

論壇

証拠書類のない簿外資産の損金不算入の厳格化

1. はじめに

令和4年の税制改正大綱において、「納税環境整備」及びそれに関連する納税の適正化に関する措置が規定された。「納税環境整備」というとネット環境を駆使して納税者の便宜を図る(納税をし易くする)というイメージが先行する

ところが、この納税環境整備からは、納税者の便宜を図るといふより、納税環境整備の名の元に納税の適正化を図るための課税強化

2. 改正に至った背景

(1) 脱税経費の損金性

平成18年度税制改正にて法人税法55条が制定された。脱税工作のための手数料の支払は、同条1項に規定する「隠蔽仮装行為に要する費用の額」に該当し、損金としないということが立法的に手当てされた。この法律改正は、平成6年の最高裁判決を受けて定められたものである。その判決の内容を一言でいうと「脱税工作のために支払った手数料が損金に算入できるか否か」ということであつた。脱税工作のための支出が損金に該当しないと

最高裁まで一貫している。ところが最高裁では、前述の決定要旨にあるように、法人税法22条4項の「公正処理基準」からみて社会的に許されないというところから損金性を否定した。ところが、法人税法22条3項にいう損金に該当するかどうかはこの判決は一切明らかでない。本年度改正の簿外資産の損金不算入は、所得計算の理論上は損金になるべき性格のところ、後述のように法人税法55条、いわゆる「悪質な納税者の措置」ということで、脱税工作支出と同様の条文に盛り込まれた。この

ように、損金性について十分な検討の無い状況で、社会規範の視点からのみの立法には疑問の余地が残るところである。

(2) 平成23年度税制改正

所得税や法人税などの個別税法に規定されていた質問検査権が、平成23年の国税通則法の改正(納税環境整備)により、国税通則法に横断的に規定・整備されることになった(通法74条の2~74条の6)。そして、その質問検査権の行使の具体的な内容として、帳簿書類やその他の物件の提示又は提出を求めることができる。さら

さらにその翌年の執行通達が発出によって、質問検査権の行使の要件がより明確になった。ところが、これらの一連の整備により国税側での対応の硬直化が起きた。一例をあげると、従前の税法調査では、税理士の立ち会いの元に、処分の前提となる帳簿書類の提示や留め置きは比較的容易に対応できていた。ところが、基通75-1(5)の留め置きは返却拒否が処分につながるというようなどちらかという硬直的な取り扱いにより、調査機能が低下したという指摘がある。

3. 簿外資産の損金不算入の取り扱い

今回の改正で、記帳等で明確でない原価あるいは費用項目は、必要経費あるいは損金の額に算入できないこととされた。この改定は、所得税法45条及び法人税法55条にそれぞれ追加の項として盛り込まれているが、それぞれの条文の趣旨からするとこの立法に妥当性があるかどうか議論の余地が残っている。

立法段階で検討された、上記2で示した背景や趣旨からすれば、やはり既に規定されている所得税法156条、法人税法131条の推計課税の特例として位置

定申告書を提出、又は確定申告書を提出していなかった場合には、これらの申告書に係る総収入金額にかける売上原価等の直接費用及び販売費及び一般管理費等の間接費用は、その者の各年の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額及び雑所得の金額の計算上必要経費に算入しない。なお、次の場合を除く。一 その居住者が所得税法148条1項及び同232条1項若しくは2項に規定する青色申告の要件を満たしている帳簿書類を保存している場合

二 一に掲げる帳簿により、取引の相手方が明らか又は推測できる場合、反面調査(国税による相手方取引先の調査)により、その取引が行われ、その金額も生じたこと認められる場合

① 趣旨と注意点 所得税法45条は、そのタートルが「家事関連費等の必要経費不算入等」となっている。その内容として、不動産所得、事業所得、山林所得、前々年の収入金額が300万円を超える雑所得を生ずる業務を行う居住者が隠蔽仮装行為(その所得の金額等の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装すること)をいう。に基づき確

定申告書を提出、又は確定申告書を提出していなかった場合には、これらの申告書に係る総収入金額にかける売上原価等の直接費用及び販売費及び一般管理費等の間接費用は、その者の各年の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額及び雑所得の金額の計算上必要経費に算入しない。なお、次の場合を除く。一 その居住者が所得税法148条1項及び同232条1項若しくは2項に規定する青色申告の要件を満たしている帳簿書類を保存している場合

二 一に掲げる帳簿により、取引の相手方が明らか又は推測できる場合、反面調査(国税による相手方取引先の調査)により、その金額も生じたこと認められる場合

② 趣旨と注意点 法人税法55条のタートルは、「不正行為等に係る費用等」となっている。そして、その内容は法人税を不当に減少させる行為における費用や損失、罰金や加算税等の制裁的な費用、わいろや脱税経費など刑法に抵触するような費用が挙げられている。隠蔽仮装行為による経済的取引に於いて、法人税法55条により損金性を否定すると、法人税法22条による所得計算の根本的な考え方を、立法によりあっさり否定することにつながるかねない。また、税法調査などの執行面における危険があることも所得税と同様である。

4. おわりに

所得税法45条の改正は、令和5年分以後の所得税について適用され、法人税法55条の改正は、令和5年1月1日以後に開始する事業年度から適用される。

さらに紙面の関係上詳細は述べられないが、帳簿等の不提示、あるいは記載不十分な場合には、仮装隠蔽行為の有無にかかわらず、過少申告加算税及び無申告

1 最高裁判平成6年9月16日 第三小法廷判決(刑集48巻6号357頁)

2 渡辺徹也「脱税工作のための支出金の損金性」ジュリスト租税判例百選(第

3 品川芳宣「国税通則法改正後の税法調査手続等の問題点」税経通信2013年4月号17頁

加算税が加重されているので要注意である(国通法65条④、66条④)。いずれにしても、この改正は、適正な申告書作成のための顧問先記帳指導に力を入れていく税理士とそうでない税理士の評価を分かつ、あるいは税務の専門家たる税理士のあるべき姿勢を突き付ける法律改正になつていく。