

日本税制研究所研究員 朝長 明日香

企業の違法又は不当な支出を抑制するという目的の下、平成 6 年度税制改正において使途秘匿金課税制度が創設されたことは、周知のとおりです。

本稿では、法人が他の者を介して金銭の支出をした場合の使途秘匿金課税制度の適用関係について解説することとします。

金銭の支出が他の者を介して行われた場合には、その支出をした法人の帳簿書類には他の者の氏名等が記載されており、他方、他の者の帳簿書類にはその金銭を受け取った者の氏名等が記載されていないことが考えられます。

このようなケースにおいては、その金銭の支出が使途秘匿金の支出に該当するとされるのか否か、また、使途秘匿金の支出に該当するとされる場合には、いずれの者に対して追加課税がなされるのかといった疑問が生ずることとなります。

## 1 使途秘匿金課税制度の概要

法人が使途秘匿金の支出をした場合には、その法人の各事業年度の所得に対する法人税の額は、その使途秘匿金の額に 40% を乗じた金額を加算した金額とされています（措法 62 ①）。

この「使途秘匿金の支出」とは、法人がした金銭の支出（贈与、供与その他これらに類する目的のためにする金銭以外の資産の引渡しを含みます。）のうち、相当の理由がなく、相手方の氏名等をその法人の帳簿書類に記載していないものをいい、取引の対価としてされたことが明らかなものは除かれます（措法 62②）。

相手方の氏名等を帳簿書類に記載しているのか否かの判定は、その事業年度終了の日に行うこととされており（措令 38①）、その事業年度に係る確定申告の期限までに帳簿書類に記載されている場合には、その事業年度終了の日に記載があったものとみなされます（措令 38②）。

使途秘匿金課税制度は、「使途秘匿金の支出」を課税標準として追加的に法人税を課すという税額の計算に関する仕組みであり、同制度の適用関係を考えるに当たっては、所得の金額の計算の場面と使途秘匿金課税制度による税額の計算の場面とを混同しないように注意しなければなりません。

所得の金額の計算においては、法人税法 22 条 3 項各号（各事業年度の所得の金額の計算）に掲げる額のいずれかに該当するものが損金とされます。

例えば、ある会社から商品を仕入れたがその会社の名称や所在地を帳簿書類に記載していないという場合においても、仕入れの事実を推認し得るときには、その仕入金額は損金の額に算入されることとなります。

しかし、金銭の支出の事由（使途）が明らかでない場合には、その金銭（使途不明金）の額は、法人税法 22 条 3 項各号に掲げる額に該当するものと認めことができず、損金不算入とされます（法基通 9-7-20）。

金銭の支出に係る取引自体が架空と認められる場合には、その金銭の額は、寄附金と認められない限り、損金の額に算入する余地がないこととなります。

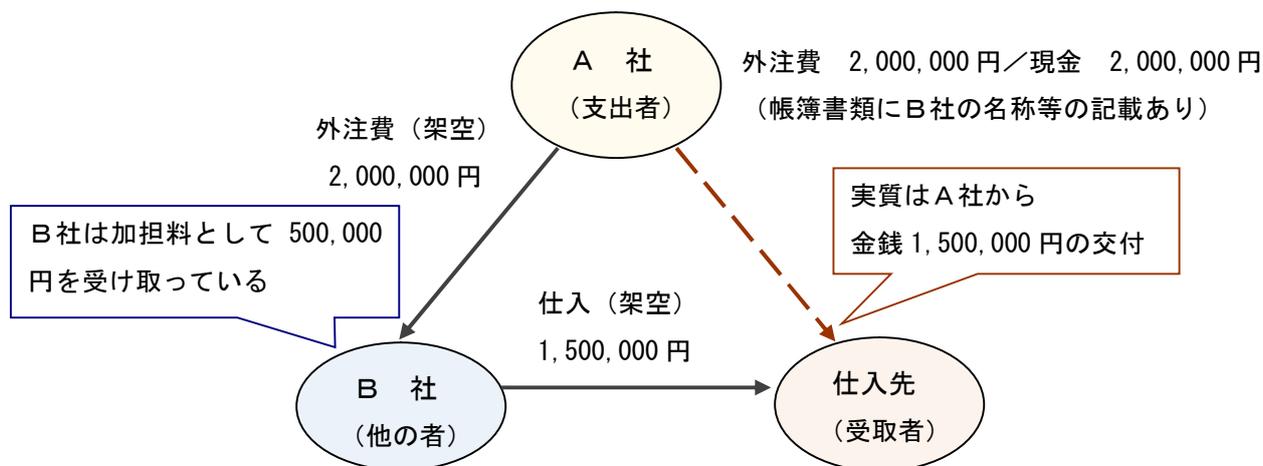
このような所得の金額の計算に対し、使途秘匿金課税制度による税額の計算においては、相手方の氏名等の帳簿書類への記載の有無を「使途秘匿金の支出」に該当するの否かの判断基準としているため、相当の理由がなく、相手方の氏名（名称）、住所（所在地）及びその事由を帳簿書類に記載していない場合（注）には、その金銭の支出は「使途秘匿金の支出」に該当することとなり、その支出した額に対して追加課税がなされることとなります。

（注）租税特別措置法 62 条 2 項においては、「その相手方の氏名又は名称及び住所又は所在地並びにその事由」を帳簿書類に記載していないものと規定されているため、「若しくは」と「又は」という用語を用いて規定される場合とは異なり、「氏名又は名称」、「住所又は所在地」と「その事由」の 3 つのいずれをも帳簿書類に記載していないもののみが「使途秘匿金の支出」ということとなります。

このように、使途不明金の支出に該当するものが、直ちに、「使途秘匿金の支出」として追加課税の対象となるわけではなく、その金銭の支出に損金性があるの否かということと「使途秘匿金の支出」に該当するの否かということは明確に区別して判断する必要があります。

## 2 他の者を介して金銭の支出をした場合の使途秘匿金課税

金銭の支出の相手方の氏名等を故意に伏せている場合には、その支出をした法人に対して、法人税の追加課税が行われることとなるわけですが、使途秘匿金の支出を隠ぺいするために、下図のように、他の者を介して金銭を支出するといったケースも見受けられます。



現金 2,000,000 円 / 売上 2,000,000 円

仕入 1,500,000 円 / 現金 1,500,000 円

(帳簿書類に仕入先の名称等の記載なし)

(※) A社及びB社、B社及び「仕入先」との間の外注と仕入の取引はいずれも実態のないものであり、売上割戻しや交際費その他对価性のある支払いでもない。

他の者を介して金銭を支出するといったケースにおいては、金銭の支出をした法人（A社）及び他の者（B社）の双方に用途秘匿金課税制度による追加課税がなされるのか、それとも、A社又はB社のいずれか一方に追加課税がなされるのか、という疑問が生ずることとなります。

また、いずれか一方に追加課税がなされるという場合には、A社とB社のいずれに追加課税がなされるのか、という疑問も生じます。

このような疑問を解決するために、租税特別措置法施行令 38 条 3 項において、次の規定が設けられています。

3 法第 62 条第 1 項の規定を適用する場合において、法人が金銭の支出の相手方の氏名等とその帳簿書類に記載している場合においても、その金銭の支出がその記載された者を通じてその記載された者以外の者にされたと認められるものは、その相手方の氏名等が当該法人の帳簿書類に記載されていないものとする。

このように、租税特別措置法施行令 38 条 3 項においては、帳簿書類に記載された者が単なる名義人であって、その者以外の者に金銭の支出がなされていると認められるものについては、その支出をした法人（上図においては、A社）の「用途秘匿金の支出」に該当するものとされています。

他の者を介して金銭の支出をした場合におけるその金銭の支出がその支出した法人の「使途秘匿金の支出」に該当することは上記のとおりですが、租税特別措置法施行令 38 条 3 項に規定する「その記載された者」（上図においては、B 社）における金銭の受取り及び支払いの処理をどのように行うのか、ということに関しては、疑問が残るところです。

A 社から無償で金銭を受け取ったと考えれば、「受贈益の額」として益金の額に該当することとなり、仕入先へ無償で金銭を交付したと考えれば、法人税法 37 条（寄附金の損金不算入）の「寄附金の額」に該当することとなります。これらの処理は、B 社における消費税法上の課税売上割合や仕入税額控除の計算にも影響を及ぼすこととなるため、慎重に判断しなければなりません。

しかし、本件のように、他の者を介して金銭の支出をするといったケースにおいては、B 社が A 社から受け取った金銭を仕入先へ支出することが当初から決められていると考えられること、そして、租税特別措置法施行令 38 条 3 項において、本件の B 社が該当することとなる「その記載された者」が使途秘匿金を支出するに当たって通ずる者と理解されていることからすると、B 社においては、A 社において「使途秘匿金の支出」とされるものに関しては、単に自己を通過する金銭と考えて、「仮受金」等の科目を以って処理するのが適当であると考えられます。

以上の点を踏まえて、上図のケースの A 社及び B 社の処理を是正する場合の取扱いを考えてみると、次の 2 のとおりとなります。

## 2 上記 1 の図のケースにおける各法人の税務上の取扱い

### (1) A 社における取扱い

#### ① B 社への「外注費」2,000,000 円のうちの 1,500,000 円の取扱い

A 社が B 社への「外注費」として支出した 2,000,000 円のうち、1,500,000 円については、実際に A 社が B 社に外注を行ったという事実がなく、架空の取引であると認められるものであり、法人税法 22 条 3 項各号に掲げる額に該当しないため、損金の額に算入されません。

また、この 1,500,000 円の支出に関しては、「使途秘匿金の支出」に該当することから、600,000 円（1,500,000 円×40%）の追加課税がなされることとなります。

#### ② B 社への「外注費」2,000,000 円のうちの 500,000 円の取扱い

A 社が B 社への「外注費」として支出した 2,000,000 円のうち、500,000 円は、B 社に不正行為に加担してもらったために支払われた金額です。

このため、この B 社への不正加担料 500,000 円は、法人税法 55 条 1 項（不正行為等に係る費用等の損金不算入）の「隠ぺい仮装行為に要する費用の額」に該当し、損金の額に算入されないこととなります。

## (2) B社における取扱い

### ① A社からの「売上」2,000,000円のうちの1,500,000円を取扱い

B社がA社からの「売上」として支出した2,000,000円のうち、1,500,000円についても、「売上」の事実がない架空の取引によるものであり、法人税法22条2項の「収益の額」に該当しないため、益金の額に算入されません。

この1,500,000円に関しては、「仮受金」等として処理するのが適当であると考えられます。

### ② A社からの「売上」2,000,000円のうちの500,000円を取扱い

B社が不正行為に加担したことで受け取った不正加担料500,000円に関しては、A社に対する役務提供の対価であることは間違いなく、法人税法22条2項の「収益の額」に該当するものであるため、「雑収入」等として益金の額に算入されます。

### ③ 仕入先への「仕入」1,500,000円を取扱い

B社が仕入先への「仕入」として計上した1,500,000円については、上記(1)①と同様の理由により、架空の取引であると認められるため、損金の額に算入されません。

また、B社における仕入先への1,500,000円の支出は、A社からの「仮受金」等の払出しとして処理するのが適当であると考えられます。

なお、使途秘匿金課税制度は、平成26年度税制改正においてその適用期限が撤廃され、恒久化されました。