

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

に主眼が置かれているように読み取れる。その項目は、①悪質な納税者に対する措置②死亡届の情報等の通知③帳簿不提出等の加算税の加重④税理士に対する懲戒処分

本稿では、とりわけ影響が大きい①悪質な納税者に対する措置のうち、「証拠書類のない簿外資産の損金不算入」の取り扱いについて、改正の背景や、条文構成の問題点、実務上の留意点を明らかにする。

3. 簿外資産の損金不算入の取り扱い

今回の改正で、記帳等明確でない原簿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

から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こと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にしていない。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

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

今回の改正で、記帳等明確でない原簿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



坂部達夫 【本所】

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、そのタイトルが「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、家事上の経費、所得税額、各種加算税、罰金及び過料などが挙げられている。これらは、元々経費性がなく、あるいは所得税や罰金などのように、政策的かつ制裁的な性格を持つ支出である。隠蔽仮装行為による

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② 趣旨と注意点
法人税法55条のタイトルは、「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、あるいは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ついては、所得税法45条で必要経費性を否定すると、必要経費を規定する所得税法37条の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。そして、税務調査などの執行面に関するだけに、その影響を危惧するところである。

経済的取引については、所得税法45条で必要経費性を否定すると、必要経費を規定する所得税法37条の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。そして、税務調査などの執行面に関するだけに、その影響を危惧するところである。法人税法55条について、従前の項建を並べ替え、3項を新たに加えることになった。

(2) 法人税の改正

内国法人が、隠蔽仮装行為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、これらの申告書にかかる事業年度の22条3項1号に掲げる費用の額及び同項3号に掲げる損失の額は、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。

なお、次の場合を除く。
一 その内国法人が126条1項又は150条の2第1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 一の帳簿より、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

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

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② 趣旨と注意点
法人税法55条のタイトルは、「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、あるいは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ついては、所得税法45条で必要経費性を否定すると、必要経費を規定する所得税法37条の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。そして、税務調査などの執行面に関するだけに、その影響を危惧するところである。法人税法55条について、従前の項建を並べ替え、3項を新たに加えることになった。

において悪質な納税者が、推計課税をされた後に適正な取引に基づく原簿・費用等を示し、必要経費性や損金性を主張する余地を断った改正と言える。質問検査権を行使する際に、保存された帳簿等を提示しなければ、収入から原価や販売費及び一般管理費等相当額が所得と認定されるのであるから、とてもインパクトが大きいと言える。ただし、その回避規定とする青色申告の帳簿等の整備があり、適正な質問検査権に認められれば、特にこの規定は発動されないということになる。いずれにしても、この規定を盾にした「証拠がなければ否認」「調査に協力しなければ否認」などと威圧的な調査がなされ、国税と納税者との信頼関係が棄損するなどの影響も危惧するところである。

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版)103頁

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