租税資料館賞受賞論文集

第 29 回（2020 年）

中巻

公益財団法人 租税資料館

租税資料館賞　第２９回入賞作品

●上　巻

論文の部

「租税判例の定量的分析―第一審の認容確率を中心に―」

稿　者　鈴木　尚也 氏

（仙台国税不服審判所　国税審判官／岡山大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・上巻(29)

租税資料館奨励賞の部

「第二次納税義務の期間制限に関する一考察」

稿　者　石橋　もと子 氏　（文京学院大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・上巻(69)

「連結納税制度における繰越欠損金の法人間移転と課税理論
―組織再編税制との比較を踏まえて―」

稿　者　今井　俊哉 氏　（大阪経済大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・上巻(165)

「効率的な地方税徴収をもとめて―不動産税リーエン制度に関する考察―」

稿　者　大石　恵 氏　（一橋大学国際・公共政策大学院 院生）・・・・・・・・・・上巻(275)

「役員給与、役員退職給与の適正額・適正処理に対する一考察」

稿　者　太田　和秀 氏　（明治大学専門職大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・上巻(391)

●中　巻

「不相当に高額な役員退職給与に関する一考察
―平均功績倍率法に代わる合理的な算定方法の提言を中心として―」

稿　者　木津　憲亮 氏　（札幌学院大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・中巻(3)

「ビジネス類似の宗教行為の現状と固定資産税における課題
―財産税という性質による宗教法人への非課税制度の提案―」

稿　者　全　祐貴 氏　（兵庫県立大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・中巻(113)

「職務発明対価の給与所得該当性―特許法平成２７年改正を踏まえて―」

稿　者　立花　直輝 氏　（青山学院大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・中巻(305)

「法人税法における減価償却に係る償却単位の判定基準についての一考察
―少額減価償却資産を中心に―」

稿　者　田中　伸明 氏　（日本大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・中巻(371)

●下　巻

「退職一時金に対する課税のあり方」
稿　者　浜田　理砂 氏 （立教大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・下巻(3)

「マンション管理組合が行う収益事業における納税主体の検討
　—東京高裁平成３０年１０月３１日判決を手掛かりとして—」
稿　者　原島　雄大 氏 （大阪経済大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・下巻(161)

「業績連動給与税制（法人税法３４条１項３号）に関する検討
　—我が国のインセンティブ報酬制度におけるコーポレート・ガバナンスの役立ち—」
稿　者　前田　健介 氏 （大阪経済大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・下巻(237)

「中小企業に対する事業税の外形標準課税導入に関する検討—応益課税の視点から—」
稿　者　宮杉　賢 氏 （東洋大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・下巻(319)

「法人税法における資産の販売もしくは譲渡における収益の課税タイミングに関する考察
　—２２条の２における「引渡しの日」とはいつの日か—不動産取引を題材として—」
稿　者　山口　仁也 氏 （名古屋経済大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・下巻(493)

不相当に高額な役員退職給与に関する一考察

―平均功績倍率法に代わる合理的な算定方法の提言を中心として―

木津　憲亮

【論文要旨】

不相当に高額な役員退職給与に関する一考察

－平均功績倍率法に代わる合理的な算定方法の提言を中心として－

木津憲亮

我が国では、中小企業経営者の高齢化が進み、事業承継が喫緊の課題となっている。そのため、税制面から円滑な事業承継を促すための制度が設けられ、かつ、その制度をより利用しやすいものにするための改正が行われてきた。今後は、こういった制度の活用により事業承継が進むものと予想される。そして、その際には、経営を退く役員へ退職給与が支給され、特に業績のよい会社については、その支給額が大きくなることが考えられる。

このような背景のもと、事業承継が進むにつれて納税者と課税庁との間で、役員退職給与の支給額をめぐる係争が増加するものと予想される。したがって、役員退職給与の適正な支給額についての判断が、より重要なものと位置づけられるのである。

もっとも、従前から、役員に支給された退職給与について、その額が不相当に高額か否かということを争点とした訴訟がしばしば提起されており、役員退職給与の支給額をめぐる問題は、けして最近になって浮上したわけではない。にもかかわらず、いまだに根本的な解決方法が見出されていない。その原因としては、法令の規定上の問題もさることながら、多くの裁判では、支給された役員退職給与の額が不相当に高額であるか否かを判断するための方法として、平均功績倍率法が最も合理的であるとの判示を繰り返すばかりで、平均功績倍率法の欠点から目を背けていることがあげられる。

思うに、平均功績倍率法の欠点のうち、最も問題なのは、功績倍率を求めるためのデータが公表されていないことである。これについては、従前より実務家を中心に多くの者から問題視されている。必要なデータが公表されていないため、納税者が平均功績倍率法を用いて適正な役員退職給与を計算することは、困難である。そして、そのことが、租税法律主義の機能としての法的安定性及び予測可能性を損なう状態を生んでいるのである。このような欠点のある平均功績倍率法を最も合理的な方法とするのには疑問を感じざるを得ず、そこに本論文の問題意識が存在する。

本論文は、データが公表されるべきことは非常に重要な論点であるが、公表されただけでは、すべての問題が解決されるわけではないという視点から、次の二つの方法による段階的な解決を提言した。

第一段階の方法は、役員退職給与の支給額をめぐる係争を減少させることを目的とし、

平均功績倍率法に代わる合理的な算定方法を設けることを提言した。この算定方法は、取引相場のない株式の評価方法を応用して考案したものであり、算出された役員退職給与の支給額は、退職役員の会社に対する功績が反映され、かつ、一定の客観性をもったものになる。また、この方法が法律に定められることによって、予測可能性と法的安定性が確保されるため、平均功績倍率法の最大の欠点を補うことができる。

ただし、株価に反映されにくい定性的な貢献を加味して役員退職給与を支給する場合には、第一の方法によっても、なお係争に至る場合が考えられる。そこで、第二段階の方法として、「和解・合意」の制度導入を提言した。これにより、もし係争に至った場合においても、より迅速に、かつ、少ない経済的負担での解決をみることができ得る。

もちろん、我が国では合法性の原則を理由として、租税裁判に「和解・合意」の制度を導入することに否定的な意見が多いことは承知している。しかし、ドイツの財政裁判所の取り組みのように、事実認定についての「和解・合意」であれば、合法性の原則に反しない運用が可能であろうと思われる。

加えて、迅速、かつ、少ない経済的負担での解決を重視するならば、税務に関する ADR の設置を検討することもひとつの方法であることを提言した。

目　次

はじめに ····· － 1 －

第１章　　役員退職給与に係る規定の沿革 ····· － 3 －

第１節　　退職金制度の歴史 ····· － 4 －

１　　退職金制度の始まり ····· － 4 －

（１）　　封建時代の退職金制度 ····· － 4 －

（２）　　資本主義初期からの退職金制度の変遷 ····· － 4 －

２　　退職所得が課税されるに至った経緯 ····· － 5 －

（１）　　課税されていなかった退職金 ····· － 5 －

（２）　　課税の対象とされた退職金 ····· － 5 －

（３）　　課税の対象とされることとなった背景 ····· － 5 －

（４）　　その後の改正における控除額の拡大 ····· － 6 －

（５）　　特定役員退職手当等課税制度 ····· － 6 －

第２節　　法人税法における役員退職給与の損金不算入制限の変遷 ····· － 7 －

１　　會社經理統制令による規制 ····· － 7 －

（１）　　国家により初めて定められた役員退職給与に対する規制 ····· － 7 －

（２）　　統制令による規制の概要 ····· － 7 －

（３）　　主務大臣の許可方針 ····· － 8 －

２　　法人税法による規制 ····· － 9 －

（１）　　明治、大正時代 ····· － 9 －

（２）　　昭和 2 年「取扱通牒」による定め ····· － 9 －

（３）　　昭和 20 年「法人各税の取扱」による定め ····· － 10 －

（４）　　昭和 25 年「法人税法基本通達」による定め ····· － 10 －

（５）　　昭和 34 年「法人税法施行規則」による定め ····· － 10 －

①　　法人税法施行規則による定め ····· － 10 －

②　　施行規則第 10 条の 5 は同族会社のみを対象とする規定か否か ···· － 11 －

③　　施行規則第 10 条の 5 が定められた理由 ····· － 12 －

（６）　　昭和 40 年法人税法の全文改正 ····· － 12 －

①　　本法へ取り込まれた法人税法施行規則 10 条の 5····· － 12 －

②　　昭和 40 年全文改正による旧法における欠陥の是正 ····· － 13 －

③　役員の範囲の拡大 ····· － 14 －
（7）　平成 18 年法人税法改正 ····· － 14 －
①　一括りにされた役員報酬、役員賞与、役員退職給与 ····· － 14 －
②　役員退職給与についての改正内容 ····· － 14 －
③　会社法の影響 ····· － 15 －
第３節　訴訟等で功績倍率法が採用されるに至った経緯 ····· － 15 －
１　昭和 57 年国税庁が作成した方法 ····· － 15 －
２　政経研究所発行の書籍から考えられること ····· － 16 －
３　裁判例から考えられること ····· － 17 －
４　功績倍率法の起源 ····· － 17 －
第４節　小括 ····· － 18 －
第２章　役員退職給与を規制する規定に係る問題の所在 ····· － 20 －
第１節　役員退職給与支給額の損金算入を規制する規定についての考察 ····· － 20 －
１　不確定概念を用いることの是非 ····· － 20 －
（1）　裁判、学説での一般的な考え方 ····· － 20 －
①　概要 ····· － 20 －
②　裁判例における考え方 ····· － 21 －
③　学説における考え方 ····· － 21 －
（2）　法人税法 34 条 2 項に不確定概念を用いることについて ····· － 22 －
①　裁判例の考え方の当てはめ ····· － 22 －
②　学説の考え方の当てはめ ····· － 23 －
２　委任立法の形式が採られていることの是非 ····· － 23 －
（1）　租税法律主義の下での命令委任 ····· － 23 －
①　命令委任は許されるか ····· － 23 －
②　委任の必要性 ····· － 24 －
③　委任範囲の逸脱という問題 ····· － 25 －
（2）　法人税法 34 条 2 項と同法施行令 70 条 2 号の関係性 ····· － 25 －
①　委任する必要があるか否か ····· － 25 －
②　個別具体的な委任か、包括的な委任か ····· － 26 －
③　委任範囲を逸脱していないか否か ····· － 26 －

④　課税要件明確主義に反するか否か ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ － 27 －
第２節　役員退職給与の適正額の算出方法 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ － 27 －
１　算出方法の種類 ・・・ － 27 －
（１）　功績倍率法 ・・・ － 28 －
（２）　１年当たり平均額法・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ － 28 －
（３）　国家公務員の退職手当法に比準する方法 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ － 29 －
２　功績倍率法における各要素の論点 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ － 29 －
（１）　最終報酬月額 ・・・ － 29 －
（２）　勤続年数 ・・ － 30 －
（３）　功績倍率 ・・ － 30 －
第３節　功績倍率法の問題点 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ － 31 －
１　「不相当に高額な部分の金額」の問題点 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ － 31 －
（１）　「不相当に高額な部分の金額」の解釈からの考察 ・・・・・・・・・・・・・・・・ － 31 －
①　単語の意味からの考察 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ － 31 －
②　東京地裁昭和 46 年 6 月 29 日判決からの考察 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ － 33 －
（２）　法人税法の規定から考える功績倍率法 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ － 34 －
①　法人税法 22 条と 34 条の関係性 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ － 34 －
②　功績倍率法は公正処理基準によるものか否か ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ － 35 －
③　不相当に高額な部分の金額と功績倍率との関係 ・・・・・・・・・・・・・・・・・ － 35 －
２　様々な問題を孕む功績倍率 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ － 35 －
（１）　データ入手の観点からの問題点 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ － 35 －
①　課税庁と納税者が入手し得るデータ ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ － 35 －
②　情報公開法による開示請求の可能性 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ － 36 －
イ）開示請求方法の概要 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ － 36 －
ロ）功績倍率を算出するために必要な書類 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ － 36 －
ハ）開示の可能性 ・・ － 37 －
③　法的安定性と予測可能性の阻害 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ － 39 －
（２）　類似法人の選択における問題 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ － 39 －
①　同種の事業について ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ － 39 －
②　事業規模の類似する法人について ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ － 39 －

③　抽出の判断により大きく変わる功績倍率 …… － 40 －
第４節　小括 …… － 40 －
第３章　裁判での取り扱い …… － 42 －
第１節　札幌地裁平成 11 年 12 月 10 日判決（平成 8 年（行ウ）第 20 号） … － 43 －
１　事実の概要 …… － 43 －
２　争点 …… － 43 －
３　検討 …… － 43 －
（１）　旧法法 36 条及び旧法令 72 条の合憲性 …… － 43 －
（２）　適正な退職金額の算定に平均功績倍率法を用いたことの是非 …… － 45 －
①　平均功績倍率法を用いる根拠 …… － 45 －
②　課税の公平と予測可能性の相克 …… － 46 －
（３）　本件更正処分において用いられた平均功績倍率の当否 …… － 47 －
①　更正処分時に仙台国税局管内において抽出された比較法人 …… － 47 －
②　訴訟が提起された後に札幌国税局管内で抽出された比較法人 …… － 48 －
（４）　代表取締役甲の功績について …… － 51 －
第２節　東京地裁平成 29 年 10 月 13 日判決（平成 27 年（行ウ）第 730 号） … － 52 －
１　事実の概要 …… － 52 －
２　争点 …… － 52 －
３　検討 …… － 53 －
（１）　就業規則等に定められた規定により算定された役員退職給与 …… － 53 －
（２）　法人税法 34 条 2 項が租税法律主義に違反するか否か …… － 53 －
（３）　平均功績倍率法の妥当性について …… － 54 －
（４）　同業類似法人を抽出するために用いた抽出基準の合理性 …… － 55 －
①　抽出地域を経済事情が類似する地域に絞ることの是非 …… － 56 －
②　売上高倍半基準により抽出した点の是非 …… － 56 －
（５）　平均功績倍率法により算出された金額の相当性 …… － 57 －
４　平均功績倍率法を採用し続けることによる弊害の検証 …… － 59 －
（１）　E 社の功績倍率を判定する場合 …… － 60 －
（２）　A 社の功績倍率を判定する場合 …… － 60 －
（３）　修正後の原告の功績倍率を判定する場合 …… － 60 －

第３節　小括 ・・・

① 上場企業における退職金の適格性 ····· － 73 －
② 同種事業・類似規模法人の抽出の一貫性 ····· － 74 －
③ 同種同規模法人の抽出数が僅少であることの解消 ····· － 75 －
４ 具体的な役員退職給与の適正額の算定方法 ····· － 75 －
（１） 役員退職給与の適正額を合理的に算定するための算式 ····· － 75 －
（２） 株価比準方式の計算例 ····· － 76 －
① 前提条件 ····· － 77 －
② 評価額の計算 ····· － 77 －
③ 役員退職給与の適正額の計算 ····· － 78 －
（３） 懸念材料とその解消方法 ····· － 78 －
第４節 「和解・合意」による租税紛争解決の提言 ····· － 78 －
１ 「和解・合意」制度の必要性 ····· － 78 －
２ 行政事件訴訟における和解の制度 ····· － 78 －
（１） 否定の立場をとる学説 ····· － 79 －
（２） 肯定の立場をとる学説 ····· － 80 －
（３） 諸外国の税務訴訟における和解制度 ····· － 81 －
① アメリカの和解制度 ····· － 81 －
② ドイツの和解制度 ····· － 82 －
３ 和解制度の我が国への導入 ····· － 83 －
（１） 和解制度導入の必要性 ····· － 83 －
（２） 合法性の原則に反しない運用 ····· － 84 －
（３） 国税不服審判所での話し合いによる和解 ····· － 84 －
（４） 税務に関する ADR 設置の検討 ····· － 85 －
第５節 小括 ····· － 86 －
おわりに ····· － 87 －
【参考文献】 ····· － 90 －

凡　例

1. 本論文は、平成 31 年 4 月 1 日現在の法令による。
2. 本論文において引用した法令、通達及び判例等の略語は、下記のとおりである。

   なお、本論文中では原則として正式名称を用い、略語は主として本文括弧内及び脚注において使用している。

① 法令・通達

法法……法人税法
所法……所得税法
法令……法人税法施行令
法規……法人税法施行規則
法基通……法人税法基本通達
評基通……相続税財産評価に関する基本通達
民訴……民事訴訟法
行訴……行政事件訴訟法
情報公開法……行政機関の保有する情報の公開に関する法律
IRC……アメリカ内国歳入法典

② 裁判例・判例集

最高裁……最高裁判所
高裁……高等裁判所
地裁……地方裁判所
行集……行政事件裁判例集
行録……行政裁判所判決録
税資……税務訴訟資料

③ 法律雑誌・紀要等

税弘……税務弘報
税大論叢……税務大学校論叢
判時……判例時報
判タ……判例タイムズ
法時……法律時報
阪法……阪大法学
立命……立命館法学

はじめに

近年、我が国の中小企業においては、経営者の高齢化が進み、円滑な事業承継が喫緊の課題となっている。しかし、70代、80代の経営者について事業承継の準備が終わっている企業は半数以下であり、事業承継が円滑に進んでいるとは言い難い状況である[1]。その原因としては、後継者難など様々なものが考えられる。なかでも、業績の良い企業については自社における株式の評価額が高額になるため、多額の贈与税又は相続税の負担が生じる場合が多く、事業承継が進まない大きな原因となっている。そのため、我が国では、かねてより税負担を軽減するために必要な税制措置が講じられてきたが、さらに事業承継を円滑に進めることを促すため、平成30年度の税制改正（平成30年3月31日法律第7号）により、相続税法において事業承継税制が拡充された。このように、国も中小企業の世代交代を後押ししており、今後においては、中小企業の事業承継に拍車がかかるものと思われる。

このような背景のもと、泡盛「残波」で知られる沖縄の比嘉酒造が役員へ支給した役員退職給与についての裁判[2]は、「残波事件」として一般紙にも取り上げられ[3]注目された。この比嘉酒造のように業績の良い企業については、これまで会社に貢献してきた役員が退職することに伴い、高額な役員退職給与を支給することが考えられるため、今後、事業承継が進むにつれて、納税者と課税庁との間で、役員退職給与の支給額をめぐる係争が増加するものと予想される。したがって、役員退職給与の適正な支給額についての判断が、より重要なものと位置づけられるのである。

もっとも、過去においても、役員へ支給される退職給与の支給額をめぐる納税者と課税庁との争いは後を絶たず、審査請求や訴訟（以下「訴訟等」という。）に発展する例が数多くあり、けして最近になって争点が浮上したわけではない。にもかかわらず、いまだに根本的な解決方法が見出されていないのである。その原因の一つは、法人税法施行令70条2号の規定の内容にあると考えられる。

法人税法34条2項において、退職した役員に支給する退職給与の額うち不相当に高額な部分の金額は損金の額に算入しない旨が定められており、不相当に高額であるかどうかの

---

[1] 中小企業庁、「事業承継に関する現状と課題について（平成28年11月28日）」7頁、経済産業省、https://www.chusho.meti.go.jp/koukai/shingikai/kihonmondai/2016/download/161128kihonmondai03.pdf、（最終閲覧日：2020年2月18日）。

[2] 東京地裁平成28年4月22日判決（平成25年（行ウ）第5号・税資266号-71（順号12849））。控訴審は、東京高裁平成29年2月23日判決（平成28年（行コ）第205号・税務訴訟資料267号-32（順号12981））、上告審は、最高裁判所（第一小法廷）平成30年1月25日判決（平成29年（行ツ）第208号、平成29年（行ヒ）第237号・TAINS Z888-2190 情報公開法第9条第1項による開示情報）。なお、退職給与については第一審の東京地裁のみで争われている。

[3] 朝日新聞2014年11月2日 朝刊 29面、同2016年4月23日 朝刊 33面、同2018年1月27日 朝刊 33面。

判断は、法人税法施行令 70 条 2 号において、その役員が法人の業務に従事した期間、その退職の事情、その法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支給の状況等に照らして勘案すると定められている。この法人税法施行令 70 条 2 号の内容は、不相当に高額である金額を判断する要素が挙げられており、一見すると、不相当に高額な部分の金額の判断基準が定められているように思える。

だが、「等に照らして」とあるように、実際は考慮要素が例示されているに過ぎず、挙げられている要素をどのように利用して不相当に高額である金額を判断するかという部分は、何ら明らかにされていない。そのため、不相当に高額な部分の金額の判断をめぐる係争が生ずるのである。

他方で、役員退職給与の適正額の算定方法として、近年の訴訟等においては、平均功績倍率法が最も合理的な方法として採用されている。しかし、この算定方法は、本法や施行令はおろか、基本通達[4]にさえ定められたものではなく、かつ、計算に必要なデータが公表されておらず、欠点が多い方法であると思われる。にもかかわらず、多くの裁判では、平均功績倍率法が最も合理的である旨の判示が繰り返されるばかりで、平均功績倍率法の欠点から目が背けられている。

こういった問題点により、役員退職給与の支給額の算定については十分な予測可能性が確保されておらず、法的安定性が損なわれている状況に置かれているのではないかと思われる。そして、ここに本論文の問題意識が存在するのである。

本論文の目的は、役員退職給与の支給額について、不相当に高額な部分の金額は損金の額に算入しないとされる規定に関して争われた訴訟等において、役員退職給与の適正額を算定するにあたり、最も合理的な方法として採用されている平均功績倍率法の問題点を中心に考察し、その問題点の改善策を提言することにある。

本論文は、全 4 章で構成するものとする。

第 1 章では、所得税法と法人税法の双方から退職金制度の沿革を概観し、役員退職給与に関して、不相当に高額な部分の金額は損金の額に算入しないことと規定された経緯を明らかにする。また平均功績倍率法が訴訟等において最も合理的な方法として採用されるに至った経緯を確認する。これらのことから、現行の規定に潜む問題点の端緒をつかむ。

第 2 章では、法人税法 34 条 2 項及び法人税法施行令 70 条 2 号の規定に係る問題点を提

[4] 平成 29 年 6 月 30 日付課法 2-17 により追加された法基通 9-2-27 の 2 に功績倍率法についての記述があるが、この通達は、功績倍率法に基づいて支給する退職給与は業績連動給与に該当しないことを示したものであり、功績倍率法をもって役員退職給与の適正額を計算すべしという旨のものではない。

起する。まず、「不相当に高額」という文言に着目し、法令が租税法律主義に反していないかという見地から問題点を確認する。さらには、適正な役員退職給与の計算方法として、訴訟等において採用されている方法にはどのようなものがあるのかを概観し、なかでも最も合理的な方法として採用されている平均功績倍率法の問題点を取り上げる。

第3章では、平均功績倍率法が合理的な方法であると判示された2件の裁判を検討する。具体的には、役員退職給与の支給額を規制する規定が租税法律主義に反していないか、平均功績倍率法を用いることについての当否、課税の公平と予測可能性の相克、及び、役員退職給与を支給した法人と比較するための同種同規模法人の抽出方法に関する問題点等を取り上げる。また、平均功績倍率法を採用し続けることにより生じる弊害についても検証することとする。

第 4 章では、適正な役員退職給与支給額の算定につき、予測可能性及び法的安定性が確保され、無用な争いを減少させることができる方法を提言する。まずは、3章までに取り上げた問題点を整理し、その改善の必要性を指摘する。次に、適正な役員退職給与の支給額を算定するために、平均功績倍率法の問題点を補う新たな算定方法を提言する。そのために、アメリカ及びドイツにおける役員報酬の制限的取扱いについて概観し、我が国の役員退職給与に応用できるかどうかを検討する。そのうえで、両国の制度をヒントに平均功績倍率法の欠点を補った新たな算出方法としてどのようなものが考えられるか、特に退職役員の会社に対する貢献度をいかにして把握し、かつ、退職給与の支給額に反映させるかを中心に検討するものとする。

さらには、提言した方法によってもなお争いに至った場合のために、「和解・合意」の制度を導入することを提言する。まずは、我が国では行政裁判において和解や合意は認められるか否かについての学説を整理する。次に、諸外国の税務訴訟において、和解や合意についてどのような制度が設けられているかを概観し、そのうえで、我が国において「和解・合意」の制度をいかに運用すべきかについて提言する。

以上により、役員退職金の支給額をめぐる争いを減少させ、また、争いに至った場合においても短期間、かつ、低コストで解決を図ることを可能ならしめる自説を示す。

第１章 役員退職給与に係る規定の沿革

第 1 章では、退職金制度の成り立ち及び役員退職給与に係る法人税法の規定の沿革を概観し、それに加えて、補足的に所得税法における退職所得の沿革を概観することにより、

役員退職給与に係る法人税法の規定が現行規定（法法 34 条 2 項及び法令 70 条 2 号）に至った経緯を確認する。また、適正な役員退職給与支給額の算定方法のひとつである平均功績倍率法が、訴訟等において最も合理的として採用されるに至った経緯を確認する。

以上により、現行の規定に潜む問題点の端緒をつかむことが本章の目的である。

第１節　退職金制度の歴史

１　退職金制度の始まり

（１）封建時代の退職金制度

三井家の二代目である三井八郎右衛門高平により、享保 7 年（1722 年）に制定された三井家の家憲で、宗竺遺書と呼ばれるものがある。そこには使用人に対する退職手当についての記述がある[5]。その家憲で述べられている退職手当の考え方は、「封建時代の身分的労働関係における恩恵的功績報償たる＜暖簾分け＞の思想に通ずるもの[6]」であり、「元來退職手當の慣行は資本主義以前の傳統的勞働關係に其端を發するもの[7]」のようである。

しかし、今日の退職金制度は、上記の退職金制度とは起源を異にしており、次に述べる資本主義初期の明治 20 年（1887 年）代における退職金制度が、その発端と考えられている。

（２）資本主義初期からの退職金制度の変遷

明治 20 年代の退職金制度は、専ら従業員の退職を防止するための対策として用いられていた。当時は、急激な工業の発展により労働力不足が生じていたうえに、過酷な労働条件によって、職工の逃亡が相次いで起こっていた。そのため、労働力が移動することを防ぐ対策のひとつとして、足留金の性格を有する強制貯金が採用されていたのである[8]。この強制貯金の制度が、次第に、足留金的な労務対策のための制度から産業福利施設（社宅などの物的施設と企業年金などの金銭給付制度を総称して福利施設という。）としての退職金制度へと発展していった[9]。

その後、時代の要請により、その内容を規定化する方向をたどらざるを得なくなり、昭和 10 年（1935 年）に、退職積立金および退職手当法案が内務省社会局によって立案され、原案は大幅に修正されたものの、昭和 12 年（1937 年）1 月 1 日より施行の運びとなった[10]。

---

[5] 松下傳吉『財閥三井の新研究』18 頁（中外産業調査會、1936）。

[6] 藤林敬三編『退職金と年金制度』31 頁〔米沢信二〕（ダイヤモンド社、1956）。

[7] 末広嚴太郎『法窓雜記』81 頁（日本評論社、1936）。

[8] 藤林・前掲注 6・31 頁。

[9] 藤林・前掲注 6・34 頁。

[10] 藤林・前掲注 6・37 頁。なお、昭和 17 年（1942 年）に労働者年金保険法が施行され、同 19 年（1944 年）には厚生

上述のように、退職金制度は明治以後に制度化が進んでいったものの、明治 20 年（1887 年）に制定された所得税法（明治 20 年 3 月 23 日勅令第 5 号。以下「明治 20 年所得税法」という。）では、退職金は課税の対象とされていなかった。

２ 退職所得が課税されるに至った経緯

（１） 課税されていなかった退職金

明治 20 年所得税法では、退職所得は営利の事業に属さない一時の所得として、非課税とされていた。その理由としては、明治 20 年所得税法は、制限的所得概念である所得源泉説的な考え方に立脚していたため、「勤労、事業、資産から生ずる所得で継続的、反覆的に生ずる利得のみが課税所得とされ、一時的、偶発的、恩恵的な利得は課税所得から除かれていた[11]」からであると考えられる。

（２） 課税の対象とされた退職金

退職金が課税対象とされたのは、昭和 13 年（1938 年）の所得税法中改正法律（昭和 13 年 3 月 31 日法律第 43 号）においてである。

退職金に対する課税の議論は、昭和 6 年（1931 年）4 月 16 日に内閣に設置された税制整理準備委員会で、特別賞与、記念賞与に対する課税案とともに、その議題として取り上げられ[12]、5 千円を超える退職手当に課税するという改正案を含む税制整理案要綱が同年 12 月 8 日に閣議決定された[13]。しかし、当時の内閣は増税に否定的であった[14]ため、改正案が議会に提出されることはなかった。

（３） 課税の対象とされることとなった背景

その後、昭和 10 年（1935 年）に三井銀行が行った打切り支給の退職金に対する課税処分が新聞に掲載され[15]世間に知られることとなり、この事件は上記の所得税法の改正（法律 43 号）において、退職金が課税対象に含まれることとされるきっかけとなった[16]。

年金保険法と改称された。退職積立金および退職手当法は、この厚生年金保険法に吸収されるかたちで廃止に至った。

11 武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』2282 頁（第一法規、加除式）。

12 武田・前掲注 11・2282 頁。なお、引用元には、昭和 6 年 4 月 18 日に税制整理準備委員会が発足したとの記述があるが、昭和 6 年 4 月 18 日官報 475 頁を確認したところ、16 日に設置した旨が記述されているため、本論文ではそれに従った。

13 原文は、『行政財政税制整理調査要覧.昭和 6 年』（内閣、1934）65 頁を参照。
「四　特別賞與、記念賞與、退職手當、一時恩給等ニ對シ課稅スルコト但シ退職手當及一時恩給ハ五千圓ヲ超ユル金額ニ對シテノミ課稅スルコト」

14 大蔵省大臣官房調査企画課編『昭和財政史史談会記録 第三号 戦時税制回顧録』88 頁（租税資料館、復刻版、2006）。

15 東京朝日新聞 昭和 11 年 6 月 30 日 11 面。

16 犬飼久美「退職金課税の起源と変遷」立命 341 号（2012）149 頁。同論文には、この事件が、昭和 13 年改正において退職手当が課税対象に含まれるとされるきっかけとなったという事実を裏付けるものとして、昭和 3 年から昭和 13 年

また、当時は、役員の分掌変更の際に多額の退職金が支給されるようになったことで、その支給されたものが退職金と賞与のどちらに該当するかという判断をめぐる訴訟が複数提起されていた[17]。退職金と賞与のどちらに該当するかが問題になった理由としては、大正9年（1920年）7月の所得税法の改正（大正9年7月31日法律第11号）が挙げられる。この改正により、従来非課税とされていた利益割賦賞与金（利益から分配されるという形態の賞与）が課税対象に含まれることとなったため、その支給を節税策として利用することができなくなり、当時はまだ非課税だった退職金が、利益割賦賞与金の代替として利用されることが多くなったのである。

このように、昭和初期から、分掌変更に伴って支給された役員退職給与をめぐっての争いが起こっていたが、現在においてもなお、多くの訴訟が提起されており[18]、この問題は未だ解決に至っていない。

（4） その後の改正における控除額の拡大

所得税法における退職所得に係る規定については、今日に至るまで数々の改正が行われている。主だったものとして、昭和34年（1959年）の改正（昭和34年3月31日法律第79号）では特別控除額が引き上げられ、従前より退職所得に対する税負担が軽減された。また、昭和49年（1974年）の改正（昭和49年3月30日法律第15号）では、老後における生活安定が配慮され、退職所得控除額が引き上げられた。さらに、昭和63年（1988年）の改正（昭和63年12月30日法律第109号）では、消費税導入を含む税制改革の一環として所得減税が行われ、その減税項目の一つとして退職所得控除額が引き上げられた。このように、所得税法における退職所得を計算するための控除額は拡大されていった。

（5） 特定役員退職手当等課税制度

平成24年度税制改正（平成24年3月31日法律第16号）において、特定役員退職手当等課税制度（所得税法30条2項かっこ書及び4項）が創設された。この規定は、退職所得の税負担が他の所得に比して軽いという特徴に着目して、一定の役員が退職金を税負担回

までの大蔵省主税局の税制に関する貴重な史料である「濱田徳海資料」の中に、「恩給一時金ノ名義ヲ以テ現職従業員ニ支給セラレタル給與ニ對スル第三所得税可否問題」と題して、三井銀行の退職金の打切り支給の事件に関する資料が入れられていることが紹介されている。

17 役員退職給与として支給されたものが賞与と判断された行政裁判所の判決として、昭和13年10月18日第一部宣告（行録49輯11・12巻合輯763頁）、昭和13年12月27日第一部宣告（行録49輯11・12巻合輯848頁）、昭和14年2月28日第一部宣告（行録50輯2巻134頁）などがある。

18 分掌変更に伴って支給された役員退職金をめぐる近年の裁判として、東京地裁平成20年6月27日判決（平成18年（行ウ）第466号・税資258号-119（順号10977））、京都地裁平成23年4月14日判決（平成20年（行ウ）第23号・税資261号-79（順号11669））、東京地裁平成29年1月12日判決（平成27年（行ウ）第204号・税資267号-3（順号12952））など。

避に利用するという事例が生じていることが問題視されていた[19]ことを是正するために設けられたものであり、平成 25 年（2013 年）1 月 1 日から施行され、現在に至っている。

第２節　法人税法における役員退職給与の損金不算入制限の変遷

１　會社經理統制令による規制

（１）　国家により初めて定められた役員退職給与に対する規制

昭和 14 年（1939 年）9 月に第二次世界大戦が勃発し、我が国においても既に日中戦争のまっただ中で、時局はただならぬ状況にあった。昭和 15 年（1940 年）には法人税法（昭和 15 年 3 月 29 日法律第 25 号）が単独法として制定されたが、それとは別に、国家総動員法第 11 条基づき、會社經理統制令（以下この節において「統制令」という。）及び銀行等資金運用令等が制定公布され、同年 10 月 20 日より施行された[20]。

この統制令の適用対象となった法人は、資本金 20 万円以上の会社又は役員及び社員の合計数が常時 30 人以上の会社であり（統制令 7 条)、適用対象が一部の法人に限られたものであったが、国による役員退職給与に対する規制としては、初めてのものであったと思われる。

（２）　統制令による規制の概要

退職金については、「會社ガ退職シタル役員ニ對シ支給スル給與ヲ謂フ」（統制令 11 条 3 号)、役員については、「機関トシテ會社ノ業務ニ従事スル者」（統制令 8 条 1 項 1 号)、「顧問、相談役其ノ他名稱の如何ヲ問ハズ賞與ニ關シ會社ガ前號ニ該當スル者ニ準ジテ取扱フ者」（同条 1 項 2 号）と定義されていた。

また、役員退職給与に関しては、統制令の 14 条に次のように規定されていた。

第十四條　會社ハ退職シタル役員ニ對シ退職金ヲ支給セントスルトキハ主務大臣ノ許可ヲ受クベシ但シ左ノ各號ノ一ニ該當スル場合ハ此ノ限ニ存ラズ

---

[19] 平成 24 年税制改正大綱 6 項には、「一般的に、短期間勤務の結果支給される退職金については、退職所得控除により課税が生じることは少ないと考えられますが、2 分の 1 課税を前提に、短期間のみ在職することが当初から予定されている法人役員等が、給与の受取りを繰り延べて高額な退職金を受け取ることにより、税負担を回避するといった事例が指摘されています。」と記述されている（税制調査会、「平成 24 年税制改正大綱」、http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/231224taikou.pdf、（最終閲覧日：2020 年 2 月 18 日))。これは、平成 23 年度税制改正大綱 12 頁にも全く同じことが記述されており、制度創設が予定されていた（税制調査会、「平成 23 年税制改正大綱」、https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/news/2010/__icsFiles/afieldfile/2010/12/25/221216taikou.pdf、（最終閲覧日：2020 年 2 月 18 日))。しかし、いわゆるねじれ国会により積み残された改正項目となっていたのである。

[20] 會社經理統制令の解説書によれば、會社經理統制令が施行された理由として、「我國は今や一大轉換期に際會し、國家總動員体制の全面的強化が一層痛感されるに至つたので」と記述されている（山一証券株式会社調査課『會社經理統制令の解説』（山一証券、1940）1 項)。

一　閣令ノ定ムル限度ヲ超エザル退職金ヲ支給セントスルトキ

二　閣令ノ定ムル所ニ依リ主務大臣ノ許可ヲ受ケタル準則ニ依リ退職金ヲ支給セントスルトキ

上記規定中の「閣令」とは、「會社經理統制令施行規則」を指しており、上記 14 条に関して、3 つの規定が置かれていた。そのうちの第 11 条は、主務大臣の許可を要しない退職金の支給金額を具体的な算式により定めており、その点が興味深いものとなっているため、条文を引用する。

第十一條　令第十四條第一號ノ限度ハ會社ガ退職金ヲ支給セントスル當該退職役員ニ對シ其ノ退職前一年間ニ支給シタル報酬金額ニ當該退職役員ノ在職年数（會社ガ當該退職役員ニ對シ退職金ヲ支給シタルコトアル場合ハ其ノ退職金支給後ニ於ケル在職年数）ノ二分ノ一ヲ乗ジテ得タル金額トス

前項ノ年数ハ暦ニ從ヒ之ヲ計算シ一年未滿ノ端数ヲ生ジタルトキハ之ヲ一年トス

つまり、「退職前１年間の報酬金額×役員在職年数×2 分の 1」の金額を超えない退職金を支給するときは許可を要しない、ということである。

税法に限らず、判断基準が明確に定められることにより、判断をめぐっての争いは少なくなる。判断基準が曖昧な役員退職給に係る現行の規定の改善を考えるうえで、数式により判断基準を明確に示している會社經理統制令施行規則 11 条は、参考になる部分があると思われる。

（３） 主務大臣の許可方針

上述のように、一定の金額を超える役員退職給与を支給しようとするときは、主務大臣の許可を受けなければならないものとされていた。その許可申請に対する主務大臣の許可方針については、「會社經理統制令要義[21]」中に記載されていた。

・役員退職金支給許可の方針（會社經理統制令要義 49 頁）

役員退職金の許可は會社の經理の状況、營業規模、從来の役員退職金支給の實蹟及退職役員の功績、在職年数等に照し相當と認められるものは許可する。

[21] 大蔵財務協會廣島支部が昭和 18 年 10 月に発行したもので、會社經理統制令の逐条解説のようなものであると思われる（国立国会図書館デジタルコレクションにて閲覧可、http://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1439157（最終閲覧日：2020 年 2 月 18 日））。

・役員退職金準則許可の方針（會社經理統制令要義 50 頁）

準則は、會社の營業規模、事業種目、所在地域、營業成績、役員の在職年數、資格等を勘案し又當該會社に於ける從來の役員退職金に關する内規、從來の役員退職金支給の實蹟等を參酌し適當と認められるものは許可するのであるが、假へば「取締役會の決議に依る」と定むるが如き支給金額、割合等の不確定なるもの等は認められないし又此等の準則にして適正でないものは變更せしめることがある。

この 2 つの許可方針の内容は、現行の法人税法施行令 70 条 2 号に酷似しており、その原型となったものではないかと思われる。

2 法人税法による規制

（1） 明治、大正時代

我が国において、所得を課税の対象とした最初の税法は、明治 20 年所得税法（明治 20 年 3 月 23 日勅令第 5 号）である。ただし、制定当初、法人の所得は非課税とされていた。その後、明治 32 年（1899 年）の改正（明治 32 年 2 月 13 日法律第 17 号）により、法人の所得が課税対象とされたが、役員給与に関する規定は設けられていなかった。

また、同族会社の役員賞与以外の役員給与については、大正 12 年改正の所得税法（大正 12 年 3 月 27 日法律第 8 号）に創設された同族会社の行為計算否認規定（73 条の 2）により是正され得ることとなった。つまり、同族会社についてのみ、過大な役員報酬と過大な役員退職給与の支給に関して、是正の対象とされることとなったのである。

（2） 昭和 2 年「取扱通牒」による定め

昭和初期においては、通達として大蔵省主税局から「所得税法施行ニ関スル取扱方通牒主秘第 1 号」（昭和 2 年 1 月 6 日付）が発せられており、その通牒の四二には、「法人ガ其ノ役員又ハ使用人ニ対シ支給シタル解散手当金、退職慰労金、創業功労金ノ如キモノハ仮令法人カ益金処分トシテ計算シタル場合ニ於テモ之ヲ損金トシテ取扱フヘキトス」と定められていた[22]。

[22] 山口孝浩「役員賞与・役員報酬を巡る問題－改正商法等の取扱いを問題提起として－」税大論叢 48 号（2005）188 頁。なお、「所得税法施行ニ関スル取扱方通牒 主秘第 1 号」（昭和 2 年 1 月 6 日）の原文は確認することができなかった。また、渡邊善藏氏は、「役員若しくは使用人に對して支給した解散手當、退職慰勞金、創業功勞金の如き一時的給與たることの明らかなものは整理の形式如何に拘はらず、これを法人の損金と認むべきである。」と解説されている（渡邊善藏『所得税法資本利子税法釋義』116 頁（自治館、1927）。

（３） 昭和 20 年「法人各税の取扱」による定め

昭和 15 年（1940 年）に法人税法（昭和 15 年 3 月 29 日法律 25 号）が単独法として制定された。この法人税法では、同族会社の行為計算否認規定（法法 28 条）は置かれたが、役員退職給与の規制に関する規定は設けられておらず、その取扱いについては、大正 12 年以後の対応と同様にされていた。

そして、申告納税制度が一部の会社に採用されたことに伴い、昭和 20 年 9 月に大蔵省主税局から「法人各税の取扱」が公表され[23]、退職金については、九八から一〇四にその取扱いが定められていた[24]。しかし、過大な役員報酬、過大な役員退職給与については全く触れられておらず、何ら規定は設けられていなかった。

（４） 昭和 25 年「法人税法基本通達」による定め

昭和 24 年（1949 年）に来日したシャウプ使節団によるシャウプ勧告[25]では役員報酬、役員退職給与に関しては触れられておらず、このシャウプ勧告が反映された昭和 25 年（1950 年）の税制改正（昭和 25 年 3 月 31 日法律第 72 号）においては、法人税に関する法令上に、役員報酬、役員退職給与に関する規定が設けられることはなかった。

その後、昭和 25 年税制改正に伴って発出された法人税法基本通達（昭和 25 年 9 月 25 日付直法 1-100）では、役員報酬については「第 23 給料、報酬、賞与、手当等」に、また、役員退職給与については「第 24 退職給与金」にその取扱いが規定された[26]。

（５） 昭和 34 年「法人税法施行規則」による定め

① 法人税法施行規則による定め

昭和 34 年（1959 年）の法人税法改正（昭和 34 年 3 月 31 日法律第 80 号。以下「昭和 34 年法人税法」という。）では、法人税法施行規則（昭和 34 年政令第 86 号）に、次の規定が置かれた。

第 10 条の 5（過大な役員退職給与金の損金不算入）[27]

法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給した退職給与金で損

---

[23] 武田昌輔監修『DHC コンメンタール法人税法』2171 の 102 頁（第一法規、加除式）。

[24] 武田・前掲注 23・2251 頁。九八では、「法人ガ其ノ役員又ハ使用人ニ対シ支給シタル退職給与金、創業功労金等ハ損金ニ算入ス」とされて、単に退職金が損金の額に算入される旨のみが定められていた。

[25] シャウプ勧告とは、シャウプ使節団日本税制報告書を指す。シャウプ使節団日本税制報告書は、昭和 24 年 8 月の「日本税制報告書」と昭和 25 年 9 月の「第二次報告書」の 2 つの報告書から成る。

[26] 「第 24 退職給与金」二七二（退職給与金の損金算入）には「法人がその役員又は使用人に対し支給した退職給与金は、たとえ法人が利益処分として計算した場合であつても、これを損金に算入する。」と定められているに過ぎず、過大な役員退職給与の取扱いについては定められなかった。

[27] この規定の内容は、損金経理の部分を除き、現行の法人税法施行令 70 条 2 号とほぼ同様のものになっている。

金として経理したものが、当該役員の当該法人の業務に従事した期間、その退職の事情、当該法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与金の支給の状況等に照らし、その退職した役員に対する退職給与金として不相当に高額であると認められる場合においては、その不相当と認められる部分の金額は、当該事業年度の所得の計算上、これを損金に算入しない。

② 施行規則第 10 条の 5 は同族会社のみを対象とする規定か否か

武田昌輔氏は、「この規定は、この際積極的に役員の退職給与金について制限を設けようとする意図のもとに設けられたものではなく、従来の取扱いを明定したに過ぎない。非同族会社の場合には総会の承認を受けることでもあるし、不相当に高額な支給をするということはあまりないことであるので、多くは同族会社に適用されるであろう。同族会社は、従来からこのように取り扱われたので実質的に変わるところはないといえる。」と述べられている[28]。

たしかに、非同族会社においては、役員退職給与の支給について、株主総会において第三者の承認が必要とされるため、同族会社に比して、いわゆるお手盛りの金額になる蓋然性は低いと思わる。しかし、株主総会において決議されたからといって、必ずしも退職給与の支給額がお手盛りにはならないといえるのだろうかという疑問をいだかざるを得ない。なぜなら、当時から実務では、退職給与を支給することのみを株主総会で定め、その金額、時期及び方法等は取締役会に一任することを決議するのが慣行とされていたからである。

この慣行は、退職慰労金について個人別の金額が明らかにされることを避けたいとする心情から生じたものといわれており[29]、現在においても、個人別の役員報酬支給額を開示するのは避けたいという心情が垣間見える事例[30]がある。

このように、金額が明示されないという状況下での株主総会であれば、第三者の承認を受けたからといって、報酬の支給額について、即それが適正なものと承認されたとは言い難いと思われる。

---

[28] 大島隆夫ほか編『戦後法人税制史〔創立 50 周年記念出版〕』271 頁〔武田昌輔〕（税務研究会、1996）。なお、「従来の取扱い」とは、役員賞与以外の役員給与について同族会社の行為計算否認規定により、同族会社についてのみが是正の対象とされていたことを指す。

[29] 上柳克郎ほか編『新版 注釈会社法(6)株式会社の機関(2)』395 頁〔浜田道代〕（有斐閣、1987）。

[30] 企業内容等の開示に関する内閣府令等の一部を改正する内閣府令（平成 22 年 3 月 31 日内閣府令第 12 号）によって、上場企業は 2010 年 3 月期決算から、役員が支給を受けた役員報酬（連結報酬）が 1 億円以上の場合には、一定の役員情報を有価証券報告書へ記載することが義務付けられている。これをうけて、「個別開示義務が生じないように役員報酬を 9 千 9 百何十万円以下に抑えているという実例」がある（神作裕之ほか「座談会 改正企業内容等開示府令と上場企業の対応」資料版商事法務 420 号 18 頁〔神作発言〕（2019））。

いずれにせよ、この施行規則に「同族会社」という文言が記されなかったことは事実であり、非同族会社を対象外とすることは規定されていなかったのである。にもかかわらず、過去から現在に至るまで、上場企業が支給した役員退職給与について争われた事例は、国税不服審判所への不服申し立てが1件あるのみ（平成 16 年 6 月 15 日非公開裁決・TAINS F0-2-243）という事実から、課税庁は役員退職給与を制限する規定の適用については、基本的に同族会社のみを対象にしているものと考えられる。

③ 施行規則第 10 条の 5 が定められた理由

この法人税法施行規則 10 条の 5 は、初めて法令上に過大役員退職給与の取扱いを規定したものである。武田昌輔氏が述べられているように、「従来の取扱いを明定したに過ぎない」としても、法令上にその取扱いを定めたのには、2 つの理由があると考えられる。

第一の理由としては、役員賞与をめぐる裁判についての判決[31]に影響されたことが挙げられる。この点について武田昌輔氏は、「課税当局においては、この判決を受け、単に、事件となった賞与だけでなく、役員報酬、役員賞与、役員退職給与の全般について、課税当局の内部的通達をもって行われている点に、いわば危機感を持ち、昭和 34 年度の税制改正において、これらについて、政令改正が行われたのである」と述べられている[32]。

第二の理由としては、昭和 34 年 3 月の所得税法改正により、退職所得の金額の計算上控除する特別控除額が引き上げられたことが関係しているのではないかと思われる。その根拠が明確に記述された文献を見つけることはできなかったが、この所得税法の改正によって退職金を利用して租税負担の軽減を図ろうとする動きが加速することを牽制するため、過大な役員退職給与の取扱いを法令上に定めたのではないかと、筆者は推測する。

（6） 昭和 40 年法人税法の全文改正

① 本法へ取り込まれた法人税法施行規則 10 条の 5

昭和 40 年（1965 年）には、昭和 40 年 3 月 31 日法律第 34 号及び同日付政令第 97 号をもって法人税法及び同施行令の全文改正が行われた。これにより、昭和 34 年改正による法人税法施行規則（以下「昭和 34 年施行規則」という。）10 条の 5 の規定は、法人税法 36 条と法人税法施行令 72 条に分割されて規定された[33]。この法人税法 36 条は、同法 22 条 3 項に

---

[31] 東京地裁昭和 33 年 9 月 25 日判決（昭和 29 年（行）第 123 号・行集 9 巻 9 号 1948 頁）。なお、控訴はされず、第 1 審で判決が確定している。

[32] 日本税務研究センター編『新会社法と課税問題』71 頁〔武田昌輔〕（財経詳報社、2006）。

[33] 法法 36 条と法令 72 条は、それぞれ以下のように定められた。
法法 36 条：内国法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給する退職給与の額のうち、当該事業年度

規定される損金の額に算入すべき金額の「別段の定め」のひとつとして、設けられたものである。

② 昭和 40 年全文改正による旧法における欠陥の是正

全文改正前の法人税法においては、所得金額の計算に関する規定の大部分は、9 条 8 項において「前六項及び第九条の二ないし第九条の九に規定するものの外、第一項の所得の計算に関して必要な事項は、命令でこれを定める」としており、この委任規定によって設けられた昭和 34 年施行規則の規定は、第 6 条から 10 条の 9 までの 91 カ条にのぼった[34]。齊藤稔（元）公認会計士は、このような改正前の法人税法の体系について「租税法律主義、より具体的な表現でいえば課税要件法定主義の要請にてらしてみると、法律条文の規定をはるかに上回る分量の規定を、一般的・包括的委任によって命令で定めていた旧法人税法体系は、すこぶる欠陥の多いものであったといえよう。」と述べられている[35]。

重要な条項については、法律において規定すべきであるとされた[36]昭和 40 年全文改正により、施行規則や通達を法文化した「別段の定め」が規定された。これにより、上述の改正前の法人税法の欠陥は是正された。齊藤稔（元）公認会計士はこのことについて、「法人税法に『別段の定め』が登場したことは、法人税法における租税法律主義の前進を示すものである。」と評価する[37]一方で、「ただ、命令・通達で定められていることを法律に吸収するためには、その定めの内容が法律に値するものであるか否かを、国会で審議すべきであるが、そのような審議が行われたものとは思えない。租税法律主義を、『法律できめさえすればよい。』と解する傾向は、このときにも強かったであろう。」と租税法律主義のあり方について問題提起されている[38]。

事実、昭和 40 年の所得税及び法人税の全文改正法案は、全文改正の他にも、昭和 40 年度の税制改正事項が折り込まれていたのにもかかわらず、わずか数日間のみの審議で成立

において損金経理をしなかった金額及び損金経理をした金額で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。

法令 72 条：法第 36 条（過大な役員退職給与の損金不算入）に規定する政令で定める金額は、内国法人が各事業年においてその退職した役員に対して支給した退職給与の額が、当該役員のその内国法人の業務に従事した期間、その退職の事情、その内国法人と同様の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支給の状況等に照らし、その退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額とする。

[34] 委任規定によって設けられた旧施行規則の規定が 91 カ条にのぼったのに対して、昭和 40 年の改正前の法法では、所得金額の計算に関する規定は 9 条から 10 条の 3 までの 11 か条、18 項目のみであった。

[35] 齊藤稔「法人税法における『別段の定め』の基本問題」税務会計研究 7 号（1996）19 頁。なお、齊藤稔氏は、1996 年当時、公認会計士の肩書で執筆されていたが、現在は公認会計士の登録をされていないようなので、（元）公認会計士と表記した。

[36] 日本税務研究センター・前掲注 32・75 頁。

[37] 齊藤・前掲注 35・20 頁。

[38] 齊藤・前掲注 35・20 頁。

し、衆議院、参議院の両院を通じて本格的な審議はほとんどなされなかったようである[39]。

こういった経緯から、昭和 40 年全文改正により制定された法人税法 36 条及び法人税法施行令 72 条についても、本格的な審議はなされなかったものと思われる。また、法人税法 36 条及び法人税法施行令 72 条は、文言に多少の相違はあるものの、旧施行規則 10 条の 5 と比して、その内容に変化はみられなかった。

③ 役員の範囲の拡大

昭和 40 年全文改正前までは、役員の範囲は、「役員とは、法人の取締役、監査役、理事、監事、清算人その他使用人以外の者で法人の経営に従事するものをいう。」（昭和 34 年法規 10 条の 3）とされていたのであるが、改正によって、役員に該当する者として、同族会社の使用人のうち、その同族会社の判定の基礎となった株主等で経営に従事しているものが加えられた（昭和 40 年法法 2 条 15 項、昭和 40 年法令 7 条）。

改正の理由として、「同族会社においては、実質的には役員とみなすべき者が形式上は使用人となっている例がしばしば見られるため、実体に即した役員の範囲を定めるよう[40]」にしたとされている。この改正により、本来は役員の立場にある者が使用人の立場にとどまって、役員に対する報酬や退職給与の規制を避けるといったことが是正された。

（7） 平成 18 年法人税法改正

① 一括りにされた役員報酬、役員賞与、役員退職給与

平成 18 年（2006 年）改正前の法人税法（以下、「昭和 40 年法法」という。）において別々に規定されていた役員報酬（昭和 40 年法法 34 条）、役員賞与（同 35 条）、役員退職給与（同 36 条）は、平成 18 年の法人税法改正（平成 18 年 3 月 31 日法律第 10 号）により役員給与として一括りにされ、さらに、定期同額給与、事前確定届出給与、利益連動型給与（現行法の業績連動型給与）などが加えられ、法人税法 34 条に規定された。

② 役員退職給与についての改正内容

過大な役員退職給与の損金不算入規定（昭和 40 年法法 36 条）は、損金経理要件が廃止された以外はそのまま法人税法 34 条 2 項[41]に引き継がれ、削除された。また、改正前の法人税法施行令 72 条は、法人税法施行令の改正（平成 18 年政令第 125 号）により、70 条 2

[39] 北野弘久「新税法の立法過程」法時 37 巻 9 号（1965）30 頁。

[40] 国税庁編『改正税法のすべて 昭和 40 年 5 月』大蔵財務協会（1965）132 頁。

[41] 法法 34 条 2 項：内国法人がその役員に対して支給する給与（前項又は次項の規定の適用があるものを除く。）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。

号[42]へと移された。

③ 会社法の影響

平成 18 年 5 月 1 日に施行された会社法（平成 17 年 7 月 26 日法律第 86 号）の影響により、過大な役員退職給与の損金不算入規定から損金経理要件が廃止された。

平成 18 年の法人税法改正前においては、役員退職給与支給の性格は、利益処分によるものか、過去の役務提供に対する対価の後払いであるかの判断が法人の経理に委ねられていたため、損金経理要件が付されていた[43]。一方、会社法では、役員退職給与は取締役の在職中の職務執行の対価として会社から受ける財産上の利益に該当するため、その支給額等は株主総会の決議によって定めなければならないものとされている（会社法 361 条）[44]。

このように、会社法の取扱いにより、適正に行われた株主総会の決議に基づいて退職給与の支払債務が確定するという考え方によれば、損金経理を絶対要件とする積極的理由は失われることになる。そのことが、平成 18 年の法人税法改正において損金経理要件が廃止された所以と考えられる[45]。

平成 18 年の改正においては、会社法の影響により役員報酬としては、利益連動型給与などの新しい規定が設けられ、大きな変化があった。しかし、役員退職給与に関しては条文番号こそ変われども、内容は従前の規定とほとんど変化がなく、損金経理要件が廃止された以外は、ほぼそのまま踏襲された。

第３節　訴訟等で功績倍率法が採用されるに至った経緯

１　昭和 57 年国税庁が作成した方法

役員退職給与については、「その退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額は損金の額に算入しない」という旨の規定がある。その相当であると認められる金額の算定方法の一つとして、訴訟等で最も多く採用されているのが功績倍率法である。

---

[42] 法令 70 条：法第 34 条 2 項（役員給与の損金不算入）に規定する政令で定める金額は、次に掲げる金額の合計額とする。
一　省略
二　内国法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給した退職給与（法第 34 条第 1 項又は第 3 項の規定の適用があるものを除く。以下この号において同じ。） の額が、当該役員のその内国法人の業務に従事した期間、その退職の事情、その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支給の状況等に照らし、その退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額

[43] 藤曲武美＝古矢文子『役員給与税制の実務 法令解釈と適用上の問題点』173 頁〔藤曲武美〕（中央経済社、2008）。

[44] 相澤哲ほか 編著『論点解説新・会社法:千問の道標』317 頁（商事法務研究会、2006）。

[45] 役員給与実務研究会編『Q&A 役員の給与・退職金等の税務』474 頁（新日本法規出版、改訂版、2007）。

功績倍率法は、昭和 57 年（1981 年）に入って、国税庁が役員退職給与の適正額について不相当に高額なもののチェックをするために作成した算式といわれており、その算式は、「退職前適正報酬額×在任年数×『功績倍率』＝適正退職金額」というものであった[46]。

他方、功績倍率を用いて算定した役員退職給与について争われた裁判がそれ以前に行われている。そのうちのひとつは、東京地裁昭和 46 年 6 月 29 日判決[47]である。この裁判は、昭和 40 年に法人税法の全文改正によって同法 36 条が創設された後に提起された初めての裁判であり、功績倍率は、3.0 と 2.1 のいずれが適正かという点について争われたものである。

このことから、功績倍率法は、国税庁が「作成」した方法ではなく、不相当に高額なもののチェックをするために「利用し始めた」方法であると推測される。

２ 政経研究所発行の書籍から考えられること

昭和 39 年に株式会社政経研究所から出版された、役員退職給与の支給規定作成に関する書籍（以下「役員退職給与規定に関する書籍」という。）には、「中小企業はもちろんのこと、上場されている大企業といえども、役員の退職慰労金の算定方式を規定化しているところは少ないのが実情である。また、規定化しているところでも、それらは“社外秘”であり、その実態を把握することは困難である。（中略）役員退職慰労金の規定化が、着々と進められている昨今、この五〇社の実態は、必ずや、担当者の参考となるであろう。」との記述がある[48]。その 50 社のうち最も多い 12 社が採用している役員退職給与の算定方式は次のとおりであり、功績倍率法と酷似していることがわかる。

「退任時の報酬月額×在任年数（又は在任期数）×役職別倍率[49]」

このことから、当時は実際にこの役員退職給与規定に関する書籍を参考に、役員退職給与の支給に関する規定を作成した法人が多数あったことが窺え、次第に功績倍率法が普及していったものと考えられる。

また、この役員退職給与規定に関する書籍によると、大企業においては、第 2 節 1(2)で述べた、會社經理統制令施行規則 11 条に規定された「退職前１年間の報酬金額×役員在職

---

46 吉牟田勲「役員退職金の不相当高額の判定」税務事例研究 16 号（1993）2 頁。

47 昭和 44 年（行ウ）第 84 号・税資 62 号 1002 頁。控訴審判決は、東京高裁昭和 49 年 1 月 31 日判決（昭和 46 年（行コ）第 64 号・税資 74 号 293 頁）。上告審判決は、最高裁（第三小法廷）昭和 50 年 2 月 25 日判決（昭和 49 年（行ツ）第 28 号・税資 80 号 259 頁）。

48 政経研究所調査部編『役員の退職慰労金の決め方 40 年度版 』19 頁（政経研究所、1964）。

49 政経研究所調査部・前掲注 48・21 頁。

年数×2 分の 1」という算式を踏襲しているところがかなり多いようであり[50]、ここでも會社經理統制令の影響が根強いのが興味深い。

3 裁判例から考えられること

東京地裁昭和 55 年 5 月 26 日判決[51]においては、株式会社政経研究所が昭和 46 年 6 月に行った役員退職給与金額の計算の基準についての調査について触れ、支給された役員退職給与の相当性の判断にあたって、功績倍率を基準とすることは合理的である旨を判示している。

この調査によれば、調査対象となった上場企業 1,603 社及び非上場企業 101 社中、役員退職給与金額の計算基準を明示したものが 265 社あり、そのうち 154 社が最終報酬月額と在任期間の積に一定の数値を乗じて退職給与金額を算出する方式をとっていることが認められたということである。

当該裁判の原告（納税者）は、被告（税務署長）に対する反論として、「役員退職給与の相当性を判断するにあたり、被告主張のように同業種、類似規模の法人について算出した功績倍率を用いることは一般に是認されていない（以下略）」と主張している。

その論拠としては、第一に、原告の支給した役員退職給与は昭和 47 年 8 月 25 日に退職した役員に対して支給したものであり、その支給日の前には、功績倍率が取り上げられた裁判で判決が確定された例がないこと。第二に、前述の調査結果からわかるように、明確な回答を得られなかった部分があるとはいえ、1,700 余りの会社のうち、わずか 154 社のみしか功績倍率法を採用していないこと、が考えられる。やはり、功績倍率を用いることは、実際に、一般的ではなかったのだろうと考えられる。

そうであれば、前述の役員退職給与規定に関する書籍の情報を参考にして、次第に功績倍率法が普及していった可能性はもちろん否定されるものではないが、むしろ、当該裁判と同様に、役員退職給与の相当性を判断するにあたって功績倍率法を用いるのが合理的だとする裁決や判決が繰り返されることによって、功績倍率法が一般的になったのではないかと推測される。

4 功績倍率法の起源

以上により、功績倍率法は一部の法人が採用した方法であり、それが役員退職給与規定

---

[50] 政経研究所調査部・前掲注 48・5 頁。

[51] 昭和 52 年（行ウ）第 287 号・税資 113 号 442 頁。

に関する書籍の情報や、裁判例等を通して一般的になったものと考えられる。これについては、明確な根拠を示す文献等に当たることができず、筆者の推測による部分が大きいのであるが、少なくとも法律で定められたものではないということは、確かである。それにもかかわらず、それを課税庁が不相当に高額な役員退職給与をチェックするために利用し[52]、なおかつ、訴訟等において「最も合理的である」とされている点は、課税要件法定主義の見地からは問題があると思われる。この点について、山本守之税理士は「課税標準の計算通達の内容が判決や裁決で裁算数的（ママ）な手法で定められてよいか、課税要件法定主義からみてよいかが検討されなければならないだろう。」と述べられている[53]。

第４節　小括

本章では、役員退職給与規定について、その創設から現在に至るまでの沿革を制度の歴史や損金算入制限の変遷の視点から俯瞰してきた。

第一に、退職金制度の面から、退職金の原型は古くは江戸時代にあったとされるが、現代の退職金の起源は明治時代の初期の強制貯金であり、それが時代とともに制度化されたものであることが確認された。

第二に、退職金に対する所得税の課税という面からは、退職所得は昭和 13 年までは課税されていなかったが、非課税であることを利用した租税回避行為が問題視されたことをきっかけに課税されるに至った。また、平成 24 年においては、退職所得の税負担が他の所得に比して軽いという特徴に着目して、一定の役員の税負担回避行為を防止するための税制措置が講じられた。そして、退職所得は一時にまとめて支給される給与であり、また退職後の生活保障という性格を考慮するために改正が重ねられてきたが、その反面、他の所得に比して税負担が軽いため、租税回避に利用されやすいといった点が問題とされてきたことが確認された。

第三に、法律による退職給与の規制面からは、国家により役員退職給与に関して規制が行われたのは、昭和 15 年の戦時下において制定された會社經理統制令によることが確認された。もちろん、この統制令は税法ではないし、戦時下における、「會社ハ國家目的達成ノ

---

[52] 朝倉洋子税理士は、著書にて、「昭和 61 年、東京国税局の重点調査対象項目として流れた文章」を紹介されている（山本守之・守之会『新版 検証税法上の不確定概念』104 頁〔朝倉洋子〕（中央経済社、2015））。それによると、是正対象とする役員退職金の目安として、功績倍率を用いた算式を利用し、役員退職金の功績倍率の出典として、政経研究所の「役員の退職慰労金」という書籍が挙げられていることが確認できる。

[53] 山本守之「判決、裁決だけで定められている課税要件の是非」税務事例 50 巻 12 号（2018）77 頁。

爲國民經濟ニ課セラレタル責任ヲ分擔スルコトヲ以テ經營ノ本義トシ[54]」という制定の目的も、税法とは相違するものである。しかし、この統制令の逐条解説とされる會社經理統制令要義に記載された主務大臣の許可方針は、現行の法人税法における役員退職金を規制する規定の原型となったものと思われ、この統制令が存在した意義は大きい。

また、過大な役員退職金の取り扱いについて定められたのは、昭和 34 年の法人税法施行規則 10 条の 5 が初めてであり、それまでは過大な役員退職金については、同族会社の行為計算否認規定により是正の対象とされていたことが確認された。そして、この施行規則が制定されたのは積極的な理由によるものではなく、同族会社の行為計算否認規定により取り扱われていたものを明確に定めただけのものであるという説があるが、別の理由があるのではないかと推測するに至った。その別の理由とは、昭和 34 年 3 月の所得税法改正において退職所得の特別控除額の引き上げが行われたことを起因として退職金を利用した租税負担の軽減を図ろうとする動きを牽制するため、過大な役員退職金の取り扱いを明確に定める必要が生じたというものである。

その後、昭和 40 年の法人税法全文改正の際には、施行規則 10 条の 5 は別段の定めとしての法人税法 36 条及び同施行令 72 条に格上げされたものの、内容については、ほぼそのままで、変化はみられなかった。

さらに、平成 18 年の法人税法改正時には、法人税法 36 条は同 34 条 2 項に引き継がれるかたちで廃止となり、同施行令 72 条は 70 条（主に 2 号）へ移された。この改正により、役員退職給与の支給についての損金経理要件が廃止されたものの、これは会社法施行に伴う調整によるものであり、過大な役員退職給与についての規定部分については、その内容に変化はみられなかったことが確認された。

以上のように、役員退職給与に関する法人税法の沿革を概観すると、幾度かの改正は行われているものの、その内容は変化に乏しいことが確認された。このことから、支給された役員退職給与が過大か否かをめぐっての訴訟等が数多く提起されているのにもかかわらず、それは法改正には何ら影響を与えていないということがいえる。

思うに、退職金の特徴として、所得税の退職所得は他の所得に比して税負担が最も少なく、法人税法においては一時に多額の損金を計上することができるという点がある。このような退職金の特徴を利用して、租税負担を回避しようとすることが過去から現在に至るまで、しばしば行われている。そうであれば、その過大支給額について規制する規定は設

[54] 山一証券株式会社調査課・前掲注 20・2 頁。

けられて然るべきである。

ただし、規定が設けられることは当然であったとしても、その規定の取り扱いについては、疑問を感じざるを得ない点が多い。とりわけ、課税庁及び訴訟等において最も合理的な方法として採用されている功績倍率法については、様々な問題がある。例えば、功績倍率法の起源については、法律で定められたものでなく、民間で利用されていたものが、一般化されたのにもかかわらず、功績倍率法を絶対的な方法として取り扱っている現状の税務行政は改められるべきであると筆者は考えるところである。

次章以降、役員退職給与に関する規定の問題点とその改善について取り上げることとする。

第２章 役員退職給与を規制する規定に係る問題の所在

第 2 章では、まず、第 1 節 1 において、役員退職給与支給額の損金算入を規制する規定について、「不相当に高額な部分の金額」という不確定概念が用いられていることの是非を検討する。第 1 節 2 においては、法人税法 34 条 2 項と同法施行令 70 条 2 号の関係性について、委任立法の形式をとる必要性があるか否かを中心に租税法律主義の見地から考察する。

第 2 節においては、「不相当に高額な部分の金額」とされない役員退職給与の算出方法を概観し、算出方法に用いられている各要素について検討を行う。また、各要素のうち、特に功績倍率の求め方について論点を洗い出す。

第 3 節においては、訴訟等で合理的な方法とされている平均功績倍率法について、その問題点を抽出する。

以上により、役員退職給与に係る規定の論点、特に平均功績倍率法が孕む問題を提起することが本章の目的である。

第１節 役員退職給与支給額の損金算入を規制する規定についての考察

１ 不確定概念を用いることの是非

（1） 裁判、学説での一般的な考え方

① 概要

日本国憲法 30 条では、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と定めている。また、同 84 条では「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法

律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と定め、租税法律主義の原則を宣明している。租税法律主義の具体的な内容の一つに、課税要件明確主義が含まれていると一般に解されている[55]が、現行の租税法においては、「不当に減少させる」（法法 132 条など）や、「不相当に高額」（法法 34 条 2 項など）等の不確定概念（不当や不相当という文言がどこまでが正当又は相当ということについて、質的及び量的に明確ではなく、抽象的、多義的である概念。）が用いられている。さらに、通説や裁判例においても、不確定概念の使用はやむを得えず、必要であると解されている。

② 裁判例における考え方

不確定概念を許容する裁判例[56]のひとつとして、同族会社の行為計算否認規定（法法 132 条）における「法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められる」という部分について、「複雑多岐にして激しく変遷する経済事象に対処しうるような規定を設けることは極めて困難であるから、法人税法が前記程度の規定をおいたにとどまることもやむをえない」と判示したものがある。これは、「不当に減少させる」という不確定概念を許容する考え方を示しているものである。

その他に、法令の趣旨、目的等に照らして不確定概念の意味を明確になしうるのであれば、不確定概念を用いることは、課税要件明確主義に反しないものとする裁判例として、不相当に高額な役員報酬の額について争われた、最高裁平成 9 年 3 月 25 日判決（平成 7 年（行ツ）第 110 号・税資 第 222 号 1226 頁）がある。さらに、不相当に高額な役員退職給与の額について争われた、札幌地裁平成 11 年 12 月 10 日判決（平成 8 年（行ウ）第 20 号・税資 245 号 703 頁、この裁判例については第 3 章で取り上げる。）などがある。

③ 学説における考え方

代表的な学説として、武田昌輔氏は、「不確定概念は、規定上明確な表現を採ったのでは、実情に合致しないために、抽象的な表現によって、一定の事情に適合する事柄を包括的に表現しているという意味において、基本的にはやむをえないと考えられる。」と述べられている[57]。これは、明確に表現することにより、個々の実情に沿った法解釈を行う余地がなく

---

55 金子宏『租税法[第 23 版]』81 頁（弘文堂、2019）。

56 札幌高裁昭和 51 年 1 月 13 日判決（昭和 49 年（行コ）第 2 号・税資 87 号 1 頁）。なお、上告審は最高裁（第二小法廷）昭和 53 年 4 月 21 日判決（昭和 51 年（行ツ）第 34 号・税資 101 号 156 頁）。

57 武田昌輔「不確定概念規定の解釈方法の検討」税理 21 巻 1 号（1978）9 頁。その他に、不確定概念に関する代表的な学説として、金子宏名誉教授は、「法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度は不可避であり、また必要でもある。」と、不確定概念の必要性について税負担の公平の見地から述べられている（金子・前掲注 55・85 頁）。

なり、あまりに画一的又は硬直的な法の運用になることをおそれているものと思われる。その一方で、武田昌輔氏は、「不確定概念について自由裁量が事実上認められるようなことがあってはならない」と指摘されている[58]とともに、「不確定概念と解されるような表現を用いることはできるだけ避けるべきである。」と述べられている[59]。

また、谷口勢津夫教授は、不確定概念の使用についてやむを得ない面があるとしながらも、「もっとも、立法者は、不確定法概念の使用に当たって、予測可能性・法的安定性の犠牲を最小限にとどめるために、税収の確保や租税負担の公平の実現というような、租税立法一般の抽象的な動機を確認するだけですませるのではなく、当該規定の趣旨・目的を個別的・具体的に明らかにし、それに照らして当該概念の意味を明らかにできるとの判断を先行させ、かつ、公表される立法理由の中で明示すべきである（以下略)」と述べられ[60]、不確定概念を用いる場合には、租税立法者による説明責任の重要性を提起されている。

（２） 法人税法 34 条 2 項に不確定概念を用いることについて

不確定概念について（１）で敷衍した裁判例又は学説での一般的な考え方が、法人税法 34 条 2 項において当てはまるか否かを検討することとする。

① 裁判例の考え方の当てはめ

裁判例では、不確定概念を許容する論拠として「複雑多岐にして激しく変遷する経済事象に対処しうるような規定を設けることは極めて困難」ということを挙げている。

上述の、不相当に高額な役員退職給与の額について争われた、札幌地裁平成 11 年 12 月 10 日判決においても、「経済事象は、複雑多様にして流動的なものであり、これに対応して損益や所得、資産の実質に応じた公平な課税を実施することが要請されることを考慮すれば、租税法規を常に明確かつ一義的に定めることは、到底困難というほかない。」と不確定概念を採用する一般的な論拠をまず説示している。そのうえで、それを役員退職給与に係る規定に当てはめ、「退職給与の額はその法人及び退職役員の個別的事情によって異なり得るものであるから、あらゆる場合を想定して相当な退職給与の額を明確かつ一義的に定めることは困難であるというべきである（以下略)」と判示している。さらには、委任された施行令の規定は、「退職給与の額の相当性の判断基準について、一般的に是認できる程度に具体的、客観的に定めている」ため、租税法律主義に反しない旨を判示している。

---

58 武田・前掲注 57･9 頁

59 武田・前掲注 57･9 頁

60 谷口勢津夫『税法基本講義 第 6 版』29 頁（弘文堂、2018)。

たしかに、あらゆる事情を想定して相当な退職給与額を明確に、かつ、一義的に定めることは困難であるため、不確定概念を用いざるを得ない旨の判示には異論がない。しかし、当該施行令について、「一般的に是認できる程度に具体的、客観的に定めている」との判示は、首肯できない。この点については第3章において詳述する。

② 学説の考え方の当てはめ

上述のように、不確定概念を許容することについての代表的な学説は、規定上明確な表現を用いたのでは、実情に合致せず、硬直的な法の運用になりかねないため、不確定概念をやむを得ず用いるという趣旨であろうと思われる。これを役員退職給与の支給に当てはめると、明確に何円以内などという基準を設けることは、実情に合致しないということになる。

たしかに、役員の功績が反映されるべき退職給与について、一律に何円以内などという基準が設けられた場合は、画一的になりすぎるきらいがあるだろう。そのような基準を設ければ、基準以上の金額を支給すべき功績が認められる役員にとっては、不合理なものとなるだろうし、他方、功績が芳しくない役員にとっては、実際の功績以上の支給が許容されることになりかねない。

以上のように、損金の額に算入しない役員退職給与の額について、不確定概念を用いるのはやむを得ないという学説の考え方には、一定の理があると思われる。

しかしながら、明確な基準の定め方については検討の余地があるだろうし、租税法律主義が有する機能としての予測可能性[61]を重視すれば、課税要件が明確に定められることが重要ではないだろうか。加えて、法人税法は申告納税方式を採っているため、納税者がまず法令を解釈して申告しなければならないという観点からも、課税要件がより明確に、具体的に定められる必要性は高いと思われる。

2 委任立法の形式が採られていることの是非

（1） 租税法律主義の下での命令委任

① 命令委任は許されるか

租税法律主義の原則は、租税に関する重要な事項は、すべて法律によってこれを定めなければならないことを要請するものである。その一方で、法律が租税の賦課・徴収に関す

[61] 金子・前掲注55・80頁。

る定めを政令・省令等に委任することは許されると解されるべき[62]であることは、一般に異論はない。

ただし、「委任の仕方が一般的・包括的であっては、実質的には、法律に基づいてではなく、命令に基づいて課税が行われるのと同じことになってしまう[63]」という結果を招く。そのため、委任の仕方は、個別具体的であることを要し、概括的又は白地的委任は許されないと解すべきである[64]。

② 委任の必要性

委任規定が租税法律主義に反するか否かを考えるうえで、清永敬次氏は、「結局そのような委任をなすだけの合理的な必要性がそこに存するかどうかによって、判断せざるをえないと思われる。」と述べられている[65]。

その合理的な必要性として、参議院法制局のウェブサイトには、「現代国家において委任立法が不可欠である理由が、専門的・技術的な事項に関する能力や社会経済の変化に対する迅速な対応という面で議会に限界があることとされていること（以下略）」との記述がある[66]。

また、委任立法の合理的な必要性を論じた代表的な学説として、田中二郎氏の、「租税法の対象とする経済事象は、きわめて多種多様であり、しかも激しく変遷していくので、これに対応する定めを法律の形式で完全にととのえておくことは頗る困難であるから、その具体的な定めを命令に委任し、事情の変遷に伴って機動的に改廃していく必要がある。」という説がある[67]。これに対して森川正晴氏は、「経済事象が複雑多様でありその変遷に法が対処しなければならないことは、税法の分野に限ったことではなく、他の経済法の分野にも存する問題である。特に、税法は年ごとに国会で改正が行なわれるのであるから、その機を待てないほど経済事象が変遷するということは過去の実例からみてもありえないこと

---

62 金子・前掲注 55・82 頁、清永敬次『税法［新装版］』30 頁（ミネルヴァ書房、2013）、水野忠亘『大系租税法（第 2 版）』10 頁（中央経済社、2018）など。

63 谷口・前掲注 60・27 頁。

64 田中二郎『法律学全集 11 租税法〔第三版〕』82 頁（有斐閣、1990）。同旨の判示がされた裁判例として、大阪高裁昭和 43 年 6 月 28 日判決（行集 19 巻 6 号 1130 頁）がある。

65 清永・前掲注 62・30 頁。

66 参議院法制局、「法制執務コラム 委任立法 - 国民の目に見える立法を - 」、http://houseikyoku.sangiin.go.jp/column/column006.htm、（最終閲覧日：2020 年 2 月 18 日）。このコラムは、「立法と調査」（参議院事務局企画調整室編集・発行）という参議院法制局職員が執筆した記事が転載されたものであり、執筆者の所属する室・組織の公式的な見解を示すものではないとのことわりがあるものの、きわめて公式的な見解に近いものと思われる。

67 田中二郎『法律学全集 11 租税法』92 頁（有斐閣、1968）。

であろう。」と反論されている[68]。

森川正晴氏がこのように述べられたのは、現在の経済状況とは著しく異なる 1972 年に出版された書籍においてであるから、目まぐるしい変化を見せる経済下にある今日においては、単純にこの論に首肯することはできない。しかしながら、今日においても税法が毎年改正されることは、同様である。そうであれば、改正を待てない程に急激に変遷し、かつ、それが課税に不具合をもたらす事象は、限られてくるのではないだろうか。故に、「複雑多様、絶えず変遷」という文言を免罪符として政令に委任されるようなことがあってはならない[69]と思われる。

③ 委任範囲の逸脱という問題

法律の委任に基づいて制定された命令の規定が、その委任範囲から逸脱することによって、租税法律主義に反することになるのではないかという問題がある。つまり、命令において、法律が委任した範囲を超えて新たに課税要件を付加することにより、その命令が租税法律主義に反することになるのではないかということである。委任範囲を逸脱しているか否かが争われた裁判例として、法施行のために必要な技術的、細目的事項を定めることを政令に委任することは、委任範囲を逸脱していない旨を判示した、大阪高裁平成 21 年 10 月 16 日判決[70]、また、概括的・白地委任であるという観点から委任範囲を逸脱している旨を判示した、横浜地裁昭和 44 年 11 月 6 日判決[71]などがある[72]。

（2） 法人税法 34 条 2 項と同法施行令 70 条 2 号の関係性

① 委任する必要があるか否か

第 1 章で触れたように、役員退職給与を制限する規定は、法人税法施行規則 10 条の 5 単独で規定されていた。それが、昭和 40 年の改正により法人税法本法に取り込まれた際に、本法が、「不相当に高額な部分の金額」を施行令に委任する形式となった。

もともと一体の規定だったこと、及び、施行令 70 条 2 号の規定はとりわけ専門的・技術

---

68 森川正晴＝元村和安『税法学研究』39 頁〔森川正晴〕（法律文化社、1972）。

69 この点について中川一郎氏は、「課税要件に関する事項について政令に委任する必要はなく、また仮に緊急必要性が生じた場合には、すべて法律の改正手続をとり、あくまで租税法律主義を厳守しなければならない。」と述べられている（中川一郎編『税法学体系〔全訂第 2 版〕』47 頁（三晃社、1976））。

70 平成 21 年（行コ）第 24 号・税資 259 号-180（順号 11293）。

71 昭和 43 年（行ウ）第 2 号・行集 20 巻 11 号 1313 頁。

72 谷口勢津夫教授は、減価償却資産の取得価額について所得税法 49 条 2 項の委任を受けて定められた同法施行令 126 条 2 項に関して争われた大阪高裁平成 26 年 10 月 30 日判決（平成 26 年（行コ）第 64 号・税資 264 号-177（順号 12558））を題材に、税法律主義の下における命令委任の関係規定の解釈のあり方について提言されている（谷口勢津夫「税法における命令委任と租税法律主義の潜脱」阪法 66 巻 3・4 号（2016）487 頁以下）。また、山下清兵衛弁護士は、種々の立法委任事件を取り上げ、租税法律主義について検討されている（「租税憲法訴訟と課税要件（木更津木材事件と残波事件を機縁として）」租税訴訟 11 号（2018）14 頁以下）。

的な事項ではないことから、本法が施行令に委任するに至った理由は、前述のような「専門的・技術的な事項に関する能力の限界」や「経済事象が多種多様、絶えず変遷」といったところには存しないようである。

当該規定が委任立法の形式を採っているのは、条文構成上の理由にあると推測される。すなわち、本法の条文が冗長にならないようにするため、用語の意義を施行令で規定しているのではないかということである（同様の例として、法法2条1項20号「棚卸資産の意義」、同法36条に規定する「特殊の関係にある使用人」などが挙げられる。）。

以上のことから、施行令に委任する積極的な必要性は無く、むしろ本法に規定すべきではないか[73]と思われる。もっとも、法律に規定するよりも施行令に規定したほうが改正しやすいということを念頭において、施行令に委任するという形式を採っている可能性も考えられるが、改正の容易さのみを目的に委任の形式が採られているとすれば、租税法律主義の見地からは、問題があると言わざるを得ない。

② 個別具体的な委任か、包括的な委任か

次に、この委任が具体的・個別的な委任であるか又は包括的委任であるかを検討する。

委任が具体的・個別的なものであるかどうかを区別する基準は、「委任の目的（Zweck）・内容（Inhalt）ならびに程度（Ausmaß）は法律自体の中で明確にさていなくてはならない」とする説[74]が有力である[75]。

これを法人税法34条2項と同法施行令70条2号に当てはめると、委任の目的・内容は、法人がその退職役員に支給する退職給与のうち、不相当に高額なものを損金の額に算入しないことにより、実態に即した適正な課税を行うことにあるということ、また、範囲（Ausmaßは「程度」の他に「範囲」とも和訳される。）については、「不相当に高額な部分の金額」を政令で定めることが、法人税法34条から窺い知ることができることから、この委任は具体的・個別的であると区分されると思われる。

③ 委任範囲を逸脱していないか否か

---

[73] 所得税法についてであるが、中川一郎氏は、所法2条1項16号（棚卸資産の意義）の規定で棚卸資産の範囲を同法施行令3条に委任していることについて、「政令に委任しなければならないような必要性を全く見出し得ない内容のものである。法律自体で規定しても、決して公平負担を害しないどころか、むしろ法律自体で規定しておくことこそ、公平負担を期し得るゆえんである。」と述べられている（前掲注69・49頁）。

[74] 金子宏『租税法理論の形成と解明（上）14頁（有斐閣、2010）。同旨として、谷口・前掲注60・27頁、東京高裁平成13年10月30日判決（平成13年（行コ）第138号・裁判所ウェブサイト）など。

[75] 清永敬次氏は、「なにをもってそこにいう包括的委任に該当すると考えるかが問題であろう。この点については問題が残されているところである。」と述べられている（前掲注62・30頁）。そのことから、必ずしも委任が個別的か、包括的かを明確に区分することは容易ではないことが窺われる。

委任の範囲については、上記②において述べたように、「不相当に高額な部分の金額」ということになると思われる。法人税法施行令では、その金額を、「当該役員のその内国法人の業務に従事した期間、その退職の事情、その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支給の状況等に照らし、その退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額」と規定している。

よって、規定上は委任の範囲を逸脱していないものと思われる[76]。

④ 課税要件明確主義に反するか否か

法人税法 34 条 2 項と同法施行令 70 条 2 号の関係性が、個別具体的な委任であったとすれば、その課税要件等は、明確になっていなければならないはずである。なぜなら、「みだりに不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねず、また納税者の経済活動における法的安定性と予測可能性を害することになりかねない[77]」からである。

たしかに、施行令 70 条 2 号は一見すると、不相当に高額な部分の金額の判断要素が詳細に定められているように見える。しかし、次に掲げる 2 つの理由により、行政裁量の余地が残された規定であると思われる。その理由とは、第一に、掲げられた要素をどのような方法で抽出し、どのように具体的な金額を算出するかということまでは規定されていないこと。第二に、「状況等に照らし」と「等」の文字があることから、「金額の相当性を判断するのに条理上、社会通念上必要となる一切の状況や事情がこれに含まれるということで、この点相当に弾力的に理解されるべきである[78]。」ということがいえることである。

このように、行政裁量の余地がある規定は、課税要件が明確になっているとは言い難いのではないだろうか。

第２節　役員退職給与の適正額の算出方法

１　算出方法の種類

---

[76] 令 70 条の委任範囲の逸脱については、阿部泰隆「法人税法 34 条 2 項の定める、役員給与・退職金のうち、損金に算入しない『不相当に高額な部分の金額』の意義(下)－特に同法施行令 70 条の委任範囲の逸脱及び課税要件明確主義違反について－」税務事例 49 巻 12 号（2017）11 頁以下に詳しい。及び、山下・前掲注 72・40 頁においても、この点について指摘されている。これらの見解は、委任範囲の逸脱については筆者とは考えを異にするが、予測可能性がないため租税法律主義違反ではないかとする点については、同意見である。

[77] 金子・前掲注 55・84 頁。

[78] 四元俊明『行間の税法解釈学 - 判例・裁決例から見た不条理の世界 - 』179 頁（ぎょうせい、1988）。また、著者は同頁において、旧法令 72 条（現行の法令 70 条の 2 号）について、「具体的な査定基準は手がかり程度のものしか与えられていないのである。」と述べられている。

役員退職給与の支給額について、本法でいうところの「不相当に高額な部分の金額」、及び、施行令でいうところの「相当であると認められる金額」（以下「役員退職給与の適正額」という。）の算出方法については、法令で定められていない。法令で定められていないにもかかわらず、役員退職給与の支給について規定化が進むなかで、役員退職給与規定に関する書籍によって紹介された一定の算出方法、又は課税庁、国税不服審判所若しくは裁判所が採用した方法が一般的になっていったのは、前述のとおりである。

次節において、功績倍率法の問題点を検討するにあたり、本節では、まず、役員退職給与の適正額算出方法の種類と、その算式に使用される各要素の論点について概観することとする。

（１） 功績倍率法

同業種、類似規模法人（以下この章において「類似法人」という。）の功績倍率を用いる方法であり、次の算式による。

（算式） 最終報酬月額×勤続年数×功績倍率※

$$※\text{功績倍率} = \frac{\text{退職金の額}}{\text{最終報酬月額}\times\text{勤続年数}}$$

功績倍率法には、類似法人の功績倍率の平均値を用いる平均功績倍率法と、類似法人の功績倍率の最高値を用いる最高功績倍率法がある。平均功績倍率法は、多くの訴訟等[79]において、最も合理的な方法と判示されている。

また、最高功績倍率法は、「同業類似法人の抽出基準が必ずしも十分ではない場合、あるいは、その抽出件数が僅少であり、かつ、当該法人と最高功績倍率を示す同業類似法人とが極めて類似していると認められる場合など、平均功績倍率法によるのが不相当である特段の事情がある場合[80]」に限って適用すべき方法とされている。

（２） １年当たり平均額法

類似法人の退職役員の退職給与の額の１年あたりの平均額を用いて算出する方法であり、次の算式による。

---

[79] 国税不服審判所や裁判において数多く採用されている方法である。最も古い裁判例は前掲注 47・昭和 44 年（行ウ）第 84 号、最近の裁判例としては、東京高裁平成 30 年 4 月 25 日判決（平成 29 年（行コ）第 334 号、平成 30 年（行コ）第 27 号・裁判所ウェブサイト）などがある。

[80] 東京高裁平成 25 年 7 月 18 日判決（平成 25 年（行コ）第 169 号、税資 263 号-137（順号 12261））。この他に最高功績倍率法が認められた裁判例として、東京地裁昭和 51 年 5 月 26 日判決（昭和 48 年（行ウ）第 15 号・税資 88 号 862 頁）、前掲注 51・昭和 52 年（行ウ）第 287 号、仙台高裁平成 10 年 4 月 7 日判決（平成 8 年（行コ）第 5 号、税資 231 号 470 頁）及び前掲注 2・平成 25 年（行ウ）第 5 号がある。

（算式） 類似法人退職者の勤続年数1年あたりの平均退職給与の額×当該役員の勤続年数

この方法は、何らかの事情により退職役員の最終報酬月額が本来より低い場合や無報酬の場合には、功績倍率法によって役員退職給与の適正額を算出するのは不合理となるため、その代替手法として考えられたものである。しかし、納税者においては類似法人の役員退職給与の額を知る術がなく、この方法を採用するのは難しい。なお、この方法を合理的であるとした裁判例として、札幌地裁昭和58年5月27日判決[81]がある。

（3） 国家公務員の退職手当法に比準する方法

国家公務員退職手当法に基づいて算定する方法である。国家公務員と民間の法人の役員とでは、その身分が全く異なるため、この方法は合理的とはいえないと思われるものの、この方法が採用された裁判例として、大阪高裁昭和54年2月28日判決[82]がある。

2 功績倍率法における各要素の論点

上述のように、役員退職給与の適正額を算出する方法はいくつかあるが、ここでは、訴訟等で最も採用されている功績倍率法に絞って、その算式における各要素に関する論点を検討することとする。

（1） 最終報酬月額

最終報酬月額とは、退職役員の退職時の報酬月額を指し、一般的には、定期同額給与として支給されている給与の月額が報酬月額ということになる。しかし、退職直前にやむを得ない事情により役員報酬を減額した場合や、事前確定届出給与[83]、業績連動給与[84]、又は新株予約権が付与[85]された場合については、どのような取扱いにすべきかで判断に迷うところに問題がある。もっとも、最終報酬月額は「役員在職中における法人に対する功績の程度を最もよく反映しているもの[86]」とされていることを考慮すれば、退職直前に役員報酬を減額した場合には、減額直前の報酬月額を最終報酬月額と捉え、事前確定届出給与が支給

---

81 昭和54年（行ウ）第9号・判時1094号26頁。

82 昭和52年（行コ）第14号・税資104号531頁。

83 事前確定届出給与とは、事前に支給額及び支給日を一定の期限までに税務署に届け出ることにより、通常は損金算入されない役員に対する賞与が損金算入される給与をいう（法法34条1項2号）。

84 業績連動給与とは、同族会社以外の会社が役員に支給する利益連動型給与で一定の要件を満たすことにより損金算入されるものをいう（法法34条1項3号）。

85 新株予約権の付与とは、いわゆるストック・オプションの付与である。事前に決めた価格（権利行使価格）で自社株を購入できる権利を役員や従業員に支給するものであり、市場株価が権利行使価格を上回れば、その差額を利益として手にすることができる。

86 熊本地裁平成25年1月16日判決（平成23年（行ウ）第6号・税資263号-3（順号12127））など。

された場合には、定期同額給与に事前確定届出給与の支給額に 12 分の 1 を乗じて算出した額を合わせて最終報酬月額を算定することが合理的であるように思われる[87]。

また、事前確定届出給与や業績連動給与の支給がある場合は、年度によって役員報酬の額が変動することから適正な最終報酬月額の算定が難しくなるため、1 年当たり平均額法を採用したほうが合理的であると考えられる[88]。

（2） 勤続年数

勤続年数は、退職役員がその役職に在任していた年数を指し、これについては問題が生ずることは少ないようである。あえていうならば、個人事業が法人化した後に役員となった者の個人事業当時の勤続期間を、法人化後の勤続年数に合算できるか否かといった問題が考えられるが、これについては、福島地裁平成 4 年 10 月 19 日判決[89]で決着されていると思われる。また、個人事業時代から勤務している従業員が法人化した後に役員になった場合の勤続年数の考え方は、法人税法基本通達 9-2-39[90]にその取扱いが規定されている。ただし、個人事業主及び専従者給与を受けていた者については、適用対象外であることに留意しなければならない。

（3） 功績倍率

平均功績倍率法及び最高功績倍率法においては、役員退職給与の適正額を算定するにあたり類似法人の功績倍率が用いられている。そして、「功績倍率は、最終報酬月額と勤続年数以外の退職給与額算定に影響を及ぼす一切の事情を総合評価した係数であると考えられる。」との判示した裁判例がある[91]。

それほど重要な要素であるにもかかわらず、類似法人の功績倍率を算出するための基礎となるデータが国により公表されていないことは、非常に問題であると言わざるを得ない。詳しくは次節において論ずるが、データが公表されていないことで生ずる問題点として、予測可能性及び法的安定性が害されることとなり、加えて、課税庁がデータを抽出する際

---

87 衛藤政憲『Q&A50 事例で見る疑問と実務 役員退職給与を巡る諸問題』137 頁（大蔵財務協会、2016）。同旨として、藤曲・前掲注 43・177 頁。

88 岡崎和雄「役員退職金に対する変更点と対応」税理 49 巻 8 号（2006）71 頁。同旨として、藤曲・前掲注 43・177 頁。

89 平成 3 年（行ウ）第 5 号・税資 193 号 78 頁。

90 法基通 9-2-39（個人事業当時の在職期間に対応する退職給与の損金算入）
個人事業を引き継いで設立された法人が個人事業当時から引き続き在職する使用人の退職により退職給与を支給した場合において、その退職が設立後相当期間経過後に行われたものであるときは、その支給した退職給与の額を損金の額に算入する。

91 前掲注 86・熊本地裁平成 23 年（行ウ）第 6 号。この裁判では、功績倍率について「一切の事情を総合評価した係数であると考えられる。」と判示しているが、その根拠は示されていない。あたかも功績倍率が万能かの如く重要なものとして、過度に評価していると感じられる。

には恣意性が入り込む余地が生じ、それは課税庁に自由裁量を与えているに等しいということができると思われる。

なお、国が公表していないデータを納税者が入手し得る可能性については、次節 2(1)において検討する。

第３節　功績倍率法の問題点

１　「不相当に高額な部分の金額」の問題点

（１）「不相当に高額な部分の金額」の解釈からの考察

功績倍率法について、まず「不相当に高額な部分の金額」をどう捉えるかという観点からその問題点を検討することとする。

① 単語の意味からの考察

「不相当に高額」という文言はいかに解釈すべきだろうか。その文言の一般的な意味について辞書[92]を紐解けば、「不相当」とは、「ふさわしくないこと。つりあわないこと。」とあり、「相当」とは、「状態・程度などが釣り合っていること。ふさわしいこと。相応。」とある。

この点について、武田昌輔氏は、「不相当に高額とは、ふさわしくないほどの高い額、不相応の額、あるいは、つりあわないほどの高い額と解すべきである。ここでは、不相当に高額といっている点に注意すべきである。(傍点原著者)」と述べられており[93]、「不相当に」という文言については、「相当でない」という意味以上に、「もっと積極的に妥当でないという意に用いられているように思われる。」と解説されている[94]。

これを条文に当てはめると、法人税法 34 条 2 項については、「ふさわしくない程（又はつりあわない程）高額な金額として政令で定める金額」となり、同法施行令 70 条 2 号については、「退職給与としてつりあっている（又はふさわしい）金額を超える場合におけるその超える部分の金額」となる。

文言の意味をそのまま当てはめれば、「つりあっている金額」と「つりあわない程高額な金額」の間には、図表 1 の B に示す余白部分があるものと思われるが、条文上はその余白部分を無視して「つりあっている金額」と「つりあわない程高額な金額」は同じ金額を指し示すものとして規定されているようにみえるのである。換言すれば、34 条 2 項では「不

---

92 松村明編『大辞林 第三版』(三省堂、2006)、不相当については 2218 頁、相当については 1456 頁参照。

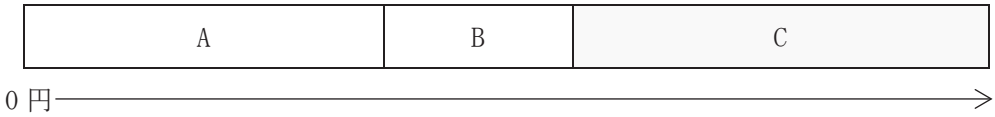
93 武田・前掲注 57・6 頁

94 武田・前掲注 57・6 頁

相当に高額」と規定しており、あえて「高額」という文言を使用しているにもかかわらず、同法施行令 70 条 2 号では「高額」の部分が抜け落ちているような外観を呈しているのである。

ただし、本法での意味合いを施行令で変更しているとは思えないため、施行令で「退職給与として相当であると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額」と規定しているのは言い回しの問題であり、施行令においても単に「ふさわしい金額と認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額」ではなく、「ふさわしくない程に高額な場合におけるその高額な部分の金額」という意味を有していると思われる。

図表 1・本来の解釈の場合（出所：筆者作成）



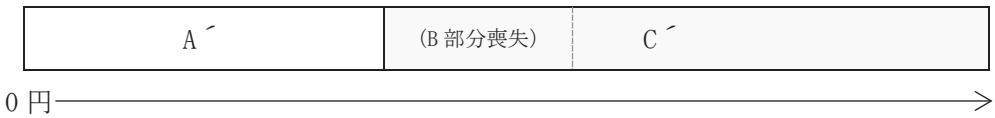
A：功績倍率法により算出された額で退職給与として相当と認められる部分

B：功績倍率法により算出された額を超えるものの、ふさわしくない程高額とまではいえない部分

C：退職給与としてふさわしくない程に高額と考えられる額で、損金算入が認められない部分

そうではあるが、訴訟等においては、功績倍率法により算出された額をわずかでも超えた場合は、その超えた部分をすべて損金不算入とする裁決・判決が下されている場合が多い。これは、功績倍率法により算出された金額は「相当であると認められる金額」であると判断している証左であり、「高額」という部分が閑却されていると思われる。そして、「高額」という部分が閑却されることにより、図表 1 の B に示す余白部分が喪失し、功績倍率法により算出された額を 1 円でも超えた部分は即不相当と判断されることにつながるのである（図表 2 参照）。

図表 2・「高額」という部分が閑却された場合（出所：筆者作成）



A´：功績倍率法により算出された額で退職給与として相当と認められる部分

C´：功績倍率法により算出された額を超える額で、すべてふさわしくない金額とされ、損金算入が認められない部分

このように、役員退職給与の適正額としてある基準額を超えるものを直ちに損金不算入にするためには、図表２のA´とC´の境目の金額が客観的で、かつ、誰が計算しても同じ額になる方法が採られなければ、それは予測可能性の見地から問題があるといえるのではないだろうか。

つまり、功績倍率法を採用すること自体が問題なのではなく、功績倍率法により算定された金額を超える部分を即座に損金不算入とすることに問題があるのである。功績倍率法により算定された金額に幅を持たせ、それを役員退職給与が相当か否かを判断する材料として採用するのであれば、それ自体に問題はないと考えられる。ただし、そうした場合には、図表１のBとCの境目の金額は、いくらが妥当かという問題が生じることとなる。

② 東京地裁昭和 46 年 6 月 29 日判決からの考察

功績倍率法を使用して算出された役員退職給与の適正額について争われた最初の裁判は、前出の東京地裁昭和 46 年 6 月 29 日判決[95]である。

この裁判では納税者が勝訴し、控訴審判決によって原判決が取り消される結果となったのであるが、役員退職金の支給額を規制する法令の解釈として示唆に富むと思われるので、ここに引用する。

> 「おもうに、法人の所得の算定にあたり、或る支出が損金として益金からの控除の許されるのは、当該支出が収益をうるために必要な経費であることによるのである。したがって、経済取引において一般に収益をうるために必要な経費として認められるものであるかぎり、それを損金に算入することができるのは当然であるというべく、この点について、役員退職給与とその他の支出とでその取扱いを異にすべき理由はない。法人税法および同法施行令が役員退職給与について特に前記のごとき規定を設けたのは、役員退職給与の損金性を決定する尺度たる当該役員の会社に対する貢献度が、各事案によって異なるものであるとはいえ、これを算数的正確さをもって客観的に測定しうべき基準がないために、その判断が主観的にながれ易く、個々具体的な退職給与金額には多分に益金処分（利益処分を指す。昭和 40 年代の書籍においては益金処分という表記が散見されることから、利益処分を益金処分と表現する場合もあったものと思われる。以下、この部分を引用する際は、利益処分に置き換えるものとする。＝筆者注）としての性格を有する支出の含まれている事例

[95] 前掲注 47・昭和 44 年（行ウ）第 84 号。

が少なくないところから役員退職給与の損金算入を認めるにあたっては、実体に即した適正な課税と租税負担の公平を期する見地から、法人の行為計算のみにとらわれることなく、その合理性の検討について特に注意を喚起せんとするにとどまり、損金としての要件を具備する役員退職給与であっても、当該事案における特殊事情をすべて捨象して同業種、同規模の他の会社の役員退職給与の支給金額をこえる部分の損金算入をすべて否定せしめんとする趣旨に出たものではないと解すべきである。（下線は筆者による。）」

この判示からは、「不相当に高額な部分の金額」について、単に類似法人の役員退職給与の支給額を超える部分の金額を損金不算入とするのではなく、個々の特殊事情をある程度考慮すべきだという解釈をしていることが読み取れる。また、「役員退職給与の損金性を決定する尺度たる当該役員の会社に対する貢献度が、各事案によって異なるものであるとはいえ、客観的に測定しうべき基準がないために、その判断が主観的にながれ易く、個々具体的な退職給与金額には多分に利益処分としての性格を有する支出の含まれている事例が少なくない」という部分を逆説的に考えると、次の 3 つのことがいえると思われる。

第一に、役員の会社に対する貢献度を客観的に測定することができる基準があれば、退職給与の支給額についても客観的なものとなること。第二に、それによって、利益処分としての性格を有する支出が退職給与に含まれることがなくなるということ。第三に、功績倍率法はその客観的な方法ではないということである。

しかし、控訴審においては平均功績倍率法が合理的であるとして原判決は取り消され、上告審もこれを支持している[96]。

（2） 法人税法の規定から考える功績倍率法

次に、法人税法の規定から、「不相当に高額な部分の金額」の金額を算定するために功績倍率法を採用することについての是非を考察する。

① 法人税法 22 条と 34 条の関係性

役員退職給与の支給については、法人税法 22 条 3 項 2 号に規定される当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用の額に該当するものと考えられる。そして、同法 34 条 2 項は、同法 22 条 3 項に規定する「別段の定め」に該当する。

つまり、役員退職給与の支給については、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準

[96] 前掲注 47・控訴審は昭和 46 年（行コ）第 64 号、上告審は昭和 49 年（行ツ）第 28 号。

に従って計算されるものは損金の額に算入されるが、支給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、損金の額に算入しないということである。

② 功績倍率法は公正処理基準によるものか否か

功績倍率法によって役員退職給与の適正額を算出することは、法令の定めによるものではない。にもかかわらず、これを最も合理的な方法とするのは、功績倍率法により計算される役員退職給与の適正額が、法人税法 22 条 4 項に規定される一般に公正妥当と認められる会計処理の基準[97]（以下「公正処理基準」という。）により計算されるものだと考えることにより、一応の決着がつく。

今日においては、生命保険会社が、役員退職慰労金準備資金の必要額を試算するためのものとして提供しているウェブサイトのサービス[98]においても用いられているほど、功績倍率法は一般的な方法となっている。そうであれば、過去の経緯はともかく、広く一般的に企業において採用されている算定方法であり、公正処理基準によるものと解すこともでき得るように思われる。

③ 不相当に高額な部分の金額と功績倍率との関係

法人税法 22 条と同法 34 条の関係性について再度まとめると、例えば、功績倍率法のように一般に公正妥当と認められる方法に従って計算した役員退職給与の支給額については、不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額を除き、損金の額に算入されるということになる。そして、功績倍率が適正な率より大きい場合に「不相当に高額な部分の金額」が生ずることとなるのである。

ただし、その「不相当に高額な部分の金額」を算定するための功績倍率を把握することは困難であり、その率を把握できない限りにおいては、功績倍率法を採用することには問題があると思われる。

２ 様々な問題を孕む功績倍率

（１） データ入手の観点からの問題点

① 課税庁と納税者が入手し得るデータ

---

[97] 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が具体的に何を指すのかについては議論があるが、武田昌輔氏は、例えば、財務諸表等規則などの公正処理基準と判断される素材は存するとしながらも、「実体的にその基準が存在するわけでなくて、いわば理念として抽象的に存在するに過ぎない。」と述べられている（武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」税大論叢 3 号（1970 年）112 頁）。本論文においては、同様に、公正処理基準を理念として捉え、広く一般的となった会計の慣習をも含むという解釈で、当該文言を使用することとする。

[98] 大同生命、「標準保障額シミュレーション|保険加入をお考えの方へ」、http://www1.daido-life.co.jp/hyojun/web/d_h_input.do?CD=daido、（最終閲覧日：2020 年 2 月 18 日）

功績倍率法を採用するにあたって必要な功績倍率は、どのようにして把握することができるのだろうか。課税庁は、通達によって類似法人の役員に支給された退職給与の額等について報告を求める、いわゆる通達回答方式を採用することにより功績倍率を算定するための基礎となるデータ（以下「功績倍率に関するデータ」という。）を収集することができる。一方、納税者は、功績倍率に関するデータが国によって公表されていないため、民間の団体や出版社が発行する書籍等に掲載された功績倍率に関するデータ（民間の団体等が独自に収集したデータ）を利用して、類似法人の功績倍率を算定することとなる。そのため、納税者が入手し得る功績倍率に関するデータの内容や量は、課税庁が入手し得るものに比して劣るものとなってしまう。

② 情報公開法による開示請求の可能性

次に、功績倍率に関するデータを情報公開制度によって開示請求することができるか否かについて、考察することとする。

イ）開示請求方法の概要

まず、開示請求の方法の概要について触れることとする。

ある行政文書の開示を請求しようとするときは、行政文書開示請求書に必要な事項を記入して、行政機関の長に提出する必要がある（情報公開法 4 条)。功績倍率に関するデータを開示請求する場合において、提出すべき行政文書開示請求書の提出先は、国税庁長官が該当する。実務上は、情報公開の窓口が設けられており、国税庁では、長官官房総務課情報公開・個人情報保護室という窓口がそれにあたる。次に、必要な事項は、行政文書開示請求書に項目が羅列してあり、その中のひとつとして、「請求する行政文書の名称等」の項目がある。そして、その記入欄には「請求する行政文書が特定することができるよう、行政文書の名称、請求する文書の内容をできるだけ具体的に記載してください。」との指示がある[99]。

ロ）功績倍率を算出するために必要な書類

適正な役員退職給与の支給額を算定するために功績倍率法を採用する場合において、その功績倍率を算出するには、退職給与の額、退職役員の最終報酬月額及び在任年数の情報が必要となる。加えて、同業種で規模が類似する法人が支給した役員退職給与に係る功績倍率と比較するためには、当該退職給与を支給した法人の業種や財務内容等の情報が必要

[99] 国税庁、「行政文書開示請求書（様式第 1 号)」1 頁、https://www.nta.go.jp/about/disclosure/tetsuzuki/5187pdf/01.pdf、(最終閲覧日：2020 年 2 月 18 日)。

である。

これらの情報が記載されている行政文書としては、次のものが考えられる。まず、退職給与の額、最終報酬月額、及び勤続年数を知るためには、勘定科目内訳書、退職所得の源泉徴収票（死亡による退職の場合には退職手当金等受給者別支払調書。以下「法定調書」という。）が必要である。勘定科目内訳書には、定期同額給与の額と退職給与の額が記載されており、法定調書には、支払いを受ける者の住所、氏名、役職名、退職給与支払額、勤続年数等が記載されている。次に、同じ業種で規模が類似するかという点を知るためには、法人税の確定申告書並びにその添付書類である決算報告書及び事業概況書が必要である。同じ業種であるかどうかは、法人税の確定申告書に業種の記載があり、複数の業種を兼業していた場合には、事業概況書によりその割合を確認することができる。規模の類似については、法人税の確定申告書及びその添付書類である決算報告書により確認することができる。

そして、この法定調書は、例えば、「法人 A を退職した役員 B に対して支給された役員退職給与に係るものである」ということが確認できるような紐付きの状態で開示されなければ、その有用性を発揮できず、かつ、平均功績倍率を算出するためには、複数社分についてこれらの行政文書を開示請求する必要がある。

ハ）開示の可能性

行政機関の長は、行政文書の開示請求があったときは、不開示情報が記録されている場合を除き、開示しなければならない旨が規定されている（情報公開法 5 条)。そして、その不開示情報とは、個人に関する情報をはじめ開示されることで差し障りのある情報であり、そのなかには、特定の個人を識別することはできないが、公にすることにより、なお個人の権利利益を害するおそれがあるもの（同法 5 条 1 項 1 号)、及び、法人の情報でそれを公にすることにより、当該法人等の権利、競争上の地位その他正当な利益を害するおそれがあるもの（同法 5 条 1 項 2 号イ）が含まれている。

さて、功績倍率法算出するために必要な行政文書は、この不開示情報に該当するだろうか。法定調書については、まさに、特定の個人を識別することができる文書であるため、不開示情報に該当すると思われる。また、特定の法人に係る法人税の確定申告書等は、それを公にすることにより、当該法人等の権利、競争上の地位その他正当な利益を害するお

それがあるもの（情報公開法5条1項2号イ）に該当すると思われる[100]。

もっとも、決算報告書については公告の義務がある（会社法 440 条）ため利害を害するおそれがないとも考えられるが、大会社以外については、貸借対照表を公告するにとどまっているため、行政文書の開示により決算報告書の全部を公にすることは、正当な利益を害するおそれがある（情報公開法 5 条 1 項 2 号イ）と考えられる。また、勘定科目内訳書の役員給与等の内訳書については、特定の個人情報が含まれているため、これも不開示情報に該当すると思われる。

では、法人名や個人名が特定されないように、例えば該当箇所を黒塗りにすることで開示される可能性はないのだろうか。情報公開法6条では、「不開示情報が記録されている部分を容易に区分して除くことができるときは、開示請求者に対し、当該部分を除いた部分につき開示しなければならない」と部分開示について定められているため、不開示情報以外の部分は、開示される可能性が考えられる。

ただし、公開されたとしても、いくつかの問題が生ずる。ひとつは、平均功績倍率を求めるためには複数の法人のデータが必要になるが、請求する際に、その複数社分のデータが含まれる書類をどのように指定するのかという請求上の問題である。もう一つは、データが開示されたとして、法人名、役員の個人名が除かれた状態の文書では、「この法定調書は、法人 A を退職した役員 B に対して支給された役員退職給与に係るものである」という紐付きの状態での情報にはならないという問題である。もっとも、過去に不開示とされた事例[101]からは、法人の決算情報などが開示されるには相当な障壁があると思われ、不開示情報が除かれたとしても開示される可能性は低いと思われる。

なお、そもそも、行政機関が作成していない文書は、開示しようにも、その文書自体がないのであるから、例えば、「一定期間内に、一定の地域に所在する法人の役員で退職した者に対して支給された退職給与の額、最終報酬月額、勤続年数などの一覧表を請求する」などとした場合には、文書不存在という理由で不開示決定となる。つまり、請求に応じてデータを加工し、新たに文書を作成するようなことは、法律上、予定されていないのである。

結論として、情報公開請求法の開示請求に基づいて功績倍率に関するデータを入手する

[100] 国税庁、「行政機関の保有する情報の公開に関する法律に基づく処分に係る審査基準」8 頁以下、https://www.nta.go.jp/about/disclosure/01.pdf、（最終閲覧日：2020 年 2 月 18 日）。

[101] 総務省、「平成 28 年度（行情）答申第 243 号」、http://www.soumu.go.jp/main_content/000431682.pdf、（最終閲覧日：2020 年 2 月 18 日）。

ことは、相当困難であると思われる。

③ 法的安定性と予測可能性の阻害

以上のように、①及び②で納税者が入手し得る功績倍率に関するデータについて検討した結果、そのデータは、役員退職給与の適正額を算出するうえで、極めて重要であるにもかかわらず、課税庁と納税者との間で知り得るデータの内容や量に差があり、かつ、どの功績倍率を適正と認めるのかという判断基準も公表されていないことが確認された。このように、データや判断基準が公表されていない現状は、租税法律主義が有する機能としての法的安定性と予測可能性[102]を害していると思われ、強く改善が求められる。少なくとも、功績倍率に関するデータは、公表されるべきであると思われる。

（2） 類似法人の選択における問題

仮に、功績倍率に関するデータが公表されていたとしても、どの法人を類似法人として選択するのが適切かという問題が残る。具体的には、同種の事業とはどの業種を指すのか、事業規模が類似する法人とはいかなる基準を基に選択すればよいのかという問題である。

① 同種の事業について

どの業種を同種の事業と捉えるのかについての判断は、裁判によってその取扱いが異なる。おそらくは、功績倍率に関するデータをどれだけ収集できるかによって、業種の範囲を縮小又は拡大させているものと思われる。

② 事業規模の類似する法人について

功績倍率を使用した最初の裁判である東京地裁昭和 46 年 6 月 29 日判決[103]においては、売上金額、所得金額、積立金増加額の要素のほか、法人の創立・再興の功績、資本金額、設備投資の有無及び功罪といった数多くの要素により事業規模の類似する法人を抽出しており、その後の裁判においても、複数の要素によりその抽出を行う傾向にあった。

しかし、東京地裁平成 9 年 8 月 8 日判決[104]において、売上高のみが事業規模についての類似法人の抽出基準とされてからは、その後の訴訟等においても、売上高のみが事業規模について類似する法人の抽出基準とされることが多く、特に、売上高倍半基準（納税者の売上金額等の 0.5 倍以上 2 倍以下の範囲にある法人を、事業規模が類似するものとして抽出する基準）が採用される傾向にある。売上高倍半基準によって事業規模の類似する法人を

102 金子・前掲注 55・80 頁。

103 前掲注 47・東京地裁昭和 44 年（行ウ）第 84 号。

104 平成 7 年（行ウ）第 37 号・判タ 49 巻 24 号（通巻 977 号）111 頁。

抽出することには、大いに問題があり、これについては第3章で詳述することとする。

③ 抽出の判断により大きく変わる功績倍率

功績倍率法の要素である功績倍率は、どの業種を同種の業種と捉え、また、どういった要素によって事業規模の類似する法人を抽出するかによって、算定される結果が異なってくる。故に、類似法人の抽出には、透明性が求められると思われる。

にもかかわらず、功績倍率に関するデータが公表されていないことから、その透明性は担保されていない。実際に行われているか否かは別として、理論上は、課税庁が任意の功績倍率を導き出すために、類似法人を作為的に抽出することが可能である。平均功績倍率においては、抽出された類似法人の功績倍率の平均値を使用するため、このような作為的な抽出は不可能という反論が考え得るが、裁判例を概観すると、課税庁は類似法人を 3 社程度しか抽出していない事例が多いため、作為的に抽出することは可能であると思われる。

それ故に、より一層、功績倍率に関するデータが公表されるべきであろうし、抽出基準の透明性が望まれると考えられる。

第4節 小括

本章では、まず、役員退職給与の損金算入を規制する規定について、当該規定の文理解釈という視点から問題点を大きく二つに分けて考察してきた。第一に、不確定概念について検討した結果、すべての事象に対処し得るような明確な規定を設けることは難しいという理由から、その使用はやむを得ないという立場をとる学説や裁判例が大半であることが確認された。しかし、不確定概念については、自由裁量が事実上認められることがあってはならないし、予測可能性・法的安定性の犠牲を最小限にとどめるために、規定の趣旨・目的が個別・具体的に、明示されるべきであると思われる。特に、予測可能性の観点、及び、法人税法が申告納税方式を採っているため、納税者がまず法令を解釈する必要があるという観点からは、課税要件がより明確に、具体的に定められる必要性があると思われる。

ただし、明確な基準を設けるにあたっては、不合理が生ずることのないように留意しなければならない。例えば、一律に何円以内などという画一的な基準であれば、役員の功績という実情を反映しないものになってしまうおそれがあるからである。

第二には、委任立法について検討した。委任立法については、具体的・個別的であり、委任の範囲を逸脱していないこと、あるいは、専門的・技術的な事項に関する能力や社会経済の変化に対して迅速に対応するためなどの委任の必要性があれば許されるものと一般

に解されている。これを法人税法 34 条 2 項と同法施行令 70 条 2 号の関係について当てはめれば、これらはもともと一つの条文で規定されていたこと、及び、委任される内容がとりわけ専門的・技術的なものではないものと思われることから、積極的に委任する理由は無い。そのため、施行令に委任するのではなく、本法に規定すべきではないかと思うに至った。

また、法人税法 34 条 2 項が同法施行令 70 条 2 号に委任している内容は、表面上は個別具体的であり、その範囲も逸脱していないように見えるが、同法施行令 70 条 2 号は具体的な要素を掲げているものの、明確な金額を算定することができる規定とはなっておらず、行政裁量の余地が残されていることを確認した。

次に、役員退職給与の適正額を算定するための方法として、訴訟等で採用されているものにはどのようなものがあるかを概観した。その方法には、平均功績倍率法、最高功績倍率法、1 年当たり平均額法、国家公務員の退職手当法に比準する方法などがあり、その中では、平均功績倍率法が最も多くの訴訟等で採用されているものであることを確認した。

さらには、平均功績倍率法に内在する問題点について、主に二つの論点をとり上げて考察した。第一には、功績倍率法の算式に着目すると、功績倍率が非常に重要な要素であると考えられるが、功績倍率に関するデータが国によって公表されていないことは、大いに問題があること。第二には、役員退職給与の適正額として、ある基準額を超えるものを、ただちに損金不算入にするためには、誰が計算しても客観的で同じ金額を算出することができる方法が採られなければ、それは、予測可能性の見地から問題があることが確認された。この点については、東京地裁昭和 46 年 6 月 29 日判決の判示が核心を突いたものと思われ、功績倍率法は、誰が計算しても客観的で同じ金額を算出することができる方法ではないという趣旨の判示がされている。

本章の最後には、功績倍率法の起源について改めて考察し、そこに潜む問題点について検討した。功績倍率法は法令に定められた方法ではないことから、おそらくは、広い意味での公正処理基準によって定着したものと考えられる。法人税法 22 条の規定に当てはめれば、功績倍率法のように公正処理基準に従って計算した役員退職給与の支給額については、不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額を除き、損金の額に算入されるということになる。不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額を算出するためには、適正な功績倍率を把握することが不可欠であるが、その把握は難しく、把握できない限りにおいては功績倍率法を採用することには問題があるものと思われるに至った。

このように、適正な功績倍率の把握を困難ならしめている主な原因は、功績倍率に関するデータが公表されていないことである。もっとも、公表されていたとしても、どの事業を同種と捉えるか、事業規模の類似はどういう要素により判断するのかという問題が残る。これらの判断については、訴訟等においても統一的な基準は示されていない。特に平均功績倍率法を採用するにあたって、課税庁は比較対象とする法人をわずか 3 社程度しか抽出していない場合が多いため、個々の事例に応じて都合のよい功績倍率となるよう、作為的に同種の事業、事業規模の類似についての判断をすることができる可能性すらある。それ故に、より一層、功績倍率に関するデータが公表されるべきであろうし、抽出基準の透明性が望まれると考えるに至った。

第３章 裁判での取り扱い

第 3 章では、「功績倍率法は、役員退職給与の適正額を算定するために最も合理的な方法」である旨を判示した 2 件の裁判を取り上げる。それにより、これまで検討してきた役員退職給与の支給額を規制する規定の問題点について、裁判ではどのように取り扱われているかを確認し、特に平均功績倍率法の問題点は改善する必要性が高いことを指摘することとする。

第 1 節で取り上げる裁判は、平成 18 年の役員給与制度改正前の事案であるが、本論文で取り上げる問題点の検討において、先例としての価値を有しているものと考えられる。特に問題となる点は、原告と比較される同種同規模法人の抽出が杜撰な点である。当該裁判では、「適正に算出された平均功績倍率を用いる限り、その判断方法は客観的かつ合理的である」という判示をしているが、同種同規模法人の抽出が杜撰であれば、この論拠は成り立たないということを指摘する。また、功績倍率法を採用することの是非について、課税の公平と予測可能性の観点から検討するものとする。

第 2 節で取り上げる裁判は、控訴審において取り消されたものの、納税者と課税庁との同業類似法人の退職給与の支給状況の認識可能性の差異を考慮し、功績倍率法の欠点を補う方法を提言している点が注目に値する。特に、これまでの訴訟等とは異なり、平均功績倍率法により算出された金額の相当性について一歩踏み込んだ判示がなされている点は、重要な論点である。また、同種同規模法人の抽出について、その抽出対象地域を絞っていること、規模の類似性の判断を売上高倍半基準に依っていること、及びその抽出数が僅少であること等については妥当である旨の判示がされているため、その問題点について検討

する。また、控訴審の判決についても触れ、平均功績倍率法が合理的であるとする判示の理論矛盾を突く。さらには、平均功績倍率法を使用し続けることにより生ずる弊害についての検証を行うものとする。

第１節　札幌地裁平成 11 年 12 月 10 日判決（平成 8 年（行ウ）第 20 号）[105]

１　事実の概要

原告は、昭和 44 年に設立され、札幌市を中心とする北海道内において、和洋生菓子製造販売等を営む同族会社であり、平成 5 年 1 月 19 日の臨時株主総会において、会社創業者であり、当時の代表取締役であった甲の辞任を承認し、甲に対し退職金 3 億円を支給する旨の決議をし、これを支給した。原告は、平成 4 年 4 月 1 日から平成 5 年 3 月 31 日までの事業年度の法人税額の計算上、当該退職金全額を損金に算入した。

これに対し、被告である税務署長は、平均功績倍率法によると、甲の最終報酬月額 150 万円に同人の勤続年数 24 年及び平均功績倍率 3.9 を乗じ、役員退職給与相当額が 1 億 4,040 万円と算定、支給された退職金のうち 1 億 5,960 万円が過大であるとして、同金額を否認する更正処分を行った。原告は、これを不服として国税不服審判所長に対し審査請求をしたが、棄却された後、出訴した。

２　争点

本事案の争点は次の 4 つである。

（イ） 法人税法 36 条（現行の法法 34 条 2 項。以下「旧法法 36 条」という。）及び同法施行令 72 条（現行の法令 70 条 2 号。以下「旧法令 72 条[106]」という。）の合憲性。

（ロ） 適正な退職金額の算定に平均功績倍率法を用いたことの当否。

（ハ） 本件更正処分において用いられた平均功績倍率の当否。

（ニ） 代表取締役甲（判決文では個人名が掲載されているが、本論文では甲と表記する。）の功績について。

３　検討

以下、上記の争点について、それぞれの判示を検討する。

（１） 旧法法 36 条及び旧法令 72 条の合憲性

---

[105] 税資 245 号 703 頁。評釈として、酒井貴子「役員退職給与金の相当性」『租税判例百選第四版』112 頁（有斐閣、2005）。

[106] 現行法の条文番号との混同を防ぐため、以下においては、判決文を引用するにあたっても、法 36 条を旧法法 36 条に、令 72 条を旧法令 72 条にそれぞれ置き換えるものとする。

この裁判では、不確定概念の合憲性が争点となっており、原告は、「旧法法 36 条及び旧法令 72 条は、相当ないし不相当という極めて抽象的概念によって損金算入の可否すなわち課税要件を定めるもので、憲法 84 条の租税法律主義に内在する課税要件明確主義に違反する憲法違反の規定である疑いが強い。」と主張している。

これに対して、裁判官は、「納税義務者、課税物件、課税標準、税率等の課税要件及び租税の賦課、徴収の課税手続は法律で定められなければならず（課税要件法律主義（ママ））、また、課税要件及び租税の賦課、徴収の手続は、明確に定められなければならない（課税要件明確主義）から、課税要件にかかわる租税法規は、できるだけ明確に定めることが求められる。」としながらも、「経済事象は、複雑多様にして流動的なものであり、これに対応して損益や所得、資産の実質に応じた公平な課税を実施することが要請されることを考慮すれば、租税法規を常に明確かつ一義的に定めることは、到底困難というほかない。」と租税法律主義の解釈を述べ、旧法法 36 条及び旧法令 72 条についても「これ（旧法令 72 条＝筆者注）は、旧法法 36 条を受けて、退職給与の額の相当性について判断基準を定めたものであるところ、退職給与の額はその法人及び退職役員の個別的事情によって異なり得るものであるから、あらゆる場合を想定して相当な退職給与の額を明確かつ一義的に定めることは困難であるというべきである一方、右の定めは相当な退職給与の額の決定に当たり考慮すべき事情を類型的に列挙しており、その事情を総合すれば相当な退職給与の額を判断することができるものと解されるのであって、この観点からすれば、旧法令 72 条の規定は、退職給与の額の相当性の判断基準について、一般的に是認できる程度に具体的、客観的に定めているということができる。したがって、旧法法 36 条及び旧法令 72 条は、租税法律主義（課税要件明確主義）に反するものではなく、憲法 84 条に違反するものではないというべきである。（下線は筆者による。以下、この章において同じ。）」と判示している。

不確定概念を用いること自体については、第 2 章で触れたように許容されるもの思われるが、判示の後段、「旧法令 72 条の規定は、退職給与の額の相当性の判断基準について、一般的に是認できる程度に具体的、客観的に定めているということができる。」という点については、首肯できるものではない。なぜなら、退職給与の額の相当性の判断基準について、一般的に是認できる程度に具体的、客観的に定めているというのであれば、納税者が法人税の申告時に、判断可能な基準が示されている必要があると思われるからである。

にもかかわらず、旧法令 72 条には判断可能な基準が示されていない。ましてや、相当な

退職給与の額を計算するにあたり、課税庁が採用する平均功績倍率法等の方法を採らなければならないということは、旧法法 36 条及び旧法令 72 条には規定されていない。また、仮にこれらの方法を用いることが規定されていたとしても、計算に必要なデータが公表されていない。そのため、データを入手し得る課税庁とは異なり、納税者において役員退職給与の適正額を計算することは、困難である。こられのことから、旧法法 36 条及び旧法令 72 条は、ただちに租税法律主義（課税要件明確主義）に反するものではないとは言い難いと思われる。

（2） 適正な退職金額の算定に平均功績倍率法を用いたことの是非

① 平均功績倍率法を用いる根拠

平均功績倍率法を用いたことの当否について、本裁判では、「適正に算出された平均功績倍率を用いる限り、その判断方法は客観的かつ合理的であり、旧法令 72 条の趣旨に最もよく合致する方法であるというべきである。」と判示している。

さらには、平均功績倍率法について、「平均功績倍率法は、比較法人の退職給与のうちに、本来否認すべきであったのに実際には否認しなかったものがあり得ることを前提とするものであり（仮に、比較法人の退職給与がすべて適正な額の範囲内であることを前提とするならば、最高功績倍率法を用いるしかない。）、過去に本来否認すべきであったのに実際には否認しなかった事例が存在するからといって、否認すべきものを発見したときにこれを否認することを妨げる理由は存在しないから、原告の右主張は採用することができない。」と判示している。この判示を換言すれば、比較法人のうち功績倍率が最も高い法人が支給した退職給与は本来否認される可能性があるため、最高功績倍率法ではなく平均功績倍率法を採るということになると思われる。

この点について、三木義一教授は、「本来否認される可能性があるため最高値を採用できない資料であるならば、なぜ、その平均値を採用することができるのか、論理的に全く説明できない論拠である。なぜなら、本来否認すべき可能性がある資料であれば、すべての資料にその可能性が含まれており、従ってその平均値も本来課税されるべき基準を見いだすための合理的基準にはなりえないからである。これは論理的に初歩的なことであろう。あるいは、本来否認されるべきものが含まれているのは例外的なので、類似業者の平均値を採用することでそのような例外性を除去できるという意味であるならば、納税者は例外

的事例を根拠に絶えず不利な基準値を押しつけられていることになる。」と述べられ[107]、平均功績倍率法に関する当該判示を批判している。

以上によれば、当該資料を用いる限り、平均功績倍率を適正に算出することはできないと思われる。そのため、「適正に算出された平均功績倍率を用いる限り、その判断方法は客観的かつ合理的であり、旧法令 72 条の趣旨に最もよく合致する方法である」という判示は論理が破綻しており、平均功績倍率法を採用した根拠は崩れるのではないだろうか。

② 課税の公平と予測可能性の相克

また、平均功績倍率法を用いることについて、租税法律主義（課税要件明確主義）の見地から、本裁判では、「課税要件明確主義が導かれるところの租税法律主義の趣旨は、第一義的には、租税の内容及び手続を法律又は法律の定める条件によらしめ、恣意的な課税が行われることを防止しようというものであると解されるし、損益等の実質に応じた公平課税の実現のためには、租税法規の明確性の要請も一定の制限を受けざるを得ないのであるから、そのために必要な限度において、納税者の予測可能性が制限されることがあってもやむを得ないといわざるを得ない」と判示している。

「公平課税の実現のためには、租税法規の明確性の要請も一定の制限を受けざるを得ない」という部分は、租税公平の見地から不確定概念を用いることも容認されるという裁判例[108]から導かれたものと思われるが、当該裁判例は、同族会社の行為計算否認規定についてのものであることに留意が必要である。

三木義一教授は、不確定概念が用いられる状況に応じて、要求される明確性の程度が分類される旨を述べられている。それによると、不相当に高額な役員退職金（旧法法 36 条）は、納税者の申告行為と直結し納税者に具体的判断を迫るものであり、同族会社の行為計算否認規定（法法 132 条）は、納税者の申告と関連を有するが、納税者に具体的判断を迫るものではないと分類され、その性質の違いから不確定概念を類型化されている[109]。

つまり、納税者に具体的判断を迫るものとそうでないものとでは、その性質が異なり、課税要件の明確性の程度が異なるということであるから、明確性の程度について、同族会社の行為計算否認規定と不相当に高額な役員退職金の規定とを同列に扱ってはならないというべきであろうと思われる。

---

107 三木義一「過大役員退職金と類似法人の類似性」日本法学 66 巻 3 号（2000）113-114 頁。

108 前掲注 56・昭和 49 年（行コ）第 2 号。

109 三木義一『現代税法と人権』214-215 頁（勁草書房、1992）。

また、森川正晴氏は、「租税の領域における国民の財産権を保障することを目的とする税法は、納税義務の限界を明確にし、法的安定性・予測可能性を保障することがなにものにも増して重要である。」と述べられている[110]。

さらに、小関健三教授は「税法において複数の解釈に可能性がある場合に較量される利益のヒエラルキアについて、報告者は、課税の公平よりも、判断基準の明文への近接度や解釈によって付与される予測可能性、一般人の理解への親和度を優先させるべきと考えるのである。」と述べられ[111]、課税の公平と予測可能性等とを比較して優先順位をつける場合は、後者を優先すべきである旨を主張されている。

このように、納税者にとって予測可能性が重要であることについては、異論が無いものと思われる。もちろん、課税の公平が重要なものであることは言を俟たないが、そのために予測可能性が制限され、法的安定性が阻害されることは、看過できないと筆者は考えるところである。

（3） 本件更正処分において用いられた平均功績倍率の当否

① 更正処分時に仙台国税局管内において抽出された比較法人

被告は、本件更正処分時において、比較法人を抽出するにあたり、当初は原告と経済圏を同じくするか、ほぼ同規模の経済圏と考えられた札幌市、旭川市、函館市及び釧路市に所在する税務署管内において比較法人を抽出しようとしたが、該当する法人がなかったため、仙台国税局管内において 4 法人を抽出するに至ったようである。

これについて、当裁判では、「原告の本件事業年度における売上金額及び申告所得金額と右 4 法人の当該役員に対する退職給与支給事業年度における売上金額及び申告所得金額とを比較検討すると、このうち、A 社は、申告所得金額は原告の約 0.56 倍と原告に近似するものの、売上金額は原告の約 3.26 倍と原告に比べて事業規模が著しく大きく、（中略）いずれも原告と類似しているとはいい難いから、比較法人としての適格（性）を有しているということはできない。したがって、本件処分に用いられた 4 法人のうち比較法人としての適格（性）を有するものはないということになる。（括弧書きの（性）は筆者による。以

[110] 森川・前掲注 68・36 頁。また、金子宏名誉教授は「租税法律主義は、（中略）今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果（タックス・エフェクト）について十分な法的安定性と予測可能性とを保障しうるような（別の表現を用いれば、不確実性を排除し、確実性を確保しうるような）意味内容を与えなければならない。」と述べられ（金子・前掲注 55・80 頁）、法的安定性と予測可能性の重要性について説かれている。同趣旨として、谷口・前掲 60・11 頁。

[111] 小関健三「『不相当に高額な部分の金額』の判断構造について：沖裁(法)平 24 第 5 号平成 24 年 12 月 18 日裁決(残波事件)」税弘 65 巻 4 号（2017）174 頁。

下、この章において同じ。)」と判示された。

この判示については、概ね首肯できるものであるが、比較法人として適格性を有するものはないとされた理由の一部については、承服し難い。具体的には、A 社について、「申告所得金額は原告の約 0.56 倍と原告に近似するものの、売上金額は原告の約 3.26 倍と原告に比べて事業規模が著しく大きく」としている点である（図表 3 参照)。

退職給与の支払能力という見地からは、当該 4 法人が抽出された基準のなかでは、所得金額が最も重要な要素と考えることができると思われる。にもかかわらず、「申告所得金額は原告の約 0.56 倍と原告に近似する」と判示されている点は、この視点が抜けているものと言わざるを得ない。実際、原告と比して売上金額が約 3.26 倍であることに対して、申告所得金額が約 0.56 倍ということは、A 社は利益が出ない体質の法人である傾向を示していると考えられる。そのため、売上金額は原告の約 3.26 倍という部分ではなく、むしろ、売上金額に対しての申告所得金額の割合の低さを理由に、比較法人として適格性を欠くという判断をすべきではないかと思われる。

図表3・仙台国税局管内において抽出された類似法人4社の役員退職給与の支給状況等

法人名	業種	売上金額	所得金額	功績倍率
A 社	**食料品製造**	**326.4%**	**56.0%**	**3.9**
B 社	〃	17.8%	7.4%	4.5
C 社	〃	11.0%	0.5%	3.5
D 社	〃	28.3%	3.8%	3.6
本件原告	**〃**	**100.0%**	**100.0%**	**8.3**

（出所）札幌地裁平成11年12月10日判決（税務訴訟資料第245号743頁 表二）に基づき筆者作成

この事例については、売上金額の比較であっても、申告所得金額の割合の比較であっても、結果として A 社は適格性を欠くという結論に至った。しかし、他の事例においては、どの要素を比較対象にするかによって、適格性を有するか否かの判定が異なることがあるということが考え得る。そして、どの要素を比較対象にするかという基準を設けていないことは、後述の様に、同じ案件であるにもかかわらず、比較法人を抽出するための要素を変更することによってその抽出数を操作するようなことを可能とすることにつながるのである。そのため、比較法人としての適格性を有するか否かの判断に一定の基準を設けることが重要であり、それにより予測可能性を確保することが必要であると思われる。

② 訴訟が提起された後に札幌国税局管内で抽出された比較法人

訴訟が提起された後に、改めて札幌国税局管内で抽出された比較法人は 7 社であった（50 頁、図表 4 参照）が、原告の退職給与の額の相当性を判定するにあたって対照すべき比較法人の類似性を検討した結果、「比較法人としての適格（性）を有するのは、C 社、D 社及びＦ社の 3 法人のみであるというべきである。」と判示された。ここで、比較法人として適格性を有するとされた 3 社（以下「3 社」という。）の諸要素について原告と比較してみると、3 点の問題点が浮かび上がる。

第一の問題点は、3 社のうち 2 社の業種が水産加工業であり、原告の菓子製造業とは全く異なっている点である。両業種ともに、日本標準産業分類の中分類 12-食料品製造業[112]に区分されるものではあるが、水産加工業と菓子製造業とでは、旧法令 72 条に規定される「同種の事業」とはいい難いと思われる[113]。課税庁では、当初想定した業種のなかで適当な比較法人が無い場合には、その業種を拡大するということがしばしば行われており、どの業種を「同種の事業」と判断するかという一定の基準がないために、このような問題が生じるのである。これでは、比較法人の抽出に恣意性が入り込む余地があると言わざるを得ず、予測可能性の見地からは、けして看過できるものではない。

第二の問題点は、規模に類似性が見出せない比較法人が抽出されている点である。資本金、平均売上、総資産価額、平均所得において 3 社のうち原告を上回るものは皆無であり、平均功績倍率法を採用するのであれば特に、旧法令 72 条に規定される「事業規模が類似する」法人には該当しないと思われる。唯一、D 社における純資産価額が原告の 205％であり、原告の数値を上回っているが、総資産価額は原告の 38.7％であるため、これでは事業規模が上回っていることにはならない。単純な数字を当てはめて検証すると、原告の総資産価額が 3,000 万円、純資産価額が 400 万円とすれば、D 社における総資産価額は 1,161 万円、純資産価額は 820 万円である。純資産価額が高いということは、資産の額に比して負債の額が少ないということを示しているのであり、事業規模の大小を直接示すものではない。このように、事業規模の類似性についても、その選択基準が曖昧なものとなっている。

第三の問題点は、比較法人の抽出が極めて杜撰な点である。特に、抽出された C 社の諸要素に注目すれば、平均売上高は原告に比してその半分に満たず、また、平均所得は原告

---

112 日本標準産業分類（平成 5 年 10 月改定）による。中分類 12-食料品製造業の資料は、https://www.soumu.go.jp/main_content/000316973.pdf を参照（最終閲覧日：2020 年 2 月 18 日）。

113 同種の事業について納税者と課税庁の主張が乖離した最近の判決として、前掲注 2・残波事件がある。残波事件では、納税者が酒類製造業全部について同業種法人として抽出すべきだと主張したのに対し、課税庁は単式蒸留しょうちゅうを製造する法人に限り抽出対象であるとした。日本標準産業分類（平成 25 年 10 月改訂）によると、酒類製造業は小分類、蒸留酒・混成酒製造業は細分類とされており、案件によって類似業種とする範囲が異なっている。なお、分類の区分は、https://www.soumu.go.jp/main_content/000420038.csv を参照した（最終閲覧日：2020 年 2 月 18 日）。

に比して5.2%となっている。このような法人が比較法人とされるのは、類似法人としての適格性を欠くと思われる。

図表4・札幌国税局管内において抽出された類似法人7社

法 人	業 種	資 本 金	平均売上	総資産価額	純資産価額	平均所得	功績倍率
A 社	食品加工	6.6%	11.0%	9.3%	23.4%	5.0%	1.5
B 社	水産加工	64.0%	19.4%	14.6%	19.8%	2.6%	2.8
C 社	菓子製造	**65.0%**	**49.5%**	**34.7%**	**74.5%**	**5.2%**	**1.5**
D 社	**水産加工**	**16.0%**	**91.9%**	**38.7%**	**205.0%**	**55.8%**	**4.8**
E 社	製麺製造	17.3%	12.3%	9.2%	43.5%	6.6%	1.9
F 社	**水産加工**	**33.3%**	**74.8%**	**54.3%**	**12.9%**	**17.4%**	**2.7**
G 社	水産加工	6.6%	34.7%	11.1%	23.4%	6.3%	3.2
原 告	**菓子製造**	**100%**	**100%**	**100%**	**100%**	**100%**	**8.3**

＊売上金額・総資産価額・純資産価額・所得金額は退職した期を含む直前３事業年度の平均

（出所）札幌地裁平成11年12月10日判決（税務訴訟資料第245号743頁 表三）に基づき筆者作成

かくして、本裁判においては、この 3 社の功績倍率によって平均功績倍率が求められることとなったのであるが、これについて、本裁判では、「平均功績倍率法を用いる上で、比較法人の数が 3 法人では足りないとはいい難いところ、〔証拠略〕によれば、C 社、D 社及びＦ社の退職役員の最終報酬月額、勤続年数及び退職給与額は、それぞれ別紙表 8[114]のとおりであり、その功績倍率を算出するとそれぞれ 1.5、4.8 及び 2.7 となる。この平均値を算出すると 3.0 となるところ、本件処分は、右の平均功績倍率によって算定された金額の範囲内で行われたものである。」と判示されている。

このように、課税庁が抽出した 11 法人（更正処分時に抽出した 4 法人、訴訟提起後に抽出した 7 法人）のうち、8 法人は類似法人としての適格性を有しているということはできないとしたことについて、三木義一教授は、「裁判所は本件類似法人抽出がきわめて問題の多いものであることを自覚しながら、処分を維持するために無理矢理類似するといえる法人を三社にして、その合理性を装ったという印象が強い。」との見解を示されている[115]。

これら 3 点の問題から、功績倍率法を採用した場合には、類似業種の選定や同規模の捉え方について、課税庁に裁量を与える余地が大きく、租税法律主義に反する可能性が強いと思われる。

[114] 別紙表 8 には、比較法人の 3 事業年度平均の売上金額、申告所得金額、総資産価額、純資産価額、及び期末資本金額などが掲載されている。

[115] 三木・前掲注 107・111 頁。

以上のように、類似法人の抽出に極めて不合理と認められる点が多い場合には、果たして、適正に算出された平均功績倍率を用いているといえるだろうか。「適正に算出された平均功績倍率を用いる限り、その判断方法は客観的かつ合理的であり、旧法令 72 条の趣旨に最もよく合致する方法であるというべきである。」という判示は、類似法人の抽出という面からも矛盾している。つまり、不適正な類似法人が抽出されているということから、平均功績倍率法が非客観的、かつ、不合理な判断方法であるということが導き出され、功績倍率を採用した根拠が崩れると思われる。

また、札幌国税局管内で抽出された比較法人については、本訴訟が提起された後に抽出されたものであり、前述の仙台国税局管内において抽出された比較法人では旗色が悪いため、改めて抽出し直したものと思われる。これによって、更正処分において用いられた平均功績倍率は「3.9」、当該札幌国税局管内で抽出された比較法人 7 社の功績倍率を用いて算定した平均功績倍率は「2.6」となったのである。功績倍率は、功績倍率法で用いる要素のなかで最も重要であり、この倍率いかんで役員退職給与の適正額が決定される。にもかかわらず、比較法人の抽出をやり直すことによって、躊躇なく平均功績倍率が変更されることがあっていいのだろうか。

たしかに、課税処分の取消しに関する紛争については総額主義[116]が採られているため、こういった理由の差し替えは認められると考えられる。そうではあるが、本件の場合においては、理由を差し替える（基準となる功績倍率を差し替える）ことは、当初の更正処分に誤りがあったことを課税庁自らが認めているのと同様であると思われ、承服できるものではない。

（4） 代表取締役甲の功績について

代表取締役甲の会社に対する貢献については、本裁判では、「甲の原告に対する貢献は極めて大きいものがあると解される。」としながらも、「甲の退職までの功績は、同人の最終報酬月額に反映されていると推認することができるから、（中略）甲の最終報酬月額を基礎として、その適正な退職報酬額を算定することには、十分な合理性が認められるというべきである。」と判示し、甲の会社に対する功績は、個別に認められなかった。

また、本件以外においても多くの裁判例で「役員の最終報酬月額は、特別な場合を除い

[116] 総額主義とは、「確定処分に対する争訟の対象はそれによって確定された税額（租税債務の内容）の適否である、とする見解」であり、「総額主義によれば理由の差替は審査請求の審理または訴訟における口頭弁論の終結時まで原則として自由に認められることになる」とされている（金子・前掲注 55・1075 頁）。

て役員の在職期間中における最高水準を示すとともに、役員の在職期間中における会社に対する功績を最もよく反映しているもの」と判示されており[117]、役員の会社に対する功績は、最終報酬月額にすべて反映されるという考えが採られている[118]。

もちろん、役員の会社に対する功績という定性的な要因を客観的に表すのは困難であるが、例えば、資金繰りのために自己の報酬を削る等の中小企業独特の事情[119]を鑑みれば、役員の会社に対する功績はすべて最終報酬月額に反映されているというのは硬直的で、実態を表していないと思われる。

第２節　東京地裁平成 29 年 10 月 13 日判決（平成 27 年（行ウ）第 730 号）[120]

１　事実の概要

原告は、ミシン部品の製造販売業等を営む株式会社であるが、平成 20 年 10 月 4 日に死亡退職した代表取締役乙に対して、役員退職慰労金規定に基づき、平成 21 年 7 月 1 日の臨時株主総会において決議した退職慰労金 4 億 2,000 万円[121]（以下「本件退職給与」という。）を支給し、本件事業年度（平成 20 年 8 月 21 日から平成 21 年 8 月 20 日）分の法人税額の計算上、本件退職給与を損金の額に算入した。

これに対し、三条税務署長が、本件退職給与の額のうち不相当に高額な部分の金額である 2 億 875 万 2 千円については損金の額に算入されないとして更正処分等をした。原告は、これを不服として、国税不服審判所長に対し審査請求をしたが、棄却されたため、平成 27 年 12 月 21 日に本件訴えを提起した。

２　争点

---

117 最終報酬月額について同様に判示している裁判例として、静岡地裁昭和 63 年 9 月 30 日判決（昭和 60 年（行ウ）第 9 号・税資 165 号 962 頁）、東京高裁平成元年 1 月 23 日判決（昭和 63 年（行コ）第 61 号・税資 169 号 5 頁）、岐阜地裁平成 2 年 12 月 26 日判決（昭和 62 年（行ウ）第 4、5、6、7 号・税資 181 号 1104 頁）、岡山地裁平成 18 年 3 月 23 日判決（平成 16 年（行ウ）第 18 号・LEX/DB 文献番号 25450630）、及び裁決として、平成 22 年 4 月 6 日非公開裁決（TAINS F0-2-372）、平成 22 年 11 月 12 日非公開裁決（TAINS F0-2-409）など。

118 この考えとは異なり、役員の会社に対する貢献が認められ、適正な役員退職給与を算出するに当たり、功績倍率法における最終報酬月額を類似法人の最高給与額を基にして算出した裁判例として、前掲注 2・残波事件がある。

119 田中巖税理士は、功績倍率方式が理論的に正しい絶対的なものなのかという疑問を抱き、『日税研論集』6 号において、「サラリーマン化した大企業の役員であれば、月額報酬は特に高くもまた低くもなく適正な額が支給されているであろうが、中小企業の役員については、法人や役員個人の特殊事情によってその報酬が定められることがあり、常に適正な水準の報酬にあるとはいえないところに、類似法人の数値も含め問題が残るのである。」（153 頁）と述べており、また、法人や役員の特殊事情として「役員報酬の額の決定についても、その役員の他の所得、生活状況などの要素が強く反映することが多（い）」（135 頁）と述べられている（田中巖「役員退職金」日税研論集 6 号（1988）129 頁以下）。

120 税資 267 号-127（順号 13076）。判例評釈として、品川芳宣「役員退職給与適正額の算定に平均功績倍率 1.5 倍を適用」T&Amaster731 号（2018）16 頁以下、渡辺充「役員退職給与と平均功績倍率 1.5 倍の控訴審判決」速報税理 37 巻 22 号（2018）26 頁以下。

121 役員退職慰労金規定により、支給限度額を、240 万円（最終月額給料）×27 年（勤続年数）×5 倍（役員倍数）×1.3（功労加算）＝4 億 2,120 万円と計算している。

本事案の争点は次の 3 つである。

（イ） 本件役員退職給与の額のうち「不相当に高額な部分の金額」。

（ロ） 国税通則法 65 条 4 項にいう「正当な理由」の有無。

（ハ） 本件各処分における権利の濫用、信義則違反等。

なお、(イ)については、その内容に応じて、次に述べる 5 つに区分されると思われる[122]。また、本論文においては論点を絞るため、(ロ)及び(ハ)については、その考察を割愛する。

3 検討

（1） 就業規則等に定められた規定により算定された役員退職給与

原告は、あらかじめ就業規則等に定められた規定により算定された役員退職給与は、法人税法 34 条 2 項に規定されている「不相当に高額な部分の金額」を含まない旨を主張していた。これに対して本判決では、次のように判示された。

「上述のとおりの同項の趣旨[123]からすると、就業規則等の規定により役員退職給与が算定されたとしても、当該規定の内容自体やその適用の過程で考慮された事情が一般に相当と認められるとは限らず、一般に相当と認められる金額を超える部分の金額については法人所得の金額の計算上損金算入を認めないこととし、実態に即した適正な課税を行うことが相当であるから、原告の上記主張は採用できない。」

この判示は、首肯できるものである。仮に、原告の主張するように、就業規則等に定められた規定により算定された役員退職給与には、法人税法 34 条 2 項に規定される「不相当に高額な部分の金額」が含まれないとした場合には、就業規則等にあらかじめ高額な金額を規定することによって、青天井で「適正な役員退職給与」とすることができることとなるため、同法 34 条 2 項を逸脱するものと考えられる。

（2） 法人税法 34 条 2 項が租税法律主義に違反するか否か

原告は、法人税法 34 条 2 項は政令に白紙委任するものであり、租税法律主義（憲法 84 条）に違反し、また、同法施行令 70 条 2 号が同法 34 条 2 項の委任の範囲を超えるのみならず、課税要件の基準として不明確であり、納税者の予測可能性を欠き、違憲の可能性が

[122] 判決文においては、（イ）の争点について区分をしていないが、本論文では、5 つに区分したうえ、それぞれにタイトルを付して論ずることとする。

[123] 法法 34 条 2 項の趣旨として、「法人の役員に対する退職給与等が法人の利益処分たる性質を有する場合があることから、法人所得の金額の計算上、一般に相当と認められる金額に限り必要経費として損金算入を認め、それを超える部分の金額については損金算入を認めないことによって、実態に即した適正な課税を行うことにあると解される。」と説示されている。

ある旨の主張をしていた。

これに対して本判決は、「同項（法法 34 条 2 項＝筆者注）の規定が政令に白紙委任したものであるとか、法人税法施行令 70 条 2 号がその委任の範囲を逸脱したものであるということはできない。」と判示している。

たしかに、法人税法 34 条 2 項の規定は、税金を不当に減少させないためという委任の目的が明らかであると考えられるため、政令に白紙委任したものであるとまではいえない。しかし、同法施行令 70 条 2 号は、不相当に高額である金額を判断する要素が挙げられているに過ぎず、具体的な計算方法等が明らかにされていないため、課税庁に裁量の余地が残り、租税法律主義の見地から問題があることは前述のとおりである。

また、予測可能性について、「役員退職給与の支給実績を調査したデータが掲載されている文献が複数公刊されているほか、Ｂ会（税理士及び公認会計士からなる任意団体）発行の同種の資料が同会の会員に頒布されおり」と判示し[124]、それによって予測可能性があるとしている[125]。

この判示について、民間の団体が発行するデータを拠り所にして、予測可能性が担保されるという点は、首肯できない。もっとも、そのデータが、課税庁の責任により民間の研究機関等に依頼され、収集されたものであるならば、それにより予測可能性が担保されるとすることに問題はないものと思われる。

（３） 平均功績倍率法の妥当性について

功績倍率について、本判決では、「同業類似法人における功績倍率の平均値（平均功績倍率）を算定することにより、同業類似法人間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性が捨象され、より平準化された数値が得られるものということができる。」と判示している。

これは、名古屋地裁平成 2 年 5 月 25 日判決[126]の「抽出された比較法人の功績倍率の平均値を算出することによつて、比較法人間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性

---

124 この点に関して、長島弘教授は、「それは根拠も曖昧なデータでしかなく（公刊されているデータを用いて金額を決定した結果、それが正確なものでなかったことから不相当であるとされた場合の責任まで負うものではない以上、全幅の信頼をおけるものではあるまい。）、またこれでは、国が TKC への入会を推奨するようなものであり、そのようなデータの販売者に対して利益をもたらすことを国が援護することになるのであるから、このような擁護は国家機関の態度としては許容されるべきものではないはずである。」と批判されている（長島弘「過大退職金の算定に当たり平均功績倍率の 1.5 倍までが相当額とした裁判例[東京地裁平成 29 年 10 月 13 日判決]」税務事例 50 巻 3 号（2018）43-44 頁）。

125 反対に、民間のデータが相応しくないという趣旨の判決として、東京地裁平成 25 年 3 月 22 日判決（平成 23 年（行ウ）第 422 号、税資 263 号-49（順号 12173））をはじめとして、5 社のグループ法人の代表者に対する退職金について争われた、いわゆる飯田精密機事件がある。

126 昭和 62 年（行ウ）第 40 号・税資 176 号 1042 頁。

が捨象され、より平準化された数値が得られるのである（以下略）」という判示を引用したものと思われる[127]。

ところが、本判決で同業類似法人として抽出されたのは5社、引用元の名古屋地裁平成2年5月25日判決において抽出されたのは4社に過ぎず、「特殊性が捨象され、より平準化された数値が得られる」とするためにはその抽出数が不足しているのではないだろうか。

例えば、同族会社の行為計算否認規定の適用を受けた役員報酬に関する事案ではあるが、東京地裁昭和33年12月23日判決[128]では、「5法人の役員の平均報酬額も平均値を出す際の法人数のとり方が少なすぎるきらいがあり」と判示し、類似法人の数が 5 社であることを問題視している。そして、その控訴審である東京高裁昭和34年11月17日判決[129]においては、59 社の類似法人を選定してその役員報酬の支給状況を比較し、過大役員報酬を認定している。

よって、平均値を算出するうえで比較法人数が何社であれば適正であるかを断言することは難しいが、この東京地裁及び東京高裁の判決からは、少なくとも 5 社ではその数が不足しているということがいえると思われる。

（4） 同業類似法人を抽出するために用いた抽出基準の合理性

被告が原告の同業類似法人を抽出するために用いた抽出基準は、「原告の所在地と経済事情が類似する地域である新潟県内に納税地を有する法人であること」、「日本標準産業分類における大分類『Ｅ－製造業』の中分類「24－金属製品製造業」を基幹の事業としていること」、「平成18年2月1日から平成25年10月31日までの間に終了する事業年度において、いわゆる売上高倍半基準により該当する事業年度を抽出すること」、「死亡を理由とする代表取締役の退職があり、かつ、当該退職した代表取締役に対して退職給与の支給があること」及び「抽出された事業年度について、不服申立て又は訴訟が係属中でないこと」の5つであった。本論文では、「原告の所在地と経済事情が類似する地域である新潟県内に納税地を有する法人に限定した点」、「いわゆる売上高倍半基準により抽出した点」の 2 つ

---

[127] 他にこの裁判例を引用したと思われるものとして、高松地裁平成5年6月29日判決（平成4年（行ウ）第2号・税資195号709頁）では比較法人6社、福島地裁平成8年3月18日判決（平成3年（行ウ）第4号・税資215号891頁）では5社、札幌地裁平成11年12月10日判決（第1節参照）では3社、東京地裁平成25年3月22日判決（平成23年（行ウ）第421号・税資263号-51（順号12175））では3社、東京地裁平成25年3月22日判決（平成23年（行ウ）第418号・税資263号-53（順号12177））では当初2社、後に5社、東京地裁平成25年3月22日判決（平成23年（行ウ）第423号・税資263号-50（順号12174））では2社、などがある。いずれも比較法人数が少数であるにもかかわらず、「平均値を算出することにより比較法人間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性が捨象される」と判示されている。

[128] 昭和32年（行）第60号・行集9巻12号2727頁。

[129] 昭和33年（ネ）第2783号・行集10巻12号2392頁。

に絞って、その是非を検討する。

① 抽出地域を経済事情が類似する地域に絞ることの是非

比較法人を抽出するために地域を絞ることは、次の 3 つの観点から首肯できない。第一に、地域を絞ることにより、自ずと抽出される同業類似法人の数が少なくなること、第二に、役員退職給与の支給額と地域は、比較法人を抽出する際に地域を絞らなければならないほどには関連性が無いと思われる[130]こと、第三に、今日においては、最初に平均功績倍率法が裁判で採用された当時[131]に比して、物流インフラの拡張及びインターネットの普及により商圏が広がっていること。以上の 3 つの観点を考慮すれば、地域を絞るということに積極的な意味を見出せないと思われる[132]。

② 売上高倍半基準により抽出した点の是非

いわゆる売上高倍半基準により同業類似法人を抽出したことについて、本判決では、「原告と事業規模が類似する法人を抽出するに当たり、事業の規模を示す指標である各法人の売上金額を抽出基準の一つとすることは合理的であり、また、具体的な基準として売上金額が原告の売上金額の半額から倍額までの金額の範囲内にあることを抽出基準としたことも原告と事業規模が類似する法人を抽出する基準として合理的であるということができる。」と判示し、売上高倍半基準は不合理である旨を主張した原告の主張を退けているが、当該基準により抽出された法人には、規模の類似性について疑問が生ずる。

例えば、原告の売上高が 10 億円とした場合、その半額（5 億円）以上から倍額（20 億円）以下の法人が抽出の対象となる。大淵博義名誉教授が、「売上高の最低金額は最高金額の 4 分の 1 であるから、かかる差異は、役員給与又は役員退職給与の金額の決定に有意な影響を及ぼすことは当然であろう。」と述べられている[133]ように、売上高が 5 億円と 20 億円の法

---

130 この点について、山口敬三郎税理士は、「役員退職金の職務執行の対価性の有無を認定して、その対価性を否定する場面において、その類似法人の地域を限定することには問題がある。すなわち、役員給与（報酬）の支給額の決定に際しては、その各地域において無視できないほどの地域的格差が認められるという性格のものではないからである。」と述べられている（「役員給与の適正額について（残波事件）（上）」税理 61 巻 7 号（2018）139 頁）。また、大淵博義名誉教授は、役員報酬に関しての事案ではあるが、「地域的限定は格別法定されているわけではない。これは役員給与、特に役員報酬の水準には有意の地域的格差が認められないということを前提としているからである。」と述べられている（「過大役員報酬の認定とその基本的法理−名古屋地裁判決に触れて−（上）」税務通信 2419 号（1996）16 頁）。

131 最初に平均功績倍率法が採用された裁判は、前掲注 47・東京地裁昭和 44 年（行ウ）第 84 号である。そして、当該裁判においては、同業類似法人を抽出するにあたり、その地域を原告の所在地の所轄税務署管内に絞っている。ただし、地域を絞ったことについては、争点となっていない。

132 品川芳宣名誉教授は、同種の裁判において同業類似法人の抽出地域を経済事情が類似する地域に絞ることについて、「同市はむしろ名古屋経済圏に属しているわけであるから、新潟県や関東 4 県を含む関東信越国税局管内の法人とは経済的立地の類似性が低いと言えるはずである。」と述べ、国税局単位で行われる同業類似法人の選定について疑問を呈している（「役員退職給与適正額の算定方法」T&Amaster532 号（2014）24 頁）。

133 大淵博義「『不相当に高額』な役員退職給与の認定をめぐる論点～最近の判決事例にみる問題点の検証～」税理 61 巻 10 号（2018）12 頁。この他、倍半基準の問題点については、長島弘「過大役員給与の不相当性とその判断基準」税

人では、規模の類似する法人とは言い難い。

また、支払能力という点に着目すれば、売上高だけではその判断がし難い。なぜなら、同程度の売上高であっても、所得金額が同程度となるとは限らないのである。例えば、一方はいわゆる薄利多売をしており、他方は付加価値を重視した売り方をしている場合には、後者において所得がより多く出る傾向にあるものと思われ、売り方の違いによって、退職給与の支払能力に差異が生ずるのである。もし、売上高倍半基準によって抽出された法人が薄利多売をしているものに偏った場合には、それらの法人は退職給与の支払能力が劣る可能性が強く、それによって算出された功績倍率は不合理なものになると思われる。

（５） 平均功績倍率法により算出された金額の相当性

本判決は、まず、平均功績倍率法について「平均功績倍率を少しでも超える功績倍率により算定された役員退職給与の額が直ちに不相当に高額な金額になると解することはあまりにも硬直的な考え方であって、実態に即した適正な課税を行うとする法人税法 34 条 2 項の趣旨に反することにもなりかねず、相当であるとはいえない。」と判示し、従前の裁判において最も多く採用されてきた平均功績倍率法を機械的に適用することについて、疑問を投げかけている。

次に、「平均功績倍率を少しでも超える功績倍率により算定された役員退職給与の額が直ちに不相当に高額な金額になるとすると、例えば本件においても、別表 2 の順号 1 及び 5 の支給事例（同業類似法人として抽出された法人の支給事例を指す＝筆者注）は不相当に高額な金額の退職給与の支給をしていたということになりかねず、当該支給事例が、役員退職給与の損金算入額が争いなく確定し、支給事例としての一定の適格性が担保されている同業類似法人である（前記（3））[134]という本件平均功績倍率の算出の前提と矛盾することになるから、この点でも不合理というべきである。」と判示し、平均功績倍率法の欠点を指摘している。

さらには、納税者と課税庁との同業類似法人の退職給与の支給状況の認識可能性の差異を考慮して、「少なくとも課税庁側の調査による平均功績倍率の数にその半数を加えた数を超えない数の功績倍率により算定された役員退職給与の額は、当該法人における当該役員の具体的な功績等に照らしその額が明らかに過大であると解すべき特段の事情がある場合

制研究 70 号（2016）139 頁以下に詳しい。

[134] （前記（3））には、一定の期間における事業年度について、「国税通則法又は行政事件訴訟法所定の不服申立て又は訴訟が係属中でないこと」等が記述されている。

でない限り、同号（法令 70 条 2 号を指す＝筆者注）にいう『その退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額』を超えるものではないと解するのが相当であるというべきである。」と判示している。これは、課税庁側の調査による平均功績倍率の 1.5 倍までの乖離が許容されることにより、平均功績倍率法の欠点を補う方法を提言したものと思われ、その点は評価されるべきだと思われる。ただし、1.5 倍という倍率を採った根拠については触れられていないため、釈然とせず、そのことは、控訴審において議論が発展しなかった原因のひとつにもなっていると思われる。

もとより、平均功績倍率法は、平均額こそが相当額であるという概念に立脚しているため、法人のうち約半数の法人の退職給与が不相当に高額ということになり、理論的に矛盾している[135]。本件においても、同業類似法人として抽出された 5 法人のうち 2 法人の功績倍率が平均功績倍率を超えているのにもかかわらず、原告の役員退職給与のみが不相当に高額として処分されるのは、課税の公平に反することとなる。

この点について、控訴審である東京高裁平成 30 年 4 月 25 日判決[136]では、「平均功績倍率法は現に判断の対象となっている法人における退職給与額の相当性を判断するものであって、同判断のための資料となった類似法人における退職給与額の相当性を判断するものではないかから、平均値よりも功績倍率の高い類似法人の退職給与額が直ちに不相当に高額であるということはできない。すなわち、このような功績倍率の高い類似法人の退職給与額がそれ自体相当であるか否かは、当該法人を基準として同業類似法人を倍半基準によって抽出することによって判断されるから、抽出される同業類似法人が当然に異なってくるのであり、平均功績倍率もまた異なってくる」とし、「むしろ、（中略）平均功績倍率法は、同業類似法人における功績倍率の平均値を算定することにより、同業類似法人間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性を捨象して平準化された数値を出すことに意義があるのだから、類似法人の中に算出された平均値より不相当に高い功績倍率を用いた法人があったとしても、平均値を算定することの合理性は失われない。」と判示している。

まず、前半の、「当該法人を基準として同業類似法人を倍半基準によって抽出することによって判断されるから、抽出される同業類似法人が当然に異なってくる」という理由により、同業類似法人のなかに「平均値よりも功績倍率の高い類似法人の退職給与額が直ちに不相当に高額であるということはできない」とする部分は、たしかにそのとおりである。

---

135 平均功績倍率法の理論的矛盾については、三木・前掲注 109・220-221 頁において詳細に指摘されている。

136 前掲注 79・平成 29 年（行コ）第 334 号、平成 30 年（行コ）第 27 号。

ただし、支給事例として一定の適格性が確保されている同業種類似法人の平均を算出するという平均功績倍率法の前提を鑑みれば、抽出した同業類似法人における退職給与額の相当性が検証されなければ、その抽出された同業類似法人の支給事例が一定の適格性を有しているかどうかの判断ができないのではないだろうか（判決文からは、その検証を行ったことは確認できない)。

そして、平均値よりも功績倍率の高い類似法人を基準として同業類似法人を倍半基準によって抽出すれば、その抽出された同業類似法人のうちには、またしても、平均功績倍率を超える法人が存在することになる。このように、平均功績倍率を超える法人について適格性を有するか否かの検証をしていくと、最高額を支給した法人に至るまでその検証を行わなければならないことになる。

なお、最高額を支給した法人については、その功績倍率が必ず平均功績倍率を超えることになるため、平均功績倍率法を採る限り、その支給した退職給与の額は相当でないという結果に行き着く。

次に、判示の後半部分については、論理が破綻していると思われる。なぜなら、「平準化された数値を出すことに意義があるのだから、類似法人の中に算出された平均値より不相当に高い功績倍率を用いた法人があったとしても、平均値を算定することの合理性は失われない。」という部分が、支給事例として一定の適格性が確保されている同業種類似法人の平均を算出するという平均功績倍率法の前提と矛盾しているのである。換言すれば、この判示は、平準化された数値を出すことが重要であるから、類似法人の中に適格性を欠く可能性があるものが混在していてもかまわないということであり、これでは、平均功績倍率法の欠点に目を背けるために、論点ごとに都合のよい説示をしている印象を拭えない。

加えて、同業類似法人間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性を捨象して平準化された数値を出すためには、5 社程度の法人ではその数が不足していることは、前述のとおりである。

4　平均功績倍率法を採用し続けることによる弊害の検証

平均功績倍率法は、これまで述べてきたように様々な問題があるが、ここでは、平均功績倍率法を採用し続けることによって生ずる弊害について検証することとする。

納税者にとって功績倍率を算定するためのデータを入手することが困難であることは、第 2 章において述べたとおりであるため、基礎データとして、東京地裁平成 29 年 10 月 13

日判決において提示された同業類似法人の資料（次頁、図表 5）を利用する。また、同業類似法人の抽出は、本件と同様に売上高倍半基準によるものとする。

図表5・本件同業類似法人

法　　人	売上金額（円）	功績倍率
A　　社	753,279,897	4.31
B　　社	2,041,392,472	3.09
C　　社	888,180,586	3.00
D　　社	1,782,039,625	2.13
E　　社	962,294,651	3.75
上記5社の平均功績倍率		3.26
原　　告	1,354,938,485	6.49

（出所）東京地裁平成29年10月13日判決（税資267号-127（順号13076）別表2）に基づき筆者作成

（1） E 社の功績倍率を判定する場合

E 社の功績倍率が適正か否かを判定する場合において、売上高倍半基準によって比較対象法人を抽出すると、A 社、C 社、D 社、原告が対象の法人となる。ここでは、原告の功績倍率を、図表 5 により平均功績倍率の 3.26 に修正したものとして比較する。

E社	A社	C社	D社	原告	平均
3.75	4.31	3.00	2.13	3.26	3.18

A 社、C 社、D 社、原告の功績倍率を平均すると、3.18 となり、E 社の功績倍率 3.75 は平均を超えるため、E 社支給の役員退職金は不相当に高額ということになる。

（2） A 社の功績倍率を判定する場合

A 社の功績倍率が適正か否かを判定する場合において、売上高倍半基準によって比較対象法人を抽出すると、C 社、E 社、原告が対象の法人となる。ここでは、E 社の功績倍率を、上記（1）において算出した平均功績倍率の 3.18 であるものとして比較する。

A社	C社	E社	原告	平均
4.31	3.00	3.18	3.26	3.15

C 社、E 社、原告の功績倍率を平均すると、3.15 となり、A 社の功績倍率 4.31 は平均を超えるため、A 社支給の役員退職金は不相当に高額ということになる。

（3） 修正後の原告の功績倍率を判定する場合

修正後の原告の功績倍率が適正か否かを判定する場合において、売上高倍半基準によっ

て比較対象法人を抽出すると、A 社ないし E 社のすべてが比較対象となる。ここでは、A 社の功績倍率を、上記（２）において算出した平均功績倍率の 3.15 であるものとして、E 社の功績倍率を、上記（１）において修正した平均功績倍率の 3.18 であるものとして比較する

原告	A社	B社	C社	D社	E社	平均
3.26	3.15	3.09	3.00	2.13	3.18	2.91

A 社、B 社、C 社、D 社、E 社の平均功績倍率は 2.91 となり、当初は 3.26 の功績倍率が妥当とされていたのにもかかわらず、3.26 では不相当に高額という結果になる。

実際は、どの法人を中心とするかによって売上高倍半基準のレンジ（範囲）が異なるため、当然、図表 5 の外からも抽出される法人があると思われる。その点においては、上記の検証は不完全なものではあるが、検証の結果、理論上においては、平均功績倍率法を採用し続けることにより、適正な功績倍率が徐々に低くなっていくという弊害が生ずるということがいえるのではないだろうか。

第３節　小括

本章では、功績倍率法が役員退職給与の適正額を算定するために最も合理的な方法である旨を判示した 2 件の裁判を取り上げ、その問題点を抽出した。

札幌地裁平成 11 年 12 月 10 日判決で最も問題となる点は、平均功績倍率を算定するために課税庁が抽出した比較法人は、その多くが比較法人として適格性を欠くものであり、裁判において適格性を有すると認められた比較法人についても、原告と同種の事業を営むものではないものが含まれ、規模においても類似するとはいえないものであったという点である。

この裁判では、比較法人として問題のある法人が、わずかに 3 社認められたに過ぎず、その 3 社の功績倍率を平均して得た倍率を用いた平均功績倍率法により算出された金額は、適正な役員退職給与であるとは言えない可能性が高いということが確認された。

このように、問題のある比較法人しか抽出できなかったことは、原告が、札幌国税局及び仙台国税局管内において比較法人を抽出できない程に抜きん出た業績をあげていたことの証左である。そうであれば、適格性を有する比較法人を抽出する地域を絞ることは、意味をなさない。したがって、その選定地域は日本全国とすべきであると思われる。

以上をもって、平均功績倍率法を用いて役員退職給与の額の相当性を判断することが客

観的、かつ、合理的であるとするには、限界を感じると言わざるを得ない。

なお、本件裁判の控訴審である札幌高裁平成 12 年 9 月 27 日判決（平成 12 年（行コ）第 1 号・税資第 248 号 850 頁）は、原審判決をほぼすべて引用して控訴を棄却し、上告審である最高裁（第二小法廷）平成 15 年 11 月 7 日判決（平成 12 年（行ツ）第 357 号、税資 253 号(順号 9465)）は、上告理由に当たらないとして、上告を棄却している。

次に、東京地裁平成 29 年 10 月 13 日判決では、売上高倍半基準による平均功績倍率法が妥当であるとしながらも、平均功績倍率法の欠点について言及し、かつ、その打開策とも思われる方法として、課税庁側の調査による平均功績倍率の 1.5 倍までの乖離が許容されることを提言した点が、非常に評価されるべきであろうと思われる。

ただし、1.5 倍という倍率の根拠について言及されていないため断言はできないが、仮にこの 1.5 倍が認められるとすると、2.0 が 3.0 へ、3.0 が 4.5 へと許容される功績倍率が上昇し続けることになりかねず、平均功績倍率法の欠点を補う方法にはなり得ないものと考えられる。

また、本判決で示された「平均功績倍率を少しでも超える功績倍率により算定された役員退職給与の額が直ちに不相当に高額な金額になると解することはあまりにも硬直的な考え方であって、実態に即した適正な課税を行うとする法人税法 34 条 2 項の趣旨に反することにもなりかねず、相当であるとはいえない。」という論点は非常に重要である。例えば、同じくらいの学力を持つ 5 名の学生が受けた学力試験において平均点を 1 点でも超える得点をとった者は、平均点以下の得点であった学生に比して著しく学力が高いという論理が成り立たないように、平均功績倍率により算出した金額を 1 円でも超えるものは、全て不相当に高額であるという論理は成り立たないものと考えられる。以上により、同種類似規模法人に比して不相当に高額な金額とはどの範囲内の金額であるかということを判断する基準について、ぜひ検討されるべきであると思うに至った。

また、民間の団体が発表するデータ（何ら国の責任の及ばないデータ）を利用することで予測可能性が担保される旨の判示については、承服できかねる。やはり国の調査（国から第三者機関への委託を含む。）によって得られたデータを、納税者の側においても利用できるようにする必要性があるのではないかと思われる。ただし、データが公表されただけでは予測可能性が担保されるとは言い難い問題もある。それついては、次章で検討することとする。

なお、本件裁判の控訴審では、「1.5 倍」についての議論は全くされず、平均功績倍率が

法人税法 34 条 2 項及び同法施行令 70 条 2 号の趣旨に最も合致する合理的な方法であると強調したうえで、原判決を取り消し、国の主張を認める判決が下された。原審において、従来の判断から一歩踏み込んだ判示がされたため、控訴審においては、功績倍率法の欠点を補うための方法についての議論が発展するものと期待していたが、その意味でも東京高裁の判決は非常に遺憾である。

第４章　平均功績倍率法に代わる合理的な算定方法の提言

第 4 章では、まず、第 1 節において、平均功績倍率法の問題点を整理し、その問題点を補う合理的な算定方法を制定する必要性について、検討することとする。

次に、第 2 節においては、アメリカ及びドイツにおける役員報酬の制限的取扱いについて概観し、我が国の役員退職給与に応用できるかどうかを検討する。

さらに、第 3 節においては、役員退職給与の適正額を計算するうえで、予測可能性・法的安定性が確保され、係争を減少させることができる新たな算定方法を提言する。

最後に、第 4 節においては、第 3 節において提言した方法をもってしても、なお残る係争を解決するための方法として、「和解・合意」の制度導入を提言する。

第１節　平均功績倍率法に代わる新たな算定方法の必要性

１　平均功績倍率法の問題点の整理

前章までにおいて、役員退職給与の適正額を算定する方法のひとつである平均功績倍率法の問題点について指摘してきた。ここで改めて整理すると、平均功績倍率法の問題点は、次の 5 点に集約される。

（イ）　最終報酬月額が、退職役員の会社に対する功績を反映していないこと。

（ロ）　同種同規模法人が支給した役員退職給与のデータに、本来否認されるべき不適正額が混在している可能性が高いこと。

（ハ）　功績倍率法を算定するためのデータが、公表されていないこと。

（ニ）　同種の事業を営む法人及び事業規模の類似する法人の抽出基準に、一貫性がないこと。

（ホ）　同種同規模法人の抽出数が、僅少であること。

上記（イ）については、特に同族会社特有の事情による問題である。また、（ロ）については、「平均功績倍率法は最も合理的な算定方法」とすることに矛盾が生ずることになると

思われ、（ハ）ないし（ホ）により、予測可能性、法的安定性が損なわれることにつながることが問題であると考えられる。

以上のことから、退職役員の会社に対する功績を把握することができる方法により（イ）の問題点を解消し、かつ、功績倍率を算定するために用いられる要素に係る（ロ）ないし（ホ）の問題点を解消することが可能であれば、役員退職給与の適正額を合理的に算定することができると思われる。

２ 新たな算定方法を制定する必要性

これまで述べてきたように、平均功績倍率法を採用する限りにおいては、予測可能性、法的安定性が損なわれ、租税法律主義の観点から問題があるものと思われる。とりわけ、役員退職給与の額が過大とされた場合に過少申告加算税が賦課されることからも、予測可能性が確保されることは重要であると考えられる。

ここで、現状の役員退職給与に係る規定について、次のように自動車を運転する場合に置き換えて考えてみることによって、予測可能性が損なわれているが故の問題点が改めて明白になると思われる。

例えば、制限速度が明確に定められておらず、ただ単に「相当な速度で走行する場合は罰せられない」とされている場合について考えてみることとする。この規定によれば、制限速度が明確に定められていないため、どこまで速度を出すことが可能であるかが不明確[137]である。その結果、行政側が主張する制限速度（取り締まりを担当した警察官によってその基準が区々）をわずかに 1Km/h でも超えると処罰されることになる。しかし、適正な速度については、他の自動車の走行速度、過去の交通反則事例、地図作成会社等が出版する書籍に掲載されている情報などから制限速度を予測することができるのであるから、そこに問題はないものとされている。

さて、もしこの自動車の例えが現実にあったとすれば、速度制限についての予測可能性が低いため、過度に走行速度を抑制する者が多くなると予想されるし、それによって道路の渋滞が巻き起こされることも考えられる。そのような不安定な交通規則を放置することには大いに問題があり、必然的に法律改正を望む声が大きくなる可能性が高くなるものと思われる。

---

[137] 実際には、制限速度の標識が設定されていない場合においては、一般道の制限速度は 60Km/h と定められている（道路交通法施行令 11 条）が、便宜上この定めがないものとして例えることとする。

これを役員退職給与の規定に当てはめて考えると、役員退職給与の適正額についての予測可能性が低いため、過度にその支給額を抑制する者が多くなる可能性があるということができる。これについては、中小企業の側にとっては、内部留保が充実し、国にとっては、より多くの納税額が確保されるため問題がないとする反論もあり得よう。しかしながら、中小企業の特性（経営が不安定であり、その成長過程が様々である。）から、そのような予測可能性が担保されていない規定を放置することは問題である。

もちろん、役員退職金の支給額とこの自動車の制限速度の例とを全く同様に捉えることはできないが、予測可能性が損なわれているという点に着目すれば、役員退職給与の適正額を算出するためには、功績倍率法に代わる合理的な方法を制定する必要性が高いことが明白になるのではないだろうか。

第２節　諸外国における役員報酬の相当性の判断についての検討

次節において、平均功績倍率法に代わる新たな算出方法を提言するにあたり、まず、本節においてはアメリカ及びドイツにおける役員報酬に関する規定を概観し、我が国の役員退職給与に関する規定について、いかなる示唆を得られるかについて検討を行うものとする。なお、本来であれば役員退職金について諸外国との比較検討を行うべきであるが、我が国の退職金については他国と異なり、特有の制度となっている[138]ため、性質が近似する役員報酬について取り上げることとする。

１　アメリカにおける過大役員報酬の制限規定

（１）アメリカにおける役員報酬の考え方

アメリカにおいては、企業がその営業又は事業の遂行により支払った通常必要な報酬については、その金額が合理的で事実上の純粋な役務提供に対するものである場合には、損金として控除できる旨が規定されている[139]。この場合においても、「特に『金額の合理性』の点が主として非公開会社で役員（従業員）と株主（所有者）を兼ねている場合に問題[140]」となっている。

非公開会社の場合は、オーナー経営者に対する給与の支給額がお手盛りになる可能性が

---

138 JETRO、「欧州・ロシア雇用制度一覧（2016年10月）」5・8・11・14・17・23・27・29・32・35・37・42・45・48頁、https://www.jetro.go.jp/ext_images/_Reports/01/388103954f561b01/20160072.pdf、（最終閲覧日：2020年２月18日）。及び、人事院生涯設計課、「アメリカの年金制度」3頁、人事院、https://www.jinji.go.jp/kenkyukai/koureikikenkyukai/h20_07/siryou/h20_07_siryou_sankou.pdf、（最終閲覧日：2020年２月18日）。

139 内国歳入法（Internal Revenue Code）162条(a)(1)及び財務省規則（Treasury Regulations）1.162-7(a)。

140 伊藤公哉『アメリカ連邦税法（第６版）所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで』411頁（中央経済社、2017）。

高く、本来は出資に対する利益の分配であるのに、表向きは給与として支払われることがある、いわゆる隠れた利益処分[141]の問題に対して、内国歳入庁（Internal Revenue Service）は、「密度の高い調査をして、支払報酬として扱うか、そうでない利益の分配として扱うかを決める[142]」こととしている[143]。

また、アメリカでは法人実在説が採られていると考えられている。そのため、高額な給与が利益の分配と見做され、支給した給与の損金算入が否認された場合においても、二重課税の問題は存しない。これは、法人と株主とを全く別個の存在と捉えているからである。他方、我が国においては、受取配当金の配当控除（所法 92 条）や受取配当金等の益金不算入（法法 23 条）の規定があることから、法人擬制説が採られていると考えられている。そのため、役員給与又は役員退職給与の支給額のうちに、利益処分的な性格を有しているとしてその損金性を否認された金額がある場合には、法人と個人とが、同じ利益に対してそれぞれ課税されることになると考えられ、二重課税の問題が生ずる[144]。

この考え方の違いは重要な論点であるが、本論文が論ずる中心的課題は、役員退職給与の適正額を計算するうえで、予測可能性・法的安定性を確保し、係争を減少させることができる新たな算定方法を提言することにあるため、この論点の考察は割愛する。

（２） 合理性の判断基準

① 多要素テスト

役員報酬の金額の合理性については、その判断基準が法令で規定されておらず、判例法によりその判定基準が形成されてきた。例として、Elliotts, Inc. v. Commissioner 事件[145]では、第 9 巡回区控訴裁判所により、a. 当該役員の社内での役割、b. 類似法人における比較役員に対する報酬との比較、c. 当該法人の特徴と状況、d. 配当金の支払いに代え損金算入可能な報酬の支払いを仮想するような利益相反の存在があるかどうか、e. 当該報酬が報酬プログラムに基づき、組織的に正式かつ継続的に支払われるものかどうかの 5 要件が判示されており、この 5 要件は「エリオッツの 5 要件（the five Elliotts factors）」とし

141 財務省規則 1.162-7(b)(1)。

142 本庄資『アメリカ法人税制』83 頁（日本租税研究協会、2010）。

143 公開法人については、内国歳入法 162 条(m)(1)において、一定の役員に対する支払報酬のうち年間 100 万ドルを超える部分については、損金算入が認められない旨が規定されている。

144 我が国とアメリカの二重課税に対する考え方の違いについては、酒井克彦「会社の利益処分と所得税－役員への賞与、配当に係る二重課税問題－」税大ジャーナル 8 号（2008）49 頁以下に詳しい。

145 716 F.2d 1241（9th Cir.1983）。

て多くの裁判例で支持されている[146]。

この他にも、21 要件が判示された Foos v.Commissioner 事件[147]や 14 要件が判示された Rutter v. Commissioner 事件[148]などがある。そして、これらの裁判で判示された判断要件については、「その全ての要件に満足することを要求するものではなく、その数が多くなればなるほど実質的にはその内容が重複しているものや、その要件自体の合理性に疑問がもられるものもある[149]。」と考えられている。

② 独立投資家テスト

多要素テストは、要素の全てを用いなければならないのか否かという問題や、各要素のウェイト付けが明確でないなどの問題があり、役員報酬の合理性が判断できないことがある[150]。そのため、新たな判断基準として、「多要素テストに代わる、不完全ではあるが、非常に重要なテスト」である独立投資家テストが判示された[151]。

この独立投資家テストは、「法人の所有と経営の分離を前提に、役員報酬とは法人の所有者はその法人を管理する役員を雇い、その役員の経営手腕により法人の資産価値の増加があった場合に当該役員に給与を支払うものであると概念づけ、その資産価値の増加はその所有者の自己資本収益率で示され、評価対象法人の自己資本収益率が類似法人のそれと比較して著しく差異がない場合は、独立投資者が満足すべき正常な経営判断が行われているものとして、役員に対する報酬の支払いも妥当なものが支払われたと判断するテストである[152]。」と定義づけられる。

具体的には、「会社の自己資本利益率（ROE）を類似企業のそれと比較し、自社の自己資本利益率が他社よりも高い場合には、株主の期待を超えるパフォーマンスを挙げて（ママ）いると考えられ高額の報酬が正当化される[153]」というテストである。

③ ゴールデン・パラシュート

アメリカでは、企業の M&A を促進する目的から、特定の役員が退任せざるを得なくなっ

---

146 渡辺充「アメリカにおける役員報酬の税務評価」総合政策論集:東北文化学園大学総合政策学部紀要 1 巻 2 号(2002) 23 頁。

147 41 TCM 863 (US Tax Court.1981)。

148 853 F. 2d 1267 (5th Cir.1988)。

149 渡辺・前掲注 146・22-23 頁。

150 林幸一「米国における役員給与の合理性判断基準～独立投資家テストを中心として～」大阪経大論集 64 巻 1 号(2013) 139 頁

151 Exacto Spring Corporation v. Commissioner.196 F.3d 833 (7th Cir.1999)。

152 渡辺・前掲注 146・24 頁。

153 伊藤・前掲注 140・412 頁。

た場合には、高額の退職手当を支給する場合があり、このように企業の支配変更に際して役員等に支払われる特別な退職手当（特恵的退任手当）のことを、ゴールデン・パラシュートという[154]。

このゴールデン・パラシュートは、金銭での支給、ストック・オプションなどの支払形態にかかわらず、その金額が、その支給を受ける役員の直近 5 年間の平均年間報酬額の 3 倍を超える場合には、非合理な報酬と推定され、その超える部分の金額は、損金に算入されないこととされている（IRC sec.280G(b)）。

（3） データの公表

役員報酬の比較対象のサンプルを抽出して比較する方法としては、「税務当局が提出するガイドライン数社との検討のほかに、米国経営管理学会（American Management Association）や全米産業審議会（National Industrial Conference Board)、財務担当経営者協会 （Financial Executive Institute）などから公表されたデータから抽出して比較することが一般的である[155]。」とされている。

2 ドイツにおける過大役員報酬の制限規定

（1） ドイツにおける役員報酬の考え方

ドイツにおいては、役員報酬の支給額について直接的な規定は置かれていない。ただし、役員が出資者である場合においては、ドイツ法人税法 8 条第 3 項 2 文（§8 Ⅲ 2 Körperschaftsteuergesetz, KStG）に規定されている「隠れた利益処分（Verdeckte Gewinnausschüttungen, vGA)」により過大な給与とされる金額は損金不算入となる。

隠れた利益処分の定義は、時代とともに変遷しており、1989 年以来、連邦財政裁判所（bundesfinanzhof, BHF）の第一上院は、次のように定義している。

> 「法人税法 8 条 3 項 2 文に規定する隠れた利益配分は、会社関係（Gesellschaftsverhältnis）を起因として生じ、公然たる配当とは無関係で、総所得金額に影響を及ぼすあらゆる資産の減少（資産の増加を妨げる）をいう[156]。」

Johanna Hey 教授は、「隠れた利益処分は、法人の年間余剰金が少なすぎること（換言すれば、低すぎる利益という意味）とは区別され、社員への寄付（例えば、過大給与)、

---

154 渡辺充「ゴールデン・パラシュートと役員退職給与課税」産業経理 62 巻 1 号（2002）28 頁

155 渡辺・前掲注 120・29 頁。

156 Klaus Tipke ほか『Steuerrecht［23. neu bearbeiteteAuflage］』〔Johanna Hey〕776 頁（otto schmidt, 2018)。

または社員に対する利益の放棄（例えば、無利息融資、資産の低額譲渡など）と結びついている。」と述べられ[157]、隠れた利益処分の例のひとつとして、過大給与を挙げられている。

（2） 合理性の判断基準

隠れた利益処分に該当するか否かを判断する際に特に重要なことは、「事由に基づく認定だけでなく、金額に基づく認定（適切性の検討）についても援用される第三者比較[158]」である。

連邦財政裁判所は、「通常の場合、資産減少が会社関係を原因として生じるのは、正規の善良な業務執行者の注意をもってすれば非社員に供与していなかったはずの財産利益を、資本会社がその社員又は社員に近縁の者に出捐したときである」としており[159]、それが隠れた利益処分に該当するものと判示している。

また、Johanna Hey 教授は「ある行動の動機が個々のケースにおいてどのようなものであるかは、法的問題ではなく、事実認定の問題、立証の問題である。事実認定にあたっては、行為者の聴き取りに明瞭性が無い場合には、隠れた利益処分の主観的要件（動機、目的）を客観的状況に基づいて推定せざるを得ない。」と述べられている[160]。

（3） データの公表

ドイツでは、役員報酬等が隠れた利益処分に該当するか否かの訴訟が頻繁に提訴されている。そして、その役員報酬が過大かどうかを判断するための材料として、専門研究所等から公表されている統計を参考にしながら、当事者と話し合いをし、具体的にどの金額が妥当といえるかが判断されている。なお、その統計資料は納税者が入手できるものとなっている[161]。

3 我が国の制度に取り入れられるか否か

（1） アメリカの判断基準等

多要素テスト及び独立投資家テストについては、類似法人との比較という点が問題となる。どの法人が類似法人に該当するのかという判断を要することになり、明確な基準がな

---

157 Klaus Tipke ほか・前掲注 156・775 頁。

158 武田昌輔監修 成道秀雄編『法人税の損金不算入規定』294 頁（中央経済社、2012）［坂本孝司］。ここでいう第三者とは、会社及び社員以外の契約相手を指す。

159 BHF BStBl.1993Ⅱ,311;1997Ⅱ,577。

160 Klaus Tipke ほか・前掲注 156・777 頁。

161 三木義一「判決の緒=税理士"春香"の事件簿(第 16 話)ミュンスター財政裁判所を訪ねる」税研 80 号（1998）63 頁。

い以上は、我が国の制度と同様の問題を抱えていると思われる。

ただし、独立投資家テストにおいて、実際の支給額を比較するのではなく、自己資本収益率を比較する点は参考になると思われる。やはり、類似する法人を合理的に判断し、抽出できない以上は、実際の支給額を比較するのは困難であるから、このように一定の指標を用いて比較をするという点は、我が国の制度に取り入れる余地はあると考えられる。

次に、ゴールデン・パラシュートについては、渡辺充教授が、「わが国の退職給与とは性格が異なり、巨額のゴールデン・パラシュートはあたかも立退料のような認識がある。」と述べられている[162]ように、その性格が我が国の役員退職給与とは異なること、また、アメリカと我が国では役員報酬額の水準が異なることから、そのままこの制度を取り入れるのは難しいのではないだろうか。ただし、予測可能性を確保するためには、一定の算式により損金算入限度額の基準額を算定するという考え方は参考になると思われる。

また、必要なデータが各機関から公表され、それに基づき判断をする点については、予測可能性が確保されることにつながり、我が国においても取り入れられるべきであると考えられる。

（2） ドイツの判断基準等

ドイツでは、役員報酬が過大か否かを判定するために最も重要なことは、第三者比較とされている。そして、その判定については法的問題ではなく、事実認定の問題であるとしており、納税者は自己の行為が隠れた利益処分に該当しないことを立証するために、その証拠を確保することになるものと思われる。このことから、隠れた利益処分に該当するか否かを明確に判断するための基準というものは設けられておらず、その判断は裁判に委ねられるものと考えられる。（これは、ドイツで賦課課税制度が採用されていることも影響していると推測される。）そのため、第三者比較という判断基準を我が国の制度に取り入れるのは、難しいと思われる。

他方、専門研究所等から公表されている統計を参考にしながら、当事者と話し合いをし、具体的にどの金額が妥当といえるかを判断している点は、我が国の制度にも取り入れるべきものと思われる。この点については、第 4 節において詳述する。

（3） 判断材料となるデータの公表についての考察

アメリカ及びドイツにおいては、役員報酬が過大か否かを判断するためのデータが公表

[162] 渡辺・前掲注 154・28 頁。

されており、この点については肯定的に評価されるべきであると思われる。

しかし、どのテータを抽出するのが適切であるかという問題が残る。もし我が国においてデータが公表されることになったとしても、その利用方法によって算出される功績倍率が異なるという事態が生ずることは、確実である。

実例として、大分地裁平成 21 年 2 月 26 日判決[163]によると、当初の更正処分で示された平均功績倍率は「3.5」、不服審判所では「1.6」、訴訟では「2.3」であり、それぞれの処分行政庁によって採用した平均功績倍率は、異なるものであった。これらの倍率は、同じデータ（各処分行政庁が入手し得るデータは共通であると思われる。）を基礎として算出されたものであるが、データの利用方法等（どの地域から抽出するか、また、どの法人を比較対象とするか）によって、算出される功績倍率が異なることが図らずも実証された事例である。

同じ基礎データの中から、税務署、不服審判所、裁判所がそれぞれ異なる比較法人を抽出し、それによって算定した功績倍率が異なるという事態が生じるのであるから、納税者が抽出する比較法人により算定された功績倍率が適正なものであると認められる可能性は、決して高いとはいえない。つまり、この事例は、データが公表されたからといって、その利用基準が不明確であるのならば、適正な役員退職給与の支給額を算定することができないということを裏付けるものとなっているということがいえる。

第３節　平均功績倍率法に代わる新たな算出方法の提言

１　第１節で整理した問題点を解消するための方法

本章第 1 節で整理した問題点を解消するためには、次の 4 つの条件を満たす必要があると思われる。その条件とは、第一に、退職役員の会社に対する功績を客観的に把握する方法を確立すること。第二に、基礎データの中に、本来は否認されるべき可能性がある役員退職給与のデータが含まれていないものが公表されること。第三に、その基礎データは、数多くの同種事業・類似規模法人を抽出できるものであること。第四に、同種事業・類似規模法人の抽出に一貫性を持った基準を設けることである。

もっとも、そのような基礎データが公表されておらず、また、明確な基準が存在していないが故に、これまで挙げてきた問題が生じるのであるから、これらの問題点を解消するためには、新たな方法を検討する必要がある。

---

[163] 平成 18 年（行ウ）第 8 号・税資 259 号-34（順号 11147）。

そこで、相続税財産評価に関する基本通達に規定されている、取引相場のない株式の評価方法を応用して、適正な役員退職給与の支給額を算定する方法を考案することとした。この方法により算出された役員退職給与の支給額は、退職役員の会社に対する功績が反映され、かつ、一定の客観性をもったものになる。もちろん、租税法律主義の観点から、この方法は通達で規定するのではなく、法律に定めるのが望ましい。なお、この方法により算出した金額は限度額ではなく、あくまでも基準額である。算出額を 1 円でも超えれば、その金額が直ちに不相当に高額な金額とされるものではない。

2 役員の会社に対する貢献をどう把握するか

（1） 貢献度の把握

① 実態を表さない最終報酬月額

第 3 章で触れたように、多くの裁判で「役員の最終報酬月額は、特別な場合を除いて役員の在職期間中における最高水準を示すとともに、役員の在職期間中における会社に対する功績を最もよく反映しているもの」という判示がなされている。

しかし、この考え方は実態を反映していないものと思われる。特に同族企業においては、会社の資金繰りが悪く報酬を低く抑えざるを得ない場合が散見される。また、自己の報酬は抑えてその分を従業員へ充てて待遇改善を図ることで、従業員の士気を高める。さらには、役員本人の厚生年金（在職老齢年金制度）の関係で、あえて報酬を下げることによって年金の支給停止を回避するなどの様々な事情により、最終報酬月額は、役員の在職期間中における最高水準を示す程度の額を支給されているとは限らないのである。

② 株価に反映される貢献度

では、どういった手段で役員の会社に対する功績を測ればよいのだろうか。まず、客観的なものとして数字で表すことができる定量的な功績を把握することを考えると、株価にその功績が反映されるということができると思われる[164]。もっとも、株価は役員個人の功績がそのまま反映されるわけではなく、株価に反映される業績は、退職役員の功績によるものか、それ以外の者の貢献の度合いが大きいのか、はたまた景気によるものかを判断することが困難という問題はあると思われる。しかし、最終報酬月額とて、その額の支給を可能ならしめる要因が、役員個人の功績によるものか、他の要因によるものかを判断できな

[164] あえて株価を下げることにより、事業承継を円滑に進めることが役員の会社に対する功績であるという考え方に立てば、株価が高くなることは会社に貢献していないということがいえるが、会社は事業承継のためだけに経営するわけではないため、役員が会社に貢献したことにより経営成績や財務体質が改善し、株価が上がるということがより自然なものと筆者は考えるところである。

いという点では、同じである。そうであれば、客観的な数字として表すことできる株価によって退職役員の功績が反映されているものと考えるほうが妥当と思われる。

退職役員の功績が株価に反映されるという考えは、アメリカの役員報酬の合理性判断基準である独立投資家テストから示唆を受けたものである。独立投資家テストをそのまま採用できない理由は次の2点である。

第一の理由は、独立投資家テストは、法人の所有と経営の分離を前提に考案されたものであるため、会社の株主が同時に経営者でもある同族会社の役員に支給する退職給与に対する基準としては、適合しない部分があると思われることである。

第二の理由は、独立投資家テストは、役員報酬と自己資本収益率の高低を関連付けており、資産価値の増加が役員の功績を反映したものとの考えに立脚していることが挙げられる。具体的にいえば、自己資本収益率は、当期純利益を自己資本で除して算出するのであるから、仮に当期純利益の中から借入金を返済した場合には分母である自己資本が大きくなり、自己資本収益率が下がる結果となる。さらに自己資本収益率は、その自己資本に対する経営の効率性を表すものであるため、借入金完済による財務体質の改善といった貢献は反映されないものとなっているのである。

対して、退職役員の功績が株価に反映されるという考えに立てば、借入金を完済した、また、新たな設備投資をしたなどの定性的な功績もある程度反映されるのであり、独立投資家テストよりも妥当であると思われる。

（2） 株価に反映されない定性的な要因

上記（1）で述べたとおり、役員の功績が株価に反映されるという考えに立てば、損益計算書で表すことができる定量的な功績及び借入金返済や設備投資の実施等、一定の功績も株価に反映されることとなる。

他方で、例えば会社の創業者であるといった株価に反映しにくい定性的な功績をどのように客観的に表すかという問題が残る。その点は、さらなる検討の必要がある。

3 貢献度以外の問題の解決

（1） 取引相場のない株式の評価方法の応用

① 上場企業における退職金の適格性

上場企業が支給した役員退職給与について過去に争われた事例は、第1章2節2で述べ

たように、国税不服審判所への不服申し立て[165]が１件あるのみであり、国は上場企業が支給する役員退職給与については、不相当に高額な部分の金額はないと考えていると思われる。

このことから、上場企業が支給した役員退職金の平均額を算定し、それを取引相場のない株式の評価額を計算するための資料として公表されている類似業種比準価額計算上の業種目及び業種目別株価等の如く公表することにより、「同種同規模法人が支給した役員退職給与のデータ中に本来否認される可能性があるものが混在している可能性がある」という問題を解消することができる。

大淵博義名誉教授は、過大役員給与についてではあるが、「過大役員給与（報酬）の否認に関しては、その給与の支給という行為そのものの合理性が問題とされているのではなく、支給した役員給与額が『不相当に高額』か否かが問題とされるものであるから、『経済的合理性基準説』に立って判断するよりも、数多くの株主の存在により、お手盛りによる役員給与（報酬）の支給は行われないであろうという視点から、非同族会社で支給されている役員給与の支給額が、標準的な公正な支給額であるという前提に立つ『非同族会社比準説』によることが合理的であると考えている。」と述べられている[166]。

もちろん、非同族会社が必ずしも上場会社ということではないから、上場企業のデータのみを利用することに固執する必要は無いかもしれないが、上述の係争事例が 1 件のみである点と、より一層データに透明性を求めるという観点から、上場企業が支給した役員退職給与の額を基礎とするという考えに至った。

② 同種事業・類似規模法人の抽出の一貫性

同種の事業はどのような事業を指すのか、規模の類似はどの要素を根拠として判断しているのかという点について裁判例を概観すると、その抽出基準には一貫性がないことがわかる。さらに、あらかじめ抽出基準を定めているというよりは、むしろ該当する法人数を一定数抽出することができるように、その基準を流動的なものとしている可能性があると思われる。このような基準の設け方は、課税庁に自由裁量を認めることになり、また、予測可能性が損なわれるという結果につながるため問題があると思われる。

そこで、抽出基準に一貫性を持たせるために、取引相場のない株式の評価方法を利用す

---

[165] 平成 16 年 6 月 15 日非公開裁決（TAINS F0-2-243）。当該事例では、課税庁の主張する功績倍率 4.1 の算定基礎となった同業類似法の一部の類似性が極端に低いとして 2 社を除外して、平均功績倍率 4.7 を算定し、更正処分の一部を取り消す裁決がなされた。

[166] 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第Ⅲ巻』235 頁（税務経理協会、2017）。なお、大淵博義名誉教授は、同頁から 236 頁にかけて同族会社の特異性に触れ、類似法人を非同族会社に限定して過大給与の認定を行うべき旨についても述べられている。

ることを検討する。

取引相場のない株式の評価上の区分（評基通 178）によれば、取引相場のない株式の価額は、評価対象の会社が大会社、中会社又は小会社のいずれに該当するかに応じて評価することとされており、総資産価額及び従業員数、直近期末以前 1 年間における取引金額により、その区分をしている。これを利用することにより、規模の類似の判断につき一貫性を持たせることができる。

また、同種の事業については、「類似業種（評基通 181）」により定められており、複数の事業を営んでいる場合においては、「評価会社の事業が該当する業種目（評基通 181-2）」に定められていることから、これらを利用することにより、どの業種を同種のものとするかの判断につき一貫性を持たせることができる。

③ 同種同規模法人の抽出数が僅少であることの解消

平均功績倍率法では、同種同規模法人が実際に支給した役員退職給与を基に功績倍率を算定している。そのため、同種同規模法人の抽出数が僅少になる傾向が強く、僅少なデータを平均したところで、特殊性が捨象され、より平準化された数値が得られるとは言い難いと思われる。

ところで、取引相場のない株式の評価方法の類似業種比準方式においては、同種同規模法人の実際の株価を参考にして評価するのではなく、業種ごとに標準的な会社を見立てて、その会社の価値をもとに類似業種比準価額を計算することとなり、規模については擬制的に類似させているといえる。

そうであれば、この仕組みを利用することで、「同種同規模法人の抽出数が僅少になる傾向が強い」という問題を解消できるものと考えられる。なお、規模を擬制的に類似させることは法人税法施行令 70 条 2 号の規定に反するとの批判があると思われるが、「等に照らし」と規定されていることを鑑みれば、必ずしも現行の方式によって同規模の法人を抽出する必要はない。加えて、現行の方式に固執することにより抽出できる法人が僅少になるのであれば、本末転倒であるといえる。

４ 具体的な役員退職給与の適正額の算定方法

（１） 役員退職給与の適正額を合理的に算定するための算式

役員退職給与の適正額を合理的に算定するための方法を、「株価比準方式」と名付け、算式は次のとおりとする。

（算式）株価比準方式による役員退職給与の適正額＝a×(b÷c)×d

a ：上場企業の役員退職給与の１年当り支給額

b ：退職金支給法人の相続税評価額による株価

c ：類似業種の株価

d ：勤続年数

なお、算式中の要素は、それぞれ次に定めるものとする。

[上場企業の役員退職給与の１年当り支給額]

業種が類似する上場企業が支給した役員退職給与の１年当りの平均支給額を用いる。

この平均支給額については、「類似業種比準価額計算上の業種目及び業種目別株価等」の如く、国税庁が公表するものとする。ただし、類似業種比準価額計算上の業種目及び業種目別株価等は２ヶ月ずつ公表されるところ、この平均支給額については例えば１年ごとなど、ある程度の期間ごとに公表すれば足りると思われる。

また、平均支給額とした理由は、算式中の類似業種の株価が、業種ごとに標準的な会社を見立てて算定されたものであるから、退職給与の支給額についても平均値とすることにより平仄を合わせるためである。

[退職金支給法人の相続税評価額による株価]

退職役員が所属していた会社の株価で、取引相場のない株式の評価方法により評価したものとする。

ただし、相続税評価額を算定する場合において、純資産価額と類似業種比準価額を選択できるときは、納税者有利になるようにその評価額の小さい方を選択することとなるが、ここでは、それとは逆に評価額の大きいほうを選択する方が有利となる。

[類似業種の株価]

類似業種比準価額の算定方法（評基通 180）に規定される算式中の A の額とする。

[勤続年数]

勤続年数については、功績倍率法と同様に、退職役員がその役職に在任していた年数とする。

（２） 株価比準方式の計算例

ここでは、これまで述べてきた株価比準方式の計算例を示すこととする。

なお、概要を示すことを目的とするため、取引相場のない株式の評価方法に係る計算過程や細部については、その記載を割愛する。

① 前提条件

［役員退職給与を支給すべき法人］

退職役員の役職 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 代表取締役

勤続（在任）年数 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 30 年

業種目 ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ その他の設備工事業（小分類）

会社の規模（Ｌの割合） ‥‥‥‥‥‥‥ 中会社 0.90

1 株当たりの資本金等の額‥‥‥‥‥‥ 50 円

1 株当たりの純資産価額‥‥‥‥‥‥‥‥ 620 円

比準要素　Ⓑ ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 5.0 円

比準要素　ⓒ ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 85 円

比準要素　Ⓓ ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 470 円

［類似業種法人］

退職給与の 1 年当り平均支給額 ‥ 2,620 千円

株　　価　A ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 329 円

比準要素　B ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 6.1 円

比準要素　C ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 49 円

比準要素　D ‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥‥ 380 円

② 評価額の計算

［類似業種比準価額］

小分類　329×｛（5.0÷6.1＋85÷49＋470÷380）÷ 3 ｝×0.60 ＝ 246.70 円

246.70×50÷50 = 246 円

〈類似業種比準方式と純資産価額方式の併用方式〉

246×0.90＋620×(1－0.90)＝283 円

［純資産価額方式］

620 円

退職金の適正額を算定するうえでは、評価額の高い方が有利となるため、純資産価額報式で算出された 620 円を株価比準方式の算式に当てはめる。

③ 役員退職給与の適正額の計算

2,620 千円×620 円÷329 円×30 年＝148,121,580 円

以上により、148,121,580 円が役員退職給与としての適正額（基準額）と算定された。

（3） 懸念材料とその解消方法

近年、役員退職給与の制度を廃止する上場企業が増加しており[167]、退職給与の 1 年当り平均支給額を公表するにあたっては、十分なデータ量を抽出することが難しいのではないかという懸念がある。しかし、過去のデータを基に、物価変動指数などを用いて（年金の支給額におけるマクロ経済スライド[168]の如く）基準となる金額を定めることは可能と思われる。

第４節 「和解・合意」による租税紛争解決の提言

１ 「和解・合意」制度の必要性

本章第 3 節で提言した方法によっても、役員の功績、特に定性的な功績については株価に反映されにくく、なお問題が残る。なぜなら、株価に反映されにくい定性的な功績を加味して役員退職給与を支給するとすれば、本章 3 節で提言した方法により算定された額よりも多い退職給与を支給することがあり得ると思われるからである。

こういった定性的な功績については、その評価について合理性を客観的に示すことが困難であり、それ故に、支給された役員退職給与の金額をめぐって、納税者と課税庁との間に係争が生ずる可能性が高いと考えられる。

本節においては、その係争を解決する手段として、「和解・合意」の制度を取り入れることを提言する。我が国は、租税訴訟において「和解・合意」の制度は採用されていないが、諸外国に目を向ければ、この制度が従前から取り入れられている。そこで、我が国における「和解・合意」の賛否に関する学説を概観するとともに、諸外国の制度を参考にし、この制度を租税訴訟に取り入れることができるか否かを検討する。

なお、「和解・合意」は、厳密にはそれぞれその意味合いを異にするものであるが、本論文においては、「話し合いによる解決」と定義し、この節において自説を述べるに当たっては、「和解・合意」を単に、和解と称するものとする。

２ 行政事件訴訟における和解の制度

---

167 「役員退職慰労金贈呈議案の事例分析：平成 30 年 6 月総会 1,899 社」資料版商事法務 418 号（2019）131 頁。

168 マクロ経済スライドについては、厚生労働省、「マクロ経済スライドってなに？」いっしょに検証！公的年金、https://www.mhlw.go.jp/nenkinkenshou/finance/popup1.html、（最終閲覧日：2020 年 2 月 18 日）を参照。

（1） 否定の立場をとる学説

民事訴訟においては、裁判所は和解を試みることができる旨が定められている（民訴 89 条)。対して、行政事件訴訟法においては和解に関する定めがない。行政事件訴訟に関して定めがない場合は、民事訴訟法の例による（行訴 7 条）こととなる。しかし、裁判上の和解は確定判決と同様の効果を有する（民訴 267 条）ため、民事訴訟法の原則がそのまま適用されるか否かが問題となる[169]。

行政法学界における和解否定説の代表的なものは、雄川一郎氏の「裁判上の和解は、確定判決と同様の効果を生ずる（民訴 203 条[170]）ので、抗告訴訟の被告たる行政庁は、認諾と同様これをなすことを許されないと解すべきである。実体法上行政庁に自由裁量が認められる場合にはその範囲内において許されるという見解もあるけれども、自由裁量権は訴訟物の処分権と同一ではないし、また自由裁量によって確定判決と同一の効果を生ずることを認めるのは不当であるから、この点に関する限り、自由裁量の存否によって区別すべき理由はないと思われる」とする見解である[171]。この趣旨は、「行政処分は行政庁が法律に従い自らの責任で一方的に行うものであり、当事者の話し合いで解決できるものではないということであろう。」と解されている[172]。

また、「和解とは訴訟の係属中、当事者双方が紛争を終結させるために訴訟上の請求に対しての主張を譲歩し合い合意に達した結果を訴訟上一致して陳述する行為であるが、法律による行政の原理からすると、行政庁としては自らの処分が適法であると考える限り、最後まで争うのが筋であろう」という見解もある[173]。

次に、租税法学会における和解否定説の代表的な見解は、金子宏名誉教授の、「法律の根拠に基づくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことは許されないし、また納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定なりをすることは許されない（ただし、立法で要件を明定して和解を認めることはできる)。このような減免や徴収猶予は違法であり、またこのような和解や協定は無効であって拘束力をもたない、と解される（中略)。もっとも、現実の租税行政においては、当事者の便宜や能率的な課税等のために、たとえば収入金額なり必要経費の金額なりについて和解に類似

169 塩野宏『行政法Ⅱ〔第五版補定版〕行政救済法』179 頁（有斐閣、2013)。

170 現行の民事訴訟法（平成八年法律第百九号）では、267 条にその旨が定められている。

171 今村成和＝雄川一郎『法律学全集 9 国家賠償法 行政争訟法』216 頁〔雄川一郎〕（有斐閣、1957)。

172 交告尚史「行政訴訟における和解」芝池義一ほか編『ジュリスト増刊 法律学の争点シリーズ 9 行政法の争点〔第 3 版〕』126 頁（有斐閣、2004)。

173 塩野・前掲注 169・179-180 頁。

する現象が見られないではないが、これは、法的に見る限りは、両当事者の合意になんらかの法的効果が結びついたというのではなく、納税義務者と租税行政庁との話し合いの結果が、租税行政庁による課税要件事実の認定に反映したものと理解すべきであろう。」というものである[174]。

これは、「租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない[175]。」という合法性の原則を重視したものある。もちろん、法律の根拠がない場合の和解が認められないのは、言を俟たない。しかし、金子宏名誉教授の見解は、括弧書きにもあるように、立法で要件が明定される場合には、和解を認めることはできるとされている。このことから、和解について是が非でも否定しているということではないと思われる。

（2） 肯定の立場をとる学説

最も広く和解を認めるべきとしているのは、南博方氏の見解で、「訴訟上の和解の許容性については、むしろつぎの五つの制限のみ承認さるべきである。（中略）以上の五つの制限のほかには、行政訴訟上の和解をさまたげる事由は原則として存在しないというべきである。」というものである[176]。他方、税金訴訟の過程では、租税法律主義の見地からすると和解の余地はないとしながらも、「行政庁の裁量権が認められている範囲内であれば、裁判上の和解という問題が生ずる余地がある」という田中二郎氏の見解[177]がある。

近時においては、事実関係の不確実性を解消しようという見地から、「不確実性への対処として和解を選ぶということは、法律による行政の原理や平等原則の見地からの反論を呼び得るが、どんなに努力しても不確実性が解消されない局面で相手方との協議により妥協点を模索するというのも 1 つの実践理性であろう。」という交告尚史教授の見解[178]や、「『事実関係に関する和解』に限り、租税訴訟においても裁判上の和解を認めるように、法律上明記してはどうかと考える。」という元国税庁長官の渡辺裕泰氏の見解[179]が代表的なものである。

---

174 金子・前掲注 55・87-88 頁。

175 金子・前掲注 55・87 頁。

176 南博方『行政訴訟の制度の理論』191-192 頁（有斐閣、1968 年）。

177 田中二郎ほか『行政事件訴訟特例法逐条研究 ジュリスト選書』111 頁（有斐閣、1957）。

178 交告・前掲注 172・127 頁。

179 渡辺裕泰「租税法における和解」中山信弘＝中里実編『ソフトロー研究叢書 第 3 巻 政府規制とソフトロー』229 頁（有斐閣、2008）。

また、和解の必要性について、納税者救済の見地から、「我が国の行政不服申立手続や租税訴訟手続において、早期に和解が勧告されることは納税者の救済手続として極めて有効な手段である。」という長谷川博税理士の見解[180]、「行政事件において、国民や納税者の救済率を高め、これを実効的に実現する方法は、協議・和解制度を導入すること以外にないと考える。」という山下清兵衛弁護士の見解[181]、及び「権利救済の場面で、税理士が納税者の代理として課税庁と合法的『和解』を行うことも納税環境整備として必要ではないだろうか。」という川股修二教授の見解[182]が代表的なものとして挙げられる。

このように、近時においては、和解の必要性が論じられ、又は肯定の立場に立った議論が積極的になされている[183]。なお、近時の議論が活発化したのは、東京都銀行税条例訴訟（平成15年10月8日に最高裁[184]）において、裁判上の和解が成立した[185]ことがきっかけとなっていると思われる。

（3） 諸外国の税務訴訟における和解制度

三木義一編著『世界の税金裁判』[186]によると、アメリカ、ドイツ、フランス、イギリス、スウェーデン、カナダなどにおいては、租税紛争の解決に和解の制度が導入されている。我が国の訴訟裁判を考えるうえで、この和解の制度から、いかなる示唆を得られるかを検討するため、なかでも先行研究が比較的進んでいるアメリカ、ドイツにおける当該制度について概観する。

① アメリカの和解制度

アメリカでは、アメリカ内国歳入法典 7121 条（Closing agreements）及び 7122 条（Compromises）に和解に関する定めが置かれている。

7121 条では、財務長官は、どの内国税についても、また、どの課税期間についても、納

---

180 長谷川博「租税訴訟における和解の意義とその課題－納税者の権利救済機能としての訴訟上の和解－」租税訴訟 1 号（2007）193 頁。

181 山下清兵衛「軽装備の専門的紛争解決システムの優位性と協議・和解制度の必要性」租税訴訟 6 号（2012）159 頁。

182 川股修二『税理士制度と納税環境整備－税理士法 33 条の 2 の機能』237 頁（北海道大学出版会、2014）。

183 これらの他、和解に関しては、松原有里「租税法上の和解・仲裁手続」金子宏編『租税法の発展』425 頁以下（有斐閣、2010）、阿部泰隆「行政訴訟特に税務訴訟における和解に関する管見」自治研究 89 巻 11 号（2013）3 頁以下、篠原克岳「税務手続への和解の導入に関する検討－法的判断過程の分析に基づく試論－」税大論叢 78 号（2014）1 頁以下に詳しい。

184 最高裁（第三小法廷）平成 15 年（行ツ）第 114 号・第 115 号、同年（行ヒ）第 116 号・第 117 号。なお、1 審は東京地裁平成 14 年 3 月 26 日判決（平成 12 年（行ウ）第 256 号、同第 261 号ないし第 280 号・判時 1787 号 42 頁）。2 審は東京高裁平成 15 年 1 月 30 日判決（平成 14 年（行コ）第 94 号、第 245 号ないし第 261 号・判時 1814 号 44 頁）。

185 本件和解について、行政訴訟における和解を否定する立場からは「和解の許容性の問題に直接関係するものではない（塩野・前掲注 169・180 頁）。」という評価があるが、話し合いによる合意をもって紛争の解決が図られた点に、本件和解の意義があると思われる。

186 三木義一編著『世界の税金裁判』（清文社、2001）。

税者との間で、その納税者の租税債務につき、書面による合意を結ぶ権限を有するとされている。そして、7122 条においては、確定した納税額の徴収に関する和解に関して規定されている。

これらの制定法上、和解手続は、確定的な解決を図ることを目的とする場合には有効であるが、柔軟性を欠くという点があるため、実務上は、不服審査部（Appeals Office[187]）とのインフォーマルな和解手続（Form870 及び Form870-AD）によって合意する方法が好まれているようである[188]。

また、制度上、このインフォーマルな和解手続を経ずに租税裁判所へ提訴した場合には、納税者にとって不利益な事態が生じる可能性があり、その利用を間接的に強制する内容を包含している[189]ものとなっていることからも、「IRS の不服審査部（Appeals Office）との協議を含む納税者と IRS との交渉を経た和解（settlement）によって、税額を巡る紛争を司法判決以外の方法で解決することが立法上推奨されている[190]。」といえる。

② ドイツの和解制度

ドイツでは、行政裁判所法 106 条（Verwaltungsgerichtsordnung § 106）に和解の規定が定められている。他方、租税事件を取り扱う連邦財産裁判所（Bundesfinanzhof）に関する財政裁判所法（Finanzgerichtsordnung、以下「FGO」という。）には和解の規定がなく、むしろ、伝統的に租税債権に関する和解は許されないと考えられている[191]。その根拠としては、租税法の強行法規性及び合法性の原則に照らして、また、税務当局に課せられた課税の公平という責任から、交渉や公法上の契約を締結して法的な根拠から逸脱することは許されない[192]という考えが挙げられる。

しかし、連邦財産裁判所（Bundesfinanzhof）は、下級審の口頭弁論の場において当事者が不確実な事実について一定の合意をしたときは、信義則を根拠としてその拘束力を認め[193]、裁判官の法創造という方法により、事実関係に関する話し合いによる合意という形で独自

187 内国歳入庁（IRS）の組織ではあるが、IRS から分離独立している。

188 伊川正樹「アメリカにおける税務訴訟の実態（一）－税務訴訟における『和解』再検討の一素材として－」民商法雑誌 133 巻 1 号（2005）109 頁。

189 伊川・前掲注 188・107 頁。

190 一高龍司「米国における納税者と IRS との交渉と和解」日税研論集 65 号（2014）77 頁。

191 交告・前掲注 172・127 頁。

192 ヤン・グロテア（長谷川博編）「講演録 ドイツの税務訴訟について－名誉職裁判官を含む参審制及び話し合いによる合意制度－」税務事例 44 巻 3 号（2012）5 頁。

193 交告・前掲注 172・127 頁。

の法制度を形成してきたのである[194]。

これとは別に、FGO§79(1)1には、担当裁判官が事件を調査している過程で、事実関係の争いが中心で双方に問題があると思われるときは、財政裁判所における口頭弁論の前に話し合いの場を設けることができる旨が規定されており、実際に話し合いにより事案の解決が図られることは決して稀ではない[195]。

また、口頭弁論に至った場合においても、事実認定問題については、「基本的には当事者双方が何とか合意できなるような（ママ）決着を模索し、それが不可能なときに判決を出す[196]」という場合が多い。

これらの制度によりドイツでは納税者の救済率が非常に高いものとなっている[197]。

3 和解制度の我が国への導入

（1） 和解制度導入の必要性

役員の貢献度という問題は、事実認定の問題である。本来、人が他人の能力や会社に対する功績を評価するというのは困難であり、ましてや、それを会社の実情を知らない者が評価すること、又は法律で規定するのは、さらに困難であると考えられる。上述のように、役員がどれだけ会社に功績を残したかを測る尺度を設けるのは難しく、本章 3 節において提言した方法をもってしても、なお、定性的な功績については、客観的に評価することは難しいものと思われる。

そういった性質のものについては、長期間にわたり、かつ、コストを掛けて裁判を行うべきではなく、話し合いにより妥協点を見出すのが係争の解決にとって合目的的な方法ではないだろうか。この点について交告尚史教授は、「どんなに努力しても不確実性が解消されない局面で相手方との協議により妥協点を模索するというのも 1 つの実践理性であろう。」と述べられ[198]、和解を肯定されていることは前述のとおりである。また、税務調査などでは納税者（納税者の代理である税理士を含む。）と税務調査官との間において、しばしば話し合いによる事実上の合意がなされているが、これが許されているのにもかかわらず、裁判による和解が許されないことは矛盾するのではないだろうか。

---

194 ヤン・前掲注 192・5 頁。

195 三木義一「ドイツにおける税務訴訟の現実とその背景（一）－なぜドイツではかくも税務争訟が多いのか？－」民商法雑誌 119 巻 4・5 号（1999）626-627 頁。

196 三木・前掲注 195・632 頁。

197 三木・前掲注 195・634 頁。

198 交告・前掲注 172・127 頁。

他方、上述のように、和解は合法性の原則に反するという論拠により反対されてきたのであるから、いかにして合法性の原則に反しない運用を行うかが肝であり、この点、ドイツの制度は非常に参考になるものと思われる。

（2） 合法性の原則に反しない運用

合法性の原則とは、「租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の事由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない[199]。」とするものである。そのため、和解を行う場合においては、当然、税率を低くする、又は税額を免除する等の決定は許容されないものである。

他方、「課税要件が充足されている限り」という文言に着目すれば、課税要件が充足される前提として、事実認定がなされる必要があると思われる。つまり、事実認定の部分が問題となっているのであれば、真に課税要件が充足されたとはいえず、合法性の原則は適用されようがない。

その意味では、役員退職給与が過大か否かということは、退職役員がいかに会社に功績を残したかという事実認定の問題であり、まさに、この点が争われているのであるから、このような事実認定に関する話し合いによる和解であれば、合法性の原則に反しない運用は可能であると思われる。もちろん、話し合いによる和解を行い得ることを法律に定めることが大前提である。

さらに、効率を重視すれば、アメリカにおいて和解を推奨することにより、非常に効率的な税務行政が執行されている点[200]は参考になると思われる。この点は、ドイツの訴訟における協議についても同様のことがいえる。我が国においても、特に役員給与や役員退職給与が過大かどうか、又は、適正な評価額の算定について見解が分かれる土地の評価などといった事実認定をめぐって長期にわたり訴訟等を行うのではなく、話し合いによる和解を行うことで、納税者及び課税庁の双方にとって費用及び時間の節約を図ることができると考えられる。

（3） 国税不服審判所での話し合いによる和解

---

199 金子・前掲 55・87 頁。

200 日本の約 2.5 倍の人口をもつアメリカでは、日本の 8.7 倍の申告書を受理し、少ない調査件数で多額の追徴税額を上げるという非常に効率性の高い税務行政が執行されている（本庄資「『納税者との合意』、『和解』を税務調査に導入できるか - 税務調査から租税訴訟解決までにみる米国の納税者管理保護と税務行政効率化のマリアージュを参考として-」税経通信 63 巻 2 号（2008）169 頁）。

納税者と課税庁が話し合いによる和解を行う際には、国税不服審判所を利用することが最善であると考えられる。なぜなら、国税不服審判所においては、審査請求に対する裁決を行う合議体を構成する国税審判官の半数程度は、税理士等の職にあった民間の専門家出身の者が任用されており[201]、それによって、次の2つの効果が期待できるからである。第一には、実際に会社の経営に関与した経験がある税理士等の民間専門家であれば、その経験がない審判官に比べて、会社の実態に即した、より適正な判断ができるものと思われること。第二には、民間から審判官を任用されていることで、裁決に至るまでの過程が、より透明化されることである。これは、ドイツにおいて、財政裁判所の裁判官を職業裁判官と名誉裁判官（会社の役員等が任命される）で構成することによって得られている効果と同義である。その点について、元ハンブルグ租税裁判所所長であるヤン・グロテア博士は、「財政裁判所の決定プロセスの透明性が高まり、より市民に受け入れられるようになります。」と名誉裁判官が参加することの効果を述べ、さらに、「法的な考察においては名誉裁判官の持っている社会的な知識や職業経験又は経済の知識によってその決定が審査されなければなりません。」と述べられている[202]。

ちなみに、我が国の刑事裁判においては、裁判が身近で分かりやすいものとなり、司法に対する国民の信頼の向上につながることを目的として、裁判員制度が導入されている[203]。もっとも、民間人を採用する目的は、国税不服審判所と似た点があるが、やはり、税に関する争いについての話し合いとなれば、税の知識が不可欠であり、その意味においては、裁判員制度とは峻別されるべきであると思われる。

さらには、原則として審査請求の手続きに費用がかからないことも、国税不服審判所を利用する利点である。これにより、納税者の経済的負担が軽減され、費用を気にせずに納得のいく話し合いができるようになると思われる。

（4） 税務に関するADR[204]設置の検討

国税不服審判所では、審査請求書が到達してから裁決までの標準的な期間を1年と定めている。慎重に審理を進めるために時間を要するのは理解できるが、より早期に裁決が下ることが望ましいと思わる。それが難しいのであれば、税務に関するADR（Alternative

[201] 国税不服審判所、「審判所ってどんなところ？国税不服審判所の扱う審査請求のあらまし」2頁、http://www.kfs.go.jp/introduction/pamphlet/pdf/pamphlet1.pdf、（最終閲覧日：2020年2月18日）。

[202] ヤン・前掲注192・3頁。

[203] 裁判所、「裁判員制度 ｜ ● 裁判員制度が導入されることで，どのようなことが期待されているのですか。」、http://www.saibanin.courts.go.jp/qa/c1_2.html、（最終閲覧日：2020年2月18日）

[204] 民事ADRについては、山下・前掲注181・162頁以下に詳しい。

Dispute Resolution）の設置を検討してはどうだろうか。

既に我が国では、司法型 ADR として、民事調停や家事調整などがあり、行政型 ADR として、全国の消費者センターや国民生活センターの相談、あっせんなどがある。また、民間型 ADR として、弁護士会仲介センター、各種 PL センターなどがある。このように各分野において ADR 機関が設置されており、2007 年 4 月に ADR に関する法律（裁判外紛争解決手続の利用の促進に関する法律・平成 16 年 12 月 1 日法律第 151 号）が施行されてから 7 年余り経った 2014 年 6 月時点では、法務大臣の認証を受けた ADR 機関の数は 129 にのぼっている[205]。これほどまでに ADR が活用されるようになった理由は、無料で迅速に解決が図れるというメリットが大きいからであると考えられる。

また、税務に関する ADR については、イギリスの課税庁である歳入関税庁（HRMC）が税務紛争の解決に ADR の導入を行い、近時においてその促進に注力している[206]実例が非常に参考になるものと思われる。

第５節　小括

本章では、平均功績倍率法の問題点を補い、適正な役員退職給与の支給額を算定する必要性を主張し、その方法として二段構えのものを提言した。

まず、功績倍率法に代えて新たな算定方法が必要な理由を、制限速度が公表されていない道路を自動車で走行することに例えて主張した。税法はとかく複雑に考えがちであるが、この自動車の例のように、より生活に身近なものに置き換えることで、問題点が理解しやすいものになったと思われる。

次に、功績倍率法に代わる新たな方法を提言するうえで、アメリカ及びドイツの役員給与を規制する規定を概観し、参考にできる点を検討した。その結果、第一段階の株価比準方式と名付けた手法を提言するうえでは、アメリカで採用されている独立投資家テスト（実際の支給額を比較するのではなく自己資本収益率を比較するという手法が採られている。）から示唆を得ることができた。また、第二段階の「和解・合意」の制度を提言するうえでは、話し合いを多用しているドイツの財政裁判所における取り組みから、多くの示唆を得ることができた。加えて、アメリカ及びドイツでは、比較法人のデータが公表されており、我が国においても、せめてその点は早急に見直されるべきであると改めて思うに至った。

---

[205] 藤森典子、「国民生活センターADR の概要」国民生活センター編『国民生活 ウェブ版』24 号（2014）6 頁、http://www.kokusen.go.jp/pdf_dl/wko/wko-201407.pdf、（最終閲覧日：2020 年 2 月 18 日）。

[206] 片山直子「イギリスにおける租税紛争解決をめぐる最近の動向-ADR の活用を中心に-」税研 200 号（2018）49 頁。

第一段階の手法である株価比準方式は、取引相場のない株式の評価方法を応用することで、役員退職給与の支給額として算出される金額に客観性を持たせようとするねらいであった。ただし、計算がやや複雑になるきらいがあり、税の三原則の一つである「簡素」から逸脱するものとなったことが悔やまれる点である。

第二段階の「和解・合意」については、第一段階の手法を用いたとしても、なお残る係争を解決するための方法として提言するに至った。この方法によれば、もし係争に至った場合においても、より迅速に、かつ、少ない経済的負担での解決をみることができ得ると考えられる。ただし、我が国では合法性の原則を理由に「和解・合意」に否定的な意見が多いため、その実現には、時間を要すると思われる。

おわりに

適正な役員退職給与の支給額算定については、法令で定められたものではないのにもかかわらず、平均功績倍率法によることが一般的となっている。本論文の問題意識は、「なぜ法令で定められていないものが一般的に利用されているのか」という単純な疑問に端を発したものであった。しかし、研究が進むにつれて、研究開始当初には認識していなかった様々な論点が発見され、その考察をとおして本論文の結論にたどり着くことができた。

第 1 章においては、支給された役員退職給与が過大か否かをめぐっての訴訟等が数多く提起されているのにもかかわらず、それは法改正には何ら影響を与えていないということが確認された。また、退職金を利用して租税負担を回避しようとすることが過去から現在に至るまで、しばしば行われていることが確認された。そこから、過大な支給額を規制する規定は設けられて然るべきであるが、その規定の取り扱いについては、疑問を感じざるを得ない点が多く、特に、功績倍率法を絶対的な方法として取り扱っている現状の税務行政は改められるべきであると考えるに至った。

次に、第 2 章おいては、役員退職給与の適正額に係る現状の制度には種々の問題があることが確認された。特に、規定に不確定概念を用いることや、委任立法の形式を採ることはやむを得ない部分が認められるが、そこには行政裁量の余地を残すという問題が確認された。さらに、功績倍率法における功績倍率の算定方法は予測可能性、法的安定性を損なう状況に置かれているものであり、改善すべきであると考えるに至った。

そして、第 3 章においては、平均功績倍率法が最も合理的であると結論付けるために、

理論が破綻した判示が下される事例を考察することで、より一層、平均功績倍率法では適正な役員退職給与の算定をすることができないものと確信した。

第 4 章においては、この問題点を改善するために、第一には、現行の功績倍率法を、その問題点を補った合理的で明確な方法に改めるべきであるという結論（以下「第一の結論」という。）に達し、取引相場のない株式の評価方法を応用した「株価比準方式」という手法を提言するに至った。もちろん、筆者が提言したような形式基準による不確定概念の解決方法に対する批判があることは把握している。代表的なものとしては、吉田素栄税理士の、「安易に形式基準に流れることは一方で多様化する現在の経済環境下では特に課税の公平が確保できない事態を招くおそれがあるということを認識しなければならない。それは、つまり租税法が課税の公平のためにせっかく用意している解釈権を納税者自ら放棄するということになるのではなかろうか。」という見解[207]や、金子宏名誉教授の「中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であって、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になりうるものである。したがって、それは、租税行政庁に自由裁量を認めるものではなく、ある具体的な場合がそれに該当するかの問題は、法の解釈の問題であり、当然に裁判所の審査に服する問題である」という見解[208]がそれにあたる。

これらの見解は、それぞれ首肯できるものであるが、「不相当に高額」という不確定概念の解釈が困難であるし、我が国の法人税法において、申告納税方式が採られていることを鑑みれば、誰もが同じ解釈のもとに計算を行うことが可能な制度が望まれる。第一の結論は、その点を考慮し、予測可能性の確保を重視するという見地から導いたものである。

しかしながら、筆者が提言した手法は計算がやや複雑になるきらいがあり、税の三原則の一つである「簡素」から逸脱するものとなったことが悔やまれる点である。

また、第一の結論をもってしてもなお残る問題を解決するために、第二の結論として「和解・合意」の導入を提言した。これにより、争いに至った場合においても短期間、かつ、低コストでの解決をみることが期待される。租税訴訟における「和解・合意」は、我が国においては反対意見が根強いものであるが、近年は弁護士等の実務家を中心に和解を肯定する議論が活発に行われている。また、諸外国においては従来から取り入れられている制度で、特にドイツの事例は、おおいに参考にすべきものといえる。

もっとも、「和解・合意」の制度が税務訴訟に取り入れられるまでには、時間を要するも

---

207 吉田素栄「交際費（特集 悩める税務判断を徹底検証!法人税+更正の請求 税務調査手続の不確定概念）」税弘 61 巻 2 号（2013）45 頁。

208 金子・前掲注 55・86 頁。

のと思われるが、必ずや実現するものと期待したい。少なくとも、長い歳月と費用を費やしたのにもかかわらず、主に第 2 章第 3 節で取り上げた東京地裁昭和 46 年 6 月 29 日判決の上告審[209]のように、「論旨は、ひつきよう、独自の見解に立脚して原判決を論難するにすぎないものであつて、採用することができない。」などと切り捨てるかのような判決が下されることがなく、納税者の主張が充分に汲み取られる裁判制度になることを望む。

最後に、役員退職金の支給額をめぐる係争を減少させるために、適正な役員退職給与支給額の算定方法に係る議論が前進することを願う。本論文が、その前進に寄与できれば幸いである。

[209] 前掲注 47・昭和 49 年（行ツ）第 28 号。

【参考文献】

単行本

Klaus Tipke ほか『Steuerrecht [23.neu bearbeitete Auflage]』(otto schmidt、2018)

相澤哲・葉玉匡美・郡谷大輔 編著『論点解説新・会社法:千問の道標』(商事法務研究会、2006)

伊藤公哉『アメリカ連邦税法（第 6 版）所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで』(中央経済社、2017)

今村成和＝雄川一郎『法律学全集 9 国家賠償法 行政争訟法』(有斐閣、1957)

上柳克郎ほか 編『新版 注釈会社法(6)株式会社の機関(2)』〔浜田道代〕(有斐閣、1987)

衛藤政憲『Q&A50 事例で見る疑問と実務 役員退職給与を巡る諸問題』(大蔵財務協会、2016)

大蔵省大臣官房調査企画課 編『昭和財政史史談会記録 戦時税制回顧録』(租税資料館、復刻版、2006)

大島隆夫・市丸吉左エ門・武田昌輔 編『戦後法人税制史〔創立 50 周年記念出版〕』(税務研究会、1996)

大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第Ⅲ巻』(税務経理協会、2017)

金子宏『租税法[第 23 版]』(弘文堂、2019)

金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣、2010)

金子宏編『租税法の発展』(有斐閣、2010)

川股修二『税理士制度と納税環境整備－税理士法 33 条の 2 の機能』(北海道大学出版会、2014)

清永敬次『税法［新装版]』(ミネルヴァ書房、2013)

芝池義一・小早川光郎・ 宇賀克也 編『ジュリスト増刊 法律学の争点シリーズ 9 行政法の争点〔第 3 版〕』(有斐閣、2004)

国税庁 編『改正税法のすべて 昭和 40 年 5 月』(大蔵財務協会、1965)

酒井貴子「役員退職給与金の相当性」『租税判例百選第四版』112 頁（有斐閣、2005)

塩野宏『行政法Ⅱ〔第五版補定版〕行政救済法』(有斐閣、2013)

末広厳太郎『法窓雑記』(日本評論社、1936)

政経研究所調査部 編『役員の退職慰労金の決め方 40 年度版』(政経研究所、1964)

武田昌輔 監修『DHC コンメンタール所得税法』(第一法規、加除式)

武田昌輔 編著『DHC コンメンタール法人税法』(第一法規、加除式)

武田昌輔 監修、成道秀雄 編『法人税の損金不算入規定』(中央経済社、2012)

田中二郎『法律学全集 11 租税法』(有斐閣、1968)

田中二郎『法律学全集 11 租税法〔第三版〕』(有斐閣、1990)

田中二郎ほか『行政事件訴訟特例法逐条研究 ジュリスト選書』(有斐閣、1957)

谷口勢津夫『税法基本講義 第 6 版』(弘文堂、2018)

中川一郎 編『税法学体系〔全訂第 2 版〕』(三晃社、1976)

中山信弘＝中里実 編『ソフトロー研究叢書 第 3 巻 政府規制とソフトロー』(有斐閣、2008)

日本税務研究センター 編『新会社法と課税問題』(財経詳報社、2006)

藤林敬三 編『退職金と年金制度』(ダイヤモンド社、1956)

藤曲武美＝古矢文子『役員給与税制の実務 法令解釈と適用上の問題点』(中央経済社、2008)

本庄資『アメリカ法人税制』(日本租税研究協会、2010)

松下伝吉『財閥三井の新研究』(中外産業調査会、1936)

松村明 編『大辞林 第三版』(三省堂、2006)

三木義一『現代税法と人権』(勁草書房、1992)

三木義一『世界の税金裁判』(清文社、2001)

水野忠恒『大系租税法 (第 2 版)』(中央経済社、2018)

南博方『行政訴訟の制度と理論』(有斐閣、1968)

森川正晴＝元村和安『税法学研究』(法律文化社、1972)

役員給与実務研究会編『Q&A 役員の給与・退職金等の税務』(新日本法規出版、改訂版、2007)

山一証券株式会社調査課『會社經理統制令の解説』(山一証券、1940)

山本守之・守之会『新版 検証税法上の不確定概念』(中央経済社、2015)

四元俊明『行間の税法解釈学-判例・裁決例から見た不条理の世界-』(ぎょうせい、1988)

渡邊善藏『所得税法資本利子税法釋義』(自治館、1927)

論文・雑誌論文

阿部泰隆「行政訴訟特に税務訴訟における和解に関する管見」自治研究 89 巻 11 号 (2013) 3 頁以下

阿部泰隆「法人税法 34 条 2 項の定める、役員給与・退職金のうち、損金に算入しない『不相当に高額な部分の金額』の意義(下)特に同法施行令 70 条の委任範囲の逸脱及び課税要件明確主義違反について」税務事例 49 巻 12 号 (2017) 11 頁以下

伊川正樹「アメリカにおける税務訴訟の実態（一）－税務訴訟における『和解』再検討の一素材として－」民商法雑誌 133 巻 1 号（2005）99 頁以下

一高龍司「米国における納税者と IRS との交渉と和解」日税研論集 65 号（2014）77 頁以下

犬飼久美「退職金課税の起源と変遷」立命館法学 341 号（2012）102 頁以下

大淵博義「過大役員報酬の認定とその基本的法理－名古屋地裁判決に触れて－（上）」税務通信 2419 号（1996）14 頁以下

大淵博義「『不相当に高額』な役員退職給与の認定をめぐる論点～最近の判決事例にみる問題点の検証～」税理 61 巻 10 号（2018）頁以下

岡崎和雄「役員退職金に対する変更点と対応」税理 49 巻 8 号（2006）68 頁以下

片山直子「イギリスにおける租税紛争解決をめぐる最近の動向－ADR の活用を中心に－」税研 200 号（2018）44 頁以下

神作裕之ほか「座談会 改正企業内容等開示府令と上場企業の対応」資料版商事法務 420 号（2019）6 頁以下

北野弘久「新税法の立法過程」法律時報 37 巻 9 号（1965）26 頁以下

小関健三「『不相当に高額な部分の金額』の判断構造について：沖裁(法)平 24 第 5 号平成 24 年 12 月 18 日裁決(残波事件)」税務弘報 65 巻 4 号（2017）168 頁以下

齊藤稔「法人税法における『別段の定め』の基本問題」税務会計研究 7 号（1996）1 頁以下

酒井克彦「会社の利益処分と所得税－役員への賞与、配当に係る二重課税問題－」税大ジャーナル 8 号（2008）49 頁以下

品川芳宣「役員退職給与適正額の算定方法」T&Amaster532 号（2014)18 頁以下

品川芳宣「役員退職給与適正額の算定に平均功績倍率 1.5 倍を適用」T&Amaster731 号（2018）16 頁以下

篠原克岳「税務手続への和解の導入に関する検討－法的判断過程の分析に基づく試論－」税務大学校論叢 78 号（2014）1 頁以下

田中巖「役員退職金」日税研論集 6 号（1988）129 頁以下

武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」税務大学校論叢 3 号（1970）110 頁以下

武田昌輔「不確定概念規定の解釈方法の検討」税理 21 巻 1 号（1978）5 頁以下

谷口勢津夫「税法における命令委任と租税法律主義の潜脱」阪大法学 66 巻 3・4 号（2016）487 頁以下

長島弘「過大役員給与の不相当性とその判断基準」税制研究 70 号（2016）131 頁以下

長島弘「退職給与の算定に当たり平均功績倍率の 1.5 倍までを相当額とした一審判決を否定した控訴審判決」税務事例 50 巻 3 号（2018）63 頁以下

長谷川博「租税訴訟における和解の意義とその課題－納税者の権利救済機能としての訴訟上の和解－」租税訴訟 1 号（2007）174 頁以下

林幸一「米国における役員給与の合理性判断基準～独立投資家テストを中心として～」大阪経大論集 64 巻 1 号（2013）127 頁以下

本庄資「『納税者との合意』、『和解』を税務調査に導入できるか－税務調査から租税訴訟解決までにみる米国の納税者管理保護と税務行政効率化のマリアージュを参考として－」税経通信 63 巻 2 号（2008）149 頁以下

三木義一「判決の緒=税理士"春香"の事件簿(第 16 話)ミュンスター財政裁判所を訪ねる」税研 80 号（1998）59 頁以下

三木義一「ドイツにおける税務訴訟の現実とその背景（一）－なぜドイツではかくも税務争訟が多いのか？－」民商法雑誌 119 巻 4・5 号（1999）613 頁以下

三木義一「過大役員退職金と類似法人の類似性」日本法学 66 巻 3 号（2000）533 頁以下

山口敬三郎「役員給与の適正額について（残波事件）(上)」税理 61 巻 7 号（2018）130 頁以下

山口孝浩「役員賞与・役員報酬を巡る問題－改正商法等の取扱いを問題提起として－」税務大学校論叢 48 号（2005）169 頁以下

山下清兵衛「軽装備の専門的紛争解決システムの優位性と協議・和解制度の必要性」租税訴訟 6 号（2012）159 頁以下

山下清兵衛「租税憲法訴訟と課税要件（木更津木材事件と残波事件を機縁として)」租税訴訟 11 号（2018）14 頁以下

山本守之「判決、裁決だけで定められている課税要件の是非」税務事例 50 巻 12 号（2018）74 頁以下

ヤン・グロテア著（長谷川博編）「講演録 ドイツの税務訴訟について－名誉職裁判官を含む参審制及び話し合いによる合意制度－」税務事例 44 巻 3 号（2012）1 頁以下

吉田素栄「交際費（特集 悩める税務判断を徹底検証！法人税+更正の請求 税務調査手続の不確定概念)」税務弘報 61 巻 2 号号（2013）38 頁以下

吉牟田勲「役員退職金の不相当高額の判定」税務事例研究 16 号（1993）1 頁以下

渡辺充「アメリカにおける役員報酬の税務評価」総合政策論集:東北文化学園大学総合政策学部紀要1巻2号（2002）17頁以下

渡辺充「ゴールデン・パラシュートと役員退職給与課税」産業経理62巻1号（2002）27頁以下

渡辺充「役員退職給与と平均功績倍率1.5倍の控訴審判決」速報税理37巻22号（2018）26頁以下

無署名「役員退職慰労金贈呈議案の事例分析：平成30年6月総会1,899社」資料版商事法務418号（2019）130頁以下

新聞・インターネット文献

朝日新聞 2014年11月2日朝刊29面

朝日新聞 2016年4月23日朝刊33面

朝日新聞 2018年1月27日朝刊33面

東京朝日新聞 昭和11年6月30日朝刊

官報昭和6年4月18日、https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/2957756

會社經理統制令要義、http://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1439157

行政財政税制整理調査要覧.昭和6年（内閣、1934)、http://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1886740（国立国会図書館又は図書館送信参加館でのみ閲覧可）

JETRO、「欧州・ロシア雇用制度一覧（2016年10月)」、https://www.jetro.go.jp/ext_images/_Reports/01/388103954f561b01/20160072.pdf

国税庁、「行政機関の保有する情報の公開に関する法律に基づく処分に係る審査基準」、https://www.nta.go.jp/about/disclosure/kojinjoho/4500-55.pdf

国税不服審判所、「審判所ってどんなところ？国税不服審判所の扱う審査請求のあらまし」(平成30年8月)、http://www.kfs.go.jp/introduction/pamphlet/pdf/pamphlet1.pdf

国民生活センター編『国民生活.ウェブ版』24 号（2014)、http://www.kokusen.go.jp/pdf_dl/wko/wko-201407.pdf

人事院生涯設計課、「アメリカの年金制度（2008年4月)」、人事院、https://www.jinji.go.jp/kenkyukai/koureikikenkyukai/h20_07/siryou/h20_07_siryou_sankou.pdf

税制調査会、「平成23年税制改正大綱」、https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/news/2010/__icsFiles/afieldfile/2010/12/25/221216taikou.pdf

税制調査会、「平成 24 年税制改正大綱」、http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/231224taikou.pdf

総務省、「行政文書開示請求書（様式第 1 号）」、https://www.soumu.go.jp/soutsu/kanto/ques/jyokou/horei/jyokou-yousiki.pdf

総務省、「日本標準産業分類（平成 5 年 10 月改定）中分類 12-食料品製造業」、https://www.soumu.go.jp/main_content/000316973.pdf

総務省、「日本標準産業分類（平成 25 年 10 月改訂)」、http://www.soumu.go.jp/toukei_toukatsu/index/seido/sangyo/H25index.htm

※分類項目名（CSV ファイル）は、https://www.soumu.go.jp/main_content/000420038.csv からダウンロード可能

総務省、「平成 28 年度（行情）答申第 243 号」、http://www.soumu.go.jp/main_content/000431682.pdf

中小企業庁、「事業承継に関する現状と課題について（2018 年 11 月 28 日)」、https://www.chusho.meti.go.jp/koukai/shingikai/kihonmondai/2016/download/161128kihonmondai03.pdf

Web サイト

厚生労働省｜マクロ経済スライドってなに？｜いっしょに検証！公的年金

https://www.mhlw.go.jp/nenkinkenshou/finance/popup1.html

裁判所｜裁判員制度|●裁判員制度が導入されることで、どのようなことが期待されているのですか。

http://www.saibanin.courts.go.jp/qa/c1_2.html

裁判所ウェブサイト｜裁判例情報

http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/search1

参議院法制局｜法制執務コラム 委任立法 - 国民の目に見える立法を -

http://houseikyoku.sangiin.go.jp/column/column006.htm

大同生命｜「標準保障額シミュレーション|保険加入をお考えの方へ」

http://www1.daido-life.co.jp/hyojun/web/d_h_input.do?CD=daido

裁判例等一覧

- 行政裁判所判決 -

昭和 13 年 10 月 18 日第一部宣告（行政裁判所判決録 49 輯 11・12 巻合輯 763 頁）

昭和 13 年 12 月 27 日第一部宣告（行政裁判所判決録 49 輯 11・12 巻合輯 848 頁）

昭和 14 年 2 月 28 日第一部宣告（行政裁判所判決録 50 輯 2 巻 134 頁）

- 最高裁判所判決 -

最高裁（第三小法廷）昭和 50 年 2 月 25 日判決（昭和 49 年（行ツ）第 28 号・税務訴訟資料 80 号 259 頁）

最高裁（第二小法廷）昭和 53 年 4 月 21 日判決（昭和 51 年（行ツ）第 34 号・税務訴訟資料 101 号 156 頁）

最高裁平成 9 年 3 月 25 日判決（平成 7 年（行ツ）第 110 号・税務訴訟資料 第 222 号 1226 頁）

最高裁（第三小法廷）平成 15 年（行ツ）第 114 号・第 115 号事件、同年（行ヒ）第 116 号・第 117 号・TAINS Z999-8276（東京都情報公開条例第 6 条による開示情報）

最高裁（第二小法廷）平成 15 年 11 月 7 日判決（平成 12 年（行ツ）第 357 号、税資 253 号(順号 9465)）

最高裁（第一小法廷）平成 30 年 1 月 25 日判決（平成 29 年（行ツ）第 208 号、平成 29 年（行ヒ）第 237 号・TAINS Z888-2190 公開法第 9 条第 1 項による開示情報）

- 高等裁判所判決 -

東京高裁平成 30 年 4 月 25 日判決（平成 29 年（行コ）第 334 号、平成 30 年（行コ）第 27 号・裁判所ウェブサイト）

東京高裁昭和 34 年 11 月 17 日判決（昭和 33 年（ネ）第 2783 号・行政事件裁判例 10 巻 12 号 2392 頁）

大阪高裁昭和 43 年 6 月 28 日判決（行政事件裁判例集 19 巻 6 号 1130 頁）

東京高裁昭和 49 年 1 月 31 日判決（昭和 46 年（行コ）第 64 号・税務訴訟資料 74 号 293 頁）

札幌高裁昭和 51 年 1 月 13 日判決（昭和 49 年（行コ）第 2 号・税務訴訟資料 87 号 1 頁）

大阪高裁昭和 54 年 2 月 28 日判決（昭和 52 年（行コ）第 14 号・税務訴訟資料 104 号 531 頁）

東京高裁平成元年 1 月 23 日判決（昭和 63 年（行コ）第 61 号・税資 169 号 5 頁）

仙台高裁平成 10 年 4 月 7 日判決（平成 8 年（行コ）第 5 号、税務訴訟資料 231 号 470 頁）

札幌高裁平成 12 年 9 月 27 日判決（平成 12 年（行コ）第 1 号・税資第 248 号 850 頁）

東京高裁平成 13 年 10 月 30 日判決（平成 13 年（行コ）第 138 号・裁判所ウェブサイト）

東京高裁平成 15 年 1 月 30 日判決（平成 14 年（行コ）第 94 号、第 245 号ないし第 261 号・判例時報 1814 号 44 頁）

大阪高判平成 21 年 10 月 16 日判決（平成 21 年（行コ）第 24 号・・税務訴訟資料 259 号-180（順号 11293））

東京高裁平成 25 年 7 月 18 日判決（平成 25 年（行コ）第 169 号、税務訴訟資料 263 号-137（順号 12261））

大阪高裁平成 26 年 10 月 30 日判決（平成 26 年（行コ）第 64 号・税務訴訟資料 264 号-177（順号 12558））

東京高裁平成 29 年 2 月 23 日判決（平成 28 年（行コ）第 205 号・税務訴訟資料 267 号-32（順号 12981））

東京高裁平成 30 年 4 月 25 日判決（平成 29 年（行コ）第 334 号、平成 30 年（行コ）第 27 号・裁判所ウェブサイト）

- 地方裁判所判決 -

東京地裁昭和 33 年 9 月 25 日判決（昭和 29 年（行）第 123 号・行政事件裁判例集 9 巻 9 号 1948 頁）

東京地裁昭和 33 年 12 月 23 日判決（昭和 32 年（行）第 60 号・行政事件裁判例集 9 巻 12 号 2727 頁）

横浜地裁昭和 44 年 11 月 6 日判決（昭和 43 年（行ウ）第 2 号・行政事件裁判例集 20 巻 11 号 1313 頁）

東京地裁昭和 46 年 6 月 29 日判決（昭和 44 年（行ウ）第 84 号・税務訴訟資料 62 号 1002 頁）

東京地裁昭和 51 年 5 月 26 日判決（昭和 48 年（行ウ）第 15 号・税務訴訟資料 88 号 862 頁）

東京地裁昭和 55 年 5 月 26 日判決（昭和 52 年（行ウ）第 287 号・税務訴訟資料 113 号 442 頁）

札幌地裁昭和 58 年 5 月 27 日判決（昭和 54 年（行ウ）第 9 号・判例時報 1094 号 26 頁）

静岡地裁昭和 63 年 9 月 30 日判決（昭和 60 年（行ウ）第 9 号・税務訴訟資料 165 号 962 頁）

名古屋地裁平成 2 年 5 月 25 日判決（昭和 62 年（行ウ）第 40 号・税務訴訟資料 176 号 1042 頁）

岐阜地裁平成 2 年 12 月 26 日判決（昭和 62 年（行ウ）第 4、5、6、7 号・税務訴訟資料 181 号 1104 頁）

福島地裁平成 4 年 10 月 19 日判決（平成 3 年（行ウ）第 5 号・税務訴訟資料 193 号 78 頁）

高松地裁平成5年6月29日判決（平成4年（行ウ）第2号・税務訴訟資料195号709頁）

福島地裁平成8年3月18日判決（平成3年（行ウ）第4号・税務訴訟資料215号891頁）

東京地裁平成9年8月8日判決（平成7年（行ウ）第37号・判例タイムズ49巻24号（通巻977号）111頁）

札幌地裁平成11年12月10日判決（平成8年（行ウ）第20号・税務訴訟資料245号703頁）

東京地裁平成14年3月26日判決（平成12年（行ウ）第256号、同第261号ないし第280号・判例時報1787号42頁）

岡山地裁平成18年3月23日判決（平成16年（行ウ）第18号・LEX/DB文献番号25450630）

東京地裁平成20年6月27日判決（平成18年（行ウ）第466号・税務訴訟資料258号-119（順号10977））

大分地裁平成21年2月26日判決（平成18年（行ウ）第8号・税務訴訟資料259号-34（順号11147））

京都地裁平成23年4月14日判決（平成20年（行ウ）第23号・税務訴訟資料261号-79（順号11669））

熊本地裁平成25年1月16日判決（平成23年（行ウ）第6号・・税務訴訟資料263号-3（順号12127））

東京地裁平成25年3月22日判決（平成23年（行ウ）第422号、税務訴訟資料263号-49（順号12173））

東京地裁平成25年3月22日判決（平成23年（行ウ）第423号・税務訴訟資料263号-50（順号12174））

東京地裁平成25年3月22日判決（平成23年（行ウ）第421号・税務訴訟資料263号-51（順号12175））

東京地裁平成25年3月22日判決（平成23年（行ウ）第418号・税務訴訟資料263号-53（順号12177））

東京地裁平成28年4月22日判決（平成25年（行ウ）第5号・税務訴訟資料266号-71（順号12849））

東京地裁平成29年1月12日判決（平成27年（行ウ）第204号･税務訴訟資料267号-3（順号12952））

東京地裁平成29年10月13日判決（平成27年（行ウ）第730号・ 税務訴訟資267号-127（順号13076））

- 国税不服審判所採決 -

平成 16 年 6 月 15 日非公開裁決（TAINS F0-2-243）

平成 22 年 4 月 6 日非公開裁決（TAINS F0-2-372）

平成 22 年 11 月 12 日非公開裁決（TAINS F0-2-409）

- アメリカの裁判例 -

41 TCM 863（US Tax Court.1981）

716 F.2d 1241（9th Cir.1983）

853 F. 2d 1267（5th Cir.1988）

Exacto Spring Corporation v. Commissioner.196 F.3d 833（7th Cir.1999）

- ドイツの裁判例（連邦財政裁判所） -

BHF BStBl.1993Ⅱ,311

BHF BStBl.1997Ⅱ,577

ビジネス類似の宗教行為の現状と固定資産税における課題

―財産税という性質による宗教法人への非課税制度の提案―

全　祐貴

【本稿の目的】

本稿は、宗教法人の境内地等におけるビジネス類似の宗教行為の現状と固定資産税における課題について、地方税法 348 条 2 項 3 号の規定から考察を行うものである。条文は「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地(旧宗教法人令の規定による宗教法人のこれに相当する建物、工作物及び土地を含む。)」と規定されており、境内地等にかかる非課税について解釈が定まらず、問題を生じさせる理由として、規定されている「専ら」・「本来の用」・「供する」といった不確定概念が用いられているためであると考える。本稿における問いかけは、当該条文から宗教法人の境内地等からいかなる利用が非課税から除外され得るか、といった至ってシンプルなものである。

今日、ペットを弔う「ペット葬祭業」や、外注により業務の委託を行い、焼骨を収納する「納骨堂」、そして僧侶が酒である般若湯を振舞う「坊主バー」や「坊主カフェ」、そして 1 泊 100 万円にもなるという高額な「宿坊」、集客のためと窺われる巨大なエスカレーターの設置など、その他種々のビジネス類似の宗教行為が散見される。このようなビジネス類似の宗教行為であるが、「①一定の価格を設定した事業(対価性を有する行為)」、「②教信徒・非教信徒を問わないサービスの提供」、「③事業にかかる一定の外注(例えば外部民間事業者)を行ったもの」といった 3 つの特徴を有することを挙げることができるものと考えている。

まず、境内地等における固定資産税にかかる問題提起としてイコール・フッティングによる不公平が挙げられる。これは宗教法人について固定資産税にかかる租税法における紛争にて同様に争われる法人税と比較すると分かりやすい。固定資産税は財産税とされる性質上、イコール・フッティングについては否定されるとする見解が裁判例・学説からも多数を占めている現状がある。この現状から、固定資産税において、境内地等にて行われるビジネス類似の宗教行為について、同一の事業を行う民間事業者は課税されるが、宗教法人は課税されないこととなり得るのである。そのため、まず、「民間」対「宗教法人」という対立軸における不公平が挙げられよう。そして、法人税ではイコール・フッティングが適用され、固定資産税では適用されないならば、同一の事業であっても、国税である法人税は課税することが可能であるのに、地方税である固定資産税は課税できないという「国」対「地方」という対立軸における不公平も考えられる。これらの二重の意味で不公平を有するものといえるもので、極めて世俗的要素の強いビジネス類似の宗教行為が行われる境内地等が非課税とされてしまう恐れが高く危惧している。しかし、固定資産税においてもイコール・フッティングを容認する裁判例もあることから、実情としては、解釈が定まっておらず、法的安定性、予測可能性の観点からも未だに問題を有しているものと考える。

そして、固定資産税における財産税という性質上、宗教活動に用いられる土地・建物である境内地等について、本来は当該宗教法人の教信徒による喜捨等によって運営されていることから、本来の宗教活動による当該境内地等の利用において世俗的なフローが生じず、担税力を有する固定資産には当たらないというものであろう。これは、地方税法 348 条 2

項 3 号が条文に示す「専ら」・「本来の用」・「供する」場合において、本来の宗教活動に供する固定資産に該当したときには、そこから生ずるフロー自体あるものとは考えられる。しかしそのフローは、教信徒からの「喜捨」等、非世俗的なものによるフローであり、これを担税力として捉え、これを境内地等が有する「ちから」として課税を行うことは、宗教法人の有する「聖俗分離原則」の趣旨から反するものといえよう。この「本来の活動」を超えた用に利用される境内地等の利用から生ずるフローについては、当該固定資産に対しての非課税たる根拠を失うものと筆者は考えるものである。

本稿において筆者は厳格な解釈によって、ビジネス類似の宗教行為における特徴である、「①一定の価格を設定した事業(対価性を有する行為)」、「②教信徒・非教信徒を問わないサービスの提供」、「③事業にかかる一定の外注(例えば外部民間事業者)を行ったもの」から、固定資産税の性質における観点により、解釈論にて、いかなる境内地等が非課税から除外され得るか考察を行うものである。そして、解釈論から問題点を具体的に明らかにするものである。更に、憲法概念であり、租税法の根本的な原則ともいえる租税公平主義における課税の公平性の観点から、「課税の公平性を阻害してまで非課税措置を付与するということは、これが拡大的に及ぶものではない」という立場において、立法論を含め考察を行うものである。

【構成】

第 1 章では、当該条文の考察の前提となる境内地等において行われる「ビジネス類似の宗教行為」について、これがいかなるものを示すのかについて論述を行った。そこで、「ビジネス類似の宗教行為」の特徴として、「①一定の価格を設定した事業(対価性を有する行為)」、「②教信徒・非教信徒を問わないサービスの提供」、「③事業にかかる一定の外注(例えば外部民間事業者)を行ったもの」といった旧来より行われてきた伝統的な宗教行為とは性質を異にした特徴を有することを確認した。

第 2 章では、問題の所在として、まず、ビジネス類似の宗教行為は、民間事業者とも競合する場合が散見されるものである。そこで、イコール・フッティングが採用されるならば、法人税と同様に課税することが可能であろう。しかし、採用されないとすれば、固定資産税は課税することができず、「法人税」と「固定資産税」、「民間事業者」と「宗教法人」との間で不公平が生じ得よう。更に、財産税という性質上、宗教法人の「本来の活動」を超えた用に利用される境内地等の利用から生ずるフローについては、当該固定資産に対しての非課税の根拠を失うものと考えると指摘したものである。そして、条文における解釈が定まらない理由として、「専ら」・「本来の用」・「供する」という不確定概念が採用されていることに原因があることを指摘した。

第 3 章では、「宗教性」の存在が境内地等の非課税制にいかに関与し得るかについての考察を行った。これは、「宗教」という概念、そして、信仰・歴史といった「宗教性」というものが、固定資産税の非課税の判断に取り込まれるものか論述を行ったものである。「宗

教」については、宗教を公定することはできないものと指摘した。次いで、「宗教性」については、主観性が介入するおそれがあり、社会通念上、宗教性を帯びたと窺われる行為を行う境内地等であっても、それは非課税の構成要素とはなり得ず、条文が示す「専ら」・「本来の用」・「供する」に該当しなければ、非課税から除外され得るとした。

第 4 章では、条文に規定される「本来の用」について、いかなる境内地等が非課税から除外されるのかについてビジネス類似の宗教行為の定義から考察を行った。まず、宗教法人の有する性質として「排他性」について、「教信徒・非教信徒を問わないサービスの提供」からの指摘を行った。宗教法人は、他の公益法人における「不特定多数性」とは異なり、特定の構成員を対象としたサービスを提供する法人である。しかし、「一寺院と教信徒」、「教団と教信徒」といった「排他性」の関係に幅があることが分かった。次いで、「事業にかかる一定の外注(例えば外部民間事業者)を行ったもの」との定義の下、外部の運営事業者に委託して行われる境内地等の利用について、非課税から除外可能性について考察を行った。しかし、利用者募集等を外注にて行った境内地等利用につき、非課税除外可能性を有するものの、宗教法人に宗教行為の自主性がある場合など、委託の度合に幅があるものであった。更に、「一定の価格を設定した事業(対価性を有する行為)」という定義においては、条文上根拠とはならないものと指摘を行った。これらのように、解釈に幅があることから、ビジネス類似の宗教行為が非課税に入り込むおそれがあることが分かった。ここで、非課税の適用が「曖昧」となる場合が存在することから、筆者は財産税の性質に即した制度構築が必要であると指摘を行った。

第 5 章では、条文に規定される「供する」について、境内地等の「使用見込」・「移転」・「建替え」・「現に使用」にその境内地等の利用状況を区分し、いかなる状態が「供する」に該当するもので、その該当性において、ビジネス類似の宗教行為の非課税除外可能性についての考察を行った。その解釈上の状態から、境内地等を「現に使用」している場合を除き、非課税から除外されるものと指摘を行った。しかし、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が入り込むことから、現に使用している場合においてもビジネス類似の宗教行為を行う境内地等が非課税となり得るのである。そのため、ビジネス類似の宗教行為を非課税から除外できないという問題を有するものとなった。

第 6 章では、「専ら」について、いかなる程度・範囲がこれに該当し、除外され得るか考察を行った。ここでは、非課税につき、財産税におけるフローの観点から、「利用価値」が制限された固定資産であるという観点から、「専ら」とは「本来の用」以外の用を排除する堤防の役割を果たす規定であると指摘を行った。しかし、こちらも、ビジネス類似の宗教行為の定義をも「本来の用」に含み得ることから、「本来の用」にビジネス類似の宗教行為が入り込んだ場合、非課税から「本来の用」以外の用を除外する「専ら」という堤防を越えて非課税とされるおそれがあるのである。

【結論と今後の課題】

第 7 章では結論として、第 3 章から第 6 章において行った考察から明らかになった問題点について、固定資産税の財産税としての性質からの制度提案による解決策を提供した。

この提案は、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う境内地等と、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、これらの違いを前提としたものである。筆者はこの違いが鮮明になったこととして、近年生じてきた「事業の外注」が挙げられると考えるものである。例えば、有名なものとして、「小さなお葬式」や「イオンのお葬式」といったこれらの外注による事業である。この事業は、宗教法人の境内地等においても宗教的サービスが執り行われるものであり、かつ、宗教家が宗教的サービスを提供するものである。しかし、全国的な宗教的サービスの利用者を獲得が可能であることから、境内地等において安定的なフローが見込まれるものである。この境内地等から生ずるフローについて、財産税の観点から、固定資産の時価である「収益価格」は高まるものであり、合わせて、境内地等である固定資産が種々の利用価値を有する状態であるといえるのである。

このような特徴を有する外部運営事業者への「外注」による境内地等の利用は、現状の非課税たる根拠法においては規定上、「本来の用」に入り込むおそれがあるものである。一方では、財産税における非課税の定義に当てはまらないものであることから、これを是正するための新しい制度提案を行ったものである。当該改正案の導入によって、外部運営事業者を介した境内地等の利用について、行為に主体性がある場合において、その行為自体を宗教法人の自主的な枠組みの中で行う境内地等の利用についても包括的に非課税から除外することが可能である。この改正案は、財産税を根拠として固定資産税の非課税から除外するために適した制度構築であると考えるものである。

また、手続規定として、非課税申請時において、徴税吏員等による現地調査が行われるか否かについては、一律の定めがあるとはいえない。更に、境内地等の利用においても、それは変化を伴うものである。これらの理由から、境内地等が継続して本来の用途に利用されているという確証はないものと考えられるのである。そこで、地方税法上において、宗教法人が非課税申請を行った時、および、毎年において、定期的に徴税吏員等によって宗教法人の保有する境内地等の現況調査を行うことを提案するものである。この制度改正により、現地調査を定期的に行う旨、法定化することで、極めて世俗的要素の強いビジネス類似の宗教行為を行う境内地等を固定資産税の非課税からの除外することが可能であると考える。

しかし、一方で、「外注」という特定の用に供する場合において、非課税から除外されることから、憲法概念である「政教分離原則」において問題が生ずるおそれはあるという評価も可能であることを留意する必要があるものと考えられる。また、手続面においては徴税吏員の事務的負担が増大するなど、今後の課題である。

【本稿の特徴・研究貢献】

本稿の特徴は、地方税法 348 条 2 項 3 号における宗教法人の有する境内地等の非課税措

置のうち、ビジネス類似の宗教行為に特化した非課税除外可能性について考察を行った点にある。ビジネス類似の宗教行為は、民間事業者と競合するものや、民間事業者と競合はせずとも、外部運営事業者に委託を行ったものなど、世俗的要素の極めて強い事業が存在する。このような事業の用に供されている境内地等をいかに非課税から除外し得るかについて、宗教法人に特有の「聖俗分離原則」において、「俗」の部分から論述を行ったものである。しかし、条文上、不確定概念が用いられていることもあり、課税庁における課税判断において、苦慮する場面も多分に存在したものと窺われる。その中で、解釈論として一定の非課税除外可能性を提供することで、その判断における一助になればと考える。

以上

【目次】

はじめに 1
第 1 章　ビジネス類似の宗教行為における課題 4
　第 1 節　宗教法人における事業 4
　　第 1 項　ビジネス類似の宗教行為の現状 4
　　第 2 項　ビジネス類似の宗教行為の変化 6
　　第 3 項　ビジネス類似の宗教行為の意義 6
　　第 4 項　ビジネス類似の宗教行為の抱える課題 7
　第 2 節　ビジネス類似の宗教行為の定義 8
　　第 1 項　ビジネス的視点における宗教活動の意義 8
　　第 2 項　ビジネス類似の宗教行為の定義 9
　　(1)提供される宗教的サービスの構造 9
　　(2)伝統的な宗教行為と宗教的サービス 10
　　(3)宗教的サービスの特徴 10
　　①ビジネスモデルの基本構造 10
　　②提供商品 11
　　③周知・広報 11
　　④事業運営・管理(運営規則等) 11
　　⑤利用手続き 11
　　⑥運営事業者と宗教法人の関係 11
　第 3 節　小括 13
第 2 章　ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等が非課税とされ得る不公平 ... 14
　第 1 節　ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等に係る裁判例 14
　　第 1 項　最高裁判所平成 20 年 9 月 12 日判決(法人税に係るペット納骨堂事件) 14
　　(1)事実の概要 14
　　(2)判旨 15
　　第 2 項　東京高等裁判所平成 20 年 1 月 23 日判決(固定資産税に係るペット納骨堂事件) 16
　　(1)事実の概要 16
　　(2)判旨 16
　第 2 節　イコール・フッティングからみる不公平 17
　　第 1 項　イコール・フッティング論 19
　　(1)意義 19
　　(2)検討理由 20
　　第 2 項　イコール・フッティングからの不公平という視点 22
　　第 3 項　イコール・フッティングは固定資産税にはそぐわない 22
　　(1)学説 23
　　(2)「収益税」・「財産税」・「収益税的財産税」による分類 24
　　①収益税説 24
　　②財産税説 25

③収益税的財産税説 25
④検討 26
(3)イコール・フッティングから見えてきた課題 28
第 3 節　地方税法 348 条 2 項 3 号の構成要素 30
第 1 項　根拠規定 30
第 2 項　境内建物及び境内地の定義 30
第 3 項　宗教団体の定義 32
第 4 項　宗教法人法からの借用概念 33
第 5 項　不確定概念の採用 34
(1)不確定概念の意義 34
(2)不確定概念の必要性 35
(3)境内地等非課税への適用 35
第 4 節　固定資産税の性質からの非課税除外可能性 37
第 1 項　固定資産税の制度の概要 37
(1)課税団体 37
(2)課税客体 38
(3)納税義務者 39
(4)課税標準 40
(5)評価および価格の決定 41
(6)非課税の手続き 43
第 2 項　応益税からの非課税とされる違和感 44
第 3 項　財産税という性質からみる担税力 47
(1)財産税からみるビジネス類似の宗教行為の違和感 47
(2)条文と財産税の性質は一致しない 51
(3)担税力に違いが生じた理由 53
第 5 節　問題を解決するアプローチ 54
第 1 項　検証方法 54
第 6 節　小括 56
第 3 章　宗教法人非課税制における「宗教」と「宗教性」 57
第 1 節　租税公平主義からみる不公平 57
第 1 項　憲法で禁止された不公平 57
第 2 項　租税公平主義 58
(1)租税公平主義の意義 59
(2)公平における基準 59
第 2 節　宗教の定義 61
第 1 項　宗教の語源 61
第 2 項　定義 62
第 3 節　宗教法人非課税制の意義 63
第 1 項　非課税にかかる学説 64
(1)政教分離説 64

(2)公益説 64
第 2 項　宗教法人の固定資産税を前提とした非課税の根拠 65
(1)宗教法人における公益性 65
(2)政教分離との関係 66
第 4 節　宗教性の判断における非課税除外可能性 69
第 1 項　事例による比較 70
(1)ライフスペースの事例 70
(2)法の華三法行の事例 70
(3)パナウェーブ研究所の事例 70
(4)長い歴史を有する寺院の例 71
(5)節税対策のために設立された宗教法人の例 71
第 2 項　境内地等の利用による学説 73
(1)田中治の学説 73
(2)櫻井圀郎の学説 73
第 3 項　非課税からの排除可能性 73
第 5 節　小括 75
第 4 章　「本来の用」からみる非課税から除外される事由の検討 77
第 1 節　教信徒・非教信徒を問わない境内地等利用の影響 78
第 1 項　「教信徒の教化育成」における宗教の「聖」の部分から見た排他性 79
第 2 項　他の公益法人との性質の違い 81
第 3 項　非営利法人の有する機能 82
第 4 項　宗教法人の有する排他性 84
第 5 項　排他性における具体的検討 85
(1)教信徒と宗教施設の関係 85
(2)排他性により非課税から除外され得るか 86
(3)教信徒の範囲の曖昧さ 87
第 6 項　ビジネス類似の宗教行為の登場による影響 90
(1)ビジネス化された教信徒 90
(2)宗教の教義をひろめることとの矛盾 92
(3)固定資産税の性質による担税力の違い 94
第 2 節　事業の外注を行った境内地等の利用による影響 95
第 1 項　「儀式行事」の主体性 95
第 2 項　宗教法人の有する主体性 96
第 3 項　主体性の範囲 98
(1)宗教法人に行為の自主性がある場合 100
(2)宗教法人に行為の自主性がない場合 100
第 4 項　学説 101
(1)忠岡博の学説①② 101
(2)佐々木一憲の学説 102
第 5 項　外注における非課税除外可能性 103

(1)解釈における非課税除外可能性 103
第6項　ビジネス類似の宗教行為の登場による曖昧な主体性 104
(1)ビジネス類似の宗教行為による「曖昧」な外注の範囲 104
(2)宗教家が行う世俗的要素の極めて強い境内地等の利用 105
第3節　価格設定した事業が行われる場合の影響 107
第1項　固定資産税の性質における担税力が異なることとなった出来事 107
第2項　解釈上価格設定により非課税から除外されない 108
第4節　小括 110
第5章　境内地等の「供する」状態から除外される場合の検討 111
第1節　「供する」につき争点となった裁判例 111
第1項　東京地方裁判所平成25年2月6日判決(学校法人の固定資産税非課税につき争われた事件) 111
(1)事実の概要 111
(2)被告の主張 111
(3)判旨 112
第2項　「供する」における問題点 112
第2節　「供する」から除外される段階 113
第1項　時点による比較 113
(1)境内地等を建築中の場合 114
(2)境内地等を移転中の場合 114
(3)同一の境内地等内において境内建物を建替えの場合 114
(4)現に宗教活動が行われている境内地等 114
第2項　減価償却資産における「供する」の時期 114
(1)タックスアンサーにおける国税庁の見解 114
(2)建築中における判断 115
(3)建築中の境内地等における非課税除外可能性 116
第3項　相続税における建築中における小規模宅地の負担軽減措置 117
(1)制度の概要 118
(2)根拠条文 118
(3)法令解釈通達における取扱い 119
(4)建築中における判断 120
第4項　固定資産税の性質からの非課税除外可能性 124
第3節　小括 125
第6章　「専ら」の非課税除外可能性における役割の考察 126
第1節　裁判例 126
第1項　東京地方裁判所判決平成28年5月24日(ビル型納骨堂事件) 126
(1)事実の概要 127
(2)課税処分 127
(3)争点 127
(4)判旨 127
第2項　「専ら」における問題とされる事由 128

第 2 節　条文上「専ら」が付された理由 129
第 3 節　固定資産税の性質における「専ら」の解釈 130
第 1 項　優遇規定における「専ら」の前提 130
第 2 項　利用価値の制限された固定資産 132
第 4 節　他の租税法規における「専ら」の範囲 132
第 1 項　青色事業専従者給与における「専ら」の考え方 133
(1)制度の概要 133
(2)根拠条文 133
(3)配偶者における取扱い 134
(4)導き出される「専ら」の厳格さ 136
第 2 項　試験研究費における「専ら」の時間的概念 137
(1)制度の概要 138
(2)根拠条文 138
(3)中小企業庁における取扱通知 140
(4)試験研究費が示す要件 141
(5)試験研究費が示す「専ら」の厳格な範囲 141
第 3 項　収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例における「専ら」の空間的概念 143
(1)制度の概要 143
(2)根拠条文 144
(3)国税庁質疑応答 144
(4)空間的概念における割合 147
第 5 節　固定資産税の性質からの根拠 148
第 6 節　小括 151
第 7 章　ビジネス類似の宗教行為を行う施設を非課税から除外する制度の提案　153
第 1 節　条文が抱える問題点の整理 153
第 2 節　固定資産税に適合した制度の検討 154
第 1 項　「専ら」を厳格にした制度の提案 154
(1)改正案 155
(2)制度改正の導入による影響 155
①「本来の用」以外の用を行う境内地等を非課税から排除できる 155
第 2 項　「価格設定」を付した事業による利用を非課税から除外する制度の提案 155
(1)改正案 156
(2)制度改正による影響 156
(3)「価格設定」を付した事業を非課税から除外することが困難な理由 160
①現代社会の構造による視点 160
②イコール・フッティングとの関係において 162
第 3 項　外部事業者への「外注」による利用を非課税から除外する制度の提案 163
(1)改正案 164
(2)制度改正による影響 165

①「外注」による事業を非課税から排除する裏付 165
②固定資産税の性質からの制度構築 168
第 3 節　小括 172
おわりに 173
参考文献 174

はじめに

今日、宗教とビジネスとが結びついたビジネス類似の宗教行為[1]ともいえる活動が宗教法人の境内地等において行われている。境内地等において行うペットを弔う「ペット葬祭業」や焼骨を収納する「納骨堂」、そして僧侶が般若湯[2]を振舞う「坊主バー」や「坊主カフェ」、そして 1 泊 100 万円にもなるという高額な「宿坊」、集客のためと窺われる巨大なエスカレーターの設置など、その他種々のビジネス類似の宗教行為が散見される。また、境内地等に併設している車輌の駐車場において何らの宗教行為も行っていないにも関わらず、祈祷料として駐車料金を徴収していたことが問題となり、これが報道されるや否や駐車車輌に 1 台ずつ祈祷を行うことで課税を逃れようとするといったグレーゾーンともいえる行為を行う寺社も現れている。なお、当該寺社は当初駐車場のゲートのしめ縄をくぐることで祈祷を行っていると主張していた。

このようなビジネス類似の宗教行為であるが、「①一定の価格を設定した事業(対価性を有する行為)」、「②教信徒・非教信徒を問わないサービスの提供」、「③事業にかかる一定の外注(例えば外部民間事業者)を行ったもの」といった 3 つの特徴[3]を有することを挙げられると考えている。

まず、境内地等における固定資産税非課税制度にかかる問題提起としてイコール・フッティングによる不公平が挙げられる。先の特徴述べるならば「①一定の価格を設定した事業(対価性を有する行為)」となるであろう。これは宗教法人について固定資産税にかかる租税法における紛争にて同様に争われる法人税と比較すると分かりやすい。固定資産税は財産税とされる性質上、イコール・フッティングについては否定されるとする見解が裁判例・学説からも多数を占めている現状がある。この現状から、固定資産税において、境内地等にて行われるビジネス類似の宗教行為について、同一の事業を行う民間事業者は課税されるが、宗教法人は課税されないこととなり得ることで「民間」対「宗教法人」という対立軸における不公平、そして、法人税ではイコール・フッティングが適用され、固定資産税では適用されないならば、同一の事業であっても、国税である法人税であれば課税することが可能であるのに、地方税である固定資産税は課税できないという「国」対「地方」という対立軸における不公平から二重の意味で不公平なものといえ、極めて世俗的意味合いの強いビジネス類似の宗教行為が行われる境内地等が非課税とされてしまうおそれが高く危惧している。

---

[1]なお、本稿における用語の定義における、宗教とビジネスとが結びついた宗教行為について、「ビジネス類似の宗教行為」として呼称し、その他引用による場合の呼称は「宗教ビジネス」や「宗教的サービス」のように引用元の著者の用語を用いるものとし、また、適宜宗教行為に適合した用語を用いることに留意されたい。

[2]大辞林によると、「〔僧侶の隠語〕酒。」と説明がされている。大辞林(第 4 版)(三省堂、2019 年)を参照のこと。

[3]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、312-314 頁。

しかし、固定資産税においてもイコール・フッティングを容認する裁判例もあることから、実情としては、解釈が定まっておらず、法的安定性、予測可能性の観点からも未だに問題を有しているものと考える。

そして、固定資産税非課税制度における財産税という性質上、宗教活動に用いられる土地・建物である境内地等について、本来は当該宗教法人の教信徒による喜捨等によって運営されていることから、本来の宗教活動による当該境内地等の利用において世俗的なフローが生じず、担税力を有する固定資産には当たらないというものであろう。しかし、果たして財産税を前提としたことにより、境内地等がそこからの世俗的なフローがなく、担税力を有しない固定資産であると言い切れるのであろうか。確かに、地方税法 348 条 2 項 3 号が条文に示す「専ら」・「本来の用」・「供する」場合においては、本来の宗教活動に供する固定資産に該当したときには、同 3 号の範囲に該当した固定資産に対して、そこから生ずるフローはあるものの、教信徒からの「喜捨」等、非世俗的なものによるフローを担税力として捉え、これを境内地等が有する「ちから」として課税を行うことは、宗教法人の有する「聖俗分離原則」の趣旨から反するものといえよう。この「本来の活動」を超えた用に利用される境内地等の利用から生ずるフローについては、固定資産の「利用価値」という面において、当該固定資産に対しての非課税たる根拠を失うものと筆者は考えるものである。

本稿は、宗教法人の境内地等におけるビジネス類似の宗教行為の現状と固定資産税における課題について、地方税法 348 条 2 項 3 号の規定から考察を行うものである。条文は「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地(旧宗教法人令の規定による宗教法人のこれに相当する建物、工作物及び土地を含む。)」と規定されており、境内地等にかかる非課税について解釈が定まらず、問題を生じさせる理由として、規定されている「専ら」・「本来の用」・「供する」といった不確定概念が用いられているためであると考える。本稿における問いかけは、当該条文から宗教法人の境内地等から、いかなる利用が非課税から除外され得るかといった至ってシンプルなものである。特に筆者は、憲法概念であり、租税法の根本的な原則ともいえる租税公平主義における課税の公平性の観点から、「課税の公平性を阻害してまで非課税措置を付与するということは、これが拡大的に及ぶものではない」、という立場から厳格な解釈によって、条文上規定される「専ら」・「本来の用」・「供する」を各々に分解し、これらについて非課税から除外されるものの考察を行い、ビジネス類似の宗教行為における特徴である、「①一定の価格を設定した事業(対価性を有する行為)」、「②教信徒・非教信徒を問わないサービスの提供」、「③事業にかかる一定の外注(例えば外部民間事業者)を行ったもの」から、固定資産税の性質における観点について、解釈論において、いかなる境内地等が非課税から除外され得るか、そして、そこから問題点を具体的に明らかにすることで、宗教法人の境内地等について課

税がいかにあるべきかについて、包括的な考察を行う[4]。

[4]なお、本稿における用語の定義において、宗教法人の構成員に対する呼称として、宗教法人における信者一般については、「教信徒」として呼称し、その他特定の宗教法人に関して論じる場合、引用におけるときの呼称は、「檀信徒」・「檀家」・「信徒」・「信者」等のように各宗教の特性による呼称、引用元の著者の用語を用いるものとすることに留意されたい。

第 1 章　ビジネス類似の宗教行為における課題

本稿では、解釈論の視点においては、宗教法人における固定資産税の非課税規定である地方税法 348 条 2 項 3 号について、「ビジネス類似の宗教行為」を行う境内地等にかかる非課税からの除外可能性に論点を置くものである。まず、これを判断することが困難である事由についての前提となる「ビジネス類似の宗教行為」がいかなる行為を示すのか、について考察・問題提起を行い、非課税除外可能性についての課題を見出す。

第 1 節　宗教法人における事業

ここでは、宗教法人の行う事業について論述を行う。石村耕治の著書によると、宗教法人はいわゆる公益法人の枠組の中に存在する法人であるが、他の公益法人にはない法的性質として、宗教法人法 18 条 6 項に規定する「聖俗分離原則[5]」を前提とし、その活動に「聖」と「俗」の二面性を有するとされる。しかし、今日において、その宗教行為たる「聖」の部分について、ビジネスたる「俗」が介入したビジネス類似の宗教行為を境内地等にて行う宗教法人が散見されるのである。ここに、まず固定資産税の非課税規定である地方税法 348 条 2 項 3 号について、「ビジネス類似の宗教行為」を行う境内地等にかかる非課税からの除外可能性について、これを判断することが困難であると考えられる事例について述べるものである。

第 1 項　ビジネス類似の宗教行為の現状

他の公益法人と性質を異にした原則を前提として法人格を有して存する宗教法人であるが、聖俗分離における「聖」の部分において、「宗教」と「ビジネス」とが結びついたと考えられる事例が存在する。本稿の前提となる規定が地方税法 348 条 2 項 3 号であり、これは、宗教法人に対する固定資産税の非課税に関する事項の規定がされている条文であるが、この条文が要請するところ、「専ら」・「本来の用」に「供する」という文言が付されており、この漠然とした文言から、いかなる宗教行為を行う境内地等が非課税となり得ると考えられるだろうか。

墓地とは異なる遺骨の安置施設である「納骨堂(ウェブサイトにおける宣伝に加え、販売を請負った民間事業者によるバナー広告まで存在し、筆者がインターネットを閲覧する際においても度々登場する)」、宗教法人が自己として運営する、あるいは、外部運営事業者に運営委託を行う形式による「売店や食事施設(日本料理からイタリアン、カフェなど、そして僧侶がバーテンダーを行う坊主バーと呼ばれる般若湯を振る舞う施設、坊主カフェまで存在し、多岐にわたる)」において、特に、「お守り」等の宗教用品を販売している場合や、食事時に僧侶による説法などを取入れている場合、YouTube などのメディア媒体を

[5]石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』(法律文化社、2006 年)、55 頁。

介した布教・宣教活動を行うその収録地[6]、旅行代理店などの民間事業者を仲介とする「宿坊などの宿泊施設や修行体験施設(中には富裕層をターゲットとした一泊素泊まりで 1 人 100 万円ほどの高額な施設や、庫裏を改修した僧侶自体がいない無人の宿坊、ヨガ体験施設もあるという。)」、施設利用者の便益のために設置された「巨大なエスカレーター施設」など、前提となる条文から、そして宗教行為からかけ離れた、あるいは非課税の判断に苦慮するとも考えられる、また、宗教施設といえるものからはおおよそかけ離れたとも受け止めることが可能な施設も多分に存在する現状といえよう。

しかし、このような宗教とビジネスとが結びついたビジネス類似の宗教行為を行う宗教法人側において、「あくまでもこれらの事業は純粋な宗教行為である」と主張することで、聖俗分離について傾倒した特定の解釈を行うならば、これらが世俗的なビジネスとは無縁の宗教行為が行われている境内地等であるとされる危惧もあるところである。世間においては、宗教法人に固定資産税にかかる非課税規定が用意されていることも相まって、宗教の名の下、「坊主丸儲け」と言われかねない事業が展開されているということである。そして、このような危惧が現に具現化している。一の宗教施設内に併設、もしくは、存する都心一等地などに所在する有料「駐車場」において、駐車場ビジネスともいえるビジネス類似の宗教行為を行っていた宗教法人につき、何らの宗教行為も行っていないにも関わらず、祈祷料として駐車料金を徴収していたことが問題となり、これが報道されるや否や駐車車輌に 1 台ずつ祈祷を行うことで課税を逃れようとするといったグレーゾーンともいえる行為を行う寺社も現れている。なお、当該寺社は当初駐車場のゲートのしめ縄をくぐることで祈祷を行っていると主張していた[7]。このような課税逃れのためにビジネス類似の宗教行為を行い、境内地を利用しているとも受け止めかねない事態まで発生しており、一定の非課税からの除外可能性を検討しなければならない現状がある。ビジネス類似の宗教行為の登場までは、例えば、宗教法人の営む駐車場経営やマンション経営などは、明らかに宗教とは関係のない事業であることから、非課税の範疇に入ることは想定されなかったものである。しかし、ビジネス類似の宗教行為の登場によって、課税・非課税を明らかにすることが可能でない場合等、非課税の中にビジネス類似の宗教行為が入り込み、非課税の適用が「曖昧」となる場合も存在するものと窺われる。

[6]なお、メディア媒体による布教活動の関連で述べるならば、約 13 億人のカトリック信徒を束ねるローマ教皇も Twitter を利用した情報発信をしているという。

[7]この駐車場ビジネスともいえるビジネス類似の宗教行為に関する事例は 2000 年代後半から 2010 年代初頭にかけて行われていた報道番組にて取り上げられていた事例である。これは訴訟となった事例ではなく、番組において課税庁における課税処分を公表するものでもなく、現在当該事例に関する資料は現存していないものと窺われ、立ち入ってはいけない一種の宗教法人に対するタブーであると窺うものである。この報道から筆者は宗教法人に対する課税面での強烈な違和感を覚えたことを記憶している。

第 2 項　ビジネス類似の宗教行為の変化

上述したことは、あくまで個別の事例に過ぎない。しかし、このようなビジネス類似の宗教行為が何の前提もなく突如として現れることはない。いかなる行為についてもきっかけがあるはずである。これを具体的に紐解くならば、宗教とビジネスとが結びついた多様な事業が発生したことについて、第二次大戦後における、次のような宗教団体を取り巻く社会情勢の変化によるところであると考えている[8]。

①まず、わが国の宗教は旧来、農村農業を中心とする社会において、宗教団体は檀家制度を代表とする、地域社会における宗教活動が行われてきたものである。
②しかし、このような宗教活動が、第二次大戦後におけるインフレーションによる物価の上昇や、社会情勢の変化によって、宗教団体が宗教的資産を失ったこと、
③また、少子高齢化や地方の過疎化が進む中で、檀家の力が弱まったことによって、檀家制度が崩れたことなどにより、
④これらを合わせて、宗教団体の経済基盤がゆらぎ、宗教家が生計維持をするため、その活動に変化が生じてきた[9]ものと考えられる。

筆者は、この田代収が指摘する社会情勢の変化、そして宗教法人と教信徒の関係・結びつきの変化について、ビジネス類似の宗教行為の発生における重要な意味を有するものと考えている。

第 3 項　ビジネス類似の宗教行為の意義

そして、宗教法人と教信徒との関係が断ち切られて行く中、今日においては、産業構造の高度化から、旧来宗教団体が担っていた様々な役割を、宗教法人とは関係をもたないそれぞれの専門的職業人に分担し、これが人々の困った問題の解決にあたっており、宗教に対する社会の期待は、①「伝統的な社会慣習、儀礼に関しての役割」と、これらに加えて、②「現代の価値混迷の社会で人間がどのように生きがいを求めていくか」という面にある[10]といい、宗教に対して期待する役割が変化しているものと指摘でき、時代とともに社会のニーズの変化による宗教団体の担う役割が変化しているものと窺われる。

ビジネス類似の宗教行為は、様々な分野における専門家の台頭により、「社会が求めている宗教法人に対するニーズに応える」ということと、また、宗教団体にもよるが、「宗教法人の担える役割が減少した」こと、「檀家制度の崩壊」等により、経済面において弱体化する宗教法人の側における経済的なニーズが社会的ニーズとも一致し、「①伝統的な役割」と「②現代的な役割」とが合わさった、このような事業の変化がなされたものと考察する。

[8]田代収『宗教法人会計と税務』(同文館出版、1983)、35 頁。
[9]田代収『宗教法人会計と税務』(同文館出版、1983)、35 頁。
[10]田代収『宗教法人会計と税務』(同文館出版、1983)、36 頁。

宗教団体の行う事業の性質の変化について、宗教学者の小原克博は、古いものに新しい意味を付し、そこで得られた新鮮な体験をテレビやインターネット等のメディアを介して情報化され、拡散していくプロセスの中に人々の好奇心を喚起するヒントを見出すことができる[11]と指摘している。このような行為を経済的視点において鑑みるに、現代のニーズに応えるべく、広告宣伝による情報化に積極性を有する宗教法人は、その発信力からビジネス類似の宗教行為においても積極性を有するものと受け止められる。事実として、「②現代的な役割」が要求する社会・宗教法人のニーズに応えるべく、産業構造の高度化から、進展した情報化によってホームページを開設する宗教団体が増加しており、ホームページを開設している宗教団体と、そうではない宗教団体との間で、本当に宗教団体の情報化が必要かどうかを別にして、情報格差が生じており、極端な事例では、ホームページをはじめとしたデジタル機器の利用によって、従来とは異なった信者の獲得や存続の道を歩み始めた教団が見られる事実があり[12]、本節 2 項における田代収の指摘から、社会情勢の変化、そして宗教法人と教信徒の関係・結びつきの変化において、ビジネス類似の宗教行為の発生における重要な意味を有するものと考えると述べたが、宗教法人の存続のため、境内地等を維持するため、宗教行為がビジネス的要素を帯びたものへと変容している現状を表しているものと窺われる。

そのため、今日において、「①伝統的な役割」と「②現代的な役割」との関係において、旧来より行われてきた宗教行為に、新たな要素が加えられ、異なる形式による宗教行為が展開されていることにつき、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等を助長させる要因となり得よう。ただし、これら時代背景の変遷がビジネス類似の宗教行為を生じさせたといえど、すなわち境内地等にかかる非課税を是認させるものではないことはいうまでもない。では、このビジネス的要素を帯びた宗教行為がなぜ今問題とされ得るのか、について、次に指摘を行う。

第 4 項　ビジネス類似の宗教行為の抱える課題

社会・宗教に対するニーズの変化について、先に指摘した「②現代的な役割」を担う宗教法人が、宗教法人法が制定された昭和 26 年当初、そして、固定資産税という租税法規を前提に考察する本稿として、これが規定される地方税法が制定された昭和 25 年当初においては、ビジネス類似の宗教行為について、「檀家制度の崩壊」、民間事業者などの「外部の者を介したもの」や、「デジタル機器を駆使したもの」などの宗教法人による事業の変容が、社会の宗教に求めるニーズの変化から生ずることが想定されていなかったものといえよう。

[11]小原克博『世界を読み解く「宗教」入門』(日本実業出版社、2018)、221 頁。
[12]石井研士「宗務行政百年と宗教法人」文化庁月報(540)
https://www.bunka.go.jp/pr/publish/bunkachou_geppou/2013_09/special_02/special_02.html (最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)

この社会の宗教に対するニーズの変化から、地方税法制定後 70 年ほど経過する現代において、時代の過渡期をむかえているものであり、地方税法 348 条 2 項 3 号において、宗教法人の境内地等にかかる非課税に関する条文の示すものを本稿にて考察する必要があると考えている。これは、問題として、議論すべき施設が地方税法 348 条 2 項 4 号に規定される所定の「墓地」である場合においては、立法論的視点を排除するならば「墓地、埋葬等に関する法律」における問題に留まるものであろう。

しかし、当該条文上加えて、「専ら」・「本来の用」に「供する」という文言が付されていることで、これらは一概に当該条文が示す内容・範囲を明瞭に確定させることに、あまりにも抽象的であり困難であり、これらは不確定概念に該当するものといえよう。そこで、広義の問題としては、不確定概念が生ずることにより、予測可能性の観点からみて、宗教法人の担う「現代的な役割」という新たな要素が加えられたことによる、従来とは異なる形式による宗教行為たる、ビジネス類似の宗教行為について、その非課税たる境内地等に関する解釈につき、これを明らかにする意義が生ずるものといえよう。

宗教法人法が制定された昭和 26 年当初、そして、固定資産税が規定される地方税法が制定された昭和 25 年当初において予定されていなかった、旧来より行われてきた宗教行為と異なる形式による宗教行為であるビジネス類似の宗教行為について、地方税法 348 条 2 項 3 号にかかる非課税たる境内地等ついて、現代的課題として、いかに解釈をすべきか、そして、その解釈から境内地等である宗教施設について、いかに非課税の判断がなされるべきか、あるいは、世俗的要素の強い、ビジネス類似の宗教行為が現行地方税法において、いかに非課税資産から除外され得るのかにつき、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為とは異なることについて明らかにする必要があると考えている。次節では、旧来より行われてきた宗教行為とは異なる形式による宗教行為であるビジネス類似の宗教行為について、本稿におけるその定義を確定する。

第 2 節　ビジネス類似の宗教行為の定義

宗教法人は、聖俗分離原則を前提とし、その活動に二面性を有するとされる法人である。しかし、今日、その宗教行為たる「聖」の部分において、先に述べたような世俗的要素であるビジネスが介入したビジネス類似の宗教行為を行う宗教法人が散見される。ここでは、このビジネスに類似した形式による宗教行為であるビジネス類似の宗教行為についてこれの定義を確定する。

第 1 項　ビジネス的視点における宗教活動の意義

宗教法人法 2 条は、「宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成することを主たる目的とする」と、宗教法人における活動の目的が掲げられている。

渡辺充は、宗教活動の性質について、法文上は、宗教の教義を広めることなどを主目的とする団体が、その目的に応じた行為を行う限り、およそそこに宗教行為が行われている

ものと解釈することができる[13]と述べ、宗教活動の性質について指摘した。しかし、この説からは、世俗的要素である「ビジネス」が付加された議論には触れられてはおらず、また、これが含まれた概念であるかは明らかではなく、渡辺の述べた性質からは、ビジネスと宗教との関係を明らかにすることが困難な場面に遭遇すると窺われる。

佐々木一憲は、宗教活動について、ビジネスとしてみた議論として、「ビジネス類似の宗教行為」と「これ以外の宗教行為」とに区分した上で議論展開をしており、後者については伝統的に宗教的側面で行われてきた宗教的意義のある葬儀(以下、「宗教的葬儀」という。)を事例として、宗教活動の意義を説明している。この宗教的葬儀は、少なくとも、その儀式形式等の中核にある読経や法話など(以下、「読経等」という。)について、①宗教法人が主体となって「宗教上の儀式の形式により葬儀を執り行っている」ことに宗教的意義が強く感じられるとともに、②その依頼者が行う、財貨移転行為の任意(喜捨)性をもって客観的にも宗教的意義の存在が推認され、③その行為がもつ宗教的理念に基づく伝統的や典型的といった事情から、宗教に対する社会一般の期待に応えるものをいう[14]と説明する。この宗教活動が示すところは、宗教法人法 18 条 6 項に規定する「聖俗分離原則」における、宗教法人の有する「聖」の部分に、ビジネスが介入していないものあり、これを「宗教活動」というものとして定義されており、この形態から異なった形態にて行われる行為がビジネス類似の宗教行為であり、後述を行う。

第 2 項　ビジネス類似の宗教行為の定義

佐々木一憲は、宗教的サービスと呼称し、ビジネス類似の宗教行為について、次のとおり定義している。これは、先に述べた宗教活動を根本に据えながらも異なる性質のものであり、この佐々木の先行研究から「ビジネス類似の宗教行為」の定義にかかる検討を行う。

なお、佐々木は、ビジネス類似の宗教行為の定義について、宗教法人にかかる法人税法施行令 5 条に規定する収益事業の該当性につき提唱したものであるが、考察するビジネス類似の宗教行為について、裁判においては固定資産税と法人税につき、同様に争われる場合もあることから、当該定義につき、宗教法人の有する固定資産に課税される固定資産税においてこの学説をもとに検討を行うものである。

(1)提供される宗教的サービスの構造[15]

提供される宗教的サービスの構造として、従来、宗教的側面で行われてきた宗教行為を

[13]渡辺充「宗教法人が死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀等を行う事業が法人税法二条一三号所定の収益事業に当たるとされた事例」判例時報(2039)(判例時報社、2009 年 7 月)、155 頁。

[14]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、311-312 頁。

[15]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、311 頁。

商品化し、世俗的市場に登場させた営利性のあるビジネスモデルであって、「依頼者」、その事業を運営する「運営事業者」、そして、その事業を通じて「依頼者」に対して直接サービスを提供する「宗教法人」の三者を基本構造とし、これに販売窓口としてポータルサイト運営事業者等が加わるなどして形成される、いわば一連のサービス提供システムである。また、原則として依頼者へ提供すべき行為は宗教家が主体となって執り行われ、その行為以外のすべてを運営事業者が行うことを基本に、宗教的側面で行われてきた宗教行為と外見上同様のものを宗教的サービスとして商品化し、世俗的市場で行われている販売形態に馴染ませ、一定価格を設定した料金連動型サービスシステムを通じて販売する。このような宗教的サービスについて概括的にいうと、「伝統的に宗教的側面で行われてきた宗教活動がその特徴の一部を欠く新たな形態や営利性のある事業と一体を成して、世俗的市場に登場したもの」であり、料金連動型サービスシステムによってその依頼者が行う財貨移転行為の任意性に疑義が生じているものである。

(2)伝統的な宗教行為と宗教的サービス[16]

宗教家による宗教行為の提供や宗教的物品・資産の販売・貸付けなど多様化する中、ここでは伝統的に宗教的側面で行われてきた宗教的意義のある「宗教的葬儀」に関連するものを例として取り上げる。宗教的葬儀は、少なくともその儀式形式等の中核にある読経や法話などの「読経等」については、①宗教法人が主体となって「宗教上の儀式の形式により葬儀を執り行っている」ことに宗教的意義が強く感じられるとともに、②その依頼者が行う財貨移転行為の任意(喜捨)性をもって客観的にも宗教的意義の存在が推認され、③その行為がもつ宗教的理念に基づく伝統的や典型的といった事情から、宗教に対する社会一般の期待に応えるものであるなど、宗教活動であることは公知の事実である。他方、宗教的葬儀に関する宗教的サービス(ビジネス類似の宗教行為)では、次のような特徴がみられる。

(3)宗教的サービスの特徴[17]

①ビジネスモデルの基本構造

依頼者、運営事業者、そして、その事業を通じて依頼者に対して直接宗教的サービスを行う宗教家の三者を基本構造としつつ、これに販売窓口としてポータルサイト運営事業者等が加わるなど、いわば一連のサービス提供システムを形成する。

[16]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、311-312 頁。
[17]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、312-314 頁。

②提供商品

提供するサービスの種類は、法事・法要、葬儀一式など多岐に渡っているが、いずれも宗教家によって行われる宗教的サービスである。なお、サービスの内容については、①単に宗教家の紹介を行う、または、②法事・法要等の場へ宗教家の手配等を行う、③宗教家による宗教行為の請負などが考えられる。

③周知・広報

提供商品は、その一定価格の設定とともに、運営事業者の運営規則等に例示列挙されている。なお、サービスの利用にあたっては、宗旨・宗派不問、檀家登録の任意等が明記される一方、菩提寺のない依頼者を原則としている。

④事業運営・管理(運営規則等)

サービスの利用、提供、依頼者の金銭等負担額及びその履行の具体的な手続、サービスの提供に対する苦情処理等事業の遂行に必要なすべての手続も、運営事業者が主体となって手続を進める形で、運営事業者の運営規則等に定められている。

⑤利用手続き

依頼者は運営事業者の手続きに則って申込み、依頼者からの申し込みを受けて宗教家を選定し、依頼者が選択した条件に基づき選定した宗教家と意思確認を行った上で、再度、依頼者と具体的な日時等を調整して商品内容を確定させ、後日、これに基づいて宗教家による宗教的サービスが提供され、金銭的負担の決済も運営規則の方法により行われる。

⑥運営事業者と宗教法人の関係

運営事業者と宗教法人との関係については、基本的に宗教家は運営事業者の選定等によって依頼者と結び付けられ、依頼者に対して提供される宗教家の行為は運営事業者の定める運営規則等に従うものとみられることなどから、宗教的サービスの基本形態として次のように整理される。

1. 宗教家の紹介

運営事業者は依頼者に対して宗教法人を紹介し、当該宗教法人はその利用者の相談を有償又は無償で受けることのみを承諾する。つまり、依頼者が運営事業者に対して金銭を支払って得た権利に宗教家による儀式等の行為は含まれておらず、宗教家の紹介後、依頼者の宗教的相談に対して宗教家の行う行為は本事業とは無関係に行われる。

2. 宗教家の派遣又は手配等

運営事業者は、依頼者との契約に基づき、その指定条件(日時、場所等)どおりに宗教家の行為を受けることができるように手配等を行う債務を負うものと考えられる。この場合、

たとえばその手配等を怠った民法では、雇用、請負、委任及び寄託の 4 つが役務型の典型契約である。ここでいう手配等によって負う債務の性格については、運営事業者と宗教家の間が雇用関係にないものとすれば、その契約内容によって、請負的又は委任的な性格を帯びている場合の運営事業者の債務不履行責任(民法 415)などを除き、手配等完了後に宗教家の行う行為の履行責任は宗教法人にあると考えられるものである。

3. 宗教家による宗教的サービスの提供

運営事業者は依頼者との契約に基づき宗教家の行う宗教的サービスを提供する債務を負う一方、宗教家は運営事業者とともにそのサービス提供にあたる。この場合、本事業の履行責任は、宗教家の行為も含めて、運営事業者にあると考えられるものである。

筆者においても、第 1 節にて、宗教法人における「伝統的な役割」と「現代的な役割」との関係において、旧来より行われてきた宗教行為に、新たな要素が加えられ、異なる形式による宗教行為が宗教法人の境内地等において展開されている旨の指摘を行った。佐々木一憲においては、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為であれば、檀家制度のもと、宗教行為が執り行われてきたものが、宗旨・宗派不問で檀家登録が任意であるものであること、そして、運営事業者が主体となって手続きを行うものであること等、まさに旧来より行われてきた伝統的な宗教行為とは性質を異にする宗教法人の行う行為につき、具体的に定義しているものとして評価するものである。

当該定義の特徴は次の 3 つに分類することができる。まず一つが、①従来、宗教的側面で行われてきた宗教行為を商品化し、世俗的市場に登場させた営利性のあるビジネスモデルであって、「依頼者」、その事業を運営する「運営事業者」、そして、その事業を通じて「依頼者」に対して直接サービスを提供する「宗教法人」の三者を基本構造とし、これに販売窓口としてポータルサイト運営事業者等が加わるなどして形成される、いわば一連のサービス提供システムであり、また、原則として依頼者へ提供すべき行為は宗教家が主体となって執り行われ、その行為以外のすべてを運営事業者が行うことを基本としている[18]ことから、宗教法人において、事業にかかる一定の外注を行ったものである。そして二つ目が、②宗旨・宗派不問、檀家登録の任意等が明記される一方、菩提寺のない依頼者を対象[19]とすることから、教信徒・非教信徒を問わないものである。そして最後に、③宗教的側面で行われてきた宗教行為と外見上同様のものを宗教的サービスとして商品化し、世俗的市場で行われている販売形態に馴染ませ、一定価格を設定した料金連動型サービスシステムを通じて販売する[20]ことを特徴とし、一定の価格を設定した事業が行われているものである。

[18]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、311 頁。

[19]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、312 頁。

[20]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として

この 3 つのビジネス類似の宗教行為は、宗教的葬儀を例に、外形上のみを鑑みるならば、伝統的な宗教行為のようにみえる。しかし、その内面における実際の態様は、檀家制度を代表とする、地域社会における宗教活動が行われてきた[21]という旧来より行われてきた伝統的な宗教行為とは異なるものである。また、ビジネス類似の宗教行為は、その特徴から、宗教法人において行われる行為自体は、伝統的な宗教行為であると窺われる場合においても、世俗的なビジネス的要素を含んだものと解することが可能であり、これが宗教法人の境内地等において行われているものである。

ここにビジネス類似の宗教行為の問題を述べるならば、前提として、宗教法人の保有する境内地等の非課税規定の構成要素において、「本来の用」との文言が付されており、この「本来の用」に該当する場合に非課税となる可能性が生ずるのであるが、旧来はビジネスと「本来の用」という宗教行為の棲み分けがされていたものが、ビジネス類似の宗教行為の登場により、例えば、宗教法人の営む駐車場経営やマンション経営などは、明らかに宗教行為ではないビジネスであることから、宗教行為である「本来の用」の範疇に入ることは想定されなかったものである。しかし、ビジネス類似の宗教行為の登場によって、「本来の用」に供していないと明らかにすることが可能でない場合等、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が入り込み、非課税の適用が「曖昧」となる場合が存在することとなったのである。

第 3 節　小括

ビジネス類似の宗教行為は、時代の変化により「①伝統的な役割」と「②現代的な役割」との関係において、旧来より行われてきた宗教行為に、新たな要素が加えられ、異なる形式による宗教行為が展開されているものである。これの特徴として、①事業にかかる一定の外注(例えば外部民間事業者)を行ったもの・②教信徒・非教信徒を問わないサービスの提供・③一定の価格を設定した事業(対価性を有する行為)、ということに集約されるものと考えられる。このようなビジネス類似の宗教行為であるが、宗教法人の境内地等において行われ、非課税とされ得ることについていかなる問題が含まれているのであろうか。次章において提起する。

ー」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、311 頁。

[21]田代收『宗教法人会計と税務』(同文館出版、1983)、35 頁。

第 2 章　ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等が非課税とされ得る不公平

ここでは、第 1 章において定義した「ビジネス類似の宗教行為」について、地方税法 348 条 2 項 3 号に規定する宗教法人にかかる固定資産税非課税制において、いかなる問題があり、いかなる理由により「ビジネス類似の宗教行為」が行われる境内地等を非課税から除外すべきであるのかについて論述を行う。

第 1 節　ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等に係る裁判例

本節では、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等につき、争点となった裁判例について、「固定資産税」にかかるもの、および「法人税」にかかるもの、それぞれについて述べる。ここで検討する裁判例は、ともに宗教法人の営むペット納骨堂にかかる事例であり、裁判所におけるそれぞれの判断の比較を行うもので、ビジネス類似の宗教行為の定義とも当てはめながら、「国税」および「地方税」そして、「民間事業者」および、宗教法人を含む「公益法人」との違いから現れる「不公平」をテーマとして、裁判例を窺う。

第 1 項　最高裁判所平成 20 年 9 月 12 日判決(法人税に係るペット納骨堂事件)

まず、法人税に係る事例について述べる。これは、宗教法人が死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀、供養等を行う事業が法人税法 2 条 13 号所定の収益事業に当たるとされ、課税庁の主張が認められた事例である。

(1) 事実の概要[22]

愛知県春日井市に所在する宗教法人たる慈妙院（原告、控訴人、上告人 X)は、 昭和 58 年頃から、死亡したペットの葬儀や供養などを有料で行う事業である当該「ペット葬祭業」を、境内に専用の火葬場や墓地などを設置して営んできた。

当該ペット葬祭業の概要は、次のとおりである。X はペットの「重さ」と、「合同葬」・「一任葬」・「立会葬」の 3 種の火葬の方法との組合せにより、料金表を用意しており、依頼者のほとんどは当該料金表に掲示された料金を X に支払っている。

火葬方法のうち、「一任葬」および「立会葬」においては、依頼者は火葬したペットの遺骨を無料の合同墓でなく、有料の納骨堂または単独墓に納骨することを選択することができるが、毎年の管理料を支払うと共に、3 年の使用期間の更新 3 回目(9 年目にあたる)には継続使用料を納入することが必要であり、更新を行わない場合や、管理料が 3 か月以上未納となった場合、遺骨は合同墓に埋蔵されることとなる。また、X は、塔婆や位牌などの販売を行うほか、 ペットの死体を斎場まで有料で運搬するサービスや、遺骨を納めた飼い主からの依頼に基づく有料の初七日法要や七十七日法要も行っている。このような状況にもかかわらず、X は法人税の確定申告を行ってこなかった。

[22]最高裁平成 20 年 9 月 12 日(平成 18(行ヒ)177)

しかし、所轄税務署長(被告、被控訴人、被上告人 Y)は、当該ペット葬祭業は、法人税法施行令 5 条 1 項 17、9 号及び 10 号に規定する事業に該当し、法人税法 2 条 13 号所定の収益事業に該当するとして、平成 14 年 5 月 20 日付けで、平成 9 年から平成 13 年までの事業年度について、決定処分および無申告加算税賦課決定処分を行った。これに対し、X が、異議申立ておよび審査請求を経た上で、異議決定および審査裁決で取り消されなかった本件処分の取消しを求めて名古屋地方裁判所に出訴したのが本件である。

第一審の名古屋地方裁判所判決においては、X が行うペットの葬儀や供養などと、依頼者による金員の支払との間に対価関係が認められることに着目して、本件ペット葬祭業は請負業やその付随事業、倉庫業、販売業に該当するものと判断され、X の請求は棄却された。また、X の控訴を受けた控訴審の名古屋高等裁判所判決においても、純粋な宗教行為の部分は収益事業に当たらないとの X の主張に対して、「宗教行為であるか否かによって、直ちに当該行為の収益事業該当性が左右されるものでない」との判断が加えられたほかは、第一審における名古屋地方裁判所の判決理由がそのまま引用され、X の控訴は棄却された。そこで、X は最高裁判所に上告受理申立てを行った。

(2)判旨

当該ペット葬祭業は、 外形的に見ると、請負業、倉庫業及び物品販売業並びにその性質上これらの事業に付随して行われる行為の形態を有するものと認められる。法人税法が、公益法人等の所得のうち収益事業から生じた所得について、同種の事業を行うその他の内国法人との競争条件の平等を図り、課税の公平を確保するなどの観点から、これを課税の対象としていることに鑑みれば、宗教法人の行う上記のような形態を有する事業が法人税法施行令 5 条 1 項 10 号の請負業等に該当するか否かについては、事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか、それとも役務等の対価でなく喜捨等の性格を有するものか、また、当該事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討して判断するのが相当である。

また、当該ペット葬祭業においては、X の提供する役務等に対して料金表等により一定の金額が定められ、依頼者がその金額を支払っているものと解される。そのため、これらに伴う金員の移転は、X の提供する役務等の対価の支払として行われる性質のものとみるのが相当であり、依頼者において宗教法人が行う葬儀等について宗教行為としての意味を感じて金員の支払をしていたとしても、いわゆる喜捨等の性格を有するものということはできない。また、本件ペット葬祭業は、その目的、内容、料金の定め方、周知方法等の諸点において、 宗教法人以外の法人が、一般的に行う同種の事業と基本的に異なるものではなく、これらの事業と競合するものといわざるを得ない。前記のとおり、本件ペット葬祭業が請負業等の形態を有するものと認められることに加えて、上記のような事情を踏まえれば、宗教法人である X が、依頼者の要望に応じてペットの供養をするために、宗教上の

儀式の形式により葬祭を執り行っていることを考慮し、本件ペット葬祭業は、法人税法施行令 5 条 1 項 17、9 号及び 10 号に規定する事業に該当し、法人税法 2 条 13 号の収益事業に当たると解するのが相当であるとして、上告を棄却した。

第 2 項　東京高等裁判所平成 20 年 1 月 23 日判決(固定資産税に係るペット納骨堂事件)
「固定資産税・都市計画税賦課処分取消請求控訴事件」(原審・東京地方裁判所平成 17 年(行ウ)第 52 号)

この裁判例は、宗教法人所有の回向堂及び供養塔の各建物並びにその敷地のうち、動物の遺骨を収蔵保管している建物部分及びその敷地相当部分の土地は、地方税法 348 条 2 項 3 号及び同法 702 条の 2 第 2 項により非課税とされる境内建物及び境内地に当たらないとしてされた固定資産税及び都市計画税の各賦課処分が、違法とされた事例である。

(1)事実の概要[23]

東京都墨田区両国にある宗教法人たる回向院(原告、控訴人 X)が、動物の遺骨を収蔵保管している建物部分およびその敷地相当部分の土地は、非課税の対象となる地方税法 348 条 2 項 3 号規定の「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第 3 条に規定する境内建物及び境内地」に該当するにもかかわらず、これを課税対象とした東京都税事務所長(被告、被控訴人 Y)の固定資産税および都市計画税賦課処分は違法であるとして、その取消を求めた訴訟である。Y は本件各不動産について現地調査を行い、昭和 37 年に建立された回向堂と昭和 57 年に建立された供養塔という建物いずれにも、建物の内部の中央部分には仏像が安置され、それを取り囲むように諸動物の遺骨を安置した本件ロッカー部分が置かれていることを確認した。その調査に基づき本件賦課処分を行ったところ、X は本件賦課処分について、訴外東京都知事に対して審査請求を行ったところ、X に対し本件審査請求を棄却する旨の判決を行ったため、本訴を提起したものである。

原審では、Y の主張が認容され、動物の遺骨の保管や供養を行うことと、人の墓地の設置や法要を行うことでは、社会通念上、宗教性についての評価には違いがあることと、民間業者の行う動物霊園業と類似することとを挙げ、X による動物の遺骨保管行為を固有の宗教目的と評することが困難であるとした。そして、本件ロッカー部分と仏像安置部分とを分け、非課税対象に該当しないと判断し、イコール・フッティングを理由として非課税該当性を排除しようと試みたことに対し、X が控訴したのが本件である。

(2)判旨

当該境内建物及び境内地が、地方税法 348 条 2 項 3 号にいう「宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内土地」に当たるかどうかについては、当該境内地等の使用

[23]東京高裁平成 20 年 1 月 23 日(平成 18(行コ)112)

の実態を、社会通念に照らして客観的に判断すべきである。これを本件についてみると、X は、江戸時代の開祖以来動物の供養を行い、世間一般に広く受け入れられ庶民の信仰の対象となっており、回向堂及び供養塔において動物の遺骨を安置し、毎日勤行で動物の供養を行うほか、月 1 回あるいは年 3 回の動物供養の法要を行っており、これらの使用状況からみれば、回向堂及び供養塔は、本件ロッカー部分のみならず、その敷地部分も含めて全体が宗教法人である X が専ら宗教目的に使用する施設であって、その宗教活動のために欠くことができないというべきである。したがって、回向堂及び供養塔は、その敷地部分も含めて、地方税法 348 条 2 項 3 号所定の境内地等に該当するものと認められ、上記使用実態に照らすと、回向堂及び供養塔における動物の供養については、客観的にみて、その宗教性について社会的な認知が得られているものということができる。

Y は、X の動物の遺骨保管事業は、民間業者の動物霊園事業と類似しており、その料金が対価性を有するから、非課税の優遇措置を受けるべきではないと主張する。ところで、動物を埋葬する民間業者の実態としては、いずれも有料とされていること、霊園によっては、骨壺代や管理料を別途設定しているものも多いこと、ほとんどの霊園が「宗旨・宗派を問わない」としていること、民間業者は、宣伝に比較的積極的である。しかし、X は、民間のペット霊園が多数開業する以前の昭和 37 年からロッカー形式による遺骨の安置を開始していたこと、檀家だけでなく、一般の動物愛好家の飼育していた諸動物の供養も受け入れているが、浄土宗以外の教義・作法による供養は行っていないこと、回向堂及び供養塔のいずれも馬頭観世音菩薩像がその中心に位置し、動物の遺骨を安置した本件ロッカー部分が仏像を取り囲むように配置され、その間に仕切りはなく、空間的には仏像と不可分一体の構造として設計されていること、基本的に合祀を勧めており、火葬の後、一年間遺骨を無償で預かり、気持ちの整理がつかず個別の安置を申し出た者につき、有料で遺骨の保管をするが、合祀については管理費等の費用はかからないこと、宣伝広告は一切しておらず、民間業者との相違が認められ、これらの事情を考慮すると、X が年間 5 万円、3 万 5 千円、2 万円の三段階の年間定額制で動物の霊の供養料を徴収していることをもって、X の動物の安置保管が、民間業者の行う霊園事業と同様の営利的なものとはいえず、原判決を取り消し、X の請求を認容し、主文のとおり判決する。

第 2 節　イコール・フッティングからみる不公平

第 1 節において、「固定資産税」および、「法人税」について、それぞれの裁判例について述べたものであるが、これらは、税目における根拠法は異なるものの、争点となった対象はともに、宗教法人においてペット納骨堂を行う境内地等にかかる事例である点については共通している。しかし、当該事例においては、裁判所の判断は異なるものであった。法人税における判断においては、提供する役務等の対価の支払として行われる性質のものとみるのが相当であるとして、「民間業者のペット霊園」と「宗教法人のペット霊園」におけるイコール・フッティング（経済的観察法）を理由として、課税庁の判断を支持するもの

であった。しかし、固定資産税にかかる事例においては、課税庁はイコール・フッティングを理由として非課税該当性を排除しようと試みたものの、裁判所はこれに異を唱える判断を下したものである。

私見ではあるが、いずれもが同じくする「ペット納骨堂」という事業を行う境内地等において、一方(国税)においてはイコール・フッティングを根拠として課税され、他方(地方税)においては課税されないということについて、課税の公平の観点から不公平感を否めない。一方は課税されないということにつき、ビジネス類似の宗教行為自体を否定するものではないが、宗教法人が設立に対し「認証制」を採用している[24]ことから、容易に設立することが可能であり、非課税という優遇を受けたいという不純な動機により当該事業を含むビジネス類似の宗教行為を活発にさせる要因となるのではないかと危惧するものである。ここに宗教法人における「認証制」について付言するならば、文部省宗務課長であった篠原義雄は昭和 26 年の第 10 回国会において、次のような答弁をしている。

【第 10 回国会 参議院 文部委員会 第 16 号 昭和 26 年 3 月 8 日[25]】

本法で認証と申しておりますことは、第十四條にもありますように、当該団体が第二條に規定されているような宗教団体であり、又、規則や手続が法令の規定に適合しているものであることを所轄庁において確認する行為でありまして事実について認定して公の権威を以て宣言するにとどまり、それから如何なる効果が生ずるかは、専ら法律の定めるところによるのでありまして、その行為をした所轄庁の意思によるものではありません。この点、第三者の法律行為を補充してその効力を完成させる認可とは性質上の差違があると存ずるのであります。又、認証には、宗教そのものの正邪曲直、新旧大小の価値判断に亘るようなことは決して伴わないものであることはいうまでもありません。

認証につきましては、飽くまで愼重を期し、宗教団体の正当な利益が保護されるよう、宗教法人審議会の諮問その他慎重な手続に関する定めをするほか、再審査と訴願が第十六條及び第十七條規定せられておるのであります。

この篠原の答弁から、宗教法人の設立において、所轄庁の意思が反映するものではないとのことから、「認可制」とは異にするものであり、設立に際し体裁が整っている場合には設立が可能であるものと窺われ、渡部蓊においても、『逐条解説宗教法人法(第 4 次改訂版)』において当該答弁を引用しており[26]、宗教法人にかかる「認証制」については、この篠原の答弁における解釈がなされているものと考えられる。

[24]岩井洋『宗教』(PHP 研究所、2003 年)、206 頁。
[25]第 10 回国会 参議院 文部委員会 第 16 号 昭和 26 年 3 月 8 日
https://kokkai.ndl.go.jp/#/detail?minId=101015115X01619510308(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)
[26]渡部蓊『逐条解説宗教法人法(第 4 次改訂版)』(ぎょうせい、2009 年)、143-144 頁。

ここで、設立が容易な宗教法人におけるイコール・フッティングについて、不公平であるという観点に立脚することについて、ビジネス類似の宗教行為の定義を前提として述べるならば、「③一定の価格を設定した事業(対価性を有する行為)」についてであり、この価格設定にかかる対価性の有無と合わせて議論されるイコール・フッティングにいうところ、民間事業者との競合可能性からの視点が該当するものといえ、ここから問題点を見出す。

第1項　イコール・フッティング論

ここでは、イコール・フッティングの意義について述べるとともに、これを検討する理由について記述を行う。

(1)意義

酒井克彦によると、イコール・フッティング論とは、市場において、宗教法人と民間事業者との間において、競合関係にありながら、一方は、租税負担を負わず、他方においては、租税負担を負うということでは、中立で、公正な競争維持を妨げることとなるとする考え方[27]であり、競争条件の平等の確保という見地に立った学説[28]である。このイコール・フッティングについて、旧ドイツ租税調整法(Steueranpassungs-gesetz)1条2項において、「租税法律の解釈にあたっては、国民思想、租税法律の目的及び経済的意義、ならびに諸関係の発展を考慮しなければならない」と規定されており、この規定に現れている租税法律の解釈にあたっては、その経済的意義を考慮しなければならないという考え方は、一般に「経済的観察法」(wirtschaftliche Betrachtungsweise)と呼ばれ、租税法の解釈には、その文言にとらわれることなく、その規律対象たる経済事象に適合するように行わなければならないというもので、わが国でも「実質課税の原則(または実質主義)」の名のもと、同様の解釈が主張される[29]ことがある。

また、兼平裕子によると、「不公正な競争」(unfair competition)原理による課税につき、宗教法人を含み、公益法人における収益課税の根拠[30]となり得るものとも指摘しており、筆者においても、宗教法人において、ビジネス類似の宗教行為における不公正な競争により「坊主丸儲け」とも言われかねない事業が展開されていることを鑑みるに、租税における公平負担の原則の観点からも傾聴できるものと窺われ、固定資産税という資産課税への適用についても不公平の是正という点において検討の余地があるものと考える。

当該議論においてイコール・フッティングを当てはめると、同一の「ペット納骨堂」と

[27]酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』(財経詳報社、2011年)、196頁。
[28]小塚真啓「収益事業の意義-ペット葬祭業事件」『租税判例百選(第6版)』(有斐閣、2016年)、95頁。
[29]金子宏『租税法(第23版)』(弘文堂、2019年)、124頁。
[30]兼平裕子「法人論の現代的機能-民法上の法人論から公益法人課税の根拠論へ-」愛媛法学会雑誌38(1・2)(2012年1月)、77頁。

いう事業を行う境内地等でありながらも、「国税」たる法人税においては、民間との競合性を課税根拠として認められ、イコール・フッティングの適用により、法人税が課されることとなったものである。他方、「地方税」たる固定資産税においては、ビジネスとしての要素の極めて強い事業であり、民間との競合関係があるにもかかわらず、固定資産税が非課税となった。一方においては課税とされ、他方においては非課税とされる等、課税処分としてみた場合において、平等が確保されていないことは、不公平感を否めないと筆者は考える。更に、兼平の述べるように、このイコール・フッティングが公益法人における課税の根拠となり得るということは、ビジネス類似の宗教行為を非課税から除外するためにも重要な視点であるといえよう。ここに、解釈論として、固定資産税にイコール・フッティングを適用することが可能であるのか検討を行う。

(2)検討理由

市場において、宗教法人と民間事業者との間において、競合関係にありながら、一方は、租税負担を負わず、他方においては、租税負担を負うということでは、中立で、公正な競争維持を妨げることとなる[31]と、イコール・フッティングの意義について述べたものである。藤谷武史は、このようなイコール・フッティングにつき、論ずる意味として次のように述べている。

> 所得課税の原則の問題関心は「官か民か」の対立軸とは異なる次元にある。確かに租税法関係は公権力関係の一典型であり、租税法学はこの次元を重視してきた。しかし、実体法研究を旨とする租税法学はこれにとどまらず、租税立法過程に対する現実主義的理解に基づき、納税者集団相互間の利害の調整を図るための道具概念として、租税負担の公平を理論的に探究してきた。したがって、非営利活動に対する所得課税の原則の適用は、「国家」対「私人」の対立軸ではなく、非営利法人の課税(ないし非課税)のあり方が公平に適うか、すなわち、「非課税が他の納税者の相対的負担を増大させることを正当化できるか」という次元の問題として捉えるべきであることを強調しておきたい[32]。

藤谷は、イコール・フッティングを論ずることにつき、租税法学の問題関心について、納税者集団相互間の利害の調整を図ること、租税負担の公平を理論的に探究することにあると指摘するとともに、非営利法人の非課税につき、他の納税者の負担を増大させることを正当化することができるか、という問題を設定し、イコール・フッティングを論ずることにかかる問題を提起している。納税者間における不公平という視点において、固定資産税と法人税では、税目間の課題は異なるものであるものの、やはり、一方においては課税

[31]酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』(財経詳報社、2011 年)、196 頁。
[32]藤谷武史「非営利公益法人の所得課税-機能的分析の試み」ジュリスト(1265) (2004 年 4 月)、124 頁。

されず、他方においては非課税となることについて、不公平であるといえよう。

第 1 章 2 節 2 項におけるビジネス類似の宗教行為の特徴に立ち戻ると、①従来、宗教的側面で行われてきた宗教行為を商品化し、世俗的市場に登場させた営利性のあるビジネスモデルであって、「依頼者」、その事業を運営する「運営事業者」、そして、その事業を通じて「依頼者」に対して直接サービスを提供する「宗教法人」の三者を基本構造とし、これに販売窓口としてポータルサイト運営事業者等が加わるなどして形成される、いわば一連のサービス提供システムであり、また、原則として依頼者へ提供すべき行為は宗教家が主体となって執り行われ、その行為以外のすべてを運営事業者が行うことを基本としている[33]ことから、宗教法人において、事業にかかる一定の外注を行ったものである。そして二つ目が、②宗旨・宗派不問、檀家登録の任意等が明記される一方、菩提寺のない依頼者を対象[34]とすることから、教信徒・非教信徒を問わないものである。そして最後に、③宗教的側面で行われてきた宗教行為と外見上同様のものを宗教的サービスとして商品化し、世俗的市場で行われている販売形態に馴染ませ、一定価格を設定した料金連動型サービスシステムを通じて販売する[35]ことを特徴とし、一定の価格を設定した事業が行われているものである。

これらの定義のうち、特にイコール・フッティングとの関係において、密接なものが「対価性の有無」における「③価格設定」に集約されるものと考える。佐々木一憲は、宗教的サービスのうち、一定価格の設定がなされた料金連動型のビジネスモデルによって提供されるものについて、宗教法人が対価性及び競合可能性の観点での検討を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らし総合的に検討し判断すべきところ、対価性が否定し得ない場合、本稿においてはその該当性は基本的に競合可能性に重心を移して判断されるものと解すべき[36]と述べている。これは法人税に関するものを前提としているものの、「対価性の有無」について、この佐々木の定義から、イコール・フッティングに関係するものをみるに、宗教家によって行われる宗教的サービスであっても、対価性を有するものであるならば、民間事業者の性質に「対価」という面において同様の性質を有するものといえ、そこから、議論を民間事業者との競合可能性、つまりイコール・フッティングに移すことで、宗教法人非課税制からの除外可能性についての可能性を示した。

筆者においても、同一の事業につき、「喜捨ではなく、対価という面で民間事業者と同様の性質を有すること」、「運営事業者の運営規則等に則り事業を遂行し、広告宣伝まで行

[33]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、311 頁。
[34]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、312 頁。
[35]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、311 頁。
[36]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、379 頁。

っている」のならば、それは、積極的に民間事業者等、他との競合関係にあるとも見ることが可能であると同時に、当該事業について、宗教法人が主体的に境内地等を「本来の用」に供して宗教的事業を遂行しているのか、についても疑義が生ずることとなるもので、佐々木の学説に賛同するものである。ただし、昨今、商行為においては基本的に「価格設定」がなされていることから、宗教法人については、「価格設定」が一貫して許容されるものではないのか、という批判的な見地からの検討は要するものと考えられることは留意する必要はあろう。

筆者において、本章裁判例で示したように、同種の事業を行うにも関わらず、たとえ、後述する固定資産税の性質が財産税であったとしても、宗教法人においては固定資産税が「非課税」、他方、民間事業者においては「課税」とされることについて、競争条件の平等を阻害しているものと窺われ、ビジネス類似の宗教行為の特徴の一つでもある「価格設定」にかかる「対価性の有無」そして、「競合可能性の有無」であるイコール・フッティングの観点から不公平感を見出すにあたり、重要な視点であると考えている。

第2項　イコール・フッティングからの不公平という視点

先の裁判例で示したように、ビジネス類似の宗教行為について、「ペット納骨堂」という宗教法人が同様の事業を行った場合においても、「国税」たる法人税においては、対価性からイコール・フッティングにより課税されるにもかかわらず、一方では「地方税」たる固定資産税はこれが適用されず、加えて、民間事業者は原則として評価に応じ一律に固定資産税が課税されているにもかかわらず、宗教法人における固定資産税は非課税とされるならば、イコール・フッティングの観点から鑑みるに、「課税される民間事業者」・「税収を得られない地方団体」からすれば、不公平であるといわざるを得ず、競争条件の平等を阻害しているものである。そこで、固定資産税において、当該イコール・フッティングにつき、いかに判断され得るかにつき考察を進める。

第3項　イコール・フッティングは固定資産税にはそぐわない

以上より、同様の事業を行うにもかかわらず、イコール・フッティングを前提として、「民間事業者」対「宗教法人」との関係において、一方民間事業者においては、固定資産税が課されるのに対し、他方宗教法人においては、イコール・フッティングを課税根拠とはせず、固定資産税が課されないという不公平があると指摘してきた。

更に、「国税」対「地方税」との関係においても、一方国税においては、イコール・フッティングを課税根拠として法人税が課されるのに対し、他方地方税においては、イコール・フッティングを課税根拠とはせず、固定資産税が課されないという意味において二重の不公平があると指摘してきた。しかし、ここで立ち返るべきは、固定資産税においては、イコール・フッティングが課税根拠として成立しないのか、ということである。この問題について以下に考察を行う。

(1)学説

このイコール・フッティングについて、固定資産税にはそぐわないという、適用を否定する見解があり、忠岡博は、「宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内地」を固定資産税の課税対象から除外しているのは、担税力に着目してのことであり、法人税の非課税原則とはまったく趣旨が違うという[37]。この趣旨の違いから、「対価性」があっても、それは、固定資産税の非課税の適否とは無関係であり、たとえ民間業者と競合関係にあっても、そのことが直ちに地方税法 348 条 2 項 3 号の非課税該当性を否定するものではない[38]と指摘した。

また、伊藤嘉規は、収益事業該当性を判断する際に対価性の有無を重視する判断は是認できるものであるとしたうえで、それに対して、固定資産税の課税の是非においては、収益事業該当性を判断する必要はない[39]という。その理由として、まず規定が違うと考えられるといい、加えて、課税を行う対象が違うとも考えられると指摘している[40]。固定資産税は、固定資産(土地・家屋および償却資産)を課税物件として課される租税であり、固定資産の価格を課税標準として課されることになっていることから、それは、固定資産の保有の事実に着目して課される財産税の性質を有するといえるため、収益に着目する法人税とは課税対象が違うことから、収益事業該当性は固定資産課税を行う際には判断しなくてもよいことになると理由づけている[41]。この理由づけから、物的課税除外の規定として考えられる地方税法 348 条 2 項 3 号の規定「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第 3 条に規定する境内建物及び境内地」からは、収益事業該当性よりも当該固定資産の使用状況に基づいて判断するしかないことから、公益法人の収益事業に対する課税根拠として考えられるイコール・フッティング論等を持ち出すのは、必要性がない[42]ものと考え

---

[37]忠岡博「宗教法人の動物供養施設と固定資産税」税法学(562)(2009 年 11 月)、211 頁。
[38]忠岡博「宗教法人の動物供養施設と固定資産税」税法学(562)(2009 年 11 月)、211 頁。
[39]伊藤嘉規「〔判例評釈〕ペットの遺骨保管ロッカー及びその敷地部分が宗教目的に使用する施設とされ、固定資産税等の非課税規定に該当するとされた事例」富大経済論集 54(3)(2009 年 3 月)、320 頁。
[40]伊藤嘉規「〔判例評釈〕ペットの遺骨保管ロッカー及びその敷地部分が宗教目的に使用する施設とされ、固定資産税等の非課税規定に該当するとされた事例」富大経済論集 54(3)(2009 年 3 月)、320 頁。
[41]伊藤嘉規「〔判例評釈〕ペットの遺骨保管ロッカー及びその敷地部分が宗教目的に使用する施設とされ、固定資産税等の非課税規定に該当するとされた事例」富大経済論集 54(3)(2009 年 3 月)、320 頁。
[42]酒井貴子「ペット等の遺骨の保管施設が固定資産税等の非課税資産に当たるとされた事例」速報判例解説－TKC ローライブラリー租税法 No.7(2008 年)(LEX/DB 文献番号【z18817009-00-130070185】)、302 頁。

られる。

これらのそぐわないという説において、その前提として、固定資産税につき、「財産税」であることから担税力を有しないという理由により、イコール・フッティングにおける対価性について否定され得るという見解の特徴がある。そのため、ここで、固定資産税の法的性質の確認を行う。

(2)「収益税」・「財産税」・「収益税的財産税」による分類

上述のとおり、固定資産税において、イコール・フッティングは非課税該当性について考慮を要しない、そぐわないとする見解において、固定資産税の有する法的性質によるものであるという意見がみられた。この意見から、ここで、固定資産税の性質について触れておく必要があると窺われる。この、固定資産税の性質は、(「収益税」・「財産税」・「収益税的財産税」)による分類に区別して論述する。これは、財の収得により使用にいたる過程において、どの段階において課税するか、ということに関しての区分[43]であり、担税力の標識および、課税物件の相違を基準とする区分[44]の方法である。

①収益税説

収益税とは、収得税(Einnahmesteuet)を前提とするもので、人が貨幣または、それに代わる経済価値の取得たる収入を得ているという事実に着目して課される租税[45]である。これは、次の①、②に分類され、①ある人の総合的担税力の標識である所得を直接に対象として課される租税と、②ある人の所有する生産要素からもたらされる収益を対象として課される租税とに分類することができ、①を所得税(income tax、Einkommenstere)と呼び、②が収益税(duce tax、Ertragsteuer)と呼ばれる[46][47]ものをいう。

恒松制治は、固定資産税は、資産の収益に対して課税されるもので、収益税である[48]とし、収益税説を支持している。固定資産税においては、資本資産の収益といっても、課税対象となるものは、実現された収益ではなく、可能性としての収益であると指摘し、収益税が所得税とは異なった性格をもつのはこの点にあるといい、所得税は生産要素が実現した収益をとらえて課税するのに対して、収益税は生産要素があげうる収益力に課税する[49]ものと説明する。これを具体的に示すと、同じ豊度および、同じ立地条件を有する農地が、その経営管理のよしあしによって異なる収益をあげた場合、もし固定資産税が実現した収

[43]北野弘久『税法学原論〔第 6 版〕』(青林書院、2009 年)、45 頁。
[44]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、16 頁。
[45]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、16 頁。
[46]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、16 頁。
[47]なお、収益税につき細分した概念として用いることも可能であるものの、本稿においては法人税の性質を論じる際には便宜上「収益税」の名称を用いて論述を行う。
[48]恒松制治『地方財政論』(良書普及会、1975 年)、165 頁。
[49]恒松制治『地方財政論』(良書普及会、1975 年)、165 頁。

益に課税されるとすれば、両者の負担には差が生ずることになり、明らかに不合理であることとなり、宅地については、もとより、その課税の根拠は、その資産が便益の供与という無形的な収益を生む点に求められる[50]という。そのため、収益税が、実現の収益にではなく、収益可能性を課税対象とすることが合理的であることを示す[51]根拠となるとして、収益税説を支持している。

②財産税説

財産税とは、財産の所有という事実に着目して課される租税であり、課税の対象とされる財産の範囲によって、①一般財産税と②個別財産税に分けられ、①は、ある人の財産の全体または純資産を対象として課されるもので、②は特定種類の財産を対象として課されるものをいい、その性質を財産税説に依拠する場合には、固定資産税は②に属する[52]ものとされる。また、②においては、財産の所有の事実に着目して課税するのか、あるいは、それがもたらすであろう収益を予想して課税するかにつき区分され、後者である場合、収益税の性質を有するもので、名目的財産税[53][54]と呼ばれる。

髙村利世子は、固定資産税は、固定資産を課税客体としていること、その適正な時価たる価格を課税標準としていること、居住用財産・空地・空家等の非収益的資産に対しても課税されていること、赤字企業の資産にも課税されていること、市街化区域農地が土地の資産価値によって課税されていること、台帳上の所有者が納税義務者となること、応益的性格を有する税であること等により財産税である[55]と考えられると述べた。

③収益税的財産税説

収益税的財産税とは、財産税のうち、名目的財産税的側面と収益税的側面の両面をもつもの[56]をいう。

北野弘久は、現行固定資産税は、これを財産税と分類する場合には、実質的財産税ではなく、名目的財産税であり、固定資産の所有という事実によって推認される収益力を財産課税のかたちで捉えようとするものであって、収益税的財産税である[57]と指摘した。

また、渡辺功においては、固定資産税は、土地・家屋・償却資産という特定の財産に対して負担を求めるもので、これらに限定して課税するという観点から個別財産税であると

---

[50]恒松制治『地方財政論』(良書普及会、1975 年)、165 頁。
[51]恒松制治『地方財政論』(良書普及会、1975 年)、165 頁。
[52]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、17 頁。
[53]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、17 頁。
[54]前者に該当する場合につき、実質的財産税とよばれる。
[55]占部裕典監修『固定資産税の現状と課題』(信山社、1999 年)、15 頁。
なお、占部が監修した著書において高村が指摘した事項である。
[56]北野弘久『税法学原論〔第 6 版〕』(青林書院、2009 年)、46 頁。
[57]北野弘久『税法学原論〔第 6 版〕』(青林書院、2009 年)、46 頁。

したうえで、固定資産税の課税の根底には、財産が本来有する収益力というものに対する認識があることはどうしても否めない[58]と述べている。しかし、収益税であるということを重視する場合には、個人の住宅については、収益は考えられないので課税すべきでない等、極端な議論がなされると述べており、財産税・収益税につき、これらの議論の立脚点は若干異なっているのであって、それは同じ平面とか同じ直線状に並べて議論をしていずれが正しいかどうかというべきでないと指摘し、財産税・収益税の両論の交錯するところに意味を見出すことができる[59]とし、収益税的財産税説を支持している。

④検討

固定資産税においては、イコール・フッティングが適用されない理由として、法的性質につき、「財産税」であるからという見解が窺われ、「収益税説」・「財産税説」・「収益税的財産税説」について、その意義および、学説について論述したが、固定資産税につき、イコール・フッティングを否定する根拠とされる財産税であるのか、あるいは、他のいかなる性質であるのか、検討を行う。

金子宏は、収益税説について、財産の市場価値は、その収益力によって決定されるから、財産の価格を課税標準として課される個別財産税は、収益力に担税力を見出して課される場合も財産税であること、固定資産税が収益税であるならば、その収益還元価値をこえて評価すべきでないという結論に結びつきやすく、農地のように市場価値と収益還元価値との間にかい離がある場合に市場価値に応じた税負担をもとめることが困難であること、そして、収益税であるという考えは、地租・家屋税との継続性の説明には役立つにしても、現行の地方税法の規定とは整合性を持ちえない[60]として、収益税説について批判している。

そして、田中二郎は、沿革的には地租及び家屋税に端を発するとはいえ、従来における賃貸価格を課税標準とする純然たる収益税とはその性格を異にし、財産税的性格を有するものである[61]と批評した。

また、髙村利世子においても、固定資産税の制度上の前身であった地租・家屋税が賃貸価格を課税標準として課される収益税であったこと、固定資産税は、シャウプ勧告によってつくられたものであるが、これが、課税標準たる土地・家屋の価格の計算の基礎として、賃貸価格の見積額を用いたこと、土地の評価額は長年の間土地の価格を著しく下回る水準に据え置かれたこと等、これらは収益税説の背景説明としては理解できるが、収益税説の根拠として説得力を持たない[62]と述べている。

---

[58]渡辺功「固定資産税の当面の諸問題」地方税の諸問題　租税法研究第 7 号(有斐閣、1979 年)、58-59 頁。
[59]渡辺功「固定資産税の当面の諸問題」地方税の諸問題　租税法研究第 7 号(有斐閣、1979 年)、59-60 頁。
[60]金子宏「固定資産税の性質と問題点」税研(50)(1993 年 7 月)、5 頁。
[61]田中二郎『租税法(第 3 版)』(有斐閣、1990 年)、591 頁。
[62]占部裕典監修『固定資産税の現状と課題』(信山社、1999 年)、15 頁。

田中・高村が示すように、固定資産税の前身とされる地租・家屋税との継続性において、今日における固定資産税の性質においても収益税的性質を有するということについて、否定的な見解が見受けられる。確かに、地租・家屋税の沿革から解釈するに、この性質を現行固定資産税に当てはめた場合、実現された収益ではなく、可能性としての収益を収益とすることにより課税されるとの指摘には傾聴することも可能である。しかし、農地における宅地並課税を例とするならば、現行固定資産税が収益還元価値を超えた課税を許容していないとは考え難く、筆者においても収益税説については否定的である。

また、収益税的財産税説について、金子宏は、当該学説を支持する根拠において、前提が固定資産税は形式的には財産税であるが、その実質ないし立法上の狙いが収益税であるとするならば、この見解については、収益税説に対する批判がそのままあてはまるとし、また、固定資産税の負担は、固定資産からの収益ないし予想収益の一定範囲内に止まる程度のものでなければならないという意味であるとしたら、理解はできるものの、それは固定資産の性質の問題ではなく、負担水準の問題である[63]と批判している。

筆者においても、金子と同様に、収益税的財産税説においては、その根拠として収益税を前提としていることから、これに対する批判は収益税に対する批判と一致するものであり、収益力に担税力を見出して課税される場合も「財産税」に該当するものであり、筆者もこの金子における固定資産税が財産税であるという学説に賛同するものであり、後述する固定資産税の非課税制の問題点を考察するにあたりこの「財産税」であることから根拠付けられているものと窺うものである。

更に、現状解釈において、固定資産税において、イコール・フッティングが適用されない理由として、固定資産税の法的性質たる「財産税」によることのほか、法人税であれば、収益事業課税において限定列挙された事業につき、法人税が課されることとなるが、この際、この限定列挙された事業の範囲内において、民間事業者との競合可能性によって、イコール・フッティングが適用されるならば、いかなる事業が該当するかについて、予測可能性の観点から一定の予測がなされるものとも考えられる。しかし、後述する地方税法 348 条 2 項 3 号所定の宗教法人に対する固定資産税非課税制においては、この法人税のような、課税される事業についての限定列挙主義は採用されておらず、いかなる事業についてイコール・フッティングによって固定資産税の非課税から除外されるのかについて定かではなく、予測可能性の観点から適用が困難であるとも考えられ、現状としては、不公平であるという問題提起に留まるものであると窺われる。

ここまでにおいて、筆者においても、固定資産税の性質につき、「財産税」であるとの立場であることから、イコール・フッティングにつき、適用されないとの見解に相違ないように捉えざるを得ず、予測可能性の観点からも、イコール・フッティングが適用されるな

なお、占部が監修した著書において高村が指摘した事項である。

[63]金子宏「固定資産税の性質と問題点」税研(50)(1993 年 7 月)、6 頁。

らば、解釈論の域を超えるものとなりかねないと考えるものである。この「財産税」という性質から、法人税ではイコール・フッティングが適用され、固定資産税では適用されないならば、同一の事業であっても、法人税であれば課税することが可能であるのに対し、固定資産税は課税できないといことで、世俗的な要素の極めて強いビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、固定資産税が非課税となる危惧があるものである。

(3)イコール・フッティングから見えてきた課題

ここまでにおいて、イコール・フッティングを課税根拠とすることで、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等を固定資産税非課税制から除外することが可能であるかとの問題提起を行った。しかし、現状解釈論としては、イコール・フッティングは、固定資産税が財産税であること、法人税における収益事業課税のように限定列挙主義が採用されていないこと、そして、収益事業該当性ではなく、固定資産の使用状況に基づいて判断するものであり、イコール・フッティング論等を持ち出すものではないとの指摘もあり、固定資産税における適用には困難があると指摘を行った。

田中治において、法人税との関係からも指摘しており、財産の保有の事実に応じて課税されるという意味では 固定資産税の法的性格は基本的には財産税であるといわざるをえないであろうといい、課税の論理において、財産保有の背後にその保有を支える所得の存在をみた上で、当該財産の保有に対して課税することを宗教法人に対して貫くことは、宗教活動への抑制として働く可能性を否定できないという[64]。すなわち、宗教活動に用いられる建物や土地の保有に課税をするならば、その税負担をまかなうために、当該宗教法人は、一定の金員を信者等から恒常的に集めることを余儀なくされる[65]。本来、信者の喜捨等によって運営されている宗教法人に対して、世俗の所得や収益を直ちに反映するものではない建物、土地を持っているからといって、その保有に対して課税をすることは、納税資金のために、宗教法人本来の活動の範囲を超えた負担をさせることになり、このような境内地等への非課税措置は、宗教施設を保有することによる担税力が基本的に存在せず、また、それへの課税による宗教活動への過度の抑制を排除するという意味において、相当といってよいと考え、なお、固定資産税の非課税措置においては、民間との競合性等の有無は問題ではなく、法人税にいう収益事業であれば、当然にこの非課税措置が排斥されるという関係にはない[66]と述べている。

この固定資産税が財産税であるという観点から、解釈論として、イコール・フッティン

---

[64]田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011 年)、556 頁。
[65]田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011 年)、556 頁。
[66]田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011 年)、556 頁。

グの適用を否定することに、筆者も意見の相違がない。また、視点を変えて、イコール・フッティングの適用において、本章にて示したペット葬祭業にかかる裁判例においてもいえるものであるが、旧来より宗教法人が行っていた宗教行為を、後発の新規の民間業者との競合によるイコール・フッティングの適用には疑問視する声もあり、判断に苦慮する場面にも遭遇し得るものであり、法人税、固定資産税の租税の性質を超え、イコール・フッティングの適用自体につき、困難な要素が山積しているものと考えられる視点も存在する。

しかし、このイコール・フッティングを排除した場合、固定資産税において、境内地等にて行われるビジネス類似の宗教行為について、同一の事業を行う民間事業者は課税されるが、宗教法人は課税されないこととなり得ることで「民間」対「宗教法人」という対立軸における不公平、そして、法人税ではイコール・フッティングが適用され、固定資産税では適用されないならば、同一の事業であっても、国税である法人税であれば課税することが可能であるのに、地方税である固定資産税は課税できないという「国」対「地方」という対立軸における不公平から二重の意味で不公平なものといえ、極めて世俗的要素の強いビジネス類似の宗教行為が行われる境内地等が固定資産税について非課税とされてしまうおそれがあり危惧される。

例えば、宗教法人の営む飲食店などに対価を設定・僧侶を配置し、これを宗教行為であると主張されても、法人税であれば、イコール・フッティングの観点から「飲食店業」として非課税から排除され得るであろう。しかし、固定資産税は、イコール・フッティングを前提としないとするならば、この例のように、あたかも宗教家が行っているという事実だけの世俗的行為と窺われることさえも課税とされ得ず、「民間事業者」、「地方税」双方から不公平と捉えられても当然のこととなる。

しかしながら、このイコール・フッティングの適用ついて、少数意見ではあるが、裁判例においても、東京地方裁判所、平成 18 年 3 月 24 日判決における、ペット納骨堂にかかる固定資産税における判示においては、イコール・フッティングを理由とする課税処分を是認した事例[67]も存在しており、その解釈において不確定なものであるということができ、解釈論として、租税法律主義における予測可能性や法的安定性の観点においても問題が含まれているといえよう。イコール・フッティングについても解釈が定まっていない不確定な判断が下される理由は、地方税法 348 条 2 項 3 号にかかる「専ら」・「本来の用」に「供する」という不確定概念が付されていることが要因であろう。当該規定において、「専ら」・

[67]宗教法人所有の回向堂及び供養塔の各建物並びにその敷地のうち、動物の遺骨を収蔵保管している建物部分及びその敷地相当部分の土地は、使用実態に照らしてみると、宗教法人による動物の遺骨の保管行為は民間事業者の行っている動物霊園事業と異なる顕著な宗教的特徴を有しているとはいえず、同行為を固有の宗教目的活動と評価することは困難であるから、前記建物部分は、固有の宗教目的に供する部分には当たらず、地方税法 348 条 2 項 3 号及び同法 702 条の 2 第 2 項により非課税とされる境内建物及び境内地に当たらないとしてされた固定資産税及び都市計画税の各賦課処分が、適法とされた事例である。東京地地裁平成 18 年 3 月 24 日(平成 17(行ウ)52)を参照のこと。

「本来の用」に「供する」という文言が付されていることで、これらは一概に当該条文が示す内容・範囲を明瞭に確定させることに、あまりにも抽象的であり困難であり、不確定概念に該当するものであるといえ、「専ら」については、いかなる程度を持ったものであるのか、「本来の用」とは何であるか、また「供する」とは一体どのような状態を示すのか、明らかではない。次節において、当該地方税法 348 条 2 項 3 号について、どのように構成されているのか、について確認を行う。

第 3 節　地方税法 348 条 2 項 3 号の構成要素

ここでは、条文上の問題を生じさせている「専ら」・「本来の用」に「供する」という不確定概念が付された、宗教法人における固定資産税の非課税規定である、地方税法 348 条 2 項 3 号にかかる規定についての構成要素につき、確認を行う。

第 1 項　根拠規定

地方税法 348 条 2 項 3 号および 4 号には固定資産税のうち、宗教施設における非課税に関する規定がされており、根拠条文は次のとおりである。

【地方税法 348 条】

第三百四十八条　市町村は、国並びに都道府県、市町村、特別区、これらの組合、財産区及び合併特例区に対しては、固定資産税を課することができない。 2　固定資産税は、次に掲げる固定資産に対しては課することができない。ただし、固定資産を有料で借り受けた者がこれを次に掲げる固定資産として使用する場合には、当該固定資産の所有者に課することができる。 (省略) 三　宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地(旧宗教法人令の規定による宗教法人のこれに相当する建物、工作物及び土地を含む。) 四　墓地

同 4 号には「墓地」について、そして同 3 号には、宗教法人が「専ら」その「本来の用」に「供する」宗教法人法第 3 条に規定する境内建物及び境内地と規定されており、地方税法は 3 条にて当該規定に適合する「専ら」・「本来の用」に「供する」宗教施設について、非課税とすることを規定している。

次項では、当該条文に規定される宗教法人法 3 条についての確認を行う。

第 2 項　境内建物及び境内地の定義

更に、地方税法は、その 348 条 2 項 3 号につき詳解すると、当該、固定資産税が非課税

となる施設について、「宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地」であることを要請していることから、該当する宗教法人法の確認が必要であると考えており、本項において、同 3 条の確認を行う。

宗教法人法(昭和 26 年法律第 126 号)とは、宗教団体が礼拝の施設その他の財産を所有し、これを維持運用し、その他その目的達成のための業務及び事業を運営することに資するため、宗教団体に法律上の能力を与えることを目的として制定された法律[68]である。いわば、「聖俗分離原則」における「俗」の部分を規定した法律といえよう。同 3 条において宗教法人の境内建物および境内地の定義について定められており、次の規定がされている。

【宗教法人法 3 条】

第三条　この法律において「境内建物」とは、第一号に掲げるような宗教法人の前条(2 条)に規定する目的のために必要な当該宗教法人に固有の建物及び工作物をいい、「境内地」とは、第二号から第七号までに掲げるような宗教法人の同条に規定する目的のために必要な当該宗教法人に固有の土地をいう。
一　本殿、拝殿、本堂、会堂、僧堂、僧院、信者修行所、社務所、庫裏、教職舎、宗務庁、教務院、教団事務所その他宗教法人の前条に規定する目的のために供される建物及び工作物(附属の建物及び工作物を含む。)
二　前号に掲げる建物又は工作物が存する一画の土地(立木竹その他建物及び工作物以外の定着物を含む。以下この条において同じ。)
三　参道として用いられる土地
四　宗教上の儀式行事を行うために用いられる土地(神せん田、仏供田、修道耕牧地等を含む。)
五　庭園、山林その他尊厳又は風致を保持するために用いられる土地
六　歴史、古記等によつて密接な縁故がある土地
七　前各号に掲げる建物、工作物又は土地の災害を防止するために用いられる土地

宗教法人法 3 条によれば、「境内建物」とは、同法 2 条に規定する目的のために必要な当該宗教法人に固有の建物及び工作物と定められている。続いて、同法 2 条の規定について確認を行う。

[68]櫻井圀郎「宗教の判断基準-行政と「宗教」の問題-」キリストと世界(15)(2005 年 3 月)、65 頁。

第 3 項　宗教団体の定義

続いて、本項では、宗教法人法 3 条に規定される「境内建物」につき、いかなる目的による固定資産であるかにつき、同法 2 条の規定より確認を行う。

【宗教法人法 2 条】

第二条　この法律において「宗教団体」とは、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成することを主たる目的とする左に掲げる団体をいう。 一　礼拝の施設を備える神社、寺院、教会、修道院その他これらに類する団体 二　前号に掲げる団体を包括する教派、宗派、教団、教会、修道会、司教区その他これらに類する団体

宗教法人法 2 条について、『逐条解説宗教法人法』において渡部蓊によると、礼拝の施設を備える神社、寺院、教会、修道院等のいわゆる単位宗教団体を前提として、これは、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、および信者を教化育成するという 3 つの要件を有するもので、礼拝の施設を備えることを必要とされており、単に病気を治療することを目的とするものは宗教団体ではなく、また、仏堂の施設のみで宗教活動を行う団体がなければ宗教団体ではない[69]といい、同法 3 条に規定する「境内建物」とは、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成するために必要な当該宗教法人に固有の施設であり[70]、田中治においては、先の渡辺の解説から、当該施設につき宗教法人の目的に、本来的に欠くことができないものという解釈基準[71]が採られているといい、その厳格性が窺われる。これは、同法 3 条に規定される「固有の」という文言につき、宗教の教義を広める等、を主たる目的とするそれぞれの宗教団体の存立に本来的に不可欠であるという趣旨[72]からであるとされている。また、3 つの要件について、相互間の均衡、強弱は本法の問うところではない[73]といい、いずれもが重要な要件であり、「本来的に欠くことができない」という解釈基準が採られる一因であると考えられる。

これら規定につき換言すると、地方税法 348 条 2 項 3 号につき、宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法 3 条に規定する境内建物及び境内地であり、この宗教法人法 3 条に規定する境内地等とは、同法 2 条にいうところ、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成するために必要な当該宗教法人に固有の本来的に欠くことのできない施設であること、ということが確認できる。更に、その用に使用している者が所有し

[69]渡部蓊『逐条解説宗教法人法(第 4 次改訂版)』(ぎょうせい、2009 年)、48 頁。
[70]碓井光明『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988 年)、159 頁。
[71]田中治「宗教法人に対する固定資産税非課税措置をめぐる紛争例」近畿大学法学 65(3・4)(2018 年 3 月)、210 頁。
[72]田中治「TKC 租税判例研究会結果報告 2 宗派を問わない納骨堂と固定資産税非課税措置」TKC 税研情報 28(3)(TKC 税務研究所、2019 年 6 月)、17 頁。
[73]渡部蓊『逐条解説宗教法人法(第 4 次改訂版)』(ぎょうせい、2009 年)、49 頁。

ている者であっても、または、それ以外の者が提供しているものであっても構わないとされており、宗教法人の宗教活動の用途に使われている固定資産であれば固定資産税等は課税されない[74]ことになっている。

ここまで、地方税法 348 条 2 項 3 号の規定について、宗教法人法の条文を借用するかたちで構成されている旨の指摘を行った。そこで、同 3 号は租税法規であるにも関わらず、なぜ、他の法律の条文を借用しているのか。この疑問について、次項において考察を行う。

第 4 項　宗教法人法からの借用概念

地方税法 348 条 2 項 3 号の構成要素における特徴として、まず一点が宗教法人法の概念である借用概念が用いられている点が挙げられる。そして二点が、「専ら」・「本来の用」に「供する」という解釈に疑義を生じさせる不確定概念が用いられている点が挙げられよう。ここでは一点目に示した借用概念からの条文構成の考察を行う。当該条文は、「専ら」・「本来の用」に「供する」の文言を除き、宗教法人法の条文から借用している。この他の法分野から借用していることを借用概念[75]と呼ぶ。この借用概念であるが、なぜこのような他の法分野の概念を借用するのか、につき問題となるだろう。

これは、租税法につき、私法との密接な関係を有している[76]こと、そして、借用概念について、金子宏は、原則として、当該私法上の本来の法分野におけると同じに解釈されるとされており、合わせて法的安定性の観点から合致し[77]好ましいものとされるためであるという。また、谷口勢津夫においては、租税法規の適用対象となる経済事象は広範であることから、経済的効果を課税の対象とする場合、租税法は自由主義という憲法の根本原理の中に位置づけられるべきものであり、その基礎にある私法上の法律関係によって把握する私法関係準拠主義により規律されていると解することは、租税法規によって借用概念が多用されていることを裏付けることとなる[78]と指摘しており、金子の学説を裏付けている。

この借用概念について金子は、「当該私法上の本来の法分野におけると同じに解釈されるとされており」と指摘しており、更に谷口は「私法上の法律関係によって把握する私法関係準拠主義により規律されていると解することは、租税法規によって借用概念が多用されていることを裏付けることとなる」と述べており、これらの両学説から、当該地方税法 348 条 2 項 3 号においても、宗教法人法の条文を借用することで、宗教法人法上の概念を取り込み、借用元の意義と、租税法規上の意義とを一とすることで、法的安定性に寄与しており、これを実現すべく、借用元である宗教法人法と、地方税法における解釈の一致性

[74]石村耕治「ペット葬祭をめぐる宗教法人課税事例の分析」白鴎法学 21(2)(2015 年 3 月)、256 頁。
[75]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、126 頁。
[76]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、126 頁。
[77]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、127 頁。
[78]谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』(弘文堂、2018 年)、56-57 頁。

が問題となり得よう。

ここでは、いかにして、宗教法人法より借用しているかにつき述べたが、当該規定において、「専ら」・「本来の用」に「供する」という文言が付されていることで、これらは一概に当該条文が示す内容・範囲を明瞭に確定させることに、あまりにも抽象的であり困難であり、この不確定概念といえる「専ら」・「本来の用」に「供する」という文言が付加されているのかにつき、未だ検討を行っていないので、次に検討を加える過程で条文における問題点を見出す。

第 5 項　不確定概念の採用

本稿において論述する地方税法 348 条 2 項 3 号には「専ら」・「本来の用」に「供する」という不確定概念が付されているが、そもそもこれらの不確定概念が付されていなければ、条文上の問題・課題は主として宗教法人法における問題となり得よう。しかしながら、なぜ条文上の解釈を複雑なものとさせる不確定概念がいかなる理由により付されているのか検証を行い、問題点を見出す。

(1) 不確定概念の意義

租税法における概念として、不確定概念が存在する。不確定概念とは、租税法に使用されている抽象的、多義的な概念をいい、条文上、少なからず用いられている[79]ものである。この不確定概念の特徴として、①「抽象性」を有すること、②「経済環境の影響」を受けるものであること、③「多義性」[80]を有するものであること、が挙げられる。①抽象性とは、租税法規上、個別的、具体的にすべてを規定することが困難であることから、個別性、具体性を捨象し、一般的に規定することをいい、②経済環境の影響とは、不確定概念において、各判断者の有する社会通念を介した経済環境が解釈に影響を及ぼすものをいい、③多様性とは、用語の抽象性や経済環境の影響から、個別的、具体的事実への適用において、多様性を有することをいい、一律に規定することができるものではない[81]ものをいう。

ここに、不確定概念の特徴における「③多様性」を例にみるならば、「専ら」を常用語としてみた場合、大辞泉によると、「他はさしおいて、ある一つの事に集中するさま。また、ある一つの事を主とするさま。」[82]と解説されており、また、大辞林には、「そのことに集中するさま。それを主とするさま。」[83]と解説されており、これらのニュアンスについて若干異なるものと窺われる。これらを程度について述べるならば、前者については、「一つの事に集中する」ということは、他の事は何もせず、限りなく 100%に近いようにも思われ

[79]山本守之『新版検証税法上の不確定概念』(中央経済社、2015 年)、19 頁。
[80]山本守之『新版検証税法上の不確定概念』(中央経済社、2015 年)、19-20 頁。
[81]山本守之『新版検証税法上の不確定概念』(中央経済社、2015 年)、19-20 頁。
[82]大辞泉(小学館、2012 年)
[83]大辞林(第 4 版)(三省堂、2019 年)

るし、また、後者であれば、あくまでも「主とする」ことに重きを置いて読み取るならば、前者よりも程度は低いようにも思われ、「専ら」が示す程度について、不明瞭であると窺われる。また、「供する」については、大辞泉によると、「神仏などに、そなえる。ささげる。」[84]と解説されており、また、大辞林には、「食べてもらえるように差し出す。差し上げる。」[85]と解説されており、これらの意味するところは、相手方に何らかの物等を提供するということであり、こちらは、おおよそ租税法規において用いられる「供する」とは意味を異にするものと窺われ、用語の多用性を有しているものと考えられる。

この不確定概念の特徴が示すに、地方税法 348 条 2 項 3 号にいうところ、「専ら」・「本来の用」に「供する」につき、一概に当該条文が示す内容・範囲を明瞭に確定させることに、あまりにも抽象的であり困難であろう。かつ、裁判例においても、解釈者の社会通念によるところもあり、不確定概念に該当するものであるといえよう。この用語の多様性を有する不確定概念であるが、これは課税庁・納税者それぞれにとって課税にかかる判断が「曖昧」となることと考えられるが、この不確定概念の必要性について考察を行う。

(2) 不確定概念の必要性

金子宏は、次のように不確定概念について、必要性を説明している。それは、中間目的ないし、経験概念を内容とする不確定概念であって、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らして、その意義を明確になし得るものであり、それは、租税行政庁に自由裁量を認めるものではなく、ある具体的な場合がそれに該当するかどうかの問題は、法の解釈の問題であり、当然に裁判所の審査に服する問題であり、その必要性と合理性が認められる限り、課税要件明確主義に反するものではない[86]という。また、山本守之においても、金子の学説に同調しており[87]、一定の要件が満たされれば不確定概念は許容されるという。このような許容されるという不確定概念であるが、なぜ、宗教法人非課税にかかる条文において「専ら」・「本来の用」に「供する」という文言が付されているのであろうか。

(3) 境内地等非課税への適用

宗教法人は、宗教法人法 2 条に規定する本来の目的事業を行うほかに、同法 6 条 1 項の規定により、公益事業を行うことができるとされており、かつ、その目的に反しない限り、公益事業以外の事業を行うこともできる[88]。

---

[84]大辞泉(小学館、2012 年)
[85]大辞林(第 4 版)(三省堂、2019 年)
[86]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、86 頁。
[87]山本守之『新版検証税法上の不確定概念』(中央経済社、2015 年)、23-24 頁。
[88]田代收『宗教法人会計と税務』(同文館出版、1983)、22 頁。

【宗教法人法 6 条】

第六条　宗教法人は、公益事業を行うことができる。 2　宗教法人は、その目的に反しない限り、公益事業以外の事業を行うことができる。この場合において、収益を生じたときは、これを当該宗教法人、当該宗教法人を包括する宗教団体又は当該宗教法人が援助する宗教法人若しくは公益事業のために使用しなければならない。

この場合においては、同法 6 条 2 項の規定により、収益が生じたときは、これを、当該宗教法人を包括する宗教団体又は当該宗教法人が援助する宗教法人若しくは公益事業のために使用しなければならない、すなわち、宗教法人法上の公益事業と、その他の事業たる収益事業を行うことができる[89]のである。

これらが意図することは、宗教法人においては、本来の事業以外の事業についても行うことが許容されている、ということである。これらの事業が許容されていることから、地方税法 348 条 2 項 3 号の規定において、「専ら」・「本来の用」に「供する」という文言が付されている理由として、宗教法人が、本来の目的事業以外の事業についても行うことが可能であり、無条件に非課税を許容せず、「専ら」・「本来の用」に「供する」という非課税に関する一定の範囲を定めたものと考えられる。

更に筆者は、当該地方税法 348 条 2 項 3 号において、不確定概念たる「専ら」・「本来の用」に「供する」が付加され、かつ、これらが許容されている理由として、他方の視点が存在するものと考える。それは、不確定概念の是非の問題を除くと、第 3 章 3 節にて述べる憲法に保障する「政教分離原則」の要請するところにあると考えている。この政教分離原則とは、憲法 20 条 1 項前段に規定する国家が特典を付与することを禁止する規定であり、つまり、不確定概念を用いず、一律して国家により非課税規定を具体的に規定することは、特定宗教に対して特典を付与しかねないことを意味するのである。そこで抽象的な範囲を定めることで、非課税に関して、解釈に幅を持たせたものと解される。

ここに、当該条文における広義な問題を設定すると、「専ら」・「本来の用」に「供する」という不確定概念が付加されていない場合には、主としてこれらを除く条文要素におる借用元である宗教法人法上の問題にしかなり得ないものと考えられよう。しかし、これらの不確定概念が付加されることにより、不確定概念が意味するところについて、租税法規上の問題が生ずることとなる。その問題が、解釈に幅を持たせていることによりビジネス類似の宗教行為が非課税たる境内地等に入り込むおそれがあるということである。

ここまでにおいて、固定資産税における宗教法人に対する非課税規定の確認を行ったものであるが、宗教法人法による借用された部分と、不確定概念により条文が構成されていることを確認した。続いて、当該条文は固定資産税にかかるものであることから、当該租

[89]田代收『宗教法人会計と税務』(同文館出版、1983)、22 頁。

税の有する性質からみた場合における、ビジネス類似の宗教行為にかかる非課税除外可能性についての指摘を行う。

第 4 節　固定資産税の性質からの非課税除外可能性

先に、宗教法人における課税処分について争われる事例において、固定資産税および、法人税において、同様の事業における境内地等の利用において、課税処分に不服のため争われたものが散見された。

しかし、これらの租税法規は、固定資産税であれば「境内地等の利用」によるものであり、そして、法人税であれば「境内地等の事業」について争われるものであることから、性質として前者を「財産税」と、後者を「収益税」とする違いがあるものと窺われる。ここでは、固定資産税の法的性質からみる、ビジネス類似の宗教行為に対する固定資産税が非課税とされる場合における違和感について指摘を行う。

第 1 項　固定資産税の制度の概要

ここでは、まず、固定資産税における制度の概要について説明を行い、具体的に法的性質からみる非課税における違和感について指摘を行う。

本項では、宗教法人について、原則において、いかなる課税処分を受けるのか、非課税規定を支えている、本則課税における制度・規定について、固定資産税の課税処分を論述するものである。

(1)課税団体

ここでは、固定資産税の課税処分の前提となる課税団体について論述する。地方税における課税団体とは、課税権の主体である地方団体をいい、この地方団体とは、地方税法上、地方税法 1 条 1 項 1 号に定められる道府県または市町村をいい、地方自治法にいうところ普通地方公共団体に相当する[90]。

【地方税法 1 条】

第一条　この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。 一　地方団体　道府県又は市町村をいう。

地方団体が課税権の主体である固定資産税であるが、これは、同法 342 条 1 項の規定により、固定資産の所在地の市町村が課税団体であるとされており、また、東京都の場合に

[90]固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、52 頁。

は、道府県税に相当する税その他の税を都税として課する[91]ものとされている。

【地方税法 342 条 1 項】

第三百四十二条　固定資産税は、固定資産に対し、当該固定資産所在の市町村において課する。

このように、固定資産税は地方税に該当し、そして、地方税法の規定するところ、市町村税であることを確認した。次いで(2)においては、いかなる資産につき、固定資産税の課税対象とされるのか、課税客体について論述する。

(2)課税客体

ここでは、固定資産税の課税客体について論述する。なお、当該論文の性質上、以降、固定資産の前提を「土地」および「建物」とするものとし、特段の事情がない限り、「償却資産」は含まないものとして論考を行う。

課税客体とは、課税の対象とされる物・行為または、事実のことで、納税義務が成立するための物的基礎をなすこと[92]をいう。固定資産税の課税客体は、賦課期日(1 月 1 日)現在に、課税団体の行政区域に所在するもの[93]で、上述した条文と重複するが、地方税法 342 条 1 項の規定するところ、固定資産[94]であるとされる。

そして、同法 341 条 1 号の規定によると、課税客体である固定資産とは、「土地」、「家屋」および「償却資産」を総称するもの[95]であると規定される。

【地方税法 341 条】

第三百四十一条　固定資産税について、次の各号に掲げる用語の意義は、それぞれ当該各号に定めるところによる。 一　固定資産　土地、家屋及び償却資産を総称する。

更に、当該固定資産税における「土地」とは、同法 341 条 2 号の規定によると、田、畑、宅地、塩田、鉱泉地、池沼、山林、牧場、原野その他の土地をいう[96]ものとされており、このように条文上、個別具体的に地目を設定することは、土地の意義を積極的に規定する

[91]固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、52 頁。
[92]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、177 頁。
[93]石島弘『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988 年)、23 頁。
[94]固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、10 頁。
[95]固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、10 頁。
[96]固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、10 頁。

に、あらゆる地目の土地を課税客体に含める[97]ことを可能とすることを意味するとされる。

そして加えて、固定資産税の課税客体となる土地につき、旧土地台帳法または、不動産登記法にいう土地と同義であるとされており、土地登記簿に登記されるべき土地をいうもので、登記もれにより、現実に登記されていない土地も課税客体[98]となる。

家屋については、同法 341 条 3 号の規定により、住家、店舗、工場、倉庫その他の建物をいう[99]と規定されている。この規定が示すところ、土地におけるこれの意義と同様、家屋の種類を列挙することによって、あらゆる用途の建物をその課税対象[100]とすることを目的としている。

そして加えて、家屋においても、土地と同様に、不動産登記法の建物とその意義を同じくするものであるとされており、建物登記簿に登記されるべき建物をいう[101]とされる。

【地方税法 341 条】

第三百四十一条　固定資産税について、次の各号に掲げる用語の意義は、それぞれ当該各号に定めるところによる。 (省略) 二　土地　田、畑、宅地、塩田、鉱泉地、池沼、山林、牧場、原野その他の土地をいう。 三　家屋　住家、店舗、工場(発電所及び変電所を含む。)、倉庫その他の建物をいう。

地方税法 341 条の規定のように、固定資産税の課税客体は、土地については、あらゆる地目を、そして、建物については、建物のあらゆる種類を列挙することにより、さまざまな固定資産を広く課税対象とする規定がなされている。

続いては、このような課税客体たる固定資産につき、いかなる者が納税義務を負うかにつき論述する。

(3)納税義務者

ここでは、固定資産税の納税義務者について論述する。納税義務者とは、本来の納税義務の主体、すなわち、租税法律関係において租税債務を負担する者のことをいい[102]、固定資産税は、地方税法 343 条 1 項の規定によると、原則として、固定資産の所有者に課税されるものであり、すなわちこれが示すところ、所有者課税主義[103]がとられている。

---

[97]石島弘『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988 年)、23 頁。
[98]吉田隆一『知っておきたい固定資産税の常識〔第 6 版〕』(税務経理協会、2002 年)、23 頁
[99]固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、10 頁。
[100]石島弘『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988 年)、24 頁。
[101]占部裕典監修『固定資産税の現状と課題』(信山社、1999 年)、37 頁。
[102]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、156 頁。
[103]固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、37 頁。

【地方税法 343 条 1 項】

第三百四十三条　固定資産税は、固定資産の所有者(質権又は百年より永い存続期間の定めのある地上権の目的である土地については、その質権者又は地上権者とする。以下固定資産税について同様とする。)に課する。

この同法 343 条 1 項に規定される所有者とは、同法 343 条 2 項によると、土地については、登記簿または、土地補充課税台帳に、そして、家屋については、登記簿または、家屋補充台帳に、それぞれ所有者として登記または登録されているもの[104]をいう。

【地方税法 343 条 2 項】

第三百四十三条 2　前項の所有者とは、土地又は家屋については、登記簿又は土地補充課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に所有者(区分所有に係る家屋については、当該家屋に係る建物の区分所有等に関する法律第二条第二項の区分所有者とする。以下固定資産税について同様とする。)として登記又は登録されている者をいう。この場合において、所有者として登記又は登録されている個人が賦課期日前に死亡しているとき、若しくは所有者として登記又は登録されている法人が同日前に消滅しているとき、又は所有者として登記されている第三百四十八条第一項の者が同日前に所有者でなくなつているときは、同日において当該土地又は家屋を現に所有している者をいうものとする。

わが国の固定資産税について、実質的な所有者に対しではなく、いわば形式的な所有者に対して課税がなされる制度である理由として、納税義務者を常に真実の所有者とする場合には、課税団体が複雑な民事の実態関係に介入せざるを得なくなり、また、賦課期日の関係もあり、事実問題において実質的な所有者に課税することは容易でなく、私法上の所有関係においても、所有関係はしばしば長期にわたっていずれとも決し難いこともあり、このような困難を除去するため、不動産の一般的な公示方法により公示されたところに従い、現に登記簿に所有者として登記されている者を納税義務者とし課税する[105]ものである。

(4)課税標準

ここでは、固定資産税の課税標準についての論述を行う。固定資産税の課税標準は、地方税法 349 条 1 項に規定するところ、固定資産の価格とされ、これは、総務大臣が告示した固定資産評価基準により市町村が決定したものでなければならないとされ、同基準等に

[104]固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、37 頁。
[105]固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、37 頁。

基づいて適正に評価された価格が固定資産の価格[106]となる。

そして、ここでいう価格とは、同法 341 条 5 号に規定するところ、適正な時価をいう[107]ものとされている。なお、この適正な時価とは、独立当事者間の自由な取引において成立すべき価格(正常な条件の下において成立する取引価格)をいう[108]ものと解されている。

【地方税法 349 条 1 項】

第三百四十九条　基準年度に係る賦課期日に所在する土地又は家屋(以下「基準年度の土地又は家屋」という。)に対して課する基準年度の固定資産税の課税標準は、当該土地又は家屋の基準年度に係る賦課期日における価格(以下「基準年度の価格」という。)で土地課税台帳若しくは土地補充課税台帳(以下「土地課税台帳等」という。)又は家屋課税台帳若しくは家屋補充課税台帳(以下「家屋課税台帳等」という。)に登録されたものとする。

【地方税法 341 条 5 号】

第三百四十一条　固定資産税について、次の各号に掲げる用語の意義は、それぞれ当該各号に定めるところによる。 (省略) 五　価格　適正な時価をいう。

また、土地および家屋については、税負担の安定と行政事務の簡素化を図るため、原則として 3 年毎にその評価を行い、価格を決定することとされており、この評価を行う年を基準年度といい、その年に決定された価格を基準年度の価格[109]という。この 3 年毎であることから、基準年度の翌年度(第 2 年度)および、翌々年度(第 3 年度)においては、原則として評価替えを行わず、基準年度の価格が据え置かれる[110]。ただし、地目の変換、家屋の改築等、特別の事情がある土地または家屋についてのみ、類似する土地または家屋の価格に批准する価格による[111]評価替えを行うものとされている。

続いては、適正な時価につき、いかにして求められるのかについて、前提となる固定資産の評価、そして価格の決定についての概要を確認する。

(5)評価および価格の決定

固定資産税の評価は、原則として、市町村に設置されている固定資産評価員の実地調査

[106]固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、73 頁。
[107]固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、73 頁。
[108]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、762 頁。
[109]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、763 頁。
[110]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、763 頁。
[111]固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、74 頁。

の結果に基づいて行われ、その評価の結果に基づいて、毎年 3 月 31 日までに市町村長が価格を決定する[112]とされている。

また、固定資産の評価とその価格の決定は、多分に専門的技術的な性質をもっており、固定資産税の評価について、地域的不均衡が生ずることは好ましくないことから、この点に関する種々の権限が総務大臣および都道府県知事に認められている[113]。

地方税法 388 条 1 項の規定には、総務大臣は、固定資産にかかる評価の基準並びに、評価における実施の方法(これを固定資産評価基準という)および、手続を定め、告示しなければならないとされており、この固定資産評価基準は、固定資産税における評価および、価格の決定について、よるべき基準であり、同法 403 条 1 項の規定により市町村長が、その他道府県知事または、総務大臣が固定資産の価格を決定するにあたっては、これによる[114]ものとされている。なお、固定資産評価基準においては、基本的には、土地については売買実例価額、家屋については再建築価額を基準として評価を行う[115]ものとされているという。

【地方税法 388 条 1 項】

第三百八十八条　総務大臣は、固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続(以下「固定資産評価基準」という。)を定め、これを告示しなければならない。この場合において、固定資産評価基準には、その細目に関する事項について道府県知事が定めなければならない旨を定めることができる。

【地方税法 403 条 1 項】

第四百三条　市町村長は、第三百八十九条又は第七百四十三条の規定によつて道府県知事又は総務大臣が固定資産を評価する場合を除く外、第三百八十八条第一項の固定資産評価基準によつて、固定資産の価格を決定しなければならない。

なお、固定資産税の課税標準となるべき価格は、適正な時価とされており、固定資産評価基準は、適正な時価を求めるための手続き、方法を規定しており、固定資産評価基準が適正に運用されている限りにおいて、求められたものは適正な時価である[116]と考えられている。

---

[112]固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、226 頁。
[113]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、771 頁。
[114]固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、226 頁。
[115]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、772 頁。
[116]固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、226 頁。

ただし、この固定資産評価基準に基づく評価額には法的拘束力はないものとされており、この「適正な時価」の意義について、収益価格によるべきか、あるいは、取引価格(比準価格)によるべきか論争がなされるものである[117]。そして、この適正な時価について、最高裁判所平成 15 年 6 月判決において、「正当な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうと解される。」と判示したものであるが、ここで、この「客観的交換価値」がどのような評価を示すのかが問題となるといい、この「適正な時価」とは、当該固定資産の長期的な収益力を考慮した収益価格によるべきものと解される[118]という。このことは、固定資産税非課税制にかかる検討材料となるもので、本節第 3 項にて具体的に考察を行う。

続いては、固定資産税においては非課税について一定の手続きが必要なものであるが、これについて記述を行う。

(6)非課税の手続き

固定資産税の非課税による優遇を受けようとする場合には、次のとおり、一定の手続きを行うことを要するので確認を行う。

宗教法人の境内建物や境内地に対する非課税措置については、その固定資産の所在する自治体の税条例に基づき、市町村長や、東京都にあっては、都知事・都税事務所に、「固定資産税の非課税適用申請書」などを提出し、一定の審査を受ける必要がある。したがって、地方税法は「非課税」と言ってはいるものの、当然に課税除外になるわけではなく、審査を経る必要があり、こうした自治体に対する固定資産税非課税の伺い申請などを通じて、自治体の税務当局は宗教法人に介入する手段を維持している[119]。この申請から、各地方団体の条例に基づき、事前に申告を行い、非課税措置がなされることとなる。

しかし、地方税法 3 条 1 項によると、「地方団体は、その地方税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収について定をするには、当該地方団体の条例によらなければならない。」規定されており、実際の賦課徴収については、各地方団体の裁量に委ねられていることから、宗教法人の有する境内地等にかかる非課税措置について、徴税吏員等による現地調査が行われるか否かについては、一律の定めがあるとはいえない状況である。また、この固定資産税非課税申請書であるが、審査といっても、これは地目や用途等を形式的に記載するものである。

---

[117]品川芳宣「固定資産税(土地・家屋)の評価-評価の仕組と問題点-」税研(127)(2006 年 5 月)、50 頁。

[118]品川芳宣「固定資産税(土地・家屋)の評価-評価の仕組と問題点-」税研(127)(2006 年 5 月)、50-51 頁。

[119]石村耕治「ペット葬祭をめぐる宗教法人課税事例の分析」白鴎法学 21(2)(2015 年 3 月)、262-263 頁。

第 2 項　応益税からの非課税とされる違和感

第 1 項において、固定資産税の課税処分にかかる制度の概要について説明を行ったが、ここでは、当該固定資産税の課税根拠たる性質におけるビジネス類似の宗教行為に対する違和感の指摘を行う。

租税の分類において、租税負担配分基準論があり、これは、租税負担をいかに国民に配分すれば、負担の公平に適合するか、ということにつき対立してきた[120]学説である。この分類の一が固定資産税の性質とされる「応益税」である。この応益税とは、国家は、各人に対して与える利益に応じて租税負担を配分すべきであるという考え方である[121]。

松尾徹人・小林弘明・折笠竹千代・板倉敏和は、固定資産が受ける具体的な受益として、固定資産税は、固定資産の所在と市町村の行政サービスとの間に存する受益関係に着目し、課税される税であることから、具体的には、住宅や工場ができれば、市町村道や、上下水道の整備、ゴミ、し尿処理施設や幼稚園、学校などの教育施設の充実などが必要であり、より直接的には、これらの資産を火災等の災害から守るための消防活動の充実も必要となると説明し、様々な固定資産の存続に必要な行政サービスを受けることとなる[122]といい、金子宏においてもこの説に同意している[123]。また、松尾・小林・折笠・板倉において、このような応益税について、応益的財産税[124]と評し、応益税と財産税のつながりを指摘しており、次項において、財産税からの議論を行うものである。

そして、この行政サービスの対価として租税を負担すべきであることについて、前川尚美、杉原正純は、固定資産税は、固定資産が、その所在する市町村から受ける利益に着目して、その受益の度合を表すと認められる固定資産の価格を課税標準とする応益原則に立脚した税である[125]と指摘する。このことは、およそ地方団体、特に住民に直結した基礎的地方団体である市町村は、住民の総意に基づいてその福祉と利益を増進しようとする団体であるので、企業も住民も市町村のあらゆる行政および、施設等の恩恵に浴しているのであって、住民はこれに対する反対給付として、市町村の行政に要する経費を税により負担することは当然であることから、地方税全体を通じていえる応益原則による[126]ためであると述べている。

更に、固定資産税の課税対象が土地・家屋等に制限されている理由について、これらは、市町村の行う道路整備、上下水道の敷設、学校等の教育施設の充実などにより、固定資産の価値は増大するものであり、固定資産が所在することで、じんあい処理、し尿処理、清掃事業、消防事務、公害対策など、市町村の行政事務や公共施設の必要性を増大する原因

[120]谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』(弘文堂、2018 年)、16 頁。
[121]谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』(弘文堂、2018 年)、16-17 頁。
[122]松尾徹人ほか『自治行政講座 11』(第一法規、1986 年)、7-8 頁。
[123]金子宏「固定資産税の性質と問題点」税研(50)(1993 年 7 月)、6 頁。
[124]松尾徹人ほか『自治行政講座 11』(第一法規、1986 年)、7 頁。
[125]前川尚美、杉原正純『地方税-各論Ⅱ』(ぎょうせい、1977 年)、8 頁。
[126]前川尚美、杉原正純『地方税-各論Ⅱ』(ぎょうせい、1977 年)、8 頁。

となっているため、市町村の行政と密接な応益的因果関係にあるため[127]であるという。応益関係において、所在市町村との関係を考えれば、固定資産税は、最も応益原則にかなった税であり、固定資産税の受益の度合を端的に表していると認められる[128]という。固定資産が存在すれば、必然と行政サービスが生ずるというものといえよう。そして、市町村の行政サービスを享受することにより、固定資産がその効用なり収益力を継続的に発揮しているといい、他方、見方を変えれば、都市計画事業や、市町村道、上下水道などが整備されることにより、固定資産の価値が増加するという意味でも、市町村の行政サービスとの受益関係を認めることができる[129]といい、行政サービスが、固定資産の価値の増大にも貢献しているもので、必要不可欠なものと考えられる。

これらの受益から、固定資産税は、積極的な意味でも消極的な意味でも市町村の行政サービスとの間に強い受益関係が認められ、固定資産に市町村の行政サービスの費用の一部を負担させるのが固定資産税であり、市町村税として最もふさわしい税とされるゆえんである[130]と窺われる。

ここで、宗教法人の境内地等における固定資産税非課税制において考えなければならないことは、いかなる根拠をもって非課税たる境内地等に該当するのか、ということである。これは、根拠なくして租税を課することができないことと同様に、租税につき非課税とすることもできないということからの理由である。

そこで、応益税との関係において、宗教法人の所有する境内地等においては、一定の要件を満たした固定資産については固定資産税が非課税とされていることから、境内地等において、行政との受益関係において、行政サービスを一切受けていないということになるのか、ということである。まず、非課税ということは、行政サービスを一切受けていないことから、税が免除されているのか、ということである。これに対する応答は至ってシンプルであり、「否」ということとなるだろう。宗教法人の有する境内地等においても、当然に上下水道は整備されており、また境内地等の利用によって生じたじんあいは行政によって処理されるものであろうし、その他境内地等の保有によりさまざまな行政サービスを受けていることは当然のことといえ、行政サービス無くして境内地等を維持することは困難であろう。この行政サービスから、この応益税の原則からいうならば、境内地等においても、当然に固定資産税が課されるべくものといえよう。しかし、さまざまな行政との間において受益関係にあるにもかかわらず、一定の要件を満たすと非課税とされるのである。

この行政サービスを受けているにもかかわらず、一定の要件を満たす境内地等が非課税とされることにかかる違和感に対して総務省において、的を射た見解を示している。それは、総務省自治税務局において、固定資産税非課税制について限定的に講ずべきである根

[127]前川尚美、杉原正純『地方税-各論Ⅱ』(ぎょうせい、1977 年)、8 頁。
[128]前川尚美、杉原正純『地方税-各論Ⅱ』(ぎょうせい、1977 年)、8-9 頁。
[129]松尾徹人ほか『自治行政講座 11』(第一法規、1986 年)、7 頁。
[130]松尾徹人ほか『自治行政講座 11』(第一法規、1986 年)、8 頁。

拠を「応益原則に基づく税であるため[131]」と説明したものである。筆者においてもこの総務省の見解に賛同するものである。宗教法人の保有する境内地等においてもさまざまな行政サービスの受益を受けているにもかかわらず、なおも固定資産税が非課税とされるには、おおよそ限定的な範囲とされて然りであると指摘するものである。

先に述べたイコール・フッティングとの関係において、これが適用されるものであるならば、民間事業者との競合関係をもって非課税を限定的に講ずることが可能であろう。例えば、宗教法人の営む飲食店などに対価を設定・僧侶を配置し、これを「本来の宗教行為」であると主張されても、法人税であれば、イコール・フッティングの観点から「飲食店業」として非課税から排除され得るものと考えられよう。また、日本三禅宗の一つ黄檗宗における普茶料理に代表される精進料理を提供する場合においても、宗教行為とは考えられるものの、それは法人税であれば、先の理由から「飲食店業」として非課税から除外されるものであろう。一方で、「応益税」の原則の下、非課税を限定的に講ずべきといえど、固定資産税は、イコール・フッティングを前提としないとするならば、ここで示した例のように、あたかも境内地等において宗教家が行っているという事実のみの世俗的行為と窺われるものや、この普茶料理に代表される精進料理の例のように、宗教とビジネスとが結びついたビジネス類似の宗教行為を行う宗教法人側において、「あくまでも純粋な宗教行為である」と主張することで、聖俗分離について傾倒した特定の解釈を行うならば、これらが世俗的なビジネスとは無縁の宗教行為が行われている境内地等であるとされ得るもので、ビジネス類似の宗教行為を行う固定資産さえも非課税とされ得るおそれが生ずるもので筆者としては強烈な違和感を覚えるものである。

これらの違和感に対する応答のように、筆者としては、固定資産税の応益税という性質上、行政サービスとの受益関係にある境内地等における非課税を限定的に捉えるべきであると指摘したが、筆者としては、より具体的にこの境内地等たる固定資産税を保有する「ちから」によって、課税関係に差異が生ずるのではないか、と考えるものである。この固定資産税を保有する「ちから」を支えるものが、もう一つの固定資産税の性質である「財産税」という分類である。この分類は、担税力の標識および課税物件の相違を基準とする区分をいい[132]、固定資産を保有するための担税力を示す基準であり、この「財産税」という固定資産税の性質から、宗教にかかる非課税除外可能性について指摘する。

---

[131]総務省自治税務局作成資料「固定資産税の性格」
https://www.kantei.go.jp/jp/singi/road/dai15/15sanko6.pdf#search=%27%E7%B7%8F%E5%8B%99%E7%9C%81%E8%87%AA%E6%B2%BB%E7%A8%8E%E5%8B%99%E5%B1%80%E4%BD%9C%E6%88%90%E8%B3%87%E6%96%99+%E5%9B%BA%E5%AE%9A%E8%B3%87%E7%94%A3%E7%A8%8E%E3%81%AE%E6%80%A7%E6%A0%BC%27
(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)
[132]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、16 頁。

第 3 項　財産税という性質からみる担税力

ここでは、固定資産税の性質において、財産税であることから、ビジネス類似の宗教行為が非課税とされ得ることにかかる非課税除外可能性について指摘を行う。

(1)財産税からみるビジネス類似の宗教行為の違和感

筆者は第 2 節において、固定資産税の法的性質として「財産税」である旨述べたものである。この「財産税」という性質は他方の性質である「応益税」という性質との関係において固定資産税の課税根拠として密接に関連するものといえる。これは、固定資産の保有と市町村の行政サービスとの間に存在する受益関係に着目し、資産価値に応じて毎年経常的に課税する財産税である[133]ことから、行政サービスとの間において財産としての資産価値に関連するものといえよう。

ここで、ビジネス類似の宗教行為について、固定資産税がこの「財産税」であるが故に生ずる「不公平」にかかる非課税制の違和感を指摘しなければならない。これは、イコール・フッティングという「民間事業者」と「宗教法人」における同種の事業間における「不公平」に留まらず、固定資産税にかかる性質から見た場合における「財産税」のもつ法的性質である「財産の保有という事実」に着目して課される租税である[134]ことにおける固定資産の有する「担税力」からみた指摘である。この財産税における担税力の根拠を支えているものは、財産保有の背後にその保有を支えるフロー(所得)の存在をみる[135]ことであり、財産を所有するための「ちからの有無」をいうものといえる。この説明が、財産税における固定資産税の担税力を示すものと窺われ、当該固定資産が宗教法人であれば、境内地等が固定資産税を負担するだけの担税力をどれだけ有しているのかということであろう。この視点から、先のイコール・フッティングのみでは「不公平」における説明が困難な場面に遭遇するものである。イコール・フッティングは民間事業者と競合してはじめて「不公平」が表面化するものである。

ここで、宗教法人に対する非課税規定は当該地方税法 348 条 2 項 3 号のみに留まるものではないということを述べなければならない。同 4 号には「墓地」が規定されており、ここに「墓地」についてみてみると、現状、地方税法上、同 3 号に規定されず、墓地が限定列挙されて固定資産税が非課税とされている理由として、碓井光明は当該境内地等が収益を期待される土地ではないということ、そして、死者を埋葬する神聖な場所であることに求められる[136]と指摘した。筆者においても、「墓地」については、旧来より行われてきた

---

[133]「地方税における資産課税のあり方に関する調査研究報告書-地方分権時代の固定資産税制度のあり方について-」(財団法人 資産評価システム研究センター、2000 年)、15 頁。
[134]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、17 頁。
[135]田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011 年)、556 頁。
[136]碓井光明『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988 年)、160 頁。

伝統的な宗教行為において使用されてきた境内地等に該当することから、また、当該墓地が収益を発生させる固定資産ではないことから、これが非課税とされていることには碓井の見解に同意するものである。

この死者を埋葬し神聖な場所である墓地については限定列挙によって課税から除外されているものであるが、墓地と類似した宗教的施設として「納骨堂」の存在が挙げられよう。この「納骨堂」についても、「墓地」と同様に、焼骨を安置する施設であるという点において共通する施設であるといえる。かつ、墓地を主たる土地とする霊園の一部において「納骨堂」を設置する施設も存在している。矛盾点として、外形上同様の性質を有するにもかかわらず、条文上、「墓地」のみが限定列挙として非課税とされていることから、この同 4 号「墓地」に「納骨堂」を含むべきではないのか、という見解も生ずることであろう。

ただし、この見解に対する応答として、まず、これらの「墓地」・「納骨堂」施設について租税法規上、現状の解釈としては、「墓地、埋葬等に関する法律」において、墓地と納骨堂とは明確に区分されているところから、根本的にこれらの施設の根拠法が異なるものといえる。この区分から、これらの施設を租税法規上において借用概念として取り入れているならば、地方税法 348 条 2 項 4 号にいう「墓地」には当然に「納骨堂」が含まれると解することはできない[137]ものと考えることが相当であることからも、筆者はこの碓井の見解に同意する所以である。

しかし、仮説として、民間事業者と競合し得ないイコール・フッティングの範疇に存在しない「納骨堂」について、現状解釈においても、これを「納骨堂」という施設を租税法規上の「固有概念」として捉えた場合、同 4 号所定の「墓地」の中に「納骨堂」が含まれるという解釈も可能であろう。その解釈から、同 3 号に該当する場合には固定資産税が課されるおそれがあるにもかかわらず、旧来には無かった伝統的な宗教行為に該当しない世俗的要素の極めて強いビジネス類似の宗教行為であるコンピューター制御による「ビル型納骨堂」などの非課税を是認する抜け道が存在することとなり得るものと考える。

ここでは一例として「納骨堂」にかかる疑問点を述べたものであるが、このような違和感に対するアプローチとして固定資産税の法的性質である「財産税」であることからの解決策を探る必要があるように考える。固定資産税は応益負担の原則のもと、行政サービスとの対価として、課されているものと指摘したが、対価を受けてもなお、非課税とされるには、おおよそ、その範囲は限定的でなければならない。この点「財産税」である性質から非課税の限定性を考察するもので、境内地等が非課税とされる根拠として、田中治は次のように説明している。

【固定資産税非課税の根拠[138]】

---

[137]田中治「宗教法人に対する固定資産税非課税措置をめぐる紛争例」近畿大学法学 65(3・4)(2018 年 3 月)、209 頁。

[138]田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』(法律文化

課税の論理において、財産保有の背後にその保有を支えるフロー(所得)の存在をみた上で、当該財産の保有に対して課税することを宗教法人に対して貫くことは、宗教活動への抑制として働く可能性を否定できない。すなわち、宗教活動に用いられる建物や土地の保有に課税をするならば、その税負担をまかなうために、一定の金員を信者等から恒常的に集めることを余儀なくされる。本来、信者の喜捨等によって運営されている宗教法人に対して、世俗の所得や収益を直ちに反映するものではない建物、土地を持っているからといって、その保有に対して課税をすることは、納税資金のために、宗教法人本来の活動の範囲を超えた負担を負わすことになる。宗教活動に用いられる土地等への非課税には、このような考慮、配慮が含まれているものと思われる。

田中治の財産税である固定資産税における非課税の根拠には傾聴することができる。この田中は学説から、「世俗の所得や収益」という存在を財産税における担税力として捉えていることが窺われる。また、忠岡博においても、「宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内地」を固定資産税の課税対象から除外しているのは、担税力に着目してのことであり、法人税の非課税原則とはまったく趣旨が違うと指摘しており[139]、固定資産税は法人税とは趣旨が異なる旨、財産税を前提とした非課税の根拠を示した。

ここまでにおいて、固定資産税はまず、「財産の保有の事実」に着目して課税される財産税であることが分かった。そして田中・忠岡における非課税の根拠といえる学説においても表されているとおり、「世俗の所得や収益」という存在が、担税力を示すものであり、一方では、「世俗の所得や収益」を有しない状態が担税力を有しない状態が非課税となると考えられよう。

しかし、「世俗の所得や収益」といえど、具体的に何をもって担税力を示すかについて疑問が残る。そこで、境内地等が有する担税力についてここで詳解を行う。まず、この担税力を考察するに際し、固定資産の時価を論ずることを要するものと考える。固定資産税の財産の価格について、「適正な時価」によるものとされているが、筆者はこれを本節 1 項において「客観的交換価値」によるものと述べたものである。そこで、この「客観的交換価値」について品川芳宣によると、地価公示法による「地価公示価格」とは同義であるといい、これは、国土交通省が定める不動産鑑定評価基準によって算定されるもので、同基準によれば、不動産の鑑定評価方式には、原価方式(原価法)、比較方式(取引事例比較法)及び収益方式(収益還元法)の 3 方式が挙げられ、それらの方式から算出される積算価格、比準価格(取引価格)及び収益価格を総合勘案して「正常な価格」を算定するものとしており、この算定方法は、家屋についても、何ら変わることはない[140]という。

社、2011 年)、556 頁。

[139]忠岡博「宗教法人の動物供養施設と固定資産税」税法学(562)(2009 年 11 月)、211 頁。

[140]品川芳宣「固定資産税における家屋の「適正な時価」」判例時報(1855)(2004 年 7 月)、181 頁。

そして、これらを総合的に勘案し、「適正な価格」を算定するのであれば、固定資産税の「適正な時価」の解釈に当たっては 固定資産税の性格と課税構造をも吟味した上で、前述の不動産に係る 3 つの評価方法の長短を考慮しての総合的な判断が必要となり、すなわち固定資産税は、土地、家屋等の所有に対して毎年課せられるものであるから、同税が土地、家屋等の継続的所有を困難にならないような収奪的機能を有しているわけではなく[141]、ここに固定資産税の財産税として、収益税とは性質を異にする特徴があると筆者は考えるのである。

ここで、これらの 3 つの評価方法によるものと指摘したが、品川は、「適正な時価」が、究極的には「客観的交換価値」を意味するものであっても、当該固定資産の長期的な収益力を考慮した収益価格を重視した評価によるべきであり、この収益価格を重視した考え方は、最近の固定資産税にかかる裁判例においても採用される傾向にある[142]という。筆者においても、固定資産税における時価という存在を、「収益価格」により、固定資産から生ずるフローを財産保有の事実にかかる担税力として着目する視点は、本項にて後述する財産税としての具体的な非課税制の根拠を考察することにおいて重要であると窺うものである。この品川の学説における固定資産の適正な時価につき、固定資産の「収益価格」によることについて、そこから生ずるフローに関する指摘として、忠岡博は以下引用においてより具体的に根拠を示している。

【固定資産の収益力による財産税の根拠[143]】

> 本来、その担税力として想定していたものは、その固定資産が持っている収益力であろう。固定資産税は、土地・家屋などの固定資産というストックを保有していることに対して課税するのではあるけれども、そもそもは、そのストックがフローを生み出す力を持っているがゆえに、そのフローに担税力を見いだして、フローを生み出すストックの保有に対して課税しているものと思われる。つまり、保有するストックの大きさを測定することで、そのストックが生み出すフローの大きさを測定できるがゆえに、ストックである固定資産の価格を課税標準としているということができるであろう。

ここまで、財産税における課税根拠ついて、固定資産の保有の事実に着目して課税されることを述べた。この「保有の事実」について、田中の学説からは、「世俗の所得や収益」という存在が担税力を示すとしたものである。ここに示した忠岡の学説から、「世俗の所得

[141]品川芳宣「固定資産税(土地・家屋)の評価-評価の仕組と問題点-」税研(127)(2006 年 5 月)、50 頁。
[142]品川芳宣「固定資産税(土地・家屋)の評価-評価の仕組と問題点-」税研(127)(2006 年 5 月)、51 頁。なお、裁判例として、東京高裁平成 13 年 4 月 17 日判決(平成 13(行コ)1)、東京高裁平成 14 年 10 月 29 日判決(平成 13(行コ)117)等を参照のこと。
[143]忠岡博「宗教法人の動物供養施設と固定資産税」税法学(562)(2009 年 11 月)、206-207 頁。

や収益」というものは固定資産から生ずるものであり、宗教法人を前提として述べるならば、固定資産を所有可能とする根拠として考えられることは、当該境内地等の利用をもってそこから生ずるフローを担税力として捉え、固定資産税を課税するものといえよう。

これは、碓井光明においても、先の「墓地」が非課税とされていることの根拠として、「当該境内地等が収益を期待される土地ではない[144]」という指摘にも現れているものである。やはり、固定資産を保有するために支える担税力において、固定資産税の課税根拠を宗教法人における境内地等の保有の事実に着目する性質上、境内地等の利用をもって生ずるフローに担税力を見出すもので、特に境内地等の非課税を考える場合には、時価たる収益価格である境内地等の有する「収益力」による視点によるものと考えられる。

一方で、固定資産からの生ずるフローを担税力とする前提として、田中の指摘を鑑みるに、宗教活動に用いられる土地・建物である境内地等について、本来は当該宗教法人の教信徒による喜捨等によって運営されていることから、本来の宗教活動による当該境内地等の利用において世俗的なフローが生じず、担税力を有する固定資産には当たらないというものであろう。しかし、財産税を前提とし、境内地等がそこからの世俗的なフローがなく、担税力を有しない固定資産であると言い切れるのであろうか。

これは、条文から鑑みるに、原則として、同 3 号が条文に示す「専ら」・「本来の用」・「供する」本来の宗教活動に供する固定資産に該当した場合には、当該範囲に該当した固定資産として、そこから生ずるフロー自体はあるものの、教信徒からの「喜捨」等、非世俗的なものによるフローを担税力として捉え、これを境内地等が有する「ちから」として課税を行うことは、宗教法人の有する「聖俗分離原則」の趣旨から反することを示すものといえよう。

上述のことから、田中の「納税資金のために、宗教法人本来の活動の範囲を超えた負担を負わすことになる[145]。」という指摘からも、境内地等の利用として、逆からみた場合、理論上、ビジネス類似の宗教行為など、「本来の活動」を超えた用に利用される境内地等の利用から生ずる世俗的なフローについては、当該固定資産に対しての非課税たる根拠を失うものと解釈することが可能であろう。

(2)条文と財産税の性質は一致しない

ここまでにおいて、固定資産税は「財産税」で、財産の保有の事実に基づいて課される租税であり、その保有の事実について、当該資産から生ずる収益力を財産保有の事実にかかる担税力として捉えるものであり、固定資産の時価である「収益価格」をもって固定資産税を課するものであるといえよう。更に、合わせて筆者は、宗教法人の「本来の活動」を超えた用に供される境内地等について述べるならば、当該固定資産に世俗的な「利用価

[144]碓井光明『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988 年)、160 頁。
[145]田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011 年)、556 頁。

値」が存在する状態であり、財産税として固定資産税が課される状態であると考えられよう。しかし、ここである疑問が生ずるのである。それは、「本来の宗教活動」という存在と、世俗的なフローが制限された状態というものがイコールであるのか、ということである。

この疑問を解決すべく例えば、宗教法人の境内地等と同じく固定資産税が非課税とされる「公衆の用に供する道路(以下、「公衆用道路」という。)」に関する規定を考察と分かりやすい。この公衆用道路とは地方税法 348 条 2 項 5 号において「公共の用に供する道路、運河用地及び水道用地」と規定されたものである。一見するといかなる固定資産が非課税となるかにつき明瞭とはいえない。しかし、これは不特定多数の者が通行する道路を前提としたものであり、当該条文を背後から支える財産税の性質において、解釈上「不特定多数性」をもって[146]、固定資産の時価である「収益価格」の観点から、財産保有の事実にかかる担税力である収益力において、当該道路の所有者による利用価値が制限された道路を示すものと考えられるのである。

この財産税の性質が条文の背後を支えているという視点は重要であり、このことを宗教法人の所有する境内地等について述べるものである。まず、条文上規定される「専ら」・「本来の用」という制限された用途において使用される境内地等が固定資産税にかかる非課税の前提として該当するものといえよう。そして、この条文を背後で支えているものが財産税としての性質である。この性質上、非課税たる境内地等は、フロー自体はあるものの、世俗的なフローが制限された状態を示すものといえる。これは、固定資産の時価である「収益価格」の観点から、境内地等という財産にかかる保有の事実について、担税力である収益力の観点において、固定資産の世俗的な利用価値の制限された状態を示すものであると考えられる。これらから、固定資産税の財産税という性質において、境内地等の非課税を根拠付けるならば、世俗的なフローともいえる担税力である収益力が制限された固定資産が、非課税とされるものに該当するものと考えられるのである。

ここまでにおいて、財産税の性質上、境内地等から生ずる担税力を有しない状態といえる世俗的なフローが制限された状態が、非課税たる根拠となると指摘を行った。しかし、ここで問題の本質として、地方税法 348 条 2 項 3 号の条文において、「伝統的に宗教的側面で行われてきた行為（宗教活動）がその特徴の一部を欠く新たな形態や営利性のある事業と一体を成して、世俗的市場に登場したもの[147]」という性質を有する世俗的なビジネス類似の宗教行為が条文上規定される「本来の用」の中に入り込むおそれがある[148]ことから、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等が非課税となり得るということである。このこと

---

[146]高野幸大「固定資産税の非課税対象となる「道路」の意義」税務事例研究(17)(1993 年 11 月)、61 頁。

[147]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、283 頁。

[148]ビジネス類似の宗教行為について、条文が規定する「本来の用」の中に入り込むおそれがあることについて、具体的に第 4 章にて考察を行う。

は財産税の性質における非課税の根拠と、条文との不一致が生ずるおそれがあるのである。

そのため、筆者は、条文が規定する「本来の用」において、財産税である固定資税の時価である「収益価格」の観点から、境内地等の有する収益力を念頭に、固定資産の「利用価値」を前提とし、伝統的な宗教行為によって生ずるフローと、ビジネス類似の宗教行為によって生ずるフローとでは、境内地等における担税力の違いが生ずるものと考えるものであり、この観点から非課税制の考察を要するものと考えるのである。

(3)担税力に違いが生じた理由

ここに例として再び先の「納骨堂」を例に目を向けるならば、当該施設においても、ビジネス類似の宗教行為の定義の一である非教信徒を含む「不特定多数の者」の焼骨を安置した施設は多分に存在する現状がある。かつ、これらの者に対しフローが生じ得る永代供養料や永代使用料、管理費等を徴収する施設や、利用者の募集を外注する場合も存在することから、極めてビジネス的要素の強い、ビジネス類似の宗教行為がなされている境内地等であるケースもある。このような施設が「本来の宗教活動」として、財産税における担税力を有しない固定資産であるといえるのか疑問を有するものである。「坊主バー」や「宿坊」など、さまざまなビジネス類似の宗教行為ともいえる事業を行う境内地等が存在するものであるが、これらのみならず、より広義において、その他のビジネス類似の宗教行為といえる事業を行う境内地等においても、財産税という性質において、財産保有の背後にその境内地等の保有を支える「ちから」ともいえる固定資産から生ずるフローがないといえるのであろうか。ここで問題提起として、境内地等の利用におけるフローとして、担税力は、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為と、ビジネス類似の宗教行為との間に境内地等より生ずる担税力は同様のものといえるのであろうかということを述べたい。この担税力の違いが生じた根本の出来事は何であろうか。

筆者は、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う境内地等と、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、これらの違いが鮮明になったこととして、近年生じてきた「事業の外注」が挙げられると考えるものである。例えば、有名なものとして、「小さなお葬式」や「イオンのお葬式」といったこれらの外注による事業は、宗教法人の境内地等においても宗教的サービスが執り行われるものであり、これらの特徴は価格を設定し、宗教家が宗教的サービスを提供するものであるが、全国的な宗教的サービスの利用者を獲得が可能であり、かつ、一般事業会社と同様の性質を有する利益の獲得を目的とした価格が設定されていることにより、境内地等において安定的なフローが見込まれることから、財産税の観点から、固定資産の時価である「収益価格」は高まるものであり、合わせて、固定資産が種々の利用価値を有する状態であるといえる。

しかし、一定の要件を満たした場合には、このような事業を行う境内地等についても、「専ら」・「本来の用」・「供する」非課税たる境内地等に該当するおそれはあるものである。

これら、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等において、固定資産の性質を度外視し

て宗教法人側における「本来の宗教行為」を行う旨をもって固定資産税が非課税となるならば、強烈な違和感を持たずにはいられない。筆者は、この担税力に違いがあり、またビジネス類似の宗教行為においては担税力を有するならば、解釈論において、あるいは、立法論において、厳格に非課税から除外する手当をする必要があるものと考える。

第 5 節　問題を解決するアプローチ

ここまでにおいて、固定資産税について、宗教法人が非課税とされる根拠規定たる地方税法 348 条 2 項 3 号についての確認を行い、当該条文において、「専ら」・「本来の用」に「供する」という不確定概念が付されていることから、当該条文がいかなる境内地等を非課税とするのかにつき、その解釈が不確定なものとなり、これが広義の問題であることを指摘した。合わせて、換言するならば、いかなる境内地等が非課税から除外されるかについても明らかではないともいうことができ、「国税」および「地方税」、そして、「民間事業者」および「公益法人」との関係における課税の不公平からも、この点を明らかにする必要がある。加えて、固定資産税の性質において、応益税という観点から、非課税が拡大的に行われないこと、また財産税の観点から、条文が要請する範囲を超えたフローについては、非課税が及ぶべきではないこと、世間においては、宗教法人に固定資産税にかかる非課税規定が用意されていることも相まって、宗教の名の下、「坊主丸儲け」と言われかねない事業が展開されているということからも危惧しているところであり、ビジネス類似の宗教行為の登場により、多角度から不公平を感じるものとなっている。

ここに挙げた危惧から、本稿では、具体的に地方税法 348 条 2 項 3 号の条文に、ビジネス類似の宗教行為の定義を当てはめ、ビジネス類似の宗教行為にかかる非課税除外可能性についての考察を行うものである。

第 1 項　検証方法

地方税法 348 条 2 項 3 号には、「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地（旧宗教法人令の規定による宗教法人のこれに相当する建物、工作物及び土地を含む。）」と、規定されており、これが宗教法人の有する境内地等にかかる非課税を規定した条文であるが、当該条文においてビジネス類似の宗教行為の非課税除外可能性をいかにして解釈されるかが問題となる。

あらためてビジネス類似の宗教行為の定義を述べるならば、当該定義の特徴は次の 3 つに分類することができる。まず一つが、①従来、宗教的側面で行われてきた宗教行為を商品化し、世俗的市場に登場させた営利性のあるビジネスモデルであって、「依頼者」、その事業を運営する「運営事業者」、そして、その事業を通じて「依頼者」に対して直接サービスを提供する「宗教法人」の三者を基本構造とし、これに販売窓口としてポータルサイト運営事業者等が加わるなどして形成される、いわば一連のサービス提供システムであり、また、原則として依頼者へ提供すべき行為は宗教家が主体となって執り行われ、その行為

以外のすべてを運営事業者が行うことを基本としている[149]ことから、宗教法人において、事業にかかる一定の外注を行ったものである。そして二つ目が、②宗旨・宗派不問、檀家登録の任意等が明記される一方、菩提寺のない依頼者を対象[150]とすることから、教信徒・非教信徒を問わないものである。そして最後に、③宗教的側面で行われてきた宗教行為と外見上同様のものを宗教的サービスとして商品化し、世俗的市場で行われている販売形態に馴染ませ、一定価格を設定した料金連動型サービスシステムを通じて販売する[151]ことを特徴とし、一定の価格を設定した事業が行われているものである。

この 3 つのビジネス類似の宗教行為の特徴は、外形上のみをみるならば、伝統的な宗教行為のようにみえる。しかし、実際の態様は旧来より行われてきた伝統的な宗教行為とは異なるものである。ここに事例を挙げるならば、近年生じた「小さなお葬式」や「イオンのお葬式」といった、境内地等を利用した表面上は僧侶が司式を行い、死者を弔う伝統的な宗教行為ではあるものの、その実態は価格を設定したものであり、外注によるもので、かつ、非教信徒をも対象とした、定義の 3 つを満たすものが挙げられよう。また、僧侶によってスピリチュアル効果が得られるというサービスが提供される「坊主バー」のように、非教信徒を対象とし、価格を設定したような、この定義の一部を満たすものも考えられ、3 つの定義がいかに、条文上「本来の用」にかかる非課税除外可能性に貢献し得るか考察を行うものである。これは、宗教法人法 2 条の目的を行うことを示すものと考えられるが、ビジネス類似の宗教行為の定義によって、この宗教法人法の性質の一部を欠くものが、同 2 条における「宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成するために必要な当該宗教法人に固有の施設であり、当該施設につき宗教法人の目的に、本来的に欠くことができないもの」の要件を満たすものか疑義が生ずるものである。

地方税法 348 条 2 項 3 号には、「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地（旧宗教法人令の規定による宗教法人のこれに相当する建物、工作物及び土地を含む。）」と、規定されており、ここにいう「本来の用」とは、宗教法人法 2 条にいう、「宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成するために必要な当該宗教法人に固有の施設であり[152]、当該施設につき宗教法人の目的に、本来的に欠くことができないもの」における用に供することを示し、3 つの定義を有するビジネス類似の宗教行為が、この宗教法人法に規定する目的事業である地方税法 348 条 2 項 3 号の「本来の用」から除外され得るか解釈するとともに、そして、これが、条文の他の構成要素である「専ら」・「供する」に、このビジネス類似の宗教行為がどのように対応さ

[149]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、311 頁。
[150]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、312 頁。
[151]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、311 頁。
[152]碓井光明『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988 年)、159 頁。

れるか考察を行うことで検証を行う。

第 6 節　小括

以上本章では、当該地方税法 348 条 2 項 3 号における問題点について指摘を行った。この背景にあるものは、宗教法人における原則である「聖俗分離原則」において当該原則が示すように、宗教法人は他の公益法人とは性格を異にするものであり、これを前提とし、その活動に二面性を有するとされている。しかし、今日、その「聖」の部分において、極めてビジネス的な要素の強い、ビジネス類似の宗教行為を行う宗教法人が散見される現状にある。地方税法 348 条 2 項 3 号には「専ら」・「本来の用」に「供する」宗教法人法に規定する境内地等につき、非課税とすると規定されているが、裁判例においても、いかなるものにつき当該規定に該当し得るのか明らかとはいえない現状であり、その判断につき、予測可能性の観点から問題があるものと窺われる。

また、非課税の判断においても、「非信者等」に対する宗教的サービス、「外部委託」による宣伝行為等を伴う、ビジネス類似の宗教行為のような世俗的要素の強い宗教行為にまで、むやみに非課税措置を拡張する必要はないものと考えている。第 3 章においては、具体的に固定資産税における非課税からの除外可能性についての検討に先立ち、まず、宗教法人の性質、および、宗教法人が有する宗教性という存在について確認を行う。

第 3 章　宗教法人非課税制における「宗教」と「宗教性」

本稿は宗教法人にかかる非課税制について考察を行うものである。そして、この論述の前提となる「宗教法人」とはいかなる法人であるのか、についてまず理解する必要があるものと考える。この理解を行うため、本章では、宗教法人とはいかなる法人であるのか、について、「宗教」とはどのような存在であり、これと付随した議論として「宗教性」とはいかなるものであるのか、について理解を深め、この「宗教」というものが、固定資産税非課税制に与える影響についての考察を行う。

更に、問題提起において指摘をしたものであるが、同様の担税力を有するにもかかわらず、特定の納税者に対して有利に取扱うものである非課税措置という優遇措置を付与することにつき、租税の公平負担の観点から適切であるとはいえないと考えているものである。なおこれは、宗教法人に限った特殊な事例というものではなく、種々の租税法規において非課税とされ得る宗教法人以外の公益法人であっても同様に一定の要件のもと課税されるものと考えていることから、この公平性に関する考え方についての確認を行う。そして、当該地方税法 348 条 2 項 3 号にいう「本来の用」に焦点を合わせ、どのようなビジネス類似の宗教行為を行う境内地等が非課税から除外され得るか議論を行うものである。

第 1 節　租税公平主義からみる不公平

ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、固定資産税の非課税から除外される場合には、宗教法人は公益法人であっても、その宗教行為を行う境内地等について担税力を有しないという状態からは除外されるものと考える。つまり、非課税にかかる根拠において一定の該当性があることから非課税とされ得るものであり、この概念から除外されるものについては、当然に非課税から除外されるものといえよう。特に地方税法 348 条 2 項 3 号所定の現行固定資産税の非課税規定のように、不確定概念が採用されていることにも鑑みるに、解釈上拡大して非課税がなされるおそれがあるものと危惧しており、納税者間の公平が阻害される危険があると考えている。

ここでは、租税公平主義の観点から、各人の担税力という視点により、宗教法人の有する固定資産につき、非課税からの除外可能性についての検討を行う。

第 1 項　憲法で禁止された不公平

ビジネス類似の宗教行為は、「民間事業者」と「宗教法人」、そして、「法人税」と「固定資産税」といった関係において、一方は課税され、他方は課税されない、また、財産税としての性質上、担税力において、収益力の観点から境内地等の世俗的な「利用価値」が生ずる場合においても解釈上、地方税法 348 条 2 項 3 号が示す非課税規定に該当したときは、固定資産税が課税され得ないことも考えられる。ここで、憲法概念として不公平が禁止されているものであるが、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等につき、不公平とされる状態であることにつき、いかに検証されるべきであるか考察を行う。

憲法 14 条は、特定の者を不利益に取り扱うことを禁止するのみではなく、特定の者に合理的な理由なしに特別の利益を与えることをも禁止する趣旨である[153]。内容的には、租税の「公平」(Gleichheit、equity)ないし、「中立性」(neutrality)を要請するもの[154]であり、憲法 14 条は次のとおり規定されている。

【憲法 14 条】

第十四条　すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。 ○2　華族その他の貴族の制度は、これを認めない。 ○3　栄誉、勲章その他の栄典の授与は、いかなる特権も伴はない。栄典の授与は、現にこれを有し、又は将来これを受ける者の一代に限り、その効力を有する。

公平ないし、中立性の原則は、憲法 14 条に由来する「平等取扱原則」ないし「不平等取扱禁止原則」を内容とするもの[155]であり、金子宏は、ここで問題となるのは、租税優遇措置は、かかる禁止に反し違憲であると解すべきかの問題である[156]と指摘している。つまり、租税優遇措置は、同様の状況にあるにもかかわらず、税負担の上で、特別の利益を与えるものであるから、公平負担の要請に正面から抵触することが明らかである[157]と強く断言する。ここに例えとして、利子所得の源泉分離選択制度について取り上げており、当該制度は、利子所得が他の所得の所得に比して低い担税力をもつわけではないにもかかわらず、それに対する税負担を軽減し、それを特別に優遇するものであるから、公平負担の観点から見て好ましくないもの[158]と述べた。ただし、租税優遇措置が、憲法 14 条に反しているかについては、それが不合理な優遇であるかにかかっているといい、個々の租税優遇措置ごとになされるべき事項であり、政策目的が合理的であるか、当該目的を達する上でその措置が有効であるか、それによって公平負担がどの程度害されるか等[159]、総合的に勘案する必要があり、公平性が阻害されることについての問題を指摘している。この憲法に要請される公平性であるが、これが租税法規において、どのように捉えられるものであるのかについて、次項にて考察を行う。

第 2 項　租税公平主義

租税は、国または地方団体のような公権力体の財政需要たる公的欲求を充足するために、

[153]金子宏『租税法理論の形成と解明　上巻』(有斐閣、2010 年)、83 頁。
[154]金子宏『租税法理論の形成と解明　上巻』(有斐閣、2010 年)、76 頁。
[155]金子宏『租税法理論の形成と解明　上巻』(有斐閣、2010 年)、76 頁。
[156]金子宏『租税法理論の形成と解明　上巻』(有斐閣、2010 年)、83 頁。
[157]金子宏『租税法理論の形成と解明　上巻』(有斐閣、2010 年)、83 頁。
[158]金子宏『租税法理論の形成と解明　上巻』(有斐閣、2010 年)、83 頁。
[159]金子宏『租税法理論の形成と解明　上巻』(有斐閣、2010 年)、83 頁。

国民経済の内部で生産された富の一部を国家の手に移すための手段であり、近代国家においては、国家は原則として財貨の生産と交換に従事せず、それは原則として私的部門で行われるから、国家がその財政需要を充足するためには、その資金の大部分を租税に依存するほかない[160]。その意味で、租税は国家にとって必然的な現象であるが、ここで、問題は、税負担が国民の間にどのように配分されるべきか、ということとなり、税負担が公平に分配されなければならない[161]ことはいうまでもない。そこで、租税法における基本原則として、租税法律主義と並び、挙げられてきたものが、租税公平主義である[162]。次に当該租税公平主義の意義について論述する。

(1)租税公平主義の意義

租税公平主義における租税負担の公平は、原理的には、租税分野における租税正義の要請の一つである実質的正義としての配分的正義であり、これは、税法の内容の形成に当たって、常に考慮されるべき要素である[163]。また、谷口勢津夫は、租税は、少なくとも、個別の具体的給付に対する反対給付たる対価ではなく、法律に基づく一方的な課徴金であることから、租税負担が、国民の間に公平に配分されない限り、課税について真に国民の納得や同意を得ることができるものではなく、この意味において、租税負担の公平は、租税法律主義の存立に不可欠な前提条件でもある[164]と述べており、租税公平主義の重要性について指摘した。また、租税負担の公平という国政原理は、財政学においては、ずっと以前から租税原則の一つとして重視されてきており、憲法 14 条下では、租税公平主義として、客観的な憲法原則として確立されてきた[165]ものである。

(2)公平における基準

例えば、同所得を持つ 2 人の納税者について、他の事情が同一であると仮定すれば、同額の租税を負担すべき[166]ということとなろう。もっとも、金子宏は、2 人の納税者の所得を比較して見た場合に、両者が同様の状況にあると見るべきか、それとも異なる状況にあると見るべきかについては、見解が分かれるものであり、所得税法における長期譲渡所得は同法 22 条 2 項の規定により、長期間にわたって生じてきた価値の増加が一時に実現したものであるという点を重視すれば、それは他の所得と異なる状況にあるため、何らかの平準化方式(averaging device)が必要であろうし、逆に、それは資産所得として高い担税力

[160]金子宏「税制と公平負担の原則」ジュリスト(506)(1972 年 6 月)、20 頁。
[161]金子宏「税制と公平負担の原則」ジュリスト(506)(1972 年 6 月)、20 頁。
[162]佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」『租税法の基本問題』(有斐閣、2007 年)、55 頁。
[163]谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』(弘文堂、2018 年)、18 頁。
[164]谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』(弘文堂、2018 年)、19 頁。
[165]谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』(弘文堂、2018 年)、19 頁。
[166]金子宏「税制と公平負担の原則」ジュリスト(506)(1972 年 6 月)、20 頁。

をもち、一般的には高所得者の手に集中しているという点を強調すれば、他の所得よりも特に有利に取り扱う必要はないこととなる[167]と指摘した。このような公平の実現に関することを水平的公平といえよう。

しかし、公平の基準を何に求めるかについてはかねてから争いがある[168]ものであり、今日の租税理論においては、租税負担が担税力に即して配分されなければならいことは、ほぼ一致して要請する[169]ところである。これは、租税を納付することは、国民の当然の義務であり、租税負担は各人の担税力(Leistungsfahigkeit、ability to pay)に応じて配分されるべきであるという考え方が支配的であり、ここでいう担税力とは、各人の経済的負担能力、すなわち富裕度のことであり、担税力の指標として、所得・財産・消費をあげることが可能である[170]という。

この租税の公平負担について、宗教法人に関して、大石眞は憲法 89 条にいう「政教分離原則」のもと、租税公平主義の意味について、次の学説を示した。

> 租税減免制度の歴史は古く、また、国家と教会との関係を考えても、国教制度や公認宗教制度をとる国ではもちろん、政教分離制度の下でも租税減免という制度は広く認められてきたし、今日でも認められている。それは、どのような制度であっても、宗教というものがわれわれの社会生活の上で重要な意味をもち、十分に尊重されるべきものと考えられているからであろう[171]。
>
> その意味で、租税平等の原則(憲法 14 条)あるいは特権付与の禁止(同 20 条)との関係では、とくに問題視すべきものではなく、租税減免措置を合理的な根拠のない不当な優遇税制として批判するのは当たらない[172]。むしろ、そうした制度をまったく否定したり、ほとんど否定するに等しいようなわずかな軽減措置しか認めなかったりすれば、日本はいわば文明国としての資格を疑われることになるであろう[173]。

この大石の指摘において、「政教分離原則」のもと、宗教法人に対する租税の減免措置は公平性に反せず、容認されるものと指摘がある[174]。しかし、この租税負担の公平という観点から、やはり、国民間において、公平に配分されない限り、課税について真に国民の納得や同意を得ることができるものではなく、不公平感が積もることとなり得よう。その

---

[167]金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣、2010 年)、76 頁。
[168]金子宏「税制と公平負担の原則」ジュリスト(506)(1972 年 6 月)、20 頁。
[169]金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣、2010 年)、77 頁。
[170]金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣、2010 年)、77 頁。
[171]大石眞「日本国憲法と宗教法人税制」宗教法(22)(2003 年 11 月)、25 頁。
[172]大石眞「日本国憲法と宗教法人税制」宗教法(22)(2003 年 11 月)、25 頁。
[173]大石眞「日本国憲法と宗教法人税制」宗教法(22)(2003 年 11 月)、25 頁。
[174]この宗教法人がいかなる根拠によって非課税とされ得るかについては諸説あるものであり、本章第 3 節において詳解を行う。

ため、非課税にかかる根拠においても、租税の性質における担税力などの視点により非課税にかかる一定の該当性があることから、税制面の優遇を受け得るものであり、この概念から除外されるものについては、当然に非課税から除外され、他との間において公平に課税されて然りである。そして、不公平感からも、優遇措置である非課税規定については、より厳格に判断しなければならないものと考えるものである。しかし、公平を重んずるがあまり、法的安定性や予測可能性といった租税法律主義の要請もあるところ、これらを維持した解釈が要求されることから、いかに、文理解釈によって、条文が示す範囲内において解釈するかが重要となり得よう。

この租税の公平負担について、固定資産税の性質から向けると、固定資産税は応益税との関係において、宗教法人の有する境内地等においても、当然に上下水道は整備されており、また境内地等の利用によって生じたじんあいは行政によって処理されるものであろうし、その他境内地等の保有によりさまざまな行政サービスを受けていることは当然のことといえ、行政サービス無くして境内地等を維持することは困難であり、サービスの受益に応じ、公平に租税を負担すべきであろう。また、財産税としての性質において、宗教法人の有する境内地等利用によるフローにおいて、条文が規定する非課税の範囲から除かれる境内地等については、これを非課税とするならば、公平性が失われるだろう。しかし、大前提として、租税法律主義における解釈上の要請もあり、解釈論において、非課税からの除外可能性を論ずることは重要なテーマであると考えるものである。

次節において、宗教法人に対する非課税処分に関する解釈の前提として、公平性を阻害してまで宗教法人に坊主丸儲けともいわれる「非課税措置」を付与されることについて、この非課税制度の背後を支えているのが、「宗教」という特殊性にあるものと窺われる。次に、公平性を阻害してまで非課税とされ得ることについて、その制度上の根底にある宗教法人の外形的な性質について確認を行う。

第 2 節　宗教の定義

ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について論ずるに際し、宗教法人が行う「本来の用」に供する宗教活動とは、いかなる行為であるかについて、前提となる「宗教」の定義がまず問題となり得るものであり、租税法に関する論文であれ、これを検討せずに「宗教」に関する論述を行うことはできず、まさに議論の基礎部分といえよう。この基礎部分の考察のため、本節では、「宗教」とはいかなるものを示すのか、につき議論を行い、ここに明らかになった問題について、以降で改めて考察を行う。

第 1 項　宗教の語源

宗教ということばが、全宗教的に用いられるようになったのは、明治期以後であるとされており、これは、西洋思想が移入された際、「religion」という語を翻訳するための字と

して、明治前から仏教において用いられていた「宗教」という語をあてた[175]ものであった。仏教では、宗教を、「宗」と「教」に分け、それらで個別に意味を形成しており、まず「宗」とは、根本のことわり、究極の真理を意味するとされ、ことばでは説明のできないこと[176]を示す。そして、「教」とは、「宗」を伝える手段としての教えを示す[177]という。

第 2 項　定義

この仏教における用語を語源とし、「宗」および「教」ということばにおいて個別に意味を有する「宗教」ではあるが、裁判例において、宗教の定義について述べた昭和 52 年、津地鎮祭事件[178]における最高裁判所の判決では、宗教とは、「超自然的、超人間的本質(すなわち絶対者、創造主、至高の存在等、なかんずく神、仏、霊等)の存在を確信し、畏敬崇拝する信条と行為」と定義付けた。この最高裁判所の判決によると、宗教とは、自然を「超えた」ものであり、人間を「超えた」ものであると指摘しており、租税関係の裁判例においては、宗教法人の営むペット葬祭業について、法人税法所定の収益事業該当性につき争われた事件[179]においても一部、この津地鎮祭事件における最高裁判決の指摘を引用しているものではあるが、いかなる範囲のものが「宗教」に該当するかにつき、この定義から確認するに具体性に欠け不確定なものであり、かつ、解釈が困難であると窺われる。

この「宗教」につき、宗教学の視点における定義について一部の学説によると、宗教の定義について、井上順孝においては、「視点による分類」がされるものであるとして、「宗教」を二つの視点に分類することが可能であるといい、一つは「社会的な組織や制度あるいは文化の一種として捉える」視点と、そして、「人間の心のあり方の特質として捉える」視点とに分類できる[180]と定義し、また、福島真人は定義について事例として、たとえば、経営コンサルタントの与える助言がその実質的な側面において、多くの宗教的な伝統が、観察してきた経験的な知識とそれなりに照合するとすれば、それは実は宗教という名を使

---

[175]三友量順「「宗教」ということば」『世界「宗教」総覧』(新人物往来社、1993 年)、26 頁。
[176]三友量順「「宗教」ということば」『世界「宗教」総覧』(新人物往来社、1993 年)、26 頁。
[177]三友量順「「宗教」ということば」『世界「宗教」総覧』(新人物往来社、1993 年)、26 頁。
[178]三重県津市で市立体育館建設の際に行われた地鎮祭をめぐり、日本国憲法第 20 条に定める政教分離原則に反するおそれにつき争われた事件である。最高裁昭和 52 年 7 月 13 日(昭和 46(行ツ)69)を参照のこと。
[179]宗教法人が、死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀や供養等を行うなどして、金員を受け取ったことに対し、ペット葬祭業は法人税法 2 条 13 号及び同法施行令 5 条 1 項各号所定の収益事業に当たるとして、法人税の決定処分及び無申告加算税賦課決定処分を受けたため、ペット葬祭業は宗教的行為であって収益事業に当たらないなどと主張して、同処分の取消しを求めた事件である。名古屋地裁平成 17 年 3 月 24 日(平成 16 年(行ウ)4)を参照のこと。
[180]井上順孝『宗教』(ナツメ社、2003 年)、14 頁。

わなくとも、実質的な宗教である[181]と述べており、これら 2 名の学説は、内容においておおよそを異にする定義をしている。

これらのおおよそ異にする定義が示すように、昭和 36 年に発行の文化庁文化部宗務課『宗教の定義をめぐる諸問題』によると、宗教の定義とは、実に 104 に上るとされており、この数字が意味するところは、宗教について 104 の定義が存在する、ということではなく、文化庁により 104 の宗教の定義を確認できたというものが正確であり、宗教学者の数だけ宗教の定義がある[182]という見方が可能であるという。

筆者として、ここで述べるべきは、「宗教」にかかる意味の定義を行い、地方税法に規定する固定資産税にかかる「本来の用」である宗教活動の前提となる「宗教」を解釈上確定することは、津地鎮祭事件における最高裁判所における判決においても示されているとおり、宗教を定義することについて、おおよそ不確定なものであり、解釈を確定することが困難であるということである。この津地鎮祭事件のような裁判所の判断について、石村耕治は、司法府(裁判所)が、「宗教」・「信仰」といった文言を具体的に定義することについて、特定宗教の国家保証(endorsement)ないし主流派宗教の公認などにつながりかねないことから、肯定的にとらえ難い[183]ためであると指摘している。また、渡辺充においても、「宗教」を定義することはかなり難しい問題であり、そもそも租税法学者の手を離れる問題である[184]として、租税法における議論の範疇を超えたものとの見解を示した。筆者もまた、津地鎮祭事件における最高裁判所による「宗教」の定義につき解釈が不確定であると窺う所以が、石村と同様に、特定宗教の国家保証ないし主流派宗教の公認などにつながりかねないことから、具体的な定義を回避したものと考える。しかし、宗教の定義については、このように不確定なものと認めるものであるが、定義することが困難な性質を有する宗教法人が、固定資産税においていかなる根拠をもって、宗教法人という理由により非課税とされ得るかについて、次節にて考察を行う。

第 3 節　宗教法人非課税制の意義

宗教法人は成立過程から、いわゆる公益法人という分類に存在はするものの、しかし、他の公益法人とされる法人とは性質を異にするものであるにもかかわらず、宗教法人について公平性を阻害してまでいかなる根拠をもって非課税とされ得るのかという疑問は未だ払拭することはできない。租税公平主義の観点から、外形上、同様の担税力を有するにもかかわらず、非課税の根拠なく納税者間において、その取扱いに差異が生ずることは甚だ

---

[181]福島真人「宗教 3 へのプログラム」『岩波講座宗教』(岩波書店、2003 年)、236 頁。
[182]岩井洋『宗教』(PHP 研究所、2003 年)、21 頁。
[183]石村耕治「ペット葬祭をめぐる宗教法人課税事例の分析」白鴎法学 21(2)(2015 年 3 月)、280 頁。
[184]渡辺充「宗教法人が死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀等を行う事業が法人税法二条一三号所定の収益事業に当たるとされた事例」判例時報(2039)(判例時報社、2009 年 7 月)、155 頁。

問題であり、課税の公平性が阻害された状態となり得る。ここでは宗教法人がいかなる根拠によって非課税該当性が担保されているかにつき検討を行うが、しかし、換言するならば、非課税たるの当該根拠から除外されるビジネス類似の宗教行為については、その非課税制の根拠を失うものであり、担税力を有しないとされる状態から排除され、固定資産税非課税から除外されるものと解するものである。

第 1 項　非課税にかかる学説

ここでは、固定資産税において、宗教法人が、いかなる法的根拠によって非課税となされているかについて、各種の学説を述べるとともに、次いで、これら学説を前提として、宗教法人非課税制にかかる検討を行う。換言するならば、現状の解釈として本項において導き出された非課税にかかる枠組から除外されるものについては、非課税から除外されるものの前提となるものといえよう。

(1)政教分離説

政教分離説は、宗教法人の非課税制、とりわけ、宗教活動非課税制の根拠を憲法 20 条および 89 条の政教分離原則に求める[185]というものである。

政教分離原則を根拠に、宗教法人の活動を非課税とすることにより、課税権者である国や地方団体は、宗教活動に積極的にかかわらないように求めることができ、しかし、一方では、宗教活動に課税しないことは、宗教法人に対する国・地方団体による特権を受けるに等しいという見方もあり、憲法 20 条 1 項前段に規定する国家が特典を付与することを禁止する規定に抵触するという指摘[186]も存在する。

(2)公益説

公益説は、宗教法人非課税制の根拠を宗教法人の公益性に求めようとする説[187]である。これは、宗教法人は、国や地方団体に肩代わりして、公益的活動を行うので、これらが、その活動に対して助成するというもの[188]であり、宗教法人は、憲法等の制約があるため、国家が提供することのできない性質のサービスを代わりに提供しており、結果として、国家の負担を軽減し、かつ公共の増進に貢献しているとする[189]考え方である。この非課税措置は、宗教法人のこうした公益性の高い活動に対し、税制を通じた国家による一種の対価の支払いであるとする見方[190]である。この活動は、例えば天災等の大災害により住居・食

185石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』(法律文化社、2006 年)、42 頁。
186石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』(法律文化社、2006 年)、42 頁。
187石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』(法律文化社、2006 年)、44 頁。
188碓井光明「宗教法人課税の現状と問題」ジュリスト増刊総合特集(33)(1984 年 1 月)、128 頁。
189石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』(法律文化社、2006 年)、44 頁。
190石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』(法律文化社、2006 年)、44 頁。

料の提供や、高齢者や障がい者に対する社会福祉サービスの提供など、公共団体の行うサービスに類似した行為が該当するものと筆者は考えている。

この考え方は、非収益事業に対して非課税措置を講じることは、実質的に「租税歳出」を構成するとしながらも、社会全体の利益の観点から課税をしないとするものであり、公益法人に対して非課税措置を正当化するための有力な根拠[191]といえる。

第 2 項　宗教法人の固定資産税を前提とした非課税の根拠

宗教法人非課税制にかかる各種の学説を第 1 項において確認をしたが、これを前提として、いかなる根拠によって、宗教法人が非課税とされ得るかにつき、その他、宗教法人以外の公益法人との比較を加えながら、検討を行う。

(1)宗教法人における公益性

わが国の場合、宗教法人に対する税制上の取り扱いは、他の公益法人と基本的に同様[192]である。そして、このような公益法人に対して税制上の種々優遇措置が置かれていることについて、その理由の一つとして、公益法人が民間による公益活動の重要な担い手として期待されていることにより、公益活動を行う団体を保護し、その活動を促進することにある[193]とされており、公益法人の有する公益性にその根拠があると考えられている。

公益性の判断について、水野忠恒は、「非営利法人の目的、事業等の公益性」、「不特定多数の利益の実現を図る」[194]ことによって判断されると述べており、占部裕典においては、「不特定多数の利益(公益)に関する法人(団体)」[195]であるか否かによると指摘している。これらの公益性における判断について、宗教法人における議論としては、石村耕治は、宗教法人における一般公益性の有無[196][197]が問題となると指摘した。公益法人は、国家の事業の一部を分担して遂行する団体である[198]といえる。しかし、宗教法人につき国家との分離

---

[191]石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』(法律文化社、2006 年)、44 頁。
[192]玉國文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリスト(1081)(1995 年 12 月)、16 頁。
[193]玉國文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリスト(1081)(1995 年 12 月)、17 頁。
[194]水野忠恒「公益法人課税の方向」『租税法の基本問題』(有斐閣、2007 年)、439 頁。
[195]占部裕典「公益法人税制の動向-その理論的背景と体系的位置づけの検討-」『非営利法人と税制』(有斐閣、2007 年 6 月)、15 頁。
[196]営利法人である株式会社には公益性がないということではない。たとえば、株式会社が社会に提供する商品や役務によって、消費者の生活の質が向上するならば、公益性を有するということも可能であり、営利企業ではあるが、国民生活や安全に直結した電気・ガス・鉄道事業などは公益事業と呼ばれる。田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011 年)、550 頁。を参照のこと。
そのため、ここでいう公益性は、営利法人の行う活動は含まず、公益法人が積極的に公益の増進に寄与するために行う活動を示す。
[197]石村耕治「アメリカ連邦宗教団体課税の現状(1)」民商法雑誌(86)(1982 年 5 月)、252 頁。
[198]碓井光明「宗教法人課税の現状と問題」ジュリスト増刊総合特集(33)(1984 年 1 月)、128 頁。

が要請されていること、かつ、宗教法人固有の活動は、積極的に公益の増進を図る民法に規定する公益法人や社会福祉法人等とは異なり、人々の内面・精神生活への働きかけに留まるものであり、他の公益法人とは、相当に性質を異にする[199]といわざるをえないと考える。ただし、宗教法人においても、これが行う活動および、境内地等が、不特定多数の者に与える精神的な安らぎ効果は安定した市民生活の確保のために必要であるとも考えられ[200]、一般公益性を否定するものではない。しかし、筆者としては、精神的な安らぎを与えるといった、あくまでも目に見えない精神作用に依拠する前提は非課税としての根拠に乏しく、宗教法人の主たる目的が、このような広義に市民一般に安らぎ効果を提供することであるとも考え難く、これをもって直ちに一般的な公益性を有するという根拠には乏しいものと窺われる。加えて、公益社団・財団法人といった公益法人については、公益認定たる設立時・設立後についても、監督庁の監督権が行使される。しかし宗教法人は、宗教法人法 14 条[201]の規定により、所轄庁による「認証」という行為を要するものの、宗教の内容にかかる価値判断は行われないものである。この点においても、他の公益法人と同程度の公益性を備えた活動が成されているという保証はない[202]と考えるものであり、第 4 章に具体的に検証を行う「本来の用」におけるビジネス類似の宗教行為については、「公益説」を前提とした非課税が構成されるならば、現状の制度としてはおおよそがその非課税から除外されることとなり得るもので、現実的な前提ではないと考える。

(2)政教分離との関係

では宗教法人はいかなる根拠をもって非課税とされ得るのであろうか。これら、宗教法人にかかる一般公益性の有無について検討したが、北野弘久は、宗教法人における一般公益性の有無を前提とした議論の中で、「宗教法人を非課税にすることについて非課税にするだけの十分な合理性がないならば、公権力が宗教に対して公金を支出していることになる」

---

[199]碓井光明「宗教法人課税の現状と問題」ジュリスト増刊総合特集(33)(1984 年 1 月)、128 頁。

[200]碓井光明「宗教法人課税の現状と問題」ジュリスト増刊総合特集(33)(1984 年 1 月)、128 頁。

[201](規則の認証)
第十四条　所轄庁は、前条の規定による認証の申請を受理した場合においては、その受理の日を附記した書面でその旨を当該申請者に通知した後、当該申請に係る事案が左に掲げる要件を備えているかどうかを審査し、これらの要件を備えていると認めたときはその規則を認証する旨の決定をし、これらの要件を備えていないと認めたとき又はその受理した規則及びその添附書類の記載によつてはこれらの要件を備えているかどうかを確認することができないときはその規則を認証することができない旨の決定をしなければならない。
一　当該団体が宗教団体であること。
二　当該規則がこの法律その他の法令の規定に適合していること。
三　当該設立の手続が第十二条の規定に従つてなされていること。

[202]碓井光明「宗教法人課税の現状と問題」ジュリスト増刊総合特集(33)(1984 年 1 月)、128 頁。

[203]と指摘しており、憲法 89 条等にかかる「政教分離」原則との関係における議論を要すると考える。憲法 20 条は「信教の自由」を規定し、これを保障しており、そして、これを具体化するために、同 20 条 1 項後段において、「いかなる宗教団体も、国から特権を受け、又は政治上の権力を行使してはならない。」と規定し、同 89 条には、同 20 条 1 項後段の理念を財政面から支え実効あるものとするため、公金・公財産の宗教法人への支出・利用を禁止[204]するよう規定している。北野の議論と同様、公金支出という前提において問題視する学説として、石村耕治は、「租税上の特恵措置による税の軽減免除・非課税等は、その究極においては、議会のコントロールをうまく潜り抜けた「かくれた補助金」又は「かくれた歳出」を構成することになる」[205]と指摘し、更に、我が国においては、国及び地方団体双方のレベルで宗教団体に対する極めて広範な非課税措置を認めているが、このような非課税措置は税財政上の「特権」となる疑いが強く、憲法にある宗教団体への特権付与禁止原則との抵触が問題となる[206]と、政教分離原則における問題を指摘している。

しかし、この学説とは異にするものとして、碓井光明は、「全く同一事情にありながら、宗教法人が非課税措置の適用を受けることは、憲法 20 条 1 項にいう「特権」の付与にあたる可能性がある。」[207]とし、他の公益法人と同一の措置であれば、特権の付与に該当しないと指摘した。また、田中治においても、「非課税措置等は、宗教法人のみを取り上げて宗教法人の利益を特に考慮して作った税制ではない」[208]と述べており、「事実として、宗教法人だけに課税を強化したり、その反対に課税を優遇したりする制度はない。また、そのような制度を作ることは、憲法上(20 条、89 条等)許されない。」[209]と論述し、宗教法人に対する非課税措置の政教分離原則における合憲性を述べている。そして、大石眞は、宗教法人に関する税制上の取扱いは、憲法上の要求ではないが憲法上許容されたものとして合憲とみるべき[210]と述べており、あくまでも必須の事由ではないものと示しており、宗教法人という特殊な法人について的を射た適格な指摘であると考える。

北野・石村の見解には傾聴すべき点も含まれているが、筆者としては賛同するに至っていない。碓井光明は、憲法 89 条における政教分離原則との関係において、いったん国庫に帰属した公金を支出する場合と、非課税措置とを同一視する議論[211]について、否定的に

---

[203]北野弘久『憲法と税財政』(三省堂、1983 年)、292-293 頁。
[204]石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』(法律文化社、2006 年)、46 頁。
[205]石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』(法律文化社、2006 年)、41 頁。
[206]石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』(法律文化社、2006 年)、47 頁。
[207]碓井光明「宗教法人課税の現状と問題」ジュリスト増刊総合特集(33)(1984 年 1 月)、129 頁。
[208]田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011 年)、549 頁。
[209]田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011 年)、548 頁。
[210]大石眞「日本国憲法と宗教法人税制」宗教法(22)(2003 年 11 月)、26 頁。
[211]碓井光明「宗教法人課税の現状と問題」ジュリスト増刊総合特集(33)(1984 年 1 月)、129

捉えている。続けて田中治は、「憲法の規定の下で、課税をとおして、信教の自由を侵害し、政教分離原則を損なうこと、あるいは、課税の仕方により、特定の者を理由なく、不利または有利にとり扱うことが許されないのは明らかである。」[212]と見解を示した。筆者においても、いったん租税等として、広く国民一般から徴収され、国庫に帰属した公金を、金銭等において給付する場合と、租税を非課税とする措置とは性質が異なるものであると考える。かつ、宗教法人においての非課税措置が他の公益法人と同一のものであることからも、これが特権の付与にあたるとはいえないものと窺われ、更に、大石のいうように、現状として宗教法人に対して非課税がなされていることについて、許容されているにすぎず、新たな制度構築という面において検討の余地を残した。

そして、一般公益性[213]とは異なる宗教法人の有する公益性の下、憲法 20 条 1 項前段に規定する教信徒の信教の自由を保障すべく、同 89 条等に規定する政教分離原則によって非課税がなされているものと考えるものである。これを非課税の前提として「公益説」に置くならば、確かに宗教法人によっては阪神淡路大震災の時をはじめ、大災害の時に住居や食料の提供といった社会一般の公益に資する活動を行うものも見受けられたが、すべての宗教法人がこのような活動を行っているとは言い難く、「公益説」を根拠とするのは困難である。更に、「公益説」にいう不特定多数性を前面に出すことは、宗教法人法の目的とも不一致の場面に遭遇するため、「政教分離説」が固定資産税非課税制とも整合するものと考える。理由として、地方税法 348 条 2 項 3 号において、第 4 章において詳解するものであるが、当該条文に規定される「本来の用」について、これは宗教法人法 2 条の目的について借用されたものであるが、当該規定は「不特定多数性」のみを要請したものではないため、「公益説」を否定することについて、固定資産税非課税制とも整合するものである。

そして、憲法概念たる「政教分離原則」により非課税とされる根拠として、ここで、同

頁。

[212]田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011 年)、548 頁。

[213]ここで宗教法人の公益事業について言及するならば、宗教法人法 6 条において次のように規定されており、本来の目的事業とは性質が異なるものであると窺われる。

第六条　宗教法人は、公益事業を行うことができる。

2　宗教法人は、その目的に反しない限り、公益事業以外の事業を行うことができる。この場合において、収益を生じたときは、これを当該宗教法人、当該宗教法人を包括する宗教団体又は当該宗教法人が援助する宗教法人若しくは公益事業のために使用しなければならない。

また、全日本仏教協会によると公益事業について、次のように説明をしている。

「不特定多数の人の利益をはかり、かつ営利を目的としない事業です。例として、教育・学術・技芸・医療・社会福祉に関する事業等のことで、具体的には幼稚園・保育園の経営、宗旨宗派を問わない霊園経営などが該当します。」

全日本仏教協会 寺院が知っておきたい法律知識

http://www.jbf.ne.jp/assets/files/pdf/law/law10.pdf#search=%27%E5%AE%97%E6%95%99%E6%B3%95%E4%BA%BA+%E5%85%AC%E7%9B%8A%E4%BA%8B%E6%A5%AD%27(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)を参照のこと。

3 号の条文に立ち返ると、条文には、「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地」と規定されていることから、あくまでも、当該宗教法人法 3 条に規定される境内地等に該当するという前提をもって固定資産税非課税措置が適用されるのであって、「政教分離原則」であるからすなわち非課税が適用されるのではなく、「政教分離原則」が固定資産税の非課税たる根底部分を支えているものであると考えるのである。「政教分離原則」は、非課税たる同 3 号の根拠条文を背後から支えている概念であると考えるものであり、田中治においても、「「宗教法人が専らその本来の用に供する」場合に限り、固定資産税の非課税措置が適用されるというべき[214]」と、「政教分離原則」と合わせて指摘しており、筆者もこの学説に賛同するものである。筆者はこの非課税概念の範疇から逸脱した世俗的要素の強いビジネス類似の宗教行為などを行う境内地等は、課税の公平性が阻害され、非課税の根拠が失われることとなり、課税されて然りであると考えていることから、非課税から除外されるケースをいかに判断すべきかは、租税法律主義のもと、租税法律の解釈によると解するべきである。そして、その解釈において、非課税の範囲からいかなる境内地等の利用が除外され得るかにつき、考察を行う必要が生ずるのである。租税公平主義との関係においても、当該非課税の根拠からは除外される事業を行う境内地等については、担税力を有しないという状態であるとはいえず、課税の公平性を担保すべく、非課税から除外するべき状態といえよう。

境内地等の利用において、いかなる解釈によって、固定資産税非課税から除外されるのか具体的に検証を行うものであるが、宗教法人とは、文字のとおり、宗教に関する行為・事業を行う法人である。そこで、この宗教ということばに類似したことばとして、「宗教性」という概念が、いかに租税法規において、そして「本来の用」にいかに介入され、非課税からの除外可能性に貢献し得るのか、について次節において検討を行う。

第 4 節　宗教性の判断における非課税除外可能性

第 2 節において、宗教の定義を行うことは困難であると指摘した。ここで、この宗教ということばに類似したことばとして、「宗教性」というものが挙げられる。問題提起として、宗教を背後から支える歴史的背景や信仰といった「宗教性」というものを判断することによって、「宗教性」という概念から除外されるものについて、非課税からの除外可能性があるのか、というもので、ここで、固定資産税の非課税資産からの除外可能性の検討を行う。

地方税法 348 条 2 項 3 号によると、「その本来の用に供する宗教法人法第 3 条に規定する境内建物及び境内地」と定められているところ、宗教法人法 3 条における境内地等とは、同法 2 条に規定する目的のために必要な宗教法人に固有の土地等であるとされている。そして、当該同 2 条の目的とは、「宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化

[214]田中治「宗教法人に対する固定資産税非課税措置をめぐる紛争例」近畿大学法学 65(3・4)(2018 年 3 月)、198 頁。

育成すること」と規定されており、ここから地方税法 348 条 2 項 3 号について、宗教法人法 2 条にかかる「宗教性」がいかに認定され、そして非課税から除外され得るか、にかかる問いである。

第 1 項　事例による比較

本項では、次の(1)・(2)・(3)の異なった事例、および(4)・(5)の例から、宗教法人の行う行為をもとに、事例による比較・検討を行う。

(1) ライフスペースの事例[215]

千葉県成田市のホテルでミイラ化した死体が発見されたことから明るみに出た「ライフスペース」は、元税理士の高橋弘二が宗教指導者たるサイババの後継者であると主張し、「グル(指導者)」を名乗りながら、さまざまな科学論文を引用して、「科学」を主張し、「非宗教」を主張していた。これは、もともと高橋が経営するコンサルタント会社を変容して組織した団体であり、ミイラ化した死体を「生きている」と主張し、手のひらで頭部を軽く打つ「シャクティパット」という行為で治癒可能であると主張した[216]。

(2) 法の華三法行の事例

足裏診断で有名になり、「天納金」は詐欺だという訴えを受けていた宗教法人「法の華三法行」も、宇宙エネルギー「天行力」を自由に操ることができ、病気治療もできるという福永法源を代表役員とする宗教法人でありながら、「宗教ではない」と言い、宗教を超えた「超宗」を主張した[217]

(3) パナウェーブ研究所の事例[218]

2003 年、福井県・岐阜県の山中で、電磁波調査を名目に、白装束に身を固めた者らが多数の白いワゴン車を駐車させて林道を占拠し、周辺の樹木・ガードレール・道路標識を白布で覆い尽くし、周辺住民との間でトラブルとなり、これが連日テレビで報道され、警察車両も多数出動する事態となった「白装束集団」の「パナウェーブ研究所」も「宗教ではない」との主張を繰り返した[219]。

---

[215]なお、当該団体は宗教法人ではないが、宗教法人であると仮定して考察を行う。
[216]櫻井圀郎「宗教の判断基準-行政と「宗教」の問題-」キリストと世界(15)(2005 年 3 月)、72 頁。
[217]櫻井圀郎「宗教の判断基準-行政と「宗教」の問題-」キリストと世界(15)(2005 年 3 月)、72-73 頁。
[218]なお、当該団体は宗教法人ではないが、宗教法人であると仮定して考察を行う。
[219]櫻井圀郎「宗教の判断基準-行政と「宗教」の問題-」キリストと世界(15)(2005 年 3 月)、73 頁。

この白装束集団の目的は千乃裕子を「電磁波攻撃」から防御することにあった[220]。科学的な装いをして「宗教ではない」と主張するものの、天上界からの予言を語り、白い布や紙に書いた「くるくるマーク」で電磁波を遮断できると述べる一方、電磁波を大量に発生する携帯電話やデジタルカメラ・デジタルビデオ・自動車などを使用し続けるなど言動に矛盾がある団体である[221]。

(4)長い歴史を有する寺院の例

当寺院は、江戸時代より続く由緒ある寺院であり、寺院の建立から今日に至るまで、境内地等において愛玩動物の「供養」および「埋葬」を行っている。当該行為は古くより地域社会に受け入れられているものであり、信仰対象となっている。なお、本例は第 2 章 1 節 2 項における由緒ある寺院における動物墓園の裁判例に対する評釈の意味も含む。

(5)節税対策のために設立された宗教法人の例[222]

「宗教法人聖豆腐教」は、櫻井圀郎による例であり、豆腐屋の店舗を「本殿」、カウンター部分を「社務所」、店舗裏の豆腐工場を「聖堂」、原料の大豆倉庫を「奥之院」と称し、店主を「教祖」、店主ほか豆腐製造に携わる者を「祭司」、販促担当の息子を「宣教部長」、店舗に立つ娘を「巫女」と位置づけ、顧客を「信者」、豆腐代金を「奉納金」と呼んだものである。聖豆腐教の教義によれば、大豆は「生命の源」から「生命の素」が注がれているものであり、そのことに開眼し、毎日朝昼夜の 3 度、「南無聖御豆様」と唱え、感謝の礼拝を献げることによって健康を保持でき、生命の源に従った秩序正しい生活が保障されると説く。また、祭司は毎朝 3 時に起きて身を清め、白装束(作業着)に身をまとって聖堂に入り、奥之院から聖御豆様の御神体を頂戴して、これを原料として、清潔を意味する白い聖豆腐を作り、御神体の御分身による御神饌として信者に下付する。信者は聖豆腐を毎日戴くことが求められる(定期購入)ほか、聖豆腐をもって伝道に回る(豆腐の販売)ことが求められている。一つでも多くの聖豆腐を配布すればそれだけ聖御豆様の功徳を戴くことができ、この世では福を受け、来る世では高い地位に就くことができる。聖豆腐は商品ではなく御神体なので、粗末には扱えない聖物であり、聖豆腐の配布は宗教的義務なので、断じて商売(販売)ではないと主張する。

これらの示した事例について、比較すると、事例(1)・(2)・(3)については、いずれもがそ

[220]櫻井圀郎「宗教の判断基準-行政と「宗教」の問題-」キリストと世界(15)(2005 年 3 月)、73 頁。
[221]櫻井圀郎「宗教の判断基準-行政と「宗教」の問題-」キリストと世界(15)(2005 年 3 月)、73 頁。
[222]櫻井圀郎「宗教の判断基準-行政と「宗教」の問題-」キリストと世界(15)(2005 年 3 月)、71-72 頁。

の当事者においては、宗教ではないとの主張であった。しかし、これらは、(1)は「ミイラに対するシャクティパットによる復活」や(2)は「宇宙エネルギーによる病気治癒」そして、(3)は「白装束による電磁波遮断」など、私見ではあるが、あたかも宗教である、「宗教性」を帯びたものと窺わせる体裁を纏っているということができるものである。更に(4)については、江戸時代から続く由緒ある寺院であり、地域住民からの信仰対象となっていることからも、歴史的背景を有し、端的に「宗教性」があると窺えよう。

対して、(5)の例によると、「聖豆腐教」は町の豆腐屋が節税のために、宗教法人化を図っただけのものであり、本質的に宗教としての動機があるわけではない。いわば商行為を宗教と言い換えているだけ[223]である。また、この(5)における例では、いかに宗教法人であるにせよ、「豆腐」という物品を販売していることから、法人税法においては、法人税法施行令 5 条に規定する 34 種の収益事業のうち、「物品販売業」に該当し、収益事業として法人税が課されることとされ、幾分の問題が生ずることはないであろう。しかし、当事者が「これはあくまで宗教行為であり、本来の用に供した境内地等である」と主張するならば、固定資産税が非課税とされ得る可能性も残されていよう。

このように、一方においては、当事者において「宗教ではない」と主張しながらも、外形上宗教のように窺われるものと、または、(4)の例のように「いかにも宗教性がありそう」なもの、他方、いかにも固定資産税の節税対策を主たる目的として設立したと窺われる宗教法人について、当事者が「宗教である」と主張するものなど、境内地等の利用において、さまざまなケースが想定される。

これらのケースにおいて、端的にいうならば、(1)・(2)・(3)・(4)については、宗教法人当事者の主張にかかわらず、社会通念上「宗教性」がありそうには見える。他方(5)については、当事者の主張にかかわらず、「宗教性」はないように映る。

第 2 章において示した東京高等裁判所平成 20 年 1 月 23 日判決(固定資産税に係るペット納骨堂事件[224])においては、裁判所は、境内地等の使用の実態を、社会通念に照らして客観的に判断すべきであるとしたうえで、「これを本件についてみると、原告たる宗教法人は、江戸時代の開祖以来動物の供養を行い、世間一般に広く受け入れられ庶民の信仰の対象となっている」ことを非課税である根拠の一として判示したものである。そこで、「信仰」や「歴史的価値」といった「宗教性」を支えるものが、固定資産税において非課税制を判断し、「宗教性」というものを確定し、該当しないものを地方税法 348 条 2 項 3 号の規定から「本来の用」に供する境内地等から除外され、これを「宗教性」が欠くことを根拠として、非課税から除外され得るものであるか、あるいは、「宗教性」というものが、判断枠組において考慮され得ず、あたかも「宗教性」がありそうな宗教法人においても、非課税からの除外可能性があるのか、について学説をもとに検討を行うものである。

---

[223]櫻井圀郎「宗教の判断基準-行政と「宗教」の問題-」キリストと世界(15)(2005 年 3 月)、71 頁。

[224]東京高裁平成 20 年 1 月 23 日(平成 18(行コ)112)

第 2 項　境内地等の利用による学説

本項では、宗教法人が、いかなる法的根拠に基づく学説によって、「宗教性」というものを解釈上認定することで、この「宗教性」という概念から除外されるものについては、境内地等非課税から除外され得るのか、あるいは、「宗教性」の判断はできないもので、換言するならば、「いかにも宗教性がありそうなもの」についても、「宗教性」というものが判断されず、非課税の根拠とはなり得ず、非課税から除外される可能性があるのか、固定資産税のペット葬祭業を前提とした各種の学説を述べるとともに、検討を行う。

(1) 田中治の学説[225]

動物供養の寺として長い歴史を持ち、信仰の対象として社会的に承認を受け、動物供養の教義と様式に従って宗教行事が継続されているなどの事実を前提とするならば、本件宗教施設は非課税の対象というべきであろう。この判断においては、法人税における収益事業該当性との関連はないというべきである。

田中治は、宗教法人の有する歴史や、信仰といった「宗教性」と呼ばれるものが、宗教法人の固定資産税の非課税にかかる判断に関与するものとしたうえで、これは、法人税における収益事業の判断枠組とは異なるものであると指摘した。

(2) 櫻井圀郎の学説[226]

歴史や伝統の有無によって宗教団体・宗教法人の間に差異が生じることとなり、不適切である。判決は、客観的評価を標榜しているが、それでは客観的評価ということができず、主観的評価ということになってしまうのではなかろうか。

一方において、櫻井圀郎は、田中治とは異にする学説を唱えており、歴史や伝統といった「宗教性」に関する要素は、宗教法人の境内地等にかかる非課税制について、判断に関与しないものと指摘した。

ここで田中・櫻井のそれぞれの学説についての確認を行ったが、次項において、「宗教性」というものが非課税除外可能性においていかに判断され得るかについて考察を行う。

第 3 項　非課税からの排除可能性

第 2 項において、田中治・櫻井圀郎のそれぞれの学説についての確認を行ったが、田中

[225]田中治「宗教法人に対する固定資産税非課税措置をめぐる紛争例」近畿大学法学 65(3・4)(2018 年 3 月)、198 項。
[226]櫻井圀郎「資産税課税目的による宗教性判断の是非」宗教法(28)(2009 年 11 月)、8 項。

は固定資産税の非課税制において、「宗教性」というものが判断されるものと指摘した。一方において、櫻井については「宗教性」について、課税庁・裁判所において判断されるべきではないとの見解を示した。筆者は次のことから櫻井の学説に賛同するものである。櫻井の判断枠組について、この主観性の排除について、二つの意味が含まれるものと考える。まず一つが、憲法 20 条後段等に規定されるとされる「政教分離原則」をその構成要素として考えられ、「宗教」にかかる判断枠組と同様のものと窺われる。そして、もう一つの意味として、その判断枠組としては、「主観性の排除」を述べており、法的安定性を重視したように捉えることが可能であり、その結論を導き出すアプローチとして二つの意味を見出すことができると考える。

筆者においては、まず一義的には「政教分離」による視点に傾聴することが可能であると考える。つまり、政教分離原則により、国が宗教的活動をするということは、実質的に国教的または、公認教的性格をもつ宗教の存在を認めていることとなり、それ以外の宗教の自由をおさえることになりかねず、信教の自由を完全に保障するためには、国は宗教に対し中立でなければならない[227]のである。この要請から、宗教に対する国の中立性が政教分離原則の内容であると一般に解されている[228]。この原則を前提とするならば、課税庁・裁判所によって、特定の宗教ごとにその宗教性を判断されることは、国の中立性がゆらぐ事態になりかねない。この国の宗教への中立性から、宗教性を公的に定義することや公的に枠付けすることはゆるされないこという結論が導き出されるのである。

この説を前提とするならば、先に示した事例について、本節では、(1)・(2)・(3)・(4)のようないかにも宗教であると窺われるものについても、あるいは(5)のような、いかにも節税対策のために宗教法人を設立したであろうと窺われるものであっても、いずれもが「宗教のようなもの」あるいは、「宗教っぽいもの」という判断で留まるものであり、公定されるべきものではなく、宗教性を判断することによって、「課税」・「非課税」の判断がされ得ないということとなる。ここに宗教法人の非課税について、外形的な判断では明らかにすることが困難な精神的な面によるところがあるものと考えられる。宗教法人は人々に精神的に寄与する[229]という性質を有するところから、これを判断することはおおよそ困難なものであり、精神的な作用を持つ「宗教性」により判断することは困難であろう。この、「宗教性」は精神的な作用を持つことから、非課税除外可能性を検討するためには、客観的な立証方法により、これを明らかにするほかないともいえよう。筆者はこの「政教分離原則」による検証には同意するものである。

続けて、「聖俗分離原則」にいうところ「俗」の部分について規定した宗教法人法 2 条における「宗教法人の目的」について、これは、宗教団体の本来の活動によってもたらさ

---

[227]井上恵行『改定宗教法人法の基礎的研究』(第一書房、1972 年)、118-119 頁。
[228]井上恵行『改定宗教法人法の基礎的研究』(第一書房、1972 年)、119 頁。
[229]竹内喜生「「宗教法人の公益性」をめぐる研究の現状―公益概念を中心に―」『現代宗教 2017』(国際宗教研究所、2017 年)、254 頁。

れるものであり、この目的には具体性・客観性を要し、これらを主目的としたものであり、要するに宗教団体の行為であり活動そのものである[230]とされる。そして、この具体性・客観性を欠いた「聖」の部分である「宗教性」について、抽象的であって定量化が極めて困難なものとは考えられる。ここに、(4)の例における歴史的な要素についてみてみるならば、櫻井は、第 2 章において示した固定資産税の裁判例であるペット納骨堂事件について、その宗教性についての社会的な認知が得られているとしている点であり、「社会的な認知」が要件とされるとなれば、新規の宗教団体や宗教法人の活動には適用されないということになってしまいかねない[231]と述べており、筆者としても、宗教法人の新旧によって、「宗教性」というものが判断されるならば、「いかなる経年が必要なのか」・「なぜ新しい法人は該当しないのか」等、具体性・客観性を欠いたものとなり、法的安定性を欠如したものとなるものと考える。

筆者としては、この二つの視点のいずれについても、「宗教性」の判断について、境内地等にかかる固定資産税非課税に関して介入し得ないというものである。特に、宗教法人法は「聖俗分離原則」により、「俗」の部分にのみ規定したものであり、地方税法 348 条 2 項 3 号においても、宗教法人法 2 条の目的を借用していることから、当該目的を充足した境内地等について、「非課税」とされ得ることから、あくまでも、「俗」の部分から判断すべきであろう。更に、「聖」に関する部分に介入することで、具体性・客観性を欠くものとなり、法的安定性の観点からも問題があるものと考える。これらの問題から、事例によって示したものであるが、(1)・(2)・(3)・(4)のように、「いかにも宗教性がありそうな施設」であったとしても、「宗教性」により、非課税から除外されるものではなく、あくまでも、地方税法 348 条 2 項 3 号に規定される境内地等に該当する場合に非課税とされるもので、これらの「宗教性を具備したようにみえる」施設であれど、非課税から除外される可能性はあるものである。そのため、「宗教性」という宗教法人の有する性質でもある「聖」の部分に介入する事項により非課税制を考察せず、あくまでも、「聖俗分離原則」における「俗」の部分から、いかに境内地等を利用しているか、により判断がされるべきであると考える。

ここまでにおいては、「宗教性」という議論のフレーム部分ともいえる外形的な判断要素において、非課税からの除外可能性の検討を行ったが、次節以降においては、ビジネス類似の宗教行為にかかる視点から、条文の解釈により、具体的に宗教法人のもつ「俗」の部分にかかる性質における施設利用から非課税からの除外可能性の検討を行う。

第 5 節　小括

ここまでにおいて、宗教とはなにか、そして、宗教法人が非課税とされる根底にある理由、「宗教性」という定義から、この定義から除外されるものについては固定資産税におけ

[230]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、276 頁。
[231]櫻井圀郎「資産税課税目的による宗教性判断の是非」宗教法(28)(2009 年 11 月)、8 頁。

る非課税から除外することができるのか、について考察を行った。そこで、この「宗教性」とは、これを定義することについて、「政教分離原則」の要請、そして、法的安定性の観点から定義することは許容されず、社会通念上、いかにも「宗教っぽい」もの、「宗教性」がありそうなものであっても、これが非課税たる根拠とはならず、固定資産税が課税される可能性があることを指摘した。次章では、具体的に条文が示す「本来の用」について考察を行う。

第 4 章　「本来の用」からみる非課税から除外される事由の検討

地方税法 348 条 2 項 3 号につき、「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第 3 条に規定する境内建物及び境内地」とあり、この宗教法人法 3 条に規定する境内地等とは、同法 2 条にいうところ、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成するために必要な当該宗教法人に固有の本来的に欠くことのできない施設である。ここに、まさに条文が示す「本来の用」とは、借用元の宗教法人法が要請する「宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成するために必要な当該宗教法人に固有の本来的に欠くことのできない施設」であり、欠くことができないという基準から、当該目的に限定された厳格な規定となっている。

一方、ビジネス類似の宗教行為は、当該定義の特徴は次の 3 つに分類することができる。まず一つが、①従来、宗教的側面で行われてきた宗教行為を商品化し、世俗的市場に登場させた営利性のあるビジネスモデルであって、「依頼者」、その事業を運営する「運営事業者」、そして、その事業を通じて「依頼者」に対して直接サービスを提供する「宗教法人」の三者を基本構造としている[232]ことから、宗教法人において、事業にかかる一定の外注を行ったものである。そして二つ目が、②宗旨・宗派不問、檀家登録の任意等が明記される一方、菩提寺のない依頼者を対象[233]とすることから、教信徒・非教信徒を問わないものである。そして最後に、③宗教的側面で行われてきた宗教行為と外見上同様のものを宗教的サービスとして商品化し、世俗的市場で行われている販売形態に馴染ませ、一定価格を設定した料金連動型サービスシステムを通じて販売する[234]ことを特徴とし、一定の価格を設定した事業が行われているものである。

第 1 章および 2 章では、宗教法人における固定資産税非課税にかかる問題の背景について述べるとともに、宗教法人の行う事業について、そのニーズが変化していることについて指摘を行うことで、地方税法 348 条 2 項 3 号の解釈上、旧来より行われてきた宗教行為と異なる形式による宗教行為であるビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、いかなる解釈を行うことにより非課税から除外され得るか、につき考察する必要があると論述した。

本章では、具体的に、地方税法 348 条 2 項 3 号に規定される「本来の用」についていかなる条件のもと、宗教法人の境内地等について、固定資産税の非課税から除外され得るか、について検討を行うものであり、この「本来の用」における「宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成するために必要な当該宗教法人に固有の本来的に欠くこ

---

[232]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、311 頁。
[233]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、312 頁。
[234]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、311 頁。

とのできない施設」について、宗教法人において要請される「聖俗分離原則」における「俗」の面から、宗教法人の性質を考慮し、ビジネス類似の宗教行為にかかる 3 つの定義が、条文が規定する「本来の用」にいかに影響し、また、境内地等が非課税から除外され得るかにつき固定資産税非課税制に及ぼす影響の考察を行う。

第 1 節　教信徒・非教信徒を問わない境内地等利用の影響

津地鎮祭事件において、最高裁判所は憲法概念である「政教分離原則」について「一般に、政教分離原則とは、およそ宗教や信仰の問題は、もともと政治的次元を超えた個人の内心にかかわることがらであるから、世俗的権力である国家（地方公共団体を含む。以下同じ。）は、これを公権力の彼方におき、宗教そのものに干渉すべきではないとする、国家の非宗教性ないし宗教的中立性を意味するものとされている。[235]」といい、これを換言するならば、宗教側からみれば、国家との間において宗教法人は排他された関係にあるともいえよう[236]。ここに宗教は「政」と「教」の間に広義における排他的関係にある法人であると考えることが可能であると窺われる。そして、排他的な環境にある宗教は、更に、憲法において保障された「信教の自由原則」においても、「宗教を信じる自由」もあれば、また、「宗教を信じない自由」もあり、「信教の自由」という枠内においても、切り分けられた環境にあるといえ、先の「政」と「教」の間における排他的関係よりも、より狭義における排他性があるといえよう。更に細分化し、各宗教団体間においては、近代以降の日本に目を向けると、「宗教を信じる者」の中においても、排他的な構図が存在し、宗教学者の小原克博は、近代日本においてキリスト教は、一方で、仏教など、キリスト教と同様に「宗教」とされた対象との間では、たとえそれが「排他主義」的であったとしても、批判的な対話を交わすことができた[237]と指摘しているように、宗教間において他者を排他・批判する構図となっていたことが窺われ、宗教の本質には、「教信徒を教化育成する」場面において、「排他性」という性質があるものと窺われる。続いてまず、この宗教法人について、「聖俗分離原則」のもと、抽象的なものといえる「聖」の部分から宗教においていかに排他的な性質を有しているかについて記述を行う。

---

[235]最高裁昭和 52 年 7 月 13 日(昭和 46(行ツ)69)

[236]この国家と宗教との間にある排他的関係において象徴される裁判例として「三田小学校施設使用損害代位請求事件」が挙げられよう。これは、三田市教育委員会教育総務部教育総務課課長が専決によりした市立学校施設の教育施設目的外使用許可が、住民訴訟の対象となる財務会計上の行為に当たらないとされた事例である。市教育委員会教育総務部教育総務課課長が神社の正遷宮行事の参加者休憩場所及び駐車場として学校施設の使用を許可し、その使用料を免除したことが違法であるとして、同課長個人に対してされた損害賠償請求が、棄却されたものであり、国家と宗教は常にその関係において緊張のあるものであることが窺われるものである。神戸地裁平成 12 年 2 月 29 日(平成 10(行ウ)47)を参照のこと。

[237]小原克博「近代日本における「宗教間対話」-宗教概念の形成と政教分離を中心に-」基督教研究 70(1)(2008 年 6 月)、52 頁。

ここでは、宗教の有する排他的な考え方を述べたものであるが、宗教法人は、教信徒を教化育成することを目的の一つとするが、この「排他性」といえるものが、境内地等の利用において、ビジネス類似の宗教行為の定義でもある「教信徒・非教信徒を問わない境内地等利用」における「本来の用」にかかる影響の考察を行う。

第 1 項　「教信徒の教化育成」における宗教の「聖」の部分から見た排他性

宗教法人は「聖俗分離原則」のもと、「聖」の面と「俗」の面の二面性を有する法人である。ここでは、「教信徒を教化育成」することにおける「排他性」という性質が、地方税法 348 条 2 項 3 号において非課税とされる「宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成するために必要な当該宗教法人に固有の本来的に欠くことのできない施設」においていかに影響を及ぼすものであるか、まず、「聖」の面から宗教法人の有する「排他性」について記述を行い、理解を深めるもので、ここで、「排他性」にかかる宗教学者の岩井洋の学説を述べる。

この「聖」の部分における排他性にかかる例として、わが国において、紀伊山地一帯には、修験道の修行場所が散在しており、これは、修験役行者によってはじめられたとされる宗教であり、山で修行をした修験者や山伏と呼ばれる人々を中心とした山岳宗教であり、日本に古代からある山への信仰と、仏教の中の密教と呼ばれる要素が結合し、さらに道教や神道などの要素もミックスされたもの[238]が挙げられる。ここで、何が排他的かみてみると、この修験道の修行場所には、「女人禁制」、つまり女性立入禁止の場所がいくつかあり、これは制度的には、1872 年、政府により「女人禁制」というものは廃止されたものではあるものの、その後も伝統として残っている[239]。

この紀伊山地のような、「女人禁制」の宗教施設は日本のみに存在するものではない。宗教の排他性をより広く世界に目を向けると、この紀伊山地のほか、世界遺産に登録されている場所として、女人禁制をつらぬいているところがあり、ギリシアにあるギリシア正教の聖地アトス山が挙げられ、ここには、修道院が点在しており、現在も女性の立ち入りが禁止されており、ユネスコによると、長い議論の末、伝統に敬意をはらってのことであり、いずれにしても、世界人口の半数が立入禁止の場所が存在するということとなり[240]、宗教における「聖」の面の排他性を有しているものといえよう。

宗教学者の岩井洋によると、宗教には、もともと様々な意味で差別や区別を生み出しやすい仕組みがあるということもたしかであり、さまざまな宗教で、「愛」・「慈悲」・「平等」といった言葉が使われるので、人種や民族、男女、貧富、身分に関係なく、救いはすべての人に平等に与えられるものだと思ってしまうものであるが、しかし、宗教の教えをよく

[238]岩井洋『宗教』(PHP 研究所、2003 年)、121 頁。
[239]岩井洋『宗教』(PHP 研究所、2003 年)、121 頁。
[240]岩井洋『宗教』(PHP 研究所、2003 年)、122 頁。

みてみると、必ずしもそのようには説いていない[241]ことがわかるという。

たとえば、ユダヤ教はユダヤ人(ユダヤ民族)でなければ救われないと考えられており、「選ばれた民」だけが救われるという、いわゆる「選民思想」であり、これに対し、キリスト教は、一種の改革運動としてユダヤ人でなくとも、神の愛によって誰でも救われる[242]と教義がある。この流れは、「救済の限定性」(限られた人だけが救われる)から「救済の普遍性」(誰でもが救われる)へという言葉で表現できるものではあるが、しかし、救済の普遍性を売り物にしていたキリスト教であっても、中世になると法王をはじめとする聖職者が絶対的な権力をもつようになり、国王をもひざまずかせるようになり、そして、教会での祈り以外に救いはないという考えが広まると、教会は神と一般信者をむすぶ仲介業者のようになり、教会の権力はますます強大なものとなり、次第にキリスト教の内部にも、確実に救われる人間から救われない人間までの序列ができる[243]こととなった。

また、仏教においては出家して修行しなければ救われないとする部派仏教(釈迦の死後、教団分裂していった仏教)に対して、仏に祈ることによって、誰でも救われるとする大乗仏教が登場し、また、大乗仏教の中でも救われる者と救われない者の区別が生まれるという流れも、同じ理屈であり、宗教の基本は「信じる者は救われる」(信じない者は救われない)ということであり、信じる者と信じない者とのあいだに、まず区別が生じまた、信じる者の中でも、聖職者が権力をもつようになると、おのずと何らかの序列が生まれる[244]という。これは、何もしないし、信者でもない人々を、救ってくれるなど気前のいい宗教は、残念ながらないといわざるを得ず、逆にいえば、「救われる」という条件とひきかえに信者になることから、このことは当然といえば当然である[245]という。宗教は本来的に区別や序列を生みやすい仕組みをもっており、そして、人々を区別する理屈に、男女や身分の上下関係といった、それぞれの時代や社会の見方・考え方が反映されるようになると、そこには差別が生まれやすくなる[246]性質を有しているのである。

この「聖」の部分における性質のように、「聖」の面において教信徒を教化育成するに際し、排他性を有する宗教法人であるが、これは、宗教法人にいう「聖俗分離原則」にいうところ、「俗」の部分と表裏一体の関係にあるといえるものと窺われる。「俗」の部分にいうところ、宗教法人法 2 条には、「宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成することを主たる目的とする」と、宗教法人における「俗」の面における法律上の活動の目的が掲げられている。この宗教法人における目的の一つとして、排他的な関係

[241]岩井洋『宗教』(PHP 研究所、2003 年)、126 頁。
[242]岩井洋『宗教』(PHP 研究所、2003 年)、126 頁。
[243]岩井洋『宗教』(PHP 研究所、2003 年)、126-127 頁。
[244]岩井洋『宗教』(PHP 研究所、2003 年)、127-128 頁。
[245]岩井洋『宗教』(PHP 研究所、2003 年)、56 頁。
[246]岩井洋『宗教』(PHP 研究所、2003 年)、128 頁。

にある宗教法人において、教信徒を対象に、当該宗教法人の教義に基づいて教信徒を教化育成することを「俗」の面から「聖」には関与せず、世俗的事項のみをもって、教信徒を教化育成することを法律上規定しているものといえる。宗教性という「聖」の面には関与せず、「俗」の面からいかに「排他性」を根拠付けるか考察について要するものであり、ビジネス類似の宗教行為の定義である、教信徒・非教信徒を問わない事業において境内地等を利用されている場合の影響の考察を要する。

ここまで、宗教法人の「聖」の部分からの排他的な性質について指摘を行ったが、この「排他性」について、ビジネス類似の宗教行為の定義において行った「非教信徒」を対象とした不特定多数性のあるものに関する議論によると指摘を行ったが、この不特定多数性について、宗教法人の有する「教化育成」するという目的とは異にするものであると考えられる。この「教化育成」とは、『逐条解説宗教法人法』において渡部蓊によると、人をその宗教の教義・信条に帰依随順させることが「教化」であり、その度合いを増し、それを生活面に具現させるようにすることが「育成」である[247]といい、教信徒としての信仰生活を表しているものと窺われる。宗教法人法 2 条は、教信徒の信仰生活の規律として、「排他的」な、教信徒を教化育成することを目的としているのである。

ここでは、宗教法人が排他性を有する法人であるということについて、「聖俗分離原則」において宗教の教義という「聖」の部分における具体的な宗教行為の内容に対する排他性の考察ではない。「俗」の部分における、いかなる排他性を有する法人であるのかについて、固定資産税として、境内地等の利用において、いかなる者を境内地等の利用者とし、つまり、宗教法人の構成員として定め、いかなる者を受益者とするのか、について検討を行い、この視点において宗教法人がもつと考えられる性質として「俗」の部分における「排他性」についての前提をもとに、ビジネス類似の宗教行為につき、いかなる者が境内地等を利用するかにより、非課税の除外可能性が存在するか否かについて、条文の解釈上の検討を行う。換言するならば、「聖」の部分につき、宗教の有する排他性と捉えるならば、「俗」の部分においては、法人格としての宗教法人の有する排他性であるといえ、ビジネス類似の宗教行為の登場による影響を考察する。

第 2 項　他の公益法人との性質の違い

ここからは、ビジネス類似の宗教行為の登場により、条文が規定する「本来の用」における具体的な影響の考察を行うものである。公益法人における非課税制の根底には、宗教法人であれば、「政教分離説」によるもの、そして、他の公益法人であれば「公益説」によるもので、宗教法人は他の公益法人とは性質を異にするものと考えらえる[248]。そこで、この違いから、検討に際し、宗教法人と他の公益法人の機能的分析における違いを見出すこ

[247]渡部蓊『逐条解説宗教法人法(第 4 次改訂版)』(ぎょうせい、2009 年)、52 頁。
[248]第 3 章 3 節に詳解しているので参照のこと。

とが、「俗」の面における宗教法人の有する「排他性」を見出すために分かりやすいように考えるものである。

非営利活動について、拠出者と受益者という関係性において「経済財への支配権の獲得と行使」という視角から捉えるならば、「私人(拠出者)が、自らの支配する経済的資源を、経済的利得以外の自らが選ぶ目的に拠出し、最終的には、当該目的の遂行に(受益者に対し)その資源を費消させる」プロセスとして把握され、これは、非営利活動の特徴が、①私人(拠出者)の自発的関与、②私人(拠出者)の自由な活動目的(受益者)選定、③私人(拠出者)による、寄附やボランティアによる物的・人的資源の投入、 ④当該活動からの利益分配の禁止、にあることを反映している[249]。

非営利公益活動の場合、「拠出者」から当該活動に拠出される経済財は、金銭などの無条件贈与などの、「受益者」の自由裁量に委ねられたものではなく、学校や美術館などの建設、衣料や食料の無償提供など、予め指定された範囲での消費を「受益者」が行うことを可能にするに過ぎない[250]ものである。「拠出者」は「自らの資源提供によって、教育を受ける権利など、自らが価値を認める特定の消費活動を他者(受益者)に行わせることが可能となる」ことを期待するからこそ、無償で物的・人的資源を提供することを意味し、つまり、非営利公益活動とは「拠出者が受益者に拠出者が望む消費を行わせる」ことであり、「拠出者」が「受益者」を通じて行う「利他的消費(拠出者が自己の利益よりも、受益者たる他者の利益を優先する消費の考え方)」として理解することができるといい、実体的消費を行うのは「受益者」であるが、希少な経済財を当該消費に供するという決定は、「拠出者」の意思によっている[251]のである。

ここで、公益法人における「拠出者」および「受益者」の関係について述べたが、第 3 項にて後述する特定非営利活動法人など、通常公益法人においては、これらの関係において不特定多数性を有するものである。しかし、宗教法人においては、これら「拠出者」・「受益者」間の関係性において、不特定多数性を有しておらず、その一方で排他性を有しており、他の公益法人とは異なった性質を有しているものと考えていることから、これについて、次以降に論述する。

第 3 項　非営利法人の有する機能

不特定多数性を有さず、宗教法人の有する排他性につき論ずるに際し、まず、非営利活動における「拠出者」および「受益者」の関係における機能を理解することが有用である

[249]藤谷武史「非営利公益法人の所得課税-機能的分析の試み」ジュリスト(1265)(2004 年 4 月)、126 頁。
[250]藤谷武史「非営利公益法人の所得課税-機能的分析の試み」ジュリスト(1265)(2004 年 4 月)、127 頁。
[251]藤谷武史「非営利公益法人の所得課税-機能的分析の試み」ジュリスト(1265)(2004 年 4 月)、127 頁。

と考える。非営利活動は、その活動の目的･態様の多様性にかかわらず、非営利法人は、次の①～⑥の特徴を有するという[252]。

①拠出者から経済的資源の無償の提供を受け、
②有償の資源提供と①とを合わせて非営利活動目的の財･役務を生産し(有償提供者に適切な対価を支払う)、
③受益者に無償ないし有償で財・役務を提供するだけでなく、
④自己の名で剰余資産(内部留保)を所有し、
⑤必要に応じて本来目的事業に内部補助を行うとともに、
⑥収益事業資産ないし金融資産に投資して剰余資産の運用を行う。

これら①～⑥において、①~③の流れは、共同消費ないし利他的消費としての非営利活動に対応するものであり、他方、④~⑥は権利義務の帰属主体たる非営利法人格を用いることの帰結である[253]。これらを総合すると、非営利法人はその機能において「拠出者による共同消費、利他的消費の仕組みに資産・再投資機能を備えたもの」として理解される[254]という。

本稿において重要なことは、宗教法人の機能的特徴を挙げることにつき、①～③の流れについてである。通常、公益法人ではこれらの流れにおいて不特定多数性を有するが、宗教法人においては、①「拠出者」、および、③「受益者」について、基本的に共通して、当該宗教法人の教信徒であり、同一の者であるということがいえ、ビジネス類似の宗教行為の定義のように､「教信徒･非教信徒を問わない」という性質とは異にするものといえよう。これは、宗教法人の財産は信者(拠出者)の寄進・献金に基づくものであり、また、その財産は当該宗教団体の宗教目的のために献上されて、信者個人の主観的繋がりを絶ったものであると考えられ、財産を要素として財団構成をすることによって、それをより一元的に宗教団体本来の用途に用い、信者(受益者)の意図を実現するもの[255]という宗教法人の構造にも表れている。

このことは、続いて指摘を行う宗教法人における「排他性」にかかる具体的な検討からも捉えることが可能であると考える。この宗教法人の排他性とは相反するものとして、宗教法人と同じく公益法人とされる特定非営利活動法人(以下「NPO 法人」という。)が挙げられよう。NPO 法人は、特定非営利活動につき、不特定かつ多数のものの利益に寄与する

[252]藤谷武史「非営利公益法人の所得課税-機能的分析の試み」ジュリスト(1265)(2004 年 4 月)、127 頁。
[253]藤谷武史「非営利公益法人の所得課税-機能的分析の試み」ジュリスト(1265)(2004 年 4 月)、127 頁。
[254]藤谷武史「非営利公益法人の所得課税-機能的分析の試み」ジュリスト(1265)(2004 年 4 月)、127 頁。
[255]櫻井圀郎「宗教法人法の構造とその問題点」キリストと世界(7)(1997 年 3 月)、124 頁。

特定非営利活動を行うことを目的とする法人[256]であり、ここに「受益者」についても、不特定多数性が要求されるものである。加えて、公益社団・財団法人においても法人の目的を、積極的に不特定多数者の利益の実現を図ることとしており、NPO 法人の要件と類似したもの[257]であり、公益法人において一定の不特定多数性が要求されていることが分かる。対して、財の「拠出者」と、そのサービスの提供を受ける「受益者」たる構成員が同一である宗教法人について、他の公益法人にはない排他性を有しているものと考えており、排他性を有しない施設利用が、ビジネス類似の宗教行為における固定資産税の非課税除外可能性の要素となり得るものと窺われる。

第 4 項　宗教法人の有する排他性

公益法人は、その性質において、「不特定多数の利益(公益)に関する法人(団体)であって、その活動の結果得られた利益を構成員に配分することを目的としないもの」ということができ、ここに不特定多数の受益者[258]によってその団体が構成されていることが窺われ、非課税の根拠からいえば、これを第 3 章 3 節 2 項にて指摘を行った「一般公益性」というといえよう。この「一般公益性」を前提とするならば、「拠出者」および「受益者」双方の関係においても、ここに不特定多数性が考慮され得るものであると指摘を行った。これはいわば、例として大災害時の不特定多数の者に対する住居や食料の提供等がこれに当たるものと考えられる。公益法人において、この不特定多数の者に利益を配分することをもって、「公益性」という基準において、非課税とされ得ることが考えられるところである。しかし、宗教法人における非課税の根拠は、他の公益法人とは異なり、「政教分離原則」をも加味したうえで、「聖俗分離原則」のもと、固定資産税においては、宗教法人法の規定における「俗」の部分からの判断を要するとしたところである。

宗教法人法 2 条には、「この法律において「宗教団体」とは、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成することを主たる目的とする左に掲げる団体をいう。」と規定されており、宗教法人の法律上の目的が記されている。地方税法 348 条 2 項 3 号は、この宗教法人法における 2 条の目的を借用し、これを行う場合に限り非課税とされるものであり、この宗教法人法における目的は、外形上は「聖俗分離原則」にいう「俗」に関する規定であるといえるが、その中身に当たる行為自体は、宗教法人の「聖」の部分を示すといえ、これらは表裏一体の関係にあるものといえよう。

ここで宗教法人法の 2 条における目的から、境内地等の施設利用について指摘すべきは、

256「特定非営利活動法人(NPO 法人)制度の概要　NPO ホームページ」
https://www.npo-homepage.go.jp/about/npo-kisochishiki/nposeido-gaiyou(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)

257成道秀雄「非営利法人税制のゆくえ」税務弘報(20061)(中央経済社、2006 年 1 月)、148 頁。

258占部裕典「公益法人税制の動向-その理論的背景と体系的位置づけの検討-」『非営利法人と税制』(有斐閣、2007 年 06 月)、15-17 頁。

「聖俗分離原則」からその具体的宗教行為である「聖」に関する行為の内容については立ち入ることができないものであるが、この「聖」の部分における宗教法人の目的についていうならば、教信徒を「教化育成」することと関連して、これは礼拝等を行うことにかかる内容的事項ということができよう。

この目的について宗教法人法においては、「聖」の表裏部分である「俗」である事務的事項について規定しているものであるが、それが宗教法人法 2 条であり、「聖」の部分たる礼拝等につき、「俗」たる事務的事項として宗教法人の目的を考察するならば、これは、教信徒である構成員を前提として、行為のいかんを問わず、「対教信徒」に対する活動であり、不特定多数の者を宗教法人の構成員として捉えているのではなく、教信徒等、特定の当該宗教団体のメンバーともいえる構成員を「受益者」としてこれを範疇とした団体である、ということができ、特定の教信徒に対するサービスを提供する施設をいうものと考える。これを根拠付ける事項として以下、宗教法人の排他性について「俗」の部分から具体的な根拠について考察を行う。

第 5 項　排他性における具体的検討

境内地等の利用において、財の「拠出者」と「受益者」の関係を述べたが、ここでは具体的な事例に当てはめて検討を行い、非課税からの除外可能性を検証する。

(1) 教信徒と宗教施設の関係

宗教法人における排他性を具体的に検討するにつき、宗教法人について、「俗」の部分たる実際の形式的側面における運営方針を論述すると明らかになるものと窺われる。

この運営方針を寺院について前提とすると、寺院においては、当該宗教法人への入檀契約によって、檀信徒としての地位を取得し、権利義務を有することとなり、檀信徒は、一定の寺院に所属することで、その教旨を信奉し、寺院の経費を分担する義務を負う[259]ものとされている。ここに、経費の分担義務を負うことから、檀信徒の当該宗教法人への「拠出者」としての地位が明らかとなるものであろう。他方、権利については、布教または儀式に参列し、教化を受ける権利、あるいは葬式、追善その他の儀式を委託する権利を有している[260]。次に、檀信徒の寺院に対する権利として、寺院運営に参加する権利があり、宗派の規則や寺院規則には、住職(宗教法人法 18 条にいう代表役員)は、檀信徒のうちから衆望の帰するものを総代に選任し、代表役員以外の責任役員は、教師及び檀信徒総代のうちから、これも代表役員が選任する[261]と定めているなど、構成員たる檀信徒はさまざまな「受益」を享受することができる。

そして、宗教法人における構成員たる受益者の最大の権利・利益は、葬式・追善供養の

[259]矢吹輝夫「寺院と檀信徒に関する若干の考察」宗教法(9)(1990 年 3 月)、61 頁。
[260]矢吹輝夫「寺院と檀信徒に関する若干の考察」宗教法(9)(1990 年 3 月)、61 頁。
[261]矢吹輝夫「寺院と檀信徒に関する若干の考察」宗教法(9)(1990 年 3 月)、61 頁。

儀式の委託であると考えられ、先祖崇拝と関連して、寺院と檀信徒の結び付きを非常に強いものとしている理由[262]であるとされる。これは、檀信徒の地位を墓地使用という観点から、これとの関連付けで、実態に則した理論が展開されるべきもので、墓地使用権については、「固定性」、「永久性」、「財産性等の性質」があるので、容易に寺院と離権することはできず、寺院と檀信徒の結び付きというのもこの墓地を通じて関係性が維持されている[263]ものと考えられる。これは、檀家・非檀家を区別する強い排他性を有するもので、檀信徒にかかる「拠出者」と「受益者」という関係性を結びつける存在となっているものと考えられ、このような境内地等の「排他的」な利用について、固定資産税の非課税からの除外の根拠となり得るものであるかについて、次に考察を加える。

(2)排他性により非課税から除外され得るか

ここでは、仏教寺院を前提とした宗教法人の構成員たる信者を例としたが、宗教法人の構成員は、「入檀契約」等により、当該団体の「受益者」たる地位を獲得し、「拠出者」として、経費負担等の義務を負う反面、宗教法人法 2 条に規定される目的にかかる役務の提供を受ける権利を有しているのである。そして、宗教法人の有する排他性を強く根拠づける事由として、檀家として、永久性のある当該寺院の教義に従う義務を有する地位として、「墓地」施設を有することにあるといえるであろう。加えて、地方税法 348 条 2 項 3 号の解釈基準において、該当の施設が「本来的に欠くことができない」施設とは、檀家など強く宗教法人と結びついた教信徒のための施設であり、入檀契約等により、構成員のための用に供する施設であるといえよう。渡部蓊においても氏子、崇敬者、檀徒、信徒等と呼ばれる存在は宗教法人法上、「信者」、「利害関係人」である[264]と述べており、教信徒という存在が、宗教法人において「拠出者」たる地位に加え、「受益者」という利害関係者であることを示されているものと考える。

この教信徒を前提とすると、(宗旨宗派を問わない納骨堂を前提として)宗旨宗派がどうであれ、「納骨された全ての故人(非教信徒)の供養のために読経等をしていれば、当該土地等は当該宗教法人が「本来の用」に供していると考えるべき」である[265]という学説や、動物墓地への埋葬または焼骨を埋蔵する施設について、遺された飼い主(ここでは、非教信徒であることを前提とする)が自らを癒すためという視点において、その宗教性に鑑みて、むしろ、非課税とされる「墓地」に該当すべきである[266]といった考えも存在している。しかし、ここに教信徒を教化育成しない活動において、「菩提寺」を有しない非教信徒に対する

[262]矢吹輝夫「寺院と檀信徒に関する若干の考察」宗教法(9)(1990 年 3 月)、61 頁。
[263]矢吹輝夫「寺院と檀信徒に関する若干の考察」宗教法(9)(1990 年 3 月)、61 頁。
[264]渡部蓊『逐条解説宗教法人法(第 4 次改訂版)』(ぎょうせい、2009 年)、133 頁。
[265]田中治「宗教法人に対する固定資産税非課税措置をめぐる紛争例」近畿大学法学 65(3・4)(2018 年 3 月)、208 頁。
[266]石村耕治「ペット葬祭をめぐる宗教法人課税事例の分析」白鴎法学 21(2)(2015 年 3 月)、263-264 頁。

境内地等の利用との大きな性質の差異が生ずるものと考えられる。ペットに対する宗教類似の行為において、その根拠につき、飼い主(非教信徒)の癒しという精神的作用を目的とした目に見えない「宗教性」のようなものによる境内地等の利用を根拠とし非課税を主張することは、宗教法人法 2 条において「俗」の部分を規定した事務的な目的とも一致するものではなく、「信者を教化育成すること」に該当せず、非課税を拡大させる解釈ではないだろうか。

この教信徒における「排他性」の解釈においては、宗教法人法 2 条が法律上の「俗」の部分における宗教法人の目的を規定することから、宗教法人の「拠出者」であり「受益者」でもある教信徒である構成員という一連の関係性から除外される者に対する境内地等の利用については、当該「排他性」という関係性から除外された関係性にあるビジネス類似の宗教行為を行う境内地等については、同 2 条にかかる「本来の用」に供することを要請する固定資産税非課税制において、非課税から除外されるものと考えられる。

ここまでにおいて、宗教法人がその性質と有するものと考えられる「排他性」という存在が、固定資産税の非課税から除外される旨、指摘を行った。しかし、ここまでの指摘は主として仏教寺院にかかるものであり、この「拠出者」および「受益者」という構成要素は、同じく宗教法人法を根拠法とする宗教法人たる神社などの他の多神教にかかる宗教・キリスト教などの一神教にかかる宗教など、種々の宗教が存在するが、これらにおいても同様であるといえるのだろうか。また、ここまで指摘を行った仏教寺院を含め、真に教信徒の範囲を明確にすることができるものであるのか、更に、教信徒の範囲を拡大して解釈することも可能であるとも考えられることから、次に指摘を行う。

(3)教信徒の範囲の曖昧さ

条文が示す「本来の用」において、「排他性」を有しない施設利用によって、つまり不特定多数の者の施設利用によって、非課税からの除外される要素となり得ると指摘を行った。しかし、教信徒の範囲において当該解釈からの「抜け道」ともいえる施設利用も想定されよう。ここに「抜け道」ともいえる考え方を示す。

この「抜け道」ともいえる考え方について、教信徒の範囲が曖昧であることによる、宗教法人における「排他性」の範囲の「曖昧さ」が挙げられるものと考える。筆者は、宗教法人と教信徒間という排他的関係において、この関係から除外された関係にある場合において、地方税法 348 条 2 項 3 号の条文上、宗教法人の有する「排他性」という解釈上の性質において、固定資産税非課税規定から除外される旨指摘を行った。しかし、ここで、この「排他性」の範囲を広義に捉えた場合には、非課税の範囲が拡大した解釈も可能となり得るということである。つまり、例えば、日本で最大のキリスト教教団である日本基督教団の教規について目を向けると、次のように規定されている。

【日本基督教団教規】

第 134 条　信徒とは、教会または伝道所に所属し、その会員名簿に登録された者とする。
第 139 条　信徒がその所属教会を変更しようとするときは、所属教会の薦書を受け、新たに属しようとする教会に提出し、その承認を受けるものとする。

この日本基督教団の教規についてみると、134 条によると、信徒は各個教会に所属するものとされており、これは、先に示した仏教寺院における寺院と檀家との契約と同様の関係を示すものと考えられる。しかし 139 条に目を向けると、日本基督教団内の他の教会へ教会籍を移籍する場合には、所定の手続をもって移籍を行うもので、この枠組をみるに、広義においては、信徒は 2018 年度現在、1,685 か所[267]あるとされる日本基督教団という大きな教団という枠組の中で信徒という地位が担保されているとも捉えることが可能であるものと窺われる。このように指摘を行うことは、宗教団体の分類として単位宗教団体を包括する宗派・教団等を宗教団体の単位をする包括宗教団体という考え方[268]があり、この日本基督教団を例にすると、包括宗教団体を前提とした教信徒としての契約と考えるならば、「排他性」を鑑みるに教信徒の範囲を広く捉えることも可能となり得るのである。

また、排他性における「曖昧さ」という点において、神社における「氏子」制度が典型であると窺われる。神社本庁によると、氏子について、次のような説明を行っている[269]。

氏神さまは、私たちが住んでいる地域を守っている神社です。氏神さまは、鎮守さま、産土さまともいいます。氏神さまに対して、その地域に住んでいる人すべてを氏子といいます。たとえば、〇〇神社は××町の氏神、××町の住民は〇〇神社の氏子というような表現をします。

この神社本庁の説明から解するに、この「氏子」は制度上旧来、わが国に存在した宗門人別改帳[270]とも関連すると考えられるもので、一定の範囲に区切られた氏子地域に居住する者は、氏子に該当し、氏神を祀る神社の信徒に該当するとも捉えられ、当該区域に居住する者すべてが無条件に信徒とされ、「排他性」というものを広義に捉えることも可能となるおそれがある。

更に、この議論を発展させると、渡部蓊によると、本節における「信者を教化育成」することにおける教信徒とは、「拠出者」および「受益者」という関係における「利害関係人」

[267]統計 - 日本基督教団公式サイト
http://uccj.org/organization/organization15(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)
[268]渡部蓊『逐条解説宗教法人法(第 4 次改訂版)』(ぎょうせい、2009 年)、48 頁。
[269]各地の神社　神社本庁 https://www.jinjahoncho.or.jp/shinto/eachjjnja(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)
[270]大辞林によると、宗門人別帳として、「宗門改の結果を記した帳簿。本来別のものであった宗門帳と人別帳が合体されたもので、宗旨の記録であると同時に戸籍台帳の役割ももつ。」と説明がされている。大辞林(第 4 版)(三省堂、2019 年)を参照のこと。

たる関係よりも広義である[271]との解釈も可能であるとのことで、教信徒の範囲を広く捉えると、「本来の用」における非課税の範囲が広範となるという影響を及ぼすこととなり得る。そうすると、特定の宗教法人の教信徒であっても、例えば、仏教徒であれば、先の日本基督教団における事例よりも広義に、自身が檀家として籍を置く宗教法人以外の仏教寺院・宗派であってもそれは、仏教徒という広義における信者という範囲において、この広義の枠組内における「排他性」の概念には当てはまるおそれもあることと考えられよう。

このことが意味することは、特定の宗教法人に教信徒籍を置かずとも、広義な教信徒という意味を解するに、常用語における信者ということばについて、大辞林によると、「ある宗教を信仰している人[272]」と意味するものであり、ここに「信仰」についても述べるならば、「神仏などを信じ崇めること[273]」とされており、これらの意味するところ、個人が「信じる」という行為をもって、特定の寺院等たる単位宗教団体、これを包括する包括宗教団体に属さない、あるいは、これらの構成員たる地位に拠らない概念であるとも考えられるものであり、渡部の指摘する教信徒という存在が「利害関係人」たる関係よりも広義である[274]との解釈を前提とするならば、「排他性」における範囲は広義なものであり、その「曖昧さ」が窺われるのである。

このことを象徴することとして、第 2 章 1 節 2 項にて示した固定資産税におけるペット納骨堂事件においては、「一般の動物愛好家の飼育していた諸動物の供養も受け入れているが、浄土宗以外の教義・作法による供養は行っていないこと、回向堂及び供養塔のいずれも馬頭観世音菩薩像がその中心に位置し、動物の遺骨を安置した本件ロッカー部分が仏像を取り囲むように配置され、その間に仕切りはなく、空間的には仏像と不可分一体の構造として設計されていること[275]」から本来の用に供する境内地等に該当するものと判示し、「排他性」について広義に捉えられているものと窺われる。一方で、第 6 章 1 節 1 項にて後述するコンピューターによる電動式の室内納骨堂事件においては、「本件納骨堂の使用者については、宗旨宗派を問わないとされているのみならず、本件建物においては、X 以外の宗旨宗派の僧侶等が主催する法要などの儀式行事が行われることが許容され[276]」ている等の理由により本来の用に供する境内地等には該当しないものとして「排他性」について上記事件よりも狭義に捉えられたものと窺われる。これらからも「排他性」という範囲を渡部の指摘のように広義に捉えることも可能であることから、「排他性」における範囲の「曖昧さ」が窺われる。

また、「排他性」について狭義に捉えた場合においても、解釈上の「抜け道」ともいえ

---

[271]渡部蓊『逐条解説宗教法人法(第 4 次改訂版)』(ぎょうせい、2009 年)、134 頁。
[272]大辞林(第 4 版)(三省堂、2019 年)
[273]大辞林(第 4 版)(三省堂、2019 年)
[274]渡部蓊『逐条解説宗教法人法(第 4 次改訂版)』(ぎょうせい、2009 年)、134 頁。
[275]東京高裁平成 20 年 1 月 23 日(平成 18(行コ)112)
[276]東京地裁平成 28 年 5 月 24 日(平成 27(行ウ)414)

る事業が想定される。それは、ビジネス類似の宗教行為の登場による「会員」という存在を、教信徒を見立てたビジネスも可能であると窺われるものである。また、固定資産税の非課税たる境内地等における根拠となる「信者を教化育成する」ことと、「宗教の教義をひろめる」ことにおける「排他性」にかかる矛盾について次項に指摘を行う。

第 6 項　ビジネス類似の宗教行為の登場による影響

ここまでの解釈論において、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等における非課税除外可能性について、「排他性」の有無による判断ついて指摘をしてきた。解釈上その範囲は「曖昧」なもので、かつ、程度に強弱はあるものの「排他性」を有しない境内地等の利用については、非課税とされる境内地等から除外可能性を有するものとした。しかし、排他性を狭義に捉えた場合においても、この「排他性」という部分における解釈からの「抜け道」ともいえる、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等も想定され得る。

また、宗教法人法 2 条から借用された地方税法 348 条 2 項 3 号において、固定資産税の非課税たる境内地等における根拠となる「信者を教化育成する」ことと、「宗教の教義をひろめる」ことにおける「排他性」にかかる矛盾も存在するのである。ビジネス類似の宗教行為の登場までは、例えば、宗教法人の営む駐車場経営やマンション経営などは、教信徒以外の者を対象とした事業であることから、「本来の用」の範疇に入ることは想定されなかったものである。

しかし、ビジネス類似の宗教行為の登場によって、「本来の用」に供していないと明らかにすることが可能でない場合等、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が入り込むこととなったのである。そこで、世俗的要素の極めて強いビジネス類似の宗教行為が非課税とされ得る場面に関する影響を指摘するものである。これは、「排他的」な施設利用のみをもって「本来の用」に供する境内地等として、ビジネス類似の宗教行為を、非課税から排除できない場合が考えられるということであり、解釈上、「本来の宗教活動」にビジネス類似の宗教行為による施設利用が入り得るおそれがあるものであり、そのようなケースについて指摘を行う。

(1) ビジネス化された教信徒

次いで、例示ではあるが、近年「会員制ビジネス」が脚光を浴びている。これは、ある事業体の会員となることで、さまざまなベネフィットを受けることが可能となるもので、ホテルや飲食店、フィットネスクラブなど様々な事業体において、このようなビジネスは見受けられる。このさまざまな会員制ビジネスは、固定資産の有する時価の性質上、収益価格におけるフローが見込まれる以上、固定資産税の性質における「財産税」という観点において、課税から除外するための何らかの例外的な規定がない限り、当然に固定資産の保有の事実に着目し、これを背後から支えるフローの存在をみて、当該固定資産について、固定資産税が課されることとなるだろう。

会員制ビジネスによる固定資産の利用について、宗教法人において想定される事例として「排他性」という前提条件を付した場合において、宗教法人宇宙真理学会(香川県多度津町)におけるホテルビジネスが挙げられるのではないだろうか[277]。これは、宇宙真理学会が経営するホテルにおいて、自身は旅館業の経営許可を有していたわけではないが、ホテルには観音像や「宇宙真理学会」の看板が設置され、「世界の恵まれない子どもたちに喜捨をお願いします」などと喜捨を求める掲示がなされていたもので、利用者から得た宿泊料といった売上は、その一部が自身に計上され、その「約半分」を喜捨金として収益事業の収入から除外する会計処理がなされていた[278]ビジネス類似の宗教行為ともいえる施設利用により宗教法人の所有する固定資産が利用されたものである。

この事例においては、法人税における視点でいうならば、「排他性」等、筆者が指摘する宗教法人の固有の性質によらず、イコール・フッティングの関係から収益事業に規定される「旅館業」との競合関係から課税対象とされ得るものと考えられる。これを固定資産税に目を向けると、地方税法 348 条 2 項 3 号の「本来の用」にいう「排他性」における観点からの施設利用においては、教信徒に対する施設であることから、「排他性」を有する「本来の宗教活動」に供する固定資産であれば、解釈上、当該財産の保有に対して課税をすることは、宗教活動の抑制として働くおそれ[279]があり、そこから生ずるフローについては、宗教法人に対する固定資産税の担税力を構成するものとは考えないものということも可能であろう。これは、条文が示す「本来の用」にかかる「排他性」という部分のみの解釈においては、この「会員」という存在について「教信徒」として捉えるならば、「排他性」における条文が規定する「専ら」との関係[280]における程度にはよるものの、非課税とされ得る可能性があるのである。しかし、租税の公平負担の観点から、本項(3)にて後述する固定資産税の性質における納税者間の担税力の違いにおいて問題があるといえよう。

ここまでは、「本来の用」が示す教信徒を「教化育成」することにかかる解釈を行った。次に注目すべきは、「宗教の教義をひろめる」という規定である。ビジネス類似の宗教行為の登場までは、例えば、宗教法人の営む駐車場経営やマンション経営などは、教信徒以外の者を対象とした事業であることから、「本来の用」の範疇に入ることは想定されなかったものである。しかし、ビジネス類似の宗教行為の登場によって、「本来の用」に供していないと明らかにすることが可能でない場合等、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が入り込み、非課税の適用が「曖昧」となる場合も存在することから、この「教信徒を教化育成する」という目的と合わせて、「宗教の教義をひろめる」という他方の目的から、この

[277]当該事業について、「会員制」であるという仮定のもと考察を行う。
[278]田近肇「宗教法判例のうごき〔平成 24 年・公法〕」宗教法(32)(2013 年 10 月)、245-246 頁。
[279]田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011 年)、556 頁。
[280]条文が規定する「専ら」については、第 6 章にて考察を行う。

ような場面に関する影響を指摘する。

(2)宗教の教義をひろめることとの矛盾

地方税法 348 条 2 項 3 号は、当該条文に規定される「本来の用」を行う場合において、固定資産税が非課税とされ得るものである。そして、「本来の用」とは、宗教法人法 2 条に規定される目的である「宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成すること」が「本来の用」に該当するものである。ここで、宗教法人の有する「排他性」とは、この宗教法人法における宗教法人の目的にいうところ教信徒を「教化育成」することが該当するものといえよう。

この教信徒を「教化育成」することについて、「聖俗分離原則」にいう「俗」の部分から宗教法人を教信徒との関係をみた場合、「聖」の部分である礼拝等の内容について、「俗」たる事務的事項として宗教法人の目的を考察するならば、機能的分析において、行為の内容のいかんを問わず、その「排他性」の範囲は曖昧ではあるものの、「排他性」を狭義に捉えた場合には、教信徒を対象として、「対教信徒」に対する教化・育成する活動であり、不特定多数の者を宗教法人のメンバーである構成員として捉えているのではなく、教信徒等という限定された特定の当該宗教団体のメンバーともいえる構成員を「受益者」として、これを範疇とした団体である、ということがいえ、特定の教信徒に対するサービスを提供する法人であるとの解釈が可能であるとしたところである。

この「排他的」な宗教法人の部分をみるならば、ビジネス類似の宗教行為における「不特定多数の者」をサービスの対象とした事業については、固定資産税の非課税の範囲からは除外されると考えられるところではある。しかし、ここに、宗教法人法 2 条における目的において、宗教の教義をひろめることも合わせて要求されているのである。この「宗教の教義を広める」という行為は、「信者を教化育成」する行為とは性質を異にするものと考える。ここで、一般的な広めるという意味を辞書からみてみると、大辞林には、「広く知られるようにする」・「広く行われるようにする」・「キリスト教を広める」・「うわさを広める」と説明している[281]。この説明から、まずいえることは、広く知られるようになるとは、ここに「不特定多数の者」に対する働きかけがあるということである。更には説明において宗教が例として挙げられており、一般的な用語としてみた場合、「信者を教化育成」する性質における「排他性」とは異なる性質を有するものであることが窺われる。

では、現に宗教法人において、この「宗教の教義をひろめる」ことをどのように捉えているのであろうか。この「宗教の教義をひろめる」ことについて、伝道活動や宣教活動と呼ばれる布教活動として捉えているようである。井上順孝は日本におけるキリスト教をひろめることについて次のように述べた[282]。

[281]大辞林(第 4 版)(三省堂、2019 年)
[282]井上順孝『宗教』(ナツメ社、2003 年)、248 頁。

第二次大戦後の数年は、GHQ が布教に好意的であり、アメリカの教会の支援もあって教勢が伸びた。

また、櫻井圀郎はこの「宗教の教義をひろめる」活動について、次のような現状の説明をしている[283]。

日本宣教・日本人伝道の現場では、「宗教は信じていないが、信仰は持っている」とか「神は信じているが、宗教は嫌いだ」という人に出会うことがよくある。神との契約という信仰を基礎として宗教を考え、宗教と信仰を一つのことと捉える基督教の立場では理解困難な言明だが、日本人としては理解できる。日本人の中には、特定の宗教団体には属していないが個人的な信仰は持っており、一定の神を信じているという人もいれば、特別の信仰心があるわけでもないにもかかわらず特定の宗教団体に所属して、定期的に宗教活動に参加している人もいる。

これら井上・櫻井のいう「宗教の教義をひろめる」という活動について、これは「聖」の面からみた活動ということができるが、この活動について宗教性というものに関与せずその性質を「俗」の部分から考察すると、それは「不特定多数性」のある活動であるといえるものと考えるのである。これらの学説からも窺うことは可能ではあるが、渡部蓊において詳解しており、「教義」とは、一つの宗教、宗派、教派などが成立するところの教え、信仰内容の理念的体系であり、一般に神観、信条、戒律等をその内容とするが、形式的に必ずしも教典、経典等の形をとることを要しないものをいい、そして、「教義をひろめ」とは、特に未信者に対する布教活動を示す[284]といい、ここに「不特定多数性」が所在するものと考えられる。

地方税法 348 条 2 項 3 号においては、宗教法人法 2 条における目的を行う場合に限り非課税とされるものであるが、その目的において、「排他性」を有する「信者を教化育成」することと、「不特定多数性」を有する「宗教の教義をひろめる」ことと、相反する目的を有しているので、ビジネス類似の宗教行為にかかる固定資産税の非課税除外可能性へ影響を及ぼすものである。

この「不特定多数の者」に対する「宗教の教義をひろめる」ことを経て、教信徒を獲得することによって、「排他性」のある教信徒に対して「教化育成」するというプロセスが宗教法人においてあるものと窺われるが、ここでビジネス類似の宗教行為に目を向けると、この教信徒を「教化育成」するまでのプロセスにおいてそこには「不特定多数性」が介入

[283]櫻井圀郎「宗教の判断基準-行政と「宗教」の問題-」キリストと世界(15)(2005 年 3 月)、86-87 項。
[284]渡部蓊『逐条解説宗教法人法(第 4 次改訂版)』(ぎょうせい、2009 年)、47 頁。

し得るということである。この前提に立脚するならば、例えば、宗教法人の営む駐車場経営やマンション経営などは、明らかに「宗教」ではなく、宗教行為ではないビジネスである事業であることから、「本来の用」の範疇に入ることは想定されなかったものである。しかし、この駐車場経営の場合においても、「不特定多数性」を有するそこに駐車する車輌に対して「祈祷」という宗教行為を付加した場合、その行為はいずれ教信徒として「教化育成」する対象となり得る行為であるならば、明らかに宗教ではなく、ビジネスであるとまでは断言することが困難となる場面に遭遇するのである。

当然にこの駐車場ビジネスともいえるビジネス類似の宗教行為のみならず、ビジネス類似の宗教行為の登場によって、「本来の用」に供していないと明らかにすることが可能でない場合等、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が入り込み、非課税の適用が「曖昧」となる場合も存在し、世俗的要素の極めて強いビジネス類似の宗教行為が固定資産税の非課税の範囲に入り込むおそれがあるのである。

(3)固定資産税の性質による担税力の違い

ここでは例として駐車場ビジネスにかかるビジネス類似の宗教行為を例示したものではあるが「沐浴施設」や「飲食店業」、「納骨堂」等、その他さまざまな施設における包括的な議論として、条文が示す「本来の用」にかかる「排他性」の部分からのビジネス類似の宗教行為における解釈上の「抜け道」が存在することが否定し得ない現状があるものと考えられる。この「排他性」というものを広義に捉えるならば、宗教と教信徒の関係が希薄なものとなり、世俗的要素の極めて強いビジネス類似の宗教行為に当てはまるサービスを受ける場合が多分に想定される。

「本来の用」における「排他性」を有する施設利用という解釈から、ビジネス類似の宗教行為のような外形上の「排他性」を有することのみをもって、非課税の構成要素を満たす固定資産と、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う固定資産との間に、固定資産税にかかる保有の事実をもって課される財産税としての性質上、境内地等利用における背後を支える担税力は、当該固定資産の利用にかかるフローの観点から明らかに異なるものと考える。この「排他性」における解釈としては、条文における文理解釈から、「排他性」を有する施設であるという観点において、「本来の用」の利用にかかる該当性における「排他性」は、ビジネス類似の宗教行為までもが非課税に該当し得るもので、非課税の範囲が「広く」かつ世俗的要素の極めて強い施設まで非課税に含みうる「曖昧」な概念であることが分かった。

更に、宗教法人の性質における「宗教の教義をひろめること」との関係においても、「不特定多数性」という性質として有することから、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が入り込むおそれがあるのである。そこで、財産税という性質上、固定資産のフローを前提とした非課税制の制度構築の必要性をここで指摘するものである。

第 2 節　事業の外注を行った境内地等の利用による影響

ここでは、宗教法人の行うビジネス類似の宗教行為の特徴においても述べた、事業にかかる業務ついて、一定の委託や外注を行った施設利用の場合の非課税制における影響について考察を行う。ここで、施設運営の主体性に関して、宗教法人に、あるいは、事業を受託した民間事業者等に、いかなる者が有するかによって、境内地等の非課税における判断枠組に及ぼす影響、更に、固定資産たる境内地等から生ずる担税力における差異を有するのか、という観点において検討を行う。この複数の観点から、ビジネス類似の宗教行為を行う主体の所在によって、境内地等の非課税にかかる除外可能性が存在するか否かについて、ビジネス類似の宗教行為の登場による影響にかかる考察を行うものである。

ビジネス類似の宗教行為の登場までは、例えば、宗教法人の営む駐車場経営やマンション経営などは、明らかに宗教行為とはいえない事業であることから、条文が規定する「本来の用」の範疇に入ることは想定されなかったものである。しかし、事業の外注によるものなど、ビジネス類似の宗教行為の登場によって、「本来の用」に供していないと明らかにすることが可能でない場合等、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が入り込み、非課税の適用が「曖昧」となる場合も存在することから、このような場面に関する影響を指摘するものである。

そこで、本節ではビジネス類似の宗教行為の定義である「外部運営業者の仲介を通じての募集」を前提とした施設の利用について、境内地等の固定資産税非課税除外可能性において、ビジネス類似の宗教行為の登場による影響をいかに解釈・判断すべきか考察を行う。

第 1 項　「儀式行事」の主体性

この事業の主体性を前提と捉え、ビジネス類似の宗教行為について、佐々木一憲は、次の点において、考察する必要性を述べている。例えば、宗教的葬儀について考えてみると、少なくとも宗教的葬儀の中核にある読経等については、具体的には、「宗教上の儀式の形式により葬儀を執り行っている」ことに宗教的な事情が推察されるとともに、依頼者の行う財貨移転行為の任意性をもって客観的にも事業性がないものと判断され得るが、このような判断は、その行為が伝統や典型といった事情によって支えられている場合、当該行為に対する一般人の宗教的評価にも反しないものと考えられる一方、観念的理解や一般人の宗教的評価などを拠り所とすることは、「新たな価値観に対応する事業が公益法人等によって行われた場合、社会通念自体が固まっておらず、安定的かつ妥当な事案処理の基準を提供するものとはならない」ことから、法的安定性の機能という意味では疑問視せざるを得ない[285]と指摘した。

この指摘は、「①伝統的な役割」である宗教的葬儀と、「②現代的な役割」である新たな

[285]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、354 頁。

価値観との関係において、旧来より行われてきた宗教行為①に、新たな要素②が加えられ、①とは異なる形式による宗教行為が展開されていることに対して疑問を投げかけたものと窺うものである。ここに、現代的な新たな価値観において考えられることは、宗教行為において、旧来は行われてこなかった事業の外部事業者を仲介とした募集や、契約業務につき、外部運営事業者に委託している場合、業務の外注などが挙げられよう。そこで、固定資産税においては、ここに指摘した新たな価値観における用に供する施設にかかる非課税除外可能性について、一義的に解釈論により、いかにあるべきか考察を要するものである。

この新たな価値観である「①伝統的な役割」と「②現代的な役割」とが合わさった、ビジネス類似の宗教行為による境内地等の利用について、社会通念は固まっておらず、法的安定性の観点から、不安定なものといわざるを得ない。根拠条文である地方税法 348 条 2 項 3 号にかかる「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地（旧宗教法人令の規定による宗教法人のこれに相当する建物、工作物及び土地を含む。）」につき、借用元である宗教法人法の概念が要求する目的と対応した施設利用に該当し得るのか、について、検証する必要があるのである。

第 2 項　宗教法人の有する主体性

宗教法人は「聖俗分離原則」のもと、「聖」の面と「俗」の面の二面性を有する法人である。本項では、事業の外部への委託という性質が、地方税法 348 条 2 項 3 号において非課税とされる「宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成するために必要な当該宗教法人に固有の本来的に欠くことのできない施設」において、いかに影響を及ぼすものかについて、まず、「聖」の面から宗教法人の有する「主体性」について記述を行い、理解を深めるものである。ここで、固定資産税にかかる宗教法人非課税制において条文が要求する「儀式行事を行う」という観点から、宗教の有する「主体性」にかかる一例として、宗教学者の岩井洋の学説を述べる。

宗教の布教について、日本における新興宗教における天理教の教祖回心物語が挙げられる。これは、天理教の創始者である中山みきが、息子の足が痛くなったのをきっかけに、神がかりな経験をするというものであり、信者集団が形成される過程において、教団化が進むにつれて、この出来事が教団の創始に関わる重大な出来事と変わっていき、教祖物語が形成される[286]というプロセスと辿るものである。

この「儀式行事」を行うということの意義について、渡部蓊は、礼拝の対象にする祈り、感謝などのための儀礼的式典、威儀・荘厳を重視する盛儀を儀式、その軽いものについて、

[286]岩井洋『宗教』(PHP 研究所、2003 年)、106-107 頁。

行事を示す[287]といい、つまり宗教法人の行う行為を示すものと考えられる。

これは、宗教の「教義をひろめること」・「教信徒を教化育成すること」におけるプロセス、そして、「儀式行事を行うこと」という行為について、岩井の示した学説における宗教団体のほか、他の宗教団体でも同様のものと考えられるが、宗教法人の儀式について、ここでは教信徒集団の形成を例に挙げたが、宗教法人の儀式は、当該教団の教信徒が信仰をもって、「儀式行事」という活動を行うものと考えられるのである。

ここに、宗教の有する行為の「主体性」について、「聖俗分離原則」のもと、「俗」の部分から、宗教法人法における要求を鑑みるに、宗教法人を所管する文化庁において、次のように指摘している。文化庁によると、宗教法人の「儀式行事」ともいえる事業について、宗教法人の有する公共的性格からいって、それにふさわしい内容のものであり、適正な規模であることが期待されており、そして当然に、宗教法人が主体的に行うものでなければならない[288]とされているという。ここに、宗教法人の行う事業につき、その宗教法人法の主務官庁から主体性が求められていることが窺われ、主体的ということについて、宗教家が自ら境内地等における施設運営を行わなければならないことを示しているものと考えられる。また、このような宗教法人にかかる考え方につき、地方税法 348 条 2 項 3 号において、宗教法人法 2 条における宗教法人の目的にかかる条文を借用することで、宗教法人法上の概念を地方税法 348 条 2 項 3 号における境内地等の非課税制に取り込み、借用元の意義と、租税法規上の意義とを一とすることで、法的安定性に寄与していることを鑑みて考察を行わなければならない。この文化庁のいう「主体性」について、厚生省(現「厚生労働省」)は次のような通知を行っている。

【墓地経営・管理の指針等について(平成 12 年 12 月 6 日)(各都道府県知事・各指定都市市長・各中核市市長あて厚生省生活衛生局長通知)」(抄)】[289]

> 特に宗教法人の墓地経営を許可する場合には、宗教法人の名を借りて実質的に経営の実権を営利企業が握るいわゆる「名義貸し」の防止に留意することが必要である。この「名義貸し」については･･･次のような場合が考えられる。まず寺院(宗教法人)に対して石材店等の営利企業(仮にＡ社とする。)が墓地経営の話を持ちかけ、この寺院はＡ社より資金その他について全面的なバックアップを得て墓地経営の許可を受ける。ところが当の寺院は墓地販売権を始めとした墓地経営については実質的に関与しない取り決めがＡ社との間で交わされている。そしてＡ社は墓地使用権とともに墓石を販売して多大な収益を得るが、これは一部を除いて寺院の収入とはならない。しかしながら、使用者とのトラブルについては、最終的な責任者は寺院にあるとしてＡ社は責任を回避する。そして、運営の安定性を欠いたままで､後には資金力のない寺院と墓地だけが残る･･･こうした事例で最も被害が

[287]渡部蓊『逐条解説宗教法人法(第 4 次改訂版)』(ぎょうせい、2009 年)、47 頁。
[288]文化庁『宗教法人運営のガイドブック』(文化庁文化部宗務課、2010 年)、29 頁。
[289]文化庁「宗教法人の管理運営」(文化庁、2018 年)、26 頁。

及ぶのは墓地利用者である･･･宗教法人の側も、自らが墓地経営の主体であることを十分に認識して事業に着手することが重要である。

この通知は、墓地に関するものではあるが、宗教法人の営む事業に対する「主体性」について指摘したもので興味深いものである。これを固定資産税非課税制について述べるならば、「儀式行事」にかかる境内地等の施設運営について、宗教法人の目的において、宗教家が自らに主体性のある施設利用を要請しているものと窺われるものである。この通知について渡部蓊においても、当該通知から宗教法人法において、事業における主体性が求められている旨[290]指摘をしている。

宗教法人の固定資産税非課税規定にかかる借用元である宗教法人法における同 2 条には、宗教団体の目的が規定されており、「宗教団体」とは、「宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成することを主たる目的とする」とされている。この文化庁による通知、および渡部の解釈からも明らかなことが、宗教団体における目的(ここでは墓苑の経営が目的)にかかる行為の主体が宗教法人にあることを要求しているものと考えるのである。ただし、主体性における範囲に関する疑義、または、ビジネス類似の宗教行為の定義にいう外注による事業が示す「主体性」の有無は境内地等における非課税制には考慮を要しないという学説も存在することから、このことについても後述により検証する。

第 3 項　主体性の範囲

宗教法人法において、「儀式行事」を行うことについて、宗教法人にかかる主体性が要求されていることを指摘した。そこで、宗教法人法を借用した地方税法 348 条 2 項 3 号においても、同じく行為の主体性が求められるものと考えられるが、固定資産税において、事業の主体性について、いかなる程度による主体性が求められ、境内地等の利用を示すものか疑義が生ずるのである。宗教法人の行為にかかる事業の外部事業者を仲介とした募集や、契約業務につき、外部運営事業者に委託している、業務を外注している場合の程度によって、いかなる者が行為の主体となり、借用元である宗教法人法における同法 2 条に規定される所定の「宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成すること」にかかる目的の内容につき、実現する施設利用に供しているかが問題となるものであろう。

次の事例は宗教法人ではないものの、公益法人である NPO 法人たる「流山ユー・アイネット」における裁判例[291]において、裁判所は事業の主体性の認定について、援助サービ

[290]渡部蓊『逐条解説宗教法人法(第 4 次改訂版)』(ぎょうせい、2009 年)、90-91 頁。

[291] 税務署長が、特定非営利活動促進法別表 1 号所定の保険、医療又は福祉の増進を図る活動を行う同法 2 条 2 項所定の特定非営利活動法人に対してした法人税の更正につき、家事、介助、介護等の提供を希望する同法人の会員に対し、他の会員の協力を得て、前記サービスを提供する同法人の事業は、一定の役務を提供して対価を受けるものであって、法人税法施行令 5 条 1 項 10 号にいう請負業に該当するから、前記事業は法人税法 7 条、2 条 13 号所定の収益事業に該当するとして、前記更正を適法とした事例である。

ス利用の申し出方法、手順、利用手続き、サービスの内容、負担額、決裁方法、支払額、時間預託制度､苦情処理の方法などを流山ユー･アイネットが主体になって進めることが運営細則によって定められており、実際の運用も流山ユー・アイネットが主体となって行われていることから、サービス提供の主体は流山ユー・アイネットであると判断し[292]、「主体性」について一定の判断を下したものである。

この判断から、あくまで事例判決に過ぎないとの評価も可能であろう。しかし、主体性について､「援助サービス利用の申し出方法」･「手順」･「利用手続き」･「サービスの内容」･「負担額」･「決裁方法」･「支払額」･「時間預託制度」･「苦情処理の方法」といった事項について、いかなる者に帰属するかによって、その主体性の所在を明らかにしており、一定の厳格な範囲が判断枠組として設定されていることが窺われる。宗教法人の行う行為の主体性について、当該「流山ユー・アイネット」の事例から、佐々木一憲は「主体性」について、次のような見解を述べた[293]。

> 課税上､宗教法人の行う行為の主体性とは、どのように判断されるものなのであろうか。NPO 法人が自らの会員(利用会員)に対し他の会員(協力会員)の協力を得て家事等のサービスを提供する事業の収益事業該当性が争われた「流山ユー・アイネット」事件において、裁判所は、当該 NPO 法人の運営細則の定め及び運営実態に基づき、会員に対して行う当該事業におけるサービス提供に伴う手続のすべてにおいて当該 NPO 法人が主体となって行われていること、協力会員の行動や利用会員の金銭的負担の任意性を制限していることなどから、当該 NPO 法人がその事業全体の主体であると判断している。一方、協力会員については、当該 NPO 法人の指示に従い、その管理の下、全く独立の立場で独自にサービス提供を行っているとはいえず、実質的にはサービス提供に協力しているものと認められるとしている。このような事案を例として、ここでいう主体性とは､「実質的に当該公益法人等自らが行う行為」であるかどうかによるものであって、たとえば宗教家によってその儀式が司式されるものかどうかというような外見上の類似性のみに限定されない実質的な判断によるものと解される。

佐々木は、宗教法人の行う行為の「主体性」について、法人の運営細則の定め、運営実態に基づき、実質的に公益法人自らが行う行為であるか否かにある旨述べた。ここに佐々木における指摘から、次の問題提起が成立するように窺われる。

東京高裁平成 16 年 11 月 17 日(平成 16(行コ)166)
原審につき、千葉地裁平成 16 年 4 月 2 日(平成 14(行ウ)32)を参照のこと。

[292]小野晶子『「有償ボランティア」という働き方-その考え方と実態-』(独立行政法人 労働政策研究・研修機構、2005 年)、20-21 頁。

[293]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、366 頁。

筆者においても主体性の程度について疑義を有することを指摘したが、固定資産税における宗教法人の非課税において、宗教法人法における目的において「主体性」を要請していることから、借用元である宗教法人法の要請にいかに一致し得るかが問題であろう。この問題に対して、次の二つ性質の異なるビジネス類似の宗教行為を列挙し、いかに解釈として対応すべきか検討を行う。

(1)宗教法人に行為の自主性がある場合[294]

依頼者の金銭的負担の決済は運営事業者が指定する方法のみによって行われ、運営事業者が具体的な日時・場所等を調整して商品内容の確認票を作成発行し、これに基づいて宗教家による宗教的サービスが依頼者に対して提供されるなど、本件事業におけるサービス提供に伴う手続はすべて運営事業者が主体となって行われていると認められる場合。

(2)宗教法人に行為の自主性がない場合[295]

依頼者の金銭的負担の決済は運営事業者が指定する方法のみによって行われ、運営事業者が具体的な日時・場所等を調整して商品内容の確認票を作成発行し、これに基づいて宗教家による宗教的サービスが依頼者に対して提供されるが、運営事業者が定める運営規則等にその行為に関して儀式形式等まで一方的に定められ、これに従って宗教法人がサービス提供する場合。

これら、(1) および (2) の事例においては、いずれの場合も宗教行為にかかる事業の契約業務につき、外部運営事業者に委託している点においては相違がないところであろう。しかし、宗教行為にかかる儀式について、(1)の事例においては、宗教家によるサービスが一定の行為の自主性のもとに行われているのに対して、(2)の事例については、儀式形式まで外部の運営事業者の定める形式に従って宗教行為を行い、宗教法人の行為に自主性がない点において異なるものである。

宗教法人法から借用された地方税法において、いずれもが、運営事業者が事業の管理を行っているものではあるが、(1)の事例から、「宗教家が行う行為における「主体性」の有無が非課税除外可能性に影響を及ぼすか否か」という視点において、宗教法人の行為の自主性が、解釈上主体性にいかに対応すべきか、この関係性を述べた学説について、次に述べるとともに、合わせて(2)の事例と関連して、「「外注の有無」が非課税除外可能性に影響を及ぼすか否か」という視点において、境内地等における非課税制の判断において、「主体性」自体を要しないという学説にも触れ考察を行う。

---

[294]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、375 頁。
[295]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、375 頁。

第 4 項　学説

ここからの考察は、ビジネス類似の宗教行為の定義でもある、事業を外注した場合における研究課題といえる影響について、学説をもとに考察を行うものである。なお、この考察については二つの視点が存在するものと考える。まず一つが、①外注の有無が非課税除外可能性に影響を及ぼすか否か、ということである。そして二つが、②外注している場合において、宗教家が行う行為における「主体性」の有無が非課税除外可能性に影響を及ぼすか否か、ということである。この二つ目に問題提起したことは、本節第 3 項において、外部の運営事業者に業務の委託を行った場合において、宗教法人の行う行為自体における自主性の有無により判断が異なり得るのか、これは、外部運営事業者の仲介であっても、宗教法人の行う行為について、主体性がある場合には、いかに判断すべきか、というアプローチであり、これらの①・②を念頭に置き、学説をもとに検討を行う。

特に視点として、地方税法 348 条 2 項 3 号における固定資産税における非課税規定における「本来の用」は、宗教法人法から借用されたものであり、同 2 条における宗教団体の目的に落とし込み、地方税法が要請する「本来の用」に対応する施設利用であるかにつき、考察することが重要であると考えている。

(1) 忠岡博の学説①[296]②[297]

①(ペット葬祭業事件を前提として)回向堂および供養塔についての利用を促す広告宣伝を大々的に行ったり、料金表を明示したりして、民間業者が行う霊園事業とまったく変わらない運営をしていたとしても、それでもなお地方税法 348 条 2 項 3 号に規定する固定資産税の非課税該当性は否定されないであろう。いくら民間業者と競合関係にあっても、文字どおり(1)宗教法人であること、(2)本来の用に供していること、(3) 宗教法人法 3 条に規定する境内建物または境内地であることを満たしていれば、固定資産税の非課税該当性は十分に保証されているのである。

②(ビル型納骨堂事件を前提として)たとえ訴外会社(外部運営事業者)が営業活動として使用者の募集を行っていたとしても、あくまでこの建物の所有者である宗教法人が本件建物をどのように使用しているかによって判断すべきであろう。

忠岡の学説①においては、利用を促す広告宣伝を行ったとしても、これは暗に外部の事業者による広告の場合も含まれているものと考えるところであり、主体性が外部にあった

[296]忠岡博「宗教法人の動物供養施設と固定資産税」税法学(562)(2009 年 11 月)、211-212 頁。
[297]忠岡博「宗教法人の「宗派を問わない納骨堂」と固定資産税」月刊税理 60(14)(2017 年 11 月)、182 頁。

としても、これによる非課税該当性は否定され得るものではなく、条件さえ満たせば、固定資産税の非課税該当性は十分に保証されると結論付けている。

更に、この学説②によると、外注による外部運営事業者において、募集の主体性があること自体をもって、宗教法人の固定資産税における「課税」・「非課税」に影響を及ぼさないと結論付けている。

(2)佐々木一憲の学説[298]

> 依頼者に施される行為自体は、一定の範囲において宗教法人の裁量と判断で行われるものであるならば、運営事業者から委託されるものというよりも、むしろ宗教法人自らが行うものという性質が強いものといえなくもない。
>
> これに対して、たとえば運営事業者が定める運営規則等にその行為に関して儀式形式等まで一方的に定められ、これに従って宗教法人がサービス提供するものなどについては、その行為が宗教家によって行われるものであっても、その行為の主体にあるとはいえず、宗教法人が自ら行う宗教的意義のある行為と同質のものとは考え難い。
>
> なお、仮にそのような外見上の類似性のみを有する宗教的なサービスがあったとするならば、その事業は、先に概観してきた宗教活動の沿革や宗教法人の根拠法からみて、宗教法人の行う事業としてふさわしいかどうかという問題とは別としても、課税上の判断において非課税とされる本来の宗教活動の一部とは異なる需要に対して提供されるものと判断され得ると考える。

佐々木は、事業にかかる行為の主体について、外部運営事業者の運営規則等に宗教行為に関してまで規定されている場合には、宗教法人にその行為に主体があるとはいえないと、その主体性を否定した。また、宗教行為について、宗教法人自らの裁量と判断によって行われる場合においても、主体性につき、「強いものといえなくもない」とし、これについて宗教法人の主体性の有無について断定はされず、懐疑的な側面も残す見解を示した。

ここまでにおいて、宗教法人に主体性がある状態、そして、忠岡および、佐々木両学説について記載したものであるが、これら学説はあくまで、宗教法人における事業ついて、主体性の有無を述べたに留まるものであり、この「主体性」について、固定資産税として、境内地等の利用においていかに非課税除外可能性に貢献し得るかについて述べてはおらず、この境内地等の利用という観点において、ビジネス類似の宗教行為において、いかに解釈上判断すべきか検討を行う。

[298]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、283-284 頁。

第 5 項　外注における非課税除外可能性

ここでは、主体性の判断における学説から、解釈上において、外注によるものなど、宗教法人における事業の主体性の有無によって、境内地等の固定資産税非課税制において、非課税から除外され得るかについて考察を行う。

(1)解釈における非課税除外可能性

忠岡博の学説について、外注の有無という大きな判断枠組における、外部運営事業者において、募集の主体性があること自体をもって、宗教法人の境内地等の利用において、固定資産税における「課税」・「非課税」に影響を及ぼさず、どのように使用しているかによって判断すべきであるとの指摘は筆者においては賛同することができない。

当該地方税法 348 条 2 項 3 号につき、「専ら」・「本来の用」・「供する」という規定部分を除き、宗教法人法から借用された条文である。かつ「本来の用」につき、当該宗教法人法と密接な関係があるものである。この借用元において、「儀式行事」を行うということについて、宗教の有する「主体性」という性質について、「聖俗分離原則」のもと、「俗」の部分から、宗教法人法における要求を鑑みるに、宗教法人を所管する文化庁において次の指摘を行っている。文化庁は、宗教法人の「儀式行事」ともいえる事業について、宗教法人の有する公共的性格からいって、それにふさわしい内容のものであり、適正な規模であることが期待されており、そして当然に、宗教法人が主体的に行うものでなければならない[299]とされているといい、また、渡部蓊においても宗教法人法において、事業における主体性が求められている旨[300]指摘をしている。これらの指摘は、宗教家による「主体性」が要請されているものと考えられ、忠岡の学説は当該解釈を為していないものとして、筆者としては疑義を有さざるを得ないのである。

この疑義は、解釈上、宗教家が自らをもって施設運営を行い、境内地等を利用することが求められているものと考えるためである。この解釈から、地方税法 348 条 2 項 3 号の規定を忠実に解釈する境内地等の利用には、「専ら」・「本来の用」・「供する」について、借用元の宗教法人法の概念と一とすべく、法的安定性を担保するためには、境内地等の利用において、外注の有無という大きな枠内においては、事業のうち、一定のものを外注しての境内地等の利用からは、固定資産税非課税からは除外される可能性があるものと窺われる。

筆者は本節冒頭において、宗教の「教義をひろめること」・「教信徒を教化育成すること」におけるプロセス、そして、「儀式行事を行うこと」という行為について、宗教法人の儀式について、ここでは教信徒集団の形成を例に挙げたが、聖俗分離原則のもと、「聖」の部分において宗教法人の儀式は、当該教団の教信徒が信仰をもって、「儀式行事」という活動を行うものと考えられるものと指摘した。そして、これを宗教法人の「俗」の側面から見た

[299]文化庁『宗教法人運営のガイドブック』(文化庁文化部宗務課、2010 年)、29 頁。
[300]渡部蓊『逐条解説宗教法人法(第 4 次改訂版)』(ぎょうせい、2009 年)、90-91 頁。

場合、宗教家や教信徒が宗教法人における「主体」であり、宗教行為の「主体」は、これもまた宗教法人の構成員たる宗教家、あるいは教信徒にその所在があるものと考えるものである。そこで、事業の外部事業者を仲介とした募集や、契約業務につき、外部運営事業者に委託している場合には、これらの者は、宗教法人の主体には該当せず、外部の者に主体性がある場合には、非課税から除外されるものと考えられ、外注の有無という広義においては非課税から除外される可能性があると考えるのである。

更に述べるならば、「主体性」が求められる前提において、外部事業者等に外注を行わない場合において、宗教法人が「儀式行事」を行うことについて、自ら雇用した者が主体となって、ビジネス類似の宗教行為が行われる場合においても、当該雇用された者が宗教法人の教信徒でない場合には、非課税たる境内地等の利用において求められている「宗教の教義をひろめること」・「信者を教化育成すること」と合わせて、これらは宗教法人の教信徒が教義に則った信仰をもって、「儀式行事」という活動が行われるものであることから、宗教法人が主体的に境内地等を利用しているとはいえないもと解するべきであろう。

第 6 項　ビジネス類似の宗教行為の登場による曖昧な主体性

事業の外部事業者を仲介とした募集や、契約業務につき、外部運営事業者に委託している場合には、これらの者は、宗教法人の主体には該当せず、外部の者に主体性がある場合には、非課税から除外されるものと考えられ、外注の有無という広義においては非課税から除外される可能性があると考えるとした。しかし、ビジネス類似の宗教行為において、その課税・非課税の判断に苦慮する場面に遭遇するものである。

(1) ビジネス類似の宗教行為による「曖昧」な外注の範囲

ここまでにおいて、条文が要請する「本来の用」について、「主体性」をもとにした事業が行われる境内地等であることの必要性を述べてきたことにより、まず、宗教家が行うという「主体性」を必要とすることを確認した。少なくとも、ビジネス類似の宗教行為において、外注を行うことで、非課税からの除外可能性が生ずるということである。

そしてここに、未だ佐々木の学説から、二つの課題が残っている。一つ目の課題は、宗教法人の主体性の有無に関して、外注を行っているものの、宗教行為について、宗教法人が自らの裁量と判断によって行われる場合についてである。この場合、募集に関しては、外部に委託を行っているときは、「主体性」につき、「強いものといえなくもない」とし、解釈として、外部運営事業者に業務を委託し、事業を行う施設については非課税から除外され得ると指摘を行ったものの、しかし、この佐々木の指摘した場合においての「行為の自主性」の有無につき、「主体性」の所在について断定はされず、懐疑的な側面も残す見解が示され、「主体性がある」、あるいは「主体性がない」とまでは断言されていないことから、境内地等の利用における解決しなければならない問題提起であると考える。

この募集等は外注しているものの、宗教法人に裁量があるような形態は、募集等の業務

は外部に委託しているものの、宗教行為に関する自主性は一定程度担保されている状態を示すものとも窺うことが可能であろう。例えば、近年生じてきた「事業の外注」が挙げられると考えられ、有名なものとして、「小さなお葬式」や「イオンのお葬式」といったこれらの外注による事業が境内地等において行われるものが考えられよう。先の流山訴訟事件における主体性の判断枠組みにおいても、法人の運営細則の定め、運営実態に基づき、実質的に公益法人自らが行う行為であるか否かにあるとの指摘から、「援助サービス利用の申し出方法」・「手順」・「利用手続き」・「サービスの内容」・「負担額」・「決裁方法」・「支払額」・「時間預託制度」・「苦情処理の方法」といった事項から「主体性」を判断するとしたところであるが、佐々木が提示した「外部運営事業者を介した事業であっても、行為に主体性がある場合」においては、その行為自体を宗教法人の自主的な枠組みの中で行う行為を示すものと考えられる。

ここで、ビジネス類似の宗教行為のような世俗的事業を行う境内地等を非課税から排除するには、非課税制を広く、広義に解釈するのではなく、課税の公平性を犠牲にしてまで非課税制がなされていることから、非課税を広義に解釈することは相当でないと考えるものである。しかし、解釈上、この「主体性」という非課税制の判断材料において、「サービスの内容」に関する決定権を宗教法人が有する場合などは、非課税からの除外可能性に疑問を有する場面も想定されよう。つまり、非課税への該当性が生じ得るということであり、解釈上、外部運営事業者への「外注」による境内地等の利用というビジネス類似の宗教行為が非課税たる「本来の用」に入り込むおそれがあるのであるのである。宗教家が自らの運営により境内地等が利用されていたとしても、外部運営事業者が募集等を行っている場合における非課税除外可能性には、いかにして非課税から除外され得るか、ビジネス類似の宗教行為の登場により、課税・非課税の判断に苦慮するものが考えられ、条文が示す「本来の用」における範囲の「曖昧さ」が窺われる。

(2)宗教家が行う世俗的要素の極めて強い境内地等の利用

更に二つ目の課題として、外部に事業の委託を行わず、宗教法人に行為の自主性があり、主体性のある事業を行う境内地等については、非課税からの除外可能性が存在しないのか、という疑問も生ずることとなる。つまり、極めて世俗的要素の強いビジネス類似の宗教行為を行う施設までもが、宗教法人の性質である「儀式行事」を行うという行為について自主的な事業を行っている場合には、条文の解釈上、非課税とされる境内地等に該当し得る可能性があるということであり、「本来の宗教活動」にビジネス類似の宗教行為が入り得るおそれがある。例えば、境内地等において、僧侶等聖職者が宗教色のない世俗的要素の極めて強い「飲食店業」を「主体性」をもって行っている場合においても、「主体性」があるという理由をもって非課税とされ得ることへの危惧等がこれに当たろう。

また、筆者は宗教法人の目的である「宗教の教義をひろめること」・「信者を教化育成すること」・「儀式行事を行うこと」という3つの要件について、相互間の均衡、強弱は本法

の問うところではない[301]との指摘を行った。そこで、いずれかの要件が優り、また劣後するという関係ではなく、ここまでにおいて、これらの 3 要件について、ビジネス類似の宗教行為との関係において論じてきたものである。これらの要件について、宗教行為について、非教信徒を教信徒とする行為においては「宗教の教義を広めること」と「儀式行事を行うこと」に関与するものと考えられるが、いずれの行為においてもビジネス類似の宗教行為が介入するおそれがあるものであり、例として、仏教寺院が精進料理を境内地等にて対価を得て提供する場合に、宗教法人において、「これは精進料理に内在する宗教の教義をひろめる」行為であると主張するならば、「宗教の教義を広めること」と「儀式行事を行うこと」から、非課税とされ得ることも考えられよう。また、教信徒を対象とした行為であれば、これは、「信者を教化育成すること」と「儀式行事を行うこと」に関与するものと窺われるが、これについてもビジネス類似の宗教行為が介入するおそれがあり、3 つの要件の優劣に関わらず、「本来の用」においてビジネス類似の宗教行為について非課税から除外することは困難であるものと考える。

しかし、一つ目の外注にかかる事業における課題については、外部運営事業者に事業を委託して、行為の自主性のみを担保されたビジネス類似の宗教行為を行う境内地等と、非教信徒を含めサービス提供の対象とした外部運営事業者に事業の委託を行わず、教信徒を対象とした伝統的な宗教行為を行う境内地等とでは、財産税をその課税の法的性質として捉える固定資産税において、「収益価格」という時価の観点から、その境内地等を利用することにより生ずるフローは明らかに異なるものであるということである。更に二つ目の課題についても同様に、行為に自主性を有するものの、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等と、行為に自主性を有し、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う境内地等との間においては、これについても、「収益価格」という時価の観点において、その境内地等を利用することにより生ずるフローは明らかに異なるものであるということである。

この財産税を前提とした、「収益価格」という時価の観点において、境内地等の「利用価値」にかかるフローについて、立法論を視野に入れて、外部運営事業者に業務を委託する場合や、宗教家が自ら主体的に事業を行う場合などにおいて、財産税である固定資産税の性質を前提とした担税力という視点により、一定の基準を設けて、非課税除外規定の構築が望まれるものと考える。

筆者は特に、これら二つの境内地等における事業にかかる視点の中でも、第 2 章において、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う境内地等と、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、これらの違いが鮮明になったこととして、本節のテーマでもあり、近年生じてきた「事業の外注」が挙げられると考えるものである。これは、本項においても例示したとおり、有名なものとして、「小さなお葬式」や「イオンのお葬式」といった、これらの外注による事業は、宗教法人の境内地等においても宗教的サービスが執り行

[301]渡部蓊『逐条解説宗教法人法(第 4 次改訂版)』(ぎょうせい、2009 年)、49 頁。

われるものであり、これらの特徴は価格を設定し、宗教家が宗教的サービスを提供するものであるが、全国的な宗教的サービスの利用者を獲得が可能であり、かつ、一般事業会社と同様の性質を有する利益の獲得を目的とした価格が設定されていることから、境内地等において安定的なフローが見込まれ、財産税の観点から、固定資産の時価である「収益価格」は高まるものであり、合わせて、固定資産が種々の利用価値を有する状態であるといえ、この外注による事業における考察から、やはり、担税力という視点による非課税除外規定の構築が望まれるものと考えるのである。

ここで価格設定ということにも触れたが、ただし、第 2 章 2 項における、高等裁判所におけるペット納骨堂事件における判示では、「年間 5 万円、3 万 5 千円、2 万円の三段階の年間定額制で動物の霊の供養料を徴収していることをもって、X の動物の安置保管が、民間業者の行う霊園事業と同様の営利的なものとはいえ[302]」ないとして、価格設定による非課税除外性を排除したのであるが、筆者としては、裁判所の地方税法 348 条 2 項 3 号の解釈から、ビジネス類似の宗教行為の定義でもある価格設定というものが、非課税の判断枠組にいかに固定資産税の解釈上考えられるか考察を要するものと考える。

第 3 節　価格設定した事業が行われる場合の影響

第 4 章においては、ここまでビジネス類似の宗教行為の定義の三つのうち、宗教法人において、教信徒・非教信徒を問わないものであること、そして、事業にかかる一定の外注を行ったものであること、について論述を行った。最後に、このビジネス類似の宗教行為の定義である、宗教的側面で行われてきた宗教行為と外見上同様のものを宗教的サービスとして商品化し、世俗的市場で行われている販売形態に馴染ませ、一定価格を設定した料金連動型サービスシステムを通じて販売する[303]ことを特徴とし、一定の価格を設定した事業であることについて、この事業が行われる境内地等において、この「価格設定」というものが、宗教法人の保有する境内地等にかかる非課税除外可能性に与える影響について考察を行う。

第 1 項　固定資産税の性質における担税力が異なることとなった出来事

境内地等の利用におけるフローとして、固定資産の保有にかかる担税力は、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為と、ビジネス類似の宗教行為との間に境内地等より生ずる担税力は同様のものといえるのであろうかという疑問が生ずるものである。では、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う境内地等と、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等の間において、租税を負担する力である担税力の違いが生じた根本の出来事は何であろうか。筆者は、これらの境内地等の違いが鮮明になったこととして、近年生じてきた「事

[302]東京高裁平成 20 年 1 月 23 日(平成 18(行コ)112)
[303]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、311 頁。

業の外注」が挙げられると考えるものである。

例えば、有名なものとして、「小さなお葬式」や「イオンのお葬式」といったこれらの外注による事業は、宗教法人の境内地等においても宗教的サービスが執り行われるものであり、特徴は価格を設定し、宗教家が宗教的サービスを提供するものであるが、全国的な宗教的サービスの利用者を獲得が可能であり、かつ、一般事業会社と同様の性質を有する利益の獲得を目的とした価格が設定されていることから、財産税としての固定資産税にかかる時価について、「収益価格」であることを前提とし、境内地等において安定的なフローが見込まれることから、財産税の観点において、固定資産の時価である「収益価格」は高まるものであり、合わせて、固定資産が種々の利用価値を有する状態であるものである。また、価格設定の議論に付随して、「本来の用」からは明らかに除外される宗教法人の営む駐車場経営やマンション経営などは、明らかに宗教とは関係のない事業であり、これらの事業は価格が設定されて境内地等が利用されているという特徴を有することである。

ここにキーワードを二つ並べるならば、「事業の外注」と「価格設定」が挙げられよう。しかし、本章第 1 節・2 節までの「本来の用」に関する解釈において、非課税たる境内地等に該当するおそれがある場合には、このようなビジネス類似の宗教行為を行う境内地等についても、非課税たる境内地等に該当し得るとした。筆者として、ここで特に強調すべきことは、ビジネス類似の宗教行為は「価格設定」がされているということである。この「価格設定」というものが、解釈上の構成要素であるならば、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、固定資産税の非課税から除外する可能性が高まるものと考える。ここにこの「価格設定」について、「事業の外注」のみならず、宗教家自らがビジネス類似の宗教行為を行う場合においても効果を発揮するものと考えられるのである。では、このビジネス類似の宗教行為の定義でもある「価格設定」というものが、解釈上非課税に関する構成要素となり得るか、について考察を行う。

第 2 項　解釈上価格設定により非課税から除外されない

田中治において、財産税としての性質からの指摘として、宗教活動に用いられる建物や土地の保有に課税をするならば、その税負担をまかなうために、一定の金員を信者等から恒常的に集めることを余儀なくされ、本来、信者の喜捨等によって運営されている宗教法人に対して、世俗の所得や収益を直ちに反映するものではない建物、土地を持っているからといって、その保有に対して課税をすることは、納税資金のために、宗教法人本来の活動の範囲を超えた負担を負わすことになり、宗教活動に用いられる土地等への非課税には、このような考慮、配慮が含まれているものと思われる[304]といい、宗教法人の運営は本来喜捨によって行われるべきものであると述べている。更に忠岡博によると、もともと、信者

[304]田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011 年)、556 頁。

が金員を喜捨したり、献金したりするのは、あくまで宗教行為であって、課税されることを予定したものではなく、担税力のあるフローではない[305]と説明しており、この「喜捨」というものが、固定資産税における境内地等にかかるフローを有しないものであると指摘している。更に、この「喜捨」というものがいかなる存在のものであるかを述べる必要がある。ここに、固定資産税の性質として、喜捨による運営がなされている境内地等について、その担税力にかかるフローが制限されていることを理由に、境内地等が非課税とされる根拠の一つとして位置づけられていることがわかり、キーワードとして、担税力にかかるフローが制限された状態を示すことが窺われる。

しかし、ここで、地方税法 348 条 2 項 3 号の条文に目を向けると、宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地(旧宗教法人令の規定による宗教法人のこれに相当する建物、工作物及び土地を含む。)と規定されており、この「本来の用」とは、宗教法人法 2 条にいう、同法 3 条に規定する「境内建物」とは、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成するために必要な当該宗教法人に固有の施設であり、当該施設につき宗教法人の目的に、本来的に欠くことができないものとされている。

この条文構成の前提において、固定資産税の性質から鑑みると、財産税として担税力にかかるフローが制限された状態を示すことはわかるものの、しかし、条文上、その所在について、「価格設定」というものが、担税力にかかるフローが制限された状態を示すとは窺うことはできない。一方において、2 章 1 節 2 項にて示したペット納骨堂事件の裁判例において、「年間 5 万円、3 万 5 千円、2 万円の三段階の年間定額制で動物の霊の供養料を徴収していることをもって、X の動物の安置保管が、民間業者の行う霊園事業と同様の営利的なものとはいえず[306]」と判示しており、筆者としては、当該判示は、固定資産税の性質に触れたものではなく、判断に不十分なものとも受け止めることも可能であるとは考える。

しかし、この「価格設定」ということについて、佐々木一憲によると、宗教法人の行う行為について、その喜捨性を失った行為の宗教性は損なわれるというのは宗教的理念に基づく論理と考えられるところ、昨今、宗教法人において一定価格が設定された宗教行為が行われていることは「社会一般の認識ないし本音である」という[307]指摘も存在するということである。続けて、これは、現代社会の構造において、一定価格の設定がなされた上で、提供や販売する行為は、通常、商行為とみなされるが、その一方で、世俗的市場に存在するものはほぼ料金設定がなされている中、宗教法人だけがその理念に基づく形態を維持するのは、現実的には非常に難しい場面もあるのではなかろうかと察せられる[308]という評価

[305]忠岡博「宗教法人の動物供養施設と固定資産税」税法学(562)(2009 年 11 月)、207 頁。
[306]東京高裁平成 20 年 1 月 23 日(平成 18(行コ)112)
[307]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、369 頁。
[308]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として

も可能であるということである。

この「価格設定」という要素を排除する旨、条文において明確になってはいないことから、非課税からの除外可能性の根拠とはならず、世俗的要素の極めて強いビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、立法により、「価格設定」を構成要素としたビジネス類似の宗教行為の包括的な非課税除外規定の構築が必要なものと指摘することもできよう。

しかし、「価格設定」というものを全面的に非課税から除外することによる弊害も有するのである。それは、佐々木の指摘からも解するに、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為においても、「価格設定」がなされたものが存在するということである。これは一方において、宗教的サービスを受ける側においても価格の明瞭性が担保されているとの評価も可能であろう。

筆者においても佐々木の指摘のように、一律に「価格設定」という要素を除外することには危惧するものであり、租税の公平負担の実現において、「財産税」・「応益税」といった固定資産税の性質からの提案が求められるものと考えられる。

第 4 節　小括

ここまでにおいて、条文上規定される宗教法人に欠くことのできない「本来の用」とはいかなるものを示すかについて、ビジネス類似の宗教行為の定義に当てはめて考察を行った。教信徒・非教信徒を問わず境内地等が利用されている場合や、事業を外注している場合において、宗教法人については、他の公益法人とは異なる根拠のもとに非課税措置がなされているものであり、「排他性」および、宗教法人における宗教行為の「主体性」を有した施設利用である必要であることを指摘した。そこで、これらの性質から除外される事由については、条文が要請する「本来の用」という構成要素においては、非課税から除外されるものとしたものである。しかし、現状の解釈としては、「本来の用」の利用にかかる該当性における「主体性」・「排他性」には、ビジネス類似の宗教行為までも含みうるもので、非課税に該当し得る「広く」かつ「曖昧」な概念であることがわかった。

そして、ビジネス類似の宗教行為の定義である「価格設定」について、これは、旧来から行われてきた伝統的な宗教行為とは異なる性質を有するという評価が可能であるとの指摘を行った。しかし、地方税法 348 条 2 項 3 号の規定において、借用した宗教法人法 2 条の条文から「価格設定」の有無を規定していることは考えられないことから、非課税たる根拠とはなり得ないものとした。

そこで筆者は立法によって、固定資産税の性質に基づいた非課税除外規定の構築が必要であると指摘した。

－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、369 頁。

第 5 章　境内地等の「供する」状態から除外される場合の検討

第 4 章においては、地方税法 348 条 2 項 3 号が要請する宗教法人における「本来の用」について考察を行った。続いて、本章では先の「本来の用」に対して、これも条文が要請する「供する」とはいかなるものを示すのか、について検討を行い、そして、これから除外されるものの検証を行う。これは、条文上規定される「本来の用」の中に、ビジネス類似の宗教行為という世俗的要素の極めて強い事業が入り込むおそれがあり、これが境内地等において行われる場合において、「供する」が示す範囲によっては、広く非課税たる境内地等とされ得ることに対する危惧によるものである。

第 1 節　「供する」につき争点となった裁判例

「供する」を議論するに際し取り上げる裁判例は、宗教法人に関するものではないものの、宗教法人と同様に公益法人とされる学校法人の有する固定資産につき非課税資産に該当するか否かにつき争われた事例である。これは、建設中の建物につき非課税の要件である「供する」状態にあったか否かが争点となったもので、宗教法人非課税制においても条文上「供する」との文言が付加されていることから、当該裁判例から非課税除外可能性を見出すことが可能であると窺われることから、当該事件につき取り上げるものである。

第 1 項　東京地方裁判所平成 25 年 2 月 6 日判決(学校法人の固定資産税非課税につき争われた事件)

(1) 事実の概要[309]

原告(X)は、保健医療福祉に関する指導者及び専門従事者の育成等を目的とする学校法人であり、平成 22 年 3 月 19 日、隣接する土地を新病院建設用地として購入した。その所有する東京都港区内に所在する新病院につき、固定資産税賦課期日(平成 23 年 1 月 1 日)においては建築工事中であった。

これに対して被告たる東京都港都税事務所長(Y)から平成 23 年度の固定資産税及び都市計画税(以下「固定資産税等」という。) の賦課決定処分を受けた X が、本件土地は地方税法(以下「法という」。)348 条 2 項 9 号にいう、学校法人等がその設置する学校において「直接保育又は教育の用に供する固定資産」に該当し、これに対して固定資産税等を課することはできないのであって、本件処分は違法であると主張して、その取消しを求めた事件が本件である。

(2) 被告の主張

処分庁職員は、土地上に完成した家屋が存在しない場合であっても、賦課期日現在の現

[309]東京地裁平成 25 年 2 月 6 日(平成 24(行ウ)426)

況が、教育の用に供していると認められる場合には、同号を適用することがあるとの一般論を説明したものにすぎず、法令上、自己所有かつ同一土地での建替えであることのみをもって、非課税となるような定めはないし、そのような扱いをする実務運用もない。実際の非課税認定に当たっては、個々の案件の賦課期日現在の現況の勘案、すなわち、賦課期日現在の利用実態が教育の用に供している(非課税用途に供している)と認められるか否かの事実認定をして判断する。

本件賦課期日において、教育実習施設を含む新病院を建築中であったが、本件賦課期日において、本件土地の実際の使用状況がXによる教育活動のために利用することを常態としているものではなかった以上、「直接（中略）教育の用に供する固定資産」には該当しない。

(3)判旨

法348条2項9号にいう学校法人等がその設置する学校において「直接(中略)教育の用に供する固定資産」とは、固定資産税の賦課期日における現況において、当該学校において教科の履修その他学校教育の目的とする教育活動が実施されることを常態としている固定資産をいうものと解すべきところ、これを本件についてみると、本件土地については、平成23年度の固定資産税等の賦課期日(本件賦課期日。同年1月1日)において、新病院の建築の工事中であって、この状態はその前年度の賦課期日から継続していたというのであり、本件においてXの主張するところによっても、本件賦課期日における本件土地の使用の実態に照らし、それがその当時の現況において上記の活動が実施されることを常態とするものに当たるものではなかったことは明らかというべきである。よって、Xの請求を棄却する。

第2項　「供する」における問題点

当該裁判例において、前提は学校法人であり宗教法人についてのものではないが、非課税たる根拠は異なるものの、両者ともに広義においては公益法人という枠組みにある法人であり､かつ両者とも一定の要件のもと固定資産税が非課税とされることには相違がない。この前提のもと、学校法人の所有する固定資産について一定の用に「供していた」かにつき争点となった裁判がなされたものである。なお、この事件は、移設中の段階で固定資産税が非課税となり得るかという特殊性を帯びたものといえるが、建築という行為を順に追うならば、未完成の段階から完成の段階へ、どの段階において非課税たる境内地等に該当するかという議論を展開することが可能であろう。この段階を示すため、本章において、①「未完成」の段階・②「移設」、③「建て替え」という特殊な事例、そして、④「完成後」の段階とに区分し、それぞれにおいて「供する」の非該当性について考察を行う。なお、この検証を行うについて、次によるアプローチにより行うものとする。

本稿のテーマでもある、宗教法人に対する固定資産税の非課税から除外され得る事由に

ついて、地方税法 348 条 2 項 3 号における「専ら」・「本来の用」に「供する」という不確定概念につき論考するものであるが、現状として当該条文の先行研究が盛んに行われているとはいえない状況であると窺われる。かつ、筆者のアプローチのように、宗教施設について「課税すべきである」、という角度・視点における解釈・検証は活発に議論がなされていないものと窺われる。その研究が活発ではない中、特に本章にて論ずる条文上の「供する」のみならず、第 6 章にて論述する「専ら」といった固定資産税に固有の文言ではない、他の租税法規においても用いられている文言については、それら他の租税法規と比較しながらの論述を要する現状であると考えている。この現状により、「他の租税法規における意味内容」および「他の租税法規における通達等」を研究材料として含めて議論を展開する。

第 2 節　「供する」から除外される段階

まず、常用語としての意味における「供する」について、大辞泉によると、「神仏などに、そなえる。ささげる。」[310]と解説されており、また、大辞林には、「食べてもらえるように差し出す。差し上げる。」[311]と解説されており、これらの意味するところは、相手方に何らかの物等を提供するということであり、おおよそ租税法規において用いられる「供する」とは意味を異にするものと窺われる。つまり、次に述べることによって異にすることを窺うことが可能であると考えている。田中治は地方税法 348 条 2 項 3 号の評釈において、「専ら本来の用に供する」ことにつき、「専ら宗教目的に使用する」[312]と説明しており、租税法における解釈上、「供する」とは、「使用する」と同様の意味を有するものと解され、常用語における供するとは意味を異にするものである。

固定資産税は、賦課期日(1 月 1 日)現在に、課税団体の行政区域に所在するものにつき、固定資産税の課税客体として固定資産税か賦課されることとなる。ここに、供するという使用する状態とは、当該期日において、現に使用している状態であるのか、あるいは、使用しようとしている状態までも含まれる概念であるのか、またはその他の状態を示すのか、この文言からは明らかであるとはいえない。ここに、いかなる状態を示すのかにつき疑義が生ずるのである。この疑義を考察するため、ここでは、「供する」が示す範囲を明らかにすることを目的とする。

第 1 項　時点による比較

ここに時点における比較として、(1)「未完成」の段階・(2)「移設」という特殊な事例、そして、(3)「建て替え」・(4)「完成後」の 4 つに区分し、具体的な事例(なお、いずれの事例においても、現在×10 年 1 月 1 日とする)を述べるとともに、この前提をもとに、第 2

[310]大辞泉(小学館、2012 年)
[311]大辞林(第 4 版)(三省堂、2019 年)
[312]田中治「宗教法人に対する固定資産税非課税措置をめぐる紛争例」近畿大学法学 65(3・4)(2018 年 3 月)、194 頁。

項・第 3 項・第 4 項において具体的に検証を行う。

(1)境内地等を建築中の場合

・宗教法人 A は、×9 年 2 月に所轄庁より認証を受けた法人で、同月より購入済みの境内地等にて建築を進めている。なお、×10 年 1 月 1 日現在においても建築中であるが、該当地において宗教行為を×10 年中に行う見込みである。

(2)境内地等を移転中の場合

・宗教法人 B は、×1 年に所轄庁より認証を受けた法人で、×2 年より現在の境内地等にて継続して活動を行っているが、×9 年に境内地等の移転が決定(×9 年中に購入)し×10 年 1 月 1 日現在、当該境内地等の建築が進められている。なお、移転後には移転先の境内地等にて宗教行為が×10 年中に行われる見込みである。

(3)同一の境内地等内において境内建物を建替えの場合

・宗教法人 C は、×1 年に所轄庁より認証を受けた法人で、×2 年より現在の境内地等にて継続して活動を行っているが、×9 年に老朽化した境内建物の建替えが決定し同年取り壊し、×10 年 1 月 1 日現在、当該境内地等の建築が進められている。なお現在は他所に所在する仮本堂にて宗教行為が行われており、完成後にはもとの境内地等にて宗教行為が×10 年中に行われる見込みである。

(4)現に宗教活動が行われている境内地等

・宗教法人 D は、×1 年に所轄庁より認証を受けた法人で、×2 年より現在の境内地等にて継続して宗教行為を行っており現在に至っている。

第 2 項　減価償却資産における「供する」の時期

ここでは、国税庁におけるタックスアンサーを検討材料とし、法人税の判断における、「供する」から検討を行う。なお、本項で取り上げるタックスアンサーは「減価償却資産」についてであり、対象とするものは、「固定資産」あるいは「償却資産」に関するものであり、これは本稿のテーマの前提となる固定資産に合致するもので、収益税とされる法人税と、財産税である固定資産税との違いはあるものの、法的安定性の観点からも検討を行うものである。なお本項では第 1 項事例における「(1)境内地等を建築中の場合」を前提として検討を行う。

(1)タックスアンサーにおける国税庁の見解

ここでは、法人税を前提とした減価償却資産について、国税庁はタックスアンサー【事

業の用に供した日】において、いかなる場合を「供する」ものとの見解を示したのかについて、次に記述し、これを検討材料として考察を行う。

【No.5400-2 事業の用に供した日[313]】

[平成 31 年 4 月 1 日現在法令等]

減価償却資産とは、法人税法施行令第 13 条に掲げるもので、事業の用に供しているものをいいますが、資産を事業の用に供したか否かは、業種・業態・その資産の構成及び使用の状況を総合的に勘案して判断することになります。

「事業の用に供した日」とは、一般的にはその減価償却資産のもつ属性に従って本来の目的のために使用を開始するに至った日をいいますので、例えば、機械等を購入した場合は、機械を工場内に搬入しただけでは事業の用に供したとはいえず、その機械を据え付け、試運転を完了し、製品等の生産を開始した日が事業の用に供した日となります。

なお、事業の用に供した日とは、資産を物理的に使用し始めた日のみをいうのではなく、例えば、賃貸マンションの場合には、建物が完成し、現実の入居がなかった場合でも、入居募集を始めていれば、事業の用に供したものと考えられます。

(2)建築中における判断

ここでは、法人税における減価償却について、資産の供用開始時期が論点となった国税庁のタックスアンサーについて例示し、これを検討材料として考察する。ここにいう減価償却によって償却される資産のことを減価償却資産と呼び、これは固定資産のうち、建物、構築物、機械および装置、船舶、車両および運搬具、工具および備品、鉱業権その他の資産で、償却をすべきものと定義されており、これの意義として、法人の事業に供され、その用途に応じた本来の機能を発揮することによって収益の獲得に寄与するもの[314]と解されるという。この法人税においては、減価償却は法人の収益獲得過程で消費されるもの[315]であり、収益を減少させる効果を有するものである。特に法人税の性質として、人が貨幣または、それに代わる経済価値の取得たる収入を得ているという事実に着目して、これを担税力として課される租税[316]であり、収益税であると考えられる。

一方で固定資産税は、財産の保有という事実に着目して、これを担税力として課される租税であることから財産税とされる性質を有している。これらの性質から、固定資産という存在が、法人税においては収益税における所得にいう「収益を減少」させる効果を有す

[313]No.5400-2　事業の用に供した日｜国税庁
https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5400-2.htm (最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)
[314]谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』(弘文堂、2018 年)、424 頁。
[315]谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』(弘文堂、2018 年)、427 頁。
[316]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、16 頁。

るものであり、固定資産税においては、固定資産から生ずる収益力を財産保有の事実にかかる担税力として捉える存在であるという視点から、「収益力[317]を生ずる」ものといった表裏の関係にあるものといえよう。

この前提のもと、当該タックスアンサーについて検討を行うものであるが、この事例においては、事業に供した日として、「例えば、機械等を購入した場合は、機械を工場内に搬入しただけでは事業の用に供したとはいえず、その機械を据え付け、試運転を完了し、製品等の生産を開始した日が事業の用に供した日」であるとの見解を示しており、この状態は、所得課税であれば、固定資産という存在が「収益を減少」させる効果を有するものであるものの、生産を開始していない状態においては、未だに資産の減価が認められないものと解されよう。

一方、この建築中という状態を固定資産税でいうならば、固定資産から生ずる収益力を財産保有の事実にかかる担税力として捉える存在であると指摘を行ったが、しかし、生産を開始していない状態においては、収益力を生ずる状態ではなく、未だに固定資産の「利用価値」において、フローが生じない状態を示すものといえる。この状態について境内建物の場合をいうならば、早くとも固定資産の「利用価値」がある、フローが生ずる状態である完成以後の状態を示すものと解される。では、この「完成後」の状態について、「利用価値」がある、フローが生ずる状態であると指摘したが、建築中の境内地等について、固定資産税の非課税から除外され得るのか、について考察を行う。

(3)建築中の境内地等における非課税除外可能性

固定資産税は台帳課税主義のもと、毎年1月1日を賦課期日として、その日に市町村の区域内に所在する固定資産について所有者に対して課されるものである。そのため、各地方団体に対して非課税について一定の審査を受けた場合においても、この賦課期日における固定資産の現況についていかに解釈するかによって、課税・非課税について判断することとなり得よう。

まず、固定資産税の課税における構成要素として、賦課期日たる当該事業年度の初日の属する1月1日現在において、固定資産として存在していることが必要である[318]ことは、先にも述べたものであるが、これは、境内建物が建築中であっても、そこに土地の所有者が存する場合には、土地については、所有者課税主義の原則のもと、所有者たる宗教法人は固定資産税の納税義務を負うこととなりえよう。このことは、例えば、存じていた建物が、賦課期日直後において、火災等によって家屋が焼失した場合においても、期日の現況により課税されることから、この場合には原則として土地および建物のいずれもが課税対象となり、反面、賦課期日直後に建築された建物はその年分の固定資産税は課税されず、

[317]品川芳宣「固定資産税(土地・家屋)の評価-評価の仕組と問題点-」税研(127)(2006年5月)、51頁。
[318]固定資産税務研究会編『平成30年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018年)、10頁。

土地のみが課税対象となる[319]ものと考えられよう。非課税たる境内地等の規定の適用を受けるには、この賦課期日である 1 月 1 日において建築中の境内地等について、当該期日において、当該境内地上にて宗教法人法が要請する「宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を強化育成する」ことに使用されているかを判断しなければならない[320]だろう。

そうすると、賦課期日現在において、境内建物が建築中という段階について、そこで、将来信者を育成するための布教活動を予定している場合や、宗教施設を建築中であるにすぎない場合においては、現況によって判断されることから、あくまで見込みである場合、宗教の教義をひろめ、儀式を行い、及び信者を強化育成することに使用しているとはいえない[321]と解することが相当であろう。

これは、固定資産税を財産税としてみた場合、当該固定資産の「利用価値」があり、フローが生ずる状態が「供する」状態に該当するのであり、境内地等の非課税規定を受ける場合においても、「利用価値」が制限された状態を示すとはいえ、「本来の用」における宗教活動による非課税たるフローが生ずるものである[322]。これらの、固定資産の「利用価値」という判断枠組から、「利用価値」が生ずる状態が「供する」を示す状態であり、建築中という固定資産の「利用価値」が現に生じない状態は、地方税法 348 条 2 項 3 号の条文において、非課税を受けるには、「供する」ことを要求していることから、非課税たる境内地等には該当しないといえ、「(1)境内地等を建築中の場合」のようなケースは非課税からは除外され、境内地等について、固定資産税が課税されるものと考えられる。

では、建築中については非課税から除外され得ると考えられるものではあるが、事例として、境内建物の老朽化から元あった宗教施設が他の場所等に移設して、続けて宗教行為が行われること、同一の境内地において建替えを行うことも想定されることだろう。このような場合についても非課税から除外され得るのかについて、固定資産税と同じく財産税とされる[323]相続税から考察を行う。

第 3 項　相続税における建築中における小規模宅地の負担軽減措置

相続税は、地方税である固定資産税とは異なり国税である。しかし、固定資産税と同じく財産に対して課される[324]ものであり、財産税とされる租税である。そして、相続税では、

---

[319]固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、10-11 頁。

[320]「布教活動予定や施設建築中にすぎない場合、境内地には該当せず」週刊税務通信(3021)(税務研究会、2008 年 6 月)、11 頁。

[321]「布教活動予定や施設建築中にすぎない場合、境内地には該当せず」週刊税務通信(3021)(税務研究会、2008 年 6 月)、11 頁。

[322]財産税としての性質における非課税の根拠については、第 2 章 4 節 3 項にて詳解しているので参照のこと。

[323]なお、相続税について、財産税であるという学説のほか、所得税の補完税であるとする学説も存在する。金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、17 頁。を参照のこと。

[324]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、671 頁。

相続時における税制面における負担軽減措置の一つとして、「小規模宅地の特例」がある。ここに、この特例を受けるための要件として、相続人において当該資産を一定の「供する」状態にあることが要求されており、どのような状態を示すのかについて考察を行う。なお本項においては第 1 項事例の「(2)境内地等を移転中の場合」・「(3)同一の境内地等内において境内建物を建替えの場合」を前提として検証を行う。

(1)制度の概要

昭和末期からのバブル期における地価の高騰によって相続税の負担が過重になったため、事業の承継に支障が生ずるおそれがあり、あるいは相続人が同一の宅地に居住を続けることが困難な場合がある、という問題に対処するため、相続開始の直前において被相続人または被相続人と生計を一にしていたその親族が事業または居住の用に供していた宅地等について、一定の面積までは、その評価額の一定割合のみを相続税の課税価格に算入することとされており、これを、小規模宅地の負担軽減措置といい[325]、相続が発生した場合に建築中であっても当該軽減措置を受けることができ、当該条文上、「供する」旨の文言が付されていることから、かつ、国税ではあるものの、固定資産税と同じく財産税に該当する租税であることから、ここに「供する」とはいかなる状態を示すかにつき検証を行う。

(2)根拠条文

相続における建築中の宅地にかかる小規模宅地の負担軽減措置について、租税特別措置法において、その 69 条の 4 にて、次のとおり規定されている。

【租税特別措置法 69 条の 4（小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例)】

第六十九条の四　個人が相続又は遺贈により取得した財産のうちに、当該相続の開始の直前において、当該相続若しくは遺贈に係る被相続人又は当該被相続人と生計を一にしていた当該被相続人の親族（第三項において「被相続人等」という。）の事業（事業に準ずるものとして政令で定めるものを含む。同項において同じ。）の用又は居住の用（居住の用に供することができない事由として政令で定める事由により相続の開始の直前において当該被相続人の居住の用に供されていなかつた場合（政令で定める用途に供されている場合を除く。)における当該事由により居住の用に供されなくなる直前の当該被相続人の居住の用を含む。同項第二号において同じ。）に供されていた宅地等（土地又は土地の上に存する権利をいう。同項及び次条第五項において同じ。）で財務省令で定める建物又は構築物の敷地の用に供されているもののうち政令で定めるもの（特定事業用宅地等、特定居住用宅地等、特定同族会社事業用宅地等及び貸付事業用宅地等に限る。以下この条において「特例対象宅地等」という。）がある場合には、当該相続又は遺贈により財産を取得した者に係る全て

[325]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、695 頁。

の特例対象宅地等のうち、当該個人が取得をした特例対象宅地等又はその一部でこの項の規定の適用を受けるものとして政令で定めるところにより選択をしたもの（以下この項及び次項において「選択特例対象宅地等」という。）については、限度面積要件を満たす場合の当該選択特例対象宅地等（以下この項において「小規模宅地等」という。）に限り、相続税法第十一条の二に規定する相続税の課税価格に算入すべき価額は、当該小規模宅地等の価額に次の各号に掲げる小規模宅地等の区分に応じ当該各号に定める割合を乗じて計算した金額とする。

一　特定事業用宅地等である小規模宅地等、特定居住用宅地等である小規模宅地等及び特定同族会社事業用宅地等である小規模宅地等　百分の二十

二　貸付事業用宅地等である小規模宅地等　百分の五十

(3)法令解釈通達における取扱い

上述相続税にかかる租税特別措置法における小規模宅地の負担軽減措置において、居住用宅地および、事業用宅地それぞれにおいて、被相続人がそれぞれの用に「供する」と認められる宅地について、負担軽減を行う旨の規定であるが、これらについて法令解釈通達において、運用に関する解釈が示されている。なお、考察については宗教法人について境内地等は基本的に事業用として営まれることから「事業用宅地」を前提とする。

【69 の 4-5 (事業用建物等の建築中等に相続が開始した場合)[326]】

被相続人等の事業の用に供されている建物等の移転又は建替えのため当該建物等を取り壊し、又は譲渡し、これらの建物等に代わるべき建物等（被相続人又は被相続人の親族の所有に係るものに限る。）の建築中に、又は当該建物等の取得後被相続人等が事業の用に供する前に被相続人について相続が開始した場合で、当該相続開始直前において当該被相続人等の当該建物等に係る事業の準備行為の状況からみて当該建物等を速やかにその事業の用に供することが確実であったと認められるときは、当該建物等の敷地の用に供されていた宅地等は、事業用宅地等に該当するものとして取り扱う。

なお、当該被相続人と生計を一にしていたその被相続人の親族又は当該建物等若しくは当該建物等の敷地の用に供されていた宅地等を相続若しくは遺贈により取得した当該被相続人の親族が、当該建物等を相続税の申告期限までに事業の用に供しているとき（申告期限において当該建物等を事業の用に供していない場合であっても、それが当該建物等の規模等からみて建築に相当の期間を要することによるものであるときは、当該建物等の完成後速やかに事業の用に供することが確実であると認められるときを含む。）は、当該相続開

326〔措置法第 69 条の 4《小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例》関係〕国税庁 https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/sozoku/sochiho/080708/69_4/01.htm (最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)

始直前において当該被相続人等が当該建物等を速やかにその事業の用に供することが確実であったものとして差し支えない。

【69 の 4-8 (居住用建物の建築中等に相続が開始した場合)[327]】

被相続人等の居住の用に供されると認められる建物（被相続人又は被相続人の親族の所有に係るものに限る。）の建築中に、又は当該建物の取得後被相続人等が居住の用に供する前に被相続人について相続が開始した場合には、当該建物の敷地の用に供されていた宅地等が居住用宅地等に当たるかどうか及び居住用宅地等の部分については、69 の 4-5((事業用建物等の建築中等に相続が開始した場合))に準じて取り扱う。

(4)建築中における判断

飯塚武は相続税における小規模宅地の負担軽減措置について、これらの解釈通達から、まず、事業用宅地については、被相続人等の事業の用に供されていた建物等を取り壊し、これに代替するため、事業場の移転又は建替えのための宅地が該当し、そして、居住用宅地については、事業用宅地の場合に加え、被相続人等の居住の用に供されると認められる建物の建築中に、移転等に触れずに解釈されていることから、新規建物の建築中であっても負担軽減措置を受けることが可能であると解される[328]と述べている。なお、考察については事業用宅地を前提とするものである。続けて、ここでいう建築中とはいかなる状態を示すかについて、工事請負契約を締結し、居住用建物の敷地として使用されることが客観的に明らかであるという時点においては認められるものではなく、あくまで建築工事に着手していることをもって、建築中である[329]という。

この飯塚の解釈通達における理解でいうならば、相続税法にいう小規模宅地の負担軽減措置において、「供する」とは、まず、相続開始時において、移転又は建替えにより、若しくは新規建物の建築中をも建築工事に着手しているのであれば、当該軽減措置事由に含まれるものとされると窺われ、いずれにせよ、建築中の段階において優遇措置を受けられるということとなろう。

また、この通達による申告期限における取扱いは、相続開始直前における被相続人等の準備行為の状況から、事業の継続性を判定する場合には、単に被相続人等の事業継続の内心の意思の有無だけでは足りず、 例えば、建築中の工場の操業を前提として受注又は原材

[327]〔措置法第 69 条の 4《小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例》関係〕国税庁 https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/sozoku/sochiho/080708/69_4/01.htm (最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)

[328]飯塚武「居住の用に供したとは？」税務弘報(2003.3)(中央経済社、2003 年 3 月)、138 頁。

[329]飯塚武「居住の用に供したとは？」税務弘報(2003.3)(中央経済社、2003 年 3 月)、138 頁。

料の仕入れを行っている事実や、建築中の建物の新規入居者と賃貸借契約を締結している事実、不動産仲介業者に入居者の募集を依頼している事実等、具体的な準備行為の状況によって客観的に確認できることが必要である[330]とされる。

この解釈の前提となったものは、租税法の解釈に関する通達、すなわち法令解釈通達であり、これは、上級行政庁の下級行政庁への命令であり、行政組織内では拘束力を有するものではあるが、国民に対して拘束力を持つ法規ではなく、裁判所も通達に拘束されるものではないため、通達は租税法の法源ではない[331]。これは、法律に対する解釈の一つとしての位置づけとして論ずるところではあるが、筆者においては、当該法令解釈通達を前提として、境内地等における固定資産税非課税を検討するについて、これを額面通りに受け取ることが困難であると考えている。

その理由として、仮にこの解釈通達を前提とした場合において、矛盾が生ずるものと考えているためである。その矛盾にかかる理由として、当該規定が相続税法による規定ではなく、租税特別措置法によるものということが挙げられる。金子宏は、ここでいう、租税特別措置は、担税力その他の点で同様の状況にあるにもかかわらず、なんらかの政策目的の実現のために、特定の要件に該当する場合に、税負担を軽減することを内容とするもの[332]であるという。この金子の指摘するように、租税の公平性を犠牲にしてまで、政策実現のために優遇される租税特別措置法は、やや特殊な性格を有するものであり、これは、各国税に関する租税特別措置を定めた法律であり、その規定は個別租税法の規定に対する特例の性質をもっているもの[333]であり、この小規模宅地における負担軽減措置については、租税特別措置法によって、後述する相続税の財産税という性質とは異なる、政策的見地において制定されたものといえる。

では、この政策的見地という観点においてみるならば筆者が指摘した矛盾が明らかになるものと考える。小規模宅地の建築中の特例において事業または居住の用に「供する」ことについて、ここに相続前後における「継続性」を要求しているものと解することができるのである。この「継続性」について類似したものとして、所得課税にかかる事業所得における「継続性」を挙げることができるのではないだろうか。この事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他「対価を得て継続的に行う事業」から生ずる所得をいうとされており、対価を得て継続的に遂行される営利活動のことを示す[334]という。そして、事業において一定の継続性が担保されている場合には、事業場の移転等を含め、また、期間営業等、常時営業がなされていない場合も含まれるものと考えられる。

しかしながら、このような「継続性」が要件とされることにつき、財産税である相続税

[330]橋本守次『ゼミナール相続税法』(大蔵財務協会、2015 年)、1054 頁。
[331]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、115-116 頁。
[332]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、93 頁。
[333]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、110-111 頁。
[334]谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』(弘文堂、2018 年)、276 頁。

に整合するのか、という問題が生じ得る。つまり、相続税は財産の「所有」の事実に着目して課税がなされる「財産税」である。対する所得税は、経済価値の取得たる収入を得ているという事実に着目して課される租税である「収益税」とされ、そこには収益を上げるための「継続性」が要求されるものと考えられ、所得課税とは性質の異なる相続税において、「継続性」が強調されるものではないと考えられ、「継続性」が含まれる規定がなされていることについて、当該規定は、相続税法ではなく、租税特別措置法によって定められているものである点が挙げられ、この特殊な事情によって優遇された規定であることから、当該小規模宅地の特例制度は、租税特別措置法上の特例制度である[335]と考えるものである。

この租税特別措置との対比として考えた場合、本章裁判例においても地方税法 348 条 2 項が「建替えであることのみをもって、非課税となるような定めはないし、そのような扱いをする実務運用もない。」と指摘していることからも、租税公平主義の観点から建築中という段階において、公平性を侵害せず、拡大的に解釈を行い固定資産税が非課税とされると考えることは困難であると窺われる。かつ、財産税の観点から、建替えという段階において土地利用によるフローは生じ得ないだろう。相続税と同じく財産税であると考えられる固定資産税ではあるが、地方税法の本則における非課税規定において、建築中の状態について拡大的に非課税が及ばないものと考えるものである。

一方、本稿のテーマである固定資産税においても、相続税における「小規模宅地の特例」と同様、「建て替え中の住宅の敷地にかかる固定資産税の住宅用地特例」が存在する。これは地方税法 349 条 3 の 2 第 1 項を根拠とする住宅用地に対する固定資産税の軽減措置であり、条文は次のとおり定められている。

【地方税法 349 条 3 の 2 第 1 項】

第三百四十九条の三の二　専ら人の居住の用に供する家屋又はその一部を人の居住の用に供する家屋で政令で定めるものの敷地の用に供されている土地で政令で定めるもの（前条（第十二項を除く。）の規定の適用を受けるもの及び空家等対策の推進に関する特別措置法（平成二十六年法律第百二十七号）第十四条第二項の規定により所有者等（同法第三条に規定する所有者等をいう。）に対し勧告がされた同法第二条第二項に規定する特定空家等の敷地の用に供されている土地を除く。以下この条、次条第一項、第三百五十二条の二第一項及び第三項並びに第三百八十四条において「住宅用地」という。）に対して課する固定資産税の課税標準は、第三百四十九条及び前条第十二項の規定にかかわらず、当該住宅用地に係る固定資産税の課税標準となるべき価格の三分の一の額とする。

なお、当該条文上建替え中における住宅用地の特例についての言及はなされておらず、この取扱いについては自治省による通知(個通平成 6 年自治固 17 一)「住宅建替え中の土地

[335]橋本守次『ゼミナール相続税法』(大蔵財務協会、2015 年)、1040 頁。

に係る固定資産税及び都市計画税の課税について」に記されており、以下概要である[336]。

・ア その土地が、前年度に係る賦課期日において住宅用地であったこと。 ・イ 住宅の建設がその年度に係る賦課期日において着手されており、 翌年度に係る賦課期日までに完成するものであること。 ・ウ 住宅の建替えが、建替え前の敷地と同一の敷地において行われるものであること。 ・エ 前年度に係る賦課期日におけるその土地の所有者と、その年度に係る賦課期日におけるその土地の所有者が、原則として同一であること。 ・オ 前年度に係る賦課期日におけるその住宅の所有者と、その年度に係る賦課期日におけるその住宅の所有者が、原則として同一であること。

この通知のように、固定資産税においても、建替え中のために賦課期日において建物が存しないために住宅の敷地でない土地であっても、特例の対象となり[337]、居住用地と同様の固定資産税の軽減措置を受けることができる。なお、この規定においてその軽減の範疇となるものは、先の相続税における特例とは異なり、事業用地は対象とされず、居住用地のみに限定されている。これは、評価額の上昇に伴う住宅用地の負担の増加を課税標準の特例によって緩和するという趣旨によるものであり、住宅政策上の必要性から生じた[338]ものといえる。この住宅用地にかかる特例であり、まず、この前提から住宅用地ではない宗教法人の境内地等について、政策上の必要性があるものではなく、この規定が適用されるとは考え難いものと窺われる。この優遇措置は、通知において、居住用地のみを対象とすることを明らかにしているのである。

更に、明らかにしているはといえ、この建替え中における住宅用地の特例について、具体的に法律上の条文において示されているものではない。その取扱いについては「その土地が、前年度に係る賦課期日において住宅用地であったこと。」・「住宅の建設がその年度に係る賦課期日において着手されており、翌年度に係る賦課期日までに完成するものであること。」・「住宅の建替えが、建替え前の敷地と同一の敷地において行われるものであること。」という旨の通知によるところである。

また、この通知の示すことについて疑義がないと仮定した場合においても、あくまでも当該住宅用地に対する限定された軽減措置を確認にするに留まり、極めて制限された範囲において適用されるものであり、宗教法人の非課税にこれが及ぶものではないと考えられ、現に「供する」境内地等を除き、非課税からは除外されるものと窺われる。

---

[336]小林磨寿美「固定資産税等の特例」税務弘報(2011.4)(中央経済社、2011 年 4 月)、142 頁。
[337]小林磨寿美「固定資産税等の特例」税務弘報(2011.4)(中央経済社、2011 年 4 月)、143 頁。
[338]碓井光明『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988 年)、184 頁。

ここに示した理由から、「(2)境内地等を移転中の場合」・「(3)同一の境内地等内において境内建物を建替えの場合」のようなケースは非課税から除外され、「(4)現に宗教活動が行われている境内地等」に示す現に宗教活動が行われている境内地等のみが非課税とされるものと考える。しかし、当該境内地等において現に活動が行われている場合においても、その現況をいかにして証明すべきであろうか。非課税制といった課税の公平性を阻害してまで納税者を有利にする規定においては、ここに境内地等の利用における客観的な事実を明らかにする必要があると考える。

第 4 項　固定資産税の性質からの非課税除外可能性

ここまで、地方税法 348 条 2 項 3 号における「供する」という状態についての解釈を行った。その中で「現に供している」状態を示すと考察を行ったが、「現に供している」状態において、ビジネス類似の宗教行為が行われている境内地等をいかなる根拠をもって非課税たる境内地等から除外し得るのであろうか。そこで、固定資産税の性質である財産税という視点から考察を行うものである。

地方税法 348 条 2 項 3 号が要請する「供する」について、境内地等において行われる教信徒に対する人間の葬儀や供養といった旧来より行われてきた伝統的な宗教行為については、現状解釈として、現にそのような用途として境内地等が利用されているならば、そこに「本来の用」に「供する」つまり、使用されているということがいえるものと窺われる。

しかし、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等といった、世俗的要素の極めて強い、その非課税か否かの判断に苦慮するような施設の場合においても、「本来の用」において述べたとおり、解釈上、「本来の用」に供するものと含まれ得る事業を行う境内地等であれば、非課税たる境内地等とされる可能性があると指摘した。

例えとして、「聖俗分離原則」からいうならば、境内地等において、宗教法人の営む「飲食店」などに対価を設定し、宗教家である僧侶を配置はしているものの、実質的には商目的と窺われる事業を挙げる。この事業は、現に僧侶という宗教法人の宗教家が「主体性」をもって境内地等を供していることを根拠として、宗教法人において、当該事業を「商行為」ではなく、これをあくまでも「宗教行為」であると主張されるとしたならば、法人税であれば、イコール・フッティングの観点から収益事業として限定列挙された「飲食店業」として非課税から排除され得るものと考えられよう。また、当該事業において、精進料理の提供という宗教行為が付加される場合においても、それは法人税であれば、先の理由から「飲食店業」として非課税から除外されるものであろう。

しかしながら、固定資産税においては、課税根拠についてイコール・フッティングを前提としないとするならば、飲食店のように、あたかも宗教家が行っているという事実だけで、これを宗教行為とはいい難い、また、第 4 章にて指摘したが、精進料理を提供しているものの、その実態は飲食店である行為など、世俗的行為と窺われるビジネス類似の宗教行為という、極めて世俗的要素の強いものさえも「本来の用」の中に入り込むことで、こ

れを現に「供している」場合には、非課税たる境内地等に該当するおそれがあるのである。

本章において、解釈論においては、現に「供する」状態、境内地等を現に使用している状態から除外される場合には、非課税から除外されることを理解することができた。しかし、「供する」において、「本来の用」と合わせたビジネス類似の宗教行為における解釈上の「抜け道」が存在することが否定し得ない現状があるものと考えられるのである。筆者は、「本来の用」における「排他性の有無」、そして、「主体性の所在」と合わせて、ビジネス類似の宗教行為のような外形上の非課税該当性を有することのみをもって、非課税の構成要素を満たす固定資産と、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う固定資産との間に、当該境内地等を現に使用している場合において、固定資産税にかかる保有の事実をもって課される財産税としての性質上、境内地等利用における背後を支える担税力は、当該固定資産の利用にかかるフローの観点から明らかに異なるものと考える。

しかし、解釈としては、条文における文理解釈においては、ビジネス類似の宗教行為が含まれ得る「本来の用」に「供する」場合において、「本来の用」にビジネス類似の宗教行為までもが入り込み、現に境内地等を使用していれば非課税に該当し得るもので、非課税の範囲が「広く」かつ世俗的要素の極めて強い施設まで非課税に含み得る「曖昧」な概念である。そこで、財産税として、非課税制にかかる資産の有する担税力の観点から、ビジネス類似の宗教行為を包括的に非課税から除外すべく、固定資産税の性質に即した厳格な規定の構築が望まれるものと考える。そして、条文が示す「供する」から、立法において、宗教法人の有する「俗」の面からのアプローチにおいていかに非課税から除外するかが課題といえよう。そうでなければ、固定資産税における宗教法人非課税制にかかる紛争は途絶えることはないだろう。

第 3 節　小括

本章では地方税法 348 条 2 項 3 号に規定される「供する」について、いかなる状態を示すかについて考察を行った。そこで①「未完成」の段階・②「移設」、③「建て替え」という特殊な事例、そして、④「完成後」という段階に区分することで、④「完成後」以外の状態については「供する」に当てはまらず、非課税から除外されるものとした。しかし、完成後現に使用している境内地であっても、世俗的行為と窺われるビジネス類似の宗教行為という、極めて世俗的要素の強いものさえも「本来の用」の中に入り込むことで、これを現に「供している」場合には、非課税たる境内地等に該当するおそれがあるのであり、非課税から除外することは困難であると指摘した。このビジネス類似の宗教行為が入りこむことから、不確定概念を除去すべく、宗教法人非課税制において、一定の包括的な非課税からの除外規定の構築が求められるものと考える。ここまで、条文が示す「本来の用」・「供する」についての解釈を行ったが、次章では、「専ら」にかかる解釈を行うものである。

第 6 章　「専ら」の非課税除外可能性における役割の考察

まず、常用語としての意味における「専ら」について、大辞泉によると、「他はさしおいて、ある一つの事に集中するさま。また、ある一つの事を主とするさま。」[339]と解説されており、また、大辞林には、「そのことに集中するさま。それを主とするさま。」[340]と解説されている。これらのニュアンスについて若干異なるものと窺われる。これらを程度について述べるならば、前者については、「一つの事に集中する」ということは、他の事は何もせず、限りなく 100%に近いようにも思われる。また、後者であれば、あくまでも「主とする」ことに重きを置いて読み取るならば、前者よりも程度は低いようにも思われ、常用語として捉えた場合においても、「専ら」が示す程度について、不明瞭であるといえよう。

この「専ら」について、碓井光明は、地方税法 348 条 2 項 3 号にかかる固定資産税における租税法規上の解釈として、たまたま例外的に他の目的のために使用することがあったという程度において「専ら」の要件に欠けることとならない[341]と述べた。そして、この前提を基に、固定資産税における程度について、伊藤嘉規はその程度について「8 割」程度[342]であるとの見解を示した。しかしながら、碓井の解釈から、その程度についてすぐさま 8 割程度と導き出されることについては、強引な印象が窺われ、その程度について明らかであるとはいえない。筆者としては、伊藤の指摘はおおよそ非課税につき門戸の広い解釈であるとも捉えているもので、いかなる要件のもと、「専ら」から除外されることで、非課税から除外され得るか、また、不確定概念である「専ら」がなぜ条文上付されているかにつき検討を要する。そこで、この条文上規定される「専ら」という文言が、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等にいかなる影響を及ぼすかについて考察を行うものである。

第 1 節　裁判例

ここで検証する裁判例は、宗教法人の有する「ビル型納骨堂」につき、固定資産税の賦課の可否につき争点となった事件である。特にこの裁判例から「専ら」について、その程度、そして役割につき焦点を当て論述を行い、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等が「専ら」によっていかなる影響を及ぼすかについて考察する。

第 1 項　東京地方裁判所判決平成 28 年 5 月 24 日（ビル型納骨堂事件）

以下、裁判例について記述するとともに、「専ら」とはどのような役割を条文上示しているのか、について検討を加える。

---

[339]大辞泉(小学館、2012 年)

[340]大辞林(第 4 版)(三省堂、2019 年)

[341]碓井光明『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988 年)、160 頁。

[342]伊藤嘉規「〔判例評釈〕ペットの遺骨保管ロッカー及びその敷地部分が宗教目的に使用する施設とされ、固定資産税等の非課税規定に該当するとされた事例」富大経済論集 54(3)(2009 年 3 月)、324 頁。

(1)事実の概要[343]

宗教法人である(X)が、課税庁である東京都港都税事務所長(Y)から、X所有の各土地(以下「本件各土地」という。)及び、建物(以下「本件建物」という。)に係る、平成26年度の固定資産税及び都市計画税の各賦課処分を受けたことに関し、本件建物において、Xは納骨堂(地上5階、地下1階)を運営しており、本件各土地はその納骨堂の敷地であることからすれば、地方税法348条2項3号所定の「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法に規定する境内建物及び境内地」に該当し、固定資産税及び都市計画税を賦課することはできないと主張してYに対し、各賦課処分の取消を求めたのが本件である。

(2)課税処分

地方税法348条2項3号は、固定資産税は、「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法3条に規定する境内建物及び境内地に対しては課することができない」旨規定する。

Xは、本件建物において納骨堂(以下「本件納骨堂」という。)を経営している。本件建物は総床面積845.59㎡であるところ、Yは、非課税部分を169.75㎡、非課税外部分を496.56㎡、共用部分を179.75㎡と認定した上で、共用部分の面積については、非課税部分と非課税対象外部分との割合で按分し、これにより本件建物全体の非課税床面積及び課税床面積を決定した。

(3)争点

本件の争点は、Yが認定した非課税対象外部分が地方税法348条2項3号所定の「宗教法人が専らその本来の用に供する」宗教法人法3条に規定する境内建物及び境内地に該当するか否かである。

(4)判旨

地方税法348条2項3号に規定する「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法3条に規定する境内建物及び境内地」とは、①当該宗教法人にとって、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を教化育成するという主たる目的のために必要な、本来的に欠くことのできない建物、工作物及び土地であり、かつ、②当該宗教法人が、当該境内建物及び境内地を、専ら、宗教団体としての主たる目的を実現するために使用している状態にあるものをいうと解すべきであり、当該要件該当性の判断は、当該建物及び土地の実際の使用状況について、一般の社会通念に基づいて、外形的、客観的にこれを行うべきである。

本件建物の非課税部分はXにとって、その教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を教化

[343]東京地裁平成28年5月24日(平成27(行ウ)414)

育成するという主たる目的のために必要な、本来的に欠くことのできない建物の一部で、本堂、庫裏、教団事務所のようなものであるということができ、また、X は、上記の各部分を専ら、宗教団体としての主たる目的を実現するためにその礼拝の施設等として使用している状態にあるということができるから、上記の各部分については、「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法 3 条に規定する境内建物及び境内地」に当たる。

これに対し、本件建物の非課税対象外部分の使用状況を、一般の社会通念に基づいて外形的、客観的にみると、X は、その教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を教化育成するという主たる目的のために必要な、本来的に欠くことのできない建物の一部であると評価することにはやや困難がある。また、仮にそのような評価が可能であるとしても、本件納骨堂の使用者については、宗旨宗派を問わないとされているのみならず、本件建物においては、X 以外の宗旨宗派の僧侶等が主催する法要などの儀式行事が行われることが許容され、その場合、使用者は X に対して施設使用料を支払うこととされ、実際にも、それが例外的とはいえない割合で行われており、X は上記のような使用者を広く募集していることに照らすと、X が本件建物の非課税対象外部分を、専ら、宗教団体としての主たる目的を実現するために使用している状態にあるとは認められない。

以上によれば、本件建物の非課税対象外部分は、「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法 3 条に規定する境内建物及び境内地」に当たるということはできない。

裁判所は以上のとおり判断し、X に対する賦課決定処分は適法であるとして、X の請求を棄却する。

第 2 項　「専ら」における問題とされる事由

当該宗教法人のビル型のコンピューターによる電動式の室内納骨堂というビジネス類似の宗教行為に対して、裁判所の判断は、非課税対象外部分の使用状況を、それが例外的とはいえない割合で、一般の社会通念に基づいて外形的、客観的に捉えた上で、その教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を教化育成するという主たる目的のために必要な、本来的に欠くことのできない建物には該当しないとして、宗教法人側の訴えを退けたものである。まず、現状の解釈論として、「社会通念」によることについては宗教法人という特殊な性質を有する法人であることから、特に憲法の要請する「信教の自由」・「政教分離」各原則も鑑みるに、事業における事実認定によるところが生ずることは避けることが困難であろう。

この事件では、「本来の用」に該当しないビジネス類似の宗教行為について、「専ら」という堤防により、非課税から除外することが可能であった。そこで、問題提起として大切なことは、一つは、条文上規定された「専ら」が、「本来の用」に対していかなる役割を果たし得るか、ということである。そして二つが、「専ら」は、「本来の用」の範囲から除外されたものを非課税とはしないための堤防の役割を有するものである。しかし、「本来の用」は、ビジネス類似の宗教行為をも含みうる概念である。そうすると、ビジネス類似の宗教行為も「専ら」に含まれ得ることから、この「専ら」に含まれ得るビジネス類似の宗教行

為を立法論も視野にいかに非課税から除外し得るかという問題提起である。

そこで筆者は、租税公平主義の観点から、納税者への有利規定である非課税措置につき、より厳格に判断すべきであるとの視点から、他の租税法規における「専ら」の程度等も比較し、固定資産税の宗教法人非課税制における堤防である「専ら」がいかなる役割をもって「本来の用」に該当しないものを除外し得るかについて考察を行う。

第 2 節　条文上「専ら」が付された理由

地方税法 348 条 2 項 3 号には「専ら」という不確定概念が規定されている。ここで、なぜ、このような「専ら」という文言が付されたかについて考察を行うことは、固定資産税非課税から除外されることについて検証するに重要な議論であると考えられる。条文上「専ら」が付されたことについて考えられることは、宗教法人法の規定との関連によるものと窺われる。宗教法人は、宗教法人法 2 条に規定する本来の目的事業を行うほかに、同法 6 条 1 項の規定により、公益事業を行うことができるとされており、かつ、その目的に反しない限り、公益事業以外の事業を行うこともできる[344]。

この場合においては、同法 6 条 2 項の規定により、収益が生じたときは、これを、当該宗教法人を包括する宗教団体又は当該宗教法人が援助する宗教法人若しくは公益事業のために使用しなければならない、すなわち、宗教法人法上の公益事業と、その他の事業たる収益事業を行うことができる[345]のである。この宗教法人法が意味することは、「本来の用」ともいえる本来の目的事業のほかにも、宗教法人の目的に反しない限りにおいて他の事業を行うことが可能であることを示し、「本来の用」に専ら利用することが可能な土地を示すものと考えられる。

例えば、条文上「専ら」が付されず、「本来の用に供する」境内地等との規定であれば、僅少であっても境内地等を利用して「本来の用」以外の事業を行うならば、非課税たる境内地等に該当しないという解釈となるものと考えられよう。

また反対に、濵田洋によると、納税者有利に捉えるならば、少しでも「本来の用」に供していれば全体が非課税となるとも考えられる[346]という。ここに、「専ら」と規定されることにより、「本来の用」以外の用にも境内地等を利用することが可能であるものと考えられるが、しかし、一方で、この「専ら」という堤防が付されたことで、「本来の用」以外の事業を非課税から除外することが可能となったものとも考えられるが、この「専ら」が条文上付されたことによって、解釈に苦慮するものである。

ここで、固定資産税の性質からみる場合、当該土地の有する担税力という視点において、例えば、境内地等において旧来より行われてきた伝統的な宗教行為が行われる境内の上階に建設された居住用マンションはどうであろうか。また、境内地等において併設される駐

344 田代收『宗教法人会計と税務』(同文館出版、1983)、22 頁。
345 田代收『宗教法人会計と税務』(同文館出版、1983)、22 頁。
346 濵田洋による修士論文指導による。

車場経営の土地はどうであろう。これらの施設は「専ら」・「本来の用」に「供する」境内地等に該当するのだろうか。これに対する応答としては、「否」というべきであろう。ではなぜ、これら施設は「専ら」・「本来の用」に「供する」境内地等とはいえないのであろうか。まず、これらは宗教行為でないことから、「本来の用」に該当せず、根本的に非課税の対象となる境内地等ではないことが挙げられる。更に、これらの境内地等において、固定資産税の財産税という性質において、財産保有の背後に、その保有を支えるフロー(所得)が存在する[347]状態であるといえ、マンションであれば、居住用資産、あるいは、事業用資産としての「利用価値」があり、そして、駐車場経営であれば、「駐車する」という受益を受けることが可能という世俗的で宗教とは関係を持たない「利用価値」が存するものと窺えよう。これらの当該境内地等は、境内地等に存するものであっても、世俗的要素の極めて強い、一般事業会社と同様の性質を有する利益を獲得することが可能であり、資産価値を増加させる利用価値を有する資産であるといえよう。

ここで、では非課税となる境内地等は、いかなる土地・建物等であることが考えられるだろうか。それは、宗教法人法 2 条の目的に従った、当該目的にのみの「利用価値」に制限された境内地等、いわば「ゼロ評価」たる固定資産のように、制限的な利用に基づく境内地等を示すものと考えられる。この「利用価値」の制限された境内地等において、「専ら」がいかに解釈され、「専ら」にビジネス類似の宗教行為がいかに影響を及ぼすか考察を行う。

第 3 節　固定資産税の性質における「専ら」の解釈

非課税たる境内地等の該当性について、「専ら」においては、利用価値の制限された境内地等の利用であることが要請されることを指摘した。ここでは、固定資産税の性質上、いかに「本来の用」以外の用を非課税から除外する効果を持つ「専ら」という堤防を判断すべきか考察を行う。この検討に際し、地方税法 349 条の 3 の 2 に規定される「専用住宅」の課税標準の特例、および、同 348 条 2 項 5 号に規定される「公衆用道路」の非課税規定から、これらの規定についても考慮される「専ら」から、いかなる性質を有するものであるのか、について共通点、解釈における判断枠組を導き出すものである。

第 1 項　優遇規定における「専ら」の前提

まず検討を行うものが、「専用住宅」の課税標準の特例についてである。地方税法 349 条の 3 の 2 において、住宅用地について、課税標準の特例措置がある。これは、専ら人の居住の用に供する家屋の敷地の用に供されている土地については、固定資産税における課税標準の特例措置がなされるものであり、当該土地に該当した場合には、課税標準が、価格の 3 分の 1(小規模住宅用地については、6 分の 1)とされる[348]ものである。これは、いわ

[347]田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011 年)、556 頁。
[348]固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、117

ゆる「専用住宅」とよばれるものであり、これの用語の解説としては、「居住の目的だけに建てられた住宅で、店舗、作業場、事務所など業務に使用するために設備された部分がない住宅[349]。」と説明されており、また、これが住宅に該当するか否かについて、通常は、その構造によって判断することになろうが、たとえ構造上住宅に該当する家屋であっても、これを店舗や工場として使用している場合等はもちろん住宅とはならず、展示用のモデルハウス等も構造上住宅と何ら変わらなくとも、住宅とは認められない[350]といい、この住宅用地にかかる課税標準の特例における「専ら」にかかる要件は、相当程度の厳格な範囲が規定されていることが窺われる。また、この特例措置は、採用されたのが、昭和 48 年度からであり、評価額の上昇に伴う住宅用地の負担の増加を課税標準の特例によって緩和するという趣旨によるものであり、住宅政策上必要な措置[351]として導入されたものであったという。この規定は、住宅用地について、居住目的にかかる用地のみを対象とした特例措置であり、固定資産の利用価値という前提においては、「居住」という、そこで生産的な何らかの経済活動が行われるという、一般事業会社と同様の性質を有する利益の獲得を目的とした固定資産ではないということができるものと考える。財産税として捉えた場合において、当該土地におけるフローは制限されたものとなり、課税標準を減額することによる一定程度の合理性を見出すことが可能と窺われる。

ついで、「公衆用道路」の非課税規定についてであるが、先の「専用住宅」に関して、固定資産の他の用途への「利用価値」の制限という特徴を見出すことができたものであるが、この前提に立脚し「公衆用道路」についても考察を行う。この他の用途への利用価値が制限される固定資産として、道路等のうち、国又は地方団体所有のものは、地方税法 348 条 1 項の規定により、これは固定資産税が非課税とされる規定があるが、ここでは、この国等所有の道路ではなく、同 2 項 5 号に規定される「公共の用に供する道路、運河用地及び水道用地」という規定から、「専ら」における厳格な程度の妥当性について検証を行うものである。この同 5 号の規定について、当該道路に該当すれば、固定資産税が非課税とされるものであるが、これは、いわゆる私道等であっても、所有者から何等の制約を設けず、広く不特定多数の利用に供されている場合は「公共の用に供する道路」に該当するものとして扱われる[352]こととなっている。ビジネス類似の宗教行為が行われる境内地等の利用についていえば、「公共の用に供する道路」の条文において問題となるのは、いかなる性質の利用をもって、利用価値が制限された「公共の用に供する道路」に該当するかといえよう。

この「公共の用に供する道路」の解釈において、専ら不特定多数の者が利用することを

頁。

[349]「平成 20 年住生活総合調査結果」(国土交通省住宅局、2008 年)、9 頁。

[350]固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、119 頁。

[351]碓井光明『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988 年)、184 頁。

[352]碓井光明『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988 年)、161-162 頁。

要件とするもので、これを所有者の「使用収益の可能性が排除」されている[353]状態を示すものと考えられるという。この使用収益が排除された状態を示すということについて、これは相当強く用途を制限された状態といえるもので「利用価値」の制限にある状態と窺われ、非課税たる境内地等においては、使用収益が排除された状態ではないものの、しかし、非課税該当性における「本来の用」という「利用価値」の制限における相当強く用途を制限された状態と同様の性質を有するものと窺われる。

第 2 項　利用価値の制限された固定資産

専らに該当する固定資産について、前者であれば、「居住の用」にのみ利用される一般事業会社と同様の性質を有する利益の獲得が制限された宅地であること、後者であれば、そこに「不特定多数性」を要求されることにより使用収益が排除されていること、これらの用に供することが「専ら」において、他の用途への「利用価値」が制限される固定資産であることが窺われる。

この「利用価値」が制限されたということから、宗教法人においては、「専ら」が付されることによって、非課税は、「本来の用」という利用価値が制限された境内地等の利用について対象として及ぶものと考えられる。つまり、「専ら」が付されたことにより、宗教法人の保有する境内地等について、「利用価値」が制限された状態を示すという、一定のメルクマールとなるものと考えられる。しかし、ここで、非課税たる境内地等について、いかなる程度をもってこの「専ら」に該当する「利用価値」が制限された状態に該当するか、について検討を要するものと考えられる。なぜならば、ここまでにおいて、固定資産の利用価値が制限された状態であることは分かったが、「公衆用道路」についてもいえるが、「不特定多数性」が「専ら」における利用価値が見込めない固定資産であるが、いかなる程度をもって当該事由に該当するのか不明確なものといえよう。そこで、境内地等における「専ら」について、いかなる固定資産の「利用価値」が制限された状態を示すのか考察を行うものであるが、具体的に「利用価値」の制限をいかにして立証することが可能であるか、また、「専ら」の有する性質について、他の租税法規から検証を行い、法的安定性の観点からも、安定した解釈を導き出すものである。

第 4 節　他の租税法規における「専ら」の範囲

「専ら」とは、「本来の用」以外の用を非課税から除外するため、他の用途への利用価値が制限された境内地等を示すと指摘を行った。ここで、解釈における予測可能性・法的安定性の観点から、他の租税法規における「専ら」の範囲について検討を行い、この範囲から除外されるもの、つまり、非課税から除外される境内地等について見出す。ここに(1)

[353]高野幸大「固定資産税の非課税対象となる「道路」の意義」税務事例研究(17)(1993 年 11 月)、61 頁。

所得税法 57 条 1 項に規定する「青色事業専従者控除」、(2)租税特別措置法施行令各条に規定する「試験研究費」、そして、(3)租税特別措置法施行規則第 14 条 5 項 3 号イ「収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例」の 3 つを主として、固定資産税の有する性質も考慮に加えながら比較し、利用価値が制限された境内地等とはいかなるものを示すかについて検討を行う。

第 1 項　青色事業専従者給与における「専ら」の考え方

はじめに、所得税における事業専従者に対する控除をもとに考察を行う。この事業専従者に対する控除は、事業主の事業において、その者と生計を一にする家族従事者について一定の範囲内において控除を認めるという規定である。この控除は、条文上当該事業に「専ら」従事している者に限定されている。この規定からは、具体的にどのような事象を要求しているかについては明らかとはいえないが、「専ら」が要求する範囲の限定性について明らかになるものと窺われ、他の「専ら」を含む条文の議論の前提となるものであるため、まずこの規定から検証するものである。

(1)制度の概要

前提としては、親族が納税者の事業に雇用され、または納税者に金銭その他の資産を貸し付けた場合に支払を受ける給与または利子･賃料がこれにあたり、家族構成員の間に所得を分割して税負担の軽減を図ることを防止することを目的とする制度[354]である。ただし、その結果、個人企業の税負担が法人成りした企業の税負担に比して重くなるため、この間の負担の公平を図る意味で、納税者と生計を一にする親族で、「もっぱら」当該納税者の営む事業に従事する者が支払を受ける給与については、一定の範囲で、必要経費に算入することが認められており、これを専従者控除という[355]。

そして、青色申告の承認を受けている納税者と生計を一にする配偶者その他の親族で専らその納税者の営む事業に従事する者(青色事業専従者)の受ける給与については、一定の書類の提出および一定の基準をみたすことを要件として、当該納税者の必要経費への算入および当該青色事業専従者の給与所得の収入とすることが認められている[356]。続いて、この青色事業専従者給与における事業専従者控除を前提としてこれにかかる根拠条文について記述する。ここで青色申告に限定する理由として、制度創設時は青色申告者のみを対象としたものであり、創設時の規定の趣旨から「専ら」を検証する意図があるためである。

(2)根拠条文

青色事業専従者給与に関する根拠条文は次のとおりである。

---

[354]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、318 頁。
[355]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、318 頁。
[356]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、318 頁。

【所得税法 57 条 1 項】

第五十七条　青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者と生計を一にする配偶者その他の親族（年齢十五歳未満である者を除く。）で専らその居住者の営む前条に規定する事業に従事するもの（以下この条において「青色事業専従者」という。）が当該事業から次項の書類に記載されている方法に従いその記載されている金額の範囲内において給与の支払を受けた場合には、前条の規定にかかわらず、その給与の金額でその労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度、その事業の種類及び規模、その事業と同種の事業でその規模が類似するものが支給する給与の状況その他の政令で定める状況に照らしその労務の対価として相当であると認められるものは、その居住者のその給与の支給に係る年分の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上必要経費に算入し、かつ、当該青色事業専従者の当該年分の給与所得に係る収入金額とする。

(3)配偶者における取扱い

この青事業専従者に対する控除について、現在の制度としては配偶者を含む親族で「専ら」事業に従事する者について控除される規定であるが、当該規定の創設当初においては配偶者については当該控除の適用除外であった。これは、政策的見地を排除した当時の時代背景において、家事により配偶者は事業に「専ら」従事できない、といった視点に立ったものであり、このことについて、昭和 28 年 7 月 23 日の参議院大蔵委員会での当時大蔵省(現「財務省」)主税局長であった渡辺喜久造の答弁に関する記録があり、「専ら」を考察するうえで有益なものとなると考えるため、これを記述する[357]。

配偶者を排除したということにおきましては、結局配偶者はその家庭にありましてどうしてもやはり家事を見るということがあるのじやないだろうか。完全に家事を放擲して、そして全部専従ということもこれはちよつと考えられない形ではないだろうか。かような意味におきまして妻は除く、これが息子さんでありますとか娘さんであれば、これはもう一応奥さんが別におりますから、全部専従という姿になりますが、奥さんであればちよつとそれは無理な姿ではないか。ただその代りというのは少し語弊があると思いますが、といつて奥さんが相当働くということも考えられますので、これはまあ勤労者の場合にも、給与所得者についても考えられる問題でございますが、いろいろ御議論も伺いました結果としまして、扶養控除の中につきまして最初の扶養家族ですね、一人については従来の二

[357]「第 16 回国会 大蔵委員会会議録 第 24 号」、11 頁。
https://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/sangiin/016/0284/01607230284024.pdf（最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日）

万円を三万五千円に上げる。まあこういうことで、一応いろいろな御議論につきましても御尤もな点については十分考慮した結論としまして、最初の一人は三万五千円、六万円に比べますと多少そこにまだ開きはございますが、そういう措置によりまして幾分でもそうした意味の御不満をなくすということを考えたらどうだろうかと、かように考えておる次第でございます。

渡辺の答弁にもあるとおり、制度創設時においては、配偶者は専従者控除の対象とはされず、父の跡を継ぐ子等の家族従業者が、主な対象者として想定されており、これは、家業の跡を継ぐ子が労働可能時間のほとんどをつぎ込んで、父と共に労働しても、それが相続時の相続税を含め税務上正当に評価されない、という問題意識が背景にあった[358]とされる。この創設時点では、配偶者及び 18 才未満の者については雇用関係を推定することが実情にそぐわないとして専従者として認めないこととされ、配偶者については、渡辺も述べているとおり、家事があることから 「専ら従事」できないとも説明しており[359]、このことから「専ら」についていかなる程度・事象を表しているかについては不明ではあるものの、時間的制限における「量的」に相当の厳格な制限を設けていたことが窺われる。

しかし、その後の昭和 29 年の所得税法改正において、配偶者は家事をしているので、専心専従することはないと取り扱ってきたが、家事に従事していれば従事しているなりに別途考えながら専従者控除の中に入れれば、税の理屈を壊さない範囲で、青色申告普及のための恩典になるとして、青色申告の普及策として配偶者が青色申告控除の対象に加えられる[360]こととなり、その適用範囲が広められることとなった。この配偶者が含められたことについて作田隆史は、専心専従していなくても、家事分を除いて給与の額を考えればよいという意味と思われるが、この時に、家事がある場合の「専ら従事」の条件は、これまでと異なり、かなり緩められたものと考えられるが、そこから、一般的に「専ら」の程度自体が緩められたと解するのは適当ではない[361]と述べている。筆者においても、この青色事業専従者給与に配偶者が含められたことは当時の政策的見地によるものであり、かつ、以前よりも「専ら」の範囲が緩められるということは法的安定性の観点から問題を有するといわざるを得ないと考える。加えて、今日においては配偶者のライフスタイルはより多様化していることから、この配偶者が含められた後の制度については、「制度論」的な要素を帯びるものであり、本稿におけるここでの「専ら」の解釈論からは離れた議論となると

[358]作田隆史「青色事業専従者給与の「専ら」の要件について」税大ジャーナル(14)(2010 年 6 月)、82 頁。
[359]作田隆史「青色事業専従者給与の「専ら」の要件について」税大ジャーナル(14)(2010 年 6 月)、82 頁。
[360]作田隆史「青色事業専従者給与の「専ら」の要件について」税大ジャーナル(14)(2010 年 6 月)、84 頁。
[361]作田隆史「青色事業専従者給与の「専ら」の要件について」税大ジャーナル(14)(2010 年 6 月)、84 頁。

考えている。この解釈論の下、青色事業専従者給与における「専ら」からその範囲について見出すには、その政策的見地による議論を除外して検証する必要があるのである。

(4)導き出される「専ら」の厳格さ

その「配偶者」が除かれた前提のもと、「専ら従事」の条件により認められる青色事業専従者給与は、雇用類似の関係に基づく給与とみなされるのであり、この「専ら従事」の条件によって、「家族間の相互扶助」でなく、「雇用類似の関係」にあることのスクリーニングをしていることになると考えられるといい、この点からは、「専ら従事」とは、従事時間による「量的」な条件にみえるものの、実はその裏に、「質的」な要件を含んでいる可能性がある[362]といえる。つまり、単に時間的拘束のみで、家族が家計扶助のため事業の手伝いをしているという程度のものではなく、例えば、「住居併設の小売店の店頭で家事を並行しながら物品販売を行う等」は想定されず、実質的に客観的な労使関係にあるものといえよう。この関係から、完全には労働時間面のみの時間という量的要件というものではなく、量的要件に質的な要件、つまり、労働が提供される環境という要件を併せ持っている可能性があり、例えば、当該事業主の指揮命令下で、空間的・時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があること、あるいは、それに近い状況にあることが必要とも考えられる[363]のである。

ここで述べた「専ら」の性質は所得課税にかかるものを前提としたものではあるが、「専ら」の性質において的を射たものであると筆者は考える。これを宗教法人における固定資産税非課税制を前提に考察するならば、条文上規定される「本来の用」という「質的」な条件について、「専ら」における「量的」条件を付加することにより非課税該当性が生ずるものであり、該当の空間に「教信徒が単にいるだけ」という状態は「専ら」には含まれず、「専ら」という空間的・時間的拘束という「量的」な条件のもと「質的」な条件ともいえる「本来の用」にかかる、何らかの宗教行為を提供した状態を要するということであり、「専ら」とは「本来の用」と綿密な関係があるものと考えられる。

なお、作田隆史によると、青色事業専従者給与においては、「専ら」を考察するにあたり、こうした質的要件が含まれるとして、それがどこまで時間という量的な面を離れた独自の要件で、どの程度が量的要件に代替されているのかは、規定からは不明であるが、少なくとも、現在では、家族間であっても、量的にかなりの労働が提供される状況であれば、そこには雇用類似の関係があると、つまり質的な条件もクリアしているとみなして問題ないといい、現在では、一応、「専ら従事」を量的要件としてとらえ、このスクリーニングをクリアすれば、質的要件は特に事情のない限り、問題にされないのだと理解することが許

[362]作田隆史「青色事業専従者給与の「専ら」の要件について」税大ジャーナル(14)(2010年6月)、82頁。
[363]作田隆史「青色事業専従者給与の「専ら」の要件について」税大ジャーナル(14)(2010年6月)、82頁。

され得る[364]という。

しかし、宗教法人に対する境内地等非課税規定においては、この作田の学説とは異なるものと考えられ、「質的」な条件ともいえる「本来の用」が欠く場合には、固定資産税が非課税とはされ得ず、ここに青色事業専従者給与における優遇規定ともいえるものと、固定資産税にかかる非課税規定との考え方の違いがあると筆者は考察する。

そして、作田の学説から考えるに「質的」な要件とは、境内地等の利用においては、おおよそ「本来の用」にかかる宗教行為における「質的」な要素を含むものと筆者は窺うが、ここでいうならば、「専ら」については、「量的」な側面による考察が重要と考える。

この青色事業専従者給与による「専ら」から、その意味内容において、これに該当するには「量的」な要件と「質的」な要件が並列関係において求められており、これらの要件が具体的にどの程度を要求しているかは不明ではあるものの、「専ら」とは、相当程度の「量的」において「空間的」・「時間的」拘束、そして、「質的」な拘束を受ける厳格な概念であることが分かった。この「専ら」を固定資産税非課税制について述べるならば、固定資産の「利用価値」において、時間的にも空間的にも制限された概念であることが窺われ、この概念から除外される事象については「専ら」から除外する働きがあることを理解できた。

これら「専ら」について本項では概念的理解に留まるものであり、より具体的にいかなる事象を示すのかについて他の規定である(2)「試験研究費の特別控除」、そして(3)「収容等の課税の特例」から検証を加えるが、これら議論には一貫性があるものであり、「青色事業専従者給与」における「専ら」の意味内容をより具体的に示すものと考えている。

第 2 項　試験研究費における「専ら」の時間的概念

個人や法人において試験研究活動である技術開発や一定の設備投資を行う場合において、当該プロジェクトに参加した者について一定の要件のもと、その人件費について控除することができる制度である。特に中小・零細企業等人員に余裕のない組織である場合には、一人の従業者について試験研究活動とその他の業務との「兼務」がなされているケースも想定され得るだろう。ここに当該試験研究費における控除要件として、地方税法 348 条 2 項 3 号と同じく「専ら」が要件とされており、「専ら」試験研究活動に従事していることが要請されている。

この試験研究費における「兼務」について、宗教法人の有する境内地等においても、本来の目的事業、公益事業、収益事業を合わせて行うことができるため、同様の形態であると窺われる。更に、ビジネス類似の宗教行為が合わせて行われる境内地等においても同様のケースが想定されよう。先の青色事業専従者控除においても指摘したが、配偶者控除においては、「専ら」について相当程度の「質的」な拘束、そして「量的」な「時間的」・「空

[364]作田隆史「青色事業専従者給与の「専ら」の要件について」税大ジャーナル(14)(2010 年 6 月)、82-83 頁。

間的」拘束を受けるものであったが、試験研究費における「専ら」の解釈から、この「専ら」という文言の持つ厳格さについて、本項においては、「時間」を前提とした検証を行う。

(1)制度の概要

この制度は、法人等における技術開発や、一定の設備への投資を奨励するため、試験研究費の一部および、一定の設備の取得費の一部を税額から控除することが認められている[365]ものであり、この控除のうち、試験研究活動において「専ら」従事する一定の人件費につき控除することができるものである。以下がこれにかかる根拠条文である。

(2)根拠条文

試験研究費において、試験研究業務に「専ら」従事する場合、当該支出は試験研究費の額に算入することができる。なお、試験研究費における「専ら」にかかる根拠条文は所得税に関するもの、法人税に関するもの、そして、連結事業年度の連結所得に対する法人税に関するものに分類される。以下、それぞれについての根拠条文である。

(所得税に関するもの)

【租税特別措置法施行令 5 条の 3】

第五条の三　法第十条第一項の規定による控除をすべき金額は、その年分の所得税法第九十二条第二項に規定する課税総所得金額に係る所得税額から控除する。この場合において、当該所得税額から控除をすべき同条第三項に規定する配当控除の額があるときは、まず当該配当控除の額を控除し、次に法第十条第一項の規定による控除をすべき金額を控除する。

(省略)

7　法第十条第七項第一号に規定する政令で定める費用は、次の各号に掲げる試験研究の区分に応じ当該各号に定める費用とする。

一　製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究　次に掲げる費用

イ　その試験研究を行うために要する原材料費、人件費（専門的知識をもつて当該試験研究の業務に専ら従事する者に係るものに限る。）及び経費

(法人税に関するもの)

【租税特別措置法施行令 27 条の 4】

第二十七条の四　法第四十二条の四第七項第一号に規定する政令で定める金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される同項に規定する特別試験研究費の額のうち当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される第十八項第一号、第二号、第六号及び第七号に掲げる試験研究に係る同条第八項第十号に規定する特別試験研究費の

[365]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、447 頁。

額に相当する金額（以下この項において「特別試験研究機関等研究費の額」という。）とし、同条第七項第二号に規定する政令で定める金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される同項に規定する特別試験研究費の額（当該特別試験研究機関等研究費の額を除く。)のうち当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される第十八項第三号及び第九号に掲げる試験研究に係る同条第八項第十号に規定する特別試験研究費の額に相当する金額とする。

(省略)

3　法第四十二条の四第八項第一号に規定する政令で定める費用は、次の各号に掲げる試験研究の区分に応じ当該各号に定める費用とする。

一　製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究　次に掲げる費用

イ　その試験研究を行うために要する原材料費、人件費（専門的知識をもつて当該試験研究の業務に専ら従事する者に係るものに限る。）及び経費

(各連結事業年度の連結所得に対する法人税に関するもの)

【租税特別措置法施行令 39 条の 39】

第三十九条の三十九　法第六十八条の九第七項第一号に規定する政令で定める金額は、当該連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入される当該連結親法人及びその各連結子法人の同項に規定する特別試験研究費の額の合計額のうち当該連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入される当該連結親法人及びその各連結子法人の第十七項第一号及び第五号並びに第二十七条の四第十八項第一号及び第六号に掲げる試験研究に係る法第六十八条の九第八項第八号に規定する特別試験研究費の額の合計額に相当する金額（以下この項において「特別試験研究機関等研究費の額」という。）とし、同条第七項第二号に規定する政令で定める金額は、当該連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入される当該連結親法人及びその各連結子法人の同項に規定する特別試験研究費の額の合計額（当該特別試験研究機関等研究費の額を除く。）のうち当該連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入される当該連結親法人及びその各連結子法人の第十七項第二号及び第七号に掲げる試験研究に係る同条第八項第八号に規定する特別試験研究費の額の合計額に相当する金額とする。

(省略)

3　法第六十八条の九第八項第一号に規定する政令で定める費用は、次の各号に掲げる試験研究の区分に応じ当該各号に定める費用とする。

一　製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究　次に掲げる費用

イ　その試験研究を行うために要する原材料費、人件費（専門的知識をもつて当該試験研究の業務に専ら従事する者に係るものに限る。）及び経費

(3)中小企業庁における取扱通知

これらの根拠条文についての確認を行ったが、試験研究費において、いかなる場合が「専ら」に該当するかについて、中小企業庁が国税庁へ質疑を行うという形式[366]において、次のような法令解釈にかかる通知が国税庁によってなされており、宗教施設における「専ら」を解釈するに際し、その判断を行うに際し有益なものと考え、これをとり上げ検討を行う。

【人件費に係る「専ら」要件の税務上の取扱いについて[367]】

試験研究費税額控除制度における人件費に係る「専ら」要件の考え方

租税特別措置法施行令第5条の3第12項第1号(現、5条の3第7項第1号)、第27条の4第9項第1号(現、第27条の4第3項第1号)及び第39条の39第10項第1号(現、第39条の39第3項第1号)に規定される「専門的知識をもって当該試験研究の業務に専ら従事する者」とは、試験研究部門に属している者や研究者としての肩書を有する者等の試験研究を専属業務とする者や、研究プロジェクトの全期間中従事する者のほか、次の各事項のすべてを満たす者もこれに該当する。

① 試験研究のために組織されたプロジェクトチームに参加する者が、研究プロジェクトの全期間にわたり研究プロジェクトの業務に従事するわけではないが、研究プロジェクト計画における設計、試作、開発、評価、分析、データ収集等の業務(フェーズ)のうち、その者が専門的知識をもって担当する業務(以下「担当業務」という。)に、当該担当業務が行われる期間、専属的に従事する場合であること。

② 担当業務が試験研究のプロセスの中で欠かせないものであり、かつ、当該者の専門的知識が当該担当業務に不可欠であること。

③ その従事する実態が、おおむね研究プロジェクト計画に沿って行われるものであり、従事期間がトータルとして相当期間(おおむね1ヶ月(実働20日程度)以上)あること。この際、連続した期間従事する場合のみでなく、担当業務の特殊性等から、当該者の担当業務が期間内に間隔を置きながら行われる場合についても、当該担当業務が行われる時期において当該者が専属的に従事しているときは、該当するものとし、それらの期間をトータルするものとする。

366試験研究費税額控除制度における人件費に係る「専ら」要件の税務上の取扱いについて(通知)｜国税庁 https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/031225/01.htm (最終閲覧日：2019年12月19日)

367試験研究費税額控除制度における人件費に係る「専ら」要件の税務上の取扱いについて(通知)｜国税庁 https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/031225/01.htm (最終閲覧日：2019年12月19日)

④　当該者の担当業務への従事状況が明確に区分され、当該担当業務に係る人件費が適正に計算されていること。

(4)試験研究費が示す要件

試験研究費について、国税庁は先のとおり「専ら」にかかる見解を示したが、これらについて①～④の各項ごとに内容についての精査を行う。

まず、①の要件については、一定の期間当該社員が、その研究開発プロジェクトの当該社員の担当業務に従事していれば、当該社員の人件費も試験研究費に該当するということであり、この要件については、特に研究開発の専属部署に所属していなくても、設計や製造を担当している専門的知識を有した社員が、研究開発プロジェクトに一時的に参加しても、その期間に該当する当該社員の人件費については、試験研究費として取り扱われる[368]ということである。ここにおける一定期間については③に具体的に示されている。

そして、②に関しては、専門的知識を有しない者が研究開発プロジェクトに入る事は、基本的にはあり得ないが、その研究開発プロジェクト全体を管理する管理責任者については、研究開発プロジェクト自体の詳細な専門的知識は無くとも、試験研究のプロセスの中では、予算も含めた管理責任者は必要であり、進捗や予算管理に関する専門的知識に関しても、当然必要である。ここで言われている「担当業務が研究開発のプロジェクトの中で欠かせない」かつ「専門的知識を有する」ということに関して。この管理責任者の人件費も当然試験研究費に含まれている[369]ものである。

③については、研究開発プロジェクトに参画する期間について、おおむね 1 か月(実動 20 日程度)以上となっており、更に、連続していなくとも、研究開発プロジェクトの開始から終了までの間、専従した期間[370]と解せる。

最後に④のに関しては、研究開発プロジェクトの進行管理表や工程表などを作成し、客観的に当該者の人件費を研究開発プロジェクトに配賦する[371]ことを要求している。

(5)試験研究費が示す「専ら」の厳格な範囲

当該試験研究費の運用から、まず、「専ら」の範囲について、青色事業専従者給与において述べた区分に試験研究費において示した番号を用いて当てはめるならば、「量的」な概

[368]長谷川次郎「人件費における「専ら」の意義」税務弘報(2009.11)(中央経済社、2009 年 11 月)、80 頁。
[369]長谷川次郎「人件費における「専ら」の意義」税務弘報(2009.11)(中央経済社、2009 年 11 月)、81 頁。
[370]長谷川次郎「人件費における「専ら」の意義」税務弘報(2009.11)(中央経済社、2009 年 11 月)、81 頁。
[371]長谷川次郎「人件費における「専ら」の意義」税務弘報(2009.11)(中央経済社、2009 年 11 月)、81 頁。

念に該当するものとして、空間に対する「①帰属性」、時間における「③期間性」が挙げられる。そして「質的」な概念に該当するものとして「②不可欠性」の区分に分類することができるものと考える。特に「量的」な概念に該当するものについて、運用において一定の程度を示しているという点は注目するものである。

なお、④は、研究開発プロジェクトの進行管理表や工程表などの作成という研究開発プロジェクトに従業者がいかに関与したかという一定の事実認定に関する論点であり、本章における「専ら」の議論とは性質を異にするものと窺われ、ここでの議論は空間に対する「①帰属性」、時間における「③期間性」、そして「質的」な概念に該当するものとして「②不可欠性」に集約される。

議論として、まず一つは、「②不可欠性」についてであり、ここに控除され得るには、当該業務が試験研究活動に欠くことができないものであることが要求されており、これを宗教施設について換言するならば、「本来の用」として欠くことができないものということができるもので、その固定資産税非課税制における概念との類似性を指摘できるものである。これは、第1項にて論述した青色事業専従者給与に関する規定における「質的」要件とも同様の性質であるといえ、「専ら」と「本来の用」における相互の関連を窺われる。この関連から、「専ら」にかかる質的要件である「不可欠性」とは「本来の用」との間で並列関係にあるものといえよう。そこで、更に④の議論除外に加え、②にかかる議論を除き、ここで議論すべきは「専ら」にいう「量的」な概念に集約されるものと考えられる。

そして、「専ら」の要件として①については、専属的に従事することが要求されているが、大辞林によると「専属」とは、「ある一つの会社・団体だけに所属し、他とは関係をもたないこと。」[372]と解説されている。この解説から「量的」観点において、当該研究開発業務にのみ従事するということを示すものと解することができ、他の業務への制限がなされているものといえよう。これの前提として、従事する内容は欠くことができないという「質的要件」から、その者が専門とする業務に関するものに限られているが、その要求される期間においては当該業務に「量的」に先に示した「専属」の概念から、すべて拘束されるものであり、「質的」にも「量的」にも相当限定されたものと解される。ここまで、青色事業専従者において考察を行ったことと併せて、「専ら」とは、相当程度の「量的」な「空間的」・「時間的」拘束を受ける性質を有しており、かつ、「専属」に類似した「質的」においても「量的」においても範囲が厳しく限定されたものと解することができよう。

そして更に「量的」概念のうち、「時間的」性質につき詳解を行うと、①における「専属」的な従事については、これは「時間的」要素である「③期間性」という面からより具体的に要求されているものと考える。ここに「③期間性」により1月あたり、おおよそ20日程度の「専属」的従事を要求されているものといえよう。しかし、この程度ついての解釈は困難な場面に遭遇する。つまり、1月において、事業所によって例えば毎週2日の休

[372]大辞林(第4版)(三省堂、2019年)

日を設けている場合もあれば、毎週 1 日の休日を定めている場合も想定され、これらではその程度に差異が生ずるということである。

しかし、いずれにせよ、「専ら」の有する「時間的」概念において、この試験研究費における人件費にかかる「専ら」から想定されることが、その者が専門とする業務には、その場面に遭遇した場合にはその業務のみを行うことを要求されているといえると考える。そして、その業務が 20 日程度を下回る場合には「専ら」から除外されるものであり、「専ら」という文言が規定されていることにより、試験研究費にかかる優遇措置からの除外可能性の一助を担っていることに相違はないものと窺われる。

この定義を宗教法人の境内地等の利用による非課税制に当てはめるならば、「専ら」の有する「③期間性」にいう時間的概念において、20 日という、一定の割合に換算することも可能な数値において、境内地等においては、「本来の用」にかかる宗教行為が、空間的に①にいう「専属」的な厳格な程度を持って行われるものであり、「本来の用」以外の用に供する境内地等の利用の場合においては、非課税たる境内地等から除外される可能性が生ずるもので、この試験研究費の特別控除の規定からも、「専ら」とは相当程度厳格な範囲を示した規定であるといえよう。

続いては、固定資産税に関するものではないものの、固定資産に関する優遇措置に関するもので、「専ら」が有する「空間的」概念においていかに用いられているか考察を行う。

第 3 項　収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例における「専ら」の空間的概念

当該規定は、「収容等の課税の特例」のうち社会福祉法人が収容等の課税の特例を受ける場合における規定であり、同一の土地において、課税の特例を受けることができる「特掲事業」と「非特掲事業」とを営んでいる場合において、課税の特例の適用関係がいかなるものとなるか、についての国税庁への質疑応答を記載し、「専ら」が有する「時間的」・「空間的」概念のうち、「空間的」概念から「専ら」に関する考え方の検討を行う。ここでは「特掲事業」と「非特掲事業」という混在に関する論点であり、条文上「専ら」が付されたことにより、「空間的」にいかなる「利用価値」の制限がなされるかについて、より具体的に明らかにするために検証を行うものである。

(1) 制度の概要

収用等による課税の特例とは、土地収用法等に基づく収用等によって、強制的に譲渡が行われた場合において、その補償金等で代替資産を取得したときは、代替資産の取得に要した金額の範囲内で、選択により譲渡はなかったものとみなされる[373]。なお、納税者が代替資産を取得しなかった場合、あるいは先の選択をしなかった場合には、特別に 5,000 万

[373]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、293 頁。

円の多額の控除が認められている[374]。次に示す収用等に関する条文は、以下「国税庁質疑応答」にかかる根拠条文である。

(2)根拠条文

【租税特別措置法施行規則第 14 条】

第十四条　施行令第二十二条第三項に規定する財務省令で定めるところにより計算した金額は、同項に規定する超える金額を同項に規定する譲渡に要した費用の金額に按あん分して計算した金額とする。 (省略) 5　法第三十三条第五項(法第三十三条の二第三項において準用する場合を含む。)に規定する財務省令で定める書類は、次の各号の区分に応じそれぞれ当該各号に定める書類（法第三十三条第二項において準用する同条第一項の規定の適用を受ける場合には、当該書類並びに同項に規定する取得をする予定の同項に規定する代替資産についての取得予定年月日及び当該代替資産の取得価額の見積額その他の明細を記載した書類(次項において「代替資産明細書」という。)）とする。 (省略) 三　次に掲げる資産(当該資産の収用に伴い消滅する法第三十三条第一項第五号に規定する権利を含み、第一号に掲げる資産を除く。以下この項において同じ。)当該資産の買取り(使用を含む。)をする者の当該資産が次に掲げる資産に該当する旨を証する書類 イ　(省略)第二十三号(国、地方公共団体又は社会福祉法人の設置に係る社会福祉法(昭和二十六年法律第四十五号)第二条第三項第四号に規定する老人デイサービスセンター及び老人短期入所施設並びに同項第四号の二に規定する障害福祉サービス事業の用に供する施設(障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律(平成十七年法律第百二十三号)第五条第六項に規定する療養介護、同条第七項に規定する生活介護、同条第十二項に規定する自立訓練、同条第十三項に規定する就労移行支援、同条第十四項に規定する就労継続支援及び同条第十七項に規定する共同生活援助の用に供するものに限る。)並びに同号に規定する地域活動支援センター及び福祉ホーム並びに社会福祉法第六十二条第一項に規定する社会福祉施設並びに児童福祉法第四十三条に規定する児童発達支援センター(省略)

(3)国税庁質疑応答

ここに挙げる国税庁の質疑応答事例は、収容等の課税の特例を受けようとする社会福祉法人が、同一土地において、課税の特例を受けることができる「特掲事業」と、受けることができない「非特掲事業」を併設して営んでおり、控除にかかる適用関係がどのようになるか、にかかる質疑である。なお、条文上においては、「専ら」との文言には言及されて

[374]金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、293 頁。

いないものの、質疑応答事例における特掲事業への割合について「専ら」の文言を付し言及して説明していることから検討を行うものである。

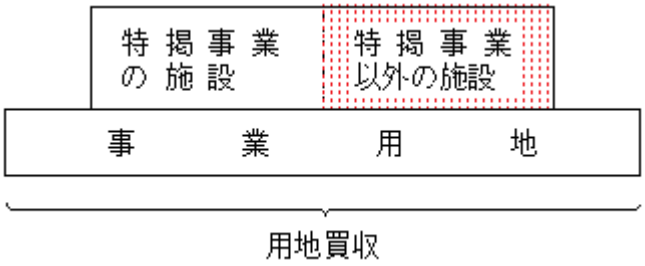
【特掲事業の施設と特掲事業以外の施設が併設される場合[375]】

【照会要旨】

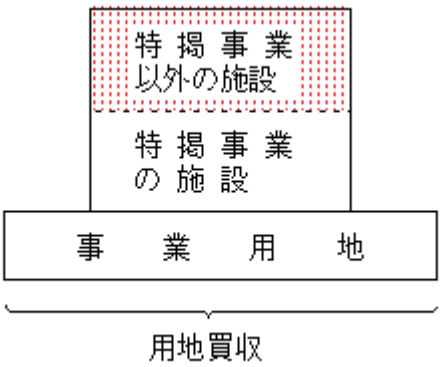
社会福祉法人が、土地収用法の事業認定を受けない場合でも収用等の課税の特例の対象となる老人デイサービスセンターと、事業認定を受けなければ特例の対象とならない他の社会福祉事業の施設を併設する場合のように、同一の事業施行者が、特掲事業(租税特別措置法施行規則第 14 条第 5 項第 3 号イ該当事業)の施設と特掲事業以外の施設を併設する場合において、これらの事業用地として買収された土地についての収用等の課税の特例の適用関係はどうなりますか。

また、施設が併設される場合としては、次のような事例が考えられますが、事例 1 と事例 2 とでは、これらの施設の敷地となる土地の譲渡について特例の適用関係に違いはありますか。

〔事例 1〕



〔事例 2〕



[375]特掲事業の施設と特掲事業以外の施設が併設される場合｜国税庁
https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/joto/14/47.htm(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)

【回答要旨】

1　照会の場合のように、同一の事業施行者によって特掲事業と特掲事業以外の事業が施行され、これらの事業の施設が併設される場合の態様としては、1 いずれの事業についても事業認定を受けるケース、2 いずれの事業についても事業認定を受けないケース、3 特掲事業以外の事業についてのみ事業認定を受けるケースの 3 通りが考えられますが、土地収用法の事業認定は、二つの事業の施設が併設される場合には、その一部分のみについて受けることはできないこととされていますから、3 のケースは想定されないことになり、1 及び 2 のケースについて特例の適用関係の検討を要することとなります。

2　そこで、まず、1 のケースのように、特掲事業と特掲事業以外の事業のいずれについても事業認定を受ける場合には、収用等の課税の特例を適用することについて特に疑問は生じません。

次に、2 のケースのように、特掲事業と特掲事業以外の事業のいずれについても事業認定を受けない場合には、併設される施設のうち特掲事業の施設に係る事業用地についての収用等の課税の特例の適用関係が問題となります。すなわち、特掲事業以外の事業に係る事業用地については特例を適用する余地がないことから、仮に、特掲事業の施設に係る事業用地について特例の適用があるとした場合、特掲事業の施設の敷地となる土地を特定することができれば、その土地の譲渡について特例の適用を認めることとなるのか、あるいは、特定できない場合(事例 2 が典型)には、併設施設の床面積の按分割合により特掲事業の施設の敷地面積を算出して、この部分について特例の適用を認めることとなるのか、といったような問題が生じます。

この点については、施設が併設される場合に、仮に、その一部の敷地が特定できたとしても、同一の事業施行者に譲渡したにもかかわらず、併設施設の構造(位置)の違いだけで特例の適用の有無に差異が生ずることになり、地権者にとってみれば不合理となるケースが想定されること、また、特定できない場合に、併設施設の床面積の按分割合を基として特例の適用を認めることとするようなことは、(一つの土地に対して収用権が割合で及んでいるということであり、)そもそも、収用権を背景にした買取りといえるのか、といった疑問が生ずることから、特掲事業の施設に係る事業用地について特例を適用することには、問題があるといわざるを得ません。

そして、特掲事業について、事業認定を受けない場合でも収用等の課税の特例の適用対象事業とされているのは、「いずれ事業認定が行われることが確実と認められるもの」で あることによるものであり、二つの事業の施設が併設される場合の事業認定は、その一部分について受けることはできないことからすれば、2 のケースについての特掲事業の施設の事業用地の買取りは、事業認定が受けられることを前提としたものとはいえず、「資産について買取りの申出を拒むときは土地収用法の規定に基づいて収用されることとなる場合」には該当しないことになります。

3　したがって、併設される施設の敷地となる土地の譲渡について、収用等の課税の特例

を受けるためには、特掲事業も含めて事業認定を受ける必要があるということになり、照会の事例 1 と事例 2 とで適用関係に違いはありません。

なお､併設される施設の大部分が専ら特掲事業の施設の用に供されると認められる場合(おおむね 90%以上)には、事業認定を受けない場合であっても、当該併設施設の事業用地の買取りについては、収用等の課税の特例を適用して差し支えありません。

(4)空間的概念における割合

この､「専ら」とは「量的」にいかなる程度を示すのか、について､「時間的」･「空間的」に制限された概念であることはまず青色事業者控除における「専ら」での議論において指摘を行った。そして、前項試験研究費における議論においては「時間的」概念としての「専ら」の論述を行い、そして、本項では､「収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例」から､「空間的」な制限からの考察を行うものである。

本章にて示したビル型納骨堂事件の判旨において､「実際にも、それが例外的とはいえない割合で行われており、(省略)・・・専ら、宗教団体としての主たる目的を実現するために使用している状態にあるとは認められない。」と判旨されているが､「専ら」という文言を「空間的」概念において、これを割合としてみた場合、この「収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例」において、どのような厳格な割合を有しているのか、ここに確認を行う。本項における国税庁の質疑応答事例によると、その「空間的」に「混在」した場合における「専ら」特例該当性に関する特掲事業の施設の用に供される割合は 90%以上であると応答したものである。更に、当該優遇措置のみならず、種々の租税法規において、程度を示す場合において「90%」以上を優遇するものが見受けられるのである。例えば、個人が自分の居住の用に使っている家屋とその敷地を売却し、一定の要件に当てはまるときは 3,000 万円の特別控除の特例などが受けられる所得税上の優遇措置において、家屋には居住用と店舗用が一緒になっている店舗併用住宅も想定され、この場合、特別控除の特例を受けることができるのは、店舗併用住宅のうち自分の居住の用に使っていた部分に限られるとされるが､居住の用に使っていた部分が全体の 90%以上であるときは、全体を居住の用に使っていたものとしてこの特例を受けることが可能である[376]との運用がされているものも見受けられる。当該優遇措置についていえることは、90%以上という割合が、法律上規定されているものではないものの、この「収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例」においても、または他の場合においても運用レベルではあるが、「90%」という割合が、課税上の一定の基準とされているものとは考えられる。

この「専ら」にかかる程度について、本章冒頭にて碓井光明は、固定資産税における租税法規上の解釈として、たまたま例外的に他の目的のために使用することがあったという

[376]No.3452　店舗併用住宅を売ったときの特例｜国税庁
https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/joto/3452.htm(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)

程度において「専ら」の要件に欠けることとならない[377]とし、この前提を基に、伊藤嘉規はその程度について「8 割」程度[378]であるとの見解を示した。しかし、碓井の解釈から、その程度についてすぐさま 8 割程度と導き出されることについては、「専ら」に該当する境内地等が「本来の用」以外の用における「利用価値を制限」する効果を有するものであるならば、伊藤から導き出された程度は強引な印象が窺われるものである。また、その程度について、いかなるプロセスを経て導き出されたか明らかであるとはいえず、かつ、筆者としては、これはおおよそ非課税につき門戸の広い解釈であるとの指摘を行った。

「専ら」について、伊藤のようにその程度についてゆるやかに解釈する見解が存在する。しかし、境内地等においては、「専ら」が「本来の用」以外の用への「利用価値」を制限する効果を有することからも、納税者間の公平性を阻害してまで非課税を行うということは、「専ら」についての「専属」に類似した程度、割合についても 90%以上という、一定の厳格性が求められるものと解するべきであると考える。ただし、この 90%以上という基準においても、先の伊藤における 80%以上との基準と同様に、これらの割合は法定化されているものではない。この法定化されていないことから、概していずれの割合が正しいとは言い難いことは筆者においても理解をしているところである。しかし、あくまで運用レベルではあるものの、特に、この割合が導き出された「収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例」においても、宗教法人にかかる固定資産税非課税制と同様に、納税者に対する優遇規定であるという点で一致するものであり、「専ら」が、条文が要求する用以外の用途を除外することにかかる厳格さという意味においては、「他の用途への利用価値がない状態」について、課税庁において 90%以上というメルクマールとしたのであると考えられ、「専ら」という堤防が相当程度厳格に他の用を除外する解釈が可能であるものと窺われる。続いて、このことを固定資産税の性質に立ち返り考察を行う。

第 5 節　固定資産税の性質からの根拠

ここまでにおいて他の租税法規からの検討も含めて「専ら」の範囲について考察を行った。まず青色事業専従者控除においては、「専ら」が「空間的」・「時間的」制限における「量的」に相当の制限を設けた概念であることが分かった。そして、試験研究費においては、原則として「専ら」とは「専属」に類似した厳格な程度を有するものであり、従業員が「兼務」している場合においては、「時間的」な制限において 1 月あたり 20 日程度の従事が要求されているとした。最後に、「収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例」については、「空間的」制限において、特掲事業に「90%」以上の利用、そして、所得税にお

[377]碓井光明『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988 年)、160 頁。
[378]伊藤嘉規「〔判例評釈〕ペットの遺骨保管ロッカー及びその敷地部分が宗教目的に使用する施設とされ、固定資産税等の非課税規定に該当するとされた事例」富大経済論集 54(3)(2009 年 3 月)、324 頁。

いて、個人が自分の居住の用に使っている家屋とその敷地を売却し一定の要件に当てはまるときは 3,000 万円の特別控除の特例については、「空間的」に「90%」以上の割合で居住用として利用を要するという量的な「空間的」な制限が求められることが分かった。

しかし、この「時間的」・「空間的」な制限について、試験研究費の規定であればその時間的な日数、そして、収容等の特例および、居住用財産の特別控除であれば、その空間的な割合は実際に法律上規定されているものではなく、かつ固定資産にかかる措置も含まれてはいるものの、固定資産税にかかるものではなく、更に、地方税法 348 条 2 項 3 号は「非課税規定」であるが、これら先に示した規定は「優遇規定」にかかるものであり、これらの多く異なる点を有することから、「90%」という割合による空間的制限や、「20 日」という時間的制限を額面通りに受け入れることは困難といえよう。しかし、ここまで示した他の租税法規における「専ら」の性質について、条文が要請する「行為」・「用途」以外のものを「専ら」により除外する性質を有することには相違がないものであり、かつ、本節 3 項にて示した事例はいずれもが固定資産に関するもので、一定の固定資産の他の用途への「利用価値」を制限したものに対する優遇措置という点においては注目すべき点であると窺われる。これらの他の租税法規における「専ら」の有する性質という点においては、その程度には疑義があるものの、総括として、「時間的」・「空間的」制限を設けることで、他の用あるいは用途を排除すべく、一定の厳格なメルクマールが要求されていることは窺うことが可能であると考えるものである[379]。ここでこの「専ら」にかかるメルクマールについて、冒頭に立ち返り、具体的に固定資産税の非課税制を根底から支える「財産税」という性質における考察を行うものである。

固定資産税において「専ら」が、「時間的」・「空間的」といった他の用途への「利用価値」の制限について、非常に制限されたメルクマールが導き出される理由として、これを根拠付ける理由は、固定資産税における性質上、「財産税」を前提としたものであることが考えられる。筆者は地方税法 348 条 2 項 3 号に規定される「専ら」について、非課税を受けるには、「本来の用」以外の用への「利用価値」が制限された境内地等であることが求められると指摘したことは既述のとおりである。このことは、固定資産税の性質上、「財産税」であるという観点から、「財産税」は財産の保有の事実に基づいて課される租税であり、当該資産から生ずる収益力を財産保有の事実にかかる担税力として捉えるものであり、固定資産の時価である「収益価格」をもって固定資産税を課するものであり、固定資産からフローが制限された状態を「専ら」という条文上の構成要素により「時間的」・「空間的」と

[379]本章では他の租税法規を含め「専ら」についての考察を行った。ここで法的安定性の観点から、「専ら」の役割を、租税以外の他の法規から確認を行う。ここに事業法である電気通信事業法 164 条 1 項に規定される「専ら一の者に電気通信役務を提供する」とは、電気通信役務の提供先が 1 人又は 1 社に限られている場合をいい、租税法規における性質と同様に、他の用を制限する役割を有していることが分かる。なお、総務省「電気通信事業参入マニュアル［追補版］」(総務省 2019 年 10 月)、8 頁。を参照のこと。

いった要素から固定資産の「利用価値」の制限を求めているものと考える。

この財産税の性質から、先の「公衆用道路」について、固定資産の時価である「収益価格」の観点から、収益力において、これを担税力の制限として述べるならば、専ら不特定多数の者が利用することを要件とするもので、これを所有者の「使用収益の可能性が排除」されている[380]状態を示すものといえよう。この使用収益が排除された状態を示すということについて、これは相当強く用途において、固定資産から生ずるフローが制限された状態を示し、固定資産の「利用価値」が制限された状態であるといえよう。

更に、「専用住宅」の規定についても、住宅用地について、居住目的にかかる用地のみを対象とした特例措置であり、固定資産の「利用価値」という前提においては、「居住」という、そこで生産的な何らかの経済活動が行われるという利益の獲得を目的とした固定資産ではないということができるものと考えられ、同様の理由により「利用価値」が制限された状態を示すものと考えられる。

このことを宗教法人の所有する境内地等について述べるならば、「本来の用」以外の用への利用が制限された用途であるものと考えられる。この状態を、「専ら」との関連において、いかに判断するかについて述べるならば、まず、ここまでの解釈から、「専ら」の有する性質という点において、「時間的」・「空間的」といった制限を設けることで、「時間的」・「空間的」に境内地等の「利用価値」が制限された状態を示すものと筆者は考えるものである。そして、この制限された状態を根拠付けるものが、財産税という固定資産税の性質が根底において支えているのである。これは、財産税として、固定資産の時価である「収益価格」の観点から、財産保有の事実にかかる担税力である境内地等の収益力において、「本来の用」以外の用への種々の「利用価値」を「専ら」という構成要素によって制限し、非課税から除外しているのである。これらから、宗教法人の境内地等について、財産税の観点から、固定資産税の性質から非課税を根拠付けるならば、収益力が制限された固定資産が非課税とされるものに該当するものである。

ここまで「専ら」の性質について論じたが、「専ら」について、固定資産税が財産税であることから、「利用価値」が制限された固定資産について、その性質から優遇を受けることの根拠を見出したものである。ここで、この優遇の立証として、合わせて他の租税法規における性質についても検討も行い、そこから「専ら」の有する性質として、「時間的」・「空間的」制限により、「専ら」から除外する性質を有するものであると指摘を行った。これらの共通項は概して、他の行為・用途に対する利用等を排除しているということである。

ここでビジネス類似の宗教行為の登場による影響に目を向ける。固定資産税は財産税における担税力の根拠を支えている財産保有の背後にその保有を支えるフロー(所得)が存在[381]することから、これを根拠として課税を行うものである。そこで、ビジネス類似の宗教

[380]高野幸大「固定資産税の非課税対象となる「道路」の意義」税務事例研究(17)(1993年11月)、61頁。

[381]田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』(法律文化

行為が登場するまでは、条文上、「専ら」が付されていることから、境内地等を「本来の用」以外の用に供する場合においては、本来の宗教行為とは固定資産から生ずるフローにおける「利用価値」が異なることから、「専ら」という構成要素により、「時間的」・「空間的」といった制限のもと、非課税から除外することが可能であったのである。しかし、ビジネス類似の宗教行為が「本来の用」に入り込むこととなったことから、財産税としての性質からも、そして、現状の条文において対応ができないこととなったのである。

では、本章において示した裁判例においては、いかなる解釈が可能であろうか。裁判例において、「それが例外的とはいえない割合」において行われていることから非課税から除外されると判示したものであるが、確かに、ここまでの解釈において、非課税規定を受けるには、相当の固定資産の「利用価値」の制限が要求されるとしたが、それが厳密にいかなる割合・程度を示すかについては明確ではないものの、碓井光明のいう同3号にかかる固定資産税における租税法規上の解釈として、たまたま例外的に他の目的のために使用することがあったという程度において「専ら」の要件に欠けることとならない[382]との指摘からも「専ら」は境内地等の「利用価値」が制限された厳格なメルクマールによるものであり、つまり、「専ら」は境内地等が、「利用価値」が制限された「本来の用」以外の用に供される場合において、「空間的」制限、そして「時間的」制限を用いて、相当程度厳格に非課税から除外する規定であることが分かる。

しかし、最も問題とすべきは、ビジネス類似の宗教行為の定義をも「本来の用」に含み得ることから、「本来の用」にビジネス類似の宗教行為が入り込んだ場合、「専ら」という厳格な堤防を越えて非課税とされるおそれがあるのであるということである。いくら「専ら」が厳格であっても「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が含まれた場合、非課税から排除できないのである。このことから、立法によって、ビジネス類似の宗教行為を非課税から除外する規定について制度構築が必要であるものである。なお、新たな制度の検討にあたり、現代社会の構造を考慮しながらの制度構築が求められるものであろう。

第6節　小括

ここまでにおいて、「専ら」についていかなる状態を示すのかについて、「青色事業専従者給与」、「試験研究費」にかかる規定、そして、「収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例」といった他の租税法規を含め考察を行った。固定資産税は財産税として、非課税に該当する境内地等は、「専ら」の性質による「時間的」・「空間的」といった制限のもと、便益を有しない、利益の獲得を目的としない、世俗的なフローを排除した土地を示すものと考えられると指摘を行った。そして、非課税たる優遇を受けるには、相当厳格な範囲が求められることを要求しているものと考えられ、ビジネス類似の宗教行為を排除した

社、2011年)、556頁。

[382]碓井光明『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988年)、160頁。

「利用価値」が制限された境内地等であることが分かった。

しかし、「専ら」がいかに厳格な規定であっても「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が含まれた場合、非課税から排除できないものであり、立法による手当が必要なものと考える。

第 7 章　ビジネス類似の宗教行為を行う施設を非課税から除外する制度の提案

本稿において、これまで固定資産税にかかる宗教法人非課税制における解釈、そして条文が抱える問題点について指摘を行った。しかし、境内地等のビジネス類似の宗教行為の「非課税からの除外可能性」について、ビジネス類似の宗教行為のような、非課税除外可能性について現行制度の範囲内において、いかに厳格に解釈を行った場合においても、解釈上の問題が残されることとなった。

この残された課題の解決に当たり、まず、ここまでにおける議論の整理を行うと、本稿において、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、非課税からの除外可能性についての考察を行ったものである。この議論として、地方税法 348 条 2 項 3 号における条文を「専ら」・「本来の用」・「供する」に区分し、それぞれについて解釈論において、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等を非課税からの除外可能性についての考察を行った。ここに、条文が抱える問題点を整理し、そして問題点を排除する制度の提案を行う。

第 1 節　条文が抱える問題点の整理

まず、条文が示す「本来の用」においては、これは宗教法人法 2 条における目的に沿った事業が行われることが求められる旨解釈を行い、これにビジネス類似の宗教行為の定義の三つを当てはめて考察を行った。まず、一つが、「①教信徒・非教信徒を問わない事業」という定義であり、これは、「排他性」のある境内地等の運営がなされていることが要求されるとした。そして、二つが、「②事業にかかる一定の外注を行ったものである」という定義であり、外注などにはよらず、「主体性」をもった利用が要求されるとした。そして、「③一定の価格を設定した事業」であるという定義においては、条文からはこの定義を当てはめることは困難であるとした。

これらの定義の問題点について、まず、「①排他性」という性質においては、教信徒の範囲の「曖昧さ」や、「②主体性」であれば、外注を行う事業であっても外形上は旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を装うものもあり、こちらもその範囲の「曖昧さ」が見受けられ、かつ、「③価格設定」は条文上考慮されないことから、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が入り込む条文となっており、これを非課税から除外できないという問題を有するものとなった。

そして、「供する」については、境内地等の「使用見込」・「移転」・「建替え」・「現に使用」にその境内地等の利用状況を区分し、いかなる状態が「供する」に該当するもので、その該当性において、ビジネス類似の宗教行為の非課税除外可能性についての考察を行った。その解釈上の状態から、境内地等を「現に使用」している場合を除き、非課税から除外されるものと指摘を行った。しかし、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が入り込むことから、現に使用している場合においてもビジネス類似の宗教行為を行う境内地等が非課税となり得るのである。

最後に、前章である「専ら」について、いかなる程度・範囲がこれに該当し、除外され

得るか考察を行った。ここでは、財産税におけるフローの観点から、「利用価値」が制限された固定資産であるという観点から、「専ら」とは「本来の用」以外の用を排除する堤防の役割を果たす規定であると指摘を行った。しかし、こちらも、ビジネス類似の宗教行為の定義をも「本来の用」に含み得ることから、「本来の用」にビジネス類似の宗教行為が入り込んだ場合、非課税から「本来の用」以外の用を除外する「専ら」という堤防を越えて非課税とされるおそれがあるのである。

これらの条文における課題が残されたものであるが、いかなる制度を構築すれば、ビジネス類似の宗教行為を「本来の用」から除外し、そして、非課税の範囲から排除できるかについて考察を要するものである。続いて、具体的にいかなる制度構築が求められるか、について考察を行う。

第 2 節　固定資産税に適合した制度の検討

オウム真理教事件以降、これを受け宗教法人法の改正について、主管官庁において、宗教法人に対し一定の介入が可能となったことで、宗教法人にかかる制度改正が行われた[383]ものである。なお、この介入は宗教法人の「聖」に関する事項ではなく、あくまで「俗」の部分に留まるものであることから、筆者としては、「聖俗分離原則」の観点からは制度改正は許容されるものと考えるものである[384]。

ここでは、租税法規上、宗教法人の有する「俗」の部分への介入に留まる制度構築の検討としていかなるものが考えられるかについて考察を行う。ここに 3 つの制度構築が検討できるものと考える。一つが、①「専ら」をより厳格なものとする制度である。そして「本来の用」について一定の制限を設けるというもので、二つは、②「価格設定」を行った事業による境内地等の利用を非課税から除外するというものである。最後に③外部事業者に「外注」を行った事業による境内地等の利用を非課税から除外するというものである。これらの制度構築を検討する。

第 1 項　「専ら」を厳格にした制度の提案

地方税法 348 条 2 項 3 号の規定上、「専ら」という不確定概念が付されていることによる「曖昧」な範囲のためにビジネス類似の宗教行為が非課税とされ得るという視点から、本項ではその「専ら」を条文から排除する制度の提案を行う。

383当該制度改正について詳解している論文として、桐ヶ谷章「改正点をめぐる諸問題―宗教団体に対する管理の要素の導入―」宗教法(16)（1997 年 11 月）を参照のこと。

384なお、宗教法人法の改正について、制度改正は許容されるとした学説を論じた論文として、棚村政行「宗教法人法改正への視点」法律時報 68(1)(1996 年 1 月)が挙げられる。一方、許容されないとした学説を論じた論文としては、桐ヶ谷章「改正点をめぐる諸問題―宗教団体に対する管理の要素の導入―」宗教法(16)（1997 年 11 月）が挙げられ、それぞれ参照のこと。

(1)改正案

地方税法348条2項3号におけるビジネス類似の宗教行為を行う境内地等を固定資産税の非課税から除外するために、「専ら」を条文から排除することで、境内地等においては、「本来の用に供する」場合にのみ非課税とされることとなる。

【地方税法第三百四十八条二項第三号(改正案)】
三　宗教法人が完全にその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地(旧宗教法人令の規定による宗教法人のこれに相当する建物、工作物及び土地を含む。)

(2)制度改正の導入による影響

制度を改正することにより生ずるものと考えられる影響について記述する。

①「本来の用」以外の用を行う境内地等を非課税から排除できる

宗教法人における境内地等においては、固定資産の「利用価値」が制限された、非課税制にかかる「本来の用」の利用における極めて厳格なメルクマールが求められるものと窺うものである。しかし、この極めて厳格なメルクマールが、厳密にいかなる割合・程度を示すかについては明確ではないと筆者は考え、立法による一定の手当が必要な状態であると窺われる。濵田洋によると、「専ら」について、これが条文上付されていない場合、納税者有利に捉えるならば、少しでも「本来の用」に供していれば全体が非課税となるとも考えられる[385]といい、「専ら」が「本来の用」以外の用に供した場合において非課税からの除外における堤防となっているものといえる。ただし、「曖昧」な一面も有していることから、条文から「専ら」を厳格とすることによって、「本来の用」に供する場合に限り、宗教法人の固定資産税が非課税となることから、一括してビジネス類似の宗教行為を行う境内地等を非課税から除外することが可能である。

しかし、当該改正は大きなデメリットが存在する。それは、「専ら」という規定は「本来の用」以外の用を排除する規定ではあるが、しかし、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為の定義が入り込むことから、いくら「専ら」を超えて厳格な規定としても、ビジネス類似の宗教行為を非課税から排除することができないのである。本稿における目的は、ビジネス類似の宗教行為を本来の用から除去することが目的であることから、この改正では対応ができないものである。

第2項　「価格設定」を付した事業による利用を非課税から除外する制度の提案

筆者はかねてより本稿において、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が含まれ得ることを指摘した。そこで、地方税法348条2項3号において、「価格の設定」がなされ

[385]濵田洋による修士論文指導による。

た上で、境内地等が一定の用に供される場合には、非課税から除外される旨、規定すべきであると考える。

(1)改正案

改正後の条文は次のようなものとなると窺われる。ここに「境内地等において金員を得て用を供する場合には、価格の定めのない喜捨によるときに限り当該規定を適用する。」と加えることで、ビジネス類似の宗教行為の定義において示した「価格設定」というものを非課税から除外することが可能となる。

【地方税法第三百四十八条二項第三号(改正案)】
三　宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地(旧宗教法人令の規定による宗教法人のこれに相当する建物、工作物及び土地を含む。)
三の一　境内地等において金員を得て用を供する場合には、価格の定めのない喜捨によるときに限り当該規定を適用する。

(2)制度改正による影響

ここでは、制度改正によって、条文上「価格設定」を付した事業を行う境内地等を固定資産税の非課税から除外することによる影響についての考察を行う。

筆者は制度改正の趣旨として、財産税としての性質により、固定資産税にかかる時価について、「収益価格」であることを前提とし、収益力という財産保有の事実にかかる担税力の観点から「利用価値」の制限された固定資産が、非課税たる境内地等の根拠となるものと考えるものである。これは、ビジネス類似の宗教行為の登場までは、現行法において、法改正を行わなくとも、喜捨にはよらない、世俗的な「利用価値」を有する担税力のあるマンション経営や駐車場経営といった事業は「本来の用」に含まれるものでないため、これらのような事業を行う境内地等は課税され、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為は「本来の用」に該当し、課税と非課税の棲み分けがなされてきたものと考える。

しかし、ビジネス類似の宗教行為が登場したことにより、これを財産税という性質上、これは固定資産の収益力を財産保有の事実にかかる担税力として捉えるものであり、「利用価値」が制限された境内地等が非課税たるの根拠を有するものと考えられるものの、ビジネス類似の宗教行為が「本来の用」という非課税規定に入り込むことなり、固定資産税の性質と根拠法の条文との間に不一致という矛盾が生ずることとなっており、これを是正する必要があると筆者は考えるのである。そこで、この制度改正案における提案により「価格設定」というものを非課税から排除する旨、条文上加えることで、固定資産税の性質と、根拠法の条文との間に生ずる不一致を是正することが可能であるのか、また、制度改正を行うことができるのかについて考察を行うものである。

地方税法 348 条 2 項 3 号の条文に目を向けると、ここに規定される「本来の用」とは、宗教法人法 2 条にいう、「宗教の教義をひろめること」、「儀式行事を行うこと」、そして、「信者を教化育成する」ことを目的とする、同法 3 条に規定する「境内建物」である。しかし、これらの目的からは「価格設定」がなされた境内地等を非課税から排除する旨の要求がされていないのである。問題提起としては、「価格設定」を排除する旨、条文において明確になっていないことから、解釈論においては非課税からの除外可能性の根拠とはならない。そこで、世俗的要素の極めて強いビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、「価格設定」との文言を付加することで、非課税から排除することにある。

ここで、いかなる根拠を持って立法論にて「価格設定」という要素につき、「本来の用」に含まれるビジネス類似の宗教行為を非課税から排除するかが問題となる。田中治において、宗教活動に用いられる建物や土地の保有に課税をするならば、その税負担をまかなうために、一定の金員を信者等から恒常的に集めることを余儀なくされ、本来、信者の喜捨等によって運営されている宗教法人に対して、世俗の所得や収益を直ちに反映するものではない建物、土地を持っているからといって、その保有に対して課税をすることは、納税資金のために、宗教法人本来の活動の範囲を超えた負担を負わすことになり、宗教活動に用いられる土地等への非課税には、このような考慮、配慮が含まれているものと思われる[386]といい、ここで、田中の指摘した固定資産税の境内地等非課税たる根拠につき「喜捨」という性質に焦点を当て考察を行う。

この「喜捨」によるということは、宗教法人法 2 条における目的である「宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成する」とは直接的なつながりを有するものではないと窺われる。しかし、「喜捨」は宗教の有する性質ではあると考えられる。更に「喜捨」にかかる指摘において忠岡博によると、もともと、信者が金員を喜捨したり、献金したりするのは、あくまで宗教行為であって、課税されることを予定したものではなく、担税力のあるフローではない[387]と論述しており、この「喜捨」というものが、固定資産税における境内地等にかかるフローを有しないものと指摘している。ここに、この「喜捨」というものがいかなる意味を有するものであるかを述べる必要があると考える。

大辞林によると、喜捨とは、「功徳を積むため、あるいは宗教的な戒律にしたがって、金銭や物品を寺社や困っている人に差し出すこと。「浄財を－する」[388]」と解説がされている。「喜捨」は宗教行為の一つであり、「喜捨」の解説において、価格の設定されたものであるとの説明はされていない。また、佐々木一憲によると、最近の報道等によると、葬儀を仲介する民間業者等によって宗教行為が商品化されているという動きが見受けられ、例えば、僧侶紹介サービス、永代供養寺院紹介サービスなどといった葬祭関係サービスで

386田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011 年)、556 頁。
387忠岡博「宗教法人の動物供養施設と固定資産税」税法学(562)(2009 年 11 月)、207 頁。
388大辞林(第 4 版)(三省堂、2019 年)

は、宗旨・宗派不問とした上で「お布施」の名の下に価格設定するなど、提供する事業体やサービス提供方法など諸点において伝統的な宗教行為と認識されてきたものとは異なる特徴がみられ[389]ると指摘している。この常用語における意味、そして特に佐々木の学説から、お布施、すなわち「喜捨」とは、価格設定のない任意の存在を示すと考えられ、筆者もこの「喜捨」の価格設定を有さない任意性について同意するものである。

そして、このような、「喜捨」の名の下に価格設定を行うことについて、「本来の宗教活動」ではないとの理由により、仏教界において反発が起きた事例がある。この事例における根拠として、次に示す公益財団法人日本仏教協会による「小さなお葬式」の運営会社に対する要望書は、全文長くはなるものの、この「喜捨」の価格設定における排除を前提としたものとして興味深いものである。

【全日本仏教教会の要望書[390]】

「葬儀本.com」掲載のお布施の価格表示について

謹 啓

慈光のもと益々ご清祥のこととお慶び申し上げます。突然のお便りをご容赦頂きたく存じます。

まずは、本会組織を説明させていただきます。財団法人 全日本仏教会は全国 58 の伝統教団諸宗派、36 の都道府県仏教会、8 つの仏教系諸団体が加盟する伝統仏教界唯一の総連合体で、加盟団体に所属する寺院・教会等は 75,000 を超えております。また、神道・キリスト教・新宗教の連合体と共に、(財)日本宗教連盟を構成し、仏教界を代表して他宗教との連絡や政官界との折衝にも当たっております。それに加えて世界 164 の地域センターが加盟している WFB（世界仏教徒連盟）に唯一の日本センターとして加盟し、世界の仏教界の窓口にもなっております。

標記の件について、御社のホームページを閲覧しますと「小さなお葬式の法事予約サービス御布施総額全国統一 55,000 円」「100 名までのお葬式お布施額とお勤め内容」さらには「お布施全国統一金額」と称してお布施の金額が価格として一覧表示されております。「お布施」の金額を料金体系として一覧表示する御社は、各伝統仏教宗派の教義や歴史的経緯をご理解されていないと考えます。また葬送儀礼において、一大事とされる授戒の意義、意味、作法等については各伝統仏教宗派独自の伝統があり、お布施への配慮なき料金

[389]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、291 頁。

[390]「「葬儀本.com」掲載のお布施の価格表示について」(公益財団法人日本仏教協会、2011 年)http://www.jbf.ne.jp/pdf/yunikuesuto.pdf#search=%27%E3%80%8C%E8%91%AC%E5%84%80%E6%9C%AC.com%E3%80%8D%E6%8E%B2%E8%BC%89%E3%81%AE%E3%81%8A%E5%B8%83%E6%96%BD%E3%81%AE%E4%BE%A1%E6%A0%BC%E8%A1%A8%E7%A4%BA%E3%81%AB%E3%81%A4%E3%81%84%E3%81%A6%27(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)

体系化を標榜することは、授戒の意義尊厳を損ね、仏教の宗教性に対する越権行為と考えます。

葬儀は故人が仏弟子となる深い法儀と、故人を縁として残された者たちが仏法に出遭う厳粛な儀礼であり、施主の布施行もまたその一環であります。たとえ社会の風潮が「商品化、価格化」のような傾向になり、布施が金銭化され形骸化されたとしても、喜捨の精神を蔑ろにするお布施の料金表示及び体系化を容認することはできません。

全日本仏教会は、株式会社 ユニクエスト・オンラインが運営する「葬儀本.com」に記載されている、すべてのお布施の金額及び料金体系の表示の削除を強く要望致します。

一方で、お布施の料金体系化は、伝統仏教界に警鐘を鳴らす意味を持っていると考えます。我々僧侶は、一般の方々が持っておられるお布施に対する不満と不安に耳を傾けてこなかったことに対して、強く反省しなければなりません。核家族化が進行したことによる寺檀関係の希薄化を修復するにあたり、各寺院と宗派の関係、各寺院と都道府県仏教会の関係を繋ぎ合わせて、一般の方々が持っておられる不満・不安に対応していかなければなりません。

そして、我々僧侶のみで対応を考えるのではなく、関係団体と共に問題を共有し、檀信徒や地域の方々と信頼関係を構築し、時代に応じて変わりゆく告別式と、変わらざる葬儀を認識し合う、共生の縁を築いていかなければならないと思っております。

御社の葬儀・法要事業の全国展開において、お布施の金額については、各地方や宗派毎に異なる慣行を重視され、施主と寺院、施主と僧侶の信頼関係を構築されるよう十分な配慮をお願い致します。

全日本仏教会と致しましては、御社と対話の場を設ける用意があることを申し上げます。

ご隆昌を祈念しております。

合 掌

この要望書は、ウェブサイトを通じて葬儀の手配を行う事業について、日本仏教協会が、仏教に対する宗教性への越権行為であるとして批判を行ったものである。その批判としては、料金体系化することにより、「商品化、価格化」に対する批判であり、「喜捨」の性質と異にするものであるとして、料金体系化の削除を求めるものであった。筆者としても、この要望書における「喜捨」の性質について的を射たものであると考える。

筆者は、この「価格設定」がなされた事業による境内地等の利用について、固定資産税非課税から除外するという制度構築について、次の視点によるものである。

①まず前提として、一般事業会社はその性質上、利益を得ることを主たる活動としているので、利益が不確定となる「価格設定」を付さない事業は通常行わないものと考えられる。

②そこで、「喜捨」という金額に不確定な事業を排除してきた宗教法人について、条文が要請する「本来の用」について、価格設定がなされたものを非課税から除外することによって、一般事業会社と同様の性質の事業を行う宗教法人の境内地等について、非課税から排除する作用を有するものと考えられる。

この一般事業会社と同様の性質である、「価格設定」という構成要素を非課税から除外することで、固定資産の「利用価値」を高めると考えられる種々のビジネス類似の宗教行為を幅広く非課税から除外することが可能となるものと考えられる。

しかし一方では、「価格設定」のある事業をすべて非課税から除外することについて、問題も有している。それは、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為までもが非課税から除外されるおそれがあること、また、一般事業会社と同様の性質というものを非課税から排除することが固定資産税の性質において許容されるのか、といった、当該制度改正が困難な側面もあることから、次に指摘を行う。

(3)「価格設定」を付した事業を非課税から除外することが困難な理由

「価格設定」を行った事業による境内地等の利用を固定資産税の非課税から除外することについて、一定の評価を行うことは可能であるとは考えられる。しかしながら、一方において、ニつの意味において制度改正が困難な場面に遭遇するものと窺われる。一つが、①旧来より行われてきた伝統的な宗教行為までもが、非課税から除外されるおそれがあること、そして二つが、②固定資産税の性質において「価格設定」による非課税からの除外が困難であることが挙げられる。これらの視点から、「価格設定」を行った用に供する境内地等を固定資産税非課税から除外することが困難である指摘を行う。

①現代社会の構造による視点

まず一つは、現代社会の構造において、宗教法人の行う行為は、その喜捨性を失った行為の宗教性は損なわれるというのは宗教的理念に基づく論理と考えられるところ、昨今、宗教法人において一定価格が設定された宗教行為が行われていることは「社会一般の認識ないし本音である」という[391]指摘が存在している。これは、一定価格の設定がなされた上で、提供や販売する行為は、通常、商行為とみなされるが、その一方で、現代社会の構造として、世俗的市場に存在するものは、ほぼ料金設定がなされている中、宗教法人だけがその理念に基づく形態を維持するのは、現実的には非常に難しい場面もあるのではなかろうかと察せられる[392]という評価も可能であるということである。

---

[391]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、369 頁。

[392]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、369 頁。

この現代社会の現状に関して、上述した「「葬儀本 com」掲載のお布施の価格表示について」においても、「価格設定」は現代社会のニーズによるものである旨、表されているものと考えられる。その該当箇所について、次に再掲する。筆者としては、この要望書について、「喜捨」を「価格設定」することへの反対に加え、一方においては、「価格設定」を現代社会のニーズへの応答といった二面性を有したものであると考えるのである。

【全日本仏教教会の要望書[393]】

お布施の料金体系化は、伝統仏教界に警鐘を鳴らす意味を持っていると考えます。我々僧侶は、一般の方々が持っておられるお布施に対する不満と不安に耳を傾けてこなかったことに対して、強く反省しなければなりません。核家族化が進行したことによる寺檀関係の希薄化を修復するにあたり、各寺院と宗派の関係、各寺院と都道府県仏教会の関係を繋ぎ合わせて、一般の方々が持っておられる不満・不安に対応していかなければなりません。

この要望書における文言において、宗教界における布施ともいえる「喜捨」に対して、金員が不明瞭であったという反省が含まれたものと解すことができよう。その結果として、宗教的サービスにかかる「価格設定」というものがむしろ、教信徒に対する、伝統的に宗教的側面で行われてきた宗教的意義のある葬儀である宗教的葬儀を含め、宗教的サービスを受ける者に対する金員の明瞭化がなされたとの評価も可能であるといえる。

そうすると、昨今、宗教法人において一定価格が設定された宗教行為が行われていることは「社会一般の認識ないし本音である」という[394]指摘が存在するところ、条文上「価格設定」を非課税から除外する旨の文言が付加されることによって、ビジネス類似の宗教行為のみならず、宗教的葬儀など、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う境内地等についても、固定資産税の非課税から除外されるおそれがあるもので危惧するものである。

この理由から、非課税除外可能性にかかる問題の所在について、「価格設定」によるところではなく、固定資産税非課税制として、財産税・応益税という租税の有する性質から検討を行うことが必要であるものである。

393「「葬儀本.com」掲載のお布施の価格表示について」(公益財団法人日本仏教協会、2011年)http://www.jbf.ne.jp/pdf/yunikuesuto.pdf#search=%27%E3%80%8C%E8%91%AC%E5%84%80%E6%9C%AC.com%E3%80%8D%E6%8E%B2%E8%BC%89%E3%81%AE%E3%81%8A%E5%B8%83%E6%96%BD%E3%81%AE%E4%BE%A1%E6%A0%BC%E8%A1%A8%E7%A4%BA%E3%81%AB%E3%81%A4%E3%81%84%E3%81%A6%27(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)

394佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、369 頁。

②イコール・フッティングとの関係において

そして二つが、筆者は本項冒頭において、固定資産税の性質に基づいた制度改正案の呈示が必要である旨指摘を行ったことは既述のとおりである。そこで、本項にて検討を行う「価格設定」という存在について論述を行うものであるが、これは、「対価性の有無」という文言を用いて、イコール・フッティング論において議論されるものとの評価ができよう。

筆者は第 2 章において、固定資産税の非課税制については、イコール・フッティングはそぐわない旨の立場を表明した。次にそぐわないという理由を述べるものである。

このそぐわない理由の前提として、イコール・フッティングは概して固定資産税に対して適用されるものではなく、法人税において用いられることが挙げられる。そこで、「対価性の有無」を具体的に課税庁における、法人税にかかる課税処分に当てはめるならば、ここに「対価」対「寄附」(喜捨)基準にかかる収益事業該当性において、「請負業」にあたるか否かの判定に使われた事件を例に挙げ論述を行う。この事件は、NPO 法人の福祉サービスの仲介は、収益事業(請負業)に当たるかどうかが争われた「流山訴訟(NPO 法人流山ユー・アイネット事件)」において、裁判所は、「対価」対「寄附」基準に基づいて、「請負業」にあたるとした課税庁の処分を支持した[395]事例であり、ここに一部判旨を記載する。

【流山訴訟事件における判旨の一部抜粋[396]】

一定の役務を提供して対価の支払を受けるものであって、法人税法施行令 5 条 1 項 10 号にいう請負業(事務処理の委託を受ける業を含む。)に該当するというべきである。

これは「対価」対「寄附」(喜捨)基準による判断において、裁判所は事業にかかる「対価」を受けるものであるとして、法人税が課されるとした事件である。しかし、「対価性」を有するとして課税されたといえど、当該裁判例は固定資産税にかかるものではなく、法人税にかかる事例である[397]。

更に、民間事業者との競合可能性ともいえるイコール・フッティングは固定資産税にはそぐわないという学説も存在するもので、この記述を行う。忠岡博の学説によると、「宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内地」を固定資産税の課税対象から除外

[395]石村耕治「ペット葬祭をめぐる宗教法人課税事例の分析」白鴎法学 21(2)(2015 年 3 月)、277 頁。

[396]千葉地裁平成 16 年 4 月 2 日(平成 14(行ウ)32)

[397]税務署長が、特定非営利活動促進法別表 1 号所定の保険、医療又は福祉の増進を図る活動を行う同法 2 条 2 項所定の特定非営利活動法人に対してした法人税の更正につき、家事、介助、介護等の提供を希望する同法人の会員に対し、他の会員の協力を得て、前記サービスを提供する同法人の事業は、一定の役務を提供して対価を受けるものであって、法人税法施行令 5 条 1 項 10 号にいう請負業に該当するから、前記事業は法人税法 7 条、2 条 13 号所定の収益事業に該当するとして、前記更正を適法とした事例である。
東京高裁平成 16 年 11 月 17 日(平成 16(行コ)166)
原審につき、千葉地裁平成 16 年 4 月 2 日(平成 14(行ウ)32)を参照のこと。

しているのは、担税力に着目してのことであり、法人税の非課税原則とはまったく趣旨が違うことから、「対価性」があっても、それは、固定資産税の非課税の適否とは無関係であり、たとえ民間業者と競合関係にあっても、そのことが直ちに地方税法 348 条 2 項 3 号の非課税該当性を否定するものではない[398]と指摘している。筆者においても、固定資産税の非課税制において、このイコール・フッティングが適用されないことについては、第 2 章において同意しているものであり、かつ、この忠岡の学説に同意しているものである。

ここに挙げた裁判例・学説について、いずれもが概して法人税にかかる判断に適用されるものとの指摘であり、固定資産税において適用されるものではないと解される。筆者においても、これらは固定資産税における非課税制の根拠とは異なるものと理解しており、財産税であると考えられる固定資産税と収益税であると考えられる法人税では、租税における性質が異なることから、「価格設定」を前提とした制度の導入は困難なものと考える。そこで、やはり固定資産税の財産税・応益税といった性質からの制度改正案を示す必要があるものと考える。

筆者は第 4 章 3 節において指摘を行った境内地等の利用におけるフローとして、固定資産の保有にかかる担税力は、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う境内地等と、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等と同様のものといえるのであろうかという問題提起を行った。そこで、筆者は、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う境内地等と、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、財産税である固定資産税の性質から、固定資産の時価である「収益価格」において、財産保有の事実にかかる担税力である収益力について、異なることとなった出来事として、これらの違いが鮮明になったこととして、近年生じてきた「事業の外注」が挙げられると考えるものと指摘を行った。

そこで、次項において、本項において考察を行った「価格設定」に焦点を置くのではなく、第 4 章 3 節において本項「価格設定」と合わせて考察を行った「事業の外注」に焦点を移し、非課税除外可能性にかかる制度改正案について考察を行うものである。

第 3 項　外部事業者への「外注」による利用を非課税から除外する制度の提案

筆者は第 4 章 2 節における「事業の外注を行った境内地等の利用による影響」において、宗教家が自らの運営により境内地等が利用されていたとしても、「外注」により、外部運営事業者を利用して宗教的サービスの利用者の募集等を行っている場合が想定される旨指摘した。そして、この「外注」による募集における非課税除外可能性については、宗教法人の有する事業の「主体性」という性質の観点から、いかにして非課税から除外され得るか考察を行ったものである。そして、この外部運営事業者への「外注」といったビジネス類似の宗教行為の登場により、宗教法人における事業の「主体性」について、課税・非課税の判断に苦慮するケースが考えられることを指摘するとともに、条文が示す「本来の用」

[398]忠岡博「宗教法人の動物供養施設と固定資産税」税法学(562)(2009 年 11 月)、211 頁。

における範囲の「曖昧さ」が窺われる旨の指摘を行った。

そこで、解釈上の「曖昧」な要素を除外すべく、地方税法 348 条 2 項 3 号において、外部運営事業者に事業の「外注」がなされた上で、境内地等が一定の用に供される場合には、非課税から除外される旨、規定すべきであると考える。

(1)改正案

改正後の条文は次のようなものとなると窺われる。ここに「境内地等において外部の者に外注を行い用を供する場合には、当該規定の適用から除外する。」と加えることで、ビジネス類似の宗教行為の定義において「曖昧」であった外部運営事業者への「外注」というものを包括的に非課税から除外することに対応することが可能となる。更に後述する固定資産税の性質にも適応した制度提案であると考えるものである。

【地方税法第三百四十八条二項第三号(改正案)】
三　宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地(旧宗教法人令の規定による宗教法人のこれに相当する建物、工作物及び土地を含む。)
三の一　境内地等において外部の者に外注を行い用を供する場合には、当該規定の適用から除外する。

また、手続面においても、厳格性を確保することによって、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等を非課税から除外することが可能となる制度の提案を行う。

【地方税法第三百五十三条(改正案)】(徴税吏員等の固定資産税に関する調査に係る質問検査権)
市町村の徴税吏員、固定資産評価員又は固定資産評価補助員は、固定資産税の賦課徴収に関する調査のために必要がある場合においては、次に掲げる者に質問し、又は第一号若しくは第二号の者の事業に関する帳簿書類（その作成又は保存に代えて電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他の人の知覚によつては認識することができない方式で作られる記録であつて、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいう。）の作成又は保存がされている場合における当該電磁的記録を含む。次条第一項第一号及び第二号、第三百九十六条第一項、第三百九十六条の二第一項第六号並びに第三百九十七条第一項第一号及び第二号において同じ。）その他の物件を検査し、若しくは当該物件（その写しを含む。）の提示若しくは提出を求めることができる。
一　納税義務者又は納税義務があると認められる者
二　前号に掲げる者に金銭又は物品を給付する義務があると認められる者
三　前二号に掲げる者以外の者で当該固定資産税の賦課徴収に関し直接関係があると認め

られる者
(省略)
第三百五十三条第七項　市町村の徴税吏員、固定資産評価員又は固定資産評価補助員は、固定資産税の賦課徴収に関する調査のために第三百四十八条第二項第三号において、非課税の規定を受けようとする者に対し、非課税の規定を受けようとする時、及び毎年質問し、その他の物件を検査し、若しくは当該物件(その写しを含む。)の提示若しくは提出を求めなければならない。

(2)制度改正による影響

ここでは、制度改正によって、条文上「外注」による事業を行う境内地等を固定資産税の非課税から除外することによる影響についての考察を行う。

①「外注」による事業を非課税から排除する裏付

宗教法人の行う事業について、宗教家による宗教行為の「主体性」が求められるものと述べてきた。この「主体性」は、第 4 章 2 節において、地方税法 348 条 2 項 3 号の借用元である宗教法人法においても要請されていると考えられるもの[399]との指摘を行った。宗教行為について宗教家が行うという「主体性」を必要とすることの確認を行ったのである。そこで、「主体性」とは性質を異にする外部運営事業者へ「外注」を行うことで、少なくとも、ビジネス類似の宗教行為について、解釈論において非課税からの除外可能性が生ずるということの論述を行った。これは、運営事業者が定める運営規則等にその行為に関して儀式形式等まで一方的に定められ、これに従って宗教法人がサービス提供する場合[400]については、宗教法人に「主体性」がないものとして、解釈論において、「主体性」の有無という大きな枠内では、境内地等において行われる事業のうち、一定のものを外注しての境内地等の利用については、固定資産税非課税から除外される可能性があるとの指摘であった。

しかし、宗教法人における宗教行為の「主体性」の有無に関して、宗教的サービスの利用者募集に関する業務や広告宣伝を「外注」にて行っている事業ではあるものの、執り行われる宗教行為については、宗教法人が自らの裁量と判断によって行われているという場合も考えられる。この募集等は「外注」しているものの、宗教法人に宗教行為の裁量があるような形態は、募集等の業務は外部に委託しているものではあるが、宗教行為に関する自主性は一定程度担保されている状態を示すものとも窺うことが可能であり、宗教法人における「主体性」の有無について判断が困難とされるケースが考えられ、解釈論において解決が困難な場面に遭遇するのである。

399渡部蓊『逐条解説宗教法人法(第 4 次改訂版)』(ぎょうせい、2009 年)、90-91 頁。
400佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、375 頁。

例えば、これは近年生じてきた「事業の外注」にかかるものが挙げられると考えられる。有名なものとしては、「小さなお葬式」や「イオンのお葬式」といった、これらの外注によって宗教的サービスの利用者を募集する事業が境内地等において行われるものが考えられよう。この境内地等の利用は、「外部運営事業者を介した事業であっても、行為に主体性がある場合」について、その行為自体を宗教法人の自主的な枠組みの中で行う行為を示すものと考えられるという指摘が存在するもので、宗教法人における「主体性」の有無について判断が困難とされるケースである。

この宗教法人に行為の自主性があるケースについて、第 4 章 2 節において示した佐々木一憲の学説においては、「依頼者に施される行為自体は、一定の範囲において宗教法人の裁量と判断で行われるものであるならば、運営事業者から委託されるものというよりも、むしろ宗教法人自らが行うものという性質が強いものといえなくもない[401]。」と指摘している。この佐々木の指摘において、「宗教行為の自主性」の有無につき、「主体性」の所在について断定まではされず、懐疑的な側面も残す見解を示しており、「自主性がある」、あるいは「自主性がない」とまでは断言されていないことからも、「外注」による境内地等の利用が条文が示す非課税たる「本来の用」に入り込むおそれがあり、境内地等の利用における解決しなければならない問題提起であると考えているものである。

これらの条文における問題提起から筆者としては、ビジネス類似の宗教行為のような、「聖俗分離原則」のもと、「聖」たる宗教行為の中に「俗」たるビジネスが介入した事業を行うことにより生ずる問題であり、「外注」での利用による境内地等を非課税から排除することが必要であると考えている。そこで、非課税制を広く捉えるのではなく、課税の公平性を犠牲にしてまで非課税制がなされていることからも、租税の公平負担を前提とし、新しい制度提案を行う必要があるものと考えるのである。ここに、いかにして新しい制度の提案を行うかについて、財産税・応益税といった固定資産税の有する性質から、「外注」による境内地等の利用を制度改正において非課税から除外すべく、提案を行うことが必要であると考える。

では、種々の問題を有する条文ではあるものの、なぜ「外注」による事業を問題視するかについてここに表明しなければならない。それは、現行の地方税法 348 条 2 項 3 号の規定につき、固定資産税の性質である財産税として性質における非課税除外可能性において、「外注」という事業に対応ができていないことが挙げられよう。まず、固定資産税は、財産税としての性質により、固定資産税にかかる時価について、これを「収益価格」であることを前提とし、固定資産の収益力という財産保有の事実にかかる担税力の観点から「利用価値」の制限された固定資産が、非課税たる境内地等の根拠となるものと考えるものである。ここに、固定資産税の財産税としての性質における非課税の根拠である田中治の学

[401]佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、283 頁。

説について再掲する。

【固定資産税非課税の根拠[402]】

> 課税の論理において、財産保有の背後にその保有を支えるフロー(所得)の存在をみた上で、 当該財産の保有に対して課税することを宗教法人に対して貫くことは、 宗教活動への抑制として働く可能性を否定できない。すなわち、宗教活動に用いられる建物や土地の保有に課税をするならば、その税負担をまかなうために、一定の金員を信者等から恒常的に集めることを余儀なくされる。本来、信者の喜捨等によって運営されている宗教法人に対して、世俗の所得や収益を直ちに反映するものではない建物、土地を持っているからといって、その保有に対して課税をすることは、納税資金のために、宗教法人本来の活動の範囲を超えた負担を負わすことになる。宗教活動に用いられる土地等への非課税には、このような考慮、配慮が含まれているものと思われる。

これは第 2 章 4 節にて示したものであるが、田中が指摘しているとおり、宗教活動に用いられる土地・建物である境内地等について、本来の宗教活動による当該境内地等の利用において世俗的なフローが生じず、担税力を有する固定資産には当たらないというものであろう。また忠岡博においても同様に、「宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内地」を固定資産税の課税対象から除外しているのは、担税力に着目してのこと[403]と指摘しており、フローが制限されたものという視点において同様の学説を示している[404]。

これは、ビジネス類似の宗教行為の登場までは、現行法において、法改正を行わなくとも、事業用資産としてフローを生ずる、担税力を有するマンション経営や駐車場経営といった事業は「本来の用」に含まれるものでないため、これらのような世俗的ともいえる事業を行う境内地等は課税されるものである。一方では、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う境内地等については、固定資産から生ずる担税力を担うフローは制限されたものであることから、「本来の用」に該当し、課税と非課税の棲み分けがなされてきたものと考える。

しかしながら、ビジネス類似の宗教行為が登場したことにより、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が入り込むこととなったものである。そこで、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う境内地等と、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、固定資産税の性質において、これらの違いが鮮明になったこととして、近年生じてきた「事業の外注」が挙げられると考えられるものである。

---

[402]田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011 年)、556 頁。
[403]忠岡博「宗教法人の動物供養施設と固定資産税」税法学(562)(2009 年 11 月)、211 頁。
[404]財産税としての性質における非課税の根拠については、第 2 章 4 節 3 項にて詳解しているので参照のこと。

固定資産税は、財産税という性質上、固定資産税の時価である「収益価格」について、固定資産の収益力を財産保有の事実にかかる担税力によって捉えるものであり、固定資産の「利用価値」が制限された境内地等が非課税たるの根拠を有するものと考えられるものであり、②で後述するが、「外注」による事業は、当該定義に当てはまらないのである。「事業の外注」というビジネス類似の宗教行為が条文に示される「本来の用」という非課税規定に入り込むことなり、固定資産税の性質と、非課税の根拠法の条文との間に不一致という矛盾が生ずることとなっており、これを是正する必要があると筆者は考えるのである。

ここで、制度提案として、固定資産税において外部運営事業者への「外注」による事業を非課税たる境内地等から除外する裏付として、固定資産税の性質における「財産税」であるという観点から、固定資産における時価である「収益価格」において、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為と、ビジネス類似の宗教行為との境内地等の利用による担税力からみる「利用価値」の違いから制度構築の根拠を示すものである。

②固定資産税の性質からの制度構築

筆者は宗教法人の境内地等にかかる固定資産税の非課税制度について、地方税法 348 条 2 項 3 号の規定について、これを財産税という性質上、固定資産税の時価である「収益価格」について、固定資産の収益力を財産保有の事実にかかる担税力として捉えるものであり、固定資産の「利用価値」が制限された境内地等が固定資産税の性質としての非課税たるの根拠を有するものと考えられるとした。

ここに、固定資産税の財産税という性質を根拠とした非課税の事例を「公衆用道路」および「専用住宅」の規定から確認を行う。まず、「公衆用道路」における規定であるが、これは、「公衆の用に供する道路」の解釈において、専ら不特定多数の者が利用することを要件とするもので、これを所有者の「使用収益の可能性が排除」されている[405]状態を示すものと考えられ、この使用収益が排除された状態を示すということについて、固定資産税の財産税という性質上、時価である「収益価格」について、固定資産の収益力を財産保有の事実にかかる担税力によって捉えるものであるが、これは固定資産の使用収益が排除されたことによって、固定資産の「利用価値」において、相当強く用途を制限された状態といえるものと窺われる。

更に、同様に固定資産税にかかる「専用住宅」における規定についても、住宅用地について、居住目的にかかる用地のみを対象とした特例措置であり、固定資産の「利用価値」という前提においては、「居住」という、そこで生産的な何らかの経済活動が行われるという一般事業会社と同様の性質である利益の獲得を目的とした固定資産ではないということができるものと考える。固定資産税の財産税という性質上、時価である「収益価格」につ

[405]高野幸大「固定資産税の非課税対象となる「道路」の意義」税務事例研究(17)(1993 年 11 月)、61 頁。

いて、固定資産の収益力を財産保有の事実にかかる担税力によって捉えるものであるが、当該固定資産におけるフローは厳格に制限されたものとなり、課税標準を減額することによる一定程度の合理性を見出すことが可能と窺われ、こちらも固定資産の「利用価値」において、相当強く用途を制限された状態といえるものと窺われる。

これらの「公衆用道路」および「専用住宅」の規定から、固定資産税の性質から非課税たるの根拠において、固定資産の「利用価値」について、相当強く用途を制限された状態といえるものと理解ができた。続いては、この「財産税」という性質における非課税の根拠にかかる指摘において、宗教法人の境内地等を前提として考察を行う。

固定資産税は財産税における担税力の根拠を支えている財産保有の背後にその保有を支えるフロー(所得)が存在[406]することから、これを根拠として課税を行うものである。一方で非課税を前提として、これを宗教法人の境内地等において述べると、地方税法 348 条 2 項 3 号の規定「宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内地」は、非課税とされる根拠として、境内地等自体に世俗的なフローがなく、担税力を持たないことが理由であること考えられる。この境内地等自体に世俗的なフローがなく、担税力を持たないことを非課税たる根拠として、ビジネス類似の宗教行為が登場するまでは、境内地等を「本来の用」以外の用に供する場合においては、マンション経営や駐車場経営といった宗教行為とは異なる境内地等の利用については、時価である「収益価格」において、この財産税における担税力の根拠を支えている財産保有の背後にその保有を支えるフロー(所得)が存在[407]する状態といえる。そのフローを有することについて、条文において「専ら」という「本来の用」以外の用を非課税から除外する堤防の役割を果たす規定が付されていることによって、世俗的な「利用価値」のある状態であるマンション経営や駐車場経営といった事業を行う境内地等については、非課税から除外することが可能であったのである。

しかし、「外注」による境内地等の利用というビジネス類似の宗教行為が「本来の用」に入り込むこととなったことから、現状の条文において対応ができないこととなったことで、非課税における問題が生じていることについて、当該改正を行うことによって、固定資産税の性質からの是正を行うことが可能であるのである。次に固定資産税の財産税としての性質上、「外注」による境内地等の利用が、当該財産税非課税の定義に当てはまらないことにかかる記述を行う。

ここに具体的に宗教法人の境内地等にかかる非課税制の是正について財産税の性質において述べるものである。固定資産税の時価である「収益価格」について、境内地等たる固定資産の収益力を財産保有の事実にかかる担税力として捉えるものであり、固定資産の「利用価値」が制限された境内地等が非課税たるの根拠を有するものと考えられるとした。

406田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011 年)、556 頁。

407田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011 年)、556 頁。

そこで、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為と、ビジネス類似の宗教行為との間に境内地等より生ずる収益力という財産保有の事実にかかる担税力は同様のものといえないとすることについて、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う境内地等と、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、固定資産税の性質と、非課税の根拠法の条文との間に不一致という矛盾が生ずることとなった違いが鮮明になったこととして、近年生じてきた「事業の外注」が挙げられるものと考えられるのである。

ここに、外部運営事業者におけるウェブサイトにおいて掲載されている宗教法人に対する提携メリットを「小さなお葬式」から記述することで、具体的に外部運営事業者へ宗教的サービスの「外注」による利用者の募集について、財産税における非課税の定義に当てはまらないことにつき明らかになるものと考える。

【小さなお葬式提携メリット[408]】

・圧倒的な集客力

おかげさまで、小さなお葬式のてらくるは、累計 8 万件もの法要のご依頼をいただけるようになりました。

私たちは、WEB サイトでの集客はもちろん、NHK ほか数々のメディアでも取り上げていただいており、これらの大きな反響をいただきまして、2016 年度にいたっては 14,000 件を超えるご依頼をいただけました。

これに伴い、寺院様へのご出仕の依頼もとても増えてきております。寺院様にとっても、たくさんのご縁を紡いでいただける良いきっかけにしていただけます。

これは、「小さなお葬式」や「イオンのお葬式」といった、これらの外部運営事業者への「外注」による事業は、宗教法人の境内地等においても宗教的サービスが執り行われるものである。そして、これらの特徴は「宗教家が宗教的サービスを提供するものであるが、全国的な宗教的サービスの利用者を獲得が可能であり、そのことにより、境内地等において安定的なフローが見込まれることから、財産税における担税力の根拠を支えているものは、財産保有の背後にその保有を支えるフロー(所得)の存在をみる[409]ことであることから、固定資産の時価である「収益価格」は高まるもので、合わせて、「専ら」という堤防を越えた固定資産が種々の利用価値を有する状態であるといえる。

このような特徴を有する外部運営事業者への「外注」による境内地等の利用は、現状の

[408]提携をご希望・ご検討の寺院様へ｜法事・法要なら「てらくる」
https://www.osohshiki.jp/terakuru/partner/(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)
なお、「小さなお葬式」のウェブサイトにおいて葬儀社向けの提携案内には、式場の稼働率アップなどより具体的に提携の効果が記載されている。https://www.osohshiki.jp/partner/(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)を参照のこと。

[409]田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011 年)、556 頁。

非課税たる根拠法においては規定上、「本来の用」に入り込むおそれがあるもので、一方では、財産税における非課税の定義に当てはまらないものであることから、これを是正するための新しい制度提案を行ったものである。

筆者において、固定資産税の財産税という性質から、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為と、ビジネス類似の宗教行為とでは、ここに示した違いが生ずるものと考えるものである。当該改正案の導入によって、外部運営事業者への「外注」というビジネス類似の宗教行為を行う境内地等につき、外部運営事業者を介した境内地等の利用について、行為に主体性がある場合において、その行為自体を宗教法人の自主的な枠組みの中で行う境内地等の利用についても包括的に非課税から除外することが可能であることから、財産税を根拠とする固定資産税の非課税から除外するために適した制度構築であると考えるものである。

更に、固定資産税の有する性質である「財産税」と合わせて、「応益税」という性質上、宗教法人の保有する境内地等においても、当然に上下水道は整備されており、また境内地等の利用によって生じたじんあいは行政によって処理されるものであろうし、その他境内地等の保有によりさまざまな行政サービスを受けていることは当然のことといえ、行政サービス無くして境内地等を維持することは困難であろう。この行政サービスにおいて、「応益税の原則」からいうならば、境内地等においても、当然に固定資産税が課されるべくものといえ、行政との間において受益関係にあるにもかかわらず、拡大的に非課税が解釈されることは法の要請からは逸脱したものであると考えられる。財産税による視点とあわせて、固定資産税の性質からの制度改正には合理性があるものと筆者は考えるものである。

そして、手続面においても規定することで、「外注」によるビジネス類似の宗教行為を非課税から除外することについて、より効果を発揮するものと考える。地方税法 3 条 1 項によると、「地方団体は、その地方税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収について定をするには、当該地方団体の条例によらなければならない。」規定されており、実際の賦課徴収については、各地方団体の裁量に委ねられている。この規定から、宗教法人の有する境内地等にかかる非課税措置において、非課税申請時において、同 348 条 2 項 3 号による用に供されているかにつき、徴税吏員等による現地調査が行われるか否かについては、一律の定めがあるとはいえない状況であるといえよう。

更に、境内地等の利用において、それは一刻と変化を伴うもので、固定資産税の課税客体は、賦課期日(1 月 1 日)現在に、課税団体の行政区域に所在するもの[410]であることからも、当初同 3 号所定の用途に供されると認められる境内地等においても、継続して当該用途により利用されているという確証はないものと考えられ、一刻と変化する現況により判断するべきものと考える。そこで、地方税法上において、宗教法人が非課税申請を行った時、および、毎年において、定期的に徴税吏員等によって宗教法人の保有する境内地等の

[410]石島弘『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988 年)、23 頁。

現況調査を行うことで、極めて世俗的要素の強いビジネス類似の宗教行為を行う境内地等を固定資産税の非課税からの除外可能性が向上するものと考え、メリットであると考える。

また、筆者は「外注」による事業に供する境内地等を非課税から除外することについて、外部の運営事業者に事業を委託した場合において、非課税から除外される旨、制度改正にかかる指摘を行ったものである。この制度改正案は、租税法規上、宗教法人の有する「聖」の内容に関する事項ではなく、あくまで「俗」の部分に留まるものであることから、「聖俗分離原則」の観点からは許容されるものと考えるのである。しかし、一方において弊害を有する一面も存在する。それは、当該改正は、条文に規定される不確定概念を厳格化することを意味することから、宗教法人特有の問題に直面し得るということを示す。その弊害は、「外注」という特定の用に供する場合において、非課税から除外されることから、憲法概念である「政教分離原則」において問題が生ずるおそれがあるこという評価も可能であることを留意する必要があるものと考えられる。この問題から、国家における宗教的中立性の確保[411]が要求され、当該改正が対応できないおそれがあるのである。

そして、手続面において、定期的に境内地等の審査を行うことについて、この質問検査にかかる規定を地方税法上定めることは、宗教法人の有する特徴である憲法概念たる「政教分離原則」および「信教の自由原則」の観点から問題を有さないとはいえないものとも考えられる。更に徴税吏員の事務的負担が増加することも考えられよう。これらの理由から、質問検査に関する規定を制定する場合には、慎重な判断が要されるといことを述べておくものである。

第 3 節　小括

本章では、地方税法 348 条 2 項 3 号に規定する「専ら」・「本来の用」・「供する」という条文における解釈論から解決に至らなかった「本来の用」という不確定概念について、これが「曖昧」なものであるため、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等を非課税から除外することが困難な場面に遭遇することから、この解決策について考察を行った。そこで、「本来の用」について外部運営事業者への「外注」がされた事業の用に供することを排除する旨加えることで、「本来の用から」広くサービス利用者を募集することが可能であるビジネス類似の宗教行為を排除し、非課税たる境内地等から除外する制度改正の提案を行った。「本来の用」から「外注」によるビジネス類似の宗教行為が除外されたことにより、「専ら」・「供する」からも、除外することが可能な制度を提案したものである。

411井上恵行『改定宗教法人法の基礎的研究』(第一書房、1972 年)、119 頁。

おわりに

本稿では、地方税法 348 条 2 項 3 号を前提とし、宗教法人における固定資産税非課税の除外可能性について考察を行った。宗教法人の境内地等において行われるビル型納骨堂、外部運営事業者に外注をした葬儀など、さまざまなビジネスたる「俗」と宗教行為たる「聖」とが合わさったビジネス類似の宗教行為がなされている。このビジネス類似の宗教行為について、条文が示す「専ら」・「本来の用」・「供する」という不確定概念を検証することで、非課税からの除外可能性を考察し、納税者における予測可能性および、非課税から除外されるものを検討することによる、課税の公平性の向上を目的として執筆した。

条文が示す「本来の用」においては、これは「排他性」を有する概念であり、かつ「主体性」をも有する概念であるとした。その上で、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為と、新たな需要に対する世俗的要素の極めて強いビジネス類似の宗教行為を行う境内地等の間には、財産税を前提とした固定資産税において、固定資産の「利用価値」の面において違いがあるものと指摘を行った。

更に、「専ら」・「供する」について、非課税除外可能性において、一定の範囲を見出すことは可能ではあるものの、しかし、「本来の用」においても、ビジネス類似の宗教行為が該当し得るものであると考えられることから、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等を立法論において非課税から除外することを要したものである。

立法論においては、固定資産税の性質に基づいた提案を行った。固定資産税は財産税であり、固定資産の「利用価値」が制限された境内地等について、非課税とされると指摘を行い、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為と、ビジネス類似の宗教行為との間にある違いについて、「外注」による事業の存在を指摘した。この外部運営事業者への「外注」というものを非課税の構成要素から除外することで、広くサービス利用者を募集可能なビジネス類似の宗教行為を行う境内地等を非課税から除外することが可能であるとした。更に固定資産税は応益税であるところ、宗教法人においても当然にさまざまな行政サービスたる受益を受けているものであり、非課税たるの範囲を限定して捉えるべきであると指摘を行った。これは宗教法人の「聖俗分離原則」の下、宗教法人における「俗」の面から課税庁において課税優遇措置からの除外を判断することが可能となる制度であり、ビジネス類似の宗教行為といった、世俗的要素の強い事業について固定資産税を課税し、課税の公平性の向上に寄与するものと考えるものである。

なお、本稿は固定資産税の財産税という性質に基づき立法論として「外注」による事業を非課税から除外する制度を提案した。しかし、世俗的な要素の強いビジネス類似の宗教行為は「外注」による事業に留まるものではないだろう。そこで、今後の課題として「財産税」という性質による非課税除外可能性について、この「「外注」による事業に留まるものではない」という事由の研究を進めることで、課税の公平性を向上させることを要するものと考える。

参考文献

【書籍】

・石島弘ほか『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988 年)
・石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』(法律文化社、2006 年)
・井上恵行『改定宗教法人法の基礎的研究』(第一書房、1972 年)
・井上順孝『宗教』(ナツメ社、2003 年)
・岩井洋『宗教』(PHP 研究所、2003 年)
・占部裕典監修『固定資産税の現状と課題』(信山社、1999 年)
・金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣、2010 年)
・金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)
・北野弘久『憲法と税財政』(三省堂、1983 年)
・北野弘久『税法学原論〔第 6 版〕』(青林書院、2009 年)
・固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)
・小原克博『世界を読み解く「宗教」入門』(日本実業出版社、2018)
・酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』(財経詳報社、2011 年)
・総務省「電気通信事業参入マニュアル［追補版］」(総務省 2019 年 10 月)
・大辞泉(小学館、2012 年)
・大辞林(第 4 版)(三省堂、2019 年)
・田代收『宗教法人会計と税務』(同文館出版、1983)
・田中二郎『租税法（第 3 版)』(有斐閣、1990 年)
・谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』(弘文堂、2018 年)
・恒松制治『地方財政論』(良書普及会、1975 年)
・橋本守次『ゼミナール相続税法』(大蔵財務協会、2015 年)
・文化庁『宗教法人運営のガイドブック』(文化庁文化部宗務課、2010 年)
・文化庁「宗教法人の管理運営」(文化庁、2018 年)
・前川尚美、杉原正純『地方税-各論Ⅱ』(ぎょうせい、1977 年)
・「平成 20 年住生活総合調査結果」(国土交通省住宅局、2008 年)
・松尾徹人ほか『自治行政講座 11』(第一法規、1986 年)
・山本守之『新版検証税法上の不確定概念』(中央経済社、2015 年)
・吉田隆一『知っておきたい固定資産税の常識〔第 6 版〕』(税務経理協会、2002 年)
・渡部蓊『逐条解説宗教法人法(第 4 次改訂版)』(ぎょうせい、2009 年)

【論文・記事】

・飯塚武「居住の用に供したとは？」税務弘報(2003.3)(中央経済社、2003 年 3 月)
・石村耕治「アメリカ連邦宗教団体課税の現状(1)」民商法雑誌(86)(1982 年 5 月)
・石村耕治「ペット葬祭をめぐる宗教法人課税事例の分析」白鴎法学 21(2)(2015 年 3 月)

・伊藤嘉規「〔判例評釈〕ペットの遺骨保管ロッカー及びその敷地部分が宗教目的に使用する施設とされ、固定資産税等の非課税規定に該当するとされた事例」富大経済論集 54(3)(2009 年 3 月)
・碓井光明「宗教法人課税の現状と問題」ジュリスト増刊総合特集(33)(1984 年 1 月)
・占部裕典「公益法人税制の動向-その理論的背景と体系的位置づけの検討-」『非営利法人と税制』(有斐閣、2007 年 06 月)
・大石眞「日本国憲法と宗教法人税制」宗教法(22)(2003 年 11 月)
・小野晶子『「有償ボランティア」という働き方-その考え方と実態-』(独立行政法人 労働政策研究・研修機構、2005 年)
・金子宏「税制と公平負担の原則」ジュリスト(506)(1972 年 6 月)
・金子宏「固定資産税の性質と問題点」税研(50)(1993 年 7 月)
・兼平裕子「法人論の現代的機能-民法上の法人論から公益法人課税の根拠論へ-」愛媛法学会雑誌 38(1・2)(2012 年 1 月)
・桐ヶ谷章「改正点をめぐる諸問題―宗教団体に対する管理の要素の導入―」宗教法(16)(1997 年 11 月)
・小塚真啓「収益事業の意義-ペット葬祭業事件」『租税判例百選(第 6 版)』(有斐閣、2016 年)
・小原克博「近代日本における「宗教間対話」-宗教概念の形成と政教分離を中心に-」基督教研究 70(1)(2008 年 6 月)
・小林磨寿美「固定資産税等の特例」税務弘報(2011.4)(中央経済社、2011 年 4 月)
・酒井貴子「ペット等の遺骨の保管施設が固定資産税等の非課税資産に当たるとされた事例」速報判例解説－TKC ローライブラリー租税法 No.7(2008 年)(LEX/DB 文献番号【z18817009-00-130070185】)
・作田隆史「青色事業専従者給与の「専ら」の要件について」税大ジャーナル(14)(2010 年 6 月)
・櫻井圀郎「宗教法人法の構造とその問題点」キリストと世界(7)(1997 年 3 月)
・櫻井圀郎「宗教の判断基準-行政と「宗教」の問題-」キリストと世界(15)(2005 年 3 月)
・櫻井圀郎「資産税課税目的による宗教性判断の是非」宗教法(28)(2009 年 11 月)
・佐々木一憲「宗教ビジネスを巡る一考察－法人税法上の収益事業の該当性を中心として－」税大論叢(91)(2018 年 6 月)
・佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」『租税法の基本問題』(有斐閣、2007 年)
・品川芳宣「固定資産税における家屋の「適正な時価」」判例時報(1855)(2004 年 7 月)
・品川芳宣「固定資産税(土地・家屋)の評価-評価の仕組と問題点-」税研(127)(2006 年 5 月)
・高野幸大「固定資産税の非課税対象となる「道路」の意義」税務事例研究(17)(1993 年 11 月)

・竹内喜生「「宗教法人の公益性」をめぐる研究の現状―公益概念を中心に―」『現代宗教2017』(国際宗教研究所、2017 年)
・忠岡博「宗教法人の動物供養施設と固定資産税」税法学(562)(2009 年 11 月)
・忠岡博「宗教法人の「宗派を問わない納骨堂」と固定資産税」月刊税理 60(14)(2017 年 11 月)
・田近肇「宗教法判例のうごき〔平成 24 年・公法〕」宗教法(32)(2013 年 10 月)
・田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011 年)
・田中治「宗教法人に対する固定資産税非課税措置をめぐる紛争例」近畿大学法学 65(3・4)(2018 年 3 月)
・田中治「TKC 租税判例研究会結果報告 2 宗派を問わない納骨堂と固定資産税非課税措置」TKC 税研情報(28-3)(TKC 税務研究所、2019 年 6 月)
・棚村政行「宗教法人法改正への視点」法律時報 68(1)(1996 年 1 月)
・玉國文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリスト(1081)(1995 年 12 月)
・成道秀雄「非営利法人税制のゆくえ」税務弘報(2006.1)(中央経済社、2006 年 1 月)
・長谷川次郎「人件費における「専ら」の意義」税務弘報(2009.11)(中央経済社、2009 年 11 月)
・「布教活動予定や施設建築中にすぎない場合、境内地には該当せず」週刊税務通信(3021)(税務研究会、2008 年 6 月)
・福島真人「宗教 3 へのプログラム」『岩波講座宗教』(岩波書店、2003 年)
・藤谷武史「非営利公益法人の所得課税-機能的分析の試み」ジュリスト(1265)(2004 年 4 月)
・水野忠恒「公益法人課税の方向」『租税法の基本問題』(有斐閣、2007 年)
・三友量順「「宗教」ということば」『世界「宗教」総覧』(新人物往来社、1993 年)
・矢吹輝夫「寺院と檀信徒に関する若干の考察」宗教法(9)(1990 年 3 月)
・渡辺功「固定資産税の当面の諸問題」地方税の諸問題　租税法研究第 7 号(有斐閣、1979 年)
・渡辺充「宗教法人が死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀等を行う事業が法人税法二条一三号所定の収益事業に当たるとされた事例」判例時報(2039)(判例時報社、2009 年 7 月)

【参考 URL】

・石井研士「宗務行政百年と宗教法人」文化庁月報(540)
https://www.bunka.go.jp/pr/publish/bunkachou_geppou/2013_09/special_02/special_02.html (最終閲覧日 : 2019 年 12 月 19 日)
・各地の神社　神社本庁 https://www.jinjahoncho.or.jp/shinto/eachjjnja(最終閲覧日 : 2019

年 12 月 19 日)
・試験研究費税額控除制度における人件費に係る「専ら」要件の税務上の取扱いについて(通知)｜国税庁 https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/031225/01.htm(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)
・全日本仏教協会 寺院が知っておきたい法律知識
http://www.jbf.ne.jp/assets/files/pdf/law/law10.pdf#search=%27%E5%AE%97%E6%95%99%E6%B3%95%E4%BA%BA+%E5%85%AC%E7%9B%8A%E4%BA%8B%E6%A5%AD%27(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)
・「「葬儀本.com」掲載のお布施の価格表示について」(公益財団法人日本仏教協会、2011 年)http://www.jbf.ne.jp/pdf/yunikuesuto.pdf#search=%27%E3%80%8C%E8%91%AC%E5%84%80%E6%9C%AC.com%E3%80%8D%E6%8E%B2%E8%BC%89%E3%81%AE%E3%81%8A%E5%B8%83%E6%96%BD%E3%81%AE%E4%BE%A1%E6%A0%BC%E8%A1%A8%E7%A4%BA%E3%81%AB%E3%81%A4%E3%81%84%E3%81%A6%27(最 終 閲 覧 日：2019 年 12 月 19 日)
・総務省自治税務局作成資料「固定資産税の性格」
https://www.kantei.go.jp/jp/singi/road/dai15/15sanko6.pdf#search=%27%E7%B7%8F%E5%8B%99%E7%9C%81%E8%87%AA%E6%B2%BB%E7%A8%8E%E5%8B%99%E5%B1%80%E4%BD%9C%E6%88%90%E8%B3%87%E6%96%99+%E5%9B%BA%E5%AE%9A%E8%B3%87%E7%94%A3%E7%A8%8E%E3%81%AE%E6%80%A7%E6%A0%BC%27
(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)
・〔措置法第 69 条の 4《小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例》関係〕国税庁 https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/sozoku/sochiho/080708/69_4/01.htm
(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)
・「第 16 回国会 大蔵委員会会議録 第 24 号」
https://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/sangiin/016/0284/01607230284024.pdf(最 終 閲 覧 日：2019 年 12 月 19 日)
・第 10 回国会 参議院 文部委員会 第 16 号 昭和 26 年 3 月 8 日
https://kokkai.ndl.go.jp/#/detail?minId=101015115X01619510308(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)
・提携をご希望・ご検討の寺院様へ｜法事・法要なら「てらくる」
https://www.osohshiki.jp/terakuru/partner/(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)
・提携をご希望・ご検討の葬儀社様へ｜葬儀・葬式なら小さなお葬式
https://www.osohshiki.jp/partner/(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)
・統計 - 日本基督教団公式サイト
http://uccj.org/organization/organization15(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)
・「特定非営利活動法人(NPO 法人)制度の概要 NPO ホームページ」
https://www.npo-homepage.go.jp/about/npo-kisochishiki/nposeido-gaiyou（最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日）

・特掲事業の施設と特掲事業以外の施設が併設される場合｜国税庁
https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/joto/14/47.htm(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)
・No.5400-2　事業の用に供した日｜国税庁
https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5400-2.htm(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)
・No.3452　店舗併用住宅を売ったときの特例｜国税庁
https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/joto/3452.htm(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)

職務発明対価の給与所得該当性

―特許法平成２７年改正を踏まえて―

立花　直輝

要旨

1　職務発明対価と特許法

本論文は，職務発明対価の所得区分の給与所得該当性について論じるものである。職務発明対価とは，従業者が職務発明をした際に，当該職務発明により使用者から従業者に支払われる金員等をいう。この職務発明対価は発明時において算定が困難であり，段階的に支払われることが多い。具体的には，①従業者が特許を受ける権利を使用者に承継させ使用者が当該特許を受ける権利を特許出願した際に支払われるもの，②当該特許を受ける権利が特許権の設定の登録がなされた際に支払われもの，③登録された特許を実施した際に支払われるもの等に分けて支払われる。また，上記の職務発明対価が相当でない場合は，特許法 35 条に基づき，従業者は使用者に，「相当の利益」（旧特許法では，「相当の対価」）を請求することができる。つまり，大別すると，「契約，勤務規則その他の定め」によるものと特許法 35 条が定める「相当の利益（相当の対価）」が定めるものの 2 種類に分けることができる。なお，この段階的な職務発明対価の支払は認められている。

我が国では，終身雇用及び年功序列の雇用形態が基本であった。つまり，従業者を均一に扱い，従業者間の一体感を高めることが重要とされ，ある特定の研究者に破格の待遇を与えることに消極的であった。また，雇用の確保と賃上げが中心問題であって，労働組合が職務発明の問題を取り上げることは少なかった。従業者も将来の昇進等の待遇を期待して金銭的要求を持ち出すことが少なく，終身雇用制の下では，使用者を相手に訴えるということも現実的ではなかった。したがって，職務発明対価の問題が発生しなかった。しかし，使用者が定めた「契約，勤務規則その他の定め」に拘束されることなく特許法 35 条が定める「相当の対価」を請求できるとした判決[1]があらわれ，さらに，職務発明について巨額の対価を認めた判決[2]もあらわれ，職務発明に関する訴訟が急増することとなった[3]。

2　問題の所在

特許法の分野では，職務発明における対価額が争われることが多い。税法の観点からは，当該職務発明対価における所得区分，特に特許法 35 条の「相当の対価」に基づいて支払われた金員の所得区分が問題となる。課税実務の取扱いは，所得税基本通達 23～35 共-1（1）に規定がある。具体的には，権利の承継に際し一時に支払いを受けるものは譲渡所得，権利の承継させた後に支払を受けるものは雑所得とされている。裁判所の見解もこの通達と同様の結論であるが，これに反対する見解もあった。

そのような中，特許法平成 27 年改正が行われた。職務発明において，当該発明による特許を受ける権利が従来は発明者帰属が前提であったが，原始的に使用者帰属が選択できるようになった。また，特許法 35 条の規定が，「相当の対価」から「相当の利益」に文言が

1　最判平成15年4月22日民集57巻4号477頁。

2　東京地判平成16年1月30日判時1852号36頁。

3　中山信弘『特許法［第4版］』（弘文堂，2019年）59-60頁参照。

変更され，この改正より，特許を受ける権利が使用者に原始帰属する場合，従業者から使用者への譲渡という行為がなくなり，「相当の利益」を請求することになる。同改正は，職務発明対価における所得区分について影響を与えるのだろうか。この点，職務発明は雇用契約又はこれに準ずる関係が前提であり，従業者から使用者への役務の提供と考えられる。したがって，従業者として労務の提供を行い，従業者たる地位により「相当の利益（相当の対価）」を請求することになるから給与所得に該当すると考えられるため，本論文は職務発明対価の給与所得該当性について論じる。

3　本論文の構成

本論文の構成は，以下のとおりである。

第 1 章では，職務発明対価における追加的対価の所得区分が争われた大阪地裁平成 23 年 10 月 14 日判決[4]（以下，「大阪地裁平成 23 年判決」という。）を紹介し，検討を行う。その後，近年の職務発明対価の所得区分が争われた裁判例における納税者の主張の変遷をみた後，その問題点について指摘する。

第 2 章では，給与所得について検討する。職務発明であることから，雇用契約又はこれに準ずる関係にあり，使用者等の指揮命令に服することが考えられる。特許法 35 条に基づいて支払われるとはいえ，使用者等が従業者等に支払う金員であるため，給与所得に該当する余地がある。本論文は，本章の検討を通して職務発明対価が給与所得該当性を検討するため，給与所得の対価性及び範囲について重点的に検討する。

第 3 章では，税法において職務発明に関する定義及び特段の定めがないため，職務発明制度が規定されている特許法 35 条について検討を行う。具体的には，職務発明制度の趣旨及び沿革を鑑みた後，職務発明対価の要件，法的性質及び算定基準について検討する。

第 4 章では，学説等の検討を行う。まず，所得税法の所得区分の解釈について検討する。その後，第 3 章で明らかにした職務発明制度の内容に基づき，職務発明対価の所得区分の見解の検討を行う。具体的には，全て譲渡所得とする見解，譲渡所得及び一時所得とする見解，譲渡所得及び雑所得とする見解の検討を行う。

第 5 章では，本論文の結論である職務発明対価の給与所得該当性について論じる。まず，職務発明対価を給与所得とする見解を紹介する。その後，これまで検討した第 2 章の給与所得及び第 3 章の職務発明制度の内容に基づき，職務発明対価の給与所得該当性について論じる。

---

[4] 大阪地判平成23年10月14日訟月59巻4号1125頁。評釈として，谷口智紀「判批」税務弘報59巻1号（2011年）146頁，小田満「判批」税理55巻2号(2012年）145頁，木山泰嗣「判批」税経通信67巻10号（2012年）142頁，林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報60巻13号(2012年）128頁，図子善信「判批」法学セミナー増刊速報判例解説12号(2013年）209頁，神山弘行「判批」ジュリスト1469号(2014年)120頁，池本征夫「判批」月刊税務事例46巻7号(2014年）50頁がある。

目次

はじめに 3

第 1 章　職務発明対価の所得区分を争う裁判例 6

第 1 節　大阪地裁平成 23 年判決 6

第 2 節　近年の職務発明対価に係る裁判例 9

第 3 節　小括 11

第 2 章　給与所得 13

第 1 節　意義 13

第 2 節　沿革 14

第 3 節　要件及び解釈 14

第 4 節　範囲 16

第 5 節　小括 18

第 3 章　職務発明制度（特許法 35 条） 19

第 1 節　職務発明制度の意義 19

第 2 節　職務発明制度の沿革 20

第 3 節　職務発明の成立要件 24

第 4 節　「相当の対価」及び「相当の利益」の法的性質 27

第 5 節　「相当の対価」及び「相当の利益」の算定基準 31

第 6 節　小括 32

第 4 章　学説等の検討 35

第 1 節　所得税法における所得区分 35

第 2 節　全て譲渡所得とする見解 37

第 3 節　譲渡所得及び一時所得とする見解 42

第 4 節　譲渡所得及び雑所得とする見解 45

第 5 節　小括 46

第 5 章　職務発明対価の給与所得該当性 50

第 1 節　給与所得とする見解 50

第 2 節　職務発明対価の給与所得該当性 52

第 3 節　小括 54

おわりに 56

参考文献等 57

はじめに

1　職務発明対価と特許法

本論文は，職務発明対価の所得区分の給与所得該当性について論じるものである。

職務発明対価とは，従業者が職務発明をした際に，当該職務発明により使用者から従業者に支払われる金員等をいう。この職務発明対価は発明時において算定が困難であり，段階的に支払われることが多い。具体的には，①従業者が特許を受ける権利を使用者に承継させ使用者が当該特許を受ける権利を特許出願した際に支払われるもの，②当該特許を受ける権利が特許権の設定の登録がなされた際に支払われるもの，③登録された特許を実施した際に支払われるもの等に分けて支払われる。また，上記の職務発明対価が相当でない場合は，特許法 35 条に基づき，従業者は使用者に，「相当の利益」（旧特許法では，「相当の対価」）を請求することができる。つまり，大別すると，「契約，勤務規則その他の定め」によるものと特許法 35 条が定める「相当の利益（相当の対価）」が定めるものの 2 種類に分けることができる。なお，この段階的な職務発明対価の支払は認められている。

我が国では，終身雇用及び年功序列の雇用形態が基本であった。つまり，従業者を均一に扱い，従業者間の一体感を高めることが重要とされ，ある特定の研究者に破格の待遇を与えることに消極的であった。また，雇用の確保と賃上げが中心問題であって，労働組合が職務発明の問題を取り上げることは少なかった。従業者も将来の昇進等の待遇を期待して金銭的要求を持ち出すことが少なく，終身雇用制の下では，使用者を相手に訴えるということも現実的ではなかった。したがって，職務発明対価の問題が発生しなかった。しかし，使用者が定めた「契約，勤務規則その他の定め」に拘束されることなく特許法 35 条が定める「相当の対価」を請求できるとした判決[1]があらわれ，さらに，職務発明について巨額の対価を認めた判決[2]もあらわれ，職務発明に関する訴訟が急増することとなった[3]。

2　問題の所在

特許法の分野では，職務発明における対価額が争われることが多い。税法の観点からは，当該職務発明対価における所得区分，特に特許法 35 条の「相当の対価」に基づいて支払われた金員の所得区分が問題となる。課税実務の取扱いは，所得税基本通達 23～35 共-1 (1) に規定がある。具体的には，権利の承継に際し一時に支払いを受けるものは譲渡所得，権利を承継させた後に支払いを受けるものは雑所得とされている。裁判所の見解もこの通達と同様の結論であるが，これに反対する見解もあった。

---

1 最判平成 15 年 4 月 22 日民集 57 巻 4 号 477 頁。

2 東京地判平成 16 年 1 月 30 日判時 1852 号 36 頁。

3 中山信弘『特許法［第 4 版］』（弘文堂，2019 年）59-60 頁参照。

そのような中，特許法平成 27 年改正が行われた。職務発明において，当該発明による特許を受ける権利が従来は発明者帰属が前提であったが，原始的に使用者帰属が選択できるようになった。また，特許法 35 条の規定が，「相当の対価」から「相当の利益」に文言が変更され，この改正より，特許を受ける権利が使用者に原始帰属する場合，従業者から使用者への譲渡という行為がなくなり，「相当の利益」を請求することになる。同改正は，職務発明対価における所得区分について影響を与えるのだろうか。この点，職務発明は雇用契約又はこれに準ずる関係が前提であり，従業者から使用者への役務の提供と考えられる。

したがって，筆者の結論としては，従業者として労務の提供を行い，従業者たる地位により「相当の利益（相当の対価）」を請求することになるから給与所得に該当すると考えられる。その論証のため，本論文は職務発明対価の給与所得該当性について論じる。

3　本論文の構成

本論文の構成は，以下のとおりである。

第 1 章では，職務発明対価における追加的対価の所得区分が争われた大阪地裁平成 23 年 10 月 14 日判決[4]（以下，「大阪地裁平成 23 年判決」という。）を紹介し，検討を行う。その後，近年の職務発明対価の所得区分が争われた裁判例における納税者の主張の変遷をみた後，その問題点について指摘する。

第 2 章では，給与所得について検討する。職務発明であることから，雇用契約又はこれに準ずる関係にあり，使用者等の指揮命令に服することが考えられる。特許法 35 条に基づいて支払われるとはいえ，使用者等が従業者等に支払う金員であるため，給与所得に該当する余地がある。本論文は，本章の検討を通して職務発明対価の給与所得該当性を論証するため，給与所得の対価性及び範囲について重点的に検討する。

第 3 章では，税法において職務発明に関する定義及び特段の定めがないため，職務発明制度が規定されている特許法 35 条について検討を行う。具体的には，職務発明制度の趣旨及び沿革を勘案した後，職務発明対価の要件，法的性質及び算定基準について検討する。

第 4 章では，学説等の検討を行う。まず，所得税法の所得区分の解釈について検討する。その後，第 3 章で明らかにした職務発明制度の内容に基づき、職務発明対価の所得区分の見解の検討を行う。具体的には、全て譲渡所得とする見解，譲渡所得及び一時所得とする

---

[4] 大阪地判平成 23 年 10 月 14 日訟月 59 巻 4 号 1125 頁。評釈として，谷口智紀「判批」税務弘報 59 巻 1 号（2011 年）146 頁，小田満「判批」税理 55 巻 2 号（2012 年）145 頁，木山泰嗣「判批」税経通信 67 巻 10 号（2012 年）142 頁，林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 60 巻 13 号（2012 年）128 頁，図子善信「判批」法学セミナー増刊速報判例解説 12 号（2013 年）209 頁，神山弘行「判批」ジュリスト 1469 号（2014 年）120 頁，池本征夫「判批」月刊税務事例 46 巻 7 号（2014 年）50 頁がある。

見解，譲渡所得及び雑所得とする見解の検討を行う。

第 5 章では，本論文の結論である職務発明対価の給与所得該当性について論じる。まず，職務発明対価を給与所得とする見解を紹介する。その後，これまで検討した第 2 章の給与所得及び第 3 章の職務発明制度の内容に基づき，職務発明対価の給与所得該当性について論じる。

第1章　職務発明対価の所得区分を争う裁判例

本章では，職務発明対価の所得区分が争われた裁判例とその変遷を紹介し，その問題点を明らかにする。まず，職務発明対価における追加的対価の所得区分が争われた大阪地裁平成23年判決を紹介し，検討を行う。次に，近年の職務発明対価の所得区分が争われた裁判例における納税者の主張の変遷をみた後，その問題点について指摘する。

第1節　大阪地裁平成23年判決[5]

1　事案の概要等

大阪地判平成23年判決は，追加的な職務発明対価の譲渡所得該当性が争われた事案である。X（原告・控訴人）は，使用者である株式会社（以下，「A」という。）に対し，特許法35条3項の「相当の対価」の支払いを求める訴えを提起し，和解金3000万円（以下，「本件和解金」という。）を受領した。Xは，本件和解金を雑所得として申告したが，その後，譲渡所得に該当するとして更正の請求をしたところ，所轄税務署長から更正すべき理由がない旨の通知処分を受けた。これを不服としたXが本件通知処分の取消しを求めて本件訴訟を提起したが棄却された事案である。争点は，本件和解金が，譲渡所得に該当するか否かである。裁判所の判断は以下のとおりである。

(1)　譲渡所得の趣旨及び制度の仕組みについて

まず，裁判所は，「譲渡所得とは，資産の譲渡による所得（所得税法33条1項）であるところ，資産の譲渡所得に対する課税は，資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益（キャピタルゲイン）を所得として，その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に，これを清算して課税する趣旨のものであり，売買交換等によりその資産の移転が対価の受入を伴うときは，その増加益は対価のうちに具体化されるので，これを課税の対象としてとらえたのが所得税法33条1項の規定である（最判昭和４３年１０月３１日・裁判集民事９２号７９７頁参照）」とし，「年々に蓄積された当該資産の増加益が所有者の支配を離れる機会に一挙に実現したものとみる建前から，累進税率のもとにおける租税負担が大となるので，同条3項2号に係るいわゆる長期譲渡所得…については，その租税負担の軽減を図る目的で，同法22条2項2号により，長期譲渡所得の金額の2分の1に相当する金額をもって課税標準とされている（最判昭和４７年１２月２６日・民集２６巻１０号２０８３頁…参照）。」と判示した。

また，譲渡所得の金額については，「その年中の当該所得に係る総収入金額から当該所

5　大阪地判平成23年10月14日・前掲注4)。

得の基因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除し，その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額（50 万円）を控除した金額とするものとされているが（同法 33 条 3 項，4 項），所得税法上，同一の原因に基づく譲渡所得が複数年度にわたる場合の控除の方法について定めた規定はない。そして，仮に複数年度にわたり資産の取得費等が控除されるとすれば，二重控除となり課税の公平を害する不合理な結果となることも踏まえると，所得税法は，そもそも，同一の原因に基づく譲渡所得が複数年度にわたり計上されることを想定していないと解するのが合理的である。」と判断した。

以上によれば，「ある所得が譲渡所得に該当するためには，資産の所有権その他の権利が相手方に移転する機会に一時に実現した所得であることが必要であるものと解される。」と判示した。

(2)　本件和解金に係る所得が実現した時期について

裁判所は，本件和解金につき，「本件職務発明に係る特許法 35 条 3 項の『相当の対価』として支払われたものである」と認定し，「特許法 35 条 3 項は，従業者等は，契約，勤務規則その他の定により，職務発明について使用者等に特許を受ける権利等を承継させたときは，相当の対価の支払を受ける権利を有する旨規定し，同条 4 項は，上記対価の額は，その発明により使用者等が受けるべき利益の額及びその発明がされるについて使用者等が貢献した程度を考慮して定めなければならない旨規定するところ，上記各規定の文言，特に，相当の対価の額を定める考慮事項として『その発明により使用者等が受けるべき利益』とされていることなどに照らすと，相当の対価支払請求権は，理論上，特許を受ける権利等を承継させたときに発生するもの」と解した。この点，「特許を受ける権利等の承継時においては，そもそもその特許を受ける権利（職務発明）につき特許出願がされるのかどうか，特許出願をした場合に特許が付与されるかどうかなどは不確定であり，特許が付与されたとしても，現実に使用者が得る利益は，当該使用者の資本，設備，営業能力，経営判断，その時々の景気，需要者の嗜好の変化，代替技術の出現等によって大きく左右されるから，実際には，特許を受ける権利等の承継時に『相当の対価』の額を的確に算定することは極めて困難である（このため，実務上，多くの企業では，職務発明規程等により，特許を受ける権利の承継後の出願時，登録時，実施時，ライセンス時などに分けて，職務発明規程等に従って算定した額を支払う実績報償制度を採用しており，実施後の各種報償金等の算定に当たっては，使用者等が当該特許の実施により得た利益を基礎として算定されるのが一般的であり，Ａにおいても，これと同様の制度を採用している。）。」と判示している。

上記のような「相当の対価」の算定の困難性に鑑み，裁判所は，「特許を受ける権利等

が承継された時（相当の対価支払請求権が発生した時）においては，その機会に現実に金銭が支払われた（又は将来支払われる具体的な金額が確定している）部分を除き，当該特許を受ける権利等の承継に係る『相当の対価』につき所得が実現したと評価することはできない。」とした。

これを本件にあてはめ，「本件職務発明に係る特許法35条3項の『相当の対価』については，出願報奨金としてXに支払われた1000円を除き，本件特許を受ける権利が承継された機会において所得が実現したということはできないから，本件職務発明に係る『相当の対価』として支払われた本件和解金についても，本件特許を受ける権利が承継された機会において所得が実現したということはできない」とし，Xの請求を棄却した。

なお，控訴審[6]は第一審の判断を支持し，Xの主張を棄却し，上告審[7]は不受理であった。

2　検討

（1）両者の主張及び裁判所の判示

以上のとおり，本件は，職務発明対価である「相当の対価」の所得区分が争われた事案であった。Xは，特許法35条の「相当の対価」として支払われた本件和解金は，特許を受ける権利をAに承継させたことによる対価であることから，譲渡所得に該当すると主張した。これに対して，国（以下，「Y」という。）は，譲渡所得とは所有者の所有期間中の増加益を所得として，その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に，その所有期間中の増加益を清算して課税するものであるから，本件和解金はこれに該当しないと主張した。また，他のどの所得区分にも該当しないため，本件和解金は雑所得に該当すると主張した。

裁判所は，本件和解金は，当該特許を受ける権利が使用者に移転する機会に一時に実現した所得ではないことを理由に譲渡所得に該当しないものとしている。また，「相当の対価」は，「文字どおり特許を受ける権利等の対価的性質を有するもの」と認めながらも，その性質を「貢献度に応じた独占的利益の分配金」という方が実質に合致すると判示している。したがって，本件和解金は，本件特許を受ける権利の対価の再評価額であるということはできないと解した。なお，裁判所は，「『相当の対価』は従業者等の職務の遂行とその成果に対する報償たる性格を有しているということもできよう。」とも述べている。

6　大阪高判平成24年4月26日訟月59巻4号1143頁。

7　最決平成26年4月4日税資264号順号12446（不受理）。

(2) 裁判所の判示に対する疑問

上記の判示に対して，二つの疑問がある。

一つは，「相当の対価」を「文字どおり」に解していることである。特許法平成 27 年改正を踏まえると「相当の対価」から「相当の利益」に文言が変更されている。したがって，税法が文理解釈を前提にするとはいえ特許法の条文を文字どおりに解すと，本判決の射程は改正後には及ばないことになるだろうか。なお，裁判所は，「相当の対価」の実質として算定基準について検討するのみである。特許法 35 条がなぜ「相当の対価」による法定請求権を認めているか，特に当該法定請求権の性質についても検討すべきではないのだろうか。

もう一つは，「『相当の対価』は従業者の職務の遂行とその成果に対する報償たる性格を有しているということもできよう。」とも述べていることである。このように解する余地があるのであれば，職務発明は従業者が使用者の指揮命令の下，役務の提供を行った成果であり，「相当の対価」は労務の対価性を有するとして，給与所得に該当することが考えられる。したがって，裁判所は給与所得該当性についても検討すべきではないのだろうか。

譲渡所得については，資産の譲渡とその譲渡に伴う対価支払が同時期になされなければならないとの解釈を導出できるとする立場からは，本判決は譲渡所得の趣旨を踏まえた妥当な判断であると評価することもできる[8]。本判決と同じ結論である国税不服審判所の裁決[9]を挙げ，現行法の解釈としては，これが限界であろうとする見解がある[10]。しかし，条文上，資産の譲渡と対価支払が同時期になされなければならないとの解釈を必ずしも導出することはできない。したがって，特許法上にいう『相当の対価』請求権の法的性質を考えると，本件和解金は，権利の譲渡（承継）対価と考えることができ，本件和解金は，まさに，『資産の譲渡による所得』に該当し，譲渡所得課税がなされるべきである。譲渡所得の趣旨を重視して，本件和解金の法的性質には踏み込まず判断を下した本判決には疑問が残るとする見解[11]がある。

第 2 節　近年の職務発明対価に係る裁判例

1　近年の職務発明対価に係る裁判例

8 神山・前掲注 4）123 頁参照。

9 国税不服審判所裁決平成 21 年 4 月 23 日裁決事例集 77 号 72 頁。

10 小田・前掲注 4）145 頁。

11 林＝谷口・前掲注 4）128 頁。本判決に否定的な見解として，図子・前掲注 4）209 頁がある。

近年の職務発明対価に係る裁判例として，大学法人事件[12]が挙げられる。同事件以前に職務発明対価の譲渡所得該当性が争われた裁判例[13]があるが，上記の大阪高判平成24年判決と同旨であった（その後，裁判例も譲渡所得該当性については大阪高判平成24年判決と同旨により棄却されている)。また，マイルストンペイメント事件[14]では職務発明に関し，使用者との特許を受ける権利に係る持分契約に基づき，持分譲渡後の特許権実施許諾契約締結等の一定事由の発生により追加的に発明者に支払われる金員の所得区分が争われた。同事件は，納税者が主たる主張として譲渡所得該当性，予備的主張として一時所得該当性を主張したが，いずれも棄却され雑所得に区分されている[15]。同事件においては，一時所得該当性については，「資産の譲渡の対価としての性質」を有する所得には，「資産の譲渡と反対給付の関係にあるような給付に限られるものではなく，資産の譲渡と密接に関連する給付であってそれがされた事業に照らし偶発的に生じた利益といえないものも含まれる」と解した。そして，追加的対価は，特許を受ける権利等の譲渡と密接に関連するものであり，偶発的に生じた利益といえないものであるから，一時所得に該当しないと判示されている。なお，相続により「相当の対価」の法定請求権を承継した者が職務発明対価の一時所得該当性を争った特殊な事案[16]では，「労務その他の役務…の対価としての性質を有」する所得には，「特定の給付等とそれを受けた者が提供した役務とが契約の定め等により反対給付の関係にあるような場合における当該給付等に限られるものではなく，特定の役務の提供がされたことに密接に関連して当該者に対してされた給付等であってそれがされた事情に照らし偶発的に生じた利益とはいえないものも含まれる」と解した。そして，追加的対価は，従業者として使用者に役務の提供をしたことに密接に関連する給付であり，偶発的に生じた利益とは認められず，一時所得に該当しないと判示されている。

2　納税者の主張の変遷

先述した大学法人事件は，追加的対価の所得区分について納税者は一時所得，国は雑所得と主張した。この点，大学法人以前の裁判例により納税者は譲渡所得該当性を諦め，一

12 東京高判平成28年11月17日税資266号順号12934。評釈として，池本征夫「判批」国税速報6485号（2017年）10頁，渡辺充「判批」旬刊速報税理36巻33号（2017年）30頁，長戸貴之「判批」ジュリスト（2018年）128頁，谷口智紀「判批」法学セミナー増刊速報判例解説24号（2019年）215頁がある。

13 最決平成28年6月10日税資266号順号12868（不受理)。

14 大阪高判平成28年10月6日訟月63巻4号1205頁。評釈として，佐藤修二「判批」ジュリスト1509号（2017年）10頁がある。

15 譲渡所得該当性については，大阪地裁平成23年判決と同旨により棄却されている。

16 東京地判平成23年9月12日税資261号順号11763。

時所得該当性を主張したと分析できる[17]。つまり，追加的対価の所得区分に係る訴訟は①譲渡所得 VS 雑所得，②譲渡所得 OR 一時所得 VS 雑所得，③一時所得 VS 雑所得の 3 段階の変遷を辿ってきたといえる。このような裁判例及び納税者の主張の変遷に対し，特許法 35 条における追加的対価として支払われる金員の性質に関して疑問がある。これは，果たして文字どおり「対価」という意味合いなのであろうか。この点，特許法平成 27 年改正により，従来から特許を受ける権利を使用者に承継した従業者は「相当の対価」を請求できるとしていたが，その文言が「相当の利益」に変更されている。加えて，同改正により，原則として特許を受ける権利は，原始的に従業者帰属だが，あらかじめの定めにより使用者帰属とすることが可能となった。つまり，原始的に使用者帰属の場合は，特許を受ける権利の譲渡すら行われなくなる。したがって，職務発明対価の性質は，単なる「対価」という性質でないと解される。

また，職務発明とは，従業者が使用者の指揮命令等により，役務を提供した結果，発明に結びついたものであり，使用者が研究に伴う設備や材料等を負担することが考えられる。そして，当該発明により職務発明対価が社内報償規定及び特許法 35 条に基づき，使用者から従業者に支払われる。この前提には，雇用契約若しくはこれ準ずる関係があるのではないだろうか。したがって，職務発明対価は，給与所得に該当する余地があると考える。

第 3 節　小括

課税実務及び裁判例における職務発明対価の所得区分は，権利の承継時の対価は譲渡所得に区分され，その後の追加的対価は雑所得に区分される。税務訴訟では，前者の対価が所得に該当することが争われていないが，後者の対価の所得区分が争われてきた。そして，追加的対価の所得区分の主張は，①譲渡所得 VS 雑所所得，②譲渡所得 OR 一時所得 VS 雑所得，③一時所得 VS 雑所得の 3 段階の変遷を辿っている。

譲渡所得該当性については，大阪地裁平成 23 年判決において，追加的対価は特許を受ける権利等の対価的性質を有すると認めながらも，譲渡所得に係る課税の趣旨や制度の仕組み等を勘案し，使用者に移転する機会に一時に実現した所得でないことを理由に譲渡所得に該当しないと判示している。なお，その後の裁判例もこの見解を踏襲している。

一時所得該当性については，「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質」の観点から否定している。東京地裁平成 23 年判決において，「労務その他の役務…の対価としての性質を有」する所得には，「特定の給付等とそれを受けた者が提供した役務とが契約

17 長戸・前掲注 12)129 頁も同旨である。

の定め等により反対給付の関係にあるような場合における当該給付等に限られるものではなく，特定の役務の提供がされたことに密接に関連して当該者に対してされた給付等であってそれがされた事情に照らし偶発的に生じた利益とはいえないものも含まれる」と解した。そして，追加的対価は，従業者として使用者に役務の提供をしたことに密接に関連する給付であり，偶発的に生じた利益とは認められず，一時所得に該当しないと判示されている。また，マイルストンペイメント事件及び大学法人事件においては，「資産の譲渡の対価としての性質」を有する所得には，「資産の譲渡と反対給付の関係にあるような給付に限られるものではなく，資産の譲渡と密接に関連する給付であってそれがされた事業に照らし偶発的に生じた利益といえないものも含まれる」と解した。そして，追加的対価は，特許を受ける権利等の譲渡と密接に関連するものであり，偶発的に生じた利益といえないものであるから，一時所得に該当しないと判示されている。

以上の納税者の主張の変遷及びこれに対する裁判所の判示がある。しかし，これらの裁判例は，「相当の対価」の算定基準から検討するのみであり，特許法が「相当の対価」として従業者に法定請求権を認めている理由及び当該法定請求権の性質について検討されていない。また，大阪地裁平成 23 年判決は，「『相当の対価』は従業者等の職務の遂行とその成果に対する報償たる性格を有しているということもできよう。」とも判示している。さらに，職務発明対価は，使用者から従業者に支払われる金員であり，特許法平成 27 年改正により「相当の対価」が「相当の利益」に文言が変更されたこと及び特許を受ける権利を使用者帰属にすることが可能となったことを踏まえると給与所得に該当する余地があると考える。したがって，第 2 章では，給与所得の意義，沿革，解釈及び範囲を検討する。

第 2 章　給与所得

本章では，給与所得について検討する。職務発明であることから，雇用契約又はこれに準ずる関係にあり，使用者の指揮命令に服することが考えられる。特許法 35 条に基づいて支払われるとはいえ，使用者が従業者に支払う金員であるため，給与所得に該当する余地がある。本論文は，本章の検討を通して職務発明対価が給与所得該当性を検討するため，給与所得の対価性及び範囲について重点的に検討する。

第 1 節　意義

所得税法は，給与所得の意義及びその金額の計算方法を規定している（同法 28 条)。給与所得とは，「俸給，給料，賃金，歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与…に係る所得という」（同条 1 項）と規定し，給与所得の概念をこれら例示的な内容性質を有する所得を「給与所得」と定義している。

給与所得の金額は，その年中の給与等の収入金額から給与所得控除額を控除した残額である（同条 2 項，3 項)。給与所得者が特定支出をした場合には，その合計額が給与所得控除の金額の 2 分の 1 を超える場合には，その超える金額を給与所得控除後の給与所得の金額から控除することができる（同法 57 条の 2 第 1 項)。給与所得控除の趣旨は，①給与所得には，その給与収入を得るために必要な経費というものが存在するのでその必要経費を概算的に控除する（必要経費の概算控除)，②給与所得は，利子，配当所得および事業所得等に比べて，一般的に，担税力に乏しいのでこれを概算的に調整する（担税力の調整)，③給与所得の捕捉率とその他の申告所得の捕捉率との間にはある程度の格差が存在するので，これを概算的に調整する（捕捉率の格差の調整)，④給与所得は，その他の申告所得に比べて平均約五ケ月程度早期に所得税を納付しているので，この間の金利差を概算的に調整する（金利調整）という 4 つの内容を含むとされている [18]。

課税方法として，給与所得は，源泉徴収の対象であり，給与等の支払者が支払の度に支払額に応じた税額を徴収し，国に納付するものである（同法 183 条以下)。年中の給与等の総額に対する総額と源泉徴収された税額との過不足については，年末調整により清算される（同法 190 条)。なお，この場合，他の所得が一定金額以下であれば，確定申告をする必要はない（同法 121 条)。

---

18 最判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 巻 2 号 247 頁参照，泉徳治「判解」『最高裁判所判例解説民事篇昭和 60 年度』（法曹会，1989 年）95 頁参照。金子宏『租税法［第 23 版]』（弘文堂，2019 年）250 頁は，このうち最も重要なのは①の理由であると説明している。

第2節　沿革

給与所得の沿革は，以下のとおりである。

給与所得が現行法の規定となったのは，昭和62年の所得税法改正[19]からである。同改正は，過去の職務に基づき支払を受ける年金や恩給（一時恩給を除く。）を給与所得の範囲から除外し，国民年金，厚生年金，共済年金等，給与等とみなされてきたいわゆる公的年金とあわせて雑所得として課税されることとした。

それ以前の主な改正としては，昭和15年[20]及び昭和22年[21]の税制改正が挙げられる。昭和15年の分類所得税制の下では，現行法の給与所得に相当する勤労所得（今日の給与所得に相当するものである。）の分類が設けられ，同所得について源泉徴収制度が導入された。昭和22年の税制改正では，従来の分類所得税と総合所得税との二本立てによる課税制度が廃止され，超過累進税率による総合課税の制度が導入された。同改正により，勤労所得が給与所得への改称，給与所得の文言に賃金が新たに追加される等がなされた。なお，賃金が新たに追加された理由は，同改正と同時期に創設された労働基準法が労働の対価として使用者から労働者に支払われるものを「賃金」と定義していることから，その立法の影響によるものである[22]。その他の改正は，昭和15年の改正以降と現行法を比較すると給与所得控除額の引き上げが中心である。したがって，給与所得の意義を根本から変更する改正がないことが沿革より確認できる。

第3節　要件及び解釈

給与所得の概念は，先述した通り，所得税法28条1項に規定する「給与等」の内容から帰納的に概念が把握されることになるが，一応「個人の非独立的ないし従属的な勤労（人的役務の提供）の対価としての性質をもつた所得」と定義される[23]。判例（以下，「56年判決」という。）では，「給与所得とは雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう[24]」と解されている。

---

19 昭和62年法律第96号。

20 昭和15年法律第24号。

21 昭和22年法律第27号。

22 成瀬洋平「源泉所得税における給与等の課税の取扱い」税大論叢73号（2012年）169頁参照。

23 武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法』（第一法規，1983年〔加除式〕）1671頁参照，注解所得税法研究会編『注解所得税法〔六訂版〕』（大蔵財務協会，2019年）512頁参照。

24 最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁。

また，同判決では，給与所得については，「とりわけ，給与支給者との関係において何らかの空間的，時間的な拘束を受け，継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり，その対価として支給されるものであるかどうかが重視されなければならない」と判示している。学説でも，56 年判決と同旨で勤労性所得（人的役務からの所得）のうち，雇用関係またはそれに類する関係において使用者の指揮・命令のもとに提供される労務の対価を広く含む観念であり，非独立的労働ないし従属的労働の対価と観念することもできるとしている[25]。したがって，給与所得は，「従属性」と「非独立性」を満たす対価であると解される。

ここにいう，「従属性」とは「使用者の指揮監督に服して」「時間的，空間的な拘束を受けて」働くという労務提供の態様をあらわし，「非独立性」とは「自己の危険と計算によって行なう」のではないかという報酬受給の態様をあらわしていると解される[26]。しかし，最高裁平成 27 年 10 月 8 日判決[27]では，「給与所得は，自己の計算又は危険において独立して行われる業務等から生ずるものではなく，雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供した労務又は役務の対価として受ける給付をいうものと解される」との判示がなされ，「使用者の指揮命令に服して」の部分がみられない。さらに，使用者からの指揮命令である従属性要件を給与所得の必要要件ではない旨の判示した東京高裁 25 年 10 月 23 日判決[28]もあるが，給与所得の沿革が根本から変更されていないこと等から給与概念は変わらず，56 年判決に先例性があるといえる[29]。したがって，「非独立性」のみならず，「従属性」も必要であると解される。

なお，給与所得の対価性については，ストックオプションの権利行使益が給与所得か一時所得か争われた事案（以下、「ストックオプション事件」という。）[30]では，「職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利得であることは明らかというべきである」と判示している。同判決は，労務の質及び量との相関関係の問題については明示していないが，同調査官解説[31]では，従業者等が会社に対して提供した労務の質ないし量との相関関係は見いだすことは困難であり，ストックオプションの権利行使益を労務提供の対

---

25 金子・前掲注 18）242 頁参照。谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』（弘文堂，2018 年）278 頁も同旨であり，「『これらの性質を有する給与』とは，名称の如何にかかわらず，『雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務』の対価として使用者から受ける給付をいう」と説明している。

26 佐藤英明『スタンダード所得税法［第 2 版補正版］』（弘文堂，2018 年）161 頁。

27 最判平成 27 年 10 月 8 日集民 251 号 1 頁。

28 東京高判平成 25 年 10 月 23 日税資 263 号順号 12319。

29 木山泰嗣「給与概念の確立と変容」青山法学論集 57 巻 4 号（2016 年）152 頁参照。

30 最判平成 17 年 1 月 25 日民集 59 巻 1 号 64 頁。

31 増田稔「判解」『最高裁判所判例解説民事篇平成 17 年度（上）』（法曹会，2008 年）51−53 頁参照。

価と評価する上で障害となるものではないとの考えを前提にしていると思われると指摘する。加えて，給与所得該当性は，当該経済的利益の給付が実質的にみて労務の提供の対価といえるかどうかという観点から判断すべきであり，従業者等が使用者又はこれに準ずる立場にある者から，従業者等としての地位に基づき経済的利益が与えられ，従業者等が労務を提供しているからこそ，当該経済的利益を与えられたという関係が認められる場合には，当該経済的利益は労務提供の対価として給付されたものとして給与所得に該当するというべきであるとする。

また，先述した最高裁平成 27 年 10 月 8 日判決では，「雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供した労務又は役務の対価として受ける給付」とした上で，事実関係のあてはめにおいては，理事長及び専務理事の地位と，その貢献に着目し，「雇用契約に類する原因に基づき提供した役務の対価」であると対価性を認めている。

上記のように給与所得における対価性については，最高裁は個別具体的な労務・役務の提供と給付との関連性ではなく，労務・役務を提供する地位にある者が利益を受けたという事実から対価性を認定しているといえる。このような包括的な理解は，労務・役務の提供と給付との関係を広く捉えることにつながり対価性概念を曖昧にする恐れがあるが，この関係を正確に捉えることは現実には困難である。したがって、対価性を肯定する根拠としては，当該利益を得ることがありうる地位にある者が利益を得たという事実があげられる。また，給与所得の場合には，むしろ所得区分の重要な決定要素となるのは，提供した労務・役務の性質である。例えば，民法上の組合の組合員が組合の事業に係る作業に従事して支払いを受けた収入に係る所得が給与所得に該当するか否かが争われた事案[32]において，「当該支払の原因となった法律関係についての組合及び組合員の意思ないし認識，当該労務の提供や支払の具体的態様等を考察して客観的，実質的に判断すべきものであって，組合員に対する金員の支払であるからといって当該支払が当然に利益の分配に該当することになるものではない。」と判示されている。受給者と支給者との人的関係はその前提問題であり，そこに包括的な関係性が認められ，労務・役務と利得との関連性が認められる場合に，対価性ありと判断されていると理解することができると解される[33]。

第 4 節　範囲

所得税法では，収入金額は，金銭以外に，物または権利その他経済的な利益の価額をも

---

32 最判平成 13 年 7 月 13 日集民 202 号 673 頁。

33 伊川正樹「所得税における対価性」『公法の理論と体系思考　木村弘之亮先生古希記念』（信山社，2017 年）75–77 頁参照。

含めると規定されている（所得税法 36 条 1 項)。給与所得者に対する給与等についても，金銭のみならず，資産ないし経済的利益の形態による給付もまた，給与所得を構成するものとして収入金額に算入される。なお，給与所得を構成する場合は，当該資産ないし経済的利益の価額は時価で評価される（同法 36 条 2 項)。しかし，所得税法上，経済的利益の内容，範囲に関する明文の定義規定はなく使用者から被用者に通常の月給や賞与以外にも経済的な利益が給付されることがある。これらは現物給与やフリンジベネフィットと呼ばれ，給与所得該当性が問題となっていた。

この点，判例では，「勤労者が勤労者たる地位にもとづいて使用者から受ける給付は，すべて右九条五号にいう給与所得を構成する収入と解すべ[34]」きであると判示している。なお，学説では，経済的利益の所得区分をどのように解すべきかという問題に対して 2 つの見解がある。

一つは，給与所得が使用者の指揮命令のもとに，非独立的または従属的労働の対価として支払われるものであることからして，使用者から提供された金員等が，従業者が提供した労務との直接的な関係を維持している場合に限り，これを給与所得と観念する見解がある[35]。田中治氏は，基本的には，労務提供の対価性という基準を基礎として，この考え方に依拠しつつ，現物給与の課税を整序することが適切だと考えている[36]。

もう一つは，使用者から提供される金員等と従業員が提供した労務との直接的関係に限ることなく，使用者と被用者との雇用関係において提供される経済的利益をも含んで，給与所得の概念を広く観念する見解がある[37]。佐藤英明氏は，現実の給与所得者による労務の提供は単純労働から複雑な労働や経営判断を必要とするものまで様々で，その職務の範囲を厳密に画することは困難である。加えて，従業者が従業員の地位に関連して行う役務の提供（厳密な意味での職務の範囲内に限られないものも含まれる。）の成果は，ほとんどの場合，全て使用者に帰属するのであるから，労務の提供と支払対価との対応を厳密に求める見解は，実態としてあまり差異のない支給について課税上大きな差異を設けることになりかねないとして 2 つ目の見解を支持している[38]。

---

34 最判昭和 37 年 8 月 10 日民集 16 巻 8 号 1749 頁。

35 田中治「給与所得者の経済的利益に対する課税」税務事例研究 59 号（2001 年）34 頁参照。

36 田中・前掲注 35）36 頁参照。

37 田中・前掲注 35）35 頁参照。

38 佐藤英明「『給与』をめぐる課税問題–諸問題の概観」総合税制研究 12 号（2004 年）226 頁参照。この点に関して，佐藤氏は，「たとえば，単純な販売業務に従事している従業員が商品の陳列方法や仕入量について何らかの提案を行った場合，使用者がそれを評価して賞与を与えれば給与所得になり，従業員提案制度を経て表彰金を与えれば一時所得とされるような課税方法の差異は，明らかに望ましくないであろう。」と説明している。

なお，現行の租税実務は，従業員等の結婚等に際し給付される祝金品は，一応は給与等に当たるとしつつ，例外的にその金額が支給される者の地位等に照らして社会通念上相当と認められるものについては，課税しなくても差し支えないとされている（所得税基本通達 28-5，他にも 36－21 以下の諸通達がある。）。したがって，後者の考え方に立っていると解される[39]。また，第 3 節で検討したように最高裁の判示においても，地位に基づいて得たものであれば対価性があると理解する見解に立って判断し，給与所得該当性を認めていることから，後者の考え方であるといえよう。

このように給与所得を広く解している一方で，所得税法は 9 条において非課税規定を設けている。

第 5 節　小括

本章では，給与所得は，「給与所得とは雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付」であることを確認した。給与所得該当性については，「従属性」及び「非独立性」が重視される。ここにいう，「従属性」とは「使用者の指揮監督に服して」「時間的，空間的な拘束を受けて」働くという労務提供の態様をあらわし，「非独立性」とは「自己の危険と計算によって行なう」という報酬受給の態様をあらわしていると解される。

給与所得の対価性については，従業者等が会社に対して提供した労務の質ないし量との相関関係は見いだすことは困難であることから，当該利益を得ることがありうる地位にある者が利益を得たことが根拠とされ，広く解されている。また，給与所得の範囲についても使用者から提供される金員等と従業員が提供した労務との直接的関係に限ることなく，使用者と被用者との雇用関係において提供される経済的利益をも含んで，給与所得の概念を広く観念する見解が採用されていると解される。これは最高裁の判示や課税実務の取扱いから明らかである。

第 1 章でも言及したが，裁判所の判示は特許法 35 条に基づく職務発明対価として支払われる金員の性質について，深く検討していない。所得税法においては，職務発明及びその対価の条文規定がないため，次章では，特許法について検討する。具体的には，職務発明制度の意義，沿革に鑑み，職務発明対価の法的性質及び算定基準について検討する。

---

39 田中・前掲注 35）36 頁参照。

第 3 章　職務発明

本章では，所得税法には職務発明に関する定義規定はないため，職務発明制度が規定されている特許法 35 条を検討する。具体的には，職務発明制度の意義及び沿革に鑑み，職務発明の要件，職務発明対価の法的性質及び算定基準について検討する。

第 1 節　職務発明制度の意義

職務発明制度は，特許法 35 条に定められている[40]。

同法 35 条 1 項において，同条が適用されるべき職務発明の定義及び成立要件を定め，職務発明であっても原始的に自然人である発明者に特許を受ける権利が帰属すること（発明者主義，同法 29 条）を前提に，使用者等の開発投資への最低限の保証として法定通常実施権を与えている。この点，職務発明とは，「その性質上当該使用者等の業務範囲に属し，かつ，その発明をするに至つた行為がその使用者等における従業者等の現在又は過去の職務に属する発明」と定義されている。

次に 2 項において，職務発明以外の発明についての権利を使用者等に取得させることや，使用者等のための専用実施権を設定することを予め定めた契約・勤務規則その他の定めを無効としている。一方で，その反対解釈として，職務発明についての権利は使用者等が勤務規則等により使用者等が原始取得する旨を定めることや，従業員等に対して承継等をあらかじめ義務づけることを許容し，使用者等が職務発明の権利を得て独占的な利益を得ることを可能にしている[41]。

3 項では，職務発明において，契約，勤務規則その他の定めにおいてあらかじめ使用者等に特許を受ける権利を取得させることを定めたときは，その特許を受ける権利は，その発生した時から当該使用者等に帰属するものとして，その特許を受ける権利の使用者等への原始的な帰属を認めている。この規定は，平成 27 年改正により導入されたものである。

4 項においては，職務発明の特許を受ける権利を使用者等が原始取得した場合，使用者等が特許を受ける権利や特許権を発明者から承継取得した場合及び専用実施権の設定を受けた場合に従業者等が当該使用者等から相当の金銭その他の経済上の利益を受ける権利を取得することを定めている。5 項以下では，相当の利益の内容の決定方法を定めている。

職務発明制度の趣旨については，使用者等が組織として行う研究開発活動が我が国の知的創造において大きな役割を果たしていることに鑑み，使用者等が研究開発投資を積極的

40　以下でいう使用者等とは，「使用者，法人，国又は地方公共団体」であり，従業者等とは，「従業者，法人の役員，国家公務員又は地方公務員」と定義される（特許法 35 条 1 項）。

41　中山信弘＝小泉直樹編『新・注解特許法［第 2 版］【上巻】』（青山書林，2017 年）558 頁参照〔飯塚卓也＝田中浩之執筆部分〕。

に行い得るよう安定した環境を提供するとともに，職務発明の直接的な担い手である個々の従業者等が使用者等によって適切に評価され報いられることを保障することによって，発明のインセンティブを喚起しようとするものである[42]

なお，裁判所の説示としては，改正前であるが，「特許法35条は，職務発明について特許を受ける権利が当該発明をした従業者等に原始的に帰属することを前提に（同法29条1項参照），職務発明について特許を受ける権利及び特許権（以下『特許を受ける権利等』という。）の帰属及びその利用に関して，使用者等と従業者等のそれぞれの利益を保護するとともに，両者間の利害を調整することを図った規定である。[43]」と述べられている。

そして，特許法とは，特許法 1 条において「発明の保護及び利用を図ることにより，発明を奨励し，もつて産業の発展に寄与すること」を目的にしていることから，特許法を構成する35条も究極的にはこの目的に資するものとして位置づけられるものである。したがって，特許法35条は1条の示す特許法の制度目的を踏まえて理解される必要がある[44]。

すなわち，特許法35条は，発明者である従業者等に発明のインセンティブを増大させるとともに，その発明につきリスクを取って実用化するのは使用者等であるので，使用者等のインセンティブの増大も図らなければならない。この両者のインセンティブをバランスよく制度設計し，あるいは法解釈をしなければ産業の発展に資することにならないのである[45]。

第2節　職務発明制度の沿革

職務発明制度の沿革は，以下のとおりである。

1　昭和34年改正前まで

---

42 特許庁HPから「職務発明制度の趣旨」
https://www.jpo.go.jp/system/patent/shutugan/shokumu/shokumu.html（2020年1月8日最終閲覧）。

43 最判平成15年4月22日・前掲注1)。特許法34年改正前の条文の構造について，「(1) 使用者等が従業者等の職務発明に関する特許権について通常実施権を有すること（同法35条1項），(2) 従業者等がした発明のうち職務発明以外のものについては，あらかじめ使用者等に特許を受ける権利等を承継させることを定めた条項が無効とされること（同条2項），その反対解釈として，職務発明については，そのような条項が有効とされること，(3) 従業者等は，職務発明について使用者等に特許を受ける権利等を承継させたときは，相当の対価の支払を受ける権利を有すること（同条3項），(4) その対価の額は，その発明により使用者等が受けるべき利益の額及びその発明につき使用者等が貢献した程度を考慮して定めなければならないこと（同条4項）などを規定している。」と説示している。

44 中山＝小泉・前掲注41）559頁参照〔飯塚卓也＝田中浩之執筆部分〕。

45 中山・前掲注3）54頁参照。

我が国で従業者発明に関する規定が最初に設けられたのは，明治 42 年の特許法 3 条[46]（以下，「明治 42 年法」という）である。明治 42 年法は，発明者主義の原則を採用していた。他方で，職務発明については，特段の定めのない限り使用者に帰属するものとし，使用者主義を採用していた。また，職務上なしたものでない発明については，予め特許の譲渡を定めておくことは無効であり，対価請求権についての定めは存在しなかった。

その後，大正 10 年の改正[47]（以下，「大正 10 年法」という）では，明治 42 年法が使用者主義を取るのに対し，発明者主義に転換し，使用者には無償の実施権を付与するように手当てした。その上で，従業者が使用者に職務発明[48]に係る特許を受ける権利を承継させた場合，従業者に「相当の補償金」を受ける権利を保証する規定が盛り込まれた。なお，大正 10 年特許法 14 条では，現行法と異なり，被用者の過去の職務に関する発明は，任務発明に含まれないものとされていた。

2　昭和 34 年改正[49]（以下，「昭和 34 年法」という）

昭和 34 年法は，大正 10 年法の法文を踏襲しているが，改正点として 4 項により，対価が支払われるべき基準[50]が規定された（基準については，第 5 節で後述する）。また，「過去の職務」が職務発明の定義の中に追加となった。

なお，現在においても平成 17 年 3 月 31 日までに使用者等に承継等がなされた権利について 34 年法の規定が適用される[51]。

3　平成 16 年改正[52]（以下，「平成 16 年法」という）

（1）改正の背景

改正の背景に昭和 34 年法の下においては，対価の決定方法として，対価の算定にあたって考慮すべき要素を条文に列挙するのみであった。そのため実務では，使用者が一方的に作成した職務発明規程等に基づき対価の支払いが行われていた。

しかし，平成 15 年の最高裁判決[53]において，使用者等が相当の対価を予め定めていたと

---

46 明治 42 年法律第 23 号。
47 大正 10 年法律第 96 号。
48 当時は，任務発明という用語が使われていた。
49 昭和 34 年法律第 121 号。
50 「相当の対価」は，「その発明により使用者等が受けるべき利益の額及びその発明がされるについて使用者等が貢献した程度を考慮して定めなければならない。」と規定される。
51 平成 16 年法律第 79 号附則 2 条 1 項。
52 平成 16 年法律第 79 号。
53 最判平成 15 年 4 月 22 日・前掲注 1)。「使用者等は，…特許を受ける権利等の…承継に

しても，紛争となった場合には，裁判所による相当の対価額の算定を経ない限り，使用者等が従業者等に支払うべき相当の対価の確定的な金額を知ることができないことが判例として確定し，使用者等が相当の対価額の基準を定める裁量が否定された。これを契機に，職務発明の対価請求訴訟が急増し，多額の不足額の支払いを認める裁判例[54]が相次いだため，産業界から相当の対価額についての予測可能性が低いなど職務発明制度の見直しを求める声が高まり[55]，平成16年に特許法改正が行われた。

（2）改正点

平成16年法では，対価の決定方法について，それまで存在しなかった対価決定の手続きに関する条項を設けた[56]。なお，詳細は，第5節で後述する。

4　平成27年改正[57]（以下，「平成27年法」という）

（1）改正の背景

平成16年法により，昭和34年法に比べ対価の支払いに関する予測可能性は一定程度高まったと評価される[58]。しかし，対価の相当性は依然として司法審査の対象であり，不合理を否定するための具体的要件が不明確であるため，「相当の対価」を巡る訴訟リスクが潜在

ついて対価を支払う旨及び対価の額，支払時期等を定めることも妨げられることがないということができる。しかし，いまだ職務発明がされておらず，承継されるべき特許を受ける権利等の内容や価値が具現化する前に，あらかじめ対価の額を確定的に定めることができないことは明らかであって，上述した同条の趣旨及び規定内容に照らしても，これが許容されていると解することはできない」と判示し，使用者等が予め対価規定を定めることは認めながらも，確定的な効力は認められないとし，「勤務規則等に定められた対価…の額が同条の4項の趣旨・内容に合致して初めて同条3項，4項所定の相当の対価に当たると解することができる」と判示した。そして，「勤務規則等により職務発明について特許を受ける権利等を使用者等に承継させた従業者等は，当該勤務規則等に，使用者等が従業者等に対して支払うべき対価に関する条項がある場合においても，これによる対価の額が同条第4項の規定に従って定められる対価の額に満たないときは，同条第3項の規定に基づき，その不足する額に相当する対価の支払を求めることができると解するのが相当である。」と判断している。

54 東京高判平成16年1月29日判時1848号25頁，東京地判平成16年2月24日判時1853号38頁。

55 特許庁HPから「職務発明制度の在り方について　平成15年12月産業構造審議会知的財産政策部会特許制度小委員会」
https://www.jpo.go.jp/resources/shingikai/sangyo-kouzou/shousai/tokkyo_shoi/h15houkokusho.html（2020年1月8日最終閲覧）。

56 なお，平成16年改正後も平成20年に改正されているが，仮専用実施権制度に関するものであり，本論文とは関係ないため割愛する。

57 平成27年法律第55号。

58 横山久芳「職務発明制度の見直しに係る平成27年特許法改正法案の検討」Law and Technology68号（2015年）35頁参照。

していた。

そのため，産業界からは，発明者のみに権利を与える制度である職務発明の対価制度がもたらす他の従業者等との不公平感や，不合理性の判断における予測可能性の低さ等を理由に，「相当の対価」の支払義務の全廃を求めると共に，職務発明について法人帰属とする改正を求める声が根強かった。また，二重譲渡の問題[59]や特許を受ける権利が共有に係る場合の帰属の不安定性[60]の問題も生じていた。このような中，平成 27 年 1 月に小委員会の議論の結果をまとめた報告書が公表された[61]。この報告書を受けて特許法の改正法案が作成され，平成 28 年 4 月 1 日に施行された。改正点は主に三つである。

（2）改正点

① 従業者等が行った職務発明に関する特許を受ける権利を，予め定めることにより使用者等に原始的に帰属させることが可能となった（2 項）。平成 16 年法以前と同じく特許を受ける権利が従業者に原始的に帰属することを前提としつつ，使用者が事前に権利取得の定めを設けている場合に，使用者原始取得の効果を発生させるものである。また，事前の「権利取得」の定めとして，契約の他，勤務規則その他の定めを掲げているから，使用者等は，従業者等の意思に関わりなく，自ら一方的に設定した職務発明規程に基づき，特許を受ける権利を原始取得することが可能である[62]。つまり，使用者等は，事前の定めをおくことにより，特許を受ける権利の原始的な帰属先を自由に選択すること可能となる。

② 発明者である従業者等に対しては，従来の「相当の対価」に代えて「相当の利益」が付与されるものとされ，「相当の利益」には，金銭に限らず，「その他の経済上の利益」が含まれることが明記された（4 項，内容は第 4 節で後述する）。

③ 「相当の利益」を支払う場合の状況等に関する事項について指針（大臣告示）を定めるとされた（6 項，内容は第 5 節で後述する）。

以上のとおり，昭和 34 年法以降の改正は，使用者等の予測可能性等を高めるために行われ，職務発明制度の趣旨を変更する改正はなされていない。したがって，昭和 34 年法の議

---

59 使用者等が特許を受ける権利を予約承継していた場合であっても，使用者等以外の第三者に権利が二重に承継され，当該第三者が先に出願した場合には使用者等が権利を取得できないという問題である。

60 他者との共同研究で特許受ける権利が共有に係る場合において，自社の発明者の権利の持分を，当該発明者から自社へ承継するときでも他社の発明者が同意しなければ権利承継ができないという問題である。

61 特許庁 HP から「我が国のイノベーション促進及び国際的な制度調和のための知的財産制度の見直しに向けて-産業構造審議会知的財産分科会特許制度小委員会-」
https://www.jpo.go.jp/resources/shingikai/sangyo-kouzou/shousai/tokkyo_shoi/document/h26houkokusho/houkokusho.pdf（2020 年 1 月 8 日最終閲覧）。

62 中山・前掲注 3）477 頁参照。

論は平成 16 年法及び平成 27 年法においても通じると解される。

第 3 節　職務発明の成立要件

1　職務発明の成立要件

特許法 35 条にいう「職務発明」とは，「その性質上当該使用者等の業務範囲に属し，かつ，その発明をするに至つた行為がその使用者等における従業者等の現在又は過去の職務に属する発明」と定義されている（特許法 35 条 1 項）。この文言から，職務発明とは，①「従業者等」が「使用者等」の下で行った発明であること，②発明が「その性質上当該使用者等の業務範囲に属」すこと及び③「その発明をするに至つた行為がその使用者等における従業者等の現在又は過去の職務に属する発明」であることの三つの条件を満たす必要がある。以下では，各用語の具体的意義をみる。

2　「従業者等」が「使用者等」の下で行った発明であること

ここでは，「従業者等」及び「使用者等」が何を意味するか検討する。

まず，「従業者等」とは，特許法 35 条 1 項において，「従業者，法人の役員，国家公務員又は地方公務員」と定義されている。つまり，通常の意味における会社等の従業者のほかに，取締役，個人企業の従業者，公務員等を含んだ概念であり，常勤か非常勤か，嘱託かということは問わない[63]。なお，「従業者等」には正社員はもちろん，契約社員などの非正社員も，「従業者等」に含まれる[64]。また，使用者等と正式な雇用契約を結んでいない者であっても，使用者等の指揮監督下で研究活動に従事し，使用者等がその者の研究活動のために報酬等や研究資金・設備の提供等の負担・貢献をしている場合には，その者を従業者等と評価すべきである[65]。特許法 35 条は，発明に関して投資を行う「組織」とその組織下で発明を行う「自然人」との利害調整を図る規定である。そのため，同条の適用を受ける従業者は，必ずしも民法上ないし労働法上の労働者と一致する必要はなく，35 条の趣旨・

63　中山・前掲注 3）63 頁参照。

64　嘱託員が「従業者等」に該当する例として，東京高判平成 14 年 7 月 16 日裁判所ウェブサイト。

65　島並良＝上野達弘＝横山久芳『特許法入門』（有斐閣，2014 年）70 頁参照。職務著作に関する事案であるが最判平成 15 年 4 月 11 日集民 209 号 469 頁は「法人等の業務に従事する者」か否かの判断において，「法人等と著作物を作成した者との関係を実質的にみたときに，法人等の指揮監督下において労務を提供するという実態にあり，法人等がその者に対して支払う金銭が労務提供の対価であると評価できるかどうかを，業務態様，指揮監督の有無，対価の額及び支払方法等に関する具体的事情を総合的に考慮」すべきとしている点から検討している。

目的に則して解釈すべきである[66]。

一方で，「使用者等」とは，「使用者，法人，国又は地方公共団体」と定義されている。たとえ一人の会社の代表者がした発明であっても，その会社が使用者等となる[67]。35 条にいう使用者等とは，従業者等と同様に必ずしも労働法にいう使用者あるいは雇用契約上の使用者とは限らず，発明の奨励によって産業の発展を図る特許法的観点から判断すべきものであるとされる[68]。すなわち，給与の支給者は誰かという点は最大のメルクマールになろうが，それだけでなく投資リスクの負担，研究施設の提供，研究補助者の提供，指揮命令関係等を総合的に勘案し，誰に通常実施権を認めるのが妥当か，あるいは誰に権利の承継を認めるのが妥当かという観点，裏を見れば，誰に発明への投資についてのインセンティブを与えることが発明の奨励になるのかという観点から使用者を決定すべきである[69]。

3　発明が「その性質上当該使用者等の業務範囲に属」すこと

「使用者等の業務範囲」とは，定款とは関係なく，使用者が現に行っている又は将来行うであろうことが具体的に予定されている業務を指すというべきとされる[70]。定款記載の会

---

66 中山・前掲注 3）61 頁参照。

67 大阪地判昭和 47 年 3 月 31 日判時 678 号 71 頁。

68 永野周志『職務発明の理論と実務−「相当の対価」とインセンティブの検証と指針』（ぎょうせい，2004 年）174 頁参照。

69 中山・前掲注 3）61 頁参照。中山氏は，若干特殊な例であるが，大阪地判平成 14 年 5 月 23 日判時 1825 号 116 頁を挙げている。これは，発明完成時，職務発明が成立する関係にはなかったが，技術的・経済的な一体性と実質的な指揮監督という関係にあることを理由に，発明者から対価額の合意なく特許受ける権利の譲渡を受けた会社に対し，35 条 3 項を類推適用して相当対価請求が認められた事案である。この判決は 35 条を類推適用した事例であるが，これは同条の射程に関し，示唆を与えるものとなろうとしている。なお，反対説として，江夏弘『わが国における被用者発明制度の沿革とその法的解釈−各国との比較法的考察』（国会資料編纂会，1992 年）488 頁参照。

70 中山信弘編『注解特許法［第 3 版］』（青山書院，2000 年）338 頁参照〔中山信弘執筆部分〕。根拠として，「定款記載の会社の目的は，株主を保護するために，会社とその取引相手との間において会社の権利能力を画したものであり，会社とその従業者の間の権利関係を調整する機能は予定されていないし，そのように介さなければならない合理的理由もない。会社はあらゆる方向に発展する可能性を有しており，特に現代の企業は多角経営に意欲的である。従って，たとえ定款の会社の目的に記載されていない事業であっても，会社の方針として進出することもありうるし，また技術的に目処がついてから定款を改めることもありうる。また，過去において定款の記載の通りの業務を行っていたが，現在はそのような業務とは無関係な業務のみ行っていれば，たとえ形式的には定款に記載があっても，使用者の業務範囲とは言えない。その上，定款をもたない個人企業や国等の従業者にとって，定款の記載による制限ということ自体ありえないが，会社の従業者と個人企業や国の従業者とを区別して考えねばならない実質的根拠はない。」としている。この見解に立つものとして，東京地判平成 3 年 11 月 25 日判時 1434 号 98 頁。

社の目的の範囲をいうとする説[71]があるが，使用者等の業務範囲は比較的広く解されるので，結論において大きな差異はないとされる。もっとも，業務範囲を広く解釈したとしても，直ちに職務発明の成立範囲が広がるという関係にはなく，後述の要件③によって職務発明の成立の範囲が画される[72]。国や地方公共団体の業務範囲については，その行っている事業の全てを業務範囲とすると，その範囲はあまりに漠然とし，かつ広くなりすぎるので，当該公務員の所属する機関の業務範囲をその業務範囲と捉えるのが妥当とされる[73]。

4　「その発明をするに至つた行為がその使用者等における従業者等の現在又は過去の職務に属する発明」であること

「その発明をするに至つた行為」とは，発明を直接の目的とする行為に限らず，結果として発明に結びついた行為を広く含む概念である。したがって，従業者等が発明を意図していたか否かにかかわらず，職務遂行の結果として生み出された発明は職務発明となる[74]。

「現在又は過去の職務」における，「過去の職務」とは，発明当時勤務していた組織内での過去の職務であり，退職後の発明は職務発明とはならない[75]。

「職務」については，画一的に決定されるものではなく，従業者等の職務命令の他，当該従業者の地位等を勘案して決定しなければならないと解されている[76]。実際の裁判例で，会社から具体的命令ないし指示を受けていなかった場合[77]，自発的に研究テーマを見つけて発明を完成させた場合[78]，会社の具体的な命令に背いて研究開発が遂行された場合[79]についてさえも，職務性を認めている。換言すると，使用者等の意思に反すること等は，職務性判断における評価障害事実としては位置づけられていない[80]。また，裁判例においても，地位の高い者ほど職務の範囲が広く，抽象的な命令であっても発明創作の職務に該当するようである[81]。

---

71 吉藤幸朔『特許法概説［第 13 版］』（有斐閣，1998 年）231 頁参照。
72 中山＝小泉・前掲注 41）580 頁参照［飯塚卓也＝田中浩之執筆部分］。
73 中山・前掲注 70）338 頁参照〔中山信弘執筆部分〕。
74 吉藤・前掲注 71）229 頁参照。
75 中山・前掲注 3）64 頁参照。
76 中山・前掲注 3）63 頁参照。
77 最判昭和 43 年 12 月 13 日民集 22 巻 13 号 2972 頁。
78 大阪地判平成 6 年 4 月 28 日判時 1542 号 115 頁。
79 東京地判平成 14 年 9 月 19 日判時 1802 号 30 頁。
80 島並良「職務発明に関する権利の配分と帰属」相澤英孝他編『知的財産法の理論と現代的課題』（弘文堂，2005 年）124 頁参照。
81 吉田広志「職務発明に関する裁判例にみる論点の研究」田村善之＝山本敬三『職務発明』（有斐閣，2005 年）106 頁参照。

第 4 節　「相当の対価」及び「相当の利益」の法的性質

1　「相当の対価」（昭和 34 年法，平成 16 年法）

（1）相当の対価の法的性質における議論

従業者等は，使用者等に「契約，勤務規則その他の定め」により，職務発明について使用者等に特許を受ける権利等を承継させた場合等は，「相当の対価」の支払を受ける権利を有すると規定していた（旧特許法 35 条 3 項）。昭和 34 年法及び平成 16 年法にいう「相当の対価」の法的性質について，特許制度を自然権的な発想（以下，「自然権論」という）でとらえるか，インセンティブ論で説明するかという対立があった[82]。

（2）自然権論について

自然権論は，「知的創作に対して特許法以前に何等かの財産的利益を受ける権利が観念され，それを実定法の形で具現化したのが特許法[83]」とする考え方である。つまり，「特許を受ける権利の承継を使用者・従業者間の取引（いわば売買契約）とみるものであり，そのような権利承継理解を前提に，取引（売買契約）の目的物である『特許を受ける権利』の『(売買）代金』として，相当の対価を捉えている。換言すれば，この立場は，対価請求権の法的性質を，法律による特別な規定を待つまでもなく権利承継の合意により当然に発生する約定債権である[84]」と理解するものである。

自然権論の学説として，渋谷達紀氏の見解があげられる。渋谷氏は，対価差額説という見解を主張されている[85]。この見解は，「相当の対価」を権利の想定承継対価と想定通常実施料の差額として捉えるものである。この権利の想定承継対価の額は，「たとえば知的財産権の担保価値を算定するときに用いられる原価法，取引事例比較法，ディスカウント・キャッシュ・フロー法などによって算定することになる」ため，権利承継時点の権利の現在市場価値を指すものと理解される。また，想定通常実施料は，「発明を完成させるために使

82 これは，主として消滅時効期間との関係で論じられてきた。

83 井上由里子「平成 27 年職務発明制度改正についての一考察」特許研究 60 号（2015 年）22 頁。

84 島並良「職務発明対価請求権の法的性質（上)」特許研究 39 号（2005 年）23 頁。

85 渋谷達紀『知的財産法講義Ⅰ［第 2 版］』（有斐閣，2006 年）166 頁。対価差額説によれば，相当の対価の額は，権利の想定承継対価から，特許発明の想定通常実施料を控除した額を上限として定まる。権利の想定承継対価および想定通常実施料の額からは，それぞれ発明それ自体に由来しない金額を除き，また，両者の差額からは，研究開発段階における使用者の負担・貢献や，使用者が従業者に与えた処遇など，所定の事情（35 条 5 項）を金銭に換算したものを控除することになると説明している。

用者が行った負担や貢献」に相当する金額であるが故に控除されるというのであるから，本来的には発明完成後の負担や貢献は含まれない概念である。つまり，対価差額説は相当対価額を，権利承継時に従業者から使用者へ現実に移転した財産的価値の額として理解している[86]。したがって，相当対価は権利の売買代金であり，自然権論的な発想であると整理することができる。

（3）インセンティブ論について

これに対して，インセンティブ論は，「技術の発展を促す産業を発達させるという政策目的（特許法1条）を実現するため発明へのインセンティブとして与えられるのが特許権[87]」と考えるものである。つまり，「特許を受ける権利の承継を，使用者・従業者間の取引ではなく，何らかの政策目標…の実現のために，法が特別に認めたものだと考え，同時に対価についても，当事者の意思とは関わりなく，当該政策目標を実現する手段として付与されるものであると理解している。換言すると，この見解は，対価請求権を政策実現手段として法が設置的に承認した法定債権である[88]」とするものである。

インセンティブ論の学説として，田村善之氏の見解があげられる。田村氏は，相当の対価が従業者等へのインセンティブとして正当化される旨を明言し[89]，対価の規律は当事者に委ねるべきであるが，使用者等と従業者等の交渉力には格差があるため，相当な対価の規律を完全に当事者に委ねてしまうと，使用者等にとっても従業者等にとってもインセンティブの確保に欠ける事態を生じかねさせないので，裁判所の後見的な介入の余地を認めていると説明している[90]。この点，田村氏は，「使用者が一方的に定めた相当の対価の額の条項に裁判所が後見的に介入する趣旨が，市場を補完するところにあるのだとすれば，市場が機能している場合には裁判所は介入を控えたほうがよいことになる[91]」と述べている。つ

---

86 島並良「職務発明対価請求権の法的性質（下）」特許研究42号（2006年）9頁参照。

87 井上・前掲注83）22頁。

88 島並・前掲注84）27頁。

89 田村善之「職務発明制度のあり方」田村善之＝山本敬三編『職務発明』（有斐閣，2005年）4頁参照。

90 田村・前掲注89）11頁参照。田村氏は，起草者は，もっと単純に，自然権的に考え，発明者に特許を受ける権利が帰属するのは特許法の大原則であるからいったん従業者である発明者に特許を受ける権利が帰属するが，それでは産業の発展に支障をきたしかねないので，使用者が一方的に勤務規則等を定めることにより特許を受ける権利を譲り受けることができる旨，規定したというのが真相かもしれない。しかし，そうだとすると，自然権であるはずの特許を受ける権利を使用者が一方的に簡単に取り上げることができるのはなぜなのかという点と，そもそも特許法の制度が自然権を予定しているものであるのかという点の説明に窮すると説明している。

91 田村・前掲注89）12−13頁。

まり，相当の対価の支払いが，使用者等が設定した「契約，勤務規則その他の定め」及び算定した対価だけでは不十分な発明へのインセンティブを確保するために国が設定した制度であるという前提に立つものであり，まさにインセンティブ論であるといえる。

(4) 法的性質がインセンティブ論に基づく理由

以上のような，昭和 34 年法及び平成 16 年法の「相当の対価」に法的性質についての議論がなされてきたが，「相当の対価」について法的性質としては，インセンティブ論と解すべきである。

まず，特許法 35 条 2 項により，特許を受ける権利の「承継」に関する予約が，個別契約のみならず使用者によって一方的に置かれた「勤務規則その他の定め」でも足りるとしている（旧特許法 35 条 2 項反対解釈）。職務発明については，従業者等が権利を原始的に取得するとはいうものの，現実に従業者等が権利を取得できるかどうかは使用者等の意思に委ねられており，その意味で，職務発明に関する実質的な処分権は，発明者たる従業者等ではなく使用者等が有していると考えられる[92]。また，「対価額」に関する社内規定の多くも，従業者等の同意を得ずに定められているようである[93]。「相当の対価」の法的性質を自然権論に基づくものである場合，売買代金としての性質を有すると理解できる。しかし，このような定めをおくことにより使用者等が一方的に従業者等から特許に関する権利等を取り上げることができる状況を，果たして売買としての性質を有するといえるだろうか。

裁判例においても，使用者側の対価の支払いがなくても（あるいは不足があっても），契約を解除し売買目的物，すなわち特許を受ける権利の返還を求めることが従業者に認められず[94]，規定に定められた対価の額が不相当の場合でも，承継（譲渡）が錯誤無効になるわけではない[95]。

自然権論（売買対価）とする観点からと説明すると，発明者である従業者等に与えられ

---

92 横山久芳「職務発明における『相当の対価』の基本的考え方」相澤英孝＝大渕哲也＝小泉直樹＝田村善之編『知的財産法の理論と現代的課題』（弘文堂，2005 年）72 頁参照。この点，補足として，使用者が従業者との個別契約により権利を承継すると決めている場合には，権利の承継につき従業者の合意が必要となるが，それは使用者が権利の承継を契約によることを選択したからそうなるだけの話であって，使用者は，権利の承継の手段として，契約によるか，勤務規則等によるかを自ら選択する自由を有している。そして，使用者が勤務規則等による承継を選択すれば，権利承継について，従業者の意思が反映される余地はないと述べている。

93 知的財産研究所「職務発明に関するアンケート調査」同編『職務発明制度の在り方に関する調査研究報告書』（知的財産研究所，2003 年）343 頁以下参照。

94 東京地判平成 14 年 9 月 19 日・前掲注 79)。

95 東京地判平成 14 年 9 月 10 日裁判所ウェブサイト。

る権利は，極めて弱い権利である[96]。さらに，裁判例において，「相当の対価」をインセンティブと捉えられている[97]。したがって，「相当の対価」法的性質は，イノベーションを促進するという産業政策上の目的から与えられたインセンティブとして解すべきである。これは特許法の目的である1条と整合的である。

2　「相当の利益」（平成27年法）

平成27年法は，昭和34年法及び平成16年法と同様，従業者等に法律上の権利を認めつつ，「相当の対価」から「相当の利益」へと文言を変更している（特許法35条4項）。平成27年法は，「対価」から「利益」に改めたことにより，対価請求権から利益請求権へと変更している。なお，「相当の利益」とは，金銭の他に，使用者負担による留学の機会の付与，ストックオプションの付与，金銭的処遇の向上を伴う昇進又は昇格，法令及び就業規則所定の日数・期間を越える有給休暇の付与等がある。これは，従業者等の権利が政策的なインセンティブであることを明確にしたものである[98]。つまり，「相当の対価」の法的性質は，インセンティブ論に基づくものであると明らかにした。従業者等の立場の切り下げではないとする特許法平成27年改正の立法趣旨を勘案すると，平成27年改正前の「相当の対価」に関する議論は，平成27年法でも参考になるだろう[99]。

したがって，「相当の対価」及び「相当の利益」の法的性質は，単なる売買代金たる自然権論に基づくものではなく，インセンティブとしての性質を有するものである。

また，職務発明対価は発明時に算定が困難であることから段階的に支払われるものが多い。これは，特許法35条に「相当の対価」又は「相当の利益」として法定請求権が定められているからこそ，算定が困難でありながらも職務発明の成果に基づいて段階的に支払われるものである。

したがって，「相当の対価」又は「相当の利益」に基づいて支払われなくとも職務発明に

---

96 田村・前掲注89）6頁参照。田村氏は，「特許法35条が，従業者に特許（を受ける）権利が帰属する状態が，ありうべき法律関係であると考えて，原始的な帰属先を従業者としたのであれば，返す刀で，従業者がなした職務発明に係る特許を受ける権利や特許権について，使用者が勤務規則等をおくことによりこれを一方的に取り上げること（35条2項の反対解釈）を認めるはずはないだろう。近代特許法の大原則だというわりには，発明者である従業者に与えられる権利は，きわめて弱々しい権利でしかない。したがって，特許法35条についてもインセンティヴ論に基づいて検討してくことが適当であり，従業者に相当の対価請求権が認められている理由もこの点から考えることができるだろう。」と述べている。

97 東京高判平成17年1月11日判時1879号141頁，東京地判平成18年3月9日判時1948号136頁。

98 横山・前掲注58）40頁参照。

99 愛知靖之他『知的財産法』（有斐閣，2018年）75頁参照。

起因するものであれば，本質としてはインセンティブとしての性質を有すると解される。

第 5 節　「相当の対価」及び「相当の利益」の算定基準

1　「相当の対価」の算定基準

昭和 34 年法では，「相当の対価」の算定については，「その発明により使用者等が受けるべき利益の額」及び「その発明がされるについて使用者等が貢献した程度」を考慮して定めなければならないと規定するのみであった。平成 16 年法以降は，「契約，勤務規則その他の定め」による対価が「不合理」である場合に，「その発明により使用者等が受けるべき利益の額及びその発明に関連して使用者等が行う負担，貢献及び従業者等の処遇その他の事情」を考慮して定めなければならないと規定している。基本的な考慮要素は改正を通じて実質的に変更がなく，過去の裁判例において用いられている「相当の対価」の基本的な算定式は，下記のとおりである。

使用者等が受けるべき利益×（1−使用者等の貢献度等）[100]

まず，「使用者等が受けるべき利益」とは，使用者等は特許法 35 条 1 項により無償の法定通常実施権が付与されているから，当該実施権に基づく利益は含まれず，権利の承継等を受けることによって使用者等が得たと考えられる発明独占による利益（独占的利益）であると解される[101]。

次に，使用者等の貢献度等であるが，発明によって特許を受ける権利が発生する前後を問わず，様々な事情を考慮すべきことが規定されている。具体的には，「その発明に関連して使用者等が負担，貢献」は，発明のための研究費の捻出や施設・資材の提供，発明の完成に向けた使用者等の貢献に加えて，発明完成後に発明の権利化や事業化のために使用者等が行った努力や投資等の発明完成後に発明が利益を生み出すために必要となる使用者等の貢献の双方が含まれている。「従業者等の処遇」については，当該発明の完成や事業化に基づき，当該使用者等から支払われた金銭的利益，地位又は論功行賞等の待遇の向上等が考えられる[102]。「その他の事情」としては，例えば，当該発明を完成させ，又は事業化するために使用者等が被ったリスクや失った選択機会などが考えられる[103]。したがって，「相当

100　中山＝小泉・前掲注 41）636 頁参照〔飯塚卓也＝田中浩之執筆部分〕。なお，共同研究者がいる場合には，最後に「共同研究者としての寄与率」を乗じる。

101　中山＝小泉・前掲注 41）636 頁参照［飯塚卓也＝田中浩之執筆部分］。

102　島村＝上野＝横山・前掲注 65）88 頁参照。

103　東京高判平成 16 年 4 月 27 日判時 1872 号 95 頁では，事業化によって使用者等が未だ利益を得るに至ってない事実や使用者等が損失を被っている事実を使用者等の貢献度の認定にあたって考慮することができるとした。

の対価」の算定は，様々な要素が考慮されると解される。

なお，不合理性判断の考慮要素については，「協議の状況」，「開示の状況」及び「意見の聴取の状況等」が挙げられている。これらの考慮要素は，あくまで例示であり，「協議」，「開示」，「意見の聴取」のいずれかに不合理な点が見受けられるとしても，対価決定過程を全体としてみた場合に合理的なものと評価しうるのであれば，その対価は「相当の対価」ということができる[104]。

2　「相当の利益」の算定基準

平成 27 年法の「相当の利益」について「契約，勤務規則その他の定め」がない場合又は不合理であると認められる場合に従業者が受けるべき利益の決定については，平成 16 年法と同じである。平成 16 年法と異なる点は，経済産業大臣が「相当の利益」を決定するために考慮すべき状況等に関する指針（ガイドライン）を特許法で定めていることである。

この大臣告示という非常に重い形でなされる指針は，法的には裁判所を拘束するものでないが，この指針に従って職務発明規程を設ければ，事実上裁判においても尊重されると推測されている[105]。なお，指針の内容に関しては，手続の適正な在り方についての明示や金銭以外の経済上の利益の例示等がある[106]。

第 6 節　小括

1　職務発明制度の趣旨及び沿革

職務発明制度は，職務発明について特許を受ける権利が当該発明をした従業者等に原始的に帰属することを前提に（同法 29 条 1 項参照），職務発明について特許を受ける権利等の帰属及びその利用に関して，使用者等と従業者等のそれぞれの利益を保護するとともに，両者間の利害を調整することを図った規定である。そして，特許法は，発明の保護及び利用を図ることにより，発明を奨励し，産業の発展に寄与することを目的にしている。したがって，職務発明制度は，発明者である従業者等と発明につき全てのリスクを負う使用者等の両者のインセンティブをバランスよく制度設計し，法解釈をしなければならない。

職務発明制度の沿革を踏まえると，昭和 34 年法からの改正は，使用者等の予測可能性を

104　島並＝上野＝横山・前掲注 65）84 頁参照。
105　中山・前掲注 3）82 頁参照。
106　特許庁 HP から「特許法第 35 条第 6 項の指針（ガイドライン）」
https://www.jpo.go.jp/system/patent/shutugan/shokumu/document/shokumu_guideline/guideline_02.pdf（2020 年 1 月 8 日最終閲覧）。

高めるための改正であり，従業者等の利益の切り下げでないことが明らかである。つまり，職務発明制度の趣旨に変更はないことから，昭和 34 年法での議論が平成 16 年法及び平成 27 年法にも通じると解される。特許法平成 27 年の改正内容は，①使用者等が「契約，勤務規則その他の定め」を予め定めれば特許を受ける権利の原始的帰属を使用者等に選択可能となったこと，②「相当の対価」が「相当の利益」に文言が変更され，支払いが金銭に限られなくなったこと，③「相当の利益」を支払う場合の状況等の関する事項についての指針が定められたことの 3 点である。

2　「相当の対価」及び「相当の利益」の法的性質

「相当の対価」（昭和 34 年法及び平成 16 年法）の法的性質については，以前から議論されており，自然権論（売買契約に基づく約定債権）ではなく，産業発達の政策的なインセンティブとしての性質を有するものと解される。理由としては，本来職務発明制度が従業者等及び使用者等の双方のインセンティブを図るための規程であること，職務発明における権利の承継は使用者等が一方的に従業者等の意思が介在する余地がない「契約，勤務規則その他の定め」により決めることが可能であること，従業者等が対価の支払いがなくとも承継が錯誤無効となるわけではないこと，裁判例において「相当の対価」がインセンティブとして捉えられていることが挙げられる。

以上の理由を勘案すると，自然権論で説明するには，「相当の対価」は極めて弱い権利である。したがって，「相当の対価」の法的性質はインセンティブとしての性質を有すると解され，このように解すことは特許法の目的にも整合的である。

なお，先述した特許法平成 27 年改正により，特許を受ける権利の原始的帰属を使用者に選択することが可能となり，「相当の対価」が「相当の利益」に文言が変更されている。このことから，特許を受ける権利が原始的に使用者に帰属する場合は，特許を受ける権利の承継（譲渡）が行われなくなり，職務発明をなした際に使用者等から従業者等の支払われる金員等が特許を受ける権利の承継対価と解すことができない。したがって，自然権論では説明することが不可能となり，「相当の対価」及び「相当の利益」の法的性質がインセンティブとしての性質を有することは明白である。

3　「相当の対価」及び「相当の利益」の算定基準

「相当の対価」及び「相当の利益」算定基準は，以下のとおりである。

昭和 34 年法（「相当の対価」）は「その発明により使用者等が受けるべき利益の額」及び「その発明がされるについて使用者等が貢献した程度」を考慮して算定される。平成 16 年法（「相当の対価」）及び平成 27 年法（「相当の利益」）は，「契約，勤務規則その他の定め」

による支払いが「不合理」である場合に，「その発明により使用者等が受けるべき利益の額及びその発明に関連して使用者等が行う負担，貢献及び従業者等の処遇その他の事情」を考慮して定められる。

基本的な算定式は右のとおりである。使用者等が受けるべき利益×（1−使用者等の貢献度等）。

ここにいう「使用者等が受けるべき利益」とは，権利の承継等を受けることにより使用者等が得たと考えられる発明独占による利益（独占的利益）であると解される。「使用者等の貢献度等」とは，発明によって特許を受ける権利が発生する前後を問わず，様々な事業を考慮するものである。具体的には，発明前は研究費の捻出等や施設・資材の提供，発明後は発明の権利化や事業化のために使用者等が行った努力や投資等が挙げられる。なお，「従業者等の処遇」とは，発明の完成や事業化に基づき，当該使用者等から支払われた金銭的利益，地位又は論功行賞等の待遇の向上等が考えられる。したがって，「相当の対価」及び「相当の利益」の算定基準は，様々な要素が考慮されると解される。

以上が本章において検討した主な内容である。第 4 章及び第 5 章では，本章で明らかにした内容を前提に職務発明対価の所得区分について検討を行う。

第4章　学説等の検討

第 4 章では，学説等の検討を行う。まず，所得税法の所得区分の解釈を何が重要であるか検討する。その後，職務発明対価の所得区分の見解である，全て譲渡所得とする見解，譲渡所得及び一時所得とする見解，譲渡所得及び雑所得とする見解の検討を行う。

第 1 節　所得税法における所得区分

所得税法は，所得を 10 種類に分類し，まずこれらの各種の所得ごとにその金額を計算し（同法 21 条 1 項 1 号），これを基礎に課税標準である総所得金額等を計算し（同法同条 2 号），これに所得控除（扶養控除，医療費控除等）を行って課税総所得金額等を計算し（同法同条 3 号），これに所定の税率を適用して所得税額を計算することを定めている（同法同条 4 号）。

所得税法が 10 種類の所得区分が設けられ，総合所得税による課税の仕組みとなったのは，昭和 22 年（1947 年）改正である[107]。所得税法が制定された明治 20 年（1887 年）は，所得に区分が設けられておらず[108]，分類所得税が導入された昭和 15 年（1940 年）には，6 種類の所得（不動産所得，配当利子所得，事業所得，勤労所得，山林所得，退職所得）を各所得ごとに異なる比例税率で計算するものであった[109]。

総合所得税制度の下で所得区分が採用された理由として，①所得金額の計算技術上の要請，②担税力に応じた課税の実現，③法文技術上の便宜が挙げられる[110]。匿名組合の所得課税等について判示された近時の最高裁判決[111]の調査官解説[112]も同様の旨を挙げた後，同解説は，「所得税法は，所得はそ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立って，租税の公平負担の観点から，担税力の相違に応じた課税をすることができるようにするとともに，所得金額の計算上の要請や法技術上の便宜等も考慮して適切な課税方法を定めることができるようにするために…所得区分を定めている[113]」と述べている。そして，これを前提に所得区分の在り方の一般論として，「所得税法に定める各所得の定義については，同法 23 条以下及び同法施行令等に定められているが，これらの定義規定によって

107 昭和 22 年法律第 27 号。
108 明治 20 年勅令第 5 号。
109 昭和 15 年法律第 24 号。
110 注解所得税法研究会編・前掲注 23）273–277 頁参照。
111 最判平成 27 年 6 月 12 日民集 69 巻 4 号 1121 頁。
112 清水千恵子「判解」『最高裁判所判例解説民事篇平成 27 年度』（法曹会，2017 年）314 頁。
113 清水・前掲注 112）324 頁。

もどの所得区分に当たるかが不明な場合には，解釈によってこれを補うこととなる。[114]」と説示する。

解説書及び調査官解説以外にも，所得をその源泉ないし性質によって 10 種類に分類している理由として，所得はそ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立って，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るためと説示される [115]。その理由として，具体的に物的・質的担税力の差異，費用控除の差異，源泉徴収等との関係，最適課税論等を挙げるものがある [116]。

以上のような説明は，使う言葉や整理において細かな違いはあるとしても，所得税法が 10 種類の所得区分を設けた趣旨は，所得を得た原因や性質により担税力に違いがあるため，これに応じて異なる所得計算方法などによって所得を把握することが，公平な租税負担の実現に資するとの考え方がいずれも前提にしていると考えられる。

したがって，このような目的で設けられたものが所得区分である以上，各所得の該当性については，所得税法の趣旨目的に沿うように解釈するべきであり，これは文理解釈を否定するものではない [117]。

税法が課税対象とする経済取引は，通常の場合には民法等の私法によって規律されている。所得税法等の租税実体法は，私法により規律されている私法上の法取引を前提に課税要件規定を構成している。私法上の法律関係が構成され，その法律関係に基づいて租税法の課税要件規定へのあてはめが行われる [118]。

実際の裁判例は，例えば，給与所得該当性が争われた事案 [119]では，「民法上の組合の組合員が組合の事業に従事したことにつき組合から金員の支払を受けた場合，当該支払が組合の事業から生じた利益の分配に該当するのか，所得税法 28 条 1 項の給与所得に係る給与等の支払に該当するのかは，当該支払の原因となった法律関係についての組合及び組合員の意思ないし認識，当該労務の提供や支払の具体的態様等を考察して客観的，実質的に判断すべき」としている。

また，馬券の払戻金の所得区分が争われた事案 [120]では，「営利を目的とする継続的行為か

---

114 清水・前掲注 112）325 頁。
115 金子・前掲注 18）218 頁参照。
116 谷口・前掲注 25）265–268 頁参照。
117 木山泰嗣「所得区分における税法解釈のあり方」青山法学論集 59 巻 4 号（2018 年）115–116 頁参照。
118 増田英敏『リーガルマインド租税法［第 5 版］』（成文堂，2019 年）86–87 頁参照。
119 最判平成 13 年 7 月 13 日・前掲注 32)。
120 最判平成 27 年 3 月 10 日刑集 69 巻 2 号 434 頁。

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。」と判示している。同事案の調査官解説[121]は，「経済的行為」という文言に照らせば，「行為の期間，回数，頻度，その他の態様」が考慮要素となるのは当然であり，客観的にみて利益が上がると期待し得る行為であれば，営利を目的とする行為として肯定されるように思われるとしている。

さらに，借地権設定の際に受領した権利金の所得区分が争われた事案[122]では，「法条をその文言に従つて法律的，形式的に解釈するかぎり，通常，賃借権設定の際に賃貸人に支払われる権利金は，不動産所得に当たるものと解するほかはない。」と判示するも，「右のような権利金については，これを一律に不動産所得に当たるものとして課税すべきではなく，場合によつてはその経済的実質に着目して譲渡所得に当たるものとして課税を行なうことも，公平な課税の実現のために必要であるといわなければならない。」とし，「経済的，実質的には，所有権の権能の一部を譲渡した対価としての性質をもつものと認めることができるのであり，このような権利金は，…譲渡所得に当たるものと類推解釈するのが相当である。」と判示している。

税法は租税法律主義の下，文理のみならず趣旨も鑑みる必要があり，税法が適用される前提として，ある経済取引がどのようなものであるか判断しなければならない。そして，上記のようにこの判断の際は，「客観的，実質的に判断すべき」であるし，「総合考慮して判断」する必要がある。場合によっては，「その経済的実質に着目して…課税を行なうことも，公平な課税の実現のために必要であるといわなければならない」とされる。

第2節　全て譲渡所得とする見解

1　譲渡所得の意義

(1) 譲渡所得の意義

譲渡所得とは，所得税法 33 条において「資産の譲渡…による所得をいう。」と定義され

---

121 榆井英夫「判解」『最高裁判所判例解説刑事篇平成 27 年度』（法曹会，2017 年）108 頁参照。

122 最判昭和 45 年 10 月 23 日民集 24 巻 11 号 1617 頁。なお，同判決は，「右のような類する解釈は，明らかに資産の譲渡の対価としての経済的実質を有するものと認められる権利金についてのみ許されると解すべきであつて，必ずしもそのような経済的利益を有するとはいいきれない，性質のあいまいな権利金については，法律の用語の自然な解釈に従い，不動産所得として課税すべきものと解するのが相当である」と文理解釈の原則から歯止めをかけている。

ている。

ここにいう資産及び譲渡の意義は後述するが，譲渡所得の本質の通説は，キャピタルゲイン，すなわち所有資産の価値の増加益であって，譲渡所得に対する課税は資産が譲渡によって所有者の手を離れるのを機会に，その所有期間中の増加益を清算して課税しようとするものである（以下，「増加益清算課税説」という。）[123]。判例においても，「資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として，その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に，これを清算して課税する趣旨のもの[124]」と解されている。

これに対して，譲渡所得課税の対象は，抽象的な保有期間中の値上がり益でなく，現実の収入から取得費等を控除した譲渡差益であるという譲渡益所得説がある[125]。裁判例は，判示の文言では，増加益清算課税説を採用し続けているがゴルフ会員権贈与事件[126]や土地改良区決済金事件[127]などで示された判断を，「譲渡によって納税者が得た（手もとに残った）所得はいくらか」という点を重視したものと理解するならば，一定程度，譲渡益所得説への傾きを示しているとも考えられる[128]。

なお，譲渡所得の金額は，短期譲渡所得及び長期譲渡所得のそれぞれについて，総収入金額から当該所得の起因になった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の合計額を控除し，その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額を控除した金額である（所得税法33条3項）。

(2) 資産の意義

譲渡所得における「資産」とは，譲渡性のある財産権を全て含む観念であり，一種の固有概念であると解されている[129]。つまり，経済的な価値があり，他人に移転可能なあらゆるものが譲渡所得を発生させる「資産」に該当するのである[130]。課税実務においても，「譲

---

123 金子・前掲注18）260頁参照。佐藤・前掲注26）84頁，谷口・前掲注25）289頁，水野忠恒『大系租税法〔第2版〕』（中央経済社，2018年）231頁も同旨。

124 最判昭和43年10月31日訟月14巻12号1442頁。最判昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁及び最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁も同旨。

125 田中治「資産の取得価額をめぐる近時の紛争例」税務事例研究65号（2002年）31頁参照，田中治「キャピタルゲイン課税−税法学からの問題的−」日本租税理論学会編『キャピタルゲイン』（谷澤書房，1993年）68頁参照。

126 最判平成17年2月1日集民216号279頁。

127 最判平成18年4月20日集民220号141頁。

128 佐藤・前掲注26）96頁参照。

129 金子・前掲注18）261頁参照。

130 佐藤・前掲注26）87頁参照。谷口・前掲注25）290頁も同旨であり，譲渡所得の起因となる資産は，経済的価値を有し，かつ，移転可能性ないし譲渡性のある物，権利その他の経済的地位・利益を広く含む包括的な概念であるが，譲渡所得の本質的意義からは，資

渡所得の基因となる資産とは，法第 33 条第 2 項各号に規定する資産及び金銭以外の一切の資産をいい，当該資産には，借家権又は行政官庁許可，認可，割当て等により発生した事実上の権利も含まれる」（所得税基本通達 33-1）とされており，やはり資産の範囲は広範なものである。

なお，「資産」に該当しないものを定める 33 条 2 項の他に，「増加益を生じ得ないもの，すなわち，社会生活上もはや取引される可能性が全くないような無価値なもの」は，譲渡所得を発生させる「資産」ではないとする裁判例[131]がある。また，経済的な価値があって他人に移転可能である現金は，誰が持っていてもその額面どおりの価値があり，「値上がり」や「値下がり」を考えることができないため，譲渡所得を発生させる「資産」には該当しない[132]。

（3）譲渡の意義

「譲渡」とは，有償・無償を問わず所有権その他の権利の移転を広く含む観念であり[133]，判例においても，「有償無償を問わず資産を移転させるいつさいの行為をいう[134]」と解されている。「譲渡」はこのように包括的な概念であり，売買だけでなく，交換，代物弁済，物納，競売，公売，収用，法人に対する現物出資等による資産の移転が含まれる。もっとも，有償無償すなわち対価の有無は問わないとしても，収入金額を伴わない行為は，譲渡に該当しない。離婚に伴う財産分与は，無償行為であるとしても，「分与義務の消滅という経済的利益」という収入金額を伴うので譲渡に該当する。これに対して，譲渡担保設定による資産の移転のように，資産の移転と引き換えに経済的価値の流入がない場合は，譲渡には該当しない[135]。

2　譲渡所得とする見解

職務発明対価を譲渡所得とする見解は，主に元氏成保氏及び図子善信氏の見解が挙げられる。

産概念である以上，値上がりあるいは価値の増加を観念することができない資産は，譲渡所得の基因となる資産には含まれないことになると説明している。

131　東京地判平成 27 年 3 月 12 日裁判所ウェブサイト。

132　佐藤・前掲注 26）87 頁参照。

133　金子・前掲注 18）262 頁参照。谷口・前掲注 25）292 頁，水野・前掲注 123）244 頁も同旨。

134　最判昭和 50 年 5 月 27 日・前掲注 124)。

135　谷口・前掲注 25）293 頁参照。

（1）元氏説

元氏氏は，職務発明対価の法的根拠を契約や各種社内規程に基づいて使用者等が従業者等に対して支払う各種報奨金等と特許法 35 条 3 項の定めに基づいて従業者等が使用者等に対して請求する「相当の対価」の 2 つに大別して見解を示している。

前者については，「両当事者の合意によって使用者等から従業者等に対して交付される金員であるので，その所得区分は，当該合意の内容如何によって決せられることになる。[136]」としている。具体的には，当該支払が，従業者等が特許を受ける権利を使用者等に承継させる見返りとして使用者等から従業者等に対してなされた旨が明らかであれば譲渡所得とし，実績報奨制度等により，当該特許権の実績に応じ，使用者等が得た利益の一部を還元するものであれば雑所得に区分されることとなる。

後者については，特許受ける権利が「勤務規則等によって半ば強制的に使用者等に承継される見返りとして，同法 35 条 3 項は従業者等に対して相当の対価支払請求権を取得することを法定したのであって，当該従業者等がそれを実現することによって取得した金員は，まさに特許を受ける権利の譲渡による所得である。[137]」と述べている。この理由として，「従業者等が取得する相当の対価は，特許法 35 条の規定に基づいて当該特許を受ける権利の対価を再評価した，いわば資産の再評価額である。そして，特許を受ける権利を再評価するにあたり，当該特許権の実施によって使用者等が得るべき利益を考慮要素の一つとしているに過ぎず，還元すると，種々の要素を考慮しつつ特許法 35 条の規定に基づいて特許を受ける権利を再評価した結果，追加の対価を支払うべき旨が明らかになったのであって，この所得に対する課税は，まさに従業者等の所有していた資産に帰属する増加益に課税しているものである。[138]」と説明している。

なお，元氏説以外にも同様に，譲渡所得の文言から資産の譲渡と対価支払が同時期になされなければならないとの解釈を必ずしも導出することはできないとした上で，承継時点では不明確である特許を受ける権利の再評価にあるとし，権利の譲渡対価であるとの見解もある [139]。

---

136 元氏成保「職務発明に関して従業員等が使用者等から受け取る金員の所得区分」水野武夫先生古希記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利−水野武夫古稀記念論文集−』（法律文化社，2011 年）513 頁。

137 元氏・前掲注 136）514 頁。

138 元氏・前掲注 136）516 頁。

139 林＝谷口・前掲注 4）129 頁参照。

(2) 図子説

図子氏は，増加益清算課税説は不動産の譲渡については適切に当てはまるが，無体財産権については，清算所得課税が適さない場合があり，譲渡所得を権利移転時に一時に実現した所得と限定する根拠はないと述べている。そして，所得税法 36 条の「収入すべき金額」とは，通常の場合は権利の確定した金額と解されている観点から，「資産の譲渡をしたが金額が未定の場合は，権利が確定しておらず，収入すべき金額はないことになる。この場合，資産の対価が決定して相手方に請求できるようなった時に，その年の譲渡所得となる」という見解を述べている [140]。

上記のように，譲渡所得とする見解は，譲渡所得について譲渡益所得説を採用し，相当の対価として支払われる金員は特許を受ける権利の再評価に基づくものとしている。そして，譲渡所得は，権利移転時に一時に実現した所得に限られず，相当の対価を請求する権利が確定した時点で，その年の譲渡所得とするものである [141]。

3　譲渡所得とする見解の検討

職務発明対価を譲渡所得とする見解は，職務発明対価は譲渡所得に区分するには適さないことと譲渡所得の本質の二つの観点から疑問がある。

特許法平成 27 年改正前は，職務発明対価は一見，特許を受ける権利は「資産」に，当該権利の承継は「譲渡」にそれぞれ該当するから譲渡所得に該当するように見える。また，「相当の対価」の追加的な支払いは，特許を受ける権利の再評価として譲渡益所得説の見解から説明できるようにみえるかもしれない。しかし，職務発明対価の所得区分は譲渡所得に該当しないと考える。

職務発明において，特許を受ける権利の譲渡は，使用者等が「契約，勤務規則その他の定め」により一方的に定めることができ，従業者等の意思が介在する余地がない。そして，特許法平成 27 年改正により，使用者等が予め「契約，勤務規則その他の定め」を置くことにより，特許を受ける権利が原始的に使用者等に帰属させることが可能となった（この場合も，従業者等の意思が介在する余地がない)。したがって，特許を受ける権利は特許法 29 条が発明者主義を採用している建前から従業者等に帰属するものであり，職務発明においては特許を受ける権利の実質的な帰属者は使用者等であると解される。なお，特許を受ける権利が原始的に使用者等に帰属する場合は，もはや「譲渡」という行為が生じなくなる。

---

140 図子・前掲注 4）211−212 頁参照。

141 他にも譲渡所得とする見解として，高橋章「職務発明の対価と所得税の問題」パテント 20 巻 4 号（1967 年）36 頁，谷口智紀「職務発明報償和解金に係る所得区分の問題」税務弘報 59 巻 1 号（2011 年）146 頁がある。

また，譲渡所得は資産性所得であるが，職務発明は従業者等の労務提供による成果と解されていることから資産性というより労務の対価であるといえる[142]。第 3 章では職務発明対価は，単なる売買契約に基づく譲渡対価ではなく，発明のインセンティブとしての性質を有することを明らかにした。従来から「相当の対価」の「対価」という言葉は，通常は「売買代金」という意味を含んでいることから使用者がインセンティブの付与という目的に従って柔軟に給付内容を決定することになじまない点を指摘されていた[143]。職務発明制度が使用者等及び従業者等の双方のインセンティブを図る規定であることから，職務発明対価は資産性対価の性質を有さないと解される。さらに，特許を受ける権利は，未完成な権利であり，価値の上昇するものとみることはできないから，譲渡所得の起因となる資産とみることはできない[144]。

譲渡所得の趣旨の観点からも，「相当の対価」のうち，和解金等のように追加的対価の性質を有する所得については，権利承継時における「相当の対価」の算出の困難性及び特許法 35 条の趣旨や対価の算定等の性質からも発明前後の状況等に影響を受けるものであることから，資産保有中の値上がり益の清算という譲渡所得の本質とは異なるため，譲渡所得には該当しないと解すべきである[145]。

したがって，職務発明対価を譲渡所得とする見解は妥当でない。

第 3 節　譲渡所得及び一時所得とする見解

1　一時所得の意義

一時所得とは，利子所得ないし譲渡所得以外の所得のうち，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，労務その他の役務の提供又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう（所得税法 34 条 1 項）。すなわち，①利子所得ないし譲渡所得以外の所得であること（以下，「除外要件」という），②営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得であること（以下，「非継続性要件」という），及び③労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの（以下，「非対価性要

142 横山・前掲注 58）38 頁参照。

143 大渕哲也「職務発明に関する喫緊の課題」一般社団法人知的財産研究所編『企業等における特許法第 35 条の制度運用に係る課題及びその解決方法に関する調査研究報告書（平成 26 年 2 月）』449 頁–453 頁。

144 酒井克彦「職務発明対価に係る所得税法上の所得区分（1）–『特許を受ける権利』と「相当の対価」–」最先端技術関連法研究 8 号（2009 年）24 頁参照。

145 加藤友佳「知的財産権に対する課税と問題:職務発明の対価と所得の性質」租税研究 832 号（2019 年）88 頁参照。

件」という）の 3 要件を満たす所得である（所得税法 34 条 1 項）。

一時所得の金額は，その年中の一時所得にかかる総収入金額からその収入を得るために支出した金額の合計額を控除し，その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額である（同条 2 項）。一時所得の特別控除額とは 50 万円である（同条 3 項）。さらに，一時所得については，所得の二分の一のみが課税の対象となっている（同法 22 条 2 項 2 号）。

2　譲渡所得及び一時所得とする見解

譲渡所得及び一時所得とする見解は，特許を受ける権利の譲渡時の対価は譲渡所得，その後の追加的な支払いを一時所得とするものである。裁判例においては，マイルストンペイメント事件（予備的主張として，追加的対価の一時所得該当性を主張した事案である。）及び大学法人事件での納税者側の主張である。これは，納税者が裁判において職務発明対価の追加的な支払いが譲渡所得に該当しないことから，一時所得該当性を主張したという経緯がある。同見解は，一時所得の要件である除外要件及び非継続性要件を満たすことを前提に主張されている。

非対価性要件については，昭和 39 年の所得税法改正において導入されたものであり，この背景には，短期保有の伐採又は譲渡による所得が譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しなくなったため，短期保有山林の伐採又は譲渡による所得が一時所得に該当する可能性が生じた事情があり，上記改正法は，短期保有山林の伐採又は譲渡による所得を一時所得から除外し雑所得に整理することを目的として非対価性要件を一時所得の要件としたものとする。

つまり，非対価性要件は，短期保有山林の伐採又は譲渡による所得を一時所得から除外する目的として設けられたものであるから，山林以外の資産の譲渡の対価については非対価性要件が適用されない。また，所得税法 33 条 1 項の「資産の譲渡による所得」と同法 34 条 1 項の「資産の譲渡の対価」とは統一的に解釈されるべきであり，両者を別異に解することは租税法律主義に反する。したがって，追加的対価が資産の譲渡による所得といえない場合，資産の譲渡の対価たる性質を有しないため非対価性要件を満たすとし，一時所得とする見解である。

3　譲渡所得及び一時所得とする見解の検討

譲渡所得に対する検討は，本章第 2 節において該当しないと説示したので，以下では追加的対価の一時所得該当性について検討する（譲渡所得に該当しない時点で当該見解は採用すべきでないが，一応の検討として記載する）。

結論から述べると，追加的対価は一時所得に該当しないと解される。その理由は，一時

所得の要件である除外規定に該当しないことと非対価性要件を満たさないことである。なお，山林以外の資産の譲渡の対価については非対価性要件が適用されない旨の主張は文理解釈の観点から妥当ではないと考える。

前者については，追加的対価が譲渡所得に該当しないから除外要件を満たすという前提が誤りである。訴訟上，除外要件を満たすというには，譲渡所得のみならず他の所得区分，特に給与所得の観点から綿密に検討されるべきである。譲渡所得に該当しないことから除外要件を満たすとはいえないのである。

後者については，職務発明対価は，非対価性要件の「労務その他の役務…としての性質」を有すると考える。職務発明である以上，職務に基づいて行われる。そして，特許法上，職務とは広く解されるものの，従業者等が使用者等に提供する労務に他ならない。裁判例においても特殊な事案であるが，「『労務その他の役務（中略）の対価としての性質を有』する所得については，特定の給付等とそれを受けた者が提供した役務とが契約の定め等により反対給付の関係にあるような場合における当該給付等に限られるものではなく，特定の役務の提供がされたことに密接に関連して当該者に対してされた給付等であってそれがされた事情に照らし偶発的に生じた利益とはいえないものも含まれると解するのが相当である。[146]」とされ，労務の提供がされたものとして一時所得には該当しない旨の判示がなされている。

近年の裁判例においては，「『資産の譲渡の対価としての性質』を有する所得については，「資産の譲渡と反対給付の関係にあるような給付に限られるものではなく，資産の譲渡と密接に関連する給付であってそれがされた事情に照らし偶発的に生じた利益とはいえないものも含まれていると解するが相当である。[147]」とされ，資産の譲渡と密接に関連する給付であるとして一時所得該当性を否定されている。しかし，特許法平成 27 年改正後の観点からは，特許を受ける権利の承継という取引を経ずに給付された従業者等への「相当の利益」の所得分類には，「資産の譲渡の対価としての性質」を有する判旨の射程は及ばないことになる[148]。

すなわち，特許法平成 27 年改正前後において，追加的対価は「労務その他の役務…としての性質」を有するため，一時所得は該当しないと解される。

したがって，譲渡所得及び雑所得とする見解は妥当ではない。

---

146 東京地判平成 23 年 9 月 12 日・前掲注 16)。

147 大阪高判平成 28 年 10 月 6 日・前掲注 14)，東京高判平成 28 年 11 月 17 日・前掲注 12）も同旨である。

148 長戸・前掲注 12）131 頁参照。

第 4 節　譲渡所得及び雑所得とする見解

1　雑所得の意義

雑所得とは，利子所得ないし一時所得に該当しない所得である（所得税法 35 条 1 項)。雑所得の金額は，①その年中の公的年金等の収入金額から公的年金等控除額を控除した残額，②その年中の雑所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額の合計額である（同法同条 2 項)。

ある所得が雑所得に該当するかどうかは，利子所得から一時所得まで各種の所得に該当するかどうかを検討し，いずれの所得にも該当しなければ雑所得となる。いわゆる，バスケットカテゴリーとしての所得区分である。

2　譲渡所得及び雑所得とする見解

譲渡所得及び雑所得とする見解は，特許を受ける権利の譲渡時の対価は譲渡所得，その後の追加的な支払いを雑所得とするものある。これまでの裁判所の判示及び通達の扱いである。

通達においては，使用人等の発明等に係る報奨金等 24-35 共-1 に「特許を受ける権利…を使用者に承継させたことにより支払を受けるもの」については，「権利の承継に際し一時に支払を受けるものは譲渡所得，これらの権利を承継させた後において支払を受けるものは雑所得」に区分される。同通達は，「権利の承継の際に一時に支払を受けるもの」は，特許を受ける権利は移転可能であり，経済価値を有する資産のため譲渡所得の起因となる資産に該当するものであるから，譲渡所得と説示している。「権利を承継させた後において支払を受けるもの」については，承継の代償として特許法により特別に与えられた対価請求権に基づくものであり，権利の移転によって一時に実現した所得には当たらないとし，その権利の実施の成績に応じて支払われるものとして権利の譲渡の対価の追加的な性質のものと考えられるが，雑所得に該当するとしている[149]。

また，裁判所の判示においても第 1 章で述べたように，特許を受ける権利の承継時の対価は譲渡所得としつつも，追加的な給付については，譲渡所得は資産が所有者の支配を離れ他に移転するのを機会にこれを清算して課税する趣旨であること及び税額の計算から所得税法上同一の原因に基づく譲渡所得が複数年度に渡る場合の控除の方法について定めた規定はないとして否定するものである。なお，追加的給付の一時所得該当性については，

149　三又修他編『所得税基本通達逐条解説〔平成 29 年度版〕』（大蔵財務協会，2017 年）273-274 頁参照。

マイルストンペイメント事件において，「資産の譲渡の対価としての性質」を有する所得であり一時所得に該当しないと判示されている。

伊川正樹氏は，職務発明対価の「相当の対価」として表される利益は権利承継時と承継後はその性質が異なるとしている。すなわち，権利承継時の「相当の対価」とは，当該権利の客観的交換価値であるのに対し，承継後の「相当の対価」には，権利を承継した後に生じた利益が含まれているとし，上記の通達をいかなる原因に基づいて得られたものかということを根拠としたものとして適切であると支持している[150]。

3　譲渡所得及び雑所得とする見解の検討

譲渡所得については，一時所得と同様に本章第 2 節で検討しているため，以下では雑所得及び通達の検討を行う。

雑所得は利子所得ないし一時所得に該当しない所得である。職務発明対価については，給与所得に該当すると考えられるため雑所得に該当しないと解すべきである。

通達に関しては，「一時に支払われる」という意味が曖昧であること，対価の支払方法によって譲渡所得ともなり，雑所得ともなるものであるならば，これは所得の実体に即した税法の取扱いとはいえず，不合理である[151]。また，所得区分は，対価の性質で決まるものであり，特許を受ける権利の承継時に支払われたか又は承継後に支払われたかどうかで決まるものではない[152]。

伊川氏は，職務発明対価は「相当の対価」として表される利益について，権利承継時は当該権利の客観的価値であり，その後の利益は当該権利の承継後に生じた利益であるからその性質が異なるとしているが，このように性質を区分することは誤りである。職務発明対価の性質はインセンティブであり，これは特許を受ける権利の承継時と後で変わることはない。また，特許法平成 27 年改正を踏まえると特許を受ける権利が原始的に使用者等に帰属する場合は，当該権利の承継が行われなくなる。つまり，承継時点を基準として区分する手法は，使用者等に原始的に特許を受ける権利が帰属する際に用いることができないからである。

したがって，譲渡所得及び雑所得とする見解は妥当ではない。

---

150 伊川正樹「譲渡所得における実現の意義と譲渡所得の性質」名城法学 62 巻 2 号（2012 年）23 頁参照。

151 高橋・前掲注 141）39–40 頁参照。

152 谷口・前掲注 25）155 頁参照。

第 5 節　小括

1　所得税法における所得区分

所得税法において所得区分が設けられている理由として，①所得金額の計算技術上の要請，②担税力に応じた課税の実現，③法文技術上の便宜が挙げられる。そして，この目的は，所得を得た原因や性質により担税力に違いがあるため，これに応じて異なる所得計算方法などによって所得を把握することで，公平な租税負担の実現することである。したがって，このような目的で設けられたものが所得区分である以上，各所得の該当性については，所得税法の趣旨目的に沿うように解釈するべきであり，これは文理解釈を否定するものではない。

なお，ある経済取引がどの所得に区分するか判断する際は，先述したように「客観的，実質的に判断すべき」であるし，「総合考慮して判断」する必要がある。場合によっては，「その経済的実質に着目して…課税を行なうことも，公平な課税の実現のために必要であるといわなければならない」とされる。

2　全て譲渡所得とする見解についての検討

全て譲渡所得とする見解は，以下の理由から妥当でない。

まず，職務発明における特許を受ける権利の譲渡は，使用者等が「契約，勤務規則その他の定め」により一方的に定めることができ，従業者等の意思が介在する余地がない。そして，特許法平成 27 年改正により，使用者等が予め「契約，勤務規則その他の定め」を置くことにより，特許を受ける権利が原始的に使用者等に帰属させることが可能となった（この場合も，従業者等の意思が介在する余地がない）。したがって，特許を受ける権利は特許法 29 条が発明者主義を採用している建前から従業者に帰属するものであり，職務発明においては特許を受ける権利の実質的な帰属者は使用者等であると解される。なお，特許を受ける権利が原始的に使用者等に帰属する場合は，もはや「譲渡」という行為が生じなくなる。

また，譲渡所得は資産性所得であるが，職務発明は従業者等の労務提供による成果と解されていることから資産性対価ではなく労務の対価である。第 3 章では職務発明対価は，単なる売買契約に基づく譲渡対価ではなく，発明のインセンティブとしての性質を有することを明らかにした。職務発明制度が使用者等及び従業者等の双方のインセンティブを図るための規定であることから，職務発明対価は資産性対価の性質を有さないと解される。さらに，特許を受ける権利は，未完成な権利であり，価値の上昇するものとみることはできないから，譲渡所得の起因となる資産とみることはできない。

譲渡所得の趣旨の観点からも，追加的対価の性質を有する所得については，権利承継時

における「相当の対価」算出の困難性及び特許法 35 条の趣旨や対価の算定等の性質からも発明前後の状況等に影響を受けるものであることから，資産保有中の値上がり益の清算という譲渡所得の本質とは異なるため，譲渡所得には該当しないと解すべきである。したがって，職務発明対価を譲渡所得とする見解は妥当ではない。

3　譲渡所得及び一時所得とする見解の検討

譲渡所得及び一時所得とする見解は，権利の承継時の支払いを譲渡所得，その後の追加的対価を一時所得とする見解である。職務発明対価が譲渡所得に該当しないことは先述のとおりであるから，その後の追加的対価の一時所得該当性について検討する。結論から述べると，追加対価は一時所得に該当しないと解される。その理由は，一時所得の要件である除外規定に該当しないことと非対価性要件を満たさないことである。

前者については，追加的対価が譲渡所得に該当しないから除外要件を満たすという前提が誤りである。訴訟上，除外要件を満たすというには，譲渡所得のみならず他の所得区分，特に給与所得の観点から綿密に検討されるべきである。譲渡所得に該当しないことから除外要件を満たすとはいえないのである。

後者については，職務発明対価は，非対価性要件の「労務その他の役務…としての性質」を有すると考える。職務発明である以上，職務に基づいて行われる。そして，特許法上，職務とは広く解されるものの，従業者等が使用者等に提供する労務に他ならない。すなわち，特許法平成 27 年改正前後に関係なく，追加的対価は「労務その他の役務…としての性質」を有するため，一時所得は該当しないと解される。したがって，譲渡所得及び一時所得とする見解は妥当ではない。

4　譲渡所得及び雑所得とする見解の検討

譲渡所得及び雑所得とする見解は，権利の承継時の支払いを譲渡所得，その後の追加的対価を雑所得とするものである。譲渡所得については，一時所得と同様に本章第 2 節で検討しているため，以下では雑所得及び通達の検討を行う。雑所得は利子所得ないし一時所得に該当しない所得である。職務発明対価については，給与所得に該当すると考えられているため雑所得に該当しないと考える。

また，譲渡所得及び一時所得とする見解にも共通するが，一時に支払われるという意味が曖昧であること，対価の支払方法によって所得区分が変わることは，所得の実体に即した税法の取扱いとはいえない。所得区分は，対価の性質等で決まるものであり，特許を受ける権利の承継時に支払われたか又は承継後に支払われたかどうかで決まるものではない。この点，職務発明対価の性質はインセンティブであり，これは特許を受ける権利の承継時

と後で変わることはない。

さらに，特許法平成 27 年改正を踏まえると特許を受ける権利が原始的に使用者等に帰属する場合は，当該権利の承継が行われなくなる。つまり，承継時点を基準として区分する手法は，使用者等に原始的に特許を受ける権利が帰属する際に用いることができない。したがって，譲渡所得及び雑所得とする見解は妥当ではない。

本章で検討した見解はいずれも妥当でないことは上記のとおりである。次章では，これまで検討した第 2 章及び第 3 章を規範として職務発明対価の給与所得該当性について論じる。

第 5 章　職務発明対価の給与所得該当性

本章では，本論文の結論である職務発明対価の給与所得該当性について論じる。まず，職務発明対価を給与所得とする見解を紹介する。その後，これまで検討した第 2 章の給与所得及び第 3 章の職務発明制度の内容に基づき，職務発明対価の給与所得該当性について論じる。

第 1 節　給与所得とする見解

職務発明対価を給与所得とする見解は，主に佐藤英明氏，酒井克彦氏及び加藤友佳氏の見解がある。

1　佐藤説

佐藤氏は，工具，原材料等をすべて使用者が提供し，従業者が自らの高度な技術を駆使して手作りの工芸品を制作する場合，使用者が従業者に支払う「給与」は原則として全額が給与所得となると考えられる例を挙げ，その理由として，この従業者が行ったことは，いかに高度な知識・技術を必要とするとしても，従属的に労務を提供した点に尽きるからであると説明している。これと比較した場合，職務発明のように設備，原材料，試料，その他の研究環境一切に関する経費を使用者が負担し，従業者は，使用者の広義の指揮命令下で研究を行ない，その研究を行なうこと自体が当事者間で合意され，期待されている労務提供である場合は，使用者から従業者に支払われる「対価」は，同様に従属的労務の対価以外に何者でもないと述べている。特に，職務発明に関する権利の承継が個別の合意ではなく，就業規則や企業の一方的意思表示によっても行なわれうると解される場合，制作した工芸品を当然に使用者に引き渡さねばならない制作技術者と実質的に大きな差異はないと考えるべきであろうとしている。

また，職務発明対価が現金で明示的に支払われなくても，企業内における待遇の改善や地位の昇進等で補完されうることもあり，広義の雇用関係の中で長期多元的に決済が行われていることに鑑み，そのような関係の中で支払われる「給与」が給与所得である以上，いわばその一部として支払われる金員も同様の性格を有すると考えている[153]。

---

153 佐藤英明「使用者から与えられる報奨金等が給与所得とされる範囲」税務事例研究 61 号（2001 年）38–39 頁参照。金子宏氏は，職務発明について従業者等が使用者等から受ける金員のうち，社内規程等に基づいて支給される報奨金等は給与所得にあたると解すべきであるが，一方で，特許法 35 条に基づいて支払を受ける相当の対価は退職後に支給される和解金を含めて譲渡所得にあたると解すべきであろうと説明している（金子・前掲注 18）265 頁参照）。

2　酒井説

酒井氏は，従業員としての「地位」が給与所得該当性の重要なメルクマールになり得るという観点から，特許法 35 条にいう「職務」について検討している。具体的には，特許法にいう「職務」の範囲とは，画一的に決定されるものではなく，従業者の職種，地位等を勘案して決定しなければならないと解されていること，職務著作の事案であるが，著作権法 15 条 1 項の「『法人等の業務に従事する者』に当たるか否かは，法人等と著作物を作成した者との関係を実質的にみたときに，法人等の指揮監督下において労務を提供するという実態にあり，法人等がその者に対して支払う金銭が労務の提供の対価であると評価できるかどうかを，業務態様，指揮監督の有無，対価の額及び支払方法等に関する具体的事情を総合的に考慮して，判断すべきものと解するのが相当である。[154]」との判示から，従業員の「地位」の判断手法である労務提供態様アプローチ（労務提供がいかなる形で行われたかという労務対価の支払いの原因となる労務提供の態様の側面から捉えるアプローチ）の観点に通じるとして，類似性を見出している [155]。

また，給与所得該当性にいう非独立的労務提供についても触れ，「職務」が本論文第 3 章で説示したように使用者等からの指揮命令によるものに限られないことや，職務発明が従業者の勤務時間中に相当程度なされたことで足りるとする判示 [156]を挙げ，「特許法 35 条 3 項に基づく『相当の対価』の支払が給与所得に該当する可能性は相当程度高いようにも思える。[157]」と述べている。

3　加藤説

加藤氏は，給与所得の性質について 56 年判決から，従業者としての従属性や非独立性の観点，支給対象者の地位に基づいて給与所得該当性が判断されるものとしている。これに，「職務発明が雇用関係や使用関係に基づいてされるもの」であるとする最判平成 18 年 10 月 27 日の判示を踏まえ，「職務発明は従業者による従属的労働の対価であること，そして，客観的経済価値との関係についてみても，対価算定は運によって大きく左右することから，『相当の対価』は客観的な経済価値とは無関係に定められているため，給与所得に該当す

154 最判平成 15 年 4 月 11 日・前掲注 65)。
155 酒井・前掲注 144）12 頁参照。
156 大阪地判昭和 54 年 5 月 18 日判例工業所有権法 2113 の 54 頁。これに対して，茶園成樹氏は，「主として勤務時間外に，自己の費用でされた発明行為であっても，その者の職務に属することになろう」と述べている（茶園成樹「判批」別冊ジュリスト 170 号（2004 年）66 頁。）。
157 酒井・前掲注 144）17 頁。

る[158]」との見解を示している。

第 2 節　職務発明対価の給与所得該当性

(1) 職務発明対価の法的性質

本論文の結論を示すと、職務発明対価は給与所得に該当する。

まず，職務発明対価は，「契約，勤務規則その他の定め」に基づくものと特許法 35 条が定める「相当の対価」又は「相当の利益」に基づくもの大別すると説示したが，段階的に対価が支払われる理由は，発明時において特許を受ける権利の算定が困難であり，「契約，勤務規則その他の定め」を設けているに過ぎない。特許法が従業者等に「相当の対価」又は「相当の利益」を法定請求権として求めている理由は，従業者等が使用者等によって適切に評価され報いられることを保証するためである。つまり，特許法が職務発明対価の法定請求権を認めているからこそ，発明の成果に応じて「契約，勤務規則その他の定め」による対価が支払われ，場合によっては当該法定請求権に基づき訴訟等により和解金として支払われるのである。したがって，職務発明対価は，「契約，勤務規則その他の定め」により段階的に支払われようとも法定請求権に基づいて支払われようとも同じ性質を有すると解すことができる。

なお，職務発明対価の性質については，単なる譲渡対価ではなく発明奨励のためのインセンティブとしての性質を有することを第 3 章において明らかにした。ゆえに，大阪地裁平成 23 年判決が，「相当の対価」を文字どおり解したこと及び算定基準の一部分のみに着目し実質を解したことは誤りである。

(2) 職務発明対価の給与所得該当性

給与所得の判断要素は，第 2 章で述べたとおり，56 年判決において「給与所得とは雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう」と判示されている。したがって，給与所得とは，①雇用契約又はこれらに類する原因に基づくこと，②使用者の指揮命令に服すること及び③労務の対価として使用者から受ける給付であることの 3 要素からなるものであると解される。

この要素を職務発明についてみると，職務発明は使用者等と従業者等の関係にあることが前提となるため，容易に雇用契約又はこれらに類する原因に基づく関係にあるといえる（①要素充足）。

---

158 加藤・前掲注 145）88 頁。

次に，特許法にいう「使用者の業務範囲」は広く解されているが，従業者等である以上，職務発明は使用者等の指揮命令に服することが考えられる。職務の内容についても，使用者等が決定した研究方針に従業者等が従い，研究という役務を提供しているということができるだろう。なお，職務発明に関する設備・材料等の負担，研究が失敗するリスク及び発明後の投資リスクは使用者等が負っているため，従業者が自己の危険と計算によって行なっていない。すなわち，職務発明は，「非独立的」で「従属的」な役務の提供であると解される（②要素充足）。

最後に労務の対価性であるが，職務発明は従業者の労務提供による成果と解されているし[159]，特許法が従業者等に「相当の対価」又は「相当の利益」を法定請求権として求めている理由は，従業者等が使用者等によって適切に評価され報いられことを保証するためである。

また，労働法の観点からも「職務に属する行為の結果として行われる発明であるから，労働法上は労働義務の履行を意味する。この場合，職務発明は，発明（＝労働の成果）という側面と，職務（＝労働の条件）という 2 つの側面を有する。職務発明は，労働の成果としてのみ理解されがちであるが，発明に至る行為（研究等）も含む概念であり，これは労働の遂行にほかならない。職務発明の対価も，労働法上の賃金と共通性を有する。前記のとおり，発明の対価は特許に関する権利承継の対価を意味するが，実質的に考えれば，職務発明（労働の遂行および成果）の価値を評価して支払われる給付という点で賃金と類似している。[160]」と解されている。

さらに，給与所得の対価性としてストックオプション事件[161]では，「職務を遂行しているからこそ，本件ストックオプション制度に基づき…本件ストックオプションを付与したものであって，…職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であることは明らかである。」と判示されている。同様に，職務発明においても従業者等たる地位に基づいて職務を遂行し発明をなしたからこそ，特許法 35 条の法定請求権が保障されるため職務を遂行したことに対する対価としての性質を有すると解される。特許法平成 27 年改正により，従業者等の意思が介在しない「契約，勤務規則その他の定め」により原始的に特許を受ける権利を使用者帰属に選択可能となったこと及び「相当の利益」として金銭以外の経済的利益（例えば，ストックオプションも付与がある）の給付できるようになったことを勘案すると，職務発明対価は，労務の対価として使用者から受ける給付であること

159 横山・前掲注 58）38 頁参照。
160 土田道夫「職務発明とプロセス審査–労働法の観点から」田村善之＝山本敬三編『職務発明』（有斐閣，2005 年）151 頁。
161 最判平成 17 年 1 月 25 日・前掲注 30)。

が明白である（③要素充足）。

したがって，職務発明対価は，給与所得に該当する。

第 3 節　小括

本論文の結論を示すと，職務発明対価は給与所得に該当する。理由は，以下のとおりである。

まず，職務発明対価は，「契約，勤務規則その他の定め」に基づくものと特許法 35 条が定める「相当の対価」又は「相当の利益」に基づくもの大別することができるが、両者の性質は，単なる譲渡対価ではなく，発明奨励のためのインセンティブとしての性質を有するものである。

次に，職務発明対価の給与所得該当性であるが，給与所得とは，①雇用契約又はこれらに類する原因に基づくこと，②使用者の指揮命令に服すること及び③労務の対価として使用者から受ける給付であることの 3 要素からなるものであると解される。

上記の 3 要素を職務発明についてみると，まず，職務発明は使用者等と従業者等の関係にあることが前提となるため，容易に雇用契約又はこれらに類する原因に基づく関係にあるといえる（①要素充足）。

特許法にいう「使用者の業務範囲」は広く解されているが，従業者等である以上，職務発明は使用者等の指揮命令に服することが考えられる。職務の内容についても，使用者等が決定した研究方針に従業者等は従い，研究という役務を提供しているということができる。なお，職務発明に関する設備・材料等の負担，研究が失敗するリスク及び発明後の投資リスクは使用者等が負っているため，従業者が自己の危険と計算によって行なっていない。すなわち，職務発明は，「非独立的」で「従属的」な役務の提供であると解される（②要素充足）。

最後に労務の対価性であるが，職務発明は従業者の労務提供による成果と解されているし [162]，特許法が従業者等に「相当の対価」又は「相当の利益」を法定請求権として求めている理由は，従業者等が使用者等によって適切に評価され報いられることを保証するためである。また，労働法の観点及び給与所得の対価性として，「職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であることは明らかである。」と判示されている。同様に，職務発明においても従業者等たる地位に基づいて職務を遂行し発明をしたからこそ，特許法 35 条の法定請求権が保障されるため職務を遂行したことに対する労務の対価として

162 横山・前掲注 58）38 頁参照。

の性質を有すると解される（③要素充足）。

なお，職務発明対価の所得区分については，裁判例及び課税実務は，権利の承継に際し一時に支払いを受けるものと権利を承継後に追加的に支払われるものに区別して考えられている。しかし，この一時に支払われるという意味が曖昧であること，対価の支払方法によって所得区分が変わることは，所得の実体に即した税法の取扱いとはいえない。所得区分は，対価の性質等で決まるものであり，特許を受ける権利の承継時に支払われたか又は承継後に支払われたかどうかで決まるものではない。全て譲渡所得とする見解，譲渡所得及び一時所得とする見解，譲渡所得及び雑所得とする見解が妥当ではないことは，第 4 章で説示したとおりである。

したがって，職務発明対価は，給与所得に該当する。

おわりに

本論文において、職務発明対価の給与所得該当性を論じた。職務発明対価は全て給与所得と解すべきであり，裁判例及び課税実務の権利の承継の際に一時に支払われるものは譲渡所得，その後の追加的な支払いを雑所得と解すことは妥当ではない。

我が国の 2019 年における特許出願件数の 97%が法人及び官庁からの出願である[163]。つまり，発明は職務発明においてなされるものが圧倒的に多く，産業の発展のためには，使用者等及び従業者等のインセンティブをバランスよく確保することが必要である。平成 27 年改正により特許を受ける権利が原始的に使用者等に帰属が可能となり，「相当の対価」から「相当の利益」への文言の変更により金銭以外の経済的利益も含まれることになった。この改正は職務発明制度が根本から変更される改正ではないが，従業者等のインセンティブを確保しつつ，使用者等に企業発明における制度設計の柔軟性をもたせたと評価できる。

職務発明対価の問題は，特許法 35 条の法定請求権に基づいて支払われる職務発明対価という経済的利益をどのように理解し，税法における所得区分を決定するかであった。つまり，①特許法が定める職務発明制度の理解・解釈及び②税法の解釈・適用という二段階の検討が必要になる。なお，この問題は，特許法に限られるものではなく，他の法分野と税法が関わる場合に生じる。その際も，他の法分野の条文をどのように解釈し，その経済的利益の性質を導き出し，これをどう所得税法の所得区分に当てはめていくか二段階の検討が必要になるだろう。

大阪地裁平成 23 年判決のように「相当の対価」を文字どおり解すことは適切ではなく，特許法の趣旨及び職務発明制度の法的性質を検討する必要がある。

今後の課題としては，他の法分野と税法が関わる場合に，どのように他の法分野の条文を解釈するべきか，そしてどのように税法において他の法分野をあてはめていくかを様々な分野において研究していきたい。

163 特許庁 HP から「特許行政年次報告書 2019 年版（統計・資料篇）」 https://www.jpo.go.jp/resources/report/nenji/2019/document/index/0208.pdf (2020 年 1 月 8 日最終閲覧)。

参考文献等

【裁判例】

最決平成 28 年 6 月 10 日税資 266 号順号 12868
最判平成 27 年 10 月 8 日集民 251 号 1 頁
最判平成 27 年 6 月 12 日民集 69 巻 4 号 1121 頁
最判平成 27 年 3 月 10 日刑集 69 巻 2 号 434 頁
最決平成 26 年 4 月 4 日税資 264 号順号 12446
最判平成 18 年 4 月 20 日集民 220 号 141 頁
最判平成 17 年 2 月 1 日集民 216 号 279 頁
最判平成 17 年 1 月 25 日民集 59 巻 1 号 64 頁
最判平成 15 年 4 月 22 日民集 57 巻 4 号 447 頁
最判平成 15 年 4 月 11 日集民 209 号 469 頁
最判平成 13 年 7 月 13 日集民 202 号 673 頁
最判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 巻 2 号 247 頁
最判昭和 56 年 4 月 24 日民集 35 巻 3 号 672 頁
最判昭和 50 年 5 月 27 日民集 29 巻 5 号 641 頁
最判昭和 47 年 12 月 26 日民集 26 巻 10 号 2083 頁
最判昭和 45 年 10 月 23 日民集 24 巻 11 号 1617 頁
最判昭和 43 年 12 月 13 日民集 22 巻 13 号 2972 頁
最判昭和 43 年 10 月 31 日訟月 14 巻 12 号 1442 頁
最判昭和 37 年 8 月 10 日民集 16 巻 8 号 1749 頁

東京高判平成 28 年 11 月 17 日税資 266 号順号 12934
大阪高判平成 28 年 10 月 6 日訟月 63 巻 4 号 1205 頁
大阪高判平成 27 年 4 月 23 日税資 265 号順号 12656
東京高判平成 25 年 10 月 23 日税資 263 号順号 12319
大阪高判平成 24 年 4 月 26 日訟月 59 巻 4 号 1143 頁
東京高判平成 17 年 1 月 11 日判時 1879 号 141 頁
東京高判平成 16 年 1 月 29 日判時 1848 号 25 頁
東京高判平成 14 年 7 月 16 日裁判所ウェブサイト

東京地判平成 27 年 3 月 12 日裁判所ウェブサイト
大津地判平成 26 年 4 月 10 日税資 264 号順号 12448

大阪地判平成 23 年 10 月 14 日訟月 59 巻 4 号 1125 頁
東京地判平成 23 年 9 月 12 日税資 261 号順号 11763
東京地判平成 18 年 3 月 9 日判時 1948 号 136 頁
東京高判平成 16 年 4 月 27 日判時 1872 号 95 頁
東京地判平成 16 年 2 月 24 日判時 1853 号 38 頁
東京地判平成 16 年 1 月 30 日判時 1852 号 36 頁
東京地判平成 14 年 9 月 19 日判時 1802 号 30 頁
東京地判平成 14 年 9 月 10 日裁判所ウェブサイト
大阪地判平成 14 年 5 月 23 日判時 1825 号 116 頁
大阪地判平成 6 年 4 月 28 日判時 1542 号 115 頁
東京地判平成 3 年 11 月 25 日判時 1434 号 98 頁
大阪地判昭和 54 年 5 月 18 日判例工業所有法 2113 の 54 頁
京都地判昭和 49 年 5 月 30 日民集 39 巻 2 号 272 頁
大阪地判昭和 47 年 3 月 31 日判時 678 号 71 頁

国税不服審判所裁決平成 21 年 4 月 23 日裁決事例集 77 号 72 頁

【書籍】
愛知靖之＝前田健他『知的財産法』（有斐閣，2018 年）
池本征男『所得税法−理論と計算［第 13 訂版］』（税務経理協会，2019 年）
江夏弘『わが国における被用者発明制度の沿革とその法的解釈−各国との比較法的考察』（国会資料編纂会，1992 年）
金子宏『租税法［第 23 版］』（弘文堂，2019 年）
金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究』（有斐閣，1996 年）
金子宏『所得概念の研究』（有斐閣，1995 年）
酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論［第 4 版改定増補版］−要件事実と主張・立証責任を理解する一』（財経詳報，2017 年）
佐藤英明『スタンダード所得税法［第 2 版補正版］』（弘文堂，2018 年）
渋谷達紀『知的財産法講義Ⅰ［第 2 版］』（有斐閣，2006 年）
菅野和夫『労働法［第 11 版補正版］』（弘文堂，2017 年）
島並良＝上野達弘＝横山久芳『特許法入門』（有斐閣，2014 年）
高倉明他『所得税法基本通達逐条解説［平成 16 年度版］』（大蔵財務協会，2004 年）

武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規，1983 年〔加除式〕）
高林龍『標準特許法［第 4 版］』（有斐閣，2011 年）
谷口勢津夫『税法基本講義［第 6 版］』（弘文堂，2018 年）
注解所得税法研究会編『注解所得税法〔六訂版〕』（大蔵財務協会，2019 年）
中山信弘『特許法［第 4 版］』（弘文堂，2019 年）
中山信弘＝小泉直樹編『新・注解特許法［第 2 版］【上巻】』（青山書林，2017 年）
中山信弘『特許法［第 3 版］』（弘文堂，2016 年）
中山信弘『特許法［第 2 版］』（弘文堂，2012 年）
中山信弘編『注解特許法［第 3 版］』（青山書院，2000 年）
永野周志『職務発明の理論と実務−「相当の対価」とインセンティブの検証と指針』（ぎょうせい，2004 年）
帖佐隆『職務発明制度の法律研究』（成文堂，2007 年）
水野忠恒『体系租税法［第 2 版］』（中央経済社，2018 年）
水町勇一郎『詳解労働法』（東京大学出版会，2019 年）
三又修他編『所得税法基本通達逐条解説〔平成 29 年度版〕』（大蔵財務協会，2017 年）
増田英敏『リーガルマインド租税法［第 5 版］』（成文堂，2019 年）
盛岡一夫『知的財産法概説［第 5 版］』（法学書院，2009 年）
吉藤幸朔『特許法概説［第 13 版］』（有斐閣，1998 年）

【論文等】

飯田秀郷「職務発明制度に関する基礎的考察」『牧野利秋先生傘寿記念論文集　知的財産権法理と提言』（青林書院，2012 年）521 頁
伊川正樹「所得税における対価性」木村弘之先生古希記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考　木村弘之先生古希記念』（信山社，2017 年）61 頁
伊川正樹「譲渡所得における実現の意義と譲渡所得の性質」名城法学 62 巻 2 号（2012 年）1 頁
伊川正樹「譲渡所得の起因となる『資産』概念−増加益精算課税説の再考」名城 57 巻 1＝2 号（2007 年）141 頁
池本征夫「判批」月刊税務事例 46 巻 7 号（2014 年）50 頁
池本征夫「判批」国税速報 6485 号（2017 年）22 頁
石井健吾「判解」『最高裁判所判例解説民事篇昭和 50 年度』（法曹会，1979 年）217 頁
泉徳治「判解」『最高裁判所判例解説民事篇昭和 60 年度』（法曹会，1989 年）74 頁

伊藤稔博「譲渡所得と雑所得の区分」税大論叢 10 号（1976 年）239 頁
井上由里子「平成 27 年職務発明制度改正についての一考察」特許研究 60 号（2015 年）18 頁
猪野竜司「監査役のための税務トピック（第 11 回）職務発明に係る所得税法上の所得区分について:平成 27 年の特許法改正後の取扱い」監査役 667 号（2017 年）73 頁
大渕哲也「特許法等の解釈論・立法論における転機」相澤英孝＝大渕哲也＝小泉直樹＝田村善之編集代表『知的財産法の理論と現代的課題』中山信弘先生還暦記念論文集（弘文堂，2005 年）2 頁
大渕哲也「職務発明に関する喫緊の課題」一般社団法人知的財産研究所編『企業等における特許法第 35 条の制度運用に係る課題及びその解決方法に関する調査研究報告書（平成 26 年 2 月）』449 頁
岡本智之「平成 27 年『職務発明制度』改正についての一考察」パテント 71 巻 6 号（2018 年）11 頁
小田満「判批」税理 55 巻 2 号（2012 年）145 頁
加藤友佳「知的財産権に対する課税と問題:職務発明の対価と所得の性質」租税研究 832 号（2019 年）81 頁
加藤友佳「判批」税研 35 巻 4 号（2019 年）53 頁
神山弘行「判批」ジュリスト 1469 号（2014 年）120 頁
木山泰嗣「所得区分における税法解釈のあり方」青山法学論集 59 巻 4 号（2018 年）71 頁
木山泰嗣「給与概念の確立と変容」青山法学論集 57 巻 4 号（2016 年）115 頁
木山泰嗣「判批」税経通信 67 巻 10 号（2012 年）142 頁
酒井克彦「職務発明対価に係る所得区分（上）（中）（下−1）（下−2）（下−3）」税務事例 48 巻 5 号（2016 年）1 頁，同巻 6 号（同年）1 頁，同巻 7 号（同年）15 頁，同 49 巻 4 号（2017 年）1 頁，同 49 巻 5 号（同年）1 頁
酒井克彦「所得税法における給与所得該当性の判断メルクマール−従属性要件と非独立性要件−」中央ロー・ジャーナル 14 巻 1 号（2017 年）83 頁
酒井克彦「職務発明対価に係る所得税法上の所得区分（1）−『特許を受ける権利』と『相当の対価』−」最先端技術関連法研究 8 号（2009 年）1 頁
佐藤修二「判批」ジュリスト 1509 号（2017 年）10 頁
佐藤英明「『資産の譲渡』後になされる追加的支払いと課税−近年の高裁判決の検討」税務事例研究 167 号（2019 年）38 頁
佐藤英明「一時所得の要件に関する覚書」金子宏＝中里実＝J. マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣，2014 年）220 頁

佐藤英明「『給与』をめぐる課税問題–諸問題の概観」総合税制研究 12 号（2004 年）213 頁
佐藤英明「使用者から与えられる報奨金等が給与所得とされる範囲」税務事例研究 61 号（2001 年）21 頁
島並良「職務発明対価請求権の法的性質（上）（下）」特許研究 39 号（2005 年）21 頁，同 42 号（2006 年）5 頁
島並良「職務発明に関する権利の配分の帰属」相澤英孝他編『中山信弘先生還暦記念論文集　知的財産法の理論と現代的課題』（弘文堂，2005 年）109 頁
清水知恵子「判解」『最高裁判所判例解説民事篇平成 27 年度（上）』（法曹会，2018 年）314 頁
高橋章「職務発明の対価と所得税の問題」パテント 20 巻 4 号（1967 年）36 頁
高岸直樹「経営と実務　職務発明に係る報奨金制度導入と税務留意点」税理 53 巻 6 号（2010 年）189 頁
田中治「キャピタルゲイン課税–税法学からの問題提起–」日本租税理論学会編『キャピタルゲイン課税［租税理論研究叢書 3］』（谷沢書房，1993 年）62 頁
田中治「資産の取得価額をめぐる近時の紛争例」税務事例研究 65 号（2002 年）27 頁
田中治「給与所得者の経済的利益に対する課税」税務事例研究 59 号（2001 年）31 頁
田中真次「判解」『最高裁判所判例解説民事篇昭和 37 年度』（法曹会，1962 年）321 頁
谷口智紀「判批」税務弘報 59 巻 1 号（2011 年）146 頁
谷口智紀「特許法 35 条 3 項にいう『相当の対価』の譲渡所得該当性」島大法学 56 巻 4 号（2013 年）161 頁
谷口智紀「判批」法学セミナー増刊速報判例解説 24 号（2019 年）215 頁
田村善之「職務発明制度のあり方」田村善之＝山本敬三編『職務発明』（有斐閣，2005 年）2 頁
茶園茂樹「判批」別冊ジュリスト 170 号（2004 年）65 頁
図子善信「判批」法学セミナー増刊速報判例解説 12 号（2013 年）209 頁
土田道夫「職務発明とプロセス審査–労働法の観点から」田村善之＝山本敬三編『職務発明』（有斐閣，2005 年）173 頁
手塚和彰「職務発明の今後を考える一従業員発明に関する日亜化学工業事件判決をめぐって」ジュリスト 1241 号（2003 年）50 頁
特許庁 HP から「職務発明制度の趣旨」
https://www.jpo.go.jp/system/patent/shutugan/shokumu/shokumu.html（2020 年 1 月 8 日最終閲覧）
特許庁 HP から「職務発明制度の在り方について　平成 15 年 12 月産業構造審議会知的財産

政策部会特許制度小委員会」
https://www.jpo.go.jp/resources/shingikai/sangyo-kouzou/shousai/tokkyo_shoi/h15houkokusho.html（2020年1月8日最終閲覧）
特許庁HPから「特許法第35条第6項の指針（ガイドライン）」
https://www.jpo.go.jp/system/patent/shutugan/shokumu/document/shokumu_guideline/guideline_02.pdf（2020年1月8日最終閲覧）
特許庁HPから「我が国のイノベーション促進及び国際的な制度調和のための知的財産制度の見直しに向けて-産業構造審議会知的財産分科会特許制度小委員会-」
https://www.jpo.go.jp/resources/shingikai/sangyo-kouzou/shousai/tokkyo_shoi/document/h26houkokusho/houkokusho.pdf（2020年1月8日最終閲覧）
特許庁HPから「特許行政年次報告書2019年版（統計・資料篇）」
https://www.jpo.go.jp/resources/report/nenji/2019/document/index/0208.pdf（2020年1月8日最終閲覧）
富沢達「判解」『最高裁判所判例解説民事篇昭和45年度』（法曹会，1971年）1041頁
知的財産研究所「職務発明に関するアンケート調査」同編『職務発明制度の在り方に関する調査研究報告書』（知的財産研究所，2003年）343頁
長戸貴之「判批」ジュリスト1515号(2018年)128頁
成瀬洋平「源泉所得税における給与等の課税の取扱い」税大論叢73号（2012年）147頁
西本靖宏「譲渡所得課税のあり方」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣，2010年）96頁
楡井英夫「判解」『最高裁判所判例解説刑事篇平成27年度』（法曹会，2017年）91頁
野一色勲「『職務発明は従業者のもの』か？」阪南論集社会科学編51巻1号（2015年）74頁
西口博之「職務発明と『相当の対価』-特許法35条改正問題に関連して-」パテント70巻6号（2017年）52頁
林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報60巻13号（2012年）128頁
渕圭吾「所得税法33条にいう『譲渡』の意義」法曹時報71巻2号（2019年）1頁
牧野知彦「特許法35条に関する基本的な理解」設樂隆一他編集『飯村敏明先生退官記念論文集　現代知的財産法　実務と課題』（発明推進協会，2015年）821頁
増田稔「判解」『最高裁判所判例解説民事篇平成17年度（上）』（法曹会，2008年）39頁
元氏成保「職務発明に関して従業員等が使用者等から受け取る金員の所得区分」水野武夫先生古希記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利-水野武夫古稀記念論文集-』（法律文化社，2011年）508頁
山下貴「知的財産法と税務判断（第1回）（第2回）（第3回）（第4回）職務発明の対価と

所得分類（1）（2）（3）（4）」国際税務 25 巻 4 号（2015 年）70 頁，同巻 5 号（同年）52 頁，同巻 6 号（同年）47 頁，同巻 7 号（同年）39 頁
山下貴「職務発明の対価における税務」税務弘報 54 巻 2 号（2006 年）82 頁
横山久芳「職務発明制度の見直しに係る平成 27 年特許法改正法案の検討」Law and Technology68 巻 34 頁
横山久芳「職務発明に関する基礎的考え方」中山信弘編『知的財産・コンピューターと法–野村豊弘先生古希記念論文集』（商事法務，2016 年）475 頁
横山久芳「職務発明」法学教室 325 号（2007 年）197 頁
横山久芳「職務発明制度をめぐる法改正とその後の動き」ジュリスト 1326 号（2007 年）55 頁
横山久芳「職務発明における『相当の対価』の基本的考え方」相澤英孝＝大渕哲也＝小泉直樹＝田村善之編『知的財産法の理論と現代的課題』（弘文堂，2005 年）68 頁
横山久芳「職務発明制度の行方」ジュリスト 1248 号（2003 年）42 頁
吉田広志「職務発明に関する裁判例にみる論点の研究」田村喜之＝山本敬三編『職務発明』（有斐閣，2005 年）54 頁
吉村典久「判批」税研 35 巻 4 号（2019 年）53 頁
渡辺充「判批」旬刊速報税理 36 巻 33 号（2017 年）30 頁

以上

法人税法における減価償却に係る償却単位の判定基準についての一考察

―少額減価償却資産を中心に―

田中　伸明

【修士論文要約】

（研究背景及び問題）

我が国の法人税法は、固定資産及び減価償却資産の定義については法人税法において、また、減価償却資産の内容については法人税法施行令において、それぞれ定義がなされているものの、減価償却資産に係る資産の計上単位をいかに捉えるか、すなわち、資産の償却単位の判定基準については明記が無く、課税実務においては少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）について、同法の行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」及び「機能」という文言を頼りにその償却単位の判定を行い、減価償却資産との切分けを行っている。また、同通達に定める機能の捉え方については、物理的な最小限の機能という純機能説が一般的な通説となっている。

とりわけ、同通達に定める「機能」という文言について、純機能説によりあまりに狭く捉えると、NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権など、本来は減価償却資産として計上されるべき性質の資産についてまで、少額減価償却資産の適用範囲が拡大され、減価償却資産制度の例外規定という、少額減価償却資産制度本来の趣旨及び意義・目的にそぐわず、結果として法人税課税ベースの侵蝕が引き起こされる。

（主要な検討項目）

現行の減価償却資産制度（少額資産制度含む）及び旧法人税法における少額多量資産・少額重要資産等の少額資産制度と法人税法の関係性を検証し、課税実務における取扱いを踏まえ、資産の償却単位の判定基準について論証する。

また、NTT ドコモ訴訟判決を中心に、少額減価償却資産の償却単位の判定に係る 4 つの判例を検証した後、現行規定の不備による、少額減価償却資産の適用範囲の拡大がもたらす上記問題を具体的に論証する。

さらに、有形・無形固定資産の両資産の性質上の相違点と共通点を検証し、資産本来の性質に根差した資産の償却単位の合理的かつ統一的な判定基準の必要性について提示した後、最終章においては結論及び提言として、減価償却に係る資産の償却単位のあるべき判定基準を提言する。

（結論及び提言）

上記の問題を解決すべく、減価償却資産の償却単位の判定について、以下 4 つの提言を行う。

（提言 1）

減価償却資産制度の例外規定であり、かつ、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）である少額減価償却資産の適用範囲を必要以上に広げさせないためには、現行法の行政解釈である法人税基本通達に定める「機能」という文言、あるいは、「機能」という概念について、純機能説によるのではなく、利便性の高い資産本来の使い方とみなされる機能（筆者にて傍点）として解釈すべきである。

（提言 2）

現行の法人税基本通達 7-1-11 の取扱いの発展的な解消として、本法である法人税法施行令等において、機能という文言（あるいは機能という概念）について、提言 1 のとおり再定義し、機能による資産の償却単位の判定を行う旨を規定すべきである。

さらに、資産の償却単位の判定については、潜在用役説に基づく資産の収益獲得能力という観点や、課税実務において見られる資産の物的性質にとらわれない、資産の効用・用途という観点を踏まえた、実質的な資産の償却単位の判定をなすべきである。

（提言 3）

提言 1 及び提言 2 による解決を原則としつつ、かつて存在した少額重要資産制度について再評価した上で、現行法や現通達では解決し得ない場合の法人税制改正による制度的解決策として、再度の法制度化を検討すべきである。

（提言 4）

少額資産に対する実質的規制として、かつて我が国において導入が検討された少額減価償却資産に対する総額規制等、損金算入可能額の上限制と比較すると少額重要資産制度の方が望ましい。また、少額重要資産の廃止理由への対応として、同資産について耐用年数省令に基づく耐用年数表への特掲、明記すべきであり、併せて一括償却資産制度については減価償却資産制度全体における制度的整合性という観点から、廃止を検討すべきである。

以　上

目次

はじめに 1

第１章 減価償却資産制度と法人税法 6

第１節 減価償却資産制度 6

第１項 減価償却資産制度の沿革と法人税法の関係性 6

１ 企業会計における減価償却に係る沿革 6

２ 法人税法における減価償却に係る沿革 7

３ 減価償却資産の耐用年数策定に係る沿革 7

４ 法人税法における減価償却資産制度の確立 8

第２項 現行法人税法における減価償却資産の定義 9

第３項 減価償却資産における耐用年数 11

１ 減価償却資産における耐用年数 11

２ 耐用年数における効用持続年数の考え方 12

第２節 減価償却の意義・目的 12

第１項 適正な費用配分手続としての減価償却の意義・目的 12

第２項 投下資本の回収手段としての減価償却の意義・目的 13

第３項 小括 14

第２章 少額資産に係る各資産制度の概要と資産の償却単位の判定 16

第１節 少額減価償却資産制度 16

第１項 少額減価償却資産制度の沿革 16

第２項 現行法人税法における少額減価償却資産 18

１ 少額減価償却資産の定義 18

２ 少額減価償却資産の意義・目的 19

３ 少額減価償却資産の範囲 20

第３項 少額減価償却資産の取得価額と資産の償却単位の判定 21

第２節 一括償却資産制度 22

第１項 一括償却資産制度の沿革 22

第２項 現行法人税法における一括償却資産 24

１ 一括償却資産の定義 24

2 一括償却資産の意義・目的 24
3 一括償却資産の範囲 25
第3項 一括償却資産の取得価額と資産の償却単位の判定 25
第3節 旧法人税法における少額資産に係る各資産制度の検証 25
第1項 少額多量資産・事業開始資産及び事業拡張資産・少額重要資産の廃止の経緯 25
第2項 少額多量資産の意義・目的と範囲 26
1 少額多量資産の意義・目的 26
2 少額多量資産の範囲 27
第3項 少額重要資産の意義・目的と範囲 28
1 少額重要資産の意義・目的 28
2 少額重要資産の範囲 30
第4項 少額多量資産及び少額重要資産の廃止の理由と背景に対する考察 32
1 本項の狙い 32
2 少額多量資産の廃止の理由と背景 32
3 少額重要資産の廃止の理由と背景 33
4 少額多量資産・少額重要資産の廃止が資産の償却単位の判定に与える歪み 34
第4節 課税実務検証－少額減価償却資産を中心とした資産の償却単位の検証－ 35
第1項 単体・個別に資産の償却単位の判定を行う資産群 35
1 DVD レンタル業開業に当たって大量購入した DVD 等 35
2 デジタルカメラ等 36
3 内線電話機 37
4 会議室用のテーブルと椅子の一括取得 38
5 小括 39
第2項 1セット（1組・一式等）で資産の償却単位の判定を行う資産群 39
1 倉庫用製品収納棚（スチール制簡易組立棚） 39
2 新築の貸事務所用のビルの照明器具（蛍光灯） 41
3 賃貸マンションのカーテン 42
4 応接セット 43
5 小括 45

第３項 資産の効用・用途に着目した資産の償却単位の判定を行う資産群 46
1 ユニットバス 46
2 工場における送配管 47
3 施設利用権としての専用側線利用権 47
4 小括 48
第３章 機能による減価償却資産の償却単位の判定－少額減価償却資産を中心に－ 49
第１節 少額減価償却資産（一括償却資産）の償却単位の判定における機能の一般的定義 49
第２節 法人税基本通達 7-1-11 の射程 49
第１項 「単体では機能を発揮できないもの」を広く適用する考え方 49
第２項 「単体では機能を発揮できないもの」を限定的に適用する考え方 50
第３項 「通常の取引単位」による資産の償却単位の判定に対する酒井克彦教授の見解 50
第４項 法人税基本通達 7-1-11 の射程に対する私見 51
第３節 NTT ドコモ訴訟に見られる減価償却資産の償却単位の判定における機能 53
第１項 NTT ドコモ訴訟に見られる資産の機能の捉え方に係る通説及び学説の概要 53
第２項 各説の比較・検証及び減価償却に係る資産の償却単位の判定に対する影響 55
1 通説及び学説の比較・検証 55
2 各説がもたらす減価償却に係る資産の償却単位の判定の相違に対する考察 58
第４章 減価償却資産の償却単位の判定に係る訴訟判決の検証－少額減価償却資産を中心に－ 60
第１節 NTT ドコモ訴訟判決検証 60
第１項 事案の概要 60
1 訴訟の経緯（最高裁判決に至るまで） 61
2 争点の整理・検討（争点①・②の検証） 62
3 本論文における争点（争点②への絞り込み） 68

第2項 争点②エントランス回線利用権の少額減価償却資産該当性に係る当事者の主張の要点 69
1 エントランス回線利用権の性質と資産の償却単位の判定における機能 69
2 法人税法施行令第133条の趣旨、意義・目的及び同施行令解釈における論理の建付け 71
3 法人税法施行令第133条の解釈・当てはめ 73
第3項 裁判所の判断－最高裁平成20年9月16日第三小法廷判決を中心に－ 75
1 エントランス回線利用権の性質と資産の償却単位の判定における機能 75
2 法人税法施行令第133条の趣旨、意義・目的及び同施行令解釈に係る論理の建付け 76
3 法人税法施行令第133条の解釈・当てはめ 77
第4項 検討－裁判所の判断に対する疑問と本判決がもたらす問題に対する考察－ 78
1 本件権利の資産の償却単位の判定における比較事案の妥当性に対する疑問 78
2 純機能説及び事業対応機能説に対する疑問と用途対応機能説の検証 82
3 法人税法施行令第133条改正の趣旨及び意義・目的についての裁判所の評価に対する疑問 87
4 法人税基本通達7-1-11による通達課税に対する租税法律主義からの問題 92
5 法人税法施行令第133条の解釈のあり方についての問題 94
6 法人税課税ベースの侵蝕の問題 100
第2節 防犯用機器等の少額減価償却資産の認定に係る訴訟判決検証 105
第1項 事案の概要 105
第2項 争点 106
第3項 当事者の主張の要点 106
1 少額減価償却資産の損金算入 106
2 法人税基本通達7-1-11に定める「通常の取引単位」 107
3 本件防犯用ビデオカメラ等の性質と使用の実態 107
4 法人税法施行令第133条の解釈・当てはめ 108
第4項 裁判所の判断 109

1 少額減価償却資産の損金算入及び法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」 109
2 本件防犯用ビデオカメラ等の性質と使用の実態 109
3 法人税法施行令第 133 条の解釈・当てはめ 110
第 5 項 検討 110
1 裁判所の判断に対する考察 110
2 防犯という本件資産の設置目的を重視した資産の償却単位の判定の妥当性 112
3 資産の償却単位の判定に係る NTT ドコモ訴訟判決との比較 116
第 3 節 セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等の少額減価償却資産の認定に係る訴訟判決検証 118
第 1 項 事案の概要 118
第 2 項 争点 118
第 3 項 被告人の主張の要点 118
第 4 項 裁判所の判断 119
第 5 項 検討 119
1 裁判所の判断に対する考察－資産の償却単位を全工程において一体とする考え方－ 119
2 資産の償却単位の判定に係る NTT ドコモ訴訟判決との比較 120
第 4 節 工場内に設置した電波暗室の減価償却資産の資産区分の認定に係る訴訟判決検証 122
第 1 項 事案の概要 122
1 本件工場の設置の経緯 122
2 工場内の建物における電波暗室の設置の経緯 123
3 本件電波暗室の資産計上及び課税関係 123
第 2 項 争点 124
第 3 項 当事者の主張の要点 124
第 4 項 裁判所の判断 125
第 5 項 検討 126
1 本件電波暗室の減価償却資産の資産区分の妥当性 126
2 耐用年数の算定方式における資産の用途用法の考え方 127

3 本件電波暗室に係る資産としての用途用法.....128
4 本件電波暗室の耐用年数表における資産区分と租税法律主義の関係性.....129
5 資産の償却単位の判定に係る NTT ドコモ訴訟判決との比較.....130
第 5 章 有形・無形固定資産の性質と資産の償却単位の判定における問題.....132
第 1 節 無形固定資産の定義と性質及び資産の償却単位の判定における問題.....132
第 1 項 無形固定資産の定義と性質.....132
1 無形固定資産の定義.....132
2 無形固定資産の性質.....132
第 2 項 無形固定資産の償却単位の判定における問題.....133
1 無形固定資産の償却単位の判定における判定基準の不均衡という問題.....133
2 旧法人税法における少額資産に対する実質的規制の不在という問題.....137
第 2 節 有形固定資産の定義と性質及び資産の償却単位の判定における問題.....137
第 1 項 有形固定資産の定義と性質.....137
1 有形固定資産の定義.....137
2 有形固定資産の性質.....138
第 2 項 有形固定資産の償却単位の判定における問題.....138
1 有形固定資産の償却単位の判定における判定基準の不均衡という問題.....138
2 旧法人税法における少額資産に対する実質的規制の不在という問題.....140
第 3 節 有形・無形固定資産の性質における相違点と共通点及び資産の償却単位の判定における問題.....142
第 1 項 有形・無形固定資産の資産としての性質における相違点.....142
第 2 項 有形・無形固定資産の資産としての性質における共通点.....143
第 3 項 有形・無形固定資産の資産としての性質に対する私見.....144
第 4 項 有形・無形固定資産の性質と両資産間の償却単位の判定における矛盾・不均衡という問題.....145
第 6 章 結論及び提言.....151
第 1 節 法人税法施行令第 133 条（同施行令第 133 条の 2）の適用の際の法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」のあるべき解釈.....151
第 1 項 法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」のあるべき解釈.....151

第2項 上記解釈の減価償却に係る資産の償却単位の判定基準全般への展開.....152
第3項 潜在用役説に基づく収益獲得能力という観点からの資産の償却単位の判定
.....153
第2節 法人税法施行令第133条（同施行令第133条の2）における資産の償却単位の規定の不備（不明記）に対する対応.....155
第1項 租税法律主義の観点からの資産の償却単位の判定における通達課税に対する批判 155
第2項 通達課税の是非の検討－通達課税の長所と短所を踏まえて－ 155
第3項 機能による資産の償却単位の判定基準の法人税法施行令等への明記.....157
第3節 少額資産に対する実質的規制の不在という問題への対応.....157
第1項 少額重要資産制度の再評価と法制度化.....157
第2項 学校法人会計における少額資産の取扱い事案の検討 158
第4節 少額重要資産制度における問題の解決・少額資産に対する総額規制との比較・減価償却資産制度全体における整合性の担保.....159
第1項 少額重要資産制度における問題の解決と再評価・法制度化時の留意点 159
第2項 少額減価償却資産及び少額資産に対する総額規制 160
第3項 少額重要資産制度と少額減価償却資産及び少額資産に対する総額規制の優劣比較・検討.....162
第4項 現行の減価償却資産制度全体における整合性の担保 164
おわりに 166
引用・参照文献一覧 172

はじめに

（研究背景）

我が国の法人税法は、固定資産及び減価償却資産の定義については法人税法において、また、減価償却資産の内容については法人税法施行令において、それぞれ定義がなされているものの、減価償却資産に係る資産の計上単位をいかに捉えるか、すなわち、資産の償却単位の判定基準については、明記がなされていないのが現状である。

また、本論文の中心主題である少額減価償却資産についても、法人税法施行令第 133 条において規定されているのみであり、資産の償却単位の判定基準については明記がなされていない。一括償却資産について規定する法人税法施行令第 133 条の 2 においても同様である。

そのため、課税実務においては少額減価償却資産、あるいは、一括償却資産について同法の行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」及び「機能」という文言を頼りに、その償却単位の判定を行い、減価償却資産との切分けを行っているのが現状であり、かつ、同通達に定める「機能」の捉え方については、「当該企業の事業活動において、一般的・客観的に、資産としての機能を発揮することができる単位」を減価償却に係る資産の償却単位とする、純機能説（純機能説については後に詳述する）が一般的な通説となっている。

（問題）

法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」及び「機能」による資産の償却単位の判定、とりわけ「機能」よる資産の償却単位の判定が、以前より重要な役割を果たしてきた点について異論はない。しかしながら、問題は「機能」という通達上の文言について、純機能説によりあまりに狭く捉えるがゆえに、NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権など、本来は減価償却資産として計上されるべき性質の資産についてまで、少額減価償却資産の適用範囲が拡大されることにある。それは、減価償却資産制度の例外規定という、少額減価償却資産制度本来の趣旨及び意義・目的にそぐわず、また、結果として法人税課税ベースの侵蝕が引き起こされるため、重大な問題である。

減価償却資産の償却単位の判定における問題は、当方が従事している固定資産管理業務や経理業務において重要な課題であることから、是非ともこの課題を研究し、あるべき減価償却資産の償却単位の判定についての提言をなし、実務に還元したいと考えている。

（本論文の構成・主要な検討項目）

本論文は、全 6 章を通して、少額減価償却資産の償却単位の判定を中心に、一括償却資産、また、減価償却資産制度全体との整合性を踏まえた、合理的かつ統一的な資産の償却単位の判定基準について、上記の問題を論証し、解決策を提言するものである。本論文の構成は以下のとおりである。

まず、第 1 章においては、会計上の減価償却資産制度に始まり、法人税法において採用された減価償却資産制度の沿革、趣旨や意義・目的、資産の範囲について詳述し、現行の減価償却に係る基本的枠組について検証する。本章は、次章以降における減価償却資産の償却単位の判定基準を論じる上での導入として位置付けられる。

第 2 章においては、少額減価償却資産、一括償却資産、また、旧法人税法における少額資産（少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）・少額重要資産）制度の歴史的沿革、趣旨や意義・目的について詳述する。また、少額多量資産・少額重要資産については、法人税法が数次に渡り改正され、現行法人税法においては廃止された規定であるが、その廃止理由と背景について検証する。本章を踏まえ次章以降においては、資産の償却単位の判定における資産の機能を、いかに捉えるのかという問題へと論を展開する。また、本章後段においては、いかなる基準により資産の償却単位の判定が行われているのかという点について、少額減価償却資産を中心に現行の課税実務における取扱いを検証する。

第 3 章以降は、第 1 章、第 2 章での総論を踏まえた上での各論に相当する。第 3 章全体では、減価償却資産に係る償却単位の判定において、現行の法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」、また「機能」の捉え方について検証する。本章前段においては、同通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」、また「機能」による償却単位の判定、とりわけ、「機能」による償却単位の判定について、いかなる範囲まで適用させるのが妥当であるのか、すなわち、同通達の射程の問題について論じる。次に、本章後段においては、資産の償却単位の判定における資産の発揮する機能の捉え方について、NTT ドコモ訴訟に見られる純機能説（納税者の主張する見解、かつ、裁判所の採用する見解）、事業対応機能説（課税庁の主張する見解）、また、上記 2 つの見解以外の各学説について各説の概要・要点を整理し、比較、分析をする中で各学説の相違点と共通点を検証する。その上で、各学説を採ることにより、同訴訟における資産の償却単位の判定にいかなる相違・影響がもたらされるのかという観点から議論の実益を提示する。

第 4 章においては、前章までの議論を踏まえ、NTT ドコモ訴訟判決を中心とし、同判例と比較、分析する形で、防犯用機器等の少額減価償却資産の認定に係る訴訟判決、セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等の少額減価償却資産の認定に係る訴訟判決、工場内に設置した電波暗室の減価償却資産の資産区分の認定に係る訴訟判決の合計 4 つの判例について検証する。そして、各判例から導かれる資産の償却単位の判定における資産の機能の捉え方について、より具体的に論証する。

さらに、これらの判例を論証する中で明らかとなった、法人税法施行令第 133 条（あるいは同施行令第 133 条の 2）及び法人税基本通達 7-1-11 に係る文言解釈の現状と問題、同通達の文言解釈における限界、旧法人税法における少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）・少額重要資産制度の廃止による資産の償却単位の判定に与える歪み、少額減価償却資産が必要以上に拡大適用されることにより引き起こされる、法人税課税ベースの侵蝕といった問題を指摘し、その解決策について先行研究の分析、検証を踏まえ論証する。

第 5 章においては、法人税法における有形固定資産・無形固定資産の両資産について、改めてその資産の定義と性質を検証し、前章までの議論の内容を踏まえて、各資産に見られる資産の償却単位の判定における問題を改めて整理、提示する。さらに、両資産の相違点と共通点の比較、分析を通じて、各資産の性質に根差した合理的かつ統一的な資産の償却単位の判定基準の必要性について提示する。

NTT ドコモ訴訟において争点となった、エントランス回線利用権は資産の性質上、法人税法上の無形固定資産（電気通信施設利用権）に該当するが、他の 3 つの判例における資産は全て有形固定資産に該当する。前章における 4 つの判例を比較、分析する過程において、減価償却に係る資産の償却単位の判定を行うにあたり、無形固定資産と有形固定資産という資産の性質に鑑み、本質的な相違点はあるのか（あるいは共通点が見られるのか）。それは、減価償却資産の償却単位の判定において、いかなる影響がもたらされるのかという観点が必要であると考えられる。それらの観点を踏まえ、次章第 6 章においては、より合理的かつ統一的な資産の償却単位の判定を実現するための具体的な提言を試みたい。すなわち、本章には第 4 章における判例検証と、第 6 章における結論・提言をつなぐ役割・狙いがある。

また、本章において資産の性質を踏まえた資産の償却単位の判定について論じることは、単に本論文において検証するエントランス回線利用権の資産の償却単位の判定にとどま

らず、より広く、時代の進化と技術革新により、単純に資産の物理的機能のみでは切り分けることのできない性質の資産（無形固定資産が中心であると考えられる）に係る資産の償却単位の判定基準を考察する上でも、意義があるものと考えられる。

第 6 章においては、結論及び提言として前章までに論じた内容を総括し、以下の 3 つの観点から第 5 章において提示した問題に対する解決策を見出し、提言を行い結びとしたい。

① 減価償却資産制度の例外規定であり、かつ、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）である少額減価償却資産の趣旨や意義・目的を踏まえ、その適用範囲を必要以上に広げないためには、現行通達に定める「機能」という文言について、一般的な通説である純機能説によらない解釈努力が必要であるが、その具体的な解釈手法について論証し、解決策を提言する。

また、減価償却資産には有形固定資産・無形固定資産と大分して 2 種類の資産があるが、それぞれの資産の性質に根差した、合理的かつ統一的な資産の償却単位の判定基準について論証し、提言する。

② ①の現行法及び現通達の解釈努力を基本としつつも、そもそも、資産の償却単位の判定を法人税基本通達に定める「機能」という文言を頼りに行うこと自体が、租税法律主義の観点から批判がなされるが、その対応策について論証、提言する。

③ 上記①、②の対応を踏まえつつ、旧法人税法に見られる少額重要資産制度等の少額資産に対する実質的規制の趣旨や意義・目的を再評価し、同制度の必要性について論証する。

また、その対応策は、かつて検討された少額減価償却資産に対する総額規制と比較して優れていると言えるのか。さらに、少額減価償却資産制度のみならず、一括償却資産制度との兼ね合いなど、減価償却資産制度全体における制度的整合性の担保を実現するための対応策について論証、提言を行う。

上記 3 つの観点は、全て法人税法における減価償却に係る償却単位の判定基準につながるものである。論理構造としては、①における現行法人税法及び法人税基本通達の解釈による問題解決を最も重要、かつ基本的な解決手法として位置付けている。その上で、①の現行法の解釈を尽くし、それでもなお解決できない問題については、②、③の観点から、

減価償却資産制度の歴史的沿革及び趣旨や意義・目的を踏まえ、立法論、制度論的な観点から提言を行い、問題の解決を試みるものである。

第1章 減価償却資産制度と法人税法

第1節　減価償却資産制度

第1項　減価償却資産制度の沿革と法人税法の関係性

1　企業会計における減価償却に係る沿革

我が国において減価償却の考え方が導入されたのは、明治以降であるとされているが、片野一郎教授により「銀行業の経理実務上減価償却は明治 8 年（1875 年）の前半においてすでに現れている」[1]との報告がなされている。同教授の著書においては、第一国立銀行の明治 8 年 7 月 11 日第 4 回半季実際考課状（株式会社第一銀行所蔵の原本）には、支店雑費の費目中、営業用戻入れとして減価償却費が建物勘定の中から控除され、直接償却法による建物（家作）勘定が計上されている旨、また、明治 9 年上半季新潟第四国立銀行の公告決算報告書（東京日日新聞、明治 9 年 7 月 25 日号掲載）においても、営業費という資産科目に対して、営業用消却という科目で減価償却費が計上されている旨が報告されている。[2]

さらに、新井益太郎教授の論説[3]においては、明治 10 年 7 月制定の「郵便汽船三菱会社簿記法」第 5 条において、

第 5 条　各船ハ毎年其減価ノ百分ノ十即毎一期百分ノ五ヲ以チ其減価額ト定メ当期ノ損亡ニ帰スベシ

と規定されており、「帳簿乃規定」において減価勘定の用語が用いられているとの報告がなされている。[4]

新井教授によると同条第 5 条について、「損亡」に該当するのが損益計算書であり、減価勘定として毎半年 5%の割合で計算した金額を計上し、期末時点の未償却残高を次期に繰り越すこととされている。[5]すなわち、現在の減価償却における定率法に相当する考え方であるものと解される。さらに、片野一郎教授の著書[6]には、明治 10 年 1 月刊の加藤斌（まこと）（片野教授にてルビ）訳「商家必用」[7]においても減価償却の処理が見受けられる旨の

[1] 片野一郎『日本・銀行簿記精説』（中央経済社・1962 年）110 頁
[2] 片野・前掲注 1、110 頁以下を参照。
[3] 新井益太郎「減価償却制度 沿革」『日税研論集』5 巻（日本税務研究センター・1987 年）21 頁以下
[4] 新井・前掲注 3、21 頁を参照。
[5] 新井・前掲注 3、21 頁を参照。
[6] 片野一郎『日本・銀行会計制度史－増補版－』（同文舘・1977 年）
[7] イギリスの W.Inglis :Bookkeeping1861 が原著とされている。

報告がなされている。[8]以上の歴史的な沿革を鑑みると、我が国の企業会計における減価償却の概念は明治初期、かなり早い段階で導入されていたものと考えられる。

2 法人税法における減価償却に係る沿革

我が国においては明治 20 年（1887 年）に所得税法が制定されたものの、当初は個人所得課税のみであり、法人課税が開始なされるのは明治 32 年からであったとされている。[9]新井益太郎教授によると、「減価償却費の損金算入が何時頃から全ての法人に対して認められたかは、必ずしも明確ではないが、大正 7 年 7 月には固定資産の償却基礎価額、残存価額、耐用年数（当時は堪久年数といった。）を定め、主税局長通達において、減価償却額を損金算入することを認めることとした」[10]と解説されている。[11]

すなわち、減価償却の税務上の取扱いがある程度明確化されたのは、大正 7 年以降であり、既述のとおり企業会計における減価償却の認識と、固定資産会計の導入が実務上、かなり早期になされていたのに対して、税務上、特に法人税法上その処理が認められるまでには、相当程度の遅れが生じていたものと考えられる。

3 減価償却資産の耐用年数策定に係る沿革

大正 7 年 7 月 19 日主秘第 177 号主税局長通牒において、減価償却資産の耐用年数について定められた点に着目したい。減価償却資産の耐用年数の策定は、本論文における減価償却資産の償却単位の判定とも密接に関係しており、特に減価償却資産の耐用年数を策定する上での資産区分、また、資産の効用持続年数という考え方は、減価償却資産の償却単位の判定基準を捉える上でも参照となる。以下、大正 7 年主税局長通牒における耐用年数策定に係る沿革を概説する。

---

[8] 片野・前掲注 6、113 頁を参照。
[9] 新井・前掲注 3、22 頁を参照。
[10] 新井・前掲注 3、22 頁
[11] 新井益太郎教授は、大正 7 年 7 月より先に、明治 36 年 7 月の日本郵船株式会社と同 36 年 12 月の大阪商船株式会社の訴訟に対する判決を挙げ、「年 4%の減価償却が税務上承認されたことは注目してよい」（新井・前掲注 3、22 頁）と評価しつつも、当時の減価償却に対する考え方は、現在の費用配分という観点からではなく、資産評価の観点からなされたものであることを指摘している。また、新井教授は同判決において、「船舶の耐用年数は 20 年または 25 年として議論が行われ、減価償却費がこれに基づいて 100 分の 5 とか、100 分の 4 とか述べられている」（新井・前掲注 3、22 頁）と判示された点を捉え、現在の減価償却に係る定額法の考え方が採用されたとの見解を示している。
さらに、同教授は、明治 36 年 12 月の主税局長通牒において、船舶は耐用年数 25 年とし、毎船価 100 分の 2（半年分）を減価額として承認しており、こちらも定額法であると言えるが、大正時代に入ると、定額法のみならず、定率法についても税務上認められることとなった旨を指摘している。（新井・前掲注 3、23 頁を参照。）

主税局長通牒においては、「耐用年数をたとえば、事務所住宅用建物、工場倉庫用建物、同附属物、煙突、船舶、金庫、各種の機械などに分けて定めている」[12]が、結果として耐用年数表（当時の耐久年数表）は公表されることはなかった。しかしながら、耐用年数の考え方については解説書等により示され、納税者である企業としてはそれらの解説書を基に課税実務を行っており、新井益太郎教授によると「以後さしたるトラブルもなく税務の取扱いは各企業に受け入れられていたと思われる」[13]とされている。

その後、耐用年数表について、その償却期間が長すぎるとの意見が経済界から出されたことを受け、昭和 12 年 5 月 17 日主税局長通牒において改正され、同年 4 月 1 日以降終了する事業年度から適用が開始された。上記の沿革からは、大正 7 年以降、相当な期間において具体的な耐用年数表が公表されない状態で、解説書等による税務行政及び課税実務がなされていたことが見受けられる。[14]

4 法人税法における減価償却資産制度の確立

上記の歴史的な沿革を経て、法人税法における減価償却資産制度が確立したのは昭和 22 年 8 月であった。これは、太平洋戦争後、シャウプ勧告を受け申告納税制度が全面的に採用されたために、法人税法施行規則及び同細則において、その取扱いが明示されたことに起因するものである。当時の法人税法施行規則第 13 条には、

「法人の固定資産の償却額は、各事業年度の普通所得の計算上、これを損金に算入する。

前項の固定資産及び償却に関し必要な事項は、大蔵大臣がこれを定める」

と規定されており、これは減価償却費の損金算入に係る規定に相当する。

また、同施行細則の概要であるが、第 1 条においては固定資産の範囲が明らかにされ、第 2 条においては第 1 条において規定される固定資産の減価償却費が、別に定める耐用年数表を用いて計算される限りは損金として認められる旨が定められている。以下、第 3 条は償却超過額等に関する定め、第 4 条は償却範囲額の計算、第 5 条は事業年度が 1 年の場合と半年の場合の償却率の適用、第 6 条では事業途中において取得した有形固定資産の償

---

[12] 新井・前掲注 3、24 頁

[13] 新井・前掲注 3、24 頁

[14] その後、大正 7 年の通牒の後、昭和 2 年に主秘第 1 号通牒が発出されたが、内容的には大正 7 年のそれと大きな変化は無く、昭和 15 年 3 月に法人税法が所得税法から分離独立した際にも、減価償却については、ほぼ従前どおりの状況であった。次に減価償却について大きな改正がなされた、昭和 14 年においては、特別償却制度が導入された。特別償却制度については、昭和 21 年に一度廃止され、昭和 26 年において租税特別措置法の公布により再度認められることとなるが、本論文の主題とは論点を異にするため、詳細な説明については割愛する。

却範囲の額、第 7 条は無形固定資産の償却範囲の額、第 8 条は鉱業用固定資産について、坑道と鉱業権及びその他資産に区分しての償却範囲額、第 9 条は固定資産の一時償却を法人が行った場合の規定、第 10 条は耐用年数 1 年未満の固定資産、取得価額もしくは製作価額 1,000 円までの固定資産の取得年度での損金算入を認める規定について定められている。

同施行細則における規定を概観すると、かなり現在の減価償却資産制度に近いように考えられる。特に、第 10 条における耐用年数 1 年未満の固定資産、取得価額もしくは製作価額 1,000 円までの固定資産の取得年度での損金算入を認める規定は、本論文において中心的に検証する現行少額減価償却資産制度、あるいは、一括償却資産制度等の少額資産制度に通じる規定であり、現行規定の礎となるものと解される。その後、昭和 40 年の全文改正を経て、法人税法における減価償却を含めて、ほぼ現在の形が整備されるに至った。

以上、法人税法における減価償却資産制度の沿革を概観するに、大正 7 年の主税局長通達の発出、昭和 22 年 8 月の法人税法施行規則及び同施行細則の策定、昭和 40 年の全文改正が転換期であり、各法人税法改正の経緯を踏まえて、現在の減価償却資産制度が確立されたものと考えられる。

第2項　現行法人税法における減価償却資産の定義

我が国における現行の法人税法は、固定資産については法人税法第 2 条 22 号において「土地（土地の上に存する権利を含む。）、減価償却資産、電話加入権その他の資産で政令で定めるものをいう」とされている。また、同条 24 号においては減価償却資産について「建物、構築物、機械及び装置、船舶、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産で償却をすべきものとして政令で定めるものをいう」と定義されている。

さらに、減価償却資産については、法人税法施行令第 13 条において以下のとおり定義されている。

（1）　建物およびその附属設備（暖冷房設備、照明設備、通風設備、昇降機その他建物に附属する設備をいう）

（2）　構築物（ドッグ、橋、岸壁、さん橋、軌道、貯水池、坑道、煙突、その他土地に定着する土木設備又は工作物をいう）

（3）　機械および装置（設備の種類別に分けられる）

（4）　船舶（漁船、油送船などに分けられる）

(5)　航空機（飛行機その他に分けられる）

(6)　車両および運搬具（鉄道用・軌道用の車両、特殊自動車、自動車など）

(7)　工具、器具および備品（観賞用、興行用その他これらに準ずる用に供する生物を含む）

(8)　次に掲げる無形固定資産

イ　鉱業権（租鉱権、採石権その他土石を採掘し、又は採取する権利を含む）

ロ　漁業権（入漁権を含む）

ハ　ダム使用権

ニ　水利権

ホ　特許権

ヘ　実用新案権

ト　意匠権

チ　商標権

リ　営業権

ヌ　専用側線利用権

ル　鉄道軌道連絡通行施設利用権

ヲ　電気ガス供給施設利用権

ワ　熱供給施設利用権

カ　水道施設利用権

ヨ　工業用水道施設利用権

タ　電気通信施設利用権

(9)　次に示す生物((7)に該当するものを除く)

イ　牛、馬、豚、綿羊およびやぎ

ロ　かんきつ樹、りんご樹、ぶどう樹、なし樹、桃樹、桜桃樹等

ハ　茶樹、桑樹、オリーブ樹、つばき樹、桑樹、こりやなぎ、みつまた、こうぞ等

法人税法における減価償却資産とは、限定列挙資産であるものと考えられる。また、上記の資産は、原則として資産の使用者が所有権を有することを前提としたものである。

第3項　減価償却資産における耐用年数

1　減価償却資産における耐用年数

減価償却資産とは固定資産のうち、時の経過又は使用によりその価値又は効用が漸次減少する資産である。また、時の経過又は使用による価値又は効用の減少額については、客観的に測定することが困難であることから、課税負担の公平性の確保、また、税務行政上の便宜から耐用年数省令によって資産の種類ごとに画一的な基準が定められている。すなわち、耐用年数とは減価償却資産本来の効用が持続する年数であると解され、昭和 26 年に公表された「固定資産の耐用年数の算定方式」においては効用持続年数という文言の定義がなされている。

効用持続年数の考え方の要点・特徴については、武田昌輔教授の著書[15]において、以下のとおり解説されている。以下は、武田教授の著書を参照とし、筆者にて要点を箇条書きにまとめたものである。

① 固定資産の耐用年数は、原則として通常の維持補修を加える場合において、その固定資産の本来の用途用法により現に通常予定される効果を挙げることができる年数であり、この年数を効用持続年数という。また、効用持続年数の算定の前提として、通常の維持補修に注意が払われ、通常の修繕費の支出があることが必要である。また、その際に適用される耐用年数は物理的な使用可能期間とされている。

② 効用持続年数には、我が国における企業設備の後進性等に鑑みた一般的な陳腐化という観点が織り込まれている。

③ 将来の事情の変化により特別の陳腐化、不適応等が生じた場合は、特別償却することとし、効用持続年数には、これらの事情は考慮されない。

④ 次に挙げる不安定な要因が現実のものとなっている時は、以下の事情が耐用年数に織り込まれる。

ア 新規産業でその製造設備が試験期にある等のため全体として安定しておらず、その機械設備が陳腐化、不適用により早急に更新、廃棄される傾向が顕著であるものは、現在の状況において予測される短縮された効用持続年数とされる。

イ 機械および装置の全部または一部が現に陳腐化し、設備の更新が相当規模で行われているもの、ならびに新製造方法の出現による陳腐化等で、相当規模で設備更

[15] 武田昌輔編著『DHC コンメンタール法人税法 §§148～§§163 5-3』（第一法規・1979 年）6843 頁以下を参照。

新が確実に行われると認められる場合には、設備更新の状況を考慮し、短縮された耐用年数が別建てで定められる。

⑤ 効用持続年数は、固定資産を製作しまたは建設する場合において、現況を基準とした技術および素材の材質等により定められる。

⑥ 効用持続年数は、原則として、普通の場所に設置され、普通の作業条件により使用される場合の一般的に考えられる年数による。なお、特殊な立地条件、作業条件等により、一般的年数と区分した年数が定められる必要がある場合には、その旨が明記され、特別に示される。

⑦ 機械設備における総合償却年数は、中庸と認められるモデルプラント（標準的設備）が選ばれ、作業区分ごとの個別機械の資産価額構成割合により平均年数が算定され、これをもとにして当該の機械産業設備全体について、その作業区分ごとに資産価額構成割合による総合耐用年数が算定される。

⑧ 上記①～⑦を踏まえ、資産別にそれぞれの効用持続年数が算定される。

2 耐用年数における効用持続年数の考え方

上記の効用持続年数の要点・特徴を概観するに、耐用年数が定められる時点において、資産別の材質が勘案され、かつ、通常の修繕を想定した物理的な使用可能年数や一般的に想定される陳腐化といった要素が織り込まれていること、また、将来の事情の変化により特別の陳腐化、不適応等が生じた場合には特別償却が認められていること等を勘案すると、画一的な基準とは言いつつも、内容的には相当な弾力性のある基準であるものと考えられる。

第2節 減価償却の意義・目的

第1項 適正な費用配分手続としての減価償却の意義・目的

減価償却とは、もともとは企業会計において発達した概念である点については、前節にて詳述のとおりであるが、武田昌輔教授はその意義・目的を「減価償却というのは、建物・機械設備等の取得原価を、その使用年数に亘って費用配分をすること」[16]と定義している。また、新井益太郎教授も「会計理論の通説は、減価償却をもって費用配分の１つの手続き

[16] 武田昌輔「減価償却制度 総論」『日税研論集』5巻（日本税務研究センター・1987年）6頁

であることをまず説明する」[17]と見解を示していることから、減価償却の意義・目的を適正な費用配分手続と捉えることについては、一般的な通説であると考えられる。

また、法人税法における減価償却の考え方は、企業会計の減価償却と比較すると、「減価償却を適正に行うためには、耐用年数、取得価額、償却方法、償却率などが合理的なものでなければならないところ、これらをすべて法人の自主性に任せること」[18]については、「税務行政上の見地からも少なくとも問題の存する」[19]ため、「減価償却計算に関する基本的事項についてすべて法定し、それによって算出される『償却限度額』の枠内で減価償却の損金算入を行う」[20]とされている点に相違がある。上記における税務行政上の見地とは、課税負担の公平性を意味するものと解されるが、法人税法における減価償却は、企業会計との共通点である、適正な費用配分手法という意義・目的に加えて、課税負担の公平性の観点からの法的規制が強い点に特徴がある[21]。

第2項　投下資本の回収手段としての減価償却の意義・目的

前項において論じたとおり、減価償却における主な意義・目的は費用配分の原則に基づく適正な期間損益の算定にあるが、一方で、投下資本の回収の手段としての減価償却の意義・目的についても取り上げたい。税理士の河手博氏は「減価償却資産を取得するためには、当然のことながら取得価額に相当する資金を必要とし、減価償却資産を取得することは、その取得価額に相当する金額を固定化する意味を有する」[22]と見解を示している。そして、「固定化した金額、すなわち投下資本は、その対象となった減価償却資産の実態に対応して、その再取得に備える等の必要上、これを流動化していくことが求め」[23]られ、「減価償却資産の実態、すなわち減価していく実態に合わせて流動化」[24]される必要があるとしている。

---

17 新井益太郎『減価償却の理論』（同文館・1980 年）131 頁
18 渡辺淑夫『法人税法＜平成 28 年度版＞』(中央経済社・2016 年) 405 頁
19 渡辺・前掲注 18、405 頁
20 渡辺・前掲注 18、405 頁
21 こうした法人税法における減価償却の特徴について、渡辺淑夫教授は「税法の法的規制が強いことから、わが国の減価償却資産制度は『法定償却』であるといわれることもあるが、その規制の内容はもっぱら無用の混乱を避けようとするところにあり、しかも内容的には相当の弾力性が加味されていて、制度的にみて諸外国のそれに比し決して遜色のないものであるし、加えて過去及び現在において制度会計に寄与するところが極めて大である点も十分評価されてしかるべき」（渡辺・前掲注 18、405 頁）との見解を示している。
22 河手博『現代税務全集 6 減価償却の税務』（日本税理士会連合会・1986 年）5 頁
23 河手・前掲注 22、5 頁
24 河手・前掲注 22、5 頁

すなわち、取得資産の流動化（費用化）の目的は、新たな資産の取得等への設備投資に備えることにあり、減価償却資産の取得により固定化した投下資本について、取得資産の減価の実態に応じて流動化（費用化）する手段として、減価償却の意義が存在するものと考えられる。また、上記の投下資本の回収手段としての減価償却のもたらす効果について、税理士の成松洋一氏は資金的側面から、「各事業年度に配分された費用は、現金支出を伴わない償却費として収益から控除」[25]されるとし、「固定資産が流動資産に転化し、運転資金が増加するという財務的効果」[26]について、「減価償却の自己金融機能」[27]と解説しているが、成松氏の指摘する財務的効果の基本的な趣旨とは、河手氏の見解と同義であると考えられる。

第3項　小括

減価償却の意義・目的は、大分して2点あり、費用収益配分の原則から導かれる適正な費用配分手続としての減価償却と、投下資本回収手続としての減価償却にある。

法人税法における減価償却は、既述のとおり企業会計における費用配分手法から発展したものであるが、金子宏教授の著書において「租税法は、減価償却資産の償却費の計算と償却の方法について、企業会計の考え方を参考としつつ、法律関係の画一的処理を図るため、必要な定めをなしている」[28]と解説されていることからも、企業会計のみならず、法人税法においても、費用配分手法としての減価償却の意義・目的は妥当するものと考えられる。一方で、投下資本回収手段としての減価償却の意義・目的についても、前項での検証のとおり、一般的には企業会計のみならず、法人税法においても妥当する考え方であると解される。

最後に、特に法人税法（租税法）において減価償却を法定する理由について論証する。法人税法において減価償却を法定する理由は、画一的基準による税務行政の効率性の確保、また画一的基準を納税者である企業に遵守させることによる課税負担の公平性の確保、さらには、納税者（企業）に対する事務手数への配慮という3つの意義・目的がある点については既述のとおりである。

---

[25] 成松洋一『新減価償却の法人税務』（大蔵財務協会・2009年）3頁以下
[26] 成松・前掲注25、4頁
[27] 成松・前掲注25、4頁
[28] 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂・2019年）382頁

この点について、河野惟隆教授は「費用収益の対応を合理的にするために、減税償却の方法を法定しているのではない。法人は、費用収益の対応を合理的にしうる程に有能である。有能であっても、限度額は一律にしなければ、課税上、不公平が生じうるのである。逆に無能であっても、一律にする必要がある。極端に言えば、費用収益の対応への、税法による法定が非合理的であったとしても、一律にさえしておけば、課税上、公平が維持される。」[29]との見解を示している。

河野教授の見解はやや極言である感はあるものの、法人税法（租税法）における減価償却の終局的な意義・目的は課税負担の公平性の実現にあり、その手段として、減価償却による適正な費用配分という役割が存在している、と解することができる。また、河野教授の見解は投下資本の回収手続としての減価償却についても妥当するものと解される。すなわち、投下資本の回収という目的は、法人税法及び租税法における減価償却の主たる目的ではなく、あくまでも、課税負担の公平性の実現のための一つの手続に過ぎないものと考えられるのである。

[29] 河野惟隆「法人税法における減価償却資産」『筑波大学経済学論集』47 号（筑波大学・2001 年）46 頁以下

第2章 少額資産に係る各資産制度の概要と資産の償却単位の判定

第1節　少額減価償却資産制度

第1項　少額減価償却資産制度の沿革

我が国において初めて少額の減価償却資産に係る規定が導入されたのは昭和 17 年であるとされ、昭和 17 年 7 月 27 日主秘第 377 号第 9 によると、取得価額 100 円未満の備品に限り損金としての処理が認められていた。その後、昭和 20 年 9 月の終戦直後、その対象資産が備品等と拡大され、備品以外の資産についても損金処理の許容が拡大された。

戦後初めての大幅な改正として、昭和 22 年大蔵省令第 77 号により備品等とされていた対象資産が更に拡大され、全資産が対象となるとともに、取得価額についての基準額が引き上げられる。当時の規定は、「法人が、耐用年数 1 年未満の固定資産又は取得価額若しくは制作価額 1,000 円未満の固定資産を取得した場合において当該固定資産を固定資産として財産目録に記載しなかったときは、当該固定資産については、前 2 条の規定はこれを適用しない。」とされている。「前 2 条の規定はこれを適用しない」とは、すなわち、一般の減価償却によらず損金処理を行うことが可能であることを意味するものと解される。

その後、昭和 26 年大蔵省令第 49 号による法人税法施行細則第 7 条の改正により、上記規定の取得価額等の上限が 1 万円未満（農林業用資産については 5,000 円未満）に引き上げられるが、同年改正の 10 年後、すなわち、昭和 36 年大蔵省令第 31 号による改正においては、それまでの歴史的経緯に反して、少額の減価償却資産となる対象資産に制限が加えられることとなる。昭和 36 年の改正は、本論文の中心主題である、少額減価償却資産の償却単位の判定に対して大きな影響を与える改正である。

昭和 36 年大蔵省令第 31 号による改正により、①法人の業務の性質上基本的に重要な資産（一般的にいわゆる、少額重要資産として呼称される。以下、「少額重要資産」という。）、及び②法人の業務の固有の必要性に基づき大量に保有される資産（一般的にいわゆる、少額多量資産として呼称される。以下、「少額多量資産」という。）については、損金算入が許容される資産の範囲から除外されることとなった。

富岡幸雄教授は昭和 36 年改正により規定された、少額重要資産及び少額多量資産について、「『当該法人の業務の性質上基本的に重要な固定資産および当該業務の固有の必要性に基づき大量に保有される固定資産』と一括して規定し（旧法人税法施行細則第 7 条かっこ書き）、税務上は、これを、いわゆる『多量資産』と呼称し、さらに、これら資産のうち

で、取得価額の基準額（当時は 1 万円）未満の資産を『少額多量資産』と称していた」[30]と解説する。

その後、昭和 39 年改正の改正による損金算入が許容される取得価額の基準額の 3 万円未満（農林業用資産については 1 万 5,000 円未満）への引上げ、昭和 40 年政令第 321 号改正による土地等の非減価償却資産について損金処理の対象外とする変更を経て、昭和 42 年大蔵省令第 106 号の改正により、再び少額減価償却資産の償却単位の判定に重大な影響を及ぼす変更がなされる。

昭和 42 年の改正は、「税制簡素化の一環として償却制度の簡素合理化等の見地」[31]から、取得価額 3 万円未満（農林業用資産については 1 万 5,000 円未満）のうち、昭和 36 年における多量資産制度の導入以来は、減価償却資産として計上することとされていた資産のうち、①法人の業務の固有の必要性に基づき大量に保有される資産（少額多量資産に相当）、及び②法人の事業の開始又は拡張のため取得した減価償却資産（一般的に、いわゆる事業開始資産及び事業拡張資産という。以下、それぞれ「事業開始資産」、「事業拡張資産」という。）で、その取得価額が 1,000 円以上であるものについては、資産計上の必要はないとする改正である。

すなわち、少額重要資産については従来どおりの資産計上が必要とされるものの、少額多量資産、事業開始資産及び事業拡張資産については、1 個又は 1 組等の取得価額が 3 万円未満（農林業用資産については 1 万 5,000 円未満）であれば、事業の用に供する年度の一時の損金として算入することが認められる改正であり、昭和 36 年以来の減価償却資産に係る資産計上基準の厳格化から一転し、緩和化となる大きな改正であった。

その後、昭和 43 年に損金算入が許容される農林業用資産の取得価額の基準額の 3 万円未満への引上げ（一般資産との取得価額の基準額の区分の解消）、昭和 45 年の取得価額の基準額の 3 万円未満から 5 万円未満への引上げという改正を経て、昭和 49 年改正によって、三度、少額減価償却資産の償却単位の判定に重大な影響を及ぼす変更がなされる。

昭和 49 年の改正においては、損金算入が許容される取得価額の基準額が 5 万円から 10 万円未満に引き上げられるとともに、昭和 42 年以降採用されていた少額重要資産に係る規定が全廃されることとなる。特に、少額重要資産の廃止は、現行の少額減価償却資産の償却単位の判定に大きな影響をもたらすものである。

---

[30] 富岡幸雄『税務会計学原理』（中央大学出版部・2003 年）1117 頁
[31] 富岡・前掲注 30、817 頁

すなわち、従前はたとえ取得価額が 5 万円未満の資産であっても、その資産が法人の業務の性質上基本的に重要な減価償却資産である限りは資産として計上され、一時の損金算入として処理することは許されないという制限が働いていたが、昭和 49 年の改正以降[32]はそのような制限は無くなり、取得価額が 10 万円未満でありさえすれば、非減価償却資産を除き、その取得価額の全額について損金算入が許容されることとなる。したがって同年の改正は、昭和 42 年改正における少額多量資産、事業開始資産及び事業拡張資産の廃止と少額重要資産への移行に引き続いての、更なる減価償却資産に係る資産計上基準の緩和化であると言えるのである。

昭和 49 年の改正を経て、昭和 63 年改正においては、損金算入が許容される取得価額の基準額を 10 万円未満から 20 万円未満に引き上げられる。その背景には、同年 12 月の消費税導入等の税制抜本改革による減価償却資産に係る資産計上基準の緩和化が存在するものと考えられる。

しかしながら、平成 10 年改正においてはそれまでの歴史的経緯に逆行し、一時の損金算入が認められる資産から、国外リース資産が除外される等の改正とともに、損金算入が許容される取得価額の基準額について、再度 10 万円未満に引き下げられる改正がなされた。その背景には「課税ベース適正化の観点」[33]があったものと指摘されるが、同年の法人税法改正には当時、賛否両論が併存した。同年の改正は、少額減価償却資産の償却単位の判定に大きな影響をもたらす改正であるため、その改正趣旨や背景・理由について後章において詳述する。

第2項　現行法人税法における少額減価償却資産

1　少額減価償却資産の定義

上記の歴史的経緯を踏まえ、現在の少額減価償却資産制度は形成された。少額減価償却資産について、現在は法人税法施行令第 133 条において、「内国法人がその事業の用に供した減価償却資産…（中略）…で、前条第 1 条に規定する使用可能期間が 1 年未満であるもの又は取得価額…（中略）…が 10 万円未満であるものを有する場合において、その内国法人が当該資産の当該取得価額に相当する価額につきその事業の用に供した日の属す

[32] なお、昭和 49 年改正には経過措置があり、当初の取得価額が 5 万円未満であった減価償却資産について、帳簿価額（未償却残高）の残る資産については旧少額減価償却資産とされ、昭和 49 年 4 月 1 日以降に最初に開始する事業年度開始の日から 3 年以内の任意償却が認められていた。

[33] 金子宏ほか編著『ケースブック租税法〔第 5 版〕』（弘文堂・2017 年）484 頁

る事業年度において損金経理をしたときは、その損金経理をした金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する」と規定されている。

すなわち、①使用可能期間が 1 年未満であること、又は②取得価額が 10 万円未満であることが現行の少額減価償却資産の要件である。なお、減価償却資産を対象とする規定であるため、非減価償却資産が仮に要件②取得価額 10 万円未満であったとしても、少額減価償却資産としては認められず、また、貯蔵中や建設中の資産についても原則として減価償却資産とは認められない。

2 少額減価償却資産の意義・目的

減価償却資産の主たる意義・目的の 1 つに、適正な費用配分としての手続が挙げられるが、減価償却資産について、時の経過による価値の減少額を合理的に見積もり、各事業年度において費用として適正に配分するための減価償却計算は、実務上は相当な手数を要する。特に事業規模が大きく、資産を大量に保有する法人においては専任の人員が配置される場合もあり、そうした手数を要する償却額の計算を、使用可能期間が短い資産、もしくは取得価額が少額な減価償却資産について要請することは、理論上は厳格に行うべきであるものの、実務上は現実的ではない。また、使用可能期間が短い減価償却資産、取得価額が少額な減価償却資産については、各事業年度における償却計算を省略したとしても、少額であることから企業会計に与える影響、さらに、担税力が弱いことによる税務上の課税所得への影響はそれほどに重大なものとはならない。

そのため、法人税法施行令第 133 条において、その使用可能期間が 1 年未満またはその取得価額が 10 万円未満の減価償却資産については、法定耐用年数によらず、法人の事業の用に供した事業年度において、その取得価額の全額を一時の損金とすることが認められており、この規定が、いわゆる少額減価償却資産の一時償却である。なお、少額減価償却資産の一時償却の適用を受けるためには、税務署長や国税局長の承認等を受ける必要はなく、法人が自らの判断に基づき適用することのできる制度となっている。

以上、現行の少額減価償却資産の意義・目的は、理論的にはその金額の大小に関わらず、減価償却という計算方法を通じて、収益に対応する適切な期間費用を算定するものであるが、使用可能期間が 1 年未満又は取得価額が 10 万円未満の少額な減価償却資産については、税務処理上の便宜、また企業会計上の重要性の原則から重要性が乏しいため、取得時の一時費用として処理することを例外的に認めるという点にあるものと解される。

3 少額減価償却資産の範囲

少額減価償却資産とは、①使用可能期間が 1 年未満である減価償却資産、又は②取得価額が 10 万円未満の減価償却資産であるが、各要件について具体的にどのような条件を満たせば、その対象資産として認められるのか、すなわち、少額減価償却資産の範囲について以下に詳述する。

まず、使用可能期間が 1 年未満の減価償却資産であるが、現在多くの法人が 1 年決算を採用しており、使用可能期間が 1 年未満の資産については、結局のところ年度内において費用化されるため、償却計算を行う実益に乏しいという現状がある。一方で、現行の法定耐用年数省令において、耐用年数が最も短いものは 2 年間であり、少額減価償却資産が減価償却資産に該当する以上は、最低でも 2 年間での償却が必要であるかのように考えられる。しかしながら、少額減価償却資産に係る現行制度の建付けは、法人の有する減価償却資産の使用可能期間が 1 年未満である場合においては、その法定耐用年数によらず、取得価額の全額を一時の損金とすることが認められている。

すなわち、要件①の使用可能期間が 1 年未満であるものについては、法定耐用年数にはよらず、実際の使用可能期間により判断されることとなる。そして、使用可能期間とは、「その資産の取得の時においてその資産につき通常の維持または修理をするものとした場合に予測されるその資産の使用可能期間」（法人税法施行令第 133 条、同施行令第 132 条第 1 項）であり、その基準に照らして実際の使用可能期間が判断されることとなる。[34]

使用可能期間が 1 年未満の減価償却資産については、具体的には法人税基本通達 7-1-12 における以下の定めを基に判断されることとなる。

① その法人の属する業種（たとえば、紡績業、鉄鋼業、建設業等の業種）において種類等を同じくする減価償却資産の使用状況、補充状況等を勘案して一般的に消耗性のものとして認識されている減価償却資産であること。

② その法人の平均的な使用状況、補充状況等からみて、その使用可能期間が 1 年未満である減価償却資産であること。

上記通達における定めは、使用可能期間が 1 年未満であると判断されるに当たっては、まずその減価償却資産を用いる業種において、消耗性の高い、いわば使い捨ての資産であると客観的に認識されることを前提とし、その上で、その法人の使用状況等から

[34] なお、この判断基準は資本的支出と修繕費の区分の判断基準においても同様である。通常の維持または修理が前提とされており、維持または修理といった手入れ、管理を行っていない場合においては、法人税法施行令第 133 条、同施行令第 132 条第 1 項に定める使用可能期間には該当しない。

見て実際に使用可能期間が 1 年未満であるという実質的な判断がなされることを意味する。したがって、単にその法人が取得した資産を 1 年未満で使用したという事実のみでは要件としては不十分である点に注意が必要である。

また、同通達においては以下の規定も参照となる。

③ 種類等を同じくする減価償却資産のうちに、材質、型式、性能等が著しく異なるものがあるときは、その材質、型式、性能等の異なるものごとに、使用可能期間が 1 年未満であるかどうかが判定される。

④ 減価償却資産の平均的な使用状況、補充状況等は、おおむね 3 年間の平均値を基準として判定される。

上記の基準に照らし、使用可能期間が 1 年未満であると判定された減価償却資産については、その後に取得した同種の減価償却資産についても、その使用状況や補充状況等を等しくする限りにおいては、使用可能期間 1 年未満であると判断される。

次に、要件②取得価額が 10 万円未満の減価償却資産については、法人税法施行令第 133 条に規定する取得価額が論点となる。取得価額とは、同施行令第 54 条第 1 項各号（減価償却資産の取得価額）の規定により算定される価額であるが、同条には減価償却資産の取得の態様に応じて、各資産の取得価額が定められており、いずれの場合においても減価償却資産の本体価額に、その資産を取得するための付随費用が含まれるとされている。

第3項　少額減価償却資産の取得価額と資産の償却単位の判定

既述のとおり、少額減価償却資産として認められる要件の一つに、要件②取得価額が 10 万円未満の減価償却資産であることが挙げられるが、次に、取得価額 10 万円未満という要件を満たし得る資産の単位をいかに捉えるか、すなわち、資産の償却単位という問題が発生する。そして、減価償却資産の償却単位については、法人税法施行令、その他現行の法人税法においては、具体的な判定基準の明記がなされていないのが現状である。

そのため、現行の税務行政及び課税実務においては、法人税法施行令第 133 条の行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 を参照として、少額減価資産の償却単位に係る判定が行われている。法人税基本通達 7-1-11 においては、「令 133 条（少額の減価償却資産の取得価額の損金算入）又は令 133 条の 2（一括償却資産の損金算入）の規定を適用する場合において、取得価額が 10 万円未満又は 20 万円未満であるかどうかは通常の取引単位として取引されるその単位、例えば、機械及び装置については 1 台又は 1 基ごとに、工具、器

具及び備品については1個、1組又は1そろいごとに判定し、構築物のうち例えばまくら木、電柱等単体では機能を発揮できないものについては一つの工事等ごとに判定する」と定められている。

なお、同通達の後段において、枕木、電柱等の資産については、単体では機能を発揮できない資産として例示されているが、これは通常の取引が単体では行われない資産であることを前提としている。確かに、理論的には枕木、電柱等は1本でも物理的には取引が可能であり、例えば1本の電柱に損傷があり、新しい電柱に取り替える場合においても、損傷した電柱1本のみを取り替えるという事態はあり得る。しかしながら、それは通常の取引単位とは異なる取引の態様であり、電柱は、あくまでも単体ではその機能を発揮できず、複数の電柱が補完し合うことで資産本来の機能が発揮される資産である。したがって、一定の工事ごとに資産の償却単位の判定が行われることが合理的であり、かつ、工事単位をもって通常の取引単位とするという、行政解釈がなされているものと解される。

なお、この枕木、電柱等に係る資産の償却単位の判定における、機能という文言の解釈については、以下の点において注意が必要である。すなわち、上記資産の償却単位の判定における機能とは、それらの資産が単体で事業の用に供されたとしても、収益性確保という点で資産本来の機能が発揮できないということを意味するものである。裏を返せば、その資産単体では事業が成り立たず、法人の事業収益として採算が取れないという意味において、機能というものを捉えてはいないことになる。この点については、次章第3章において検討する法人税基本通達 7-1-11 の射程の問題、また、第 4 章における検証判例の 1 事案である NTT ドコモ訴訟において争点となった、エントランス回線利用権という資産が有する機能をいかに捉えるかという問題につながるため、後章において詳述する。

第2節　一括償却資産制度

第1項　一括償却資産制度の沿革

一括償却資産制度とは、少額減価償却資産制度の歴史的経緯において、平成 10 年の税制改正により、「課税ベースの適正化の観点」[35]から、少額減価償却資産の取得基準価額が、従来の 20 万円未満から 10 万円未満へと引き下げられた際に、取得基準価額 20 万円以上である減価償却資産との制度的整合を取るための措置として導入されたものである。同制度は、取得基準価額が 10 万円以上 20 万円未満の減価償却資産については、事業年度ごと

[35] 金子宏ほか編著・前掲注 33、484 頁

に、一括して 3 年間で償却する方法を選択できる制度である。（法人税法施行令第 133 条の 2）したがって、一括償却資産制度が導入された理由を検証するに当たっては、同制度の導入の経緯を踏まえると、少額減価償却資産の取得基準価額が引き下げられた理由を併せて検証する必要があるものと考えられる。

少額減価償却資産の取得基準価額が引き下げられた理由の一因として、当時の解説書においては「少額減価償却資産の即時損金算入は、企業の事務負担に配慮して設けられたもの」[36]であるが、「量的な制限がないため課税ベースが著しく狭められる場合があり得ること、法人税の負担軽減手段として利用される場合があること、主要先進国に例をみないような取扱いとなっていること、事務処理機器の普及により資産の管理等や償却計算がかなり迅速に行われるようになってきていること等から、取得基準価額が 20 万円未満から 10 万円未満に引き下げ」[37]られたとその背景が説明されている。その上で、一括償却資産の導入された理由については、「…個別に管理することの事務負担に対する配慮も必要であることから、取得価額が 20 万円未満の減価償却資産については、事業年度ごとに、一括して 3 年間で償却できる方法が選択できる」[38]と解説されている。

すなわち、企業における事務処理機器の普及により資産管理や償却計算が迅速にできるようになったという平成 10 年当時の時代背景を踏まえ、「課税ベースの適正化」[39]を進めたい立法者であり国である課税庁の目的・狙いを念頭に置きつつ、一方では、少額減価償却資産の取得基準価額を引き上げたい企業（納税者）に対する事務負担のバランスを配慮した結果として導入された制度が、一括償却資産制度であると考えられる。

なお、そうした導入背景から富岡幸雄教授は、一括償却資産制度について、「制度的な妥協の措置として理論的には極めて不可解な仕組み」[40]と批判している。富岡教授の見解は、一括償却資産制度が 3 年間での償却を認めている点について、減価償却の目的の一つである期間損益の適正化という観点から、減価償却の理論になじまないのではないかとの真意が存在するものと解される。

また、大城建夫教授は、一括償却資産制度の導入について、「企業の事務負担を多くするような改正であり、特に中小企業にとって厳しい改正であることを指摘しなければなら

[36] 梶川幹夫ほか『平成 10 年度版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会・1998 年）290 頁
[37] 梶川幹夫ほか・前掲注 36、290 頁
[38] 梶川幹夫ほか・前掲注 36、290 頁
[39] 金子宏ほか編著・前掲注 33、484 頁
[40] 富岡・前掲注 30、1135 頁

ない」[41]とし、企業（納税者）の事務負担に配慮したとする課税庁の見解の真偽についても、疑問を呈している。

第2項　現行法人税法における一括償却資産

1　一括償却資産の定義

現行法人税法における一括償却資産については、法人税法施行令第 133 条の 2 において、「内国法人が各事業年度において減価償却資産で取得価額が 20 万円未満であるもの…（中略）…を事業の用に供した場合において、その内国法人がその全部又は特定の一部を一括したもの…（中略）…の取得価額…（中略）…の合計額を当該事業年度以後の各事業年度の費用の額又は損失の額とする方法を選択したときは、当該一括償却資産につき当該事業年度以後の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該一括償却資産の全部又は一部につき損金経理をした金額…（中略）…のうち、当該一括償却資産に係る一括償却対象額を 36 で除しこれに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額…（中略）…に達するまでの金額とする。」と規定されている。すなわち、その取得価額が 10 万円以上 20 万円未満であるという要件を満たす場合において、一括償却資産としてその耐用年数によらず、3 年間での均等償却を行うことが可能となる点に特徴がある。なお、同規定は減価償却資産を対象とするものであるため、非減価償却資産が対象とはならない点、また、貯蔵中や建設中の資産について原則として対象とはならない点については、少額減価償却資産の取扱いと同様である。

2　一括償却資産の意義・目的

一括償却資産制度の意義・目的は、前項の一括償却資産制度導入の沿革において詳述のとおり、平成 10 年の法人税法改正における少額減価償却資産の取得基準価額の引下げに伴う、課税実務への影響に対する配慮、すなわち、企業（納税者）に求められる少額な減価償却資産に対する資産管理や減価償却の煩雑さに対する配慮にある。また、同年の改正により少額減価償却資産の取得基準価額が従来の 20 万円未満から 10 万円未満へと引き下げられた際に、取得基準価額 20 万円以上である減価償却資産との制度的整合を取るための措置という意義・目的も有している。

---

[41] 大城建夫「法人税改正における減価償却制度の問題点と課題」『産業総合研究』7 巻（沖縄国際大学産業総合研究所・1999 年）20 頁

3　一括償却資産の範囲

法人税法施行令第 133 条の 2 の規定のとおり、減価償却資産で取得価額 20 万円未満である資産のうち、同施行令第 48 条 1 項 6 号及び第 48 条の 2、1 項 6 号（減価償却資産の償却の方法）に掲げる資産、及び少額減価償却資産に該当するものを除いた資産が該当する。なお、取得価額 20 万円未満という要件における取得価額の捉え方については、少額減価償却資産における取扱いと同様に、減価償却資産の取得の態様に応じ、その取得価額が判断されることとなるが、減価償却資産の本体価額には、その資産を取得するための付随費用が含まれる。

第3項　一括償却資産の取得価額と資産の償却単位の判定

一括償却資産についても、取得価額 20 万円未満という要件を満たし得る資産の単位をいかに捉えるか、すなわち、資産の償却単位の問題が発生する。この問題は少額減価償却資産とも共通する問題である。すなわち、建付けとして法人税法施行令第 133 条の 2 においては、資産の償却単位についての明記がなされていないという前提があり、現行の税務行政及び課税実務においては、同法の行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」及び「機能」により資産の償却単位の判定が行われているという現状がある。

第3節　旧法人税法における少額資産に係る各資産制度の検証

第1項　少額多量資産・事業開始資産及び事業拡張資産・少額重要資産の廃止の経緯

既述のとおり、少額資産に係る各資産制度は数次の法人税法改正を経て、現在の少額減価償却資産制度及び一括償却資産制度が形成されるに至るが、少額資産に係る規定の転換期の一つである、昭和 36 年法人税法改正以降、昭和 42 年法人税法改正前においては、税務処理上の便宜、及び企業会計上の重要性を勘案し、取得価額が少額であっても、①少額多量資産、②事業開始資産及び事業拡張資産、③少額重要資産については、資産取得時の一時償却が認められる、少額減価償却資産とは認められていなかった。なお、一括償却資産制度については平成 10 年の法人税法改正により新たに創設された制度であり、昭和 42 年法人税法改正時点においては存在しない制度であるため、①少額多量資産、②事業開始資産及び事業拡張資産、③少額重要資産に該当するか否かについては、もっぱら少額減価償却資産との関係性が争点となる。

昭和 36 年の法人税法改正により規定された①少額多量資産については、税制簡素化のもと、昭和 42 年の法人税法改正により業務の固有の必要性に基づく大量保有という考え方から、業務の性質上における基本的重要性を重視する考え方へシフト[42]され、③少額重要資産へと縮小された。また、②事業開始資産及び事業拡張資産についても同様の考え方から、同年の法人税法改正において廃止された。

また、最終的には③の少額重要資産についても、昭和 49 年の法人税法改正により廃止され、昭和 49 年以降においては、少額減価償却資産に該当するか否かの要件は、使用可能年数が 1 年未満であること、又は取得価額が少額であること（平成 10 年改正政令第 105 号による施行令の改正以降は、10 万円未満であること）のみとされ、現在に至っている。すなわち、昭和 49 年の法人税法改正による少額重要資産の廃止により、減価償却資産の計上要否を判断する上での資産の償却単位の判定において、その資産本来の性質や効用、用途を考慮するという、実質的な判定基準による少額資産に対する制約は、税制簡素化のもとに、その全てが廃止されてしまったのである。

第2項　少額多量資産の意義・目的と範囲

1　少額多量資産の意義・目的

既述のとおり少額多量資産とは、昭和 36 年法人税法改正により規定された、「『当該法人の業務の性質上基本的に重要な固定資産および当該業務の固有の必要性に基づき大量に保有される固定資産』と一括して規定し（旧法人税法施行細則第 7 条かっこ書き）、税務上は、これを、いわゆる『多量資産』と呼称し、さらに、これら資産のうちで、取得価額の基準額（当時は 1 万円）未満の資産を『少額多量資産』と称していた」[43]資産である。富岡幸雄教授の論説によると、税務上の少額多量資産と呼ばれるものは、上記資産のうち①少額多量資産（狭義の少額多量資産）に、②事業開始資産及び事業拡張資産を含めた資産（広義の少額多量資産）であるとされている。すなわち、少額多量資産については、取得価額又は制作価額が 3 万円未満に限らず、耐用年数が 1 年未満の資産でない限りは固定資産として計上が求められ、原則として減価償却の方法により損金の計算が行われる必要がある。

---

[42]少額多量資産制度の廃止について、富岡幸雄教授は課税所得の侵蝕化という観点から、「後退縮小（傍点原文ママ）」（富岡幸雄「課税所得の侵蝕化現象と固定資産経理－課税所得変貌論の研究－」『経理研究』26 号（中央大学経理研究所・1977 年）59 頁）と批判している。

[43] 富岡・前掲注 30、1117 頁

もっとも、昭和 36 年規定創設時には具体的な少額多量資産の範囲については規定されておらず、また、行政解釈としての取扱い通達等も存在しなかった。その理由について、当時の立案担当者である国税庁審理課の駒崎清人氏は、「判定の困難性および画一的な取扱いを定めることが不適当であること等の事情」[44]が存在したためであると解説する。このように、少額多量資産の具体的な範囲については、昭和 36 年の規定創設以降定められていなかった。しかしながら、その後「これまでの（原文ママ・昭和 36 年税制改正以降に相当）実施状況からみて、その解釈または取扱いが区々になつている傾向も見受けられる」[45]との状況を踏まえ、基本的な解釈の方向性について昭和 39 年の法人税基本通達の一部改正（改正法人税法（昭和 39 年 3 月改正）を受けたもの）において、取扱い通達が出された。

上記の通達を概観するに、少額多量資産とは、当該法人の営む業務の遂行上、一般的に不可欠とされる固定資産及び当該法人の営む業務の種類に応じて、製造、販売等の業務に使用される固定資産で、一般的に多量に必要とされる資産であると解される。そして、上記取扱い通達が出された理由には、それら個々の資産について、その取得価額が少額であったとしても、所得の計算上固定資産として取り扱うべき、との課税上の趣旨を明確にする意義・目的があったものと考えられる。

なお、少額多量資産制度が導入されるに至る背景について、「これらがその企業にとつて所得源泉の基本的資産であつて、その金額も当該企業においては比較的多額に上るものであることから、これを損金算入することを認められていない」[46]という、当時の立案担当者である大蔵省主税局税制一課の村上泰治氏による説明がなされているが、そうした課税論理について、富岡幸雄教授は「損金処理を否定する論理」[47]と評している。

2 少額多量資産の範囲

次に、いかなる固定資産が少額多量資産に該当するのか、すなわち、少額多量資産の具体的な範囲について検証する。少額多量資産の判定基準について、昭和 39 年当時の通達においては、「当該法人税の属する業種における固定資産の種類別の構成状況からみた重要性」及び「当該法人の業務の実態」に照らして判断すべしとされていた。（旧法人税基本

44 駒崎清人「特集・改正法人税法取扱通達の解説Ⅱ 少額多量資産関係」『税と財』21 巻 10 号（日本税務協会・1964 年）15 頁
45 駒崎・前掲注 44、15 頁
46 村上泰治「工具・機具等の税務処理」『税経通信』19 巻 10 号（税務経理協会・1964 年）102 頁
47 富岡・前掲注 30、1117 頁

通達 193 の 5 前段）しかしながら、以下に該当する資産については、業種及び業態のいかんを問わず、少額多量資産に該当しない資産として取扱うものとされていた。（旧法人税基本通達 193 の 5 後段）

① 事業所内において使用する事務用の器具および備品[48]

② 従業員の福利厚生のための宿泊所用、寄宿舎用または食堂用の器具および備品[49]

③ 従業員に貸与する衣服類[50]

④ 製造業等を営む法人の有する附属研究所等における研究の用に供する図書

⑤ もっぱら自己の生産設備等の修理を担当する部門における修理用の型、冶具および工具

上記①から⑤の資産を少額多量資産から除外する理由は、全資産とも概ね全ての法人において、一般的かつ普遍的に所有される資産であり、比較的多量に保有される資産ではあるものの、当該法人の業務から見て補助的部門に属する資産であることが明らかであり、かつ、少額多量資産の基本概念である、業務を行う上で基本的に重要な資産であるという要件を満たさない資産であるためと考えられる。

したがって、上記通達における少額多量資産制度の建付けは、上記①～⑤の資産以外で多量に保有する資産について、「当該法人の属する業種における固定資産の種類別の構成状況からみた重要性」及び「当該法人の業務の実態」という基準により個別的、総合的に判断されるという論理構造を採るものであると解される。なお、上記①～⑤以外の資産であっても、上記通達に定める個別的、総合的な判定基準により判断した結果、少額多量資産に該当しない資産が発生する点については改めて言及する必要はないであろう。

第3項　少額重要資産の意義・目的と範囲

1　少額重要資産の意義・目的

---

[48] 該当する資産は、事務所または工場等の内部で書記的業務に使用するものであり、事務部門のみならず製造部門の工場における賃金計算、製図その他の現場事務所用の器具及び備品も含まれるとされる。つまり、例えば、証券業における電話、銀行業における事務机等は事業所内で使用されるため該当するが、保険業における集金従業員用の貸与自転車については事業所外で使用されるため、該当しないこととなる。（駒崎・前掲注 44、16 頁を参照。）

[49] 該当する資産は、自己の従業員の福利厚生のための器具備品に限定される。例えば、公益法人である共済組合が収益事業としての旅館業を営む場合の器具備品については福利厚生目的でないため、除外されることとなる。（駒崎・前掲注 44、16 頁を参照。）

[50] 該当する資産は、いわゆる事務服類に限定される。例えば、帽子、外務員用の鞄、靴等は身廻品であり該当するが、鉄道業における乗務員、役務員に貸与する時計については事務服類でないため、除外されることとなる。（駒崎・前掲注 44、16 頁を参照。）

旧企業会計原則注解〔注 1〕（昭和 57 年 4 月 20 日 大蔵省企業会計審議会・以下、「旧企業会計原則注解」という。）によると、消耗品、消耗工具器具備品その他の貯蔵品等のうち、重要性の乏しいものについては、その買入時又は払出時に費用として処理する方法が採用できるとされている。したがって、企業会計においては重要性の原則の適用に当たって生じた簿外資産は、正規の会計処理により生じたものであり、費用収益対応の原則の例外として、一時の償却が是認されるものと解されている。

税法における減価償却資産に対して、この重要性の原則が適用される場面としては、「使用可能期間が 1 年未満のもの、または取得価額が 5 万円（昭和 45 年当時）未満のものは、法人がこれを事業の用に供した日の属する事業年度において、その取得価額に相当する金額を損金経理をしたときは、その消耗品経理が通常是認される」（旧法人税法施行令第 133 条）旨が規定されていた。

しかしながら、資産の内容によっては、取得価額が 5 万円未満のものであっても、事業の遂行上、重要性に乏しいとは言えない資産もある。したがって、上記のような事業遂行上重要な資産の取扱いについては、「その取得価額は個々には 5 万円未満の少額のものであっても重要資産である（以下これを「少額重要資産」という）として、減価償却資産に計上し、正規の償却方法により取得原価をその効果の及ぶ各事業年度に適正に費用配分すべきもの」（同条括弧書）と規定されている。

上記の規定を鑑みるに、少額重要資産の第一義的な意義・目的は、一般的に少額資産に適用される重要性の原則について、「法人の業務の性質上基本的に重要な資産」（旧法人税法施行令第 133 条）については適用させず、減価償却資産として計上させ、正規の償却方法により取得原価を適正に費用配分させることで、減価償却の意義・目的の一つである費用配分の手続としての減価償却を実現する点にある。そして、その終局的な意義・目的は、少額重要資産を減価償却資産として適正に費用配分することにより、課税負担の公平性を実現することにあるものと考えられる。

上記の少額重要資産の意義・目的について、富岡幸雄教授は、「固定資産の供用時損金算入制度に対して現実的には相当大きな制約を加え、制限的措置として機能していた」[51]と評価している。また、少額多量資産制度についての富岡教授による「損金処理を否定する論理」[52]との評価は、少額重要資産制度においても妥当するものと考えられる。

[51] 富岡・前掲注 30、1128 頁
[52] 富岡・前掲注 30、1117 頁

2 少額重要資産の範囲

いかなる資産が少額重要資産に該当するのか、すなわち、少額重要資産の範囲については、既述のとおり、旧法人税法施行令第 133 条において「法人の業務の性質上基本的に重要なもの」と規定されている。この規定の解釈に当たっては、「その法人の営む業務の属する業種を通じて、その減価償却資産がなければ業務の遂行ができないか、または非常な支障が生ずるものであるかどうか」[53]及び「その法人の営む業務の属する業種を通じてその減価償却資産の数量金額が相当程度に達しているかどうか」[54]といった観点から判定されるとの、当時の立案担当者である伊藤茂樹氏（東京国税局調査審理課課長補佐）による解説がなされている。

また、旧法人税基本通達 7-1-12 においては、以下の 3 要件に該当する取得価額 5 万円未満の資産について、少額重要資産に該当するとされていた。

① 製品の製造、商品の販売、役務の提供等法人の目的とする業務の遂行上直接必要とされるもの

② 常時相当多額に保有していることが当該業務の遂行に当たって基本的な要件となるもの

③ 減価償却資産として管理することが相当であると認められるもの

すなわち、要件①「業務の遂行上直接必要とされる」[55]、要件②「常時相当多量に保有している」[56]、要件③「減価償却資産として管理することが相当である」[57]という要件が旧取扱通達の採用する少額重要資産の定義であると解される。

上記の旧法人税取扱通達の 3 要件について概観すると、たとえ少額の資産であっても、重要資産については減価償却資産として計上させ、減価償却資産制度本来の趣旨を踏まえ

---

[53] 伊藤茂樹「少額重要資産の範囲」『税務弘報』19 巻 8 号（中央経済社・1971 年）64 頁

[54] 伊藤・前掲注 53、64 頁

[55] 要件①について、当時の東京国税局法人税課の安間昭雄氏は企業の本来の基本的業務の遂行に当たり直接必要とされるとの要件であるとし、その実例として「たとえば、製造業にあっては、製品の価値形成が行われる製造工程においてその製造行為に直接供される資産、すなわち、生産機械、型、検査工具、治具、取付工具、組立工具等がこれに該当する。また商品の販売等においては、たとえば、陳列ケース、販売機、ストッカー等のように販売行為を行なうもの、またはその行為を直接補助するようなものが該当し、運賞業務の役務の提供においては、たとえばコンテナーのように直接に対価獲得の手段として供されるものがその対象とされる」（安間昭雄「劣化資産の経理と少額重要資産の範囲」『産業経理』31 巻 8 号（同文舘・1971 年）62 頁）と解説している。

[56] 要件②について、「減価償却資産として資産に計上し正規の減価償却の対象とするからには、これが相当多額に常時保有されるものでない限り、重要性の観点からも資産計上に乏しいということである」と解説されている。（安間・前掲注 55、62 頁以下）

[57] 要件③について、「資産に計上して償却の対象とするからには、固定資産としての管理、すなわちその受入、償却、維持、除却の一連の手続を物品管理面と財務管理面から行なうに相当なものでなければならない」と解説されている。（安間・前掲注 55、63 頁）

た正規の減価償却の対象とすることにより、少額資産の取得時の一時の損金算入に対して、一定の制約をかける狙いがあったものと考えられる。その一方で、以下のとおり少額重要資産の適用範囲には一定の制限がなされており、企業の手数、税務行政の手数の双方に対する配慮もなされた制度であることが伺える。

安間氏の解説[58]によると、例えば要件①については、事務用の器具備品類、従業員用の宿舎、食堂の備品類、従業員貸与服、自社用の修理工場の工具・機械等は法人本来の業務に基本的に関与するものではないため、各業種を通じて少額重要資産からは除外されている。この点については前項において既述のとおり、少額多量資産から除外される理由と基本的には同様であると考えられる。

また、要件②については、建設業における金属性足場パイプは、同資産は要件①である業務遂行上の必要性を満たすとしながらも、小規模な職別工事業においてその保有量が僅少な場合においては、しいてこれを資産に計上する必要性が認められないとし、少額重要資産から除外するのが相当とされている。さらに、要件③についても、消耗性が著しいもの、著しく少額なもの等は資産として計上すべきとの認識を持ちえないとし、少額重要資産から除外する取扱いがなされていた。

以上、少額重要資産制度の建付けは、旧法人税法施行令第 133 条を基に「その法人の営む業務の属する業種を通じて、その減価償却資産がなければ業務の遂行ができないか、または非常な支障が生ずるものであるかどうか」[59]及び「その法人の営む業務の属する業種を通じてその減価償却資産の数量金額が相当程度に達しているかどうか」[60]との観点を総合的に判断しつつ、旧法人税基本通達 7-1-12 において具体的な行政解釈が補足される形で運用されていたものと考えられる。

そうした当時の少額重要資産の判定基準について、富岡幸雄教授は「ケース・バイ・ケースによりなされ、それは、いわば、一種の税務会計上における慣行として形成されている」[61]と指摘している。富岡教授の指摘するケース・バイ・ケースとは、すなわち、旧法人税法施行令第 133 条に基づく個別的、総合的な要件判断であり、税務会計上における慣行とは、旧法人税基本通達 7-1-12 に規定される具体的な要件、さらには「税務当局と関係業界団体との間のアグリーメント」[62]が該当する。富岡教授の指摘する税務当局とのア

[58] 安間・前掲注 55、62 頁以下を参照。
[59] 伊藤・前掲注 53、64 頁
[60] 伊藤・前掲注 53、64 頁
[61] 富岡・前掲注 30、1129 頁
[62] 富岡・前掲注 30、1129 頁

グリーメントとは、少額重要資産の範囲を巡って、納税者である企業等の業界団体が税務当局である国税庁に対して照会を行い、得た回答[63]であり、同資産の範囲に係る国税庁の見解であると言える。

第4項　少額多量資産及び少額重要資産の廃止の理由と背景に対する考察

1　本項の狙い

本項においては前項までの小括として、なぜ少額多量資産及び少額重要資産の 2 つの少額資産制度が廃止されるに至ったのか、その廃止理由について更に焦点を当てて論考し、それらの資産制度が廃止されたことに伴い、少額減価償却資産の償却単位の判定に与える歪みについて具体的な検証を試みたい。本項における検証、論考は、後章における課税実務の検証、さらには、第 4 章における判例検証の前提となるため、重要なものである。

2　少額多量資産の廃止の理由と背景

まず、少額多量資産が昭和 42 年の法人税法改正において廃止され、少額重要資産へと移行した[64]理由について、大蔵省主税局税制第一課長の中橋敬次郎氏の解説書によると、税制簡素化部会での議論を経て、企業としての管理可能な資産については資産計上を求めるという前提を踏まえつつも、「企業として管理可能ということをめぐって、いろいろ争いが生じても新しい難点になることであることから、それよりもむしろ従来から大量保有ということ、あるいは基本的というようなことについては大体ケース・バイ・ケースででき上がっておるものの考え方が税務官庁と企業の側にあるから…（中略）…大量保有というものを落としても、大体従来から基本的な重要なものということで資産計上しておるという部面は、大体誤りなく明らかになる…（中略）…ことから、基本的重要原則というものだけによることにした」[65]と説明されている。すなわち、基本的重要原則による制約の

---

63 例えば、代表的なものに以下のものがある。
旅行業における、社団法人日本観光旅館連盟照会による「1968 年 6 月 29 日直法 4-47「旅館業における少額重要資産の具体的区分について」
建設業における、社団法人日本建設業団体連合、また、社団法人全国建設業協会照会による 1969 年 2 月 29 日直法 4-5「土木建設業における少額重要資産に該当する仮設資材の取扱いについて」
その他、上記の旅行業及び建設業以外にも、製造業 、サービス業 など、各業種における業界団体が税務当局とのアグリーメントを行った事案は数多く存在する。（富岡・前掲注 30、1131 頁以下を参照。）

64 昭和 42 年の法人税法改正では、少額多量資産制度とともに、事業開始資産、事業拡張資産についても併せて廃止されている。

65 中橋敬次郎「所得税・法人税・租税特別措置法関係法令の改正点について」『租税研究』208 号（日本租税研究協会・1967 年）17 頁

みであっても実質的には問題がないという前提に立った上での、紛争回避という税務行政及び納税者双方の手数の軽減、また、事務簡素化が少額多量資産制度の廃止と、少額重要資産制度への移行の理由であるものと考えられる。

また、昭和 41 年の企業会計審議会による、「税法と企業会計との調整に関する意見書」において、少額多量資産については、「この規定（原文ママ・少額多量資産に係る規定に相当）に伴う判断の基準は著しく複雑化し、いたずらに企業経理を煩雑化する結果となっている。したがって、税法としては資産に計上すべき少額多量資産の範囲を、企業にとって一般的に重要とみられている資産すなわち販売または主たる事業としてのサービスの提供のため直接使用する多量の単位からなる資産（たとえば、飲料業における製品販売用容器、物品貸付業における貸付品等）に限定することとし、これら以外のものについては、企業の自主的経理にゆだねることとすることが望ましい」[66]との見解が示されており、翌年の昭和 42 年において、少額多量資産が廃止されたという議論の経緯を踏まえると、納税者である企業からも、事務簡素化という観点から同制度について廃止する旨の強い要望が存在していた背景が見受けられる。

3 少額重要資産の廃止の理由と背景

少額重要資産については昭和 49 年の税法改正において廃止されたが、その理由については当時の大蔵省主税局税制第一課の原田靖博氏の解説によると、「現実の税務執行においては、個々の資産が少額重要資産に該当するかの範囲が必ずしも明確でなかったこともあって紛争が多いこと及び少額重要資産は耐用年数の短いものが多く、その処理が繁雑であることを考慮して、税制簡素化の見地から、今回、少額重要資産についても一時の損金算入が認められ」[67]たとされている。[68]

すなわち、少額多量資産と同様に、紛争回避という税務行政及び納税者双方の手数の軽減、事務簡素化が理由として挙げられる。併せて、どの資産が少額重要資産に該当するのかという、少額重要資産の範囲が不明確であったという背景があったものと考えられる。

---

66 企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」（1966 年 11 月）70 頁
67 原田靖博「特集・昭和 49 年改正税法詳解 改正法人税法解説」『税理』17 巻 7 号（ぎょうせい・1974 年）89 頁
68 少額重要資産の廃止理由の解説として、大蔵省主税局税制第一課の伊藤弘邦氏は「企業経理等の簡素化に資するため」（伊藤弘邦「49 年度企業関係税制の重点解説」『旬刊商事法務』666 号（商事法務研究会・1974 年）29 頁）としているが、意味としては原田氏の解説とほぼ同義であると解される。

4 少額多量資産・少額重要資産の廃止が資産の償却単位の判定に与える歪み

少額多量資産及び少額重要資産が相次いで廃止されたことにより、確かに、税務行政及び納税者双方の手数の軽減、また、事務簡素化という点は充足される。しかしながら、これらの少額資産制度が廃止されたことにより、当該減価償却資産が実質的に見て業務上重要なものかどうかという実質的な判断要素は、現行の少額減価償却資産、また、一括償却資産の償却単位の判定においては考慮されないこととなる。

それは、資産の償却単位を判定するにあたり、当該資産が業務遂行上重要なものか否かという、実質的な判定要素が働かなくなることを意味する。その結果として、減価償却の意義・目的の一つである適正な費用配分手続としての減価償却本来の趣旨が歪められるとともに、減価償却資産制度の例外規定である、少額減価償却資産制度の意義・目的についても歪められる。

既述のとおり、少額減価償却資産制度の趣旨及び意義・目的は、理論的にはその金額の大小に関わらず、減価償却という計算方法を通じて、収益に対応する適切な期間費用を算定するものであるが、使用可能期間が 1 年未満又は取得価額が 10 万円未満の少額な減価償却資産については、少額であることから企業会計に与える影響、さらに、担税力が弱いことによる税務上の課税所得に与える影響が小さいため、取得時の一時費用として処理することが認められた例外規定であるという点にある。一括償却資産制度についても取得価額の基準は異なるものの、その制度本来の趣旨及び意義・目的は同様である。

そうであるにも関わらず、税務処理上の便宜、また重要性の原則から看過できないような場合においても、当該減価償却資産が実質的に見て業務上重要なものかどうか、という要素が勘案されない、現行の法人税法施行令第 133 条（少額減価償却資産の損金算入)、同施行令第 133 条の 2(一括償却資産の損金算入)の規定、及びその行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 の文言どおりの解釈には問題がある。すなわち、現行法及び現行通達の文言どおりの一般的な解釈では、結果としてそれらの資産について少額減価償却資産もしくは、一括償却資産として判定せざるを得ないが、その判定基準は減価償却に係る資産の償却単位の判定における歪みであると言えるのではないか。

そして、少額多量資産・少額重要資産の廃止による法人税課税ベースの侵蝕、すなわち、本来であれば資産の性質上、減価償却資産として計上されるべき資産が計上されずに、少額減価償却資産として一時の損金として処理されることによる課税所得の著しい減少という事象が発生する。法人税課税ベースの侵蝕について、富岡幸雄教授は「課税所得の計

測において『期間的損金概念の拡大化』をもたらし、その結果として『課税所得の侵蝕化』を現出せしめるにいたっているといわざるをえない」[69]と批判している。

特に、富岡教授は昭和 49 年法人税法改正による、少額減価償却資産の取得価額の基準額の引上げと少額重要資産の廃止について、「単に、少額の減価償却資産の基準額を引き上げたばかりでなく、少額重要資産の制度を廃止し、業務の性質上基本的に重要な資産について設けられていた制限も撤廃されたことにより、企業の営む業績によっては、極めて巨額な金額に達する固定資産の供用時損金算入額を計上せしめ得ることになる場合があり、また企業の期間的利益に対しては相対的に大きな金額に達する固定資産の取得価額を供用時に損金算入をなし得られることになる場合も生ずるにいたった」[70]とし、課税負担に対する影響の大きさを指摘している。

以上、法人税課税ベースの侵蝕は、課税負担の公平性に歪みを生じさせる重大な問題である。また、富岡教授が「企業の営む業績によっては極めて巨額な金額に達する固定資産の供用時損金算入額を計上せしめ得ることになる場合」[71]と批判する典型的事案として、NTT ドコモ訴訟が該当するものと考えられる。同訴訟については、第 4 章における判例検証において詳細に検証する。

第4節　課税実務検証－少額減価償却資産を中心とした資産の償却単位の検証－

第1項　単体・個別に資産の償却単位の判定を行う資産群

1　DVD レンタル業開業に当たって大量購入した DVD 等

判例検証の前に、資産の償却単位の判定における現行の課税実務における取扱いについて検証する。

DVD レンタル業を開業するにあたり、多量のレンタル用 DVD 等（以下、「DVD 等」という。）総額 2 億円（20,000 枚、1 枚あたり 1 万円）を購入し、レンタル用として店頭に陳列した事案について、現行の課税実務においては「20,000 枚全体で 1 単位としてみるのではなく、1 枚ごとに判定すべきものと考えられ、これを事業の用に供した日にその全額を損金の額に算入すること」[72]ができるとされている。また、「事業の用に供した日とは、

[69] 富岡・前掲注 42、56 頁
[70] 富岡・前掲注 42、56 頁
[71] 富岡・前掲注 42、56 頁
[72] 増井弘一編『平成 24 年 12 月改定 減価償却実務問答集』（納税協会連合会・2013 年）64 頁

レンタル用として店頭に陳列し、いつでも顧客に対してレンタルが可能な状態になった日」[73]であるとの税理士の増井弘一氏の解説書のとおり、取り扱われている。

この事案における DVD 等は、昭和 49 年法人税法改正前の規定においては少額重要資産に該当し、また、昭和 42 年法人税法改正前の規定においては、少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）にも該当するため、当時の資産の償却単位の判定基準に照らせば、1 枚あたり 10 万円未満であったとしても、事業遂行上多量に保有し、その総量が 20 万円を超える以上は、減価償却資産としての計上が求められていた。

しかしながら、既述のとおり、現行の法人税法施行令第 133 条（少額減価償却資産の損金算入）又は同施行令第 133 条の 2(一括償却資産の損金算入)においては、そうした規定は存在しないため、法人税基本通達 7-1-11 の文言解釈により、まずは「通常の取引単位」に該当するか否かにより判定されることとなる。「通常の取引単位」の判定においては、DVD 等は 1 枚あたりで行うのが現行の課税実務における通例となっている。その理由は、DVD 等はそもそも単体で販売、利用される性質のものと考えられること、また、レンタル業者が DVD 等を多量に購入し、レンタル業という事業目的をもって保有しているとしても、少額重要資産等の制度が存在しない現行法の規定に照らせば、その事業目的は考慮されない[74]ため、あくまでも DVD1 枚が通常の取引単位であるという点のみで判定を行えばよいと解されている。

2 デジタルカメラ等

デジタルカメラと録画画像を保存する役割を果たすイメージメモリーカードを一括取得した場合においての資産の償却単位の判定については、「個々の取得価額に基づいて判定して差し支えない」[75]との千葉雄二氏（東京国税局課税第二部法人課税課長）の課税実務書における見解のとおり、一般的には取扱いがなされている。

なお、千葉氏の解説書においても指摘がなされているとおり、この事案においてはデジタルカメラについては、その録画を保存するイメージメモリーカードがあって、初めてカメラとしての機能を発揮するのではないかという反論もあり得る。しかしながら、現行の

---

[73] 増井編・前掲注 72、64 頁

[74] 大淵博義教授は、少額減価償却資産の償却単位の判定における機能の捉え方について、本事案の類似事案であるレンタル業におけるビデオテープ等の事案を引合いに出し、「1 本単位ではレンタル事業として成り立たないという『事業的規模として機能』という視座からの視点は、少額減価償却資産かどうかの判定に当たっては無関係な要素である」（大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』（税務経理協会・2009 年）239 頁）との見解を示している。

[75] 千葉雄二編『減価償却質疑応答集』（大蔵財務協会・2003 年）53 頁

課税実務においては、カメラとイメージメモリーカードは通常は個別に取引がなされているという取引実態が重視され、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」が個別であるという論拠をもって、個々の取得価額での資産の償却単位の判定がなされているのが現状である。

また、カメラはカメラとして録画装置としての機能を単体で有しており、イメージメモリーカードについても保存装置としての機能を単体で有しているため、上記の取引実態と併せて考えると、あくまでも、デジタルカメラとイメージメモリーカードを一括取得し、一体で利用するのは利用の実態を説明しているに過ぎず、法人税基本通達 7-1-11 に定める「1 組又は 1 そろい」といったセット単位で初めてその機能を発揮する資産である[76]とまでは言えないと、課税実務においては捉えられているものと解される。

3 内線電話機

内線電話機については、それ自体が 1 つの減価償却資産であり、1 台ごとの取得価額をもって資産の償却単位の判定がなされている。この事案についても、デジタルビデオカメラの取扱いと同様に、内線電話機は電話交換機と連動して初めてその機能が発揮されるため、電話交換機と一体で判定されるべきではないか、という反論が考えられるが、「日本標準商品分類によれば電話機（5411）と交換機（5415）とは別の商品として区分されていることから、やはり内線電話機は別の減価償却資産である」[77]と課税実務においては取り扱われている。

なお、日本産業商品分類をもとに資産の償却単位の判定を行う点について、酒井克彦教授は「日本産業商品分類上の分類が減価償却資産の資産単位にいかなる意味を持ち込むのであろうか。少なくとも、法律上の要請であるようには思われないが、ここには、日本産業商品分類上の分類には 1 つの『機能』分類の意義があるという理解があるのであろうか。」[78]と批判している。酒井教授の指摘のとおり、日本産業商品分類による商品区分をもって、直ちに資産の償却単位の判定基準とするのは、いささか安直ではないか。少額減価

---

[76] デジタルビデオカメラとイメージメモリーカードの関係性について、大淵博義教授は「ここで機能性を問題にするのは誤りであり、仮に、機能性を問題にするとしても、カメラは単体としてカメラとしての機能を有しているし、また、イメージメモリーカード自体もその資産としての機能を有しているということができる。これらの二つの資産の利用はセットで利用されるという資産の属性又は利用の実態をいうものにすぎず、資産の機能性とは別次元の問題である」（大淵・前掲注 74、241 頁）と解説する。

[77] 河手博・成松洋一『改訂第六版 減価償却資産の取得費・修繕費』（税務研究会・2012 年）203 頁

[78] 酒井克彦「法人税法上の減価償却資産単位の判断における『機能』」『税大ジャーナル』6 号（2007 年）8 頁

償却資産の償却単位に関する明確な基準がない中、日本産業商品分類を拠り所とする課税実務の取扱いも理解できない訳ではない。しかしながら、あくまで日本産業商品分類は、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」、あるいは、「機能」を考える上での参考にとどめておくのが望ましいのではないか。

そうした意味では、大淵博義教授が「内線電話機は電話交換機と一体となって初めて電話としての機能を発揮するのであるが、通常の取引は、電話交換機とセットとして取引されるものではなく、全く別個の商品として取引されていることから、内線電話自体の取得価額で少額減価償却資産に該当するかどうかを判定することになる」[79]とし、「このような内線電話機は、資産の機能という点では電話交換機と連結されて一体となって電話通話の機能を発揮するものであるが、まくら木や電柱等とは異なり内線電話機自体の機能を有し通常の取引単位は単体として行われているから、電話交換機と一体としてその少額性を判定することは誤りである」[80]とする見解は、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」による判定に論拠を置いた判定基準として考えることは可能である。

すなわち、大淵教授の見解は、現行の課税実務における取扱いについて、資産の機能面以上に、内線電話機と電話交換機は個別に取引がなされているという、取引実態を重視した資産の償却単位の判定基準であると言えるのである。内線電話機と交換機は一体となって利用されることで、通話機能という資産本来の目的を果たすものの、内線電話機自体にも電話機としての一応の（物理的な最低限度の）機能は認められる。そして、そもそも資産の機能云々以前の問題として、内線電話機と電話交換機は個別に取引がなされているという取引実態を重視した結果、内線電話機は法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」の基準に照らし、個別の資産としてその判定基準を結論付ける見解である。

4 会議室用のテーブルと椅子の一括取得

会議室用の折りたたみテーブル 1 台あたり椅子 3 脚を 1 セットとして利用する目的で、テーブル 100 台（単価 35,000 円）及び折りたたみ椅子 320 脚（単価 3,500 円）、総額約 400 万円を購入した事案を検証する。

課税実務においては、テーブル又は折りたたみ椅子は、本来はセットで販売されているものではなく、取引実態としても個別になされていること、また、それぞれ別々に使用さ

[79] 大淵・前掲注 74、244 頁
[80] 大淵・前掲注 74、244 頁

れる場合もあり得るため、上記のように一括取得した事案においても、「会議用折たたみテーブル及び折りたたみ椅子は 1 台又は 1 脚を 1 単位として通常取引されるもの」[81]とし、「テーブル 1 台につき椅子 3 脚を購入したとしても、1 台又は 1 脚の取得価額がそれぞれ 35,000 円、3,500 円」[82]であることから、「事業の用に供した日の属する事業年度において損金経理したときはその事業年度の損金として認められ」[83]るとされている。すなわち、会議用のテーブルと椅子の一括取得については、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」を基準として、その償却単位を 1 セットではなく、1 台、1 脚とする見解が、課税実務においては一般的であると解される。上記の課税実務における取扱いは、後述する応接セットにおける資産の償却単位の判定とは対照的である。

5 小括

本項第 1 から第 4 において検証した資産群は、課税実務において単体・個別（1 枚、1 個、1 台等）に資産の単位判定が行われている事案である。各資産に共通する点は、取引が個別に行われているという現状がある点、また、資産の果たす機能については、基本的に資産単体での機能の発揮が認められる点にある。すなわち、これらの資産群における償却単位の捉え方の根底には、たとえ一体として利用される資産であっても、その取引が個別になされる資産であり、また、資産の機能について、資産単体での機能が認められるもの[84]については、一体利用されるという資産の利用実態、すなわち、資産の実質的な使われ方よりも、資産自体の取引実態を重視しようとする考え方が見受けられる。

したがって、上記の資産群における資産の償却単位の判定については、基本的には法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」に照らし、単体・個別（1 個、1 本、1 台等）にその償却単位の判定がなされているのが、課税実務の現状である。

第2項 1 セット（1 組・一式等）で資産の償却単位の判定を行う資産群

1 倉庫用製品収納棚（スチール制簡易組立棚）

---

[81] 河手・成松前掲注 77、354 頁
[82] 河手・成松前掲注 77、354 頁
[83] 河手・成松前掲注 77、354 頁
[84] 既述のとおり、内線電話機については、内線電話機は電話交換機と一体となって初めて電話としての機能を発揮するという考え方もあり、やや疑問が残るものの、資産単体としての一応の（物理的な最低限度の）機能は認められるという前提に立つものとする。

倉庫用製品収納棚（スチール製簡易組立棚）300 台を本体単価 8,000 円、組立費 1 台当たり 500 円、総額約 250 万円で購入した場合の事案について検証する。上記の棚は倒壊防止のために金具で連結し、並列して使用されるが、容易に取り外すことが可能である。この場合、1 台単位で資産の償却単位の判定が行われる場合には、10 万円未満であるが、300 台を一式として、資産の償却単位の判定が行われる場合には、10 万円を超えており、少額減価償却資産には該当せず、減価償却資産として資産計上されることとなる。

上記事案について、河手博氏、成松洋一氏共著の課税実務書においては、「倉庫用製品収納棚は通常 1 台を一つの単位として取引されるものと考えられる」[85]ため、「300 台を一つのセットとして事業の用に供した場合でも、1 台当たりの本体単価 8,000 円と組立費 500 円を合計した金額が 10 万円未満となる」[86]とされている。

一方で、上記の見解に対して、スチール製組立式商品棚について、ボルトで留めて何段でも自由に積み上げることができるものである場合には、「1 段ずつでも棚としての機能を有していますが、数段をボルトで接続させることにより、一体として使用することができるところにその特徴があり…（中略）…一体として使用する目的で設置されていますから…（中略）…単体で少額の減価償却資産かどうかを判定するのは適当でなく、40 段全体を 1 組としてその判定をすべき」[87]とする、増井弘一氏の実務解説書における見解も併存する。

増井氏の解説は、河手氏、成松氏の解説とは異なり、組立式とはいっても数段の収納棚をボルトで固定して複数使用するという商品棚であることから、通常の取引単位は 1 段ではなく、その使用目的に応じて複数段で取引されることが論拠であると考えられる。

また、資産の償却単位判定の前提としての資産の効用、用途を考える場合には、1 段では用をなさず、あくまでも、一体として利用されることを前提に、棚を購入することが通例であることから、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」の解釈としても、利用単位としての 40 段 1 式が妥当であるとする論理であるものと考えられる。

上記 2 つの相対する見解に対して、大淵博義教授は、「その商品の形状や仕様によって判断されるべきものであるが、数段の商品棚が数段固定されて使用する目的の商品棚というのであれば、その取引により購入して固定されて使用された商品棚が通常の取引単位と

[85] 河手・成松前掲注 77、354 頁
[86] 河手・成松前掲注 77、354 頁
[87] 増井・前掲注 72、71 頁

判定されることはやむをえない。」[88]との見解を示している。大淵教授の見解は、本件のようなスチール製組立式商品棚が、そもそも一体として利用されて初めてその資産としての効用を果たす、という資産の効用面を論拠とした資産の償却単位に係る論理ではない。しかしながら、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」の捉え方として、商品の形状や仕様を勘案し、その使用目的に応じて取引単位を捉える場合に、商品の購入単位である商品棚一式が通常の取引単位である、と認めている点については大いに着目したい。

このように、本事案は課税実務における資産の償却単位の判定基準について、異なる見解が存在する現状があるが、私見としては基本的には大淵教授の見解である、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」の捉え方として、収納棚 40 段 1 式を資産とする論理が、現法人税基本通達 7-1-11 との齟齬がなく、増井弘一氏の課税実務における取扱いとも整合するため、妥当であると考える。

2 新築の貸事務所用のビルの照明器具（蛍光灯）

新築の貸事務所用ビルに取り付けられた蛍光灯等の照明器具の取扱いについて、検証する。現行の耐用年数表における建物附属設備としての電気設備には、照明器具が含まれることとされている。そのことから、新築の貸事務所ビルに取り付けられる蛍光灯等の照明器具は、建物附属設備の電気設備に該当すると解されている。したがって、増井弘一氏の解説書において「新たに設置した電気設備のうち照明設備の蛍光灯だけを取り出して個々に 1 単位として少額の減価償却資産の判定をすることはでき」[89]ないとの見解は課税実務においては一般的であるものと言える。

この見解について、大淵博義教授は「建物本体に付着している付属設備としての『電気設備』には蛍光灯のような照明設備が含まれるが、かかる『電気設備』の一部を構成する蛍光灯は、それ自体としても照明の機能を発揮することができる。しかしながら、減価償却資産の区分は『電気設備』であるから、その『電気設備』一式の価額により少額減価償却資産の判定を行なうことになる」[90]と見解を示しており、蛍光灯 1 本単位であっても資産としての機能は発揮するという観点が加わっているものの、結果として増井氏の解説との祖語はない。[91]

---

[88] 大淵・前掲注 74、242 頁以下
[89] 増井・前掲注 72、65 頁
[90] 大淵・前掲注 74、244 頁
[91] なお、蛍光灯の取扱いについて、本事案のような当初から建物と一体のものとして取り付けられている場合を除いては、「これを取り付ける照明設備または照明器具とは切り離し、これらとは別個の器

本事案は、ある構築物が建物内部造作として発揮する効用を、資産の償却単位を判定する上でいかに勘案するのかということを示唆する事案であるが、この点については、後章において検証する、工場内に設置した電波暗室の減価償却資産の資産区分の認定に係る訴訟判決においても争点となっている。

なお、蛍光灯の一部が不良となり取り替える場合の蛍光灯の費用は、電気設備の維持管理のための修繕費として損金の額に算入されるが、その点について疑義は無い。

3 賃貸マンションのカーテン

貸付マンションに取り付けるカーテンについての資産の償却単位の判定について検証する。この事案において、増井弘一氏は「カーテンは、1 枚では機能を有するものではなく、一つの部屋（室）単位で数枚が組み合わされてその効用を果たすものであると考えられますので、…（中略）…部屋（室）ごとにその取得価額で判定するのが合理的である」[92]と解説し、資産としての機能、効用面に着目した少額減価償却資産の償却単位の判定を行っている。

この増井氏の解説について、大淵博義教授は、結論として 1 部屋単位での資産の償却単位の判定を是としながらも、資産としての効用を償却単位判定の要素として勘案する点については疑義があるとの見解を示している。

大淵教授の見解は「カーテンは、その部屋の外部からの光等を遮断するという効用があり、デザインも通常は部屋ごとに統一されたものを選別するのが一般である。しかして、カーテンは通常の取引においては部屋ごとを単位として取引されるものであるから、部屋ごとに 10 万円未満か否かを判定することになると解することが妥当である」[93]というものであり、カーテン 1 枚であっても資産としての効用は果たすものの、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」が、本事案の場合には部屋単位であることから、部屋ごとに資産の償却単位の判定を行うべきという論理を採るものである。

すなわち、同教授の見解は、そもそもカーテンの通常の取引単位は部屋ごとであるということを論拠としたものであり、カーテン 1 枚では効用を果たさないため、1 部屋ごとに

具及び備品として取り扱うことが妥当」（河手・成松前掲注 77、169 頁）とする見解がある。河手氏、成松氏は、蛍光灯が日本標準商品分類における「蛍光ランプ（6215）」として電気・電子機械器具の一つとして区分されていることを論拠としているが、両氏の指摘を踏まえるならば、当初から建物と一体のものとして取り付けられているか否かが、蛍光灯についての資産の償却単位の判定の要点となるものと考えられる。

92 増井・前掲注 72、67 頁

93 大淵・前掲注 74、245 頁

判定するという増井氏の見解とは、結論としては同じであっても、結論に至るまでの論理が異なる点に、注意が必要であるものと考えられる。

私見としては本事案に限っては、大淵教授の論理は妥当するものと考える。すなわち、カーテン 1 枚であっても光を遮断するという物理的な機能は認められるという前提に立つ。しかしながら、通常、カーテンは部屋ごとに統一されたデザインのものが選別されるのが一般的であり、カーテンという資産が本来有する目的を勘案した場合に、カーテン 1 枚が設置されるのみでは足らず、その部屋全体で外部からの光を遮断するために、複数枚がセットとして各部屋に設置される必要があると考えられることから、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」の基準を当てはめ、1 部屋単位が通常の取引単位と捉える論理は理解の及ぶところである。

しかしながら、大淵教授の上記見解のうち、資産の償却単位の判定において、資産の効用面を考慮すべきでないという点については疑問がある。すなわち、本事案のようなカーテンという有形固定資産であれば、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」としての資産の効用の有無を判定すること、すなわち、「通常の取引単位」が何であるかを判定することは容易であるが、後章において検証する NTT ドコモ訴訟において争点となった、エントランス回線利用権のような、無形固定資産の償却単位の判定を行う場合においては、資産単体としての効用の有無、換言すると、資産の効用、用途に着目した償却単位の判定は必要であると言えるのではないか。

本事案においては、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」による資産の償却単位の判定は可能であるが、エントランス回線利用権など、資産の種類によっては、通常の取引単位による資産の償却単位の判定には限界が生じる可能性がある。そうした場合に、資産の果たす機能面に積極的に着目した償却単位の判定を行い、資産の効用や用途といった要素を、資産の機能の捉える上で勘案すること自体は、否定される論理ではないものと考えられる。

4 応接セット

（応接セットについての課税実務の取扱い）

応接セットについての資産の償却単位における課税実務の取扱いについて、以下に検証する。なお、応接セットについては NTT ドコモ訴訟判決、また、防犯用機器等の少額減

価償却資産の認定に係る訴訟判決においても、引合いに出されており、検証意義の大きい資産であると考えられる。

応接セットは、現行の耐用年数表において、器具及び備品欄の、構造又は用途家具、電気機器、ガス機器及び家庭用品欄に、応接セットとして示されており、接客業用のものについては5 年、その他のものについては8 年の耐用年数が示されている。単体の椅子（事務椅子以外の椅子）であれば、その他の家具として捉えることも可能であるが、それが応接セットを構成しているか、という資産の用途に応じて判断するのが現行の課税実務である。また、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」の基準に照らす場合には、応接セットは１セットとして購入されるのが取引の実態であり、課税実務における取扱いと通達の齟齬は生じていない。

（応接セットについての資産の償却単位の判定における学説上の相違）

しかしながら、応接セットについては大淵博義教授と、酒井克彦教授とで、１セットとして資産の償却単位を判定するという結論は同じであるものの、以下のとおり学説上、異なる見解が存在する。

大淵博義教授は、応接セットの償却単位の判定について、「『応接セット』は『器具及び備品』の『1.家具,…』の細目『応接セット』として特掲されているところであり、また、本来の取引単位は、応接セットという資産の特質から、通常は１セットが１単位ということができる。」[94]との見解を採っている。

それに対して、酒井克彦教授は「応接セットを構成する『椅子』は単体でも１つの椅子としての機能を有するが、減価償却資産が減価償却資産としての意義を有するのは、それ自体の機能ではなく、予定している用途に供することができる必要がある…（中略）…このとき椅子の機能単位で判断するということになると、応接セットなどという減価償却資産の耐用年数は何の意味も有しないことになるのではなかろうか。これは、椅子とソファーとテーブルの別個の単純な機能を有する資産の集合体にすぎないということになる。ところが、法はそのようなことを予定しているわけではないということがかかる規定から判然とする」[95]との見解を採っている。

---

[94] 大淵・前掲注 74、274 頁

[95] 酒井克彦『ブラッシュアップ租税法－判例学習の道しるべ－』（財務詳報社・2011 年）221 頁

大淵教授のアプローチは、応接セットを法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」という第一の基準に照らし、1セットを取引単位とする論理であると解される。一方で、酒井教授のアプローチは、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」という第一の基準によらず、資産を機能の面から捉え、さらに同通達に定める「機能」という文言の定義について、用途に合わせた機能として解釈することにより、応接セットについては 1 セットが機能単位であり、それが法の理念とも合致するとの論理であると解される。どちらも結論としては同じであるが、アプローチの方法が異なる。

この点については、応接セットは通常の取引社会においても、一般的に取引される資産であり、法人税基本通達 7-1-11「通常の取引単位」に定める 1 単位としての取引の実態を認識することが比較的容易な資産であること、さらに、同通達に定める「通常の取引単位」と「機能」単位とが基本的には一致する資産であるため、大淵教授、酒井教授どちらのアプローチであっても説明が付くもの解される。しかしながら、後に検証する NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権については、通常の取引社会で一般的には取引されない特殊な資産であり、応接セットとはいささか態様が異なるため、そうした場面においては大淵教授の見解である「通常の取引単位」による資産の償却単位の判定は難しく、酒井教授の見解である、資産の機能に着目した償却単位の判定が必要になるものと考えられる。

5 小括

本項第 1 から第 4 において検証した資産群は、課税実務において 1 セット（1 組・一式等）として、資産の償却単位の判定が行われる資産群である。各資産に共通する点は、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」として取引される単位について、その取引実態に照らして 1 セット単位（1 組・一式等）として取り扱われる点にある。

しかしながら、本項第 3 における賃貸マンションのカーテンの課税実務の償却単位の判定の事案において、大淵博義教授の見解のうち、資産の償却単位の判定において効用論を先行させるべきではないという考え方、極言すれば、資産の効用という要素について、原則、資産の償却単位の判定においては考慮されるべきでないとする点に対しては、繰り返しにはなるが、疑問がある。

もちろん、現行の法人税法施行令第 133 条（少額減価償却資産の損金算入）又は同施行令第 133 条の 2(一括償却資産の損金算入)の行政解釈として、法人税基本通達 7-1-11 に定

める「通常の取引単位」による資産の償却単位の判定については、第一義的な通達解釈のあり方として妥当である。

しかしながら、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」のみに着目した資産の償却単位の判定には限界があり、「通常の取引単位」が明らかでない場合においては、同施行令の解釈として、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」という文言（あるいは機能という概念自体)、すなわち、資産の効用、用途という観点を積極的に資産の償却単位の判定基準に用いることが、妥当する場合があるものと考えられる。この問題は、法人税基本通達 7-1-11 の射程の問題とも密接に関連するため、同問題について、次章において論証を試みたい。

第3項　資産の効用・用途に着目した資産の償却単位の判定を行う資産群

1　ユニットバス

社員の社宅用として中古マンション（鉄筋コンクリート造の住宅用建物）を取得し、ユニットバスの入替工事を行った場合の当該工事の費用について、減価償却資産である器具・備品とするか、建物本体の耐用年数を適用する（すなわち、建物に含めて償却単位とする）かの事案について検証する。

税理士の今井和弘氏の解説によると、「『器具・備品』に該当するには、構造上建物と物理的又は機能的に独立・可分であってかつ建物本来の効用を維持する目的以外の固有の目的で設置されていることが要件」[96]であるとされる。その観点に照らした場合、本件のユニットバスは、「建物に固着しており、物理的・機能的に一体不可分な内部造作であり、建物と一体となってその効用を維持増進する目的を有する」[97]ため、器具・備品には該当せず、当該建物本体の耐用年数が適用される（建物に含めて償却単位とする）とするのが課税実務である。

すなわち、単体の資産としての償却単位が認められるための要点は、①構造上建物と物理的又は機能的に独立・可分であること、②建物本来の効用を維持する目的以外の固有の目的を有することの 2 つの要件が重要となる。

本事案におけるユニットバスは、建物内の浴室設置場所に防湿性の部材（壁、天井、床、ドア等）を用い、各部材を総合に連結、結合させて湿気、水分を漏らさぬように浴室を形

96 今井和弘編『平成 18 年 12 月改訂 減価償却実務問答集』（納税協会連合会・2006 年）305 頁
97 今井編・前掲注 96、305 頁

成するものであり、その資産の効用・用途としても上記①、②のどちらの要件も満たさないため、単体の資産としての償却単位ではなく、建物に含めての償却単位とする考え方が妥当とされている。なお、本事案のリーディングケースとして、広島地裁平成 5 年 3 月 23 日判決（税資 194 号 867 頁）が参照となる。同判決においてはユニットバスに対する資産の取扱いについて、本事案と同様の判断がなされており、裁判所の判断と課税実務は合致している。

2 工場における送配管

石油精製業における送配管等の資産の償却単位の判定事案について検証する。本事案について、今井和弘氏の解説によると「石油精製業の 1 工場のすべての送配管を 1 単位とすることは、合理的とはいい難い」[98]が、「シーバスから原油貯蔵タンクまでの送配管、精製工程中の送配管というように機能別に区分した送配管を 1 単位としているときは、合理的に区分した場合に該当する」[99]とされている。[100]

3 施設利用権としての専用側線利用権

施設利用権とは、「特許権等のように特定の法律上の権利ではなく、独占公益企業体との間に結ばれた契約に基づいて一定の設備を専用する権利であつて、支払額に対して受取つたものは役務ではなく、将来の役務の提供を受取るために必要な準備」[101]であるとされており、無形固定資産の一種であると解されている。そうした代表的な施設利用権のうち、専用側線利用権についての課税実務における取扱いについて、検証する。

専用側線利用権とは、企業が自己の専用に供するために、自己の負担において敷設した鉄道の側線であるが、公認会計士の近山仁郎氏の論説によると、「企業が貸借対象表に計上する専用側線利用権とはその敷設に要した費用」[102]とされている。

---

98 今井編・前掲注 96、108 頁
99 今井編・前掲注 96、108 頁
100 なお、本事案は資本的支出と修繕費の事案であり、減価償却資産の新規取得の場合の償却単位の判定とは、通達の拠り所が異なる点には注意が必要である。すなわち、法人税基本通達 7-8-3 から 7-8-5 に規定する「一の修理、改良等」でいう「同一の固定資産」の区分について、同通達 7-8-3 の注において、「送配管、送配電線、伝導装置等のように一定規模でなければその機能を発揮できないものについては、その最少規模として合理的に区分した区分ごと」との定めにおける、「合理的に区分した区分ごと」の解釈に係る事案である。しかしながら、通達の拠り所は異なるものの、資産の合理的な区分を捉えた事案として、新規取得の減価償却資産の事案においても参照となるものと考えられる。
101 近山仁郎「無形固定資産特に営業権及び施設利用権の本質」『産業経理』21 巻 10 号（同文舘・1947 年）165 頁
102 近山・前掲注 101、165 頁

専用者である企業が敷設費用を負担し、その後敷設した側線自体は無償で鉄道事業者の所有となり、軌条等の有形固定資産についても鉄道会社の所有となる。その代わりに、利用者は無形の専用権を有するという形態を採る。すなわち、専用線の名義上の所有者は鉄道事業者であるが、専用側線利用権を有する専用者である企業が実質的な占有者となる。

以上、専用側線利用権とは、有形固定資産である側線の敷設に要した費用をもって、専用者の無形固定資産としての評価をなす資産、かつ、減価償却の対象となる資産であると解される。なお、近山氏は資産の償却単位及び資産の効用・用途という観点を特段強調して、本事案である専用施設権について論じている訳ではないが、専用者の敷設費用全体をもって利用権として評価していることから、専用側線全体で資産の効用・用途を発揮する資産であると捉えることは問題ないものと考えられる。

4 小括

本項第 1 から第 3 において検証した資産群は、課税実務において資産の効用、用途が勘案された上で、その使用実態をも加味されて、総合的に資産としての機能が果たされているのかが判断され、その償却単位の判定が行われている点において共通している。裏を返せば、上記の資産群は法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」による資産の償却単位の判定が難しく、同通達後段における資産の「機能」という文言、あるいは、資産の果たす機能という概念の解釈に着目した資産の償却単位の判定が必要な資産群であると言える。また、資産の効用・用途による償却単位の判定が、広く課税実務において採用されていることの証左であると言えよう。

特に、事案第 3 において検証した専用側線利用権については、物的性質の無い無形固定資産であることから、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」による資産の償却単位の判定が特に難しい資産であり、専用側線全体で資産の効用、用途を発揮する資産である。専用側線利用権については後章において検証する、NTT ドコモ訴訟における電気通信施設利用権としてのエントランス回線利用権の資産の償却単位を検証する上でも、参照となる事案である。なお、前節において法人税基本通達 7-1-11 の射程の問題を指摘したが、本項における資産群についても同様の問題が妥当する。

第3章 機能による減価償却資産の償却単位の判定－少額減価償却資産を中心に－

第1節　少額減価償却資産（一括償却資産）の償却単位の判定における機能の一般的定義

機能とは、物の働きであり、相互に連関し合って全体を構成している各因子が有する固有な役割であると一般的には解されている。したがって、資産本来の属性から、単体としての機能を発揮することができない資産、かつ、通常は単体として取引が行われない資産については一つの工事ごとに判定するのが、法人税基本通達 7-1-11 の基本的な論理であり、同通達は枕木、電柱等[103]の構築物を想定した規定となっている。

この点について、枕木や電柱については、理論的には取替用として 1 本単位で取引されるとの見解が採れないこともないが、一般的にはそのようには解されておらず、法人税基本通達 7-1-11 においてもそうした解釈は採られていない。

すなわち、構築物としての枕木は相当区間の線路設備を構成して初めてその機能が果たされる資産であり、電柱についても相当区間の送電設備を構成して構築物としての機能が果たされる資産であるため、当該資産本来の属性と使用目的からは、1 本の単位では機能が果たされるとは認められず、一定の数量を一括として取引がなされるのが通常である。したがって、上記のような構築物については、その構築物としての資産の機能が発揮されるのは、一定規模の集合体であることが前提となるため、その通常の取引単位を工事ごとと捉え、少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）の償却単位の判定が行われている。また、工事ごとに資産の償却単位の判定が行われる点について、大淵博義教授は「電柱等の少額減価償却資産の判定を、機能性が発揮される『一定の数量』という量的基準により行うことは、その客観的数量が不確定であることから、その判定単位については、実施される工事ごとという客観的に判断できる基準としたもの」[104]との見解を示している。

第2節　法人税基本通達 7-1-11 の射程

第1項　「単体では機能を発揮できないもの」を広く適用する考え方

辻富久教授は NTT ドコモ訴訟第一審東京地裁判決に係る判例評釈において、課税実務における高級レストランのカーテン、役員会議室の調度品（応接セット）等の資産がレイ

---

[103] 同様の資産としてテトラポットについても、一定数量の集合物として消波という機能が果たされるため、集合体としての価額の総額により、資産の償却単位が判断される。
[104] 大淵・前掲注 74、251 頁

アウトされた一の空間ごとに判断されているのは、法人税基本通達 7-1-11 に定める枕木、電柱等の「『単体では機能を発揮できないもの』の延長線上の問題」[105]とする当時の同通達の逐条解説を参照し、基本的には是認する見解を採っている。[106]したがって、辻教授の見解に従えば、同通達の取扱いは課税実務において必ずしも構築物に限ったものとは解されず、他の資産においても広く適用され、同通達の射程が及ぶことになる。

第2項　「単体では機能を発揮できないもの」を限定的に適用する考え方

一方で、第 2 章第 4 節の課税実務検証における大淵博義教授の見解である、資産の償却単位において効用論を重視する（すなわち機能による）資産の償却単位の判定は、あくまでも特殊な判定基準であり、広く適用させるべきではないとの考え方がある。

大淵教授は法人税基本通達 7-1-11 に定める「単体では機能を発揮できないもの」の解釈について、「構築物として特掲されている資産の中には、通常は単体では構築物として機能することが予定されていない資産が含まれていることから、かかる構築物については、機能性という要素を考慮して少額性を判断することが妥当である」[107]としている。

また、酒井克彦教授も、「法人税基本通達 7-1-11 に示されている機能単位の考え方が、法人税法施行令第 133 条の法令解釈として許容されるとしても、そこに示されている機能単位による考え方は例外であり、それも特定の構築物における取扱いに過ぎないと考えるべき」[108]とし、大淵教授の見解に近い立場を採っている。すなわち、酒井教授も基本的には同通達に定める「単体では機能を発揮できないもの」の範囲については、枕木・電柱等の構築物に対して限定的に適用させる考え方を採っている。

第3項　「通常の取引単位」による資産の償却単位の判定に対する酒井克彦教授の見解

酒井克彦教授は「純機能説[109]にいう『機能』とは、構築物が機能性を発揮しないという機能性欠如の問題と一体性を有するという点を同視してはならないと指摘されるのであ

---

105 小山真輝編著『法人税基本通達逐条解説［四訂版］』（税務研究会・2006 年）447 頁
106 辻富久「批判」ジュリスト 1326 号（有斐閣・2007 年）211 頁を参照。
107 大淵博義　MJS 税経システム研究所「租税判例研究　NTT ドコモ訴訟控訴審も更生処分を取消し」https://www.mjs.co.jp/Portals/0/data/seminar/kenkyukai/misc/pdf/06051902.pdf
(2019 年 11 月 8 日最終閲覧)
108 酒井・前掲注 78、12 頁
109 減価償却資産の償却単位の判定において、NTT ドコモ訴訟における第一審東京地裁以降、控訴審及び上告審において一貫して採用された考え方。詳細は次節 NTT ドコモ訴訟における資産の機能の捉え方に係る通説及び学説において検証する。

る。そうであるとするならば、純機能説は、構築物以外の場面では構築物とは別の根拠を求める必要があるのであるが、そこでは『取引』概念が持ち込まれている」[110]とし、「上記通達がその前段で『取引単位』によるとしている点は、減価償却制度の趣旨である資本回収や費用配分との関係性が必ずしも明確ではないように思われる。では、なぜ法人税基本通達は取引単位を原則的に捉えているのであろうか。」[111]と論じ、そもそも法人税基本通達が取引単位による償却単位の判定を行う点について、疑問を呈している。

上記の疑問について酒井教授は、明らかではないとの条件を付けた上で、「通常、資産の購入は何らかの用途を得るために行うのであるから、一取引が一用途を充足するに足る単位として取引（購入）が行われるであろうことを前提とした取扱いとして課税実務に合致しているとの考え方があると推察する」[112]として、課税実務との整合性の観点を踏まえ自解している。

第4項　法人税基本通達 7-1-11 の射程に対する私見

まず、原則論として同通達の射程については、大淵教授及び酒井教授の見解のとおり、法人税基本通達 7-1-11 に定める「単体では機能を発揮できないもの」の範囲及び工事単位での資産の償却単位の判定基準について、構築物以外には適用させず、基本的には枕木、電柱等の資産以外の場合には通達の射程として捉えるべきではない、との見解は妥当であるものと考えられる。

確かに、辻富久教授の指摘する、法人税基本通達 7-1-11 に定める枕木、電柱等の「単体では機能を発揮できないもの」の延長線上という見解も、着想としては理解できるが、辻教授の論説においても、それ以上具体的には「単体では機能を発揮できないもの」の解釈については言及されていない。したがって、資産の償却単位の判定基準について、現行の法令、通達上の明記がなされておらず、「機能を発揮できないもの」を広く適用させる考え方の論拠が無い状況においては、文言どおり法人税基本通達 7-1-11 に定める「単体では機能を発揮できないもの」については、枕木・電柱等の構築物等に限った特殊な判定基準であると言わざるを得ないのではないか。また、「機能」による資産の償却単位の判定を行う前に、同通達に定める「通常の取引単位」による資産の償却単位の判定を優先させる点についても妥当なものと考えられる。

---

[110] 酒井・前掲注 78、12 頁
[111] 酒井・前掲注 78、12 頁
[112] 酒井・前掲注 78、12 頁

しかしながら、上記の原則論を踏まえた上で、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」による資産の償却単位の判定が難しく、かつ、資産単体での機能が明らかに認められるとは判断し難い資産、いわば、特殊な資産に係る減価償却の償却単位の判定基準として、資産の機能面について、より着目した償却単位の判定を行うこと自体は、必ずしも否定される論理ではないものと考えられる。むしろ、第 2 章第 4 節に詳述した課税実務における資産の償却単位の判定や、後述する NTT ドコモ訴訟における判例や学説を概観するに、同通達に定める「通常の取引単位」での資産の償却単位の判定が難しい場合において、資産を機能により切り分け、論じようとする見解が数多く見受けられる。

酒井克彦教授は前掲の論説において、「法人税基本通達 7-1-11 に示されている機能単位の考え方が、法人税法施行令第 133 条の法令解釈として許容されるとしても」[113]としている。したがって、資産の機能面に着目した資産の償却単位の判定を行う場面があることについて想定し、かつ肯定しているものと考えられる。

また、大淵教授の論説においても、「通常の取引単位」による認定が難しい資産群に対する、償却単位の判定の場合については、「資産の特性又は属性から、通常の取引単位の認定が困難な場合に、いかに取引単位を認定判断するかであるが、この場合には上記通達に摘示しているまくら木や電柱等の判断基準である『単体としての資産の機能性の有無』ということによる以外はない」[114]としている。同教授の見解は、資産の機能面に着目した資産の償却単位の判定を行う場面を想定したものであると考えられる。

さらに、玉國文敏教授は「現在の通達は、これまでの技術や産業形態を前提にした『一応の基準』であるにとどまり、本件（原文ママ・NTT ドコモ訴訟に相当）のような通信網利用権についてはもちろん、将来的に生じてくる技術の変化すべてに対応しうる基準とまではなっていない」[115]との見解を示している。玉國教授の見解は、法人税基本通達 7-1-11 に定める取引単位、機能単位ともに、今後の技術革新や産業形態の発展、変化の度合いを考慮した万能の基準ではないとするものである。裏を返せば、玉國教授は「一応の基準」[116]として、資産の機能面に着目した資産の償却単位の判定を行うこと自体は否定しておらず、NTT ドコモ訴訟を題材とする自身の論説において、機能による資産の償却単位の判定を行うことを前提に、その是非を論じている。

---

113 酒井・前掲注 78、12 頁
114 大淵・前掲注 74、274 頁
115 玉國文敏「少額減価償却資産の判定単位についての一考察」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』（信山社・2007 年）117 頁
116 玉國・前掲注 115、117 頁

したがって、減価償却に係る資産の償却単位の判定における現行法令・通達の状況、課税実務の取扱い、さらに、大淵教授、酒井教授及び玉國教授の各学説を鑑みるならば、資産の機能面に着目した資産の償却単位の判定は、万能の基準ではないものの、一定の合理性のある資産の償却単位の判定基準であると言えるのではないか。そして、原則である「通常の取引単位」による資産の償却単位の判定が難しく、かつ明らかに資産単体で機能を発揮するとは判断し難い場合においては、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」という文言の有する概念に着目した、資産の償却単位の判定を行うことは、現状の課税実務に最も合致する法令の解釈手法であるとするのが私見である。

また、酒井克彦教授は、資産の償却単位の判定における自身の学説である、用途対応機能説[117]の論理展開において、「観念的には用途を基礎に機能性を考えるという姿勢によることによって、解釈適用上のブレが小さくなるように思われる」[118]との見解を示している。酒井教授の見解は資産の機能による償却単位の判定を行うという現行法令及び通達の建付けを前提に、同通達に定める「機能」を用途として解釈するという新たな見解を提唱するものである。同教授は、用途対応機能説の論拠を、法人税基本通達 7-1-11 に定める枕木・電柱等の構築物に対して適用される「単体では機能を発揮できないもの」に求めている訳ではないものの、機能という概念による資産の切分け自体を是とした上での解釈論であると考えられる。

第3節　NTT ドコモ訴訟に見られる減価償却資産の償却単位の判定における機能

第1項　NTT ドコモ訴訟に見られる資産の機能の捉え方に係る通説及び学説の概要

NTT ドコモ訴訟においては、資産の償却単位の判定について、資産の果たす機能をいかに捉えるかが要点となるが、具体的な資産の機能の捉え方については、同訴訟の判決から導かれる純機能説、事業対応機能説以外にも、以下のとおり複数の考え方、学説が見られる。次章第 4 章における判例検証の際の議論の拠り所となるため、以下に詳述する。

武田美和子裁判官による最高裁判所判例解説[119]を参照に、NTT ドコモ訴訟における資産の償却単位としての機能の捉え方を整理すると、大分して 3 つの考え方に分かれる。さらに、各説より派生する説を含めると、以下の 6 つの説になるものと考えられる。以下は、武田裁判官の判例解説を踏まえ、学説については各説の論者の論説を参照に、筆者にて分

117 資産の償却単位の判定における酒井克彦教授の学説。次節において具体的に検証する。
118 酒井・前掲注 95、227 頁
119 武田美和子「判解」法曹時報 63 巻 10 号（法曹会・2011 年）176 頁

類・整理したものである。各説について一般的通称の無いものについては（仮称）を付記している。

A.「資産がその機能を発揮できる単位」を基準とする考え方

a－1 説（純機能説）

「当該企業の事業活動において、一般的・客観的に、資産としての機能を発揮することができる単位」を資産の減価償却に係る償却単位とするもの。NTT ドコモ訴訟における第一審東京地裁以降、控訴審及び上告審において一貫して採用された考え方であり、一般的な通説であると言える。

a－2 説（事業対応機能説）

「当該資産が事業において収益を生み出す源泉としての機能を発揮することができる単位」を資産の減価償却に係る償却単位とするもの。NTT ドコモ訴訟における課税庁が採用した考え方であり、通説に対する反対説であると言える。

a－3 説（用途対応機能説）

「当該資産が事業においてその用途に応じた機能を発揮することができる単位」[120]を資産の減価償却に係る償却単位とするもの。NTT ドコモ訴訟判決を受けての酒井克彦教授の学説に相当する。

B.「通常の取引単位」と「資産がその機能を発揮できる単位」の双方を基準とする考え方

b－1 説（以下、「最小単位機能説（仮称）」という）

少額減価償却資産の該当性において、「本来の機能を発揮しうる最小取引単位」[121]を資産の減価償却に係る償却単位とするもの。金子宏教授の学説に相当する。

b－2 説（以下、「単位判定三段階説（仮称）」という）

少額減価償却資産該当性の判断について、

①通常の取引単位が明らかである場合にはその単位を資産単位とする（第一段階の単位判定基準）

②①の通常の取引単位の認定が難しい場合には資産単体の機能により資産の単位判定を行う（第二段階の単位判定基準）

③①、②によりがたい場合には当該資産本来の機能（用益）を発揮できる一体の資産について、単位判定を行う（第三段階の単位判定基準）

120 酒井・前掲注 78、14 頁以下を参照。
121 金子・前掲注 28、387 頁

ただし、②における資産１単位としてその機能が発揮されるものは、そもそも１単位での通常の取引が認められるため、①の基準による。また、資産の機能とは、事業としての利用や採算という視点からの事業的機能ではなく、資産自体の本来の属性からの機能を意味するとする学説[122]。NTT ドコモ訴訟判決を受けての大淵博義教授の学説に相当する。

C.「社会通念上一つと評価し得る資産の単位」を基準とする考え方

（以下、「社会通念上の資産評価単位説（仮称）」[123]という。）

法及び施行令が減価償却資産の個数、判定単位について何らの規定も置いていないことに照らせば、法が資産の単位として想定しているのは、社会通念上一つとして評価し得る資産単位、すなわち社会的に見て、その存在が合理性をもって一つとして評価され得る資産の単位と解するべきである。そして、A、B 説のように資産としての機能を発揮できるかどうかを基準とすることについては、納税者に、資産の細分化による恣意的な税務処理を許すおそれがあるとし（とりわけ、内容が抽象的な無体財産権等）、機能によらない資産の償却単位の判定を提唱する学説[124]。NTT ドコモ訴訟判決を受けての玉國文敏教授の学説に相当する。

第2項　各説の比較・検証及び減価償却に係る資産の償却単位の判定に対する影響

１　通説及び学説の比較・検証

前項においては、資産の単位判定上の機能を巡るその他学説等として、武田美和子裁判官の分類を参照に通説を含む６つの説を概説したが、その分類を踏まえた上で、更に各説の考え方における共通点と差異を再検証すると、資産の機能の捉え方については以下の４つの大枠があるものと考えられる。

① 減価償却資産の単位判定において資産が単体で機能を発揮すれば足りるとする考え方

A.「資産がその機能を発揮できる単位」を基準とする考え方

a－１説（純機能説）

B.「通常の取引単位」と「資産がその機能を発揮できる単位」の双方を基準とする考え方

---

122 大淵博義「判例 法人税法講座(第７回)法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開－少額減価償却資産の判定基準(2)」『税経通信』61 巻 11 号（税務経理協会・2006 年）52 頁以下を参照。

123 なお、玉國文敏教授の同学説について、大淵博義教授は自身の論説において論じる際、「接続協定資産単位説」（大淵・前掲注 74、263 頁）と定義している。

124 玉國・前掲注 115、125 頁以下を参照。

b－1 説（最小単位機能説（仮称））

b－2 説（単位判定三段階説（仮称））うち、第一段階の単位判定基準及び第二段階の単位判定基準）

B 説の派生説である b－1 説（最小単位機能説（仮称））及び b－2 説（単位判定三段階説（仮称））については、A 説とは異なり、「資産がその機能を発揮できる単位」という基準に加え、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」についても資産の単位判定の基準として用いるが、b－1 説（最小単位機能説（仮称））、また b－2 説（単位判定三段階説（仮称））における第一段階の単位判定基準ともに、「通常の取引単位」と「資産がその機能を発揮できる単位」については、基本的には一致するという前提に立つため、実質的には A 説における a－1 説（純機能説）に通じる考え方である[125]。

また、b－2 説（単位判定三段階説（仮称））の第二段階の単位判定基準においては、「通常の取引単位」と「資産がその機能を発揮できる単位」が一致しない場合を想定しているが、その場合にあっては、当該資産が単体としてその本来の機能（用益可能性）を発揮できるかどうかを考え、単体で機能を発揮することができるときには、単体で取得価額の少額性を判断する見解であるため、結論としては a－1 説（純機能説）及び b－1 説（最小単位機能説（仮称））に近い考え方であると言える。

② 減価償却資産の単位判定において、資産が単体で機能を発揮するのみでは足りず、それ以外の要素を必要とする考え方

A「資産がその機能を発揮できる単位」を基準とする考え方

a－2 説（事業対応機能説）

a－3 説（用途対応機能説）

A 説のうち、a－2 説（事業対応機能説）と a－3 説（用途対応機能説）の相違は機能の捉え方にあり、前者は「事業において収益を生み出す源泉としての機能」、後者は「事業においてその用途に応じた機能」として、機能をそれぞれ捉えている。a－3 説（用途対応機能説）は、a－2 説（事業対応機能説）の内容を踏まえた上で、資産の発揮する機能は資産の用途に応じて変わり得るのではないか、という点により踏み込んだ見解であるが、減価

125 この点については、武田美和子裁判官の最高裁判所判例解説においても、「資産の取引単位は、資産が機能を発揮することができる単位と一致するのが通常と考えられるから、A 説と B 説は、結果的にはほとんど差異が生じないものと思われる」（武田・前掲注 119、178 頁）との見解を示している。

償却資産の償却単位の判定基準への影響という点のみを捉えるならば、両説は近い考え方である[126]。

③ もたらされる結果は②に近いが、事業的機能については勘案すべきでないとする考え方

B.「通常の取引単位」と「資産がその機能を発揮できる単位」の双方を基準とする考え方

b－2 説（単位判定三段階説（仮称））うち、第三段階の単位判定基準

B 説の派生説である b－2 説（単位判定三段階説（仮称））うち、第三段階の単位判定基準については、「資産がその機能を発揮できる単位」という基準に加え、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」についても資産の単位判定の基準として用いている。その上で、「通常の取引単位」と「資産がその機能を発揮できる単位」を一致しない場合を想定しているが、その場合には当該資産の機能（用益可能性）を発揮できる一体の資産について、取得価額の少額性を判断すべきとする考え方であり、結果、全資産一体としての資産計上がなされるため、減価償却資産の単位判定基準への影響という観点からは②の考え方によってもたらされる結果に近い。

しかしながら、当該資産の機能（用益可能性）を捉える上で、事業としての利用や採算という視点からの事業的機能については勘案すべきでないとする点において、②の a－2 説（事業対応機能説）とは相違がある。

④ ①～③における通常の取引単位や機能による資産の切分けとは別のアプロ―チを試みる考え方

C.「社会通念上一つと評価し得る資産の単位」を基準とする考え方

C 説（社会通念上の資産評価単位説（仮称））

また、C 説（社会通念上の資産評価単位説（仮称））については「通常の取引単位」と「資産がその機能を発揮できる単位」どちらも用いない独自のアプローチである。玉國文敏教授の論説全体[127]の論旨を鑑みるに、実益としての減価償却資産の単位判定基準への影響という観点からは、②の考え方によってもたらされる結果に近いものと考えられる。

---

126 事業対応機能説との共通点について、酒井克彦教授は NTT ドコモ訴訟判決を踏まえ、「かような意味では NTT ドコモ事件において、課税庁が主張した見解に近い」（酒井・前掲注 78、15 頁）との見解を示している。

127 玉國・前掲注 115

玉國教授は、「『機能』で分ける考え方は、有体財産権の切り分け（あるいは個別評価）や手法としては有効であったとしても、権利そのものであって機能によって切り分けることを本来予想されていない無体財産権の切り分け手法としては、実際上充分な役割を果しえない」[128]とし、「これまでの機能的手法や基準によっては、この種の新たに生じてきた権利（原文ママ・エントランス回線利用権に相当）に対して十分に対応できないにもかかわらず、…（中略）…、これまでの『機能』的手法や基準にこだわるあまり、物事の本質が見えなくなっている」[129]として、機能による資産の切分けに代わる手法として、同説を主張している。

玉國教授の指摘する物事の本質とは、減価償却資産制度の趣旨や意義・目的であると考えると、結果として減価償却資産の償却単位の判定は、資産全体を一体のものとして判定することとなり、②のもたらす結果に近くなるものと考えられる。

2 各説がもたらす減価償却に係る資産の償却単位の判定の相違に対する考察

各説の考え方について比較、分析、論証を行ったが、その結果としての議論の実益、すなわち、それぞれの考え方を採ることで、NTT ドコモ訴訟における減価償却に係る資産の償却単位にいかなる相違がもたらされるのかという点について、以下に詳述する。

まず、上記①減価償却資産の単位判定において資産が単体で機能を発揮すれば足りるとする考え方に立つならば、各説の結論に至るまでのアプローチは異なるものの、結果として NTT ドコモ訴訟においては、裁判所の判決結果に沿う形となるものと考えられる。したがって、同訴訟において争点となったエントランス回線利用権については、1 回線であっても資産の機能は発揮され、少額減価償却資産に該当する（結果、原告である納税者の行った全額損金処理は認められる）という判断がなされるものと考えられる。

それに対して、②減価償却資産の単位判定において、資産が単体で機能を発揮するのみでは足りず、それ以外の要素を必要とする考え方、あるいは、③もたらされる結果は②に近いが、事業的機能については勘案すべきでないとする考え方に立つのであれば、NTT ドコモ訴訟の判決結果は変わり得る。

すなわち、同訴訟において争点となったエントランス回線利用権については、1 回線では資産の機能は発揮されない、もしくは 1 回線であっても資産の機能は発揮されるが、そ

128 玉國・前掲注 115、134 頁
129 玉國・前掲注 115、134 頁

の事実のみでは少額減価償却資産とは認められない（結果、原告である納税者の行った全額損金処理は認められない）との判断につながるものと考えられる。

④①～③における通常の取引単位や機能による資産の切分けとは別のアプロ―チを試みる考え方については、①～③における資産の切分けとは異なり、社会通念上一つと評価し得る資産の単位を償却単位とする考え方である。具体的にはエントランス回線利用権ではなく、その前提となる NTT との接続協定を資産の償却単位とするものである。したがって、同見解に立つ場合であっても、NTT ドコモ訴訟の判決結果は変わるものと考えられ、エントランス回線利用権 1 回線での少額減価償却資産の該当性は否定される結果（原告である納税者の行った全額損金処理は認められない結果）となる。

既述のとおり、玉國教授の社会通念上の資産評価単位説（仮称）は、そもそもの減価償却資産の償却単位をエントランス回線利用権ではなく、接続協定に見出す見解であるため、①～③とは異なり、資産の通常の取引単位や資産がその機能を発揮できる単位による判定を行わない。その点において、NTT ドコモ訴訟における純機能説、事業対応機能説、その他の学説とは一線を画する新しい考え方である。同教授の見解である、NTT との相互接続協定を資産の償却単位の判定対象とすることの是非については、次章第 4 章の NTT ドコモ訴訟判決の検証の際に論考する。

第4章 減価償却資産の償却単位の判定に係る訴訟判決の検証－少額減価償却資産を中心に－

第1節　NTT ドコモ訴訟判決検証

第一審　東京地裁平成 17 年 5 月 13 日判決（平成 15 年（行ウ）第 312 号）（民集 62 巻 8 号 2133 頁）納税者勝訴

控訴審　東京高裁平成 18 年 4 月 20 日判決（平成 17 年（行コ）第 160 号）（民集 62 巻 8 号 2338 頁）納税者勝訴

上告審　最高裁平成 20 年 9 月 16 日第三小法廷判決（平成 18 年（行ヒ）第 234 号）（民集 62 巻 8 号 2089 頁）納税者勝訴

第1項　事案の概要

原告 X である株式会社エヌ・ティ・ティ・ドコモ中央（原告・被控訴人=附帯控訴人・被上告人・以下、「原告 X」又は「NTT ドコモ」という。）は、首都圏で携帯電話事業を営む法人であったが、NTT グループが決定した方針に従い、平成 10 年 12 月 1 日、同グループに所属する疎外 A（NTT 中央パーソナル通信網株式会社・以下、「NTT パーソナル」という。）から、簡易型携帯電話（PHS）事業（以下、「PHS 事業」という。）全部の営業譲渡を受け、同事業を開始した。

PHS（Personal Handy-phone System）とは、簡易型携帯電話とも呼ばれ、携帯電話よりも電波出力の小さい（端末は 10 分の 1、基地局は 50 分の 1 以下）無線通信による音声又はデータの移動体通信である。携帯電話より電波出力が小さいため、カバーエリアが狭く（200m～500m 程度）、PHS 事業者においては、その事業を遂行するに当たっては、基地局を多数設置することが必要である。

また、NTT パーソナルの営む PHS 事業は、同グループに属する疎外 B（日本電信電話株式会社・以下、「NTT」という。）の通信網に依存して基地局間や他社との通信を行う方式（いわゆる NTT 社網依存型方式）を採用している。したがって、NTT との間で自己（NTT パーソナル）の所有する PHS 無線基地局と、NTT の電話網とを相互接続する旨の相互接続協定を締結し、その相互接続のために、NTT が設置するエントランス回線（PHS 事業者の設置する基地局と NTT の設置する PHS 接続装置との間を接続する装置）1 回線につき、設置負担金 7 万 2,800 円を支払い、合計約 15 万回線以上のエントランス回線を利用する権利（以下、「エントランス回線利用権」又は「本件権利」という。）を取

得した。[130]この方式により PHS 端末と固定電話等は、PHS 事業者の設置する基地局、NTT の設置するエントランス回線、PHS 接続装置及び電話網等を介して、双方向の通話が可能となる。

NTT ドコモの行う PHS 事業についても、NTT パーソナル同様に NTT 社網依存型方式が採用され、原告 X（NTT ドコモ）は、NTT パーソナルからエントランス回線利用権を 1 回線に係る権利につき 7 万 2,800 円の価額で合計 15 万 3,178 回線分（総額 111 億 5,135 万 8,400 円）を譲り受け、また、必要に応じて、1 回線単位で NTT に対してエントランス回線の設置の申込みを行い、諸費用として 1 回線あたり 7 万 2,800 円を支払い、新設された回線に係るエントランス回線利用権を NTT から直接取得し、PHS 事業の用に供した。

その上で、原告 X（NTT ドコモ）は 1 回線あたりの取得価額が 10 万円未満であることから、エントランス回線利用権は法人税法施行令（平成 16 年政令 101 号による改正前のもの）第 133 条に規定する少額減価償却資産に該当するとして、その取得価額の全額を、当該権利を取得した事業年分の損金の額に算入した。

これに対して、被告である所轄税務署長 Y（被告・控訴人=附帯被控訴人・上告人、以下、「被告 Y」又は「課税庁」という。）は、本件エントランス回線利用権は少額減価償却資産には該当しないものとして、法人税の更正処分等を行ったところ、原告 X（NTT ドコモ）がその更正処分を不服として、当該処分等の取消しを求めた事案である。

1 訴訟の経緯（最高裁判決に至るまで）

第一審である東京地裁平成 17 年 5 月 13 日判決は、原告である NTT ドコモの主張を容認し、更正処分を取り消す判決を言い渡した。また、その控訴審である東京高裁平成 18 年 4 月 20 日判決においても、原判決を支持する判決が言い渡された。その後、東京高裁平成 18 年 7 月 20 日判決（第 14 民事部）における NTT ドコモの勝訴判決[131]に至るまで、NTT ドコモグループ 9 社全ての東京高裁判決（それぞれ異なる部の高裁判決）が言い渡

130 NTT ドコモ各社が NTT パーソナルから取得した価額及び NTT から直接取得した価額の総額は約 280 億円である。

131 東京高裁平成 18 年 7 月 20 日判決（第 14 民事部）判決の詳細は LEX/DB 文献番号 25451085 を参照。

されたものの、いずれの判決においても課税庁による更正処分を違法とする原判決が支持される結果となった。[132]

最高裁平成 20 年 9 月 16 日第三小法廷判決においては、第一審の東京地裁判決及び控訴審である東京高裁判決とほぼ同様の判断がなされる。すなわち、エントランス回線 1 回線に係る権利一つをもって、法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産と認定され、原告 X（NTT ドコモ）の勝訴判決が言い渡された。

2 争点の整理・検討（争点①・②の検証）

本事案における争点は多岐に渡るため、前提となる争点を絞る必要があるものと考えられる。第一審東京地裁判決においては、本論文の主題である少額減価償却資産の償却単位の判定に係る争点として、以下の 2 点が挙げられる。

（争点の整理）

争点①

原告 X（NTT ドコモ）が NTT パーソナル及び NTT から取得した資産について、減価償却資産の償却単位の判定を、NTT から電気通信役務の提供を受ける権利（地位）である、NTT との接続協定上の地位を対象として行うのか、あるいは、接続協定に基づき原告 X（NTT ドコモ）が取得したエントランス回線利用権そのものを対象として行うのか。

争点②

争点①について、減価償却資産の償却単位の判定を、原告 X（NTT ドコモ）が NTT から取得した接続協定上の地位ではなく、エントランス回線利用権そのものを対象として行う場合に、エントランス回線 1 回線に係る権利一つをもって、法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産に該当すると判断すべきか否か。

（争点①の検討－裁判所の判断－）

争点①は、第一審東京地裁判決における、被告 Y（課税庁）の主張である「NTT パーソナルが NTT に支払った本件設置負担金は、基地局回線（エントランス回線）設置のための工事費等の実費を負担するものではなく、他事業者が NTT のネットワークを利用できるという本件接続協定上の地位を取得し、NTT のネットワークへの出入口となる相互接

[132] NTT ドコモ各社は 9 社のグループ会社で構成されているが、その全ての会社が NTT パーソナルから取得したエントランス回線利用権について、少額減価償却資産として損金の額に算入していた。

続点を設けるごとにエントランス回線 1 回線に対して 7 万 2,800 円を NTT に対し負担するものであって、本件接続協定上の地位の取得費用すなわち権利金的な性格を有するというべきものである」との見解に論拠を置くものである。そして、この見解は原告 X（NTT ドコモ）が、エントランス回線 1 回線につき負担した本件設置負担金は、NTT と本件事業譲渡前の NTT パーソナルとの間の相互接続協定上の地位を譲り受けたものであるため、少額減価償却資産の償却単位の判定は、その接続協定の地位全体をもって判断すべきであるという考え方へと展開される。

この被告 Y（課税庁）の主張について、第一審東京地裁判決は「原告らが NTT パーソナルから取得した権利は、相互接続協定上の地位などといった抽象的ないし包括的なものではなく、自社の契約者に、個別の当該エントランス回線を利用して、NTT の PHS 接続装置、共同回線通信網等と相互接続し、NTT のネットワークを利用して電気通信役務を提供させる権利（エントランス回線利用権）と解すべきである」として否認している。

その上で、裁判所は権利を得るための対価として、NTT パーソナル（本件事業譲渡後は原告 X（NTT ドコモ）に相当）は、「エントランス 1 回線につき 7 万 2,800 円の設置負担金を支払っているのである。そして、エントランス回線は、一般的、客観的には、1 回線で、基地局と PHS 接続装置との間の相互接続を行うという機能を発揮することができるものである」とし、「他方、上記相互接続協定上の地位は、それだけでは機能せず、対価の支払いもないのであって、具体的な財産的価値があるものではないから、エントランス回線利用権の取得価額は、直接 NTT から取得した場合も、NTT パーソナル各社からまとめて譲り受けた場合も、エントランス回線 1 回線の単位である 7 万 2,800 円であると認めるのが相当」であると判示している。

さらに、控訴審である東京高裁平成 18 年 4 月 20 日判決においても、第一審東京地裁判決における上記の判示は引用、付加[133]され、結論として、「本件接続協定を締結するこ

[133] 控訴審である東京高裁は、第一審東京地裁判決に加えて「控訴人（課税庁に相当）の主張は PHS の仕組みから、エントランス回線 1 回線では機能を果たすことができず、1 人のエンドユーザーに対してどこからでもまた移動しながらでも通信できるというサービスを提供することは、エリア内のすべてのエントランス回線を利用する権利が一体となって初めて可能となること、NTT が提供する役務は、本件接続協定を接続することにより生じたものであることを主要な根拠とするものである。このように、NTT 電話網の機能及びデータベースを活用して PHS 事業を提供する活用型 PHS 事業を営むためには、NTT との間で相互接続協定を締結することがその前提となるが、そうであるからといって、当然に、本件接続協定上の地位を一つの権利であるとみることにはならない。本件接続協定の締結自体は何らの対価も必要ではなく、原則として NTT は相互接続を承諾する義務を負っていることからすると、相互接続協定の締結のみでは、いまだ具体的な財産価値があるということはできない」と、控訴人（課税庁）の主張を否認した後、「これに対して、エントランス回線を設置することにより、現実に、当該エントランス回線を通じての基地局と PHS 接続装置との間の相互接続が可能となる

とにより被控訴人（NTT ドコモ）が資産を取得するのでなく、1 回線ごとに個々のエントランス回線を用いて NTT のネットワークと相互接続し、エンドユーザーに電気通信役務を提供させる権利を取得したとみるのが相当」と判示し、第一審判決に引き続き、被告 Y（課税庁）の主張を否認した。

この控訴審判決により争点①については、NTT ドコモが NTT パーソナル及び NTT から取得した資産は、接続協定上の地位ではなく、協定に基づくエントランス回線を利用する具体的な権利であるとの見解は確定し、上告審である最高裁平成 20 年 9 月 16 日第三小法廷判決においては、主たる争点とはされなかった。

（争点①の検討－学説の検討－）

争点①に係る学説を概観するに、以下のとおり被告 Y（課税庁）の主張については、ア）肯定する学説、イ）否定する学説、ウ）基本的な考え方は肯定しつつも、結果として否定する学説（一部肯定説）とが併存している。各学説の概要は以下のとおりである。

ア）肯定する学説

前章において検討した玉國文敏教授が提唱する、社会通念上の資産評価単位説（仮称）が相当する。玉國教授は、第一審東京地裁判決の判示について、「中央事件・東京地裁判決によって斥けられてはいるものの、電気通信利用権が不可分一体の『無体財産権』に該当すると考える国側の主張は、結論的には、同意しうる」[134]との見解を採っている。

その論拠は「疎外会社（原文ママ・NTT パーソナルに相当）から接続協定上の地位を引き継いだことにより、集合的な電信網の利用をなしうるようになったこと自体が、電気通信事業者である X 社（原文ママ・NTT ドコモに相当）にとって、きわめて大きな資産的価値を生み出している事実は否定しえない」[135]という点に置かれている。その上で、NTT との接続協定自体が、NTT ドコモにとって大きな資産的価値を生み出しているという前提から、「全体としての譲渡価値は、基地局回線 1 本 1 本の価値（とくに利用価値）の単

のであり、これにより、現実の便益が生じることは明らかである。また、被控訴人（NTT ドコモ）の加入者が、移動しながら通話して基地局間で受渡し（ハンドオーバー）がなされる場合、エントランス回線は順次変わっていくとしても、常に利用しているエントランス回線は一つであって、同時に複数のエントランス回線が利用できるわけではないから、機能しているエントランス回線は一つであるということができる。そして、エントランス回線は 1 回線ごとに管理され、NTT に対し、1 回線ごとに設置の申込みをするとともに、7 万 2,800 円の設置負担金を支払う必要がある上、エントランス回線を利用して通信を行うために、定額制の網使用料及び従量制の網使用料の支払いが必要であるなど、本件接続協定を締結しただけでは生じることのない具体的な個々の支払い義務が生じるのである」と判示している。

134 玉國・前掲注 115、122 頁

135 玉國・前掲注 115、122 頁

なる合計を意味するというよりは、その全体の集まり、あるいは集合体としての資産の総合的価値を客観的に表していると理解する方が、物事の事理に照らして、ごく自然である」[136]との見解を示している。

さらに、玉國教授は「この事案の X 社（原文ママ・NTT ドコモに相当）のように、あくまでも『業者』としての立場から、公衆通信網の包括的利用契約を締結するようなケースでは、一般の個人の利用契約と比べて、甚だ異なる状況があると感じられる。業者がこのような包括契約を締結することによって得られる地位は、業者サイドからいえば、営業権にも類似する一種の法的地位であり、この種の営業権にも相当する法的地位を一種の無体財産として扱うべきことは、むしろ当然であろう」[137]と指摘し、NTT との接続協定を一種の優越的な法的地位として捉え、著作権等との営業権と比較する考え方について提唱している。玉國教授の見解は、企業間の公平、すなわち課税負担の公平性という観点から、本事案におけるエントランス回線利用権の資産評価について、全体をまとめて一つと判断することの合理性を示す見解である。

イ）否定する学説

大淵博義教授は、被告 Y（課税庁）の争点①に係る主張を「接続協定資産単位説」[138]と定義し、被告 Y（課税庁）の主張に対して「活用型 PHS 事業におけるエントランス回線の重要性、エントランス回線の機能と性質及び所有・管理の状況、本件接続約款及び本件接続協定の内容、相互接続及びエントランス回線の申込みと承諾、相互接続に関する接続料等の有無と内容等に照らすと、NTT パーソナルが活用型 PHS 事業を行うためには、NTT と相互接続することが不可欠であり、NTT パーソナルが NTT と相互接続するためには、一つの相互接続協定を締結し、相互接続協定に基づいてエントランス回線を設置してもらう必要があり、相互接続協定の締結がエントランス回線設置の前提となっている」[139]と、まず指摘している。

その上で、上記の前提を踏まえつつも、「相互接続協定が締結されたとしても、エントランス回線が設置されなければ、NTT パーソナルの基地局等と NTT のネットワークの間を相互接続することは不可能であって、また、エントランス回線は 1 回線ごとに管理されており、エントランス回線を設置してもらうためには、エントランス回線 1 回線ごとに設

136 玉國・前掲注 115、123 頁
137 玉國・前掲注 115、124 頁
138 大淵・前掲注 74、263 頁
139 大淵・前掲注 74、264 頁

置の申込みをするとともに、7 万 2,800 円の本件設置負担金を支出してエントランス回線を設置してもらうことにより、初めて当該エントランス回線を利用した相互接続が可能となり、財産的価値が生ずるということができる」[140]と結論付け、接続協定を資産の償却単位として捉える考え方については、否定的な見解を採っている。

もっとも、大淵教授は「相互接続協定上の地位は、エントランス回線利用権を取得して初めてその接続協定により接続が可能であるという意味で、当該協定の存在は、エントランス回線利用権の取得の前提ではある」[141]との見解を示しており、接続協定上の地位についての法的価値そのものについては認めている。しかしながら、相互接続協定を資産の償却単位の判定対象とする点については、「事業法の法的義務に基づいた相互接続に関する基本的合意事項の確認の意味を有する相互接続協定の締結と、具体的にエントランス回線を利用して通信役務の提供を享受する電気通信施設利用権の取得の対価であるエントランス回線設置負担金の支払いに関する NTT と NTT ドコモの間の『相互接続約款』とは、別個の法律関係にあるということができる。しかして、本件接続協定とエントランス回線利用権の取得本数との間には直接的、間接的な関係はない」[142]との観点から、結論としては否定している。

大淵教授の見解は、本件設置負担金を支払うことで、初めてエントランス回線利用権の具体的な権利として便益を受けることが可能となるという点を重視する考え方であると言えよう。

ウ）一部肯定する学説

辻富久教授は、第一審東京地裁判決に係る評釈[143]において、エントランス回線利用権の資産としての性質について、「NTT のネットワークを利用することができるという権利金の性格」[144]と「基地局回線（エントランス回線）設置のための工事費等の実費の負担という性格」[145]を併せ持つと、定義している。

その上で、そうした権利金的性格を併せ持つエントランス回線利用権について、「基地局とエントランス回線は一体と考えられるから、基地局そのものの設置費とエントランス回線負担設置金を合計したところで取得価額を考えるべきではないかとの考えもあり得

[140] 大淵・前掲注 74、264 頁
[141] 大淵・前掲注 74、264 頁
[142] 大淵・前掲注 74、265 頁
[143] 辻・前掲注 106
[144] 辻・前掲注 106、211 頁
[145] 辻・前掲注 106、211 頁

る」[146]とし、エントランス回線利用権に係る資産の償却単位を工事単位で認識する見解[147]を提唱している。辻教授の上記見解の論拠は「基地局の設備のみでは機能を果たさないこと及び設置負担金がエントランス回線設置のための工事費等の実費の負担という性格を持つ」[148]という点に置かれている。

その上で、辻教授は「少額減価償却資産の損金算入制度の意義にかんがみるとき、総額約 111 億 5000 万円もの金額が一時の損金に算入されることは減価償却制度の趣旨をゆがめることになるものであり、このようなものについては、企業会計原則における重要性の原則からも例外とすべきではないかと考えられる」[149]と見解を示している。この見解は、減価償却資産制度の例外規定であるという少額減価償却資産制度の趣旨に照らして、多額の損金を一時に算入することに対しての疑問であると考えられ、一見すると争点①に対する被告 Y（課税庁）の主張について、肯定しているかのように捉えられる。

しかしながら、一方で辻教授は、個々のエントランス回線の設置がなされなければ、相互接続は不可能である点については考慮している。すなわち、辻教授の見解は、あくまでも「基地局の設備のみでは機能を果たさないこと及び設置負担金がエントランス回線設置のための工事費等の実費の負担という性格をも持つ」[150]という点を重視するがゆえの工事単位での償却単位の判定を提言するものであり、争点①に係る被告 Y(課税庁)の主張である、接続協定上の地位を資産の償却単位の判定対象とする考え方とは、結論に至るまでの論理が大きく異なる。

以上、辻教授の争点①に係る見解は、減価償却資産制度（あるいは少額減価償却資産制度）の趣旨や意義・目的を踏まえた、資産の償却単位の判定を行うべきという総論においては賛同しつつも、各論としての接続協定単位での資産計上については、否定するという意味において、一部肯定説であると解することができる。

---

146 辻・前掲注 106、211 頁

147 もっとも、辻教授はエントランス回線利用権を工事単位で認識することの妥当性について、「本件権利のように権利金的性格を併せ有するものが、無数の工事単位に分割されるときに果たしてその工事単位を一単位として判断基準とすることが妥当かどうか疑問無しとしない。この場合一単位あたりの権利金相当額は、工事単位数が多ければ多いほど少額となる。このことから一括払い等を避け、一単位あたりの金額を可能な限り少額にすることにより、少額減価償却資産の損金算入制度を悪用する可能性も否定できない。」（辻・前掲注 106、211 頁） とし、条件付きの考え方としている点には注意が必要である。すなわち、工事単位数を増やし一単位あたりの金額を可能な限り少額にするという、少額減価償却資産制度の悪用による少額減価償却資産制度の趣旨や意義・目的が歪められる問題が新たに発生することについては、念頭に置く必要がある。

148 辻・前掲注 106、211 頁

149 辻・前掲注 106、211 頁

150 辻・前掲注 106、211 頁

3 本論文における争点（争点②への絞り込み）

争点①における電気通信利用権が不可分一体の無体財産権に該当するという被告Y（課税庁）の主張について、肯定する説（玉國教授学説）、否定する説（大淵教授学説）、また一部肯定しながらも結論としては否定する説（辻教授学説）と大分される。どの説も論考に値する学説であり、特に玉國教授の見解である、接続協定上の地位を、資産全体の価値を高めるものとして無体財産権として捉える見解は、資産の概念として本事案に係る純機能説、事業対応機能説、その他学説にはない新たな観点を提唱する点において意義深い。

しかしながら、第一審東京地裁判決における「相互接続協定上の地位は、それだけでは機能せず、対価の支払いもない」という判示、また、同判示を踏まえた上での大淵教授の指摘する「本件設置負担金を支払うことで、初めてエントランス回線利用権の具体的な権利として便益を受けることが可能となる」[151]という点は無視できない点である。したがって、私見としては争点①については、第一審東京地裁判決以降、控訴審、上告審で採用された考え方を採るのが妥当であり、玉國教授の社会通念上の資産評価単位説（仮称）を直ちに採用することはできないものと考える。

大淵教授の指摘する、本件設置負担金を支払ってこそ、「初めてエントランス回線利用権の具体的な財産としての価値が生じ、その時点で、企業会計上も用益可能性（具体的機能性）を有する資産概念として貸借対象能力を有する」[152]という観点は本事案に限らず、資産の評価や、資産の償却単位の判定を行う上では重要な要件であると考えられる。

もっとも、玉國教授の主張の根幹をその論説全体[153]から鑑みるに、少額減価償却資産の取得価額の損金算入制度自体が、理論的な観点から定められたものと言うよりも、税務処理上の便宜という、政策的な見地から定められたものであること、また、少額減価償却資産制度が企業会計上の重要性の乏しい資産については損金算入を認める、という減価償却資産制度の例外規定であるという趣旨を考慮した上で、その運用に当たっては法令の厳格な解釈作業により、その例外が拡大されることを極力避けるべき、という考え方が第一にあるのではないか。

そうであるからこそ、本事案において、企業会計及び税務上の重要性の原則から看過できない巨額の損金を認めてしまった点について、解釈作業により少額減価償却資産の必要以上の拡大適用を防ぐ努力をしなかった、第一審東京地裁判決以降の判決に大きな疑問を

---

151 大淵・前掲注 74、265 頁
152 大淵・前掲注 74、265 頁
153 玉國・前掲注 115、109 頁以下を参照。

呈している。そして、そうした疑問がある以上、巨額の損金を認めるという結果を取らないためにも、課税庁が第一審東京地裁判決において主張した、接続協定上の地位を無体財産権として捉える考え方を、更なる論理的補強を加えた上で、結果として支持したのではないかと考えられる。

すなわち、玉國教授の社会通念上の資産評価単位説（仮称）とは、減価償却資産制度の趣旨や意義・目的から、少額減価償却資産の償却単位の判定における法令の厳格適用の必要性を重視すべしとする論理がその本質であると言えるのではないか。そうした意味において、争点①について、第一審東京地裁判決以降の最高裁判決に至るまでの各判決、大淵教授、また辻教授の採った見解とは異なるものの、資産の償却単位の判定において、現行法令の解釈のあり方を論考する上において、参照となる部分は多い。したがって、本論文においても適宜、玉國教授の学説の論理的背景について参照したい。

以上の論考を踏まえると、争点①について接続協定上の地位は、あくまでもエントランス回線利用権の取得の前提条件であり、接続協定の締結を契機に、具体的な NTT ドコモからの回線利用の申込みと、NTT の承諾を得て原告 X（NTT ドコモ）が獲得した、エントランス回線利用権そのものを資産の償却単位の判定対象とするのが、最も妥当な結論であると考えられる。

したがって、以降の本論文においては、争点②のエントランス回線 1 回線に係る権利一つをもって、法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産に該当すると判断すべきか否かという争点に絞り、論考を進めるものとする。また、その際には第一審東京地裁判決を前提としつつ、更に進んで、控訴審である東京高裁判決、控訴審判決を不服とした控訴人（被告 Y）の上告受理申立て理由書[154]、及び上告審である最高裁判決における両当事者の主張を適宜採り上げ、その主張に対する裁判所の判断について論考の中心としたい。

第2項　争点②エントランス回線利用権の少額減価償却資産該当性に係る当事者の主張の要点

1　エントランス回線利用権の性質と資産の償却単位の判定における機能

（原告 X の主張）

---

154 上告受理申立て理由書については、大淵博義　MJS 第 23 回租税判例研究会「エントランス回線使用権の少額減価償却資産の認定単位～NTT ドコモ事件・納税者勝訴の最高裁判決～」
https://www.mjs.co.jp/Portals/0/data/seminar/kenkyukai/misc/pdf/08091901.pdf
(2019 年 11 月 8 日最終閲覧)を参照。

基本的に純機能説に基づき、以下のとおり主張している。

エントランス回線利用権は、法人税法施行令第 13 条 8 号ソ（平成 10 年政令第 368 号による改正前及び平成 12 年政令第 145 号による改正後。改正前はそれぞれ同号タ又はレと規定されていたが内容はソと同一である。）に規定される電気通信施設利用権に該当する。また、そうした法人税法上の定義規定における位置付けにおいても、本件権利は、有体物であるエントランス回線を使用する権利として、目的物であるエントランス回線と密接な関係を有し、それを離れて存在し得ない。

したがって、エントランス回線利用権は、その目的物であるエントランス回線の単位と合致すると考えられる。なぜならば、有体物の資産単位とは、その所有権の資産単位に他ならず、有体物の使用権についても、その所有権と別に資産単位を考える理由は無いためである。エントランス回線は、複数のエントランス回線が設置されている基地局を除いては、基地局に 1 回線あるのみであり、営業地域全般に渡って多数の基地局が別個に設置されており、物理的にはエントランス回線は、1 基地局に複数回線が設置されている場合を除いては、ばらばらに存在している。

さらに、エントランス回線の資産としての性質について、エントランス回線は NTT ドコモの設置した基地局と NTT 電話網とを接続するという機能を果たしているところ、相互接続通話はエントランス回線 1 回線を用いれば可能となるため、エントランス回線 1 回線で一機能単位としての役割を果たしていると言える。

少額減価償却資産の償却単位の判定における、資産の果たす機能とは、「当該企業の事業活動において、一般的・客観的に、資産としての機能を発揮することができる単位」であり、エントランス回線利用権について、資産としての機能は 1 回線で発揮されることに間違いは無い。

（被告 Y の主張）

基本的に事業対応機能説に基づき、以下のとおり主張している。

ある資産が法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産に該当するか否かを判断するに当たっては、当該事業活動における利用目的に照らして、社会通念上機能を発揮していると認められる単位が基準とされるべきである。なぜならば、少額減価償却資産の該当性の判断において、同制度が減価償却資産制度の特則であることから、費用収益の対応の原則に照らし、当該資産が、事業の用に供され得る状態にあることが必要であるた

めである。社会通念上機能を発揮していると認められる単位とは、「当該資産が収益を生み出す源泉としての機能を発揮できる単位」であり、その単位を基準に当該資産の取得価額を認定すべきである。

本件権利は法人税法施行令第 13 条 8 号ソ所定の電気通信施設利用権として減価償却資産に該当するが、当該電気通信施設利用権が機能を発揮することができる単位を検討する場合、その機能とはあくまで法人の事業において収益を生み出す源泉としての機能でなければならない。

同令第 13 条 8 号ソの文理に即するならば、電気通信施設利用権の機能とは、「電気通信設備…（中略）…を利用して…（中略）…電気通信役務の提供を受ける」ことにより果たされるが、その機能を発揮できる単位については、当該法人がその事業において、収益を生み出し得るような態様で電気通信役務の提供を受けるために、いかなる規模の電気通信施設利用権を利用することが必要となるのか、という観点から検討すべきである。

そうした観点からすると、エントランス回線が物理的又は機能的な意味では 1 回線ごとに機能を発揮し得るものであるとしても、そのような 1 回線ごとのエントランス回線を利用する地位は、それ自体では原告 X（NTT ドコモ）の事業活動において、社会通念上、独立した機能を発揮することはできず、PHS の特色等に照らすと、多数の基地局とともに設置された多数のエントランス回線を含む集合体としての NTT の電気通信設備により、電気通信役務の提供を受けることによって初めて、原告 X（NTT ドコモ）の事業活動において事業の用に供する目的に応じた電気通信機能を発揮し得ると捉えるのが社会通念に合致する。

したがって、エントランス回線利用権 1 回線に係る権利一つをもって、「当該資産が収益を生み出す源泉としての機能を発揮できる単位」とは判断されず、資産としての機能を果たしているとも言えない。

2 法人税法施行令第 133 条の趣旨、意義・目的及び同施行令解釈における論理の建付け

（原告 X の主張）

法人税法施行令第 133 条の法令解釈は、基本的には法人税基本通達 7-1-11 に依拠する。同通達に規定する工具、器具及び備品のうち一組又は一揃いが取引単位となる資産（応接セットとしてのテーブルと椅子、三揃いのスーツ、辞書、全 10 巻の百科事典、靴等）に

ついては異なる物品が組み合わさって一体となって機能を発揮し、しかも通常の取引単位が単体でない資産であり、例外的な資産である。また、同通達に定める枕木、電柱等の構築物のように、構築物としては単体として機能を発揮することができない構築物については工事単位等の客観的に判断できる基準をもって法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産の判定を行うが、そうした例外的に単体での資産単位としないものは、単体の資産として取り扱わない理由があり、それらの資産については物理的な位置関係、近接性及びまとまり、資産としての機能等により、一つの取引単位であると見ることができる範囲の物に限定されている。したがって、無限定又は不明確な範囲の物をまとめて 1 単位の資産として見るようなことは無い。

（被告 Y の主張）

法人税法施行令第 133 条の法令解釈は、基本的には法人税基本通達 7-1-11 に依拠する。しかしながら、同施行令に規定する少額減価償却資産制度の趣旨や意義・目的については、以下のとおりである。

法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産の損金算入制度の本来の趣旨は、企業会計上のいわゆる重要性の原則に基づく処理をすることにあり、課税上減価償却によって費用配分するほど重要性が無いものについて、簡便な処理を許容するものである。それは、同条の改正経緯に照らしても否定されるものでは無く、減価償却資産の取得価額の判定単位を検討するに当たっても、重要性の原則の観点から、業務の性質に照らした資産の重要性等についての考慮が必要不可欠である。

したがって、減価償却によって費用配分をするほどの重要性がないものとは到底言えないことが明らかな、エントランス回線利用権という資産を殊更に細分化し、細分化された個々のエントランス回線利用権ごとに見ればその取得価額が 10 万円未満であるとして、法人税法施行令第 133 条の規定の適用を認めるのは誤りである。エントランス回線利用権に相当する電気通信施設利用権の耐用年数は 20 年と定められているにも関わらず、総額約 111 億円もの巨額の取得価額を一括して取得時の損金に算入することは、法人税法施行令第 133 条の趣旨や意義・目的を著しく逸脱している。

また、無形固定資産は、時の経過によって減価するものではないことから、一般に耐用年数は長く、その中でも本件権利が相当する電気通信施設利用権は 20 年と長期であるが、そうした電気通信施設利用権のような、特殊な無形固定資産については、主として耐用年

数の短い有体物の場合を想定する法人税法施行令の改正の趣旨が強くは及ばないと考えるべきであり、少額減価償却資産に該当する方向で解釈適用する必要はない。

3 法人税法施行令第133条の解釈・当てはめ

（原告Xの主張）

PHS契約者が移動しながらPHS端末を用いて通話する場合には、通話に用いる基地局が順次変わっていくこともあり、その場合には異なる時点で複数のエントランス回線を最終的に用いることにはなる。しかしながら、ある特定の時点において通話に使用しているエントランス回線は1回線であり、エントランス回線1回線それぞれがその機能を果たしていることは、エントランス回線の1回線が故障した場合、故障したエントランス回線が接続されている隣接の基地局がカバーするサービスエリアに影響を与えることはないことに現れている。

このようなエントランス回線の使用状況は、電線を支える電柱の1本が倒壊すれば、他の電柱を用いた安全な送電はできず、また、枕木があるべき個所から1本引き抜かれれば、他の枕木がそのままでも、その枕木の上を通るレール、ひいてはその線路を電車が安全に通過することができない状況とは完全に異なり、エントランス回線についての資産としての機能は1回線単位で発揮されると言える。

被告Y（課税庁）の主張のとおり、確かに、PHS事業を行うためには、PHSの通話エリアを広く確保すること、すなわち基地局を多数設置して、基地局からの電波のカバーする通話エリアの面的拡大を図ることは必要である。また、必然的に多数のエントランス回線が必要となること、また、同一のエリア内における回線の使用頻度が増加すれば、回線の混雑により通話が不可能となる場合を無くし、又は減少させるために、カバーするエリアが重なり合うよう基地局を増設し、又は一つの基地局に設置するエントランス回線を増設することは必要である。しかしながら、そうした事実を勘案しても、資産単体では事業が成り立たないことを理由に、少額減価償却資産の単位判定を行うことは妥当ではない。

さらに、エントランス回線は、基本的には回線ごとに物理的にばらばらに存在し、しかも1回線単位で機能する独立別個の物である以上、資産単体での資産の償却単位とは認められないような例外的な場合には該当しない。また、一物一権という民法の大原則からすれば、単体である1回線のエントランス回線が資産としての単位であると考えるべきであ

り、そうであるならば、それを対象とする使用権も、1回線のエントランス回線ごとの権利を単位とすると考えるべきである。

したがって、エントランス回線利用権に係る取得価額は、1回線あたりの取得価額7万2,800円であり、その取得価額が10万円未満であることから、法人税法施行令第133条に規定する少額減価償却資産に該当する。

（被告Yの主張）

第一審東京地裁判決は、1個のエントランス回線があれば、半径数百メートルの基地局のエリア内において通話することに支障はなく、本件エントランス回線利用権の機能は、単体のエントランス回線の利用によって発揮できると判示している。

しかしながら、同判決において確定した事実関係によれば、PHSは携帯電話と同様に、移動しながら通話できることが最大の特徴であるところ、携帯電話と比較して1つの基地局がカバーするエリアの半径が数百メートル程度とはるかに狭く、移動により通信中に基地局がカバーするエリアから出て電波を受信することができない場合が発生する。

そうした場合には、自動的に他の基地局の電波に切り替わり通信が継続される機能である、ハンドオーバー機能（以下、「ハンドオーバー機能」という。）が必要であり、同機能を用いることで、移動しながら通話が可能となるということは、原告X（NTTドコモ）がPHS事業において収益を生み出すための不可欠な要素である。

また、PHSとは、PHS端末が位置登録に関する単位エリアを超えて移動した場合に、新たな単位エリアの位置情報が自動的に当該PHSから送出され、基地局、エントランス回線及びPHS接続装置を経由して、PHS制御局に伝送され、当該PHS端末の位置登録情報が更新される仕組みを採っている。そして、NTTの設置するPHS制御局には個々のPHS端末の位置情報が集積され、あるPHS端末の番号に電話がかけられた場合、当該PHS端末の位置として登録されている単位エリアに存在する基地局に呼出信号が流れ、それらの基地局に呼出信号が発信され、PHS端末による通話が開始されるものである。

すなわち、PHS端末が複数の単位エリアのどこに所在しても受信が可能である状態は、原告X（NTTドコモ）がPHS事業において収益を生み出すためには不可欠であり、その状態を維持するためには、少なくとも複数のエントランス回線に係る「電気通信役務の提供を受ける」ことが必要である。

したがって、1 人のエンドユーザーに対して PHS 本来のサービスが十分に提供されるためには、相応する多数のエントランス回線が必要となるため、原告 X（NTT ドコモ）の主張及び第一審東京地裁の判示における、1 本のエントランス回線を利用することができるという状態のみでは、原告 X（NTT ドコモ）が営む PHS 事業において電気通信施設利用権としての機能は発揮することはできず、本件権利の取得価額は個々のエントランス回線に係る単位である 7 万 2,800 円には到底なり得ない。

また、PHS 事業は原告 X（NTT ドコモ）とその加入者との間の契約内容に照らし、全ての PHS 加入者に対して上記のサービスが提供できるよう整備され、サービス提供エリア内に存在する全てのエントランス回線が常時継続的に利用されることにより、電気通信役務の提供を受けられるということが重要である。

したがって、原告 X（NTT ドコモ）の PHS 事業においては、エントランス回線利用権の全体が、一体となって初めて PHS 事業の収益を生み出す源泉としての機能を発揮していると言うべきであり、エントランス回線 15 万 3,178 本分の譲渡価額である総額約 111 億円をもって資産の償却単位となすべきであるため、その取得価額は 10 万円未満であるとは言えず、法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産には該当しない。

第3項　裁判所の判断－最高裁平成 20 年 9 月 16 日第三小法廷判決を中心に－

1　エントランス回線利用権の性質と資産の償却単位の判定における機能

本件権利は法人税法施行令第 13 条 8 号ソに規定する電気通信施設利用権に該当し、減価償却資産に該当する。減価償却資産としての費用配分を行うためには、当該資産の事業への供用ができる状態、すなわち、当該企業の事業活動において、当該資産がその用役を提供し得る状態、さらに正確に言えば、その資産としての機能を発揮することができる状態にあると評価できることが必要である。

その上で、資産の償却単位の判定における機能については、「少額減価償却資産に該当するか否かを判断するに当たっては、当該企業の事業活動において、一般的・客観的に資産としての機能を発揮することができる単位を基準にその取得価額を判断すべき」であり、事業活動において資産としての機能を発揮することができる状態にあると評価し得る物は、通常、その物単体で譲渡、取得等がなされるため、このような機能の発揮を基準として資産の単位を判断することは、取引実態にもそぐうものであり、恣意的な取扱いを排し、一般的・客観的な会計処理を行いやすくするという意味においても合理的である。すなわ

ち、資産の償却単位の判定における機能については、被告Y（課税庁）の主張である事業対応機能説にはよらず、原告X（NTTドコモ）、及び第一審東京地裁判決以降、控訴審東京高裁判決においても採用された、純機能説が妥当である。

2 法人税法施行令第133条の趣旨、意義・目的及び同施行令解釈に係る論理の建付け

被告Y（課税庁）の主張である、法人税法施行令第133条に規定される少額減価償却資産の取得価額の判定単位を検討するにあたり、重要性の原則の観点からの考慮が必要不可欠であるとする点については、同条が重要な資産をその適用対象から除外していたことは、その資産単位が基準額以下であることを前提としていたものと考えられるため、その資産が当該事業にとって重要であるか否かが考慮されるべきものとは言い難く、その主張は採用することはできない。

また、被告Y（課税庁）が、電気通信施設利用権のような無形固定資産については、少額減価償却資産に該当する方向で解釈適用する必要はないと主張する点についても、少額減価償却資産に関する規定の改正において、業務の性質上基本的に重要な固定資産、業務の固有の必要性に基づき大量に保有される固定資産、事業の開始又は拡張のために取得した固定資産についての規定を順次廃止した法人税法改正の経緯の中で、無形固定資産とそれ以外の資産を特に区分していないことに照らし、その主張は直ちに採用することはできない。

法人税法施行令第133条に規定する少額減価償却資産に係る制度の改正経緯を踏まえ、また、実質的に考えて、事業活動において、大量に取得し、あるいは、多数のものを組み合わせて活用することが多いものであったとしても、事業上の資産としての機能を発揮し得る単位としての一個一個の単価が低廉なものは、通常は時の経過による陳腐化や、買換え、一部更新等の早いものが多いであろうから、減価償却資産の適正な費用配分を考える上で、いたずらにこのようなものをひとまとめにして高額なものとして評価して取り扱う必要はない。

また、第一審東京地裁判決において説示した、レンタルビデオ事業におけるレンタルビデオテープの事案と、本事案の比較の妥当性についても妥当であると判断される。すなわち、レンタルビデオ事業における1本のレンタルビデオテープは、資産として一般的・客観的に独立して機能しているということができ、1本を単位としてその取得価額を判定さ

れるべきものであるが、このように事業のために多数揃えておくことが必要な資産であっても、一つ一つが独立して機能しているものについては、その一つ一つを単位として法人税法施行令第 133 条の取得価額を判定するということを説明する際の具体的な例として、その内容は否定されるものではない。

3 法人税法施行令第 133 条の解釈・当てはめ

減価償却資産は法人の事業に供され、その用途に応じた本来の機能を発揮することによって収益の獲得に寄与するものと解されるところ、第一審東京地裁判決までの認定事実によれば、一般に、原告 X（NTT ドコモ）のような NTT 社網依存型 PHS 事業者がエントランス回線利用権を PHS 事業の用に供する場合、当該事業における本件権利の用途に応じた本来の機能とは、特定のエントランス回線を用いて当該事業者の設置する特定の基地局と NTT 社の特定の PHS 接続装置との間を相互接続することによって、当該基地局のエリア内で PHS 端末を用いて行われる通話等に関し、NTT 社をして当該事業者の顧客である PHS 利用者に対し、NTT 社のネットワークによる電気通信役務を提供させることにある。

そして、エントランス回線が 1 回線あれば、当該基地局のエリア内の PHS 端末から NTT 社の固定電話又は携帯電話への通話、また、固定電話又は携帯電話から当該エリア内の PHS 端末への通話が可能であると言うことができるため、エントランス回線 1 回線に係る権利一つをもって、原告 X（NTT ドコモ）の PHS 事業において、上記の機能を発揮することができ、収益の獲得に寄与するものと言うことができる。

被告 Y（課税庁）は、減価償却資産は法人の事業において収益を生み出す源泉として機能することをその本質的要素とするところ、本件権利一つでは原告 X（NTT ドコモ）の PHS 事業において、収益を生み出す源泉としての機能を発揮することができない旨を主張するが、その主張は採用することはできない。したがって、本件権利一回線をもって、一つの減価償却資産と捉えるのが相当であり、法人税法施行令第 133 条の適用に当たっては、当該権利一つごとに取得価額が 10 万円未満であるかどうかを判断した結果、法人税法施行令第 133 条に規定される少額減価償却資産に該当すると判断される。

なお、被告 Y（課税庁）の主張する、ハンドオーバー機能や PHS 端末の移動とともに行われる位置登録について、ある特定の時点においては、ハンドオーバー機能による通話や位置登録等に使用されているエントランス回線は必ず 1 回線である。基地局の支配する

域をまたいで移動するに伴い、ハンドオーバー機能により通話に用いられる基地局や位置登録等に利用される基地局が変わり、結果として用いられるエントランス回線も順次変わっていくに過ぎず、エントランス回線が、1回線単位で機能していることが否定されるものではない。

また、そもそも原告X（NTTドコモ）が各基地局に対応するエントランス回線の設置を申し込む目的は、自社のPHS契約者のために当該基地局の及び得る範囲内からの通信やその範囲内での位置登録について、基地局とNTTのPHS接続装置、共同線通信網等を相互接続し、NTTのネットワークを利用して、電気通信役務を提供させることにあり、その設置目的である接続機能は、設置されるエントランス回線それ自体によって果たされているのであり、社会通念上も、エントランス回線1回線をもって、事業目的に照らした資産としての機能を発揮しているものと言える。

第4項　検討－裁判所の判断に対する疑問と本判決がもたらす問題に対する考察－

1　本件権利の資産の償却単位の判定における比較事案の妥当性に対する疑問（レンタルビデオテープとの比較の妥当性に対する疑問）

主に第一審東京地裁判決に対する疑問となるが、同判決が本件権利1回線であっても機能を発揮できるとするための論拠として、レンタルビデオ事業におけるレンタルビデオテープを例に挙げた点について、エントランス回線利用権と比較するための事案として適切ではないのではないか、という疑問がある。

玉國文敏教授は、「同判決は、レンタルビデオ事業におけるレンタルビデオテープを例に挙げつつ、PHSにおけるエントランス回線の個別単体性と直接結びつけて論じようとする。果たしてその議論は説得力をもつのであろうか」[155]と疑問を呈している。さらに、玉國教授は「エントランス回線自体のサービス提供機能に着目するならば、イメージ的には、水道事業やガス事業、電気事業における、水道管やガス管、電線などに、より近い」[156]との見解を示している。すなわち、本件権利の資産の償却単位を判定するにあたり、レンタルビデオテープよりも他に相応しい資産があったのではないかとの批判であるが、同教授の批判には大いに賛同し得る。

---

155 玉國・前掲注115、118頁
156 玉國・前掲注115、118頁

もちろん、玉國教授も同論説における但し書きとして、「エントランス回線の利用と、ガス、水道、電気などの『商品』提供の導管的役割を担う設備・装置類などとは本質的に違う面もある」[157]としており、電気通信施設利用権としてのエントランス回線と、水道管やガス管、電線が、比較する資産として完全に同質でないことは認めている。

しかしながら、そのような違いを考慮したとしても、レンタルビデオテープの例を引合いに出すよりは、水道管やガス管、電線との比較を行う方が、余程妥当ではないか。PHS事業、すなわち電気通信事業においては、ガス、水道、電気事業と同様に、事業を営む上での基盤となる構造設備が存在し、そうした基幹設備との接続を行うことで端末利用者（エンドユーザー）がサービス提供を受けるという意味において共通点を有する。

結局のところ、裁判所が本件権利とレンタルビデオテープとの比較が必ずしも適切でないにも関わらず、レンタルビデオテープに固執する理由は、玉國教授が「『事業のために多数そろえておくことが通常必要な資産であっても、一つ一つが独立して機能しているものについては、その一つ一つを単位として法人税法施行令第 133 条の取得価額を判定するのが相当である』とする結論を導き出すための、強引な理由付け」[158]と批判するとおり、純機能説により本件権利の償却単位の判定基準を行うという結論ありきの理由付け以外には、積極的な理由を見出すことはできないものと考えられる。

もっとも、上記の点について、控訴審である東京高裁判決においては「レンタルビデオ事業におけるレンタルビデオと PHS 事業における本件権利とが異なる側面を有することは否定できない」と判示している。さらには、参考事案としてグループ会社である NTT ドコモ東北事件控訴審判決[159]においては、「有体物であるレンタルビデオ事業におけるレンタルビデオテープ（あるいはパチンコ業におけるパチンコ台なども同様と解される。）と無体財産である本件権利ないし本件エントランス回線利用権とを同列に比較して説明するところに、そもそも無理があり、同趣旨の批判を含む控訴人（原文ママ・課税庁に相当）の主張にも一理あるといわざるをえない」との判示がなされていることを鑑みると、裁判所としてもレンタルビデオテープとエントランス回線利用権との比較が、必ずしも最適とは考えていないようである。

---

157 玉國・前掲注 115、118 頁
158 玉國・前掲注 115、119 頁
159 NTT ドコモ東北事件控訴審判決（東京高裁平成 18 年 5 月 17 日判決（第 5 民事部））については、LEX/DB 文献番号 25450790 を参照。

しかしながら、結局は控訴審である東京高裁判決においては「事業のために多数そろえておくことが通常必要な資産であっても、一つ一つが独立して機能しているものについては、その一つ一つを単位として法人税法施行令第 133 条の取得価額を判定するのが相当である」との理由付けのために、また、NTT ドコモ東北事件控訴審判決においては「便宜的な説明」として、レンタルビデオテープの事案を論拠としている結果となっていることからも、本事案における比較事案の妥当性には疑問が残るままである。

（エントランス回線利用権との適切な比較事案の検討）

上記の玉國教授の見解である水道管やガス管、電線との比較、また、本論文第 2 章第 4 節において検証した課税実務検証における各資産の償却単位の判定基準と照らし合わせると、本件権利の償却単位についてレンタルビデオテープを引合いに出す、第一審東京地裁判決に始まる裁判所の判断は、やはり誤りであると言わざるを得ない。

課税実務検証における DVD 等と比較すれば、レンタルビデオテープは、確かに単体・個別に償却単位の判定を行う資産群に位置付けられるが、資産の性質やその資産の効用、用途という点からは、エントランス回線利用権をそれらの資産群と同列に位置付けるのは問題がある。

むしろ、1 セット（1 組・一式等）で償却単位の判定を行う資産群における、①新築の貸事務所用のビルの照明器具（蛍光灯）、②賃貸マンションのカーテン、③応接セットと比較する方が、まだ、本件権利の資産の性質に近いように考えられる。資産①は建物と独立不可分であることから建物と同一として、資産②は 1 部屋単位で、資産③は取得資産一式でその償却単位の判定を行う資産群であるが、本事案においてエントランス回線利用権の資産の果たす効用、用途を鑑みるならば、上記の資産群の方が比較事案としては妥当であるものと考えられる。

更に言えば、課税実務検証において検証した、資産④工場における送配管、資産⑤施設利用権としての専用側線利用権は、既述のガス管、水道管、電線と並び、より本件権利の性質に近いと言えるのではないか。資産④は「シーバスから原油貯蔵タンクまでの送配管、精製工程中の送配管というように機能別に区分した送配管を 1 単位」[160]とする資産、資産⑤は専用側線全体で資産の効用（用途）を発揮する資産であるが、その特徴は、法人税基

[160] 今井編・前掲注 96、108 頁

本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」による資産の償却単位の判定が難しく、資産の機能面により着目した資産の償却単位の判定が行われる点にある。

そして、エントランス回線利用権は、同通達に定める「通常の取引単位」による判定が難しく、また本訴訟において争いのあるように、資産単体で機能が発揮される資産であるとも断言し難いため、資産④、⑤のように資産全体、あるいはある程度のまとまりを有する単位をもって資産の効用、用途が果たされる資産として、その償却単位が判定されるべきであるように考えられる。

詰まるところ上記の考えは、本件権利 1 回線をもって機能が発揮される資産と裁判所において判断されたことに対する疑義へと展開される。すなわち、エントランス回線利用権は、決して 1 回線でその機能が果たされる資産ではなく、被告 Y（課税庁）の見解に見受けられるように、エントランス回線利用権の全体が、一体となって機能が果たされる資産であると解されるのが妥当と言えるのではないか。そして、資産の償却単位については、全体で一つ、あるいは、ある程度のまとまりを有する単位と捉えるべきではないかと考えられる。

（エントランス回線利用権の償却単位についての私見）

上記の議論を踏まえ、いかにエントランス回線利用権の償却単位を把握するかについて、私見としては辻富久教授の見解を踏まえ、工事単位をその償却単位とする捉え方が妥当するのではないかと考える。既述のとおり、辻教授は「基地局の設備のみでは機能を果たさないこと及び設置負担金がエントランス回線設置のための工事費等の実費の負担という性格を持つ」[161]という観点から工事単位での償却単位の判定を提言しているが、同教授の提言はエントランス回線利用権の性質を捉えた妥当な見解であるように考えられる。

工事単位で本件権利を償却単位とする点については、資産⑤専用側線利用権の資産計上に見受けられるとおり、現行の課税実務においても採用される考え方の一つである。専用側線利用権とは、既述のとおり、専用者である企業が敷設費用を負担し、その後敷設した側線自体は無償で鉄道事業者の所有となり、軌条等の有形固定資産についても鉄道会社の所有となる。その代わりに、利用者は無形の専用権を有するという形態を採る資産であるが、エントランス回線利用権の取得形態と比較すると、非常に近い性質を有する資産であるように考えられる。そして、専用施設利用権は工事費用の全額をもって、無形固定資産

[161] 辻・前掲注 106、211 頁

である利用権として資産計上されていることからも、本件権利の資産の償却単位を捉える上で、大いに参照し得る事案であると考えられる。したがって、エントランス回線利用権は工事単位において資産の償却単位とする考え方も成り立ち得るのではないか。

2 純機能説及び事業対応機能説に対する疑問と用途対応機能説の検証

（純機能説への疑問）

裁判所の判示を整理すると、まず、本件権利の性質について「法人税法施行令 13 条 8 号ソに規定する電気通信施設利用権に該当し、減価償却資産に該当する」と判示し、その上で、少額減価償却資産に該当するか否かを判断するに当たっては、「当該企業の事業活動において、一般的・客観的に資産としての機能を発揮することができる単位」を基準にその取得価額を判断すべきと判断している。なお、上記判示前段の「電気通信施設利用権に該当する」という点については、原告 X（NTT ドコモ）及び被告 Y（課税庁）両者において共通した認識となっており、裁判所の判示については妥当であると考えられる。

また、判示後段の「少額減価償却資産に該当するか否か」について、「一般的・客観的に資産としての機能を発揮することができる単位」を基準にその取得価額を判断するとの判示、さらに、判示の背景にある、法人税法施行令第 133 条（少額減価償却資産の損金算入）の文言解釈に基礎を置いた上での、「枕木、電柱等の単体では資産の機能が発揮し得ない（したがって通常の取引は単体では行われない）ものを除いては、通常の取引単位として取引される単位ごとに一般的・客観的に事業用資産として機能を発揮し得るかどうかを基準として、減価償却資産等の取得価額を判断すべき」という判定基準についても、疑義のないところである。すなわち、本件権利の単位判定に当たって機能を基礎とするという総論においては、原告 X（NTT ドコモ）及び被告 Y（課税庁）の両主張に相違はなく、裁判所の判示は妥当であると考えられる。

しかしながら、具体的に機能をどのように捉えるのかという各論の部分においては、当事者双方に大きな見解の相違が見られ、原告 X（NTT ドコモ）が純機能説に立った主張をなしているのに対して、被告 Y（課税庁）は事業対応機能説に立った主張をなしている。結果、両者の主張に対して裁判所は、減価償却資産の単位判定における機能とは、あくまで資産の機能を発揮しえる最小単位であり、物理的に取引可能な単位とする見解、すなわち、純機能説に立った原告 X（NTT ドコモ）の主張を支持し、エントランス回線利用権 1

回線を 1 単位とすると判断したのであるが、この裁判所の判断には問題があるのではないか。

なぜならば、既述のとおり、裁判所は少額減価償却資産に該当するか否かを判断するに当たっては、「当該企業の事業活動において（筆者にて傍点）、一般的・客観的に資産としての機能を発揮することができる単位」を基準にその取得価額を判断すべきと判示しており、その文言からは、資産の単位判定における資産の機能の捉え方について、企業における事業活動という観点を全く考慮していない訳ではないものと考えられるためである。

この点については、控訴人（課税庁）の上告受理申立て理由書においても、「『少額減価償却資産に該当するか否かを判断するに当たっては、当該企業の事業活動において、一般的・客観的に資産としての機能を発揮することができる単位を基準にその取得価額を判断すべき』と判示していること自体は、上記の意味で正当であるといえる」との見解が示されている。すなわち、当該企業の事業活動において収益を生み出し得る状態にあるという意味で、その資産としての機能を発揮するという、事業対応機能説に立つ被告 Y（課税庁）の主張とも共通する認識が見受けられ、裁判所における判示からも、そうした観点に対する一定の考慮がなされていることは明らかである。

しかしながら、資産の発揮する機能を捉える上で、企業の事業活動における収益という観点の必要性を判示しながらも、結論としては、裁判所は純機能説に立ち、「エントランス回線が 1 回線あれば、当該基地局のエリア内の PHS 端末から NTT 社の固定電話又は携帯電話への通話等、固定電話又は携帯電話から当該エリア内の PHS 端末への通話等が可能であるということができるため、本件権利はエントランス回線 1 回線に係る権利一つをもって、原告 X（NTT ドコモ、被控訴・被上告人に相当）の PHS 事業において、上記の機能を発揮することができ、収益の獲得に寄与するものということができる」とし、本件権利についてはエントランス回線 1 回線に係る権利一つをもって、法人税法施行令第 133 条を適用させ、少額減価償却資産であると認定した論理展開には矛盾があるように考えられる。

この点について、岡村忠生教授は「『収益を生み出す源泉』よりむしろ『用途に応じた本来の機能』の観点から、『1 回線あれば、当該基地局のエリア内の PHS 端末…の通話等が可能であるというのであるから』と、自らの判断は避けたとも読み取れる表現で、最低限の機能しか要求していない」[162]と批判的な見解を示しており、結審たる最高裁においても、

[162] 岡村忠生「批判」別冊ジュリスト租税判例百選〔第 5 版〕（有斐閣・2011 年）107 頁

本件権利の償却単位の判定において、最も核となるエントランス回線が本来果たすべき機能に関する直接的な判断が避けられ、あくまでも純機能説に立った判断しかなされなかった点は、極めて残念である。

最高裁の判断は「エントランス回線という施設の物理的な性質を説明したものに過ぎず、移動しながらであっても PHS により通信が可能となる、という資産本来の目的を果たすためには、やはりエントランス回線全体が一体となって機能する必要がある」という、本件権利の性質を踏まえた上での被告 Y（課税庁）の主張を、十分に汲んだ結論ではないように考えられる。すなわち、裁判所の採る純機能説に立った資産の単位判定基準とは、1回線あれば PHS での通話が可能という、本件権利の物理的な最低限度の機能（重要箇所につき筆者にて傍点）に着目した資産単位の捉え方であると言えるが、岡村教授の指摘にもあるように、その資産の償却単位の捉え方は、本件権利が本来果たすべき機能の捉え方としては、あまりに形式的かつ狭すぎるのではないか。

PHS というサービスは、全国何処にいても移動しながら通話ができるという利便性があるからこそ、サービスとしての売りがあるのであり、本件権利 1 回線をもってカバーできる、限られた範囲での通話ができるという状態のみでは、サービスとしてはそもそも成り立たず（すなわち、PHS 事業としても成り立たず）、サービスの受給者であるユーザーとしても、わざわざ NTT ドコモに対して費用を支払ってまで、PHS を利用することは無いであろう。

したがって、本件権利に要求される機能とは、移動しながら通話ができるという、観点から、より広い範囲での機能として捉えなければならないのではないか。それこそが PHS ユーザーの購入意図にも即するのであり、PHS ユーザーの購入意図とは、すなわち、本件権利の電気通信施設利用権としての実質的な使われ方である。

そのためには、本件権利 1 回線では到底用をなさないことは明らかであり、複数回線の存在が不可欠である。したがって、純機能説に立った裁判所の判断は本件権利の実質を鑑みない、あまりに形式的な判断であると言わざるを得ない。更に言うならば、純機能説において要求される物理的な最低限度の機能（重要箇所につき筆者にて傍点）のみでは、裁判所の判示した「当該企業の事業活動において一般的・客観的に資産としての機能」すら果たしておらず、機能の捉え方をあまりに狭く捉えたがゆえの、矛盾した判決結果であると考えられるのである。

純機能説に立った資産の償却単位の判定の是非については、酒井克彦教授も批判的な見解を示している。酒井教授は純機能説について、「減価償却資産の機能が認められるだけで減価償却資産の単位が決定できる（原文ママ・純機能説に相当）のであろうか。単純に機能を有するということと、いかなる用途に利用されるかということは別であり、後者の観点から単位を決定すべきであろう」[163]とし、応接セットにおける資産の償却単位の考え方を引合いに、応接という用途に使用される椅子であるからこそ、応接セットという一組・一式での資産の償却単位とするのが法人税法本来の予定と整合すると論じている。

さらに、酒井教授は「機能で単位を決定付けるとすると、単位を過度に小さく、あるいは大きく捉えてしまうおそれ」[164]があり、「純機能説による場合、純粋に資産としての機能を追い求めるあまり、単位を過度に小さく設定してしまうおそれがある」[165]としている。

（事業対応機能説への疑問－酒井克彦教授の用途対応機能説との対比－）

一方で、酒井克彦教授は課税庁の主張する事業対応機能説については、自身の主張する用途対応機能説との関係性において「事業活動のみを前提とした場合、この用途対応機能説にいう『用途』とは、事業内容あるいは事業活動という意味とオーバーラップする部分が大きい」[166]として、事業対応機能説における機能の捉え方と、用途対応機能説における用途の捉え方の類似性（筆者にて傍点）を認めた上で、本判決について「国側が主張した事業対応機能説が妥当性を有する」[167]との見解を示している。

もっとも、酒井教授は資産の単位判定における資産の機能を捉える上で、「事業対応機能説による、事業に合わせた機能である必要までも要求されないものと解しておきたい。事業に合わせた機能により単位を決定することは、減価償却資産の単位をいたずらに広く捉えることにもなりかねず、耐用年数省令別表 1 が細かな分類を擁していていることを踏まえれば妥当ではなかろう」[168]との見解を示し、用途対応機能説における用途と、事業対応機能説における機能の類似性（筆者にて傍点）は認めつつも、事業対応機能説の欠点で

---

163 酒井克彦『プログレッシブ税務会計論Ⅱ－収益費用と益金損金の関係－』（中央経済社・2016 年）160 頁以下
164 酒井・前掲注 163、160 頁
165 酒井・前掲注 163、160 頁。なお、酒井教授の指摘する、純機能説において単位を過度に小さく設定することへの危惧とは、既述の辻富久教授の論説において「一括払い等を避け、一単位あたりの金額を可能な限り少額にすることにより、少額減価償却資産の損金算入制度を悪用する可能性も否定できない」（辻・前掲注 106、211 頁）との見解を踏まえたものと考えられる。
166 酒井・前掲注 78、20 頁
167 酒井・前掲注 78、20 頁
168 酒井・前掲注 163、160 頁

ある、資産の償却単位を広く捉え過ぎるという問題については疑問を呈し、結論としては、課税庁の主張する事業対応機能説をそのまま採用する考え方とはなっていない。

酒井教授は「用途別に資産を決定する用途対応機能説によれば、『何に使用されているか』という観点から単位を決定することになるため、このような弊害は生じにくく、また、耐用年数省令別表 1 がその用途に別の耐用年数を定めているところとも整合的であることに鑑みれば、法の予定しているところではないか」[169]と結び、自身の用途対応機能説の妥当性を結論付けている。

（用途対応機能説に対する私見）

以上のことから、少額減価償却資産の償却単位の判定においては、機能を基準として資産の償却単位を判定するのではなく、用途を単位として資産単位を判定することこそが、法人税法や耐用年数省令等における減価償却資産制度の趣旨や意義・目的にそぐうものであり、単位の決定の際に用途を無視することはできないとする、資産の償却単位の判定方法が、酒井教授が主張する用途対応機能説の本旨であると言える。

仮に、同説に立って NTT ドコモ訴訟における本件権利の償却単位を顧みるならば、移動しながらでも通話ができる、という PHS 事業におけるエントランス回線利用権本来の用途を、最大限勘案した判断が可能であり、それは法人税法施行令第 13 条 8 号ソに規定する電気通信施設利用権の資産としての用途区分とも合致するように考えられる。それは、酒井教授の指摘である、法の予定している資産の単位判定基準であり、突き詰めると減価償却資産制度の趣旨や意義・目的にもそぐう資産の償却単位の判定基準と言えるのではないか。

もっとも、用途対応機能説を採る場合の次の課題として、用途とは何かという問題がある。すなわち、資産の償却単位の判定基準について、機能にはよらず用途とした場合であっても、用途の定義が明確でなければ実質的な問題の解決にはならない。その問題については酒井教授も自認しており、「しかしながら、『用途』についてはある程度の客観性が期待できる」[170]とし、機能よりも客観性が担保される[171]との見解を示している。

---

169 酒井・前掲注 163、161 頁

170 酒井・前掲注 163、161 頁

171 酒井克彦教授は、用途対応機能説の妥当性の論拠として、京都地裁昭和 61 年 2 月 27 日判決（税資 204 号 2797 頁） における「減価償却資産にあたるか否かは、一般の社会通念に従いその用途自体から客観的に判断すべき」との判示を参照し、「ある資産がどのように使用されているかという事実（傍点原文ママ）は客観的にも判断しうるものと解され、資産としての機能や事業としての機能よりも、客観性という観点からも優れている」（酒井・前掲注 163、161 頁）としている。

この点については、酒井教授の見解のとおり、確かに機能を資産の単位判定基準とする場合には、資産単位としての求められる機能を、純機能説に見られる資産単体としての物理的機能なのか、もしくは事業対応機能説に見られる事業に合わせた機能なのかという点が争点となるのに対して、資産の用途であれば「どのように使用されているかという事実（傍点原文ママ）」[172]のみを争点とすれば足り、それは耐用年数表等においてもある程度明確に区分されていることから、機能を定義するよりも用途を定義する方が容易かつ明確であるように考えられる。そして、仮に用途を資産の単位判定基準として採用した場合に、課税実務においても、用途、すなわち、資産の使用状況や使用実態を勘案した資産の単位判定を行えばよく、現行の基準である機能を単位とするよりも、当事者の紛争を生みにくいといった紛争回避の効果も期待されるという利点がある。

また、減価償却資産制度の意義・目的が、資産の使用可能期間、すなわち、その資産や設備等の効用持続年数に応じて費用配分を行う手続であること、さらに、資産の効用持続年数を勘案して資産の用途別に耐用年数が異なることを勘案すると、酒井教授の指摘する用途による資産区分は、減価償却資産制度の趣旨、耐用年数表の策定趣旨とは整合するようにも考えられる。

しかしながら、法人税基本通達 7-1-11 には用途という文言は用いられておらず、法人税法施行令第 133 条の文理解釈という観点から、減価償却資産の単位判定を機能ではなく、用途により行うことが直ちに許されるのかといったという点には、未だ問題がある。裏を返せば、その問題が解決されない以上は、直ちに用途という観点を資産の償却単位の判定基準として用いることは、難しいようにも考えられる。

また、法人税法施行令第 133 条について、原則的な文理解釈によらず、仮に目的論的解釈を採るとしても、用途対応機能説が、現行の同施行令第 133 条（あるいは同施行令第 133 条の 2）の解釈において許されるのかといった点については疑問が残る。そうした点を踏まえつつ、最終章である第 6 章においては、法人税法施行令第 133 条のあるべき解釈について論考を深め、解決に向けた提言を試みたい。

3 法人税法施行令第 133 条改正の趣旨及び意義・目的についての裁判所の評価に対する疑問

（法人税法施行令第 133 条の趣旨及び意義・目的）

[172] 酒井・前掲注 163、163 頁

法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産制度の趣旨及び意義・目的は、既述のとおり、企業会計上の重要性の原則を考慮しつつ、課税上、減価償却によって費用配分するほどの重要性のないものについては、例外的に簡便な処理を許容するという点にある。上告受理申立て理由書は、「にもかかわらず、原判決の到達した結論は、減価償却によって費用配分をするほどの重要性がないものとは到底いえないことが明らかな本件権利を殊更に細分化し、その細分化された『個々の本件エントランス回線利用権』ごとにみればその取得価額が 10 万円未満になるとして令 133 条の規定の適用を認め、電気通信施設利用権の耐用年数が 20 年と定められているにもかかわらず、本件権利だけでも総額 111 億 5135 万 8400 円もの巨額の取得価額を一括して平成 11 年 3 月期の損金に算入することを認め」たという点を捉え、「上記の趣旨目的（原文ママ・法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産制度の趣旨及び意義・目的に相当）を著しく逸脱するものであることは明らか」であると、裁判所の判示を批判する見解を示している。

上告受理申立て理由書の指摘する点については、辻富久教授が「少額減価償却資産の損金算入制度の意義にかんがみるとき、総額約 111 億 5000 万円もの全額が一時の損金に算入されることは減価償却制度の趣旨をゆがめることになる」[173]とし、本件権利については「企業会計原則における重要性の原則からも例外とすべき」[174]との見解を示している。すなわち、辻教授は少額減価償却資産制度（また、広く減価償却資産制度）の趣旨や意義・目的、及び重要性の原則という観点から、上告受理申立て理由書と同様の見解を採っているが、妥当性のある見解であると考えられる。同理由書の指摘するとおり、資産の殊更な細分化は、少額減価償却資産制度（また、広く減価償却資産制度）の趣旨や意義・目的にそぐわず、税務処理上の便宜及び企業会計上の重要性の原則から逸脱した、不適切な費用計上に対する警鐘であると言えよう。

（税務処理上の便宜について）

法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産制度の趣旨及び意義･目的を論考するに当たっては、税務処理上の便宜、企業会計上の重要性の原則という 2 つの観点が重要となる。

[173] 辻・前掲注 106、211 頁
[174] 辻・前掲注 106、211 頁

税務処理上の便宜については、岡村忠生教授が即時償却資産（少額減価償却資産）の導入の背景について、「課税上、減価償却による原価配分手続きの対象とするほどの重要性がないと判断されたことが理由と考えられる」[175]と説明しており、妥当な見解であると考えられる。

（企業会計上の重要性の原則）

企業会計上の重要性の原則について、渡辺淑夫教授は「固定資産の減価償却の趣旨からすれば、企業の所有目的なり使用見込期間なりからみて固定資産に属する資産は、たとえその取得価額がいかに少額であっても必ず固定資産として計上し、減価償却によって費用配分する」[176]という原則がありながらも、「企業会計には、企業の財務内容や状況について利害関係者の判断を誤らせるおそれのない程度（重要箇所につき筆者にて傍点)のものについては、いわゆる『重要性の原則』（principle of materiality）を適用して、本来の厳密な会計処理によらないで、他の簡便な方法によることも正規の簿記の原則に従った処理として認められるという考え方」[177]であるとしている。

渡辺教授の指摘する利害関係者の判断を誤らせるおそれのない程度(筆者にて傍点)とは、すなわち、あらかじめ定められた会計処理の方法により、正確に収益・費用を計算するという企業会計の目的について、「企業の財務内容を明らかにし、企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにすること」[178]とする、旧企業会計原則注解と同義であると解される。

（税務上の便宜と企業会計上の重要性の原則の関係性）

重要性の原則とは、もともとは上記の企業会計上の慣行によるものであるが、「一般に消耗性と認識される資産や少額な資産については、固定資産として経理しないで経理処理する慣行がある。そこで税法上も、かかる会計慣行を尊重する見地から、少額な減価償却…（中略）…については、事業の用に供した事業年度における一時償却又は一括 3 年均等償却の特例を認めることとしている」[179]との渡辺教授の解説のとおり、企業会計上の慣行を前提としつつ、租税法においてもその概念が尊重され、用いられているものである。

---

175 岡村忠生『法人税法講義[第 3 版]』（成文堂・2007 年）95 頁
176 渡辺・前掲注 18、413 頁以下
177 渡辺・前掲注 18、414 頁
178 大蔵省企業会計審議会「企業会計原則注解」（1982 年 4 月）
179 渡辺・前掲注 18、414 頁

すなわち、租税法における重要性の原則とは、適正な財務会計を目的とした企業会計原則を尊重しつつ、さらに、税務としての担税力を見出し難い（あるいは担税力はあるものの非常に弱い）資産については課税を行わないという考え方が加わったものであると考えられる。

（法人税法施行令第 133 条の改正経緯と裁判所の判断への考察）

法人税法施行令第 133 条の規定する少額減価償却資産制度は政策的な規定であり、少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）が昭和 42 年法人税法改正において、また、少額重要資産が昭和 49 年法人税法改正において廃止されている。これらの各資産制度の廃止の理由と背景については第 2 章第 3 節において詳述のとおりである。したがって、裁判所はこれら旧法人税法における少額資産制度の規定が、現行法においては存在しないことを論拠に、本件権利が法人税法施行令第 133 条の少額減価償却資産に該当するか否かの判定においては、単に取得価額が 10 万円未満であるという一事をもって、少額減価償却資産に該当すると判断し、その損金算入を認めるという形式基準を採用するに至った。

そもそも、現行法人税法施行令第 133 条が形式基準を採用するに至った最大の理由は、課税所得に重大な影響を与えない、すなわち重要性の低い項目については、「事実認定について、税務官庁と納税者との間に生じやすい摩擦を排除することにより、円滑な税務運営を可能に」[180]するためであり、かつ、「税務上許容しうる重要性の範囲を明らかにすることにより、歳入の確実化（安定化）を図」[181]ることにより、課税負担の公平性への配慮を兼ね備えることが可能と判断されたためである。

しかしながら、本事案については、上告受理申立て理由書において、「上記各改正（原文ママ・昭和 42 年改正、昭和 49 年改正に相当）は、令 133 条の本来の趣旨目的が、企業会計上の重要性の原則を考慮し、課税上、減価償却によって費用配分をするほどの重要性のないものについて、簡便な処理を許容するという点にあるという、基本原理自体を放棄するものではない」との上告人（課税庁）の主張のとおり、形式基準の趣旨を逸脱した事案であるように考えられる。

---

[180] 武田隆二『平成 17 年版 法人税法精説』（森山書店・2005 年）1021 頁
[181] 武田・前掲注 180、1021 頁

さらに、同理由書においては、どのような資産の単位を基準として、本件権利の取得価額を認定するのかという点について、「通常の有形固定資産のように、外形的にその個数を判定することが容易なものについては特段の問題を生じないが…（中略）…、電気通信施設利用権のような無形固定資産（令 13 条 8 号参照）の場合には、当該資産をどのような基準で 1 個の資産と把握してその取得価額を認定すべきかは、必ずしも外形上明らかでないため、減価償却制度及び少額減価償却資産制度の趣旨目的にさかのぼって検討する必要がある」との主張が見受けられる。その主張には、本件権利のような外形上の資産単位が明らかでない資産ほど、減価償却資産制度及び少額減価償却資産制度の趣旨や意義・目的を重視すべきである、との真意が伺えるが、同理由書における上記の見解は極めて妥当であるように考えられる。

本件権利の本質は、あくまでも複数回線の存在が不可欠な資産であり、かつ、電気通信施設利用権という外形上その資産単位の判定基準が明らかでないという点に特徴がある。また、本件権利に要求される機能とは、その資産の性質からも、移動しながら通話ができるという側面を重視した機能として捉えられるべきである。したがって、上告受理申立て理由書において、上告人（課税庁）の主張である「本件権利は一般の減価償却資産（電気通信施設利用権）として、20 年の耐用年数」に渡り償却されるべき資産との結論は妥当であると考えられる。また、本事案におけるエントランス回線利用権は課税上、減価償却によって配分するほどの重要性の無い資産であるとは到底言えない。

確かに、現行の法人税法施行令第 133 条の規定には、旧法人税法において規定されていた少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）及び少額重要資産制度に係る規定は存在しないものの、同施行令の改正の本来の趣旨は、既述のとおり税務行政及び納税者の紛争回避、及び事務簡素化にある。しかしながら、法人税法施行令第 133 条に規定される少額減価償却資産が、本件権利のような、ハンドオーバー機能により、全国どこでも移動しながら通話ができるという目的を有する、回線全体を通してこその機能が発揮される資産、かつ税務上も大きな担税力が見出される（重要性の高い）資産においてまで、簡便な処理を許容する趣旨の改正でないことは明らかである。

したがって、裁判所の判断には大きな問題があり、裁判所の採った純機能説に基づく形式基準による資産の償却単位の判定は否定されるべきである。また、現行法人税法施行令第 133 条の規定にそれらの少額資産に係る規定が無いという一事をもって、直ちに少額減価償却資産の該当性を判断することは、上告受理申立て人ら（課税庁）の主張するような

適用解釈の誤りとまでは言わないまでも、同施行令第 133 条の改正趣旨をあまりに狭くとらえた、不適切な判断であると言わざるを得ないのではないか。

4 法人税基本通達 7-1-11 による通達課税に対する租税法律主義からの問題

（通達課税の問題）

少額減価償却資産の償却単位の判定を法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」により行うことについては、第 3 章第 2 節において通達の射程として論じたとおり、いわば「特殊な判定基準」として資産の機能面に着目した資産の償却単位の判定を行うことであり、論理的にも、また現状の課税実務との整合性からも一定の合理性を有するものと考えられる。

しかしながら、通達の射程の問題以前の議論として酒井克彦教授は、「純機能説を説明する本件東京地裁は、課税実務上の取扱いを純機能説の観点から説明する。…（中略・東京地裁の説示部分に相当）…かかる説示が指摘するところは資産の機能性があるか否かでの線引きであり、そこでは、純粋に資産の機能を有するか有しないかによって資産の最小単位を画そうとする考え方が採用されている。X 社（原文ママ・NTT ドコモに相当）の主張する純機能説は、法人税基本通達の考え方を基本的根拠としているように思われるが（この点は、事業対応機能説を採用する Y の主張においても同様であるように思われる。）、租税法律主義の観点からは、法律の規定から見解を導出すべきではないか」[182]との批判をなしている。酒井教授の上記の指摘は重要である。すなわち、法人税法施行令第 133 条を始めとした現行の法人税法において、減価償却資産、一括償却資産、また、少額減価償却資産の償却単位についての明確な規定が無い中で、あくまでも、法人税法施行令第 133 条の行政解釈に過ぎない法人税基本通達 7-1-11 の文言解釈を、どこまで妥当させるのかという点については、租税法律主義の観点から常に問題を孕んでいると言えるのである。

（通達課税に対する批判がある中での大淵博義教授の見解）

既述のとおり、通達課税に対する租税法律主義からの批判がある中で、大淵博義教授は、NTT ドコモ訴訟において各判決の採った純機能説、すなわち、法人税基本通達 7-1-11 に依拠した、資産の機能を判定基準とした少額減価償却資産の単位判定の合理性を主張している。

---

[182] 酒井・前掲注 95、221 頁

そして、課税庁の主張を PHS 事業機能説（事業対応機能説に相当）と定義した上で、「法人税法施行令 133 条の少額減価償却資産の判断基準に関しての行政解釈を示している法基通 7-1-11 の『資産の通常の取引』単位により判定するという解釈から見ても妥当ではないし、しかも、PHS 事業への参入のために一括取得という取得目的や取得形態等を前提として判断している本件更正処分及びその原処分庁の審査請求における主張（原文ママ・事業対応機能説に相当）は、…（中略）…法人税法施行令 133 条の上記改正の経緯からも許されないものである」[183]との見解を貫いている。

また、課税庁の事業対応機能説に対しても、「法人税法施行令 133 条の『減価償却資産の取得価額が 10 万円未満』とするその『減価償却資産』という単位とも相容れない解釈であるとともに、前記法基通 7-1-11 の通達の解釈にも違背する不適法な解釈である」[184]、さらに、「原告が本件事業譲渡後に取得した本件エントランス回線利用権の取得単位の判定に当たり、原告の事業形態、当該事業における当該施設利用権の設置の目的、用法、機能、種類等及びその特殊性に鑑みて総合的に判断するという解釈は、現行の施行令 133 条の『減価償却資産の取得価額』という文理に違背する解釈である。」[185]との結論に至っている。

以上が、本事案における大淵教授の見解である単位判定三段階説（仮称）に基づく法人税法施行令 133 条及び法人税基本通達 7-1-11 の解釈・当てはめの論理構造である。

（大淵博義教授の単位判定三段階説（仮称）に対する疑問）

大淵教授の主張する PHS 事業機能説（事業対応機能説に相当）が、法人税法施行令第 133 条の行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 の文理解釈上、許されないという点については、疑問がある。本法である法人税法施行令第 133 条に規定される文言の解釈について、文理解釈を厳密に行うべきという論理であるならばまだしも、あくまでその行政解釈に過ぎない法人税基本通達の文言について、過度に文理解釈にこだわる理由は無いのではないか。

むしろ、上記論点における問題の本質は、酒井克彦教授の指摘にあるとおり、租税法律主義の観点から、本来は法律の規定（すなわち、本法たる法人税法施行令第 133 条等の規定）から見解を導出し、資産の償却単位の判定を行うべきであるにも関わらず、それら規

183 大淵・前掲注 74、260 頁
184 大淵・前掲注 107、30 頁
185 大淵・前掲注 74、263 頁

定の不備により、法律の規定からその判定がなされず、通達による償却単位の判定がなされ、課税が行われているという現状にある。

法人税法施行令第 133 条においては、少額減価償却資産の償却単位の判定については具体的な規定が無いため、その行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 を拠り所として、「通常の取引単位」による資産の単位判定、あるいは、本件権利のように、「通常の取引単位」という基準により判断することが難しい場合には、「機能」による資産の単位判定を行うという実態を鑑みて、法律によらない行政解釈による資産の償却単位の判定、そして課税可否の実質的判断が行われることは、租税法律主義の観点から望ましくないのではないか、という批判であれば理解は可能である。

したがって、あくまでも同施行令第 133 条の行政解釈に過ぎない法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」という文言のみを頼りとし、その文言を狭く捉えた結果、同施行令 133 条の文理解釈上は許されないとする大淵教授の解釈論は、論理的に飛躍があるように考えられる。通達の解釈に違背する云々という以前に、租税法律主義の観点からは、法律の規定から見解を導出すべきという点に、より焦点を当てるべきではないか。

5 法人税法施行令第 133 条の解釈のあり方についての問題
（租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）に係る一般的解釈・アプローチ手法）

法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産制度が、減価償却資産制度の例外規定であるという点を鑑み、玉國文敏教授は「一般論からすれば、本来的には一般の償却資産と同様に取り扱うべきである資産であるにも拘わらず、政策的な理由に基づき、法令上、例外的な取扱いを認められている少額減価償却資産のようなケースでは、その適用範囲をやたらに拡大すべきでないという議論も可能であろう」[186]との見解を示している。

また、酒井克彦教授は「非課税規定・減免規定が政策的目的から用意されているところ、こうした政策上の配慮により本来あるべき課税が歪められているのであれば、その歪みはできるだけ小さくすべきという考え方によるアプローチ」[187]（以下、「アプローチ①」という。）がなされるべきであるとの見解を示している。

さらに、酒井教授は「特措法のような租税負担の例外を定めた法律を解釈適用する際には、厳格に解釈し、みだりに拡張解釈をするべきではない…（中略）…そうでないと、租

186 玉國・前掲注 115、126 頁
187 酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』（弘文堂・2017 年）15 頁

税負担の公平の原則がたやすく崩される虞れが生じる」[188]との最高裁昭和 48 年 11 月 16 日第二小法廷判決における判示を参照し、「これは平たくいえば、『措置法とは本来のあるべき課税とは異なる例外規定なのだから、厳格に解釈すべき』という理解といえよう。また、一方で、本法と租税特別措置規定という捉え方ではなく、一般的規定が租税特別措置規定かという捉え方も考え得る」[189]と論理を展開する。

その上で、酒井教授は法人税法や相続税法といった本法の中にも租税特別措置規定があるという実態を踏まえ、それらの規定を「『本法か否か』ではなく、『一般的規定か租税特別措置規定か』という分類で厳格解釈を説明するものである。ここでは、一般的規定を原則として考え、租税特別措置規定は例外であるから厳格に解釈しなければならないという構成となる」[190]とした上で、「租税に関する特別措置は、なにも租税特別措置法のみに規定されているわけではなく、本法内にも存在することに鑑みれば、このような理解も整合的である」[191]との結論に至っている。

法人税法施行令第 133 条における少額減価償却資産に係る規定は、酒井教授の見解を是とするならば、租税特別措置規定に該当するものと考えられる。その上で、租税特別措置規定という同施行令第 133 条の規定の性質に照らすならば、法令に厳格に解釈し、みだりに拡張解釈をするべきではないとの論理は妥当するものと考えられる。

（租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）に係る目的論的解釈・アプローチ手法）

酒井克彦教授はアプローチ①の解釈に加えて、非課税規定・減免規定については「政策の趣旨目的の範囲で解釈すべき」[192]という見解を提唱しており、その考え方を目的論的解釈と定義した上で、「『なぜ政策上、非課税規定・減免規定が用意されているのか』という趣旨論からのアプローチ…（中略）…である」[193]としている。なお、同教授の提唱する非課税規定・減免規定とは租税特別措置規定と同義であると解されるため、以下、本論文においては租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）とする。

酒井教授は上記見解の論拠として、「租税特別措置法に係る特例規定については、その制定当時における各種政策上の公益的な要請から設けられた軽減措置であるから、その解

188 最高裁昭和 48 年 11 月 16 日第二小法廷判決（民集 27 巻 10 号 1333 頁）
189 酒井・前掲注 187、16 頁以下
190 酒井・前掲注 187、16 頁以下
191 酒井・前掲注 187、16 頁以下
192 酒井・前掲注 187、15 頁
193 酒井・前掲注 187、15 頁

釈、適用については特に厳格になすべきであり、たとえ、右規定の適用を受け得る実質的要件が備わっていた場合であっても、当然に適用されるわけのものではなく、納税者において、同法条の定める厳格な手続的要件を履践して初めてその適用が受け得られるものと解するのが相当」[194]との東京地裁昭和 54 年 9 月 19 日判決における判示を参照している。

その上で、同判示の意図について、「これはコンテクスト重視のアプローチ①による解釈論よりも、むしろ、租税特別措置法規定の性質が政策的なものであるから、このような政策的規定については、政策の趣旨目的に合わせたところでこれを厳格に解釈しなければならないという点でコンテンツ重視にシフトした解釈、すなわちアプローチ②」[195](以下、「アプローチ②」という。)と解した上で、「政策の趣旨目的によって限定的に解釈されるべきであるという解釈は肯定されるべき」[196]との肯定的な見解を示している。

もっとも、アプローチ②による目的論的解釈については、「新たに課税要件を付加するかのごとき解釈が許容されるものではないことはいうまでもない」[197]とし、あくまでもアプローチ①による厳格な解釈を基本とした上で、それを補完するための解釈であるという租税法解釈の原則を遵守する必要がある点には、注意が必要である。

(租税特別措置規定(非課税規定・減免規定)に関する酒井克彦教授の解釈・アプローチ手法の結論)

酒井克彦教授は前項での論考を踏まえ、租税特別措置規定(非課税規定・減免規定)についての解釈として、「第一義的には文理解釈による厳格な解釈が展開されるべきであるし、二次的にこれを補完するという意味において、すなわち文理解釈によっては制度の趣旨目的に反することとなる場合の、『最後の砦』としての補完という意味において、目的論的解釈が採用されると理解すべき」[198]と結論付けている。

そして、「この二重の解釈手法の確認が重要と考える。丁寧な解釈がひいては租税法律主義の趣旨を堅持することにつながり得るのであって、租税法における厳格解釈とは、文理解釈を主軸とし、さらに、租税特別措置規定については、議会意思ひいては自己同意の

194 東京地裁昭和 54 年 9 月 19 日判決(判例タイムズ 414 号 138 頁)
195 酒井・前掲注 187、20 頁
196 酒井・前掲注 187、20 頁
197 酒井・前掲注 187、20 頁
198 酒井・前掲注 187、97 頁

尊重という意味での法目的実現のための目的論的解釈による最終的な補完をもってして実現される解釈である」[199]との結論に至っている。[200]

（租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）に関する解釈手法を踏まえた裁判所判決の問題）

以上、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）に関する解釈手法・アプローチに係る学説を踏まえると、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」という文言どおりに捉える裁判所の判断、また、基本的には本事案における各裁判所の判断を支持する大淵教授の見解は、法人税法施行令第 133 条に明確な規定が無いにも関わらず、その行政解釈に過ぎない法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」という文言にとらわれ、その文言の意味する範囲をあまりに狭く捉えた結果、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）である少額減価償却資産の適用をむやみに広げる（本来、減価償却資産として計上されるべきエントランス回線利用権の全額を少額減価償却資産として損金として計上することを許容する）という結果を招き、それは租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）に係る厳格な解釈という一般原則から大きく外れるものであると考えられる。すなわち、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」という文言の厳密な解釈にこだわることは、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）である法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産の適用範囲を必要以上に広げるという矛盾を生じさせるものである。それは、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）の解釈において、酒井教授の見解であるアプローチ②に照

199 酒井・前掲注 187、96 頁

200 なお、文理解釈の定義について、占部裕典教授は「法の趣旨・目的、法的な構造に沿った（傍点原文ママ）『文理解釈』でなければならない。それは、文理からまったく離れて法の趣旨・目的から独自に要件を創設するような解釈（これをもって『目的論的解釈』と呼ぶ論者もいる。）などとは異なる」（占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（慈学社・2013 年）39 頁以下）とし、税法解釈の厳格性が強調され、厳格な文理解釈のみがなされることで、立法趣旨に沿わない解釈がなされず、納税者に不利益が生じることは、そもそも租税法律主義は予定していない（占部教授はこれを「本末転倒」な解釈と指摘する。）としている。占部教授の見解は、いわゆる文理解釈における文理の定義を、一般的な定義よりも広げて捉える見解であると解される。

もっとも、占部教授の見解について、木山泰嗣教授は「その実質的な理由は傾聴に値するが、文理解釈の意義を一般的な法解釈における内容と同質には捉えていないように思う。趣旨目的を考慮する解釈は、目的論的解釈と一般に呼ばれており…（中略）…これを前提にすれば、趣旨目的を考慮せずに規定の文言のみから行われる解釈を文理解釈として説明するのが妥当」（木山泰嗣「租税解釈のあり方－文理解釈は正しいのか－」『青山法学論集』58 巻 2 号（青山学院大学・2016 年）82 頁）と評しており、文理解釈の定義には、学説上議論の余地がある。

私見としては、占部教授の指摘する文理の定義を広げるという見解も実質論的にはあり得るものの、どちらかと言えば同教授の見解は、木山教授の指摘のとおり目的論的解釈に近く、文理解釈における文理の定義自体は、一般的な趣旨や意義・目的を考慮せずに、規定の文言のみから行われる解釈として捉えるのが妥当であると考える。

らして考える場合、すなわち、なぜ政策上それらの規定が用意されているのかという趣旨や意義・目的からのアプローチを採る場合であっても、結論としては変わらないものと考えられる。

もっとも、酒井教授の指摘のとおり、文理解釈による厳格な解釈が第一にあり、それを補完するものとして趣旨解釈（目的論的解釈）がなされるべきという点については賛同し得る。

上記の点を踏まえ、本事案について改めて論証すると、電気通信施設利用権としてのエントランス回線利用権については、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」について、裁判所の採った純機能説に基づくと、少額減価償却資産の適用範囲が必要以上に広げられるという現象が発生する。それは、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）である法人税法施行令第 133 条に係る厳格な解釈という一般原則に反する。したがって、同通達に規定する機能を捉える際には、純機能説によらず、なぜ、法人税法施行令第 133 条が租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）として定められたのかという、趣旨や意義・目的からのアプローチが許容されると考えられる。以上の論考を踏まえ、その具体的な機能の解釈手法について、最終章において提言を試みたい。

（大淵博義教授の本事案における法令解釈の誤り）

上記の論考を踏まえると、既述の大淵博義教授の見解である、法人税法施行令第 133 条に定める「減価償却資産の取得価額が 10 万円未満」の解釈において、文理解釈を第一とする点については、酒井教授の指摘するアプローチ①による解釈、また当方の見解とも通じるものがあり、全く誤った見解ではないとも考えられる。

大淵教授の見解は、法人税法施行令第 133 条の文理解釈、及び解釈通達に対する文言解釈を主軸とするという正しい解釈の方向性を採りながらも、同施行令の解釈通達である法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」の文言どおりの解釈にあまりに固執した結果、その捉え方を誤り、結果として租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）に対する厳格性を没するという、矛盾した解釈を行った点に問題がある。

なお、大淵教授の主張である、法人税法施行令第 133 条の改正経緯を資産の償却単位の判定においては考慮する必要がないという点については、前項において論じたとおり、同教授が、法人税法施行令第 133 条の改正趣旨を、単に少額重要資産等の規定が現行の法人

税法に存在しないため許されない、と主張しているのであれば、同施行令第 133 条の改正経緯を形式的に捉えた、最高裁の判断と同じであると批判せざるを得ない。

確かに、少額重要資産等の規定は現行の法人税法の規定には存在しないものの、そもそも、法人税法施行令第 133 条の文理解釈において、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）に係る厳格な解釈をとるべきという観点からは、法人税基本通達に定める「機能」の範囲を極度に狭く捉えるのは妥当ではない。すなわち、機能の解釈については、本件権利全体として資産の効用を果たし得るかという点を重視し、純機能説よりも広げて機能という文言捉えるべき、といった反論が可能である。

更に補足するならば、少額減価償却資産制度の趣旨や意義・目的に照らした解釈という観点から、仮に現行の法人税法において少額重要資産等の制度規定は存在しないとしても、本事案について個別具体的に検討するならば、エントランス回線利用権全体をもって減価償却資産と判断するのが、少額減価償却資産制度の趣旨や意義・目的に最も合致しており、そのように判断してこそ、課税負担の公平性の例外である租税特別措置に対する統制がなされると考えられるのではないか。

したがって、少額重要資産制度等の規定が現行の法人税法に有るか否かによらず、本事案に関して言えば、本件権利全体をもって減価償却資産と資産の償却単位の判定をなすべきという論理を導くことは、現行法及び現通達の解釈努力においても、充分対応可能であるものと考えられる。

（大淵博義教授の本事案における示唆）

もっとも、大淵教授が「昭和 42 年改正により廃止された『事業の開始又は拡張のために取得した固定資産で、その耐用年数が 1 年以上であるもの』についての少額減価償却資産の一時の損金算入規制が、法規制によることなく、被告（原文ママ・課税庁に相当）の解釈によって復活したというほかはない。かかる解釈が、我が国の憲法 84 条で保障されている租税法律主義を逸脱した違法、無効な解釈である」[201]という指摘については、現行法において規定が無い以上は課税をなされるべきではない。そして、租税法が財産権の侵害規定であり、財産権保障という自由主義的統制という側面を有することに鑑みれば、その見解には一理ある。

[201] 大淵・前掲注 107、32 頁

大淵教授の指摘するとおり、少額重要資産制度等が廃止され現行の法人税法において明確な規定がなされていないという点は、確かに問題ではあり、技術革新が著しい今後の現代社会においては、現行法の解釈努力によっては対応できないような特殊な資産が登場した場合には、妥当な結論を導くことができない可能性がある。同教授の上記の指摘は、奇しくも現行の法人税法施行令第 133 条及び法人税基本通達 7-1-11 の解釈上の限界を指摘したかのように解される。

6 法人税課税ベースの侵蝕の問題

（課税所得の変貌現象と法人税課税ベースの侵蝕）

法人税課税ベースの侵蝕とは、第 2 章第 3 節において詳述のとおり、租税負担の公平性に歪みを生じさせる現象であり、課税ベースとなる現実の課税所得に歪みが生じ、縮小化されることにより、本来あるべき課税がなされないという重大な問題をもたらす。税務会計学的には「『課税所得の変貌現象』の一面のあらわれ」[202]であるとされている。

富岡幸雄教授は課税所得の侵蝕により、「納税者における租税負担の公平性が阻害されるとともに、租税負担能力に適応した公正な課税所得の把握が妨げ」[203]られることにより、「課税上のルーフホール、つまり、『課税の抜け穴』」[204]が作り出されていると、その現象を説明し、放置することが許されない状況であると強く批判している。

（税制簡素化の名のもとになされた課税所得の侵蝕化現象）

富岡教授は、課税所得の侵蝕の例として、個人の所得課税における利子所得やキャピタル・ゲインの課税対象からの脱落、また、逆に配当所得への軽すぎる課税、法人税法における受取配当金の課税除外、引当金の拡大設定、そして本論文の主題と関係する、税務会計制度の変則的弾力化のための資産計上基準の緩和化による損金の拡大計上を例として挙げている。[205]

さらに、侵蝕化現象について税務会計学的見地から、発生形態及び発生要因別に以下の 6 点[206]に分類、整理している。

---

202 富岡・前掲注 30、1436 頁
203 富岡幸雄「税務会計の動向にみる課税所得の変貌現象－法人所得税制におけるタックス・ベースの侵蝕化現象の検討－」『会計』105 巻 1 号（森山書店・1974 年）108 頁
204 富岡・前掲注 203、108 頁
205 富岡・前掲注 30、1437 頁を参照。
206 富岡・前掲注 203、112 頁を参照に、筆者にて箇条書きで要点を整理。

（1） 商法・企業の会計慣行との調整の名のもとになされた課税所得の侵蝕化現象

（2） 税制簡素化の名のもとになされた課税所得の侵蝕化現象

（3） 企業の自主的経理尊重の名のもとになされた課税所得の侵蝕化現象

（4） 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の尊重の名のもとになされた課税所得の侵蝕化現象

（5） 租税の公共政策配慮の名のもとになされた課税所得の侵蝕化現象

（6） 租税制度上の仕組みを建前とする名のもとになされた課税所得の侵蝕化現象

また、上記分類の（2）税制簡素化の名のもとになされた課税所得の侵蝕化現象の具体的項目のうち、本論文の主題である減価償却資産（あるいは少額減価償却資産）のあるべき償却単位の判定基準と密接に関わる項目として、

（ア） 少額多量の減価償却資産の資産計上抑制の許容

（イ） 少額重要資産の資産計上抑制の許容

（ウ） 少額減価償却資産の取得価額の供用時損金算入制度の緩和

の 3 点[207]を指摘している。

富岡教授は指摘する上記 3 点を全て含めて「減価償却資産の資産計上基準の緩和化」[208]としているが、3 つの具体的項目のうち、（ア）少額多量の減価償却資産の資産計上抑制の許容及び（イ）少額重要資産の資産計上抑制の許容については、第 2 章第 3 節において詳述した、旧法人税法における少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）・少額重要資産制度が廃止に至った歴史的な沿革とも大いに関係がある。また、（ウ）少額減価償却資産の取得価額の供用時損金算入制度の緩和については、第 2 章第 1 節において検証した、少額減価償却資産制度における取得基準価額の変遷・沿革とも密接に関係している。

少額減価償却資産について、主に税制簡素化の名のもとに損金算入額が拡大傾向にある現状は、まさに課税所得の侵蝕そのものであると言えよう。なお、富岡教授による「減価償却資産の資産計上基準の緩和化」[209]に係る上記の定義については、菅原計教授の著書[210]においても引用されており、税務会計学的な分類方法としても、有力かつ妥当な学説であるものと考えられる。

---

207 富岡・前掲注 203、112 頁を参照。
208 富岡・前掲注 30、1441 頁
209 富岡・前掲注 30、1441 頁
210 菅原計『税務会計の理論』（中央経済社・1995 年）270 頁以下

（少額資産に係る法人税課税ベースの侵蝕の実態）

昭和 42 年法人税法改正により少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）が廃止され、また、昭和 49 年法人税法改正により少額減価償却資産の取得価額の基準額の引上げと少額重要資産の廃止がなされたが、それは、税制簡素化のもとに法人税課税ベースの侵蝕が引き起こされるという問題を生じさせた。

富岡幸雄教授は（ア）少額多量の減価償却資産の資産計上抑制の許容及び（イ）少額重要資産の資産計上抑制の許容については、「昭和 42 年頃の当時における税務会計の動向には、税制簡素のための具体的方策として『課税所得の計算の弾力化』を目標に掲げるとともに、『企業の自主的経理』の主張を背景に『重要性の判断の弾力性を』強調したもの」[211]であり、「たしかに、税制簡素化の実施は納税者国民にとっても政府税務行政機関にとってもその意義の大きいことは否定すべき」[212]ではなく、また、それらの制度について『重要性の判断についての画一的基準の設定』には、たしかに問題も損するところではあった」[213]、との一定の肯定的評価[214]を行っている。

しかしながら、それらの制度の廃止は「減価償却資産の資産計上基準におけるその取得資産の性格や機能を考慮することによる判定要素を導入していた実質基準による制約」[215]を廃止することであり、現実的には課税所得計算の弾力化・自由化現象をもたらし、結果として、「課税所得の侵蝕化現象の拡大（原文ママ）」[216]をもたらし、税務会計の領域において「公平原理の衰退」[217]現象をもたらすため、結論としては、それらの資産制度の廃止について「後退縮小（原文ママ）」[218]と批判している。

また、（ウ）少額減価償却資産の取得価額の供用時損金算入制度の緩和について、富岡幸雄教授は、「従前において存在していた実質基準（重要箇所につき筆者にて傍点）による制約」[219]として評価され得るべき少額多量資産または少額重要資産等の制度廃止と併せて勘案すると、「現行の減価償却資産の供用時損金算入額の判定は、(1) 使用可能期間が

---

211 富岡・前掲注 42、60 頁
212 富岡・前掲注 42、60 頁
213 富岡・前掲注 42、60 頁
214 さらに、富岡教授は少額多量資産制度、少額重要資産制度の廃止は「実業界、会計学会からの税制・税法に対する強力なインパクトによって実施された税法規定の改変」（富岡・前掲注 42、60 頁）であるとし、「企業会計的論理の税制への導入が大きくなされた」（富岡・前掲注 42、60 頁）と、税と会計の調整との観点からは肯定的評価を加えている。
215 富岡・前掲注 42、60 頁
216 富岡・前掲注 42、60 頁
217 富岡・前掲注 42、60 頁
218 富岡・前掲注 42、59 頁
219 富岡・前掲注 42、60 頁

1 年未満であるか、それとも（2）取得価額が一定金額（現在は、10 万円未満）であるか、どうかという形式基準（重要箇所につき筆者にて傍点）のみにより規制されるにとどま」[220]ることにより、現行の法人税法施行令第 133 条における少額減価償却資産制度について、「極めて簡明にしてシンプルな制度」[221]を実現させたとの一定の評価は行っている。

しかしながら、この点についても実質基準による制約がなされない現状を鑑みると、「内容的には後退し、課税所得の算定ルールとしては、『課税所得の侵蝕化』を招来することとなり問題のある制度となってしまった」[222]との批判的な見解を採っている。以上の論考を踏まえ、富岡教授は、税務会計の弾力化・自由化よる課税ベースの縮小化は「法人税率を必要以上に高めており、企業の活力を阻害し、海外逃避を将来し、産業の空洞化」[223]を引き起こすと結論付けている。

（本事案に見られる法人税課税ベースの侵蝕の実態）

上記の富岡教授の指摘する問題を本事案に当てはめ、以下に論考する。

少額減価償却資産の償却単位の判定については、現状、法人税法施行令第 133 条において具体的な基準が明記されておらず、その行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 に定める機能という文言が純機能説に基づき狭く捉えられることで、資産の償却単位の判定が行われている。その結果、既述のとおり少額減価償却資産が拡大適用される場面が発生し、本事案はその典型例であると言えよう。

さらに、本事案については、本法である法人税法施行令において具体的な規定が無いにも関わらず、課税ベースの侵蝕が引き起こされたという点において、富岡教授が指摘する、「税務会計制度に非常に変則的な弾力化・自由化」[224]が与えられ、「法人税法の本法それ自体が規定する基本税制そのもの」[225]により引き起こされる課税ベースの侵蝕よりも、更に根が深く、問題のある事案であると言えるのではないか。富岡教授が「企業の営む業績によっては極めて巨額な金額に達する固定資産の供用時損金算入額を計上せしめ得ることになる場合」[226]と指摘する事案として、本事案が妥当するものと考えられる。

---

220 富岡・前掲注 42、60 頁
221 富岡・前掲注 42、60 頁
222 富岡・前掲注 42、60 頁
223 富岡・前掲注 30、1436 頁
224 富岡・前掲注 30、1444 頁
225 富岡・前掲注 30、1465 頁
226 富岡・前掲注 42、56 頁

（法人税課税ベースの侵蝕の観点からの本事案に対する私見）

第一審東京地裁判決以降、最高裁判決の採用した純機能説に基づく少額減価償却資産の償却単位の判定は、税務会計学的見地に照らすならば、課税ベースの侵蝕を引き起こす原因であり、ひいては、租税の応能負担、租税負担の垂直的公平という租税原理に照らしても、大いに問題のある資産の償却単位の判定基準である。

本事案におけるエントランス回線利用権の償却単位の判定について、裁判所の採った純機能説的な見解は形式基準であり、否定されるべきである。そして、法人税法施行令第 133 条の行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 に定める資産の機能の捉え方については、純機能説によらない解釈努力がなされ、資産の本来の用途、性質にあった資産計上が行われることにより、減価償却資産制度の例外規定である少額減価償却資産の損金算入の範囲を必要以上に拡大させないという、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）としてのあるべき解釈がなされるべきである。そうした解釈努力は、課税ベースの侵蝕に対する実質的な制約としての役割を果たすものであり、租税の応能負担、租税負担の垂直的公平という租税原理からも支持される論理であると考えられる。

さらに、主に税制簡素化のもとに廃止に至った、少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）及び少額重要資産制度ではあるが、本事案、また本事案に限らず、広く現行法人税法施行令第 133 条の規定がもたらす課税ベースの侵蝕への実質的規制として、それらの制度が担っていた役割を改めて検討すると、その役割は評価し得るものと考えられる。

例えば、昭和 36 年当時に創設された少額多量資産制度については、「論理的には極めて優れたフレームワークを具備した興味あるものであるといえる」[227]との肯定的評価をなす学説が存在している。そうした、少額減価償却資産の拡大適用に対する一定の制約という役割を担っていたことを勘案するならば、本当に税制簡素化という理由のみで同制度を廃止して良かったものか、疑問が残る。本事案におけるエントランス回線利用権の単位判定においても、例えば少額多量資産や、少額重要資産に係る制度規定が存在していたならば、その結論は変わっていたはずであり、課税負担の公平性にそぐう実質的な課税判断が可能であったものと考えられる。

エントランス回線利用権の果たす本来の目的や役割を踏まえると、本件権利は現行の法人税法施行令第 133 条に規定される少額減価償却資産ではなく、減価償却資産として耐用

[227] 富岡・前掲注 30、1116 頁

年数表に定める償却期間において償却されるべき資産（本事案であれば、無形固定資産のうちの電気通信施設利用権として 20 年で償却されるべき資産）である。また、本件権利については旧法人税法における少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）及び少額重要資産に該当するものと考えられ、仮にそれらの制度規定が存在していたならば、減価償却資産として計上され、減価償却資産制度本来の趣旨にあったあるべき結論が採られていた可能性が高いものと考えられる。

もちろん、税制簡素化という観点も重要であり、少額多量資産制度や少額重要資産制度が廃止された経緯についても尊重すべきではある。しかしながら、現行法である法人税法施行令第 133 条の規定には、そもそも明確な資産の償却単位に係る規定が無く、また、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」の捉え方に対する解釈にはブレや限界がある。そうした意味において、本事案は法人税法施行令第 133 条の解釈における問題を示唆する好事案である。したがって、現行法の解釈のみでは適切な結論を導くことができない場合には、かつて存在した少額多量資産、あるいは少額重要資産という少額資産に対する実質的規制としての趣旨を踏まえた、資産の償却単位に係る判断を採ることも必要なのではないか。

以上の論考を踏まえ、最終章である第 6 章においては現行法人税法がもたらす課税ベースの侵蝕への対応策について、更に論考を深め、有効な解決策について提言を試みたい。

第2節　防犯用機器等の少額減価償却資産の認定に係る訴訟判決検証

さいたま地裁平成 16 年 2 月 4 日判決（平成 14 年（行ウ）第 12 号）

（税資 254 号順号 9549 頁）納税者敗訴

第1項　事案の概要

原告 X 社（以下、「X 社」という。）は、衣料品販売チェーンストアの経営等を目的とする株式会社である。本件は、X 社が平成 9 年 2 月 21 日から平成 10 年 2 月 20 日までの事業年度及び同月 21 日から平成 11 年 2 月 20 日までの事業年度の確定申告を行ったところ、被告 Y 税務署長（以下、「Y 税務署長」という。）により、X 社が購入してその営業店舗に設置した防犯用ビデオカメラ等は法人税法施行令第 133 条（平成 10 年法律第 105 号による改正のもの。以下同じ）に規定する少額減価償却資産に該当せず、損金に算入できないなどとして更正処分等を受けたため、その取消しを求めた事案である。

本件防犯用ビデオカメラ等は、カメラ（M 社製・取得価額 4 万 8,500 円～5 万 9,800 円）、コントローラー（M 社製・取得価額 3 万 1,000 円～3 万 9,100 円）、テレビ（M 社製・取得価額 1 万 8,600 円～2 万円）、ビデオ（M 社製・取得価額 1 万 8,600 円～2 万円）ビデオ接続ケーブル（特注・取得価額 2,000 円程度）で構成され、X 社は、営業店舗ごとに、コントローラー、テレビ、ビデオをそれぞれ 1 台とカメラ 4 台以上を接続させ、設置している。

なお、本判決の結果を受け X 社は控訴を行っておらず、本判決（さいたま地裁判決）をもって結審している。

第2項　争点

X 社の設置した防犯用ビデオカメラ等が、法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産に該当するか否か。

第3項　当事者の主張の要点

1　少額減価償却資産の損金算入

（X 社の主張）

法人税法施行令第 133 条は、事業の用に供した減価償却資産で、使用可能期間が 1 年未満であるもの又は取得価額が 20 万円未満であるものを有する場合において、取得価額に相当する金額につき、事業の用に供した日の属する事業年度において損金経理をしたときは、その損金経理した金額をその事業年度の損金の額に算入することを認めている。こうした規定が定められているのは、上記要件を満たす資産については、煩雑な減価償却の手続・計算を省き、支出年度において一括損金処理させることが、企業会計の合理化に資するためである。減価償却資産が本来、資産をその設備等の効用持続年数に応じて、費用配分する手続であることに鑑みると、その償却単位の判定を決定する際に主眼が置かれるべきは、資産ごとの性質に即した耐用年数の当てはめであり、可能な限り実態に即した費用配分が実現されることにある。

（Y 税務署長の主張）

減価償却資産の償却額の計算は、損金の額に関するものであり、損金性の判断は、資産の具体的な購入目的、用途、使用状況に基づいて行われるものであるから、資産の償却単

位の把握も、資産の具体的な購入目的、用途、使用状況に基づいて行われなければならない。そして、資産の償却単位を把握する際の構造又は用途という判断基準は、実質的に理解すれば用途の同一性というものに他ならず、複合体資産についても、その複合体資産としての用途に着目して、その複合体資産の耐用年数によって償却費の計算を行うのが妥当である。

2 法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」

（X 社の主張）

法人税法施行令第 133 条の行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 は、「通常の取引単位として取引されるその単位、例えば、機械及び装置については 1 台又は 1 基ごとに、工具、器具及び備品については 1 個、1 組又は 1 そろいごとに判定し、構築物のうち例えば枕木、電柱等単体では機能を発揮できないものについては一の工事等ごとに判定する」と規定しており、同施行令の解釈に当たっては、通達の文言に即して、取引単位としての一体性を基本とし、かつ、各資産の機能的な一体性のみならず、複合体資産を構成する個別機器の性質、性能、想定される使用の実態及び耐用年数が十分考慮されるべきである。

（Y 税務署長の主張）

法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」については、複合体資産において、それを構成する個別の資産が、複合体資産の一部として取引されるよりも個別の資産として取引される方が多い場合には、これを個別の資産 1 単位として把握するという趣旨ではなく、その前提として、資産の用途を基準にしているのであって、用途というフィルターを通した上での取引単位を考慮するべきものと解される。

3 本件防犯用ビデオカメラ等の性質と使用の実態

（X 社の主張）

本件防犯用ビデオカメラ等を構成する①カメラ、コントローラー、②ビデオ、③テレビは、いわゆるセット商品ではなく、安価な一般家庭用製品を組み合わせて使用しており、業務用と民生用が混在している。カメラについては、本件のように 4 台以上を購入することが必須であるとは言えず、最低、コントローラーとカメラ 1 台があれば目的を達成でき

る。したがって、これらの構成機器は、それぞれ一般的、客観的には、一括して一つの取引単位であるとは言えない。

また、ケーブルが接続された各機器については自由な取外し、追加、一部更新をすることが可能であり、使用されているモニター用テレビ、録画用ビデオデッキについては、一般家庭用製品であるため、価格、性能、耐用年数の点で明らかに業務用製品（カメラやコントローラー）とは相違があり、しばしば寿命による一部更新が行われているという実態がある。

（Y 税務署長の主張）

本件防犯用カメラ等を構成する機器には、テレビやビデオのように単体でも機能し得るものが含まれているが、その資産の償却単位の把握は、資産の具体的な購入目的、用途、使用状況に基づいて行われなければならない。

本件においては、具体的な購入目的は防犯用であって、X 社の営業活動上、X 社の各営業店舗に本件防犯用ビデオカメラ等として一体で設置され、機能していたものとしか評価できないものであるから、資産の償却単位としては、これらの資産を一体のものとして捉えなければならないことは明らかである。

新規店舗用の防犯用ビデオカメラ等はセット納品されており、これは販売メーカーとしては、全体を一体の取引単位として把握していたことを表している。また、裏を返せば、法人としてもカメラ 4 台を一式のものとして防犯用カメラセットとして購入したものであると解される。法人が購入した資産の損金性については、その資産の具体的な購入目的、用途、使用状況から判断されるべきである。本件防犯用ビデオカメラ等は、防犯のために一体として使用されるものであるがゆえに損金性を有するものであるから、一体性が否定されることになれば、その購入のための支出の実質的根拠（損金性）自体が否定されることに他ならない。

4 法人税法施行令第 133 条の解釈・当てはめ

（X 社の主張）

各機器の性質、利用の実態や耐用年数を考慮すると、具体的、実質的な価値判断としてもこれらの機器全てについて、一括取得、あるいは、一括更新を想定して取り扱うのは相当とは言えない。テレビ、ビデオについてはその価格帯、耐用年数から考えて、むしろ消

耗品に近いとするのが実態に即しており、法人税法施行令第 133 条の趣旨である企業会計の合理化という趣旨にも合致する。

したがって、個別の機器ごとに取得価額を判定すべきであり、いずれも単体の取得価額が 20 万円（同判決当時の少額減価償却資産の取得基準価額、現在は 10 万円）を下回っていることから、法人税法施行令第 133 条が適用され、一括損金処理は認められる。

（Y 税務署長の主張）

本件防犯用ビデオカメラ等の性質、使用の実態を踏まえ、本件防犯用ビデオカメラ等を耐用年数省令別表第 1 に当てはめると、その資産の分類上、その種類が器具及び備品に分類され、また、その用途に照らすならば事務機器及び通信機器、さらに、その使用の状況からインターホン及び放送用設備に該当することとなる。

また、本件防犯用ビデオカメラ等は、その資産を構成する機器の取得価額の合計金額が 20 万円（同判決当時の少額減価償却資産の取得基準価額、現在は 10 万円）以上であるから、インターホン及び放送用設備の耐用年数の 6 年を適用し、減価償却を行わなければならない。したがって、X 社の主張である法人税法施行令第 133 条の適用による、一括損金処理は認めらない。

第4項　裁判所の判断

1　少額減価償却資産の損金算入及び法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」

少額減価償却資産制度は、ある資産を耐用期間に渡り費用配分することにより、期間損益の算定を適正化する必要があるほどの重要な金額でなく、減価償却資産として扱う実質的な意味がないとの企業会計上の慣行に由来するものであるから、その制度の趣旨からすれば、少額減価償却資産に該当するかどうかは、テレビやビデオなどの普通の家庭用商品については、特段の事情のない限り、1 品ごとの通常の取引価額により判定すれば足りると言うべきである。そして、そのことを法人税基本通達 7-1-11 は定めていると解される。

2　本件防犯用ビデオカメラ等の性質と使用の実態

本件防犯用ビデオカメラ等は、店舗ごとに、カメラ 4、5 台、コントローラー1 台、テレビ 1 台、ビデオ 1 台を防犯目的のために接続ケーブル等により各機器が接続され、使用さ

れているに過ぎず、その構造的、物理的一体性は希薄である。また、ビデオカメラ、テレビ、ビデオはそれぞれ独立した機能を有し、特に、テレビやビデオは普通それら単独で取引単位となるものであり、応接セットなどの場合とは異なり、それらの組合せが取引の常態とは言えない。さらに、テレビ、ビデオについては防犯用として長期間の連続運転にも耐えられるように製作されたものでなく、普通の家庭用の安価なものである。

また、本件防犯用ビデオカメラ等は全体として防犯目的のため一体的に用いられているとは言え、これらを常に一体として一つの償却資産として扱うことは、必ずしも合理的とは言えない。さらに、カメラ、ビデオ、テレビは一つ一つを器具備品として取り扱っても差し支えないと言うべきところ、テレビ、ビデオの取得価額は1台あたり1万5,000円から2万8,400円程度と認められるから、取得価額20万円未満の少額減価償却資産に該当すると言うべきである。

しかしながら、カメラ、コントローラー、ケーブルについては、X社は平成9年から既存店舗及び新規店舗全部について防犯用カメラとして設置し始め、1店舗ごとにカメラ4、5台、コントローラー1台をセットとして購入、設置したと認められる。これらの設置の経緯や防犯用カメラの使用状況から見て、その取得価額は設置された店舗ごとの単位において判定するのが相当である。そして、平成9年2月取得分を除いては、その合計価額は20万円（同判決当時の少額減価償却資産の取得基準価額、現在は10万円）以上となるため、平成9年2月取得分については、少額減価償却資産に該当するが、それ以外の部分については、少額減価償却資産に該当しないと解するのが相当である。

3　法人税法施行令第133条の解釈・当てはめ

本件防犯用ビデオカメラ等のうち、テレビ、ビデオ、平成9年2月取得分に係る防犯用カメラ等の部分は少額減価償却資産に該当するが、それ以外の部分は少額減価償却資産に該当せず、耐用年数表の光学機器及び写真製作機器のうち、カメラの耐用年数5年を適用するのが相当である。したがって、法人税法施行令第133条に規定する少額減価償却資産には該当せず、一括損金処理は認められない。

第5項　検討

1　裁判所の判断に対する考察

（1）少額減価償却資産の損金算入及び（2）法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」

本判決では、減価償却資産の償却費の計算を行う際の資産の償却単位の把握において、X 社は、取引単位として一つと言えるか否かという、客観的一体性を重視しているのに対して、Y 税務署長は、資産の具体的な購入目的、用途、使用状況を重視している。両当事者の主張に対して裁判所は、本件防犯用ビデオカメラ等の構成要素のうち、カメラ、テレビ、ビデオについてはそれぞれ独立した機能を有すること、特にテレビやビデオについては通常、それら資産は単独で取引単位となると判示している。つまり、一体として利用される資産であっても、独立した機能を有しており、個々の資産として通常取引されるのであれば、それが資産の償却単位であると判断している。

X 社は法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」という観点からのみ本件事案における防犯用カメラ等の資産の償却単位を説明しようとするのに対して、Y 税務署長及び裁判所は、上記個々の資産の効用、用途や使用状況について総合的に判断を加えた上で、資産の果たす機能面から、法人税基本通達に定める、資産本来の機能を果たし得る「通常の取引単位」に該当するか否かという判断を行っている。本判決における Y 税務署長及び裁判所の判断は、資産としての性質を勘案した、実質的な資産の償却単位の判定であると言え、評価し得るものと考えられる。

（3）本件防犯用ビデオカメラ等の性質と使用の実態

本判決において、テレビやビデオなどの普通の家庭用商品については、特段の事業がない限り、1 品ごとの通常の取引価額により判定すれば足りるとされているが、普通の家庭用商品の意義が明確に示されている訳ではない。しかし、普通の家庭用商品であれば、個々の資産が一つの独立した機能を有するものとして、一般的には認知され、取り引きされていると捉えることにより、一つの商品ごとに償却単位となると裁判所は判断したものと考えられる。

また、防犯用ビデオカメラ・コントローラー・ケーブルと、ビデオ・テレビの取扱いの相違について、X 社は、防犯用ビデオカメラとコントローラーについて、利用可能な組合せは本件のものに限定されないとして、カメラ、コントローラー、ビデオ、テレビ、ケーブルをそれぞれ一つの資産の償却単位とするのが妥当と主張している。X 社の主張に対して裁判所は、防犯用カメラ・コントローラー・ケーブルについては、それら資産の設置の

経緯や使用状況を勘案し、その取得価額は設置された店舗ごとの単位で判定するのが相当であるとして、その主張を否認している。

確かに、X社の主張のとおり、防犯用カメラ1台とコントローラーの組合せであっても、単に周囲を写すことは可能であり、そうした意味では物理的な最小限の機能は果たしていると言える。それに対して、Y税務署長は防犯用カメラとしての本来の機能は店舗全体を写すことにあり、店舗ごとのセットによる機器構成があって、初めて本来の機能を発揮すると主張している。両当事者の主張に対して裁判所は、その取得価額は設置された店舗ごとの単位で判定するのが相当であるとし、Y 税務署長の主張を結果として支持している。

（4）本件防犯用ビデオカメラ等に対する法人税法施行令第133条の解釈・当てはめについて

上記(1)から(3)の論点を踏まえた上で、裁判所は資産単体の利用では予定される機能を発揮できないため、一体として償却単位を捉えるべきという判示をなした上で、本件防犯用ビデオカメラ等のうち、テレビ、ビデオ、平成9年2月取得分に係るカメラ等の部分は少額減価償却資産に該当するが、それ以外の部分は少額減価償却資産に該当せず、店舗単位での償却（耐用年数表の光学機器及び写真製作機器のうち、カメラの耐用年数5年の適用）が必要である旨の判断をした。

2 防犯という本件資産の設置目的を重視した資産の償却単位の判定の妥当性

（裁判所の採った防犯用カメラ等の償却単位の判定の検討）

資産の償却単位の把握における通常の取引単位と用途の同一性について、裁判所は一体として利用される資産であっても、独立した機能を有しており、個々の資産として通常取り引きされるのであれば、それが資産の償却単位となると判示したが、その判示は妥当であるものと考えられる。

大淵博義教授の論説においても「本判決が『カメラ、ビデオ、テレビ』は『一つ一つを器具備品として取り扱っても差し支えない』として、テレビ、ビデオは少額減価償却資産に該当するとしたことは妥当な判断であると言うことができる」[228]と、本判決について評価している。判示にあるとおり、テレビやビデオについては、個々に資産としての機能が発揮され、かつ、社会通念上も1商品毎に取引がなされるのが自然であると解されること

[228] 大淵・前掲注122、50頁

から、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」として、個々に少額減価償却資産に該当するか否かを判断する点については、理解の及ぶところである。[229]

次に、防犯用ビデオカメラ・コントローラー・ケーブルとビデオ・テレビの取扱いの相違について検証する。この点について大淵教授は「カメラ 4 台又は 5 台が、それぞれ構造的・物理的に一体性を有しているとは言えないこと、しかも、その監視カメラは、通常の取引単位は 1 台の単位であり、4 台又は 5 台という取引単位ではないこと、…（中略）…、カメラ 1 台でもそのカメラの映像によって監視機能を十分に果たしていること、コントローラーは、監視カメラを有効に機能させるための補助的機材であり、店舗の構造又は面積によっては、監視カメラの起動には不可欠のものとは言えないこと、加えて、コントローラーは監視カメラの方向性を操作し、また、ケーブルもその映像をビデオ又はテレビに送信するというその資産自体の機能を有している」[230]とし、「ビデオとテレビ同様に、監視カメラはそれぞれの資産が単体で機能性を有しているからこそ、当該各資産それぞれが通常の取引単位として販売されているのであり、したがって、それぞれ単体の資産で少額減価償却資産か否かを判定すべきである」[231]と、本判決とは反対の見解を示している。

大淵教授の見解に立つならば、X 社の行った処理は結果として正しいこととなるが、私見としては、大淵教授の見解にはよらず、あくまでも防犯用ビデオカメラ・コントローラー・ケーブルについては、ビデオ・テレビとは異なり、防犯用カメラとしての本来の効用、用途は店舗全体を写すことにあり、単体としての機能的独立性を認めなかった点において、裁判所の判断は妥当であると考える。

確かに、X 社の主張するとおり、カメラ 1 台とコントローラーの組合せ（最少の組合せ）、もしくは大淵教授の見解のとおり単体としての資産であるカメラ 1 台、コントローラー1 個の資産を一体利用として組み合わせる場合であっても、周囲を写すこと自体は可能であり、単純なカメラとしての機能を果たすことは可能であろう。しかしながら、それはカメラの機能的な性質を説明したものであって、防犯という X 社が予定していた資産

---

[229] もっとも、判示においてテレビやビデオなどの「普通の家庭用商品」という定義した点については判示の意図が不明確であり、また、特段の事情がない限り、と限定した点についても疑問が残る。テレビやビデオについては、技術革新の著しい現代社会においては、事業用と家庭用で通常、さほどの相違があるものとは考えられず、実際に本事案においても、いわゆる「普通の家庭用商品」としてのテレビ、ビデオを、店舗における防犯用カメラの画像を写すための事業目的で使用している。家庭用であろうと事業用であろうと、そもそも個々に資産としての機能発揮がなされ、かつ社会通念上も 1 商品ごとに取引がなされるという点を勘案するならば、単純に、家庭用・事業用とに関わらずに個々に資産の償却単位の判定を行えばよいのではないか。また、特段の事情という限定を付する理由は無いようにも考えられる。

[230] 大淵・前掲注 122、51 頁

[231] 大淵・前掲注 122、51 頁

の使用目的、すなわち、効用、用途に照らした資産本来の使われ方という要件が満たされないものと考えられる。

また、通常の取引単位についても、防犯用カメラセットとして、防犯用ビデオカメラ、コントローラー、ケーブルを一式として購入していることから、それら一式が組み合わされてこその、X 社が予定する資産本来の使用目的を果たす購入形態であると言え、X 社の購入意図に即した損金性を有する購入形態であると言えるのではないか。防犯用カメラセットが複数セット一体となって、店舗全体を写すことが可能となることから、本判決における裁判所の判断は妥当なものである。

（大淵博義教授の見解への疑問と課税実務及び現行法人税法施行令第 133 条との整合性）

大淵博義教授は「厨房設備の各資産は資産ごとに、デジカメとメモリーカードは別個の資産として少額減価償却資産の該当性を判定することとされている従前の課税実務と背反する判定基準であり妥当ではない」[232]、また、「ここでの各資産は、それぞれ単体でその資産自体の機能を発揮できるから、これを店舗ごとに一体として判断するというのは、現行法の解釈及び定着した行政解釈に基づく課税実務とも違背する」[233]と見解を示しているが、この点についても以下の理由により賛同しかねる。

大淵教授の論理は、店舗ごとに取得した複数の防犯用カメラとコントローラー及びケーブルについて、厨房機器を構成する電気機器、ガス機器等の個々の異なる性質を有する資産が一体利用される場合を想定し、そうした一体利用の場合と比較して、防犯用カメラ等が店舗ごとに計上されることを否定する論理であるものと考えられる。

しかしながら、本事案における店舗ごとに取得した複数の防犯用カメラは、同教授の想定するような単なる資産の一体利用ではなく、防犯用という同種の性質を持つ 1 台ごとの資産が複数台組み合わされることにより、店舗全体の防犯という一つの目的が果たされるという利用の形態に特徴がある。すなわち、厨房機器を構成する電気機器、ガス機器等とは根本的に比較事案としては、異なるように考えられるのである。

また、単なるカメラとは異なり、防犯用カメラについては、使用実態等を総合的に判断し、また防犯という資産の目的をも勘案する必要があるため、一般的にカメラが単体で取引が可能か否かという観点のみからの「通常の取引単位」という判定基準では、その資産

232 大淵・前掲注 122、51 頁
233 大淵・前掲注 122、51 頁

の償却単位の把握が難しい（大淵教授の単位判定三段階説（仮称）に照らすならば、第一の基準による判定が難しい）ものと考えられる。さらに、同教授の定義する第二の基準である、資産単体での機能発揮という基準に照らしても、既述のとおり防犯用カメラが資産単体で機能を発揮しているとは必ずしも言い切れないことからも、第三の基準、すなわち資産全体で機能を発揮しているか否かという観点からの資産の償却単位の判定を行うべき資産群であると考えられる。

結局のところ、現行の課税実務や現行法、現通達との整合について、大淵教授はあくまでも少額減価償却資産を規定する法人税法施行令第 133 条の文理解釈を厳格に適用する立場を貫くため、法人税基本通達 7-1-11 の文言どおりの解釈にこだわり、「現行法の解釈及び定着した行政解釈に基づく課税実務とも違背する」[234]との主張をなしたのではないか。

しかしながら、法人税基本通達 7-1-11 の文言解釈にこだわるあまり、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）である少額減価償却資産の適用範囲が必要以上に広げられ、少額減価償却資産制度の趣旨や意義・目的に反するという矛盾、また、そうした矛盾に対応するためには、現行法人税法施行令第 133 条の文理解釈及び法人税基本通達 7-1-11 の文言どおりの解釈のみではブレや限界がある点については、NTT ドコモ訴訟判決の検討の際に疑問を呈したとおりである。

租税法解釈において、文理解釈は原則ではあるが、NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権、また、本判決における防犯用カメラ等の資産の単位判定基準においては、法人税基本通達 7-1-11 の「通常の取引単位」、また、「機能」という文言、及び法人税法施行令第 133 条の「資産の取得価額」という文理のみに固執することは、少額減価償却資産の適用範囲を必要以上に広げ、妥当な結論を生まないものと考えられる。

（その他本事案に係る大淵博義教授の指摘に対する検討）

なお、大淵教授は本判決がカメラ、ビデオ、テレビは一つ一つを器具備品として取り扱っても差し支えないと判示している点について、判示におけるカメラとは監視カメラ（防犯用カメラ）を指すものであるとした上で、「『カメラ、ビデオ、テレビ』は、①その構造上、物理的一体性は希薄であること、②それぞれ独立した機能を有し、特にテレビやビデオは普通それら単独で取引単位となるものであると判示したことと、監視カメラの補助的

[234] 大淵・前掲注 122、51 頁

機能としてのコントローラーとケーブルの全体により少額減価償却資産を判定するという結論とは矛盾している」[235]と、判示の一貫性に問題があると指摘している。

この点については、確かに大淵教授の指摘の意図は理解できるが、例えば、カメラ、ビデオ、テレビの一般的性質について先に判示し、その上で、防犯用ビデオカメラ、コントローラー、ケーブルについては、一般的なビデオ、テレビ等の単体で資産の単位判定を行う資産群とは切り離し、本件における防犯用ビデオカメラ等の性質、使用の実態に合わせて、個別に判断を行うべきと判示したものと理解すれば、同教授が一貫性に問題があり、矛盾していると指摘するほど、本事案の資産の償却単位の判定に係る裁判所の判断を揺るがす問題ではないものと考えられる。

3 資産の償却単位の判定に係る NTT ドコモ訴訟判決との比較

NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権の償却単位と、本事案における防犯用カメラ、コントローラー、ケーブルの組合せによる資産の償却単位は、事案として類似する点があるものと考えられる。なぜならば、エントランス回線利用権については、物理的には1回線であっても取引は可能であろうが、それはエントランス回線という施設の物理的な性質を説明したものに過ぎず、ハンドオーバー機能を活用し、全国どこに居ても、また、移動しながらであっても PHS により通話が可能となる、という資産本来の目的を果たすためには、やはりエントランス回線全体が一体となって機能する必要があるためである。

また、エントランス回線利用権に係る取引単位についても、1回線で取引を行うのではなく複数回線での申込と承諾が行われているのが実態であることから、取引単位という観点に照らした場合、複数回線単位での取引がなされているとも考えられる。したがって、本判決における防犯用ビデオカメラ等の資産の償却単位の判定基準との比較を通して、エントランス回線利用権の全体（あるいは工事単位等、ある一定のまとまりを有する資産単位）を資産の償却単位の判定対象とすべきことの妥当性を導くことは、論理的にも可能なのではないか。

なお、前項において論じたとおり、本事案における防犯用カメラ等の資産の性質は、単なる一体利用としての厨房機器を構成する電気機器、ガス機器等の事案と比較するよりも、有形固定資産と無形固定資産という相違はあるものの、その資産の性質上、むしろ NTT

[235] 大淵・前掲注 122、51 頁

ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権と比較し得る。なぜならば、エントランス回線利用権とは、エントランス回線という同種の性質を有する 1 回線あたりの資産が、複数集まり全体を通して PHS による全国的な通話機能をユーザーに提供するという一つの目的を果たす資産に係る利用権であり、ある一定の目的を有する複数の資産の集合体という意味において、本事案との共通点を有するためである。

大淵博義教授は、NTT ドコモ訴訟と本判決を比較検証し、「NTT ドコモ訴訟の判決が、少額減価償却資産の判定につき、資産の機能性の点から判断したことに照らせば、監視カメラ、コントローラー及びケーブルは…（中略）…店舗ごとに設置された 4 台又は 5 台の監視カメラは、1 台のカメラがその撮影機能を有しており、コントローラーは監視カメラを効率的にコントロールするという制御機能を、また、ケーブルはカメラの映像をビデオ又はテレビに送信するという、各資産の資産自体としての機能を有しているのであるから、これが店舗ごとに設置され一体的に利用されているという使用状況を判定要素として、当該各資産の少額減価償却資産の該当性を判定する本判決の解釈は誤りである」[236]との見解を示している。

大淵教授の見解は、あくまでも NTT ドコモ訴訟における少額減価償却資産の償却単位の判定を是とした上で、本判決での防犯用カメラ等の資産判定を比較しているがゆえに上記の結論に至るものと考えられる。一貫性という点においては同教授の見解には理があり、その根底には法人税法施行令第 133 条及びその解釈通達である法人税基本通達 7-1-11 の文言解釈を厳格に行うべきとする考えがある点について、理解は可能である。

しかしながら、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」、あるいは「機能」、（とりわけ「機能」）という文言をあまりに狭く捉える（文言の厳密な解釈にこだわる）と、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）である少額減価償却資産の適用範囲が必要以上に広げられ、少額減価償却資産制度及び減価償却資産制度の趣旨及び意義・目的を没するという問題、また、法人税法施行令第 133 条の文理解釈及び法人税基本通達 7-1-11 の文言解釈にはブレと限界があるという問題については、再三疑義を呈したとおりである。本事案における防犯用カメラ等の資産の償却単位の判定においても、上記の問題は妥当する。したがって、本事案においては、大淵教授の上記見解を採ることは妥当ではないと結論付けることが可能である。

---

[236] 大淵・前掲注 122、52 頁
また、同様の見解として、大淵博義「少額減価償却資産の判定と採用内定者事前研修懇親会費用の交際費性」『TKC 税研情報』14 巻 5 号（TKC・2005 年）29 頁以下を参照。

第3節　セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等の少額減価償却資産の認定に係る訴訟判決検証

第一審　奈良地裁平成 6 年 5 月 6 日判決（昭和 60 年（わ）第 20 号）（税資 217 号 808 頁）被告人（納税者）敗訴

控訴審　大阪高裁平成 8 年 3 月 5 日判決（平成 6 年（う）第 593 号）（税資 217 号 466 頁）被告人（納税者）敗訴

第1項　事案の概要

被告人の経営する会社（第一審の被告人・以下、「被告人」という。）は、滋賀県甲賀郡土山町所在の同社の滋賀工場（以下、「滋賀工場」という。）内にセラミック設備を建造し、株式会社バーナー技術センター（訴外人・以下、「バーナー技術センター」という。）にセラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置設備工事一式を発注し、その代金の一部 5,500 万円を昭和 57 年 7 月期に（また、7,300 万円を昭和 58 年 7 月期に）材料費として仮装計上した。

本事案は、被告人が訴外人であるバーナー技術センターに支払った代金について、その代金はトンネルキルン台車付属品及び乾燥台車等の取得費用に相当するものであり、法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産の取得費用に該当するため、減価償却資産として計上する必要がないもので、材料費として損金処理したことは妥当であるとの主張に対して、裁判所が被告人の主張を棄却した法人税法違反被告事件である。

第2項　争点

機械装置の一部をなす乾燥台車等が法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産に該当するか否か。

第3項　被告人の主張の要点

被告人がバーナー技術センターに対して支払った昭和 57 年 7 月期の 5,500 万円は、あくまでも、トンネルキルン台車付属品及び乾燥台車等の取得費用に相当するものであり、法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産の取得費用に該当し、減価償却資産として計上する必要がないもので、材料費として損金処理したことは妥当である。

第4項　裁判所の判断

被告人は昭和 56 年 1 月 23 日バーナー技術センターにセラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置一式を代金 1 億 5,700 万円で発注し、内金 6,500 万円を昭和 57 年 7 月期に支払ったが、そのうちの 1,000 万円は工事中間金の名目（建設仮勘定に計上）で支払い、残額 5,500 万円を（1）レンガ 3 万枚、代金 1,500 万円、（2）台車用キャスター 8,000 キログラム、代金 1,200 万円、焼成用棚板支柱 1 万 500 組、代金 2,800 万円の名目で小口なものに分けたことが認められ、その事実に照らすと、そもそも昭和 57 年 7 月期に計上した 5,500 万円は、トンネルキルン台車付属品及び乾燥台車等の各部品の代金として支払われたものではないと言うべきであり、この点を捉えても被告人の主張は失当である。

また、法人税法施行令第 133 条（昭和 63 年 12 月 30 日号外政令第 362 号による改正前のもの）は「内国法人がその事業の用に供した減価償却資産で、その使用可能期間が 1 年未満であるもの又はその取得価額が 10 万円未満であるものがある場合において…（中略）…その損金経理をした金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する」旨を定めており、いわゆる少額減価償却資産の損金算入を認めているが、法人税基本通達 7-1-11（平成元年直法 217 による改正前のもの）によれば、「取得価額が 10 万円未満であるかどうかは、通常の取引単位として取引されるその単位、例えば機械及び装置については 1 台又は 1 基ごとに、工具及び備品については 1 個、1 組又は 1 揃いごとに判定」することとされている。

そして、本件セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置は、プレス成型したセラミック原料土を乾燥台車に乗せて予備乾燥した上で、焼成台車に乗せ換えて窯内を進行させ、連続的に焼き上げる工程を分担する一体の機械設備として製造、設置されたものであるから、それは全体で一個の機械装置として捉えるのが相当であり、これを構成する資材（本体用レンガは、築炉用の耐火煉瓦である。）や個々の部品を取り上げて少額減価償却資産とすることが適切でないことは、法人税基本通達 7-1-11 の解釈上明らかである。

第5項　検討

1　裁判所の判断に対する考察－資産の償却単位を全工程において一体とする考え方－

本判決では、セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置におけるトンネルキルン台車付属品及び乾燥台車の取得費は、法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産には該当せず、上記個々の資産の性質について、プレス成型したセラミック原料土を乾燥台車に乗せて予備乾燥した上、窯内を進行させ、連続的に焼き上げる工程を分担する一体の機械装置として、製造、設置されたものであり、それは全体で一つの機械装置として捉えるべきであり、セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置を構成する資材（耐火煉瓦）や個々の部品を取り上げて、少額減価償却資産とすることはできないと判示している。

すなわち、プレス成型したセラミック原料土を乾燥台車に乗せて予備乾燥した上、窯内を進行させ、連続的に焼き上げるという目的を、セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置が本来発揮すべき資産の効用、用途として捉え、台車付属品、台車、資材（耐火煉瓦）等の個々の資産を、セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置と一体の機械設備としてみなし、法人税法施行令第 133 条及び同施行令の行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 の解釈を行った後、本事案に当てはめ少額減価償却資産には該当しないと判断したものと考えられる。

セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置機械をなす台車付属品及び台車、資材（耐火煉瓦）等の個々の資産は、法人税基本通達 7-1-11 に照らすならば、資産全体で 1 台又は 1 基として計上すべき、機械及び装置に該当するとの資産の償却単位の判定を行ったものであり、妥当な結論であると考えられる。なぜならば、台車付属品及び台車、資材（耐火煉瓦）等の個々の資産は資産単体としての使用を予定されたものではなく、セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置が資産全体としての用途を果たすための一資産に過ぎないものと解されるためである。そうした資産本来の効用、用途を勘案し、少額減価償却資産の該当性を否認した上記の判決は、理解の及ぶところである。

酒井克彦教授は、上記の判示のうち、セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置を一体の機械及び装置と判断した点について、「各工程をそれぞればらばらのものしてみるのではなく、一体の機械設備として捉えている」[237]と肯定的に評価している。

2 資産の償却単位の判定に係る NTT ドコモ訴訟判決との比較

[237] 酒井・前掲注 78、19 頁

NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権は、本件において判示されたセラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置の資産の単位判定の捉え方に通じる側面があるものと考えられる。なぜならば、エントランス回線利用権については既述のとおり、1回線であっても理論上は取引が可能であろうが、実際には複数回線での取引がなされており、かつ、資産本来の効用、用途を果たすためには、エントランス回線全体が一体となって機能する必要があるためである。本判決において台車付属品及び台車、資材（耐火煉瓦）等の個々の資産について、法人税基本通達 7-1-11 に定める資産の機能の解釈において、それら個々の資産が組み合わさり、全行程を通じて機能が発揮されるものとして捉え、資産全体として1台又は1基として捉えるべき機械及び装置として、資産の償却単位の判定が行われた点は比較し得るのではないか。

判示のとおり、台車付属品及び台車、資材（耐火煉瓦）等の個々の部品、部材は、資産単体として使用を予定されたものではなく、セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置として、一連の工程を分担する個々の資産として、各資産一体の機械設備として製造、設置されたものであり、全体として1個の機械装置としての使用が予定されるとみなされる資産であると言える。

したがって、本事案と比較するならば、NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権についても、同様にエントランス回線全体として一つの効用、用途を果たすものであり、その利用権であるエントランス回線利用権1回線は、全体としての効用、用途を果たすための一資産であるとする捉え方も、成り立ち得るのではないか。エントランス回線利用権1回線では、資産としては機能しないと判断されることになる。

本事案は、台車付属品及び台車、資材（耐火煉瓦）等の個々の資産について、プレス成型したセラミック原料土を乾燥台車に乗せて予備乾燥した上、窯内を進行させ、連続的に焼き上げるという一つの工程を重視し、法人税基本通達 7-1-11 に定める資産の発揮する機能の解釈を行い、認定事実に当てはめた結果、個々の資産について少額減価償却資産の該当性を否認した事案である。裏を返せば、本事案における裁判所の判断は、法人税法施行令第 133 条の少額減価償却資産の適用範囲を限定する努力が行われた結果であるとも考えられる。

仮に、本事案における台車付属品及び台車、資材（耐火煉瓦）等の各資産について、個々の資産であっても物理的には部品、あるいは、部材としての最低限の機能が果たされるため、少額減価償却資産に該当すると判断されたならば、セラミック焼成用キルン及び白生

地乾燥装置一式での代金1億5,700万円という多額の支出が、全額損金として計上された可能性がある。

その判断は、税務処理上の便宜、また企業会計上の重要性の原則に照らした場合に、重要性が乏しいため、取得時の一時費用として処理することが認められるという、減価償却資産制度の例外規定としての少額減価償却資産制度の趣旨にそぐわず、結果として法人税課税ベースの侵蝕が引き起こされる判断であることは言うまでもない。

しかしながら、裁判所はそうした判断は行わず、上記個々の資産が本来果たすべき用途、効用、また資産の使用実態等を勘案した上で、法人税法施行令第133条及び法人税基本通達7-1-11を解釈し、少額減価償却資産の適用範囲を限定した。

そうした解釈努力は租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）である少額減価償却資産の適用範囲を必要以上に広げないという、租税法解釈の一般原則にもそぐうものであり、極めて妥当な判断であると考えられる。したがって、本事案はNTTドコモ訴訟判決において、エントランス回線利用権の資産の償却単位を判断するにあたり、純機能説に基づく物理的な最低限の機能のみを要求した裁判所の判断との対照的な事案として、非常に意義のある判決であると考えられるのである。

第4節　工場内に設置した電波暗室の減価償却資産の資産区分の認定に係る訴訟判決検証

第一審　東京地裁平成17年1月21日判決（平成15年（行ウ）第633号）
（税資255号順号9904頁）納税者敗訴

控訴審　東京高裁平成17年10月27日判決（平成17年（行コ）第46号）
（税資255号順号10178頁）納税者敗訴

上告審　最高裁平成19年7月3日第三小法廷判決（平成18年（行ツ）第20号,
平成18年（行ヒ）第32号）（税資257号順号10745頁）納税者敗訴

第1項　事案の概要

1　本件工場の設置の経緯

X社（控訴人・上告人・以下、「X社」という。）は、電気通信機器及び電気用品の製造販売等を主たる業とする会社でありs事業所を有している。X社はB社との間で平成9年1月20日、X社を注文者、B社を請負人として、工事代金を15億3,280万円とするs事

業所内の工場（以下、「本件工場」という。）の工事請負契約（以下、「本件工場工事請負契約」という。）を締結した。その後、X 社は本件工場工事請負契約について変更し、追加工事を 1,800 万円で B 社に対して発注した。

2 工場内の建物における電波暗室の設置の経緯

X 社は、C 社との間で平成 9 年 7 月 1 日、X 社を発注者、C 社を請負人として、工事代金を 1 億 1,000 万円とする本件工場内の建物（以下、「本件建物」という。）の一つに電波暗室（以下、「本件電波暗室」という。）を 3 室設置する工事の請負契約（以下、「本件電波暗室工事請負契約」という。）を締結した後、C 社との間で平成 9 年 12 月 1 日、シールド測定料を追加し、本件電波暗室工事請負契約の工事代金を 1 億 1,150 万円へ増額する変更契約を行った。

各工事のしゅん功後、X 社は、本件工場工事請負契約及び本件電波暗室工事請負契約に基づき、本件工場及び電波暗室 3 室の引渡しを受け、B 社及び C 社に対して、各工事代金を支払った。

なお、本件建物は 2 階建てで、1 階に第二電波暗室、2 階に第三電波暗室が設置されており、また、1 階及び 2 階吹抜けで第一電波暗室が設置されている。その他、本件建物内には、測定機器類を設置するための暗室前室と呼ばれる部屋が 1 階及び 2 階に設置されており、倉庫及び階段が付設されている。

本件建物は X 社がアンテナ等を開発・製造する目的で設置されたものであり、本件電波暗室は、アンテナ等の電気的性質を測定するために本件建物内に設置された施設である。

3 本件電波暗室の資産計上及び課税関係

X 社は、C 社に対して支払った本件電波暗室工事請負契約の工事代金（変更後の工事代金）1 億 1,150 万円及び B 社に対して支払った本件工場工事請負契約の追加工事代金 1,800 万円のうち 400 万 5,600 円の合計 1 億 1,550 万 5,600 円を本件電波暗室の設置に必要な金額として資産に計上した。

その際に、X 社は、本件電波暗室を耐用年数省令別表第二（機械及び装置）268 番「電気計測器、電気通信用機器、電子応用機器又は同部分品（他の号に掲げるものを除く。）製造設備」（以下、「機械及び装置」という。）に該当するものとして、耐用年数を 10 年とし

て減価償却額を算定し、各事業年度の法人税について、上記算定による減価償却額に基づき確定申告を行った。

しかしながら、Y 税務署長（被控訴人・被上告人・以下、「Y 税務署長」という。）は、本件電波暗室を建物に分類して耐用年数 31 年を適用するのが妥当であるとし、本件各事業年度の法人税に係る更正処分を行った。この更正処分を X 社は不服として、本件更正処分等の取消しを求め、Y 税務署長を提訴した。

なお、第一審東京地裁判決及び控訴審東京高裁判決を経て、X 社は最高裁（平成 19 年 7 月 3 日）に対して上告を行っているが、上告審である最高裁においても本判決（東京高裁判決）を維持し、その結論は覆ることは無かった。したがって、本論文においては最も X 社及び Y 税務署長、両当事者の主張が多くなされた東京高裁判決を検証の中心としたい。

第2項　争点

本件工場内に設置した電波暗室について適用される耐用年数が、Y 税務署長の採用した法定耐用年数 31 年（建物の耐用年数）であるのか、もしくは X 社が法人税の確定申告時に採用した法定耐用年数 10 年（機械及び装置の耐用年数）であるのか。

第3項　当事者の主張の要点

（X 社の主張）

本件電波暗室は、電気通信機器の製造工程において、試験、検査を行う過程で使用され、その際、本件電波暗室全体が一つの装置として機能するものであり、電気通信機器の製造に不可欠なものである。すなわち、シールドルーム、その内部の電波吸収体及び測定器が全体として一つの箱状の電波測定装置となっている。

本件電波暗室は、本件建物が工場内建物として使用される上でも、その建物自体の効用の持続にとって、何らの効用も発揮しておらず、本件電波暗室があるからといって本件建物の効用持続年数に差異が生じ、本件建物の工場内建物としての建物自体の使用上の効用が維持、改善されるものではない。また、構造上本件建物と一体不可分のものではなく、あくまでも、電気通信機器の生産工程の一部をなすものである。したがって、本件電波暗室は、減価償却資産の区分上、建物ではなく機械及び装置に該当するものであり、耐用年数 10 年を適用するのが妥当である。

なお、耐用年数通達 1-2-3（建物の内部造作物）においては、建物附属設備に該当する場合を除き、建物の内部造作を建物に含めて耐用年数を適用すると定められているが、仮に本件電波暗室が機械及び装置に該当しないとしても、同通達に定める建物附属設備に該当するため、Y 税務署長の採用する建物に含めた耐用年数を適用することは妥当ではない。

（Y 税務署長の主張）

本件電波暗室は本件建物から取り外すことは容易にはできず、構造上、本件電波暗室のシールドは、本件建物に固着していなければ独立して存在することは不可能であることから、物理的に本件建物と不可分一体のものである。また、当初より本件建物内には、本件電波暗室を設置することが予定されており、本件建物と本件電波暗室は、機能的な面においても一体であると認められる。すなわち、本件電波暗室自体が、本件建物から独立して製品の製造等のための固有の機能を有しているとは考えられない。

確かに、本件電波暗室は本件建物内において、X 社がアンテナ等を開発・製造する際に測定機器と同時に利用されることにより、アンテナ等の電気的性能を想定するために重要かつ不可欠な役割を果たしている。しかしながら、温湿度の調整制御、無菌または無じん空気の汚濁防止、防音、遮光、放射線防御等のために設置された工場内の建物の特別な内部造作のように、製品の開発、製造の過程において重要かつ不可欠な役割を果たしているとは言え、本件建物と物理的・機能的に一体となって本件建物の用途における使用のために客観的な便益を与えるものは、機械及び装置に該当するものとは言えない。

すなわち、本件建物と本件電波暗室は、物理的・機能的に一体のものであり、本件電波暗室は、建物の一部として、アンテナ等を開発・製造するという本件建物の目的・用途に従った便益を与えるものである。したがって、本件電波暗室は建物附属設備には該当せず、建物に含めた耐用年数 31 年が適用されるべきである。

第4項　裁判所の判断

本件建物のうち、本件電波暗室の設置されている区画は、当初からアンテナ等の電気的性能を測定するための電波暗室を設置することを目的とした工場内の建物である。アンテナ等の性能を測定するという機能の面からも、温湿度の調整制御、無菌または無じん空気の汚濁防止、防音、遮光、放射線防御等のために工場内の建物に特別な内部造作を設置した場合と同様に、本件建物と本件電波暗室は、一体不可分のものである。また、本件電波

暗室が設置されたことにより、アンテナ等の開発・製造のためアンテナ等の性能を測定することを用途とする工場内の建物である本件建物には、その用途に即した客観的な便益が与えられたと判断される。すなわち、本件電波暗室は、本件建物から独立して存在することは経済的に不可能であり、物理的にも本件建物と一体のものであると言える。

また、X社の主張のとおり、本件電波暗室がアンテナ等の電気的性能を測定するために重要かつ不可欠な役割を果たしているとしても、それゆえ直ちに機械及び装置に該当すると言うことはできない。

確かに、耐用年数省令別表第一において、建物附属設備の構造又は用途として規定される電気設備（照明設備を含む。）、給排水又は衛生設備及びガス設備、冷房、暖房、通風又はボイラー設備、昇降機設備、消火排煙又は災害報知設備及び格納式非難設備、エアカーテン又はドア自動開閉設備、アーケード又は日よけ設備、店舗簡易装備及び可動間仕切りについては、建物に固着されたもので、その建物の使用価値を増加させるもの又はその建物の維持管理上必要な資産ではある。しかしながら、それらの資産は本件電波暗室とは異なり、建物と物理的・機能的には可分であり、建物の用途そのものに客観的な便益を与えるものではないことから、特に建物とは独立して、耐用年数が算定される資産であると解される。以上のことから、X社の主張である本件電波暗室が建物附属設備に該当するとは判断されない。

第5項　検討

1　本件電波暗室の減価償却資産の資産区分の妥当性

本件電波暗室の耐用年数省令における減価償却資産の資産区分の妥当性について、検証する。本判決は、工場内に設置した電波暗室が、Y税務署長の採用した建物に該当するのか、もしくはX社が法人税の確定申告時に採用した、機械及び装置（あるいはX社が本件裁判において追加主張した建物附属設備）に該当するのか、すなわち、減価償却資産の資産区分が主たる争点となった。減価償却資産の資産区分は本論文の中心主題である資産の償却単位の判定とも密接に関係する争点である。また、建物の耐用年数は機械及び装置や建物附属設備の耐用年数よりも長く、どの資産区分を採用するかにより、減価償却費の算定額は大きく変わり、結果、課税所得に与える影響は甚大である。

建物とは、柱、壁、屋根から構成され、外界と隔絶した空間を確保するための構造物であり、その用途に応じて住宅、店舗、事務所、工場、倉庫等に分類される。また、耐用年

数省令における建物の耐用年数の算定趣旨に照らすならば、建物附属設備として独立の区分がなされていない資産であり、かつ、建物と物理的・機能的に一体となって、建物本体の各々の用途における使用のために客観的な便益を与える資産である。

これに対して建物附属設備とは、建物に固着され、建物の使用価値を増加させるもの又は建物の維持管理上必要なもので、特に建物から分離して償却すべきものとして、耐用年数省令別表第一に建物附属設備として掲げられたものであり、例として電気、水道、ガス、衛星設備や冷暖房通風設備等の資産が該当する。

耐用年数省令の趣旨は、建物の内部造作について建物と物理的・機能的に一体となり、建物の用途に応じた使用のために客観的に便益を与える以上は、原則は建物の耐用年数によるものと考えられる。したがって、建物附属設備として区分されるのは、同省令において特に建物から分離して償却すべきとされた、例外的な資産に限られるものと解される。

2 耐用年数の算定方式における資産の用途用法の考え方

本論文第 1 章第 1 節において既述のとおり、耐用年数の算定方式の背景には、その固定資産の本来の用途用法により、現に通常予定される効果を上げることができる年数、すなわち、効用持続年数によるものとする考え方がある。この点について、税理士（元国税不服審判所国税審判官）の佐藤孝一氏は「『固定資産の耐用年数等に関する省令』においては、建物附属設備に該当しない建物の内部造作については、その構造のいかんを問わず、本体である建物に含めて償却されることが想定されていたと認めることができ、そして、このような算定方式は、現行の耐用年数省令における耐用年数の算定の基礎となっている」[238]との見解を示している。

機械及び装置の要件について検討すると、機械とは①剛性のある物体から構成され、②一定の相対運動をする機能を有し、③それ自体が仕事をするもので、航空機及び車両等の耐用年数省令別表第一に該当する機器を除いたものである。また、装置とは剛性のある物体から構成されており、機械と一体となって、又は機械の補助用具として、工場等の設備を形成し、総合設備の一部として用役の提供を行うもので、耐用年数省令別表第一の工具等に該当するものを除く資産である。

238 佐藤孝一「工場内の電波暗室の減価償却に当たり適用すべき耐用年数（建物又は機械装置）」『最近の税務訴訟（Ⅶ）』（大蔵財務協会・2011 年）764 頁

3　本件電波暗室に係る資産としての用途用法

以上の点を念頭に、本事案における電波暗室に係る減価償却資産の資産区分を検討すると、確かに本件電波暗室は、X 社の主張するように、アンテナ等を開発、製造する際に測定機器と同時に利用されることにより、アンテナ等の電気的性能を測定するために重要かつ不可欠な役割を果たしていることが認められ、一見すると機械及び装置（特に装置）における総合設備の一部としての用役を提供しているようにも捉えられる。佐藤孝一氏は「本件電波暗室のシールドルームは、費用の観点を無視すれば、建物の躯体とは全く別に、鉄骨等でシールドルームを作成して、一つの箱として完全に自立させることも理論的には可能であり、また、本件電波暗室を本件建物から切り離して、別の建物の内部に移設することも理論的には可能である」[239]との X 社の主張を一部認めている。

しかしながら、本件電波暗室が設置されている区画は、第一電波室を設置するために本件建物の基礎を掘り下げられている。また、X 社の施工業者である B 社と C 社の間において、本件電波暗室を設置するための工事のための打合せや日程調整が行われたという認定事実からは、本件建物が当初よりその建物内部に本件電波暗室を設置する目的で建設されたものと考えられる。すなわち、本件建物自体の主要な目的・用途の一つとして本件電波暗室の設置が予定されていたことは、明らかである。

そのように考えると、本件電波暗室はシールドルームと電波吸収体が一体となってこそ、アンテナ等の電気的性能を測定するという機能を発揮すると捉えるのが妥当なのではないか。物理的にも本件電波暗室のシールドルームの支柱である軽量鉄骨は、建物の柱及び梁等にボルト及びアングルで固定され、シールドルームの床は、本件建物の床の上に直接銅箔やベニヤ板が張られている。したがって、本件建物から物理的に容易に取り外すことはできず、経済的観点や物理的構造に照らしても、本件建物から独立して存在することは不可能である。さらに、最も大きな第一電波暗室については、シールドルームの壁面が建物前室との境面となり、シールドルームに出入口が設置されており、その物理的構造から、本件電波暗室自体が部屋として、建物の一部を構成するものと考えられる。

したがって、本件建物と本件電波暗室は、アンテナ等の性能を測定するという機能の点から捉えると、一体不可分のものであると言える。さらに、本件電波暗室が設置されたことにより、アンテナ等の開発・製造のためアンテナ等の性能を測定することを用途とする

[239] 佐藤・前掲注 238、761 頁

工場内の建物である本件建物に、その用途に即した客観的な便益が与えられたとする裁判所の判断は妥当なものと考えられる。

たとえ本件電波暗室がアンテナ等の電気的性能を測定するために重要かつ不可欠な役割を果たしていたとしても、その事実のみをもって、直ちにX社が主張する機械及び装置に該当するとは言えず、X 社の追加主張である建物附属設備にも該当するとは言えない。裁判所の判断は、「建物附属設備に該当しない建物の内部造作については、その構造のいかんを問わず、本体である建物に含めて償却されることが想定されていた」[240]とする耐用年数省令に基づく耐用年数策定の趣旨にそぐうものである。

4 本件電波暗室の耐用年数表における資産区分と租税法律主義の関係性

次に、本裁判においてX社が主張した「電波暗室のような特殊な生産設備については、法令上の資産区分において明定されておらず、判然としないもかかわらず、本件各課税処分は、耐用年数省令に記載のないものについて、建物の一部を利用していれば直ちに『建物』であるとの強引な解釈適用をしたものであって、明確性を旨とする租税法律主義に著しく反する」との主張について検証する。この問題は、本件電波暗室のような特殊な生産設備の資産の償却単位の判定に当たって、耐用年数省令（耐用年数表）に記載がない場合に、いかに租税法律主義との整合性を担保するかという問題であり、本判決のみならず、減価償却資産の償却単位の判定基準のあり方に通じる実益ある論点であるものと考えられる。

この点について、佐藤孝一氏は「確かに、耐用年数省令において『電波暗室』という具体的名称については明定されていないことは認められる」[241]と X 社の主張の前提事実を認めつつも、「電波暗室にも様々な形態、規模のものがあるから、その形態や使用状況等によって、耐用年数省令上『建物』、『機械及び装置』、『建物附属設備』等の様々な資産区分に該当する可能性があり、これらを一律に資産区分することは困難であるだけでなく、妥当でもないというべきである。また、耐用年数省令に、現存するすべての内部造作の具体的名称を個別的に明定しておくなどということが、現実的なものでも、また必要なものでもないことは明らかであり、…（中略）…耐用年数省令上、『電波暗室』という具体的名

[240] 佐藤・前掲注 238、764 頁
[241] 佐藤・前掲注 238、771 頁

称が明定されていないことをもって、租税法律主義に反するということはできない」[242]とし、X 社の主張を否定している。

さらに、佐藤氏は X 社が、同業他社が電波暗室を機械及び装置として 10 年の耐用年数を適用して申告納税し、税務当局もこれを承認していると主張する点を捉え、「電波暗室については、様々な形態、設置態様等が考えられるので、一律の耐用年数になるとは限らないのであって、上記のような事実をもって、直ちに租税法規が不分明であることの証左とすること」[243]はできないとの見解を示している。

佐藤氏の見解は妥当なものと考えられる。そもそも、本件電波暗室のような特殊な資産については、単に資産の名称が同業他社と同様であっても、電波暗室の果たす用途用法には相違があるはずであり、個別の事象に応じて、個々の資産の用途用法、設置態様等を勘案して、耐用年数を適用する考え方は理解の及ぶところである。

したがって、そのような特殊な資産について、同業他社における名称のみをもって、自社の資産と比較し、一律に機械及び装置の耐用年数 10 年を適用すべきとする X 社の主張は、耐用年数策定の背景にある、資産の効用持続年数の趣旨にも反するものと考えられる。

裏を返せば、耐用年数省令に明定されていない特殊な資産について、個々の形態、設置態様等を勘案した結果、一律の耐用年数にならなかったとしても、それが租税法律主義に反するとも考えられない。むしろ、本件電波暗室のような特殊な資産について、一律に耐用年数を定めることの方が現実的ではなく、耐用年数省令の趣旨、ひいては、資産の用途用法に合わせた減価償却を行うという、減価償却資産制度の趣旨や意義・目的にも反するものと考えられる。

5　資産の償却単位の判定に係る NTT ドコモ訴訟判決との比較

NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権の資産としての捉え方は、本事案において判示された電波暗室の資産区分の判定における耐用年数の適用の捉え方に通じる側面があるものと考えられる。エントランス回線利用権については、既述のとおり 1 回線であっても、物理的な最小限の機能は果たされるが、資産本来の効用、用途が果たされるためには、エントランス回線全体が一体となって機能する必要がある。そうしたエントランス回線利用権の資産としての捉え方と、本件電波暗室のような、特殊な生産設備におけ

[242] 佐藤・前掲注 238、771 頁
[243] 佐藤・前掲注 238、771 頁以下

る減価償却資産の資産区分について、資産の機能の面から形態、設置態様等を勘案し、結果として建物と一体不可分とし、建物の耐用年数を適用させる資産の捉え方は、共通点を有するものと考えられる。したがって、本件電波暗室のような特殊な生産設備に対する償却単位の判定の考え方、及びその背景にある耐用年数適用の考え方を参照することにより、NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権全体を、減価償却資産の単位判定の基礎として採用すべきである、という見解を導くことも可能なのではないか。

さらに、本事案は耐用年数省令に明定されていない特殊な資産について、個々の形態、設置態様等を勘案してその資産の償却単位の判定基準とすることが、租税法律主義に反しないという見解についても、参照となる事案である。エントランス回線利用権は資産区分において、無形固定資産のうちの電気通信施設利用権に該当することは既述のとおりであるが、個別の資産としてエントランス回線利用権等と、その名称が耐用年数省令上明定されている資産ではない。すなわち、エントランス回線利用権も、電波暗室と同様に特殊な資産であると言える。そうした性質を有する資産について、そもそもの資産の物的性質、態様等を勘案し、耐用年数表に明記された資産区分を当てはめ、資産の償却単位の判定を行うことは租税法律主義には反しないものと考えられる。

もっとも、NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権は無形固定資産、本事案における電波暗室は有形固定資産と、資産の物的性質に相違があり、単純に比較することの是非については疑問が残る。この疑問は、既述の防犯用機器等の少額減価償却資産の認定に係る訴訟における防犯用カメラ等（有形固定資産）、また、セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等の少額減価償却資産の認定に係る訴訟における焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等（有形固定資産）と、NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権（無形固定資産）とを比較する場合にも妥当する。したがって、エントランス回線利用権の資産の償却単位の判定基準と、本事案における電波暗室のそれを比較する妥当性を導くためには、その前提として、有形固定資産と無形固定資産の両資産について、資産の性質を改めて検証し、両資産の相違点と共通点を明らかにする必要がある。次章において論証を試みたい。

第5章 有形・無形固定資産の性質と資産の償却単位の判定における問題

第1節　無形固定資産の定義と性質及び資産の償却単位の判定における問題

第1項　無形固定資産の定義と性質

1　無形固定資産の定義

①企業会計上の定義

企業会計上、企業会計原則における固定資産は、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産の3種類に区分されるが、そのうち無形固定資産については「営業権、特許権、地上権、商標権等」[244]とされている。

②会社法上の定義

会社法上、企業計算規則においても、企業会計上の定義と同様に固定資産が区分されている[245]。さらに、無形固定資産については「①特許権、②借地権、③商標権、④実用新案権、⑤意匠権、⑥鉱業権、⑦漁業権、⑧ソフトウェア、⑨のれん、⑩リース資産、⑪その他の無形資産であって、無形資産に属する資産とすべきもの」[246]とされている。

③税法上の定義

税法上、所得税法施行令6条及び法人税法施行令13条8号において、「①鉱業権[247]、②漁業権[248]、③ダム使用権、④水利権、⑤特許権、⑥実用新案権、⑦意匠権、⑧商標権、⑨ソフトウェア、⑩育成者権、⑪公共施設等運営権、⑫営業権、⑬専用側線利用権、⑭鉄道軌道連絡通行施設利用権、⑮電気ガス供給施設利用権、⑯熱供給施設利用権、⑰水道施設利用権、⑱工業用水道施設利用権、⑲電気通信施設利用権[249]」とされている。

2　無形固定資産の性質

企業会計、会社法及び税法（法人税法及び所得税法）とそれぞれの定義において範囲が異なるものの、共通する特徴としては、特許権、実用新案権、意匠権、商標権に代表される知的財産権については「人の知的創作活動の所産である創造物に対する権利」[250]という特徴を有する。また、知的財産権には含まれないが、鉱業権、漁業権、ダム使用権等につ

---

244 企業会計原則第三、四（一）B
245 会社計算規則74条②（資産の分の区分）
246 会社計算規則74条③三h
247 租鉱権、採石権、採取権を含む。
248 入漁権を含む。
249 電話加入権を除く。
250 伊川正樹「税務・会計上の無形固定資産の定義と特徴」『税理』55巻10号（ぎょうせい・2012年）9頁

いては、「法律又は慣習により独占的に認められる利用権」[251]という特徴がある。さらに、営業権については「法律上の権利ではないものの、企業が超過収益力を享受することができる無形的財産価値」[252]という特徴がある。

なお、「コンピュータを機能させるプログラム」[253]としての特徴を有するソフトウェアについては、その特徴から無形固定資産として区分される。また、顧客リストやデータベース、ノウハウ、ブランド等については、「独立した資産として取引される慣習があるもの」[254]という特徴を有する営業権であるが、いわゆる、のれん等に代表される企業の超過収益力としての営業権については、「独立した資産として取引される慣習のない、人的条件や自然条件などによる超過収益力」[255]とその特徴が定義されており、同じ営業権であっても二つの異なる概念が存在するものと考えられる。

なお、財務会計的な見地から無形固定資産の特徴を定義した、久野秀男教授によると、工業所有権及び財産専用権は「償却性資産（傍点原文ママ）」[256]であるのに対して、暖簾は「『評価性資産（傍点原文ママ）』（あるいは評価性の顕著な資産）」[257]であると考えるべきであり、その点に相違があるとする。また、久野教授は、工業所有権及び財産専用権については法律的独占条件を前提としているが、その点において「法律又は慣習により独占的に認められる利用権」[258]との伊川教授の見解と共通している。

資産の本質論（とりわけ営業権に係る資産の本質論）は本論文における主題である、減価償却資産の償却単位の判定の問題とは直接的には論点が異なるため、詳述はここまでに留めるが、伊川教授及び久野教授の上記の見解は、減価償却資産における無形固定資産の性質を捉える上で重要な示唆に富んでいる。

第2項　無形固定資産の償却単位の判定における問題

1　無形固定資産の償却単位の判定における判定基準の不均衡という問題

（エントランス回線利用権の資産の償却単位の検討）

---

[251] 伊川・前掲注 250、10 頁
[252] 伊川・前掲注 250、10 頁
[253] 伊川・前掲注 250、10 頁
[254] 伊川・前掲注 250、10 頁
[255] 伊川・前掲注 250、10 頁
[256] 久野秀男「無形固定資産本質論」『学習院大学経済論集』5 巻 1 号（学習院大学・1968 年）99 頁
[257] 久野・前掲注 256、111 頁
[258] 伊川・前掲注 250、10 頁

NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権とは、既述のとおり無形固定資産であり、法人税法施行令第 13 条 8 号に規定する電気通信施設利用権の一種であるが、上記の議論を踏まえると、その資産の本質は「法律又は慣習により独占的に認められる利用権」[259]であり、「財産専用権」[260]であると考えられる。

そして、NTT ドコモ訴訟判決を検証した際に検討した、辻教授の「基地局の設備のみでは機能を果たさないこと及び設置負担金がエントランス回線設置のための工事費等の実費の負担という性格をも持つ」[261]とする資産の性質を鑑みるならば、エントランス回線利用権とは、以下の 2 つの性質をもつ資産が一体となり初めてその役割を果たす、無形固定資産であるものと考えられる。

①自社の設置する基地局という有形固定資産

②NTT が設置する有形固定資産としてのエントランス回線を利用するための設置負担金（工事に係る実費負担金。基地局とは異なり自社が設置していない点において、有形固定資産には該当しない。）

本件権利は、①自社基地局という有形固定資産のみでは資産としての役割を果たすことはできず、それは②の NTT の設置するエントランス回線の設置負担金の支払いのみでも同じことが言え、一体不可分の性質を有する。

①の自社基地局の設置（有形固定資産）と、②の設置負担金（工事に係る実費負担金）が一体となり初めて、PHS による通話が可能となりその資産としての効用、用途が発揮され、資産本来の機能が果たされるものと考えらえる。したがって、①と②を併せた価額の総額をもって、エントランス回線を利用するための権利（無形固定資産）と捉えられるべき資産であると言えるのではないか。

また、エントランス回線利用権を取得するためには、NTT の電話網との相互接続協定が前提となるが、NTT との協定を結んだ者以外の者は、エントランス回線利用の申込を行うことはできず、結果として本件権利を取得することはできない。そうした意味で同権利は「法律又は慣習により独占的に認められる」[262]資産であり、また、「法律上保護された独占条件によって生成・保持され」[263]るという要件を満たす資産であると言える。さら

[259] 伊川・前掲注 250、10 頁
[260] 久野・前掲注 256、111 頁
[261] 辻・前掲注 106、209 頁以下
[262] 伊川・前掲注 250、10 頁
[263] 久野・前掲注 256、99 頁

に、久野秀男教授の無形固定資産における定義を参照するならば「償却性資産（傍点原文ママ）」[264]、すなわち減価償却資産に該当するものと考えられる。

（エントランス回線利用権と専用側線利用権の資産の償却単位の比較における疑問）

第 2 章第 4 節の課税実務検証において検証したとおり、専用側線利用権に係る資産の償却単位の判定においては、専用側線全体で資産の効用・用途を発揮する無形固定資産として、その償却単位を捉える考え方が見受けられる。

専用側線利用権とは、企業が自己の専用に供するために、自己の負担において敷設した鉄道の側線であるが、専用者である企業が敷設費用を負担し、その後敷設した側線自体は無償で鉄道事業者の所有となり、軌条等の有形固定資産についても鉄道会社の所有となる。その代わりに、利用者は無形の専用権を有するという形態を採る。すなわち、専用線の名義上の所有者は鉄道事業者であるが、専用側線利用権を有する専用者である企業が実質上の占有者となる資産であり、前節において指摘のとおり会社法及び税法上も無形固定資産の一種として明記された資産である。

また、同権利を取得するためには、鉄道事業者と専用者の間での契約行為が必要であることから、「法律又は慣習により独占的に認められる」[265]資産であり、また、「法律上保護された独占条件によって生成・保持され」[266]るという要件を満たす資産であると考えられる。すなわち、資産の性質上、前節において検証したエントランス回線利用権と非常に類似する性質の資産であると言えるのである。

そうであるにも関わらず、専用側線利用権については、専用側線全体で資産の効用・用途を発揮する資産として専用者の負担する敷設費用全体をもって、無形固定資産である利用権としてその償却単位が判断されるのに対して、エントランス回線利用権については、1 回線をもって、純機能説に基づく物理的な最小限の機能が発揮されるため、少額減価償却資産に該当すると判断されている。

以上のとおり、専用側線利用権の資産の償却単位の判定基準と比較した場合、NTT ドコモ訴訟判決における本件権利の資産の償却単位の判定基準には疑問がある。すなわち、資産全体でその効用・用途を発揮するという同種の性質を有する無形固定資産の間において、異なる資産の償却単位の判定基準が存在することに対する疑問である。

---

[264] 久野・前掲注 256、111 頁
[265] 伊川・前掲注 250、10 頁
[266] 久野・前掲注 256、99 頁

（同種の性質を有する無形固定資産間の償却単位の判定基準の不均衡という問題）

この問題は資産の償却単位の判定において、法人税法施行令第 133 条（あるいは同施行令第 133 条の 2）に明記がなされておらず、同施行令の行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 の解釈・適用により、その償却単位の判定を行うことに起因するものである。すなわち、同種の性質を有する無形固定資産の償却単位の判定において、同施行令の行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 の解釈・適用の統一性が担保されていないことにより、もたらされる問題であると考えられる。

（租税法律主義の観点からの通達課税の是非という問題）

同種の性質を有する無形固定資産間の償却単位の判定基準の不均衡という問題は、裏を返せば、法人税法施行令第 133 条（あるいは同施行令第 133 条の 2）に明記が無いことを理由に、実質的な課税要件であるとも言える、少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）の償却単位の判定を、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」、あるいは、「機能」により行うことについての問題であると言える。とりわけ、同通達に定める「機能」という文言解釈を頼りに資産の償却単位の判定を行うことについては、既述のとおり租税法律主義の観点から批判がなされている。したがって、次章第 6 章の結論及び提言においては、同種の性質を有する無形固定資産間の償却単位の判定基準の不均衡という問題と併せて、通達課税の是非という問題についても、更なる論証の上、解決に向けた提言を試みたい。

なお、この問題は無形固定資産における資産の償却単位の判定のみならず、有形固定資産の償却単位の判定においても見られる問題である。

（無形固定資産全般に妥当する合理的かつ統一的な償却単位の判定基準の必要性）

前節において指摘したエントランス回線利用権の資産の償却単位の捉え方の問題は、専用側線利用権と比較した場合にその捉え方が妥当ではないというのみならず、広く、無形固定資産の性質に照らした資産の償却単位のあり方全般において妥当する問題である。技術革新の著しい現代社会において、無形固定資産の物的性質は非常に複雑・多岐に渡り、NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権以上に、いわば特殊な資産とも言える資産は今後も発生し得る。そうした場合に、現行法令において資産の償却単位の判定基準

についての明記がなされておらず、さらに、同種の性質を有する資産に対しての統一的な解釈が存在しない現状には大いに問題がある。

既述のとおり、無形固定資産については、電気通信施設利用権（エントランス回線利用権を含む）や、専用側線利用権の資産の償却単位の判定基準を検証した際に指摘したとおり、いわば特殊な資産であり、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」による資産の償却単位の判定が難しく、資産の機能面により着目した資産の償却単位の判定が必要となる資産であると言える。そして、NTT ドコモ訴訟において採用された、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」について、純機能説に基づく物理的な最小限の機能という現行の解釈のあり方では、真に減価償却資産の趣旨及び意義・目的にそぐう資産の償却単位の判定を行うことはできない。そうであるからこそ、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」の解釈においては、より資産の効用・用途を勘案した、実質的な資産の償却単位の判定が求められ、かつ同種の無形固定資産の間において、合理性と統一性が担保される判定基準が求められるのではないか。そうした観点から、現行法人税法の解釈における資産の機能の捉え方について、一般的な通説である純機能説によらない捉え方を行う場合に、いかに同通達に定める「機能」という文言を捉えるべきであるのか、次章第 6 章において提言を試みたい。

2　旧法人税法における少額資産に対する実質的規制の不在という問題

旧法人税法における少額資産制度（少額多量資産制度（事業開始資産及び事業拡張資産含む）・少額重要資産制度）が廃止されたことにより、当該減価償却資産が業務上重要なものかどうかという実質的な判断要素は、現行の少額減価償却資産、また、一括償却資産の償却単位の判定においては考慮されない。そのため、減価償却資産制度本来の趣旨や意義・目的になじまない資産に対しての、少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）の拡大適用、その結果としての法人税課税ベースの侵蝕という問題が発生する。なお、この問題は有形固定資産の償却単位の判定においても共通して見受けられる問題であるため、次節の第 2 節において詳述する。

第2節　有形固定資産の定義と性質及び資産の償却単位の判定における問題

第1項　有形固定資産の定義と性質

1　有形固定資産の定義

第 1 章第 2 節において詳述のとおり、我が国における現行の法人税法は、固定資産については法人税法第 2 条 22 号において「土地（土地の上に存する権利を含む。）、減価償却資産、電話加入権その他の資産で政令で定めるものをいう」とされ、同条 24 号においては減価償却資産について「建物、構築物、機械及び装置、船舶、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産で償却をすべきものとして政令で定めるものをいう」とされている。すなわち、主として有形固定資産を想定した規定となっていることが見受けられる。また、法人税法施行令第 13 条 （1）～（7）[267]において規定される減価償却資産については全てが有形固定資産であり、同施行令第 13 条における減価償却資産の定義についても、基本的には有形固定資産を想定した規定となっている。

2 有形固定資産の性質

有形固定資産は、性質上形のある固定資産である点に特徴がある。また、資産全体をもって企業活動に利用され、建物や機械のように時間の経過や使用に応じて価値が減少する償却性資産を中心に、土地等の非償却資産が存在する点に特徴がある。（なお、無形固定資産においても電話加入権等、非償却資産は存在する。）

第2項 有形固定資産の償却単位の判定における問題

1 有形固定資産の償却単位の判定における判定基準の不均衡という問題

（法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」、あるいは「機能」の解釈・適用）

既述のとおり、少額減価償却資産（一括償却資産）の償却単位の判定基準については、法人税法施行令第 133 条（同施行令第 133 条の 2）に明記がなされておらず、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」、あるいは「機能」による資産の償却単位の判定がなされているのが現状である。

有形固定資産は、前節で詳述した無形固定資産と比較する場合、無形固定資産よりも、形のある固定資産であるがゆえに、資産の取引の実態が見えやすく、法人税基本通達 7-1-11「通常の取引単位」における 1 単位の取引を認識することが比較的容易な資産であるも

[267] （1）建物およびその附属設備（暖冷房設備、照明設備、通風設備、昇降機その他建物に附属する設備をいう）（2）構築物（ドッグ、橋、岸壁、さん橋、軌道、貯水池、坑道、煙突、その他土地に定着する土木設備又は工作物をいう）（3）機械および装置（設備の種類別に分けられる）（4）船舶（漁船、油送船などに分けられる）（5）航空機（飛行機その他に分けられる）（6）車両および運搬具（鉄道用・軌道用の車両、特殊自動車、自動車など）（7）工具、器具および備品（観賞用、興行用その他これらに準ずる用に供する生物を含む）。

のと考えられる。また、同通達に定める「通常の取引単位」と「機能」単位とが基本的には一致する点にその特徴がある。

したがって、有形固定資産の償却単位の判定については、基本的には同通達に定める「通常の取引単位」の文言解釈を中心とした償却単位の判定がなされている。その際、課税実務検証において検討した、単体・個別に資産の償却単位とされる資産群及び 1 セット（1 組・一式等）として資産の償却単位とされる資産群については、同通達前段に定める「通常の取引単位」を基本とし、場合により、同通達後段に定める「機能」について、資産の使用実態、あるいは、効用・用途として捉え、「機能」を勘案した上での「通常の取引単位」による判定がなされているのが、課税実務における資産の償却単位の判定の現状である。

また、ユニットバスや工場における送配管など、一部の有形固定資産については、例外的に「通常の取引単位」にはよらず、課税実務においては資産の効用、用途が勘案された上で、使用実態をも加味され総合的に資産の果たす「機能」が判断され、資産の償却単位の判定がなされている。それらの資産は法人税基本通達 7-1-11 に定める、「通常の取引単位」による資産の償却単位の判定が難しく、資産の果たす機能面により着目した資産の償却単位の判定が必要な資産であると考えられる。

（課税実務に見られる有形固定資産間の償却単位の判定基準の不均衡という問題）

既述のとおり、有形固定資産については同通達に定める「通常の取引単位」における 1 単位の取引を認識することが比較的容易な資産であり、また、基本的には同通達に定める「通常の取引単位」と「機能」単位とが一致する資産であるため、「通常の取引単位」を基本としつつ、同通達後段に定める「機能」について、資産の使用実態、あるいは、効用・用途として捉え、「機能」を勘案した上での「通常の取引単位」による判定がなされているのが課税実務における現状である。そうした資産の償却単位の取扱いの現状は、個々の資産について検証するならば、一定の合理性のある説明が可能であり、妥当なものと考えられる。

しかしながら、無形固定資産の償却単位の判定における問題においても指摘したとおり、法人税法施行令第 133 条（あるいは同施行令第 133 条の 2）に明記が無い中で、法人税基本通達に定める「機能」という文言の解釈、あるいは、「機能」という概念の捉え方に差異が生じることにより、とりわけ、ユニットバスや工場における送配管などの資産の効用・

用途に着目した資産の償却単位の判定を行う資産群との間において、同じ有形固定資産であるにも関わらず、結果として単体・個別に資産の償却単位の判定を行う資産群や、1セット（1組・一式等）で資産の償却単位の判定を行う資産群との償却単位の判定基準の相違がもたらされる。すなわち、課税実務に見られる有形固定資産間の償却単位の判定基準の不均衡という問題である。この問題は有形固定資産全般に妥当する合理的な資産の償却単位の判定基準が、現在の課税実務において必ずしも確立しているとは言えず、特に、その資産の性質上、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」による資産の償却単位の判定が難しく、「機能」という文言、あるいは、概念の解釈によりその判定を行う場合において顕著となる問題である。そして、この問題は、資産の果たす機能、あるいは概念に係る統一的な解釈がなされていないことに起因するものであると考えられる。

（租税法律主義の観点からの通達課税の是非という問題）

法人税法施行令第 133 条（あるいは同施行令第 133 条の 2）に明記が無いことを理由に、実質的な課税要件である、少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）の償却単位の判定を、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」、あるいは、「機能」により行うこと、とりわけ同通達に定める「機能」という文言を頼りに行うことについては、有形固定資産における資産の償却単位の判定においても、租税法律主義の観点から批判がなされており問題がある。

上記において指摘した、課税実務に見られる有形固定資産間の償却単位の判定基準の不均衡という問題は、同施行令等法人税法本法によらない通達課税による、実質的な課税要件の判断であると言え、租税法律主義の観点からは問題があると言わざるを得ない。こうした問題を念頭に置き、次章第 6 章の結論及び提言において解決に向けた提言を試みたい。

2 旧法人税法における少額資産に対する実質的規制の不在という問題

第 2 章第 3 節において詳述のとおり、旧法人税法における少額資産制度（少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）制度・少額重要資産制度）は、主に紛争回避という税務行政及び納税者双方の手数の軽減、また事務簡素化の観点から数次の改正を経て、現在の法人税法施行令においては存在しない規定となっている。なお、当時の少額資産に係る規定は、基本的には有形固定資産を想定した規定となっていることが見受けられる。

これらの旧法人税法における少額資産制度が廃止されたことにより、当該減価償却資産が業務上重要なものかどうかという実質的な判断要素は、現行の少額減価償却資産、また、一括償却資産の償却単位の判定においては考慮されないこととなった。それは、税務処理上の便宜、また企業会計上の重要性の原則から看過できないような場合においても、当該減価償却資産が実質的に見て業務上重要なものかどうか、という要素が勘案されないことを意味する。

かつては、資産の償却単位の判定において、税務処理上の便宜、また企業会計上の重要性の原則から看過できないような場合については、少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）、あるいは、少額重要資産として資産計上することが求められていた。それら少額資産に対する制度導入時の趣旨や意義・目的について改めて論証した結果、その設計思想には優れた点があり、少額資産の拡大適用に対する実質的制約としての役割を有する点において、必ずしも否定される論理ではないことは明らかである。資産の本来の効用・用途を鑑みて減価償却資産として計上すべきと判断される資産については、たとえ少額であっても一時の損金として認めることは適切ではなく、それは、現行少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）の必要以上の拡大適用の防止、減価償却資産としての適正な費用配分による課税負担の公平性の担保という観点からも、評価し得る制度であると言えるのではないか。

旧法人税法における少額資産に対する実質的規制のない現行法及び現行通達の文言どおりの解釈では、かつては減価償却資産として計上を求めることが適切であると判断された資産であっても、少額減価償却資産もしくは、一括償却資産として判定せざるを得ず、それは減価償却に係る償却単位の判定における歪みであると言える。また、結果として法人税課税ベースの侵蝕が引き起こされる。これは由々しき問題である。

以上、現行法人税法（法人税法施行令含む）の抱える資産の償却単位の判定における実質的規制の不在という問題を解決するにあたり、いかなる解決策があり得るのか。次章第6章において提言を試みたい。なお、現行法人税法における少額資産に対する実質的規制の不在という問題については、前項において指摘のとおり、無形固定資産の償却単位の判定基準においても共通する問題である。

第3節　有形・無形固定資産の性質における相違点と共通点及び資産の償却単位の判定における問題

第1項　有形・無形固定資産の資産としての性質における相違点

久野秀男教授は「固定資産を『有形』(tangible) と『無形』(intangible) とに区別する（区別せねばならぬ）積極的理由は何か」[268]と疑問を呈した上で、両資産を区別する積極的理由を会計慣行、特に貸借対照表上において両者を分類、区別して報告する点に求めている。しかしながら、最終的には「『有形』・『無形』（ともに傍点原文ママ）という用語の原義（original meaning）を再認識」[269]すると、実は積極的に区分する理由はさほど無いのではないかとの結論を示している。以下に久野教授の論理を概説する。

まず、久野教授は「『有形』（傍点原文ママ）は tangible の、また、『無形』（傍点原文ママ）は intangible の訳語であるが、邦訳した場合の『有・無』（傍点原文ママ）という表現は、字義どおりに解釈すれば『有に対する無』（傍点原文ママ）という絶対的な対立概念」であるかのように捉えられるとする。しかしながら、実は原語である‘tangible’に対する‘intangible’という表現を正確に認識するならば、その本質は、「絶対的な対立概念の反映ではなく、むしろ相対的な意味合しかもたぬ」[270]ものであり、「tangible と intangible という語は、具象性の有無という観点のほかに、相対的な意味で‘certainly’に対する‘uncertainly’という観念を含んで」[271]いるものであるとする。

その上で、久野教授は、有形固定資産と無形固定資産の性質的な相違を‘certainly’の訳語である「確実性（傍点原文ママ）」[272]という概念に求め、確実性の概念を「イ）将来の収益との対応関係並びに期間限定の判別が困難もしくは著しく不確実である。ロ）売却価額すなわち機会減価（opportunity-cost）が零もしくは無に等しい。ハ）古典的な法律的財産権概念からは、その財産権たる資質に疑義がもたれる」[273]と定義する。そして、上記の確実性の概念における、会計上の定義は「ネガティブな側面（いわゆる『無形』からみる）」[274]であり、「貸借対照表上において、固定資産を分類区分して報告する場合『有形固定資産』と『無形固定資産』とを区別する積極的な理由は、かかる相対的な認識条件以外

[268] 久野・前掲注 256、99 頁
[269] 久野・前掲注 256、100 頁
[270] 久野・前掲注 256、100 頁
[271] 久野・前掲注 256、100 頁
[272] 久野・前掲注 256、100 頁
[273] 久野・前掲注 256、100 頁
[274] 久野・前掲注 256、100 頁

には存在しないように思われる」[275]としている。さらに、久野教授は貸借対照表上の有形固定資産及び無形固定資産の区分は、「会計報告領域において、伝統的に遵守されてきた債権者中心思想の発現にすぎず、とくに法制度における債権者保護の伝統を反映したものであると断定される」[276]との結論を導いている。

久野教授の見解は資産の性質に根差した無形固定資産の定義であり、賛同し得る。すなわち、無形固定資産とは、有形固定資産に比べて‘intangible’であるがゆえにその物的性質が見えづらく、また、相対的に‘certainly’（確実性）の度合いが低いという点において、有形固定資産との相違の見られる資産であると言えるのではないか。さらに、両資産を積極的に区分する理由を、会計報告における債権者保護の伝統的な思想のみに見出すならば、その区分は必ずしも資産の本質に根差したものではなく、あくまでも慣行的なものであると考えられる。

第2項　有形・無形固定資産の資産としての性質における共通点

前項のとおり、久野教授の見解は、有形固定資産と無形固定資産の相違を‘certainly’（確実性）の訳語に求め、その性質は相対的な相違であるとする一方で、両者の違いを‘certainly’（確実性）における認識条件以外には存在しないとするものである。

久野教授は両資産の性質について、「その収益獲得能力という機能において、何ら基本的相違が認められない…（中略）…純会計理論とくに期間損益計算理論からは、有形たると無形たるとを不問」[277]とすべきであり、「期間に長短の差こそあれ、長期間原価（費用）要素（long-term-cost-factors）たる点にかわりはない」[278]との見解を示している。すなわち、久野教授の見解は、収益獲得能力という観点から、両者に共通点を見出し、最終的には固定資産において有形・無形の区別を行う積極的理由を否定する論理であると考えられる。

さらに、久野教授は「無形固定資産は機会減価が零にひとしいものであるというが、継続企業（ゴーイングコンサーン）において清算価値乃至売却可能性並びに売却価値を考慮する余地は、原則的にいってない筈である」[279]と指摘している。同教授の見解は、無形固定資産は‘certainly’のうち、売却価額すなわち機会減価（opportunity-cost）が有形固定資産に比べて相対的に

[275] 久野・前掲注 256、100 頁
[276] 久野・前掲注 256、100 頁
[277] 久野・前掲注 256、100 頁
[278] 久野・前掲注 256、100 頁
[279] 久野・前掲注 256、100 頁

低い（もしくはその機会が存在しない）が、継続企業の原則を前提とするならば、資産の性質を捉える上では必ずしもその要素は重要ではなく、売却価額すなわち機会減価の有無が有形固定資産との相違を強調する理由にはならないとの見解であるものと解される。

また、松原一泰教授は「現在一般的な資産概念は…（中略）…『潜在用役説』」[280]であり、「資産とは特定の企業実体内において、企業目的の為に用いられている経済的資源である。資産は期待された活動に利用できるか、または役立ちうる用役潜在分の総計である。ある資産の重要性は、専ら企業実体の目的に関連し、企業の継続性に依存する」との AAA 会計基準の 1957 年版改訂版[281]を参照し、潜在用役という概念について説明している。そして、「『用役』の意味内容と、投入概念である『歴史的原価』との差異」[282]を論じた上で総括として、久野秀男教授の「資産の機能を、極めて一般論的ないし抽象的に『潜在的な用役可能性（傍点原文ママ）』として理解し定義づけることそれ自体については、網羅的であるという角度から、別段異論をさしはさむ余地はない」[283]との見解を踏まえ、有形固定資産と無形固定資産とを積極的に区分する理由が乏しいとする、同教授の見解を肯定的に評価している。

第3項　有形・無形固定資産の資産としての性質に対する私見

以上、有形固定資産と無形固定資産の資産としての性質を踏まえると、有形固定資産と無形固定資産は、物的性質の有無という点及び‘certainly’（確実性）という点において相対的な相違があると言える。しかしながら、資産の性質に係る一般的な通説である、潜在用役説を是とし、ある資産の有する収益獲得能力という観点を重視するならば、両者を積極的に区分する必要はなく、むしろ共通点を見出すべきではないかと考えられる。

あえて、両者の相違点を強調するならば、無形固定資産とは、有形固定資産に比べて、相対的に資産の存続期間又は耐用年数を見積もることが難しい点にある。すなわち、有形固定資産は物的性質を有するがゆえに見えやすい資産であり、‘certainly’（確実性）が無形固定資産よりも相対的に高いことから、存続期間及び耐用年数を判定することは比較的容易であり、逆に、無形固定資産の場合は難しいという性質の相違は確かにある。

---

280 松原一泰「無形固定資産に関する諸問題」『下関商経論集』15 巻 1 号（下関学会・1971 年）162 頁以下。
281 AAA,Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements,1957 Revision.
282 松原・前掲注 280、162 頁
283 久野秀男『無形資産会計序説』（同文館出版・1969）9 頁

第4項　有形・無形固定資産の性質と両資産間の償却単位の判定における矛盾・不均衡という問題

（収益獲得能力という観点を資産の償却単位の判定に用いることの妥当性）

NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権（無形固定資産）と、防犯用機器等の少額減価償却資産の認定に係る訴訟における防犯用カメラ等（有形固定資産）、セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等の少額減価償却資産の認定に係る訴訟における白生地乾燥装置等（有形固定資産）、工場内に設置した電波暗室の減価償却資産の資産区分の認定に係る訴訟における電波暗室（有形固定資産）を比較する場合、エントランス回線利用権のみが無形固定資産であり、その他 3 事案は有形固定資産という相違がある。

しかしながら、前節までの論考を踏まえると、無形固定資産であるエントランス回線利用権は、有形固定資産と比較した場合において、相対的には耐用年数表に定める資産の耐用年数の当てはめ、また、資産の償却単位の判定を行うことは容易ではないものの、資産としての収益獲得能力という観点を重視するならば、有形・無形固定資産という物的性質による相違に必要以上に着目するよりも、むしろ共通点を見出すべきである。したがって、資産の償却単位の判定を行う際に、基本的には資産としての収益獲得能力という観点を最も重視し、その判定を行うという論理を採ることは、それほど奇異なことでは無いのではないか。

潜在用役説に基づく収益獲得能力という観点を資産の償却単位の判定において用いることにより、有形・無形という資産の物的性質のみにとらわれず、適正な資産の償却単位の判定が可能となり、それは期間損益の適正化という減価償却の趣旨や意義・目的にもそぐうものでもある。そして、終局的には期間損益の適正化による課税負担の公平性を担保することにもつがなるものと考えられる。

（4 つの判例における有形・無形固定資産の償却単位の判定基準の不均衡という問題）

そうであるにも関わらず、第 4 章において検証した 4 つの判例においては、エントランス回線利用権（無形固定資産）と、それ以外の防犯用カメラ等（有形固定資産）、セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等（有形固定資産）及び電波暗室（有形固定資産）の資産の償却単位の判定基準において、以下のとおり大きな相違が見られ、不均衡な状態となっている。

① エントランス回線利用権（無形固定資産）

法人税法施行令第 133 条（同施行令第 133 条の 2）の行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」の捉え方にもっぱらの争点が置かれ、同通達に定める「機能」については、純機能説に基づく物理的な最小限の機能のみを要求する資産の償却単位の判定基準が採用された。また、少額多量資産・少額重要資産等の少額資産に対する実質的制約としての規定が現行法人税法には存在しないことを理由とした形式基準が採用された。

② 防犯用カメラ等（有形固定資産）

上記資産の効用、用途や使用状況について総合的に判断を加えた上で、資産の果たす機能面から、法人税基本通達 7-1-11 に定める、資産本来の「機能」を果たし得る「通常の取引単位」に該当するか否かという判断を行っている。すなわち、資産としての性質を勘案した、実質的な資産の償却単位の判定基準が採用された。

③ セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等（有形固定資産）

プレス成型したセラミック原料土を乾燥台車に乗せて予備乾燥した上、窯内を進行させ、連続的に焼き上げるという目的を達するため、上記資産の効用、用途を勘案した上で、台車付属品、台車、資材（耐火煉瓦）等の個々の資産を、セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置と一体の機械設備としてみなし、法人税基本通達 7-1-11 の解釈・当てはめがなされた。

なお、本判決においては法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」、「機能」という文言について、どちらの文言解釈によるかについては明示されていない[284]ものの、②防犯用カメラ等の資産の償却単位の判定基準と共通する点として、全行程を一体と捉え、上記資産の効用、用途資産としての性質を勘案した上で、総合的に法人税基本通達 7-1-11 の解釈・当てはめがなされている点がある。すなわち、資産としての性質を勘案した、実質的な資産の償却単位の判定基準が採用されたものと解される。

④ 電波暗室（有形固定資産）

本件建物と本件電波暗室、アンテナ等の性能を測定するという機能の点から見ると、一体不可分のものである。また、本件電波暗室が設置されたことにより、アンテナ等の開発・製造のためアンテナ等の性能を測定することを用途とする工場内の建物である本件建物に、その用途に即した客観的な便益が与えられたと判断された。

---

[284] なお、既述のとおり本件資産については「通常の取引単位」と「機能」単位が一致すると捉えられる資産であることから、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」、「機能」のどちらの文言解釈に重きを置くのか判決において明示はなされていないものの、実質的な資産の償却単位の判定基準が採用されたと考えらえる点については相違ないものと考えられる。

その判断は、第 2 章第 4 節において検証した課税実務検証における、ユニットバスの資産の償却単位の判定基準である、構造上建物と物理的又は機能的に独立・可分であるか否か、建物本来の効用を維持する目的以外の固有の目的を有するか否かという 2 つの要件に照らした判断基準と類似しており、資産としての性質を勘案した、実質的な資産の償却単位の判定基準が採用されたものと解される。

なお、本事案は減価償却資産における資産区分が主たる争点であり、上記資産①～③に係る事案における主たる争点である、少額減価償却資産の該当性とは直接的には争点が異なるものの、資産の償却単位の判定基準において、資産の用途用法を勘案するという実質的な判定基準が用いられている点において、②防犯用カメラ等、③セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等と共通点が見受けられる。

（4 つの判例に見られる有形・無形固定資産間の償却単位の判定における矛盾という問題）

また、既述のとおり無形固定資産とは物的性質が無いことに特徴があり、それゆえに有形固定資産と比べた場合において、個々の資産の区分が明確でなく、また、個々の資産について資産全体に取り込まれやすいという性質を有するものと考えられる。例えば、資産①エントランス回線利用権に即して説明するならば、同権利について 1 回線という一応の区分を行うことはできる。しかしながら、現実的にはエントランス回線 1 回線という資産は目に見えず、個々に区分された物的性質を有する資産でもないため、そうした資産の性質に鑑みるならば、やはりエントランス回線利用権全体として 1 つの無形固定資産であると捉えるのが相当ではないか。

それに対して、有形固定資産とは物的性質を有する点に特徴があり、個々の資産の区分は比較的明確である。例えば、資産②防犯用カメラ等（有形固定資産）、資産③セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等（有形固定資産）については、それぞれ、カメラ 1 台、トンネルキルン台車付属品及び乾燥台車 1 台というように個々に資産を区分することは可能である。また、資産④電波暗室（有形固定資産）についても、1 部屋単位という個々の資産の区分を行うことが理論上は可能である。すなわち、有形固定資産については個々の資産の区分が明確であり、また、個々の資産について資産全体に取り込まれにくいという性質を有するものと考えられる。

そうした資産の性質に照らすならば、無形固定資産については個々の資産の区分が明確でなく、また、個々の資産について資産全体に取り込まれやすいため、資産全体が減価償

却資産として、その償却単位の判定がなされ、逆に有形固定資産については個々の資産の区分が明確であり、また、個々の資産について資産全体に取り込まれにくいため、個々に少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）として、その償却単位の判定を行うことが可能であるという論理が自然であるように考えられる。

しかしながら、上記 4 つの判例における資産の償却単位の判定基準は、上記の論理の真逆の結果となっており、唯一の無形固定資産である資産①エントランス回線利用権のみが少額減価償却資産とされ、他の 3 つの判例における有形固定資産である資産②防犯用カメラ等、資産③セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等、及び資産④電波暗室については、全て資産全体としての効用、用途に着目した結果、減価償却資産として計上するのが妥当であると判断されている。この結果は、有形・無形固定資産の性質に基づく償却単位の判定としては矛盾しているのではないか。

なお、資産②、③及び④について、資産の性質上は個々に区分することが可能ではあるものの、資産の効用、用途を勘案し、上記の各資産を個々の資産とするのでは無く、資産全体で減価償却資産とする償却単位の判定については、既述のとおり疑義はない。問題は、資産①エントランス回線利用権について、資産の性質上、個々に区分することが難しく、資産の効用、用途を勘案するならば資産全体として機能を発揮する資産であると考えられるにも関わらず、少額減価償却資産として償却単位の判定がなされた点にある。

以上のとおり、有形・無形固定資産の性質に照らすならば、資産①のエントランス回線利用権に係る資産の償却単位の判定はいかに矛盾があり、問題であるかは明らかなのではないか。

（課税実務における有形・無形固定資産の償却単位の判定基準の取扱い）

上記 4 つの判例を比較する中で指摘される有形・無形固定資産の償却単位の判定基準の不均衡という問題は、第 2 章第 4 節において検証した課税実務検証における、有形固定資産と無形固定資産の償却単位の判定基準の取扱いを参照することにより、更に明らかとなる。とりわけ、資産の効用・用途に着目した資産の償却単位の判定を行う資産群における下記 3 つの資産に係る償却単位の判定の捉え方を比較すると、理解しやすい。

①ユニットバス（有形固定資産）

②工場における送配管（有形固定資産）

③施設利用権としての専用側線利用権（無形固定資産）

第 2 章第 4 節において検証のとおり、上記 3 つの資産に共通する特徴は、課税実務において資産の効用、用途が勘案された上で、その使用実態をも加味されて総合的に判断され、その償却単位の判定が行われる点にある。裏を返せば、上記の資産群は法人税基本通達 7-1-11 に定める、「通常の取引単位」による資産の償却単位の判定が難しく、同通達後段における資産の「機能」、あるいは、より広く資産の果たす機能という概念の解釈に基づき、資産の償却単位の判定が必要な資産群であると言える。そして、有形・無形固定資産の本質論を踏まえるならば、それらの資産の効用、用途とは、潜在用役説に基づく収益獲得能力と言い換えることができよう。

すなわち、上記の資産群については、課税実務に見られる有形・無形固定資産の償却単位の判定基準において、資産の物的性質の有無という両資産の相違に必ずしもとらわれず、資産の効用・用途というより実質的な資産の償却単位の判定基準が用いられている証左であるとも言えるのではないか。こうした課税実務における取扱いと比較するならば、上記 4 つの判例における資産の償却単位の判定において、資産①のエントランス回線利用権（無形固定資産）のみが純機能説に基づき資産の果たす機能が形式的に判断され、②防犯用カメラ等、③セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等、④電波暗室（全て有形固定資産）における資産の償却単位の判定基準とは異なる判断がなされたことが、いかに問題であるかは明らかなのではないか。

（有形・無形固定資産間の償却単位の判定基準の不均衡・矛盾という問題への私見）

以上の議論を踏まえると、有形・無形固定資産間の償却単位の判定基準において、不均衡・矛盾が見受けられる現状は、やはり問題があると言わざるを得ない。潜在用役説に基づく収益獲得能力という観点は、主に無形固定資産の償却単位の判定において用いられる論理ではある。しかしながら、資産の本質論に照らすならば、有形・無形という資産の物的性質の有無のみにとらわれた資産の償却単位の判定基準が必ずしも妥当ではないことは明らかである。そして、収益獲得能力という観点を両資産の償却単位の判定基準において用いることは、決して奇異な論理ではないように考えられる。

潜在用役説に基づく収益獲得能力という観点を有形・無形固定資産の償却単位の判定基準に用いることを是とするならば、無形固定資産である①エントランス回線利用権のみが、純機能説及び形式基準に基づく法令解釈（あるいは法人税基本通達の文言の解釈）により、資産の償却単位の判定がなされ、他の②防犯用カメラ等、③セラミック焼成用トンネルキ

ルン・白生地乾燥装置等、及び④電波暗室に見られる実質的な法令解釈（あるいは法人税基本通達の文言の解釈）との取扱いに相違が生じている現状は、説明が付かない。

まして、既述のとおり上記資産①～④は全て、その資産本来の効用、用途を勘案するならば、資産全体（ある程度のまとまりをもった単位）をもってその目的が達成される（機能が発揮される）資産であり、減価償却資産として計上され、耐用年数に渡り適正な費用配分が求められるべき資産である。そして、税務処理上の便宜、企業会計上の重要性の原則からも、少額減価償却資産とするのは妥当でないと判断し得る資産である。この論理は課税実務における有形・無形固定資産の償却単位の判定基準の不均衡という問題を解決する際に、重要な論点となるものと考えられる。

有形固定資産とは物的性質を有する点に特徴があり、それゆえに個々の資産の区分が比較的明確であり、個々の資産が資産全体に取り込まれにくいという性質を有している。逆に、無形固定資産とは個々の資産の区分が難しく、個々の資産が資産全体に取り込まれやすいという性質を有している。そうした両資産の性質に照らした場合においても、唯一の無形固定資産である①エントランス回線利用権については、少額減価償却資産と判定され、他の有形固定資産である②防犯用カメラ等、③セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等及び④電波暗室については、資産の用途、効用という観点に鑑み、資産全体が減価償却資産として判定される論理には矛盾が生じており、説明が付かない。

したがって、有形・無形固定資産の償却単位の判定において、両資産の物的性質の有無のみにとらわれた結果、その償却単位の判定基準に不均衡・矛盾が生じているのであれば、現行の資産の償却単位の判定基準には是正されるべき点があり、NTT ドコモ訴訟において採用された純機能説及び形式基準に基づく法令解釈（あるいは法人税基本通達の文言どおりの解釈）には問題があると結論付けられるのではないか。こうした問題が生じていることを念頭に、最終章である第 6 章結論及び提言においては、有形・無形固定資産の性質に照らした、合理的かつ統一的な、あるべき資産の償却単位の判定基準がなされるための具体策について提言を試みたい。

第6章 結論及び提言

第1節　法人税法施行令第 133 条（同施行令第 133 条の 2）の適用の際の法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」のあるべき解釈

第1項　法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」のあるべき解釈

少額減価償却資産、あるいは、一括償却資産の償却単位の判定については、法人税法施行令第 133 条、同施行令第 133 条の 2 にその判定基準が明記されていないことから、その行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」、あるいは、「機能」という文言を頼りに行われているという現状がある点については既述のとおりであり、一定の合理性を有する償却単位の判定基準であると考えられる。

しかしながら、減価償却資産制度の例外規定であり、かつ、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）である少額減価償却資産の適用範囲を必要以上に広げないためには、とりわけ、同通達に定める「機能」という文言、概念について、一般的な通説である純機能説に基づく物理的な最小限の機能として捉えるのではなく、資産本来の用途、効用を果たし得るか否かという点を重視し、純機能説よりも広げて機能という文言を捉えるべきである。その際の機能という文言の捉え方として、利便性の高い資産本来の使い方とみなされる機能（重要な提言につき筆者にて傍点）として解釈をなすべきであると提言する。

あくまでも、法人税法施行令第 133 条、また同施行令第 133 条の 2 の行政解釈に過ぎない法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」という文言について、第一義的には物の働きであり、相互に連関し合って全体を構成している各因子が有する固有な役割という、機能の一般的な文言どおりの解釈は妥当である。しかしながら、技術革新著しい今後の現代社会においては、NTT ドコモ訴訟判決など、機能という文言、あるいは概念の文言どおりの解釈により、かえって資産本来の性質や減価償却資産制度本来の趣旨にそぐわない事態が発生することは容易に想定できる。したがって、必要以上に機能という文言、概念の文言どおりの解釈にこだわり、その意味する範囲を狭く捉えるべきではない。

もっとも、機能という文言、概念が狭く捉えられることにより、少額減価償却資産の適用範囲が拡大され、法人税課税ベースの侵蝕がもたらされているという現状のみを重視し、それを防ぐために、減価償却に係る資産の償却単位の判定において、機能という文言を純機能説などの現行の解釈よりも、広く解釈すべしとする単純な論理であってはならない。資産の本来の性質や効用、用途に照らすならば、減価償却資産として計上されるべき資産について、上記通達に定める「機能」という文言を狭く捉えることにより、それらの資産

を減価償却資産として掬い上げることができない現行の解釈のあり方に問題の本質がある。

したがって、そうした資産については、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」という文言、あるいは、「機能」という概念自体の解釈について、現行の解釈のあり方に固執せず、利便性の高い資産本来の使い方とみなされる機能（重要な提言につき筆者にて傍点）として適切に読み替えることにより、少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）の必要以上の拡大適用を防ぎ、減価償却資産の趣旨に合致し、結果として法人税課税ベースの侵蝕を防ぐことができるという論理でなければならない。裏を返せば、法人税課税ベースの侵蝕という現象は、あくまでも結果であり、法人税課税ベースの侵蝕を防ぐという目的ありきで、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」の文言解釈が広げられ、法人税法施行令第 133 条（あるいは同施行令第 133 条の 2）を解釈・適用されることがあってはならない。

第2項　上記解釈の減価償却に係る資産の償却単位の判定基準全般への展開

上記の観点から NTT ドコモ訴訟について改めて俯瞰すると、本事案はエントランス回線利用権という資産について、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」という文言を、資産本来の目的や性質を勘案せず、文言どおりに狭く捉えたがゆえに、資産の償却単位の判定を誤り、全額が少額減価償却資産として損金算入された典型的な事案である。結果、課税負担の公平性が害され、最終的には法人税課税ベースの侵蝕がもたらされた。エントランス回線利用権は、その資産としての性質上、減価償却による費用配分手続の対象外とするほどの重要性の低い資産とは考え難い。したがって、機能という定義について純機能説に基づき、資産としての償却単位の判定を行うことは、少額減価償却資産の必要以上の拡大適用を招き、ひいては減価償却資産制度の趣旨を没する。

既述のとおり玉國文敏教授が「一般論からすれば、本来的には一般の償却資産と同様に取り扱うべきである資産であるにも拘わらず、政策的な理由に基づき、法令上、例外的な取扱いを認められている少額減価償却資産のようなケースでは、その適用範囲をやたらに拡大すべきでない」[285]と指摘し、さらに進んで、酒井克彦教授が租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）について、「政策の趣旨目的の範囲で解釈すべきである」[286]とし、「こ

[285] 玉國・前掲注 115、126 頁
[286] 酒井・前掲注 78、15 頁

れらの規定の解釈に当たっては、立法趣旨に合致させるべきとの配慮が働いている」[287]とする観点からも、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」についての文言どおりの解釈にこだわり、かえって課税負担の公平性が害されることがあってはならない。

NTT ドコモ訴訟に見られる、少額減価償却資産の必要以上の拡大適用がもたらす課税上の問題は、決して特殊かつ過去の事案における限定的な問題ではなく、技術革新の著しい現代社会において、今後も発生しかねない重要性の高い問題である。そうであるからこそ、資産の償却単位の判定における機能の捉え方については、純機能説にはよらず、利便性の高い資産本来の使い方とみなされる機能(筆者にて傍点)として解釈すべきである。

上記の提言は、酒井教授の学説である用途対応機能説とも通じるものであり、「観念的には用途を基礎に機能性を考える」[288]ことにより、資産本来の用途、性質にあった資産の償却単位の判定をなすべきとする同教授の見解については、大いに理解の及ぶところである。

第3項　潜在用役説に基づく収益獲得能力という観点からの資産の償却単位の判定

第 5 章第 1 節において検証のとおり、エントランス回線利用権の資産としての性質は、単体として 1 回線毎に少額減価償却資産とすべき資産ではなく、一体として減価償却資産とすべき資産である。そして、有形・無形という相対的には資産の単位判定を行うことが容易ではないという相違はあるものの、第 4 章の判例検証において検討した、防犯用カメラ等（有形固定資産)、セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置等（有形固定資産)、電波暗室（有形固定資産）等の資産群との共通点が見出される。すなわち、資産本来の効用、用途に鑑み単体の少額減価償却資産ではなく、一体としての減価償却資産であると判断された事案と比較しても、エントランス回線利用権については、PHS 事業における回線全体として減価償却資産とする考え方は妥当性を有すると言えるのではないか。

潜在用役説に基づく説明をなすならば、それらの資産は全て、収益獲得能力という観点からは単体ではなく資産全体としてその能力を有する資産であるという点で共通しており、減価償却資産として計上され、耐用年数に基づく適正な期間において費用配分されるべき償却性資産であると考えられる。潜在用役説とは主に無形固定資産に係る学説ではあ

[287] 酒井・前掲注 78、15 頁
[288] 酒井・前掲注 95、227 頁

るものの、その論理を応用し、有形・無形固定資産全般において、資産の有する収益獲得能力という観点を考慮した資産の償却単位の判定を行うという考え方も成り立ち得るのではないか。

また、第 5 章第 3 節において既述のとおり、有形固定資産とは物的性質を有する点に特徴があり、それゆえに個々の資産の区分が比較的明確であり、個々の資産が資産全体に取り込まれにくいという性質を有している。逆に、無形固定資産とは個々の資産の区分が難しく、個々の資産が資産全体に取り込まれやすいという性質を有している。そうした両資産の性質に照らした場合においても、唯一の無形固定資産であるエントランス回線利用権を少額減価償却資産と判定し、他の防犯用カメラ等（有形固定資産）、セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置等（有形固定資産）、電波暗室（有形固定資産）等を、資産の用途、効用という観点に鑑み、資産全体として減価償却資産として判定する論理は矛盾している。

さらに、第 2 章第 4 節において検証したとおり、課税実務においては①ユニットバス（有形固定資産）、②工場における送配管（有形固定資産）、③施設利用権としての専用側線利用権（無形固定資産）の 3 つの資産については、資産の効用、用途が勘案された上で、その使用実態をも加味されて総合的に判断され、その償却単位の判定が行われている。裏を返せば、上記の資産群は法人税基本通達 7-1-11 に定める、「通常の取引単位」による資産の償却単位の判定が難しく、同通達後段に定める「機能」、あるいは、より広く資産の果たす機能という概念の解釈に基づき、資産の償却単位の判定が必要な資産群であると言える。そして、資産が機能を果たしているか否かを判断する上での資産の効用、用途とは、潜在用役説に基づく収益獲得能力と言い換えることができる。すなわち、課税実務に見られる有形・無形固定資産の償却単位の判定基準においては、資産の物的性質の有無という両資産の相違に必ずしもとらわれず、資産の効用・用途というより実質的な資産の償却単位の判定基準が用いられている証左である。

したがって、例えば NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権については、資産の工事単位毎に資産計上をなした後、回線全体において合算し、電気通信施設利用権としての減価償却資産（無形固定資産）とする資産の捉え方は、資産本来の性質に根差した妥当な資産の償却単位と言える。また、こうした資産の償却単位の捉え方は、NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権に限らず、法人税基本通達に定める「通常の取引単

位」による判定が難しく、資産単体でも機能が発揮されると断言し難い資産全般において、広く妥当させることができる考え方であると提言したい。

潜在用役説は主に無形固定資産について妥当する概念ではある。しかしながら、同説における収益獲得能力という観点を資産の償却単位の判定基準に用いてこそ、前章において指摘した有形・無形固定資産の各資産における償却単位の判定基準における不均衡、また、有形・無形固定資産間の償却単位の判定基準における不均衡・矛盾という問題について対応することが可能となるのではないか。

第2節　法人税法施行令第 133 条（同施行令第 133 条の 2）における資産の償却単位の規定の不備（不明記）に対する対応

第1項　租税法律主義の観点からの資産の償却単位の判定における通達課税に対する批判

前節での提言のとおり、現行法及びその行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 の解釈による少額減価償却資産の適用範囲の限定は、基本かつ現行の課税実務との整合を見据えた上での、現実的な対応策である。しかしながら、そもそも少額減価償却資産（一括償却資産）の償却単位の判定を、通達に定める「機能」（あるいは「通常の取引単位」）という文言を頼りに行うこと自体が、租税法律主義の観点から批判がなされており、本来であれば、やはり法人税法施行令等の本法において規定されるのが望ましい。

一方で、少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）の償却単位の判定において、資産の発揮する機能に着目して、その償却単位の判定を行うこと自体には一定の合理性もあり、また、現行の課税実務との整合性という観点を踏まえると、現実的な資産の償却単位の判定基準としては妥当な見解であると考えられる。

第2項　通達課税の是非の検討－通達課税の長所と短所を踏まえて－

もっとも、通達課税については長所が無い訳ではない。本論文の主題である、少額減価償却資産等の償却単位の判定に係る問題に限らず、課税実務においては広く通達による課税がなされている。その背景には、租税法があまりに細かいことを、個々に規定することはできないため、その解釈のために通達が存在し、複雑かつ煩雑な課税実務において、通達の文言を頼りに税務行政が運用され、また、納税者である企業においても通達を頼りに

課税処理の判断を行ってきた。すなわち、通達は税務行政及び納税者双方の指針であり、通達が存在することにより、税務行政の画一性が担保されるという長所は確かにあろう。

しかしながら、やはり本論文の主題である減価償却に係る資産の償却単位の判定においては、法人税法施行令第 133 条（あるいは同施行令第 133 条の 2）に明記がなされておらず、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」、あるいは「機能」という文言について、文言どおりに狭く解釈することでもたらされる課税上の問題が、既述のとおり甚大である。したがって、資産の償却単位という実質的な課税要件が法令によらず、通達に依拠しており、通達により課税が行われている現状は、第 5 章において問題として提示したとおり、租税法律主義の観点から批判がなされるべきである。

法人税基本通達の前文（一部抜粋）には、以下のとおり通達の趣旨が記載されている。

「この通達の具体的な運用に当たっては、法令の規定の趣旨、制度の背景のみならず条理、社会通念をも勘案しつつ、個々の具体的事案に妥当する処理を図るように努められたい。いやしくも、通達の規定中の部分的字句について形式的解釈に固執し、全体の趣旨から逸脱した運用を行ったり、通達中に例示がないとか通達に規定されていないとかの理由だけで法令の規定の趣旨や社会通念等に即しない解釈におちいったりすることのないように留意されたい」

同通達の前文に照らすならば、例えば NTT ドコモ訴訟における裁判所の採用した純機能説に基づく資産の償却単位の判断は、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」という文言について「通達の規定中の部分的字句について形式的解釈に固執」した結果、少額減価償却資産の必要以上の拡大適用という、通達「全体の趣旨から逸脱した運用」がなされたものと言える。また、少額減価償却資産における具体的な判定基準について「通達中に例示がない」、あるいは、「通達に規定されていない」ことを理由とした形式基準の採用であり、資産の償却単位の判定として不適切であることは、これまでの論証において明らかである。

したがって、減価償却に係る資産の償却単位の判定、とりわけ少額減価償却資産（一括償却資産）の償却単位の判定において、長らく法人税基本通達 7-1-11 の文言解釈により課税実務が運用されてきたという歴史的な事実については理解し得るものの、租税法律主義の観点から、法人税法施行令等の本法において、具体的に資産の償却単位の判定基準が明記されることが望ましいものと考えられる。

第3項　機能による資産の償却単位の判定基準の法人税法施行令等への明記

以上の論証を踏まえ、法人税法施行令第 133 条（あるいは同施行令第 133 条の 2）等の法人税法本法において、機能により少額減価償却資産の償却単位の判定を行うことを明記し、また、現行の法人税基本通達 7-1-11 に定める償却単位の判定の定義を、上記法令に落とし込むという解決策を提言する。

もっとも、その際には単に物理的な最小限の機能という、純機能説に基づく機能の文言定義ではなく、前項での提言のとおり、利便性の高い資産本来の使い方とみなされる機能(筆者にて傍点)と定義するなど、現行の法人税基本通達の取扱いについての発展的な解消として位置付けるべきである。

純機能説に基づく資産の償却単位の判定の妥当性については、租税法における政策的規定についての厳格な解釈の必要性の観点から、玉國文敏教授の論説において妥当ではないとの批判がなされ、また、酒井克彦教授の論説においても、法律によらない行政解釈による資産の償却単位の判定であり、課税可否の判断自体が租税法律主義の観点から望ましくないとの批判がなされている点については既述のとおりである。したがって、あくまでも行政解釈に過ぎない、現行の法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」という文言を再定義することなく、そのまま法令化したとしても、意味をなさないものと考えられる。

機能による資産の償却単位の判定基準が、明確に法令に記載されることで、租税法律主義の要請に応えることができる。また、資産の機能の文言について当方の提言のとおり再定義されることで、資産の殊更な細分化がもたらされ、税務処理上の便宜、会計上の重要性の原則から逸脱した不適切な費用計上が増え、課税負担の公平性に反するとする辻富久教授の指摘する問題、さらには、富岡幸雄教授の指摘する法人税課税ベースの侵蝕という問題への対応策にもつなげることができるものと考えられる。

第3節　少額資産に対する実質的規制の不在という問題への対応

第1項　少額重要資産制度の再評価と法制度化

本節及び次節である第 4 節における提言については、現行法人税法等の解釈の範囲を超え、法制度の整備による立法論、制度論的な解決策となるため、上記現行法令の解釈の限界を見据えた上での補足的な内容に留めるが、以下のとおり提言する。

少額減価償却資産の償却単位の判定については、第 1 節における提言のとおり、現行法人税法及び行政解釈である通達の解釈努力による拡大適用の防止、あるいは、第 2 節にお

いて提言のとおり、現行通達における償却単位の判定基準である機能を再定義し、適切に法令に落とし込むことが、現行の課税実務との整合を踏まえた現実的に採り得る解決策であると考えられるが、既述のとおりそれらの解決策には自ずと限界が見えている。

したがって、それらの対応策を基本としつつも、かつて存在した少額資産に係る制度の一つである、少額重要資産制度の趣旨や意義・目的、フレームワークについて、再評価した上で、現行法及び通達の解釈のみでは解決し得ない場合の法人税制改正による制度的な解決策として、再度の法制度化を検討すべきではないか。

既述のとおり、少額重要資産を含む少額資産に対する実質的制約としての規定については、税制簡素化のもとに数次の法人税法改正により廃止され、現行の法人税法においては存在しない規定であるものの、同制度導入時の趣旨や意義・目的について改めて検討すると、その設計思想には優れた点もあり、必ずしも否定される論理ではないように考えられる。

確かに、少額重要資産を最後に、少額資産に係る実質的規制は企業経理の手数軽減、あるいは、税制簡素化という観点から廃止されてしまった歴史的経緯はある。しかしながら、技術革新の著しい今後の社会においては、NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権、また、それ以上に特殊な資産が増え、資産の実態を把握し難いがゆえに、資産本来の性質を鑑みず現行通達に定める「機能」という文言を、納税者である企業の論理に基づき、純機能説的に必要以上に狭く捉えることにより、本来なされるべき減価償却資産の計上がなされないという事態や、資産の償却単位があまりに細分化されることにより、課税負担の公平性が害される事態が想定される。したがって、そうした事態への対応策として少額重要資産制度の趣旨や意義・目的について改めてそのフレームワークを再評価し、法制度として法人税法施行令等に明記の上、復活させるという解決策もあり得るのではないか。

第2項　学校法人会計における少額資産の取扱い事案の検討

少額重要資産制度については昭和 49 年において廃止されたものの、その後も学校法人における備品の計上基準として活用されている。昭和 49 年文部省通知によると「学校法人の所有する机、椅子、書架、ロッカー等の少額重要資産（学校法人の性質上基本的に重要なもので、その目的遂行上常時相当多額に保有していることが必要とされる資産をい

う。）は、固定資産として管理し、かつ基本金設定の対象とする。」[289]とされている。また、重要資産であるか否かは「第一に学校法人の性質上基本的に重要な資産」[290]であるかどうか、「第二に常時相当多額（多量）に保有されることが目的遂行上必要とされる資産」[291]であるかどうかを基準として、二重の基準をもって判断するとの学校法人の会計実務に係る問答集がある。

その内容は、おおむね昭和 49 年において廃止された少額重要資産と、昭和 42 年に廃止された少額多量資産に係る資産の償却単位の判定基準を組み合わせた基準[292]であると考えられるが、現在も学校法人会計における少額資産に対する償却単位の判定基準として存在している。

もっとも、学校法人会計は非営利事業会計であり、基本金又は基金に対する概念がある等の点において通常の会計基準とは異なるという点は考慮する必要はある。しかしながら、そうした実例が存在していることは、かつて税制簡素化のもとに廃止された少額重要資産制度ではあるが、その制度の趣旨や意義・目的、フレームワークを再評価し法人税法において改めて制度化を行う余地が、十分にあることの証左であると言えるのではないか。

第4節　少額重要資産制度における問題の解決・少額資産に対する総額規制との比較・減価償却資産制度全体における整合性の担保

第1項　少額重要資産制度における問題の解決と再評価・法制度化時の留意点

前節において提言した、少額重要資産制度の再評価及び法制度化の検討に当たっては、廃止理由の一つである、何が少額重要資産に該当するのかという点について、税務当局と納税者間の見解の相違が多かったという問題が残されている。

実は、上記問題の解決の糸口は法人税制改正の歴史的な経緯の中にあるものと考えられる。以下のとおり昭和 38 年 12 月税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答

---

289 文部省管理局長通知「『基本金設定の対象となる資産及び基本金の組入れについて（報告）』について（通知）」（文管振第 62 号 1974 年 2 月 14 日）1.基本金設定の対象となる資産について(2)を参照。

290 日本公認会計士協会「学校法人委員会研究報告第 20 号 固定資産に関する Q&A」（2010 年 6 月 9 日）2 頁

291 日本公認会計士協会・前掲注 290、2 頁

292 重要資産に該当するか否かの基準については、1 個または 1 組の価額が学校法人で定める備品計上基準に該当せず、学校教育上基本的に必要な学習用及び体育用等の機械、器具、標本、模型、机及び椅子その他の校具でその目的遂行上常時相当多額（多量）に保有しているものをいう。また、目的遂行上常時相当多額に保有しているとは、学校の規模、種類、学科等によっても異なるものであり、各学校法人で行うものとする、と定義されている。
（斎藤力夫編著『わかりやすい学校法人会計のすべて』（高文堂・1980 年）195 頁を参照。）

申」（以下、「税法整備小委員会答申」という。）[293]において検討された内容を踏まえ、どの資産が少額重要資産として該当するのかについて、耐用年数省令における耐用年数表への特掲を行うという提言を行いたい。

税法整備小委員会答申によると、当時導入されていた少額多量資産制度の廃止の動きがある中でその対応策として、当時の少額多量資産について「取得価額一定額（おおむね 3 万円程度）未満の固定資産で資産として計上すべきものについては、一定の基準によって耐用年数表に特掲する」[294]案が検討された経緯が見受けられる。また、一定の基準とは、「当該法人の行なう業務の性質上基本的に重要なもの及び当該業務の固有の必要性に基づき大量に保有されるものを中心に判定するが、その判定は相当限定的に行なう」[295]とされていた。

結局は、少額多量資産を耐用年数表に特掲するという上記の案は実現には至らず、昭和 42 年の法人税法改正により、少額多量資産制度は廃止され、少額重要資産制度へと移行された。しかしながら、仮に当時の税法整備小委員会答申において検討がなされていたように、少額多量資産に該当する資産を、耐用年数表に特掲するという対応策がなされていたならば、「個々の資産がその対象資産に該当するかどうかの範囲が明確でないことから紛争が多い。これを解消するためには、その範囲を具体的に明示することが必要である」[296]との税制調査会で指摘された問題が解決された可能性が高く、耐用年数表への特掲という対応策がなされなかった点が非常に残念である。

なお、当時検討された案は少額多量資産の耐用年数表への特掲であるが、同案の狙いは、少額ではあるものの本来は減価償却資産として計上すべきとの条件に合致する資産を耐用年数表に明記する点にあり、実現には至らなかったものの、今後の施策を考える上で大いに参照になる。また、少額重要資産についても妥当する考え方であると言える。したがって、少額重要資産制度の再評価と法制度化を検討するに当たっては、どの資産が少額重要資産として該当するのかについて、耐用年数省令に基づく耐用年数表への特掲を行うという対応策は、必要かつ有効な解決策であると提言する。

第2項　少額減価償却資産及び少額資産に対する総額規制

[293] 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（1963 年 12 月）
[294] 税制調査会・前掲注 293、27 頁
[295] 税制調査会・前掲注 293、27 頁
[296] 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」（1966 年 12 月）45 頁

（我が国における少額減価償却資産に対する総額規制）

かつて平成 10 年法人税法改正時に減価償却資産の取得基準価額が 20 万円から 10 万円に引き下げられた際、結論としては採用には至らなかったものの、少額減価償却資産の損金算入額に対して総額規制を設けるという案が、以下のとおり検討されていた。

平成 8 年 11 月の税制調査会による「法人課税小委員会報告」[297]は、当時取得価額 20 万円まで認められており、かつ、それらの資産を多量に購入したとしても年間の損金算入額に上限が無かった当時の少額減価償却資産制度について、「企業の事務負担に配慮したものであるが、この取扱いによって多額の償却費が一時に計上される結果、法人税の課税ベースがかなり狭められている場合がある」[298]と指摘し、「事務処理機器の普及により資産の管理や償却計算がかなり迅速に行われるようになってきていること等の諸点を考慮」[299]することにより、「現行の取扱いについては、総額規制を設ける等何らかの見直しを行う必要がある」[300]との見解を示している。

もっとも、総額規制については企業の事務負担に配慮する観点から、現行の取扱いを維持すべきという、納税者である財界の強い批判もあったことから、結局は導入には至っていない。しかしながら、同小委員会報告に「法人税課税ベースがかなり狭められている場合がある」[301]という見解が示された点には、大いに注目したい。すなわち、課税庁であり、法制度の策定者でもある税務当局（行政）においても、当時の法人税法施行令第 133 条に基づく少額減価償却資産の判定基準により、法人税の課税ベースが歪められることは重大であるという認識がなされていたことの証左であると考えられる。また、税務当局（行政）が当時の少額減価償却資産制度の規定上の不備を認める見解であるとも捉えることができる。

（諸外国における少額資産に対する総額規制の現況）

なお、少額資産制度に係る諸外国の現況であるが、イギリス、アメリカには、我が国における少額減価償却資産のような規定は無いものの、アメリカにおいては少額資産に対する総額規制が存在している。その制度の概要は、「年間の減価償却資産の取得価額の合計額のうち、17,500 ドル（211 万 4 千円）相当額までは取得時に損金算入し、残額を減価償

297 税制調査会「法人課税小委員会報告」（1996 年 11 月）37 頁
298 税制調査会・前掲注 297、37 頁
299 税制調査会・前掲注 297、37 頁
300 税制調査会・前掲注 297、37 頁
301 税制調査会・前掲注 297、37 頁

却の対象とすることができる」[302]制度であり、さらに、「上積計算で総額が 20 万ドルを超えるとその金額は 17,500 ドルから減額され、損金算入できる割合が少なくなる」[303]ため、結局は「21 万 7,500 ドルになると、一時損金算入が認められず全て減価償却資産となる」[304]制度（金額については同論文の書かれた 1997 年時点による）である。アメリカにおける少額資産に対する総額規制については、酒井貴子准教授（論文執筆当時敬称）が、NTT ドコモ訴訟判決に対する判例研究において、「アメリカの内国歳入法典 179 条のように、減価償却資産の即時償却を認めつつも、合計での控除限度額を設ける（例えば、課税所得を限度額とする）などの措置が考えられる」[305]と肯定的に評価している。

第3項　少額重要資産制度と少額減価償却資産及び少額資産に対する総額規制の優劣比較・検討

我が国において検討された少額減価償却資産に対する総額規制、あるいは、アメリカに見られる少額資産に対する総額規制については、確かに、有効な手法の一つであろう。しかしながら、私見としては以下の理由により、それらの総額規制よりも少額重要資産制度を導入した方がより望ましく、制度のフレームワークとしても少額重要資産制度の方が優れていると考える。

少額減価償却資産に対する総額規制（あるいは少額資産に対する総額規制）と少額重要資産制度は、共に法人税課税ベースの確保と課税ベースの侵蝕に対する対応策としては有効であり、上記の観点のみを重視するならば、同様の効果を有するものと考えられる。しかしながら、減価償却の意義・目的の一つである、期間損益の適正化という観点を併せて鑑みるならば、少額重要資産制度の方が優れていると言える。

総額規制という制度は、一定額までは全額損金算入が可能であり、上限を超える部分については損金算入が否定される制度であると考えられるが、裏を返せば、一定額に至るまでは全額の損金算入が認められる制度であり、その損金相当分については減価償却における期間損益が歪められることになる。それに対して、少額重要資産制度については、資産の償却単位の判定段階において、資産の効用、用途等の資産本来の性質に照らして、少額減価償却資産の該当性が判断される。したがって、その判定基準に従い減価償却資産とし

302 大平昭三「サービス業ー気になる少額減価償却資産の縮減」『税務弘報』45 巻 13 号（中央経済社・1997 年）59 頁
303 大平・前掲注 302、59 頁
304 大平・前掲注 302、59 頁
305 酒井貴子「批判」速報判例解説 5 号（日本評論社・2009 年）322 頁

て捉えるべき資産については、当初より資産計上され、減価償却の対象となり適正な期間において費用化されることから、期間損益の適正化という点において、より優れた制度であると考えられる。

法人税法における、期間損益の適正化の終局的な意義・目的は、課税負担の公平性の実現にあることは既述のとおりであるが、そうした意義・目的を鑑みるならば、少額重要資産制度の方が、総額規制よりも遥かに優れていると言えるのではないか。

また、少額資産に対する総額規制については、既述のとおりアメリカなど諸外国において導入されているという実績はあるものの、どちらかと言うと、法人税課税ベースの確保という目的ありきの制度であり、かつ、政策的な要素があまりに強い施策であるように考えられる。それに対して、少額重要資産制度は、そもそも資産の償却単位の判定の段階において、資産本来の性質を勘案し、少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）であるのか、あるいは、少額重要資産（すなわち減価償却資産となる）であるのかを適正に判別した結果として、法人税課税ベースが確保される制度である。したがって、法人税課税ベースの確保と、課税ベースの侵蝕への対応という観点では同様の効果を有する施策ではあるものの、減価償却資産制度本来の趣旨及び意義・目的を踏まえる意味での、適正な法人税課税ベースの確保（重要箇所につき筆者にて傍点）という点においては、やはり少額重要資産制度の方が優れているものと考えられる。さらに、少額重要資産制度は、かつて我が国の少額資産の損金算入に対する規制として規定化され、導入されていたという経緯もあることから、総額規制[306]よりも導入に当たってのハードルは低いようにも考えられる。

もっとも、既述のとおり少額重要資産の廃止理由であり、欠点でもある何が少額重要資産に該当するのかという点について、税務当局と納税者間の見解の相違が多く、紛争が生じていたという問題はある。したがって、少額重要資産に該当する資産について、耐用年数省令に基づく耐用年数表への特掲を併せて行うという、前項での提案と併せて行う必要がある。何が少額重要資産に該当するのかを耐用年数表に特掲することは、税務当局と納税者間の見解の相違という問題を解決できるばかりでなく、例えば通達や税務当局と納税者とのアグリーメントにより少額重要資産に該当する資産を定義、記載するよりも、政令

306 なお、中小企業者等については租税特別措置法第 67 条の 5 において、事業年度の取得価額の合計額 300 万円に達するまでを限度とした取得価額 30 万円未満の減価償却資産の即時償却が認められており、わが国において少額資産に対する総額規制の実績が無い訳ではない。しなしながら、同規定は中小企業者等を経済的に優遇する趣旨の政策規定であり、租税特別措置法による時限的な規定であること、かつ、同規定の適用対象も中小企業者等と限定的であることから、あくまでも例外的な措置であると考えるのが望ましいのではないか。

である耐用年数省令に記載した方が、納税者の予測可能性や法制度の安定性という観点からも望ましいものと考えられる。

第4項　現行の減価償却資産制度全体における整合性の担保

一括償却資産制度については第 2 章第 2 節において詳述のとおり、課税ベースの適正化のため、平成 10 年に少額減価償却資産の取得基準価額が 20 万円から 10 万円に引き下げられた際に、併せて導入された制度である。同制度はその導入の背景から、少額減価償却資産の判定基準となる取得価額を引き上げたい納税者（企業）と、取得価額を引き下げたい税務当局（課税庁）の、いわば妥協により設けられた税制であると言わざるを得ず、期間損益の適正化という観点から、「理論的には極めて不可解な仕組み」[307]との学説上の批判がなされている点については既述のとおりである。

そうした歴史的経緯や学説における批判、さらには、そもそも少額減価償却資産の取得基準価額の引下げ自体が、それまでの法人税制改正に係る歴史的な経緯に逆行する施策であったことを踏まえると、少額重要資産の制度化と同資産の耐用年数表への特掲が実現した際には、少額減価償却資産の取得基準価額を 20 万円に再び引き上げるとともに、一括償却資産制度については廃止を検討するなど、減価償却資産制度全体における制度的整合性が担保されるべきである。以上、本章第 3 節及び第 4 節における当方の提言を整理すると、減価償却資産制度全体としては、以下のとおりとなる。

① 取得価額 20 万円未満の資産は原則、少額減価償却資産として取得時の全額の損金算入が認められる。（現行の一括償却資産制度は廃止する。）

② ただし、①に該当する資産であっても、耐用年数省令に基づく耐用年数表に特掲される少額重要資産に該当する場合には減価償却資産として計上され、耐用年数に応じた適正な費用配分が求められる。

③ 減価償却資産については、現行どおり取得価額 20 万円以上とし、耐用年数に応じた適正な費用配分が求められる。

もっとも、上記のような減価償却資産制度全体に係る法制度の再整備については、政策的な要素が余りに強く出すぎると、本来あるべき税負担に歪みを生じさせる可能性もあり、かえって課税負担の公平性に反する結果を招き兼ねない。したがって、少額重要資産の法人税法施行令等の本法への盛込みや、少額重要資産の耐用年数表への特掲、一括償却資産

307 富岡・前掲注 30、1135 頁

の廃止、あるいは、少額減価償却資産等への総額規制の導入といった施策は安易に行うべきではない。繰返しにはなるが、原則的には本章第１節での当方の提言のとおり、あくまでも現行法人税法（法人税法施行令）、法人税基本通達等の解釈・適用が最優先され、そうした現行法の解釈努力のみでは対応が難しい場合において、初めて導入が検討されるべきものである。

上記の施策の導入に当たっては、常に課税ベースの適正化（課税負担の公平性の担保）と、税制簡素化とのバランスを見据えた上で、真に減価償却資産制度の趣旨及び意義・目的を踏まえているのかという観点を常に念頭に置きながら、法制度を評価、検討、再整備していく必要があるものと考えられる。

おわりに

本論文においては、減価償却資産制度の沿革及び減価償却の意義・目的、少額減価償却資産制度（及び一括償却資産制度）の沿革、意義・目的、また、旧法人税法における少額資産（少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）・少額重要資産）に係る制度の意義・目的と廃止に至るまでの沿革を詳述した後、論文の主題である少額減価償却資産を中心とした減価償却資産制度全体に係る資産の償却単位の判定について、代表的な課税実務における取扱いを検証した。

さらに、NTT ドコモ訴訟を主軸とした資産の償却単位の判定基準が争点となった 4 つの判例を比較、分析、検証する過程において、少額減価償却資産（一括償却資産）の資産の償却単位については、現行法人税法施行令第 133 条（同施行令第 133 条の 2）において明記がなされておらず、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」、あるいは、「機能」による資産の償却単位の判定がなされている中で、とりわけ、同通達に定める「機能」という文言、あるいは、概念を一般的な通説である純機能説により、あまりに狭く解釈することに対する疑問を提示し、論証した。その結果、機能による資産の償却単位の判定、あるいは、減価償却資産との切分けを、通説である純機能説に基づき行っている現状こそが、減価償却資産制度の例外規定である少額減価償却資産の適用を必要以上に拡大させ、同制度及び減価償却資産制度の趣旨を歪め、法人税課税ベースの侵蝕の原因となっているとの確信に至った。以上の議論を踏まえ、少額減価償却資産を中心とした有形・無形固定資産における減価償却資産の償却単位の判定における問題を整理し、最終章である第 6 章の結論及び提言においては、それらの問題を解決するため 4 つの提言を行った。以下、4 つの提言の内容について当方の主張を要約・概説することで結びとしたい。

（提言 1）

租税法における解釈は文理解釈が基本であるものの、少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）の償却単位の判定については、本法である法人税法施行令等における明確な規定が無い。そうした現状において、法人税基本通達に定める「機能」という文言について、必要以上に文言どおりの解釈に固執する純機能説は、あまりに狭く、かつ、形式的な資産の償却単位の判断基準であるものと考えられる。純機能説による資産の切分けは、少額減価償却資産制度（あるいは一括償却資産制度）、ひいては、減価償却資産制度の趣旨を歪め、資産本来の効用や用途を無視した資産の償却単位の判定がなされることによる、法人

税課税ベースの侵蝕を引き起こす。したがって、減価償却資産制度の例外規定であり、かつ、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）である少額減価償却資産の適用範囲を必要以上に広げさせないためには、現行法の行政解釈である法人税基本通達に定める「機能」という文言、あるいは、「機能」という概念について、物理的な最小限の機能という純機能説によるのではなく、利便性の高い資産本来の使い方とみなされる機能（筆者にて傍点）として解釈すべきである。

（提言 2）

少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）の償却単位の判定を、通達に定める「機能」（あるいは「通常の取引単位」）という文言の解釈を頼りに行うこと、すなわち、通達課税については租税法律主義の観点から批判がなされており、通達課税の長所である、税務行政及び納税者双方の指針であり、通達が存在することにより、税務行政の画一性が担保されるという点を考慮したとしても、実質的な課税要件である資産の償却単位の判定基準が、通達に依拠している現状には問題がある。したがって、減価償却に係る償却単位の判定基準については、法人税法施行令等の法人税法本法において規定されるのが、望ましいものと考えられる。

もちろん、提言 1 のとおり、原則論である現行法人税法施行令及び法人税基本通達に係る解釈努力を踏まえる必要があるが、それでもなお解決されない場合が想定される。そうした場合の対応として、現行の法人税基本通達 7-1-11 の取扱いについての発展的な解消として、本法である法人税法施行令において、機能という文言（あるいは機能という概念）について、利便性の高い資産本来の使い方とみなされる機能（筆者にて傍点）として再定義し、機能による資産の償却単位の判定を行うことを明記すべきである。

なお、資産の償却単位の判定において、有形固定資産・無形固定資産という資産の物的性質による差異はあるものの、資産の性質に係る一般的な通説である潜在用役説を是とし、資産の有する収益獲得能力という観点を重視するならば、両資産を積極的に区分する必要はなく、むしろ共通点を見出すべきではないかと考えられる。資産の償却単位の判定において資産の発揮する機能とは、資産の有する収益獲得能力と同義であると解される。

また、課税実務において見られる有形・無形固定資産の償却単位の判定における、資産の物的性質にとらわれない、資産の効用・用途という観点からの実質的な資産の償却単位の判定基準についても参照とすべきである。

（提言 3）

提言 1 のとおり、現行法人税法及び法人税基本通達における解釈による対応を基本とし、また、提言 2 のとおり、現行法人税法施行令等の規定上の不備に対する対応を行ったとしても、技術革新の著しい現代社会においては、NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権のような無形固定資産を中心とした、償却単位の把握が複雑な資産が増加することが想定される。そうした社会の実情に対して、法令や通達が追い付かないという事態は同訴訟を鑑みると既に発生しており、いずれは、機能という文言、あるいは、機能という概念の解釈のみでは、資産の償却単位に係る合理的かつ統一的な判定に限界が生じるものと考えられる。その際、かつて存在した少額重要資産制度の趣旨や意義・目的、フレームワークについて再評価した上で、現行法や現通達の解釈・適用のみでは解決し得ない場合の法人税制改正による制度的な解決策として、再度の法制度化を検討すべきである。

（提言 4）

少額資産に対する実質的規制として、かつて我が国において導入が検討された少額減価償却資産に対する総額規制（あるいはアメリカ等の諸外国に見られる少額資産に対する総額規制）による損金算入可能額に対する上限制との比較、検証を行った結果、少額重要資産制度の方がより望ましい制度であると考えられる。総額規制は一定の金額に達するまでは無条件に損金として認められる制度であり、確かに、法人税課税ベースの侵蝕への対応という点においては、少額重要資産制度と同様の効果がある。しかしながら、減価償却の意義・目的である適正な期間損益の確保という観点、また、適正な期間損益の配分がなされることによる終局的な減価償却の意義・目的である、課税負担の公平性の実現という観点を鑑みると、少額重要資産制度の方が、優れているものと考えられる。

また、少額重要資産制度の廃止理由の一つであり、欠点とも言える何が少額重要資産に該当するのかという点において、税務当局と納税者間の見解の相違が多く、紛争が生じていたという問題については、その解決策として少額重要資産に該当する資産を耐用年数省令に基づく耐用年数表に特掲する必要があると提言する。

少額重要資産の耐用年数表への特掲については、かつて昭和 42 年において少額多量資産が廃止される前、昭和 38 年において、同資産に該当するものを耐用年数表に特掲するという案の検討がなされたという、法人税制改正に係る歴史的な経緯を踏まえるものである。結局、耐用年数表への特掲という案は実現には至らず、また、同案が検討されたのは

少額多量資産に対するものであるが、その趣旨や意義・目的は少額重要資産に対しても妥当し得る。

何が少額重要資産に該当するのかについて、耐用年数表に特掲し明記することは、税務当局と納税者間の紛争回避という観点、また、通達や税務当局と納税者とのアグリーメントにより少額重要資産に該当する資産を定義し記載するよりも、政令である耐用年数省令に記載した方が、納税者の予測可能性及び法制度の安定性という観点からも、望ましいものと考えられる。

一括償却資産制度は、平成 10 年法人税法改正により、少額減価償却資産の取得基準価額が 20 万円から 10 万円に引き下げられた際に導入された制度であるが、納税者（企業）と税務当局（課税庁）の妥協により設けられた税制であるという点は否めず、3 年間で償却を認めるという点において適正な期間損益を歪めるため、税制としての制度自体の理論的な説明が難しい。また、そもそも少額減価償却資産の取得基準価額を 10 万円に引き下げること自体が、法人税制改正に係る歴史的な経緯からすると逆行する施策であったことを踏まえると、少額重要資産制度の再評価と法制度化、少額重要資産の耐用年数表への特掲、少額減価償却資産の取得基準価額の 20 万円への引上げ等と合わせて、廃止する方向での検討も必要ではないか。それらの施策を組み合わせることにより、減価償却資産制度全体における制度的整合性が担保されるべきである。

最も重要なことは、その資産の本来の効用、用途等の性質に照らし、また、税務処理上の便宜及び企業会計上の重要性の観点を踏まえ、減価償却資産として計上されるべきと判断される資産については、適切に資産として計上され、逆に、資産の性質や、税務処理上の便宜及び企業会計上の重要性の観点からも重要性が低く、少額減価償却資産として損金計上を認めても問題がないと判断される資産については、少額減価償却資産制度の趣旨や意義・目的を鑑み、取得時の損金処理が認められることである。

その結果として、納税者（企業）と税務当局（課税庁）双方の事務手数の軽減が実現され、さらには税制簡素化が実現されることが望ましい。そのためには、少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）に係る法人税法施行令等の現行法令及び法人税基本通達について、純機能説などの一般的な通説によらない解釈努力が、まず必要である。その上で、少額減価償却資産に対する実質的規制など、歴史的な経緯を踏まえた上での、減価償却資産制度全体の見直しと再整備が必要である。

大変微力ながら、当方の提言が少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）の合理的かつ統一的な資産の償却単位の策定、ひいては、減価償却資産制度全般における、あるべき資産の償却単位の策定において貢献を果たし得ること期待し、結びの言葉としたい。

以　上

謝辞

最後に、本論文の作成に当たり指導教授である、日本大学大学院経済学研究科立川正三郎先生をはじめ、副査である同大学大学院経済学研究科岡根秀規先生、ほか、橘光伸先生、伏見俊行先生、坂本雅士先生には、多大なるご指導とご助言を賜りましたこと、深く感謝の意を表し、心より御礼申し上げる。

引用・参照文献一覧

（著書）

新井益太郎『減価償却の理論』(同文館・1980 年)

今井和弘編『平成 18 年 12 月改訂　減価償却実務問答集』(納税協会連合会・2006 年)

占部裕典『租税法における文理解釈と限界』(慈学社・2013 年)

大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』(税務経理協会・2009 年)

岡村忠生『法人税法講義〔第 3 版〕』(成文堂・2007 年)

小山真輝編著『法人税基本通達逐条解説〔四訂版〕』(税務研究会・2006 年)

梶川幹夫ほか『平成 10 年度版　改正税法のすべて』(大蔵財務協会・1998 年)

片野一郎　『日本・銀行簿記精説』(中央経済社・1962 年)

片野一郎　『日本・銀行会計制度史－増補版－』(同文舘・1977 年)

金子宏『租税法　第 23 版』(弘文堂・2019 年)

金子宏ほか『ケースブック租税法〔第 5 版〕』(弘文堂・2017 年)

河手博『現代税務全集 6　減価償却の税務』(日本税理士会連合会・1986 年)

河手博・成松洋一『改訂第六版　減価償却資産の取得費・修繕費』(税務研究会・2012 年)

斎藤力夫編著『わかりやすい学校法人会計のすべて』(高文堂・1980 年)

酒井克彦『ブラッシュアップ租税法－判例学習の道しるべ－』(財務詳報社・2011 年)

酒井克彦『プログレッシブ税務会計論Ⅱ－収益費用と益金損金の関係－』(中央経済社・2016 年)

酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』(弘文堂・2017 年)

菅原計『税務会計の理論』(中央経済社・1995 年)

武田昌輔編『DHC コンメンタール法人税法 §§148～§§163 5-3』(第一法規・1979 年)

武田隆二『平成 17 年版 法人税法精説』(森山書店・2005 年)

千葉雄二編『減価償却質疑応答集』(大蔵財務協会・2003 年)

富岡幸雄『税務会計学原理』(中央大学出版部・2003 年)

成松洋一『新減価償却の法人税務』(大蔵財務協会・2009 年)

久野秀男『無形資産会計序説』(同文館・1969 年)

増井弘一編『平成 24 年 12 月改定　減価償却実務問答集』(納税協会連合会・2013 年)

渡辺淑夫『法人税法＜平成 28 年度版＞』(中央経済社・2016 年)

（論文・雑誌）

新井益太郎「減価償却制度　沿革」『日税研論集』5 巻（日本税務研究センター・1987 年）

伊川正樹「税務・会計上の無形固定資産の定義と特徴」『税理』55 巻 10 号（ぎょうせい・2012 年）

伊藤弘邦「49 年度企業関係税制の重点解説」『旬刊商事法務』666 号（商事法務研究会・1974 年）

伊藤茂樹「少額重要資産の範囲」『税務弘報』19 巻 8 号（中央経済社・1971 年）

大城建夫「法人税改正における減価償却制度の問題点と課題」『産業総合研究』7 巻（沖縄国際大学産業総合研究所 ・1999 年）

大平昭三「サービス業－気になる少額減価償却資産の縮減」『税務弘報』45 巻 13 号（中央経済社・1997 年）

大淵博義「少額減価償却資産の判定と採用内定者事前研修懇親会費用の交際費性」『TKC 税研情報』14 巻 5 号（TKC・2005 年）

大淵博義「判例 法人税法講座(第 7 回)法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開－少額減価償却資産の判定基準(2)」『税経通信』61 巻 11 号（税務経理協会・2006 年）

河野惟隆「法人税法における減価償却資産」『筑波大学経済学論集』47 号（筑波大学・2001 年）

木山泰嗣「租税解釈のあり方－文理解釈は正しいのかー」『青山法学論集』58 巻 2 号（青山学院大学・2016 年）

駒崎清人「特集・改正法人税法取扱通達の解説Ⅱ　少額多量資産関係」『税と財』21 巻 10 号（日本税務協会・1964 年）

酒井克彦「法人税法上の減価償却資産単位の判断における『機能』」『税大ジャーナル』6 号（2007 年）

佐藤孝一 「工場内の電波暗室の減価償却に当たり適用すべき耐用年数（建物又は機械装置）」『最近の税務訴訟（Ⅶ）』（大蔵財務協会・2011 年）

武田昌輔「減価償却制度　総論」『日税研論集』5 巻（日本税務研究センター・1987 年）

玉國文敏「少額減価償却資産の判定単位についての一考察」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』（信山社・2007 年）

近山仁郎「無形固定資産特に営業権及び施設利用権の本質」『産業経理』21 巻 10 号（同文舘・1947 年）

富岡幸雄「税務会計の動向にみる課税所得の変貌現象－法人所得税制におけるタックス・ベースの侵蝕化現象の検討－」『会計』105 巻 1 号（森山書店・1974 年）
富岡幸雄「課税所得の侵蝕化現象と固定資産経理－課税所得変貌論の研究－」『経理研究』26 号（中央大学経理研究所・1977 年）
中橋敬次郎「所得税・法人税・租税特別措置法関係法令の改正点について」『租税研究』208 号（日本租税研究協会・1967 年）
原田靖博「特集・昭和 49 年改正税法詳解　改正法人税法解説」『税理』17 巻 7 号（ぎょうせい・1974 年）
久野秀男「無形固定資産本質論」『学習院大学経済論集』5 巻 1 号（学習院大学・1968 年）
松原一泰「無形固定資産に関する諸問題」『下関商経論集』15 巻 1 号（下関学会・1971 年）
村上泰治「工具・機具等の税務処理」『税経通信』19 巻 10 号（税務経理協会・1964 年）
安間昭雄「劣化資産の経理と少額重要資産の範囲」『産業経理』31 巻 8 号（同文舘・1971 年）

（判例）

最高裁昭和 48 年 11 月 16 日第二小法廷判決　民集 27 巻 10 号 1333 頁
東京地裁昭和 54 年 9 月 19 日判決　判例タイムズ 414 号 138 頁
京都地裁昭和 61 年 2 月 27 日判決　税資 204 号 2797 頁
広島地裁平成 5 年 3 月 23 日判決　税資 194 号 867 頁
奈良地裁平成 6 年 5 月 6 日判決　税資 217 号 808 頁
大阪高裁平成 8 年 3 月 5 日判決　税資 217 号 466 頁
さいたま地裁平成 16 年 2 月 4 日判決　税資 254 号順号 9549 頁
東京地裁平成 17 年 1 月 21 日判決　税資 255 号順号 9904 頁
東京地裁平成 17 年 5 月 13 日判決　民集 62 巻 8 号 2133 頁
東京高裁平成 17 年 10 月 27 日判決　税資 255 号順号 10178 頁
東京高裁平成 18 年 4 月 20 日判決　民集 62 巻 8 号 2338 頁
東京高裁平成 18 年 5 月 17 日判決（第 5 民事部・NTT ドコモ東北事件控訴審判決）LEX/DB 文献番号 25450790
東京高裁平成 18 年 7 月 20 日判決（第 14 民事部）　LEX/DB 文献番号 25451085
最高裁平成 19 年 7 月 3 日第三小法廷判決　税資 257 号順号 10745 頁

最高裁平成 20 年 9 月 16 日第三小法廷判決　民集 62 巻 8 号 2089 頁

（判例研究）

岡村忠生「批判」別冊ジュリスト租税判例百選〔第 5 版〕207 号（有斐閣・2011 年）

酒井貴子「批判」速報判例解説 5 号（日本評論社・2009 年）

武田美和子「判解」法曹時報 63 巻 10 号（法曹会・2011 年）

辻富久「批判」ジュリスト 1326 号（有斐閣・2007 年）

（税制調査会文献）

税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（1963 年 12 月）

税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」（1966 年 12 月）

税制調査会「法人課税小委員会報告」（1996 年 11 月）

（その他文献）

企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」（1966 年 11 月）

文部省管理局長通知「『基本金設定の対象となる資産及び基本金の組入れについて（報告）』について（通知）」文管振第 62 号（1974 年 2 月 14 日）

大蔵省企業会計審議会「企業会計原則注解」（1982 年 4 月）

日本公認会計士協会「学校法人委員会研究報告第 20 号　固定資産に関する Q&A」（2010 年 6 月 9 日）

（ウェブページ）

大淵博義　MJS 税経システム研究所「租税判例研究　NTT ドコモ訴訟控訴審も更生処分を取消し」

https://www.mjs.co.jp/Portals/0/data/seminar/kenkyukai/misc/pdf/06051902.pdf

（2019 年 11 月 8 日最終閲覧）

大淵博義　MJS 第 23 回租税判例研究会「エントランス回線使用権の少額減価償却資産の認定単位～NTT ドコモ事件・納税者勝訴の最高裁判決～」

https://www.mjs.co.jp/Portals/0/data/seminar/kenkyukai/misc/pdf/08091901.pdf

（2019 年 11 月 8 日最終閲覧）

租税資料館賞論文集　第 29 回（2020 年）中巻

令和 3 年 2 月 1 日発行

発行所　　公益財団法人　租税資料館

発行者　　菅野　隆

〒164-0014　東京都中野区南台 3 丁目 45 番 13 号

電話　03-5340-1131

FAX　03-5340-1130

Email: sozeishiryokan@nifty.com

https://www.sozeishiryokan.or.jp