

違法支出論における 債務確定主義の意義と機能

谷口 勢津 夫*

目 次

- I はじめに
- II 違法支出論をめぐる学説の状況
 - 1 法定要件基準説と普遍的法原則基準説
 - 2 法定要件基準説の「衣」をまとった普遍的法原則基準説
- III 債務確定主義説の意義と射程
 - 1 債務確定主義説の意義
 - 2 債務確定主義説の射程
- IV おわりに

I はじめに

本稿は、違法支出の必要経費性・損金性をめぐる税法の解釈適用論（以下では「違法支出論」¹⁾）について、法定要件基準説（違法支出の必要経費性・損金性を、専ら法定要件該当性のみによって判断する考え方）の立場に立って、債務確定主義（所税37条1項括弧書，法税22条3項2号括弧書）の観点からアプローチし、事実認定のレベルにおいて同説と普遍的法原則基準説（違法支出について必要経費性・損金性を認めると、税法を含む法秩序の一体性あるいはその基礎にある普遍的法原則に反する

* たにぐち・せつお 大阪大学大学院高等司法研究科教授

1) 違法支出論は、従来、解釈論（法創造と解される議論も含む）が中心であったように思われるが（本稿Ⅱ参照）、本稿の（当面の）狙いは、違法支出に関する事実認定論を展開するところにある。ほかに、増井良啓「社会工学的観点からみた違法支出論」税研137号（2008年）15頁も参照。

結果になるので、必要経費性・損金性を認めるべきでない、とする考え方)との「架橋」を試み、その上で違法支出の必要経費性・損金性の否認に関する立法のあり方を示そうとするものである²⁾。本論に入る前に、違法支出の意義、本稿の問題関心及び本稿の検討対象について述べておく。

まず、違法支出(金)の意義については、「違法ないし不法な行為又はこれに関連する行為のための支出金」³⁾、「違法所得に関連する支出がなされた場合、あるいは、それ自体がある法律に違反する支出がなされた場合[における]、これらの支出」⁴⁾などの定義がみられるが、前者の定義中の「行為のための支出」という文言⁵⁾や後者の定義が「違法所得」という違法行為を源泉とする所得を要素として採り入れていることからすると、これらの定義は、その限りでは、支出の原因行為が違法である場合を想定していると解される。したがって、後者の定義にみられるように、支出それ自体が違法である場合をも含めて、違法支出とは、「支出それ自体または支出の原因行為が、違法とされるべき支出」⁶⁾と定義することができよう。

2) 「法定要件基準説」及び「普遍的法原則基準説」の名称や意義については、谷口勢津夫『税法基本講義〔第4版〕』(弘文堂・2014年)【491】参照。同書の第3版(2012年)では、本稿で説く見解の端緒を述べるにとどまっていたが、第4版には本稿のベースとなる研究の成果を採り入れた。

3) 中村利雄「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15号(1982年)1頁,73頁(<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/15/128/ronsou.pdf> [最終確認日:2013年12月9日])。なお、この論文のうち「違法支出金の損金性について」の部分[73-92頁]は、同『法人の課税所得計算〔改訂版〕』[ぎょうせい・1990年]126-143頁に収録されているが、本稿では初出論文の方を引用することにする)。徳江義典「最近のほ脱犯をめぐる問題点——いわゆる脱税経費の損金性——」判例タイムズ685号(1989年)26頁、中尾巧「判批」民事研修397号(1990年)40頁,42頁、木村弘之亮「法人税法における違法支出金と損金性」税理38巻5号(1995年)10頁もほぼ同じ。

4) 武田昌輔「違法支出と税法上の経費」会計ジャーナル15巻5号(1983年)64頁。

5) その文言を徳江・前掲注3)26頁は「行為による支出」、木村・前掲注3)10頁は「行為から生ずる支出」として、行為基因性をより明らかにしている。

6) 谷口・前掲注1)【491】。

次に、違法支出論が議論される理由について、法人税に関してであるが、次のような多岐にわたる論点の整理がなされている。すなわち、「[その]理由は、第一に、支払者側での損金不算入と受領者側での益金算入により生じる、二重負担が許容されうるかどうか（租税法の中立性）、その変形として、違法支出によって簿外に蓄積された資金の利息が当該法人の収益として認識される一方、その蓄積資金の源泉となる違法支出を損金不算入とすることにより生じる、二重負担が許容されるかどうか、第二に、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）、第三に、違法支出の損金算入を通して国が隠れた補助金を違法行為に交付する結果にならないかどうか（補助金交付の法理 subsidy doctrine）、などである。さらに、第四に、すべての違法支出の損金性が否定されるとす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。さらにまた、違法支出が法人税法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。』⁷⁾ これらの論点は、公正処理基準に関する最後の問題を除き、基本的には所得税に関しても妥当するものであり、それぞれ検討を要する問題ではあるが、本稿の問題関心は、そのような個別論点ごとに違法支出論を検討することにあるのではなく、学説においては勿論であるが判例においても租税法律主義を税法の解釈適用上厳守する傾向が強まってきたにもかかわらず、学説及び判例が法定要件基準説に統一されず、普遍的法原則基準説が依然として有力に主張されているのはなぜか、両説は相容れない二者択一的な見解なのか、を検討することにある。わが国では、租税法律主義厳守の傾向は、特に（経済的）実質主義の克服の過程で強まってきたように思われるが⁸⁾、実定税法上の根拠なしに納税者の

7) 木村・前掲注3)10頁。確井光明「所得税における必要経費」租税法研究3号（1975年）63頁、71頁も参照。

8) 谷口・前掲注1)【42】参照。

行為計算を否認するという点では実質主義と同じ問題性を孕む普遍的法原則基準説への対応は、税法においてあまねく租税法律主義厳守の傾向を貫徹するために克服すべき課題である。本稿はこの課題に取り組むものである。

最後に、違法支出のうち原価項目に該当する支出（違法原価）については、「実務上よく問題とされる支出としては、麻薬の売上に係るその購入代金といった違法収入に対応する原価、あるいは費用があるが、これについてはおおむね認める（控除性・損金性を認める）方向で特に異論はないように見受けられる。」⁹⁾ というような見解が、従来から、課税実務においても支持されてきた。そのような見解の実質的根拠は、「覚せい剤の仕入原価までも、犯罪行為による違法支出を理由としてその損金性を否定するならば、違法所得に対する課税を認めることとの間に整合性がなくなる」¹⁰⁾ 点に求められよう。これを法文に則してみると、「原価」が収益と直接的（個別的・客体的）に対応する費用（いわば「紐付き費用」）である¹¹⁾ 以上、その収益が違法所得であるからといって、違法所得をも課税所得に含める所得税法及び法人税法において、明文の規定なしに、その直

9) 武田・前掲注4)67頁。なお、この点については、本文Ⅱ1でみる折衷説の立場に立つ論者の間で見解が分かれている。碓井光明「法人税における損金算入の制限——損金整理論の基礎的考察——」金子宏編『所得課税の研究』（有斐閣・1991年）289頁、318頁、玉國文敏「違法所得課税をめぐる諸問題（6）」判例時報764号（1975年）9頁、11頁注（9）参照。

10) 中尾・前掲注3)52頁。中村忠=成松洋一『企業会計と法人税』（税務経理協会・1992年）193頁も参照。

11) 碓井・前掲注7)71頁は「犯罪行為が積極的に収入をもたらしている場合の当該収入に直接対応する経費」について必要経費性を肯定している。なお、所得税法37条1項は必要経費のうち原価項目について「当該総収入金額を得るために直接要した費用の額」という文言を付加しているが、この必要性の要件は費用性に係る公正処理基準（法税22条4項）に内包されていると解される（中村・前掲注3)49頁等参照）。また、必要性に付加された「直接」という文言は、原価に関する収益との対応の直接性を意味すると解されるが、このような文言を敢えて付加したのは、所得税法が、事業・業務の領域においてさえ、法人税法とは異なり企業会計準拠主義（法税22条4項）を明文で定めなかったためであると考えられる。この点については、谷口・前掲注1）【394】参照。

接的対応関係（「紐帯」）を、支出の違法性をもって、断ち切ることはできないと考えられる。以上のような理由から、違法支出論は、主として、違法原価以外の違法支出を対象にして展開されてきたとみてよかろう。本稿でも、違法原価以外の違法支出を対象にして、違法支出論について検討することにする。

Ⅱ 違法支出論をめぐる学説の状況

1 法定要件基準説と普遍的法原則基準説

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 同否定説、③ 折衷説の3つに整理されてきたが¹²⁾、本稿では、冒頭で述べたような意味で①を「法定要件基準説」、②を「普遍的法原則基準説」と呼ぶことにする。この点について、以下で、若干敷衍しておくことにする。

まず、法定要件基準説には、違法支出の必要経費性・損金性の判断基準を法定の要件に求めるという点では同じでも、その基礎にある考え方の点では「異なる」2つの傾向（「相容れない」傾向ではなく実際上はむしろ「重なり合う場合もある」傾向）があるように思われる。1つは、税法の解釈上租税法律主義を厳守する傾向である。この傾向に属すると解される代表的見解は、金子宏教授の見解である。金子教授は、「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

12) 中村・前掲注3)73-74頁、中尾・前掲注3)49頁、木村・前掲注3)13頁、田中治「違法支出の必要経費該当性」税務事例研究48号（1999年）61頁、70頁等参照。なお、松沢智『租税実体法』（中央経済社・1976年）111頁（同書の新版〔1994年〕では123頁）については、②に分類する見解もあるが（中村・前掲注3)74頁注（5）、中尾・前掲注3)55頁注（7）参照。中村・前掲注3)78頁、91頁も参照）、微妙である。法定要件基準説に従い、損金の法定要件に該当しない違法支出について「利得の処分（資本等取引）」（松沢・前掲書111頁）としていわば「事後処理」することを説くものとも解されるからである。

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(……)。¹³⁾と説かれる。

これに対して、もう1つの傾向は、支出の適法違法の評価に対して必要経費性・損金性の判断が中立的であるべきであるという考え方(いわゆる税法の中立性の原則)を重視するものである。この傾向は伝統的に税務行政関係者の間で根強いように思われる¹⁴⁾。中村利雄教授は、「法人税法上の損金性の判断基準である公正処理基準は、『必要性』及び『業務関連性』を包摂しているものの、それは税法規定の解釈というよりは、企業会計上の費用性の判断基準であるから、法的正義論又は課税公平論等の税法的要求に影響されない中立的な『一般に公正妥当』な会計処理の基準[である]」¹⁵⁾と説かれ、武田昌輔教授も、「一般のリポート、謝礼金として考えてみた場合、当該支出に収益対応性・事業関連性が認めうるものであれば、その相手方いかんにかかわらず、したがって、賄賂に該当するとしても、控除性・損金性を認めるべきであると考えられる。公正処理基準というのは、会計といういわば技術的な立場に立った倫理性の入り込まないところで、——換言すれば刑法、あるいは取締法規等のない状態で——収

13) 金子宏『租税法〔第18版〕』(弘文堂・2013年)264頁。損金性については同290頁参照。
アメリカ法上の公序(public policy)理論については同347頁参照。なお、田中・前掲注12)70頁も参照。

14) このことを特に脱税経費に関して指摘するものとして、徳江・前掲注3)30頁、板倉宏「いわゆる脱税経費の損金性——東京地裁昭和62年12月15日判決——」法律のひろば41巻8号(1988年)50頁、52頁等参照。

15) 中村・前掲注3)80頁。ただし、同頁は必要経費性の判断には「法的正義論又は課税公平論等による税法的要求の介入の余地」を認めている。なお、中村教授は、必要経費性については「必要性」及び「業務関連性」、損金性については公正処理基準、という法定要件によって判断している点では、前者の傾向と重なり合うとみてよからう。公序の理論に対する中村教授の批判(中村・前掲注3)86頁参照)からしても、そのようにいえよう。

入・支出の計算を行い、適正な利益を算出するための基準なのである。」¹⁶⁾と説かれるのである。また、酒井克彦教授は、まず、「所得税は、担税力の増加という経済的結果に着目して課されるものであり、とりわけ解釈論においては中立的な立場に立つべきであると思われる。」と述べた上で、次にみるパブリック・ポリシー理論について、「担税力に対する純粋な課税を考慮に入れた解釈があるべきであるという立場からも、解釈における中立性の重要性を考える立場からも、同理論の解釈論への導入には慎重さが要請されるのではないかと思われるのである。」と説かれる¹⁷⁾。以上のような考え方は、税務行政が犯罪等の違法行為の判断に立ち入らないという、税務行政の「謙抑性」¹⁸⁾を背景とするものではないかと考えられる¹⁹⁾。

16) 武田・前掲注4)68頁。

17) 酒井克彦「違法支出の必要経費性とパブリック・ポリシー理論——収入・必要経費を巡る諸問題——」税務事例39巻3号（2007年）49頁、53頁。

18) 平成18年度税制改正における賄賂等の必要経費及び損金不算入規定（所税45条2項、法税55条5項）の制定に当たっても、これらの規定は「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」でも「その支出の相手方の刑事責任の有無を判断するもの」でもないと解説されている（青木孝徳ほか『改正税法のすべて 平成18年版』（大蔵財務協会・2006年）225頁、350頁）。ただし、違法支出に関する「謙抑性」が完全に貫徹されていたかという点、そうではないことについては後掲注30)参照。

19) 1970年代半ばに国税庁が警察と協力して暴力団の資金封じ込めの課税作戦（その経緯、基本的考え方等については、中島義雄「暴力団課税の考え方」警察公論28巻7号〔1973年〕48頁参照）を展開した際に、当時の国税庁直税部長の、「税は日本国民である以上、何人にも平等、というのが基本的な考え方だ。『テラ銭』も税法上では『収入』となる。私自身は奇妙な感じだが、税の徴収という、極めてクールで、無機質な作業を効率的に行うため、この考え方はベストではなくとも、ベターに近いことは否めない。」というコメントが報道されたが（朝日新聞1975年7月4日朝刊社会面）、この言葉には税務行政の「謙抑性」が込められているように思われる。なお、この新聞記事は見出しを「暴力団に必要経費控除——国税庁、“見事な”公平ぶり」として国税庁の対応を批判したが、須貝脩一「所得の捕捉と必要経費——違法所得に関連して——」税経通信30巻12号（1975年）2頁、7頁も、「なるほど国税庁がとつた態度のように税法は善悪に超然として違法適法の彼岸にあり（いわゆる税法の中立性の理論）もつばら所得に課税するものであり、かつ『所得税は総収入に対する課税ではない』のであるから、所得を造出するために要した必要な経費の控除を認めるべきであるとするいわゆる『クール』な方法も考えられる。し

次に、普遍的法原則基準説を説く代表的論者は、山田二郎教授である。山田教授によれば、「罰金、科料等について損金算入を認めるべきでないという実定法の規定と同じ基盤に立って、わが国にも、税法解釈上、パブリック・ポリシーの理論が導入されるべきである。それは、税法上に実定法規がなくとも、他の実定法規が禁止していることについては、実定制度の上に立って統一的に解釈を下すべきであるといえるのであり、租税法律主義に違反するものではないと考える。賄賂が、業務関連性、必要性があると認められるときでも、それを必要経費あるいは交際費等とすることはできないと考えたい。単に不当な支出であるということや、社会的に非難され又は倫理に反する支出であるという理由で否認するのはゆきすぎであるが、違法な支出であるときには、その損金性を否定すべきであり、納税義務の軽減をチェックすべきである。賄賂や脱税工作等違法な支出によって生ずる税収減を、国が甘受し、分担しなければならないというのは、不合理である。」²⁰⁾ (下線筆者)とされる。山田教授は、これに関連して、「交際費等について、わが国では……量的規制の建前が採られているが、違法な経費の控除を認めないことは、個人負担分の控除を交際費等として控除を認めないのと同様に、経費控除それ自体の本質論からいえることであり、右量的規制の建前と矛盾するものではない。」²¹⁾と述べておられるが、この叙述は、租税法律主義に配慮して、パブリック・ポリシー理論の適用について実定法上の根拠を補強しようとするものと解される。

↘かし税法だけをこのように他の法的世界から切り離してコンパートメント化するというのは素人くさい誤りである。違法所得の課税自体が、むしろもともと、公序良俗と呼ばれることもある国の政策で、犯罪をおさえようとするにあつたのだ。税法が善悪の差別をしない悪平等の上に立つように見えるのは、実は税法を構成要件該当性という技術的な面だけから考える誤りをおかすものである。」と批判した。

20) 山田二郎「交際費課税をめぐる問題」『山田二郎著作集Ⅰ・租税法の解釈と展開(1)』(信山社・2007年)253頁[初出・1977年], 273頁。なお、パブリック・ポリシーの理論それ自体については、碓井光明「米国連邦所得税における必要経費の研究(4)」法学協会雑誌93巻8号(1976年)1243頁(この論文では「公益理論」と訳されている)参照。

21) 山田・前掲注20)274頁。

この最後の点を更に展開すれば、普遍的法原則基準説は、法定要件基準説によって租税法律主義の観点から加えられる批判²²⁾に対抗するために、自らに法定要件基準説の「衣」をまとわせるかの如き解釈論的操作に、到達することができよう。実際のところ、このような解釈論的操作を採用する見解がかなりみられるように思われる。それらの見解については、項を改めて、検討することにした（次の2参照）。

なお、③折衷説は、違法支出の態様等²³⁾に応じて必要経費性・損金性を判断する見解であるが、この見解は普遍的法原則基準説と基本的には同じ立場に立つものと解される²⁴⁾。折衷説において、必要経費性・損金性が否認される違法支出として、例えば、「出捐をなすこと自体が犯罪行為に当たる場合（贈賄、公職の選挙についての買収饗応等）」²⁵⁾や「法人税法自体の目的に対して真っ向から挑戦する脱税経費」²⁶⁾が挙げられるが、それらの場合の基礎にある考え方には、普遍的法原則基準説との親和性がみられるように思われる。他方、普遍的法原則基準説は、違法支出一般を

22) 例えば、田中・前掲注12)83-84頁参照。

23) 違法支出の類型化については、木村・前掲注3)13-14頁参照。

24) このような理解を示すものとして、中尾・前掲注3)50-51頁参照。

25) 碓井・前掲注7)71頁。玉國・前掲注9)10頁参照。

26) 碓井・前掲注9)318頁。この見解は、「税法の自己否定」説（脱税経費の控除を認めることは、刑罰をもって脱税を禁止している税法の自己否定であるとする考え方。これについては、東京高判昭和63年11月23日判時1309号148頁、東京高判平成2年1月17日東京高裁（刑事）判決時報41巻1～4号1頁等参照）ともいべきものであるが（碓井・前掲注9)318頁、同「所得税における必要経費をめぐる若干の問題」金子宏編『租税法の基本問題』[有斐閣・2007年]329頁、345頁参照）、碓井教授のこの見解について、青柳勤「判解」法曹時報48巻5号（1996年）1249頁、1260頁は、「脱税経費に限り、部分的に公序理論を採用しようとするものとも評価でき[る]」とする。もっとも、「税法の自己否定」説それ自体については、その説くところを「法人税法に内在する制約が法人税法の解釈の基準となるということ」とみて、脱税経費の損金性の問題を、違法支出の損金性の問題とは区別し「税法自体の解釈としての許容性の問題」として捉える理解もあるが（黒川弘務「いわゆる脱税経費の損金不算入について」法律のひろば48巻5号[1995年]45頁、51頁）、この理解は同説を、公序の理論とは一線を画す見解として、評価することを前提とするものであろう。

問題にするものではなく、反社会性・反倫理性が強い違法支出についてだけ必要経費性・損金性を否認するものであり、この意味では「折衷説」の一種といってもよいであろう²⁷⁾。折衷説に関する以上の理解を前提とした上で、以下では、主として法定要件基準説と普遍的法原則基準説の対抗関係の中で検討を進めることにする。

2 法定要件基準説の「衣」をまとった普遍的法原則基準説

普遍的法原則基準説がとりわけ租税刑事事件に関与した検事等の中で根強い支持を集めてきた背景には、「脱税経費という租税法秩序に直接挑戦する経費について、刑事事件において損金と認めることに割り切れないものがある」、「違法支出の種類を法律に列挙して、それらを損金に算入しない旨を定めることが、技術的に難しいため、何とか法の解釈論的操作によって損金性を否定したい」（下線筆者）というような「心情」²⁸⁾が働いているのではないと思われる。そのような「心情」を違法支出論に反映させるための解釈論的操作には様々なものが考えられようが²⁹⁾、以下では、普遍的法原則基準説に法定要件基準説の「衣」をまとわせるような解釈論的操作（「解釈的」手法による法創造と解されるものや当てはめをも射程に入れた操作を含む）をいくつか検討しておく。

第1に、山田二郎教授は、先に引用したように、「罰金、科料等について損金算入を認めるべきでないという実定法の規定 [= 当時法税38条2項5号・現行法税55条4項1号]と同じ基盤に立って、わが国にも、税法解

27) 山田二郎「必要経費論」前掲注20)153頁[初出・199年]、164頁は、「弱い違法支出」と「強い違法支出」とに分類し、後者についてのみパブリック・ポリシーの理論による否認を説いている。

28) 碓井・前掲注9)317頁。そのような「心情」を読み取ることができるものとして、先に本文でみた山田二郎教授の見解のほか、差し当たり、徳江・前掲注3)30頁、中尾・前掲注3)54頁、黒川・前掲注26)51-52頁、井上経敏「最近の脱税事件をめぐる諸問題(1)(2)・完」判例タイムズ662号(1988年)16頁、27-30頁、664号(同年)4頁、9-13頁、等参照。

29) 本稿の観点とは異なるところもあるが、酒井・前掲注17)49-53頁も参照。

積上、パブリック・ポリシーの理論が導入されるべきである。」（下線筆者）と述べておられるが、ここでいう「実定法の規定と同じ基盤に立つて」という解釈論的操作は、準用又は拡張解釈若しくは類推解釈による適用³⁰⁾を意味すると解される（以下では「罰料金規定説」という）。しかし、この解釈論的操作は租税法律主義の下では許されないと考えられる。納税者に不利な規定の準用は、明文の規定による場合でも立法政策上妥当とはいえず³¹⁾、ましてや解釈による準用は租税法律主義に抵触すると考えられる。また、厳格な租税法律主義の下では、拡張解釈や類推解釈は許されず、したがって、パブリック・ポリシー違反の違法支出に対して罰料金規定を適用しようとしても、「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」³²⁾ という考え方を克服することはできないであろう。

第2に、必要経費に関して、パブリック・ポリシーに反する違法支出を家事費（個人的費用）とみて、その控除を否認する見解がある（以下では「家事費規定説」という）。家事費規定説は、「アメリカでは罰金、ワイロ等を含め、違法な支出等の控除を否認する、判例法上発展したパブリック・ポリシーの考え方がある。これらの支出をめぐる問題も、租税政策的

30) 「著しく社会正義に反するような行為に基因して支出することとなる費用」について、かつては、税務行政においても、罰料金規定の拡張解釈又は類推解釈による適用を認める見解がみられた（佐藤和助編『回答事例による所得税質疑応答集〔平成17年版〕』[大蔵財務協会・2004年] 444頁参照）。しかし、平成18年度税制改正による賄賂等の不算入規定（所税45条2項、法税55条5項）の制定後は、そのような解釈論的操作はみられなくなった（西野克一編『回答事例による所得税質疑応答集〔平成22年2月改訂〕』[大蔵財務協会・2010年] 444頁参照）。また、法人税基本通達9-5-5（現行9-5-8）を「法規の拡張適用」とみるものとして、田中・前掲注12)76頁参照。

31) 「対応的調整としての減額更正をも認める趣旨」（金子・前掲注13)445頁）と解されることのある、同族会社の行為計算否認規定に関する準用規定（法税132条3項、所税157条3項等）についてさえ、根強い批判がある。差し当たり、田中治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学563号（2010年）215頁、231頁参照。

32) 金子・前掲注13)347頁。中村・前掲注3)87頁、田中・前掲注12)74頁、76頁も参照。

考慮という要素を含みつつ、『必要経費』か『家事費』かを問う問題として把えることができる。」とした上で、「違法な支出ないし違法な行為にかかわる支出は、その支出の特別な性質の故に特別な考慮を必要としよう。……違法支出等についても、一般に正常な業務遂行はそれなくしてもし得るといふ点で、その支出には個人費用的要素が含まれていると考えられ、その意味でたとえば脱税打合せの費用などは、——事業経営上の会計ないし税務処理に要する費用は、一般的には必要経費と考えられるが——必要経費とはみられない。」と説く³³⁾。家事費規定説は、家事費として必要経費控除を否認する場合の「租税政策的考慮」(消費支出＝個人的費用の排除)の中にパブリック・ポリシーを反映させることによって、家事費の必要経費不算入規定(所税45条1項1号)の要件を通じて、そのポリシーを実現しようとするものと評価することができよう。

第3に、家事費規定説との関連で、損金に関して、交際費規定説ともいふべき見解をみておこう。山田二郎教授は、先に引用したように、「違法な経費の控除を認めないことは、個人負担分の控除を交際費等として控除を認めないのと同様に、経費控除それ自体の本質論からいえることである」と述べておられるが、ここでいう「経費控除それ自体の本質論」が、家事費規定説のいう「租税政策的考慮」と同じく、個人的費用の排除を意味すると解すると、交際費等の損金不算入規定(税特措61条の4)を普遍的な原則基準説の「衣」として(中小法人については部分的にはあられ)用いることができよう³⁴⁾。関連して、使途不明金の取扱い(法基通9-7-20)や使途秘匿金課税規定(税特措62条)、場合によっては寄附金規

33) 植松守雄「所得税法における『必要経費』と『家事費』」一橋論叢80巻5号(1978年)583頁、593頁、597頁。注解所得税法研究会編『五訂版 注解所得税法』(大蔵財務協会・2011年)1015頁も同旨。

34) 平石雄一郎「交際費等の範囲・判定基準と最近の傾向」税経通信47巻4号(1992年)62頁、65頁は、「昭和57年度の税制改正によつて交際費は原則として全額が課税されるようになり、交際費は企業の違法な支出に対する課税という性格も持つようになり、その最もよい例が昨年騒がれた証券会社の損失補てんに対する交際費課税にみられる。」とする。

定（法税37条）や役員給与規定（同34条）についても同様のことがいえよう³⁵⁾（これらも含め、以下では「交際費規定等説」という）。もっとも、「違法性を帯びた支出が多額になされているとしても、それに対する課税は立法措置によつて対処すべきであつて、措置法上の交際費の解釈を拡大して否認するということはフェアな課税とは言えない」³⁶⁾との指摘は傾聴すべきものである。なお、課税実務も、これらの規定によつて違法支出に対して、少なくとも表面的には「クールに」³⁷⁾対処してきたように思われる³⁸⁾。

第4に、損金に関して、公正処理基準（法税22条4項）のいう「一般に公正妥当」に公序良俗の考慮を加味し、公序良俗違反の違法支出の損金性を否認する見解がある（以下では「公正処理基準説」という）。この見解は、「法人税法上の損金性の判断基準となる公正計算処理基準が公正妥当であるか否かについても、同法の各規定に現れた政策的、技術的配慮のほか同法の趣旨・目的等が十分考慮されなければならない、その意味で、同法22条3項各号の規定については、文理解釈と目的論的解釈を交えた手法に従つて解釈されるべきである。」とした上で、「暴力団への上納金や脱税経費等の違法支出金について損金算入を認めないことこそが公正妥当な会計慣行というべきであり、公正会計処理基準に適合することになる。さらに、法人税法が脱税を刑罰をもって抑止しようとしていること等にかんがみれば、脱税経費の損金算入を認めることは、法の自己否定であり、公序良俗に反するといわざるを得ず、法人税法22条3項2号、3号の規定の解

35) 藤曲武美「裁判例にみる法人税の基礎（第20回） 損金の額——不正行為等に係る費用等の損金不算入」税務弘報60巻12号（2012年）111頁、117-118頁参照。首藤重幸「使途不明金の理論的検討」日税研論集1号（1986年）217頁、225頁は使途不明金の具体的態様の1つとして違法支出を挙げている。

36) 平石・前掲注34)67頁。

37) 前掲注19)参照。

38) 例えば、いわゆる総会対策のための総会屋等への支出や工事入札の際の談合金の支出について、税特措通61の4(1)-156(10)参照。後者の談合金通達規定について中村・前掲注3)81頁参照。東京高判平成22年3月24日訟月58巻2号346頁も参照。

積としては、費用や損失には脱税経費は含まれないと解すべきである。」とする³⁹⁾。これに対しては、公正処理基準の「中立性」を重視する前記の見解⁴⁰⁾からの批判があり得よう。なお、最決平成6年9月16日刑集48巻6号357頁は、いわゆる脱税協力金を「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」として損金不算入としたが、この判断が上記の公正処理基準説を採用したものと解する見解は、あまりみられないように思われる⁴¹⁾。

第5に、法定要件そのものではないが、判例によって定立された規範を援用し、その規範の根拠をパブリック・ポリシーに求める見解がある（以下では「判例援用説」という）。最（大）判昭和43年11月13日民集22巻12号2449頁（多数意見）は、「仮に、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。」と判示したが、山田二郎教授は、これに関して、「判断の理論的根拠については必ずしも明確でないが、パブリック・ポリシーの理論が根拠となっているものではないかと憶測する。右判決は、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して高く評価したい。」⁴²⁾と述べておられる。

39) 中尾・前掲注3)52-53頁。井上・前掲注28)「(1)」28頁、30頁も参照。

40) 中村・前掲注3)80頁、90-91頁、武田・前掲注4)68頁、同・判例評論449号（判例時報1564号）70頁参照。

41) 多数の評釈のうち、差し当たり、青柳・前掲注26)1266-1269頁、佐藤孝一・税経通信50巻9号（1995年）201頁、水野忠恒・ジュリスト1081号（1995年）129頁、武田・前掲注40)70頁、田中治・税経通信52巻3号（1997年）174頁、吉村典久・月刊税務事例創刊400号記念出版『戦後重要租税判例の再検証』（財経詳報社・2003年）78頁、佐藤英明・租税判例百選（第4版・2005年）102頁、渡辺徹也・同（第5版・2011年）102頁等参照。筆者の理解については谷口・前掲注1）【419】【491】参照。

42) 山田・前掲注20)274頁。同「判批」税経通信32巻11号（1977年）30頁、31頁、同「違法な経費の支出とその損金性」金融・商事判例541号（1978年）2頁も同旨。藤浦照生「判批」税経通信34巻15号（1979年）194頁、198頁も参照。なお、東京地判昭和62年12月15日

この判決はまさに様々な「憶測」を呼んできたが⁴³⁾、それは、「法律上禁止された支出が損金性を否認されなければならない法的根拠（条文上または法理論上の根拠）が全く示されていない」⁴⁴⁾からであろう。この判決に関する筆者の「憶測」は後で述べることにする。

Ⅲ 債務確定主義説の意義と射程

1 債務確定主義説の意義

以上で、法定要件基準説の「衣」をまとった普遍的法原則基準説として、罰料金規定説、家事費規定説、交際費規定等説、公正処理基準説及び判例援用説について若干の検討を加えてきたが、いずれの説についても、特に租税法律主義との関係（実定税法上の根拠の点）で問題があり、また、違法支出の必要経費性・損金性の否認に関する各説の射程や効果の点で、前述の検事等の「心情」を必ずしも十分に反映するものとはいえないように思われる。そのような学説の状況の中で注目されるのが、武田隆二教授の次のような見解である。

「賭博給付の移転者にとっては、債務成立のときに当該支出金が資本等取引以外による純資産減少の原因をなすがゆえに損金性が認められるかというところではない。この点、税法上、明文の規定はない。しかし、罰

↘日刑集48巻6号396頁も参照。この東京地判について「公序の理論と、方向を同じにしているといってもよからう。」と評するものとして、板倉・前掲注14)54頁参照。

43) この判決の「第一次の理由」（可部恒雄「判解」法曹時報21巻9号〔1969年〕1927頁、1936頁）と解されている本文中引用の判示部分について、その後の同種の事件でこの判決それ自体は引用した最高裁判決において、少なくとも明示的な引用がみられない（最判昭和44年7月3日訟月15巻10号1194頁、最判昭和44年7月3日訟月15巻10号1205頁、最判昭和45年7月16日判時602号47頁、最判昭和45年7月16日税資62号34頁には、「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」という表現はみられない）ことも、「憶測」を呼んできた背景となっているのであろう。

44) 清永敬次「判批」民商法雑誌61巻1号（1869年）56頁、67頁。北野弘久「判批」判例評論125号（判例時報554頁）120頁、122頁も同旨。

金・料等の損金不算入の原理は社会的考慮（社会的に好ましくない行為について税務上ペナルティを課するという考え方）に基づくものであるから、それと同一の原理の上に立って、賭博、収賄等の支出は損金性を否定されるものとみななければならない。

その意味において、債務の成立は適法かつ社会的妥当性のあるものでなければならないということになり、民法上の要件を満たす必要があるといえる。他面、債権の成立はその給付が適法性のないときでも益金構成要件は満たされたものとして扱われる。このかぎりでは、債権成立と益金認識および債務成立と損金認識には、跛行的な取扱いがなされることとなる。⁴⁵⁾（下線筆者）

この見解⁴⁶⁾は、「債務の確定」（所税37条1項括弧書、法税22条3項2号括弧書）の要件の1つとして異論のない「債務の成立」⁴⁷⁾（所基通37-2

45) 武田隆二『法人税法精説〔平成16年版〕』（森山書店・2004年）105-106頁。同「税務会計の基礎(5) 会計114巻2号（1978年）90頁も同文。なお、引用文中の最後に述べられている「跛行的な取扱い」は、権利確定主義と債務確定主義との税法上の法的性格・位置づけの違い（権利の確定は、収入金額・益金に関する「実現」という要件事実〔主要事実〕に対する間接事実であるのに対して、債務の確定は、必要経費・損金に関する要件事実〔主要事実〕であること。谷口・前掲注1）【336】【338】【404】【407】参照）によるものと考えられる。租税理論的な観点からの検討としては、河村幸登「判研」税務弘報21巻14号（1973年）100頁、103-105頁参照。

46) 武田教授の見解は、損金に係る債務確定主義（法税22条3項2号括弧書）について述べられたものであるが、必要経費についても債務確定主義（所税37条1項括弧書）が要求されているので、本文では、以下、両者を区別することなく論ずることとする。

47) 金子・前掲注13)308頁は「債務の確定」を「債務の発生が確実であり、かつその金額が確認できること」の意味に解し、債務が実際に成立していることまでは要求していないが、「債務の成立」の観念それ自体を要求しないものではない。

なお、武田昌輔「税法上の費用・債務の計上時期」税理23巻4号（1980年）2頁、4頁は、通達でも要件とされている「債務の成立」について、「〔民法上の債務の成立の〕第1の要件〔＝公序良俗に反しないこと〕は、税法では必ずしもこれに従っているわけではない。つまり、違法行為によって支出した金額についても、これを費用として定めるのである。例えば、〔利息制限法の制限〕超過利息の支払も、損金の額に算入すべきことになる。」と述べているが、このような考え方は、「債務の成立」について税法と民法とで異なる取扱いを認める法的根拠を示していないが故に、租税法律主義の下では、認められないと考えられる。「債務の成立」は借用概念として、民法と税法とで同じ意味に解すべき

(1, 法基通2-2-12(1)参照)を基準にして、違法で社会的妥当性を欠き民法上の要件を満たさず、したがって、「債務の成立」が否定される無効な違法支出について、それが費用（非原価項目）に該当する場合でも、必要経費性・損金性を否認するものであると解される⁴⁸⁾。以下では、この見解を「債務確定主義説」ということにする。

債務確定主義説は、「債務の確定」という法定要件を基準にして、違法支出の必要経費性・損金性を判断するものであるから、法定要件基準説に属する見解である。したがって、普遍的法原則基準説に法定要件基準説の「衣」をまとわせるための解釈論的操作を採用する前記の諸見解とは異なり、債務確定主義説には、違法支出の必要経費性・損金性の否認に関する実定税法上の根拠の点で、問題はない。もっとも、債務確定主義説は、罰金規定の基礎にある「社会的考慮」に基づく原理と「同一の原理」の上

である。とはいえ、上記のような考え方は、税務行政には根強いようである。例えば、西野・前掲注30)444頁は、「支出についても、他の法律に違反することとなり私法上の効力の発生の有無というような問題はある場合でも、……不適法支出のうち、著しく社会正義に反する行為に基因した支出 [= 所税45条2項の定める支出] に当たらないものは、現実に支出している限り、その支出も、その業務について生じた費用として、必要経費に算入できると考えられます。」(下線筆者)と述べている。また、国税庁は「返還を受けた利息制限法の制限超過利息」について、支払った制限超過利息の必要経費算入を前提とする取扱いを示している (<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/shotoku/03/05.htm> [最終確認日: 2013年12月9日] 参照)。関連して、本文前記の最(大)判昭和43年11月13日における奥野健一裁判官の反対意見(「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」)も参照。

48) 中村・前掲注3)84-85頁は、武田教授の見解について、「違法支出金の損金不算入の論拠に公序の理論を援用している。」と述べ、山田二郎教授の見解と並べて公序の理論として評価しているが、そこでは、武田教授の見解のうち本文中で引用した第1段落だけを引用するにとどまっている。しかし、武田教授の見解は、第2段落(特に第1文)を併せ読まなければ、正解することができないと考えられる。そこを読めば、武田教授が公序の理論ではなく民法上の公序良俗を援用していること、及び公序良俗違反の故に債務が成立しないことをもって違法支出の損金不算入を帰結しているのであって、公序の理論に基づく法人税法の解釈によって違法支出の損金不算入を帰結しているのではないことは、明らかであろう。

に立って、違法支出の必要経費性・損金性を否認するものであるから、一見すると、罰金規定説と同じく、普遍的法原則基準説に法定要件基準説の「衣」をまとわせるための解釈論的操作を採用する見解であるかのようにみられるかもしれない。しかし、債務確定主義説は、罰金規定説とは異なり、上記の「社会的考慮」を、税法規定の解釈の場面で働かせるのではなく、「債務の確定」、したがって「債務の成立」という要件に該当する事実の認定の場面で働かせるものである。いわば「違法支出に関する事実認定による必要経費性・損金性否認説」⁴⁹⁾ といってもよからう。

課税要件事実の認定は、法実主義に従い、課税の基礎となる私法上の法律関係については、これをまず専ら私法の観点から法律行為・契約の解釈により認定した上で、その認定を尊重し、そのまま課税要件事実として受け入れる、というような二段階の構造の下で、行われるべきである(二段階事実認定論)⁵⁰⁾。債務確定主義説によれば、「債務の確定」という要件に該当する事実の認定に当たって、その第一段階における私法上の事実認定において「社会的考慮」を働かせることによって、違法支出の基礎にある法律行為・契約を無効と認定し、もって、債務の成立しない無効な支出を課税要件事実として受け入れることになるので、仮に当該支出が「費用」(所税37条1項後半、法税22条3項2号)に該当するとしても、当該支出は「債務の確定しないもの」(前記各規定括弧書)として必要経費・損金から除外されることになるのである。この場合、第一段階で働か

49) これは、違法支出に係る私法上の法律関係について、私法上の法律構成による否認論(これに関する筆者の考え方については谷口・前掲注1)【73】～【75】参照)とは異なり、課税の公平等の税法固有の考慮に基づき私法上の法律構成を行おうとするものではなく、本文で次に述べるように、専ら私法の観点から行った私法上の法律構成を、課税要件事実の認定においてそのまま受け入れるものにすぎない。

50) 谷口・前掲注1)【59】、同『租税回避論——税法の解釈適用と租税回避の試み——』(清文社・2014年)35-38頁〔初出・2004年〕参照。酒井克彦「二層的構造認識論と事実認定——課税の基礎となる『真実の法律関係』の模索——」石島弘ほか編『山田二郎先生喜寿記念 納税者保護と法の支配』(信山社・2007年)255頁も参照

せる「社会的考慮」は、公序良俗・強行法規（民法90条）⁵¹⁾の考慮であろう。以上のように、本稿では、債務確定主義説を、違法支出のうち公序良俗・強行法規違反の無効な支出については、「債務の確定しないもの」（所税37条1項括弧書、法税22条3項2号括弧書）として、その必要経費性・損金性を否認する見解、と定義しておくことにする。

2 債務確定主義説の射程

債務確定主義説は、従来裁判等で必要経費性・損金性が争われてきた違法支出のうちいくつかの種類の違法支出については、明確な判断基準を提供することができる。まず、暴力団への上納金等の暴力団関係支出は、公序良俗、あるいは近時は「暴力団員による不当な行為の防止等に関する法律」、地方公共団体の暴力団排除条例等の強行法規に反する支出⁵²⁾とし

51) 武田教授のいう「社会的考慮」は、確かに、内容的には公序の理論を意味しているとも解されるが（前掲注48参照）、しかし、そもそも、「『公益（public policy [=公序]）』の観念は、本来は、英米契約法において、わが国の『公序良俗』に相当するものとして用いられている。」（確井・前掲注20）1243-1244頁）といわれているところである。

なお、公序良俗と強行法規の関係については、公序良俗違反による無効の法的根拠を民法90条に求め、強行法規違反による無効の法的根拠を同91条に求める二元論が、伝統的には通説の地位を占めてきたが、近時は、両者ともに同90条に求める一元論も有力となってきている（差し当たり、川島武宜=平井宜雄編『新版 注釈民法（3） 総則（3）』〔有斐閣・2003年〕108-114頁〔森田修執筆〕参照）。本稿の検討との関係では、無効であることそれ自体が重要であり、無効の法的根拠は問題ではないものの、大村敦志「取引と公序——法令違反行為効力論の再検討（上）（下）」ジュリスト1023号（1993年）82頁、1025号（同年）66頁の説くところが説得力があるように思われたので、本文では一元説に依拠した。

52) 裁判例でも、表現は異なるが、否定的な評価を示し又は前提とする判断が多い。暴力団関係支出について、名古屋地判昭和59年4月25日税資177号49頁は「とうてい社会通念上正当な支出ではない」、東京地判平成元年5月30日税資170号490頁は「公序良俗に反する支出」、大阪地判平成5年12月21日税資199号1242頁は「営業維持のための正当かつ相当な支出とはいえず〔ない〕とし、また、その経費控除について、東京高判昭和63年11月23日判時1309号148頁は「法人税法の自己否定」、横浜地判平成元年6月28日訟月35巻11号1170頁は「法の理念からして到底許容できるものではない」、東京高判平成2年1月17日東京高裁（刑事）判決時報41巻1～4号1頁は「法人税法の立法趣旨に悖るばかりか、そのこと自体自己矛盾であって、その不当なことは明らかである」とする。

て、私法上無効とされることについて異論のないところであろうから、「債務の確定しないもの」として必要経費性・損金性が否認される。

次に、暴力団関係支出以外でも、公序良俗・強行法規違反の故に私法上無効とされる違法支出は、「債務の確定しないもの」として必要経費性・損金性が否認される。前記の最（大）判昭和43年11月13日における「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。」という判示について、「商法の堅持する資本維持の原則に照らせば、右の〔株主相互金融の〕ような不健全な資本調達の方法は法律上許されず、株主は、前示約定に基づき会社に対し右のような〔予め定められた利率により算出した金員の支払を受ける〕債権を取得しえない。」⁵³⁾ というような理解が示されているが、このような理解は、株主優待金を旧（平成17年改正前）商法上の強行法規としての資本維持の原則に反する無効な支出とみるものであり、債務確定主義説の立場に立つ筆者の「憶測」⁵⁴⁾（Ⅱ 2 の「判例援用説」の叙述参照）を裏付けるものとなり得ると考えられる。このほか、債務確定主義説によれば、事業上の借入金に係る利息制限法違反の制限超過利息のうち元本完済後の支払分（過払分）についても、その立法政策的当否⁵⁵⁾は別にして、所得税法37条1項及び法人税法22条3項2号の規定の適用上は、「債務の確定しないもの」とし

53) 可部・前掲注43)1936頁。

54) 租税法法律主義と私法関係準拠主義との関係の観点からの筆者の別の「憶測」については、谷口・前掲注1)【491】参照。

55) 立法政策的には、少なくとも次の点の考慮は必要であろう。過払分の必要経費性・損金性の否認は、一般論としては、納税者に不利に作用するように思われるかもしれないが、ただ、そのような高い利率の借入金をする納税者の場合、実際には、赤字経営であることが多いであろうから、過払分の必要経費性・損金性を否認しても、当該納税者の税負担が重くなることはあまりないであろう。他方、逆に過払分の必要経費性・損金性を認めると、必要経費・損金に算入した過払分の返還を受けた時に、返還額が収入金額・益金の額に算入され課税されることになる（前掲注46)で述べた、過払分の返還額に関する国税庁の取扱い参照）ので、納税者によっては返還請求を思いとどまることになるかもしれない（河村・前掲注45)105頁も参照）。

て必要経費性・損金性が否認されることになろう。他方、違法支出のうち私法上無効とされない費用については、債務が成立し、したがって確定し得るので、必要経費性・損金性は否認されないことになる⁵⁶⁾。

最後に、脱税協力金、脱税打合費用等の脱税経費についても、その支払契約を公序良俗違反により無効とみて、「債務の確定しないもの」として必要経費性・損金性を否認するという立論は、論理的には成り立ち得るであろう⁵⁷⁾。ただ、この立論の根本的な問題は、脱税経費の支払が民法の観点からみて公序良俗違反と判断されるか、換言すれば、そのような判断は税法の側からのいわば「片思い」に過ぎないのではないか、という点にある。脱税は詐欺利得罪（刑法246条2項）類似の罪質の犯罪であると考えられるが⁵⁸⁾、脱税に対する処罰によって維持しようとする秩序は「市場秩序」ではなく「国家秩序」⁵⁹⁾であることからすると、「この〔国家秩序という〕公序に違反する取引を無効にするのには、政治的公序に際してと同じく、謙抑的でなければならない。」⁶⁰⁾という民法側の論理も尊重しなければならないように思われる。とはいえ、一般論としては、「犯罪その他不正の行為を犯すことを内容とする法律行為、あるいはこれを勧誘し

56) 宅地建物取引業法違反の高額な報酬額の支払について、高松地判昭和48年6月28日行集24巻6=7号511頁は必要経費性を認めた。同判決はこの判断について「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」と前置きしているが、この点については、「他の業界たとえば弁護士、税理士、公認会計士、弁理士等と比較して、特別に不動産取引の手数料の規定についてのみに、その私法上の効果を奪わねばならぬほどの強行性を持たさなければならない理由を求め難い」（和田正明「判批」税理18巻3号〔1975年〕156頁、160頁）と考えるべきであろう。

57) 東京地判昭和61年11月10日税資154号458頁は、傍論ながら、「右〔金員を課税免脱の協力金として贈与する〕契約は民法90条の規定する公序良俗違反として無効というべきである」として、その金員につき損金性を否認したが、本文で述べたような立論を前提とする判断と解することもできる。

58) 谷口・前掲注1)〔77〕、金子・前掲注13)923頁、佐藤英明『脱税と制裁』（弘文堂・1992年）338頁等参照。関連して、脱税犯が財産犯であることに関する筆者の理解については、谷口・前掲注1)〔24〕参照。

59) 市場秩序及び国家秩序については、川島=平井編・前掲注51)134頁〔森田執筆〕参照。

60) 川島=平井編・前掲注51)114頁〔森田執筆〕。

援助する法律行為は無効である。』⁶¹⁾ といえようし、例えば殺人契約に基づく報酬の支払を公序良俗違反の無効な支出とみることについては、民法の側からも異論はないであろう。

このように考えてくると、脱税経費を公序良俗違反の無効な支出とみるかどうかは、要するに、脱税のための法律行為が「国民の間で事実上行われている平均的な価値判断」⁶²⁾ に反し「それを求める社会的要請に従おう」⁶²⁾ としないものとみられるかどうか、換言すれば、政治的公序についていわれる「[当該法律行為が] 社会的に許容されない反社会的な行為であるとの認識が、社会の一般的な観念として確立しているか否か」⁶³⁾ にかかっていると考えられる。このことを税法の側から検討してみると、法人税法には脱税経費の損金不算入等の明文の規定(55条1項・2項)が定められているのに対して、所得税法には脱税経費の必要経費性否認について明文の規定が定められていない、という現行の「跛行的法状態」は、社会学的には、脱税経費に関する現在の国民の認識を反映しているとみることでもできるように思われる。すなわち、法人については、脱税経費の支出が「社会的に許容されない反社会的な行為」と一般に認識されていると認められるのに対して、個人については、国民の間に一般にそこまでの認識は認められない、というのが立法者の判断であると解することもできるように思われるのである⁶⁴⁾。その判断が「国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断」⁶⁵⁾ といえるかどうかはともかく、脱税経費に関する国民の認識がそのようなものであるとすれば、少なくとも個人による脱税経費の支出については、公序良俗違

61) 川島武宜編『注釈民法(3) 総則(3)』(有斐閣・1973年) 68頁 [高津幸一執筆]。

62) 川島編・前掲注61)53頁 [高津執筆]。

63) 最判平成元年6月20日民集43巻6号385頁。

64) 本文では、現行の「跛行的法状態」に関する社会学的な観点からの理解を述べたが、税法的な観点からの筆者の理解については、谷口・前掲注1)【488】参照。武田・前掲注4)68頁、碓井・前掲注26)347-348頁も参照。

65) 最(大)判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。

反が成立するとまではいえず、したがって、債務確定主義説によって必要経費性を否認することはできないと考えられる。

脱税経費は、違法支出の中でも、税法以外の法律に反する支出ではなく、税法それ自体に反する支出という特殊性をもつが故に、「税法の自己否定」説⁶⁶⁾に典型的にみられるように、その必要経費性の判断は、課税の公平、脱税の禁止等の税法独自の価値判断の影響を受けやすく、したがって、その判断の根拠として「公序良俗」を援用する場合、その意味内容は民法本来の公序良俗のそれとは異なるものになるおそれがあるように思われる。しかし、所得税法は、法人税法と違って、それ自体の法秩序の中でそのような価値判断を実現し得ていない以上、そのような価値判断によって変容させた公序良俗の観念を、民法に押しつけることはできないと考えられる。これこそが、法秩序の一体性を尊重する、税法の解釈適用論であろう。

IV おわりに

以上、要するに、債務確定主義説によれば、違法支出のうち無効な支出については、「債務の確定」という法定要件に該当する事実の認定を通じて、その必要経費性・損金性を否認することができ、基本的には普遍的法原則否認説と同じ結論に到達することができる。この意味で、債務確定主義説は、法定要件基準説の側から、事実認定のレベルにおいて普遍適法原則基準説に「架橋」することができる見解といえよう。

もっとも、債務確定主義は、その本来の意義あるいは目的からすれば、必要経費・損金の計上時期あるいは年度帰属の要件である⁶⁷⁾から、債務

66) 前掲注26)参照。

67) 碓井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集31号（1995年）3頁、36頁は、債務確定主義について、「この要件は、必要経費の要件ではあるが、その計上時期に関するものであるので、『意義と範囲』を検討する本稿においては扱わないこととする。」と述べている。

確定主義説は、これを違法支出の必要経費性・損金性の判断の場面にいわば「転用」するものであることは否定できない。それでも、債務確定主義説は、税法の解釈適用論の観点からも、また、「債務の確定」という法定要件の機能論の観点からも、その法定要件からの論理的帰結として、租税法律主義の下で十分に成り立つ見解であると考えられる。ただ、同説は、債務確定主義を「転用」するものとして目的論的観点からの批判を受けるかもしれない。確かに、違法支出の必要経費性・損金性の否認という、本来は立法者が明示的な判断を示すべき法律問題について、別の目的で定められた要件を「転用」して、しかも事実認定のレベルで解決を図ることは、租税法律主義の下であるべき問題解決方法とはいえないであろう。そのような観点からすると、立法者は、債務確定主義説が事実認定の基準とする、違法支出の反社会性に関する国民の認識あるいは平均的価値判断に関する正確な資料を基礎として、必要経費性・損金性を否認すべき違法支出について、個別的就限定的に明文の規定を定めるべきであり、このような立法措置によって、法秩序の一体性及びその基礎にある普遍的法原則を税法においても実現すべきであろう。