

生命保険契約の解約に伴う一時金の所得区分について

安 柄 徳

【問題意識】

生命保険は保険事故が起きた場合に保険給付を行うことを約する契約であり、生命保険契約に基づき個人が契約を解消した場合に受け取る解約返戻金は現状一時所得に分類される（所令183条）が、本来的な性質が一時的、偶発的な所得であるとの一事から画一的に所得が区分されている場合であっても内容によっては他の所得に区分される場合がある。

その例として、平成27年3月10日最高裁判決（刑集第69巻2号434頁、以下、大阪事件とする。）では、今まで競馬に係る払戻金は画一的に一時所得として分類されていたが、「いずれの所得区分に該当するかを判断するに当たっては、所得の種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨、目的に照らし、所得及びそれを生じた行為の具体的な態様も考察すべきであるから、当たり馬券の払戻金の本来的な性質が一時的、偶発的な所得であるとの一事から営利を目的とする継続的行為から生じた所得には当たらないと解釈すべきではない」とした。そして、一時所得と雑所得の具体的な判断基準としては「営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、文理に照らし、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である。」と述べ雑所得認定をしており、一時所得の取り扱いが見直された。

そこで、生命保険の性格を改めてみると「経済社会の急速な変化のなかで、生命保険をめぐる環境変化も多面にわたっており、とくに金融に関連した変化が顕著である。数年来の金融自由化の進展下にあつて、国民の金利選好意識は高まり、生命保険に対するニーズの変化が生じ、金利感応型商品・貯蓄型商品への需要が増大した。その結果、保障が主で金融が従の生命保険から、保障も金融も主の生命保険へと変貌して」⁽¹⁾ いることから、解約返戻金のその経済的実体は貯蓄の払い戻しの性質が色濃く反映されているものが多く存在しているため、保険契約者はいつでも現金化できる資産を保持していることと同様であると考えられ、一時所得とは言い切れない。

したがって、本稿では馬券判決も踏まえ所得の性格を再検討するものである。

【各章の構成】

第1章において、まず生命保険契約とは何か、生命保険契約の機能・仕組みを明らかにし、保険契約に基づいて契約者が解約返戻金を受け取る場合、その返戻金の実態を解明する。

第2章においては一時所得と雑所得の違いを判例に基づいて研究を行い、判断基準について考察する。

第3章では第1章によって示した返戻金の実態に基づいて、第2章において明らかにした所得区分の判断基準を当てはめることによって、現行の所得税法における所得区分の是非についての検討を行う。

【結論】

生命保険契約は保険事故が起きた場合に保険給付を行うことを約する契約で

(1) 石田重森・『生命保険の理論』・75頁・1991年・東洋経済新報

あり、その保険給付の義務を保険会社が履行できるよう、保険法及び保険業法においては責任準備金を積み立てることを定めている。この責任準備金から一定のものを控除したものが、保険契約者が保険契約を解消した場合に受け取る解約返戻金である。

本来、保険契約者が支払う保険料は収支相当の原則により、毎年の保険料収入と保険金支出が相等しくなるように定めるべきだが、①毎年の保険料が変動するため徴収が不便であること、②高齢になるにつれ死亡率が上昇し保険料率が上昇することから、契約者の負担が増大しその回収が困難になる可能性があるため、各年の保険料を同一額とし、各年の保険料収入が保険金支払いに見合わなくても、契約期間全体を通じて収支が相等しくなるように計算をしている。細かな差異はあるが、この本来の収支相当の原則による保険料と徴収を考慮して平準化した保険料の差額が責任準備金（保険料積立金）の大部分を構成していると言える。

この責任準備金は、生命保険会社にとって将来の保険給付のため積み立てるべき負債であり、運用益を獲得するための源泉（預り金）である。反対に保険契約者の立場にたてば、将来の保険給付のための前払い金であり、解約権を有していることからいつでも換金可能であり、しかもその前払い金は保険会社の予定利率によって割り引かれたものを支払えば良く、また、保険会社が万一資産の運用に失敗し予定利率分の収益が得られなかったとしても、不足分を保険会社が補てんしなければならないことから、純保険料は投資・運用という価値の利用を前提とした行為であると捉えることができ、その運用益を享受する解約返戻金は貯蓄又は安全資産の運用と同様の効果を得ることができると考えられる。

したがって、生命保険契約は保障と貯蓄の二面性を有していると言え、保険会社による付加価値（運用益）を受けた場合の解約返戻金の所得は、「継続性」がある取引から生じたものであり、「対価性」を有していると考えられるため、一時所得の要件に該当しない可能性があり、現行の所得税法における

所得区分の判断には一考の余地があると思われる。

所得区分判断における形式基準の妥当性について

— 民泊を中心として —

神 崎 洋 青

○問題意識

2012年以降の訪日観光客の増加により宿泊サービスの供給が追いつかない状況や、増加する空き家問題を背景として、近年注目されているのが民泊である。一般の戸建て住宅やマンション、別荘の空き部屋などを活用して宿泊サービスを提供する方法であり、新たな旅館・ホテルなどの建設数をおさえながら、宿泊需要に柔軟に対応していくことが可能である。これにより国内宿泊施設の不足問題や空き家問題の解決が期待される。政府は2013年12月に国家戦略特区法に基づく旅館業法の特例措置として国家戦略特別区域外国人滞在施設経営事業を制定した。更に2015年11月には「『民泊サービス』のあり方に関する検討会」を立ち上げ、民泊に係る新たなルール作りを進め、2017年通常国会において、住宅宿泊事業法が成立、2018年6月15日に施行された。新たな事業としてその効果が期待される一方で、新たに検討すべき課題も示されている。その一つとして民泊により得た所得の税務上の取扱いが挙げられる。特に所得区分の判断はその課税上の取り扱いの違いから税負担に大きな影響を及ぼすため、その所得の源泉や性質から所得区分を正確に判断しなければならないのに加え、納税者においてその所得区分の判断が簡易に行えるような仕組みの構築が求められる。これを受け、国税庁は2018年6月13日に「住宅宿泊事業法に規定する住宅宿泊事業により生じる所得の課税関係等について（情報）」を公表し、住宅宿泊

事業法に規定する宿泊事業の所得区分や必要経費の計算の方法について取りまとめた。これにより納税者に対して一定の税務上の取扱いを示しているが、民泊に係る所得について十分に検討できているとは言い難い状況である。というのも、民泊とは法律上定義された用語ではなく、一般の戸建て住宅やマンション、別荘の空き部屋などを活用した宿泊サービス全般を指す非常に抽象的な用語であり、民泊は住宅宿泊事業法に規定する住宅宿泊事業に留まらず、他の法令により営業が許可された民泊も存在するためである。そこで、本論においては各法令により営業を許可された民泊ごとに、それぞれの性質等からどの所得区分に該当するのかを検討することとした。

また、検討した所得区分の判断を納税者が簡易に行うことが出来るように、法令等により規定された要件を基に基準を設け、その運用の妥当性についても検討した。

○各章の構成

第1章において、まず本論文における問題意識を提示した後に、民泊の現状の整理と検討を行うための用語の定義づけ等を行う。

第2章においては民泊による所得の所得区分を検討する前段階として、所得区分の判断基準について学説と判例を整理する。また、一般的な宿泊サービスである旅館・ホテル営業による所得の所得区分がいずれにあたるかを検討する。

第3章では民泊による営業が現行の3つの法令のうち、いずれかに沿って行わなければいけないことに着目し、各法令の立法の目的や営業を行うための要件を整理し、これらから民泊営業による所得がどの所得区分に該当するかを法令ごとに検討した。

第4章では第3章で検討した所得区分の判断を納税者が簡易に行うことができるように、数値要件を定め、これの運用妥当性を検討した。

○結論

民泊は主に「旅館業法」、「住宅宿泊事業法」又は「国家戦略特区法」の3つのいずれかに則り営業を行う必要があり、それぞれの法令によって営業日数や施設の要件等の条件が異なる。「住宅宿泊事業法」に則った民泊営業においては、営業日数に制限が設けられていること等から、継続性、反復性があるとはいえ、これによる所得は雑所得に該当するものと考えられる。一方で「旅館業法」及び「国家戦略特区法」に則った民泊営業においては営業日数に制限が設けられていないことから継続性、反復性を有する場合は考えられる。したがってこれらの法令に則った民泊による所得は、その営業が継続して行われ、かつその営業規模が相当程度の期間継続して安定した収益を得られるものであれば事業所得に該当し、それ以外の場合は雑所得に該当するものと考えられる。

事業的規模か否かを判断する数値要件として、平成29年改正前の旅館業法における最低客室数（旅館営業5室、ホテル営業10室）を定め、その妥当性を検討したが、これらは法律の目的則って厳密に行われた解釈に則って設定されたものではなく、租税法律主義と租税公平主義のどちらの視点から考慮しても問題があるものであるといえる。

法人税法の行為計算否認規定における一考察

— 不当性要件の解釈 —

菅原 彬史

【問題意識】

私が租税法の研究を始めた際、最初に触れたのが租税法律主義についてだった。日本国憲法で租税法律主義が宣明された結果、納税者の経済生活には法的安定性と予測可能性が与えられたと言われており、公権力の恣意的な干渉を防止することで、国民の自由と財産を保障するという考え方には、身の引き締まる思いだったことを覚えている。

その一方で、ヤフー事件と言われる判例研究で触れた同族会社の行為計算否認規定では、とても強い疑問を感じた。「課税庁の伝家の宝刀」とも表現される同族会社の行為計算否認規定は、法人税法の負担を「不当に減少させる」結果となる場合に、その行為又は計算を否認する権限を税務署長に与えている規定であり、これは公権力の恣意的な干渉の可能性を残しているものだと感じたためだ。また、「不当に減少させる」という不確定概念を起因としている点が、さらにその疑問を増幅させた。

たしかに、わが国の税法では法人税率よりも高い所得税の段階税率を避けるために、所得を法人と個人で分割することにより税負担を軽減させることが可能である上、多種多様な取引が存在し日々変化する現代社会において、すべての取引をカバーできるほどの租税法を制定することは困難であり、租税の徴収を公平かつ確実に行うための強烈な規定が必要なことは理解できる。その結果

として、課税庁の伝家の宝刀とも言われる、同族会社の行為計算否認規定があるのであろう。しかし、そうであるが故に、その権限の行使に対して慎重かつ公平に、また、誤った理解のもと行使することがないようにしなければならない。それは、公権力の恣意的な干渉にならないようにするためだけではない。

課税庁の判断に不服がある場合、裁判という方法で決着をつけることが可能であり、不確定概念を起因としている規定であるが故に、同族会社の行為計算否認規定で争われた事案は多数ある。しかし「不当に減少させる」ことを意図してなかったものの、公権力である課税庁に否認された際、裁判までいくケースはどれだけあるのだろうか。たとえ不服だと考えていても、公権力に対し争う決意や決して安くはない裁判費用、掛かる労力を考慮し、争うことを断念する企業も少なからずあるのではないだろうか。

わが国には多数の企業が存在し、その中のほとんどが同族会社である。それはつまり、ほぼすべての企業が同族会社の行為計算否認規定の対象ということであり、公権力の恣意的な干渉を受ける可能性がある企業数であると言えるのではないだろうか。そのような事態とならないためにも、不確定概念について正しく理解する必要があると強く感じたため、本研究を進めていきたいと思う。

【各章の構成】

・第一章

法人税法132条の条文で、不確定概念を使用したこの法律が憲法84条の租税法律主義に反しないこと、条文上同族会社のみを対象としている点が憲法14条の法の下に平等という点に反しないという基本的前提を確認する。

・第二章

行為計算否認規定の発動要件と射程を学説で確認し、同族会社比準説及び経済的合理性説のどちらが採用されているかについて、光楽園旅館事件にて確認する。

・第三章

法人税法132条の規定の沿革にて立法趣旨を確認し、判例にて法人税法132条の否認の対象が、不確定概念である不当性が要件である点を確認する。

・第四章

同族会社の行為計算否認規定が行為に対して適用された判例をまとめ、不当性という不確定概念がどのように採用されているかを確認し、私見を述べる。

・第五章

同族会社の行為計算否認規定が計算に対して適用された判例をまとめ、不当性という不確定概念がどのように採用されているかを確認し、私見を述べる。
おわりに

【結論】

同族会社の行為計算否認規定における不当性要件は、行為又は計算が純粋経済人として合理性があるか否かであるが、多種多様な取引が存在しその取引や行為にどれだけの意義や価値を見出すかは、企業の実態によって変わってくるはずである。また、税負担の軽減を考えることは、純粋経済人として当然である。その線引きをどこで行うかは、明確には判明していない。

また、個別規定を充足しているものの、行為計算否認規定の適用を許容すれば、それは納税者の予測可能性に大きく影響を残すこととなる。現状では、今後も判例研究も進めることで、どのような場合に不当性要件が発動するのかをしっかりと見極め、対応していくことが必要である。

宗教法人の収益事業課税に関する一考察

福 田 明

本稿は、宗教法人税制における収益事業課税制度を主題とする。また、本稿は、収益事業課税制度とイコール・フッティング論を巡る問題点及びその中の宗教的意義の取り扱いについて中心的な論点としており、現行制度の是非及び問題点を整理し、それに代わる税制を検討することを目的としている。

第1章では、法人税が何に対して課される租税であるかを検討するために、法人税の沿革を確認した。法人税は創設期（明治32年頃）、寺社仏閣や学校、病院等の営利を目的としない法人の所得には課税しないとされたところを鑑みると、営利獲得を目的とする法人の所得に対して課された租税であったと考えられる。それから、昭和25年のシャープ勧告により、法人税は所得税の補完税であることが明示され、以後、わが国における法人課税の在り方は、現行規定を考慮すると、基本的に法人擬制説の考え方に基づいていると考えられている。

第2章では、宗教法人課税の沿革と概要を確認した。宗教法人は、昭和25年のシャープ勧告以前、非課税法人としてその所得の全部につき法人税は非課税とされていた。しかし、同勧告において、非課税法人の所得の私的費消の実態が指摘され、一般事業者との公正な経済競争の確保の観点から、収益事業から生じた所得のみに法人税を課税する方式（収益事業課税制度）が採用され、全所得が非課税であるという税制は廃止された。以後、収益事業課税制度は、多様化、複雑化する昨今の経済取引を適切にもれなく列挙するため、対象事業種を訂正又は追加することにより課税対象取引の範囲を拡充する流れにある。

第3章では、宗教法人の収益事業課税制度における問題点を先行研究により検討した。まず、収益事業課税の立法趣旨であるイコール・フッティング論を法令解釈に持ち込み、曖昧な基準で課税の可否を決定することについて、租税法主義との観点からの問題を指摘した。次に、収益事業課税制度における収益事業該当性において宗教的意義の取り扱いが、税務上、曖昧で統一的でないことを指摘した。

第4章では判例研究として、収益事業該当性が争点となった最初の判例、東京高裁平成16年11月17日判決（流山訴訟事件）及び、宗教法人の収益事業該当性が争点となった最初の判例、最高裁平成20年9月12日判決（ペット葬祭法人課税事件）を取り上げた。これらの判例によれば、法人税法7条及び2条13号所定の収益事業の意義は、法人税法施行令5条1項10号を文理解釈することを基本とするが、その解釈に一般事業者との公正な競合の確保という同法の立法趣旨を踏まえて解釈することを認めている。そして、当該活動の事業性、継続性を外形的、客観的事実により判断することを試み、その解釈に社会的意義又は宗教的意義の有無は反映させない、ということを確認した。したがって、判例によれば、基本的に活動に「営利性」と「事業性」が認められれば、基本的にいずれかの特掲事業に該当すると考えることができ、課税対象範囲は広いものとして考えることができる。

第5章では、前章までの分析を整理した上で、宗教法人税制の在り方について検討した。まず、宗教法人税制の問題を以下に整理した。

- ①宗教法人税制においては「収益事業に該当しない取引」の方が限定的であり、収益事業の範囲を明らかにすることは「収益事業に該当しない取引」を解釈することが中心的である。つまり、法解釈の実態としては、原則課税であり、非課税取引の方が限定的である。
- ②収益事業課税制度が、i一般事業者に対する課税論理に立脚した制度であること、ii 限定列举方式を採用していること、iii イコール・フッティング論という立法論を法解釈に持ち込んでいること、これらの3点が相互に影響しあ

うことで、矛盾が生ずることとなっている。特に、iiの限定列举方式は、もはや機能しておらず、一般事業者の活動をもれなく列举しようとする「後追い」の状態であり、法定安定性に欠ける。

③宗教的意義の強弱を法人課税に影響させることに、合理的な根拠はない。

そして、これらの問題点を踏まえたうえで、宗教的意義を法人課税に影響させることのない、全ての宗教法人にとって統一的で簡潔な税制を検討した。具体的に、宗教法人は原則的には営利法人と同等に課税範囲を設定すべきであり（原則課税）、そこから、宗教法人の性質上、非課税となるものを限定的に列举し、課税対象から除外する方式を採用した方がよい。ゆえに、収益事業課税制度は廃止すべきと結論付けた。

所得税法37条に規定する必要経費と家事関連費の区分についての検討

溝 口 操 美

【問題意識】

所得税法上の必要経費は所得税法37条に規定されているが、それについて忘れてはならないものに家事費との区別の問題がある。

個人所得税の場合、法人所得税と違い、収益と費用・損失との関係だけでなく、益金（収益）と損金（費用（必要経費）・損失）の差額として算定した所得の消費場面である家事費・家事関連費との関係を考慮しなければならない。また、家事関連費の中には、一度消費支出として必要経費から除外されたものの、収益との対応が客観的に明らかであれば、必要経費と認められるものも含まれる。

しかし、上記家事関連費は、それを定める所得税法45条とその政令及び通達までをみても判然とするものではなく、さらに条文を見る限り、すべて納税者側の尺度でその費用計上が行わざるを得ず、課税庁側は、その計上された費用の「合理性」を原資記録等の取引記録からの客観性で判断していると考えられる。

従来裁判では、必要経費の範囲を狭く捉え、必要経費性を認めるためには「直接関連性」を要することが求められてきた。しかし平成24年東京高裁判決であるいわゆる「弁護士会役員交際費事件」では、従来判例とは異にした考え方である「直接関連性」は必要ないとした判決を下した。

しかしその後の裁判をみても、本判決の解釈が踏襲されているとはいえ、現在に至るまで統一的な解釈は採られていない。

納税者の個々の支出が「必要経費」であるか否かの判断は、所得稼得行為と個人の消費行為の支出の境目を見出すことができれば問題は解決すると思われる。しかし個人特有の事情が異なるためその境目を明確にすることは困難である。しかし、所得税納税において、必要経費と家事関連費の区分があいまいなままでは租税負担の公平性を担保できず、納税者の予測可能性の担保までも弊害が起きてしまう可能性があるという問題点がある。

そこで必要経費及び家事費、家事関連費がどのような経緯で現行に至ったかを確認した上で、平成24年東京控訴審判決が示した内容及びその前後の裁判が示した内容を検証し、今後の必要経費と家事関連費の区分のあり方について検討しようと思う。

【各章の構成】

第一章の「はじめに」において本論文における問題意識を提示する。

第二章の「必要経費の沿革と意義」において必要経費のこれまでの歴史を確認し、どのように所得税法創設時から昭和40年全文改正までに至ったのか、また、現行の所得税法37条ができた過程を検証する。

第三章では、「家事費及び家事関連費」とし第二章の所得税法37条と大きく関連する所得税法45条1項（家事費）及び所得税法施行令96条（家事関連費）の法文上の関係性を確認し、家事関連費及び家事費と必要経費の区分の可能性の検討を行う。

第四章では、平成24年弁護士会役員交際費事件の東京地裁及び控訴審判決の分析を行い、その前後の判決・裁決が示した内容を検討することで、これまでの必要経費と家事関連費等の区分がどのように解釈されているかを比較検討し現状の問題点を探る。

第五章の「おわりに」において、前章までの検討内容を基に、必要経費と家事関連費等の区分についてどのように捉えるべきか解決策を探り、今後に対応するべきかを述べる。

【結論】

所得税法37条には、文理解釈上、「事業遂行上必要であること」を用い、「事業に直接関連すること」という文言は用いられていない。そうであるにも関わらず、ほとんどの裁判で「直接性」の有無で判断されている傾向にある。特に、交際費や寄付金等については、その性質が収入に直結するものではないため、必要経費算入が否定されやすいといえる。

これにより、通説上の直接性に縛られ狭まった解釈がなされ、必要経費算入が否認されやすくなる結果につながっている。これは事業活動と消費活動が一体になっている個人事業主は、明確な要件がない状態で必要経費を算入するため、個人による格差が出てしまうことを懸念しているからだと思われる。

平成24年東京控訴審判決で直接性を否定する画期的といえる判決が下されたが、それ以降の判例・裁決をみても未だ「直接性の有無」が用いられるケースはなくなり、平成24年東京控訴審判決が先例として用いられていないことを確認した。これに関しては、「業務遂行上必要である」ことの主張・立証を十分に行うことで、今後の判決や裁決が平成24年東京控訴審判決で判断が示された法解釈論で応えるという構成になる可能性はあるのではないだろうかと筆者は考える。

「直接性」を支点にすると上述したように狭まった解釈がなされる傾向は否めない。したがって、必要経費該当性の判断において客観的に必要であるか否かを中心とした判断がなされるべきであると考ええる。

よって、必要経費と家事関連費の区分においては、「事業遂行上必要」であるか否かを客観的に判断すべきである。いずれにしろ、必要経費の性質上、納税者

側に立証責任があるため、実務においても、必要経費該当性を客観的に立証できるよう日頃から心掛けを行うべきであるとする。

租税回避行為の否認に関する一考察

— GAARの導入可能性 —

森 下 靖 弘

【問題意識】

我が国の租税回避行為の否認規定には、多くの個別否認規定が存在する。個別否認規定による否認は法的安定性・予測可能性の確保という点では優れているが、一方で、現行の個別否認規定では対応できない租税回避行為が出現した場合には、新たな個別否認規定を創ることとなり、これはすなわち問題発生後の後追いのな対処方法であるため、その適用に当たっては時間的な限界が指摘される。また、現行法において包括的否認規定の側面を持つとされる、同族法人規定（法人税法132条）、組織再編税制（同法132条の2）、連結法人税制（同法132条の3）、帰属主義に関する包括的否認規定（同法147条の2）等も、その適用対象がいずれも特定領域に限定されるものであり、適用範囲に限界がある。

課税庁はこれまで、こうした限界に対応する手段として、経済的実質に着目した課税を税法解釈の根拠とする実質主義による否認、課税減免規定の限定解釈、私法上の法律構成による否認を用いて対応してきた。しかし、上記のような手段は、憲法に規定された租税法主義の下では法的安定性・予測可能性の確保の面で安易に認められるものではなく、実際にも訴訟において課税庁側が勝訴することは困難であった。

そこで本論文では、租税回避行為への根本的な対処方法として、一般的否認規定（General Anti-Abuse Rule以下GAAR）の導入を提言する。これは、近年

の経済社会の多様化・複雑化により、現行法では対応できない租税回避行為が出現した場合、最終的な手段として適用領域を限定しないGAARの立法の必要性があるという考えに基づくものである。近年では、OECDでのBEPSへの対応の議論などをはじめ、租税回避に関する議論は世界的に注目されるところとなっており、このような状況の中、2010年に米国が、2013年に英国が、実際にGAARを導入し、我が国においてもGAAR導入の可否が議題に上がることは多くなってきている。しかし、これまでわが国では、GAARは課税庁に強大な否認権が付与されるため、租税法律主義の下における納税者保護の観点から批判が強かった。ではこのような問題点を解決した上で、実効性のある規定としてGAARを導入するには、どのような内容にすればよいのだろうか。まずは、現在我が国が抱える租税回避行為への対応に関する問題点を明らかにし、検討を進めていくものとする。

【各章の構成】

第一章では、租税回避の意義、租税回避否認の意義についてこれまでなされてきた議論の整理・検討を行う。否認すべき対象とその意義を明確にすることで、第二章以降の検討に意義が有ることを確認する。

第二章では、従来の否認規定について整理・検討を行い、その限界について論じる。我が国ではこれまで、個別否認規定による否認、実質主義による否認、課税減免規定の限定解釈による否認、私法上の法律構成による否認を試み、行ってきたが、これらの手法の問題点を指摘し、我が国の租税回避行為に対する対応力は限界を迎えていることを明らかにしていく。

第三章では、特定領域において包括的否認規定の役割を持つとされている、法人税法132条の2の組織再編成の行為又は計算に係る否認規定、同条の同族会社の行為又は計算に係る否認規定の適用が争われた事例として、ヤフー事件及びIBM事件を題材に取り上げ、判例研究を行う。この二つの事例を比較する

ことで、条文の同条内に存在する同じ文言について別の解釈を要求していることを指摘し、その適用領域の限界を明らかにする。

第四章では、これまでの章で確認してきた、我が国の現状の租税回避否認の限界についての根本的な打開策として、GAARの導入を検討する。GAARの有用性と、その導入にあたっての問題点を整理・検討し、我が国同様、租税法の根底を成すのは租税法律主義であるとの考えが根付いている英国が、実際にどのように導入に至ったのかを参考にしながら、我が国における導入可能性を探っていく。

【結論】

既にGAARを導入している英国の状況を考察することで、どのような前提を置き、どのような制度にすれば我が国においてもGAARを採用することができそうかということを示すことができた。GAARを導入したからと言って、全ての租税回避行為に対応できるわけではないことは承知している。しかしながら、導入検討により、我が国における租税回避否認規定に関する議論はより高度な発展を遂げ、新しい租税回避スキームへの牽制としても効果を得られるのではないかと期待している。

法人税法22条4項の公正処理基準に関する一考察

山 崎 朱 夏

【問題意識】

本稿は、平成30年3月30日に公表された企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下、「新会計基準」と表記することもある。）が法人税法22条4項における「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下、「公正処理基準」と表記することもある。）に該当するか否かを検討することにより、公正処理基準該当性の判断基準の考察するものである。

これまで、法人税法における収益の額の計算方法に関して、同法22条4項は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」、いわゆる「公正処理基準」に従って計算することを定めており、「収益は、その実現があった時、すなわちその収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきもの」と考えられてきた（大竹貿易事件・最判平成5年11月25日・民集47卷9号5278頁）。

一方で、企業会計基準委員会は、国内外の企業間において財務諸表の比較可能性を確保するため、国際会計基準の包括的な収益認識基準を取り入れた、企業会計基準第29号を公表した。

法人税法における課税所得計算は会計基準準拠主義を採用しているため、法人税法では新しい会計基準である企業会計基準第29号への対応として、平成30年度税制改正にて同法22条4項の別段の定めとして22条の2が創設された。この規定は、法人税法上の資産の販売等に係る収益の計上時期及び計上額を具体

的に定めたものであり、法人税法上の収益認識について法律上の明記がなされたのは、昭和51年に法人税法が所得税法から独立して以来、初めてのことである。

法人税法22条の改正の起因となった企業会計基準第29号であるが、果たして新会計基準は公正処理基準に適合するか否かが疑問として挙げられる。従来、法人税法の収益認識基準である公正処理基準は抽象的であり、基準が何を指しているのか、またその該当性の判断が困難という問題が議論されてきた。法人税法の収益認識に大きな影響を与えることとなった新会計基準について、その公正処理基準該当性を検討することにより、公正処理基準に関する考察に繋がるものとする。

【各章の構成】

検討にあたり、はじめに問題意識を提示し、本稿での検討事項を示し、第1章では、法人税法22条4項の立法経緯を概観し、同法同項の立法趣旨を把握する。同法同項は立法時において、公正処理基準の判断は事例の積み重ねにより明らかにするものと解釈されているため、次章において裁判例の分析を行う。

第2章では、近年の裁判例として「大竹貿易事件」および「ビックカメラ事件」の分析を行い、公正処理基準の判断基準について考察する。

第3章では、新会計基準である企業会計基準第29号の公表の経緯及び内容を整理する。また本会計基準の公表を受けて創設された法人税法22条の2の内容を確認し、法人税法22条4項を中心としつつ、これらの規定との関係を踏まえた検討を行う。

第4章では、第2章での考察を基に、①権利確定主義に該当するか否か、②法人税法の趣旨に適合するか否かという2点から企業会計基準29号の公正処理基準該当性の検討を試みる。そして、その検討を踏まえ、法人税法22条4項における公正処理基準該当性の判断基準について考察する。

【結論】

先ず、一つ目の判断基準である権利確定主義該当性について検討する。裁判例は、法人税法における収益は権利確定主義の原則に従って計上し、さらに「権利の確定」のタイミングを「引渡し時点」と判断した。企業会計基準第29号は履行義務の充足をもって収益を認識すべきとしていることから、引渡基準を採用していると考えられるため、企業会計基準第29号は「権利確定主義」に該当すると考えられる。次に、二つ目の判断基準である法人税法の趣旨の適合性を検討する。企業会計基準第29号によって取り入れられた「契約の結合」（複数の契約が1つに結合される場合があること）は、利益操作の排除に繋がると考えられ、これは課税の公平という観点からは法人税の趣旨に合致しているといえる。一方、本会計基準の「変動対価」（例えば、返品権付き販売）の考え方は、法人税法の取引価額の考え方と抵触する。本会計基準は返品や貸倒れの可能性を考慮して収益を認識するが、法人税法における収益認識は販売した資産等の価額（時価）をもって収益認識がされるべきとされているため、法人税法の趣旨に適合しているとは言えないからである。

よって、企業会計基準第29号は、公平性の面では法人税法上の趣旨に合致しているが、「変動対価」の取扱いにおける収益の額の算定の点で法人税法の考え方とは異なっているため、本会計基準は法人税法22条4項の公正処理基準に該当しているとは必ずしも言い難い部分があると考えられる。

法人税法上の課税所得と企業会計上の利益の乖離が加速する今日においては、法人税法独自の観点から判断するケースが増加すると考えられる。新会計基準の公表を受け、法人税法では採用できない部分を明確化し、法人税法上の収益認識について明文化した規定が同法22条の2であるが、同法22条の2に規定されていない部分については同法22条4項が適用される。つまりは、企業会計基準第29号で認識された収益が、まず法人税法22条の2のフィルターに通され、同法22条の2の規定のない場合は同法22条4項が包括条項として適用され

て法人税法の収益の額が認識されるのである。この法律の構造上、同法22条4項が曖昧であることから同法22条の2の効果は部分的であり、依然として法人税法における収益認識の見解の対立を生みやすい状態であるとともに、租税法主義の視点からも問題が残る。それゆえに、法人税法における収益認識基準の判断については具体化の推進が今後も必要であると考察する。

法人税法132条1項及び132条の2における不当性要件についての一考察

山 村 耕 三

1 研究の目的

ヤフー事件の最高裁判決において法人税法132条の2における「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」の「不当に」について初めて最高裁における判断が示された。これは、これまで十分な裁判例の集積があり、同じ条番号で「不当に」について同じ文言が用いられている法人税法132条1項における「不当に」とは一見異なっているようにも見受けられる。

かねてより法人税の減少が「不当」と評価される場合とは、抽象的かつ不確定な要件であり、法人税法132条の2における十分な裁判例の集積もないことから、その適用に際し判断に迷うとの指摘もあり、その概念を明らかにすることが求められていた。また、法人税法132条の2は法人税法132条1項の枝番であること及び納税者の予測可能性の観点から同一の文言については同一の解釈をするべきであるとの考えもあった。

よって、本論では法人税法における同族会社の行為計算否認事件及び組織再編成に係る行為・計算否認事件に対して裁判所が示した行為計算否認の解釈・適用としての法人税法132条1項及び法人税法132条の2の不当性要件の意義等について分析・検討し、両者の解釈論として、従来の同族会社の行為・計算の一般的否認規定である法人税法132条1項の規定の意義と組織再編成に係る行為・計算の一般的否認規定である法人税法132条の2の規定の意義との相互の

関連性について、両者の不当性要件の課税要件規定は同一のものとして解すべきか、あるいは両者の規定は別個の意義を有し、異なるものとして解すべきかを整理・検討した上で今後両条文における不当性要件についてどのように判断していくべきかについて考察することを目的としている。

2 研究の概要

両条文では、「不当に」という不確定概念が用いられていることから、その解釈に疑義を生ずる場合が多い。租税法律主義の一内容である課税要件明確主義の観点からは、その明確化が求められているものの、合理的な金額要件を設けることは困難であること及び複雑多様な取引が存在してきている中で画一的な線を引くことは適当でないことから、やはり具体的事案ごとに不当性要件を判断すべきと考えた。よって、本論では判例研究を中心に検討及び考察を進めている。

第1章においては、両条文が設けられた経緯・趣旨・課税要件の解析をし、第2章では、ヤフー事件最高裁判決を終えた時点での両条文における不当性要件について学説・判例の解析を行い、法132条1項は「経済合理性基準」、法132条の2は「制度濫用基準」により判断を行っているとの結論に達した。よって、第3章において、ヤフー事件最高裁判決後に両条文における不当性要件について争われた判例を解析し、ヤフー事件最高裁判決を経て両条文における不当性要件が如何に変わったか若しくは変わっていないかを検討し、現時点における両条文における不当性要件の考え方を整理した。

第4章において、租税法上の同一の文言について如何に考えるべきかについて争われた判例の解析を通して同一法上の同一の文言についての検討を行った上で、法132条1項における不当性要件について文理解釈の観点からの「制度濫用」へのアプローチを展開した。また、法132条の2における不当性要件についてヤフー事件最高裁判決調査官解説及び他の判例研究を通じて「制度濫用」の

考え方について検討を行い、「経済合理性の欠如」というキーワードへの終着を図った。

3 結論

判例研究を通じて租税法上の異なる法律上の同一文言については、基本的に別異に解すべき特別な事情がない限り同一に解すべきとの分析を行った上で、租税法の同一法上の同一文言については別異に解してもよいとするより強い特別の理由が必要であると考えた。両条文の創設経緯・趣旨・課税要件を踏まえて、両条文にはそのような特別な事情は認められないことから、法132条1項と法132条の2の「不当に」については同一に解すべきとの結論に至った。

不当性要件の内容について更に考えると、ヤフー事件最高裁判決において、法132条の2における不当性要件の判断基準・考慮事情・判断観点という枠組みが示された。ヤフー事件後の判例では、法132条の2については基本的にヤフー事件判決の判断枠組みを踏襲しており、法132条1項についても従来では示されていなかった判断枠組みが明示され、内容は異なるものの、同一の枠組みで判断されていた。そして、両条文の創設経緯・趣旨の違いはこの考慮事情及び判断観点に読み込まれていた。よって、両者の不当性要件の判断枠組みにおける、考慮事情・判断観点については異なるが、判断基準については同一であるべきとの結論に至った。

ここから両者の判断基準である「経済合理性基準」と「制度濫用基準」の関係性について考察を進めた。不当性要件を文理解釈の観点から考えると、法132条1項の不当性要件から制度濫用を排除することに対して疑問を呈するとともに、法132条の2における制度濫用は経済合理性のない取引による租税利益の享受と考えられていることから、「経済合理性基準」と「制度濫用基準」は「経済合理性の欠如」というキーワードの下に親和性が高い考え方であるとの結論に至った。

アウトソーシングを利用するフリーランスに対する課税 — 所得区分の考察 —

瓜 生 浩 之

【問題意識】

給与所得については、「給与」の明確な意義規定や、給与所得に区分するための具体的な判断基準の規定が存在しない。そのため、経済取引を総合的に勘案し、社会通念に照らして解釈をしなければ給与所得と判断できない。しかし、実務上、経済取引の全てを各事実に照らし総合的に勘案することは困難で事務負担の多大な増加につながりかねない上、その判断はその時々で大きく変わるため、画一的なものにならない。この所得区分の法的根拠が明確なものであれば、その判断は容易かつ公平なものになる。

給与所得区分の判断は、最高裁昭和56年4月24日判決（弁護士顧問料事件）の法解釈に委ねられている。同最高裁判決によれば、給与所得の判断については、所得税法の趣旨、目的に照らし、その業務ないし労務及び所得の具体的態様を考察し、決定すべきこととしている。他の裁判例においても、雇用契約又はこれに類する原因をもって、直ちに給与所得とは判断せず、たとえ契約が締結されていたとしても、役務の提供が使用者の指揮命令によるものでなければ、雇用関係が生じているとは認定しない。つまり、役務提供の内容や使用者の指揮命令権の影響、対価の支払方法等の事実を総合的に勘案し判断をする傾向にある。

しかし、現在では、パソコンやインターネットの普及によりIT環境が飛躍的

に進化している。このような状況を背景に、所得税法の立法当初には想定されていなかった雇用環境が存在している。例えば、テレワークのように、勤務の場所を企業内に限定しないものや在宅勤務形態などである。それにより、従来
の給与所得の判断基準のままでは新たな不公平を生じさせる。

経済社会の構造変化や取引形態の変化により、給与所得を取り巻く問題は今後も複雑化する。そういった問題に適切に対処するため、給与所得の定義や学説、過去の裁判例等を用いて従来の給与所得区分の判断の法解釈が、新たな労働環境下でも妥当なものかを検討する。

【各章の構成】

第1章では、本研究の対象であるフリーランスについて説明する。フリーランスとは明確に定義のある言葉ではないので、本稿における定義づけを行う。また、研究対象のフリーランスの中からWebライターを例示として取り上げ、その理由と労務提供の実態を解説する。第2章では給与所得の定義と学説、労働環境の変化による給与所得該当性の判定基準についての考察をし、アウトソーシングを利用する働き方の給与所得該当性を検討する。第3章では、2章での考察をもとに給与所得該当性の基準として引用される最高裁昭和56年4月24日判決を現在の労働環境に照らし考察し、その他に従属性が低いと思われる職種において給与所得と判決された事例の検討を行う。最後にまとめとして本研究の総括を行う。

【結論】

給与所得該当性に関しては、「非独立性」と「従属性」の2つの要件に関わる事実を認定して判断してきた。現代の雇用形態や勤務形態は多様になっており、従業員が空間的・時間的な拘束を必ずしも受けず、従来と比べ「従属性」

が希薄になり、雇用された場合と同程度の「従属性」を有すると考えられるフリーランスが存在しており、「従属性」に関しては典型的な勤務者との違いが判断しづらくなっている。給与所得か事業所得かの判定において、「従属性」の給与所得該当性が失われたわけではないが、「非独立性」を重要視していくべきと思われる。

その労務の実態は「従属性」を有していると言える職種は、「非独立性」の観点から所得区分を判断すると労務の実態とかけ離れた区分となる可能性がある。そのため、「従属性」の判定を欠かすことはできない。給与所得該当性の判断は「非独立性」の観点から判定し、そこに判定の補助として「従属性」が認められるかといった視点を足すことで、労務の実態に即した判定ができると思われる。

独立系フリーランスへのアウトソーシング（外部委託）の報酬は、労務の実態がその経済活動に伴う費用等を自己負担していながら、クライアントの指揮命令に服しているため「従属性」を有しており、給与所得と判定できる。その事業に係る経費を自己負担しながらも、使用者の指揮命令に服していると判断できる業態であれば同じように給与所得該当性を判断できる。

免税事業者についての考察

— 免税事業者の売上高に対する消費税の取扱い —

亀田 恭佑

【問題意識】

事業者免税点制度とは、小規模零細事業者の税務事務負担等への配慮から設けられたもので、基準期間（個人事業者についてはその年の前々年をいい、法人についてはその事業年度の前々事業年度をいう。消費税法2条1項14号）における課税売上高が1,000万円以下であれば、当期の消費税の納税義務が免除されるものである。そして、その基準期間における課税売上高の金額の算定に当たっては、基準期間において課税事業者であれば消費税抜の金額を用いて納税義務を判定し、基準期間において免税事業者であれば売上総額（消費税込）の金額で判定することが、通達（消費税法基本通達1-4-5）で示されており、実務上も一般的な取扱いとなっている。学説上は、基準期間において免税事業者であった場合に、基準期間における課税売上高から消費税相当額を控除すべきかどうかについて、課税事業者と同様にそれを控除すべきとする「控除説」と、それを控除すべきでないとする「非控除説」の立場に分かれていたところ、最高裁平成17年2月1日判決（民集59巻2号245頁）において、「納税義務を負わない免税事業者は、消費税相当額を転嫁すべき立場にないから、これを控除することは法の予定しないところである。」として「非控除説」の立場に立つことを最高裁として初めて明示した。

しかしながら、最高裁判決には小規模事業者に係る納税義務の免除を規定す

る消費税法9条の法文解釈上の問題点が指摘される場所である。そして、その問題点については、平成16年4月1日以後に開始する課税期間から事業者免税点が1,000万円に引き下げられ（上記判例は事業者免税点が3,000万円の時の事例である）、これにより影響を受ける事業者が少なくなったためか、説得的な説明はされておらず放置されたままとなっている。

【各章の構成】

第1章において、事業者免税点制度の概要とその制度設立の背景を確認した後、事業者免税点制度が抱える問題点を指摘して次章へと繋げる。

第2章では、事業者免税点制度の適用の有無を判断する際に、基準期間において免税事業者であった事業者について課税売上高から消費税相当額を控除すべきか、すべきでないかが争点となった裁判例（最高裁平成17年2月1日判決）を第1審（東京地裁平成11年1月29日判決）と控訴審（東京高裁平成12年1月13日判決）も併せて整理する。また、同じ争点の裁判例はこの1件のみであるが、国税不服審判所の裁決例（国税不服審判所平成8年11月22日裁決）があるのでそれについても確認をする。

第3章において、「控除説」と「非控除説」の学説の整理と検討、そしてまとめを行う。

【結論】

消費税法9条（小規模事業者に係る納税義務の免除の規定）は納税義務の有無を判断する重要な規定であるが、必ずしも一義的で十分に明確な文言が用いられていない。文理解釈上では、「控除説」と「非控除説」のどちらにも解釈出来得るものである。また、「非控除説」の立場を採る最高裁は、消費税法9条及び消費税法28条（課税標準の規定）の趣旨、目的に照らせば、免税事業者は

消費税法28条にいう「課されるべき消費税に相当する額」がないから、売上高から消費税相当額を控除することはできないと主張するが、これは十分に説得力があるものではない。

租税においては、まずは「文理に即して理解する」ことを第一とし、明らかに誤った解釈を除いては、解釈に相違がある場合には、いずれの解釈を適正なものとするべきかについては、そのいずれが、その規定の意味として、より合理性をもつものとして判断されるかによって、決められるものである。そうすると、消費税法9条は文言通り「免税」規定と解釈した上で、文理に即して消費税法28条1項を解釈することになる。そうすると、消費税法9条1項の「第5条第1項の規定にかかわらず」との文言については、「国税通則法15条2項7号の時に成立（発生）した抽象的納税義務が消費税法5条1項の規定により存在するにもかかわらず」納税義務を免除する、と読むべきである。よって、「控除説」の主張が妥当な解釈であると考ええる。

もっとも、基準期間において課税事業者である者、免税事業者である者、それぞれに異なる判定基準を用いる「非控除説」の立場を採るのであれば、現状、通達によってのみ示されているところ、立法においてそれを明確にすべきである。消費税法9条の中に例えば「但し当該事業者が、当該基準期間に課税事業者である場合に限る」という限定を付すなどして、免税事業者の場合は税抜きでないことを明確にするような法整備をすべきであろう。

馬券払戻金の所得区分に関する考察

下山 愛加

【問題意識】

公営競技のうち馬券購入行為から生じた所得に関しての所得区分が問題となっている。今回参考にする判例では、馬券払戻金に関して所得区分のうち一時所得又は雑所得のどちらに該当するのか争われている。第一事件・所得税法違反被告事件（最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決）では、ソフトウェアを利用した馬券の継続購入に関して雑所得に当たるとした。しかし、第三事件・所得税更正処分等取消請求事件（最高裁平成29年12月15日第二小法廷判決）では、ソフトウェア未使用の場合でも継続的な馬券の購入に関して雑所得であるとされた。この2つの判決から考えても馬券購入行為から生じた所得に関して、馬券を購入した途中経過であるソフトウェアの使用の有無は関係のないように思える。

そして、馬券払戻金に関して今回参考にする判例の最終判決において、第一事件（最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決）、第二事件・所得税決定処分取消等請求事件（大阪高裁平成27年5月29日第13民事部判決）及び第三事件（最高裁平成29年12月15日第二小法廷判決）では、雑所得とされたが、第四事件・所得税増額更正処分等取消請求事件（最高裁平成29年12月20日第二小法廷決定）では、一時所得とされている。4つの判例を見ていくと似たような内容の事件にもかかわらず馬券払戻金の所得区分の考え方が定まっていないことが分か

る。

また、外れ馬券を含む購入費用についても裁判では同時に争われている。外れ馬券は購入費用として経費に当たるのか、馬券払戻金の所得区分の該当性について考えながら、これら2つの争点について今回は考えていこうと思う。

【各章の構成】

第1章では、本論文に関しての概要と問題提起を行う。

第2章では、検討する上で必要な所得税についての概要を大まかに確認していく。所得税のうち、一時所得と雑所得については今回検討する中心項目である。そのため、第3節で一時所得、第4節で雑所得に関する規定内容を示しておく。

第3章では、馬券訴訟に関する判例4つを時系列順に検討する。はじめは、最終判決が雑所得となった「第一事件（最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決）」、「第二事件（大阪高裁平成27年5月29日第13民事部判決）」、「第三事件（最高裁平成29年12月15日第二小法廷判決）」の3つの判決内容を確認する。第一事件は、第二事件の刑事裁判となっている。そして、最終判決が一時所得となった「第四事件（最高裁平成29年12月20日第二小法廷決定）」の判決内容を記した上で考察していく。なお、裁判においては馬券払戻金の所得区分と必要経費の他に各処分についても争われているが、各処分に関しては本論文の趣旨には添わないため取り扱わない。

第4章では、馬券訴訟に対する批評を検討する。批評を基に、今回の検討する内容である所得区分についてと雑所得に該当する場合の必要経費についての2項目において考察していく。

第5章では、馬券訴訟に対しての判例や批評を踏まえた上での結論を記載する。

【結論】

まず、払戻金の所得区分についてである。一時所得該当性に関して、所得税法34条1項から考えていく。1つ目の要件である「営利を目的」としているかについて、馬券購入者の大半はレースの予想を行い勝つことを目的としていると考えられる。負けることを目的として馬券を購入している人はいないのではないと思われることから、馬券購入行為は「営利を目的」とした行為に該当する。2つ目の要件である「継続的行為」に関しては、馬券購入者の大半がレースにおいて何らかの情報を調べ次のレースに挑んでいるのではないかと考える。初回の人、何も下調べをせずに馬券を購入しているかもしれない。しかし、判例を見ていくと、数年間継続して馬券を購入している人たちは、今まで行われてきたレースの結果等を踏まえて次回も購入し、何年にも渡って馬券を購入することで多額の払戻金を得て利益を出している。このことから、馬券購入行為は「継続的行為」に該当する。また、馬券購入に当たってのソフトウェアの使用有無は、ソフトウェアを使用していない購入者でも独自のノウハウを用いて馬券を購入しており、判例を通して所得税法34条1項の要件該当性は明らかになったことから「営利を目的」、「継続的行為」に関して考慮は不要ではないかと思う。これらの要件を踏まえて所得区分を考えると、馬券払戻金は所得税法34条1項の「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」から考えると「営利を目的」とし「継続的行為」であることから、一時所得ではなく雑所得に当たると考えられる。裁判になると申告者の払戻金を得るまでの過程が分かるが、実際の課税時には行政側は詳細まで調べることは少ないと思う。判例のように「営利を目的」かつ「継続的行為」を基準として総合的に判断すべきとするように、実質的な基準は必要であると考えますが、実際の課税時に所得区分を判断する決め手となるものがない。そこで、申告者が迷うことなく申告でき、なおかつ行政側が簡単に課税できるように原則1年目のみ一時所得とし2年目以降を雑所得としたほうが良いと考える。ただし、一貫

して1年間に1回しか払戻金を得ていない場合は2年目以降も一時所得とした方がよいと思う。一時所得であれば、払戻金から必要経費を控除し、さらに50万円の特別控除がされるので、雑所得より税負担を軽くすることができると思う。例えば通達の運用で一つの例示として示し、形式的な基準で明確化を図ることで予測可能性を与えるとともに他の事例が出た時に柔軟な対応が可能になると思われる。

次に、必要経費に関しては馬券払戻金が雑所得に該当することから考えていく。所得税法37条1項の「所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」という規定から、当たり馬券はもちろん外れ馬券も「当該総収入金額を得るため直接に要した費用」に当てはまると考えられる。よって、外れ馬券も必要経費として扱うべきである。

競馬の払戻金に係る所得区分についての一考察

土 屋 香

【問題意識】

わが国における所得税法は、所得をその性質や担税力の違いによって利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得、雑所得の10種類に分類している（所得税法第26条～第35条）。そのうち一時所得は、所得税法第34条1項により「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」と規定されており、所得税基本通達34-1には、一時所得に該当するものとしていくつかのものが例示されている。競馬の払戻金については、当該通達に明示されているとおり、原則として一時所得に該当することとなっている。

ところが、平成27年及び平成30年の2度にわたって、その通達内容（注意書き）が改正された。馬券を自動的に購入するソフトウェアを使用して長期間にわたり多数の馬券を購入して多額の利益を上げるなどとした場合には、当該払戻金は営利を目的とする継続的行為から生じた所得として雑所得に該当するという注意書きである。この2度における改正のきっかけとなったのが、「大阪事件」や「札幌事件」と呼ばれる、競馬の馬券の払戻金が雑所得に該当する判決となった裁判である。これらの納税者は、インターネットで馬券を大量に購入し、当たり馬券の的中による偶然性を排除することにより、長期間にわたり多額の利益を得ていた。それは、一般の競馬愛好家とはかけ離れたきわめて特

殊な購入方法である。

競馬の払戻金が一時所得に該当する場合、馬券の購入費用については、所得税法第34条2項に「総収入金額からその収入を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。）の合計額を控除」と規定されているため、当たり馬券の購入費用だけが払戻金から控除できる。しかし、大阪事件や札幌事件のように払戻金が雑所得に該当する場合、所得税法第35条2項2号に「総収入金額から必要経費を控除した金額」とだけ規定されていることから、払戻金から当たり馬券の購入費用のみならず、外れ馬券の購入費用についても控除することができるため、馬券を大量に購入した場合は、その払戻金が一時所得に該当するか雑所得に該当するかで、納税額にかなりの差が出るのである。

近年、馬券を自動購入するソフトウェアはかなりの数のものが出回っており、その購入（勝馬の予想）については、過去の膨大なデータからAI（人工知能）が行うというものも多い。そのため、今日では競馬をギャンブルではなく投資として行い、大阪事件や札幌事件の納税者のように、多額の払戻金を受けている納税者も一定程度存在すると考えられる。AIは、現在多数の分野で利用されており、その発達が凄まじく、今後馬券の購入システムにいかなる影響を与えるのかは未知数であると考えられることから、当該払戻金の課税方法については検討の余地があると考ええる。

また、所得税基本通達34-1の2度目の改正後に行われた裁判が、東京地裁令和元年10月30日判決（訟月67巻8号1291頁）である。当該事案は、通常馬券的中による払戻金が、馬券の購入金額を下回り、結果として損失が生じている年度が存在しているのであるが、東京地裁は、購入金額に対する払戻金額の割合（回収率）が馬券の発売金額に対する払戻金額の割合（払戻率）である75%を超えていることなどを理由として、当該払戻金が雑所得に該当すると判断し、納税者が一部勝訴となった（通常の馬券と区別されたWIN5の払戻金については一時所得に該当するとの判決が下されている）。しかし、控訴審である東京

高裁令和2年11月4日判決（訟月67卷8号1276頁）にて、課税当局が逆転勝訴することとなった。すなわち、通常馬券の的中による払戻金についても、一時所得に該当する旨の判決が下されたのである。東京地裁は、通常馬券の的中による払戻金について、回収率が払戻率を超えているという理由で雑所得に該当すると判断しているが、その判断基準は妥当であっただろうか。また、東京高裁は1年間で790万という多額の損失が生じた点で、一時所得に該当すると判示しているが、その判断は妥当であっただろうか。本論文は、この事案における東京地裁及び東京高裁の判断について検討し、考察することを中心に、競馬の馬券の払戻金に係る所得区分についていかなる判断枠組みが必要なのかを研究の対象とした。

【各章の構成】

第1章では、競馬の払戻金が雑所得に該当する判決となった大阪事件（最高裁平成27年3月10日判決刑集69卷2号434頁）及び札幌事件（最高裁平成29年12月15日判決民集71卷10号2235頁）について取り上げ、考察を加える。そのうえで改正された通達について紹介することとする。

第2章では、競馬の払戻金が一時所得に該当する判決となった横浜事件（東京高裁平成29年9月28日判決税資267号119順号13068）及び令和事件（東京高裁令和2年11月4日判決訟月67卷8号1276頁）について検討する。

第3章では、わが国の所得税法の沿革および所得概念から、馬券の払戻金の所得区分について検討する。さらに、当該払戻金が事業所得に該当しうるか否かについて検討する。

【結論】

横浜事件及び令和事件については、馬券の購入形態としてはこれまでの馬券

裁判事例と同様に、「営利を目的とする継続的行為」に該当しうると考えられ、雑所得に該当する余地があると考え。令和事件において、東京地裁が回収率が75%を超えていることがノウハウを有しているという判断を行っている点については、今後の展開次第では、判断基準として具体的な数値となり得るかもしれない。競馬の払戻金の所得区分については、一回きりの行為である場合は一時的・偶発的所得であるとして一時所得に該当し、これが連続することで継続性を有している場合には、雑所得に該当する可能性があるが、その根拠とされる行為の態様として、客観的にも利益を出すことのできるノウハウが存在し得ると考える。

また、現代の多様な働き方における多様な業務形態について、あらゆる所得区分が考えられるように、競馬の払戻金における所得区分についても、馬券の購入方法等が今以上に多様化していく可能性は十分にある。そのため、大阪事件や札幌事件のように、競馬の払戻金が雑所得に該当する可能性はもちろん、所得を有する人の活動形態によっては事業所得に該当する可能性も無いとはいえないが、競馬のような行為が事業として認められるためには、行為の継続性はもちろんのこと、事業者の活動形態としての主観性、及び「社会通念上事業といえるかどうか」の客観性の両方を満たさなければならないと考える。

いうまでもなく、納税者のほとんどが該当すると思われる一般的な競馬愛好家については、原則として、外れ馬券を控除する前の当たり馬券に対して一時所得として課税されるということを、あらかじめ自覚しておかなければならない。そのため、クライアントである納税者一人ひとりに対し、いかなる事案に対しても、適切な納税を行っていけるように指導していくことが、実務に携わる者としての役目ではないかと考える。

国際課税におけるシークレット・コンパラブルについての一考察

長 倉 知永子

【問題意識】

世界的な国際的経済活動が活発化し、わが国においても経済活動のグローバル化がさらに増している。人、財貨、資源、サービスといった有形無形の国際移動が盛んに行われている。国際取引には、2つの側面がある。1つはわが国の国民や企業が国外に進出して投資その他各種の経済活動を行う場合、もう1つは、外国の国民や企業が、わが国に進出して投資その他各種の経済活動を行う場合である。それらに対する国際課税の問題は国家にとっても、納税者にとってもきわめて重要な問題となっている。企業の多国籍化に伴い国際取引が親子会社・兄弟会社等の関連企業の間では正常対価と異なる対価で取引が行われることがある。それによって取引の当事者企業間で所得の移動が行われ、正常対価で行われた場合に比べて、国家の税収が増加したり減少したりすることが起こる。これに対応するように、諸外国の先進各国はアメリカの制度にならって移転価格税制を導入した。わが国でも昭和61年の税制改正で国際取引の法人間の取引に限り導入した。また、平成26年度改正で、わが国の法人と特殊の関係にある外国法人を国外関連者と呼び、その国外関連者との間で行われた取引が独立企業間価格（独立当事者間価格）に満たない時、もしくは独立企業間価格を超える時は、その法人の所得計算においてその取引は独立企業間価格で行われたものとみなすこととしている。その独立企業間価格を算定する

ために必要と認められる帳簿書類又はその写しを遅滞なく提示又は提出しなかった場合において、課税庁は独立企業間価格を算定するために必要があるときは、その必要と認められる範囲内において、その法人の国外関連者との取引に係る事業と同種の事業を営む者に対して、質問・検査または帳簿書類等の提出を求めることができる。しかし独立企業間価格を算出するための類似企業の名称やその帳簿等は開示されず、いわゆるシークレット・コンパラブル（secret comparables）の適用により、納税義務者である法人には比較対象取引の適法性及び妥当性を判断する資料も、差異調整の必要性の有無と程度と程度を判断するための情報も示されないことから、納税者の反証の機会を奪われるという法的問題があり、納税者の経済活動における法的安定性、予測可能性そして課税の公平性を阻害しかねないというところに問題があると考える。これらを踏まえて、シークレット・コンパラブルに関する問題と推定課税について、裁判事例と裁決事例から検討を行っていきたい。

【各章の構成】

第1章では、世界経済のグローバル化やデジタル技術の躍進により、国境を越えた経済活動が活発化、多様化しているわが国の国際課税について近年の状況を提示し、第1節国際課税について、第2節移転価格税制について、第3節独立企業間価格について整理していき、本論点に関する原点である移転価格税制の沿革と流れを見ていくこととする。

第2章では、本論文の中心となる問題点のシークレット・コンパラブルについて具体的な内容を述べていく。諸外国でのシークレット・コンパラブルについての対応を含め、シークレット・コンパラブルの適用を容認しているのか否かなどを簡単にふれていきたい。

第3章では、シークレット・コンパラブルを用いた移転価格課税の問題としてアドビ事件（東京地裁平成19年12月7日判決、東京高裁平成20年10月30日判

決)を取り上げ、推定課税の事例として株式会社エスコ事件(東京地裁平成23年12月1日判決、東京高裁平成25年3月14日判決)と、推定規定を適用して移転価格課税を行った原処分は適法であるとした裁決事例(平成18年9月4日裁決)について分析と検討を行う。

そして、シークレット・コンパラブルの適用と推定課税について関係する論点も含めて考察していくこととする。

【結論】

シークレット・コンパラブルの問題について、アドビ事件は納税者の請求が認められた最初の事案である。地裁判決では、シークレット・コンパラブルを用いた移転価格課税は適法とする判断をした。控訴審でこの点について争われたが、高裁判決は別の理由で処分を取り消したためこの点については判断を示していない。アドビ事件では、事業再編についての論点がある。またアドビ事件とシークレット・コンパラブルを用いた推定課税の株式会社エスコ事件では、推定課税規定の適用要件、立証責任の問題についても裁判で検討された。シークレット・コンパラブルの課税処分は過去のものとなっているとの意見もあるが、納税者の権利保護の目的で新たな意見として見受けられる「インカメラ審理手続」と「情報公開法」も視野にいれながら、今後新たな国際取引が発生する可能性があること、納税者がより安定して国際的経済活動を行うために、明確な方向性を示す必要があると考える。そして、納税者の反証の機会、納税者の経済活動の法的安定性、予測可能性及び課税の公平性を担保する観点から、各国のBEPS対策の動向を鑑み、今後、わが国においては、シークレット・コンパラブルのような推定課税は認められるが、情報公開法等の法整備やインカメラ方式のような権利保障に関する手続整備を進めるべきであると考えられる。

不動産所得における事業的規模についての考察

永 松 明 幸

【問題意識】

不動産所得は所得税法26条1項にて「不動産、不動産の上に存する権利、船舶又は航空機の貸し付けによる所得をいう。」とある。上記のうち、不動産所得を生ずる資産の貸付が「事業的規模」か「業務的規模」かによって、（1）賃貸用固定資産の取壊し、除却などの資産損失、（2）賃貸料等の回収不能による貸倒損失、（3）青色申告の事業専従者給与又は白色申告の事業専従者控除、（4）青色申告特別控除に違いが生じている。その「事業的規模」か「業務的規模」かの判断基準となっている昭和45年7月の所得税法基本通達26-9（建物の貸付けが事業として行われているかどうかの判定）において貸付けている建物の件数基準（いわゆる「5棟10室基準」）が今日においても判断基準として一般化している事に疑問を感じたため、論文テーマとして採用した。

当該通達は、昭和45年7月の所得税基本通達の制定時に設けられて以降見直しが行われていないこと、また、建物の貸付件数は、納税者が事業として建物の貸付けを行っている者であるか否かを判断するための一要素に過ぎないと考えられるにもかかわらず、形式的な基準で納税者が営む不動産事業の税額の計算に大きな違いが生じている。はたして不動産の貸付け事業における「事業的規模」と「業務的規模」の判定において当該通達は妥当性があるのか。当該通達より合理的かつ明快な判断基準はないのかについて、不動産所得の成り立ち

や定義、他の所得との相違点、過去の裁判例等から考察していくことにする。

【各章の構成】

第1章において我が国の所得税法における所得概念と所得税の変遷を概観し、特に不動産所得の成り立ちについて説明していく。

第2章においては不動産所得と他の所得、特に事業所得、譲渡所得との類似点、相違点を示し、不動産所得の定義について整理していく。

次に、第3章では不動産所得における「事業」と「業務」の概念について論述し、相続税法における小規模宅地の特例における「特定貸付事業等」との類似点、山林所得における「事業規模」との相違点から本来の通達の趣旨を明らかにしていく。

第4章では過去の裁判例を検討し、事業として不動産の貸付けが行われているか否かについて、どのような判定基準を採用しているのかを例示することで所得税基本通達26-9の問題点を明確にしていきたい。

【結論】

所得税法26条は、不動産貸付けに起因して発生した所得を、その規模の大小を問わず事業所得と区別して不動産所得として位置づけている。さらに不動産所得には「事業」から生ずる所得に該当する場合と「業務」から生ずる所得に該当する場合に分けられ、その所得計算において大きな差が生じている。

そしてその不動産の貸付けが「事業」にあたるか「業務」にあたるかの判断基準は社会通念に委ねられている。

社会通念における中心的な判断要素は当該不動産貸付けによって生計を維持しているかどうかと人的役務の提供の程度が事業所得の「事業」と同程度の労力を費やしているかどうかであるように考えられる。

しかし、不動産所得は資産性所得であり、資産勤労合算所得である事業所得とはそもそも人的役務の提供の度合いに差があるはずである。不動産貸付けにおいて所得を生み出す役務提供の程度が事業所得におけるそれよりも低いものであったとしても、それは、その所得が事業所得ではなく、不動産所得に区分されるということの意味するのであって、そのことから不動産貸付けが事業と言えるためには、事業所得を生ずる事業と同程度の役務提供が要求され、不動産貸付け行為の事業性が否定されるものとは解し得ないというべきである。

すなわち、所得税基本通達26-9（建物の貸付けが事業として行われているかどうかの判定）について、いわゆる5棟10室という形式的な判断基準を用いずに、自らの勤労による業務が付随業務の範疇を超えて、専ら事業として行っている場合については「事業的規模」とし、それ以外の場合においては「業務的規模」として青色申告特別控除、資産損失の繰越控除を認めつつも、他の所得との損益通算を認めないという制度にすることを検討してはどうだろうか。

電子マネー及びポイント制度における課税

升 本 みどり

【問題意識】

近年、スマートフォンの普及や消費税増税に伴う政府の施策（ポイント還元事業等）によりキャッシュレス決済が広く一般に浸透してきた。特に、非接触での決済が可能な電子マネーは、2020年の新型コロナウイルス感染症の拡大により一層受け入れられることとなった。以前は電子マネー＝プリペイド式（前払方式）のもののみを指していたが、今日では銀行口座と紐付けることによる即時払い方式のものや、クレジットカードと紐付けることによるポストペイ式（後払方式）のものも登場してきており、その取引システムも多様化してきている。

また、キャッシュレス決済ではその多くがポイントを付与される仕組みとなっているが、単なる値引きあるいはおまけと考えられてきたポイントだが、国内ポイントサービス市場規模（ポイント発行額ベース）は、2019年度には2兆円を超え2024年度には2兆4千億を超えると予測されている。ポイントは大きく分けて、自己発行ポイント（付与側の処理、会計上：契約負債、法人税法上：前受金。）及び共通ポイント（付与側の処理、会計上・法人税法上：未払金。）が存在しており、その税務上の区分と処理が重要となってきた。自己発行ポイントを共通ポイントへ移行、それぞれのポイントの電子マネーへの移行も可能となっておりその処理もまた重要となってくる。さらに、ポイントを使用した株式投資や、株主優待としてポイントを付与する企業もあり、その活用の

幅は多くなってきている。このようなポイントの活用や企業間の連携等が進んだことで、ポイント自体が決済手段として電子マネーと似た性質を帯びてきている。

一方、国税庁では「個人が企業発行ポイントを取得または使用した場合の取扱い」としてタックスアンサーにおいて、「一般的に企業が発行するポイントのうち決済代金に応じて付与されるポイントについては、そのポイントを使用した消費者にとっては通常の商取引における値引きと同様の行為が行われたものと考えられるので、こうしたポイントの取得又は使用については課税対象となる経済的利益には該当しないものとして取り扱うこと。」と説明しつつ、注意点として「ポイント付与の抽選キャンペーンに当選するなどして臨時・偶発的に取得したポイントについては、通常の商取引における値引きと同様の行為が行われたものとは考えられないので、そのポイントを使用した場合には、その使用したポイント相当額を使用した日の属する年分の一時所得の金額の計算上、総収入金額に算入する。」と付け加えられている。つまり、ポイント付与があった場合にはその発行の経緯まで考慮すべき旨が示されている。

これまで、電子マネーとポイントはそれぞれが別個の事象、あるいは類似するが異なるものとしてとらえられてきたが、ポイント活用が多岐に渡ることとなった現在、果たして明確に区分されるべきものなのか疑問が残る。

本論文では、まず通貨及び決済手段としての電子マネーの性質をBIS（国際決済銀行）が2017年9月に公表した通貨類型図（The Money Flower）を用いて分析する。さらに、ポイントを付与・管理する管理運営者側という視点から、ポイント制度がどのような性質であるか、また法的側面はどのようになっているかを検討し、類似性が指摘される電子マネーと比較した上で法人税法上でのように取り扱われるべきかを考察していきたい。

【各章の構成】

Iはじめににおいて本論文における問題意識を呈示し、II電子マネーの分類と特徴では、電子マネーの通貨・決済手段としての法的性質をおよび経済的性質分析する。IIIポイント制度の分類と特徴において、ポイントの取扱いにおける各省庁の経緯を踏まえた上で法的性質を検討し、判例分析においてポイントを巡る経済活動がどのように租税法上捉えられているのかを分析する。また、今後の展開としてポイントが株主優待として付与される事例等を検討し、ポイントが活用される上で今後発生すると考えられる問題点を考察していく。IVおわりにでは、全体的なまとめおよび現在のポイントにおける問題点に関する私見を述べる。

【結論】

ポイント付与者側におけるポイントの性質について、「付与された時点ではその債務に基づいて給付すべき具体的内容が明らかにならないため、これに伴う費用が発生したとはいえ、その費用の金額を合理的に算定することができない。さらに、債務確定要件のうち事業年度終了の日までに具体的原因事実が発生していること、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いずれについても充足しているとは認めることができず、ポイント未払計上額については債務が確定しておらず、損金算入することはできない。」とした東京地裁令和元年10月24日判決は、妥当であると考えられる。

電子マネーのデータとポイントのデータとでは前者には経済的価値が認められ、後者は価値が未確定であるという違いがあり、それぞれが使用时又は利用期限到来時に同一の価値があるとしても、データで存在する時点ではその価値は異なる。つまり、ポイントを付与する側である管理運営事業者においても、その損益判断は、取得者側の転換の意思に委ねられている。

ポイントを電子マネーと同様に扱われるべきかを検討したが、ポイントの発行主体・発行の経緯・活用方法等複数の要素が複雑に絡み合った現状を鑑みると、電子マネーとしてポイントを取り扱う事は難しいと感じる。ただし、電子マネーとポイントの境界線が曖昧になってきている点、ポイント市場の状況を考えると、ポイントに関する課税・利用者保護の両面から法的整備や検討が進められることが重要だと思われる。

役員給与における“不相当に高額”の一考察 ～税法による不確定概念の解釈について～

吉 田 大 輔

【問題意識】

租税は、公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行わなければならないという租税法律主義の前提からすれば、条文等に用いられている不確定概念の存在には、その抽象性や多義性から、法解釈を行う上で問題が生じる場合があるように思われる。

納税義務者の立場からすると、課税要件明確主義による要請が満たされて初めて、租税法律主義が予測可能性・法的安定性保障機能を十分に発揮できることや、申告納税制度の適正な運用が可能となると考えられる。厳格な法解釈が要求される租税法において、不確定概念を用いることによる法令解釈では、実際的には租税行政庁による裁量の介入する余地を作り出している危険性があると考えられる一方で、「租税負担の公平」という面では不確定概念はどのような機能を果たしているのか、また、租税法において不確定概念をどのように解釈していけばよいのか疑問に思うところであった。

本論文では課税要件明確主義と不確定概念の関係について判例および学説を通じてその考え方を整理し、租税法において不確定概念が用いられることの要否および不確定概念が容認される場合に生じる税務行政の問題点等について結論を導き出したいと思う。そしてこれを踏まえた上で、法人税法における不確

定概念に焦点を絞り、判例研究では筆者が税理士業務補助を行うなかで、通達に定められた画一的な基準等に任せて処理をしていたことが多くある役員給与を題材に、不確定概念の解釈について具体的に「不相当に高額」な役員報酬支給で争われた裁判を中心に考察を加えていきたいと思う。

【各章の構成】

第一章において、租税法主義と不確定概念について概観していく。租税法における不確定概念の意義、課税要件明確主義の要請する明確性、また不確定概念が用いられる理由、用いられることで生じる税務行政側の裁量の問題等を明らかにし、不確定概念の必要性について考察していく。

第二章においては法人税法における不確定概念について考察する。法人税法上に用いられる不確定概念の適用例、内容を確認し、具体的に判例および学説から不確定概念の適用により生じる問題点等を確認していく。

第三章では具体的に「不相当に高額」な役員報酬支給と租税回避行為の関係性を考察する。法人税法の中でも役員給与における不確定概念を考察するため、役員給与の意義、当制度において用いられる不確定概念について検討し、高額な役員報酬支給が租税回避行為に該当するかも検討、考察していく。

第四章では前章で採り上げた役員給与における不確定概念について争われた判決を採り上げて判例考察を行う。

第五章で全体的なまとめとして、規定廃止の可能性について考察していく。

【結論】

租税法に用いられる不確定概念は必要であるが、抽象的な概念が用いられるため納税義務者と租税行政庁の間でその解釈・適用を巡り争いが生じている。

「不相当に高額」な役員報酬支給を具体的な題材として考察、検討したところ

違憲ではないが問題点が見受けられた。裁判では「不相当に高額」という文言は不確定概念であるとしながらも、法の趣旨によりその意義を明らかにでき、しかも法人税法施行令第70条によって、判断基準も客観的に明らかになっているといえるから、課税要件明確主義に反するものではないと判示している。しかし、法人税法施行令第70条の判断基準は形式基準はともかくとして、実質基準は「不相当に高額な部分の金額」を明らかにするものとはいえ、納税者の予測可能性は保障されているとはいえない。

高額な役員報酬支給は租税回避行為に該当しないため、金額の多寡の是非を問題とする必要はないと考える。そもそも報酬金額の決定は企業の政策の問題であるはずだから。よって法人税法第34条第2項は廃止すべきであると考え。しかし、現行規定廃止に伴い名目支給まで課税逃れが懸念されるが、これに対しては何らかの規制措置が必要と思われる。