

財産評価基本通達の定めによらない土地の評価に関する一考察

来 栖 大志朗

相続税は、人の死亡を契機として、相続などにより財産が移転した場合に課される租税で、相続税の課税価格の計算において重要となる「財産評価」について関心を抱いた。相続税の課税の対象となる財産は、預貯金はもちろん、土地・家屋などの不動産、動産、株式、公社債など相続財産として金銭で見積もることができるもの全てにおよび多種多様である。これらの各種財産の課税価格となる時価を的確に把握することは容易なことではないと言える。相続税においては、課税の対象となる財産をどのように評価するか、つまり財産の価額を算定する「財産評価」という手続きが、相続税の課税価格を左右し、納税者が納付することとなる税額にも直接影響を与えるものであり、非常に重要となる。

相続税法は、相続財産の課税価格の決定について、第22条に「財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける時価によ」と規定しており、時価主義を評価の基本原則としているが、土地の評価においては、法律上の評価規定はなく、法解釈に委ねられているため、時価とは何かが問題となる。この時価とは、一般的に「客観的交換価値」又は「客観的交換価額」と解されているが、土地は全く同一のものが存在しないという特殊性があり、その個別的要因を適正に見極め、客観的に時価を評価することは困難である。そのため、国税庁が、財産の時価を算定するための基本的な基準を定めた財産評価基本通達を示しており、租税法実務上においては、この法令ではない財産評価基本通達に従った画一的

な評価方法によって財産評価を行うことが通例となっている。土地においては、財産評価基本通達に定める評価方法以外の他の合理的な方法とされる不動産鑑定評価基準に従った鑑定評価額を時価として評価した価額により、相続税の申告をするケースがあげられるが、納税者だけでなく、課税庁及び裁判所においても、鑑定評価額を時価として採用することがあり、土地の時価評価に関する紛争が多々起きている。

本論文では、各種の相続財産の中でも大部分を占める土地について、不動産鑑定評価の適用の可否が争われた裁判例の分析を通して、評価のあり方について検証する。時価の意義と財産評価基本通達による評価の問題点等を確認し、財産評価基本通達の定めによらない不動産鑑定評価における正常価格が、相続税法第22条にいう時価と認められる妥当性を考察するものである。

本論文の構成は、Ⅱでは、土地の時価概念について検討した。土地の時価となる指標は、地価公示法の「正常な価格」、相続税法22条の「時価」、固定資産税における「適正な時価」、不動産鑑定評価における「正常価格」など複数存在しているが、いずれにおいても、判例・学説ともに支持している、いわゆる「客観的交換価値」が時価概念として確立した解釈であるといえる。客観的交換価値という抽象的な時価概念では、納税者によって財産の評価が異なることになり、租税公平負担の観点から見て好ましくなく、安全性に問題があると考えられる。特に、土地のように個別性・特殊性の強い財産を、課税時期において評価の専門家ではない人がその土地の特性を反映して形成される市場価値を正確に評価することは困難であるため、土地の適正な価格を求めるためには、鑑定評価という作業が必然となると考える。

よって、土地の時価の評価方法としては、鑑定評価理論に従って個々の土地について個別的・具体的に鑑定評価する不動産鑑定評価基準における正常価格が最も客観的な時価に接近できる正確な方法として考えられる。

Ⅲにおいては、財産評価基本通達の意義・問題点等を論じた。実際の評価実務においては、国税庁が定めた相続税法22条の時価の解釈を示した財産評価基

本通達に従って評価が行われることが通例であり、この法令ではない税務通達は、納税者に対しても拘束力を有しているものと解されている。判例においても、租税公平主義の観点から、課税の適正・公平を図るために、財産評価基本通達に定められた画一的な評価方法を形式的に適用することを認めており、また土地の評価における路線価方式による宅地の評価方法についても一般的合理性を認めている。しかし、財産評価基本通達に定められた画一的な評価方法を適用することで、かえって適正な時価が求められず、課税の公平を欠く場合が考えられる。

財産評価にあたっては、その財産の価額に影響を及ぼすべき全ての事情を考慮するとされているが、土地の形状は決して一律ではなく、利用状況・保有形態も多岐にわたるため、画一的な評価方法である財産評価基本通達では適正な時価を算定することが難しい場合が考えられる。そのため、土地の評価において、具体的な個別事情を適正に時価に反映させるためには、相続税法22条の時価概念の解釈に戻り、財産評価基本通達に定める評価方法以外の他の合理的な評価方法により、客観的な時価を算出する必要があると考える。

Ⅳでは、不動産鑑定評価の適用の可否が争われた判例の動向を探り、不動産鑑定評価基準に従った鑑定評価額が、相続税法第22条にいう時価と認められる妥当性を考察した。判例の多くは、納税者間の租税負担の公平を図ることを重要視し、財産評価基本通達により評価することを原則としており、公正妥当な鑑定理論に従った鑑定評価額があるというだけでは、財産評価基本通達の定めによらないことが正当とされるような特別の事情があるとは認められず、個別的・例外的な評価方法により財産評価を行うことを相当ではないと解している。しかし、事案に応じた個別判断の要素が強い土地の財産評価については、形式的平等を貫くばかりではなく、可能な限り、実質を重視すべきであると考えられる。

個々の土地の評価にあたり、その土地の価格の形成過程を追及し、分析することを本質とする不動産鑑定評価は、財産評価基本通達に従った画一的で簡便的な方法でもとめられる標準的な価額よりも、適正な時価を算定する方法であ

ると考えられる。したがって、不動産鑑定評価基準に従った鑑定評価額は相続税法22条にいう時価と解することができる。また、申告納税制度を採用する相続税においては、納税者に申告・納税が任せられており、自己責任が課せられている。事実関係を最もよく知る納税者自らが、不動産評価の専門家である不動産鑑定士に依頼し、合理性を有する鑑定評価額である正常価格に基づいて申告した場合には、最大限受け入れられるべきである。

分掌変更に伴う役員退職金の分割支給時における退職給与該当性

島 瀬 英 幸

要旨

法人税法34条では役員給与の損金不算入を規定しており、退職給与については同条1項の規制の対象外とされているのであるが、法人税法上には肝心の退職給与に関して直接の定義規定は存在しない。そのため、退職給与に該当するためにはかねてより所得税法30条1項に規定される退職所得の該当要件を満たすことが必要であると解されてきた。

しかし、退職所得と退職給与とは、退職年金を除いてはその意義、対象範囲についておおむね重なり合うものと考えるが、直ちに同義と捉えることはできない。なぜなら、退職給与は支給者側に対する規定であり、受給者側の優遇措置を考慮する必要はないと考えられるためである。そこで、法人税法上にも退職給与について、「退職の事実に基づいて支給され、職務執行の対価の後払いとしての性質を有する給与」と定義規定を設けることを提言したい。同じく利益処分の性質を持ち、臨時に支給される「賞与」と明確に区分すべきであり、定義規定を設けることで納税者の法的安定性や予見可能性の確保に繋がると考える。

また、わが国の企業では、役員の方掌変更等により地位又は職務が激変した場合には実質的に退職したとみて退職金を支給する慣行があり、税法でも、そのような実情に併せて実質的に退職したと同様の事情があると認められる場合

には、これを退職給与として取扱うことができると規定している（法基通9-2-32）。しかし、分掌変更の場合は完全退職と異なり、形式的には役員としての地位は継続している状況にあるため、退職の判断が難しく、多くの争訟が起こされている。

本稿では、実質的退職の事実について争われた4つの判例を通して分掌変更の場合における「実質的に退職したと同様の事情」の事実認定について検証し、現行通達の問題点を指摘した。同通達では実質的退職の例示を3つ示しているのだが、例示の中には株式保有割合や給与の減額幅（おおむね50%以上の減少）といった直接的に実質的退職の事実を示していないものが含まれており、そのような例示を掲げることでかえって各例示を形式的要件として捉えてしまい、納税者及び課税庁の判断を誤らせていると考えられる。また、課税庁においては、分掌変更に伴う役員退職給与は本来的には法人税法上の退職給与に該当せず、特例的に認められたものであるとの解釈が存在する。さらに、役員退職給与の損金算入時期や支給方法についても、納税者による悪用が懸念されるためその取扱いに関しては縮小的解釈がされてきた。課税庁においてこのような認識があることは退職給与の定義規定が存在せず、基本通達により個別の取扱いについて規定していることによるものと考えられる。

しかし、退職給与としての性質を有しながらその形態により取扱いが異なることは不合理であり、法基通9-2-32を特例的規定と解すべきではない。形態に関わらず定義を満たすものについては退職給与として取扱い、その上で法人税法34条2項の不相当に高額か否かの規定に服する取扱いとした方が合理性があると考えられる。

東京地裁平成27年2月26日判決では、退職給与の意義を退職基因要件を満たし、かつ、労務対価要件を満たす給与と解した上で、その要件を満たす限り分掌変更に伴う役員退職給与も法人税法上の退職給与に該当すると判示しており、その判示に賛同する。このことから、裁判所も退職所得と退職給与とについて全くの同義としては捉えていないと思われる。

また、裁判所は分割支給に合理的な理由があり、あらかじめ総額と支払の終期が定められている場合には分掌変更に伴う役員退職給与を分割支給することができることを認め、法基通9-2-28ただし書に依拠して分割支給する都度その支給額を支給年度の損金に算入する会計処理を公正妥当な会計処理として認めている。しかし、確定した債務をどの事業年度の損金に算入すべきかは公正処理基準に従うこととなるのであるが、支給年度損金経理を認めた場合には、課税庁が主張するようにお手盛りの温床となる懸念がある。未支給部分は簿外負債となることや、どの程度の期間内であれば分割支給が認められるのかといった問題が挙げられ、損金算入時期を人為的に操作する余地がある会計処理を公正妥当な会計処理と認めた点は、法人税法が企図する適正・公平な所得計算という観点から疑問が残る。

そこで、そのような問題解決のために、法人の恣意性を排除する方法として事前確定届出給与のように、一定の事項を記載した届出書等を提出させるといった手続規定の法整備を行うことにより対応すべきと考える。分掌変更に伴う役員退職給与の分割支給時における課税上の取扱いについて、法人税法上において法人の恣意性を排除できる手続規定を設けることで適正・公平な所得計算を行うための方向性を示し、納税者の法的安定性及び予測可能性を確保すべきと考える。

消費税法30条における書類の保存の解釈について

進 貴 彦

【問題意識】

わが国の「消費税」は、付加価値税の性質を持つ多段階一般消費税である。付加価値税とは取引の各段階ごとにおいて増加した付加価値の部分に課税されるものである。課税標準は条文上消費税法28条1項「課税資産の譲渡等の対価の額」と規定されている。しかし、設立趣旨からして、課税標準は「付加価値」と考えるべきである。ゆえに「消費税」は付加価値税の性質を内包していることから仕入税額控除は「消費税」の最も重要な要素の一つであり生命であるといわれている。その仕入税額控除を行うためには仕入れを証明する証拠の存在が前提となるが、その方式を帳簿・請求書保存方式という。

そこで問題となるのが帳簿等の保存は消費税法30条1項の適用要件であるか否かという解釈問題がある。裁判所が示す現行の解釈基準としては「帳簿等の保存」を要件と捉えるとする見解が主流となっているようであるがその解釈を採ることに妥当性があるのか疑問を感じる。

また、税務調査の際、納税者が正当な理由なく帳簿等の「提示」を拒否した場合には、同法30条7項に該当し仕入税額控除が否定される。その解釈についてもその妥当性に疑問を感じる。

また、現行の法運用においては、推計による課税標準額の算定は認められているが仕入税額控除は否定されている。付加価値税としての性質を内包する消

費税において、推計の排除は妥当な措置であるのか疑問を感じる。

本論文においては、これら疑問点について学説や判例などを用い、整理、研究し、妥当な解釈を検討していきたい。

【検討】

はじめににおいて、本論文の概要の説明とその問題提起を行う。

第1章では消費税の特徴として、付加価値税としての消費税の性格、構造等を確認しそれぞれの意義及び位置づけについて考察していく。

第2章では消費税法30条7項の帳簿等の保存の解釈について学説を交えながら考察を行う。「帳簿及び請求書等の保存」は仕入税額控除の要件と捉えるべきとする見解と、要件と捉えるべきでないとする見解があるが、その前提ごとに区分して課税標準、法30条7項の意義、推計の是非、帳簿等の提示についてそれぞれの見解の妥当性、問題点について整理しつつ考察していく。

第3章では第2章で確認した見解を用いながら「保存」に「提示」が含まれているか否かという点につき、以下の区分ごとにそれに対応した判例を用いて考察する。

第一説、肯定説：帳簿書類の保存義務にはこれを提示する義務が包括されるとする説。裁判例として津地裁・平成10年9月10日判決。

第二説、否定説：帳簿書類の保存義務は帳簿書類を所持していれば果たしたことになるとする説。裁判例として大阪地裁平成10年8月10日判決。

第三説、消費税法30条7項にいう「保存」とは税務職員の質問検査権に基づく適法な提示要請があれば提示することができる状態での帳簿又は請求書等の保存を意味するとする説。裁判例として最高裁平成16年12月16日第一小法廷判決。

第4章ではこれまでの考察を踏まえ帳簿等の保存の法解釈についてその問題点と妥当性につき私見を交え検討していく。

【まとめ】

消費税法30条1項に規定する仕入税額控除は、消費税法において生命と呼ばれるほどの最も重要な要素の一つであるが、同条7項は、「第1項の規定は、事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等を保存しない場合には、当該保存がない課税仕入れ又は課税貨物に係る課税仕入れ等の税額については、適用しない」と規定している。つまり、「帳簿等の保存」は消費税法30条1項を適用するための要件であるのか否かという点が論点になると思われるが、裁判所が示す現行の法解釈基準としては「帳簿等の保存」を要件と捉えたとする見解が主流となっているようである。そもそも、要件として捉えたとした場合、納税者にとって仕入税額控除は青色申告のように特典として付与されるものとなってしまふ。付加価値税として性格を踏まえた場合、仕入税額控除は納税者の権利と捉えることが妥当であると考えられる。したがって、要件として捉えるのではなく証明手段の一つとして捉えるべきなのではないかと考える。

また、現行の法運用においては、推計による課税標準額の算定は認められているが仕入税額控除の推計については認められていない。付加価値税としての性格及び課税標準額の推計とのバランスを考えたとき仕入税額控除の推計も認められるべきではないだろうか。

なお、帳簿等の「保存」には提示が含まれているか否かについての法解釈についてであるが、筆者は第二説を支持している。第一説及び第三説は法解釈につき、帳簿等が不提示だからと言って保存がないとする見解は法解釈の限界を超えていると考えられ賛同できない。提示を拒否する行為については罰則を用意しているのであって、課税庁側の「制度の趣旨を強調し、調査への協力が円滑適正な徴税確保のために必要である」との主張は、税額の計算に係る実体的な規定をその本来の意味を超えて広げて解することとなりかねないので、租税法律主義の見地から慎重でなければならない。したがって、あくまで「保存」

と「提示」は分離して捉えていくべきであり、提示できないことにつきやむを得ない事情があり、かつ帳簿等の保存の事実及び課税仕入れの事実を証明することが出来る場合は、税務調査時において、帳簿等が不提示であったとしても、事後的においても「帳簿等の保存」を認め、同法30条1項仕入税額控除の適用を認めるべきであると考え。

法人税法における見越費用の損金算入可能性の検討

関 隆 宏

【問題意識】

法人税は法人の利益に対して課税される税である。今日の法人は継続を前提にしているため、以前のような法人の結成から解散までの期間で利益が確定するといったわかりやすい形態ではない。しかし、国としては政府運営のため、一定期間ごとに徴税を行う必要がある。そこで、法人に対し一年以下に区切った事業年度において利益を確定させ、その利益に対し徴税を行うこととした。ここで問題となってくるのが、法人の損益がどの事業年度に帰属するかという点である。事業の継続を前提としている法人に対し、一定期間ごとに区切った事業年度を採用させたため、生じる問題であり、その解決策として、会計では収益費用についていくつかの認識基準を設定している。

しかし、認識基準については会計上と税法上とで取り扱い、解釈が異なるものが存在する。これは、会計が企業の一事業年度における正確な利益と現状を株主に報告し投資判断材料としてももらうことを目的としているのに対し、税法は企業の課税所得を算定し、適正な徴税することを目的としているためである。認識基準の解釈について見解が分かれている最たる例が見越費用である。会計上では、見越費用は法人の将来の出費であり、正確な法人の現状を把握する上で欠かすことの出来ないものとして費用処理される場合が多い。しかし、法人税法上、国は通達により、法人が独自に設定することのできる見越費用は、正

確な課税所得の計算を歪めるものとして、損金に算入することを禁止するという見解を示している。見越費用の損金算入については、画一的に禁止すべきだという解釈と部分的には容認すべきという解釈が存在しており、明確な結論は出ておらず、取り扱いについての議論があやふやなまま、とりあえず通達に従った処理がされているというように思われる。したがって、本稿では見越費用の損金算入について法人税法上、どのように取り扱われるべきかについて検討する。

【各章の構成】

1章では、費用の帰属年度を判断するうえで生じる問題を確認し、現状の見越費用の損金算入について問題提起を行った。

2章では、法人税法上の見越費用の損金算入について、見越費用を画一的に損金不算入とする説、見越費用の部分的な損金算入を認める説が存在することを説明し、この二つの説について、成立までの沿革、公正処理基準との対応の面から検討した。

3章では、政府の債務確定基準に対する法人税法基本通達2-2-12の合理性について、検討した。

4章では、上の検討を踏まえ平成13年11月15日福岡高裁と平成3年7月31日千葉地裁の判例について検討をした。

5章では、上記の検討を踏まえ、法人税法上の見越費用の取り扱いを確認し、今後の課題について述べた。

【各章での検討】

2章では見越費用の損金算入について、「債務の確定」の成立までの沿革、公正処理基準との対応の面から検討した。成立までの沿革では、債務確定基準を

制定した理由が、見越費用の損金算入による課税上の弊害・徴税技術上の困難を避けるためであると確認した。課税上の弊害とは、見越費用は法人の独自の基準により算出されるものなので、恣意性が介在する可能性が存在し、法人間の公平な課税が困難となることである。徴税技術上の困難とは、収益費用対応の原則から考える、見越費用の費用としての確実性・客観性の確認の困難をいう。したがって、債務確定基準の制定理由から考えた場合、見越費用を損金に算入することには弊害が多いと判断し、見越費用は画一的に損金不算入とする考え方に至ると判断した。公正処理基準との対応から考えた場合では、課税所得の計算も企業会計の適正な慣行に基づいて、行われるべきであるとの考え方に基づいて検討した。損金に掲げる額は、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べきとするのが、公正処理基準の考え方であり、見越費用の一部については会計上必要であると認められているものが存在しており、そこについてまで画一的に損金不算入とすることは法令の解釈として相応しくないと考えた。したがって、公正処理基準との対応から考えた場合、見越し費用は部分的に損金算入を認める考え方に至ると判断した。筆者としては、会計上と税務上の会計処理に差異はできるだけ少ないほうが良いとの考えや、納税者の経営の健全化などの面から見越費用の部分的な損金算入を認める説を支持する。

3章では法人税法基本通達2-2-12の①期末日までにその費用に掛かる債務が成立していること、②期末日までにその債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が生じていること、③期末日までにその金額を合理的に算定することができるものであることの3つの要件の合理性について個々に検討を加えた。①については、恣意的な見越費用の排除を考えた場合、債務が成立していることを債務の確定の要件にすることは合理的である判断した。②については、費用の確実性は契約の成立をもって客観化され、費用の恣意性が大部分で排除されると考えられるため、具体的な給付をすべき原因となる事実を債務確定の要件とすることには疑問が残るという結論を得た。③については、通常債

務の成立によってその金額が判明する、もしくは合理的な見積もりが可能となること、課税所得の計算は収益費用の金額をもって行うものであり、その金額が合理的に見積もられたものでなければ、課税金額に信頼性がなくなることより、合理的であると判断した。

4章では平成13年11月15日福岡高裁と平成3年7月31日千葉地裁の判例を検討した。検討の結果、実際の裁判ではどちらも見越費用の損金算入を認めない判決を下していたが、本稿の検討においては、平成13年11月15日福岡高裁判決については、見越費用について損金算入を認めるべきとの結論を得た。

【結論】

結論として、債務の確定とは債務の発生が確実であり、かつその金額が確認できることを意味するものと判断し、見越費用は損金算入条件をクリアした場合には損金算入を認められるものと考えた。見越費用の損金算入条件とは、債務が成立していること、合理的な金額が算定されることであり、この定義に基づき実際の判例を検討したところ、判決により損金算入が否定された費用においても、見越費用として損金に算入することが可能であると考えられるものが存在することがわかった。現行の解釈では、法人税法基本通達に従い、損金と認められない見越費用についても、その考えの基となった法人税法の意義から考えることにより、損金算入が可能であるという結論を得た。

所得税法56条の適用範囲

高 芙妃子

本稿のテーマである、所得税法第56条（以下、「法56条」という）では、納税者と生計を一にする親族が、当該納税者の事業から対価の支払いを受ける場合、原則として経費に算入できない、としている。

この規定は、昭和23年改正時に設けられた規定であり、個人を課税単位とすることを基本としている所得税法のなかで、「要領のよい納税者」に対する“抜け道”封じのために導入された、家族単位主義を適用する例外規定である。

例えば、弁護士（男性）が友人として知り合った税理士（女性）と税理士顧問契約を締結し、契約に基づいて税理士報酬を支払った場合、同報酬は当然に必要な経費に算入できるが、両者が婚姻し、同じ屋根の下に暮らすようになれば、たとえ取引の実態は変わらなくても、同報酬を必要経費として算入することができない。

明治20年に所得税が創設されて以降、所得税法も時代に合わせて変化してきたが、そのスピードでは到底追いつかない程、結婚や家族の在り方、そして働き方は変化している。

そこで本稿では、多様化する現代における、法56条の適用要件である「生計要件」を変化した家族関係について、「事業要件」を多様化した働き方と比較し、その適用範囲について検討を行うこととした。

まず、第2章では、法56条の本質を理解するため、シャウブ勧告まで遡り、立法背景や現在の規定に至るまでの変遷を確認し、法56条の適用を巡り争われ

た代表的な裁判例である「妻税理士事件」、「弁護士夫婦事件」を取り上げ、実際に起きている法56条の問題と、それに対する司法の判断を検討した。

法56条の適用を巡り争われた裁判例の多くが、「生計を一にする」という事実関係さえ認定されれば、事業要件について個別の事情を考慮して判断をするまでもなく、親族に対する役務提供の対価は一律に納税者の所得金額の計算上必要経費として認めない、としている。超過累進税率を採用している所得税法において、家族に対して対価を支払うことで低税率の適用を意図した税負担の軽減を図る可能性が高いことから、立法当初は法56条の効果は非常に大きかったが、段階的に税率の累進構造の緩和が図られており、以前と比べると法56条の効果は希薄化している。

また、女性の社会進出が一般化し、近年では夫婦それぞれが職を持ち、専門職で独立して事業を営む場合が増加していることが、統計から明らかとなった。

法56条の制定当初、弁護士や税理士など専門家同士である夫婦の間における役務提供の対価の支払まで規制することを意図していたと言えるかは疑わしく、世帯内の取引についても課税上、通常のものと同じように認める必要性が増している。

第3章では、課税単位について、課税単位の類型・裁判例における司法の判断を概観し、結婚・家族の在り方の変化に伴う、法56条と課税単位の問題点について考察した。

一昔前まで「夫は稼ぎ、妻は家庭を守る」形が大半であった家族は、いまや夫も妻も職を持ち、経済的に自立した女性が増えたことから「夫も妻も稼ぎ、共に家庭を守る」という形へと様変わりしている。また、「事実婚」や、同性による「パートナーシップ宣誓制度」など、「家族以外の生活共同体」の存在感も増している。さらに、法律婚を望む割合は減少しており、いまや所得税法が想定していた「家族」が安定した基礎単位として存在できていないのが現状である。

確かに、家族間、特に世帯内の契約は、第三者間取引と比べると、真正の要

素に欠けるおそれがあり、たとえば個人単位主義の下では、家族間の取引を課税上そのまま認めてしまうと、所得分割を無制限に容認することになりかねず、仮装行為や租税回避行為と判断し難いという欠点はある。

しかし、同じ内容の取引が、夫婦と実質的には変わらない非婚姻世帯で行われている場合には法56条は適用されず、「生計を一にしている」婚姻世帯のみが法56条を適用され、恣意的な所得分割ではないものまで規制されるのは、非常に不合理である。

第4章では、法人と個人事業者の税負担のバランスについて、昭和31年12月に出された「臨時税制調査会答申」を確認し、2019年4月1日より一部施行された「働き方改革」をはじめとする、変化する働き方と法56条について検討した。

わが国では、法人形態で事業を行った方が税負担が軽減されることを主な原因をして、実体が個人企業と異ならない法人が極めて多い。統計によると、法人のうち約6割が赤字欠損法人であり、節税対策として法人を設立したのであれば、この結果は当然であると考えられる。

実体が個人企業と異ならない「個人類似法人」については、「要領のよい納税者」として検討されるべきであり、雇用形態や働き方が多様化した今、個人事業者に「生計を一にする」という事実関係さえあれば、親族に対する役務提供の対価は一律に納税者の所得金額の計算上必要経費として認めないのは、課税上不公平ではないだろうか。

法56条は、所得税法が基本とする個人単位課税の例外規定である。税制は、時代の変化に応じて、柔軟に対応していくべきであり、第2章において検証した「妻弁護士事件」や「妻税理士事件」のような互いに独立した事業を営む夫婦間における役務提供の対価の支払については、法56条の適用範囲から除くべきであると考ええる。

法56条は制定から約70年改正が行われておらず、課税単位の問題とともに、以前より議論が続いている。法56条はあくまでも租税回避行為の防止を目的と

する範囲での適用とし、専門職で独立して事業を営む夫婦間における役務提供の対価の支払については、例えば適用要件として法57条の専従者給与のような事前届出や、決算書への記載義務を設ける等の対処策を講じればよいのではないだろうか。

「働いた時間」ではなく、「生み出した成果」が評価対象へと変化している現在、法56条も、その「時間」による量的な評価を形式的に続けるのではなく、実態に即して判断すべきであると考える。

法56条の改正等の必要性は確実に増している。法56条が存在するが故に議論される問題点を鑑みれば、事業所得における法56条の適用範囲については廃止も視野に入れ、限定的にされるべきであり、法56条の時代の変化を見据えた議論が進むことを望む。

法人税法22条4項に規定された公正処理基準についての一考察

廣 永 雅 士

1. 問題意識

法人税法22条4項は、法人の各事業年度の所得を計算する際のルールとして、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（公正処理基準）」に従って計算する旨を定めたものと理解されている（企業会計準拠主義）。「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」がなにを指すかを一般的に考えるならば、通常、企業会計で用いられている会計基準、例えば、企業会計原則及び証券取引法や、会社法、日本公認会計士協会が設定する各種会計基準など、およそ企業が利益計算を行う上で従っている基準を指し、それを基礎にして法人税の課税所得を計算するものと理解されている。つまり、企業は、企業の会計基準を設定する主体として一般的に認知されている団体等が設定する会計基準で、当該法人が従うべき会計基準を、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当するであろうという前提の下に会計処理を行い、法人税法に別段の定めのあるものについては税務調整を行い、課税所得を計算するものとされている。「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が複数ある場合には、継続処理を前提に、企業の実情に合わせ選択適用を認めることも企業会計準拠主義に拠ったものと理解される。しかし、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が何を指しているのかについては、法人税法22条4項が規定された当初から諸説あり、いまだに明確な答えもない状態である。さらに、近年の判例においては、

企業会計上、公正処理基準として有力なものであっても、法人税法の課税の公平という見地から、税務上、公正処理基準とは認められないとする見解も見受けられる。この判決は、租税法律主義の見地から問題があるのではないかと考える。そこで、本論文では、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは何を指しているのか、創設当初からの議論をまとめ、税法会計、商法会計、証券取引法会計（企業会計原則）との関係性を検討する。そして、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が、いかなる法的規範の上に成り立っているのかを検討し、また、租税法律主義の観点から問題がないのか、あるとすれば、どのような規定設定が望ましいのかを検討する。

2. 検討

(1) 「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」について

① 法人税法22条4項の規定の意義

ここでは、法人税法22条4項の意義について確認する。

② 法人税法22条4項の規定の設定趣旨

ここでは、法人税法22条4項の規定の設定趣旨を、課税庁側の担当官の見解を中心にまとめ、この規定の必要性や問題点を検討する。

③ 「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容

規定創設の担当者を含む課税庁側の見解としては、②において見てきたが、規定創設から、創設後現在に至るまで、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは何かについては、各論者が述べてきたところである。ここでは、その代表的な見解をいくつか上げて検討する。

(2) 企業会計原則と公正性処理基準

ここでは、(1)の内容を受け、企業会計原則の設定の経緯や目的を明らかにし、企業会計原則が、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」足り得るのか否かを検討していく。

(3) 商法と公正処理基準

商法における「公正ナル会計慣行」が規定された経緯や目的を明らかにし、また、企業会計原則との関係を検討する。次に、「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」の内容について検討する。「公正ナル会計慣行」の法的規範性を明らかにし、法人税法が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の法的規範性をどのように考えているかを検討する。

(4) 租税法律主義と公正処理基準

租税法律主義の一般的な内容を示し、法人税法22条4項の規定の問題点について租税法律主義の観点から検討する。

(5) 判例分析

ここでは、大竹貿易事件、エス・ブイ・シー事件、ビックカメラ事件を分析し、近年の判例において、裁判では、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」をどのようにとらえているか分析検討する。

3. 結論

法人税法22条4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」は、企業会計と税法会計の間に差異が見られないと考えられる間は、機能するものと考えられるが、近年の取引の多様化に伴い、従来のようにはいかない場面が増えているし、今後も増えるであろうと考える。そうであるなら、企業会計準拠の考え方は維持しつつ、租税法律主義に従って、法人税法において、収益の認識基準と費用の認識基準を明確に定め、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と違いが生ずるところは、法人税法の規定を優先する旨を定めるべきであると考ええる。

一時所得における「その収入を得るために支出した金額」についての考察 — 租税法律主義を中心として —

古 庄 耕太郎

【問題意識】

福岡高裁平成21年7月29日判決は、法人が契約している養老保険の満期保険金（当該法人の役員が受け取っている）の一時所得の金額の計算において、受取人が負担した保険料だけでなく、法人負担分の保険料までも「その収入を得るために支出した金額」として控除することができると判断した。

この判決は、租税法律主義に則して法令の文言を重視したものであり、法令の解釈方法の原則とされる文理解釈の見地から適切な判断であった。しかし、満期保険金の一時所得の控除額の計算において、受取人が負担していない法人負担の保険料までも控除できてしまうという指摘があった。

対して、上告審である最高裁判所第二小法廷平成24年1月13日判決は、控除できる保険料は受取人の負担したものだけであって、法人負担分の保険料は控除する事ができないと判断した。

最高裁は、受取人が負担していない保険料の控除について、収入を得た者と支出をした者はそもそも同一であることが前提で、この両者が同一の者であることが所得税の純理論的に正しいとして、支払主体についての解釈から判決を導いた。しかし判決に関連する法令には、控除額の支払主体を限定するような文言は一切ない。そのため、最高裁は法令に規定されていない要件を新たに付加したと捉えることもできる。仮にそう考えるならば、最高裁の解釈は、課税

要件のない租税を国民に強いることとなり、国民の財産権を侵害することとなる。

当該保険契約は、法人を対象にした養老保険契約である。保険料の半分を法人が負担し、残り半分の保険料を受取人（本件の場合、当該法人の役員）が負担するものである。保険の内容は、保険期間内に被保険者が死亡した場合には死亡保険金が法人に支払われ、死亡しなかった場合には満期保険金が被保険者に支払われるというものであった。保険期間は3年、5年と短期間に設定されており、主に役員等への満期保険金の供与を目的としたものであった。さらに、法の欠缺あるいは法の解釈の限界を利用した合法的な租税回避スキームでもあった。

本論文で取り上げた最高裁平成24年1月13日判決は、この租税回避スキームについての初の最高裁判決であり、本件訴訟が提起されるまでは、このようなケースを想定した所得税法令の規定や所得税基本通達等の定めがないばかりでなく、このような課税の取り扱いに関する研究もなかったようである。

本論文においては、一時所得の計算の控除額である「その収入を得るために支出した金額」（所得税法34条2項）についてその意義と範囲を踏まえ、下級審判決、最高裁判決について法令の解釈論と租税法律主義の観点から考察する。

【各章の構成】

第1章では、一時所得がどのような性格の所得で、具体的に何が該当するのかを確認するため、第1節で一時所得の歴史的沿革、第2節で一時所得の意義とその範囲について確認する。

第2章では、一時所得の控除対象である「その収入を得るために支出した金額」について、第1節で、具体例を踏まえながらその範囲と性格について確認する。第2節で、事業活動と直接の関連を持つ「必要経費」概念と比較し、その相違点から「その収入を得るために支出した金額」の意義と範囲が、曖昧で

不明確であるという点について確認する。

第3章では判例を用いて、事実概要、納税者と課税庁の主張、第1審、第2審、最高裁の判決内容を確認する。

第4章では、第1節で、法令解釈においては文理解釈が最も優先されるものであり、厳格な文理解釈を行うことで、租税法律主義に則った法令解釈ができることを確認する。第2節、第3節では、第1節で取りあげた文理解釈と租税法律主義の観点から、納税者を勝訴とした下級審と、課税庁を勝訴とした最高裁の判決内容についてそれぞれ確認する。

【結論】

一時所得は一時的・偶発的な所得であり、その所得自体、事業性が否定される所得であることから、一時所得の控除対象である「その収入を得るために支出した金額」には費用性・対価性がない。そのため「必要経費」のもつ特徴は、「その収入を得るために支出した金額」には当てはまらない。「必要経費」は費用収益対応の原則により、「事業」との関係においてその費用性に着目して範囲が決定づけられる。対して「その収入を得るために支出した金額」は、その収入との対応関係が曖昧であり、かつ、その文言が不明確であるがゆえに、その範囲を決定づけることができない。少なくとも支払主体の限定がなければ、あらゆる関係のない支出を費用として認めざるを得ない。そのため所得税法34条2項の「その収入を得るために支出した金額」の文言には法の未整備があると考える。

下級審判決では、租税法律主義に則して法令の文言を重視した結果、所得者以外の者が負担した部分も控除対象とするとの解釈に至ったが、最高裁判決では、所得税法34条2項の「その収入を得るために支出した金額」の「支出」の主体は、法文上明記されていなくとも所得税法上、当然の前提として、所得者本人とされるため、法人負担分の保険料は、控除対象に該当しないとの解釈に

至った。

たしかに最高裁が言及するように、法人負担分保険料の控除が認められてしまえば、所得税の担税力に即した公平な税負担の配分は否定され、納税者間の公平性は保てなくなってしまう。

しかし、所得税法上の前提という言い回しで、法文上明記されていないものを法令解釈の根拠とすることには、法令の解釈論と租税法律主義の観点から問題がある。裁判の場面では、不公平なことがあっても、法の下での支配によって判断しなければならない。

これらを踏まえると、下級審判決、最高裁判決、共にそれぞれ矛盾を抱えているのであり、この矛盾が生じる背景には、所得税法34条2項の法の未整備があると考えられる。法の未整備が原因であるならば、それは法解釈という方法ではなく、立法によって解決されるべきである。

財産分与と譲渡所得

— キャピタル・ゲインに対する課税を中心に —

升 本 宜 利

【問題意識】

譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいう。資産の譲渡による所得に対する課税とは、その資産に内在している価値の増殖分（含み益、キャピタル・ゲイン）に対する課税を、資産を手放すタイミングで課税するということを意味している。これは増加益清算課税説の立場にあると考えられる。しかし、この考え方は理論的には筋が通っているが、感覚的には理解しにくいものとなる。実際に納税資金の面で問題が生ずる。また、「キャピタル・ゲインは所得ではない」、「キャピタル・ゲインはペーパーインカムにすぎない」という批判もある。

本論文では、キャピタル・ゲインに対する課税についての各問題を関連判例、学説を整理し考察していく。

【各章の構成】

第1章において、本論文の問題提起、目的について確認する。

第2章「譲渡所得の意義」において、譲渡所得について計算の基本的な仕組みと、現行所得税法におけるキャピタル・ゲインに対する課税の概要、さらに、みなし譲渡課税の沿革と範囲を確認することによりキャピタル・ゲインに対する課税の問題点を整理する。

第3章の「判例」において、名古屋医師財産分与事件を中心に割賦弁済土地譲渡事件とゴルフ会員権贈与事件を関連判例として分析し、キャピタル・ゲインに対する課税の裁判の流れを確認する。

第4章「学説」において、増加益清算課税説と譲渡益課税説の二つの学説を比較し、最高裁が昭和43年以降、現在まで一貫して、譲渡所得に対する課税は「資産の値上がり分に対する課税」として捉えていることの問題点について考察する。

第5章「私見」において、これまでの各章の考察結果を踏まえ、キャピタル・ゲインに対する課税については「譲渡により納税者が得た（手許に残る）所得はいくらか」という観点が重要な要素であることについて述べる。

【結論】

従来の課税実務や判例においては、譲渡所得とは資産に内在している価値の増殖分、すなわち、キャピタル・ゲインに対する課税を、資産を手放すタイミングで一挙に課税するという増加益清算課税説の立場に立っていると考えられる。

しかし、みなし譲渡課税の範囲が非常に狭くなっている現行の所得税法においては、増加益清算課税説の理念を正当化し、固執することは実際に担税力のない者に必要以上の納税負担を強いるおそれがあり、現実的に妥当な課税であるかは疑問である。

譲渡所得の金額は総収入金額から取得費及びその資産の譲渡費用の合計額を控除して計算する仕組みを採用しており、これは、譲渡所得は現実の収入金額から取得価額等を控除した譲渡差益を意味すると考えられる。これは、譲渡益課税説と親和性がある。

税金計算において、納税者の担税力を正しく測定することは非常に重要であり、納税者の担税力を考慮した譲渡益課税説の考えが採用されていくべきである。

法人税法22条2項における無償取引に関する一考察

— 収益の認識と課税を中心に —

山 田 広 之

【問題意識】

法人税法22条2項には「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。」と定められている。有償取引を行った側に収益が発生すること、また無償取引の收受側に収益が発生することは理解できる。しかし、無償取引を行った側に収益を認識し、課税されるのは何故なのか。その根拠について疑問を持った。

その根拠となる学説及び判例を検討し、どのように解釈すべきか考えたい。

【各章の構成】

第1章では、法人税法の性質や定義、位置付けについて取り上げることとし、法人税法における無償取引について確認する。

第2章では、無償取引について争われた代表的な判例として、資産価値の移転が無償の譲渡に該当するのかを争う「オープンシャホールディング事件」、親子会社間で行われた無利息融資が無償の役務の提供に該当するのかを争う「清

水惣事件」又、低額譲渡が行われた場合に時価との差額をどのように取扱うのかを争う「南西通商事件」の3つの事件を考察し、判例の面から無償取引の課税根拠について検討する。

第3章では、無償取引についての解釈に関する学説を検討する。創設的な見解として適正所得算出説・二段階説を取り上げ、実態的な見解としてキャピタルゲイン説を取り上げる。学説の面から無償取引の課税根拠について検討する。

【結論】

現在、すべての無償取引について収益を認識し課税を図ろうとする無限定的な見解である適正所得算出説が一般的となっている。移転した資産についての保有利益に対して収益認識をし、課税するというものである。適正所得算出説に至っては、意図していない資産の移転の時にも全て課税されてしまうのではないか。保有利益に対しての課税なら実質的に利益も認識することができる。しかし、それでは納税者にとってあまりにも酷なことだと考えた。

納税者に予測可能性と法的安定性を確保するためにも、法人税法22条2項の無償取引について具体的なケースごとの立法や法令、通達などの明確な基準を要請したい。そうすることで本来あるべき、課税負担の公平が保たれるのではないか。

筆者は、無償取引については、条文上で収益の額と定められているのだから実質的には収益が発生していないことを考えると課税することには基本的には反対の立場である。しかし、その根拠について各説を研究し、現在考えられる中で根拠としてはキャピタルゲイン説を支持する。

現在、法人税法22条2項は創造的規定として無償取引から収益が生ずることを擬制したものだと考えられている。しかし、筆者は担税力の観点から又課税負担の公平の観点からも実態を伴う確認的規定として解することが妥当だと考

える。実質的には無償取引を行った側では利益を確認することができない。実体的に取引から発生した利益に対して課税すべきだと考える。

営利法人とは利益の追求のために存在している。そこで法人税はその利益に担税力を見出し、課税を要請するものである。法人所得の基礎となる益金について規定している法人税法22条2項の各例示により無償取引も列挙されていることは、租税公平主義による課税の公平を保つためである。しかし、租税法律主義の要請している課税要件明確主義、課税要件法定主義の視点からは無償取引について何ら明確な規定はされていない。このことから、課税の公平の観点からも、法人税法22条2項の無償取引について具体的なケースごとの立法や法令、通達などの明確な基準を要請したい。