

法人税法22条4項「公正処理基準」についての一考察

石曾根 浩

【問題意識】

我が国の法人税において、法人の課税所得を算定するにあたり、その標準となる所得の金額は、益金の額から損金の額を控除した金額（法人税法22条1項）であり、益金の額及び損金の額に参入すべき収益の額、費用及び損失の額は、別段の定めがあるものを除き（同法2項及び3項）一般に公正妥当と認められる会計処理の基準によって計算されるもの（同法4項）とされている。

これら条文の意味するところは、法人税における課税所得は、企業会計によって算出された利益を基に、法人税法の独自の観点から行う（主に「別段の定め」を中心とした）一定の調整により加減算することによって算出されるということである。

実務上、課税所得を算出するにあたっての前提となる金額は、各事業年度において企業会計によって算出された利益であることも、これを裏付けていると言えるだろう。

つまり、法人税は、課税所得の算定という重要なところにおいて、その原則的なルールを企業会計に委ねており、規定上これを示しているのが、法人税法22条4項ということになる。

この法人税法22条4項は、昭和42年に制定された当時より、同項の規定する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準について、個々の事案について

の課税実務、審査事例、判例等の積み重ねによって明らかになっていくもの」とされており、この条文の解釈の仕方について、今日に影響を与える判例も近年出されている。

制定から半世紀以上経過したこの法人税法22条4項、即ち「公正処理基準」の規定は、今日どの様な解釈をされているのか。本論文ではこれを問題意識の起点とし、いくつかの判例を通じ検討を行っていくものとする。

【各章の構成について】

第1章では、本論文の趣旨、問題意識の出発点を示す。

第2章「法人税法22条4項制定の経緯」では、法人税法22条4項の制定の経緯を、制定前の議論の紹介を中心に、当時の当該条文の意義とあわせて確認を行う。

第3章の「公正処理基準を巡る近年の判例」では、公正処理基準が争点となったいくつかの判例から、近年の当該基準の解釈について検討を行う。取り上げる判例の中でも、「大竹貿易事件」は、公正処理基準の規定について、法人の行った利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算という要請が求められるものであり、その収益の権利確定時期に関する会計処理は、合理的なものと認められる収益計上の基準の中から、法人が特定の基準を選択、継続適用して計上している場合には、これを正当なものとして是認すべきと判示し以降の判例に影響を与えたものである。「ビックカメラ事件」は、その「大竹貿易事件」で示された公正処理基準の考え方を踏襲したものであり、「税会計処理基準」という概念を用い、企業会計における公正妥当な処理（公正会計基準）と税法上求められるそれとはイコールではないことを明らかにしている。

最後の第4章の「最後に—法人税法22条4項の今日的な意義」において、公正処理基準の今日的な意義の検討等を行う。

【本論文の結論】

制定当初の公正処理基準は、税制の簡素化、企業利益と課税所得の一致を企図したものではあったが、現状その役割を果たしていないのは明白であろう。ならば、今日における公正処理基準とはどのようなものであろうか。今日における公正処理基準とは、納税者である法人が、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に則って行った処理というよりも、企業会計が行った会計処理について、「法人税法上における公平な課税所得の計算を実現しているもの」が、公正処理基準となる、そう言えるのではないだろうか。

企業会計から導き出した利益と課税所得が必ずしも一致せず、公正処理基準を満たす会計処理か否かについて、企業が行った会計処理に該当する会計指針の有無に関わらず、「法人税法上における公平な課税所得の計算を実現しているもの」である必要があるのであれば、公正処理基準には、法人が課税所得を予見する機能はない、少なくともその機能が薄れているということになる。

確かに、法人税法の条文に公正処理基準が組み込まれている以上、企業の行った会計処理をそのまま認めるのではなく、法人税法のフィルターを通すということは必要であるだろう。しかし、納税者である法人の予見可能性が担保されないのであれば、法人が主体性を持ち、自らの責任において会計処理を行うことに対しての必要性を損なうことに繋がってくる恐れがあり、それは課税庁側の実務的な負担を増すだけでなく、公平な課税所得の計算の実現を結果妨げる可能性にも繋がるのではないだろうか。

ならば、課税庁から納税者である法人に対し、予見可能性を担保し得る指針の提供は必要ではないだろうか。つまり、別段の定めで代表される法人税法における会計と税の乖離の調整や、「ビックカメラ事件」のようなある一定の会計指針が税と乖離する可能性を示す通達等、法整備の必要性である。これからの公正処理基準を考えるにあたっては、課税実務や判例の積み重ねるだけでなく、法整備等を積極的に行うことにより、具体的な基準を作り上げることが必

要であり、それこそが今日の公正処理基準が求める「法人税法上における公平な課税所得の計算」を実現たらしめるのではないだろうか。

給与所得控除の意義に関する一考察

— 給与所得控除の範囲を中心として —

江 良 孝 子

【問題意識】

所得税法上の所得は10種類に区分されるが、収入から必要経費を控除して所得金額を算出するのが一般的である。これにたいして給与所得は、収入から給与所得控除として収入に応じて定められた金額を控除して所得金額を算出する特異な構造になっている。このような性格からか、給与所得控除は過大である（今次税制改革の基礎控除との調整）、あるいは過少である（大島訴訟に見られるように実額経費の主張）との見解もあるのは、その性格が明らかでないことにあると思われる。そこで給与所得の沿革、判例の考え方、そして現代の働き方の動向から、その性格を考察する。

国税庁の統計データより、平成28年度一年間を通じて給与の支払いをされた者の数は、48,691,042人にのぼる。これは、日本の就業者数の9割を超えと言われている。

また、その給与収入は2,703,263億円である。所得税の税額が176,111億円のうち源泉分が144,860億円である。そのうち給与の分は、90,418億円である。全体の所得税のうちの51.3%であり、その給与所得課税のあり方については、市民生活に影響を及ぼすことは言うまでもない。

給与所得については、正規雇用、非正規雇用の違い、また給与収入が2,000万円を超える高額給与所得者との二極化の問題も指摘されてきた。その中で、給

与所得課税については、実額控除の制限、給与所得控除の水準、源泉徴収義務の範囲等の議論はされてきた。

しかし、経済状況や、人口動態の巨大な変化の中、課税の公平には限界がみられる。

働き方改革の実行計画になかでは、副業等の促進も盛り込まれ、複数箇所からの収入を得るケースも存在する。

オンラインのC to C取引の一種であるシェアリングエコノミー（共有型経済）は、中古品販売、民泊、車両の乗り合い等に広がりつつある。匿名性が高く、個人間の取引（C to C）の増加により、所得把握の課題もある。

かつて、クロヨン問題（給与所得者9割・自営業者6割・農業4割）における所得把握の問題が、取りざたされてきたが、大量の個人が参入する自営が増加し、国境をこえた役務提供も含め、一層所得の把握は困難になると考える。その中で平成30年度税制改正により個人所得税にかかる給与所得控除の引き下げと基礎控除の引き上げが行われた。

昨今の経済状況の変化に伴う働き方の多様化及び格差拡大による富の再配分強化の観点からその見直しが強く叫ばれるようになり、給与所得控除と基礎控除を関連づけての改正となった。

基礎控除は、専ら納税者本人の最低生活費を課税の対象から除外するものであり、給与所得控除の必要経費等とは、何の関連もない。

働き方の違いによって不利に扱われることのない中立的な制度の構築といわれているが、勤労という所得稼得要素が認められる給与所得者と事業所得者との所得税負担の水平的平等は、大島訴訟やサラリーマン訴訟で争われている。

給与所得控除が諸外国に比べて、過大だとは言われてきた。また雇用的自営業者等若しくは、フリーランスの人々や伝統的な形態の自営業者への中立性の確保のための改革といわれているが、給与所得者とは全く異なる事業形態の人に給与所得控除の一部を振り替えるのは、給与所得控除が過大控除という理由だと考える。

給与所得控除の一部を基礎控除に振り替えるのが「働き方の違いによって不利に扱われることのない中立な制度の構築」という目的が達成できるのか、また、過大といわれている給与所得控除について概算控除であることの意味やその水準が適正であるのかを検討したい。

【各章の構成】

第1章の「給与所得控除制度の概要」では、①給与所得控除制度の沿革について、②においては、給与所得控除が適用される給与所得の計算について、③給与所得控除の従来からの理解と問題点について検討する。

第2章の「判例検討」では、①大島訴訟では、給与所得控除の性格論が論点であり、給与所得者の必要経費を認めた上で給与所得控除を必要経費の控除としていることを検討する。②サラリーマン訴訟では給与所得者の必要経費について、給与所得を得るための資産は存在するのかを検討する。

第3章の「給与所得における必要経費の概念」では①所得税における必要経費の概念について、②給与所得者の必要経費について、所得税における必要経費と対比して検討し、③給与所得控除における特定支出について検討する。

第4章の「給与所得控除の課題」では、①現在の給与所得控除の内容について、②給与所得控除の性格について、③問題意識で述べた、平成30年給与所得控除の改正について検討する。

【結論】

給与所得控除の性格については、基本的には「勤務費用の概算控除」と位置付けられているようだ。

そうすると、給与所得控除の額は、過大であるという結論になる。

29年度税制改革答申によれば、「所得税の計算における概算控除制度は可能

な限り、縮小する必要がある」としている。

給与所得は、源泉徴収・年末調整・申告不要のパッケージである。本来であるならば、諸外国のように、実額控除制度を取り入れるべきだと考えるが、実際は、その数の多さ、徴税費上の混乱を考えると、実額控除までの道のりは長く、困難であると考ええる。

課税の公平は、応能課税の原則により、担税力によって負担すべきであると考ええる。

しかし、今回の改正により、一部の高額所得者にその負担がいくのはどうであろうか。

所得分類の10種類は、担税力に応じた調整のためだと考えると、給与所得控除の縮小は、給与所得者への事情への配慮の必要性が小さくなることである。

給与所得控除を縮小するのであれば、その理由や意図について十分に説明する必要があるのではないだろうか。

給与所得について概算経費控除である給与所得控除方式をとるのは、給与所得者の必要経費は何かについて、具体的な基準を設けることが、困難であると考えられていること、給与所得者の必要経費以外に、所得把握の確実性、担税力の調整、源泉徴収制度による、徴税事務負担等などその必要経費以上に、その数値化が難しいものも含まれているため、比較的多数の給与所得者にとって有利になるように定められているのではないかと考えられる。これが、概算控除であることの意味ではないのだろうか。

10種類の所得区分は「所得はその性質の性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提にたって、公平負担の観点から、各種の所得について、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法を定め、またそれぞれの態様に応じた課税方法を定めた方法である。」と言われている。給与所得控除と一部の事業所得者を比べて不公平だというのは、税制に中立だといえるのだろうか。

給与所得控除額を縮小するのであれば、給与所得の必要経費は何かを立法上明らかにし、概算控除であることの意味や、その性格を明らかにすることが必

要ではないだろうか。

雇用形態や働き方の多様化の変化の対応は、10種類の所得区分や、分類を見直し、給与所得控除が過大な部分を縮小することとは、区別して改正すべきではないだろうか。

給与所得控除を縮小し概算経費に近づけていくのであれば、「職務に従事することがなければ生じないと考えられる支出」もしくは「勤務に必要な支出」とかいられているような費用を立法上明らかにし、特定支出控除の項目に加えていくことが必要になってくるのではないかと考える。

それは、事業所得の必要経費により近くなり、パソコンや自動車の費用もその家事関連費と明瞭に区分できれば、必要経費に含まれ、客観的にみて、所得獲得のために投下した費用である性格をもつかどうかその判断基準となるのではないだろうか。

また、給与等の支払者の認定も不要であろう。そうすれば、適用対象も拡大され確定申告の機会も増え納税者意識をより強く持ち、「他の所得との負担調整」の必要も薄れていくのではないかと考える。

より広い意味での公平な改正を期待したい。

所得税法37条に規定する必要経費の範囲を巡る一考察

越 智 彩 吏

【問題意識】

所得税法37条1項に定める必要経費について、法文に定める定義が曖昧であるがために、その範囲を巡った裁判が数多く行われている。従来の裁判では、必要経費の範囲を狭く捉え、支出と業務との間には「直接関連性」を要するものとして、必要経費算入を否認されるのが主流であった。しかし、平成24年東京高裁判決である「弁護士会役員懇親会費事件」では、「直接関連性」は必要ではないとして、所得税法37条必要経費の通説的解釈と大きく異なる判決を下した。しかし、その後の裁判において本件解釈が踏襲されているわけではなく、いまだ統一的な見解が採られていないようである。

企業会計準拠主義の下、金額を算定する法人税法22条4項に定められる損金規定とは異なり、所得税法37条の解釈においては、個々の支出が「必要経費」に当たるかどうかの判断について個人特有の困難性がつきまとうため、所得稼得行為と個人の消費主体行為による支出の境目を明確にすることは難しい問題でもある。しかし、必要経費は、所得税の本質的要素であり、その内容は、個人事業者各層の間における公平な負担を実現すべく構成されなければならないとされている。事業者間の租税の公平性を確保するため、また、課税所得を多少なりとも減らし、節税を意識する事業主の立場からすると、必要経費控除の適否は重要な問題である。そこで、個人事業者の予測可能性を担保するために

も本稿では、平成24年東京高裁判決が示した基準の妥当性を中心に検証を行い、今後の実定法制度の解釈、設計・運用をいかにしていくべきか考察することとする。

文理解釈上、「直接関連性」を求めるべきではないと考えるが、事業と個人消費とが一体となっている個人事業主において、その必要経費算入の余地をどこまで想定しているのかを明確にしていきたいと考える。

【各章の構成】

第一章の「はじめに」において問題提起を行う。

第二章の「必要経費の沿革」では、現行の所得税法37条における必要経費の規定をはじめ、「事業」と「個人の消費活動」とが混在している所得税法特有の規定である、家事費（45条1項）及び家事関連費（施行令96条）の概念が、所得税法創設時から昭和40年全文改正にかけてどのような影響を受け、変化してきたかを研究し、必要経費の目的論的解釈を探る。

第三章の「平成24年東京高裁判決」では、平成24年東京高裁判決である「弁護士会役員懇親会費事件」を取り上げている。元来の通説と異なり、支出と業務との間に「直接関連性」は必要ないと解釈した高裁判決の妥当性の検討を行う。

第四章「関連判例」では、平成24年東京高裁判決に関連し、「業務遂行上の必要性」「直接関連性」に着目した裁判例（主に原告が士業関係であるもの）を平成24年東京高裁判決前のものからその後の裁判まで、時系列に沿っていくつか紹介している。

第五章「関連法規の解釈」では、所得税法37条から施行令に規定する家事関連費まで関連法規を一つずつ確認し、文理解釈がどうあるべきかの検討を行う。

最後に「おわりに」において、前章までの検討内容を基に、租税法律主義・租税公平主義の見地から必要経費の範囲をどのように捉えるべきか解決策を探

り、今後実務上いかに対応していくべきであることを述べる。

【結論】

所得税法37条2項において「直接」という文言は用いられておらず、文理解釈上、直接関連性を適用要件として導き出すことはできない。所得税法37条創設時の目的論的解釈の立場からも、法人税法22条に倣い広く費用を認める傾向にあり、「直接性」は求めるべきではないとされる。特に、交際費については収入に直結する性質のものではなく、通説上の「直接性」という文言により狭まった解釈がなされ、必要経費算入が否定されやすいといえる。「直接性」という文言が未だ裁判で用いられるのは、事業と消費活動とが一体となっている個人事業主の事業活動において、家事費の部分と事業活動の部分との線引きを明確にする規定を置かなければ個人によって差が生じ、租税公平主義が害されてしまうからであろう。

大方の争われている裁判は個人的な支出である家事関連費に該当するものであるといえるから、消費と事業とが一体となっている個人の事業活動において、家事費算入にある程度の歯止めをかけるために所得税法37条の該当性要件として「直接性」という文言を持ち出すことでまず、家事費に関連するであろうグレーゾーンの費用を全て排除し、第2段階として、家事関連費の規定（施行令96条）を当てはめて必要経費算入できるか否かの検証を行うために「直接性」という文言が用いられているのであろうと考える。「直接性」の文言が用いられないとしても、業務の目的・態様に応じて当該支出が客観的に必要であることは当然の要件であり、「直接性」要件がなくなったからといって家事費排除の基準がなくなるわけではなく、過度に気にする必要はないといえる。むしろ、「直接性」という文言を用いることにより収入と直接因果関係のある費用しか認めないとする概念が浸透し、誤解を招いてしまう方が問題なのではないだろうか。

したがって、最終的な受け皿である家事関連費の要件「必要な部分の金額を明確に区分すること」「業務遂行上の必要性」に着目し、社会通念に従って客観的に判断していくべきであると考え。また、所得税法における必要経費の性質上、納税者側に立証責任があるということを念頭に置いて、業務遂行上の必要性・関連性が客観的に認められるよう収入と支出との因果関係を明確にできるような努力をしていくべきである。

役員退職金税制に対する一考察

— 分掌変更による役員退職金を中心に —

小 林 慶 太

【問題意識】

役員退職給与の意義又は範囲に関して、法人税法上は退職給与を臨時的給与の一つとしてこれを位置付けているにすぎず、特段の規定を置いていない。他方、所得税法上、退職所得とは「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」とされているものの、その範囲はあまり明確であるとは言えない。「これらの性質を有する給与」の一例として、会社役員が、その分掌変更時に支給を受ける退職慰労金が挙げられる。これは、その分掌変更等によりその役員としての地位又は職務の内容が激変した場合に、実質的に退職したと同様の事情にあると認められたものに限り、これを退職給与として評価するものである。我が国の終身雇用制が崩壊しつつあるなか、退職金制度の在り方や支給方法も変化を見せている。少子高齢化社会が抱える若年層の働き手の減少に伴い、事業承継問題に悩む中小企業も少なくない。そのような社会背景の変化のもとに、現行税法における「退職給与」あるいは「退職所得」も形式的な外観にとらわれず、実質的な面を考慮して、その認定の判断が行われるべきではないだろうか。また、所得税法第30条において退職所得の意義が記されているものの、退職の定義付けがされていないため、納税者にとってはその範囲が不明瞭であり、法的安定性・予測可能性が担保されている状況とは言えない。

この退職金該当性については、上記退職所得の意義の解釈を巡り、様々な裁判が行われてきているが、税務通達の内容を形式的に実態にあてはめ、いわゆる租税回避のための実務が行われるおそれもある。法人税法上、役員に対する給与については、所得計算上は別段の定めを規定しており、退職給与を支給する際には、その支給額のうち不相当に高額な部分を除いて、損金算入することができるとしている。所得税法上は、退職所得金額は、その年中の退職手当等の収入金額から退職所得控除額を控除した残額の2分の1として計算するなど、他の一般の給与等と比べて税務上の優遇を受ける制度となっている。また、役員の分掌変更時に支給される退職金該当性については、法人税法・所得税法それぞれの基本通達において例示が掲げられている。本来、税務通達は行政命令としての機能を果たすもので、納税者に対する課税要件事実を求めるものではない。

役員の分掌変更時の退職給与とは、法人が役員の分掌変更又は改選による再任等に際しその役員に対し退職給与として支給した給与については、その分掌変更等によりその役員としての地位又は職務の内容が激変し、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よるものである場合に、これを「特例的に」退職金として認めるものである。課税庁は、会社役員がその会社における勤務が継続しているにもかかわらず、その役員としての肩書が名目的なものに過ぎず、分掌変更により、その役員の地位や職務内容が激変した場合には、これを「実質的に退職したと同様」と評価する姿勢をとっている。つまり、この場合における退職金該当性の判断に際しては、その勤務関係が未だ継続している役員が、実質的に退職したと同様の事実該当するか否かの認定が必須である。さらに、それが給与の後払いたる性質を持つものであり、その役員の退職後の生活資金としての性質を併せ持つことも必要である。

【各章の構成】

第1章では、まず、退職給付の沿革を確認した上で、退職金の性格や税法上の退職金の範囲等を検証している。終身雇用制が崩壊しつつあるなか働き方の変化に伴い、税制から見た退職金の在り方もこれに応じた考え方が構築されてきた。第2章においては、現行税法の役員退職金・分掌変更時の退職金に関する取扱いを確認している。納税者と課税庁との間で退職金該当性を巡って争いが絶えない理由を税制上の観点から検証し、通達課税の問題点を指摘している。最後の第3章では、役員の方掌変更時の退職金該当性を巡る判例を紹介している。

【結論】

上記のとおり、所得税法に規定する退職所得の意義がやや不明確であり、第三者が客観的に退職の事実認定を判断することは、相当な困難が伴うものと思われる。そのようななかで、税法上の退職金を一種の固有概念として捉え、「退職の意義」を本法にて明確にするべきと考える。例えば、民法における会社と役員の間には委任契約が成り立っており、同法上、当該委任契約はいつでも解除することができる。また、労働法においては、合意解約、辞職、定年制等といった、使用者と労働者との間に労働関係の終了に関する法規制が整備されている。同法は、定年制の導入に伴う年功的処遇機能や雇用保障機能を充実させる役割を担っている一方で、労働者の転職の自由や職業選択の自由を尊重しており、税法上の捉える「退職」よりもその許容する範囲が広い。換言すれば、税法上の退職とは労働契約の終了とは意味が異なる。すなわち、税務上の退職給与ないし退職所得は、その性質を鑑みた優遇制度が採られているのであり、労働法のもとでの「退職」よりも限定的に解釈されるべきであろう。したがって、特に、役員勤務関係が未だ継続する分掌変更等があった場合の退職金の

認定に関しては、税法固有の退職の事実概念を明確にし、納税者の法的安定性・予測可能性を保てるようにする必要があるのではないだろうか。

また、法人税法・所得税法において、分掌変更時の役員退職金に関する税務通達が存在する。租税法律主義のもと、行政命令の発出である通達にはその法源性が否定されている。しかし、筑波大学の品川芳宣名誉教授は、「税務通達が租税法における法源に該当しない以上、納税者が税務通達に法的に拘束されることはない…しかしながら、このような論理は、講学上の形式論に過ぎない。現実の税務執行においては、税務通達の存在によって、税務官庁と納税者間に事実上の法的関係が成り立っている…」と論じられており、通達に法源性がないからといって、直ちに、条文解釈の問題から通達の存在を無視することは早計である。たしかに、法解釈に一定の疑義が生じた場合に、その指針なるものがあれば、通達が税務判断の手助けとなる存在であることは理解できる。しかし、通達の内容が課税要件と受け取られかねない、あるいは、課税要件としてみるのが恒常化してしまうことは、租税法律主義の観点からも問題があると感じる。また、一般的に、通達が納税者や税理士の税務判断の指針となっている以上、本通達に例示として記載されている内容を納税者らが形式的に満たすことによって、分掌変更時の役員退職金該当性を主張するケースが増加するのではないかと懸念される。したがって、それが、税務立法趣旨に適い、退職金と認めることが相当であると考えられるものであれば、当該基本通達の廃止を検討するとともに、本法に明記すべきと考える。

みなし贈与における低額譲受についての一考察

田 中 京 子

【問題意識】

民法において「贈与は、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与える意思表示し、相手方が受諾をすることによって、その効力を生ずる。」と規定されている。

しかし「法律的には、贈与によって取得した財産とはいえないが、贈与によって取得した財産と実質を同じくするため、公平負担の見地から、贈与によって取得したものとみなされ、贈与税の対象とされている財産または権利（経済的利益を含む）がいくつかある」、すなわち相続税法5条から9条に規定しているみなし贈与財産である。そして、「みなし贈与」の一つとして「低額譲受」が規定されている。みなし贈与は本来の贈与ではなく、また低額譲受は時価の判断が介入することから、本来の課税対象と較べて適正な課税が行われるのか検討を行うことにした。

租税法が取り入れている概念には、2種類あるとされる。その1つは「他の法分野で用いられている概念である。他の法分野から借用しているという意味で、これを借用概念と呼ぶ」とされるもので2つめは、「他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている概念である。これを固有概念と呼ぶ」と区別している。相続、遺贈又は贈与の概念は民法からの借用概念と考えられる。

借用概念は他の法分野から借用している概念をどのように解釈するのか。この点について、統一説・独立説・目的適合説の3つの見解がありこれらは対立しているが、「借用概念は他の法分野におけると同じ意義に解釈するのが、租税法律主義＝法的安定性の要請に合致している」ことから統一説が有力とされている。

つまり「私法上の相続、遺贈又は贈与には該当しない行為であったとしても、その行為の結果、その行為を行った者に帰属する経済的成果が私法上の相続、遺贈又は贈与を原因とする財産の無償取得と同一のものであると認められる一定の場合には、同法上、これを相続、遺贈又は贈与による財産の取得があったものとみなして相続税又は贈与税の課税の対象とする旨を規定しているのである」と解釈できる。

このことからある事例が「みなし贈与」の課税標準計算の基礎となる課税要件に該当するか、まず事例の事実が私法その他の法律における贈与に該当するかを検討し、さらに相続税法固有の概念に該当するか否かを判断されなければならないと考えられる。

しかしながら相続税の生前対策などが増加している昨今において、みなし贈与に該当すれば税額の負担が増加するにもかかわらず、一般の納税者にはその認識がないことが多い。みなし贈与をした贈与者も、受けた受贈者も贈与の認識がないのに、税法の規定により贈与とみなされ「みなし贈与財産」に課税されるという問題が起こる。

同法5～9条に定められたみなし贈与財産の範囲は「保険金」「定期金」「低額譲受」「債務免除等」「その他の利益の享受」「信託に関する権利」である。これらがみなし贈与に該当するか否かの判定は事例ごとに概念を判定する必要があり、その判断は複雑で困難を来す場合が多い。本来、富の再分配を行うために血族間で相続、贈与が為されることが多いため、不当な利益を得ることがないようにというのは理解出来る。しかし「低額譲受」のように譲渡があった時における時価との差額に相当する金額が贈与により取得したとみなされる場

合、その時価の評価方法が重要な問題となる。個々の取引の実情や財産の種類、当事者間の関係性や背景などを総合的に勘案しなければならないものだが、それは客観的にみて公平な結論だと言えるだろうか。法的安定性と租税公平主義の見地から、税制上、相続税と贈与税を包括する可能性はあるのかを贈与税並びにみなし贈与の理解を深め、判例を検討しつつ、本稿では低額譲渡の問題点について考察したい。

【各章の構成】

第1章『はじめに』、第2章の『贈与税の概要』では、①「贈与税の意義」で相続税の補完的位置と財産の継承を促進するための経緯を、②「相続税と贈与税の関係」で両者の目的や関係性、その評価方法が時価であること、みなし贈与のうち低額譲受においては時価が大きく問題となることを確認、③「みなし贈与課税の趣旨とその具体的な範囲」でみなし贈与の範囲についての理解を深める。

第3章の『低額譲渡について』では①「相続税法における時価の意義」、②「著しく低い価額の意義」でそれぞれ財産評価基本通達や相続税法基本通達に基づいて意義と定義、問題点を明らかにする。

第4章で通達で示された「時価」や「著しく低い価額」の意義が必ずしも明確でないことを複数の事例検討によって別の指針を示すこととする。事例内容は路線価を用いた土地売買の場合や非上場株式の譲渡を検討する。

また、第4章の事例を考察した結果、『租税回避問題』に触れることとした。通達により①各納税者間での公平維持、②納税者及び課税庁の便宜、③徴税コスト、④予測可能性の維持等が期待できると言われているが、そこに記載されている方法が「不合理な場合」もある。その場合財産評価基本通達6項の規定により国税庁長官の指示を受けて評価するとされている。この規定等は「租税回避の包括的な防止規定」ということが理解できた。

以上を考慮にいれて第5章の『おわりに』でまとめた。

【結論】

贈与税が将来の相続税の課税回避や税負担の公平を図るために、相続税法という一つの法律の中に相続税と贈与税の二つの税目を定め、相続税の補完的立場を持つことが理解できた。さらに私法上の贈与契約によって財産を取得したものであるが、贈与によって取得したとみなされる「みなし贈与財産」についても、課税の公平を保つために必要であると言える。

ただし、みなし贈与のうち低額譲渡の問題点である「時価」については取得原価や処分価額とは異なり、いつでも正常な状態で他の財貨と交換できる価額とされ、課税実務上は特別の定めのあるものを除き、財産評価基本通達に従うこととなるが、一概に容易なことではない。時価と比較される「著しく低い価額の対価」については、所得税のように明確な規定が相続税には存在せず、個別に勘案しなければならない。

これらは今後も明示することは困難と考えられ、導かれる判断は必ずしも公平であるといえるだろうか。みなし贈与の規定は税負担の公平の見地から必要不可欠な規定と理解できるが、この実質的にみて経済的利益を享受している事実についてすべてを贈与税において課税することは適当であろうか。今後の検討は必須と考える。

所得税法における所得区分についての一考察

— 雑所得を中心として —

田 村 彩

【問題意識】

所得税法は、所得を、その源泉又は性質によって、①利子所得②配当所得③不動産所得④事業所得⑤給与所得⑥退職所得⑦山林所得⑧譲渡所得⑨一時所得及び⑩雑所得の10種類に区分し、これら各種の所得の種類に応じて所得金額の計算に差を設けている。その上で、更に所得を①～⑧の所得と⑨一時所得と⑩雑所得に分け、一時所得を上記①～⑧のどれにも該当しない所得のうち、「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」で、かつ「労務その他の労役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もの」と定義し、更に上記①～⑧の所得及び⑨一時所得のいずれにも該当しなかった場合の「残された最後の所得区分」として、⑩雑所得を定義している。

現代においては取引が多様化し、ある所得がどの所得に該当するかをはっきりと区分することは難しく、所得区分についての問題は多くの専門家の頭を悩ませているところである。中でも、上述したように、雑所得は①～⑨のいずれの所得にも該当しなかった場合の最後の「受け皿」として機能しているため、実務や裁判等で、雑所得と他の所得との分類が問題になることが少なくない。現在話題になっているビットコインについても、ビットコイン取引により得られた所得は原則として雑所得であると公表されるなど、雑所得に対する注目が集まっており、雑所得と他の所得とを分ける所得区分に一定の基準を見出すこ

とには意義があると私は考える。そこで、この雑所得について、近年、その所得区分が争われた注目事例である馬券払戻金裁判を中心に考察を加えていきたいと思う。

馬券払戻金裁判と呼ばれる事案はいくつかあるが、全ての事案に共通するのは、納税者が数年間にわたって多額の馬券を継続的に購入していた場合において、その馬券の払戻金により得られた所得は一時所得と雑所得（もしくは事業所得）のどちらに分類されるのか、といった所得区分についての争いであり、これが主な争点の1つとなっている。なかでも最高裁まで争われ、納税者が勝訴して馬券払戻金が雑所得と認定された大阪事件（最高裁平成27年3月10日判決刑集第69巻2号434頁）、札幌事件（最高裁平成29年12月15日判決民集第71巻10号223頁）は特に有名で、世間の注目を浴び、各々の判決後には競馬の馬券の払戻金をそれまで一律に一時所得として取扱ってきた所得税基本通達34-1が順次改正された。その他に東京都の社長が馬主として得た情報をもとに馬券を数年にわたって購入していたが、その馬券払戻金につき一時所得とされた事案（東京高裁平成28年9月29日判決訟務月報63巻7号1860頁）や自ら開発した競馬ソフトを使用して数年間にわたり馬券を購入していた横浜市の男性が馬券払戻金につき事業所得を主張した横浜事件（東京高裁平成29年9月28日判決（D1-Law.com判例体系）と呼ばれる事案もある。なお、横浜事件は平成30年8月29日付で、最高裁が納税者の上告を受理しない決定をし、馬券払戻金が一時所得であると認定された納税者敗訴の1・2審判決が確定している。

本論文では、これら一連の馬券払戻金裁判（大阪事件及び札幌事件、横浜事件のこと。馬主が馬券を購入していた事案については、他の事件とは性質が異なることから、若干触れる程度に留めておく。）を通じて、雑所得と他の所得（一時所得及び事業所得）を分ける基準について考察し、改正通達の射程範囲等についても検討を加えていきたい。

【各章の構成】

「はじめに」において、まず本論文における問題意識を提示し、その後、第1章において、そもそも所得とは何を指すのか、そして我が国の所得税法における所得概念とは何であるかを明らかにし、所得区分の制定・沿革などを概観していく。

第2章においては所得分類についてより詳細に分析し、雑所得と他の所得との境界、すなわち所得区分の判断基準について考察する。

第3章では裁判例の分析を行う。まず①大阪事件の概括・分析を行い、当該最高裁判決で明らかにされた所得区分の判断基準「営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるかどうか」の是非について検討し、次に②札幌事件の個別分析及び大阪事件との比較分析等を行う。また、大阪事件及び札幌事件の最高裁判決後に改正された所得税法基本通達34-1の射程等についても検討を加えていく。更に③横浜事件の個別分析を行った後、大阪・札幌事件との比較分析により、両事件で雑所得、横浜事件で一時所得、と異なった結論が出た原因について考察し、横浜事件の雑所得該当性についても検討していきたい。

第4章では全体的なまとめとして、馬券払戻金裁判により改正された所得税基本通達34-1の是非や馬券判決における所得区分の判断基準の是非についても検討を行い、最後に「おわりに」にて全体の概括を行う。

【結論】

馬券払戻金裁判において、馬券払戻金を雑所得と認定した大阪事件と札幌事件の最高裁判決の結論は妥当であると考え、横浜事件については、一時所得ではなく雑所得に認定されるべきであったと考える。「営利を目的とする継続的行為」であるかどうかの判断においては、現状では「継続的な利益の獲得」の有無があまりに重視されすぎているように感じる。馬券判決で明らかになっ

た判断基準に照らしても、本来は利益以外にも行為の期間・回数・態様等様々な要素を考慮するのが正しい道筋のはずである。また、判決後に改正された通達の規定の仕方にも一考の余地があると思われる。

「役員給与課税に関する一考察」

—「不相当に高額」な概念を中心に—

中 村 貴 浩

【問題意識】

内国法人がその役員に対して支給する給与の額のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、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こととされている。（法人税法34条2項）

不相当に高額かどうかは、法人税法施行令70条1項①当該役員の職務の内容、当該法人の収益及びその使用人に対する給与の支給の状況、類似法人の役員に対する給与の支給の状況等に照らし、その報酬額が相当であるかどうかという「実質基準」、②定款の規定又は株主総会、社員総会若しくはこれらに準ずるものの決議により報酬の支給限度額を定めている場合には、その限度額を超えていないかどうかという「形式基準」、に基づき判断することとされている。

この規定以前は、旧法人税基本通達355に示された租税回避行為の11類型の一つ（社員に対して支給した報酬、給料、手当等が、その法人と業種、業態、規模等の類似する他の法人の役員等に比し多額であると認められる場合）として、同族会社の行為計算の否認規定が適用されていた。

このように、法34条2項に定める不相当高額基準は、同族会社の租税回避行為を防止する為に規定されたものであるが、いわゆる税法上の不確定概念とされるもので、納税者にとっては、どの程度の金額が不相当に高額なのかという判断が難しいことから、その解釈を巡り問題となるケースが少なくない。

最近の例では、沖縄の泡盛酒造会社が支払った役員給与と代表取締役の役員退職金が「不相当に高額である」として課税処分が争われた訴訟事件があり、報道でも大きく取り上げられた。平成28年4月22日東京地裁、平成29年2月23日東京高裁判決は、役員退職金の過大認定を否定し納税者の主張を容認したが、役員給与の過大認定の課税処分を支持した。

同族会社の経営者にとって、自身の役員給与の金額を決定する上で、法人税と所得税の両方のタックスプランニングは重要な要素である。法人及び個人全体でみて税負担増となることを受け入れて決定した役員給与の金額であったとしても、課税庁が同規定により否認した場合、不相当に高額とされた部分の金額については、単に法人税法上損金不算入となるだけでなく、結果として法人税と所得税の二重負担となる。

本稿においては、法人税法34条2項および法人税法施行令70条1項が、納税者の予測可能性が十分に担保され、「課税要件明確主義」に反しないかという点を中心に検証を行い、この問題についての税制上の措置を提言したいと考える。

【各章の構成】

第Ⅰ章の「税法上の不確定概念」では、税法上の不確定概念とはどのようなものかを確認したうえで、どのような場合に不確定概念を用いることが許容されるのか検証を行う。

また、課税要件明確主義と不確定概念の関係性について論じたうえで、役員給与課税における不確定概念の使用についての問題点を検討する。

第Ⅱ章の「過大役員給与の損金不算入」では、現行の役員給与制度を税制の変遷とともに確認したうえで、第Ⅲ章において平成18年度税制改正前後の裁判例について問題点や妥当性を検討する。なかでも、その判断要素が曖昧なため、問題視されやすい法人税法施行令70条1項「実質基準」の是非を中心に論じる。

【結論】

役員給与が不相当に高額か否かは、報酬を受けた個人が給与額相応の所得税を納めている限りにおいて、それは企業自治の問題であり課税当局が介入すること自体問題があると考ええる。

また、法人税法34条2項の趣旨・目的は、「課税の公平性を確保する観点から、職務執行の対価としての相当性を確保し、役員給与の金額決定の背後にある恣意性の排除を図るという考え方によるもの」と解される。

役員給与について職務執行の対価として不相当に高額かどうかは、役員給与として支給された金額が、利益処分なのか、職務執行の対価なのかという点が問題の本質ではないだろうか。

また、予測可能性の観点からも、法人税法施行令70条1項に挙げられた「実質基準」は内容が不明確で課税要件明確主義に反すると考えられる。

この問題に対する提言として、法人税法34条2項は「前事業年度から役員給与総額を増額させた事業年度について、当該事業年度の経常利益がマイナスとなった場合に限定する」旨の定めを追加することにより、その立法趣旨・目的に沿ったものとして、より納税者の予測可能性が担保されたものとなると考ええる。加えて、通達等で正しい解釈の方法を示していくことが必要であると考ええる。

法人税法22条2項における資産価値移転についての一考察 — オウブンシャホールディング事件を通じて —

桃 野 紗登美

I. はじめに

法人税法22条2項は「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。」と定めている。この「取引」についてどのように整理すべきかを提言する。

II. 法人税法22条（＝法人所得の意義）の創設及び過去の変遷について

どういう意図で法人所得・取引を法律で定めてきたのか、その背景を考察する。明治32年の法人税創設から現在に至るまで、それぞれの時代の法人所得の概念を追っていき、所得を構成する益金がどのような変遷をたどってきたのか益金の算出条文に焦点を当てて整理する。創設時から現行法に至っても、益金・損金が条文上具体的に規定されたわけではなく、益金については例示をいくつか示されているが、明確な定義づけはされていない。そこで、それぞれに解釈が必要であると言える。

（1）益金と収益の関係

企業会計における収益を基本として法人税法の益金は算出される。

(2) 無償取引から収益が生じるとされる理由

学説を整理し、なぜ無償取引が益金を構成することになるか整理する。

Ⅲ. 事例検討～清水惣事件～

清水惣事件について検討する。この事件は法人税法22条2項の「無償による役務の提供」に係る収益認識を論じた最初の判決と言われ、その後の学説や実務に大きな影響を与えている。また、原審判決と控訴審判決の間に法人税の改正が行われたこともあり、法人税法22条2項が確認的規定か、創設的規定なのかも論じられることとなった。筆者としては確認的規定であると考えている。原審判決では租税回避目的があるかどうかをもって課税するとされ、法的安定性を考慮すると支持することはできない。控訴審における、無償取引にあてはまればすべて課税するというのではなく、益金の額を構成する無償取引はある条件を満たす場合の限定的なものであるという考え方には賛同する。課税の公平性という観点に立ち、法人税法22条2項の規定趣旨、包括的に法人所得に対して課税を行うという点を鑑みると、無償取引に課税する根拠は、Ⅱの学説のうち、金子宏氏が述べられる適正所得算出説が最も説得力があり、妥当なものだと考える。その観点からこの当該無償取融資取引に課税するということは妥当である。

Ⅳ. 事例検討～オープンシャホールディング事件～

オープンシャホールディング事件について検討する。当該事案は、完全支配関係にある親子会社間において、子会社が第三者有利発行を行い親会社の子会社に対する持分が減少した場合、その持分の減少は、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された最初の事案である。増資による持分比率の減少は取引に該当するのであろうか。

法人税法22条2項は包括的な所得に対して課税を行う趣旨で規定されたことを考えると、私法上の取引よりも広い概念で「取引」を捉える必要があるが、具体的な規定、解釈がないまま課税のトリガーとして合意があれば取引に該当し、当該条文が課税根拠となるのは批判的に捉えている。

V. 事例検討～大手商社タイ子会社有利発行事件～

大手商社タイ子会社有利発行事件について、オープンシャホールディング事件と比較検討を行う。会社法においても法人税法においても、利益移転は旧株主から引受人へ行われるとされているが、当該事件においては、取引であると認定された発行会社P2社と引受人X社の間の有利発行は、取引の当事者間での利益移転はない。この場合で経済的利益を得るという状態は、X社が旧株主P1社からのものであり、この経済的利益が移転することについて「取引」と認定しているわけではない。判決文からは当事者としての直接的な「取引」から生じる経済的利益だけでなく、その効果が波及する周辺の「取引」から経済的利益があれば課税するといったようにも見受けられるが、この取引とは認定していないが、経済的利益を得ているところには課税するというのが、法人税法22条2項を適用するにあたり、どのような論理なのか具体的な言及はなく、疑問が残る。

VI. おわりに

包括的な所得の把握のため、取引の概念はどのように捉えるべきか総括を行う。取引の概念は納税者の予測可能性を満たすため、基本的には私法上の行為で記帳の対象となる行為を基本とし、それで補足できないような所得を生み出す取引については別途定め、課税対象は取引の当事者、つまり利益移転が行われた当事者であるべきと考える。「対価又は利得が存在もしくは顕在化する」

といった取引は取引当事者に経済的価値の流入がなくとも益金を構成するとすべきである。株式の第三者割当による資産価値の移転については、収益が発生する取引であると明示する必要がある、また、租税回避行為に対する規定についても再考の余地があるだろう。

取引の概念というものを複雑な経済実態、租税回避行為に対して追いつくような形で拡大解釈するのではなく、納税者の予測可能性に資するような定義の線引きを行い、課税根拠規定として濫用してはならないと考える。

生計を一にする親族に対する対価の必要経費不算入の一考察

保 田 武 志

【問題意識】

所得税法56条に規定する、生計を一にする親族に対する対価の必要経費の取り扱いにつき、本論文において中心的に検討する裁判例は、平成16年11月2日に最高裁判所において判決が下された夫婦弁護士事件および平成17年7月5日に最高裁判所において判決が下された夫弁護士妻税理士事件を題材に検討してみた。

判決について、夫婦弁護士事件のほうは、地方裁判所から最高裁判所まで一貫して妻である生計を一にする親族に対する対価は必要経費に算入されないとされているが、夫弁護士妻税理士事件においては、高等裁判所及び最高裁判所において夫婦弁護士事件と同様に必要経費の算入は認められなかったものの、地方裁判所においては、必要経費の算入が認められている。

問題意識①として、所得税法56条の適用要件であり上記判例の争点でもある、支払いの対象者である「生計を一にする」及び支払いの事由である「事業に従事したことその他の事由」という2つの要件についてであるが、「生計を一にする」という文言は、様々な税法や通達において用いられている。しかし、この「生計を一にする」という定義は、法律上どこにも示されておらず、この所得税法基本通達で示されているだけである。上記裁判例によれば、どちらも夫婦で別の事業を営んでおり、生計は別とも判断されなくもないと考えられる。

また、「事業に従事したことその他の事由」についてであるが、夫弁護士妻税理士事件では夫の弁護士業を妻の税理士が税務申告しており、夫の事業たる弁護士業に従事したわけではないが、その他の事由に該当するのであろうか？

問題意識②として、上記裁判例によれば2つの考え方が存在すると考えられる。1つは、納税者と生計を一にする配偶者その他の親族が、納税者と別の事業を営む場合においても、所得税法56条において、同条を否定する文言がない以上は必要経費の算入は認められないとする考え方であり、もう1つの考え方として、昭和24年のシャープ勧告による、世帯単位課税制度から個人単位課税制度へ移行し、同居親族間の所得分散による租税回避を避けることを目的とした、所得税法56条の立法趣旨に照らし、配偶者間に事業の独立性を有し、適正な対価として支払われたものは、同居親族間における所得分散による租税回避には当たらず、所得税法56条の適用はない。とする考え方である。前者の考え方によれば、確かに所得税法56条には、何処にも事業を独立して営んでいること等についての規定はなく、その文言がない以上、同条の要件を満たす限りその適用はあるとも言えるが、後者の考え方においては、立法趣旨に照らし、親族間における事業の独立性など考慮し、形式的に同条の適用除外となるとも考えられる。

所得税法56条は、昭和24年のシャープ勧告を受けて昭和25年税制改正で導入された規定が、その後の改正を経て現在に至ったものであり、そもそも立法当初は、家族の中の事業主1人が事業を営み、家族もその事業を手伝い、事業主が家族の生活を支えており、親族間において独立した事業を営むことを想定はしておらず、現代社会においては、個人の自立や女性の社会進出は進み、働き方のスタイルも変化しており、家族全体の協力の下事業を営むものではなくなってきた。

そこで、本論文では、所得税法56条の適用要件である「生計を一にする」及び「事業に従事したことその他の事由」とは、どのような状況であるのかを検討し、問題点を解決できる税制上の措置を提言したいと考える。

【各章の構成】

はじめににおいて、所得税法56条の問題意識を示し各章の構成について確認を行う。

第一章において、所得税法56条の概要により前提を確認するため、概要、立法経緯及び立法趣旨を踏まえつつ適用範囲の確認を行い、その適用範囲たる条文に用いられる不確定概念および立法趣旨からみた租税回避防止規定について検討する。

第二章において、夫婦弁護士事件及び夫弁護士妻税理士事件の2つの裁判例を確認し、各裁判例の問題点、妥当性及び比較検討を行う。

第三章において、日本の個人単位課税の例外的な規定としての課税単位、所得の帰属についての実質所得者課税について検討を行う。

第四章において、制度のあり方として立法当初から現在に至る社会情勢、働き方および女性の社会進出がどのように変化し、所得税法56条が現代社会に適合した規定であるかを検討するとともに、個人で事業を営む者と法人で事業を営む者との間で税負担の公平性を考慮して設けられた所得税法57条と所得税法56条の関係性について検討する。

おわりににおいて、前章までで検討した結果、その問題点を解決すべく解決策を提示する。

【結論】

各判例の最高裁判決により所得税法56条の適用範囲に関する解釈は一応決着されたと思える。判決では、「その者の営む事業形態がいかなるものか、事業から対価の支払いを受けるその者の親族がその事業に従属的に従事しているか否か、対価の支払いはどのようにされたか、対価の額が妥当なものであるか否かなどといった個別の事情によって、同条の適用が左右されることをうかがわせ

る定めは、同条及び同法の他の条項に全く存在しない。従って、同条の2つの要件が備わっている限り、このような個別の事情のいかんにかかわらず、同条が適用されると解すべきである」とされ納税者の敗訴となっている。確かに条文に別の事業を営むことについては触れられていないため、上記判決は妥当なものとも考えられる。しかし、「生計を一にする」や「その他の事由」など、曖昧である文言や、個人・法人間での公平性及び現代社会の変化に対応していない問題点などを踏まえ、適用範囲の改正及び追加または廃止が必要であると結論づける。