）が法人税法上の損金に該当するかどうか争われ、最高裁判所は、資本取引と呼ばれる「資本の払い戻し」や「利益の処分」が損金に含まれないことを確認したのち、上記東京地裁引用のように判示したうえで、本件株主優待金の支出は、（かりに「配当」ではなく「事業経費」であるとしても）支出会社に利益がなく、かつ株主総会の決議を経ていないという商法上の違法があるとし、「このような金員の支払は、法律上許されないのであるから、少なくともその支出額を必要経費として法人税法上会社の損金に算入することは許されない」と結論づけている。

東京地裁は、この東光事件最高裁判決への米国税法における「公序の理論（Public Policy）」の導入の可能性について言及している。これは米国において「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立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」<sup>17</sup>である。具体的には、米国内国歳入法（IRC：Internal Revenue Code）162条は、「あらゆる営業または事業（trade or business）の遂行上、その課税年度に支払われた、または発生した通常かつ必要な費用（ordinary and necessary expenses）は、すべて控除することができる」<sup>18</sup>と規定しているが、判例上、ある事業慣行のもとで生じた費用がこの「通常かつ必要な費用」として認められるかどうかは、（i）当該支出が経済的合理性に適った支出であること、に加え、（ii）支出自体または支出の発生原因が法秩序に違反する等によって公益を害さないこと、という要件を充足する必要があるとされている<sup>19</sup>。

### 2.3.3 公序理論援用への批判

このようなわが国の法人税法解釈への「公序の理論」の導入による違法支出金の否認については、特定の支出を禁じている租税法以外の法制度の実効性を租税法が阻害しないように解釈すべき、あるいは法人税法が罰金・科料等を損金不算入としている趣旨と

---

④株主となった者で右の融資を希望しないものに対しては、その者の選択にしたがい、(イ) 会社が持株の譲渡を斡旋し、譲受人が決まるまで、会社においてその譲渡代金を立て替えて支払い、株式を回収する。この場合、立替金として支払われる金額は、その株主が先に支払った株式買入代金に、あらかじめ約定された一定の利率によって算出した金額を加算したものとする。(ロ) 株式を譲渡しない株主に対しては、会社は、引き続き6ヵ月間株主たることを持続するごとに、あらかじめ約定された一定の利率によって算出した金額を支払う。(この(イ)と(ロ)にいう「あらかじめ約定された一定の利率によって算出した金額」が「株主優待金」である。)

<sup>17</sup> 中村利雄「法人税法の課税所得計算と企業会計(II)」税務大学校論叢 15号 p.82 (1982)

<sup>18</sup> Sec.162. Trade or business expenses, (a) In general, There shall be allowed as a deduction all the ordinary and necessary expenses paid or incurred during the taxable year in carrying on any trade or business, including- (後略)

<sup>19</sup> 中村利雄・前掲注(17) pp.82-83による。公序の理論は「1943年のヘイニンガー判決（Comm. V. Heininger, 320 U.S.467）に萌芽し、1952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。」

整合的に解釈すべきとの立場から積極的に支持する見解がある一方で、租税法律主義の担保、租税法の中立性の維持、あるいは企業会計の尊重といった観点に立って消極的にみる見解もある。

### 2.3.3.1 奥野健一裁判官の反対意見

上記の東光事件最高裁判決で、奥野健一裁判官は、資力に応じた租税の公平負担という法人税法の建前のもと、憲法 84 条の租税法律主義の見地から、ある支出がその経済的意義および効果の観点において合理的な事業経費として認められるかぎり、その損金算入を認めなければならないとし、本件株主優待金は金融機関が預金者に支払う利息と同様の性質を有する資金の調達経費であるからこれを損金に認めるよりほかはないとしたうえで、「本来、ある支出が資本充実、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、現実には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、本件株主優待金の損金性を否定する理由とはなりえない」という反対意見を述べている<sup>20</sup>。

この見解は、租税法律主義の要請のもとに規定され、本来は自己完結すべき課税所得計算のなかに他の法律における違法効果をもちこんで、明文上規定されていない新たな計算プロセスを創り出すことは許されないとの趣旨と解される。

### 2.3.3.2 違法所得の取扱いとの整合性

違法支出に対し、違法ないし不法な行為により収受するいわゆる「違法所得」が課税所得を構成するかどうかについては、所得税法・法人税法ともに明文の規定はないものの、今日では学説・判例ともにそれを積極的に解している<sup>21</sup>。

その理論的根拠は、所得税や法人税が、個人や法人の担税力の指標としてその所得に着目し、原則的にそれらが一定期間に稼得した一切の担税力の増加を所得とみる以上（包括的所得概念）、その増加の原因たる行為の法規範的ないし道徳的評価とは無関係（ニュートラル）に所得を認識することが、所得税や法人税を通じた租税負担の公平な

<sup>20</sup> 同判決では、松田二郎裁判官も、多数意見と結論を同じくしつつその理由に疑問を呈し、「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える場合がありえると思う」との見解を述べている。

<sup>21</sup> 判例として、最判昭和 46 年 11 月 9 日民集 25 卷 8 号 1120 頁（所得税法）、最判昭和 46 年 11 月 16 日刑集 25 卷 8 号 936 頁（法人税法）。前者の判決で最高裁は、利息制限法を超過して支払がなされた部分を元本の回収とせず利息として処理している場合（違法）に、「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」として、その違法所得が課税所得を構成する旨を判示した。

配分の要請に資するという考え方によるものであるが<sup>22</sup>、このような観点からすれば、違法支出が個人や法人の担税力の負の増加（つまり減少）となる以上、原則的にはそれが所得税法の必要経費や法人税法の損金に該当すると考えることも可能である。

たとえば金子[2011]<sup>23</sup>は、所得税法上の事業所得等の必要経費が、その総収入金額にかかる「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」（37条1項）とされていることから、米国内国歳入法 162 条が課税所得からの費用控除の要件とする「通常かつ必要（ordinary and necessary）」のうち「通常」の要件が規定されておらず、したがって、別段の定めがないかぎり、違法ないし不法な支出もそれが必要な経費であれば控除が認められるとし、法人税法上の損金についても同様であるとしている<sup>24</sup>。

### 2.3.3.3 罰金・科料等、交際費等の損金不算入制度との関係

法人税法が罰金・科料等を損金不算入としている（法人税法 55 条各項）点について、金子[2011]<sup>25</sup>はつぎのように述べている。

これらの租税公課は、違法行為に対する制裁ないしは一定の行為を抑止するための経済的負担であるから、もし損金算入を認めれば、税負担の減少によってその効果が減殺されるおそれがある。そのため、損金算入が否定されているのである（所得税法にも同じ規定がある。45 条 1 項 3 号・5 号・6 号・8 号～11 号）。アメリカには、その控除を認めると公序（public policy）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、という法原理（公序理論）が存在するが、法人税法および所得税法が、罰金・科料等の損金算入を認めないのも、同じ考え方によるものであろう。ただ、わが国では、損金に算入できない制裁や負担を限定列挙する制度をとっているから、たとえその控除が政策目的を減殺するものであっても、列挙からもれている場合は、控除が認められると解さざるをえない。（傍点筆者）

違法・不法行為の結果課される罰金や科料が公序理論にもとづいて損金不算入とされるならば、違法・不法行為そのものに係る支出も公序理論にもとづいて損金不算入と解釈されるべきではないか、という考え方もできるかもしれない。しかし、法人税法が

<sup>22</sup> 金子宏「租税法における所得概念の構成」同『所得概念の研究（所得課税の基礎理論・上巻）』pp.93-94（有斐閣，1995，初出 1975）参照。

<sup>23</sup> 金子宏・前掲注(6) pp.253, 276-277

<sup>24</sup> この根拠により金子は、脱税協力金については所得を生み出す支出ではないから必要経費にも損金にもあたらないとしているが、本株式会社エス・ヴィ・シー事件については、東京高裁判決はともかく少なくとも最高裁判決はそのような理由で脱税協力金の損金性を否認しているわけではないことは明らかである。

<sup>25</sup> 金子宏・前掲注(6) p.330

そのような意図をもつならば、そもそも罰金・料金を限定列挙して明示する必要はないのであって、租税法律主義の観点からは、上のような拡大解釈をすることは許されないと解すべきであろう。

また、法人が支出する交際費等の額は原則損金不算入であるが（租税特別措置法 61 条の 4）、資本金 1 億円以下の法人については一定の限度額までの損金算入が認められているところ、同法通達 61 の 4 (1) -15（交際費等に含まれる費用の例示）では、「(6) いわゆる総会屋対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」や「(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」がそれぞれ交際費等に該当するものとして挙げられている。

これらの支出は、(6)が会社法 120 条 1 項、(10)が独占禁止法 3 条にそれぞれ違反する違法支出であるが、厳密な意味でこれらが交際費に該当するかどうかはともかく、通達上はこれらが一定の限度額の範囲内で損金の額に算入されることが許容されることになり、「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になり、」<sup>26</sup>との評価を受けることになる。このようにみれば、「違法・不法行為そのものに係る支出も公序理論にもとづいて損金不算入と解釈されるべき」との主張は一層妥当性を欠くと判断されるであろう。

#### 2.3.3.4 企業会計との関係

会計 (accounting) とは、「ある特定の経済主体の経済活動を、貨幣額などを用いて計数的に測定し、その結果を報告書にまとめて利害関係者に伝達するシステム」<sup>27</sup>と定義され、その報告書は「経済活動という実像を計数的に描写した写像」<sup>28</sup>であるから、その作成のための処理（会計処理）は、一定のルール（会計基準）にもとづいてシステムティックかつ客観的になされなければならない。したがって、そこに会計規範以外の法的規範や道徳的評価による判断が介入する余地はない。

企業会計上は、出資や配当などのいわゆる資本等取引以外の純資産の増加原因を「収益」、減少原因を「費用」と認識するから、その両者の差額として認識される「利益」概念は、包括所得概念のもとで、経済主体の一定期間における純資産の増分として認識される「所得」概念ときわめて親和性が高い。いわば、企業会計と所得課税とは一義的にはその中立性の面で共通のシステムあるいは価値観をもっているといえる。

以上のような利益計算と所得計算のもつ特徴の共通性を背景にわが国の法人税法の所得計算構造に企業会計準拠主義が採用されたと考えるならば、前述した奥野健一裁判

<sup>26</sup> 中村利雄・前掲注(17) p.81

<sup>27</sup> 桜井久勝・前掲注(7) p.1

<sup>28</sup> 同上

官の反対意見にみられる趣旨どおり、「公序」という法的・社会的価値基準をその算定プロセスに取り組みすることはできないと考えられるであろう。

つまり、そもそも「公序の理論」は米国内国歳入法 162 条の「通常かつ必要な費用」の解釈を通じて判例により構築されてきた法理であるから、そのような規定を置かず、収益・損費の解釈をもっぱら公正処理基準に依存しているわが国の法人税法に公序理論を援用するのは妥当ではなく、「違法な支出金であっても、(公正処理基準に照らして) 企業会計上費用性を有するものは、別段の定めのないかぎり、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」<sup>29</sup>という考え方が示されることになる。

#### 2.3.4 公正理論と公序理論

以上のように、東光事件最高裁判決には理論的に相当に有力な批判があるとともに、「同判決は、この他に株主優待金が法人税法上利益配当にあたることも損金不算入の理由として挙げており、これに加えて、その後と同じ結論を示した最高裁判決（最判昭和 45・7・16 判時 602 号 47 頁）は、株主優待金が配当にあたることのみを理由として挙げ、かつ 43 年大法廷判決（筆者注：東光事件判決）を引用しつつ結論を導いていた」との分析から、「43 年判決の違法支出の損金性についての先例性の評価には困難が付きまとう」<sup>30</sup>との評価がなされるに至っている。

ひるがえって本件株式会社エス・ヴィ・シー事件の最高裁判決は、第一審・東京地裁が引用した東光事件最高裁判決には触れず、脱税協力金のみを対象として公正処理基準に反するとして損金不算入の判断を下しているが、このことから、本件判決に東光事件最高裁判決が示したような違法支出金一般を損金不算入とする意図はうかがえない<sup>31</sup>。上で示した諸批判が相当に説得力をもつものであることを考えると、これは、最高裁が脱税協力金のみを対象として「公序の理論」を限定的に適用したというよりもむしろ、「公序の理論」とは異なる法理を公正処理基準の解釈に組み込んで、脱税協力金の損金不算入に連絡させたことを示しているのではないかと考えられる<sup>32</sup>。その法理とはなんだろうか。

本件原審が指摘するように脱税協力金の損金算入を是認することが法人税法の自己否定であるということは、要するに法人に納税義務を付与し、その所得・税額を適法に計算・納税させることが法人税法の存在意義であり趣旨・目的であるから、それに反す

<sup>29</sup> 中村利雄・前掲注(17) p.86

<sup>30</sup> 佐藤英明・前掲注(13) p.103

<sup>31</sup> 同上参照。

<sup>32</sup> 同上で佐藤は、「最高裁はこの理論（筆者注：「公序理論」）を正面から導入するよりも、22 条 4 項を理由として、脱税工作金の支出のみを損金不算入にしたほうが、（やや消極的かもしれないが）決定として座りがよいと考えたのではないだろうか。もしそうであれば、22 条 4 項の内容と公序の理論とは一線を画していることになる。」と述べている。

るような行為のための費用の損金算入を法人税法が許容するはずがない、ということである。少なくとも益金の解釈に「公序の理論」が援用されることはないことを考え合わせると、法人税法ひいては公正処理基準の解釈に求められる法的価値は、損金の「公序性」というよりもむしろ、法人税法を法として存在せしめるための「遵法性」ではないかと考えられる。そしてそれは、大竹貿易株式会社事件最高裁判決が判示した「法人税法の企図する課税の公正」を達成するための一要素、あるいは必要十分条件として位置づけられるものであろう。

ちなみに、2006（平成 18）年度税制改正により、①法人税の負担を減少させるための隠ぺい・仮装行為に要した費用の額およびそれにより生じた損失の額、②刑法 198 条に規定する賄賂または不正競争防止法 18 条 1 項に規定する規定する金銭等の費用または損失の額は、それぞれ損金の額に算入されないこととなったが、上記の理解にしたがえば、①は法人税法の遵法性を担保して課税の公平を図るための措置であり、②はまさに当該各法違反に対して公序理論の適用を図る措置であると考えることができるのではないだろうか。

### 3 総合的検討

法人税法 22 条 4 項の公正処理基準の「公正妥当」はいわゆる「不確定概念」（抽象的・多義的概念）である。租税法律主義（租税明確主義）の要請のもとで租税法のなかにそのような概念の使用が許されるのは、「法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるもの」<sup>33</sup>でなければならない。そうであれば、法人税法の趣旨・目的が明確となれば、おのずと「公正妥当」の意義も明確になるのではないか。本研究は、そのような問題意識のもとで、益金・損金それぞれに係る 2 つの最高裁判決の分析を通じて、公正処理基準の意義を明らかにすることを試みたものである。

まず、大竹貿易株式会社事件判決からは、「公正な所得計算」が法人税法の企図するところであって、少なくとも同法にいう公正処理基準は、その趣旨・目的から完全に離脱して存在しえないというメッセージを見出した。この理解は、上の不確定概念要件の理解と整合的であろう。そして、会計基準の公正さの担保要件として、「確実性」・「客観性」といった特性が導出された。つぎに株式会社エス・ヴィ・シー事件判決からは、脱税協礼金に限定して損金不算入の判断がなされたことから、違法支出金全般に「公序の理論」を援用して損金不算入とすることは必ずしも法人税法の企図するところではなく、したがっ

<sup>33</sup> 金子宏・前掲注(6) p.75

て、「公序性」ではなく法の法たるを確保するための「遵法性」が法人税法の趣旨・目的に適うものであり、会計基準の公正さの担保要件であることを見出した。

以上のことから、法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準とは、「『确实性』・『客観性』・『遵法性』が合理性をもって実現される会計処理基準」であると結論づけられるであろう。ここでそれぞれの要件の意義については、ひとまず、①「确实性」：取引が恣意性なく遡及不可能な態様で認識測定されること、②「客観性」：認識測定された取引が客観的な態様で検証可能なこと、③「遵法性」：法人税の計算に遵法的な取引のみが認識測定されること、として提示しておきたい。

なお、これらの要件は公正処理基準の「公正さ」を実現するための要件と考えられるから、これらが具体的に会計基準に組み込まれる場合に、当該基準がこれらを実現しえるかどうかを検証し保証するための「合理性」要件が付加されることになるであろう。いわばこれが公正処理基準の「妥当さ」を担保するための要件である。

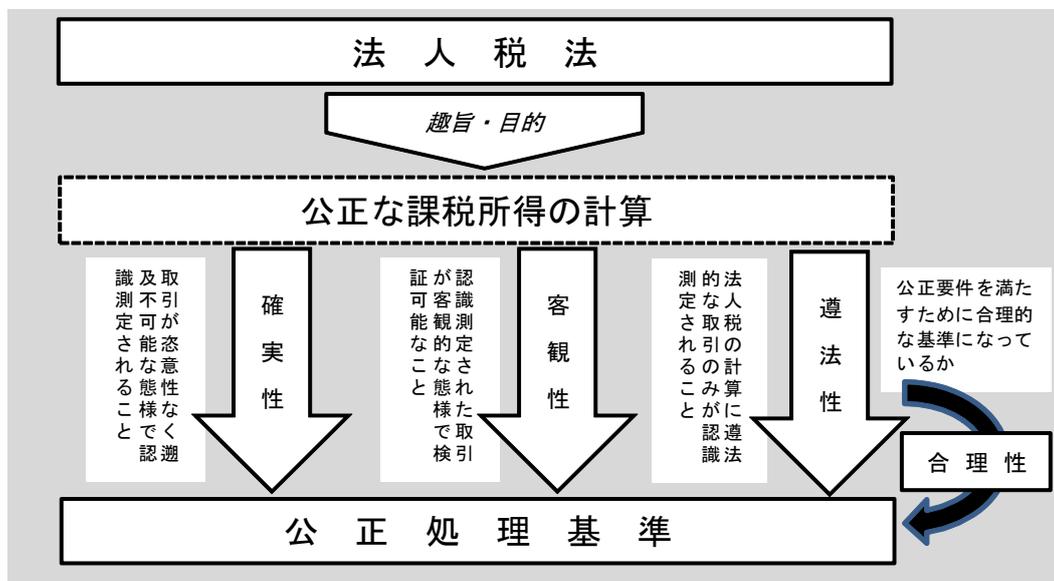


図3 公正処理基準の公正3要件+妥当（合理性）要件

## 引用文献

- 金子宏. (2011). 租税法 (第 16 版). 弘文堂.
- 金子宏. (1995 (初出 1975)). 租税法における所得概念の構成. 著: 金子宏, 所得概念の研究 (所得課税の基礎理論上巻). 有斐閣.
- 佐藤英明. (2005). 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)』, 102-103.
- 桜井久勝. (2012). 財務会計講義 (第 13 版). 中央経済社.
- 山本守之. (2010). 体系法人税法 (平成 22 年版). 税務経理協会.
- 中村利雄. (1982). 法人税の課税所得計算と企業会計(II). 税務大学校論叢 15 号, 1-99.
- 椿弘次. (2011). 入門・貿易実務 (第 3 版). 日本経済新聞出版社.
- 渡辺徹也. (2011). 脱税工作のための支出金の損金性. 別冊ジュリスト 207 号『租税判例百選 (第 5 版)』, 102-103.
- 武田昌輔. (1969). 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準. 税務大学校論叢 3 号, 110-174.