

消費税法30条2項1号における用途判断時期についての一考察

上 田 輝 紀

〔問題意識〕

消費税法における仕入税額控除は、課税の累積を排除し、事業者が行う取引の各過程において付加した付加価値に対して課税する仕組みを取っている。この仕組みは消費税の生命であるといわれていることから、納付する消費税額を計算する上で特に重要とされている。

仕入税額控除について、特に消費税法30条2項1号のいわゆる「個別対応方式」の計算方法を用いた場合、用途区分を3つに分ける必要があるが、用途区分の判断について、納税者と課税庁とで法解釈の相違によりしばしば争われている。具体的には「当課税期間中に国内において行った課税仕入れ」という事実につき、用途区分を3つに分けて計算を行うとされ、用途区分の判断時期の基準となる明文規定は存在しない。判例等では「課税仕入れを行った日の状況」に基づいて判断すべきと判示されていることが多いが、その場合、予定している最終的な目的により用途区分の判断を行うことや、実際発生する売上を考慮して用途区分の判断を行うことといったように一貫性がなく不明確であり、問題が生じる。

本稿は、個別対応方式における用途区分をいつの時点で判断すべきなのかを明確にしていく。

[各章の構成]

第1章において、消費税法の特徴の簡単な説明を行う。詳細キーワードとして、「消費に対して広く公平に課税」、「消費者に転嫁」、「税の累積を排除」である。

第2章において、本稿のメインとなる消費税法30条2項1号の根幹となる仕入税額控除について取り上げる。ここでは、消費税法30条1項と消費税法30条2項1号の繋がりを意識し、消費税法30条2項1号の用途区分や判断時期までの基本的な仕組みの理解を深める狙い。

第3章では、消費税法30条2項1号の用途区分における用語の説明や判断時期を掘り下げていき、用途区分の判断時期の見解を示す。

第4章から第7章においては判例を考察する。取り上げる判例等は3つあり、判例ごとに消費税法30条2項1号における用途区分の判断時期を検討する。

1つは、ムゲンエステート社事件（東京地判令和1年11月11日税務訴訟資料（250号～）269号13325順号）、納税者の最終的な目的を否定し、課税仕入れ後の売上を考慮しており、「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」と主張する納税者であったが、判決は「共通して要するもの」となった。

2つは、エー・ディー・ワークス社事件（東京地判令和2年9月3日訟務月報68巻3号236頁）、第1審を取り上げる。納税者の最終的な目的を肯定しており、「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」と主張する納税者を裁判所は支持した。

このムゲンエステート社事件とエー・ディー・ワークス社事件については対比を行い、検討をする。

3つは、調剤薬局における調剤薬品等の課税仕入れの用途区分が問われた国税不服審判所（令和元年7月17日裁決）、課税仕入れ後の事情を考慮し、課税期間の末日までの実際の取引と照らし合わせた。納税者が「その他の資産の譲渡等によりのみ要するもの」として申告したが、誤りがあるとして、「共通して要する

もの」と更正の請求をしたが、認められなかったため、不服として争われたものである。結果として一部認容された。

[結論]

用途区分の判断時期は、「課税期間の末日」において用途区分を判断するのが良いと考える。具体的にどのように用途区分を判断すべきかについては、まずは、消費税法30条1項に規定する、課税仕入れ等を行った日の属する課税期間において当該課税仕入れ等の消費税額を控除することを前提に、あくまでも課税仕入れ等を行った日の属する課税期間の仕入税額控除として扱う。しかし、消費税法30条2項1号を採用した場合は再度仕入税額控除額を3つの区分に分ける必要がある。これは仕入税額控除の目的である課税の累積を排除することにある。そして、法的安定性を確保するため、当該課税期間中に課税仕入れに対応する売上が存在する場合は、当該売上に係る資産の譲渡等に応じた課税仕入れ等を各区分に分ける。最終目的と中途の実際の資産の譲渡等が異なる場合は、客観性が確保できる場合に限って共通して要するものとして区分する。よって、これらの用途区分は、課税期間の末日において判断すれば良いと考える。

法人税法22条2項における無償取引についての一考察

潮 田 昌 城

【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。」と定められており、対価を伴わない取引である「無償による資産の譲渡」および「無償による役務の提供」（以下「無償取引」という）からも収益が生ずることが明文化されている。しかし、企業会計では取扱いが明確化されておらず、この「無償取引」における収益の認識は法人税法独自の取扱いとなる。

法人税法22条2項を含む法人税法22条の規定は、法人税法の所得金額を計算する上で根幹となる規定であるのにもかかわらず極めて簡潔な構造であるため、その内容の多くは解釈に委ねられており、益金が生ずる根拠やその適用範囲について多くの学説が存在している。また、多くの判例も存在しており無償取引の取扱いは統一されていない。

本論文では、この「無償取引」について、なぜ、法人税法ではこのような考え方や取扱いがなされているのか、その根拠となる判例や学説の検討を行うことにより法人税法における「無償取引」の課税根拠と適用範囲を考察していくことにする。

【各章の構成】

第2章では、「法人税法における無償取引の取扱い」において、無償取引規定の立法趣旨として収益の実現について確認し、「無償取引規定の性格」では、既存の法律又は法理により既に設定されている法律関係について念のため確認的に規定するものである「確認的規定」と新しい法律関係を創設する規定である「創設的規定」の2つの性格について検討を行う。また無償取引の収益の認識に制限を設けるべきかという射程範囲の問題では「無償取引の範囲」において、その範囲に何らかの制限を設けるべきとする「限定説」と無償取引のすべてに収益が生ずるとする「無限定説」の2つの考え方について検討を行う。

第3章では、第2章において考察を行った「法人税法における無償取引規定の取扱い」についていくつかの学説があるため、その各学説について検討を行う。無償取引課税の根拠に係る学説には大きく分けて「実体的な利益」である考え方と「擬制された利益」である考え方の2つがある。実体的な利益である考え方では、「同一価値移転説」と「実体的利益存在説（キャピタル・ゲイン課税説）」を取り上げ、擬制された利益である考え方では、「有償取引同視説（二段階説）」と「適正所得算出説」を取り上げて考察を行う。

第4章では、第2章及び第3章で検討、考察を行った「無償取引」について、その無償取引に関連する判例を通じて確認し、その課税の根拠について検討を行う。本論文では3つの判例を用いて研究を行う。第1節では、低額譲渡による資産の譲渡が有償による資産の譲渡に該当するのかが無償による資産の譲渡に該当するのかが争われた「南西通商事件」、第2節では、親子会社間における無利息融資が無償による役務の提供に該当するのかが争われた「清水惣事件」、第3節では、第三者割当による有利発行の増資による含み益の移転が無償による資産の譲渡に該当するのかが争われた「オープンシャールディングス事件」の3つの判例を取り上げて考察を行う。

【結論】

益金は実現した収益であり、実現とは通常対価の収受が必要である。しかし、法人税法22条2項によって無償取引からも収益が生じることが定められている以上、対価を収受しない無償取引からも実質的には収益が実現したとして益金に算入すべきである。無償取引は対価を収受していないが、収益の実現をみなす「みなし実現」であると解し、これにより収益を認識することができると考ええる。

無償取引規定の性格については「確認的規定」と「創設的規定」の2つの性格について考察を行い、昭和40年の法人税法全文改正前の旧法第9条である「内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による」という文言からは無償取引から収益を生ずると解することは困難であるため、法人税法22条2項は法文化されたことによって無償取引課税が可能となったと解し、法人税法22条2項の規定は「確認的規定」ではなく「創設的規定」であると考ええる。

また、無償取引には「限定説」と「無限定説」という2つの考え方の射程範囲の問題がある。費用との対応により収益を認識するという「限定説」には代表的なものに法人税法37条の寄附金規定があるが、この考え方をを用いると寄附金が生じる場合には収益を認識し、生じない場合には収益を認識しないこととなり、これは適正な対価で取引を行った者との間の公平性が保たれないこととなる。したがって、法人税法22条2項の無償取引については、その範囲に何らかの制限を設ける「限定説」ではなく、何ら限定をつけずすべての無償取引について収益を認識する「無限定説」が妥当であると考ええる。

無償取引規定の根拠に係る学説については、大きく「実体的な利益」である考え方と「擬制された利益」である考え方の2つに分かれる。本論文では、「実態的な利益」である考え方では「同一価値移転説」と「実体的利益課税説（キャピタル・ゲイン課税説）」、「擬制された利益」である考え方では「有償取引同視

説（二段階説）」と「適正所得算出説」の4つの学説を取り上げた。

「同一価値移転説」と「実体的利益存在説（キャピタル・ゲイン課税説）」は、無償譲渡の場合には収益認識の根拠として説明はつくが、無利息融資の場合には収益認識の根拠の説明が不十分であり、妥当ではないと考える。

「有償取引同視説（二段階説）」は、収益の認識をするために取引自体を擬制するという解釈は非常に不自然であり、行っていない取引を擬制することに疑問が残るため妥当ではないと考える。

「適用所得算出説」は、収益を擬制する目的が法人の適正な所得を算出することであり、正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平の維持を図ることを収益擬制の根拠としている。この考え方は非常にシンプルであり、無償による資産の譲渡および無償による役務の提供の両方において統一的に十分に説明することができ、課税公平の見地という観点からみても不自然でなく、他の3つの学説とは異なり統一的に説明ができるという点で筆者は「適正所得算出説」が妥当であると考ええる。

しかし、本論文で取り上げた3つの判例を含む数多くの判例の中には筆者が妥当であると考えた「適正所得算出説」とは異なった考え方により収益の認識がされているのも数多くある。これは昭和40年の法人税法全文改正で定められた法人税法22条2項が非常に簡潔であり、その適用については解釈に委ねられているためであると考ええる。

現在、昭和40年の法人税法全文改正から約60年経過しているが、今日まで法人税法22条2項について一切の改正が行われていない。その間、時代の変化に伴い改正当時には想定できなかったであろう、さまざまな取引形態が表れている。先述したように現在では「適正所得算出説」が通説とされているが、この約60年もの間、多くの判例、学説が存在していることを考えれば、今後、「適正所得算出説」では説明できないような事案や新たな考え方も生まれるのではないだろうか。また、「無償取引」についての解釈がより複雑となり混乱を招くことも考えられる。

以上より、昭和40年に法人税法全文改正が行われて約60年もの間、その規定の適用を解釈に委ねている法人税法22条2項の「無償取引」について、もう一歩踏み込んだ検討を行う時期に差し掛かっているのではないかと考える。

租税回避行為の否認についての一考察

— 租税減免規定の制度濫用を中心として —

瓜 生 康 輔

【問題意識】

租税回避とは、不当に法の欠缺をかいぐることで、租税法規が定める課税要件の充足を免れ、あるいは敢えてそれを充足させることで、租税負担の軽減もしくは排除しようとするものである。節税のように租税法規が予定するものでもなく、まして脱税のように違法なものでもない。

昨今では、ヤフー事件（最判平成28年2月29日民集70巻2号242頁）のように租税減免規定（租税特別措置法や一般法の規定のうち租税を軽減もしくは排除するもの）を濫用するという租税回避事案が出てきている。これは単に租税回避を目的とし、敢えて租税減免規定への充足を試みることで、不当に租税負担の軽減または排除するものである。

そこで本稿においては、租税回避についての概念、租税回避に対処する法制度のあり方、そして租税減免規定を濫用した租税回避の実判例といったものを中心として、租税回避についての考察を行っていく。

【各章の構成】

第1章では、租税回避の概念について、学説を中心に展開して、その中から一定の定義づけを行う。また従前からのオーソドックスな形式の租税回避（私

法上の選択可能性の濫用による租税回避の類型)の定義に加え、昨今においては、それとは異なる形態の租税回避(租税減免規定の濫用による租税回避の類型)が生じていることから、それによる租税回避の定義に補正を加える形で考察していく。

第2章では、租税回避の行為概念に着目し、次のように各節に分けて租税回避行為の検討を行う。第1節では、租税回避行為の否認について学者の見解を交えながら、判例の多くに示される通常の法形式とはどのようなものであるかの結論付けを行う。第2節では、否認されない租税回避行為についての考察を学者の見解と武富士事件(最判平成23年2月18日判タ1345号115頁)から租税回避行為は必ずしも税務上の否認事項ではないことについて考察を行う。第3節では、租税回避行為を否認すべき理由について、公平性の観点から考察を行う。第4節では、租税回避行為の否認規定を取り上げ、その検討を行う。租税回避行為の否認規定を大きく分けるとすれば、特定の行為に対する「個別的否認規定」と行為そのものを限定しない「一般的否認規定」とある。そこでこれらの定義づけを行っていく。そしてこのうちの一般的否認規定は、現状において、日本での導入は、見送られている。そこで今後のその導入可能性についての考察を行う。

第3章では、租税減免規定を濫用したとされる2つの判決を取り上げる。第1節では、りそな銀行事件(最判平成17年12月19日民集59巻10号2964頁)を取り上げる。この判決は、租税減免規定である外国税額控除規定にて租税回避を試みたものである。当該規定は同一所得に対する国際的二重課税を排斥し、事業活動における税制の中立性を確保することが、本来の目的である。しかし従前から、日本の外国税額控除制度による控除枠を軽課税国・非課税国を介するという彼此流用の問題は、そもそもの制度上の問題として認識はなされていた。下級審では、いずれも納税者が勝訴している。その一つの理由は、彼此流用の認識があるにもかかわらず、何らの手当が施されなかったことにある。結果として、最高裁では、制度本来の趣旨目的から著しく逸脱して納税を免れており、

外国税額控除制度の濫用であるとし、国側の逆転勝訴という判決が下った。この判決についての異論はない。しかしその判決が①租税回避行為による否認であるか、②法の限定解釈であるか、という争点がある。その争点を中心に考察を行う。第2節では、ヤフー事件（最判平成28年2月29日民集70巻2号242頁）を取り上げる。この判決は、組織再編税制にある適格合併とするための要件、その一つである特定役員引継要件を充足させることで、適格合併とし、租税回避を試みたものである。本判決は下級審から最高裁まで、いずれも組織再編成に係る行為計算否認規定（法人税法132条の2）により違法であるとし、国側の勝訴となっている。ここで本判決については、その否認の法理を判旨から検討を行い、制度の濫用基準の考え方に焦点を当てていく。そして本判決とりそな銀行事件との比較検討を行い、個別的否認規定と一般的否認規定のあり方、限定解釈との関係性ということについて学説を交えながら考察を行う。

【結論】

すべての国民は、憲法14条1項から要請される租税公平主義の下にある。しかし完全なる租税公平の実現は難しいものであるが、租税について何らかの不公平なものが現れたときは、租税公平の実現のために、憲法84条からの要請である租税法律主義の下で、租税法規の制定あるいは法整備がなされる。これは、たとえば一つの法律行為により租税の公平について歪むと、租税法規の制定あるいは整備のために、一時的に時間のずれが生じることを意味する。租税の公平について歪を生じさせる要因として考えられるものは、否認されなかった租税回避行為もその一つとして考えられる。したがって否認されない租税回避行為が現れた場合、この時間のずれに対処するために、早急な対策が求められる。このような場合には、租税法律主義の観点から個別的否認規定の法整備をする必要があると考えられる。租税回避については、原則として、個別的否認規定によって判断するべきであると考ええる。そして例外的に一般的否認規定を導入

するならば、慎重な対応を要すると思われる。

現下での個別的否認規定の制定をみると、個別的否認規定による否認は、特定の行為に限定されることから、既に制定時には、自ずの射程をおおよその範囲で示すことから、法の欠缺が現れやすく、新たな租税回避が生じる可能性もあり得る。したがってこのような場合に、そういった租税回避を裁くとするならば、包括的・一般的に租税回避を否認するための法規定、つまり一般的否認規定が要請される。

ただし、その導入にあたっては、納税者保護の観点とその対極にある租税行政庁の恣意的介入による権利濫用の抑止という観点とを両立させねばならず、その合間にあることから運用は慎重であるべきと考えられる。

また一般的否認規定が導入され、それにより税務上において否認されたものは、個別的否認規定として制定されるべきである。一般的に否認された事案について、それを個別的否認規定へと法整備をすることは、法をその適用の時（とき）に適応されたものとし、合理的なものになり得ると思われる。そして、この積み重ねは、その時代の潮流に乗り、納税者の予測可能性、そして法的安定性をもたらすことにつながると考えられる。

租税法律主義と租税公平主義の相克

— 岩瀬事件を素材として —

江 藤 香

【問題意識】

従来の伝統的な租税回避行為（一般的に、通常用いられない法形式を利用し「税負担の軽減を図る」行為をいう）とは、課税要件の充足を免れることである。ところが、最近では従来の類型に該当しない新たな類型の租税回避行為、いわゆる課税要件をあえて充足するものが散見される。従来から租税回避行為の否認を巡って、法律の根拠に基づく課税を要請する租税法律主義と、租税回避行為の否認を根拠とし課税の公平を要請する租税公平主義は、租税法の解釈・適用の場面において相克関係にある。そこで、本論文は、注目される裁判例の分析を踏まえ、租税回避行為の否認を巡って両者はなぜ相克関係にあるのか、どのような関係にあるべきなのか、その問題の所在を明らかにすることを研究の目的とする。

租税法の基本原則である租税法律主義と並ぶ重要な基本原則である租税公平主義の要請の下、所得税法または法人税法、そして相続税法においては、租税回避行為を防止するために個別否認規定が設けられている。立法的対処は担税力に基づく適正な課税が図られ、租税負担の公平が確保されるのであるから、租税法律主義を著しく損なうものではないと考える。他方で、個別否認規定によらない場合であっても租税公平主義がゆがめられることはないのか、また、その場合に何を基準に否認するのかという疑義が生じる。一体両者のどちらが

優先されるべきなのか、判然としない。経済取引が活発になった現代において、法律の網の目を潜るような租税回避行為が頻発すると、否認の場面において同じ問題に直面することが懸念される。したがって、両者の相克関係が顕在化する「岩瀬事件」を素材として検討したいと考える。

【構成】

第1章では、租税回避概念の考察を行う。第1節では、租税回避の意義および性質を確認する。第2節では、節税・租税回避・脱税の領域における差異を整理する。第3節では、租税回避の問題点を明らかにする。第4節では、租税回避行為を「従来型」と「新しいタイプ」に区別した上で、各類型において注目される裁判例である「岩瀬事件」と「ヤフー事件」に沿って両者の関係を明らかにする。第5節では、租税回避行為の否認を構成する法律上の根拠について、租税法領域と私法領域の観点から考察を行う。第6節では、租税回避行為の否認規定の機能について学説を踏まえて考察する。

第2章では、まず第1審および控訴審の両判決について、租税公平主義と租税法律主義の各観点から検討を行う。主に、両判決が異なる根拠を確認し、学説の見解を踏まえて比較検討を行い、問題の所在を明らかにした上で本判決の妥当性について私見を述べる。

第3章では2つの裁判例を挙げることとする。第1節では、「岸事件」の検討を行う。「岩瀬事件」の影響を受けて租税法律主義を重視する判決が下されたものである。第2節では、「映画フィルム訴訟パラツィーナ事件」の検討を行う。「私法上の法律構成による否認論」を巡り、下級審において「岩瀬事件」とは異なる判決が下されたものである。以上、2つの裁判例を「岩瀬事件」と比較検討し、妥当性および射程について考察する。そして、本論文の研究目的に沿って解決策を模索し、今後の課題を述べる。

【結論】

本論文において研究の素材とした「岩瀬事件」は、「税負担の軽減を図る」行為の否認を巡り、第1審および控訴審において租税公平主義と租税法律主義の立場が相克関係にあることから異なる結論となった。その要因は2つあると考える。1つ目は否認を巡って両者のいずれの立場を重視するのかにあった。2つ目は「税負担の軽減を図る」行為の可否判断において採られた「私法準拠に基づく事実認定」である。

結論として、前者は行き過ぎた租税回避行為を除いて、租税法律主義は租税公平主義に優先されるべきであると考え。そうでなければ租税法律主義の「中心的考慮要素」である予測可能性が確保されず、納税者の権利は保護されないことになる。また、憲法84条の規定の下、国家による恣意性の介入により法律の解釈を変えてしまうことがあってはならないと考える。納税者が法律の根拠に基づき予測した結果、信じて行った行為は、正常な行為であると思われる。租税法律主義を尊重することは議会制民主主義が機能していることを表しており、現代社会の実情に照らしてもなお堅持されるべきである。他方で、租税公平主義もまた、ゆがめられてはならないと考える。憲法14条に規定される「法の下」に納税者間の課税の公平が担保されないことは、言い換えれば、不平等を生じさせる結果を招くことを意味する。租税法の基本原則である両者が有機的に機能することによって初めて租税正義は実現するのである。したがって、租税回避行為の否認を巡っては、租税法律主義が租税公平主義に優先しながらも両者は相克する関係ではなく、調和（調整）する関係にあるべきであると考え。後者は、「私法準拠に基づく事実認定」が行われることは、事例によっては「微妙な」結論に導かれることが懸念される。租税法は私法に規律すること前提としても、今後、新たに複雑な租税回避行為が生じる場面において、その可否判断を私法準拠にのみ基づいて行うことは、「基準の曖昧さ」ゆえに解釈に揺らぎが生じてしまうことから、「解釈論の限界」を感じるのである。そうする

と、国家による恣意的課税を阻止できず、租税法律主義を形骸化させてしまうと思われる。そこで、租税法は私法を拝借しながら、租税法領域において一定の基準を明らかにする意味で、課税庁による裁量権の行使を最小限度に止める範囲内においては、租税法の解釈論に関して柔軟性も取り入れた、いわゆる租税法独自の判断基準についての検討を試みたいと考える。そして、租税法と私法の領域をつなぐ「中間地帯」を充実させる1つの契機になるような結論を導き出したいと考える。

連帯納付義務に対する法的救済の検討

— 相続税法34条1項を中心として —

奥 野 良 英

【問題意識】

2021年4月21日の参議院本会議にて、「民法等の一部改正する法律」（令和3年法律第24号）及び「相続等により取得した土地所有権の国庫への帰属に関する法律」（令和3年法律第25号）が成立した。これにより、2024年をめぐりに土地や建物の相続を知った日から3年以内の登記が義務づけられる。国は、この改正により民間の土地取引等の経済活動の活性化や、未登記による相続税逃れなどの問題解決に結びつけたい考えだ。これにより、本法律の成立により今まで相続税とは無縁であると思っていた人が、不意に相続税の納税義務者となる可能性が出てくることになった。相続税の制度として連帯納付の義務がある。これは相続税法34条1項にある「同一の被相続人から相続又は遺贈に因り財産を取得したすべての者は、その相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税について、当該相続又は遺贈について、当該相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度として、互に連帯納付の責めに任ずる。」ことを規定したものである。この制度では、自身が相続人として納税の義務を果たしたにも関わらず、不意に納税義務が発生する問題がある。これは所有者不明の問題同様に、家族間での関係希薄化が進んだ現代社会においては、その問題に自身が巻き込まれることが考えられ、予想もし得なかった租税債務を負担することになり兼ねない。本論文では、相続税の不意打ち的な制度について相続税法34条

1 項を中心に、制度の問題点や納税者保護を目的とした救済方法を検討する。

【検討】

本論文の構成は、第二章において相続税の意義と課税方式について学説を基に検討した。相続税の基本的な考え方としては、相続税は、「人の死亡によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租税である。」とされている。これは、相続は被相続人の死亡により相続が開始され（民法882条）、相続人は、相続開始時から原則として被相続人の全ての権利義務を承継する（民法896条）ため、その承継された財産に対して課税する仕組みだからである。相続税を課税することの意義は、「富の一部を社会に還元することにより富の集中の抑制を行うことができる」と言われている。我が国の相続税創設時の立法根拠は、偶然所得課税説と言われるものであったとされ、これは「相続財産の取得という事実に着目し、それを相続による偶然所得の発生ととらえ、その所得（財産）に対し、負担能力に応じて課税を行おうとするもの」である。このほかに相続税創設当時の学説としては相続制限説のほかに6つの説により構成されている。現在の我が国の相続税制度は、遺産課税方式と遺産取得課税方式の折衷案であるが、その課税方式について①公平性の観点②富の集中抑制の観点③税収及び税務執行の観点より、その意義と問題点を検討している。

第三章においては、本論文の主題である連帯納付義務についてその制定及び改正の変遷について論じた。相続税額は、前述したように被相続人の財産全てに対し、法定相続分に応じて相続したとする各相続税額を合計したものを、実際の相続財産に応じて各人の相続税額を計算するが、各人が納税義務を負う相続税額のみではなく、他の相続人の相続税についても、その相続により受けた利益を限度として、互に連帯して納付する責任を負うとするものである。この連帯納付義務は、「連帯納税義務ではなく、他の相続人の納税義務に対する一種の人的責任であるが、その基礎にある思想は、一の相続によって生じた相続税

については、その受益者が共同して責任を負うべきであるという考え方である。」とされている。

第四章においては、相続税法34条1項の連帯納付義務が争われた事例について、「連帯納付義務の確定」と「相続税法34条1項の補充性及び徴収権の濫用」についてそれぞれ事例を取上げ検討し、それぞれの判旨や判例批評における妥当性について検討した。「連帯納付義務の確定」が争われた事例として、最高裁昭和55年7月1日判決（民集34巻4号535頁）の一審および原審のそれぞれの判旨および判例評釈から、事例研究を行っている。この最高裁判旨が基礎となつて、その後の同様の裁判にも大きな影響を残しているが、連帯納付義務の補充性及び徴収権の濫用に関する事例研究から、現在も残る連帯納付義務の問題点に関して検討している。

第五章においては、法定救済の検討を行っている。具体的には、平成29年の改正民法で新設された民法458条の2および3の相続税法への準用の可能性に関して検討した。民法第458条の2（主たる債務の履行状況に関する情報の提供義務）および民法458条の3（主たる債務者が期限の利益を喪失した場合における情報の提供義務）の意義および趣旨を概観するとともに、長谷川長氏の論文をもとに準用に対する問題点を検討した。

第六章にはまとめとして、連帯納付義務は昭和55年の最高裁判例が現在にも踏襲されているが、その判断は課税庁側の徴収実務に有利に解釈されるべきではないと考える。租税法への民法の準用が可能であるかは、これからの検討課題としたい。

法人税法における損害賠償請求権等の帰属時期

— 法人の役員による横領行為を中心として —

高 倉 雅 美

【問題意識】

損害賠償請求事件においては、被害者が法人である場合には、法人の課税所得の計算上、その損失の損金計上時期及び損害賠償請求権の益金計上時期について、損失確定説、損益同時両建説、損益異時両建説、損益個別確定説の4つの学説がある。法人税法上、法人の代表取締役の横領行為によって生じた損失とこれに対する損害賠償請求権の計上時期が争われた最判昭和43年10月17日（最判民集92号607頁）で判示された損益同時両建説がその後の裁判例や課税実務で採用されてきた。しかし、昭和55年の法人税基本通達改正に際して旧法人税基本通達2-1-37（法人税基本通達2-1-43）が新設され、その相手方がその法人の役員又は使用人以外の「他の者」である場合には、損益異時両建説を採用することが可能であるとする規定ができた。学者や実務家の間では、法人の役員又は使用人が横領等の不法行為を行った場合においても損益異時両建説により損益を計上すべきであるとし、損益同時両建説と損益異時両建説について議論がなされてきた。

日本美装事件の下級審判決（東京地判平成20年2月15日）では、法人の経理部長の横領行為により被った損失に対する損害賠償請求権の益金の計上時期について、その行使が事実上可能となった時とすると判示し、損益異時両建説を採用する判決を下した。この判決は、昭和43年の判決以降の裁判例では損益同

時兩建説を採用する判示がなされてきたところに損益異時兩建説を採用する判示をしたため注目された裁判である。しかし、控訴審（東京高判平成21年2月18日）では、原審の判決は覆され損益同時兩建説を採用する判決がなされた。この両判決では、「法人がその損害及び加害者を知った時」の捉え方により損害賠償請求権の帰属時期が異なっている。また、法人の役員や使用人が職務上どのような責任及び権限を持つかにより法人税基本通達2-1-43のいう「他の者」と同様に扱えるか否かも考慮し、損害賠償請求権の帰属時期を判断する必要があると考えられる。役員又は使用人による不法行為の損失に対する損害賠償請求権の帰属時期について、法人税法上の取扱いが明文化されていないことも議論がなされる理由であるとする。本稿では、民法上の損害賠償請求権、会社法上の役員の責任を踏まえ、法人税法上、法人が自己の役員又は使用人による横領等の不法行為により被った損失及びその損失に対する損害賠償請求権の計上時期について考察することとした。

【各章の構成】

第1章では、本稿の研究の基礎となる学説の損失確定説、損益同時兩建説、損益異時兩建説、損益個別確定説の内容について整理をする。第2章では、損害賠償請求権の取得時期について、法人税法22条に規定される基本的な益金と損金のその年度帰属について整理する。また、法人基本通達2-1-43の適用範囲の確認、権利確定主義のいう権利の確定について整理する。第3章では、従来の判例を挙げ、それぞれ採用された学説の法人税法上の解釈及び損失を被った法人の担税力と課税の公平性について検討をする。

第4章では、日本美装事件の下級審判決、控訴審の両判決の判断基準となった「法人がその損害の発生と加害者を知った時」がどのようなときなのかの検討をする。その際、取締役の善管注意義務についての確認をし、それが判決にどのような影響を与えるのかを考察する。第5章では、第4章までの研究を踏

まえて私見を述べる。

【結論】

法人が被った損失の額の帰属年度については、発生年度で疑義がないところである。損害賠償請求権の益金の計上時期は、権利の確定をどの時点とするのかで異なってくる。法人が損害を受け、相手方に損賠賠償請求をするに当たり、その損害額及び相手方が特定され、その損害賠償請求権の内容が確定された時点で益金に算入するのが妥当であると考ええる。損害賠償請求権が損害の発生年度と同事業年度で確定した場合には、損益同時両建説を採用することになる。また、損害賠償請求権が損害の発生年度と異なる事業年度に確定した場合には、損益異時両建説を採用することになる。

法人の役員又は使用人による横領等の不法行為により被った損失とこれに対する損害賠償請求権については、取締役役員が役員や使用人の行為に対して善管注意義務を尽くしていたか客観的に判断できるか否かにより異なる。善管注意義務を尽くしていたと客観的に判断できる場合には、法人は、役員や使用人による横領等の不法行為を知り得ることができなかったため法人基本通達2-1-43のいう「他の者」と同様の取扱いが可能であると考えられるため、損益異時両建説を採用することができると考える。しかし、善管注意義務を尽くしていない場合には、権利の確定は損害発生年度と同事業年度であると考え、損益同時両建説を採用することになるとの結論に至った。

財産評価基本通達の定めによらない財産評価に関する一考察 — 財産評価基本通達総則第6項の適用を中心に —

田 中 宣 好

【問題意識】

相続税及び贈与税の計算の基礎となる相続財産の価額について、どのように評価するかは、相続税及び贈与税を計算するにあたって重要な要素である。この点につき相続税法22条は、財産の価額は「取得の時における時価」による旨と規定し、いわゆる時価主義を採用している。相続税法では、地上権・永小作権・定期金に関する権利については、法定評価を定めているが、これら以外の財産の評価については特に定められていない。

相続財産の客観的交換価値は一義的に確定されるものではないが、これを個別に評価すると評価方法や基礎資料によって評価額に差が生じることになる。また、課税庁の事務負担等の観点からからも困難とされている。そこで国税庁は「財産評価基本通達」を定め、画一的な評価方法によって相続財産を評価することとされている。この取扱いは、税負担の公平、納税者の便宜、徴収費用の節減の観点からみて合理的であり、これを形式的にすべての納税者に適用し、財産評価を行うことは、租税負担の実質的な公平を実現し、租税公平主義にかなうものであると解されている。

しかし、財産評価基本通達は法令ではなく、相続財産の評価を評価通達と異なる評価がなされたとしても、直ちに違法となるわけではない。財産評価基本通達総則第6項には「この通達の定めによって評価することが著しく不適当と

認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」と定め、評価通達自ら例外的に評価通達に定める評価方法以外の方法を認めている。

この定めは、納税者が財産評価基本通達に従って財産評価をした財産について、課税庁に「著しく不適當」であると判断された場合に、課税庁は国税庁長官の名の下に財産評価基本通達によらない評価方法により再評価することができることを意味する。しかし、この基本通達6項の「著しく不適當と認められる」の具体的な内容については示されていないため、同項の適用にあたっては様々な解釈の余地がある。それゆえ、同項が安易に適用され、評価額の多寡により、ある時は通達評価、ある時は通達によらない評価というようになると、納税者は財産評価について法的安定性や予測可能性を損なうことになる。

本論文においては、近年の裁判例等を分析することで、財産評価基本通達総則6項の適用の判断基準や適用のあり方について検討を行う。

【構成】

Ⅱ「相続税の概要」においては、相続税・贈与税の目的・沿革について確認し、相続税法における財産の評価規定である相続税法22条の「時価」について、学説から考察をする。

Ⅲ「財産評価基本通達」においては、租税法の基本原則である租税法律主義について確認し、税務通達の法的性質と法的拘束力を検討したうえで、財産評価基本通達と租税法律主義の関係についての問題点について述べる。そして財産評価基本通達の例外的取り扱いである同通達6項の趣旨と問題点についての学説を踏まえ、考察を行う。

Ⅳ「事例研究」においては、不動産と取引相場のない株式の評価について、同通達6項の適用の可否が争われた事例で、それぞれ納税者の租税回避の意図があった事例となかった事例を検討し、同通達6項の判断基準や妥当性について考察を行う。

【結論】

財産評価基本通達6項の適用には、財産評価基本通達によって評価することが「著しく不適当」と認められることが要件とされており、判例においては、その判断は「特別の事情」の有無によりなされている。同通達6項が適用された財産には、不動産に関するものと取引相場のない株式に関するものがあるが、いずれの財産についても「特別の事情」の判断においては、①財産評価基本通達による評価方法を形式的に適用することに合理性が欠如していること、②財産評価基本通達以外の合理的な評価方法が存在すること、③財産評価基本通達による評価額と他の合理的な評価方法による評価額に価額の乖離が存在することがあげられる。これらに加え、租税回避の意図という納税者の主観的要素を同通達6項の適用の主要素とするものがあるが、納税者の租税回避の意図という主観的要素は適用にあたっての主要素とすべきではないと考える。租税法律主義のもとで租税回避の意図という納税者の主観的要素を根拠とした同通達6項による課税は、納税者の予測可能性及び法的安定性を損なうことになる。

また課税庁は取引相場のない株式の評価につき、租税回避の意図がない場合において、通達評価額と株式鑑定評価との著しい価額の乖離があることのみをもって、同通達6項を適用すべきでもないと考える。同通達6項の適用にあたっては個々の事情を総合的に勘案した合理性の判断が慎重になされるべきであり、同通達6項は評価額を引き上げる目的のために、いたずらに適用されるべきではない。同通達6項の「著しく不適当」の基準を明示することは、一定額までの租税回避を認める結果となるため困難であるが、課税庁において同通達6項を適用した事例について、選定基準や判断の枠組みを開示されることが望ましいと考える。

一時所得と雑所得の区分に関する一考察

― 馬券払戻金訴訟を通して ―

中 馬 一 生

【問題意識】

所得税法は個人の所得に対して課される租税であり、納税後の可処分所得が基本的に生活に直結することから、より公平な負担の実現が不可欠となる税目である。近年仮想通貨やUber Eats、競馬の払戻金などの所得区分の判定において専門家においても意見が分かれるケースが増加している。このような、今までにない経済行為が生じた場合の所得区分は、一時所得又は雑所得といわれるバスケットカテゴリーに振り分けられることが多く、具体的な基準がないため判断に苦慮する場合がある。現行の法体系では、所得区分ごとに租負担が異なるため、税務当局と納税者との間で訴訟に発展する事も珍しくない。この状況に対し税務当局は、通達を開示することによって対応しているがこれには法的拘束力はない。

本稿では、馬券訴訟における払戻金の所得区分を題材に、所得税法における一時所得と雑所得の役割を考察するとともに、過去の判例をもとにその解釈を検討する。

【各章の構成】

「はじめに」において本稿の問題提起を行う。

第1章では、第1節において現行の所得税法における所得の概念について歴史的背景を踏まえてひも解いていきたい。第2節は、第1節を踏まえて現行の法体系にどのように反映されているかを検討している。明治20年に初めて所得税が導入され、昭和22年により当初の所得源泉説から純資産増加説に所得概念が移行することになり、所得税は時代とともに大きく変化を遂げてきた。憲法14条1項の求める「法の下での平等」に基づき、担税力に応じた公平な課税の実現がどのように表現されているかを検討する。

第2章では、一時所得と雑所得の概要を確認する。一時所得と雑所得は10種類ある所得区分のなかで消極的意義をもった所得区分である。昭和22年に所得概念が所得源泉説から純資産増加説に移行してから一時所得が創設され、それまでの9種類から10種類になった。その後の昭和25年において所得区分の見直しが行われ雑所得が創設されることになる。現行の法体系では、各所得を利子所得から一時所得に振り分け、これに該当しない所得を雑所得としている。利子所得から譲渡所得までは積極的な意義をもった所得区分であるが一時所得は消極的な意義づけをもっており、具体的には「除外要件」「非対価要件」「非継続要件」の3要件を満たす所得を一時所得とし、1つでも欠ければ雑所得となる。馬券訴訟では主に「非継続要件」が争点となっており、当該要件を中心に検討している。

第3章では、いくつかある馬券訴訟の中でも大阪事件及び札幌事件を取り上げる。それぞれの事件は、期待回収率が100%を超える仕組みを構築し、長期間にわたり一般に想定される程度以上の数回、金額を投じ、網羅的・恒常的に取引を行っており、実際に多額の利益を生じさせている。しかし、大阪事件は、インターネットを介し自動的に馬券購入行為を行っていたのに対し、札幌事件は自己の判断に基づき競馬に関する情報を収集し、予想の確度に応じた条件設定を個別に行っていた点が相違する。最終的には、札幌事件の地裁判決を除き雑所得に該当するとして納税者が勝訴する結果となり、裁判所ごとで結論に至るまでの過程や着眼点が異なるなど非常に興味深い判例となった。

第4章では、担税力に応じた公平な課税の実現のため一時所得と雑所得の本来の役割を踏まえながら大阪事件と札幌事件の判例を考察する。競馬の払戻金に係る所得の一般的な性質は臨時的・不規則的であるが、本件はその行為の態様が一般的な競馬愛好家が趣味、娯楽等として行う程度を超えるものであることから「非継続要件」の考え方が争点になっている。全体的には、「営利を目的とする継続的行為」に該当するか否かについて争われているが、最終的に明確な判断基準が示されたわけではないため、今後課題の残る結果となった。

【結論】

筆者は、大阪事件及び札幌事件における馬券払戻金の所得区分は、雑所得に該当することには基本的には賛成の立場である。所得税法は、総合所得税を採用し、各人の担税力に即した課税を実現するために、所得の性質に応じて10種類の所得区分を定めている。すなわち、10種類の所得区分を設ける目的は、担税力の大小を課税計算に反映させるためのものである。両事件は共に、方法は違えども期待回収率が100%を超える仕組みを構築しており、その仕組みに所得源泉性が存在していることから「非継続要件」を満たしているとは考えられないからである。

確かに競馬は一般的には賭博の性質があり、そこには継続性・恒常性は存在しないと考えられる。しかし両事件は、その行為の態様が臨時的・少数回のとする一時の所得とはあまりにもかけ離れている。所得税法34条1項に規定する「営利を目的とする継続的行為」は、その「行為」に着目している。本件の行為自体の態様に照らして所得の性質を決定すべきであるから、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模等を総合的に勘案して「営利を目的とする継続的行為」と考えられることから雑所得に該当する判断には合理性があると考ええる。

しかし、両判決の最高裁判旨において実際に多額の利益を生じさせているこ

とに言及しており、この利益の要件については所得区分の予見可能性の観点で問題があると考えている。さらに、事業所得に該当する可能性についても今後検討されるべき課題であるとする。