

長崎年金二重課税事件に関する一考察

富 下 真 衣

【本稿の狙い】

平成27年より相続税制の改正が行われた。基礎控除額の引き下げにより、既存の課税対象者は増税傾向、さらに課税対象となる納税者も増える事は明らかで、相続税への関心が高まっている。

相続税が発生するような納税者の多くは、所得税の申告を行っているケースが多く見受けられる。相続税と所得税には密接な関係があり、法律上においても両者の調整が図られる規定が存在する。それが所得税法第9条1項16号（以下、非課税規定）である。かつて、この所得税と相続税の関係について問題となり、非課税規定について議論が起こった判例がある。「長崎年金二重課税事件」は、相続税と所得税の課税根拠に関する関係性について、問題を提起するきっかけとなった。それ以降、生命保険以外の財産についても、相続税と所得税の二重課税が存在するのではないかと議論がなされている。

本件の最高裁判決においては、年金払特約付きの生命保険契約について、一時払の場合との中立的な取り扱いとして、年金払特約付きの生命保険契約の課税方式を変更した。では本件の最高裁判決の考え方に基づけば、他の財産についても二重課税は存在するのではないか？所得税の課税対象と相続税の課税対象の線引きはいかになされるべきかについて検討を行う。本論の構成は以下の通りである。

第1章においては、まず法律上での、所得税と相続税の課税根拠を明確にし、相続税法の沿革をたどることで相続税がどのような考え方のもと誕生し、改正が重ねられたのかについてみていく。

第2章では、長崎年金二重課税事件に関する判例分析を地裁・高裁・最高裁とそれぞれ行い、現在の相続税と所得税の二重課税に関する考え方を明らかにする。

第3章については、前章の内容を踏まえ、「土地」の評価についても二重課税に関連した判例分析・検討を行い、長崎年金二重課税事件の最高裁判決が、他の財産の申告にどのような影響を及ぼしているかについてみていく。

第4章においては、これまでの分析を通して判明した「相続人の二重負担」をどのように回避出来るか検討を行う。

【各章の構成】

第1章 相続税と所得税の関係

まず法律上での、所得税と相続税の課税目的を明らかにする。本章においては、相続税の一般的な課税方式に関する分析を行い、我が国においてはどのような方式に則っているのか、またなぜそのような方式をとっているのかについて、明らかにすることを目的としている。現在の我が国の相続税の課税方式は、遺産取得課税方式を基礎とした「法定相続分方式」を採用している。また所得税法においては包括的所得概念の考えが採られており、相続税は所得税の補完税であるとされている。

相続税誕生の当初は、相続人の偶然所得を根拠に相続税が課税され、後ほど「富の集中の抑制」いわゆる「富の再配分」機能が相続税に求められるようになり、現在においてはさらに、被相続人の生前の課税を清算するという意味での所得税の補完的役割を担っているとされている。

第2章 長崎年金二重課税事件の検討

地裁、高裁、最高裁それぞれの判決について詳細な分析を行う。(概要は割愛)

<地裁>

地裁では納税者側の主張が認められている。判決理由は右の通りである。「相続税法による年金受給権の評価は、将来にわたって受け取る各年金の当該取得時における経済的な利益を現価（正確にはその近似値）に引き直したものであるから、これに対して相続税を課税した上、更に個々の年金に所得税を課税することは、実質的・経済的に同一の資産に関して二重に課税するものであることが明らか…」としている。つまり基本債権たる年金受給権と支分権たる実際に受け取った保険金は実質的には同一のものであると判示している。

<高裁>

高裁では課税庁の主張が認められている。判決理由は右の通りである。「…本件年金は、本件年金受給権とは法的に異なるものであり、Aの死亡後に支分権に基づいて発生したものであるから、相続税法3条1項1号に規定する『保険金』に該当せず、所得税法9条1項15号所定の非課税所得に該当しないと解される。したがって、本件年金に係る所得は所得税の対象となるものというべきである。」としている。つまり、基本債権たる年金受給権と支分権たる実際に受け取った保険金は法理論の面においては、別のものであると判示している。

<最高裁>

最高裁では納税者側の主張が認められている。判決理由は右の通りである。「相続税法3条1項1号は…保険金には、年金の方法により支払を受けるものも含まれると解されるところ、これは同法24条1項所定の定期金給付契約に関する権利に当たるものと解される。…そうすると、…年金の方法により支払を受ける上記保険金（年金受給権）のうち有期定期金債権に当たるものについて

は、当該年金受給権の取得の時ににおける時価（同法22条）、すなわち、将来にわたって受け取るべき年金の金額を被相続人死亡時の現在価値に引き直した金額の合計額に相当し、その価額と上記残存期間に受け取るべき年金の総額との差額は、当該各年金の上記現在価値をそれぞれ元本とした場合の運用益の合計額に相当するものとして規定されているものと解される。・・・したがって、これらの年金の各支給額のうち上記現在価値に相当する部分は、相続税の課税対象となる経済的価値と同一のものといふことができ、所得税法9条1項15号により所得税の課税対象とならないものといふべきである。」としている。つまり、現金として受け取った保険金のうち、現在価値に相当する部分は所得税法の非課税規定の対象となり、それ以外の部分について所得税の課税対象となると判示した。

地裁判決が、実質面を重視したのに対し、高裁判決は法的側面を重視した内容であった。両判決を踏まえ、最高裁の下した判決は、いわば折衷案のような内容であった。

第3章 相続財産における「土地」に関する二重課税の検討

同様に、土地への二重課税に関する判決の分析を行う事で、長崎年金二重課税事件との相違点を明らかにし、長崎年金二重課税事件の最高裁判決はどのような影響を及ぼしているのか検討を行う。

東京地裁 平成25年6月20日判決

平成24年（行ウ）第243号：更正をすべき理由がない旨の通知処分取消請求事件

本件判決において、（明記されてはいないが）相続税は所得税の一種であり、補完税であると解されている。被相続人の保有期間中に実現しなかった増加益は、相続により取得した際の時価評価を行うことで、相続税として清算が済んでいると考えられる。つまり、二重負担に該当すると考え、私は地裁判決には反対である。

第4章 結論

長崎年金二重課税事件における最高裁判決は妥当である。しかしながら、生命保険以外の相続財産について同様の考えを採った場合であっても、同様の判決が下されていることは今のところなく、一貫性がないようにも見受けられる。相続税と所得税の両者の課税対象について、明確な線引きを設け、相続人の二重負担を回避するための調整を行うべきである。それに対する解決策を検討する。

消費税における損税問題に関する一考察

富田彰彦

【問題意識】

医療機関においては、診療報酬等が非課税売上である為、支払った消費税額につき仕入税額控除を受けることができない。これは医療機関にとっては大きな負担であり、特に設備投資等多額の課税仕入れを行った場合は、その影響が顕著に現れる。

この問題については診療報酬の上乗せで対応はされているものの、十分ではない。

消費税の担税者はあくまで消費者であるという本来の趣旨を考えると、医療機関等が消費税相当分を負担している現状は不合理であると考え、その解決策を考察したく本テーマを選択した。

【各章の構成】

第1章 損税について

第1節で、損税を「非課税売上に係る取引を行った事業者が、その非課税売上に対応する課税仕入れに係る消費税額を、制度上控除できない場合のその控除できない消費税額」と定義する。

また、第2節で、非課税取引、仕入税額控除を中心に損税に係る消費税法の

制度を確認し、第3節で、具体的な数字を基に損税が発生する仕組みを解説する。

第2章 消費税導入時の経緯及び各団体の意見

第1節で、消費税導入時の政府発表などをもとに、診療報酬等が非課税とされた経緯をまとめる。

また、第2節で、消費税導入時における日本医師会等各団体の意見を取りあげ、第3節で、日本医師会発行の冊子等により、日本医師会としての見解・要望を確認する。

第3章 損税をめぐる判例

第1節で、損税問題について医療法人等が国を相手として行った事件に対する判決（神戸地裁平成24年11月27日判決）について判例研究を行い、第2節で、上記判例との対比として、他の非課税取引（居住用住宅の貸付）での判例を提示し、診療報酬等では価格転嫁で対応できないことを明確にする。

第4章 諸外国の付加価値税制について

ここでは主に、医療の提供等に係る付加価値税について、独自の方法を採用しているカナダ、オーストラリア、イギリスの付加価値税制について検討する。

第5章 損税問題の解決策

解決策としていくつかの案を提示し、そのメリット、デメリットを検証した上で、結論を提示する。

① 診療報酬の上乗せで対応

社会保険診療報酬に対する非課税の取扱いは現行のままとし、診療報酬点数の引上げで対応する方法である。制度変更による混乱は生じないが、時の医療

政策に左右される懸念がある。

② 軽減税率

社会保険診療を課税取引とし、標準税率よりも低い税率で課税する方法である。仕入税額控除は可能となり損税は発生しないが、患者負担が増加するので国民の反対が予想される。

③ ゼロ税率

上記②の方法における税率を0%にする方法である。仕入税額控除が可能となるばかりでなく、患者の窓口負担も発生しない。デメリットとしては、税収の減少、還付申告の増加に伴う事務負担の増加などが挙げられる。

④ 税額還付

社会保険診療報酬に対する非課税の取扱いは現行のままとし、非課税売上に対応する課税仕入れに係る消費税額の全部又は一部を還付する方法である。損税に対する補填としての経済的効果はあるが、還付割合の理論的な算出方法が課題となる。

【結論】

結論としては、ゼロ税率の導入による解決を提示したい。現状においても輸出取引等などの免税売上については、実質ゼロ税率での対応になっており、これに診療報酬等を組み込むことは、制度設計上困難ではないものとする。また税収の減少については、そもそもこの損税は医療機関が負担すべきでないものと考えられ、その解消により国の税収が減少してしまうから望ましくないと評価することは適切でないと考える。

消費税における益税問題に関する一考察

原野大介

【問題意識】

消費税法は、その歴史が他の税法に比べ比較的新しいことから制度上の問題も多く指摘されている。本稿では、その制度上の問題の中で「本来国庫に納められるべき税額が、納税されることなく事業者の懐に入る」という益税問題について考察する。

消費税率の引き上げが行われ、わが国の税収における消費税の比重が増している中で、益税問題は、消費者の消費税に対する理解を妨げ、不信感を募らせる要因となっており、その是正が必要とされている。消費税法はこのような指摘に対応するため数多くの改正を行うことにより、この益税問題に対処しており、現在では益税問題の多くは解消されてきている。残された益税問題の発生要因としては、事業者免税点制度及びその一種である基準期間制度が挙げられ、本稿ではこれら制度による益税問題の検討をテーマとする。

まず前者の事業者免税点制度であるが、この制度は規模の小さい中小事業者の事務処理能力への配慮と消費税の納入額と徴収コストとの効率性から導入されており、消費税の適切な運営のために必要な制度である。また、同様の制度は諸外国でも設けられている。

さらに、この事業者免税点制度による益税に対する批判は、「消費者が事業者に預けた消費税が国に納められずに事業者の利益になっている」との指摘であ

るが、この消費者が事業者に消費税を「預けて」いるという解釈は間違いであり、消費税は商品やサービスの「対価の一部」として「転嫁されることが予定されているもの」というのが消費税法上の正しい解釈である。よって、消費税は対価の一部であるという性格上、預った消費税を国に納める義務はなく、法律上は事業者免税点制度による益税は容認されていると考えられる。

しかし、後者の基準期間制度は、事業者免税点制度を本来の趣旨である中小事業者への配慮という趣旨に反して大規模事業者による益税問題を生じさせている。この益税問題については、会計検査院から指摘がなされ、平成23年改正により是正が行われているが、依然として益税問題の是正は十分ではないと考える。基準期間制度による益税問題も事業者免税点制度による益税問題の一種であることから、先に述べたとおり法律上は益税問題は存在しないものであるとも考えられるが、この問題は事業者免税点制度の趣旨に反して法構成上の不備から本来ならば免税事業者となるべきでない中小事業者以外の大規模事業者が意図的に免税事業者となることによって不当な益税を生じさせており、その益税額も多額であることから、経済的実質面を重視してその是正方法を検討する。

【各章の構成】

第1章 消費税法の概要

第1章では消費税法の概要の説明として、第1節では、消費税の導入の経緯を説明し、第2節では、具体的な消費税法の課税制度を述べる。

第2章 益税問題及びその対応

第2章では益税問題及びその対応について検討する。

第1節では、消費税法の課税制度から生じている益税問題の発生要因について説明する。

第2節では、消費税法の制度上の問題がどのように是正されてきたのかを述べる。その中でも特に本稿のテーマである益税問題の是正のための改正について検討し、益税問題の解消が図られたものと、依然として益税問題が生じているものに分ける。

第3節では、依然として益税問題が生じている基準期間制度による益税問題の発生要因であり、益税問題の典型例として批判されている事業者免税点制度について検討し、消費税の性格及び中小事業者の実態に関するデータを基にして、価格支配力の違いによる不公平の是正、税収と徴収コストの効率性の観点及び中小事業者の事務負担軽減のためにも、事業者免税点制度は必要な制度であること述べる。

第3章 判例研究

第3章では、判例研究を行う。

第1節は、消費税の合憲性が争われた判例であり、消費税の性格が対価の一部であることを明らかにする。なお、消費税が対価の一部であるという性格は、第2節の基準期間における課税売上高の検討に関係する。

第2節は、免税事業者の基準期間における課税売上高について争われた判例であり、本件判決は、消費税の性格を誤って解釈しており、免税事業者の課税売上高にも対価の一部である消費税相当額が含まれていることを指摘する。

第3節は、基準期間制度そのものについて争われた判例であり、基準期間制度の問題点を明らかにする。

第4章 結論

第4章では、第3章の判例研究を踏まえた上で、第1節で事業者免税点制度の検討を、第2節で基準期間制度の検討を行う。また、第2節では基準期間制度による益税問題の解決方法として基準期間制度の廃止について検討する。

【まとめ】

益税問題は、現在では改正により大部分は是正されており、残された益税の発生要因は事業者免税点制度であると考えますが、事業者免税点制度は中小事業者の事務負担等への配慮から必要な制度である。しかし、事業者免税点制度の一種である基準期間制度は、中小事業者への配慮という趣旨に反して大規模事業者にも益税を発生させる要因となっており、その是正が必要であると考えます。よって、その是正方法として、基準期間制度を廃止して前年又は当年の課税売上高により納税義務を判定すべきであるとの結論に至った。

医療法人の出資持分の払戻しに関する課税問題

— 出資持分の評価とみなし贈与課税を中心に —

前 田 秀 幸

【問題意識】

これまでの医療法人制度においては特定医療法人や特別医療法人など公益性の高い医療法人が創設されてきた。また、平成19年の第5次医療法改正により医療法人は「営利を目的としない」ことを旨とすべきであり、医療法人が出資持分を有すること自体「営利を目的としない」ことに反するとして、原則として、医療法人の「出資持分」を廃止することとした。しかし、平成19年3月31日以前に設立された医療法人については経過措置型医療法人として位置づけられ「当分の間」そのまま出資持分が認められることとなった。この経過措置型医療法人についても出資持分の定めのない医療法人への移行を促進しているが相続税法第66条第4項の贈与税課税が生じるため、移行はほとんど行われていない。また、医療法人は医療法第54条の規定により剰余金の配当が禁止されているため剰余金が蓄積しやすいことになる。そのため出資持分を有する社員が退社をして、医療法人に対して払戻請求権が行使された場合には、その払戻額が高額であればあるほど医療法人の永続性に影響を及ぼすことになる。これは出資持分を有する社員の相続が起こった場合における相続税負担からも同様の問題が生じる。このような問題が生じないために医療法人はその永続性を保持するため、定款を変更した後、出資持分を評価して相続税の申告や増資を行っているが、その評価方法についても、結果として効果的な方法には至っていない。

い。そればかりでなく、出資持分の払戻しに伴いみなし贈与課税が適用される場合も生じる。これらの根本的な問題点は、医療法人は非営利法人としての位置づけがあるにもかかわらず出資持分の評価方法においては、取引相場のない株式に準じて評価されることである（非上場企業の株式の納税猶予の制度、配当還元価額方式による株価評価及び純資産価額の80%評価は医療法人の出資持分には適用されないといった不利益も生じている）。現在の医療法人は営利法人と非営利法人のどちらにも該当するような不安定な位置づけにあると言えよう。また、昭和60年の医療法一部改正により一人医師医療法人が認められたため、改正後、医療法人は数多く設立された。その時期に設立された医療法人の出資持分の相続及び贈与の問題がこれから多くでてくることが予測される。以上のことから、出資持分の評価方法及び相続税法第9条・相続税法第66条第4項に定めるみなし贈与課税の問題点を整理して、今後どのような措置を講じていけば解決することができるのか考察していきたい。

【論文の構成】

第1章「医療法人制度の概要」においては、①医療法人制度が非営利性の方向に進んでいること、②医療法人と株式会社との制度上の違い等について述べた。

第2章「医療法人の出資持分の評価方法について」においては、①相続税法第22条の意義、②財産評価基本通達の法的根拠、③医療法人の出資持分の評価方法（財産評価基本通達194-2）及び問題点等について述べた。

第3章「判例研究」においては、医療法人の出資持分の評価方法が否認され、その評価方法に伴って出資者に対してみなし贈与課税が適用された裁判例を基にして、①財産評価基本通達194-2を適用することの合理性、②相続税法第22条の観点から見た妥当性について述べた。

第4章「出資額限度法人の評価方法とみなし贈与課税」においては、①出資

額限度法人の位置づけを述べた後に、②出資額限度法人の出資持分の評価方法とみなし贈与課税が適用されることについての問題点及びその解決策について述べた。

第5章「医療法人に対する相続税法第66条第4項の適用について」においては、①出資持分の定めのある医療法人が出資持分の定めのない医療法人に移行した場合に、医療法人を個人とみなして贈与税を課する相続税法第66条第4項の規定の趣旨について述べた後に、②相続税法第66条第4項の規定は相続税又は贈与税の負担が不当に減少する場合において適用されることになる。この判断基準となる相続税法施行令第33条第3項の規定の適用妥当性及び解決策について述べた。

【結論】

医療法人の出資持分の評価については、財産評価基本通達194-2により定められている。この通達において出資持分の定めのある医療法人の出資持分の評価は、取引相場のない株式の評価に準じて評価することとされている。

相続税法第22条は、財産の価額は特別に定める場合を除き、当該財産の取得の時における時価によるべき旨を規定しており、上記の時価とは、財産の客観的な交換価値をいうものと解される。

以上のことから、医療法人の定款を変更したからといえども、出資持分の評価方法を変更してよい理由は生じない。私見においても医療法人が非営利性の要素があるといえど、現在定められている規定及び通達を覆してまで評価方法を変更することはできないと考える。租税法律主義を構成する要件の一つである課税要件法定主義からもこの考えが導きだされる。

そこで解決策を提言するならば医療法人という社会的にも重要な法人の永続性を保つためには、医療法人及び出資持分を有する社員に課税をすることなく非営利性の徹底を図った出資持分の定めのない医療法人に移行していくことが

できればよいのではないだろうか。そこで検討するに、現在の相続税法第66条第4項の規定では税負担の不当減少の判定において相続税法施行令第33条第3項の各号の要件を満たさなければならない。この要件の一つに「役員等（社員は含まれない）のうち親族・特殊の関係がある者は1/3以下であること」という規定が設けられているため同族経営のままで出資持分の定めのない医療法人へ移行をするとみなし贈与課税が生じることになる。この問題については、上記要件は除外し、新たに移行後の親族全体に支払う役員報酬及び給与の総額の上限を設ける規定を追加することで同族経営である医療法人においても課税を生じさせなければ、出資持分の定めのない医療法人への移行が促進していくと予測できる。また、親族全体に支払う役員報酬及び給与の総額の上限を設けることで、医療法人から個人への財産流出も防ぐことができるため、租税回避行為を防止した上で、内部留保を高めて更なる健全経営が可能になると考える。

譲渡所得課税における取得費の範囲に関する一考察

宮 本 浩 二

【問題意識】

平成25年税制改正で、相続税の基礎控除の引き下げ等により、課税対象が拡大し、相続税の納税義務者がかなり増加することが予想される。それに伴い、相続の争いも増加するものと思われる。遺産分割は、相続人による円満な話し合いによって解決することが望ましいが、遺産の分配方法や、分割の難しい土地のほかに目ぼしい財産がないというような場合には、相続人すべてが満足できるような遺産分割は難しく争いが生じることが多い。これを早期解決するには、弁護士に委任するのが一般的である。そして、分割の方法として、相続人の一人にその土地を相続させ、その代わりに、その者に他の相続人に対して代償金を支払うようなケースも想定される。その後、その土地を相続した人がその土地を譲渡した場合、遺産分割の際に支出した弁護士の報酬、代償金の支出が譲渡所得の計算上、取得費に該当するのか納税者にとって大きな問題となる。

譲渡所得の計算において控除される取得費の範囲は「資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額(所得税法38条1項)」とされるだけで、その取得費のうち「資産の取得に要した金額」については何ら明文規定をもっておらず、その具体的内容については解釈に委ねられており、画一的な判断基準、範囲は確立されているとは言えない。このため、取得費の解釈を巡り訴訟も多い。

従来、取得費の範囲は、限定的に解されてきたが、このように限定的に解することが譲渡所得の本質からみて適切であるかどうか学説の対立があった。これについては最近の裁判例にみる取得費の判断基準は限定的ではなく、また、その範囲は拡大している。

そこで本稿では、譲渡所得の計算上控除される取得費の範囲について「拡大したとされる借入金の利子及び贈与により取得したゴルフ会員権の名義書換手数料の判決」を概観して取得費の範囲及び概念を検討し、現在まで取得費に該当しないとされている上述の遺産分割に係る弁護士報酬及び代償分割に係る代償金の取得費該当性を検証し、また、取得費の範囲を確定する判断基準について、納税者の予測可能性が確保されるためには画一的な判断基準を採用することが要求されることから、取得費該当性の判断基準を明確にすることを目的とする。

【各章の構成】

本稿は4つの章から成り、まず第1章では、譲渡所得課税の意義内容を確認し、譲渡所得課税の取得費の範囲及び概念を明らかにする。

第2章では、取得費をめぐる重要な裁判例を概観し、最近の裁判における取得費該当性をめぐる判断基準を再検討する。第1節において、借入金の利子の裁判例を概観する。まず東京高裁昭和54年6月26日判決においては、資産取得と支出との間に相当因果関係があれば足りるとする「相当因果関係説」が取得費判断基準として妥当なものであるか検討する。次に最高裁平成4年7月14日判決においては、本判決の意義として、譲渡所得に関してした支出は、場合によっては、取得費になり、譲渡費用にもなり、さらには家事費にもなりうるということを確認する。第2節では、贈与により取得したゴルフ会員権の名義書換手数料が取得費に該当するとされた最高裁平成17年2月1日判決を紹介し、所得税法60条1項の規定が、贈与により取得した資産の譲渡において所得税法

38条1項にいう「資産の取得に要した金額」がどのように機能するのか検証し、取得費の範囲を考察する。第3節では、上記の2つ最高裁判決が譲渡所得の本質をどのように捉えているのか、また、取得費への影響を検討する。次に、文理解釈上の評価を述べ、取得費該当性の取得費の範囲を明確にする。

第3章では、第2章から導かれた取得費概念を下に、代償分割に係る代償金の取得費該当性が問題となった判例分析を行い、取得費に該当すべきことを主張する。まず第1節では、現行の代償金の課税実務上の取扱いを確認し、問題点を指摘する。第2節において最高裁平成6年9月13日判決を題材に判例分析を行い、取得費該当性を検討する。次に第3節では、遺産分割の法的性質を検討し、代償金が取得費に該当することを導き出したい。

第4章では、第2章及び第3章から導かれた取得費概念及び結論を下に、遺産分割に係る弁護士報酬の取得費該当性が問題となった判例分析を行い取得費に該当すべきことを主張する。第1節では、現行の課税実務上の取扱いを確認し、問題点を指摘する。第2節において、東京高裁平成23年4月14日判決を題材に判例分析を行い、取得費該当性を検討する。次に第3節では、取得費該当性の判断基準について、個々の事案ごとに支出した費用が客観的に必要か、すなわち「客観的必要性」の判断基準を用いるべきか考察する。

【結論】

従来、通説や判例は、譲渡所得の本質について所有資産の価値の増加益に対する増加益清算説を採っていた。しかし、近年の最高裁判決では、譲渡所得の本質は増加益清算課税説を前提としているものの、取得費該当性について、譲渡所得の本質論に捉われることなく判断しているように思われる。このような判断を前提に代償分割に係る代償金及び遺産分割に係る弁護士報酬について検討すると、代償金及び弁護士報酬の支出は家事費には該当せず、また、その支出は必要不可欠なものとして、担税力を減殺する要素として取得費に該当する

可能性がある。また、遺産分割は資産の取得に該当しないのかという問題については、民法における若干の検討を加えた結果、遺産分割における遡及効の効果は、民法上の権利関係の安定につながるとしても、移転主義的に取り扱うことにより、相続開始時から遺産分割までの間、相続により取得した財産が共同相続人の遺産共有であった事実は否定することはできず、課税関係には直接影響を及ぼさないとして結論付け、代償金及び弁護士費用の支払いは取得費に該当することを主張する。

取得費該当性を判断する場合には、形式的な判断基準を用いるのは妥当ではない。取得費該当性の判断は、画一的処理が望まれるところあり、具体的・客観的必要かにつき、個々の事案ごとに担税力減殺要素となりうるか判断する必要があると考える。

譲渡所得の計算上控除される取得費の範囲に明文規定を持たないことは、納税者の法的安定性や予測可能性を損なう恐れがあり、所得課税の原点である担税力に応じた適切な課税が可能となるように、制度の整備を図る必要があると思われる。

オウブンシャホールディングス事件判決の一考察 — 租税法律主義と租税公平主義からの検討 —

川 島 庄 一

【問題意識】

オウブンシャホールディングス事件は、取引当事者でない親会社に対して、外国関係子会社がした第三者割当増資について親会社が行った法人税法22条2項の無償取引に該当するとして、裁判所は租税公平主義の観点から約100億円の追徴課税の判決をした。他方、武富士事件は、父が武富士株式を有するオランダ法人株式を日本から香港に住所を移した長男に贈与したが、当時の法律では、外国に住所を有する者は国外財産を贈与によって取得した場合、贈与税は課税されない税制であった。裁判所は日本国内に住所を有するとして租税法律主義の観点から、約1,200億円の贈与税額について納税者勝訴の判決をした。

租税法は、その基本原則が租税法律主義と租税公平主義とで構成される。租税判例を、租税法律主義と租税公平主義のいずれの観点で判決がなされているかの切り口で見るとなかなか興味深い。この二つの事件は、租税法律主義と租税公平主義とは何か、を分析する場合に、興味深い論点を提供している。

租税回避行為否認について、租税法律主義に重点を置けば租税公平主義に反する問題が出る場合があり、租税公平主義に重点を置けば租税法律主義に反する問題が出る場合がある。従って、両主義はそもそも対立するものなのか、それとも方向性を同じくするものであろうか。

この論文は、この2つの事件の内、オウブンシャホールディングス事件がよ

り多くの問題点（無償取引、原価の損金算入、租税回避否認、課税上弊害がある場合の解釈）を抱えるために、オウブンシャホールディングス事件の判例を題材として、租税法律主義と租税公平主義から検討する。オウブンシャホールディングス事件判決文の中において、概観的には、第1審では租税法律主義に基づく判断が示され、控訴審では租税公平主義に基づく判断が示されて、判断が分かれた。この事件の問題点は多岐にわたり、その各問題点についても租税法律主義と租税公平主義の両主義の関係性が存する。従って、租税法律主義と租税公平主義が何を意図し何を目指しているかを通して考察する。

オウブンシャホールディングス事件においてこの論文が取り上げる問題点を、4つほど挙げてみたい。1つ目は法人税法22条2項の中の無償による資産の譲渡又は役務の提供の条文における取引行為の解釈とはなにか、2つ目は法人税法22条3項の原価の額の損金算入規定は強制適用ではないのか、3つ目は、この事件は当初、法人税法132条のいわゆる租税回避否認規定を主位的主張であったものを、主位的主張に法人税法22条2項を追加したのは何故か、4つ目は法人税法基本通達9-1-15の株価評価をする場合において、課税上弊害があると認められる場合、納税者が採用した評価方法は否認されるが、その時の課税上弊害があると認められる場合という不確定概念をどう解釈するか、である。これら問題点の関連性については、次のように考えられる。無償取引と租税回避否認の問題点は、課税所得を構成するか否か、そして、原価の損金算入と課税上弊害がある場合の解釈の問題点は、課税所得金額の多寡に影響するものとして位置付けられる。これらの問題点を租税法律主義と租税公平主義から検討することとする。

【各章の構成】

第1章「租税法律主義と租税公平主義の概要」においては、両主義の意義等、そして、代表的判例では武富士事件と大島サラリーマン訴訟事件を判例として

その論拠を確認する。さらに、両主義の関係に係る相克及び両主義の今後の展開を分析する。

第2章「オウブンシャホールディングス事件判例の分析」においては、①事件の概要②各裁判所の判決の要旨③事件の問題点の整理を行う。

第3章「オウブンシャホールディングス事件の各問題点の検討及び各問題点の租税法律主義及び租税公平主義からの検討」においては、①法人税法22条2項の問題点は、この事件の主要な問題点であるため学説を確認しながら分析を行い、さらに、②法人税法22条3項の問題点③法人税法132条の問題点④法人税法基本通達9-1-15の問題点について分析する。各問題点の検討後に、租税法律主義及び租税公平主義からの検討を行う。

【結論】

オウブンシャホールディングス事件の問題点の中で、どのような判断を出すにせよ、最終着地点は、法の基本的課題が「正義」の実現であるとするならば、やはり、租税法についても「租税正義の実現」にあると思われる。この基軸でオウブンシャホールディングス事件の諸問題を考察すると次の結論に至る。

1つ目の無償取引の問題点について、租税公平主義を基礎に置きながら租税法律主義の立場から、22条2項は創設的規定と捉え、さらに適正所得算出説の考え方から、親会社から外国関係子会社への価値の移転があったとみなし、控訴審の判決を支持する。2つ目の原価の額の損金算入の問題点について、租税法律主義の立場から、争点になっていない事項についても、課税庁は積極的に納税者保護に努め、原価の額を損金算入すべきであると考え。3つ目の租税回避否認及び最後の株価評価の問題点について、租税回避否認規定等自体が、不確定概念を用いらざるを得ず、ややもすれば、課税庁が伝家の宝刀として納税者の行為計算を否認する傾向にあることは否めない。しかし、租税回避行為について判断する場合、その判断基準が法の精神＝法の正義の中に秘められて

いるように思われる。つまり、租税法も法であるから租税正義に従って判断すべきことが求められているのではないだろうか。

最後に、オウブンシャホールディングス事件は、第1審では租税法律主義に基づく判断が示され、控訴審では租税公平主義に基づく判断が示されて判断が分かれたが、分析すると、形式的には両主義が対立しているようにも見えるが、実質的には、両主義は租税正義の実現の目的のために同じ方向に向かっているように見える。なぜなら、租税正義は、租税法律主義と租税公平主義の二つの原則の実現によって達成されると考えられるからである。オウブンシャホールディングス事件が示唆しているものは、正に、この租税正義の追求にあるように思われる。

重加算税の賦課要件に関する一考察

久保崎 辰 徳

【問題意識】

わが国は所得税、法人税等の国税において申告納税制度を採用している。申告納税制度においては、国は納税者に対し、自己の責任において自身の納税額を確定する義務を負わせている。この申告納税義務に違反する者に対しては、各種の加算税が課される。わが国の加算税は、無申告加算税、過少申告加算税、不納付加算税、及び重加算税から成り立っている。

重加算税は加算税において最も重い行政制裁である。重加算税は無申告加算税、過少申告加算税、不納付加算税を課される者に対し、その納付すべき税額の計算の基礎となる事実の全部または一部について隠ぺい又は偽装行為がある場合に、無申告加算税、過少申告加算税、不納付加算税に代えて特別に重い負担である重加算税を課す制度である。過少申告加算税、不納付加算税に代えて課される重加算税の額は、その計算の基礎となる税額の35%、無申告加算税に代えて課される重加算税の額は、その計算の基礎となる税額の40%であり、決して軽いペナルティとは言えない。この加算税制度は平成28年度税制改正において次の通り見直しが行われる。「期限後申告若しくは修正申告…があった場合において、その期限後申告等があった日の前日から起算して5年前の日までの間に、その期限後申告等に係る税目について…重加算税を課されたことがあるときは、その期限後申告等に基づき課する…重加算税の割合（35%、40%）」

について、それぞれその割合に10%加算する措置を講ずる。」この加算税制度の見直しは、確信的に隠ぺい又は仮装行為を繰り返す悪質な納税者に対し、更に重いペナルティを与えることによって、適正に納税している者との均衡を保ち、申告納税制度の維持を図ろうとするものである。しかしながら重加算税はこれまでも多くの裁判等があり、その内容の多くは国税通則法第68条第1項において定められている重加算税の賦課要件、隠ぺい又は仮装行為が存在するか否かである。隠ぺい又は仮装行為が存在する場合に重加算税が賦課されるが、この隠ぺい又は仮装行為は法文上明らかではなく、現在においても重加算税賦課決定取消請求の訴えが後を絶たない。

本税制改正において重加算税制度が見直されたことを契機に、重加算税の賦課要件である隠ぺい又は仮装の解釈を中心に考察を行い、今後どのような措置を講ずべきか検討したい。

【各章の構成】

第1章「重加算税制度の概要」においては、重加算税の概略、創設、沿革を確認し、その後、学説、最高裁判示を用い重加算税制度の立法趣旨及び性質を考察する。

第2章「重加算税の賦課要件」においては、隠ぺい又は仮装とは具体的にどのような行為であるのか確認する。その後学説、判例を用い隠ぺい又は仮装行為と故意の関係を検討しどのような事実認定のもとに重加算税が賦課されるのか考察を行う。

第3章「判例分析」においては、典型的隠ぺい又は仮装行為を伴わない過少申告事案における重加算税の賦課について考察する。判例は平成6年11月22日最高裁判決、平成7年4月28日最高裁判決を用いる。両最高裁判決事案が地裁、高裁、最高裁においてどのような事実認定のもとに、どのような判決を下したのか確認する。その後、両最高裁判決に対する学説を分類し確認を行う。具体

的には、国税通則法68条1項を文理解釈し両最高裁事案が重加算税の賦課要件を充足しないとする消極説、重加算税の賦課要件を充足するとする積極説、認定事実を総合的にみてその過少申告が課税を免れることを意図して作為的に行われているときは、重加算税の賦課要件が満たされるとする事実関係総合判断説に分類される。両最高裁事案の事実認定、学説を検討し両最高裁判決の妥当性を検討する。

第4章「重加算税賦課要件の再検討」においては、平成7年最高裁判決事案と類似する裁決事例を検討する。そこで平成7年最高裁において重加算税を賦課するために用いられた「当初から所得を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」、「事実関係総合判断」についてその妥当性を再検討する。その結果を受け、重加算税の賦課要件を再度考察する。その後平成28年度税制改正を鑑み、重加算税の賦課要件について自身の意見を述べてまとめとする。

【結論】

重加算税制度は重い行政制裁を課すことにより申告納税制度の維持、納税者の脱税行為を防ごうとする目的がある。平成28年度税制改正により平成29年1月1日以後に法定申告期限が到来する国税については、隠ぺい又は仮装行為を繰り返す悪質な納税者には割増の重加算税が課されることとなる。本改正は隠ぺい又は仮装行為を行う納税者が後を絶たないということでもある。このような悪質な納税者に対しては重加算税を課すべきであるが、その重加算税の賦課要件は依然として曖昧なままと言える。

旧所得税法基本通達において、明らかに故意に収入の相当部分を除外して確定申告書を提出していた場合、と規定されていたように重加算税の賦課要件を客観的、具体的に法令等に規定することが望まれる。このような改正をもって隠ぺい又は仮装行為を伴わない虚偽の過少申告事案に対しても、文理に即し重

加算税を賦課することができるだろう。悪質な納税者に重加算税を賦課することをもって、重加算税制度の立法趣旨である納税義務違反を防止し、悪質な納税者と適正な納税者の均衡を保ち、申告納税制度の維持が図られるだろう。

所得税と相続税の二重課税問題についての考察

— 生保年金二重課税事件を中心に —

大 力 実

【問題意識】

近年、我が国においては、少子高齢化が急速なペースで進行している。少子化は、未婚化・晩婚化による出生率の低下などを要因とし、高齢化は、生活環境・食生活の改善、医療技術の進歩等により、乳幼児や青年の死亡率が大幅に低下し、平均寿命が延伸したことなどを要因とする。我が国は、この少子高齢化の問題の解決に積極的に取り組んでいるものの、一朝一夕には解決できないと思われる。この少子高齢化問題を要因として、年金制度をはじめとした社会保障給付制度は不安定さを増し、国民は自分自身の老後の生活の安定や遺族の生活保障を鑑み、個人年金制度へ関心を高めていると言われている。その個人年金制度における年金の受給に対し、それを雑所得として所得税を課すことは、相続税との二重課税となり不当であると主張する裁判が行われた。この裁判は、相続税における課税対象として課税価格を構成する財産につき、所得税課税を行うことは、二重課税に該当するというものである。これは個人年金制度による年金を受ける権利（以後、「年金受給権」という。）自体が、みなし相続財産（相続税法3条1項1号による財産）に該当するか否か、また、その年金受給権が相続財産に該当するとした場合に、相続、遺贈又は贈与により取得するものには所得税を課さない旨の二重課税排除の規定（所得税法9条1項15号（現行16号）。本稿では15号と記載する。）の適用に該当するか否かという問題

がある。相続税は所得税の補完税という考えもあり、これらの問題について、所得税と相続税の相互関係を整理し、それぞれの課税根拠と、その課税により生ずるとされる二重課税とは何かを検討することを本論文は目的とする。

【各章の構成】

第1章「現行税制」においては、所得税と相続税の沿革を辿り、各税法がどのように採用され発展してきたのかを確認する。その上で現行の各法体系への進化について、問題点等が生じていないのかを探ることとする。

第2章「生保年金二重課税事件」においては、今回の論文において中心に据える事件の1.事件の概要に触れ、2.地裁判決から順に、3.高裁判決、4.最高裁判決を見ていくこととする。そこで、各裁判において判決に至った論点を抽出する。その各論点に基づき、第3章以降を展開する。

第3章「事件についての先行研究」においては、1.二重課税であるとする肯定的見解、2.二重課税ではないとする否定的見解として、二重課税ではなく二重負担とする見解を示す。3.その他の研究とし、他の多くの見解が、後から課税される年金への所得税の課税適否について述べられているが、全く違う視点で、根本的に年金受給権自体が、相続税の課税対象となるか否かという見解に触れる。

第4章「二重課税の問題点」においては、前章までの考察を基に、二重課税の問題点を示し、相続税法3条1項1号のみなし相続財産、相続税法基本通達3-6、24-3について検討し、更に所得税法9条1項15号における二重課税排除について検討する。その上で、所得税と相続税の関係性を整理し、その解決策について考察する。

【結論】

生保年金二重課税事件の裁判により、所得税法9条1項15号の趣旨は、「同一の経済的価値に対する相続税又は所得税との二重課税を排除したもの」と解し、相続税法3条1項1号によるみなし相続財産として評価した年金受給権部分が、相続税課税済みの非課税所得とした。そして、年金受給権の評価額と、実際に受け取ることとなる年金の総額との差額部分を運用益とし、所得税の課税対象とした。

相続税の課税対象となった財産部分につき、年金受給時に所得税法9条1項15号により非課税とすることは、筆者も賛同するところである。これについては、同一の課税対象財産に相続税と所得税を課税することは、やはり二重に課税されていると考えるからである。

その他に、年金受給権自体が根本的に相続税法3条1項1号によるみなし相続財産に該当しないという岡子善信教授の考察がある。年金受給権に相続税が課税されないのであれば、所得税との二重課税という論点が生ずることはなく、相続人が年金を受給した時点で、今まで通り、所得税が課税されるのみとなるためである。

上記を踏まえ、平成22年度税制改正に伴い、相続税法24条の改正が行われた。その改正は、年金受給権を3つの方法で評価し、そのいずれか多い金額を評価額とするもので、その評価の中に一時金での評価金額が含まれることとなり、年金受給権の相続時における評価額が、一時金払と年金払とで違いが生じないこととなった。そうすると、年金による支払は、保険金の一つの支払方法であり、年金という形式での分割払いに過ぎず、基本権たる年金受給権に相続税を課し、支分権たる年金部分は、相続税課税部分については所得税法9条1項15号の規定に基づき非課税とし、運用益部分にのみ所得税を課税すべきと考えるものである。

分掌変更による役員退職給与の分割支給をめぐって

高 崎 寛 之

【問題意識】

所得税法30条1項において、退職給与とは、「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」及び「これらの性質を有する給与」と規定されている。また、法人税法においては、「退職所得」について直接の定義の規定はなく、所得税法における退職給与の意義と別異に解する理由もないことから、法人税法上の退職給与の意義についても、これと同様に解することとなっている。

前述の「これらの性質を有する給与」は、「従業員から役員に昇任したため、従業員であった期間に対応して打切支給される給与」や「代表取締役を退任して非常勤の取締役となった者が支給を受けた給与」などのことを示す。形式的に勤務関係の終了という事実が見られない場合であっても実質的に見て「これらの性質を有する給与」に該当する際は退職所得に該当するとされている（最判昭58.9.9、最判昭58.12.6）。

中小企業事業者においては社長自身が現場にたずさわりながら、事業経営を通じて信頼関係を築き上げてきたからこそ、取引先や金融機関との友好関係が保たれている場合が往々としてあり、大企業のように仕組みという一言を持って語れない部分がある。だからこそ例えば「代表取締役から取締役」、「取締役から監査役」など段階的にフェイドアウトする必要性があると考えられる。ところが、分掌変更による退職の事実の範囲が不明確である為、上記の場合において実質

的に判断した際、「退職と同様の事情」にあるか否か、課税庁と納税者との間で見解が相違することがある。

本論文は、分掌変更による通達の規定を課税庁が形式的な基準として、硬直的に捉え敗訴した事例や、納税者側が事実関係をおろそかにして通達を形式的にあてはめ敗訴した事例を検討する。

その結果、分掌変更による役員退職金を規定する通達としての機能を果たしているのか、「これらの性質を有する給与」とは、また、どのような給与を示しているのであろうか本論文は、税法上の「退職」の意義や「退職所得」の範囲について検討した上、判例や実務上の視点から問題を検討し、分掌変更による役員退職給与についての新たな指針を提示し、中小企業の分掌変更がより円滑に実行できるよう検討を行うものである。

【各章の構成】

第1章においては、第1節で所得税法に規定する退職所得の意義、その基因となる「退職」の概念及び「退職所得」の範囲については、その文理からは必ずしも明確ではない。この点に関して、退職所得に関する類似する代表的な2つの事件を最高裁の判例を通じて検討する。その事件の1つは昭和58年9月9日最高裁判決「5年退職金事件」、もう1つは昭和58年12月6日最高裁判決「10年退職金事件」であり、「これらの性質を有する給与」につき具体的な基準を示している。第2節においては、法人税基本通達及び所得税基本通達においてこれらの範囲を確認し検討していく。

第2章においては、分掌変更を中心とした退職金の4つの判例を考察する。第1節は、法人税法上の分掌変更における退職金の分割支給の損金算入時期を巡って争われた事例であり、通達の解釈を通じて課税庁が敗訴したり納税者が敗訴するが、その相違の要因及びその判断基準を検討する。第2節では所得税法上の退職給与の判例として打ち切り支給及び分掌変更による退職金が退職所

得に該当するか、給与所得に該当するか否かが争われた事例であり、退職の事実に対する判断基準が法人税法上と異なるか退職の事実の判断を考察する。

第3章では、第1節において第2章で考察した判例の問題点を具体的に指摘し、実質的な判断が納税者と課税庁の間で乖離していることについて、通達の機能に限界があるのではないかということを検討する。第2節は、経営と資本が分離されている上場企業に比べ、実務上の実態の観点より損金算入時期を検討する。第3節は、中小企業事業者が掲げる身近な問題として事業承継がある。後継者を育成する延長線上に分掌変更による退職金の分割支給について考察する。

第4章では、第1節として今後の検討の方向性は、所得税法30条及び判例である前掲最高裁判決で示されている「退職」の意義及び「退職所得」の範囲に立ち返り、法解釈から直ちに導けないものは解釈・適用の指針たる通達を見直すべき方向性を具体的に示す。その為には第2節及び第3節において、大企業に対する取扱い及び中小企業に対する取扱いをそれぞれ検証し対応策を検討する。

【結論】

分掌変更は基準を実態に合わせて明確にすべきである。分掌変更における退職の事実の該当性は、現行の通達によると納税者の主観的判断が介入し、また退職の事実を立証するには実態を細部まで確認する必要がある。それに加え、中小企業事業者においては経営と資本が完全に分離してないことから、退職の事実認定を巡るトラブルが避けられないと考える。

中小企業事業者が事業承継を円滑に進める上でも、通達の規定の範囲を広く明確に示すことで、適用の限界を明らかにすることが重要となる。それは同時に所得税法30条1項の中の「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」と同様に「これらの性質を有する給与」についても、受給者の退職

後の生活を保障し、老後の生活の糧として機能することによって予測可能性が担保される。このことは事業承継を背景とした中小企業の分掌変更がよりスムーズに実行できることにも繋がるのである。

雑所得と一時所得との境界

— 競馬払戻金に係る脱税事件を中心として —

長 信 一

【問題意識】

ある所得が、所得税法に規定されている10種類の所得区分のうち、どの所得区分に区分されるのかということについては、従来から多くの議論がなされてきた。本論文において中心的に検討する裁判例は、平成27年3月10日に最高裁判所において最終的に判決が下された一連の競馬払戻金に係る脱税事件であるが、本件は、納税者である被告人が競馬の払戻金により得た所得が、「雑所得」に区分されるのか、あるいは「一時所得」に区分されるのか、という点が主な争点の一つであった。

当該被告人が競馬の払戻金によって得た収入総額は、平成19年から平成21年までの3年間で30億円余りという、常識を超えた大きな金額であった。また、その30億円余りという収入を得るにあたって、3年間を通じて購入した外れ馬券を含む全馬券の購入金額は28億円余りであった。結果的に被告人の手元に残った金額は1億円余りとなったのであるが、これに対し、検察から提示された納付すべき所得税は、当該払戻金が一時所得であるという前提で計算されており、その金額は5億円余りとされた（さらに地方税および附帯税が加算される）。つまり、被告人の手元に残った儲けである1億円余りをはるかに超える5億円余りの所得税額が納付すべき税額として検察から提示されたのである。

はたして当該被告人は、その手元に残った1億円余りで5億円余りの所得税

を負担する能力を有しているといえるのであろうか。もしそれがいえるのであれば、その論理はどのようなものであろうか。そもそも、所得区分の存在意義は担税力に応じた税の応能負担を実現するというものではなかったのだろうか。これらの疑問点が、本論文執筆の動機である。

本件の最高裁判決(当該馬券払戻金は雑所得であると判断された。)を受けて、平成27年5月29日に、馬券払戻金についてはすべて一時所得であると規定されていた所得税基本通達34-1が改正されたのであるが、その改正通達の内容は、本件の事情を反映し、すべての馬券払戻金が一時所得に該当するわけではないということが示されたため、一定の問題解決はできたものと思われる。しかしながら同改正は、本件をあくまでも例外的なケースととらえ、本件の個別事情を直接的に反映するにとどまっており、平成27年3月10日の最高裁判決の趣旨を反映した十分な改正とはいえない、という意見は否定されるべきものであろうか。筆者は、本通達改正後においても、納税者にとって雑所得と一時所得の判断の境界が明確になったとはいえないため、法的安定性および予測可能性が担保されたとはいえないという批判を受けるのではないかとということや、実務における混乱も予測され、引き続き所得区分判断における本質的な問題は残されていると考えている。

さらに、本論文執筆時点において、平成28年4月21日に東京高裁において判決が下された類似事案も係争中であり、この馬券払戻金に係る所得区分をめぐる問題は、まさに論争の渦中にある(当該類似事案についても、本論文における検討対象としている。)

そこで筆者は、本論文において雑所得と一時所得の所得区分判断における境界付近の論点を整理したうえで検討を加え、この馬券払戻金に係る所得区分をめぐる問題を明らかにしたうえで、それを解決できる税制上の措置を提言したいと考えている。

【各章の構成】

第1章の「所得税法における所得概念と所得区分」では、まず、雑所得と一時所得の所得区分判断における前提を確認するために、第1節において所得税の意義、第2節において所得概念、第3節において所得区分について、それぞれの沿革を交えつつ確認を行う。

第2章の「裁判例」では、第1節において本論文の中心事案である大阪事件、第2節において現在係争中である札幌事件の裁判例を確認する。

第3章の「馬券払戻金の一時所得該当性」では、第1節において大阪事件および札幌事件における主要な論点である所得税法第34条1項の文理解釈について検討する。当該要件は、①利子所得ないし譲渡所得の8つのいずれにも該当しない所得、②営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得、③労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しない、というものであり、これらは一時所得の特徴でもあるいわば消極的な要件である。続いて、第2節においては所得源泉、第3節においては担税力、第4節においては大阪事件の最高裁判決と通達改正、第5節においては札幌事件の特徴点について、それぞれの観点から馬券払戻金の一時所得該当性についての検討を行う。

第4章の「解決すべき問題点とその解決策」では、前章までの論点整理および検討によって理解できた問題点と、それらを解決するためのいくつかの解決策を提示して検討を行う。

【結論】

本論文において馬券払戻金の一時所得該当性の検討を行った結果、その馬券購入形態の具体的な態様における雑所得と一時所得の境界は明確であるとはいえず、すなわち馬券払戻金の一時所得該当性判断は馬券購入者にとって決して容易ではないということが理解できた。また、筆者は、平成27年5月29日の通

達の改正は平成27年3月10日における大阪事件の最高裁判決を直接的かつ限定的に反映したものであるといえるため、問題がないとはいえないものと理解した。当該最高裁判決は、その本質を捉えて射程を拡大して受け止められるべきものであり、その意味において平成28年4月21日における東京高裁での雑所得判決は妥当なものであると考える。

また、馬券払戻金に係る課税問題に対する解決策について、私見によれば、実現には相当の困難は伴うと思われるものの、最も理想的な解決策は「馬券払戻金の非課税化」であると考え。馬券払戻金に係る課税が実効的になされていない歴史的経緯と現状もあり、加えて所得区分判断における境界をすべての馬券購入者にとって明確にすることは困難を極めるであろうことをあわせて解決すべき課題として考慮すれば、この解決策はそれらを一挙に解決できるものであり十分検討に値するものであると考える。また、次善の策としては源泉徴収、分離課税の適用による解決も検討に値するものと考え。

I T技術の進展やカジノ法の成立など、めまぐるしく変化する社会構造に適うかどうかという点をよく考慮したうえで、この馬券払戻金を含めた公営賭博に係る課税問題に対する何らかの抜本的解決策が早期に実現することを期待している。

過大な役員退職給与についての考察

野 中 祐 作

【問題意識】

法人が、使用人に退職金を支給した場合、原則として、その全額が損金の額に算入されるが、その役員に退職金を支給した場合、不相当に高額な部分は、法人税法34条2項により、その法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されないこととなる。この規定は役員退職給与には恣意性が介入する 경우가多く利益処分の性質が強いため、相当と認められる金額のみを、収益を得る為に必要な経費とし損金算入を認め、その金額を超える不相当な部分は利益処分として損金算入を認めないとするものである。この不相当に高額か否かを判定するための指針として、法人税法施行令70条2項に「内国法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給した退職給与の額が、当該役員の内国法人の業務に従事した期間、その退職の事情、その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支給の状況等に照らし、その退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額」と定められている。しかし、法令においても具体的な算出方法については記載されておらず、算出方法は納税者に委ねられている。一般的な役員退職給与の適正額の算定方法には「功績倍率法」と「一年当たり平均額法」が存在する。しかし、これらの算出方法には類似法人のデータが不可欠であり、納税者が事前に類似法人の

情報などを入手することは容易ではなく、開示された情報により適正額を予測することは困難である。これは課税要件につき不確定概念があることを意味し、課税要件が明確に定められていないため課税当局と納税者の間で争いが絶えないのが現状である。

以上のことから本論文は、不確定概念である過大役員退職給与について検討を行い、役員退職給与の適正額の判断基準について明らかにし、問題点及び解決策について検討する。

【各章の構成】

第1章「役員退職給与の概要」では、第1節に「役員の定義」を、第2節では「退職所得の意義」を過去の判例（5年退職事件・10年退職事件）を基に確認する。その上で第3節「役員退職給与の意義」を明らかにする。

第2章「役員退職給与の適正額の判断」では、第1節に「役員退職給与の規定の沿革」を大正12年（法人税法上の規定が、法令で定められたのは昭和34年であり、それまでは大正12年に創設された同族会社の行為計算否認（旧所法73条の3）により取り扱われていた。）から現在まで整理する。第2節の「関係法令について」では、法人税法34条2項、法人税法施行令70条2項について、判例及び学説を基に検討する。第3節の「関係法令と算出方法の合理性」では、一般的に使われている役員退職給与の適正額の算定方法（功績倍率法・一年当たり平均額法）が、法令に定められていないのにも関わらず、どのようにして定着するようになったのか、またそこに合理性はあるのか、について、合理性があるとした判例及び学説を基に検討する。

第3章「裁判例の検討」は、第1節に「功績倍率法」として、東京地裁平成25年3月22日判決（最高功績倍率法を採用すべきとの主張に対して平均功績倍率法を採用すべきとした事例。）を題材に、平均功績倍率法、最高功績倍率法に

ついて検討する。第2節では「一年当たり平均額法」として札幌地判昭和58年5月27日判決（功績倍率法と一年当たり平均額法により検討した結果、一年当たり平均額法を採用すべきとした事例。）を題材に一年当たり平均額法について検討する。

第4章の「不確定概念についての検討」では、第1節に「法34条2項、法令70条2号の不確定概念について」として、法人税法34条2項、法人税法施行令70条2号の「不相当に高額」「相当であると認められる金額」という不確定概念は、課税要件明確主義に反することになるのかについて、学説及び課税要件明確主義に反しないとした判例（札幌地裁平成11年12月10日）を基に検討する。第2節「解決策の検討」では第3章1節、2節の検討を踏まえての問題点及び今後の解決策について考察する。

【結論】

役員退職給与の適正額を算出する指針として、法人税法施行令70条2項は「業務に従事した期間」「退職の事情」「類似法人の支給状況等」に照らして判断することとしている。一般的に採用されている功績倍率法、一年当たり平均額法は裁判において、共に法人税法34条2項、施行令70条2項に照らし合理的であると判示されている。それぞれの方法が採用された判例を見てみると、原則、平均功績倍率法を採用するのが妥当（計算要素である最終月額報酬が、当該退職役員の在職期間中における報酬の最高額を示すものであるとともに、当該退職役員の在職期間中における法人に対する功績の程度を最もよく反映しているため）とし、類似法人の選定が不十分である場合（類似法人が少数であり功績倍率に開差がある場合など）には最高功績倍率法を採用すべきとしている。一年当たり平均額法は、退職役員の最終報酬月額が極端に低い場合には功績倍率法により算定すれば合理性を欠くので、一年当たり平均額法を採用すべきであ

る。

しかし、いずれの方法を用いても類似法人の選定は不可欠であり、ほとんどの裁判で類似法人の選定が論点となっている。そのため役員退職給与を算定する際、類似法人の適切な選定が大きなポイントとなってくるのだが、納税者が事前に類似法人のデータを入手することは困難である。申告納税方式を採用している我が国においては裁判所ではなく、納税者自身が納税、申告時点で、正しく判断できる情報が必要である。

この問題の解決策としては、課税当局が何らかの形で類似法人に関する情報を開示することが必要ではなかろうか。高齢化社会とよばれる現在においては、創業者、役員のリタイアが増加するであろう。そのような社会情勢のなか、役員退職給与の問題を残しておくことは、実務上の混乱を招くだけであり、早急な改善が必要である。

相続税法における住所の判定

— 武富士事件を題材として —

林 慎 也

【問題意識】

相続税の納税義務者の規定は、平成12年から今日まで、租税回避を防止するために何度となく改正が行われている。

現行の相続税法の納税義務者は、相続、遺贈又は贈与によって財産を取得した個人である。その者が財産の取得の時に日本国内に住所をもっている場合は、無制限納税義務者として、相続、遺贈又は贈与によって取得した財産のすべてについて相続税の納税義務を負う。その者が、財産の取得のときに日本国内に住所をもっていない場合は制限納税義務者として、相続又は遺贈によって取得した財産で日本国内にあるものについてのみ、相続税の納税義務を負う。ただし、相続、遺贈又は贈与によって国外にある財産を取得した者が、取得のときには日本国内に住所をもっていなくても、日本国籍を有し、かつその財産の取得者又は被相続人若しくは贈与者が、相続の開始前又は贈与前5年以内に日本国内に住所を有したことがある場合その他一定の場合には、取得した財産のすべてについて、相続税又は贈与税の納税義務を負う。

贈与税課税上の住所が争点となった武富士事件は、納税義務者と課税庁とで住所の判断が分かれ、判決においても二転三転した事件である。結果、受贈者の住所が法施行地外にあるという判決により、贈与により取得した財産について、贈与税の課税価格、約1,653億円、贈与税額、約1,157億円を、租税回避を

目的とした受贈者に課されないこととなった。租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求される。しかし、受贈者の住所が法施行地外にあるという判決に疑問が残ることから、相続税法における住所の判断について検討する。

【各章の構成】

第1章「租税法における住所概念と相続税法の課税根拠」では、「相続税法における住所」について、①固有概念と借用概念の確認、②借用される民法上の住所について確認、③民法上の住所の意義について客観主義と主観主義、住所単数説と住所複数説について確認する。そして、「相続税法の課税根拠」では、④納税義務者の既定の沿革についての確認、相続税法の課税根拠を確認する。

第2章「判例分析」においては、武富士事件の地裁、高裁の判断の違いを、住所、住居、職業等、親族、資産の所在、そして主観的事情についてそれぞれの項目ごとに分析し、最後に最高裁判決を分析する。

第3章「武富士事件に対する検討」では、民法における住所は、複数説が有力である。しかし、最高裁判決の補足意見で「これまでの判例上、民法上の住所は単一であるとされている。しかも、住所が複数あり得るとの考え方は一般的に熟しているとはまではいえない」と述べている。そこで、①住所複数説からのアプローチにより租税回避を目的とした受贈者の相続税法における住所の分析を①住所複数説からのアプローチにより、又、②住所単数説からのアプローチにより行う。

【結論】

相続税法上の生活の本拠たる住所の判断は、客観主義のみならず意思主義も考慮事項に加えた上での判断をすべきである。そして、相続税法における住所

の判定は、借用概念の考え方の1つである目的適合説は、租税公平主義に適しているという利点であることが逆に欠点にも繋がる。理想論からすると目的適合説が、相続税法の立法目的に適した説ではあるが、現実として、租税公平主義及び租税法律主義の立法目的の両方を達成することができない考え方を採用することが出来ない。一方、統一説は、租税法律主義の立法目的に適しており、最低限の租税公平主義の立法目的も確保できていることから判断するならば、相続税法において住所の判断を、統一説により判断することにより、租税正義の実現がなされることになる。

法人税法第22条2項の無償取引に関する一考察

向 井 智 彦

【問題意識】

各事業年度の所得の金額の計算の通則として、法人税法第22条1項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする」と規定している。この規定は、法人税における課税所得計算の基礎的な概念を示したものである。

法人税法第22条2項において、「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、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする」と規定する。第2項の規定により各事業年度の所得である益金の額が算出されることとなるわけであるが、「無償による資産の譲渡、又は役務の提供、無償による資産の譲受け（以下「無償取引」という）」に係る収益も、益金を構成するものとして定めているのである。

昭和40年の法人税法全文改正によりこの規定は設けられているが、無償取引となるものが、収益を構成すると認識するに、一見すると理解が難しい。基本的に営利を目的とする法人であれば、無償取引を想定することはないだろうし、無償での資産の譲受けであれば、譲受人は資産の時価に基づき評価し、その資産を受け入れることとなるであろう。しかし無償による資産の譲渡であれば譲

渡人は資産の減少、無償の役務の提供であれば、役務提供者は費用が増大するといったことになり、この問題をどう考えていくかといったものである。

また、法人税法第22条4項による「第2項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする」と規定するのは、企業会計が収益及び費用の基準となることを要請したものである。しかしながら、企業会計の基盤的指針でもある企業会計原則においては「贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする（第三貸借対照表原則五・F）」としているが、無償に譲渡した又は役務の提供についての指標については、見受けることができない。

以上のことから本論文は、法人税法第22条2項の無償取引における課税根拠、適用範囲を整理し、裁判例を検討した上でこの問題をどのように解釈していくべきであろうかを考察するものである。

【各章の構成】

第1章「法人税法における無償取引の概要」において、まず法人税法第22条2項の構造を概観したのちに、沿革、立法趣旨について整理をしていく。そして問題意識でも挙げた無償取引と企業会計との関係性について検討する。

続いて第2章「無償取引の課税根拠に関する学説、適用範囲」では、昭和40年法人税法全文改正で、無償取引の規定を設けたことにより様々な解釈が示されている。そのため①無償取引に関連する学説②無償取引を収益として認識する適用範囲について整理、検討する。

次に第3章「無償取引の解釈をめぐる裁判例」では、無償取引に関連する裁判例を研究する。昭和40年法人税法全文改正前の無償譲渡の是非が争点となった「相互タクシー事件」、続いて親子会社間の無利息融資に関する役務の提供である事例の「清水惣事件」、また無償取引ではなく低額譲渡が法第22条2項との

関係の是非をめぐる争点となった「西南通商事件」と本論文ではこの三件の裁判例を取り上げその解釈の是非をめぐる考察する。

そして第4章「総括」にて、第1章から第3章までを考察したものを確認し、無償取引の解釈についてまとめることとする。

【結論】

営利法人は利益を追求するものとして存在する。法人税はその利益に担税力を見出し、測定基準として所得を算出し、課税を要請するものである。それは法人税法第5条の「内国法人に対しては(連結事業年度に該当する期間を除く。)の所得について各事業年度の所得に対する法人税を課する」規定であり、法人税法第22条2項は、所得の計算の通則として、益金について定めている。

だが例示しているものは極めて簡潔であり、その解釈は納税者に委ねられているのが現状である。中でも無償取引は、その解釈により様々な係争があり、それに伴う学説等が示されたものである。

なぜ法人税法第22条2項が、益金の例示として無償取引を示しているのか、それは法人税法が租税公平主義による課税の公平を要請することにほかならないのではないだろうか。企業会計は、適正な損益計算に基づき、企業の経営成績と財政状況を利害関係者に報告するものである。しかし法人税法は、あくまでも課税の公平を納税者に要請するものであり、必ず両者の収益・所得が一致するとは限らない。その齟齬は法人税法第23条以下「別段の定め」が示すところであり、法人税法はその独自の方法により調整し、課税標準を算出するのである。

納税者に対し、法的安定性と予測可能性を与えるため、租税法律主義は課税要件法定主義、課税要件明確主義を中心としてその役割を果たしているが、無償取引についての明確な規定はされていない。無償取引におけるこの問題をどう考えるべきか、筆者は租税法律主義の目指す立法的解決、とりわけ法令、通

達の明確な基準が求められると考える。

日本での適正な取調べの実現

— 制度化された取調べの可視化の現状と課題 —

田 中 雄 馬

本稿主題は身体拘束下の被疑者取調べである。さらに、2016年に改正された刑事訴訟法の中の取調べの可視化に重点を置いている。

はじめに、可視化制度の導入前の日本の取り調べを理解する上で、取調べの特徴と問題点を整理する。問題点の中でも、不透明な取調べ過程と取調べ受忍義務を理解する。

次に、可視化導入に至るまでの議論の推移を各年代で概観する。さらに長年、可視化を提唱し、可視化制度導入の1つのきっかけとなった日本弁護士連合会の活動を理解する。

1980年代の被疑者取調べの状況から、違法な取調べが行われていたことを理解する。1990年代になると大阪の刑事弁護委員会から、取調べの過程を透明化するしかないという趣旨で、可視化論という考えが生まれた。しかし、捜査機関側からは、真相究明が困難になるなどの理由から否定され、取調べ過程を書面で記録するだけに留まった。

2000年代に入り、裁判員裁判制度導入や違法取調べが原因の冤罪事件をきっかけに、可視化の導入が従来よりも望まれることになった。それらを背景に、検察は2006年から、警察は2008年から、取調べの録音・録画を試行することとなった。

2011年に当時の法相からの諮問92号を受け、法制審議会特別部会が設置された。取調べ及び供述調書に依存した捜査・公判の見直しを前提に、特別部会で

の議論が進められていく。特別部会には、法曹三者以外に映画監督や犯罪被害者遺族など一般有識者の委員も参加した。

特別部会では、可視化の範囲に関して捜査機関側から試行結果を鑑み、被疑者からの供述が得られにくくなるなどの理由から、全ての取調べを可視化すべきでないという意見があった。しかし、弁護人や研究者は取調べの過程を公正にするためには、広く可視化を認めるべきであるという意見があり、議論は収束しなかった。

特別部会第18回会議では、これまでの議論を踏まえ部会長試案の基本構想が提示されたが、可視化積極派からは失望したという意見が出された。内容として、捜査機関側の意見を多く取り入れ、有識者の多数を占めた意見が反映されていないものであった。

2014年7月の特別部会第30回会議において、議論の最終取り纏めとして、「新たな刑事司法制度の構築についての調査審議の結果（案）」が提示され、法制審議会に報告されることが全会一致した。同年9月の答申を基に立案作業が進められた。その後、2015年3月に「刑事訴訟法等の一部を改正する法律案」が閣議決定され、衆議院に提出された。

2016年5月24日に、刑事訴訟法等の一部を改正する法律案が成立し、同年6月3日に公布された。取調べの可視化に関しては、2019年6月までに施行される。本稿第三章では、改正刑訴法の問題点及び可視化制度導入により、新たに生じた問題点を検討する。

改正刑訴法により日本で初めて可視化制度が導入されることとなったが、問題点として、可視化対象事件が少ないという点がある。対象事件は、裁判員裁判対象事件と検察独自捜査事件の被疑者取調べのみである。これは全事件の約3%に満たないもので、従来の取調べの問題点を是正するには対象範囲が狭すぎる。さらなる問題点として、取調官が被疑者からの供述が得られそうにないと判断した時は、録画・録音をしなくてもよいとしており、例外事由が抽象的な点もある。

可視化制度によって得られた記録媒体の取り扱いの問題点に関して、今市事件を例に検討していく。今市事件では、宇都宮地裁法廷において自白調書の任意性判断のためと信用性判断の補助証拠として7時間以上、記録媒体が再生された。宇都宮地裁判決は、自白の任意性を認め、被告人に無期懲役刑を言い渡した。ここで問題とされているのが、記録媒体が判決に対し強力な影響力を有していることである。公判では、あくまで自白調書の任意性判断として記録媒体を証拠採用しているが、これは記録媒体を実質証拠として取り扱われたことが見て取れる。宇都宮地裁での公判後、裁判員の記者会見において、「記録媒体の存在が判断を容易にした」という裁判員からの意見があった。この記録媒体の実質証拠化が、今後の可視化制度の問題点となる。

記録媒体の実質証拠化は、公判中心主義からの乖離や新たな冤罪発生の原因となるという意見がある。その根拠として、全て取調べの記録ではなく、身体拘束下のみの取調べだけが対象となっているため、任意捜査の段階は記録されていないからである。それでは、任意捜査段階の取調べで被疑者が自白するように強迫されていた場合があると、記録媒体を実質証拠として取り扱うことは危険である。この問題点を整理する為に、記録媒体の実質証拠化を法曹三者はどのように見ているかを整理し、自身の考えの実質証拠化すべきでないことについて根拠を考察する。

さらに、適正な取調べの実現の為に、弁護士立会権の必要性等を整理する。弁護士立会権が何故、明文規定されていないか、弁護士が取調べに立ち会うことで被疑者がどのような影響を受けるかを理解する。

本稿最後には、日本での適正な取り調べの実現のためにこれまで整理したもののから私見及び今後の展望を記す。

国税通則法65条4項の「正当な理由」に関する考察

佐藤 宏 行

【問題意識】

国税通則法65条4項は、以下の通り規定し、「正当な理由」がある場合には過少申告加算税を課さないこととしている。

[国税通則法65条4項]

第1項（過少申告加算税の賦課）又は第2項（過少申告加算税の計算）に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額（還付金の額に相当する税額を含む。）の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する。

しかし、国税通則法65条4項の「正当な理由」が認められる場合とは、具体的にはどのような場合なのか法令上明確でなく、課税庁の法解釈により行われた過少申告加算税の賦課決定処分を巡って裁判での争いが多く見受けられる。

そこで、国税庁は過少申告加算税の賦課に関する取扱基準の整備等を図るため「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運

営指針)」などを税目ごとに、平成12年7月3日付けで発遣し公表している。

しかし、事務運営指針が公表されてもなお過少申告加算税の賦課決定を巡る裁判例は多く、問題点が残されていると思われる。

国税通則法65条4項の「正当な理由」については、それを容易に認めてしまうことは租税公平主義の観点から認められるものではないが、逆に「正当な理由」を認めず過少申告・無申告といった客観的事実のみを賦課要件とすることも、納税者保護の観点から問題があると思われる。そこで、加算税制度の沿革や概要、過少申告加算税の趣旨について研究したうえで、「正当な理由」を巡る裁判例をもとに裁判所の解釈の妥当性とそこでの問題点を検討し、その解決策を探していきたい。

【各章の構成】

第一章 まず、加算税制度について現在の制度の概要について財務省のHPで公開されている図を用いての説明を行い、現在の制度にいたるまでの沿革については、昭和37年の国税通則法の制定から同59年、同62年、平成18年、同28年の改正についての説明を行う。また、過少申告加算税の趣旨について判例を用いての説明を加える。

第二章 国税通則法65条4項「正当な理由」についての解釈

「正当な理由」は、不確定概念であることから、租税法律主義・課税要件明確主義との関係を述べたうえで、以下の解釈の違いを検討する。

- 一 課税庁の解釈（国税庁の事務運営指針）
- 二 学説
- 三 裁判所の解釈

第三章 「正当な理由」を巡る裁判例及び各事例の検討

以下のパターンに分けて判例を分析し、裁判所の判断が分かれた理由を比較検討する。

- 一 「正当な理由」があると認められなかった裁判例
- 二 「正当な理由」があると認められた裁判例
- 三 同種の事案で判断が分かれた裁判例

第四章 裁判例の検討を受けての「正当な理由」の問題点とその検討

「正当な理由」があると認められなかった場合と「正当な理由」があると認められた場合の問題点を第一節においてあぶり出し、第二節において、その問題点の検討と今後の課題・解決策を検討する。

【結論】

国税庁の事務運営指針では、納税者の責めに帰すべき事由がない場合、つまり納税者に「落ち度」がない事を前提として一定の場合に国税通則法65条4項の「正当な理由」が認められることとなっている。しかし、裁判例では納税者に明らかに「落ち度」がある場合についても「正当な理由」が認められているものがある。

これは、税務職員が共謀加担している場合など課税庁側にも「落ち度」があった場合であるが、両者に「落ち度」があった場合の取扱いについては事務運営指針には書かれてなく、あくまで納税者に「落ち度」がない事が前提となっており、裁判例と事務運営指針との間にズレが生じているように思える。

そこで、納税者の予測可能性・公平性を確保するためにも、事務運営指針の改正も検討すべきではないかと考える。

その内容としては、本稿でも引用した佐藤教授が述べるように、税務行政のより適正な執行の確保のため、また、原処分段階から訴訟段階まで課税庁の主張に一貫性を持たせるため、平成12年申告所得税事務運営指針を含む同事務運

営指針を最高裁が「正当な理由」があると認められる場合とは「真に納税者の責めに帰することのできない客観的事実があり、…過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいう」とした法令解釈に沿ったものとするのが望ましいと考える。

同族会社等の行為計算否認規定に関する考察

城 田 正 雄

【問題意識】

企業が経済活動を行うためにはさまざまな費用が発生するが、税負担もその一つである。租税は経営戦略上重要な要素となるため、税負担を軽減させようとすることは企業にとって当然の行為であり、責められるべきことではない。

ただし、ときには税負担を免れるためだけに異常な経済取引等を行うことがあり、そのような取引は、多数の株主によって構成され利害関係者相互の牽制作用が働く非同族会社では発生する可能性は低いが、少数の株主によって支配され資本と経営の分離ができていない同族会社では比較的容易になし得る。

課税の公平を確保するためにも当該行為は否認されるべきであり、そこに「同族会社等の行為計算否認規定」の意義を求めることができる。同族会社と非同族会社を区別して、同族会社のみに行為計算否認規定を設けることについて、憲法14条違反だとする声もあるが、判例でも「憲法14条は合理的な理由による差別までも禁止するものではないと解すべきところ、……同族会社に対してのみこのような行為計算の否認の規定を設けたことについては十分な合理性があるというべき⁽¹⁾」とあるように、同族会社の社員構成の特殊性に着目して区別することは妥当だと考えられる。

本規定の問題は、法人税法132条において、「税務署長は、次に掲げる法人⁽²⁾に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計

算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる」と規定⁽³⁾されているだけで、課税要件が明確化されているとは言えないことである。また、本規定の適用にあたり旧法人税法基本通達355に相当するような通達も存在しない。

結局のところ、本規定の適用の是非の判断については、判例に委ねることになるのであろうが、判例においても本規定についての正しい理解がされず、本来は課税要件規定により否認すべき事例においても行為計算否認規定が適用されるなど判断基準が統一されているとは言えない。

不明確な課税要件や課税庁における指針の不存在及び判例法の未形成という状態では、納税者は常に不安定な状況に置かれていることになる。本稿は、納税者の予測可能性及び法的安定性の確保のため、規定の趣旨及び解釈について整理し、判例より同規定が適用されるべき又は適用されるべきでない行為を検討することにより、その適用の在り方及び本規定が抱える問題に対する今後の対応について考察するものである。

【各章の構成】

第1章の「同族会社の行為計算否認規定の意義」において、創設時から現行法までの規定の沿革を確認し、立法趣旨等からその意義を明らかにする。また、同規定は一般的には租税回避行為を否認する規定であるとされているため、租税回避行為の定義及び同規定との関係についても整理する。

第2章の「同族会社の行為計算否認規定の解釈」においては、当規定が確認規定と創設規定のどちらと解すべきかを整理し、文理解釈を中心に、①誰の②どのような行為を③どのように否認すべきかについて検討し、平和事件判決における解釈の是非について考察する。

第3章の「同族会社の行為計算否認規定と課税要件規定の適用順位」において、行為計算否認規定と課税要件規定が競合した場合にどちらを優先して適用すべきかについて、学説を整理する。

第4章の「同族会社の行為計算否認規定の適用の在り方」において、前章まで考察した結果を踏まえ、判例について検証するとともに、本規定の適用の在り方及び本規定が抱える問題に対する解決策について検討し、本稿のまとめとする。

【結論】

租税回避行為は、課税の公平及び納税者の税制への信頼を確保するためにも否認されるべきであり、そのような行為は少数の株主で構成されている同族会社では比較的容易に起こり得る。租税法律主義のもとでは否認規定によらない否認は認められるべきではないが、すべての租税回避行為に対して個別的・網羅的に否認規定を設けることは立法技術上極めて困難である。そこで、課税庁に対して一定の裁量権を与える必要があり、同族会社の行為計算否認規定は同族会社の租税回避行為に対して効果的で意義のある規定だと考えられる。

同族会社の行為計算否認規定は、租税回避行為の否認という役割を担った重要な規定だと考えられるが、本規定の文言が抽象的であるという点が最大の問題である。

本稿で考察してきたとおり、本規定における「行為の主体」は、本規定が創設規定であること及び文理解釈から同族会社に限られ、非同族会社や同族会社の株主等の特殊関係者は含まれない。また、「不当に減少」という不確定概念を使用していることに妥当性は認められるが、その判断にあたっては、同族会社の行為が同族会社自身にとって経済的合理性があるかどうかを基準とすべきであり、その行為には単独の行為だけでなく関連する行為も含まれると解すべきである。そして、「税務署長の認めるところにより」の解釈は、税務署長に自由

裁量を与えるということではなく、税務署長が通常の合理的な行為とはどのようなものかを立証し、あるべき通常の行為に引き直した上で課税要件を当てはめるということであり、その引き直しにあたっては、それぞれの行為の経済的成果の同一性が必要となる。

これらのことが理解されずに、本規定が誤って適用される事例が見受けられる。複雑化する経済事象に対応しうるような統一的な取扱いを定めることが困難であるにしても、租税法律主義の観点から、課税庁は本規定に対して適正に対処できるように、その適用の明確化に努めるべきであり、具体的には上述したように、①否認の対象となるのは同族会社の行為計算であり、「株主等」の行為計算ではないこと、②「不当に減少」の判断基準及び対象となる行為、③引直しの方法について、法令や通達等により明確にすべきである。

また、法令や通達等により、課税要件規定と行為計算否認規定が競合した場合の課税要件規定の優先適用についても明確にすることで、①課税要件規定の適用についての十分な検討、②課税要件規定で否認できないものについては行為計算否認規定を適用、③課税要件規定の改正又は立法、というサイクルが成立すると考えられる。その積み重ねにより、同族会社の行為計算否認規定の一般的・抽象的な要件が明確な課税要件に代替され、租税法律主義の趣旨・機能である納税者の予測可能性・法的安定性を保障するとともに、税務執行の円滑化・安定化にもつながるものと考えられる。

注

- (1) 東京地裁昭和51年7月20日判決・訟月22卷11号2621頁。
- (2) 内国法人である同族会社など。
- (3) 所得税法157条、相続税法64条、地価税法32条、地方税法72条の43にも同様の規定が設けられている。

役員の方掌変更時に支給される役員退職給与の課税上の諸問題

中 塚 定 彦

【問題意識】

一般的には、退職は勤務の終了を意味し、退職によってはじめて退職金の給付を受けるものである。しかし同族会社では、代表者が引退し退職金を支給された後も、いわゆる分掌変更として会長、相談役、監査役等として会社に残りながらそのまま職務を継続するケースが多く、特にこの同族会社の役員の方掌変更に伴う役員退職給与支給をめぐる訴訟トラブルは数多く生じており、今後とも提起される問題である。

役員の方掌変更により、引き続き勤務する者に対して役員退職給与として支払われた給与が、法人税法の損金の額に算入される退職金に当たるどうかについては、法人税基本通達9-2-32は例示の形式をとっているが必ずしも具体的な基準が示されていない。そこで現行の法令解釈通達を基準とした課税実務の考え方とその法律や通達の変遷を通じて課税実務における取扱いの沿革を追った。

そして同族会社における役員退職給与の算出方法及び功績の評価について、課税庁や裁判所の判断を参考に法令解釈上の妥当性とその計算方法における問題点について検討を行い、納税者における役員退職給与の適正額と損金の額に算入される範囲についてその算出根拠を明らかにしたいと考え、最近の裁判例を踏まえた法解釈の問題点とその検討を行った。京都地裁平成18年2月10日判

決は、通達の取扱いにスポットがあてられ、通達改正に影響を及ぼすことになった。代表取締役を辞任した後も法人の重要な業務を行っておれば、法人税基本通達の要件を形式的に満たしており、役員報酬が半額以下になったとしても、退職したと同様な事情があることにはならず、事実上の退職とは認められないことから無条件に役員退職給与として支給できるわけではないと判断することになった。

また、長崎地裁平成21年3月10日判決は、代表取締役が監査役に就任し、分掌変更を行った場合に是認された判決について考察した。通達では、使用人兼務役員とされない役員の分掌変更は損金算入が認められていない。また、課税庁は監査役の業務が経営従事に全く関わることがないとは考えられず退職の事実はないとしたが、監査役の職務に徹したことで職務内容が激変したと認められた。

最近の裁判例の動向からは、業務の引継ぎであるのか、実質的に退職したと同様な事情にあると認められるのかが争われた事例と役員退職給与として支給した金額について、不相当に高額な部分の金額があるかどうか争われた事例について考察した。

租税法律主義の下、課税要件明確主義が要請される租税法において、不相当に高額の意味とその解釈について判例、学説、立法の趣旨等から考察した。明確な解釈を明らかにせず不確定概念を使用した規定は、予測可能性において適用を困難にするが、立法上容認され得る概念であると整理した上で、不確定概念が用いられることの要否並びに不相当に高額な部分の判定について不確定概念が認容される場合に生じる税務行政の問題点等について考察した。

【各章の構成】

第一章においては、役員退職給与の意義とその概要について、法人税法における退職給与に関する規定及び条文の解釈など確認するとともに、役員退職給

与の意義及びその範囲の把握と役員退職給与の課税制度の沿革を追って、その変遷から現在の通達へ改正される流れを確認した。また、役員退職給与の算出基準における「功績倍率法」、「一年当たり平均額法」及び「平均功績倍率法」と「最高功績倍率法」の計算方法と、その問題点を追及し事実認定の問題として、「実質的に退職したと同様な事情」と不確定概念である「不相当に高額」について検討を加えた。

第二章の裁判事例からは、分掌変更の事実認定と役員退職給与の損金算入の可否を巡る裁判例として京都地裁平成18年2月10日判決「実質的に退職したと同様な事情とは認められないとして否認された事例」は分掌変更に伴う役員退職給与の要件を形式的に満たしても損金算入が認められるわけではない旨の判決が言い渡された。課税当局はこの判決以降、分掌変更後の報酬が50%以下に激減しても、経営上主要な地位を占めていると認められる者は除くという実質要件を加え、これを通達改正に絡む事例として取り上げた。また、改正後の事例として長崎地裁平成21年3月10日判決「取締役から監査役への分掌変更が是認された事例」を検討した。同族会社においてこの事例が実質的に退職したと同様の事情にあると認められることになるのか、裁判を通じて例示される通達の問題点に法解釈から導くことのできない事実認定における判断を解明していきたい。最近の裁判例の動向として、役員退職給与が「実質的に退職したと同様な事情」に該当しない事例として代表取締役退任後の役員給与を約3分の1に減額し、取締役相談役として就任後に現代表に対し1年近くに及ぶ経営上のサポートを行った場合のサポート業務は、「引継ぎ業務」なのか、実質的には退職したと同様な事情にあるのか、とする事例と「不相当に高額」で過大役員退職給与の事例について考察した。

第三章では租税法律主義と不確定概念の合憲性を考える上で、租税法律主義に係る課税要件明確主義と不確定概念の関係について明らかにし、不確定概念の内容を確認した上で不確定概念の機能と租税法における不確定概念の要否、行政の裁量権のあり方について考察している。

【結論】

役員退職給与は、その性格について、①過去の勤労に対する対価の後払いと考えるか、②退職者の在任中の功労に対する利益の分与あるいは報奨金と考えることができる。また同族会社の分掌変更における役員退職給与の損金算入については、その多くが同族関係者であることから、その役員が実質的に退職したとされるか否か、法人の経営に主要な地位を占めていないかどうかの事実認定は極めて困難である。役員の方掌変更においては、報酬の激減や監査役への変更など単にその事実があったというだけでは、実質的に退職したと同様の事情にあるかどうかの判断は難しく、納税者の節税が租税回避または脱税とされ懲罰的に課税される。

納税者からは課税要件が明確でなく、租税法律主義に反すると合憲性を問われることがあるため、課税上の弊害を取り除き、誤った判断を避けるためにも、課税庁は納税者の請求により同業類似法人の平均値と最高値をあらかじめ定める必要がある。質疑応答や裁決の内容を広く公表し、役員退職給与の支給状況について支払調書等によるデータを集め、より具体的な資料の開示と課税庁の見解及び解説ができる仕組みづくりを整備する必要がある。

所得税法37条1項に規定する必要経費の事業関連性に関する一考察

日 坂 匡 宏

【問題意識】

東京高裁平成24年9月19日判決（税資262号190頁）において、所得税法37条1項の解釈を巡る裁判が行われた。弁護士会役員の交際費等について課税庁と納税者の間で争われた事件である。この裁判により、所得税法37条1項に定める必要経費の要件として求められていると考えられていた、「事業との直接関連性」が否定された。このことにより、必要経費の概念が大きく広がったことは課税実務に大きな影響を与えるものであった。今までの裁判例においては、その多くにおいて「事業との直接関連性」が求められている。

この判決以前では、必要経費の概念そのものが争点となった判決はないと考えるが、裁判例においても税務行政上の取扱においても必要経費は事業に直接関連することが要件の一つであるとする解釈が主流であった。この判決により必要経費は事業に関連することが要件であり、直接性は必要ないとの判旨であったことで、その賛否についての議論が活発なものとなっている。そこで、必要経費とはどのような意義を持っているのか、どのように解釈することが妥当であると言えるのか、特に直接性を中心に検討したいと思う。

【各章の構成】

前述した問題意識の下、本稿は次の構成の下で考察を進めることとする。

第1章「はじめに」において、問題の提起を行う。

第2章「必要経費の沿革と基本的な概念」において、わが国における所得税法上の必要経費がどのように成立し発展してきたのかを確認するために、所得税法における必要経費の沿革・変遷過程を捉える。続いて必要経費の概念について述べる。ここでわが国における所得概念、事業所得の定義を学説、裁判例により整理した上で、現行法である昭和40年改正について検討し基本的な必要経費の概念を定義する。次に、家事費、家事関連費の基本的な概念を定義する。この作業により個人が行なう支出について、必要経費、家事費、家事関連費の関係性やアウトラインを研究する。

第3章「必要経費の要件の考察」において、裁判例における必要経費の要件を整理抽出し、抽出した必要経費の要件を有力学説について比較検討し、現行法上の必要経費の要件を検討する。

第4章「事業関連性の定義」において、3章で検討したことを前提に、事業所得における必要経費の事業関連性について判断基準を述べる、弁護士会役員における裁判例を再検討する。

第5章「求められる事業関連性の尺度」において、今後の必要経費の事業関連性について考察し、結論をのべる。

【結論】

わが国では当初、申告納税制度ではなく賦課課税制度が採用されていた。社会情勢の変化、二つの大きな戦争と冷戦を経ることにより資本主義経済が発達していく過程で、所得概念も変遷してきた。これは国際的に民主主義が浸透してきたことと深い関係があるといえる。その過程で申告納税制度を採用するこ

とが所得の捕捉を行う上で効率的であった。所得税法は純資産増加説を基本として構成されており、必要経費は投下資本の回収部分であり収益から控除することにより純資産の増加部分にのみ課税するという役割を果たしている。しかしながら、必要経費の定義はあやふやなものであり、そのために課税庁と納税者間の解釈に差異が生じやすい。

必要経費の解釈に差異が生まれやすい要因としては、その要件が定まっていないことにあると考える。あえて定めないことにしているのであろうが、直接性が具体的に何を指すのかが明らかでない上に、客観性があるか、社会通念上の妥当性はあるかなどの判断は非常に困難であり、自然と必要経費の範囲を狭く考えることとなる。

東京高裁平成24年9月19日判決において判じられたように、必要経費には直接性が要請されていないと考える。そうすると、その要件は収入を得るために必要なものであることとなり、納税者の予測可能性は格段に上昇することとなる。

法人税法の損金と所得税法の必要経費の違いをなくすことは不可能であったとしても、その差異を小さくする努力は必要である。明治20年に施行されて以来、必要経費はその範囲を拡大していったが、方向性は一貫して必要経費を法人税法の損金に近づけることにより行われてきた。何故に法改正がなされ、通達が変更されてきたのかを理解することが重要である。それが、成文法により構成されるわが国の租税法であるべきであり、文理解釈を基礎として趣旨解釈を織り交ぜることが法律解釈には必要であると考えからである。そうすると所得税法37条1項の事業に直接関連性が必要であるという解釈よりも、事業関連性が必要であるという解釈が妥当であるものとなる。

法人税法上の貸倒損失をめぐる問題点についての一考察

藤野 剛 士

【問題意識】

現行の法人税法においては、貸倒損失に関する明文規定は存在せず、別段の定めにもその記載はない。したがって、貸倒損失は法人税法22条3項3号における「当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」により損金の額に算入されることとなる。一方で、貸倒れの要件については基本通達9-6-1~9-6-3において厳格に規定されている。法人税法には貸倒れの要件についての規定がないため、本基本通達が事実上の認定基準となっており、この状況は通達基準とも呼ばれている。このように、貸倒損失が法人税法22条により損金の額に算入されるとしている一方で、その計上基準については通達で厳格に規定されている状況は、納税者と課税庁との間における争いを招く一因となっている。さらには、法令で規定されていない貸倒れの要件が通達で示され、あたかも法令のように取り扱われていることは、課税要件法定主義に反しているとの学説も存在している。

なお、法人税法において貸倒損失として所得計算上損金の額に算入するためには、対象債権の全額が回収不能となることが要件というのが通説である。一部の回収不能ということは、いわば債権の評価であり、この債権の評価は法第33条（資産の評価損の損金不算入等）において除外しているというのがその根拠とされるところである。このことは、興銀事件をはじめとする関連判例にお

いて、金銭債権が全額回収不能であることが要求され、その一部についての貸倒償却は原則として認められないとの立場を裁判所が一貫して取っていることから確認することができる。しかし、この全額回収不能基準については学説においても異論が多く、特に金銭債権の一部分の貸倒れを認める『部分貸倒れ説』が金子宏教授をはじめとして税法学・会計学・社会政策等の各分野から有力に主張されているところである。

また、基本通達9-6-1~9-6-3の各規定においても、納税者と課税庁の判断の対立を招きかねない問題点が存在している。例えば、法的な貸倒れについて規定している基本通達9-6-1については、「合理的な基準」とは何を以て合理的と判断するのかという点や、民法における債権等の消滅時効が法的整理事項に含まれていないといった問題がある。続いて、事実上の貸倒れを規定している基本通達9-6-2については、「全額が回収できないことが明らかになった場合」とは具体的にどのような場合を指すのかが本通達では示されていないうえ、債務者の資産状況等を把握して回収不能を立証するのは困難であるという問題がある。この回収不能の判断については、興銀事件において債権者側の事情も踏まえ社会通念に従って総合的に判断されるべきであると判示され、その後の判決においても踏襲されているが、債権者の事情をどの程度考慮するのか不明瞭な部分がある。さらに、形式上の貸倒れについて規定している基本通達9-6-3についても、取引を停止した時以後1年という期間が法的安定性の見地からも妥当であるかどうか疑問がある。

上記を踏まえ、本論文では、貸倒損失をめぐる各問題について、学説や関連判例を整理し、考察を加えたうえで、これらの問題を解決できる具体的な法体系を検討していくこととする。

【各章の構成】

第1章の「序論」においては、本論文の問題提起、目的について確認する。

第2章の「現行法による貸倒損失の取扱い」においては、現行の法人税法及び法人税基本通達の概要と内在する問題点について抽出し、整理をする。

第3章の「判例研究」においては、興銀事件を中心とした関連する判例の分析を行い、貸倒れの認定における射程や適用上の問題点について検討する。

第4章の「全額回収不能説と部分貸倒れ説」においては、全額回収不能説と部分貸倒れ説についての妥当性・有用性について検証を行う。なお、部分貸倒れについては、技術的な側面と公正処理基準に照らしての側面から、ただちに損金の額に算入することは問題があると結論付ける。

第5章の「債権等の消滅時効と法人税法の貸倒れ」においては、消滅時効が完成した債権が法人税法上の貸倒要件とされていない理由を考察し、貸倒の要件に含むべきかどうか検証を行う。なお、私法上の概念と別意に解すべきことが明らかでないとの見解から、法律上の貸倒れに含むべきであると結論付ける。

第6章の「結論」においては、これまでの章の考察の結果を踏まえ、法的安定性の要請に合致した形での法人税法及び基本通達がいかにあるべきか、具体的な法体系を提案する。

【結論】

現行の通達基準ともいわれる法体系は、課税要件法定主義に反している考えるのが妥当である。この法人税基本通達と課税要件法定主義の問題の解消を考えると、貸倒れの要件について現行の通達規定の取扱いや機能に今後も準拠するのであれば、その内容を法令の別段の定めとして新たに立法し、法人税法22条と公正処理基準から距離を置くほかにないと考える。例えば、法人税法34条第1項第1号に規定する定期同額給与は、法令において同給与が損金算入される旨を規定し、給与の具体的内容や意義については同法基本通達にて明文している。このように、貸倒損失においても、法律上の貸倒れ、事実上の貸倒れ、形式上の貸倒れについては所得計算上損金の額に算入する旨を法令の別段の定

めとして明文規定し、各種の貸倒れの具体的な範囲や意義といった内容を基本通達にて示すべきであると考え。これにより、現行法の基本通達と公正処理基準との矛盾は解消され、法的安定性の要請に合致した法体系へと改められるのである。

一時所得と雑所得における所得区分の考察

— 馬券払戻金に係る所得を中心として —

松 尾 洋 佑

【問題意識】

近年では、インターネットで馬券の購入と決済ができる日本中央競馬会のシステムのもとでは、本人確認、購入金額、的中馬券の有無の確認が容易であること、さらにこのシステムを利用して億単位の高額かつ反復継続的な購入が行われるケースも出てきたことから、競馬払戻金に対する課税のあり方が注目されるに至っている。

大きく注目された事件としては、大阪事件と札幌事件の2つがある。これらの事件について、多くの人が驚愕したのは、競馬でコンスタントに数億円単位の巨額の儲けを得ることが可能なかということであった。JRA（日本中央競馬会）は、馬券の売上金額の約75%を払戻金として、馬券の的中した人に払い戻すので、馬券を購入したとしても馬券による利益の期待値は低いものである。

大阪事件では、被告人は、平成19年から平成21年の3年間にかけて、約28億円の馬券を購入し、約30億円の払戻金を得ており、被告人の手元に残った利益は約1億円であった。これに対し、課税当局は、当該払戻金が一時所得であるから、納付すべき所得税額は約5億円であると提示された。被告人は、競馬で儲けた利益が約1億円しかないのにもかかわらず、納付すべき所得税額の5億円を払うことができるのであろうか。所得税法は担税力に応じた課税（租税公平主義）を実現することを基本的原理とするものではないだろうか。競馬は、

一般的には、競輪、競艇といった公営ギャンブルの中に含まれ、それらによって得た所得の所得税法上の所得区分については一時所得と考えられる。しかし、大阪事件は、一般的な競馬愛好家とは異なる、予想をはるかに超えた多額の利益を得ていた。

また、大阪事件の最高裁判決では、当該馬券払戻金に係る所得区分は雑所得と判示され、この最高裁判決の影響を受けて改正された所得税基本通達34-1でも、すべての馬券払戻金が一時所得に該当するわけではないと示された。

さらに、札幌事件では、原告は、平成17年から平成22年の6年間にわたり、約72億円の馬券を購入し、約78億円の払戻金を得ていたケースである。札幌事件は、大阪事件と類似する事件であり、大阪事件の最高裁判決を引用したにもかかわらず、最高裁とは異なる判決が下された。なぜ異なる判決がくだされたのであろうか。これらの疑問点が本論文執筆の動機である。

本論文においては、争われることの多い一時所得該当性について、類似する2つの事件を中心に、馬券の払戻金により得た所得が、「一時所得」に区分されるのか、「雑所得」に区分されるのかを検討していくこととした。

【各章の構成】

第1章の「所得税の概要」では、一時所得と雑所得の所得区分の判断を確認するため、第1節では所得税の意義、第2節では担税力の指標としての所得、第3節では一時所得と雑所得の概念について確認する。

第2章の「大阪事件の裁判例」では、第1節において大阪事件の各裁判例の判決に至った点を確認する。第2節では、馬券払戻金に係る所得区分の判断を検討する。各裁判の判決は「雑所得」と同じ結果であったが、大阪地裁の判決の枠組みは、「所得源泉性」という概念を用いており、大阪高裁、最高裁の判決の枠組みは「文理解釈」を用いた異なるものであった。この2点について検討する。

第3章「札幌事件の裁判例」では、第1節において札幌事件の各裁判例の判決に至った点を確認する。第2節では、馬券払戻金に係る所得区分の判断について検討する。札幌事件は大阪事件と類似する内容であり、東京地裁は、大阪事件の最高裁判決の「文理解釈」を引用したにもかかわらず、最高裁と異なる「一時所得」と判示した。しかし、東京高裁では、「文理解釈」を引用し東京地裁と異なる「雑所得」と判示した。札幌事件の東京地裁で「文理解釈」から「一時所得」と判示した点と東京高裁で「雑所得」と判示した点について検討する。

第4章の「結論」では、第1節において、前章で確認した大阪事件と札幌事件は、類似する事件でありながら、「文理解釈」を用いたにもかかわらず、異なる判決がくだされたことについて疑問が生じる。そこで、大阪地裁で用いられた「所得源泉性」という概念を「文理解釈」の補足として用いることはできないかを検討する。第2節では、改正通達（所得税基本通達34-1）について検討する。

「おわりに」では、今後の解決策を提示しつつ、私見にて締めくくり本稿のまとめとする。

【結論】

馬券払戻金に係る所得区分について、大阪地裁では、「所得源泉性」という概念を用いて雑所得と判示したが、大阪高裁、最高裁は、「所得源泉性」という概念を用いて一時所得の判断基準とするのは不明確であるとして、「所得源泉性」を否定した。一時所得に当たるか否かは所得税法34条1項の文言に従い「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」を判断すれば足りるとして、「文理解釈」を用いて雑所得と判示した。

その後、大阪事件と類似する札幌事件の東京地裁では、「文理解釈」を用いたにもかかわらず、「一時所得」と判示された。類似する事件であり、同じ「文理解釈」がされたのであれば、同じ結果がくだされると予想されるが、異なる結

果となった。これは、「文理解釈」だけでは、判断するのが困難だからではないだろうか。

そもそも、大阪事件の最高裁判決で、「文理解釈」の後に付け加えられた内容が、大阪地裁で判示された内容とほぼ同じである。「文理解釈」を用いても「所得源泉性」を用いても判示内容が大きく異なるものではないと考えられる。また、「所得源泉性」は、担税力に支えられた所得区分を判断するのに適した概念であることから、「所得源泉性」という概念を「文理解釈」の補足とし用いることができる考える。「所得源泉性」は共通の概念でないため、所得区分をするうえでは、条文要件による「文理解釈」を踏まえつつ、その補足として「所得源泉性」を用いれば、札幌事件の東京地裁のように異なる結果にはならなかったのではないかと考える。

また、最高裁判決の影響を受けて所得税基本通達34-1の改正が行われたが、この改正は、大阪事件のみと限定したように考えられる。今後もこれらと類似する事件が多く発生して、実務上の混乱が続くと思われるが、改正された所得税基本通達34-1のみでは対応しきれないのではないかと考える。

所得税法37条に規定する必要経費の範囲及び算入要件についての検討

松 本 健 悟

【問題意識】

所得税法において所得は10種類に区分され、それぞれの所得の性質に応じて所得金額の計算の方法が規定されている。この所得区分の中で納税者の大多数が該当している区分は給与所得と事業所得である。

給与所得については、必要経費の控除は認められず、その代替として給与所得控除が規定されている。

一方事業所得は給与所得と異なり収入額に応じて一定額が控除されるのではなく、事業所得の金額の計算上必要経費に該当する支出であれば、収入額の大小にかかわらず、その該当した支出額の全てを控除することができる。

必要経費については収入額に応じた定額制でもなければ、その上限も定められていないので、必要経費の範囲や算入要件を明確にしなければ、課税の徴収もれや税負担についての所得税納税義務者間での所得区分による著しい不公平を生じる可能性がある。

事業所得者からの立場でみた場合、従来の必要経費を争点にした判決事例ではそのほとんどが販売費及び一般管理費についての争いであり、その多くが業務との直接関連性がないとの理由により経費性を否認されている。例えば個人事業者の接待交際費についてみると、その支出の効果により収入に結びついたものであっても、業務との関りが間接的であれば、その支出はただ期待をもっ

てされたに過ぎず業務との直接関連性が認められないとして否認される。

実務的にみた場合、支出した接待交際費のうち業務ないし収入との結びつきが間接的であるものを排除し、直接的な結びつきが証明できるもののみを峻別して必要経費に算入していると言うケースはおそらく稀で、直接性の判断基準も曖昧であるから、その多くは事業遂行上必要な接待交際費額を全額販売管理費に計上し、個人事業者である以上必ず家事部分を含んでいるとの考え方から、合理的な基準により家事部分を自己否認しているケースが一般的ではないだろうか。この方法も従来判決をもとにすると業務直接関連性がないとの理由により否認される可能性がある。この点は事業者の一般的な経営感覚と税務判決との相違であるように思う。

東京高裁平成24年9月19日判決（日弁連必要経費訴訟）で業務との直接関連性がない支出についても必要経費と認容する判決がでたが、国税庁は個別事例にとどまるとの見解を出している。

そこで改めて必要経費の範囲、必要経費算入要件について日弁連必要経費訴訟を中心に判例を整理し研究することで、他の所得区分との公平性の確保や、事業所得者である納税者が具体的に参照し得る必要経費の範囲・経費算入要件のラインを明確化していきたい。

【各章の構成】

第1章「必要経費の意義と業務直接関連性」では必要経費の通則・意義について整理し、従前より税務訴訟において主張されてきた業務との直接関連性について、なぜ法令に明記がないにもかかわらず今までの税務判例において直接性が支持されてきたのか、従来の学説や創立の過程、制度趣旨をもとに整理を行う。

第2章「日弁連必要経費訴訟」では東京地裁平成23年8月9日判決、東京高裁平成24年9月19日判決の判例分析を行う。納税者の主張、課税庁の主張を整

理し、地裁と高裁において両社の主張がどのように判断をされたのか、判断が分かれた要因が何であったのかに着目して分析を行う。

第3章「最高裁上告不受理の決定」では国税庁の見解（個別事例にとどまる）とその後の国税不服審判所の裁決をもとに上告不受理の決定が法令解釈に変更を及ぼさないとする国税庁の見解について検討する。

第4章「高裁判決に関する学説上の評価」では肯定的評価と否定的評価の整理・比較を行うことで争点の整理と集約を行う。

第5章「結論」では前章において整理した争点について、租税公平主義、租税法律主義の観点から考察し、実務的な対応を前提とした私見、解決策を提示し締めくくる。

【結論】

- ① 必要経費の範囲を「必要経費に該当する可能性があるもの」と定義し、販売費及び一般管理費については事業の業務との直接関連性がないものについても事業遂行上必要な支出は必要経費の範囲に含まれると考える。業務直接関連性は法令に明記がなく文理解釈から導きだすことができないが、これに代わる家事費排除の物差しとして適当な基準が存在しない。文理解釈から導きだせる家事費排除の物差しが必要である。
- ② 必要経費の範囲に含まれるもののうち、施行令96条が前提としていないと考えられる経費について、施行令96条の部分改正により、営む業務の収入金額、所得金額等に応じて控除率及び控除額の上限を設定し、文理解釈に適う家事費排除の基準を創設することを提言する。

相続により取得した土地を売却したことによる相続税と所得税の二重課税について

山下 雅 弘

【問題意識】

平成25年度の税制改正により相続税法の改正が行われ、平成27年1月1日以後に発生した相続より相続税の最高税率が55%に引き上げられ、遺産に係る基礎控除額が引き下げられた。基礎控除額の引き下げにより、改正前では相続税の課税対象者でなかった者が、課税対象者となることが考えられる。財務省が公表している相続税の課税件数割合及び相続税・贈与税収の推移⁽¹⁾によると、課税件数割合（年間課税件数／年間死亡者数）は、平成26年以前は4%を推移していたが、平成27年は8%と二倍に増加している。また、国税庁の資料によると土地等の譲渡所得の申告状況について、平成28年の申告人員は49万5千人で平成25年分からはほぼ横ばいであるが、有所得人員・所得金額はいずれも増加し、平成28年の譲渡所得金額は4兆4,652億円となっている⁽²⁾。

所得税法では、相続により取得した土地等を譲渡した場合、所得税法60条1項により被相続人の取得価額を引き継いで譲渡所得の計算をすることになっている。従来、土地等を相続した場合には相続税が課税されて相続人がその土地等を譲渡すれば所得税が課税されたため、相続税と所得税とは別個の体系の税目であることから二重課税の問題は存在しないとされていた。

しかし、平成22年の最高裁判決で、原告の夫が生命保険会社との間で締結していた生命保険契約に基づき、夫の死亡により原告が受け取った年金払保障特

約年金について、相続税が課税された部分については、所得税法9条1項16号（非課税所得、平成22年当時は15号）の適用により所得税が非課税と判示された事例（以下、「平成22年最判」⁽³⁾）がある。この平成22年最判を契機に、平成25年において、相続により取得し相続税の課税対象となった土地を売却したことによる相続税と所得税の二重課税が争われた事例があり、争点として、平成22年最判により非課税とされた財産の射程が、相続により取得した土地を売却した場合に含まれるのかが争われ、地裁判決では、平成22年最判の非課税規定は、「年金の受給権についてのみに該当してその他の資産、例えば不動産の譲渡については、適用されない」との判断を示し、高裁判決でも同様の判断が示された。

そもそも、「二重課税」(Double Taxation)とはどのような場合をいうのか？二重課税とは、同一の課税物件に対して同一または同種の租税が重複して課税されることをいう。相続により不動産を取得してその後に譲渡した場合に所得税が課税された場合には、二重課税に該当するのか？もし、二重課税に該当する場合、税負担は担税力に応じて公平に配分されなければならないとする租税公平主義に反しないのか、また、平等権を保障する憲法14条1項に反しないかどうかの問題も出てくると思われる。

そこで、国税庁発表のデータより、今後相続税の申告件数と相続により取得した資産（土地や有価証券等）を売却する件数が増加することが考えられるため、本稿において相続により取得した不動産を譲渡した場合の課税関係について検討したい。

【各章の構成】

第1章の「相続税と所得税の二重課税が争われた事例」では、相続財産を譲渡した場合の二重課税が争われた平成25年の裁判事例を二つ取り上げ、裁判の中で争点になった主張とその理由を確認する。

第2章の「財産の移転に伴う相続税と所得税の課税関係」では、なぜ所得税と相続税の二重課税が起きるのか確認するために、所得税法と相続税法の関係を確認する。まずは所得税の意義、所得概念、所得税法の沿革や立法趣旨について、相続税の意義、相続税法の沿革を確認する。

第3章の「関連法令の立法趣旨と二重課税の検討」では、所得税法9条1項16号（非課税所得）、所得税法59条（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）、所得税法60条（贈与等により取得した資産の取得費等）、以上の条文の沿革・立法趣旨を確認し、判例で争われた二重課税の事例を確認する。

第4章では、「相続税と所得税の二重課税に対する提言」では、所得税法60条1項と租税特別措置法39条について検討し、所得税と相続税の調整を図るための提言をしていく。

【結論】

平成25年に争われた二つの裁判事例では、地裁・高裁ともに納税者が敗訴した。つまり、相続により取得した不動産を譲渡した場合には、非課税規定が適用されることなく譲渡所得課税されるということである。

平成22年最判では、所得税法の9条1項16号（当時15号）の趣旨として「相続税又は贈与税の課税対象となる経済的価値に対しては所得税を課さないこととして、同一の経済的価値に対する相続税又は贈与税と所得税との二重課税を排除したもの」としている。平成22年最判の非課税規定が適用された生命保険金に係る年金受給権では一時金の支払いを選択することで相続開始時に所得を実現させることができるが、平成25年の裁判事例では、相続人が相続時点において被相続人の保有期間中に蓄積された増加益を実現させる選択ができない点で、平成22年最判で問題とされた所得とはその性質を異にすると判断された。本稿でも述べるが、結論として、相続により取得した不動産を譲渡した場合、平成22年最判で判示された非課税規定が適用されることはなく、また所得税法

60条1項による取得価額の引き継ぎが適用されるため、相続により取得した土地を譲渡しても二重課税に該当しないという結論は妥当な結果だと思っている。しかしながら、今後も相続して土地を売却する事例が増加することが確実であると思うので、納税者の租税負担が減少するような解決策を第4章で述べたいと思っている。

注

- (1) 財務省HP (http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/141.htm [最終確認日：平成29年11月30日]) 参照。
- (2) 国税庁HP (http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2017/kakushin_jokyo/index.htm [最終確認日：平成29年11月30日]) 参照。
- (3) 税務訴訟資料第260号－114 (順号11470)