

# 租稅資料館賞受賞論文集

第 24 回 (2015 年)

中卷

公益財団法人 租稅資料館



## 租税資料館賞 第24回入賞作品

### ●上 巻

#### ■論文の部

---

「一般的租税回避否認規定の対象領域と実効性 —英連邦諸国の経験からの一考察—」

稿 者 高橋 里枝 氏

(税理士/慶應義塾大学大学院 院生) . . . . . 上巻(31 ページ)

#### ■租税資料館奨励賞の部

---

「公益法人税制に関する一考察 —イコールフットィングの視点からの検証—」

稿 者 蛭澤 美江子 氏

(國學院大學大学院 院生) . . . . . 上巻(143 ページ)

「租税条約における仲裁制度の現状と課題」

稿 者 川村 晋策 氏

(慶應義塾大学大学院 院生) . . . . . 上巻(367 ページ)

### ●中 巻

「貸倒損失と部分貸倒」

稿 者 田々邊 献 氏

(名古屋商科大学大学院 院生) . . . . . 中巻 (3 ページ)

「法人税法における不確定概念の解釈についての一考察

—交際費課税の不確定概念の検討を中心に—」

稿 者 野村 篤史 氏

(名古屋経済大学大学院 院生) . . . . . 中巻(65 ページ)

「同族会社における役員退職給与の適正額基準

—納税者の適正額基準と課税庁の適正額範囲—」

稿 者 松澤 智也 氏

(大阪経済大学大学院 院生) . . . . . 中巻(207 ページ)

### ●下 巻

「ハイブリッド金融商品を用いた税源浸食への対応に関する一考察」

稿 者 見島 絵里香 氏

(立命館大学大学院 院生) . . . . . 下巻(3 ページ)

「わが国の租税法における外国事業体の法人該当性

—米国デラウェア州L P Sを素材として—

稿 者 山本 尚紀 氏

(大阪経済大学大学院 院生) . . . . . 下巻(73 ページ)

「借地権課税の問題点

—「相当の地代」と「使用貸借」に係る私法と租税法の乖離についての考察—

稿 者 若林 俊之 氏

(日本大学大学院 院生) . . . . . 下巻(141 ページ)

## 貸倒損失と部分貸倒

田々邊 献



## 論文要旨

### はじめに

本稿の研究対象は、法人税法における貸倒損失である。貸倒損失は、その認定基準をめぐって、これまでに納税者側と課税庁側で多くの紛争が起こってきた領域である。そしてその認定基準は、昭和44年の基本通達改正以来、原則的に同じ基準が使い続けられてきた。

このような状況の中、平成21年に法人税法33条改正が行われ、金銭債権の評価減禁止規定が廃止された。続いて平成23年には法人税法52条改正があり、貸倒引当金が原則的に廃止されることになった。この2つの条文は、従来の貸倒損失の解釈理論の根拠となってきたものであり、法改正が行われた現在、貸倒損失について旧来の解釈理論を見直し、新たな解釈理論の構築を検討すべき絶好の機会が到来したといえる。

### 第1章 問題提起

第1節では法人税法における貸倒損失について概観し、第2節では貸倒損失の認定基準の問題点について検討する。法人税法上に明文規定が存在しないことから、事実上、基本通達が認定基準となっており、中でも基本通達9-6-2は、「全額が回収できないこと」（以下、これを「全額回収不能基準」と呼ぶ）と抽象的に規定していることから、見解の相違が生み出されやすい状況にあることを確認する。

### 第2章 「全額回収不能基準」の検証

基本通達9-6-2の「全額回収不能基準」が支持されてきた背景には、主に3つの学説の存在がある。「債権の総資産担保説」「債権評価の技術的困難説」「債権の評価減禁止説」である。

第2節では「債権の総資産担保説」を、第3節では「債権評価の技術的困難説」を検討し、いずれも現在では妥当性が失われていることを確認する。

第4節では、「債権の評価減禁止説」を考察する。22条改正によって、評価減の対象から金銭債権を除くという括弧書きが削除され、金銭債権についても評価減が解禁されたとする解釈が成り立ち得るようになった。しかし国税庁は、貸倒引当金の存在を根拠として引き続き債権の評価減は認められないとする法令解釈通達を発遣している。ところがその後に行われた52条改正により、貸倒引当金が原則的に廃止されたことから、このような国税庁の主張に整合性が見出せない状況にあることを確認する。

### 第3章 部分貸倒

「全額回収不能基準」に替わる基準として筆者が注目するのが「部分貸倒」である。「部分貸倒」を支持する学説は、税法学・会計学・社会政策等の各分野から提出されている。

第2節では税法学の観点から、金子宏名誉教授の「2つのカテゴリー論」を検討する。筆

者はこの学説をほぼ妥当するものと考えているが、この学説を現在において適用するためには、①貸倒損失が22条3項3号に規定する「損失」に該当すること、および②改正後の法的条件下において引き続き妥当性があることの2点をクリアする必要があると考える。前者については第3節で、後者については第4節で検討し、いずれの要件もクリアしていることを確認する。続く第5節では会計学の観点から、第6節では社会政策の観点から、それぞれ部分貸倒にメリットがあることを確認する。

#### **第4章 判例研究**

第2節では興銀事件を、第3節では名古屋地判（昭和38年7月16日判決）を取り上げる。興銀事件は貸倒損失においてメルクマールとなる判例であり、債務者側の事情や社会通念といった新たな視点を提起した意義は重要である。しかしながらその後の動向を考慮すると、貸倒損失の認定基準として「社会通念」は実用性に乏しいものであったと評せざるを得ない。これに対して名古屋地判は、わが国の税務訴訟史上において、最も部分貸倒に接近したものの一つであり、当該判決から、わが国において部分貸倒が認められるための要件の抽出を試みる。

#### **第5章 外国の貸倒損失**

第1節ではアメリカの部分貸倒について検討する。アメリカでは原則として部分貸倒が認められており、その特徴について探る。第2節では、アメリカ以外の先進諸国においても部分貸倒が認められている状況を確認し、国際的に見ても部分貸倒は何ら奇異ない制度であることを確認する。

以上

## 目次

凡例 .....	2
はじめに .....	3
第1章 問題提起 .....	4
第1節 貸倒損失の問題 .....	4
第2節 基本通達9-6-2（事実上の貸倒れ）の問題 .....	4
第2章 「全額回収不能基準」の検証 .....	7
第1節 判例及び学説の動向 .....	7
第2節 債権の総資産担保説 .....	8
第3節 債権評価の技術的困難説 .....	10
第4節 債権の評価減禁止説 .....	14
(1)平成21年度税制改正——債権評価減禁止の削除（33条） .....	15
(2)平成23年度税制改正——貸倒引当金の原則的廃止（52条） .....	19
(3)結論 .....	24
第3章 部分貸倒 .....	26
第1節 学説の動向 .....	26
第2節 税法学の観点——金子宏名誉教授の「2つのカテゴリー論」 .....	26
第3節 私見①——貸倒損失の意義（22条検討） .....	27
第4節 私見②——「2つのカテゴリー論」のアップデート .....	33
第5節 会計学の観点——太田洋弁護士「時価主義論」 .....	34
第6節 社会政策の観点——不良債権の償却促進効果 .....	35
第4章 判例研究 .....	36
第1節 概説 .....	36
第2節 興銀事件（最判平成16年12月24日判決） .....	37
第3節 部分貸倒が容認された判例（名古屋地判昭和38年7月16日） .....	43
第4節 小括 .....	46
第6章 外国の貸倒損失 .....	46
第1節 アメリカの部分貸倒 .....	46
(1)制度の概要 .....	46
(2)実際の運用 .....	49
第2節 その他の国の部分貸倒 .....	52
おわりに .....	54
参考文献 .....	55

## 凡例

文中で使用している略語は、次の通りである。

### 〔法令〕

法税…法人税法

法令…法人税法施行令

所税…所得税法

### 〔裁判所〕

最高裁…最高裁判所

高裁…高等裁判所

地裁…地方裁判所

### 〔判例〕

最判…最高裁判所判決

高判…高等裁判所判決

地判…地方裁判所判決

### 〔判例集〕

民集…最高裁判所民事判例集

行集…行政事件裁判例集

税資…税務訴訟資料

判時…判例時報

### 〔通達〕

法基通…法人税基本通達

## はじめに

本稿の研究対象は、法人税法における貸倒損失である。

貸倒損失は、わが国の法人税法の研究においても、これまでに論じられることの多かったテーマである。その背景には、貸倒損失の事実認定をめぐる納税者側と課税庁側で見解の相違が発生し、これまでに多くの紛争が起こってきた経緯がある。

このことから貸倒損失にはすでに多くの優れた先行研究があるのに、なぜ改めてこれを取り上げる必要があるのかという疑問が生ずるかもしれない。これに対する筆者の回答として、平成 21 年度及び平成 23 年度の税制改正を指摘したい。

平成 21 年度税制改正では法人税法 33 条が改正され、金銭債権の評価減を禁止する規定が削除された。また平成 23 年度税制改正では法人税法 52 条が改正され、貸倒引当金が原則的に廃止されることになった。

この 2 つの法改正は、貸倒損失にとって極めて重大な意義を持つ。なぜなら、従来の貸倒損失の解釈研究は、基本的にこれらの条文を前提として、その理論体系が長らく構築されてきたからである。

したがってこれらの法改正は、従来の貸倒損失の解釈理論の拠り所となってきた法的基盤が根本的に変化したことを意味する。そしてこのような状況において、貸倒損失をめぐる旧来の解釈理論を無条件に採用し続けることは困難になっているのではないかというのが筆者の問題意識である。

以上により、貸倒損失をめぐる旧来の解釈理論を全面的に見直し、現在の法的条件に耐えうる解釈理論を再構築することが喫緊の課題であると考えている。本稿の目的はひとえにそこにある。

なお本稿において研究対象となるのは法人税法である。研究対象から所得税法を外しているのは、債権の評価減禁止や貸倒引当金の廃止といった貸倒損失の解釈前提に係る法改正が現時点では行われていないため、現段階では再考する意義に乏しいと考えるためである<sup>1</sup>。

---

<sup>1</sup> 所得税法における貸倒損失を研究したものとして、谷口勢津夫「貸倒損失」日税研論集 vol.47 2001 年。

## 第1章 問題提起

### 第1節 貸倒損失の問題

貸倒損失は従来から問題視されてきた領域である。その背景には、貸倒れの実事認定をめぐって納税者と課税庁の間で見解の相違が生じ、多くの紛争の原因となってきた経緯がある。

この問題は、旧来より課税当局においても認識されてきたことであり、例えば昭和41年の「税法と企業会計との調整に関する意見書」（前文4項）では、次のような指摘がされている。

「税法においては、貸倒れの実事認定について一定の基準を設けて規制している。すなわち、企業が債務の免除を行った場合又は債務者について破産、和議、強制執行、整理、死亡、行方不明、債務超過、天災事故、経済事情の急変等の事実が発生したため、回収の見込みがなくなった場合において貸倒処理をすることを認めている。

このような基準は、債務者の支払能力の実情に即して債権の回収不能を判断すべきことを明らかにした事実認定基準として、一般的には妥当であるが、個々の債権についてその回収不能を認定するに当たっては、この基準の適用は多くの場合厳格に過ぎるきらいがあり、税務官庁と企業との間にこれを巡っての争いが絶えない。貸倒れに関するこのような税務上の認定は、企業の貸倒れの事態に必ずしも即応していないので、企業の合理的な判断による貸倒れの余地を認めることとすることが望ましい。<sup>2</sup>（下線筆者）

上記意見書は昭和41年のものだが、それから半世紀近く経過した現在においても、この問題の根本的な解決が図られたとは言い難い。例えば平成21年において国税不服審判所の判決要旨検索システムを調査したところ、貸倒損失に関する最多の争点が「回収不能の判定」をめぐるものであったことが指摘されている<sup>3</sup>。

### 第2節 基本通達9-6-2（事実上の貸倒れ）の問題

このような紛争の原因はどこにあるのだろうか。その原因は、貸倒損失の認定基準にあ

---

<sup>2</sup> 野田秀三「不良債権の貸倒損失」税務事例研究第16号 1993年 39頁。

<sup>3</sup> 「国税不服審判所では、裁決要旨検索システムにおいて、貸倒損失における争点を以下のように区分している。

①貸倒れとなる債権等の存否 ②債権放棄等の事実 ③回収不能の判定

④相手方との取引停止等の場合 ⑤損金経理 ⑥その他

このうち、最も裁決例が多いものは、①の「貸倒れとなる債権等の存否」と③の「回収不能の判定」に係るものである。また、判決においては、「回収不能の判定」に関するものが大部分を占めている。」（鈴木智史「判決例・裁決例にみる貸倒損失」税務広報 vol.57No.10 2009年 42頁。）

ると考えられる。貸倒損失は、法人税法上に明文規定が存在しておらず、そのため法人税基本通達が示す基準に沿って、実務上の処理が行われている状況にある<sup>4</sup>。

貸倒損失を規定している基本通達は 9-6-1、9-6-2、9-6-3 であり、それぞれ「法律上の貸倒れ」、「事実上の貸倒れ」、「形式上の貸倒れ」について定めている<sup>5</sup>。

これらのうち、本稿の研究対象とするのは、基本通達 9-6-2（事実上の貸倒れ）である。その理由は次の通りである。まず基本通達 9-6-1（法律上の貸倒れ）では、貸倒損失の認定基準として、裁判所等の公的機関による更生計画認可決定等の手続が認定基準となっている<sup>6</sup>。また基本通達 9-6-3（形式上の貸倒れ）では貸倒損失の認定基準として、売掛金等の債権が 1 年以上回収されない場合等の具体的な回収不能期間が示されている<sup>7</sup>。したがって

---

4 この状況は、租税法律主義の観点からも問題視されているところである。（青砥麻樹「法人税法における貸倒れに関する一考察—貸倒れの実事認定とその解釈について」租税資料図書館賞第 17 回入賞作品 2008 年 139-140 頁。）

5 これらの基本通達は、昭和 44 年の基本通達改正以来、基本的には変えられることなく、現在まで同じ基準が適用され続けている。（玉國文敏「貸倒損失と通達——その沿革的検討」税研 158 号 2011 年 21-22 頁。）

6 法人税基本通達 9-6-1（金銭債権の全部又は一部の切捨てをした場合の貸倒れ）

法人の有する金銭債権について次に掲げる事実が発生した場合には、その金銭債権の額のうち次に掲げる金額は、その事実の発生した日の属する事業年度において貸倒れとして損金の額に算入する。

- ①更生計画認可の決定又は再生計画認可の決定があった場合において、これらの決定により切り捨てられることとなった部分の金額
- ②特別清算に係る協定の認可の決定があった場合において、この決定により切り捨てられることとなった部分の金額
- ②法令の規定による整理手続によらない関係者の協議決定で次に掲げるものにより切り捨てられることとなった部分の金額
  - (イ) 債権者集会の協議決定で合理的な基準により債務者の負債整理を定めているもの
  - (ロ) 行政機関又は金融機関その他の第三者のあっせんによる当事者間の協議により締結された契約でその内容が (イ) に準ずるもの
- ④債務者の債務超過の状態が相当期間継続し、その金銭債権の弁済を受けることができないと認められる場合において、その債務者に対し書面により明らかにされた債務免除額

7 基本通達 9-6-3（一定期間取引停止後弁済がない場合等の貸倒れ）

債務者について次に掲げる事実が発生した場合には、その債務者に対して有する売掛債権（売掛金、未収請負金その他これらに準ずる債権をいい、貸付金その他これに準ずる債権を含まない。以下 9-6-3 において同じ。）について法人が当該売掛債権の額から備忘額を控除した残額を貸倒れとして損金経理をしたときは、これを認める。

- ①債務者との取引を停止した時（最後の弁済期又は最後の弁済の時が当該停止をした時以後である場合には、これらのうち最も遅い時）以後 1 年以上経過した場合（当該売掛債権について担保物のある場合を除く。）
- ②法人が同一地域の債務者について有する当該売掛債権の総額がその取立てのために要する旅費その他の費用に満たない場合において、当該債務者に対し支払を督促したに

これらの基本通達の認定基準は比較的明確であり、納税者と課税庁で見解の相違が生じることは少ないと考えられる。これに対して、基本通達 9-6-2 の定める貸倒損失の認定基準は、次のように抽象的に定められていることが特徴的である。

#### 法人税基本通達 9-6-2 (回収不能の金銭債権の貸倒れ)

法人の有する金銭債権につき、その債務者の資産状況、支払能力等からみてその全額が回収できないことが明らかになった場合には、その明らかになった事業年度において貸倒れとして損金経理をすることができる。この場合において、当該金銭債権について担保物があるときは、その担保物を処分した後でなければ貸倒れとして損金経理をすることはできないものとする。(下線筆者)

このように、基本通達 9-6-2 では、金銭債権の全額が回収できないことが明らかなる場合(以下、これを「全額回収不能基準」と呼ぶ)に、貸倒れが認められるとされている。しかしこの規定は抽象的であり、どのような状況をもって全額回収不能といえるかは、しばしば見解の相違が生ずるところである。

さらに問題なのは、この全額回収不能基準は、法源たる法人税法に明文規定が存在するものではなく、いわば通達が独自に定めている基準である。通達とは上級行政庁の下級行政庁に対する命令であり、行政組織内部では拘束力を有していても、国民や裁判所に対して拘束力をもつ法規ではないので、租税法の法源とはなりえない<sup>8</sup>。それゆえ通達が法令の要求している以上の義務を納税者に課することは許されず、また通達が法の解釈以上に嚴格であったり硬直的であることも許されないと解されるべきである<sup>9 10</sup>。

以上のことから、貸倒損失について次のような問題を指摘することができる。第一に、貸倒損失の問題はその認定基準に求められると考えられること、第二に、その認定基準は基本通達によって規定されている状況にあり、その中でも基本通達 9-6-2 の全額回収不能

---

もかかわらず弁済がないとき

<sup>8</sup> 金子宏『租税法』(弘文堂、第 19 版、2014 年) 106 頁。

<sup>9</sup> 金子宏『租税法』(弘文堂、第 19 版、2014 年) 107 頁。

<sup>10</sup> このことは、法人税基本通達(昭和 44 年 5 月 1 日直審(法) 25(例規))の前文において明記されているところである。

「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つたりすることのないように留意されたい。」

基準は抽象的で当事者間において見解の相違を生み出しやすくなっていること、第三に、全額回収不能基準は通達が独自に定めるものであり、その妥当性は法源に照らして検証してみる必要があることである。

それでは基本通達 9-6-2 の全額回収不能基準は、いかなる論拠に基づいて支持されてきたのだろうか。次章では、全額回収不能基準を支持してきた従来の学説を確認し、その妥当性について検証する。

## 第2章 「全額回収不能基準」の検証

### 節1 節 判例及び学説の動向

法人税基本通達 9-6-2 (事実上の貸倒れ) の全額回収不能基準の妥当性については、例えば有名な興銀事件では次のように判示されている (なお興銀事件については、第4章2節で詳しく検討する)。

「法人の各事業年度の所得の金額の計算において、金銭債権の貸倒損失を法人税法 22 条 3 項 3 号にいう『当該事業年度の損失の額』として当該事業年度の損金の額に算入するためには、当該金銭債権の全額が回収不能であることを要すると解される。そしてその全額が回収不能であることは、客観的に明らかでなければならない…」<sup>11</sup> (下線筆者)

このように興銀事件判例では、第一審判決から最高裁判決まで一貫して、貸倒損失が認められる要件として、金銭債権の全額が回収不能であり、かつそのことが客観的に明らかでなければならないと判示されている<sup>12</sup>。このような見解は、いくつかの例外<sup>13</sup>を除けば、概ね判例によっても支持されてきたといえる<sup>14</sup>。

<sup>11</sup> 青柳達郎「貸倒債権の損金計上時期 (上) —興銀事件を素材として—」山口経済学雑誌 題 54 巻第 5 号 2006 年 83 頁。

<sup>12</sup> 上西左大信「裁判例・判決例からみた貸倒れをめぐる実務的検討」税経通信 vol.64 No.10 2009 年 97 頁。

<sup>13</sup> 全額回収不能基準を否定した判例として、名古屋地判昭和 38 年 7 月 16 日判決 (一高龍司「貸倒引当金と部分貸倒れに関する一考察」総合税制研究 No.12 2004 年 132 頁)。所得税法における同旨の判例として、広島高裁昭和 57 年 2 月 24 日判決がある (泉水一「担保物件処分前に部分的貸倒れが認められた事例」税経通信 vol.38 No.9 1983 年)。

<sup>14</sup> 同旨の判例としては、大阪地裁昭和 33 年 7 月 31 日 (行裁例集 9 巻 7 号 1402 頁)、静岡地裁昭和 33 年 9 月 5 日 (行裁例集 9 巻 9 号 1869 頁)、東京地刑 25 判昭和 40 年 4 月 2 日 (税務訴訟資料 54 号 694 頁)、広島地裁昭和 46 年 7 月 1 日 (税務訴訟資料 63 号 1 頁) 等がある。(井上久彌「部分貸倒れの認識と債権償却特別勘定～貸倒れとの接点を探る」税理 vol.31No.3 1988 年 47 頁)。

また全額回収不能基準を支持する学説もこれまでに多く提出されている。それらの学説の内容を整理すると、およそ次の3つに集約することができる<sup>15</sup>。

- ①債権の総資産担保説
- ②債権評価の技術的困難説
- ③債権の評価減禁止説

したがって次節以降において、これらの学説の妥当性について検証を行う。

## 第2節 債権の総資産担保説

この学説は、そもそも債権は理論的に債権者の総財産を担保として成立する対人的な権利と観念されるのであり、したがって債権の貸倒れという事態は債権者の存在が消滅するか、またはそれに等しい状態になった場合にしか起こり得ない、とする見解である。例えば谷口勢津夫教授は、次のように述べている。

「理論的に考えてみると、金銭債権については、その性質上、債務不履行は履行遅延を生ずるのみで履行不能を生ずることはないのであるから、法的な観点からみれば、債務者が存在する限り、そもそも回収不能ということとはあり得ない。債務者が存在しなくなったときに初めて、金銭債権の全額回収不能になるのである。このように法的な観点から突き詰めて考えてみると、金銭債権の回収不能にはオール・オア・ナッシングの思考しかなじまない。その意味で、貸倒損失はまさに『確定損』であって、形式的にも実質的にも『評価損』ではないのである。…債務者が法的意味における不存在に準ずるような状態に陥らない限り、回収不能を容認すべきでない。したがって、資産状況・支払能力等から客観的にみて金銭債権の全額が回収不能であると認められ得るような状態に債務者が陥ったときに初めて、金銭債権の貸倒れが認定されるべきである。ここに、事実上の貸倒れという認定基準の理論的基礎があると考えられる。」<sup>16</sup>（下線筆者）

こうした主張は、主に昭和35年代（1960年代）の文献を中心に多く見受けられるようである<sup>17</sup>。

<sup>15</sup> 太田洋「金銭債権の回収不能に基づく貸倒損失」金子宏先生古希祝賀『公法学の法と政策上巻』2000年 318-323頁。

<sup>16</sup> 谷口勢津夫「貸倒損失」日税研論集 vol.47 2001年 126-127頁。

<sup>17</sup> 「債権はその性質上債務者の総財産を一般的な担保とするものであり、したがって、評価減のような部分的な価値の消失を観念することが至難である。」（中村平男「貸倒損失の判定等の取扱の改正について」税務弘報 vol.12No.9 1964年 56頁。）

しかしながら、債権の総資産担保説は、以下の理由から妥当とはいえない。

第一に、平成 13 年度より法人税法において、売買目的有価証券の時価評価が義務付けられ、未実現の評価損益が課税所得を構成するようになった。したがって債権の総資産担保説の考え方を敷衍させて考えれば、売買目的有価証券についても実際に売却が行われ、損益が実現した時点で課税所得に算入すべきであり、金銭債権の貸倒れに限ってこれを認めないとする合理的な理由は見出せない。

第二に、債権の総資産担保説は理論的に突き詰めて思考された一種の観念論であり、現実の経済感覚にマッチしていない。一般に信用取引は、債務者から無事に債権回収できるという信頼に基づいて行われる。そしてそのような中で、万一回収できなければ損害程度の大きい債権については、担保や保証等を付して貸倒れに備えるという保全行動がとられている。

このことは債権者が、信用取引において個々の債権の回収可能性を逐一評価し、それを勘案して債務者に対し現実的にどこまで追求を行うかという回収手段の「距離感」をもあらかじめ射程に入れていることを意味する。そして重要性の軽微な債権については敢えて訴訟や差押等の手段を行使してまで債務者の総財産を追及するには及ばないということが債権者の暗黙の前提として存在している。

しかし債権の総資産担保説は、債権者が債権を最重要と評価した場合に限って行われる、債務者の総資産からの取立や回収行動を納税者の行動基盤として据えており、信用取引をめぐる現実的な「距離感」の幅を考慮していない。その意味で、債権の総資産担保説は現実の取引感覚を無視した観念論と評せざるを得ない。

以上により、債権の総資産担保説は、法人税法に一部時価主義の考え方が導入された現在では理論的に不整合となっており、さらに現実の信用取引における経済感覚にもマッチしていないことから、妥当性のある見解とはいえない<sup>18</sup>。

---

「債権は対人的なものであり、通常の場合、一部の貸倒れということは、実際に貸倒れとなり、また債務免除を行なうまでは生じてこない。」(吉国次郎『法人税法』(財経詳報社、1965年) 467頁。

「その債権の実態価値が零となり、評価の余地が全くなくなった場合、つまり絶対的消滅に準ずる事態になった場合をいうものとし、この点債権の評価損とは異なる概念である。」(市丸吉左衛門『法人税法解説』(税務研究会、1961年) 258頁。)

<sup>18</sup> 太田洋弁護士は、筆者とは別に以下の考察から、債権の総資産担保説を反駁している。すなわち法人税法 22 条 3 項 3 号に規定する「損失」には、収益との期間対応や債務確定などの条件が付されていない以上、同上 4 項に定める「一般に公正妥当と認められる会計処理」がその判断基準となる。そこで会社法及び企業会計原則を調査すると、「債務者の総資産の換価価値が実現することは貸倒損失の認識要件として必要とされていない」ことが判るので、総資産担保説が失当であるとしている。(太田洋「金銭債権の回収不能に基づく貸倒損失」金子宏先生古希祝賀『公法学の法と政策 上巻』 2000年 326-327頁。)

### 第3節 債権評価の技術的困難説

債権評価の技術的困難説は、大きく分けて次の2つの見解が存在する。

第一の見解は、金銭債権は金銭等価物であり、したがってその価値は自明であるから、評価換えの対象と適切はでないとするものである。例えば、次のような見解がこれに当たる。

「…評価換えできない種類の資産として、預金、貯金、貸付金、売掛金その他債権を規定しているが、これらの資産は、いずれも金銭等価物であり、評価換えの対象とすることは適当でないと認められるものである。」<sup>19</sup>（下線筆者）

「評価減の対象となる資産からは、預金、貯金、貸付金、売掛金その他債権は除かれている。これらの資産は一般的に評価が自明であり、また、債権についての評価は貸倒引当金によって行いうるため、これらを除外しているのである。」<sup>20</sup>（下線筆者）

第二の見解は、金銭債権の客観的な時価の把握は一般に困難であり、仮に評価減を認めると、納税者の恣意性が入る余地があるので認められないとするものである。例えば、次のような見解がこれに当たる。

「金銭債権の売買『市場』が存在しない状況に鑑みれば、時価（客観的交換価値）の変動は確定的なものとは言えず且つその価額の客観的な測定も通常容易ではない以上、租税法上時価（客観的交換価値）の変動による評価損益の計上は認めないのが妥当である。」<sup>21</sup>（下線筆者）

上記の見解に共通しているのは、金銭債権の特質に着目することで金銭債権には評価換えが馴染まないことを指摘するものである。そしてこのような見解に従えば、金銭債権に評価減が認められない以上、貸倒れについてもその全額が回収不能になるまで認められないということになる。ここに債権評価の技術的困難説が全額回収不能基準の論拠として機能してきた背景がある。

このような債権評価の技術的困難説は妥当なものといえるだろうか。

まず第一の見解については、金銭債権は金銭等価物であるから評価換えを行う必要がないというものである。しかし品川芳宣教授も述べているように、金銭債権が金銭等価物で

---

<sup>19</sup> 武田昌輔編著『DHC 会社税務積義 第5巻』（第一法規、1998年） 3頁。

<sup>20</sup> 武田昌輔『立法趣旨 法人税法の解釈』（財経詳報社、平成10年版、1998年） 185頁。

<sup>21</sup> 太田洋「金銭債権の回収不能に基づく貸倒損失」金子宏先生古希祝賀『公法学の法と政策 上巻』2000年 329頁。

あり価値が自明であるということと、金銭債権の価値が下落することそれ自体に直接的な関係はない<sup>22</sup>。

また、そもそも貸倒れや評価減という現象は、金銭債権における名目的価値（額面の価値）と実質的価値が乖離してしまうことから生じる現象である。このように名目的価値と実質的価値が分離してしまう原因は、金銭が債権という金銭以外の他の形態に転化しているためだと考えられる。

厳密に考えれば、金銭の価値が真の意味で自明といえるのは、それが金銭のままの状態である場合に限られる。金銭が債権に化体する段階において、それまで一体化していた名目的価値と実質的価値が切り離され、複数の名目的価値が合体して債権として流通するようになる。ここに名目的価値と実質的価値が分離する可能性の萌芽があると考えられる。したがって金銭が債権に転化した時点から、そこには貸倒れや評価減の可能性が発生するのであり、ここに債権特有の貸倒れや評価減の起源が認められる。金銭は債権に転化することで名目的価値と実質的価値を分離させ、高い流動性を獲得するメリットを享受する一方で、他方では両者の価値が乖離する可能性が発生し、評価減や貸倒れが発生するリスクを引き受けているのである。

以上の考察を踏まえれば、債権の名目的価値と実質的価値が乖離することは、例えば CP（コマーシャル・ペーパー）や CD（譲渡性預金）、仮想通貨等の流動性の高い債権はもちろんのこと、売掛金、受取手形、貸付金といった一般に流動性が低いとされる債権においても、それが債権という形態をとる以上、常に起こり得る可能性を潜在的に内包しているといえる。

したがって金銭債権は金銭同等物なのだから価値は自明であるという学説は、金銭が債権に化体する過程における質的变化を見落としており、両者の質的差異を無視した見解と評せざるを得ない。

第二の見解は、金銭債権の客観的な時価評価の技術的困難性を理由とするものである。例えば売掛金、受取手形、貸付金等の金銭債権は、一般に有価証券のように活発な市場が存在しないため、客観的な時価を把握することが困難であるとするものである。

金銭債権の時価評価や算定方法については、昨今の金融工学や情報技術の著しい発展及び普及により、以前と比べて飛躍的にアクセスしやすい環境が整いつつある<sup>23</sup>。しかし売掛

---

<sup>22</sup> 「しかしながら、『金銭等価物』であることや『評価が自明』であることは、当該資産の価値が下落すること（評価損の必要）とは直接関係がなく、…金融債権の評価損を禁ずる理由としては説得力が乏しいものといえる。」（品川宣信「含み益、含み損に関する法人税の課題」 税経通信 vol.54 No.7 1999年 21頁。）

<sup>23</sup> 太田洋弁護士は次のように指摘している。「平成10年改正後の商法285条ノ4第3項が市場価格のある金銭債権については会計帳簿に時価を付することを認めるに至った以上、特にCP（コマーシャル・ペーパー）やCD（譲渡性預金）等市場価格のある金銭債権についてはもはや妥当しない。…また、そもそも債権が金銭等価物であると解すること自体経済の実情にそぐわないばかりでなく、平成14年からのペイオフの解禁後は、預金・貯金で

金、受取手形、貸付金といった伝統的な金銭債権等については、依然として客観的な時価評価が困難なものが存在することも確かである。

しかしながら資産の時価評価にある種の困難さが伴うという事実は、相続税法における財産評価等についても同様であり、金銭債権に限られたことではない。また次節にて後述するように、平成 21 年度税制改正で法人税法 22 条が改正され、会社更生、民事再生、一定の私的整理等の事実があった場合には金銭債権の評価減が認められることになった。このような事業再生の現場において、債権の適正な時価評価をすることは必ずしも容易ではない<sup>24</sup>。

法人税法の沿革を顧みれば、債権の時価評価にある種の困難さを伴うことは、当初から課税当局においても認識されてきたことである。課税当局は建前として債権の評価減を一切認めないとしているものの、実際には旧債権償却特別勘定や貸倒引当金等の諸制度を通じて債権評価減を実質的に容認してきた経緯がある。課税当局のこのようなアンビバレントな態度及び心情は、例えば中村平男元国税庁審理課長補佐の次のような当時の文面から窺うことができる。

「債権の評価損の計上の禁止については、債権はその性質上債務者の総財産を一般的な担保とするものであり、したがって、評価減のような部分的な価値の消滅を観念することが至難であるとともに回収の可能性から判断して計数的な把握することは困難であり、抽象的には評価損の計上を認めるべきであるとする理論はあってもこれを認めることによりいたずらに納税者と税務当局との摩擦を増すばかりでなく、課税の公平も維持できないという考え方にたっているからである。しかし、そういう理由だけで債権の評価損すなわち

---

すら金銭等価物と解することは困難であろう。…必ずしも明確な売買・交換『市場』が存在していない金銭債権についても、現在では従前と異なり相当程度客観的な交換価値を把握・検証することが可能となっているものと解されるので、極めて例外的な場合を除き、やはり最早妥当しないと解される。…平成 10 年改正まで多年に亘って法令上の根拠すら曖昧なままに債権の部分貸倒れや担保物処分前の貸倒損失の計上を実質的に認めた債権償却特別勘定制度が存続していたことを理論的に説明し得なくなってしまう」（下線筆者）（太田洋「金銭債権の回収不能に基づく貸倒損失」金子宏先生古希祝賀『公法学の法と政策 上巻』2000 年 328-329 頁。）

<sup>24</sup>「今回の改正を受けて、会社更生、民事再生、一定の私的整理といった事業再生の局面では金銭債権の時価評価が行われるが、殊に民事再生では、上記のように会計処理が明確でなく損金経理が要件とされていないこともあり、税務上債権の時価とは何か、またその評価基準が問題となる。例えば即時弁済可能額としての債権評価額を時価とするのか、また即時弁済可能額を債権時価とした場合、その具体的算定はどうするのか。平成 17 年度改正において事業再生計画の認可決定に準ずる事実該当するものとして、一定の私的整理（私的整理ガイドライン、RCC 企業再生スキーム、中小企業再生支援協議会）による評価損益の計上認められたことから、民事再生にかかる債権評価基準は、私的整理ガイドライン等の評価基準を準用することになるのか、明確でない。」（香取雅夫「評価損益の対象資産の拡充——金銭債権の追加」税務弘報 2009 年 35 頁。）

一部貸倒れを認めないでおくわけにはいかないので、貸倒引当金制度や債権償却引当金制度により、これが補正されているのである。」(下線筆者)<sup>25</sup>

下線部分に注目して読めば、建前として債権評価の技術的困難性や課税公平の見地から一切の債権評価減が認められないことを強調しつつも、実際にはこの建前通りの執行を貫徹することは困難であり、債権の評価減については一定の合理的な範囲内で容認をせざるを得ない、という課税当局の心情が表れている。

したがって課税当局は、建前として金銭債権の時価評価の技術的困難性を一貫して主張しているが、実際には旧債権償却特別勘定や貸倒引当金等の諸制度を通じて、約60年もの長期にわたって債権の評価減を実質的に認めてきた<sup>26</sup>。ここに債権評価の技術的困難性を理由とする学説は、課税当局の「建前」とらわれたものであり、実際には採用されてこなかったものである。

さらに付言すれば、担税力に応じた税の応分負担という租税法の命題を踏まえれば、債権の実質的価値の低下という経済的事象を可能な限り課税所得に織り込むというのが租税法の本来あるべき姿といえるだろう<sup>27</sup>。このことに関して中里実教授は次のように指摘している。

「経済学的に考えるならば、本来、純資産の把握は時価主義に基づいて行うことが前提とされるのではないかと思われる。しかしながら、毎年度末の時価評価は現実には執行が困難なので、実際には、それに代替する取得原価主義が採用されている。…これらは、いずれも、所得課税の制度を現実に執行可能とする実務的な視点から採用された大胆な割り切りに基づく一種のフィクションであると考えられる。…このような会計方法が所得計算の手段にしかすぎない点をわすれて、そのような会計方法に従って計算される所得こそがあたかも適正な所得であるかのような、便宜性・簡便性を本質と誤解するような考え方も見受けられるようになった。そもそも、純資産増加を算定しようというのに、実現主義・取得原価主義を採用するというのが、理論的後退でなくてなんであろう。『保守主義』の原

<sup>25</sup> 中村平男「貸倒損失の判定等の取扱の改正について」税務弘報 vol.12No.9 1964年 56頁。

<sup>26</sup> 昭和25年の法人税法改正によって貸倒準備金が創設され、その後昭和44年の通達改正で債権償却特別勘定が創設された。平成10年には債権償却特別勘定は個別貸倒引当金として法制化された。その後平成23年度税制改正で貸倒引当金が廃止されるまでの経緯を踏まえると、債権の評価減は、貸倒引当金や債権償却特別勘定を通じて、約60年もの長期にわたって認められてきた。(玉國文敏「貸倒損失と通達——その沿革的検討」税研158号 2011年 20-23頁。)

<sup>27</sup> 「税負担が担税力に即して配分されなければならないことは、今日の租税理論がほぼ一致して認めるところである。」(金子宏『租税法』(弘文堂、第19版、2014年)81頁。)

則は、便宜性・簡便性から採用された割り切りを、原則と呼んで正当化しているだけである。」<sup>28</sup>（下線筆者）

以上に論じてきたとおり、債権評価の技術的困難説は次の理由から妥当とはいえない。第一に金銭債権は金銭等価物であり価値が自明とする学説は、金銭が債権に化体するプロセスにおいて生じる両者の質的变化を見落とししている。金銭は債権に転化することで名目的価値と実質的価値を分離させ、高い流動性を獲得する一方、他方では両者の価値が乖離するリスクを内包するのであり、したがっておよそすべての金銭債権は、多かれ少なかれ貸倒れや評価減のリスクを潜在的に内包しているのである。

第二に、金銭債権の時価評価が技術的に困難であるという学説は、課税当局の債権評価減禁止の「建前」として一貫して標榜されてきたものである。しかし法人税法の沿革を探ると、実際には債権償却特別勘定や貸倒引当金を通じて、債権の評価減が事実上認められてきたことが分かる。ここに課税当局の建前と本音を見て取ることができ、債権評価の技術的困難さに対しても、旧債権償却特別勘定や貸倒引当金のような周到な方法を考案するならば、合理的な範囲内で債権の評価減を算定することが可能であることを雄弁に物語っている。さらに担税力に応じた課税所得の算定という租税法のミッションを併せて考えるならば、債権の価値減少という経済的事態を可能な限り課税所得の算定に反映させることが、本来のあるべき租税法の態度であると考えられる。

以上により、債権評価の技術的困難説は、妥当性を持つ見解とはいえないと考える。

#### 第4節 債権の評価減禁止説

全額回収不能説の論拠として最も広く支持され、また法的解釈として最も整合的と思われるのが、法人税法33条2項における債権の評価減禁止規定を論拠とする学説である。

この学説は法人税法33条解釈を核として構築された理論であり、従来から一定の説得力を持つものであった。しかし平成21年度及び平成23年度に行われた税制改正により、前提となっていた法人税法33条が改正されたため、現在ではその学説に疑義が生じてきているのではないかというのが筆者の問題意識である。

したがって本節では、法改正を経た現在においても、債権の評価減禁止説が依然として有効性を維持しているのかについて検証したい。この検証作業は、法改正の沿革を含めた視座からの検討が必要になるため、やや込み入ったものとならざるを得ない。したがって本節は、①平成21年度税制改正、②平成23年度税制改正、③結論の3項目に分けて、考察を進める。

---

<sup>28</sup> 中里実「法人税法における時価主義」 金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣 2007年459-460頁。

## (1)平成 21 年度税制改正——債権評価減禁止の削除 (33 条)

平成 21 年度に改正が行われる前の法人税法 33 条は、次のように規定されていた。

### 改正前法人税法 33 条 (資産の評価損の損金不算入等)

内国法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は、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。

2 内国法人の有する資産（預金、貯金、貸付金、売掛金その他の債権（次項において「預金等」という。）を除く。）につき、災害による著しい損傷により当該資産の価額がその帳簿価額を下回ることとなったこと、会社更生法又は金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定による更生計画認可の決定があったことによりこれらの法律の規定に従ってその評価換えをする必要が生じたことその他の政令で定める事実が生じた場合において、その内国法人が当該資産の評価換えをして損金経理によりその帳簿価額を減額したときは、その減額した部分の金額のうち、その評価換えの直前の当該資産の帳簿価額とその評価換えをした日の属する事業年度終了の時における当該資産の価額との差額に達するまでの金額（これらの法律の規定に従って行う評価換えの場合にあっては、その減額した部分の金額）は、前項の規定にかかわらず、これらの評価換えをした日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

3 内国法人について民事再生法の規定による再生計画認可の決定があったことその他これに準ずる政令で定める事実が生じた場合において、その内国法人がその有する資産の価額につき政令で定める評定を行っているときは、その資産（預金等その他政令で定める資産を除く。）の評価損の額として政令で定める金額は、第一項の規定にかかわらず、これらの事実が生じた日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。（下線筆者）

条文全体からは、資産の評価換えは災害損失（2 項）、法的整理の事実（3 項）があった場合に限り例外的に認められることが示されている。ただし第 2 項に「預金、貯金、貸付金、売掛金その他の債権を除く」という括弧書きがある。この括弧書きにより、こと金銭債権に限っては、たとえ災害損失や法的整理の事実等があっても一切の評価減が認められない、という解釈が成り立つ。したがってこの解釈を敷衍させれば、貸倒損失は金銭債権の全額が貸倒れたときに初めて認められるという解釈もまた成立することになる。これが債権の評価減禁止説の論拠となってきた法的論拠である。例えば品川芳宣教授は、次のように述べている。

「評価損計上の対象となる資産からは、「預金、貯金、貸付金、売掛金その他の債権」（以下「預貯金等」という）は除かれている（法税 33 条 2 項かっこ書）。すなわち、預貯金等については、債務者側に債権の価値を損なわせるいかなる事由が生じたとしても、他の資産のように評価損の計上が禁止されている。そのため、前述の法人税基本通達 9-6-2 の取扱いにおいても、回収不能の金銭債権の貸倒処理に当たっては、その全額が回収できないことを条件にしている。…したがって、法人税法 22 条 3 項 3 号と 33 条 2 項かっこ書の規定を前提とする限りにおいては、預貯金等の一部が貸倒れになったとして損金の額に算入する余地はないことになる。」<sup>29</sup>（下線筆者）

それでは金銭債権の評価減はなぜ禁止されてきたのであろうか。その理由について、立法に関与したと認められる者の解説によれば、次のような説明がされている<sup>30</sup>。

「評価減の対象となる資産からは、預金、貯金、貸付金、売掛金その他債権は除かれている。また、これらの資産は一般的に評価が自明であり、また、債権についての評価は貸倒引当金によって行いうるため、これらを除外しているのである。」<sup>31</sup>（下線筆者）

また原一郎元札幌国税不服審判所長も、次のように述べている。「評価減の対象となる資産から「預金、貯金、貸付金、売掛金その他債権を除く。」旨が規定されており、金銭債権については評価減が認められていない（同上かっこ書）。これは、金銭債権については一般的に評価が自明であって、評価損益という性質のものは生じないと考えたものと解せられたことによるものようであるが、売掛金、貸付金等の債権については貸倒引当金の設定が認められているので、金銭債権の評価は貸倒引当金によって行っているということができよう。」<sup>32</sup>（下線筆者）

このような言説を総合すると、改正前法人税法 33 条において金銭債権の評価減が禁止されていた理由は、金銭債権には貸倒引当金（及びその前身としての旧債権償却特別勘定）の繰入による損金算入が認められており、したがって金銭債権は貸倒引当金を通じて評価損を計上すべきであり、それ以外の方法による評価損の計上は認められない、ということになる。実際、このような見解は課税当局自身も認めているところであり、例えば国税庁

<sup>29</sup> 品川芳宣「法人税法における貸倒損失の計上時期」金子宏先生古希祝賀『公法学の法と政策 上巻』 2000 年 453-454 頁。

<sup>30</sup> 品川芳宣「法人税法における貸倒損失の計上時期」金子宏先生古希祝賀『公法学の法と政策 上巻』 2000 年 454 頁。

<sup>31</sup> 武田昌輔『立法趣旨 法人税法の解釈』（財経詳報社、平成 10 年版、1998 年）185 頁。

<sup>32</sup> 原一郎「貸倒損失」日税研論集 vol.42 1999 年 223 頁。

が平成 21 年度税制改正に際して発遣した法令解釈通達では、次のように述べられている。

「金銭債権に関する含み損は会社法及び企業会計において貸倒引当金というツールを用いて会計処理することとされていることから、税務上も金銭債権は評価換えの対象とならず、会計処理と同様に貸倒引当金（法 52）の定めに従って損金算入されることになる。」（平成 21 年 12 月 28 日付課法 2-5 ほか 1 課共同「法人税基本通達等の一部改正について」（法令解釈通達）の趣旨説明【解説】 3）<sup>33</sup>

このように課税当局自身も、金銭債権の評価減禁止は、貸倒引当金という制度と表裏一体の関係にあることを認めている（なおこの法令解釈通達は、現在でも撤回されていない）。ところが平成 21 年度に税制改正が行われ、法人税法 33 条は、次のように改正された。

#### 改正後法人税法 33 条（資産の評価損の損金不算入等）

内国法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は、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。

- 2 内国法人の有する資産につき、災害による著しい損傷により当該資産の価額がその帳簿価額を下回ることとなったことその他の政令で定める事実が生じた場合において、その内国法人が当該資産の評価換えをして損金経理によりその帳簿価額を減額したときは、その減額した部分の金額のうち、その評価換えの直前の当該資産の帳簿価額とその評価換えをした日の属する事業年度終了の時における当該資産の価額との差額に達するまでの金額は、前項の規定にかかわらず、その評価換えをした日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。
- 3 内国法人がその有する資産につき更生計画認可の決定があつたことにより会社更生法 又は金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定に従って行う評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は、第一項の規定にかかわらず、その評価換えをした日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。
- 4 内国法人について再生計画認可の決定があつたことその他これに準ずる政令で定める事実が生じた場合において、その内国法人がその有する資産の価額につき政令

<sup>33</sup> 同法令解釈通達及びその解説は、次の国税庁のホームページにも掲載されている（2014 年 7 月 13 日現在）。

[http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/091228/01\\_04.htm](http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/091228/01_04.htm)

で定める評定を行っているときは、その資産（評価損の計上に適しないものとして政令で定めるものを除く。）の評価損の額として政令で定める金額は、第一項の規定にかかわらず、これらの事実が生じた日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。（下線筆者）

この改正により、改正前に付されていた「預金、貯金、貸付金、売掛金その他の債権を除く。」という括弧書きが削除されている。したがってこの改正により、金銭債権の評価減が広く一般に解禁されたのではないかとする解釈も成り立ち得るようになった。

しかしながら国税庁は、前述の法令解釈通達を平成 21 年 12 月 28 日に発遣し、そのような解釈を次のように明確に退けている。

### 法令解釈通達 9-1-3 の 2（評価換えの対象となる資産の範囲）

法人の有する金銭債権は、法第 33 条第 2 項「資産の評価換えによる評価損の損金算入」の評価換えの対象とならないことに留意する。

（注） 令第 68 条第 1 項「資産の評価損の計上ができる事実」に規定する「法的整理の事実」が生じた場合において、法人の有する金銭債権の帳簿価額を損金経理により減額したときは、その減額した金額に相当する金額については、法第 52 条「貸倒引当金」の貸倒引当金勘定に繰り入れた金額として取り扱う。

「…物損等の事実が生じた場合の評価換えについては、評価損の計上対象となる資産の範囲が法令の規定上、棚卸資産、有価証券、固定資産及び繰延資産に限定され、それぞれの資産の区分に応じた物損等の事実が規定されていることから（法令 681 各号）<sup>34</sup>、金銭債

<sup>34</sup> 法人税法施行令 68 条（資産の評価損の計上ができる事実）

法第 33 条第 2 項（特定の事実が生じた場合の資産の評価損の損金算入）に規定する政令で定める事実は、物損等の事実（次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に定める事実であつて、当該事実が生じたことにより当該資産の価額がその帳簿価額を下回ることとなったものをいう。）及び法的整理の事実（更生手続における評定が行われることに準ずる特別の事実をいう。）とする。

#### 1 棚卸資産 次に掲げる事実

イ 当該資産が災害により著しく損傷したこと。 ロ 当該資産が著しく陳腐化したこと。  
ハ イ又はロに準ずる特別の事実

#### 2 有価証券 次に掲げる事実

イ 第 109 条の 13 第 1 号から第 3 号まで（売買目的有価証券の時価評価金額）に掲げる有価証券（第 109 条の 2 第 2 項第 2 号（有価証券の一単位当たりの帳簿価額の算出の方法）に掲げる株式又は出資に該当するものを除く。）の価額が著しく低下したこと。 ロ イに規定する有価証券以外の有価証券について、その有価証券を発行する法人の資産状態が著しく悪化したため、その価額が著しく低下したこと。 ハ ロに準ずる特別の事実

権がこの評価換えの対象とならないことは明らかである。」(下線筆者)(平成21年12月28日付課法2-5ほか1課共同「法人税基本通達等の一部改正について」(法令解釈通達)の趣旨説明【解説】3)<sup>35</sup>

つまり法人税法33条2項、3項、4項に定める事由(災害による著しい損傷、更生計画認可の決定等による会社更生法等の法的整理、再生計画認可の決定等)が無い限り、金銭債権の評価減は引き続き認められないということである。

しかし当該改正が行われてから2年後の平成23年度税制改正において、債権の評価減禁止を正当化する根拠となってきた貸倒引当金が、原則的に廃止されることとなった。これにより債権の評価減禁止の解釈理論もその前提が崩れてしまうことになる。次項では、平成23年度税制改正による影響について検討する。

## (2)平成23年度税制改正——貸倒引当金の原則的廃止(52条)

平成23年度税制改正において、平成24年4月1日以後に開始する事業年度より、貸倒引当金が原則として廃止されることとなった<sup>36</sup>。ただし中小法人等、銀行、保険会社その他これらに準ずる法人等については対象外となっている<sup>37</sup>。

当該改正は、貸倒損失にとって極めて重大な意義を持っている。

第一に、貸倒損失に備えるバッファとして機能していた貸倒引当金が廃止されたことに

---

### 3 固定資産 次に掲げる事実

イ 当該資産が災害により著しく損傷したこと。 ロ 当該資産が一年以上にわたり遊休状態にあること。 ハ 当該資産がその本来の用途に使用することができないため他の用途に使用されたこと。 ニ 当該資産の所在する場所の状況が著しく変化したこと。 ホ イからニまでに準ずる特別の事実

### 4 繰延資産(第14条第1項第6号(繰延資産の範囲)に掲げるもののうち他の者の有する固定資産を利用するために支出されたものに限る。) 次に掲げる事実

イ その繰延資産となる費用の支出の対象となった固定資産につき前号イからニまでに掲げる事実が生じたこと。 ロ イに準ずる特別の事実

<sup>35</sup> 同法令解釈通達及びその解説は、次の国税庁のホームページにも掲載されている(2014年7月13日現在)。

[http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/091228/01\\_04.htm](http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/091228/01_04.htm)

<sup>36</sup> 経過措置が設けられており、平成24年4月1日に開始する事業年度から3年間にわたり、繰入限度額が4分の1ずつ逡減していき、4年目以降から一切の損金算入ができなくなる。

<sup>37</sup> 当該改正の対象外となるのは、次の通りである。①中小法人等、②銀行、保険会社その他これらに準ずる法人、③売買があったものとされるリース資産の対価の額に係る金銭債権を有する法人(リース会社、証券会社、クレジット会社等が本業に係る債権についてのみ貸倒引当金の設定が認められるということになる)。

より、貸倒損失が損金算入されるタイミングが、実際に債権が貸倒れた時点に限られることになった。このため納税者の貸倒損失の事実認定基準に対する関心は、今後ますます高まっていくものと思われる。

第二に、前項で確認したとおり、貸倒引当金が法人税法 33 条の債権評価減禁止と表裏一体の関係を構成していた以上、貸倒引当金の廃止は債権評価減禁止の解釈にとって重大な変更を及ぼすと思われる。そのため平成 23 年度税制改正において貸倒引当金が廃止された論拠について検証を行い、かかる検証結果に照らして債権評価減禁止規定への影響を測る必要があると考える。

本項では、法人税法における貸倒引当金の沿革について簡単に概観し、そこから平成 23 年度税制改正における貸倒引当金廃止の論拠を検討する。

わが国の法人税法で貸倒引当金が認められたのは、昭和 24 年のシャープ勧告に基づいて行われた昭和 25 年税制改正によってである<sup>38</sup>。シャープ勧告以前の法人税法では、基本的に引当金が認められることはなかった。これは同時期の企業会計ですでに引当金が導入されていたことと対照的であり、当時から法人税法では会計の潮流に抗いつつ独自の所得概念を堅持していたことが窺える<sup>39</sup>。

このように戦前において引当金が否定されてきた理由について、武田昌輔教授は次のように述べている<sup>40</sup>。

- ①引当金が資産の減価を直接に表示しない以上、損金とは認められない。それは、資産そのものの減価が示されていないからである。
- ②もし引当金が認められると、引当金と（内部留保である）準備金との区別がつかなくなり、積立金のように事後的に取り崩すことが可能となるため。

こうした言説を考慮すると、シャープ勧告以前に課税当局が引当金を否定してきたのは、引当金を利益留保の一種ととらえ、これを利用して納税者が恣意的な利益調整が行うこと

---

<sup>38</sup> 創設当初は「貸倒準備金」という名称であった。その後昭和 39 年改正によって、「貸倒引当金」に改称され、同時にそれまでの累積積立方式から洗替え方式に変更された。（松岡英士「法人税法上の貸倒引当金をめぐって」同志社商学 26 号 1975 年 35-36 頁。青砥麻樹「法人税法における貸倒れに関する一考察—貸倒れの事実認定とその解釈について」租税資料図書館賞第 17 回入賞作品 2008 年 26-27 頁。）

<sup>39</sup> 昭和 9 年公表の財務諸表準則では、次のように引当金を定義している。  
「特定の損失に対する準備にして、其の負担が当該会計年度に属し、其の金額が見積りに依りて定められたるものを示す。」（石倉文雄「貸倒引当金、債権償却特別勘定」日税研論集 vol.31 1995 年 101 頁。）

<sup>40</sup> 武田昌輔「税法における引当金を巡る推移」会計 65 巻 5 号 1989 年 5 頁。

を恐れた、ということが最大の理由だと考えられる。

しかし戦後の昭和 24 年にシャウプ勧告を受けて、課税当局の引当金に対する姿勢は一変することになる<sup>41</sup>。シャウプ勧告を受けて行われた昭和 25 年の法人税法改正において貸倒準備金（後の貸倒引当金）が認められることとなり、これが転機となって法人税法上において次々と引当金が認められていくのである。当時の課税当局者の次のような発言は、課税当局がシャウプ勧告の精神を受け継ぎ、引当金に企業会計との調和や安定的税収への期待を寄せていたことが窺える。

「従来の税法では、未確定損失の引当勘定を損失に認めると、これによって不当な純利益の調節操作がなされるのを恐れ、すべて会社計算を否認し、益金に加算する取扱いがなされていたのを、シャウプ勧告の精神を採り入れて、一般会計原則に接近させ、一時に発生する偶発多額の損失を平均化することにより、会社の経理を安定させるのに役立たせ、徴税上も、急激な変化なく平均した徴税がなされるようにした。」<sup>42</sup>

このような引当金に対する課税当局の転向がひとたび起こると、以降しばらくの期間は、あたかも雨後の筍のごとく、退職給与引当金（昭和 27 年）、賞与引当金（昭和 40 年）等の種々の引当金が法人税法上で次々と認められていく<sup>43</sup>。そしてこれに比例して貸倒引当金の

---

<sup>41</sup> 昭和 24 年のシャウプ勧告では、貸倒引当金について次のように指摘している。

「貸倒引当金の設定を認め、課税所得の算定において、この準備金への繰入額の控除を認めるべきであるという要求が、特に金融機関などの納税者たちによって行われている。原則としてこれに対しては異論はない。但し、準備金の額が妥当な限界内に止まり、一定時における受取勘定の総計から予想される平均貸倒見込額を示すようなものでなければならない。しかし、国債を購入するや否や大幅に売却する慣行は、正当と認められない。貸倒準備金の設定は、何時の年度に不良貸出が価値のないものとして売却されるのが妥当であるかという点に関し納税者と税務官吏の間に紛争が起こることを除去する手段としてある程度勧められている。」（石倉文雄「貸倒引当金、債権償却特別勘定」日税研論集 vol.31 1995 年 102-103 頁。）

<sup>42</sup> 松岡英士「法人税法上の貸倒引当金をめぐって」同志社商学 26 号 1975 年 33 頁。

<sup>43</sup> 昭和 35 年から昭和 50 年にかけて法人税法上に創設された引当金は、およそ次のとおりである。貸倒準備金、船舶修繕引当金（昭和 25 年）、価格変動準備金（昭和 26 年）、退職給与引当金、濁水準備金、違約損失補償準備金（昭和 27 年）、異常危険準備金、輸出損失準備金（昭和 28 年）、未収差益および債権償却引当金（昭和 29 年）、海外市場開拓準備金、中小企業海外市場開拓準備金、海外投資損失準備金、証券取引責任準備金（昭和 39 年）、賞与引当金、返品調整引当金、探鉱準備金（昭和 40 年）、株式売買損失準備金、商品取引責任準備金（昭和 41 年）、電子計算機買戻損失準備金（昭和 43 年）、原子力発電工事償却準備金（昭和 44 年）、下請中小企業振興準備金、特定ガス導管工事償却準備金（昭和 45 年）、自由貿易地域投資損失準備金、プログラム準備金（昭和 47 年）、伝統工芸品産業振興準備金、金属鉱業等鉱害防止準備金（昭和 49 年）、海外炭鉱準備金（昭和 50 年）。（石倉文雄「貸

法定繰入率も増加していき、昭和 25 年の創設当初とピーク時の昭和 39 年を比較すると、業種によって幅があるもののおよそ 2~8 倍程度増加している<sup>44</sup>。このような潮流の中で公表された昭和 41 年の「税法と企業会計との調整に関する意見書」（税制調査会）では、引当金をさらに拡大すべきことが提言されるに至っている。

「…少なくとも、一般に認められた引当金として、修繕引当金、製品保証引当金、売上割戻引当金、景品費引当金及び事業税引当金を認めることとし、その他企業の特異性に於いて必要と認められる引当金については、税務官庁の承認により、これを認めることができる旨を規定することが望ましい。」<sup>45</sup>（下線筆者）

このように増加の一途をたどってきた引当金であるが、昭和 55 年から状況が変わり、それまでの潮流と逆行するかのようになり、引当金は次々と縮減あるいは廃止されるようになる。そしてこの動きに比例して、貸倒引当金の法定繰入率も縮減されていき、ピーク時の昭和 39 年に比べると、昭和 56 年の時点ではほぼ半減されている<sup>46</sup>。昭和 61 年に公表された「税制の抜本的見直しについての答申」（税制調査会）では、引当金に対する消極的な姿勢が明確に表われている。

「…引当金制度は、費用収益対応の考え方に基づき、費用を適正に期間配分する等の見地から、法人税の課税所得を合理的に計算するために設けられているものであり、制度自体を政策税制と考えることは適当ではないが、個々の引当金については、それぞれの利用実態等を踏まえ、厳しい見直しを行っていく必要があることはいうまでもない。

特に、今回の税制の抜本的見直しに当たって法人課税の税率水準を相当引き下げることを考慮すれば、まず、一般的に広く利用される性格の貸倒引当金、退職給与引当金及び賞与引当金について検討を行うべきではないかと考えらえる。

…貸倒引当金については、法定繰入率について、これまでも随時見直しが行われてきたところであるが、実際の貸倒損失発生率との間にはなおかなりの乖離があり、法定繰入率のあり方を含め実情に即した見直しを行っていく必要がある。」<sup>47</sup>

---

倒引当金、債権償却特別勘定」日税研論集 vol. 31 1995 年 103-104 頁。）

44 松岡英士「法人税法上の貸倒引当金をめぐって」同志社商学 26 号 1975 年 34-35、39 頁。

45 武田昌輔「税法における引当金を巡る推移」会計 65 巻 5 号 1989 年 8 頁。

46 武田昌輔「税法における引当金を巡る推移」会計 65 巻 5 号 1989 年 9-10 頁。

47 武田昌輔「税法における引当金を巡る推移」会計 65 巻 5 号 1989 年 6-8 頁。

税制調査会におけるこのような意見が主流となる中で、平成10年度税制改正で賞与引当金が廃止され<sup>48</sup>、平成14年度税制改正で退職給与当金が廃止された。そして平成23年度税制改正で前述のとおり貸倒引当金が廃止されるに至っている。貸倒引当金廃止の理由について、税制調査会の会議資料「法人税率引下げ（国税）の財源措置の例」では、次のように述べられている<sup>49</sup>。

- ①貸倒引当金は課税繰延措置であり、低金利下では効果は限定的である。
- ②税制を複雑化し、適用が特定の業種・企業に偏っている。

以上、わが国の法人税法における引当金の沿革について概観した。その動向を一言で言えば、あたかも振り子運動のように、引当金の否認→容認→否認という変遷をたどってきたことが分かる。各年代の特徴をまとめると次のようになる。

- ①昭和15年～昭和25年…引当金の否定期
- ②昭和25年～昭和54年…引当金の導入・推進期
- ③昭和55年～現在…引当金の縮減・廃止期

このような変遷を考慮すると、法人税法上における引当金の理念が課税当局側に一貫して存在していたと考えるのは困難である。むしろ実態としては、その時々々の経済情勢や課税ベースの拡大等の政策的な目論見から、その都度これを容認したり否認してきてきた、というのが実情であるように思われる。

それでは引当金は、なぜそのような流動的な評価にさらされてきたのだろうか。その原因として、次の理由が考えられる。

- ①評価性引当金たる貸倒引当金を費用と見るか利益留保と見るかについて見解の一致が得られていない。そのため税務上これを容認する場合には引当金の費用的性格が強調

---

<sup>48</sup> 平成10年度の税制改正の基礎を提供した「税制調査会・法人課税小委員会報告」（平成8年11月）では、引当金の縮減・廃止の理由について、次のように述べている。

「①引当金は、具体的に債務が確定していない費用・損失の見積であることから、常にその見積もりが適正なものであるかが問題となる。公平性、明確性という課税上の要請からは、そうした不確実な費用・損失の見積り計上は極力抑制すべきである。

②賞与引当金や退職給与引当金は巨額に上っており、企業ごとの利用状況にも開差がある。企業がこれらの引当金に相当する金額を一定期間自己資本のごとく自由に利用できることを考慮すると、引当金制度が企業・産業間の実質的な税負担の格差を生み出し、非中立的な影響を与えているおそれがある。」（青砥麻樹「法人税法における貸倒れに関する一考察—貸倒れの事実認定とその解釈について」租税資料図書館賞第17回入賞作品 2008年 32頁。）

<sup>49</sup> 今井康雅「平成23年度改正と貸倒れ」税務弘報 vol.59 No.5 2011年 10頁。

され、否定的に取扱う場合には利益留保としての性格が強調されており、引当金特有の両義的性格によるものである<sup>50</sup>。

②現金の支払がないのに、損金として取り扱うこと自体に違和感がある<sup>51</sup>。

このように考えていくと、引当金特有のこうした両義的性格が、税務上の取扱いを絶えず流動的にさせてきたものと考えられる。そしてやや穿った見方をすれば、課税当局は引当金のこの両義的性格に着目して、課税ベースの縮減を推進する場合にはこれを費用とする解釈を打ち出し、課税ベースの拡大を図る場合にはこれを利益留保とする解釈を打ち出してきたように思われる。したがって課税当局にとって引当金は、課税ベースの調整弁として機能する便利なツールとして用いられてきたようにも思われるのである<sup>52</sup>。

### (3) 結論

以上の考察を整理すると、次のようになる。

①改正前法人税法 33 条では、金銭債権の評価減禁止が定められていた。その根拠としては債権の評価減は貸倒引当金を通じて行うべきであり、このことは国税庁自身が法令解釈通達の中で認めてきたところであった。

---

<sup>50</sup> これに対して企業会計では、「企業会計上引当金の設定要件は、適正な期間損益計算を行うためのものであり、ある意味利益留保性の引当金ではないことを宣言するために、保守主義の観点から設けられたものである。」とする見解がある。この見解に立てば、企業会計において引当金は、利益留保ではなく費用だということが明確に定義づけられることになる。(高木克己「法人税法における損金の概念」駒大経営研究第 38 巻第 3・4 号 2007 年 23 頁。)

<sup>51</sup> 武田昌輔「税法における引当金を巡る推移」会計 65 巻 11 号 1989 年 6 頁。また武田昌輔教授は次のようにも述べている、「引当金は、まだ支払いが行われていないのに、見積によってこれを計上するいうところに問題が存するように思われる。しかも、その理由は必ずしも明確なものとはいえないこと、あるいは実情に即した見積額とはなっていないことなどが、引当金に対する批判的な心情となっているように思われる。」(武田昌輔「税法における引当金を巡る推移」会計 65 巻 11 号 1989 年 8 頁。)

<sup>52</sup> 品川芳宣教授は、他にこのような両義的性格を持つものとして繰延資産を指摘している。繰延資産は費用または資産としての両義的性格が認められ、会計上は自由償却が認められるが、法人税法上は支出の効果の及ぶ期間での均等償却が強制される。したがって課税ベース縮減時には費用的性格が強調され、課税ベース拡大時には資産的性格が強調される傾向があると指摘している。

「…ともあれ、このような繰延資産及び引当金に関する法人税法上の変遷は、当該会計処理の難しさを物語っている一方、税収確保の要請も相俟って、繰延資産の資産計上をできる限り拡大し、引当金の負債(費用)計上をできるだけ縮小しようとする傾向にある。」(品川宣信「含み益、含み損に関する法人税の課題」税経通信 vol.54 No.7 1999 年 20 頁。)

②平成 21 年度税制改正において、33 条の金銭債権の評価減禁止の規定が削除された。これにより債権の部分的な貸倒れが容認されたのではないかと見る向きもあったが、国税局は法令解釈通達を発遣し、引き続き、災害、会社更生法等法的整理の一定の事実があった場合のみ例外的に債権の評価減が認められる旨を明らかにした。そして債権の評価減については、引き続き貸倒引当金を通じて行うべきであることとされた。

③平成 23 年度税制改正において、貸倒引当金が原則的に廃止された。そのため①の前提が崩れてしまい、②の主張を支えてきた理論的支柱も崩壊することになった。

④貸倒引当金廃止の論拠についてその沿革も含めて調査してみると、法源たる法人税法上の解釈から導出されてきたというよりも、課税当局の課税ベースの調整弁として時節に応じて機能してきた実態が窺われ、平成 23 年度の貸倒引当金廃止についても、法人税法上の理論的意義や合理的論拠を見出すことは困難である。したがって、③の事実を踏まえてもなお、②の主張を維持し続けることは困難であると考えられる。

以上の考察により、平成 21 年度及び平成 23 年度の 2 つの税制改正を経た現在においては、債権の評価減禁止説はもはや妥当していないというのが筆者の結論である。

このような法的環境の変化に対して金子宏名誉教授はいち早く反応し、法人税法 33 条改正によって、従来の貸倒損失の認定基準であった全額回収不能基準に替えて、部分貸倒れが認められるべきであることを指摘している。

「平成 21 年度の改正までは、災害損傷については預金等（預金、貯金、貸付金、売掛金その他の債権）は評価損の計上対象となる資産の範囲から除かれていた（33 条 2 項括弧内・3 項括弧内）。しかし、平成 21 年度改正により、これらの資産も評価損の計上対象となる資産に含まれることになった。この改正は、金銭債権の部分貸倒れを認める趣旨を含んでいのように読めるが、立法当局の説明では、この改正はそのような趣旨を含むものではなく、会社更生手続等において金銭債権等が評価減の対象とされていることに、法人税法の規定を符合させることを目的としている。しかし、この改正によって解釈論としての部分貸倒論に対する大きな障害が除かれたことは、たしかである。」<sup>53</sup>（下線筆者）

以上により、基本通達 9-6-2 の全額回収不能基準を支持してきた 3 つの学説（①債権の総資産担保説、②債権評価の技術的困難説、③債権の評価減禁止説）は、いずれも法改正が行われた現在では妥当性が失われていることを確認した。

それでは今後の貸倒損失の認定基準は、「全額回収不能基準」に替えてどのような基準に

<sup>53</sup> 金子宏『租税法』（弘文堂、第 19 版、2014 年）342-343 頁。

よるべきなのだろうか。筆者はそれは「部分貸倒」によるべきだと考える。次章以降では、部分貸倒の理論的有効性について検証を行う。

### 第3章 部分貸倒

#### 第1節 学説の動向

部分貸倒を肯定する学説はこれまでにいくつか提出されている。それらの学説の特徴をまとめると、第一に税法的観点からこれを肯定するもの、第二に会計学的観点からこれを肯定するもの、第三に社会政策的観点からこれを肯定するものに分類することができる<sup>54</sup>。本章ではこれらの学説の有効性について検討を行う。

#### 第2節 税法学の観点——金子宏名誉教授の「2つのカテゴリー論」

金子宏名誉教授は、平成14年に「部分貸倒れの損金算入——不良債権処理の一方策」という論文を発表し、そこで改正前法人税法33条2項に基づいて、次のような自説を展開している。

「法人税法が、損失を、(1)損益取引に基づき実現した損失と、(2)所有資産の価値の減少という未実現の損失、という2つのカテゴリーに区別し、前者は当然に損金に算入され、後者は別段の定めがある場合のみ損金に算入することを認められていることからすると、33条2項が金銭債権を除外しているのは、なんら部分貸倒れを否定する趣旨を含むものではなく、金銭債権の価値の減少の取扱いは33条2項の範囲内の問題ではなく、損益取引に基づく損失の問題、すなわち(1)のカテゴリーの問題として別個に検討すべき問題であることを確信的・注意的に規定したと解すべきである。…このように、部分貸倒れは33条2項によって否定されているわけではないから、部分貸倒れが認められるべきかどうかは、もっぱら『公正妥当な会計処理の基準』の解釈の問題である。たしかに現在の基本通達は、部分貸倒れを認めていないが、通達は、法規範ではなく、法令の解釈基準であり、執行基準である。…租税法律主義の下では、それが法律の正しい解釈であると認められる場合には、通達の解釈と異なる解釈が認められるべきである。」<sup>55</sup>（下線筆者）

<sup>54</sup> 他に司法の見地から、渡辺伸平元判事も次のように部分貸倒を肯定している。「回収不能とは、債務者の無資力ということであるが、これを余り厳格に解釈すると長期に亘り課税を継続するような結果になり、納税者に苛酷な事態を招来する。…一個の債権の一部貸倒れといったことは、通常は認められないものといえようが、特に貸倒れ部分が区分されて金銭的に明確に評定し得るような場合であればことさらこれを否定すべき理由もなからう。」（下線筆者）（渡辺伸平「税法上の所得を巡る諸問題」『司法研究報告書』19輯1号 1967年 74頁。）

<sup>55</sup> 金子宏「部分貸倒れの損金算入——不良債権処理の一方策」ジュリストNo.1219 2002

つまり、損失を①実現した損失（22条適用）と②未実現の損失（33条適用）の2つのカテゴリーに分類し、部分貸倒は①のカテゴリーに属しているため、当然に損金算入が認められる。そして改正前33条において債権の評価減禁止が括弧書きで規定されていたのは、部分貸倒は法人税法において①のカテゴリーとして取り扱われるものであり、②のカテゴリーには含まれないことを確認的、注記的に表現したものであるとしている。金子宏名誉教授はこのような自説を「2つのカテゴリー論」と呼称している<sup>56</sup>。

筆者は金子宏名誉教授の「2つのカテゴリー論」は、貸倒損失をめぐる法的解釈として妥当なものと考えている。しかしながらこの説を現在において無条件に認めるわけにはいかないとも考えている。その理由は次のとおりである。

第一に、金子宏名誉教授の論文では、貸倒損失が「損失」であることが前提とされているが、貸倒損失は本当に「損失」であって、「費用」ではないのかを検証しておく必要がある。なぜなら、もし貸倒損失が「費用」に該当する場合には、次節にて後述するように22条3項2号の規定が適用されることとなり、損失の「確定」が求められることになる。この「確定」については様々な解釈があり得るが、その中の一つとして、債権の全額が回収不能になったことをもって「確定」したと考える解釈が成り立ち得る余地があり、ここに全額回収不能基準の論拠が認められる余地が残されることになる。したがって貸倒損失を「費用」と解するか「損失」と解するかは、貸倒損失における債権の評価減禁止説の有効性を検証するうえでも極めて重大な問題である。

第二に、金子宏名誉教授の論文が発表されたのが平成14年であり、前述の平成21年度税制改正による33条改正が踏まえていない。したがってこれを改正後の法的条件に照らしてなお有効であるかの検証を行い、必要に応じてこれをアップデートする必要があると思われる。

これらの問題は本稿の課題であり、以下2節にわたって論証を行う。

### 第3節 私見①——貸倒損失の意義（22条検討）

一般に貸倒損失を法人税法上の「損失」と見ることは主流の見解であり、敢えてこれを検証する必要は乏しいと思われるかもしれない。しかし前節でも述べたとおり、貸倒損失を「損失」と見るか「費用」と見るかでは、その解釈結果に大きな相違が生ずることになる。本節ではこの点について検討を行うと同時に、法人税法における貸倒損失の意義について検討する。

---

年 116-117頁。

<sup>56</sup> 金子宏「部分貸倒れの損金算入——不良債権処理の一方策」ジュリストNo.1219 2002年117頁。

法人税法上において貸倒損失はどのように解釈されるのだろうか。まず、貸倒損失を課税所得算定上の損金として認めるということは、多くの論者が一致して認めているところである。例えば、金子宏名誉教授は次のように指摘している。

「貸倒損失は、事業の取引活動に基づく損失である。より一般的な表現を用いれば、それは外部との損益取引の結果として生ずる損失であり、企業会計上も実現した損失として費用に算入することが当然のこととして認められている。法人税法においても、それが採用している実現主義の原則下で、外部との損益取引に基づく損失として、公正妥当な会計処理の基準の解釈として、当然に損金に算入することが認められている。」<sup>57</sup>（下線筆者）

ところで第 1 章第 1 節でも述べたとおり、法人税法には貸倒損失に対する明確な規定が存在しない。したがって貸倒損失の意義は、一般に規定された所得、損金、費用、損失等の定義に照らして確認する必要がある。これらの定義は法人税法 22 条 1 項、3 項、4 項で定められている<sup>58</sup>。

#### 法人税法 22 条（各事業年度の所得の金額の計算）

内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。…

3 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

- ①当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額
- ②前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額
- ③当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

4 第 2 項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。（下線筆者）

---

<sup>57</sup> 金子宏「部分貸倒れの損金算入——不良債権処理の一方策」ジュリストNo.1219 2002年 116 頁。

<sup>58</sup> なお「損金」それ自体の定義は現行法には存在していない。ただし昭和 25 年制定の旧法人税基本通達では次のように「損金」が定義されていた。「損金とは、法令により別段の定めのあるものの外、資本等取引以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実を言う」（旧法人税基本通達 52、昭和 40 年直審（法）59 改正後）（品川芳宣「法人税における損金の本質」税務会計研究第 8 号 1989 年 84 - 85 頁。）

22条3項に、損金算入が認められるものが定められている。それは別段の定めがあるものを除き、①売上原価等の原価の額、②販売費・一般管理費等の費用の額、③損失の額の3つであることが明示されている。そしてこれらの売上原価、費用及び損失は、4項の定めによって一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものであることが定められている<sup>59</sup>。

したがって貸倒損失については、別段の定めがない以上、売上原価、費用、損失のいずれかのカテゴリーに属することになる。貸倒損失が3号の「損失」であれば明文上の制約はないが、1号の「売上原価」に該当する場合は「収益に係る」という制限が生じ、また2号の「費用」に該当する場合は、「確定したものに限り」（言い換えれば、確定していないものは認められない）という制限が生じることになる。

それでは法人税法22条3項3号の「損失」には、なぜ1号の原価のように「収益に係る」とも、2号の費用のように「債務の確定」とも明記されていないのであろうか。これについて品川芳宣教授は、次のように述べている。

「…損失については、収益との直接的対応があるわけではないので、それが生じた事業年度の損金の額に算入するという極めて期間対応的なもの（収益費用の直接的対応はない）である。しかも、その様態についても、災害等により資産が滅失した場合、資産の機能が陳腐化したことにより有姿のまま除却を余儀無くされる場合、貸倒損失のように債権・債務の破綻から生じる場合、詐欺、横領等による損失のように反射的に損害賠償請求権を取得する場合等のように極めて多様である。そして、そこには、費用同様に期間的に生じるものであっても、費用のように債権・債務関係に基づくものは極めて稀である。そのため、損失の計上については、費用のように債務確定基準が明示されていない。」<sup>60</sup>（下線筆者）

また武田昌輔教授は次のように指摘している。

「しばしば問題となるのは、損失の額については費用と異なり、債務確定の要件が附されていないという点である。これは、損失の場合には、もともとが焼失額のように債務の確定のないものが存するところであるから、これを要件とすること自体が実態に即応しないことになるからである。つまり、焼失等のような自然的災害による損失もあり、また、盗難、詐欺、横領等のような損失もあるので、これに債務の確定という要件を附すること

<sup>59</sup> 品川芳宣「法人税における損金の本質」税務会計研究第8号 1989年 92頁。

<sup>60</sup> 品川芳宣「法人税における損金の本質」税務会計研究第8号 1989年 98頁。

は適当でないからである。」<sup>61</sup><sup>62</sup>

こうした言説を総合すると、「損失」に収益との対応関係や債務の確定が明記されていないのは、損失という経済事象の特殊性・多様性によるものと考えられる。言い換えれば「売上原価」は、収益との対応関係によってその範囲を確定することが可能なものであり、「費用」は経常的に発生し、予測可能なものであって、ある程度のコントロールが可能なものであるからこそ、債務の確定という様態の時期を特定して一律に基準化することが可能になるのである。これに対して「損失」は、原価や費用のような期間的対応や予測可能性の及ばない、イレギュラーな領域における純資産減少の経済的事象を主として射程に入れており、このような損金の色分けが考慮されているからこそ、収益との対応や債務の確定といった制約が付されていないものと解される。

しかしながらここで留意すべきなのは、損失に明示的な制約が付されていないからといって、これを無制限に認めるということは法解釈として適当ではないという点である。これについて品川芳宣教授は次のように述べている。

「損失の計上時期については、明文上の規定がないから直ちに法人税法第 22 条第 4 項に規定する『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従うというよりも、債務の確定基準に準じて、当該事業年度に損失が生じたことが確実と認められるもの（債務の確定になじむ損失又は債権の消滅により生じる損失については、それらの確定の時）に限定して損失計上が行われるべきものと解される。」<sup>63</sup>（下線筆者）

また高木克己教授も次のように述べている。

「法人税法上、損失の計上時期については、一号、二号の規定のように明文化したものはないが、一般的には同項三号においても見積計上を排除するという意味で債務確定主義が採られていると考えることが妥当であろう。その理由としては、税法上要請される租税収入の確保、課税の公平等から、確定的な損失の計上が求められていると解される。つま

---

<sup>61</sup> 武田昌輔「費用と損失」日税研論集第 42 号 1999 年 7-8 頁。

<sup>62</sup> 高木克己教授も同様の趣旨を述べている。「損失の計上時期については、同項 1 号のように収益との直接的、個別的な対応関係や、同項 2 号のように債務の確定を要することが、同項 3 号には明文化されていない。損失の発生には、極めて多様な形態があり、一元的に損金の計上時期を認識するのは困難である。原則的には、当該損失が発生した事業年度の損金に算入するという、期間的な対応関係で把握することになる。」と述べている。（高木克己「法人税法における損金の概念」駒大経営研究第 38 巻第 3・4 号 2007 年 22 頁。）

<sup>63</sup> 品川芳宣「法人税における損金の本質」1989 年 98 頁。

り、損失の見積り計上を排除するという意味である。」<sup>64</sup>

これらの見解に対して、金子宏名誉教授はそれよりも幾分緩やかな解釈を提示している。

「所税 37 条 1 項括弧書および法税 22 条 3 項 2 号括弧書の『償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないもの』は費用として計上できない旨の規定は、一般に、所得税法または法人税法が特に定めている場合を除いては、費用の見越や引当金への繰入損の計上を認めない趣旨であると解されている。しかし、著者としては、この規定はそのようにせまく解すべきではなく、『債務の確定』というのは、本文で述べたように、債務の発生が確実であり、かつその金額が確認できることを意味するものと解し、このような要件がみたされる限り、費用の見越は許される、と解しておきたい。…2号に規定する『費用』であっても、債務の確定要件を厳格に解すべきではなく、発生が確実で合理的に算出できる場合は費用の見越が認められる程度にはゆるやかなものであると解している。」<sup>65</sup>（下線筆者）

以上の言説を総合すれば、損失の計上については、2号の「費用」ほど厳格ではないものの、一定程度の確定性、確実性、明白性が要請されていると考えられる。そしてこのような考え方は、多くの判例においても判示されているところである<sup>66 67</sup>。

以上の議論を踏まえて、「貸倒損失」が 22 条 3 項 3 号に規定する「損失」と解すること

---

<sup>64</sup> 高木克己「法人税法における損金の概念」駒大経営研究第 38 巻第 3・4 号 2007 年 23 頁。

<sup>65</sup> 金子宏『租税法』（弘文堂、第 19 版、2014 年）320 頁。同趣旨として 301 頁。

<sup>66</sup> 大阪地裁昭和 44 年 5 月 24 日判決（税資 56 号 703 頁）では、「法人税の場合には、国家財政上及び国民経済上の見地から、法人のいかなる純資産の増加に、担税力の基礎となる所得を認めるべきかという政策的観点に立って、税額の計算をし、課税の公平を図ろうとするのであるから、純資産減少の原因となるべき事実について、企業会計の場合よりも厳格なある種の制約を加えることは、当然起こりうることである。」と判示している（下線筆者）。（品川芳宣「法人税における損金の本質」税務会計研究第 8 号 1989 年 99 頁。）

<sup>67</sup> 同旨の判例として、大阪地裁昭和 24 年 9 月 12 日判決（税務訴訟資料 13 号 372 頁）、大阪地裁昭和 32 年 4 月 26 日判決（同 28 号 173 頁）、東京地裁昭和 33 年 2 月 22 日判決（同 26 号 94 頁）、静岡地裁昭和 33 年 9 月 5 日判決（同 26 号 858 頁）、横浜地裁昭和 52 年 9 月 28 日判決（同 95 号 628 頁）、甲府地裁昭和 57 年 3 月 31 日判決（同 122 号 847 頁）、名古屋地裁昭和 60 年 5 月 31 日判決（同 145 号 731 頁）、東京地裁平成 6 年 7 月 24 日判決（同 173 号 292 頁）、最高裁昭和 43 年 10 月 17 日第一小法廷判決（同 53 号 659 頁）、静岡地裁昭和 57 年 7 月 2 日判決（同 127 号 66 頁）、山口地裁昭和 56 年 11 月 5 日判決（同 53 号 659 頁）、静岡地裁昭和 57 年 7 月 2 日判決（同 127 号 66 頁）、山口地裁昭和 56 年 11 月 5 日判決（同 121 号 240 頁）（品川芳宣『法人税の判例』（ぎょうせい、1994 年）218 頁。）

について検証したい。

まず比較的少数の見解であるが、貸倒損失を1号に規定する「売上原価」あるいは2号に規定する「費用」としてとらえる見解が存在する。この見解は次のとおりである。すなわち、「金銭債権一般についても、その一部が貸倒になることは経験上明らかであって、貸倒の比率は過去の経験値から比較的正確に予測することができる。そのため、信用取引に伴う一種のコストとして、現実の貸倒れをまたず、貸倒損失を引当金として見越計上することが認められている」<sup>68</sup>という見解を広義に解釈すれば、貸倒損失は営業活動を行う上で不可避免的に発生するコストまたは費用としてとらえることも可能である（例えば、企業会計において、商品の減耗損や評価損が販売活動上、不可避免的に発生するコストとして売上原価への計上が認められていると同様の考え方である）。特に、一般にリスクを含んで商売をしている銀行業務の特殊性を考え合わせると、この見解には一定の説得力が見出されるように思われる。この見解を採用する場合、貸倒損失は臨時損失ではなく、予測可能な経常的損失になると考えられる<sup>69</sup>。

このような見解には首肯させられる一面もある。しかし筆者は、貸倒損失はあくまで3号に規定する「損失」であると考ええる。なぜなら、法人税法において「損失とは、火災、風水害、盗難など、企業の通常の活動と無関係に発生する臨時的ないし予測困難な外的要因から生ずる純資産の減少を来する損失をいう」（下線筆者）と解されているところである<sup>70</sup>。この場合の「外的な要因から生ずる」について、厳密な法的要件とするかどうかについては検討の必要があると思われるが、一般的にはその範囲を広範に捉えて、窃盗、災害、貸倒れ、損害賠償、為替変動、前期損益修正等によって発生する損失をいうものと考えられる<sup>71</sup> <sup>72</sup>。これらの経済事象はいずれも、臨時性、予測困難性の高いものであるという特徴がある。

そして貸倒れという経済事象について考えてみた場合、一般的な信用取引において、貸倒れることが期待されたうえで信用取引が行われることは、通常は考えられない。確かに

---

<sup>68</sup> 金子宏『租税法』（弘文堂、第19版、2014年）363頁。

<sup>69</sup> 青砥麻樹「法人税法における貸倒れに関する一考察—貸倒れの実事認定とその解釈について」租税資料図書館賞第17回入賞作品 2008年 9-10頁。

<sup>70</sup> 東京高判昭和63年11月28日（判例時報1309号 148頁）。

<sup>71</sup> ほかに費用と損失を区別する基準として、「一般的には費用は収益を得るための必要な価値の犠牲であり、これに対して損失は、このような収益と直接関係のない価値の犠牲であるとする。」とする見解が存在する。ただしこの見解については「この区分は実際上はかなり困難でありうる。」とも述べられている。（武田昌輔「費用と損失」日税研論集第42号1999年 4頁）。

<sup>72</sup> 高木克己「法人税法における損金の概念」駒大経営研究第38巻第3・4号 2007年 22頁。

営業活動の結果として、一定の確率で貸倒れは不可避免的に生じるものであり、このことは経験上ほぼ確実に起こる経済的現象といえる。しかしこれは企業の営業活動を事後的に振り返ったときに確認される事態であり、営業活動の渦中においては、将来の貸倒れの発生についてある程度の予測や気配を感知することは可能であったとしても、個別に特定することまでは不可能である。それゆえ企業では、これに備えて種々の方策（貸倒引当金や貸倒れリスクを織り込んで設定される利率等<sup>73</sup>）を講じており、その中でも貸倒引当金等は、すでに企業慣行として定着したもとして会計上広く認められているところである。

しかし、こうした対策を事前に講じたとしても、なおかつ貸倒れは企業にとって予期せぬ形で突発的に発生するのであり、その損害の実際程度については、事前の見積りに沿う場合もあれば、それよりも過少であったり過大であったりする場合もある。このような突発性、特定困難性を考慮すれば、貸倒れは、災害や盗難等と同じく、臨時的な損失というべきである。したがって貸倒損失は、売上原価や費用のように、ある種の経常的で予測可能なものというよりも、臨時的、突発的な性格を帯びた「損失」であると考えたほうが、法人税法の解釈上、より一層妥当すると考えられる。

以上により、貸倒損失は法人税法 22 条 3 項 3 号に規定する「損失」と解され、貸倒損失は、当該条文における「損失」の定義にしたがって解釈されるべきである。

#### 第 4 節 私見②——「2つのカテゴリー論」のアップデート

第 2 節で述べたように、金子名誉教授の「2つのカテゴリー論」は、平成 21 年度の改正前法人税法 33 条を前提として展開されている。そのため、改正後 33 条の法的条件に合わせてその理論のアップデートを行い、現在でも有効性を維持し得るかどうかを検証を行う必要がある。

そこで筆者なりにこの説を敷衍してみると、まず金子名誉教授の「2つのカテゴリー論」で最も重要なポイントは、貸倒損失を法人税 22 条 3 項 3 号に定める「損失」と解し、したがって貸倒損失は、それが部分的なものであれ、全部的なものであれ、33 条の評価減禁止規定が適用される余地はないと解する点にある。

ところで私見によれば、改正後 33 条の書きぶりをそのまま読めば、金銭債権も評価減の対象となり得ることが一応の解釈として成立する。しかしながらこれを無制限に認めてしまうと、納税者による評価や見積りといった主観的、恣意的な要素が介入するおそれがある。したがってこうした要素を排除するために、33 条 2 項、3 項、4 項に定める災害損傷や会社更生法に基づく法的整理といった一定の客観的事実を提示し、これらの事実が発生した場合に限って、評価減を認めようとするものであると解される。そうすると改正後 33 条

---

<sup>73</sup> 中里実教授は、貸付金債権は当事者間でリスクを織り込んで利子率を設定しているので、前もって貸倒引当金による損金算入は必要ないという見解を示している。（中里実『金融取引と課税—金融革命下の租税法—』（有斐閣、1998 年）72-76 頁。）

の射程範囲は、明らかに未実現の段階における債権の取扱いということになる。

そうするとここで重要になるのが、何が実現であり何が実現でないかを識別するための基準である。そしてこの基準をクリアしたものについては、22条3項3号の規定により損金算入されることとなり、この基準をクリアしないものについては33条が適用され損金算入されないということになる。

それではここで要請される実現・未実現の識別基準とは何であろうか。現行の規定では、それは33条2項、3項、4項に定める災害損傷、会社更生法による法的整理の事実、そして基本通達9-6-1、9-6-2、9-6-3が定めるそれぞれの基準である。

しかし第2章で検証したように、このうち基本通達9-6-2の「全額回収不要基準」については、平成21年度及び平成23年度の2つの法改正によってその理論的根拠がすでに失われており、これに替わる新たな基準が求められている状況にある。特に客観的に部分的な回収不能額が明らかである場合には、これを実現したものとして認められるべきであり、これが「部分貸倒」である。したがって基本通達9-6-2を検証し、「全額回収不能基準」に替わって「部分貸倒」がより妥当するといえるのであれば、これは実現した損失として22条3項3号が適用されると考えられる。

以上のことから、金子名誉教授の「2つのカテゴリー論」は改正後の法的条件下においても、依然として有効であると考えられる。部分貸倒は実現した損失であるから22条3項3号が適用され、33条は適用されない、と解されるのである。

以上により、税法学的な観点から金子名誉教授の「2つのカテゴリー論」を援用しつつ、部分貸倒を肯定する学説について検証を行った。そしてこれ以外にも、会計学的観点や社会政策的な観点から、部分貸倒を肯定する学説が存在している。次節以降ではこれを簡単に確認したい。

## 第5節 会計学の観点——太田洋弁護士の「時価主義論」

太田洋弁護士は会計学の立場から、時価主義的観点による部分貸倒容認説を提示している。

「会計の世界においては、現在時価会計主義への流れが予想以上に急速に進んでいる。…かかる状況下では、金銭債権の評価損の計上を禁止する法33条2項がもはや完全に過去の遺物となったことは明白である。…会計上の損失計上に比して租税法上の損失認識が遅れるということは、貨幣の時間的価値基準 (time value of money rule) に従って考えるならば、(課税の繰延措置に「非」課税の側面があることと正に逆の意味で) 実質的な課税の荷重が行われるということと同義である。そうであるとすれば、かかる課税の加重を正当化するだけの十分に合理的な理由がない限り、我が国法人税法の基本原則である企業会計準拠原則の趣旨から、このような租税法上の損失認識の遷延は許されないと解するべき

であろう。そして、包括的所得概念の下ではマーク・トゥ・マーケット方式による所得算定・課税が適格的であるとすれば、金銭債権の損失につきマーク・トゥ・マーケットな形での認識を禁じる法 33 条 2 項は、金銭債権につきそのような客観的交換価値ベースでの損益認識が執行上困難であった時代の遺物として、早急に廃棄されるべきであろう。<sup>74</sup>（下線筆者）

太田洋弁護士は、主に時価主義の観点から部分貸倒が認められるべきである旨を主張している。現行の法人税法が主として依拠している取得原価主義と企業会計（とりわけ国際会計基準）の時価主義の大きな差異の一つは、貨幣の時間価値に対する態度である。

現行の貸倒損失の認定基準は全額回収不能基準であるが、部分的に損失の確定が明らかであるにもかかわらずその損金算入が認められない場合は、貨幣の時間価値の観点からすれば、本来早期に損金算入可能なものが遅延認識されることになるので、結果として納税者に加重な課税が強いられることになる。また時価主義を基調とする国際会計基準の近年の趨勢を考慮すれば、企業会計と税務会計の調和も軽視されるべきではないとする見解も存在する<sup>75</sup>。さらに部分貸倒を容認することで、課税所得の一層の適正化につながるという次のような指摘もされている。

「このような貸倒損失の実質に照らし、部分的に貸倒れが発生した場合には、損失として実現した限度において損金算入が認められてしかるべきである。そして公正妥当な会計処理という観点からも、部分的な貸倒損失の計上を認めることによって、むしろ資産状態をより忠実かつ適時に反映した会計処理となるのであって、各事業年度の所得計算は一層適正化されるものといえよう。<sup>76</sup>（下線筆者）

以上のように会計学的観点から見ても、部分貸倒は肯定される学説であるということが出来る。

## 第 6 節 社会政策の観点——不良債権の償却促進効果

社会政策的な観点から部分貸倒を肯定する見解も存在している。これはデフレが到来したわが国の経済情勢を鑑みれば、不良債権は早期に償却されることが望ましく、部分貸倒

<sup>74</sup> 太田洋「『部分貸倒れ』の租税法上の取扱い—『失われた 10 年』と税制上の桎梏」税経通信 vol.56No.3 2001 年 41 頁。

<sup>75</sup> 中里実「貸倒損失——時価主義の下の資産評価」税研 158 号 2011 年 47 頁。坂本雅士「企業会計と貸倒引当金」税研 158 号 2011 年 44 頁。

<sup>76</sup> 錦織淳・深山雅也「債権放棄をめぐる税務上の取扱いは今後どのように変容していくべきか（下）」NBLNo.811 2005 年 83 頁。

はこれを促進する効果があるというものである。例えば、金子宏名誉教授は次のように指摘している。

「筆者は、期間損益を適正に行うためには、公正妥当な会計処理の基準の解釈として部分貸倒れが認められるべきであると考え。また、融資先の業績が継続的に悪化の一途をたどり、破産に至ることが確実であるというような場合には、それを認めることによって、各事業年度の所得計算が適正になるのみでなく、はるかにフレキシブルになると考える。」

77

また品川芳宣教授も社会政策的な観点から、税法が金銭債権に限って評価減を禁じていることは問題であると指摘している。

「(金銭債権の評価減禁止規定は) 現状のようにデフレ色の強い経済情勢の下では、企業に含み損を内蔵させる根拠を与えることになり、かつ、金融資産等に対する時価評価とのバランスを失することになる。したがって、時価主義によって所得計算を見直すということであれば、含み損を温存させるような評価損通達にもメスを入れる必要がある。」<sup>78</sup>

このように部分貸倒には不良債権の早期償却を促進する効果があると考えられ、社会政策的観点から見ても、部分貸倒は現在のわが国の経済情勢に調和するものであるということが出来る。

## 第4章 判例研究

### 第1節 概説

貸倒損失をめぐる裁決や裁判例は数多く、そのほとんどは貸倒損失の事実認定をめぐるものである<sup>79</sup>。そして多くの場合では課税庁側が勝訴しているが、少数ながらも納税者が勝訴したものも存在する。そのような判例の中で特に注目されるのが、平成16年12月24日の最高裁判決と昭和38年7月16日の名古屋地判である。

この2つの判例は部分貸倒を検討するうえで非常に示唆に富むものであると考える。前者の判例は、いわゆる「興銀事件」として社会的にも注目を集めた著名な事件であり、貸

---

77 金子宏「部分貸倒れの損金算入——不良債権処理の一方策」ジュリストNo.1219 2002年 117頁。

78 品川信宣「含み益、含み損に関する法人税の課題」税経通信 vol.54 No.7 1999年 21頁。

79 貸倒損失をめぐる数多くの判例を争点ごとにまとめたものとしては、次の文献を参照。瀬戸口有雄『否認を受けないための貸倒損失の税務』（税務研究会出版局、二訂増補版、2006年）385-473頁。

倒損失をめぐる判例の中でひとつのメルクマールとなるものである。したがって貸倒損失の研究においてこの判例の検討は避けて通れないものと思われる。後者の判例は年代も古く必ずしも著名なものではないが、こと部分貸倒を検討するにあたっては極めて示唆に富むものである。この判例は部分貸倒が認められた数少ないものであり、この判例を検討することで部分貸倒が認められるための基準をある程度抽出することが可能であると考えられる。したがって本節では、この 2 つの判例を取り上げ、部分貸倒における示唆を引き出したい。

## 第 2 節 興銀事件（最判平成 16 年 12 月 24 日判決）

興銀事件（最判平成 16 年 12 月 24 日判決）は、貸倒損失をめぐる税務上の問題において最も注目されてきた判例の一つである。その理由は、第一に、従来の貸倒れをめぐる課税当局側の見解を一部退けて、「社会通念」「債権者側の事情」といった新たな判断基準を提示したこと<sup>80</sup>、第二に、一審で納税者勝訴、控訴審で国側逆転勝訴、上告審でさらに逆転して納税者側勝訴という劇的な展開で推移し、改めて貸倒れ認定の困難性を浮き彫りにしたこと<sup>81</sup>、第三に、原告は興銀（現みずほ銀行）という大手都市銀行であり、貸倒れ額約 3,760 億円、加算税を含めた税額は 1,500 億円という未曾有の巨額案件であったこと<sup>82</sup>、第四に、史上初の公的資金注入をめぐる世論が沸騰し、マスコミもこれを大きく報じて社会的な注目を集めたことなどが理由として挙げられる<sup>83</sup>。

当該最高裁判決については、多くの論者がこれを妥当なものとして評釈しており、「新しい判断基準」<sup>84</sup>、「貸倒損失の認定に当たって、一歩、進化した基準」<sup>85</sup>、「(社会通念基準という)貸倒れの判断基準として独立した一個の基準で、今後は通達基準と同格に取り扱われるべ

---

<sup>80</sup> 水野忠恒『租税判例百選』中里実ほか（有斐閣、第 5 版、2011 年）109 頁。

<sup>81</sup> 品川芳宣「興銀判決とそれが貸倒損失処理に及ぼす影響」TKC 税研情報 vol.14No.3 2005 年 63 頁。

<sup>82</sup> 谷口勢津夫「放棄された貸付債権相当額の法人税法上の損金該当性」税務事例 37 卷 11 号 2005 年 512 頁。

<sup>83</sup> 青柳達郎「貸倒債権の損金計上時期（上）—興銀事件を素材として—」山口経済学雑誌 題 54 卷第 5 号 2006 年 70 頁。

<sup>84</sup> 渡辺淑夫『新・裁判実務体系 18／租税訴訟』小河英明ほか編（青林書院、2005 年）411 頁。

<sup>85</sup> 大淵博義「旧興銀最高裁判決の論点と課税実務への影響」税務弘報 53 卷 4 号 2005 年 8 頁。

き」<sup>86</sup>等の見解が見受けられる。こうした賛辞の背景には、従来の貸倒損失に対する硬直的で厳格な認定基準が緩和され、社会通念や債権者側の事情といった従来顧みられることのなかったファクターが付加されたにより、貸倒損失に対する弾力的な対応への突破口となりうるのではないかという期待が寄せられたためだと思われる<sup>87</sup>。

これらの個々の肯定的評釈には首肯させられるところも多い。しかし筆者としては興銀事件判決は、問題を多く残すものであったと考える。その理由としては、従来の基本通達の全額回収不能基準はそのまま据え置かれ、「社会通念」という一種の不確定概念が持ち込まれたために、貸倒れをめぐる納税者の実際の問題は、かえって混迷を深めてしまったと思われるからである<sup>88</sup>。実際、興銀事件後に国税庁では貸倒損失の損金算入に係る事前照会窓口が設置されたものの、その後も貸倒れをめぐる規定や取扱いは何ら変更されておらず、一般の納税者に対する実質的な影響はほとんどなかったことが伺える<sup>89</sup>。そのため、興銀事件は特異な状況下における特殊で個別性の強い判決事例であり、一般の貸倒れをめぐる問題には適用できないという指摘も多くなされている<sup>90</sup>。

それでは最高裁で判示された「社会通念」とはどのようなものだろうか。社会通念とは

---

<sup>86</sup> 渡辺充「興銀事件最高裁判決から読み解く貸倒損失の認定における社会通念基準」税理48巻6号 2005年 9頁。

<sup>87</sup> 例えば、中里実教授は興銀事件の影響について次のように評釈している。「本件判決は、今後の貸倒損失の認定に大きな影響を及ぼすであろう。のみならず、本判決は、事実認定に関して社会通念を尊重すべき点を正面から明らかにした点で、後々の裁判例に大きな影響を与えたものとして評価することができる。」（中里実「興銀事件に見る租税法と社会通念」税務事例 vol.43No.5 2011年 41頁。）

<sup>88</sup> 渡辺淑夫教授も、最高裁判決が示した基準について、次のように懸念を示している。「いずれも極めて個別性が強く、一律に普遍的な基準とすることには難しい性格のものであると思われるから、今後の税務執行については、このままではむしろトラブルを増幅させる原因となることも懸念される場所である。」（渡辺淑夫「不良債権の償却と解除条件付債権放棄」『新・裁判実務体系 18 租税訴訟』青林書院 2009年 429頁。）

<sup>89</sup> 青柳達郎「貸倒債権の損金計上時期（下）—興銀事件を素材として—」山口経済学雑誌題54巻第5号 2006年 70頁。青砥麻樹「法人税法における貸倒れに関する一考察—貸倒れの事実認定とその解釈について」租税資料図書館賞第17回入賞作品 2008年 128頁。

<sup>90</sup> 「しかしながら、本判決は、特殊な事情の下に、特別な観点から貸倒損失の認定が行われたものであるから、貸倒損失に係る一般的判断基準になるものとも考えられない。」（品川芳宣「条件付債権放棄と貸倒損失の計上時期」TKC税研情報 vol.19No.5 2001年 32頁。）

「一般的な債権債務関係において、こういった本事件と比肩するような個別の背景、事実関係から債権者側の事情を主張する事案の発生は低いものと考えられる。したがって、その射程範囲も自ずと狭いものとなろう。」（矢田公一「金銭債権の貸倒損失の認定基準について—住専処理問題を題材として—」税務大学校論叢 58号 2008年 239-240頁）

一般的には社会一般に通用している常識または見解を指すものと考えられ、不確定概念の一種といえる<sup>91</sup>。特に租税訴訟における「社会通念」の意義について、中里実教授は次のように指摘している。

「憲法により租税法律主義のしほりを受ける租税法の解釈・適用においても、実際には、社会通念の果たす役割は決して小さくはない。このことは、罪刑法定主義のしほりを受ける刑法においてさえ、たとえば、わいせつ性の判断基準が社会通念であることを考えれば、特に驚くに値しない。その背景をなしているのは、課税が、私法に基づいて行われる取引に対してなされ、その私法においては、社会通念が重要な役割を果たしているという事実である。」<sup>92</sup>

「…租税法の事件においては、法解釈に関しても、事実認定に関しても、かなり広範囲に『社会通念』という概念が用いられてきたことがわかる。これは、結局、個別具体的な事情に応じて裁判所が判断するということであり、法律の定めが不明確であるというのでは次元の異なる問題である。もし『社会通念』という概念を用いた司法判断が信じられないというのであれば、それは、とりもなおさず裁判を通じた権利救済を信じられないということに等しいといえるかもしれない。それだけに、裁判所の役割は重要であり、責任も重いのである。」<sup>93</sup>

つまり、個別的、具体的な状況下においては、裁判所が「社会通念」に照らして判断するということが積極的に認められるということである。確かに裁判所が「社会通念」を根拠として判示することは、今後の租税裁判において重要な意義を持つものと思われる。しかしながら、一般の納税者にとっての貸倒損失の認定基準という観点からいえば、「社会通念」は果たして妥当なものといえるだろうか。筆者の考えでは、これを適切な基準とすることは困難であると考えられる。

---

<sup>91</sup> 金子宏名誉教授は、不確定概念を用いた租税法規は無効であることを指摘している。

「租税法においては、行政庁の自由裁量を認める規定を設けることは、原則として許されないと解すべきであり…、また不確定概念（抽象的・多義的概念）を用いることにも十分に慎重でなければならない。…不確定概念にも、2種類のものがあることに注意する必要がある。1つは、その内容があまりに一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や乱用をまねくおそれのあるものである。たとえば「公益上必要のあるとき」とか「景気対策上必要があるとき」というような、終局目的ないし価値概念を内容とする不確定概念が、それである。租税法規が、このような不確定概念が用いた場合には、その規定は課税要件明確主義に反して無効であると解すべきであろう。」（下線筆者）（金子宏『租税法』（弘文堂、第19版、2014年）77-78頁。）

<sup>92</sup> 中里実「借用概念と事実認定—租税法における社会通念—」税経通信 vol.62No.14 2007年 17頁。

<sup>93</sup> 中里実「興銀事件に見る租税法と社会通念」税務事例 vol.43No.5 2011年 46頁。

筆者がこのような考えに至ったのは、興銀事件を取り扱った多くの論考について、それぞれの論者が主張する「社会通念」を収集したところ、見解の一致が得られるどころか、各人各様の「社会通念」が主張されていることが判明したためである。しかもそれぞれの「社会通念」は、それぞれの論者の見識と洞察に基づくものであり、一定の妥当性と説得力が認められるように筆者には思われた。以下にその一部を抜粋する。

### ①最高裁判決の「社会通念」

「1. 法人の各事業年度の所得の金額の計算において、金銭債権の貸倒損失を法人税法 22 条 3 項 3 号にいう「当該事業年度の損失の額」として当該事業年度の損金の額に算入するためには、当該金銭債権の全額が回収不能であることを要すると解される。そしてその全額が回収不能であることは、客観的に明らかでなければならないが、そのことは、債務者の資産状況、支払能力等の債務者側の事情のみならず、債権回収に必要な労力、債権額と取立費用との比較衡量、債権回収を強行することによって生ずる他の債権者とのあつれきなどによる経営的損失等といった債権者側の事情、経済的環境等も踏まえ、社会通念に従って総合的に判断されるべきものである。

2. …仮に住専処理法及び住専処理に係る公的資金を盛り込んだ予算が成立しなかった場合に、興銀が、社会的批判や機関投資家として興銀の金融債を引き受ける立場にある系統の反発に伴う経営的損失を覚悟してまで、非母体金融機関に対し、改めて債権額に応じた損失の平等負担を主張することができたとは、社会通念上想定し難い。

3. 以上によれば、興銀が本件債権について非母体金融機関に対して債権額に応じた損失の平等負担を主張することは、それが前記債権譲渡担保契約に係る被担保債権に含まれているかどうかを問わず、平成 8 年 3 月末までの間に社会通念上不可能となっており、当時の JHL 社の資産等の状況からすると、本件債権の全額が回収不能であることは客観的に明らかとなっていたというべきである。<sup>94</sup>（下線筆者）

### ②大淵博義教授の「社会通念」

「…本件に即していえば、本件債権の経済的価値の存否の判断に当たって、債権の回収可能性を形式的に比例的に判断して僅かな債権の回収可能性をもって、回収可能と判断するのではなく、当該債権の回収を図ることのリスク又はデメリット、社会的影響等をも総合的に考慮して、当該債権の回収を断念せざるを得ないと判断されるのであれば、当該債権は、企業として経済的に無価値であるということができるといふ価値判断作用を、本判決は「社会通念」という概念により判示したものである。このこと自体は、当然のことであり、判断の前提となる事実認定が妥当なものであれば、かかる基準により貸倒損失の判断基準が曖昧になるということではない。しかして、回収可能性の判断における「社会通

<sup>94</sup> 青柳達郎「貸倒債権の損金計上時期（上）—興銀事件を素材として—」山口経済学雑誌 題 54 巻第 5 号 2006 年 83-84 頁。

念」という判断基準が客観性を有した公正なものであれば、それにより判断された貸倒損失は、会計上の実現概念の内容をなす「客観性」と「確実性」を有する合理的な判断基準になり得るということである。」<sup>95</sup>（下線筆者）

### ③品川芳宣教授の「社会通念」

「平成8年3月当時、都市銀行13行のうち、住専関係の貸倒れ処理した銀行は、本件のX会社と旧長銀の二行に過ぎなかったのであるから、住専関連の貸付金の回収不能が客観的に明らかであるという社会通念は成立していなかったものと考えられる。」<sup>96</sup>（下線筆者）

### ④青柳達郎教授の「社会通念」

「最高裁判決の示した「債権の全額が回収不能であることが客観的に明らかであること」という認定基準に照らして、本件債権が平成8年3月末には回収不能の状態にあったという事実認定については疑問が残る。最高裁の認定の基礎は、仮に住専処理法や住専処理に係る公的資金を盛り込んだ予算が成立しなかった場合にも、興銀が社会的批判や取引先である系統の反発に伴う経営損失を覚悟してまで、損失の平等負担を主張することができたとは、社会通念上想定し難い、という点にある。これについては、一審判決の評釈でも論じておいたが、①住専7社の他の母体行金融機関は住専向け債権の貸倒処理を見送っていたこと、②政府の住専処理案が系統の背後にある農林族議員の圧力の結果成立した不合理なものであり、系統以外の一般金融機関の反発が強かったこと（住専処理の後、平成10年の日本リース等の再建策の作成過程では農協救済という批判が出され、農水省がわざわざ特別扱いはないとする声明を出した。結果的に長銀の破綻により倒産し、関係金融機関の債権は融資額に応じて一律に損失を負担する、いわゆるプロラタ方式で処理された。）、③資金需要が減退している状態で系統からの反発に伴う経営損失なるものの実態が全く不明であること等の事情を指摘することが可能である。もちろん、これらの事情は本件債権の回収が非常に困難となっていることを否定するものではないが、逆に回収不能であることが客観的に明らかであるとまで判断できるものでもないと考えられる。このような限界領域の事実認定においては、納税者側と課税庁側で見方が分かれるのは当然であるが、最高裁と東京高裁の判断が分かれたのも、どのような状態をもって「全額回収不能」と判断するのかの基本的なスタンスの差があったことも想像でき、さらに付け加えるならば当時の社会・経済状況の認識と評価が異なるためであろうと考えられる。一審判決に賛成する論者と反対する論者との違いも同様である。

そして社会的・経済的状況の認識と評価の違いとは、より直截に言うならば、国策とし

<sup>95</sup> 大淵博義「貸倒損失の認定基準と「社会通念」～日本興業銀行事件判決を素材として～(2)」税務事例 vol.34No.1 2002年 11頁。

<sup>96</sup> 品川芳宣「興銀判決とそれが貸倒損失処理に及ぼす影響」TKC 税研情報 vol.14No.3 2005年 66頁。

での住専処理計画が優先すると考えるか、適正公平な課税の維持が優先するのかという、価値判断の序列付けが異なるためではないかと考えられる。」<sup>97</sup>（下線筆者）

#### ⑤ 醍醐聰名誉教授の「社会通念」

「①1996年3月決算期の時点で政府の住専処理策が成立する見通し（解除条件が成立する可能性）はどの程度であったか？ ②かりに、住専処理策が成立しなかった場合、法的整理に移行する可能性はどの程度あったか？という順序で、本件債権の回収可能性を検討していく事にする。」<sup>98</sup>

「…その後、5月21日に住専処理法案は衆議院本会議で趣旨説明が行われ、6月18日に成立するに至ったが、以上のような経過を振り返ると1996年3月末時点で、住専処理策が成立することは確実な情勢にあったという原告の主張が事実と食い違っていたことは明らかであり、住専処理策にかかわる予算部分の凍結の可能性も計算されたというのが実態であった。そして、こうした状況を受け、住専母体行の1つ富士銀行は、1996年3月期決算で住専向け債権放棄を見送り、有税による償却を行う方針を固めたと報じられた。」<sup>99</sup>

「さらに、旧興銀は1996年5月24日付けの『投稿のJHL向け債権放棄契約の効力—民法および法人税基本通達との整合性ならびに本質的な狙い』と題する文書において、次のように記している。『当行の3月末解除条件付債権放棄は、すでに効力が発生しており、商法267条に定める株主代表訴訟リスクに晒されていることは明白な事実であります。』『代表訴訟の究極的な論拠は、なぜ債権者平等の権利を放棄するのか、に尽きるわけであり、解除条件付きの債権放棄は破産法第23条の定めにより復元の余地を残す点に、その法的効力が認められます。』こうした内部資料が旧興銀の真意を正確に表しているとみなすのが自然であるから、法廷の場で、法的整理に移行した場合でも同行の住専に対する債権者としての地位は名目的なものにすぎないとする旧興銀の主張は信憑性に乏しい。むしろ、解除条件が成就した場合、本件債権の価値が復元するとみなしていたことは、同行が法的整理の可能性も視野に入れていたことの証左と考えられる。」<sup>100</sup>（下線筆者）

「…これらの資料から判定して、1996年当時、母体行主義による債務整理が社会通念として定着していたとは言えず、むしろ崩壊の過程にあったというのが実態であったことが

<sup>97</sup> 青柳達郎「貸倒債権の損金計上時期（下）—興銀事件を素材として—」山口経済学雑誌 題54巻第5号 2006年 68-69頁。

<sup>98</sup> 醍醐聰「条件付債権放棄の会計・税務問題——旧日本興業銀行の税務訴訟事例を素材として——」東京経大会誌第250号 2006年 73頁。

<sup>99</sup> 醍醐聰「条件付債権放棄の会計・税務問題——旧日本興業銀行の税務訴訟事例を素材として——」東京経大会誌第250号 2006年 74頁。

<sup>100</sup> 醍醐聰「条件付債権放棄の会計・税務問題——旧日本興業銀行の税務訴訟事例を素材として——」東京経大会誌第250号 2006年 74頁。

分かる。策が不成立に終わった場合、法的整理に移行する可能性を十分に認識していたことは明らかであり、実態からみても母体行主義は崩壊の過程にあり、母体行の関連企業であっても倒産—法的整理の方法が選ばれることは珍しくなかったことがうかがえる。この意味で、母体行主義を社会通念と見立て、法的整理が選択される可能性を無視した原告ならびに東京地裁判決、最高判決は事実認識を誤っていたといえる。<sup>101</sup>（下線筆者）

以上のように、一概に「社会通念」といっても、それぞれの論者によって認識がまったく異なることが分かる。「社会通念」をめぐる複数の意見が分かれ、それぞれの見解が割拠する中で、一般の納税者が「社会通念」を根拠として、課税庁に対し貸倒れを主張することが現実的に可能といえるだろうか。筆者にはそれは相当困難であるように思われる。したがって興銀事件は、その後の貸倒損失をめぐる納税者の切実な問題の解決に積極的な役割を果たしたと評することは、筆者には首肯し難いところである。

そして以上のことから洞察されるのは、複数の「社会通念」が併存し競合関係にある場合において、その中から特定の「社会通念」が勝利するとすれば、その勝敗を決する基準は一体どこから来るのかという問題である。興銀事件では最高裁判事の「社会通念」が他の「社会通念」を退けて勝利しているが、それは法治国家として最高裁判決が最終的な審級になるという三審制のルールが別途存在し、発動しているからである。

仮に純粋に複数の「社会通念」の競合関係が生じた場合を想定してみると、当事者間のその枠内だけでは決着をつけることはできず（もっとも、そのような理想的で合理的なコミュニケーション空間は現実にはほとんど存在しない）、外部からの「ルール」や「権力」といったものを招聘しない限りは、実際には解決不能に陥るように思われる。複数の「社会通念」が併存する場合において、それらの「社会通念」を整理し、秩序立て、優先順位を決する何らかのヒエラルキーが現実には要請される。現行の租税制度において、そのヒエラルキーこそが「租税法」なのであり、「租税法律主義」という大義は、このヒエラルキーの優越性を確認するための概念として機能しているとも考えられる。

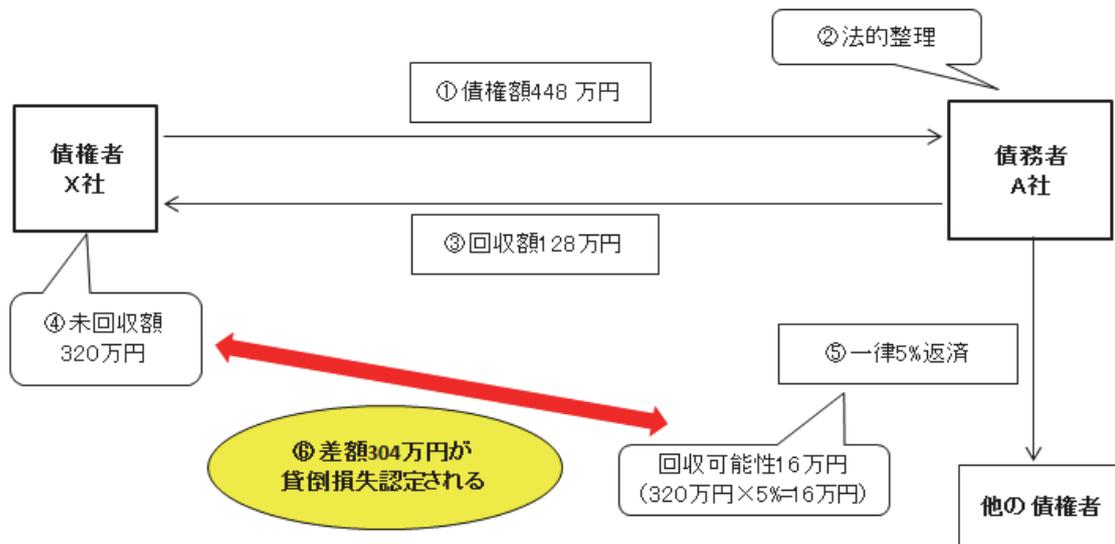
### 第3節 部分貸倒れが容認された判例（名古屋地判昭和38年7月16日）

前述の興銀事件と対照をなすものとして筆者が注目するのは、名古屋地判昭和38年7月16日判決である<sup>102 103</sup>。この判例の概要は次のとおりである。

---

<sup>101</sup> 醍醐聰「条件付債権放棄の会計・税務問題——旧日本興業銀行の税務訴訟事例を素材として——」東京経大会誌第250号 2006年 76頁。

<sup>102</sup> 税資37号786頁。当該判決の記述については、以下の文献を参考にしている。一高龍司「貸倒引当金と部分貸倒れに関する一考察」総合税制研究No.12 2004年 132-133頁。青砥麻樹「法人税法における貸倒れに関する一考察—貸倒れの事実認定とその解釈について」租税資料図書館賞第17回入賞作品 2008年 56-58頁。



債権者 X 社が債務者 A 社に対して 448 万円の債権を有していたが、A 社は会社整理に入ることとなった。そこで X は債務者から加工委託品を引き取り、これを 128 万円で売却した。その後 A 社は会社整理が行われ、他の債権者に対しては一律に債権額の 5%程度の配当がされることとなった。X 社はすでに債権額の 30%程度（回収額 128 万円÷債権額 448 万円≒30%）の回収額を得ていたため、他の債権者との間に紛議が生じ、残余債権 320 万円（債権額 448 万円－回収額 128 万円）に対する配当要求を放棄するに至った。

そして放棄した債権額 320 万円については、貸倒準備金を取り崩すことなく雑損あるいは債権処分損として処理して申告を行った（当時の貸倒準備金は洗替方式ではなく累積方式が取られており、X 社は貸倒準備金と取崩額の益金算入を嫌ってこのような処理を行ったものと推測される）。この申告に対して税務署長は、法的には X 社は A 社に対して債権の回収可能性が残されているが、その回収可能額は多く見積もっても 16 万円程度（残余債権 320 万円×5%）であり、残額分の 304 万円についてはすでに貸倒損失が生じているとして、貸倒準備金を取崩し益金算入するよう更正処分を行った。

名古屋地裁判決では課税庁側の勝訴となっているが、注目すべきは、当該判決において部分貸倒が認められる旨の判示がされていることである。

「名古屋地裁は、他の債権者は一律に 5%程度の配当を受けたに過ぎず、原告は上の処理により約 30%の回収が可能となっており、仮に残債権（320 万円）につき配当に加入した

<sup>103</sup> 他に、所得税法において全額回収不能基準を否定した判例として、昭和 57 年 2 月 24 日広島高裁 54（行コ）2 号所得税更正処分等取消請求控訴事件～第一審、広島地裁 52（行ウ）25 号、昭和 54 年 4 月 11 日判決（泉水一「担保物件処分前に部分的貸倒れが認められた事例」税経通信 vol.38 No.9 1983 年）。

としても、得べかりし配当額は16万円程度に過ぎず、残り340万円の債権は回収不能となっていたことは明らかであるとし、原告は『一部でも弁済可能であれば貸倒でないと主張しているものであるが、このような解釈は明らかに失当であって、債権の全部たると一部たるとを問わず、回収不能の額については貸倒と認定すべきことは言うまでもない』と判示し、仮に配当に参加していたとしても、残債権は準備金取り崩し額をはるかに超え、やはり同額の準備金の取崩しを要するから、処分は正当であるとし、控訴審名古屋高判昭和39年7月31日（税資38号519頁）も、控訴人値引きは債務者の資力喪失によるものである以上、貸し倒れに当たるとして原判決を維持している。」<sup>104</sup>（下線筆者）

当該判決について、一高龍司教授は次のように述べている。

「本件は、寄付金該当性は争点となっておらず、貸倒準備金取崩額の益金算入を嫌って、納税者の過去の裁判例や課税庁の取扱いに言及しつつ部分貸倒れは禁じられると主張している点で、現在から見るとやや特異なケースである。債務者の資力喪失が裁判所に認定され、少なくとも、会社整理手続上の債権金額と配当との差額について事実上の部分貸倒れ（一部回収不能）が生じており、より合理的な別の回収手段として行った債務免除と委託品売却により確定する資産減少が、かかる部分貸倒れを超えない限り、貸倒損失に該当すると解されているように思われる。」<sup>105</sup>（下線筆者）

当該判決は、部分貸倒を検討するうえで非常に示唆に富んでいる。その理由は、債権の全額が貸倒れに至っていない状況において、どのような場合に部分貸倒れが認められるかについて、具体的な状況に踏み込んだ判断基準が司法によって示されているからである。

この判決から抽出される部分貸倒れの認定基準を筆者なりに記述してみると、次のようになる。すなわち、①債務者の資力喪失の事実が認められ、②回収可能額が債権額に満たない場合において、③他の合理的な回収手段を講じたとしてもなおその損失を補てんすることできないことが明らかである場合において、部分貸倒れが生じていると認められ、かかる損失部分について損金算入が容認されるのである<sup>106</sup>。

---

<sup>104</sup> 一高龍司「貸倒引当金と部分貸倒れに関する一考察」総合税制研究No.12 2004年132-133頁。

<sup>105</sup> 一高龍司「貸倒引当金と部分貸倒れに関する一考察」総合税制研究No.12 2004年133頁。

<sup>106</sup> 他に、部分貸倒れの認定基準として、旧債権償却特別勘定における債権の一部の貸倒れの基準（法令96条）と共通の基準を用いるべきとする見解もある。

「第一に、部分貸倒れをどのような基準で判断するのかという問題である。貸倒引当金の計上は、貸倒れが実現する前（つまり、未実現）の段階において行われる（洗替方式）。他方、貸倒損失は、債権の貸倒れが実現した時の属する年度に計上される（切放方式）。従

## 第4節 小括

以上、2つの判例を対比的に取り上げた。その選択基準は、その判決が貸倒損失の認定基準として納税者にとって将来的に有効か否かという点にある。そしてここから洞察されるのは、貸倒損失のように元々の法規定が曖昧になっているような問題に対しては、「社会通念」のような不確定概念をもって決するよりも（この場合だと、その問題に対して提示された解決方法は、専らその問題の個別性・特異性に帰属する「一回限り」のものとなってしまい、その後の案件において規範となり得ない）、何らかの明確な認定基準を示すほうが、問題の解決により一層貢献するという点である。

その点で筆者は、名古屋地判昭和38年7月16日判決を高く評価し、わが国において部分貸倒が認められる場合の一つの示唆を汲み取ることができると考えている。そして今後の貸倒損失をめぐる判決において、このような一歩踏み込んだ判断基準が司法によって積極的に示されることを期待する。

## 第6章 外国の貸倒損失

### 第1節 アメリカの部分貸倒

#### (1) 制度の概要

以上、わが国における貸倒損失の問題について検討を行ってきた。それでは外国において部分貸倒はどのように扱われているのだろうか。本節ではアメリカの税制を中心に検討したい。

アメリカを中心に考察する理由は、第一に、長らく部分貸倒が認められてきた国であり、その運用実績は多くの示唆に富むと考えられること、第二に、貸倒引当金がほとんど認められておらず、平成23年度税制改正によって貸倒引当金が原則的に廃止されたわが国の状況に比較的近似していると考えられること、第三に、資料が比較的豊富であり考察の深化に適していると思われることである。したがってアメリカの貸倒損失は、わが国で部分貸倒の導入を検討するにあたって、最も参考になる国の一つであると考えられる。

アメリカでは貸倒損失はどのように取り扱われているのだろうか。

まず貸倒引当金については、1986年のレーガン税制改革以降、貸倒引当金はほとんど認

---

つて、この判断基準については、旧債権償却特別勘定（現行の、個別貸倒引当金）における債権の一部の貸倒れの基準（令96①）と共通の基準を用いるのが適当であろう（この基準は通達であるから、限定と解してはならない）。部分貸倒れと旧債権償却特別勘定（個別貸倒引当金）とは、相互に代替性のある制度であることから、このようにいってよいと考える。」（下線筆者）（青砥麻樹「法人税法における貸倒れに関する一考察—貸倒れの事実認定とその解釈について」租税資料図書館賞第17回入賞作品 2008年 125頁）

められていない<sup>107 108</sup>。

次に貸倒損失については、当然ながら全部貸倒が認められている。具体的には内国歳入法典 166 条(a) (1)において、「当該課税年度に無価値となる債務は控除が認められるものとする」と規定されており、全部貸倒の場合は、納税者は償却を要しない<sup>109</sup>。

注目すべきは、部分貸倒についても、内国歳入法典上 (I. R. C. § 166(a) (2)) において明文化されて認められている点である<sup>110</sup>。

「アメリカでは、内国歳入法典によって、全部貸倒れのみでなく部分貸倒れも認められている。…すなわち、内国歳入法典 166 条(a)項は、1 号において、全部無価値となった債権 (wholly worthless debts) の見出しの下に、「当該課税年度の間は無価値となったいかなる債権も損金算入が認められる。」と規定しており、次に、2 号において、部分的に無価値となった債権 (partially worthless debts) の見出しの下に、『債権が部分的にのみ回収しうる (recoverable only in part)』と認められる場合には、長官は、その課税年度の間償却された (charged off) 部分を超えない金額の範囲内で債権の損金算入 (deduction) を許可することができる。』と規定している。」<sup>111</sup> (下線筆者)

上記 2 号規定は、具体的には次のように定められている (I. R. C. § 166(a) (2)) <sup>112</sup>。

---

107 アメリカにおいて貸倒引当金は、2014 年現在、次のように扱われている。

「貸倒引当金設定の要件は、①納税者によって提供された役務に対する受取債権であること ②その受取債権は支払遅延により利息又はペナルティーが生じないこと の場合だけ、受取債権から適切なパーセンテージの見積もり未徴収額を貸倒引当金として認められる。銀行および小規模投資会社は過去 6 年間の貸倒実績による貸倒引当金の積み増しが認められる (IRC§585(b) (3) ,586(b) (1))。」(進藤直義「財務会計と税務会計—所得の明白な反映—」名古屋商科大学論集 59 巻 1 号 2014 年 23 頁。)

108 イギリスにおいても貸倒引当金は認められていない。フランス、ドイツについては、一定条件下で貸倒引当金が認められている。(青砥麻樹「法人税法における貸倒れに関する一考察—貸倒れの事実認定とその解釈について」租税資料図書館賞第 17 回入賞作品 2008 年 35 頁。)

109 一高龍司「貸倒引当金と部分貸倒れに関する一考察」総合税制研究No.12 2004 年 136 頁。

110 太田洋「アメリカにおける貸倒損失の税務上の取扱い」税研 158 号 2011 年 50 頁。

111 金子宏「部分貸倒れの損金算入——不良債権処理の一方策」ジュリストNo.1219 2002 年 118 頁。

112 青砥麻樹「法人税法における貸倒れに関する一考察—貸倒れの事実認定とその解釈について」租税資料図書館賞第 17 回入賞作品 2008 年 38 頁。

- ①債権は、営業上の債権（business debt）であること。なお、法人の有する債権はすべて営業上の債権とみなされ、非法人の非営業債権は全額が無価値になった場合にのみ短期キャピタル・ロスとして取り扱われる（I. R. C. § 166(D)）。
- ②当該債権の一部しか回収できないと税務当局に対し立証できること。なお、申告書に資料を添付する等は不要であり、税務調査時に質問されれば立証すれば良い。
- ③当年度に償却していること。しかし、その額はその年に会計上償却処理をした額を超えることはできない。

この 2 号規定の特徴について、金子宏名誉教授は次のように指摘している。

「この 2 号が部分貸倒れを認める規定である。部分貸倒れの損金算入を求めるかどうかは、全部貸倒れの場合と異なり、納税者の選択に委ねられており、それを選択する場合には、帳簿（books and records）上で当該債権の内部分貸倒れに相当する金額を償却（charged off）しなければならない。この規定では『長官は許可することができる（may allow）』という表現が用いられているが、長官の権限は税務署長（District Tax Office Director）に委任されている。許可といっても、事前の許可といった大げさなものではなく、部分貸倒れを損金に算入して申告した場合に、部分貸倒れがあるかどうかについて、税務署長が精査して問題がなければ申告をそのまま認め、問題があれば増額更正（deficiency assessment）をするという意味である。

なお、『…と認められる場合には（when satisfied）』『許可することができる』という規定は、税務署長に、部分貸倒れの損金算入に関して裁量（discretion）を認める趣旨であると解されているが、この裁量はいうまでもなく合理的に（reasonably）行使されなければならない。部分貸倒れを否認する増額更正処分を争う訴訟において争点となるのは、税務署長の否認に裁量の乱用があったかどうかであり、債務が部分的に無価値となったかどうかはその前提として問題になるのであるから、納税者の立証責任は全額貸倒れの場合よりも重い（heavier）と解されている。」（下線筆者）<sup>113</sup>

金子宏名誉教授の指摘の中で筆者が特に重要と考えるのは、①部分貸倒れは納税者の選択によるものとされていること、②部分貸倒れを選択した場合は、納税者の立証責任が全部貸倒れの場合よりも重くなるということである。この事実は、納税者側において部分貸倒れを立証する自信がある場合には、その申告をチャレンジする機会が保障されているように見える。

---

<sup>113</sup> 金子宏「部分貸倒れの損金算入——不良債権処理の一方策」ジュリストNo.1219 2002年 118-119頁。

## (2) 実際の運用

それでは実際、アメリカではどのような基準で部分貸倒が認められているのだろうか。太田洋弁護士は、次のように述べている。

「税務上貸倒損失の発生、(即ち、貸倒損失控除の認識) がどの時点で認められるかに関する基準については、内国歳入法典には特に定めはなく、財務省規則 (§ 166-2) に簡単なガイドラインが示されているのみである。そこでは、「当該債権を担保する担保財産の価額や債務者の財政状態を含めた、関係する証拠の全て (all pertinent evidence) が検討される」ものとされており、必ずしも法的措置 (legal action) が執られる必要まではないことや、倒産 (bankruptcy) は、一般に担保を有しない債権及び優先弁済権のない (unpreferred) 債権の少なくとも一部が無価値になったことを示す指標である旨等が定められている。もつとも、米国でも、包括的かつ一義的な貸倒れ発生時期に関する基準は存在せず、個々の事実関係に基づいた裁判所の判断の蓄積が、事実上の基準を形成しているに止まる。

但し、一般論としては、貸倒れの発生の如何は、健全な事業判断に基づいてなされるべきものとされ、将来の不確実な事情の生起による僅かな期待に依拠して貸倒損失控除の認識が先送りにされることはないとされている。また、債権回収の努力に関しては、基本的には、あらゆる合理的な回収手段が尽くされる必要があるとされているが、債務者との関係が深く、その事業の内容を熟知しているような債権者の場合には、かかる努力が徒労に終わることを理由に重要な回収努力がなされていなくとも、貸倒損失控除が認められるものとされている。

米国における代表的な体系書は、多数の裁判例を参照しつつ、債権が無価値となっていることを示唆する要素として、債務者の深刻な財務上の損失 (serious financial reverses of the debtor)、支払不能、資産の欠乏、支払要求に対する継続的拒絶、病気、死亡、失踪、廃業、倒産、管財人による財産管理 (receivership)、債務の無担保化・劣後化及び時効期間の徒過等を挙げ、他方、そうではないことを示唆する要素として、債権者による弁済圧力の欠如 (特に債務者が親族や友人である場合)、追加融資への積極姿勢 (willingness to make further advances)、担保や第三者による保証が利用可能であること、債務者の稼得能力、債務不履行が軽微であること、軽微な利払いの不履行、債務者の事業運営の継続、経営不振等を挙げるが、これらはそれ自体ではあくまでも決定的要素ではないとしている。

因みに、米国では、同一債務者に対して債権的合意に基づく劣後債権と一般債権とが併存している場合に、債務者の総資産を以てしても当該劣後債権については弁済をなし得る可能性がない場合には、当該劣後債権に関する回収不能見込額が合理的に特定できた時点において、当該回収不能見込額については税務上貸倒損失控除が認められるものとされている。わが国でも、いわゆる興銀税務訴訟に関する最高裁判決は、同様の取扱いが認めら

れていることを強く示唆しているものと解されよう。」(下線筆者)<sup>114</sup>

以上のように、貸倒損失が生じていることの指標として、一定のガイドライン(債務者の深刻な財務上の損失、支払不能、資産の欠乏、支払要求に対する継続的拒絶、病気、死亡、失踪、廃業、倒産、管財人による財産管理等)が設けられているが、必ずしもこれらの指標がすべてというわけではなく、個々の事情に応じて柔軟に判断されるとされており、個々の事実関係に基づいた裁判所の判断の蓄積が、事実上の基準を形成しているとされている。

この点を考えると、アメリカの部分貸倒の認定基準にもある種の曖昧さは残されているように思われる。これは英米法の基底をなすコモン・ロー(慣習法)の精神によるものとも思われるが、第4章第2節の興銀事件で筆者が「社会通念」について批判的に述べたように、成文法を基底とするわが国の租税制度では、この点では必ずしも調和するものではないと思われる<sup>115</sup>。したがってわが国で部分貸倒を導入するにあたっては、可能な限り具体的な記述によって明文化されたものであることが望ましいと筆者は考える。

次にアメリカの裁判所は、部分貸倒についてどのような基準で判示してきたのだろうか。一高龍司教授は、部分貸倒が容認された個々の判例を収集し、次のように分析している。

「以上のように、網羅的とは言えないが参照し得た米国における部分貸倒れが肯定された裁判例では、(1) 支払不能で精算が命じられた債務者の場合の見積回収可能額に基づく部分貸倒(E Richard Meiling 事件)、(2) 有価証券の貸付けに関し死亡した債務者が死亡の前年に無資産で失業中の債権者から申出を受けた弁済額と、死亡年の翌年に遺言執行者との間で合意した決済額との差額(Fahnestock 事件)、(3) 操業を停止した債務者につき、債務者の取締役との協議により決定された資産からの回収可能見込額との差額(Macy 事件)、(4) 支払不能で事業を停止し州法上消滅した債務者につき、当該消滅の年に一部償却・控除し、後に連邦準備制度の検査官の支持に従い一部償却・控除し、その間継続していた担保物の有価証券の売却を終えた年(消滅から10年後)に、債権金額から既に控除した額と一連の

---

<sup>114</sup> 太田洋「アメリカにおける貸倒損失の税務上の取扱い」税研158号 2011年 47-48頁。

<sup>115</sup> アメリカの租税法におけるこのような曖昧さは、例えば1929年のエクセルシオール印刷会社事件からも窺える。これは9年前に貸倒処理した債権が、その後たまたま回収された場合において、それが所得控除の「回復」に当たるかどうか争点となった事案である。この事件が紛争化した背景には、いかなる基準をもって所得の「回復」とするかについて明文化されたルールがなく、内国歳入庁の裁量で実質的に決定されているという事情がある。この事件は、貸倒損失の問題の射程が、単なる事実認定の問題に留まらず、ひとたび貸倒損失認定された債権がその後回収された場合において、どのように取り扱うべきかといった問題までも含んでいることを示唆している。(進藤直義「租税法律主義とタックス・コモン・ロー『税法上の利益のルール』」獨協ロージャーナル第9号 2014年 89頁。)

有価証券売却額とを控除した金額の貸倒れ (Industrial Trust Co. 事件)、(5) 一部事業を継続し、資金供給を継続していた債務者につき、債務者の純資産評価に基づいて計算された部分貸倒れ (反対意見あり) (George E. Warren Corp 事件)、(6) 最終赤字が4年ないし5年継続していた子会社に対する売上債権に係る柔軟な部分貸倒れ (Brandtjen&Kluge, Inc. 事件)、(7) 事業を停止し清算中の子会社に対する債権につき、清算分配見積額までの部分貸倒れ (Austin Co. 事件)、が肯定されている。」<sup>116</sup>

下線部分は、部分貸倒れが認められた個々の事情を示している。これらの状況を考察すると、例えば債務者が一部事業を継続していたり、債務者の清算手続が完了していないような場合でも貸倒れが認められており、わが国の貸倒損失の認定基準よりも柔軟な判断が示されているといえる。

しかしながらアメリカにおいても貸倒れは、それが全部的なものであれば部分的なものであれ、回収不能性が確定していることが求められている。例えば1920年のスプリング・シティ・鋳物会社事件では、連邦最高裁判所は、『価値のない債権 (debt) は全額もしくは一部、所得控除できる』の規則について、価値のない債権 (debt) の金額が確定している場合には所得控除できるが、確定しない場合には所得控除が認められていない」(下線筆者)と判示されている<sup>117</sup>。

そして先述のとおり、納税者が部分貸倒れを選択した場合、その立証責任が重くなる点も見逃されるべきではない。Bittker&Lokkenの体系書によれば、「部分貸倒れの控除を請求する納税者は、問題の債権が、①事業上のものであり、②真正な (bona fide) ものであり、③当該事業年度に部分的に無価値となったこととその範囲を立証し、④帳簿から回収不能部分を償却せねばならない」と指摘されている<sup>118</sup>。

以上のことから、アメリカにおいて部分貸倒れは、課税庁側の徴税経験と納税者側の事業理解の双方の立場を尊重しつつ、納税者側に一定の自主性、正確性、合理性、誠実性が求められている。第5巡回区連邦控訴裁判所の次のコメントは、アメリカにおけるそのような部分貸倒れに対する態度が率直に示されている。

「財務長官の認定の証明が要求される場合には、正確な証明の困難さと、判断を為すための行政上の経験の必要性が、権限の委任の支配的根拠である。裁判所は、軽々にその判断を取り替えるべきではない。…とはいえ、合理的な者なら当該債権の一部のみ回収され

---

<sup>116</sup> 一高龍司「貸倒引当金と部分貸倒れに関する一考察」総合税制研究No.12 2004年 148-149頁。個々の判例の詳細については、同論文の139-149頁を参照。

<sup>117</sup> 進藤直義「財務会計と税務会計—所得の明白な反映—」名古屋商科大学論集 59巻1号 2014年 22-23頁。

<sup>118</sup> 一高龍司「貸倒引当金と部分貸倒れに関する一考察」総合税制研究No.12 2004年 160頁。

ると結論づけるであろうことを納税者が証明しうるならば、内国歳入長官は、当該納税者の健全な事業上の判断を尊重せねばならない。」<sup>119</sup>

以上のように、アメリカでは法律上、部分貸倒が明記されているが、その申告に当たっては基本的に納税者側に立証責任が課されており、納税者の自主性、正確性、合理性、誠実性等が求められる制度となっている。

その意味で部分貸倒とは、課税庁側の納税者に対する理解と、納税者側の自らの事業に対する正確な把握及び納税意識とが交差する地点に立つバランスの制度であると思われる。したがって部分貸倒は、単に法的に明文化すれば良いというものではなく、納税者側にも自己の責任において明確な証明能力を要するという資質が求められることを銘記すべきである。

なお最後に補足となるが、こと不良債権の償却という点に限っていえば、アメリカでは「Conformity Election 制度」<sup>120</sup>が採用されていることも併せて指摘しておきたい。これは金融当局と国税当局が連携する仕組みのことで、例えば金融当局が定めたガイドラインに従って不良債権処理されたものについては、国税当局もこれを課税所得上の控除として認めるものである。わが国の興銀事件においては、金融当局と国税当局の連携が取れていないと指摘する論調も多く見受けられたので<sup>121</sup>、この点は、わが国の貸倒損失をめぐる対応としても参考になるものと考えられる。

## 第2節 その他の国の部分貸倒

アメリカ以外の諸外国について考察してみると、先進国の法人税法では部分貸倒が認められている場合が多く、わが国のように全額回収不能基準を採用しているのは例外的である。例えば、井上久彌教授は次のように述べている。

---

119 一高龍司「貸倒引当金と部分貸倒れに関する一考察」総合税制研究No.12 2004年 142頁。

120 「米国では、連邦所得税に関して、現在のわが国と異なり、金融機関が、金融監督当局が定めている金融規制に従ってなされた会計に従って債権の償却（charge off）を行ったときには、税務上の貸倒損失控除が自動的に認められるという制度が存在する。…Conformity Election 制度とは、具体的には、財務省通貨監督庁（OCC）等の金融監督当局が策定し発遣したガイドラインに基づいて、金融機関が債権を償却した場合には、金融監督当局のその都度ごとの指示を待つことなく、連邦所得税との関係でそれを無価値なものとして取り扱うことができるというもので、金融機関が行う会計処理と税務上の取扱い（Conformity）を確保するための制度である。」（太田洋「アメリカにおける貸倒損失の税務上の取扱い」税研 158号 2011年 51頁。）

121 錦織淳・深山雅也「債権放棄をめぐる税務上の取扱いは今後どのように変容していくべきか（上）」NBLNo.810 2005年 57頁。

「外国の税制では、わが国のように部分貸倒償却を否定している例はむしろ異例である といってよい。イギリスでは、債権の全部、一部を問わず、回収が疑わしいと認められる限度において経費控除が認められる (Income and Corporation Taxes Act 1970, § 130 (i))。債務者がまだ営業していることは貸倒処理否認の理由とはされない (Lock v, Jones (1941) 23 T. C. 749)。西ドイツでは、税法に貸倒損失について別段の定めを設けていないから、商法上の正規の簿記の諸原則に従って計算することになるが (TStG § 5 (1))、商法では、流動資産については期末時価を上回る部分貸倒の帳簿価額の償却を要求しており (HG § 253 (3))、その内容には旧商法 § 40 (3) の回収不能債権の償却規定と同様に、部分償却も含まれている<sup>122</sup>。アメリカでは、価値喪失した債権については、その全部たると一部たるとを問わず、周囲の事情から推して回収不能と認められる場合には、担保物の価額も考慮に入れた債権金額までの控除を認めている。免除等の法的行為をとっているかどうかを問わない (IRC, § 166 (a) , Reg. § 1.166-2)。」<sup>123</sup> (下線筆者)

このような海外諸国の状況を鑑みれば、部分貸倒は何ら奇異な制度ではなく、先進国ですでに定着した制度であるということが出来る。もちろん課税権が国家に帰属するものである以上、いたずらに外国の制度に追随すれば良いというものではない。しかしこれまで述べてきたように、基本通達 9-6-2 の全額回収不能基準に理論的整合性が見出せなかった現状では、その解決策として外国の制度にも目を配り、参考となるべき部分については積極的にこれを摂取することも必要であると考え。そしてそのように考えてみた場合、部分貸倒は積極的に解されこそすれ、決して否定的に取り扱われることはないと筆者は確信する。

---

<sup>122</sup> 引用は旧西ドイツ時代のものであるが、現在のドイツにおいても同じ制度が継続している。

「ドイツにおいても、租税法の中では貸倒損失に関し別段の定めが置かれていない為、商法上の所謂正規の簿記の諸原則に従って貸倒れの有無が判断されることになり (ドイツ所得税法 5 条 1 項)、商法では債権の全部又は一部が回収不能となった時に貸倒処理をすべきことが定められている (1986 年改正前旧ドイツ商法 40 条 3 項、同改正後ドイツ商法 253 条 3 項) 為、結論的には債権の全部貸倒れのみならず部分貸倒れも、租税法上認められている (Bilanz und Steuer, Ottmar Buehler, Peter Schepf, 1971, S.479~80 等参照。なお、1956 年の西独カッセル財政裁判所の判決である Finanzrgericht Kassel, 30.10.1956 V 334/56 も参照。)(太田洋 『部分貸倒れ』の租税法上の取扱い—『失われた 10 年』と税制上の桎梏」税経通信 vol.56No.3 2001 年。)

<sup>123</sup> 井上久彌「部分貸倒れの認識と債権償却特別勘定～貸倒れとの接点を探る」税理 vol.31 No.3 1988 年 49 頁。

## おわりに

「はじめに」でも述べたように、貸倒損失は旧来より問題視されることの多かった領域である。それは貸倒損失の認定基準をめぐって課税庁側と納税者側の見解の相違が絶えず発生してきたからである。

このことから現行の貸倒損失の認定基準（とりわけ基本通達 9-6-2 の「全額回収不能基準」）には問題があるのではないか、という指摘がこれまでも多くなされてきた。しかし「債権の評価減禁止説」が法人税法 33 条の解釈と理論的に整合していたため、これを覆すことは困難であった。その結果、貸倒損失の認定基準は、約半世紀の間の目まぐるしい社会経済情勢の変動にもかかわらず、50 年以上の長期にわたって同じルールが適用され続けてきた<sup>124</sup>。

この矛盾が初めて大規模に表面化したのが平成 16 年の興銀事件であったと筆者は考えている。しかしその際、最高裁判決は納税者側を勝訴させたものの、その判断基準として「社会通念」という根拠を用いたため、貸倒損失をめぐる紛争の調停手段としてはその後ほとんど活用されることなく、従来の貸倒損失をめぐる問題は停滞したままの状態が続いてきた。

このような状況の中で、旧来の貸倒損失をめぐる解釈に地殻変動が起こる契機が到来した。平成 21 年度及び平成 23 年度の法改正である。この 2 つの法改正は、従来の貸倒損失の認定基準である「全額回収不能基準」を支えてきた学説、中でも「債権の評価減禁止説」の論拠を無効化させることとなった。

したがってこれまで覆すことが困難であった「全額回収不能基準」の妥当性が失われた現在、新たな認定基準に移行すべき絶好の機会が到来したといえる。それでは新たな認定基準としてはどのようなものが相応しいだろうか。筆者はそれは「部分貸倒」だと考える。

「部分貸倒」は、これまでに学説、判例、他国での導入事例等を備えた信頼できる制度である。具体的な裏付けとしては、本稿で論じたとおり、金子宏名誉教授の「2 つのカテゴリー論」等の諸理論、名古屋地判昭和 38 年 7 月 16 日の判例等、アメリカをはじめとする海外先進諸国の制度等が挙げられる。以上のことを検討した結果、「部分貸倒」は「全額回収不能基準」に替えるに相応しい認定基準であるという結論を得た。

浅学非才を顧みず執筆したため、未熟で至らないところが多々あることは重々承知している。様々なご意見、ご批判を乞う次第である。また 2 年の長期にわたりご指導頂いた進藤直義教授をはじめ、名古屋商科大学大学院の先生方（特に副査の鎌倉友一教授）、先輩、同輩、後輩各位にも厚く感謝を申し上げたい。本稿を通じて、わが国の貸倒損失をめぐる問題の解決にわずかでも役立つことができれば、筆者としては望外の喜びである。

---

<sup>124</sup> 法人税基本通達 9-6-1、9-6-2、9-6-3 は、昭和 44 年の改正以来、基本的には変えられることなく、現在まで同じ基準が適用され続けている。（玉國文敏「貸倒損失と通達——その沿革的検討」税研 158 号 2011 年 21-22 頁。）

## 参考文献

### 【単行本】

- 金子宏『租税法』(弘文堂、第19版、2014年)。  
須田徹『アメリカの税法—連邦税・州税のすべて』(中央経済社、改定5版、1996年)。  
瀬戸口有雄『否認を受けないための貸倒引当金の税務』(税務研究会出版局、4訂版、2008年)。  
高橋洋一『新版 ケース・スタディによる金融機関の債権償却』(金融財政事情研究会、2訂版、1994年)。  
中里実『タックスシェルター』(有斐閣、2002年)。  
中里実『金融取引と課税—金融革命下の租税法—』(有斐閣、1998年)。  
水野忠恒『租税判例百選』中里実ほか(有斐閣、第5版、2011年)。

### 【雑誌・論文】

- 青砥麻樹「法人税法における貸倒れに関する一考察—貸倒れの事実認定とその解釈について」租税資料図書館賞第17回入賞作品 2008年。  
青柳達郎「貸倒債権の損金計上時期—興銀事件を素材として—」山口経済学雑誌題54巻第5号 2006年。  
秋葉武「債権放棄に伴う貸倒損失処理と寄附金認定の接点」税理 vol. 50No.14 2007年。  
秋山忠人「興銀事件」税務弘報 vol. 49No.11 2001年。  
石倉文雄「貸倒引当金、債権償却特別勘定」日税研論集 vol. 31 1995年。  
泉水一「担保物件処分前に部分的貸倒れが認められた事例」税経通信 vol. 38 No.9 1983年。  
一高龍司「貸倒引当金と部分貸倒れに関する一考察」総合税制研究No.12 2004年。  
一高龍司「米国内国歳入法典における経済的履行基準の基礎理論—債務確定基準の行方—」総合税制研究No.10号 2002年。  
井上久彌「部分貸倒れの認識と債権償却特別勘定～貸倒れとの接点を探る」税理 vol. 31No.3 1988年。  
今井康雅「平成23年度改正と貸倒れ」税務弘報 vol. 59 No.5 2011年。  
上西左大信「裁決例・判決例からみた貸倒れをめぐる実務的検討」税経通信 vol. 64 No.10 2009年。  
太田洋「金銭債権の回収不能に基づく貸倒損失」金子宏先生古希祝賀『公法学の法と政策 上巻』 2000年。  
太田洋『『部分貸倒れ』の租税法上の取扱い—『失われた10年』と税制上の桎梏』税経通信 vol. 56No.3 2001年。  
太田洋「アメリカにおける貸倒損失の税務上の取扱い」税研 158号 2011年。  
大淵博義「貸倒損失の認定基準と「社会通念」～日本興業銀行事件判決を素材として～」税務事例 vol. 34No.1 2002年。

大淵博義「旧興銀最高裁判決の論点と課税実務への影響」税務弘報 53 卷 4 号 2005 年。  
大村圭一「貸倒引当金改正のインパクト」税務弘報 vol. 60No.5 2012 年。  
香取雅夫「評価損益の対象資産の拡充——金銭債権の追加」税務弘報 2009 年  
金子宏「部分貸倒れの損金算入——不良債権処理の一方策」ジュリストNo.1219 2002 年。  
木村弘之亮「興銀事件控訴審判決における部分貸倒れの認識」税理 vol. 45No.8 2002 年。  
坂本雅士「企業会計と貸倒引当金」税研 158 号 2011 年。  
佐々木浩「貸倒引当金と貸倒損失の関係——平成 23 年度税制改正の影響」税研 158 号 2011 年。  
品川信宣「含み益、含み損に関する法人税の課題」税経通信 vol. 54No.7 1999 年。  
品川芳宣「法人税における損金の本質」税務会計研究第 8 号 1989 年。  
品川芳宣「法人税法における貸倒損失の計上時期」金子宏先生古希祝賀『公法学の法と政策上巻』 2000 年。  
品川芳宣「興銀判決とそれが貸倒損失処理に及ぼす影響」、TKC 税研情報 vol. 14No.3、2005 年。  
進藤直義「財務会計と税務会計—所得の明白な反映—」名古屋商科大学論集 59 卷 1 号 2014 年。  
進藤直義「租税法律主義とタックス・コモン・ロー『税法上の利益のルール』」獨協ロージャーナル第 9 号 2014 年。  
杉山浩「債権放棄による対応」税務弘報 vol. 60 No.5 2012 年。  
鈴木智史「判決例・裁決例にみる貸倒損失」税務広報 vol. 57No.10 2009 年。  
醍醐聰「条件付債権放棄の会計・税務問題——旧日本興業銀行の税務訴訟事例を素材として——」東京経大会誌第 250 号 2006 年。  
高木克己「法人税法における損金の概念」駒大経営研究第 38 卷第 3・4 号 2007 年。  
武田昌輔「税法における引当金を巡る推移」会計 65 卷 5 号 1989 年。  
武田昌輔「費用と損失」日税研論集第 42 号 1999 年。  
谷口勢津夫「貸倒損失」日税研論集 vol. 47 2001 年。  
谷口勢津夫「放棄された貸付債権相当額の法人税法上の損金該当性」税務事例 37 卷 11 号、2005 年。  
玉國文敏「貸倒損失と通達——その沿革的検討」税研 158 号 2011 年。  
中井稔「銀行経営と貸倒償却」税務経理協会 2007 年。  
中里実「所得概念と時間——課税のタイミングの観点から——」金子宏編『所得課税の研究』有斐閣 1991 年。  
中里実「法人税にける時価主義」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣 2007 年。  
中里実「借用概念と事実認定—租税法における社会通念—」税経通信 vol. 62No.14、2007 年。  
中里実「貸倒損失——時価主義の下の資産評価」税研 158 号 2011 年。  
中里実「興銀事件に見る租税法と社会通念」税務事例 vol. 43No.5、2011 年。

中里実「資産の評価損と貸倒損失の関係」税研 158 号 2011 年。  
永橋利志「部分的貸倒損失の計上」櫻井圭一ほか 税研 vol.128 No.3 2012 年。  
中村平男「貸倒損失の判定等の取扱の改正について」税務弘報 vol.12No.9 1964 年。  
錦織淳「債権放棄をめぐる税務上の取扱いは今後どのように変容していくべきか（上）」深山雅也 NBLNo.810 2005 年。  
錦織淳「債権放棄をめぐる税務上の取扱いは今後どのように変容していくべきか（下）」深山雅也 NBLNo.811 2005 年。  
西野徹雄「不良債権の償却と引当金・債権償却特別勘定」国士館法学第 28 号 1996 年。  
野口浩「金銭債権の部分貸倒れと貸倒引当金に関する一考察」専修経営研究年報 2007 年。  
野田秀三「不良債権の貸倒損失」税務事例研究第 16 号 1993 年。  
野田秀三「評価損と譲渡損」日税研論集 vol.42 1999 年。  
濱谷直子「不良債権の税務処理に関する問題点について一日米における不良債権処理の比較を中心として」日本大学大学院法学研究年報第 27 号 1997 年。  
原一郎「貸倒損失」日税研論集 vol.42 1999 年。  
松岡英士「法人税法上の貸倒引当金をめぐって」同志社商学 26 号 1975 年。  
矢田公一「金銭債権の貸倒損失の認定基準について一住専処理問題を題材として」税務大  
学校論叢 58 号 2008 年。  
山本守之「不良債権の貸倒損失の税務と留意点」税経通信 vol.51No.2 1996 年。  
山本守之「特別鼎談 貸倒損失の税務判断をめぐって」成松洋一ほか 税経通信 vol.64No.  
10 2009 年。  
楊巧麗「中国における不良債権問題処理のあり方の検討——1990 年代における不良債権問  
題の日中比較から——」名城論叢第 12 巻 1 号 2011 年。  
渡辺充「興銀事件最高裁判決から読み解く貸倒損失の認定における社会通念基準」税理 48  
巻 6 号 2005 年。

### 【判例】

名古屋地裁 昭和 38 年 7 月 16 日 税資 37 号 786 頁。  
大阪地裁 昭和 44 年 5 月 24 日 税資 56 号 703 頁。  
広島高裁 昭和 57 年 2 月 24 日 税資 122 号 355 頁。  
東京高判 昭和 63 年 11 月 28 日 判時 1309 号 148 頁。  
最判 平成 16 年 12 月 24 日 判時 1883 号 31 頁。(いわゆる「興銀事件」)



# 法人税法における不確定概念の解釈についての一考察

—交際費課税の不確定概念の検討を中心に—

野村 篤史



## 要 約

本論文は、不確定概念という抽象性・多義性を有する概念が、租税法律主義の下で適用される場合の法解釈について、交際費課税を規定した租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項を題材に、文理的な検討を中心として考察していくものである。

現在、わが国の租税法令には、「不相当に高額」（法法 34 条・36 条）、「不当に減少」（法法 132 条等）および「通常要する費用」（措法 61 条の 4）等のさまざまな不確定概念というべき表現（文言）が数多く存在する。租税の本来的機能は国家財源の調達であり、国家の課税権は、議会制定法による国民の同意に基づいた課税を義務付けている。これは、法律の根拠に基づく課税（租税法律主義）を憲法が要請していることを意味するものである（憲法 30 条・84 条）。一方で、租税法に用いられる不確定概念の存在には、法解釈場面においてその抽象性・多義性から租税法律主義の内容に抵触する可能性が指摘される。すなわち、租税法は国民の財産権および自由を侵害・制約するものであるから、国民に対する法的安定性と予測可能性を保障するため、法文中でとくに課税要件等の定めを成す場合には、一義的で明確であることが原則とされている。しかし、不確定概念はその性格から解釈の多様性を生み結果としてこの原則を侵害する危険性が考えられるということである。むしろ、法律はその性格上、全てを一義的に明確に定めることは困難な面もあり、これをもって直ちに不確定概念の存在が否定されるものではないが、一方で不確定概念という抽象的な法概念が用いられることにより納税者と租税行政庁の間でその解釈・適用を巡り争いが生じていることも事実であり、両者の作用および関係性と、その線引きを如何に捉えるかは現行租税法において重要な論点であると思われる。

本論文は、全 4 章で構成されており、第 1 章においては、租税法律主義と不確定概念という一見相反する性質をもつ両者の内容を確認し、租税法律主義の下で存在する不確定概念の機能とその関係性について考察した。第 2 章においては、法人税法上で用いられる不確定概念について、判例および学説を中心に具体例を挙げその個別の問題点等を確認した。第 3 章においては、前章で採りあげた内容のうち、交際費課税制度における不確定概念に絞り、交際費課税の意義と条文の文理的な検討を中心に行った。第 4 章は判例研究と題して、交際費課税を問題として不確定概念の解釈を巡り争われた 2 つの最高裁判所判決を採りあげた。締め括りとして、不確定概念により引き起こされる法解釈に対する問題の進展を望み、①交際費課税制度の意義の明確化、②通達から法令への一部底上げの検討および

③解釈通達の見直しの 3 点について私見を述べ、不確定概念の要否について総括を行い、結論とした。

法人税法における不確定概念の解釈についての一考察  
—交際費課税の不確定概念の検討を中心に—

野村 篤史

---

目 次

はじめに .....	5
第1章 租税法律主義と不確定概念 .....	9
第1節 租税法律主義の意義、機能および内容 .....	9
第2節 不確定概念の意義 .....	20
第3節 課税要件明確主義と不確定概念の関係性 .....	29
第4節 税務行政の裁量権と解釈 .....	41
第5節 税務通達と不確定概念の関係性 .....	51
第6節 総括 .....	57
第2章 法人税法における不確定概念 .....	60
第1節 法人税法における不確定概念の適用例 .....	60
第2節 法人税法における不確定概念の具体的内容 .....	63
第3節 総括 .....	73
第3章 交際費課税制度における不確定概念 .....	75
第1節 交際費課税制度の意義 .....	75
第2節 交際費課税制度における不確定概念の解釈 .....	80
第3節 総括 .....	99
第4章 判例研究 .....	100
第1節 交際費等の成立要件および従業員慰安費用等の除外規定における不確定概念 (最高裁判所第三小法廷 平成6年2月8日判決) .....	100

第 2 節 交際費等の成立要件および広告宣伝費用の除外規定における不確定概念 (最高裁判所第一小法廷 平成 10 年 1 月 22 日判決) .....	110
第 3 節 交際費課税制度における不確定概念の判断基準に関する総括的考察 .....	117
第 4 節 総括 .....	121
おわりに .....	123
参考文献等一覧 .....	129

## 凡 例

1. 本論文は平成 26 年 1 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・通達等の略語は下記の通りである。

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および脚注において使用している。

### 【法令】

憲・・・・・・・・・・日本国憲法

民・・・・・・・・・・民法

刑・・・・・・・・・・刑法

所法・・・・・・・・・・所得税法

法法・・・・・・・・・・法人税法

法令・・・・・・・・・・法人税法施行令

措法・・・・・・・・・・租税特別措置法

措令・・・・・・・・・・租税特別措置法施行令

相法・・・・・・・・・・相続税法

通則法・・・・・・・・・・国税通則法

会計規・・・・・・・・・・会社計算規則

財諸規・・・・・・・・・・財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則

租特透明化法・・・・・・・・租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律

### 【通達】

法基通・・・・・・・・・・法人税基本通達

所基通・・・・・・・・・・所得税基本通達

措通・・・・・・・・・・租税特別措置法関係通達

### 【判例】

最高裁・・・・・・・・・・最高裁判所

高裁・・・・・・・・・・高等裁判所

地裁・・・・・・・・・・地方裁判所

### 【判例集】

民集・・・・・・・・・・最高裁判所民事判例集  
行集・・・・・・・・・・行政事件裁判例集  
税資・・・・・・・・・・税務訴訟資料  
訟月・・・・・・・・・・訟務月報  
判時・・・・・・・・・・判例時報  
判タ・・・・・・・・・・判例タイムズ

3. 参考および引用した文献・論文等の著者・编者・書名・出版社・刊行年等は論末の参考文献等一覧を参照。

## はじめに

現在、わが国の租税法令や通達等にはさまざまな不確定概念（抽象的・多義的概念）というべき表現（文言）が存在し、その数は数千項目にも及ぶ<sup>1</sup>。租税は、公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行わなければならないという租税法律主義の前提からすれば<sup>2</sup>、条文等に用いられている不確定概念の存在には、その抽象性や多義性から、法解釈を行う上で問題が生じる場合があるように思われる。

租税法律主義の根拠条文として、日本国憲法第 30 条では、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う」と規定されており、これは法的効果においては、国民は法律の定めによらずして、納税の義務を負うことがない旨を宣明するものである<sup>3</sup>。さらに同法第 84 条において、「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」と規定され、議会制定法に基づき課税を行うことをわが国は現行憲法において宣明している<sup>4</sup>。これは、当該規定が、租税法の規律の在り方を示すことで、「国民に対して義務を課し又は権利を制限するには法律の根拠を要するという法原則を租税について厳格化した形で明文化したもの<sup>5</sup>」というべきものであり、租税法領域において租税法律主義は厳格な法治主義として確立されているといえる。

歴史的・沿革的には行政権の担い手たる国王による恣意的課税から国民を保護することを目的とした租税の立法趣旨も、今日では、租税は、国民の経済生活のあらゆる局面に関係をもっているから、国民は、その租税法上の意味、あるいはそれが招来するであろう納税義務を考慮することなしには、いかなる重要な経済的意思決定もなしえない<sup>6</sup>。すなわち租税法律主義は、単にその歴史的沿革や憲法思想史的意義に照らしてのみでなく、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経済効果について、一般に、国民が法律に従って自己の租税負担を予測し、それに基づいて活動方針・計画を立てることを可能にし、もって国民の生活に対して法的安定性と予測可能性とを保障しうるような意味

<sup>1</sup> 山本守之『「不確定概念」とは何か』『税務弘報』第 61 巻第 2 号（2013 年 2 月）8 頁、参照。

<sup>2</sup> 金子宏『租税法〔第 18 版〕』弘文堂（2013 年）70 頁、参照。

<sup>3</sup> 金子宏 前掲（注 2）20 頁、参照。

<sup>4</sup> 金子宏 前掲（注 2）72 頁、参照。

<sup>5</sup> 最高裁大法廷平成 18 年 3 月 1 日判決（旭川市国民健康保険料事件）民集第 60 巻第 2 号 597 頁、引用。

<sup>6</sup> 金子宏 前掲（注 2）76 頁、参照。

内容を与えなければならないのである<sup>7</sup>。

租税法律主義を構成する内容として、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性の原則」および「手続的保障原則」に、「遡及立法の禁止」と「納税者の権利保護」を含めた6つを主にあげることができる<sup>8</sup>。このうちの「課税要件明確主義」は、法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならないとする租税法の条文の定め方を要請しているが<sup>9</sup>、これは租税法律の定めが不明確である場合において、その定めは、税務行政による自由な解釈ないし裁量に対する枠や歯止めとして機能せず、ひいては実質的に法律によらない課税を容認してしまうことにもなるからである<sup>10</sup>。つまり不確定概念を用いることは課税要件明確主義の面からもその使用および解釈は十分に慎重でなければならないのである。このことは、前述したように現行租税法令は、「不相当に高額」（法法 34 条 2 項・36 条）、「不当に減少」（法法 132 条、所法 157 条、相法 66 条）、「著しく低い価額」（相法 7 条等）、「やむを得ない理由」（通則法 23 条 2 項等）、「正当な理由」（通則法 65 条 4 項・66 条 1 項・67 条 1 項）および「必要があるとき」（法法 153 条・154 条、通則法 74 条の 2～74 条の 6 各 1 項等）、等のように、不確定概念をもって課税要件その他の法律要件が定められている例が少なくないからである<sup>11</sup>。

納税義務者の立場からすると、課税要件明確主義による要請が満たされて初めて、租税法律主義が予測可能性・法的安定性保障機能を十分に発揮できることや、申告納税制度の適正な運用が可能となると考えられる<sup>12</sup>。厳格な法解釈が要求される租税法において、不確定概念を用いることによる法令解釈では、実際的には租税行政庁による裁量の介入する余地を作り出している危険性があると考えられる一方で、「租税負担の公平」という面では不確定概念はどのような機能を果たしているのか、また、租税法において不確定概念をどのように解釈していけばよいのか疑問に思うところであった。この点について、金子宏名

<sup>7</sup> 谷口勢津夫『税法基本講義〔第3版〕』弘文堂（2012年）10頁、参照。

<sup>8</sup> 金子宏 前掲（注2）73頁、参照。

<sup>9</sup> 金子宏 前掲（注2）73～75頁、参照。

<sup>10</sup> 谷口勢津夫 前掲（注7）28頁、参照。これは秋田市国民健康保険税条例事件での判示内容でも明らかにされたように、一般的白地的委任は、恣意性を孕み憲法の要請する租税法律主義に反する旨を明確にしている。仙台高裁昭和 57 年 7 月 23 日判決（秋田市国民健康保険税条例事件）行集第 33 巻第 7 号 1616～1667 頁、参照。

<sup>11</sup> 金子宏 前掲（注2）76頁、参照。不確定概念はこの他にも、「不相当であると認められる」（所法 18 条）、「相当の理由」（所法 145 条 2 号・150 条 1 項 3 号、法法 123 条 2 号・127 条 1 項 3 号）も挙げられる。

<sup>12</sup> 谷口勢津夫 前掲（注7）28頁、参照。

菅教授は、「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<sup>13</sup>。」と述べており、租税法が国民生活や経済事象の複雑多様化・流動化に対応し、そのときどきにおいて税収の確保および租税負担の公平を図るために、やむを得ない面もあるという見解が示されている。一見不明確の一事をもって直ちに不確定概念の使用が課税要件明確主義に違反するとはまではいえないとされているわけであるが、一方で不確定概念という抽象的な概念が用いられることにより納税義務者と租税行政庁の間でその解釈・適用を巡り争いが生じているのも事実であり、不確定概念が許容される現行法における解釈論についても、問題は残されているのではないかと思われる。

本論文では、課税要件明確主義と不確定概念の関係について判例および学説を通じてその考え方を整理し、租税法において不確定概念が用いられることの要否および不確定概念が容認される場合に生じる税務行政の問題点等について結論を導き出したいと思う。そしてこれを踏まえた上で、法人税法における不確定概念に焦点を絞り、判例研究では筆者が税理士業務補助を行うなかで、通達に定められた画一的な基準等に任せて処理をしていたことが多くある交際費課税を題材に、交際費規定に存在する租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項等の不確定概念について、その必要性や解釈方法等について具体的に考察していくこととする。

本論文は、全 4 章で構成されている。なお、各章の最後の節に総括を設け、私見を述べることとする。

第 1 章においては、租税法律主義と不確定概念について考察する。

第 1 節では、不確定概念を考察する上で重要となる租税法律主義について概観する。第 2 節では、不確定概念について、民法および刑法の抽象的概念との比較も踏まえて租税法における不確定概念の意義等を考察する。第 3 節では、課税要件明確主義の要請する明確性、また不確定概念が用いられる理由についてそれぞれ確認したうえで、当該判例および学説を通じて両者の関係を整理し、租税法における不確定概念の要否を考察する。第 4 節では、不確定概念が用いられることで生じる税務行政側の裁量の問題について検討するため、行政法の変遷から租税法における裁量権のあり方について確認する。第 5 節では、前節の裁量権の解釈を踏まえて実際上で裁量が介入する可能性が指摘される税務通達と不確定概念の関係性について確認する。第 6 節では、本章を総括する。

---

<sup>13</sup> 金子宏 前掲（注 2）76 頁、引用。

第2章においては、法人税法における不確定概念について考察する。

第1節では、法人税法上に用いられる不確定概念の適用例を抜粋し、当該内容を確認する。第2節では、前節で例示した不確定概念について、具体的に判例および学説から不確定概念の適用により生じる問題点等を確認する。第3節では、本章を総括する。

第3章においては、交際費課税制度における不確定概念について考察する。

本章では、法人税法の中でも交際費課税制度における不確定概念をさらに掘り下げて考察するため、第1節では交際費課税制度の意義等を確認する。第2節では、当制度において用いられる不確定概念について検討する。租税特別措置法第61条の4第3項等の規定には、「交際費等の成立要件」および「交際費等の除外規定」が設けられており、それぞれの規定には多数の不確定概念が用いられている。本節では、両者を区別して文理的に解釈方法を導き出すため、当不確定概念を判例、通達および学説等を参照して個別的に検討を行い、課税要件明確主義との関係性についても考察する。第3節では、本章を総括する。

第4章においては、前章で採りあげた交際費課税制度における不確定概念についてその解釈を巡り争われた2つの最高裁判所判決を採りあげて判例研究を行う。

第1節では、従業員に対する慰安費用について、租税特別措置法第61条の4第3項に規定する交際費等（以下、「交際費等」という。）と、福利厚生費または会議費の区分を巡り争われた事件について、当判決内容から、交際費等の成立要件および従業員慰安費用の除外規定における不確定概念の解釈について判断された内容を採りあげる。第2節では、中古自動車のオートオークションにおける抽選会の景品費用について、交際費等と主に広告宣伝費の区分を巡り争われた事件について、交際費等の成立要件および広告宣伝費用の除外規定における不確定概念の解釈について判断された内容を採りあげる。第3節では、これまでの検討内容を踏まえ、交際費課税における不確定概念について、その判断基準の問題点および解釈方法等について考察を行う。第4節では、本章を総括する。

最後に、「おわりに」において、不確定概念の要否について全体的な総括を行い、本論文を締めくくることとする。

## 第1章 租税法律主義と不確定概念

租税法律主義とは、法律の根拠に基づくことなく、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはないという憲法原則であり<sup>14</sup>、租税法律主義の構成要素の一つである課税要件明確主義においては、課税要件および租税の賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合には、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない<sup>15</sup>とされている。しかしながら租税法規の課税要件やその他の法律要件には数多くの不確定概念という抽象的表現が盛り込まれ、その使用および解釈が、納税義務者と租税行政庁との間で問題が生ずる場合がある。

本章では、第1節において租税法の基本原則である租税法律主義について概観する。第2節においては、不確定概念の意義や特徴点を確認する。第3節においては、第1節および第2節で確認した内容を踏まえて、課税要件明確主義と不確定概念の関係性を考察し、租税法における不確定概念の要否について検討する。第4節においては、不確定概念を用いることによる税務行政側の裁量権について確認し、第5節においては、実際の執行面で裁量の介入する可能性が指摘される税務通達と不確定概念の関係性について確認する。

### 第1節 租税法律主義の意義、機能および内容

租税法は租税<sup>16</sup>に関する権利義務の関係（租税法律関係）を規律する法である<sup>17</sup>。租税法の全体を支配する基本原則としては、「租税法律主義」と「租税公平主義」が挙げられ<sup>18</sup>、両者は、ともに近代以前の国家における租税のあり方に対するアンチテーゼとして、相互に密接に関連しながら、近代国家において確立したものであって、前者が課税権の行使方法に関する原則であるのに対し、後者は主として税負担の配分に関する原則であるから、

<sup>14</sup> 金子宏 前掲（注2）70頁、参照。

<sup>15</sup> 金子宏 前掲（注2）75頁、参照。

<sup>16</sup> 租税については、一般に、「国家が財政需要を充たすために議会制定法に基づく一方的義務として課す無償の金銭的給付」というような定義がなされている。もっとも、わが国の現行法上は、租税それ自体の概念を定める規定は存在しない。それでも、個々の税目については、その意義および内容が法律や条例で定められている。これは租税法律主義の要請として、法律や条例によって定められなければならないからである。したがって、租税の定義をめぐって、法律や条例の解釈上問題が生じることはない、とするのが租税の法的概念といえる。谷口勢津夫 前掲（注7）7頁、参照。

<sup>17</sup> 谷口勢津夫 前掲（注7）7頁、参照。

<sup>18</sup> 戦後、金子宏名誉教授ならびに清永啓次名誉教授の著書において、租税法律主義と租税公平主義を租税法の二大原則として挙げる考え方が示され、それが学界に定着していった背景がある。金子宏ほか『租税法の基本問題』有斐閣（2007年）55頁、参照。

前者は形式的原理であり、後者は実質的原理といえる<sup>19</sup>。本論文のテーマである「不確定概念」については、この租税法律主義の構成要素の一つである「課税要件明確主義」と最も関係してくるものと考えられることから、本節においては、租税法律主義の意義、機能および課税要件明確主義等の各内容を概観するとともに、租税法の基本原則である租税法律主義と租税公平主義の関係性を簡略的に概観していくこととする。

## 1. 租税法律主義の意義

租税法律主義は、自由権保障原理として法治主義の一場面として、課税権者による恣意的ないし不当な課税から、国民の財産および自由を保護することを目的としている<sup>20</sup>。

国民主権主義および基本的人権尊重主義に立脚する現行憲法の下では、租税法の領域でも、形式的法治主義と実質的法治主義との区分に対応して、租税法律主義と、租税公平主義が導き出され、これらが両者相俟って、租税の領域においても、法の支配が徹底されることになる<sup>21</sup>。

上述したように、法治主義国家における租税法律主義は、課税権者に対して、被課税者たる国民の同意に基づく課税<sup>22</sup>を義務づける考え方であるといえるが、これは、歴史的には、マグナ・カルタ（大憲章）に始まるイギリス議会制度発達史<sup>23</sup>、アメリカ合衆国の独立<sup>24</sup>、フランス人権宣言<sup>25</sup>があり、一方では、その政治的側面において、議会制民主主義

<sup>19</sup> 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』弘文堂（2010年）42頁、参照。

<sup>20</sup> 谷口勢津夫 前掲（注7）9頁、参照。

<sup>21</sup> 谷口勢津夫 前掲（注7）9頁、参照。

<sup>22</sup> 国家の課税権は、私有財産制およびこれに基礎を置く私人の自由な経済活動を前提にして成立するが、同時に、私人の財産および自由を侵害・制約する。自由主義国家は、この間の調整を、課税に対する国民の同意（議会制民主主義の下では議会制定法）にかからしめ、法治国家たることによって、租税国家たることの正当性を獲得し維持してきた。谷口勢津夫 前掲（注7）3頁、参照。

<sup>23</sup> 租税法律主義の起源とされるマグナ・カルタは、1215年6月15日、当時のイギリス国王ジョンが、ロンドン郊外、ランニミードのテムズ川の中州で、貴族諸侯と会見し、貴族等の要求にもとづいて調印した大憲章（The Great Charter, 1215）をさす。これはイギリスの国王が臣下の要求に屈した最初のことであるとされている。その後、1682年6月2日にイギリス議会はマグナ・カルタ以降の諸法律を規定した「権利請願（Petition of Right）」を国王に提出し、1689年2月、「権利章典（Bill of Right）—臣民の権利及び自由を宣言し皇位継承を定める法律—」を承認させた。このなかで租税法律主義において、「大権の名を借り、国会の承認なしに、国会が認め若しくは認むべく期間よりも長い期間、または国会が認めまたは認むべく態様と異なった態様で、王の使用に供するために金銭を徴収することは違法である。」と記してある。齊藤稔『租税法律主義入門』中央経済社（1992年）1頁～7頁、参照。

<sup>24</sup> 当時の支配者であったイギリス本国の議会の定めた課税に対して、植民地であるアメリカ人民が参加していないというイギリス政府の不当な課税が契機となり独立戦争がはじまり、1776年7月4日のアメリカの独立宣言に先立ち、1776年6月12日に人権宣言（ヴァージニア権利章典）が行われた。ヴァージニア権利章典第6条において「代表なければ課税なし」という原則を要求したものが、アメリカにおける租税法律主義の芽生えであるといえる。山本守之『租税法の基礎理論〔新版〕』税務経理協会（2008年）491～492頁、参照。

の成立・発展に、他方では、その法的側面において、法治主義の成立・発展に、それぞれ貢献してきた。大憲章がイギリス憲法の嚆矢、とりわけ租税法律主義の萌芽とされているのは、同法第 12 条の、「いっさいの盾金 (scutage) もしくは援助金(aid)は、朕の王国の一般評議会(Common Counsel)によるものでなければ、朕の王国においてはこれを課さない」という規定の存在である。盾金も援助金も、現在の言葉でいえば税金を意味し、大憲章は、国王が全人民に対して宣言したのではなく、封建的貴族に対する譲歩の契約ではあるが、課税は、課税される者の同意がなければしてはならない、という原則がここにはじめて表現されているのである<sup>26</sup>。租税法律主義は、このような基本的人権を求める歴史において罪刑法定主義<sup>27</sup>とともに一体不離の経過をたどってきたのである。

わが国における租税法律主義は、欧米のように税を負担する者が血を流して獲得したのではなく、イギリスのように専制主君の苛政に反抗して獲得してきたわけでもない。明治維新以前の日本の歴史には、イギリスやアメリカのような租税法律主義を必要とする事情はなかったが、明治維新後、法治国家としての体制の整備を急ぐため、諸外国の法制度を不消化のまま取り入れたものであり、議会制度の創設・憲法の制定は、政府主導で行われ、租税法律主義もその例外ではなかった<sup>28</sup>。このような背景から 1889 年 2 月に制定された大日本帝国憲法において、同法第 21 条に、「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ従ヒ納税ノ義務ヲ有ス」と規定され、また同法第 62 条第 1 項に、「新ニ租税ヲ課シ及税率ヲ変更スルハ法律ヲ以テ之ヲ定ムヘシ」と規定されたことにより、当憲法制定後は、新たな租税は議会の協賛が得られなければこれを課することができないとされたのである。この点におい

---

<sup>25</sup> 1789 年のフランス大革命の原因の一つは、数百年にわたるアンシャンレジーム (旧制度) 下における農民の重税負担であった。同年 8 月 4 日、国民議会は、一切の免税特権、封建的租税等の封建制度廃止を決議し、同年 8 月 26 日に人権宣言を憲法制定議会で決定したものがフランス人権宣言である。フランス人権宣言は大革命を正当化するとともにその成果を要約し、制定させるべき憲法の諸原則を宣明したものであるが、このなかで、同法第 13 条において「課税の平等」と、同法第 14 条において「恣意的課税の禁止」が規定されている。山本守之 前掲 (注 24) 492 頁、参照。

<sup>26</sup> 齊藤稔 前掲 (注 23) 2 頁、参照。

<sup>27</sup> 刑法は、国民の人権・自由を保障する機能を有しており、これを実現する重要な原則が罪刑法定主義である。その内容を簡潔に表現すれば、どのような行為が犯罪となるか、その犯罪に対してどのような刑罰が科されるかは、法律によってのみ定められるというものである。そこからは、刑罰法規の立法と解釈に関して、5 つの重要な波状原理が導き出される。①法律主義、②事後法の禁止、③類推解釈の禁止、④明確性の原則、⑤刑罰法規の適正、である。西田典之『刑法総論〔第 2 版〕』弘文堂 (2010 年) 44 頁、参照。なお、マグナ・カルタ (大憲章) 第 39 条には罪刑法定主義の基礎となった文言が組み込まれている。罪刑法定主義を刑法において明文化したのは、1810 年制定のフランス刑法であるが、これは、マグナ・カルタの思想に影響を受けたフランス大革命の際の人権宣言に基づいている。齊藤稔 前掲 (注 23) 10~11 頁、参照。

<sup>28</sup> 齊藤稔 前掲 (注 23) 28 頁、参照。

て、わが国における租税法律主義のはじめての宣言がなされたといえる<sup>29</sup>。現在わが国では、大日本帝国憲法第 62 条第 1 項にかわる条文として、1946 年 11 月 3 日に制定された現行憲法である日本国憲法において、第 7 章の「財政」より、同法第 84 条は次のように規定されている。

日本国憲法第 84 条 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。

当規定により租税法律主義は明文化された。また、大日本帝国憲法第 21 条にかわる条文としては、日本国憲法の第 3 章「国民の権利及び義務」より、同法第 30 条の次の規定により「納税の義務」が規定されることとなった。

日本国憲法第 30 条 国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ<sup>30</sup>。

わが国における租税法律主義は、租税債務関係と結びつくことによって、他の行政分野にはみられない独特の、厳格な法治主義として確立されてきた背景もある。租税法律関係の中心は、国家と納税義務者との間の債権・債務の関係（租税債務関係）であるが、それは私法上の債務関係とは異なる性質をもっている。租税債務関係とは、債権・債務の関係の中心をなす納税義務は、その内容を定める法律要件（課税要件）の充足によって、法律上当然に成立する一種の法定債務とする考え方<sup>31</sup>である。わが国の現行租税法は、この考え方を基礎として納税義務の成立を観念していると解される<sup>32</sup>。この租税債務関係としての特徴も影響を与え、租税法律主義は、今日では議会制定法に基づく課税を要求する憲法

<sup>29</sup> さらに大日本帝国憲法第 63 条では、「現行ノ租税ハ更ニ法律ヲ以テ之ヲ定メサル限ハ旧ニ依リ之ヲ徴取ス」と規定され、従来の租税が憲法制定後も改廃されない限りそのまま存続することとされた。金子宏 前掲（注 2）42 頁、参照。

しかしながら、これらの法制定は欧米のように国王の専制を抑制するために租税を法律で規制するという視点ではなく、徴税上の便宜のために法律によって国民に受忍義務を与え、「日本国民は法律で定められた租税は法律通りに納めなければならない」という租税を徴収する側の論理として主に使われることになってしまったともいえる。このような背景には、租税法律主義をめぐって欧米のように血を流すことのなかったわが国は、他国から与えられた民主主義により新憲法下でも国民の権利・義務としての租税法律主義を脆弱なものにしていることは否定できず、法律または法令ではない「通達」が租税実務になかで大きなウエイトを占め、一般に納税者に公表されない「部内限」という「情報」が多数存在している実状は、わが国の租税法律主義の脆弱さをそのまま表しているとも考えられる。山本守之 前掲（注 24）495 頁、参照。

<sup>30</sup> 当条文について、北野弘久名誉教授は、「この規定は、国民の納税義務の限界、逆にいえば具体的な徴税権行使の限界をも明定しており、その意味では租税法律主義の原則をも規定したものと解される。」と述べている。このように、日本国憲法第 30 条も、同法第 84 条とともに、租税法律主義の根拠規定と考えられる。北野弘久『税法学原論〔第 6 版〕』青林書院（2007 年）90 頁、引用。

<sup>31</sup> 1 個の事実に対する「課税要件」と「納税義務」との 1 対 1 対応の考え方をいう。谷口勢津夫 前掲（注 7）12 頁、参照。

<sup>32</sup> これについて、具体的には、国税通則法第 15 条第 1 項は、納税義務の成立について特段の定めをすることなく、納税義務の成立を前提にして納税義務の確定について定めていることがあげられる。谷口勢津夫 前掲（注 7）12 頁、参照。

原則として、確立されているのである<sup>33</sup>。

## 2. 租税法律主義の機能

租税法律主義は、課税を常に法律（議会制定法）にかからしめることによって、一般に、私人が法律に従って自己の租税負担を予測し、それに基づいて活動方針・計画を立てることを可能にし、もって私人の生活に対して法的安定性と予測可能性を保障する機能をも有している。租税法律主義は、歴史的・沿革的には行政権の担い手たる国王による恣意的課税から国民を保護することを目的としたが、今日では、租税は、国民の経済活動のあらゆる局面に関係をもっているから、私人は、その租税法上の意味、あるいはそれが招来するであろう納税義務を考慮することなしには、いかなる重要な経済的意思決定をもなしえない。また、租税負担が増大する傾向にある一方、経済活動も関連して税制が複雑多様化しつつある<sup>34</sup>。そのような状況の下では、単にその歴史的沿革や憲法思想史的意義に照らしてのみでなく、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、これを保障しうるものとして、租税法律主義の予測可能性・法的安定性保障機能がますます重要になってきている<sup>35</sup>。

租税法律主義の予測可能性・法的安定性保障機能については、立法面と執行面とに分けてそれぞれ確認する。

### (1) 租税法律主義の立法の側面としての機能

租税法律主義の予測可能性・法的安定性保障機能は、立法の側面としての機能について、「（課税関係における）法的安定」を「（課税関係における納税義務者の）租税法上の地位」と結びつけることによって、財産権（憲 29 条）<sup>36</sup>と同様に性格づけ位置づける考え方をとり、財産権同様の実体的権利として構成されるべきものであると解される<sup>37</sup>。このことは、特に租税法律不遡及の原則（遡及立法の禁止）<sup>38</sup>との関係で重要な意味を

<sup>33</sup> このような憲法原則は、地方税に関しては租税条例主義あるいは地方税条例主義（憲 92 条、94 条）と呼ばれている。谷口勢津夫 前掲（注 7）4 頁、参照。

<sup>34</sup> 谷口勢津夫 前掲（注 7）10 頁、参照。金子宏 前掲（注 2）72 頁、参照。

<sup>35</sup> 金子宏 前掲（注 19）46～49 頁、参照。

<sup>36</sup> 財産権とは、自己に帰属する財産を自由に利用し処分する権利である。財産は個人に私的に帰属することを前提とし、私的所有を基本とした財産関係である社会を前提とした観念であり、財産権が成立しうる前提として憲法が帰属する財産権は、財産価値をもつ全てのものを指すと解されている。高橋和之『立憲主義と日本国憲法〔第 2 版〕』有斐閣（2012 年）240～241 頁、参照。

<sup>37</sup> 谷口勢津夫 前掲（注 7）10 頁、参照。

<sup>38</sup> 法律による課税は、一般に納税者の予測可能性・法的安定性を保障するのに役立つが、租税立法において、その効力発生日（施行期日）前に発生している事実に対して、その法律規定を適用する、と定める場合には、その遡及立法による課税は、そのような機能を果たさないことがある。谷口勢津夫

もつ<sup>39</sup>。なお、金子宏名誉教授は、この遡及立法について、「過去の事実や取引から生ずる納税義務の内容を、納税者の利益に変更する遡及立法は許される、と解してよい。しかし、それを納税義務者の不利益に変更する遡及立法は、原則として許されないと解すべきであろう<sup>40</sup>。」と述べている。これは、国民は現在の法規に従って課税が行われることを信頼しつつ、各種の取引を行うのであるから、後になってその信頼を裏切るとは、租税法律主義の狙いである予測可能性や法的安定性を害することになるからである。日本国憲法（以下、「憲法」という。）は、この点について明文の定めをおいていないが、同法第 84 条は納税義務者の信頼を裏切るような遡及立法を禁止する趣旨を含んでいるものと解すべきであり<sup>41</sup>、つまり、立法面では、憲法法規における財産権という「人権」を保障する地位と同様に性格づけ位置づけられ、課税関係における納税義務者の予測可能性と法的安定性が保障される機能を有しているといえる<sup>42</sup>。

## （2）租税法律主義の執行の側面としての機能

租税法律主義の予測可能性・法的安定性保障機能は、執行の側面からは、租税法律主義の本来的な意義と目的（課税権者による恣意的・不当な課税から国民の財産および自由を保護すること）から導き出される課税の適法性保障機能という租税法律主義の本来的機能と両立し得るものでなければならない。そして、租税法律主義は、課税要件の充足に対する予測可能性だけでなく、課税要件の欠缺<sup>43</sup>（課税減免規定の適用除外要件の欠缺）の利用による課税要件の充足回避に対する予測可能性をも保障するものである必要がある<sup>44</sup>。この両方の予測可能性が保障されてこそ、予測可能性・法的安定性保障機

---

前掲（注 7）10 頁、参照。

<sup>39</sup> 谷口勢津夫 前掲（注 7）10 頁、参照。この両者の関係性について、谷口勢津夫教授は、概ね以下のように説示している。すなわち、「暦年途中の租税法規の変更およびその暦年当初からの適用によって納税者の租税法規上の地位が変更され、課税関係における法的安定に影響が及び得る場合」においては、「法律で一旦定められた財産権の内容が事後の法律により変更されることによって法的安定に影響が及び得る場合」と同様に考えて、「暦年途中の租税法規の変更およびその暦年当初からの適用による課税関係における法的安定への影響が納税義務者の租税法規上の地位に対する合理的な制約として容認されるべきであるかという観点」から、そのようないわゆる年度内遡及課税の根拠規定が「課税関係における法的安定が保たれるべき」という租税法律主義の趣旨に反するか否かについて判断するのが相当と解すべきである、ということである。谷口勢津夫 前掲（注 7）10 頁、参照。

<sup>40</sup> 金子宏 前掲（注 2）108 頁、引用。

<sup>41</sup> 金子宏 前掲（注 2）108 頁、参照。

<sup>42</sup> 谷口勢津夫 前掲（注 7）11 頁、参照。「課税関係における納税者の租税法規上の地位」を財産権と同様に性格づけ位置づける考え方について、「損益通算禁止」年度内遡及（千葉）事件・最高裁第一小法廷平成 23 年 9 月 22 日判決 民集第 65 巻第 6 号 2756 頁、「損益通算禁止」年度内遡及（東京）事件・最高裁第二小法廷平成 23 年 9 月 30 日判決 判時第 2132 号 39 頁、参照。

<sup>43</sup> 欠缺とは、「法規の文言との趣旨・目的との不一致・ずれ」をいう。谷口勢津夫 前掲（注 7）41 頁、参照。

<sup>44</sup> 租税法律主義適合性を機能的に判断する場合にも、納税義務者の主観的認識において課税に対する予

能は課税の適法性保障機能と両立し得ることになるからである<sup>45</sup>。

### 3. 租税法律主義の内容

租税法律主義の内容としては、主に「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性の原則」および「手続的保障原則」の4つを挙げることができる。この他、「遡及立法の禁止」および「納税者の権利保護」も租税法律主義の内容として理解すべきであるとされている<sup>46</sup>。法律によらない課税の禁止を意味する租税法律主義は、これらの内容が税務行政と、租税立法に対しても向けられる。これは、法律の定め方如何によっては、形式的には法律に従って課税が行われるかのようにみえても、実質的には法律によらず課税が行われるのと同じ結果になってしまうおそれがあるからである<sup>47</sup>。

本論文においては、不確定概念と最も関係のある課税要件明確主義を中心に、その他の内容についても簡略的に確認していくこととする。

#### (1) 課税要件法定主義

課税要件法定主義とは、刑法における罪刑法定主義になぞらえて作られた原則で、課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件（納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準および税率等<sup>48</sup>）のすべてと租税の賦課・徴収の手続は法律によ

---

測可能性があるかどうかを基準とするのではなく、課税が租税法律に客観的に適合しているかどうかを基準とすべきである。このことは、特に租税法における権利濫用が問題になる事案においては、重要な意味をもつ。課税減免請求権という権利の濫用について、外国税額控制度の濫用事件（りそな銀行事件・最高裁第二小法廷平成17年12月19日判決 民集第59巻第10号2964頁等）がある。課税減免規定とは、一定の要件の下で、納税義務者が課税減免請求権を付与するものと解されるが、納税義務者が、当該規定のその権利付与目的に反して、その権利を行使し租税負担の軽減または排除を図る場合、これを課税減免請求権という権利の濫用という。当判例は、課税減免規定について、目的論的解釈方法を用いず（法規の「解釈」について、その趣旨・国的を参酌して、その欠缺を補充するような間接的な方法は用いず）、直接的にその趣旨・目的そのものを要件ないし基準として、その趣旨・目的違反の行為を当該課税減免制度の濫用とし、端的に、当制度の適用を否認したもの（アメリカのグレゴリー事件の判決によって認められた法理：プロパー・ビジネス・パーパスの法理）であるが、これは理論上の否認ではなく、規定の本来の趣旨・目的にそった縮小解釈ないし限定解釈の結果であり、租税法律主義の支配する税法の領域においては、権利濫用をもって直ちに権利行使の許容性ないし法効果を否認することはできないと考えるべきである。課税減免制度の濫用あるいは同制度によって付与される権利の濫用を禁止する明文の規定が、租税法には存在しないため、租税法律主義の下で、不文の濫用禁止規定が租税法に内在すると考えることは、租税法律主義の自己否定であるからである。よって、事実として、新しい租税回避の類型が生み出されるごとに、個別の否認規定を設けて問題の解決を図り、課税要件の充足回避に対する予測可能性をも補充するよう、立法府は迅速にこれに対応していくことが必要不可欠となる。谷口勢津夫 前掲（注7）10～11頁、39～43頁、76～77頁、参照。金子宏 前掲（注2）119～125頁、参照。

<sup>45</sup> 谷口勢津夫 前掲（注7）10～11頁、参照。

<sup>46</sup> 金子宏 前掲（注2）73頁、参照。増田英敏『リーガルマインド租税法〔第4版〕』成文堂（2013年）28～32頁、参照。

<sup>47</sup> 谷口勢津夫 前掲（注7）25頁、参照。

<sup>48</sup> 租税法律主義の下では、租税に関する国民と国家との関係は、租税法律に基づく種々の権利義務によ

って規定されなければならないということの意味する<sup>49</sup>。憲法第 84 条と同法第 30 条において、わが国が租税法律主義を採用したことを明らかにしたと解すべきことにより、課税要件についてはもちろんのこと、租税の賦課・徴収の手續に至るまで、法律またはその委任に基づく政令等<sup>50</sup>によって明確に定められていることを要するものとして、厳格な法の支配下に置くことを要請している<sup>51</sup>。

## (2) 課税要件明確主義

課税要件明確主義とは、法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手續に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならないという原則である<sup>52</sup>。これらの規定が明確でなければ、その規定を読む者によって異なるような多様な解釈を許すことになり、法による規制の意味がなくなる。条文の意味が明確でなければならないことは、すべての法律に共通した原則であるが、租税法律主義の内容として、特に強調されるのは、次の 2 つの理由からである<sup>53</sup>。1 つは、不確定で多様な解釈が可能な定めについては、結局は租税行政庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねないことである。つまり、租税法にお

---

って構成される（租税法律関係）。租税法律関係に含まれる種々の権利義務のうち、納税義務の主体である納税義務者、納税義務の物的基礎をなす課税物件（課税対象）、納税義務者と課税物件との結びつきを意味する帰属、納付すべき税額算定の基礎をなす課税標準、納付すべき税額算出のために課税標準に適用される税率というような、納税義務が成立するための要件を課税要件という。清永敬次『税法〔新装版〕』ミネルヴァ書房（2013 年）11 頁、参照。

<sup>49</sup> 金子宏 前掲（注 2）73 頁、参照。

<sup>50</sup> 課税要件法定主義に関して、最も問題となるのは、「法律またはその委任に基づく政令等」としている委任立法である。課税要件明確主義の考え方からみても法律の委任命令と執行命令以外は許されないと解すべきである。また、法律の委任があったとしても、国の立法権（憲 41 条）を放棄するに等しい大幅な委任は許されない。したがって課税要件法定主義の趣旨からすれば、個別的、具体的な委任に基づいて規定される政省令であることが必要であり、一般的・白紙的委任は無効である。山本守之前掲（注 24）497～498 頁、参照。同様に、裁判所判決からは、「法律が命令に委任する場合には、法律自体から、委任の目的、内容、程度などが明らかにされていることが必要であり、損金、益金への算入、不算入といった課税要件について、法律で概括的、白地的に命令に委任することは許されないと解するのが相当である」と判示されている。大阪高裁昭和 43 年 6 月 28 日判決 行集第 19 巻第 6 号 1130 頁、引用。

<sup>51</sup> 山本守之 前掲（注 24）496～501 頁、参照。

なお、国際課税の分野では、租税条約も課税要件等に関する事項を定めている。租税条約は、主として国際的・二重課税の排除を目的として締結国の課税権を制限し、租税法律による場合よりも納税義務を制限し、または排除する規定等を定めているが、条約の締結には、内閣の承認が必ず必要とされていること（憲 73 条 3 項）や、租税条約の中心をなす課税制限条項は、国内で直接適用しても、納税者の権利利益が不当に侵害されることにはならないため、その規定が一義的かつ明確である限り、国内適用可能性をもつと解され、課税要件法定主義の許された例外といえる。谷口勢津夫 前掲（注 7）27 頁、参照。

<sup>52</sup> 金子宏 前掲（注 2）75 頁、参照。

憲法第 73 条が、内閣の職務として、「憲法及び法律の規定を実施するために、政令を制定すること。」として委任を認めているため、租税法の規定を実施するために政令を設けることも、憲法の規定の範囲内で認められている。

<sup>53</sup> 山本守之 前掲（注 24）502～507 頁、参照。齊藤稔 前掲（注 23）73～74 頁、参照。

いて租税行政庁の自由裁量を認める規定をおくと、課税要件を法律に規定するという課税要件法定主義が形骸化するばかりでなく、権力をもつ租税行政庁の解釈が法そのものとしてワークしてしまうおそれがあるのである。2 つには、民主主義の原則からみて、租税法は国民のすべてにとって理解しやすく、明確かつ簡易なものでなければならないという要請である。特にわが国では、主要な税について、租税債権・債務は第一義的に納税者自身の申告によって確定することとする申告納税制度<sup>54</sup>を採用している。国家税収入の大部分が支えられている現況下においては、この要請は一層強く、また租税解釈権は租税行政庁だけでなく、納税義務者にもあり、租税法律主義の機能としての国民の法的安定性や予測可能性を確保するためにも必要があると考えられる。このため、課税要件明確主義は、法文の規定を定めるにおいて、租税法に租税行政庁の自由裁量を認める規定を原則として設けないことと、租税法のなかに不確定概念をおくことを極力排除しなければならない。

### (3) 合法性の原則

合法性の原則とは、租税法はもともと強行法規であるから、課税要件が充足される限りは、租税行政庁には租税を減免する自由はなく、また租税を徴収しない自由もないという原則である<sup>55</sup>。これは租税負担の公平を維持するための租税法律主義の手続的側面といえる。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。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<sup>56</sup>。

### (4) 手続的保障原則

手続的保障原則とは、租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続で行われなければならない、これに対する争訟も公正な手続で解決されなければならないという原則である<sup>57</sup>。青色申告に対する更正処分の理由付記（所法 155 条 2 項、法法 130 条 2 項）、青色申告承認取消処分の理由付記（所法 150 条 2 項、法法 127 条 2 項）

<sup>54</sup> この申告納税制度は納税者による適法な申告が行われている限り、納税義務の確定過程に租税行政庁が介入することは想定されていない納税制度といえる。これは国税通則法第 16 条からも確認できる。増田英敏 前掲（注 46）33 頁、参照。

<sup>55</sup> 山本守之 前掲（注 24）508 頁、参照。岡村忠生ほか『ベーシック税法〔第 7 版〕』有斐閣（2013 年）32～33 頁、参照。

<sup>56</sup> 金子宏 前掲（注 2）63 頁、参照。

<sup>57</sup> 山本守之 前掲（注 24）519 頁、参照。

および執行機関と審査機関との分離（通則法 78 条）等は、いずれもこの原則に由来するものである<sup>58</sup>。

#### （5）遡及立法の禁止

遡及立法の禁止とは、本節第 2 項において確認したように、これは立法に関する原則であり、経済活動に影響を及ぼす租税法が新たに制定・改正された場合に、租税法前に生じた事項に対して遡って法を適用すると、国民に対する法的安定性や租税についての予測可能性を損なうことになるので、原則として、法はその施行前に生じた事項については適用されないとするものである<sup>59</sup>。

#### （6）納税者の権利保護

納税者の権利保護とは、たとえ建前として租税法律主義がとられていても、違法な租税の確定・徴収が行われた場合に、納税義務者がそれを争い、その権利の保護を求めることが保障されていなければならないという原則である<sup>60</sup>。租税法律主義が納税義務者の権利救済をはかるための原理として機能するには、裁判所が、租税行政庁が行った課税処分や滞納処分が租税法に適合しているかどうかを公正・厳格に判断することが求められる<sup>61</sup>。

以上、租税法律主義は、上述した（1）から（6）の内容により構成されている。本論文で採りあげる不確定概念については、この中でも規定の明確性を要請する課税要件明確主義との関係が問題となる<sup>62</sup>。課税要件明確主義と不確定概念の関係については、課税要件を定めた条例が課税要件明確主義に反するとされた事例<sup>63</sup>とこれに関連する学説を採りあげて、本章第 3 節において詳述する。

### 4. 租税法律主義と租税公平主義の関係性

租税法において、租税法律主義と租税公平主義が基本原則の柱となっていることは、上述したとおりであるが、この基本原則のうちの租税公平主義を、金子宏名誉教授は次のように定義している。すなわち、「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなけれ

<sup>58</sup> 金子宏 前掲（注 2）79 頁、参照。

<sup>59</sup> 岡村忠生ほか 前掲（注 55）32 頁、参照。葭田英人『基礎から理解する租税法—所得税法・法人税法入門—』日本評論社（2010 年）8 頁、参照。

<sup>60</sup> 金子宏 前掲（注 2）853 頁、参照。石村耕治編『現代税法入門塾〔第 6 版〕』清文社（2012 年）80 頁、参照。

<sup>61</sup> 山田二郎『山田二郎著作集Ⅱ租税法の解釈と展開（2）』信山社出版（2007 年）594 頁、参照。

<sup>62</sup> 谷口勢津夫 前掲（注 7）28 頁、参照。

<sup>63</sup> 行集 前掲（注 10）1616 頁、参照。

ばならず、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱わなければならないという原則を、租税公平主義または租税平等主義という。これは、近代法の基本原理である平等原則の課税の分野における現われであり、直接的には憲法第 14 条第 1 項の命ずるところであるが、内容的には『担税力に即した課税』(taxation according ability to pay) と租税の『公平』(equity)ないし『中立性』(neutrality)を要請するものである<sup>64</sup>。」とされる。この租税公平主義の意義を、立法の側面と執行の側面とに分けると、立法の側面においては、租税公平主義は担税力に応じた租税負担の配分を求める要請であり、担税力に応じた課税を実現できるよう租税法の立法過程を統制する立法原理(租税負担の公平原則)といえる。執行の側面においては、機会均等を要請し、担税力に応じた公平な税負担の実現を目的として立法された租税法を、すべての国民に平等に適用することを要請するものである(平等取扱原則)<sup>65</sup>といえる。

租税公平主義の法的根拠は憲法第 14 条であり、公平の概念は同条第 1 項<sup>66</sup>の「法の下  
の平等」という規定である。この「平等」の意味と同規定の意義について、最高裁判所大法  
廷昭和 60 年 3 月 27 日判決は、「憲法 14 条 1 項は、すべて国民は法の下に平等であって…  
(中略)…この平等の保障は、憲法の最も基本的な原理の一つであって、課税権の行使を  
含む国のすべての統治行動に及ぶものである。しかしながら、国民各自には具体的に多くの  
事実上の差異が存在するのであって、これらの差異を無視して均一の取扱いをすること  
は、かえって国民の間に不均衡をもたらすものであり、もとより憲法 14 条 1 項の規定の  
趣旨とするところではない。すなわち、憲法の右規定は、国民に対し絶対的な平等を保障  
したのではなく、合理的理由なくして差別することを禁止する趣旨であって、国民各自  
の事実上の差異に相応して法的取扱いを区別することは、その区別の合理性を有する限り、  
何ら右規定に違反するものではないのである<sup>67</sup>」と判示して、憲法が命ずる平等概念の意  
義<sup>68</sup>を明確にした。

<sup>64</sup> 金子宏 前掲(注 2) 80 頁、引用。

<sup>65</sup> 増田英敏 前掲(注 46) 17~18 頁、参照。

<sup>66</sup> 憲法第 14 条第 1 項は、「すべての国民は、法の下に平等であって、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。」と規定する。

<sup>67</sup> 最高裁大法廷昭和 60 年 3 月 27 日判決(大島訴訟)民集第 39 巻第 2 号 257~258 頁、引用。

<sup>68</sup> 憲法の平等概念は、合理的理由なくして差別することを禁止する、相対的な平等概念であり、国民に  
財産や才能など多くの事実上の差異がある以上、その差異を無視して絶対的に等しく扱うことは、結  
果的に不平等をもたらす、国民の幸福に寄与しない。したがって、等しい状況にあるものと等しく扱  
うことは、結果としての平等を確保できる。しかし、差異があり等しくない状況にあるものを法が等  
しく取り扱うことは、法が平等に何の貢献もしていないことと同じ結果をもたらす。法の目的が正義  
である以上、法適用の結果、その差別なり差異といった不平等な状況が改善されるよう機能するこ  
とが法の役割といえる。増田英敏 前掲(注 46) 19~20 頁、参照。

このように憲法規定を根拠とする租税法の両基本原則が有効に租税法規を支配・統制しはじめて、租税法が納税義務者の権利を擁護するための法体系として構築し、確立され、その結果として、租税正義が実現される。しかしながら、憲法はその法典自体に制裁規定を持たないことから、租税正義の実効性確保のために違憲審査制<sup>69</sup>をはじめとする規定を設けているのである。租税法に直接的もしくは間接的に関係する憲法規定について、憲法保障の実効性が確保されているとすれば、度重なる税制改正により租税法がいかに変貌しようとも、その正当性は確保されるが、租税法に対する憲法の統制作用が形骸化すれば、租税法の正当性は保障し得なくなるのである<sup>70</sup>。

## 5. 小括

本節では、租税法律主義を概観した。租税法律主義は 6 つの内容から構成されており、上述したように租税行政庁による恣意的な課税を防止し、納税義務者である国民の法的安定性と予測可能性を確保するために厳格に守られる必要がある憲法原理である。憲法を法的根拠とする租税法律主義と租税公平主義が、理論上は隅々まで統制を加えているとされるが、ここから導き出される内容と不確定概念の関わりには疑問が生じるところである。

租税正義を実現するための基本原理の統制のうち、本論文では、とりわけ租税法律主義における不確定概念という抽象的な表現の存在が、实际的にどのように作用し、課税要件明確主義と不確定概念は関係しているのか検討するため、次節より不確定概念の意義や特徴点について確認していくこととする。

## 第 2 節 不確定概念の意義

不確定概念のような抽象的な表現は、租税法に限らずその他の法律においても多く用いられている。租税法は法体系において公法に属するが、内部的・実体的にはむしろ私法と近親関係にあるとあってよいくらいに私法とは密接な関係をもつ<sup>71</sup>。租税問題は人々の私

<sup>69</sup> 法の支配を徹底するため、憲法第 81 条に規定する、法律が憲法に違反していないかどうかを独立の裁判所が判断する制度である。高橋和之 前掲（注 36）25 頁、参照。

租税法は、国民に財産的負担を課す法であるから、財産権を規制する立法の場合と同じく、その違憲審査については原則として合憲性の推定が働くと考えてよいと解される。しかし、性別や精神的自由・市民的自由に関連する租税法規の違憲性の審査にあたっては、より厳格な審査基準が必要である。金子宏 前掲（注 2）98 頁、参照。

<sup>70</sup> 増田英敏『租税憲法学〔第 3 版〕』成文堂（2006 年）33 頁、参照。

<sup>71</sup> 租税は、私人の各種の経済活動を対象として賦課・徴収されるが、これらの経済活動は、第一次的に

の関係性を前提にしてかつそれを契機にして生ずるため、租税法には数多くの私法の領域で発達した法概念が導入され、租税法の解釈には民法<sup>72</sup>等の私法からの借用概念が不可欠である<sup>73</sup>。他方、租税法律主義が支配する租税法における「課税要件明確主義」の要請は、罪刑法定主義が支配する刑法<sup>74</sup>の構成要素の一つである「明確性の原則<sup>75</sup>」における解釈の厳格性が、議会制定法を遵守し法規の明確性を要求する意味で、租税法と関係の深いものといえる<sup>76</sup>。本節においては、租税法における不確定概念の特徴点等を確認するとともに、私法である民法および公法である刑法の抽象的概念と、租税法における不確定概念の考え方との比較を含めて考察していくこととする。

## 1. 不確定概念の意義

「不確定概念」について、法律学小辞典では、「抽象的で、一見多義的な概念を、行政法学上、不確定概念と呼ぶ<sup>77</sup>。」と示している。ここで、「行政法学上」という前提が置か

---

は民法や会社法を中心とする私的取引法によって規律されている。その意味で、租税法の規定が私的取引法を前提としそれに基礎をおいている場合が多い。他方、今日では、租税の問題は私的経済活動のあらゆる局面に関係をもっており、租税法の私的取引法への影響が顕著になりつつあるから、私的取引法と租税法はきわめて深い関係にあるといえる。金子宏 前掲（注 2）36 頁、参照。

<sup>72</sup> 民法は、家族のなかで、あるいはまた財産の管理やその取引を通じて形成される私人間の法律関係のルールを定めた私法の一般法である。これに対し、税法は、納税、課税および徴税等を通じて形成される国家と私人との法律関係を規定する公法に分類される。両者は別個の法分野に属するものと考えられるが、一方で両者には相互に関連する 2 つの理由が存在する。1 つは、税の問題を抜きにしては、民事紛争を真の意味で解決したことにはならないからである。これは、紛争解決の前提となる、紛争当事者間における法律関係の実体的構成いかんにより、課税の方法が異なることがあり、これら民事紛争の解決には、民事紛争への税法・税務からのアプローチが重要となるからである。2 つには、たとえば租税実務において、ある特定の税法の解釈やその適用の是非が問題となる場面では、課税の前提となる財産権の帰属や移転の原則を定めている一般法たる民法に立ち返って考えなければならないことが少なくないからである。こうした「原点に立ち返って考える」ことは、実際の裁判例で、民法と税法との関係が問題になる場面で、「基本法たる民法」という用語がしばしば用いられることから明らかとなり、税法上の問題を「原点に立ち返って考える」ことの必要性を象徴的に表現しているといえる。松尾弘・益子良一『民法と税法の接点—基本法から見直す租税実務—』ぎょうせい（2007 年）2～6 頁、参照。

<sup>73</sup> 北野弘久 前掲（注 30）12～18 頁、参照。金子宏 前掲（注 2）112～115 頁、参照。

<sup>74</sup> 刑法は、国民の人権・自由を保障する機能を有しており、これを実現する重要な原則が罪刑法定主義である。西田典之『刑法総論〔第 2 版〕』弘文堂（2010 年）44 頁、参照。租税法律主義や罪刑法定主義の原則は、国民による支配ということから民主主義（被告人の利益保護）と、自由主義（法規の明確性と適正性）をその本分とし、国に対する自由獲得闘争の中に存在意義を有している。小林敬和「租税法律主義の実質化について—罪刑法定主義と関係して—」『税法学』第 565 号（2011 年 5 月）91 頁、参照。

<sup>75</sup> 「明確性の原則」とは、刑法の規定が、犯罪についても刑罰についても、できるだけ具体的で、かつ、その意味するところが明確でなければならないとする原則をいう。小林敬和 前掲（注 74）80 頁、参照。

<sup>76</sup> 小林敬和 前掲（注 74）99～101 頁、参照。

<sup>77</sup> 金子宏ほか編『法律学小辞典〔第 4 版補訂版〕』有斐閣（2008 年）1054 頁、引用。

行政行為の要件が法律で定められている場合でも、それが抽象的な概念に留まることがあり、たとえば、「善良な風俗もしくは清浄な風俗を害…(する)おそれがあると認められるとき(風俗 26 条 1 項)、

れているのは、不確定概念は、元来、行政法における「行政行為と裁量」との関係で議論がなされていたためである<sup>78</sup>。シャープ勧告<sup>79</sup>が大学における租税法教育の充実を提案したことにより転機を迎え、現在では理論的にも租税実体法<sup>80</sup>（特に課税要件法）中心の体系をもち、手続法的にも申告納税方式という特殊な仕組みを中核とする租税法が、行政法領域から独立した学問としての位置を獲得しているわけであるが<sup>81</sup>、わが国では、伝統的に、租税法は行政作用法の一部として取り扱われてきた背景があり、これは「権力関係説<sup>82</sup>」における理論が影響していたといえる。今日では、租税法は租税債務の観念を中心として構成されるべきとされているが、以前は租税法は、租税の賦課・徴収に関する法（租税行政法ないし租税手続法）として観念されてきたためである<sup>83</sup>。このような背景から、戦前まで行政法学の一分科とされてきた租税法は、現在も行政法と同様に抽象的・多義的な概念は「不確定概念」として取扱われている<sup>84</sup>。なお、上述した内容に関連する不確定概念と裁量の関係性については、本章第4節において、税務行政における裁量権の問題を考察

---

「緊急を要する場合（自治101条5項）、「当該事務または事業の適正な遂行に支障を及ぼすおそれ（行政情報公開5条6号）等である。なお行政法上では一定の範囲内では要件が認められる「要件裁量」という考え方を近年の裁判所は認める傾向にある。金子宏ほか編 前掲（注77）1054頁、参照。

<sup>78</sup> 山本守之 守之会編『検証・税法上の不確定概念〔第2版〕』中央経済社（2004年）40頁、参照。

<sup>79</sup> 戦後における、独立した法学としての税法の発展にとって、アメリカの著名な財政学者シャープ博士（C.S.Shoup）を団長とする税制調査団が昭和24年9月にわが国の税制について行った勧告書（「シャープ勧告」）の中の、「各大学の法学部においては、税法の講座を独立の課目として設けるべきである。税法の実体的および技術的規定並びに税務行政の専門的部分の注意が向けられるべきである。」（当勧告書：4巻D67頁）という勧告が大きな役割を果たしたことは明かである。清永敬次 前掲（注48）25頁、参照。

<sup>80</sup> 租税法律関係に含まれる種々の権利義務のうち、国民が負担する義務として最も重要なものは、納税義務である。納税義務の成立、承継および消滅を規律する法は、租税法の体系上、「租税実体法」と呼ばれる。なお、納税義務はその性質上、金銭債務であり、租税債務とも呼ばれることから、租税実体法は租税債務法と呼ばれることもある。租税実体法（租税債務法）の中心をなすのは、納税義務（租税債務）の内容および成立に関する課税要件法である。谷口勢津夫 前掲（注7）84頁、参照。

<sup>81</sup> 金子宏編『租税法の発展』有斐閣（2010年）72頁、92頁、参照。

<sup>82</sup> 「権力関係説」とは、オットー・マイヤーを中心とする伝統的学説で、租税法律関係を国民が国家の課税権に服従する関係としてとらえ、そこでは国家が優越的・権力的意思の主体として現れることを理由に、それを典型的な権力関係の一例とみる考え方である。この考え方によると、租税法は他の行政法の諸分野と異なる性質をもたないことになり、独立の法分野として構成する理論的必然性は存在しないこととなる。対立する説として、「債務関係説」がある。これはアルバート・ヘンゼルとオトマール・ビューラーを中心とする学説で、租税法律関係を、国家が納税者に対して租税債務の履行を請求する関係としてとらえ、国家と納税者とが法律のもとにおいて債権者・債務者として対立し合う公法上の債務関係として位置づける考え方である。これは課税要件の観念を用いて理論的究明と体系化を行おうとするものであって、租税債務の観念を租税法の中心にすえることによって、租税法を行政法とは独立の法の一部門として構成することが可能になる。もともと、両説は租税法律関係を一元的にどちらかに割り切ることは困難であり、性質の異なる種々の法律関係の束として理解するのが実定租税法の認識としては正しいといえるが、租税法律関係の基本的・中心的な関係は債務関係にあり、租税法は租税債務の観念を中心として体系化するのが適当であるといえる。金子宏 前掲（注2）23～25頁、参照。

<sup>83</sup> 金子宏 前掲（注2）35頁、参照。

<sup>84</sup> 金子宏監『租税法辞典』中央経済社（2001年）225頁、参照。忠佐市『租税法要綱〔第10版〕』森山書店（1986年）12頁、参照。

する際に行う。

ところで、憲法はもちろんのこと<sup>85</sup>、民法および刑法等の法律においては、行政法や租税法に用いられる不確定概念という用語自体は存在しないようであるが、抽象的表現は多く用いられている。具体的には、「一切の表現の自由は、これを保障する<sup>86</sup>」（憲 23 条 1 項）等である。伊藤義一教授が、「本来、法律は抽象的に表現し、規定するものである<sup>87</sup>。」と述べているように、租税法や行政法に限らず、法律は、法の定めた対象に法の下に平等に適用されるため、その性質上、抽象的な概念を用い規定していると考えられる。

以下においては、租税法における不確定概念の特徴点等を確認し、私法である民法および公法である刑法の抽象的概念と不確定概念の比較を含めて考察していく。

## 2. 租税法における不確定概念

租税法における不確定概念とは、租税法に使用されている抽象的、多義的な概念をいい、租税法条文では、この不確定概念が多数用いられている。「不相当に高額」（法法 34 条 2 項・36 条）、「不当に減少」（法法 132 条、所法 157 条等）、「著しく低い価額」（相法 7 条等）、「やむを得ない理由」（通則法 23 条 2 項等）、「正当な理由」（通則法 65 条 4 項等）および「必要があるとき」（通則法 74 条の 2 等）等が典型的なものである<sup>88</sup>。藤曲武美税理士は、このような不確定概念の特徴点として「抽象性」、「社会通念」および「多義性」

<sup>85</sup> 憲法は、同法第 98 条第 1 項において、「この憲法は、国の最高法規であって、その条規に反する法律、命令、詔勅及び国務に関するその他の行為の全部又は一部は、その効力を有しない」と規定している。この最高法規としての憲法には、一般的・抽象的な原則の形でしか規定されていない。これは、憲法が最高法規であるから、憲法以下のあらゆる法規範は憲法に適合するものでなければならないためであり、その具体化は法律等の成文法によりなされていることや、場合によっては不文の慣習法や慣例・先例、裁判所の憲法判例により具体化されている。高橋和之 前掲（注 36）14～17 頁、参照。

<sup>86</sup> 憲法第 21 条第 1 項は「集会、結社及び言論、出版その他一切の表現の自由は、これを保障する。」と規定している。なお、同法同条で規定する「表現の自由」にも、規制立法は明確でなければならないとする「明確性の理論」が存在する。明確性の理論は、とくに表現の自由規制立法について、合憲限定解釈（法令を憲法に合致するように狭義に解釈すること）の余地なく規制が不明確なだけで違憲無効となるという意味をもつ。これは、不明確な表現行為規定は、国民がその規定の適用を恐れて本来自由に行い得る表現行為までも差し控えるという効果を生むことになるからである。明確性の理論には 2 つの内容があり、第 1 は「漠然不明確のゆえに無効」である。これは法文が漠然としているため何を禁止しているのか不明確であることは許されないということである。第 2 は、「過度の広汎性ゆえに無効」である。これは法文が規制可能な範囲を超えて本来許されるべき行為までを規制する場合は無効となることを意味する。なお、判例も「法律をもつて表現の自由を規制するについては、基準の広汎、不明確の故に当該規制が本来憲法上許容されるべき表現にまで及ぼされて表現の自由が不当に制限されるという結果を招くことがないように配慮する必要がある」と、明確性の理論を一般論として承認している。小泉洋一ほか『憲法の基本〔第 2 版〕』法律文化社（2013 年）90～92 頁、参照。最高裁大法廷昭和 59 年 12 月 12 日判決 民集第 38 巻第 12 号 1308 頁、脚注内で引用。

<sup>87</sup> 伊藤義一『税法の読み方 判例の見方』TKC 出版（2007 年）19 頁、引用。

<sup>88</sup> 山本守之 守之会編 前掲（注 78）29 頁、参照。

の3点を挙げて、概ね以下の通り説明している<sup>89</sup>。

#### (1) 抽象性

不確定概念の特徴の1つは、その文言の抽象性である。抽象的であるが故に具体的事実への適用にあたっては、その具体的事実の個別諸条件が反映され多義性をもつこととなる<sup>90</sup>。藤曲武美税理士は、「過大役員報酬（現行は、「過大役員給与」筆者加筆。）の『不相当に高額』の例をとれば、役員の職務の内容や法人の収益状況等によっては年間数千万円を支給しても不相当に高額とはならないだろうし、役員といっても名ばかりの役員では、年間二百万円～三百万円でも不相当に高額になることも考えられる<sup>91</sup>。」と述べている。

#### (2) 社会通念

「不相当に高額」、「不当に減少」、「著しく低い価額」、「やむを得ない理由」、「正当な理由」および「必要があるとき」等の不確定概念の文言は、各判断者が認めるところの社会通念を判断要素に含んでおり、そのような意味でも多義性を帯びてくる<sup>92</sup>。藤曲武美税理士は、「たとえば、『著しく低い価額』といっても時価に比しどの程度低いものが著しいというかは、その判断者の認めるところの社会通念とも関係してこよう。そして、判断要素となる社会通念は、時と場所によって異なるものである<sup>93</sup>。」と述べている。なお、社会通念とは、法律用語辞典において、「社会一般に受け入れられ通用する常識。公式の法源ではないが、法の解釈、裁判、調停等において判断の基準として用いられる。…（中略）…信義誠実の原則<sup>94</sup>というのも、これに近い。ただ、社会の変動の激しい現代においては、何が社会通念かの認定は、しばしば困難を伴う<sup>95</sup>。」と示している。

<sup>89</sup> 山本守之 守之会編 前掲（注78）29～30頁、参照。

<sup>90</sup> 山本守之 守之会編 前掲（注78）29頁、参照。

<sup>91</sup> 山本守之 守之会編 前掲（注78）29頁（藤曲武美）、引用。

<sup>92</sup> 山本守之 守之会編 前掲（注78）29頁、参照。

<sup>93</sup> 山本守之 守之会編 前掲（注78）29～30頁（藤曲武美）、引用。

<sup>94</sup> 信義誠実の原則は、民法第1条第2項において、「権利の行使及び義務の履行は、信義に従い誠実に行わなければならない。」と定められている。清永敬次名誉教授は、「私法上主として発展してきたこのような信義誠実の原則が税法の領域においても適用されることについては、一般に承認されている。」と述べているように、租税法の領域でも借用概念として信義誠実の原則を租税法の解釈においても適用できることを示している。清永敬次 前掲（注48）55頁、参照、一部脚注内で引用。なお、同様の解釈において、田中二郎名誉教授は、「あらゆる分野における法に内在する一種の条理の表現」と述べ、信義則の適用を肯定している。田中二郎『租税法〔法律学全集〕』有斐閣（1990年）129頁、引用。また、中川一郎教授も「憲法14条1項に含まれるとされる形式的租税平等主義を根拠に税法における信義則の適用を肯定する。」と述べている。中川一郎編『税法学体系』ぎょうせい（1977年）105頁、引用。そのほか、租税法における同原則の適用を認めるものとして、金子宏 前掲（注2）127頁、参照。

<sup>95</sup> 法令用語研究会編『法律用語辞典〔第4版〕』有斐閣（2012年）532頁、引用。

### (3) 多義性

不確定概念といわれるものは、その文言の抽象性、判断要素となる社会通念から具体的事実の適用に応じて、多義性をもつこととなる<sup>96</sup>。この不確定概念のもつ多義性について、藤曲武美税理士は、「一律に『何%』や『何円』などと規定できるものではなく、個別的事情に応じてその数値等が変化し、多義性をもってくる<sup>97</sup>。」と述べている。

不確定概念とは、上述した(1)から(3)の特徴を有するものと考えられる。以上のような特徴をもつ不確定概念は、複雑にして流動的な経済事情を考慮し、租税負担の公平をはかる必要などから多義的な観念として、意識して使用されるのが典型的である。つまり、前述した「不相当に高額」等のように、その用語またはフレーズ自体が一定の幅を有しており、その意味において明確性を欠くものが不確定概念といえるのである<sup>98</sup>。

さらに租税法上で用いられている文言の多義性や不正確性だけに着目すれば、加算税における「更正があるべきことを予知して」(通則法 65 条 5 項)、重加算税の「隠ぺいし、又は仮装し」(通則法 68 条 1 項)等のようにその文言自体に納税者等の内心にかかわることが含まれている場合は適用に当たって不確定化しやすい。「近い将来その価額の回復が見込まれない」(法基通 9-1-7)などと将来の予測が伴うものも確定し難い文言といえる<sup>99</sup>。

また文言自体の文理的意味は明確であるにもかかわらず、その適用に当たって解釈が分かれて複数生じる場合もある<sup>100</sup>。たとえば、武田昌輔名誉教授は、「税法上『資産』という用語が存するが、これ自身は、一応は明確なものであるが、実際問題としては、あるものが資産かどうかの判定を巡って、問題の生ずることもありうる<sup>101</sup>。」と述べており、「資産」という文言自体は明確なものであっても、その適用にあたり解釈が分かれる可能性があることを指摘している。

本論文の副題としている租税特別措置法第 61 条の 4 において用いられる交際費課税における多数の不確定概念についても、上述した(1)から(3)の特徴を有しているといえる。なお、「交際費課税制度における不確定概念」の検討については、第 3 章および第 4 章において、判例、通達および学説等を参照して個別に検討する。

<sup>96</sup> 山本守之 守之会編 前掲(注 78) 30 頁、参照。

<sup>97</sup> 山本守之 守之会編 前掲(注 78) 30 頁(藤曲武美)、引用。

<sup>98</sup> 武田昌輔「不確定概念規定の解釈方法の検討」『税理』第 21 巻第 1 号(1978 年 1 月) 5 頁、参照。

<sup>99</sup> 山本守之 守之会編 前掲(注 78) 30 頁、参照。

<sup>100</sup> 山本守之 守之会編 前掲(注 78) 30 頁、参照。そもそも、日本の基本的税法には租税を定義した条項は存在しない。国税通則法第 2 条第 1 項は「国税」を定義しているが、それは同法が対象とする国税の範囲を明らかにしているものにすぎない。北野弘久 前掲(注 30) 25 頁、参照。

<sup>101</sup> 武田昌輔 前掲(注 98) 5 頁、引用。

### 3. 民法および刑法における抽象的概念と租税法における不確定概念との比較

法律全般については、一般抽象規範であるという前提条件があることを踏まえた上で、本項では民法および刑法における抽象的概念と、租税法における不確定概念の考え方との比較を行う。

#### (1) 民法における抽象的概念と租税法における不確定概念の比較

共通点としては、租税法と民法では、「不確定概念」と「一般条項<sup>102</sup>」というようにその名称に違いはあるものの、どちらも抽象的概念を示す用語が存在するという点が挙げられる。そして、租税法における不確定概念も民法における一般条項も、法の上でその適用基準を明らかにしているものではない<sup>103</sup>。

一方で、租税法と民法では、その法律関係において違いが生じている。私法上の法律関係は、「私的自治の原則<sup>104</sup>」が前提として存在しているからである。その点、租税法はその法律関係は、私的自治の原則的排除という考え方をしており、租税法上の権利義務の関係はその内容全て租税法規に従って定められている<sup>105</sup>。すなわち租税法法律関係の内容は、租税法の規定によって委細が尽くせるように定められており、納税者と国または地方公共団体の行政機関との間で、合意によってその内容となるものを定める余地は残されておらず、また合意によって内容が定まることを容認する態度はとっていないということである<sup>106</sup>。つまり、具体的案件について、課税権者に自由裁量の余地はなく、納税義務者にも任意の処分権は明文の租税法のなかにしかない点において、私的自治の原則を前提とする私法上の法律関係とは異なる特色をもつ点から、租税法は民法に比べて抽象的概念に対しては、より慎重な判断が求められ、その法解釈には多くの議論が生ずるものと考えられる<sup>107</sup>。

<sup>102</sup> 民法においては、要件・効果が明確に特定されていない条文を「一般条項」といい、一般条項は、制定法の限界を補完する役割を担う。なお、一般条項の必要性については、制定法だけでは網羅的に規制することが不可能なことや、個別的条項規定が不当条項となり個別的に規定できず、その適用から漏れるものに対して対処するため等に一般条項は定められている。山本敏三『民法講義 I 総則 [第3版]』有斐閣(2011年)619～625頁、参照。法令用語研究会編 前掲(注95)30頁、参照。

<sup>103</sup> 税務経理協会編『租税事実認定—その理論と所得税・法人税』税務経理協会(1989年)80頁、参照。

<sup>104</sup> 私的自治の原則とは、原則として大多数の場合においては、契約その他の法律原因によって当事者間において任意に法律関係の内容を定めることができるというものである。忠佐市 前掲(注84)36～37頁、参照。

<sup>105</sup> 忠佐市 前掲(注84)36～37頁、参照。

<sup>106</sup> 忠佐市 前掲(注84)36～37頁、参照。

<sup>107</sup> 忠佐市 前掲(注84)36～37頁、参照。

また、民法は一般条項等の抽象的概念の適用は、一般的にはその具体的適用によって権利利益を害

## (2) 刑法における抽象的概念と租税法における不確定概念の比較

共通点としては、租税法における租税法律主義の構成要素の一つである「課税要件明確主義<sup>108</sup>」と、刑法における罪刑法定主義の構成要素の一つである「明確性の原則<sup>109</sup>」により、どちらも規定の明確性が要請されているという点が挙げられる。課税権を定める租税法が刑罰権に関する刑事法と並ぶ典型的な侵害規範であり、かつ、財産権への侵害という典型的な侵害を定める規範であることから<sup>110</sup>、租税法も刑事法と同様に規定の明確性がより強く要請されているものと考えられる<sup>111</sup>。国民の法的安定性と予測可能性を保障するため、制定法規の厳格解釈を要求する罪刑法定主義の「明確性の原則」と租税法律主義の「課税要件明確主義」は、抽象的概念に対する解釈の厳格性が共通していると思われる。

## 6. 小括

本節では、不確定概念の意義を確認し、私法と公法における抽象的概念との比較により、抽象的な法概念について租税法のみならず、やや広い範囲から検討を行った。

租税法はわが国では行政法の一部として扱われてきたという歴史的背景があり、そのため不確定概念という用語自体は租税法や行政法における特有の表現として抽象的・多義的概念として定義されているわけであるが、抽象的概念は、憲法をはじめ私法や他の公法のなかでも存在し、法律の性質上、必要性を有しそれぞれ用いられていることを確認した。

---

された者の不服申立て、訴訟の提起によってはじめてそれが是正の対象となることに對し、租税法は不確定概念の適用によって租税債務が實現され、その具体的適用を誤った場合には租税行政庁から更正決定等の行政処分の対象となる。よって民法に比べて租税法はその抽象的概念の解釈適用に對する国民の関心は一般的に深いといえる。金子宏編 前掲（注 18）65 頁、参照。

<sup>108</sup> 刑法は、国民の人権・自由を保障する機能を有しており、これを實現する重要な原則が罪刑法定主義である。現在わが国には犯罪・刑罰の実態を法律で明示した規定は存在しないが、憲法第 31 条の、「何人も、法律の定める手続によらなければ、その生命もしくは自由を奪はれ、又はその他の刑罰を科せられない。」とされる「手続」規定が存在し、同法第 39 条では、「何人も、実行の時に適法であつた行為又は既に無罪とされた行為については、刑事上の責任は問はれない。又、同一の犯罪について、重ねて刑事上の責任は問はれない。」と規定され、不遑及及び二重の危険の禁止を規定している。これにより犯罪・刑罰の「実体」についても、近代刑法の基本原則たる罪刑法定主義の要請であるとされ、憲法も当然それを要請していると解されている。西田典之 前掲（注 27）44 頁、参照。高橋和之 前掲（注 36）252～268 頁、参照。

<sup>109</sup> その内容が明確で国民にわかりやくしものでなければならぬという原則であり、罪刑法定主義の実質的な内容である。何が禁止されている行為であるかを、国民が容易に判断できないような刑罰法規は、国民の行動の予測可能性を奪うことになり、国民の行動を萎縮させることになる。それゆえ、罪刑法定主義の観点から、刑罰法規は明確でなければならぬということが要求されている。西田典之 前掲（注 27）56 頁、参照。

<sup>110</sup> 増田英敏 前掲（注 70）107 頁、参照。

<sup>111</sup> 小林敬和 前掲（注 74）100 頁、参照。

租税法における不確定概念は、「抽象性」、「社会通念」および「多義性」という 3 つの特徴を有する。法文上の用語またはフレーズ自体が一定の幅を有し、その意味において明確性を欠くものや、その文言自体に納税者等の内心にかかわることが含まれ、将来の予測が伴うものが不確定概念とされている。また文言自体の文理的意味は明確であるにもかかわらず、その適用にあたって解釈が分かれて複数生じる場合も存在する。租税法の解釈には多様な場面で多義性をもつ概念が存在することを確認した。

租税法と民法および刑法を比較することにより、租税法は、刑法と同様に侵害規範であり、私的自治の原則を前提とする民法とは異なる法律関係を有することから、規定内容の正確な解釈が一層強く求められ、国民の予測可能性と法的安定性を保障するため、規定の明確性がより強く要請されているものであることを確認した。これは不確定な法概念の存在について、裁判所段階でその内容が特定し得るものであればよいとされるのが民法などの私法領域において妥当する考え方であり、租税法や刑法のような公法領域にはそのまま妥当しないからである。なぜなら租税法などは単に裁判規範である前に何より行為規範でなければならないからである<sup>112</sup>。租税法の名宛人は裁判官ではなく、納税義務者および租税行政庁であり、この納税義務者に対し、租税行政庁により課税される行為が十分に予告されてといえるか否かが先ず以て問われなければならないため、租税法が行為規範であることを鑑みると不確定概念の判断基準および判断の視角は民法等の私法関係とは異なるのである<sup>113</sup>。

次節においては、第 1 節で確認した課税要件明確主義と、第 2 節で確認した不確定概念について、両者の関係性を考察する。法文中に不確定概念が存在する抽象的・多義的な概念を含む規定が、現状のわが国の租税法律主義を原則とする租税制度の中でどのように取り扱われ、法の趣旨を踏まえた適用が行われているかを、いくつかの個別的具體例を挙げ

---

<sup>112</sup> 三木義一 『現代税法と人権』勁草書房（1992 年）212 頁、参照。なお、この点については高柳信一教授の次のような明快な見解がある。「私法規範の名宛人は裁判官であり、それは本来裁判官に対する命令なのである。これに対して、公法規範は、直接国民に対して向けられた規範であり、そこに定めるところの要件に該当することを条件として、国民に実体上の義務を課し、免除し、または権利を賦与し、これを剥奪し制限することを内容とする。私法上の関係においては、当事者の権利義務は当事者の意思＝合意により生まれ、別に同関係を支配する法規より流出するものではないが、公法上の関係においては、行政行為による具体化をまつ必要がある場合もない場合も、国民の権利義務の内容は必ず議会制定法にその根拠をもつのである。民法はなくても契約はできる。…（中略）…これに反して、公法機関がなければ、公法上の権利義務は存在し得ない。税法がなければ税金（国民の租税債務）はない。…（中略）…この意味において、公法規範は、私法規範とちがって、行為規範ということができよう。」宮田三郎ほか『現代の行政 岩波講座・現代法第 4 巻』岩波書店（1966 年）265～266 頁（高柳信一、引用）。

<sup>113</sup> 三木義一 前掲（注 112）212 頁、参照。

て考察していくこととする。

### 第3節 課税要件明確主義と不確定概念の関係性

租税法においては、租税法律主義の構成要素の一つである課税要件明確主義により、課税要件等の明確な規定が要請されており、抽象性・多義性を含む不確定概念との関係性が問題となる<sup>114</sup>。両者は一見相反するものとして、課税要件明確主義の下ではすべての不確定概念が否認されているわけではない。課税要件明確主義と不確定概念の問題は、複雑多様化する現代社会における租税法律主義の下で、経済取引に伴うタックス・エフェクト<sup>115</sup>について、十分な「法的安定性と予測可能性を保障」することと、「税収の確保や租税負担の公平の実現<sup>116</sup>」という点について、この両者をどのように両立させていくかにあるとされている<sup>117</sup>。その前提として、立法の側面では法律で規定すべき事項の範囲すなわち「租税立法の明確化」の判断基準と、主に執行の側面では課税要件明確主義が要請する「明確性」の解釈についての判断基準を確認した上で<sup>118</sup>、「不確定概念の必要性」と、不確定概念が用いられる理由について、課税要件明確主義との関係性から租税法における不確定概念の要否を判例および学説を中心に考察する。

<sup>114</sup> 谷口勢津夫 前掲（注7）28頁、参照。

<sup>115</sup> 「タックス・エフェクト」とは、各種の経済上の取引や事実の租税効果をいう。金子宏 前掲（注2）72頁、参照。

<sup>116</sup> 租税負担の公平は、原理的には、租税の分野における正義（租税正義）の要請の1つであり、租税法における平等、あるいは公平に関する原則（租税公平主義）である。なお、租税負担の公平の実現は、第一自次的には、租税立法者の任務であり、租税平等主義によって租税立法者は実質主義的判断が命じられているが、租税法の解釈適用において租税行政庁にはそのような判断は命じられておらず、租税法律主義（これについては主に合法性の原則）によって厳格な解釈適用が命じられている。谷口勢津夫 前掲（注7）18～19頁、36～38参照。

<sup>117</sup> 谷口勢津夫 前掲（注7）29頁、参照。金子宏 前掲（注2）77頁、参照。石村耕治編 前掲（注60）133頁、参照。

「法的安定性と予測可能性を保障」することと、「税収の確保や租税負担の公平の実現」の両立について、「租税負担の公平」は租税法の解釈適用の場面においては、租税法律主義（ここでは主に合法性の原則）と抵触する危険性を孕んでおり、特に租税回避との関係で顕在化する。これは、租税平等主義の下では、租税立法者は課税要件を定めるに当たって「等しきものは等しく、等しからざるものは等しからざるように取り扱え」という形式的正義の要請に従わなければならない。ただ、立法者といえども、あらゆる事態や可能性を想定してこの要請を実現することは不可能であるから、課税要件法に欠缺が生じるのもやむを得ない。しかし、だからといって、課税要件法の立法の不備や不完全さを補うために、租税法律主義（ここでは主に合法性の原則や納税者の権利保護）を犠牲にしてまで、課税要件の厳格解釈をやめ、国家の利益や租税立法者の立場を、租税回避からの侵害から保護することは許されないからである。谷口勢津夫 前掲（注7）18～19頁、63～66頁、参照。山田二郎 前掲（注61）584頁、参照。

<sup>118</sup> 金子宏 前掲（注19）130頁、参照。

## 1. 租税立法の明確化の問題

課税要件明確主義と不確定概念の関係性を考察するにあたり、立法の側面においては、法律で規定すべき事項の範囲すなわち「租税立法の明確化」の判断基準を検討する。今日のように経済社会が高度に複雑化し、それにつれて経済取引も複雑化する一方、殆どあらゆる経済取引に租税の問題が随伴し、その税負担は相当に重いという状況下では、合理的経済人にとっては、いかなる取引にいかなる税負担が伴うかが、あらかじめ法律の中ではっきりと定められていることが望ましいとされている<sup>119</sup>。これは課税要件法定主義からの要請でもあるが、課税要件明確主義は、租税法律主義の中核を担う課税要件法定主義を補完するとともに、両原則は有効に作用するため相互に密接に関連しており関係性は非常に深いものである<sup>120</sup>。また、租税法律主義の現代的機能といえる「法的安定性と予測可能性の保障」という観点からも重視される基本原則である<sup>121</sup>。

「租税立法の明確化」の判断基準の検討とは、憲法第 84 条から導き出される租税法律主義の下で、課税要件に関する定めを政令や省令等の行政立法に委任することについては、具体的・個別的委任に限られ、一般的・白紙的委任は許されないと解されているが、具体的・個別的委任と一般的・白紙的委任の区別の基準をどのように捉えるかという問題である<sup>122</sup>。この問題について、清永敬次名誉教授は、「ある法律の規定において租税に関する重要な事項を命令に委任する場合に、当該委任規定が租税法律主義に違反すると考うべきかどうかの問題は、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<sup>123</sup>」と述べている。さらに金子宏名誉教授は「具体的・

<sup>119</sup> 金子宏 前掲（注 19）129 頁、参照。

<sup>120</sup> 課税要件法定主義と課税要件明確主義との関係性について、増田英敏教授は、「法規定の不存在が問われる課税要件法定主義は、法規定の明確性（課税要件明確主義）の問題と相互に密接に関係している。法規定が具体性に欠けるために明確性の要件に抵触するケースが多く想定される。明らかに法規定が不存在だと判断される場合には速やかに法整備がなされるはずであるから、法規定が存在していてもその規定が不明確な場合が、租税法律主義をめぐる違憲訴訟の中心となる。すなわち、課税要件明確主義を争点とする違憲訴訟が租税法律主義をめぐる違憲訴訟の中核となることが確認できる。」と述べている。増田英敏 前掲（注 70）32 頁、参照。

<sup>121</sup> 金子宏編 前掲（注 18）61 頁、参照。

<sup>122</sup> 金子宏 前掲（注 19）131 頁、参照。

<sup>123</sup> 清永敬次 前掲（注 48）31 頁、引用。なお、この「合理的な必要性」とは、「租税立法の明確化」という観点のみでなく、「租税法律主義による統制」という側面からも重要であると考えられる。租税行政立法の租税法律主義による法的統制という側面から考察すれば、今日の租税行政立法が著しく増加している傾向から、法による個別的・具体的委任に基づいていけば、増加する一方である租税行政立法の存在を何ら歯止めをかけずに許容してよいのか、という問題点も存在しているためである。租税法律主義の統制には、裁判による事後の法的統制と、事前の法的統制が考えられ、事前の法的統制とは、租税行政立法の形成過程において、行政立法を委任すべき合理的な必要性が存在するかどうかを慎重に吟味し、租税法律主義の存在意味を再確認して、できるだけ行政立法を抑制しようとするのが、事前の法的統制には不可欠であると考えられているためである。増田英敏

個別的委任であるといえるためには、委任の目的・内容および程度が委任する法律自体の中で明確にされていなければならない<sup>124</sup>」と述べている。それゆえ、この基準に該当しない委任規定は、一般的・白紙的委任として無効であり、したがってそれに基礎をおく政令や省令の規定も無効となると解される<sup>125</sup>。

清永敬次名誉教授および金子宏名誉教授の見解から、租税法律主義の下で課税要件等の委任をなす場合は、そこに合理的な必要性が存在し、その法律の中で委任の目的・内容および程度が明確に規定されているものが、許容される具体的・個別的委任となることを立法の側面から、課税要件等に関する規定の明確性の判断基準とすることを確認した<sup>126</sup>。次項では、主に執行の側面から、課税要件明確主義の要請する「明確性」の判断基準について考察を行う。

## 2. 課税要件明確主義の要請する明確性

主に執行の側面において課税要件明確主義の要請する「明確性の程度」の判断基準については、水野忠恒教授は、「明確性とは、単に立法における法律条文が明確であるということではなく、自由裁量が排除されるという意味で用いられているということである<sup>127</sup>。」と述べており、明確性の要請は、前提として、租税行政庁による自由裁量を防止し、解釈の相違は全面的に司法審査に服するべきであるという見解を示している。さらに租税法に

---

前掲（注 46）109～110 頁、参照。

<sup>124</sup> 金子宏 前掲（注 2）74 頁、引用。同旨を判示した判例として、行集 前掲（注 50）1130 頁、大阪地裁平成 11 年 2 月 26 日判決 訟月第 47 巻第 5 号 977 頁、等がある。

<sup>125</sup> 金子宏 前掲（注 2）74 頁、参照。判決例としては、登録免許税に関する法定の軽減税率を「法定の定めるところにより」適用する旨の規定は、一般的・白紙的委任であり、これに基づき政省令で一定の書類の添付等の加重要件を定める規定は無効であると判示された事例として、東京高裁平成 7 年 11 月 28 日判決 行集第 46 巻第 10・11 号 1046 頁、がある

なお、租税立法の明確化の観点からみると、たとえ政令で規定することに問題がない場合であっても、課税要件に関する重要な事項はなるべく法律で規定することが望ましい。これは納税義務者にとっては、自己の経済取引にかかるタックス・エフェクトの大意が、法律をみることによって明らかになるならば、重要な規定が法律と政令や省令に分けて規定されることによる制度の全体像の理解を誤る危険性が解消されていくためであり、これは専門家にとっても同様である。その意味で、政令や省令において定められている課税要件規定のうち、比較的重要で、しかも頻繁に改正する必要性の少ないものは、法律の規定に移すことが検討されていくことが望ましいとされている。金子宏 前掲（注 19）134 頁、参照。

<sup>126</sup> とりわけ「租税立法の明確化という観点からの委任立法の適用について」としたことについては、租税行政立法の租税法律主義による法的統制という観点から考察すれば、今日の租税行政立法が著しく増加している傾向から、法による個別的・具体的委任に基づいていけば、増加する一方である租税行政立法の存在を何ら歯止めをかけずに許容してよいのか、という別の側面からの問題点も存在しているからである。増田英敏 前掲（注 68）109 頁、参照。

<sup>127</sup> 水野忠恒「租税法律主義と課税条例の明確性—秋田市国民健康保険税条例事件—」『別冊ジュリスト』第 155 号（2000 年 10 月）435 頁、引用。

においてはその多くが申告納税制度を採用していることに鑑み、第一次的に納税義務の確定を要求される納税義務者が、申告時に課税要件の認定について判断できる程度の明確性が必要となるわけである<sup>128</sup>。

三木義一教授は、これら明確性に対する見解を踏まえて不確定概念が用いられる状況に応じて具体例を挙げて、その要求される明確性の程度を3つに類型化しているので、以下においてその内容を要約し記述していくこととする<sup>129</sup>。第1の類型として、納税義務者の申告行為と直結し納税義務者に具体的判断を迫るものである。たとえば、「不相当に高額」な役員給与、役員退職給与（法法34条2項・36条）、「著しく低い価額」で譲渡を受けた財産（相法7条等）等<sup>130</sup>がそうである。これらは納税義務者が申告をする際に具体的に「不相当」か否か等を判断しなければならず、それ故、ここで要求される「明確性」は、納税義務者およびその代理人たる税理士が申告に際して具体的に判断できるだけの明確性である。これらはいずれも租税回避防止のための規定であるが、同族会社の行為計算否認規定等とは異なり、納税義務者の行う行為が具体的・定型的であり、具体的基準を定めることが立法上不可能でなく、かつ具体的基準を定めることによって租税回避行為の防止が可能なるものであるといえる。もっとも、この考え方に立脚し、たとえば、役員給与の場合の具体的基準を示すとなると、具体的金額を明らかにすることも必要になり、これは毎年変動するものなので、法令で定めるのは不可能という反論も考えられるが、そのことから直ちに法令が合憲になるものではなく、その場合においても課税要件明確主義の原則から、法令の内容を客観化した具体的基準を毎年納税者に事前に公表することが租税行政庁に義務付けられ、かつ、それが適切に履行されている限りにおいて当該法令は合憲となり、かつ当該処分も合法となり得るといえる。したがって、法令もしくはそれに基づく租税行政庁側の公表基準からも判断し得ない場合は課税要件明確主義に反するともいえる<sup>131</sup>。第2類

<sup>128</sup> 山本守之 守之会編 前掲（注78）37～38頁、参照。

<sup>129</sup> 三木義一 前掲（注112）214～216頁、参照。

<sup>130</sup> この他にも、「著しく減少」（通則法105条1項）等も挙げられる。山本守之 守之会編 前掲（注78）377～420頁、参照。

<sup>131</sup> 三木義一 前掲（注112）214頁、参照。

「不相当に高額」の判断基準についての同様の見解として、藤曲武美税理士は、「不相当に高額」の判断基準には、役員職務の内容、法人の支給状況、使用人に対する給料の支給状況等とともに類似法人の支給状況があげられている。この類似法人の支給状況のデータは、わが国の現状ではとても納税者が入手し得るものではない。…（中略）…納税者が入手できないデータをもって不確定概念の判断基準とすることは適当ではなく課税要件明確主義に反するともいえる。課税要件の明確性の基準は、裁判所段階で判断すべきではなく、申告納税制度に係るものでは納税者の申告段階において判断可能なものを基準とすべきである。」と述べている。山本守之 守之会編 前掲（注78）38頁（藤曲武美）、引用。

型は、納税義務者の申告には直接の関係はなく租税行政庁側に第一次的判断が委ねられていると解されるものである。たとえば、「やむを得ない理由」があるときの更正の請求（通則法 23 条 2 項）、「正当な理由」がある場合の加算税の減免（通則法 65 条 4 項等）および「必要があるとき」に行われる質問検査権（通則法 74 条の 2）等<sup>132</sup>についての規定がそうである。これらの規定は納税義務者に申告に際しての第一次的判断を迫るものではなく、租税行政庁側に第一次的にそれぞれの要件の有無を判断させるものである。したがって、この場合に要求される「明確性」は、申告に際して判断可能であるほどの明確性ではなく、租税行政庁の恣意的権限行使により納税義務者が不意打ちを受けない程度の明確性で足り、その限りにおいて不確定概念が直ちに違憲になるわけではないことになる<sup>133</sup>。第 3 類型は、納税義務者の申告と関連を有するが、納税義務者に具体的判断を迫るものではなく、結果的に第 2 類型に近いものである。たとえば、「税負担を不当に減少させる」場合の行為計算否認規定（法法 132 条等）等<sup>134</sup>である。これらの規定は余りにも漠然としてそれ自体違憲と解する余地もあり得る。確かに、当該回避行為を個別具体的に否認する規定が憲法上望ましいことはいうまでもないが、他方でこれらの規定は納税義務者が行うであろう多種多様な租税回避行為のうち、立法者が事前に予測し得ないような回避行為に対処するためのものであり、それ故、第 1 の類型と異なり、具体的基準を予め示すことがそもそも不可能もしくはきわめて困難なものであり、かつ、納税義務者に具体的・一次的判断を迫るものではないことに留意されなければならない。その意味で要求される「明確性」は、第 1 類型ほどではなく、むしろ第 2 類型に近いといえ、租税行政庁の恣意的な更正決定を防止し得る程度の明確性があり、立法者が予測し得ない異常な行為による回避行為のみを規制する穏やかな防止規定として機能している場合には、同規定は直ちに違憲とはいえない<sup>135</sup>。

これら「明確性」の解釈の見解から、課税要件明確主義の要請する明確性は、単一的なものではなく、その個別の不確定概念自体によって、その必要となる「明確性」の程度が異なるものであるということが考えられる。

<sup>132</sup> この他にも、「不相当である」場合の納税地の指定（所法 18 条）、「相当の理由」がある場合の青色申告の承認申請の却下や承認の取消（所法 145 条等）等が挙げられる。山本守之 守之会編 前掲（注 78）377～420 頁、参照。

<sup>133</sup> 三木義一 前掲（注 112）215 頁、参照。

<sup>134</sup> 「不当に減少」には、この他、「所得税の負担を不当に減少させる」場合（所法 157 条）および「相続税または贈与税の負担が不当に減少する」場合のみなし課税規定（相法 66 条）が挙げられる。山本守之 守之会編 前掲（注 78）377～420 頁、参照。

<sup>135</sup> 三木義一 前掲（注 112）215～216 頁、参照。

### 3. 租税法における不確定概念の必要性

租税法においては課税要件明確主義により可能な限り規定の明確性が要請されているにも関わらず、実際には不確定概念は多数用いられている。以下においては、不確定概念が用いられる必要性に焦点をあてて、その理由について考察する。

不確定概念が用いられる理由について、武田昌輔名誉教授は、「不確定概念は、これをあまりに形式的に、具体的に表現することは、事柄の性格上、きわめて限定され、かりにこれを明確にするとしても、きわめて詳細な規定を必要とすることになるから、やむなく、このような表現になっていると解される<sup>136</sup>。」と述べている。伊藤義一教授も、「具体的、個別的に限定列挙すれば、逆にその範囲が問題となるのであって、法律には細部にわたり精緻に表現する場合の限界があり、立法技術上やむを得ず用いられる表現である<sup>137</sup>。」と述べており、法律において全ての事柄を具体的に、また明確に表現することには限界があるため、不確定概念はやむを得ず用いられていると考えられるが、これは課税要件等をすべて明確に規定するとなれば、様々な状況を想定しなければならず、多様な経済事情を考慮し複雑化が進む租税法の条文が今よりさらに長く複雑となるおそれも予想されるためであると解される<sup>138</sup>。

不確定概念の必要性について、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<sup>139</sup>。」と述べている。この「必要」ということについて、増田英敏教授も、「複雑化する経済事象を適用の対象とする租税法を形式的かつ硬直的に適用し、執行すると課税の公平を確保できない事態を招く<sup>140</sup>。」と述べており、今日の複雑な経済社会において、租税負担の公平の確保という観点からも、不確定概念は必要性があるとしている。これらは具体的数値などにより形式的な文言で規定した場合は、個々の経済取引の実態にそぐわない面もあり、形式基準を根拠とした画一的な執行がなされるおそれもある

<sup>136</sup> 武田昌輔 前掲（注 98）7～8 頁、引用。なお、同様の見解として、清永敬次名誉教授も、「税法の解釈は種主の場合において色々な形で問題となりうるから、税法の解釈についての基本的な原則を一般的に述べることはかなり困難である」と述べている。清永敬次 前掲（注 48）36 頁、引用。

<sup>137</sup> 伊藤義一 前掲（注 87）18 頁、引用。

<sup>138</sup> 玉國文敏「現代租税法の実際と解釈—みんなのための租税法—」『税大ジャーナル』第 13 号（2010 年 2 月）7 頁、参照。

<sup>139</sup> 金子宏 前掲（注 2）76 頁、引用。

<sup>140</sup> 増田英敏 前掲（注 46）30 頁、引用。

ため<sup>141</sup>、その必要性を考慮しているためであると思われる。

次項においては、これまでの考察を踏まえて、課税要件明確主義との関係から租税法における不確定概念の要否を判例および学説を中心に検討する。

#### 4. 課税要件明確主義と不確定概念との関係性

本章第1節第3項でも確認したように、課税要件明確主義とは、法律または委任による政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合は、なるべく一義的で明確でなければならないという原則であるが<sup>142</sup>、租税回避を防止し、あるいは納税者間の公平を維持するためには、課税要件を定めるにあたって不確定概念を用いることが必要な場合が存在し、そのため憲法第84条（租税法律主義）は不確定概念の使用を全面的に禁止する趣旨ではないと解されている<sup>143</sup>。つまり、課税要件明確主義の要請を過度に厳格にし、法的安定性と予測可能性の保障を強調し過ぎると、租税公平主義の要請を犠牲にし、結果として税収の確保や租税負担の公平の実現が薄れていってしまうという問題に直面することになり、また当然にこれは逆の場合も存在する。よって租税法は両者の適度な調和を求めて立法されているのである<sup>144</sup>。以下においては、判例および学説を通じて租税法における不確定概念の要否を考察する。

##### (1) 課税要件明確主義の要請と不確定概念の違憲性について争われた事例

仙台高等裁判所昭和57年7月23日判決（秋田市国民健康保険税条例事件）<sup>145</sup>は、秋田市国民健康保険税条例が課税要件法定主義および課税要件明確主義に反し違憲無効であるとの原告側の主張を認容した事例である<sup>146</sup>。裁判所は、第一審判決において、当

<sup>141</sup> 山本守之「不確定概念に関する事例」『税務事例研究』第50号（1999年7月）6頁、参照。

<sup>142</sup> 金子宏 前掲（注2）75頁、参照。

<sup>143</sup> 金子宏 前掲（注19）135頁、参照。

<sup>144</sup> 増田英敏 前掲（注46）30頁、参照。谷口勢津夫 前掲（注7）63～66頁、参照。

<sup>145</sup> 行集 前掲（注10）1616頁、参照。

<sup>146</sup> 当事件は、秋田市の国民健康保険税条例は、国民健康保険の被保険者に課すべき国民健康保険税の総額を「当該年度の初日における療養の給付及び医療費の支給に要する費用の総額の見込額から、療養の給付についての一部負担金の総額の見込額を控除した残額の100分の65に相当する額以内とする」と定め、この課税総額を所得割総額、資産割総額、被保険者均等割総額、世帯別平等割総額に一定の割合で四分し、この各割ごとに適用すべき税率を一定の方式で算出することとしていた。この規定方法について、仙台高裁は、「本件条例のもとでの控訴人による課税総額の確定について、本件条例にはその際によるべき基準は何ら規定されていないから、控訴人は自由な裁量によって種々の政策的判断の積み重ねによってこれを行いうるものと解するのほかになく、…（中略）…したがって、重要な課税要件たる課税総額の確定をこのように広汎な裁量の余地のあるままに控訴人に委ねた条例2条の課税総額規定はやはり課税要件条例主義に反するといわざるをえない。」として、課税要件法定（条例）主義違反を判示し、その根拠として、課税総額や税率決定プロセスが条例によって明示されていないことにより、納税義務者の救済手段の方途が閉ざされてしまうという問題点を指

事件で不確定概念の違憲性が問われた国民健康保険税条例について「国民健康保険税の課税要件を定めた本件条例 2 条および 6 条の規定は一義的明確性を欠き<sup>147</sup>」として、課税要件明確主義に反していることを宣言し、その結果として、「右条例の規定が、行政庁の恣意的な裁量を排し、国民の財産権が不当に侵害されることを防止し、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を付与することを目的とする租税法律主義の原則に反することは明らかである<sup>148</sup>。」と結論付け、原告の違憲無効の主張を容認している。なお、本件は不確定概念の許容基準等のほかにも様々な論点において重要な判例といえるが、本論文のテーマの趣旨とは異なるため、本文中では割愛する<sup>149</sup>。

---

摘した。さらに、「条例 2 条の『課税総額』は前記のとおり積極的に定義付けることは困難な概念であり、その金額については、同条において上限が規定されているだけで、その範囲内での確定は控訴人に委ねられているというのであるから、同条の規定が一義的に明確でないことも明らかであり、同条の解釈によっても、それを明確にできるものでもないから、同条の課税総額規定は課税要件明確主義にも違反するというべきである。」として、課税要件明確主義にも違反していることを判示した。秋田地裁昭和 54 年 4 月 27 日判決 行集第 30 巻第 4 号 891～938 頁、参照。行集 前掲(注 10) 1664 頁および 1665 頁、脚注内で引用。

また、国民健康保険料に関する同旨の裁判例（旭川市国民健康保険料事件）も存在する。ただし、地裁（旭川地裁平成 10 年 4 月 21 日判決）においては当該違憲性を判断したのに対し、控訴審（札幌高裁平成 11 年 12 月 21 日判決）では、国民健康保険料には租税法律主義の直接的適用はなく、その趣旨が限定的に適用されるに過ぎないとして原判決を破棄し、上告審（民集 前掲(注 5)）も控訴審と同旨であった。旭川地裁平成 10 年 4 月 21 日判決 民集第 60 巻第 2 号 672～712 頁、参照。札幌高裁平成 11 年 12 月 21 日判決 民集第 60 巻第 2 号 713～734 頁、参照。民集 前掲(注 5) 587～734 頁、参照。

秋田市国民健康保険税条例事件と、旭川市国民健康保険料事件の主要な相違点は次の 2 点にあるといえる。その第 1 は、当時の秋田市の国民健康保険は「保険税」方式を採用していたのに対し、旭川市の国民健康保険は「保険料」方式を採用しているという点である。第 2 は当時の秋田市の国民健康保険条例には保険税率を告示するという規定が存在していなかったが、旭川市の条例は市長が告示することを定めている点、の 2 点が挙げられる。旭川地裁は、国民健康保険税と、国民健康保険料を実質的に同種のものとして解釈することにより、秋田市国民健康保険税条例事件の国民健康保険制度に対する判断方法を踏襲し、租税法律主義に違反するとの違憲判断を導出したが、札幌高裁および最高裁判決では、保険料は租税ではないから租税法律主義の直接適用の対象とはならないとし、第 1 審（秋田地裁）の違憲判断を破棄する判断を下したものである。増田英敏 前掲(注 46) 191 頁、参照。

<sup>147</sup> 行集 前掲(秋田地裁)(注 146) 935 頁、引用。

<sup>148</sup> 行集 前掲(秋田地裁)(注 146) 935 頁、引用。

<sup>149</sup> 当判決におけるその他の重要論点としては、①「国民健康保険税は、市町村が当該年度において必要とする右医医療給付費等の国民健康保険事業の経費に充てるために被保険者から徴収する目的税であり、…（中略）…保険税もまた、地方公共団体がその課税権に基づき、その住民たる被保険者に対し強制的に賦課し徴収する金銭給付として、租税たる性質を有することについては普通税と異なるところはなく、税率につき本件条例のような規定の形式をとり、税率算定の根拠となる課税総額の額の決定を課税庁の認定に任せるときは、定率、定額で税率を規定した場合と対比し、税率の決定をその裁量に委ねたに等しく、租税法律主義の原則の適用につき例外を認める結果となり、その許されないことはいうまでもない。」として、国民健康保険税が租税の性質を持ち、他の普通税と同様のものであることから、租税法律主義の適用対象になるとして、租税法律主義の要請が、地方税条例にも及ぶことを明かにしたことと、②課税要件明確主義の目的ないし機能について、「不当または違法な課税処分に対して行政上の不服申立、訴えの提起をするべきか否かについて、客観的、合理的な判断」を可能ならしめることを重視していることが挙げられる。増田英敏 前掲(注 46) 188 頁、参照。斉藤稔 前掲(注 23) 79 頁、参照。

なお、当判例以前にも、課税要件明確主義を争点とした裁判事例はいくつか存在したが、いずれも裁判所は納税義務者の課税要件明確主義違反の主張を排斥してきた。租税法律主義違反を争点とし

そして第二審では、「租税の公平負担を図るため、特に不当な租税回避行為を許さないため、課税要件の定めについて、不確定概念を用いることは不可避であるから、かかる場合においても、直ちに課税要件明確主義に反すると断ずることはできないとし、その他の場合でも、諸般の事情に照らし、不確定概念の使用が租税正義の実現にとってやむをえないものであり、恣意的課税を許さないという租税法律（条例）主義の基本精神を没却するものではないと認められる場合には、課税要件に関して不確定概念を用いることが許容される余地があるというべきである<sup>150</sup>。」とした上で、「ただし、立法技術上の困難などを理由に、安易に不確定・不明確な概念を用いることが許されないことはもとより当然であり、また、許容されるべき不確定概念は、その立法趣旨などに照らした合理的な解釈によって、その具体的意義を明確にできるものであることを要するというべきで、このような解釈によっても、その具体的意義を明確にできない不確定・不明確な概念を課税要件に関する定めを用いることは、結局、その租税の賦課徴収に課税権者の恣意が介入する余地を否定できない<sup>151</sup>」として、当該不確定概念を憲法上容認できない旨を判示している。当判決は、課税要件明確主義違反の限界点を明確に判示した事例として、重要な意義を有しており、上述した判決文の上段からもわかるように、当判決においても不確定概念を用いることは全面的に否認されていないと考えられ、下段の判決文においては、不確定概念の解釈についても租税行政庁の裁量介入の余地は認めないことを示すとともに、不確定概念を容認する限界点の存在すなわち課税要件明確主義の下における不確定概念の許容範囲を明確に示している。

上述した事例より、課税要件法定主義と課税要件明確主義を巡る違憲訴訟は、租税法規の規定自体が不存在か不明確であるために租税行政庁の裁量権の濫用を許し、納税義務者の法的安定性と予測可能性が確保できないために租税法律主義に反し違憲性が問われる事例であるといえる。なお、増田英敏教授は、裁判所における課税要件法定主義と課税要件明確主義を巡る違憲判断の基準について、3つの段階にわけて整理しているので、以下においてその内容を要約し記述していくこととする<sup>152</sup>。前提条件として、裁

---

た憲法訴訟の多くは、租税負担の公平を図るために合理的と解され、その立法趣旨を踏まえた法解釈により、その意義内容を明確にできる不確定概念は許容されるとして、合憲判断が示されてきた背景もあり、当該健康保険税訴訟は、課税要件明確主義違反を裁判所が容認した事例としても注目された。増田英敏 前掲（注 68）30 頁、参照。

<sup>150</sup> 行集 前掲（注 10）1649 頁、引用。

<sup>151</sup> 行集 前掲（注 10）1650 頁、引用。

<sup>152</sup> 増田英敏 前掲（注 68）31～32 頁、参照。

判所は、行政庁の恣意的な裁量を排し、国民の財産権が不当に侵害されることを防止し、国民生活に法的安定性と予測可能性を付与することを目的とする租税法律主義の原則に反する、としているが、その核心は、租税法律主義が恣意的な行政裁量を招く場合は違憲であるというスタンスをとっている。その上で、第1に、恣意的行政裁量は、法規定の不存在の場合に生ずるから、法規定が存在しているかどうか、そして裁量の余地を排除する程度に法が十分に存在しているかが判断基準の第1段階となる<sup>153</sup>。第2段階として、法が存在しているだけでなく、その法規自体が明確で、その規定の意義を一義的に導出できるかどうか問われる<sup>154</sup>。第3段階としては、不確定概念が租税法規に存在した場合には、①その争点とされる不確定概念が、租税負担の公平を図るためにやむをえず用いられているものかが問われ、次いで、②立法趣旨などに照らした合理的解釈によって、その意義を明らかにすることができるかどうか問われる<sup>155</sup>、というものである。

裁判所は、どのような不確定概念が課税要件明確主義に反し違憲とされるかについて、違憲訴訟という形で提起された納税義務者の訴えから、いかなる基準を用いて「法的安定性と予測可能性を保障」することと「税収の確保や租税負担の公平の実現」を両立させるべく判断を下しているかが、当判決において明示されたことが伺える。

### (3) 課税要件明確主義と不確定概念との関係性に関する学説

学説も概ね判例と同じ考え方をとっている。もっとも、学説の中には、不確定概念の使用は課税要件明確主義に基本的に反しているとする見解もないではないが、学説は、一般に、不確定概念には2種類があるとされており<sup>156</sup>、1つには、山田二郎教授が、「不確定概念のうち、その内容があまりにも一般的ないし不明確であるため解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、徴税権力の恣意や濫用を招くおそれがあるもの、例えば『公益上必要のあるとき』とか『景気対策上必要があるとき』というような終局目的や価値概念を内容とする不確定概念を用いることは課税要件明確主義に違反し無効である<sup>157</sup>」と述べている不確定概念である。いま1つは、金子宏名誉教授が、「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、

<sup>153</sup> 増田英敏 前掲（注68）31頁、参照。

<sup>154</sup> 増田英敏 前掲（注68）31頁、参照。

<sup>155</sup> 増田英敏 前掲（注68）32頁、参照。

<sup>156</sup> 金子宏 前掲（注19）135頁、参照。山本守之 守之会編 前掲（注78）33頁、参照。

<sup>157</sup> 山田二郎 前掲（注61）584頁、引用。

法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるものである。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ると解される。その必要性和合理性が認められる限り、この種の不確定概念を用いることは、課税要件明確主義に反するものではない<sup>158</sup>と述べている不確定概念である。前者が租税法主義に抵触するものであり、後者は許容されるものと考えられており、谷口勢津夫教授、増田英敏教授、三木義一教授および山本守之税理士も、上述した2つの不確定概念の区分について同様の見解を示していることから<sup>159</sup>、これは課税要件明確主義と不確定概念の関係性を示した代表的な学説と考えられる。

判例及び学説を通じて検討した結果、課税要件明確主義の下では、規定が原則として、できうる限り明確な個別規定で対応すべきであり、立法技術上の困難さを理由に安易に包括的な不確定概念を用いるべきではないが<sup>160</sup>、これを踏まえた上で、不確定概念は全面的に否認されているわけではなく、立法趣旨等によりその意義を明確にできるもので、その必要性和合理性も認められるのであれば、租税負担の公平の確保の観点からも容認されると筆者も考える。なお、谷口勢津夫教授が、租税立法者の説明責任として、「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、立法理由の中で明示すべきである<sup>161</sup>。」と述べているように、不確定概念を用いた規定を立法する立場においては、租税立法一般の抽象的動機を確認するだけではなく、立法趣旨等に照らしてその具体的意義を明確にして明示しておくことの必要性を強調している。これは租税行政庁の恣意性の介入を排除し裁量的判断を防止することと、さらには、「命令委任の限界」を明確にして、増加の一途を辿る現在の行政立法に対して、租税法主義による法的統制を有効に機能させるため、委任すべき立法の必要性を慎重に吟味することも要求していると考えられる<sup>162</sup>。

<sup>158</sup> 金子宏 前掲（注2）76～77頁、引用。

<sup>159</sup> 谷口勢津夫 前掲（注7）28頁、参照。増田英敏 前掲（注70）30～31頁、参照。三木義一 前掲（注112）210頁、参照。山本守之 守之会編 前掲（注78）33～34頁、参照

<sup>160</sup> 山本守之 守之会編 前掲（注78）35頁、参照。

<sup>161</sup> 谷口勢津夫 前掲（注7）29頁、引用。

<sup>162</sup> 「命令委任の限界」については、谷口勢津夫 前掲（注7）26頁、参照。「行政立法の法的統制」に

## 5. 使用が許される不確定概念

本節で確認してきたこれまでの内容から、不確定概念の必要性とその要件について整理すれば、次の(1)から(4)になると考えられる。

- (1) 租税負担の公平を図るため、不当な租税回避行為の防止や租税正義の実現にとってやむを得ないものであること<sup>163</sup>。
- (2) 立法技術上の困難などを理由に安易に用いたものでないこと<sup>164</sup>。
- (3) 不確定概念が「公益上必要のあるとき」とか「景気対策上必要があるとき」というような終局目的ないし価値概念を内容とする場合は、合理的な法解釈ができず、租税行政庁の恣意的課税を許すことになるため、課税要件明確主義に反するものとなるため認められないこと<sup>165</sup>。
- (4) 不確定概念が中間目的ないし経験概念を内容とするもので、法の趣旨・目的に照らした合理的な解釈によってその具体的意義を明確にできるものであり<sup>166</sup>、その不確定概念が租税負担の公平性を図るためにおいてやむを得ず用いられ、立法趣旨等から合理性が認められるものであること。なお、そのときに要請される「明確性」は、不確定概念自体によって、個別に判断する。

以上の内容を踏まえた不確定概念が、租税法律主義の下でも許容される不確定概念であると思われる。筆者も、租税法が法規範である以上、解釈によりその意味を明らかにできないとすれば、その法は予測可能性を確保できないばかりか、公権力の恣意的課税を招き、さらには納税義務者の権利を保護することもできないこととなるので、このような場合には、租税法律主義の要請に反するとしている上述した判例、学説と同意見である。

## 6. 小括

本節では、課税要件明確主義との関係性から、租税法における不確定概念の要否について考察を行った。

課税要件明確主義は、法的安定性と予測可能性を保障するため、租税行政庁による自由

---

については、増田英敏 前掲(注 68) 93~112 頁、参照。

<sup>163</sup> 山本守之 守之会編 前掲(注 78) 34 頁、参照。

<sup>164</sup> 山本守之 守之会編 前掲(注 78) 34 頁、参照。

<sup>165</sup> 山本守之 守之会編 前掲(注 78) 34 頁、参照。

<sup>166</sup> 山本守之 守之会編 前掲(注 78) 34 頁、参照。

裁量を排除し、納税者が申告する時点で具体的に判断できるだけの規定の明確性を要請しているものであることは、これまで確認してきたとおりであるが、このような明確性の要請がある一方で、税収の確保や租税負担の公平を実現するため、また納税者の個々の事情を考慮に入れた解釈を行うためには不確定概念を用いた規定の必要性も指摘されており、両者の要請をどのように両立するかが問題となっていた。本節において、課税要件明確主義と不確定概念の関係について判例及び学説を通じて考察した結果、課税要件明確主義の下でも、不確定概念は全面的に否認されているわけではなく、立法趣旨等によりその意義を明確にできるもので、その合理的な必要性が認められるのであれば容認されるものという、本章で記述した通説といえる考えと筆者も同様の認識に至った。この不確定概念の立場は、課税要件法定主義から導き出される課税要件明確主義との関係では、司法権による統制が行き届き、行政権により恣意的な課税を許さないという内容を持っているものならば課税要件明確主義違反にならず、また法的安定性および予測可能性の保障と課税要件明確主義との関係では、不確定概念を含む規定が適用される具体的な場面での租税負担の実質的な公平性の確保との衡量の結果、妥当なものと認められれば、この意味でも課税要件明確主義違反とはならないというものである。

次節においては、これら課税要件明確主義と不確定概念の関係性を踏まえて、行政側の運用面において、不確定概念と裁量権の問題について考察していくこととする。

#### 第4節 税務行政の裁量権と解釈

これまで確認したように、租税法律主義は、租税債務関係と結びつくことによって、納税義務の成立段階において、租税行政庁の形式的・裁量的判断の余地（行政裁量<sup>167</sup>）を法理論上完全に排除している。とりわけ課税要件明確主義の下では、課税要件のなかで用いられている不確定概念の解釈は、法律問題として全面的に裁判所の審査に服するものとされ、そこに租税行政庁の要件裁量の余地は全く認められないとされている<sup>168</sup>。また、成立した納税義務の実現（確定および履行）の段階においては、租税法律主義の構成要素の一つとして本章第1節でも確認した「合法性の原則」の要請から、租税行政庁の効果裁量等

<sup>167</sup> 「行政裁量」とは、法の枠内において行政が判断・行動できる余地のことをいい、行政裁量は行政行為について認められる。阿部泰隆『行政法解釈学Ⅰ』有斐閣（2008年）362頁、参照。

<sup>168</sup> 谷口勢津夫 前掲（注7）12頁、参照。

を排除している<sup>169</sup>。このように租税行政庁による租税法の解釈適用は、全面的かつ完全に裁判所の審査に服するものとされているので、税務行政の統制は、法理論上は、裁判所によって完全に担保されていることになる<sup>170</sup>というのが通説となっている。

これまで考察してきた一定の要件を満たし許容される不確定概念のみを用いて、その上で不確定概念の解釈はすべて法律問題とすることで、一見は、裁量の問題は発生しないように思われる。しかし、多くの学者がこれを踏まえた上で裁量の問題を指摘している<sup>171</sup>。不確定概念という抽象的・多義的な概念が用いられている背景が、租税法の形成初期において、行政法から独立してきたということが関係していることは、前述の本章第2節で確認したとおりである（戦前の権力関係説における考え方の影響）。これに関連し、不確定概念を用いた場合の行政行為についても、当初の行政法における裁量行為の取扱が、租税法にも影響を与えている可能性が考えられる。そこで、本節では、問題とされている裁量の介入の余地について、法理論上と実務上が乖離する理由について考察し、租税法の起点である行政法における裁量論と租税法における裁量論とを比較し、税務行政の裁量権の適否を考察する。なお、裁量の問題は多岐にわたるため<sup>172</sup>、本節では、課税処分<sup>173</sup>と裁量の問題のなかで、不確定概念にかかる課税要件の認定部分（要件裁量）を中心に考察していくこととする。

## 1. 行政法における裁量論

行政権の行使は、憲法の諸原則および行政法の一般原則を守らなければならないことは

<sup>169</sup> したがって、租税行政庁の課税処分をする行為自体は、羈束行為（要件裁量も効果裁量もない行政行為）であり、申告納税と同じく義務的な行為といえる。谷口勢津夫 前掲（注7）33頁、参照。

<sup>170</sup> この際、裁判所による租税法の解釈適用については、租税行政庁による解釈適用とは異なり、ごく限定された範囲ではあるが、創造的判断作用の働かぬ余地を認めることができると考えられる。谷口勢津夫 前掲（注7）34頁、参照。

<sup>171</sup> 山本守之 守之会編 前掲（注78）40頁、参照。同旨の見解として、武田昌輔 前掲（注98）9頁、参照。金子宏 前掲（注2）76頁、参照。谷口勢津夫 前掲（注7）29頁、参照。

<sup>172</sup> 租税法における裁量の問題としては、この他にも、租税の徴収や加算税の賦課、さらには租税法上の種々の許可制度（青色申告の承認、酒税法上の各種免許等）等を巡る問題などが挙げられる。玉國文敏「課税処分と課税庁の裁量」『税理』第24巻第1号（1981年1月）89頁、参照。また、行政裁量には、行政立法との関係についても問題はあるが、これは上述した第1節第3項および第3節において、租税法における委任立法については記述している内容であるため、本節では割愛する。

<sup>173</sup> 国税通則法は、納税義務の確定の方式として、①申告納税方式と、②賦課課税方式を定めている（通則法16条1項）が、申告納税制度において、納税義務者が納税申告義務を法律の規定に従って履行しない場合（当初の納税申告に対して更正の請求をする場合を含む）、税務官庁は確定権（課税権）を行使して第二次的ないし補充的に納税義務を確定する。このとき税務官庁が納税義務の確定のためにする行為を「課税処分」という。課税処分は、税務官庁の職権で、または納税義務者による更正の請求に基づいて、これを行う。谷口勢津夫 前掲（注7）139頁、参照。

いうまでもない。これは「法治行政の原理（原則）<sup>174</sup>」から、行政行為は、すべて法律の拘束を受けているからである<sup>175</sup>。しかし、この法律の拘束の程度には強弱があるため、この拘束の度合によって、行政行為は「羈束行為」と「裁量行為」に大別される。「羈束行為」とは、法律がどのような要件の下でどのような行為をするかについて、疑問の余地のないほど一義的明確に定められていて、行政庁（本節では、「行政庁」は税務行政以外の行政分野における行政庁を指し、租税法面での行政庁は「租税行政庁」として区別して記述）がこの法律の定めを単純に執行するにとどまる場合である<sup>176</sup>。一方、「裁量行為」とは、行政庁に多数の可能性の間の選択の余地が与えられる場合において、裁量権が認められる行為をいう<sup>177</sup>。以下においては、裁量行為の必要性と、裁量行為における種別および不確定概念との関係性を確認する。

#### （1）従来の行政裁量論

明治憲法下においては行政裁判所が設置されていたが、列記主義での審理事項は限定されていたため、多くの事件につき国民は救済されることがなかった。そこで従来の行政裁量論においては、裁量行為を、「羈束（法規）裁量行為」（以下、「羈束裁量行為」という。）と「自由（便宜）裁量行為」（以下、「自由裁量行為」という。）に分け、前者は司法審査が全面的に及ぶので、裁判官が全面的に審査し、自己の判断を行政官の判断に置き換えるもの（判断代置）とし、後者は司法審査が及ばず、裁量権の行使を誤って

<sup>174</sup> 「法治行政の原理（原則）」は、行政が国民の権利自由を侵害する場合には、必ず国民代表議会の制定した法律に従うべきことを要求する原則で、行政庁は法律の規定を前提とし、行政行為の①要件、②内容および③処分発動の可否を、法律でできるだけ詳細かつ一義的に定めておくことも要請している。兼平裕子「租税行政分野における判断余地の法理—不確定概念に対する司法審査—」『税法学』第563号（2010年5月）163頁、参照。原田尚彦『行政法要論〔全訂第7版補訂版〕』学陽書房（2012年）144頁、参照。

<sup>175</sup> 村上武則編『基本行政法〔第3版〕』有信堂高文社（2006年）18～19頁、参照。行政行為は行政庁が国民の権利義務を一方的に決定する活動形式であり、しかも、強力な法的効力（公定力、不可争力など）をもって関係人を拘束する。したがって、その発動は行政庁の任意に任せておくことは適切ではない。行政庁の恣意専断を抑止し、国民生活に予測可能性を確保するには、あらかじめ定められた一定の客観的基準に従って発動されるようにしておかなければならない。とりわけ国家権力の淵源が国民の意思に求められる主権在民の国家においては、行政行為の要件や内容は、国民を代表する議会が定立する法規範によって定めることとし、行政権力の発動を国民の意思に従わせるのが適当である。それゆえ、現代の法治国では、行政行為を行うには必ず法律または条例の根拠に基づくべきものとされている。行政庁は、いかなる公益上必要があっても、法律または条例に根拠がなければ、行政行為という権力的な手法を用いて一方的に国民の権利義務その他法的地位を決定づけることはできない。すなわち、法律または条例に根拠を欠く行政行為（いわゆる独立行政行為）は許されないということである。原田尚彦 前掲（注174）144頁、参照。

<sup>176</sup> 南博方『行政法〔第6版補訂版〕』有斐閣（2012年）64頁、参照。なお、具体例としては、立法者が行政に対して授権する場合に、「100分の15をもって税率とする」とか、「許可の期限は12月末までとする」といった一義的明確な概念を用いて規定している場合をいう。村上武則編 前掲（注175）162頁、参照。

<sup>177</sup> 南博方 前掲（注176）64頁、参照。

も違法性は生じないものとして分類した<sup>178</sup>。なお、当時においては、羈束裁量行為と自由裁量行為の区別には、行政行為の効果に着目する「効果裁量説<sup>179</sup>」と、行政行為の要件の定め方に着目する「要件裁量説<sup>180</sup>」の理論が学説上一般に認知されていた。

## (2) 裁量行為の必要性

裁量行為の必要性について、原田尚彦名誉教授は、「法治行政の原理を徹底し官僚の専横を抑止するには、行政行為をできるだけ羈束行為としておくことが望ましい。…（中略）…しかし、実際の行政は広汎多岐な分野に及び、複雑でかつ流動的な事態に随時対処しなければならないが、議会が実施すべき行政の内容を予想し尽くし、あらかじめ明確に規定しておくことは、事実上不可能に近い。またそれが可能であるとしても、流動的な事項や専門技術的な事項につき法律で行政のあり方を厳格に定め行政をいたずらに硬直化させるのは適切ではない。むしろ官僚への丸投げは許されないが、行政庁にある範囲で判断の自由を認め、その専門的判断によって個別的な事態に的確かつ弾力的に対処できるようにしておくほうが、結果的に妥当なことが少なくないのである<sup>181</sup>。」と述べている。このように、行政行為は羈束行為として定めることを前提としつつ、実際上の行政の汎用性等から、確定概念で法を定める場合と、不確定概念で法を定める場合にはそれぞれの有用点と問題点があり、行政は現実には生ずる多様な事案に対してその時点で適切に対処することが期待されているため、定められた範囲内の裁量行為については完全に排除することは、適切ではないと考えられるようである。

<sup>178</sup> 阿部泰隆 前掲（注 167）365 頁、参照。

<sup>179</sup> 「効果裁量説」は美濃部達吉博士（1873 年～1948 年）の説であり、自由裁量行為と羈束裁量行為の区別として、①人民の権利または利益を侵害し、これに負担を命じ、またはその自由を制限する行為は、いかなる場合でも自由裁量の行為ではありえない。②人民のために新たな権利または法律関係を設定し、その他人民に利益を供与する処分は、法律に別段の定めがない限り、原則として自由裁量の行為である。③人民の権利義務に直接の影響を及ぼすがためにする行為でないものは、法令の特別の制限ある場合のほかは、原則として自由裁量の行為である。とするもので、これは国民に権利利益を付与する行為か、権利自由を侵害する行為かによって、自由裁量行為か羈束裁量行為かを区別する理論である。村上武則編 前掲（注 175）164 頁、参照。

<sup>180</sup> 「要件裁量説」は佐々木惣一博士（1878 年～1965 年）の説であり、法律が、「必要な場合には禁止できる」というように、行為の要件についてなんら定めない場合や、「公益上必要な場合には禁止できる」というように、行政の窮極または至上の目的としての公益概念によって行政行為を授權している場合には、立法者が公益判断をすべて行政庁の自由裁量に任せた自由裁量行為になるとし、その他の要件規定、たとえば、「公共の安全と秩序の維持にとって必要な場合」というような、いわゆる中間目的を示す概念によって授權する限り、羈束裁量行為になると位置づける理論である。村上武則編 前掲（注 175）165 頁、参照。

<sup>181</sup> 原田尚彦 前掲（注 174）145 頁、引用。なお、同旨の見解として、阿部泰隆名誉教授も、杓子定規と具体的妥当性のかねあいから、「専門技術的な事項、全国画一的には処理できず地方的な事情を考慮すべき事項、地域住民や各種団体の意向を考慮して決定すべき事項については、立法者がすべてを決定するのは適切ではない。」として、行政裁量を残す必要性を述べている。阿部泰隆 前掲（注 167）362 頁、脚注内で引用。

### (3) 現在の行政裁量論

前述したように、従来の行政裁量論では、裁量行為は国民の権利救済措置として司法審査との関係でその区別を必要としてきた。しかし、訴訟の行為の相手方の変化や訴訟内容の広範化と、行政内容の多様化や専門技術的な行政行為の増加に伴い、現在の学説では、要件の認定であれ処分内容の決定ないし処分実行の決断であれ、その判断が通常人の共有する一般的な価値法則ないし日常的な経験則に基づいてなされ得るものであれば、その判断は、裁判所の判断をもって最も公正とみるべきであるから羈束裁量行為であるとし、行政裁量は原則として羈束裁量行為とみる。そして、法律が行政庁の高度の専門技術的な知識に基づく判断や政治的責任を伴った政策的判断を予定している場合には、法は最終決定の選択・決断を行政庁の責任ある公益判断に委ねていると解釈し、よって、かかる判断は例外的に自由裁量行為とするものである<sup>182</sup>。つまりは法律で許容されている裁量判断の内容に着目し、この見地から裁量行為を区分すると、法律に不確定概念を用いて要件の認定にかかわる余地を与える「要件裁量または判断裁量<sup>183</sup>」（以下、「要件裁量」という。）と、法律に不確定概念を用いて行政行為の内容や決定やこれを実施するかどうかの決断の選択余地を与える「効果裁量または行為裁量<sup>184</sup>」（以下、「効果裁量」という。）等<sup>185</sup>に種別し、裁量行為をそれぞれ羈束裁量行為となるか自由裁量

<sup>182</sup> 原田尚彦 前掲（注 174）148 頁、参照。なお、学説とともに、これまでの判例もほぼ同旨の見方をしている。たとえば、公衆浴場の施設が「公衆衛生上不適切」かどうかは通常人の経験則によって十分判断できる事柄であるから、羈束裁量行為であって、裁判所の終局的な判断に服する。これに対し、「原子炉の安全性の認定」は、高度の科学的専門技術的知見に基づく総合的な予測的判断であるから、行政庁の専門技術的知見に委ねられた自由裁量事項であり、その当否は裁判所の審理・判断になじまないとした。最高裁第一小法廷平成 4 年 10 月 29 日判決 民集第 46 巻第 7 号 1174 頁。原田尚彦 前掲（注 174）148 頁、参照。

<sup>183</sup> 具体例としては、立法者が、「公共の利益のために必要な場合」、「公共の安全と秩序の維持のために必要な場合」および「国民経済の発展のために必要な場合」といったような不確定あるいは多義的概念をもって行政を授権する場合が挙げられる。村上武則編 前掲（注 175）163 頁、参照。

<sup>184</sup> たとえば、立法者が、「…許可できる」と定めた場合のように、許可するかどうかについて立法者が行政権に対して裁量権を与えているものをいう。具体例としては、「提出させて保管することができる」（銃砲刀剣類所持等取締法 24 条の 2 第 2 項）と規定されている法について、提出・一時保管の措置をとる義務はなく、措置をとるか否かについて警察官の裁量が認められるもの等がある。村上武則編 前掲（注 175）163 頁、参照。芝池義一『行政法総論講義〔第 4 版補訂版〕』有斐閣（2006 年 72 頁、参照）。

<sup>185</sup> 「要件裁量」や「行為裁量」のほかにも、「計画裁量」も存在する。これは行政活動の計画的な遂行を確保するために作成・決定される計画（行政計画）は、法律に基づいて策定されることもあるが、計画策定を授権する法律については要件や計画内容の法的規制は弱く、計画の策定には大きな裁量を伴う。現代行政においては、行政需要の流動化と行政内容の多様化・専門技術化に伴い、裁量の範囲が広がり、行政行為の裁量行為化が進んでいる。計画裁量は、行政裁量が行政計画の策定として行使される現代行政の一つの特色である。なお、その他の行政裁量としては、行政上の強制執行、行政上の即時強制、行政契約、行政指導および行政調査においても行政裁量が生じている。芝池義一 前掲（注 184）71 頁、参照。

行為となるかを判断していくのである<sup>186</sup>。

さらに行政法においては、不確定概念を用いた要件の解釈のうち、法律で認められた裁量権と、裁量権の踰越・濫用の隙間にあたる行為について、裁判所の判断場面では「判断余地の法理（または、判断余地の理論）」という考え方が認知されている。これは、たとえば行政行為の要件が不確定概念で定められている場合に、その解釈・適用を羈束裁量行為とみるか自由裁量行為とみるかについて、不確定概念の解釈・適用も行政庁の自由な政策判断に委せるべきではなく、一般通念に従うべきであるから、原則として羈束裁量行為であり、裁判所の判断代置による審査に服すると解するのが妥当である。しかし、裁判所が下した判断と行政判断とに多少の食い違いがあっても、その違いが許容しうる境界領域内にあり、あえて履すには及ばないと裁判所自身が認めるときは、行政判断を事実上尊重して適法と扱うことが認められてよいとするもので、こうした幅を認める見方を当該法理という<sup>187</sup>。自由裁量行為と羈束裁量行為の区別はかくして、かなり相対化してきており、司法審査のアプローチの質的相違が両者の違いとなっている<sup>188</sup>。

以上、行政法における裁量論を確認してきたが、行政法が形成された歴史的背景から、行政法においては裁量権が一定の要件の下で認められることを前提とし、裁量論は展開されており、行政裁量については、高度な専門的技術的な知識に基づく判断が必要となる場合等の判断代置が不能である場面においては、行政裁量が認められているようである。

## 2. 要件裁量についての租税法における裁量論と行政法における裁量論の比較

租税法理論上、「納税義務は、その成立のための課税要件が充足されたときに法律上当然に成立（発生）する。納税義務が成立するためには、納税義務者又は税務官庁によるそのためのなんらかの特別の行為を必要としない<sup>189</sup>。」と、清永敬次名誉教授が述べているように、納税義務は一種の法定債務であり、また租税行政庁による賦課処分も、納税義務者の申告による確定と特に区別されず、この法律上当然に成立している納税義務を具体的に確定するにとどまるものとされている<sup>190</sup>。よってこの点に関連して、課税処分について効

<sup>186</sup> 南博方 前掲（注 176）64 頁、参照。原田尚彦 前掲（注 174）145 頁、参照。

<sup>187</sup> 最高裁判所の判断にも、不確定概念で示された要件の認定は羈束裁量行為であるとしながらも、行政庁にはある程度自由な判断の余地が認められるとする判断余地の法理に類した扱いをした事例が存在する（最高裁第一小法廷昭和 39 年 6 月 4 日判決（運転免許取消処分取消請求事件）民集第 18 卷第 5 号 745 頁）。原田尚彦 前掲（注 174）148 頁、参照。

<sup>188</sup> 原田尚彦 前掲（注 174）150 頁、参照。

<sup>189</sup> 清永敬次 前掲（注 48）184 頁、引用。

<sup>190</sup> 谷口勢津夫 前掲（注 7）87 頁、参照。芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房（1995

果裁量が認められないことには正当性があり、租税法における裁量の問題の中心は要件裁量であるといえる<sup>191</sup>。これまで確認したとおり、課税要件が不確定概念を用いて定められている場合も、不確定概念の解釈は法律問題であり、裁判所の審理に全面的に服するとするのが、租税法の支配的見解のようであるが、これについて、租税法と行政法を比較しながら、租税行政の裁量性の要否を検討する。

行政裁量論の展開では、要件裁量における裁量行為を「羈束裁量行為」と「自由裁量行為」に区別していたが、租税法理論における課税処分の性格付けにおいては、この区別は行われておらず、すなわち、課税要件に関する不確定概念の取扱いは法の解釈適用として裁判所の完全な審理に服すると考えられ、裁量はあるが司法審査に服するという行政法という羈束裁量の概念も用いる余地がないと考えられているようである<sup>192</sup>。

租税法において、課税処分に関する裁量否定論の主たる内容は、前述のように、「要件裁量否定論」であるが、学説史的にみれば、戦前の行政裁量論である効果裁量説においても要件裁量説においても説明することができるものであるといえる<sup>193</sup>。一方で、戦後の行政法理論では、不確定概念の解釈を法律問題とするものの、戦前の学説が前提としていた自由裁量行為と羈束裁量行為との区別を相対化し、行政裁量の法と裁判的統制からの一応の自由性を認め、これに対して可能な限りの司法審査を及ぼそうとする見解が登場している。つまりは、歴史的にみれば、司法審査を免れていた要件に関する行政の判断も、戦後は、要件が不確定概念で規定されている場合でも、司法審査が及ぶようになった反面、

---

年) 4 頁、参照。納税義務の成立について、その根拠を国民と国家の合意(契約)や国家による一方的・権力的な下命(財政下命)などに求め、その法律構成をすることも、理論的には可能である。しかし、租税法主義は、租税に関する国民と国家との関係を、租税法に基づく権利義務の関係(租税法関係)として構成することによって、個々の国民について、具体的な場合における納税義務の成立を、厳格な法的拘束の下に置くものとしている。このことは、国家の側からみれば、納税義務に対応する租税債権の成立が、厳格な法的拘束の下に置かれることを意味する。谷口勢津夫 前掲(注 7) 86 頁、参照。

<sup>191</sup> 行政の裁量の主要な形態は、要件裁量と効果裁量であるが、前述したように効果裁量については、税法理論は言及するところがないためである。芝池義一ほか編 前掲(注 190) 4 頁、参照。

<sup>192</sup> 芝池義一ほか編 前掲(注 190) 4 頁、参照。なお、同旨の見解として、玉國文敏教授は、課税処分を、羈束裁量行為と自由裁量行為という分類方法で区別すれば、「課税処分の性質と合法性の原則からみて、課税処分はそのほとんどが羈束行為に該当しよう。また、不確定概念などの使用により、ときに課税行政の裁量的判断は認められる場合であっても、課税要件に関する限り完全な自由裁量はありえず、裁量判断の当否について全面的に裁判所の審理が及ぶ羈束裁量として取り扱われることになろう。」と述べている。玉國文敏 前掲(注 172) 86 頁、引用。

<sup>193</sup> 課税処分に関する要件裁量否定論は、行政行為の要件認定については、不文法が支配するところとし、行政の裁量を否定していたという点で、従来の「効果裁量説」により説明できる。また、同じく「要件裁量説」であっても、租税法においては、不確定概念といっても、その多くは中間目的を示すものであり終局目的を示すに止まるようなものは少ないので、当説においても、租税法上の不確定概念の解釈は裁判所の審理に服する法律問題であるという説明は不可能ではない。芝池義一ほか編 前掲(注 190) 5 頁、参照。

要件裁量説でいうところの中間目的等を示す不確定概念についても、この意味での一応の裁量が認められることとなったわけである<sup>194</sup>。そこで問題は、このような要件裁量を肯定した上で司法審査のあり方を追及する行政裁量論の発展傾向のなかで、租税法理論における要件裁量否定論を如何に評価するかということである。課税処分において要件裁量を否定することの実際上の意味は、一般的には納税義務者が、租税行政庁のとった不確定概念の解釈を争った場合には、裁判所は、自らの解釈を代置し、これと異なる場合は、租税行政庁の解釈に基づく処分を違法として取り消すことができるということである。もし裁判所が、租税法上の不確定概念について、このような審査方法を採用すれば、有効な権利保護の要請が満たされるとともに、税務行政領域は、他の行政法にみられる要件裁量肯定傾向のなかで、異彩を放つ存在となり、実際に、裁判例においては、租税行政庁のとる不確定概念の解釈を実体的に審査する裁判例も数多く存在している<sup>195</sup>。

租税法領域において、課税要件に関する不確定概念の解釈・適用が法律問題として、裁判所の審理に服するとの命題が妥当する余地は、他の行政領域と比較すると、相対的に大きいものである。この理由として、芝池義一教授は、以下の3つの根拠を挙げている。つまりは、「①課税処分は侵害行為であり、また②相手方以外の第三者との関係で受益的要素を持たないため、専ら相手方の権利保護を考えていけば、十分である。つまり、課税処分において行うべき利益衡量は単純であり、(租税)行政庁が行った利益衡量を尊重すべき必要性が余りなく、裁判所としては、自己の判断を代置し易い。さらに③(租税)行政庁が課税処分の要件認定に際して行う判断は、例えば原発の設置許可において行政庁が行うような高度の専門技術的な判断でもないから、この点でも、裁判所は、(租税)行政庁の判断

<sup>194</sup> 兼平裕子 前掲(注172)166頁、参照。

「一応の裁量」という意味について、行政裁量は、行政領域と司法領域との境界を画するための道具概念であり、旧行政裁判法の下では、裁量行為は行政裁判所の審査すべきものに非ずとして、裁量行為に対する訴訟は却下された。一方現行憲法は、裁判所の違法処分審査権を定めている(憲81条)から、今日では裁量行為もその違法性が主張される限り、司法審査に服するが、本案審理に結果、裁量の範囲内に属し、違法でないと判断された場合には、破棄されることになる。この限りで、裁量事項は、司法の踏み込み得ない行政固有の領域であるといえる。しかし、裁量といっても、憲法の定める法治行政の下では、法から自由な裁量はあり得ず、法の枠内での裁量が与えられているにすぎない。よって、行政庁の裁量行為について、法の定める範囲を超え(裁量権の踰越)、またはその濫用(裁量権の濫用)がある場合には、違法裁量として、司法統制に服し、裁判所によって取り消されることになる(行政事件訴訟法30条)。これに反し、裁量の範囲内での行為の当・不当は行政不服申立ての対象になっても(行政不服審判法1条)、司法統制には服しない。南博方 前掲(注176)68~70頁、参照。よって、当該文面の意味は、現在の行政法理論の学説で認めるとされている、あくまで限定的部分を指している。

また、判例(最高裁第一小法廷平成11年7月19日判決(三菱タクシーグループ運賃値上げ申請却下事件)判時第1688号123頁)上も、侵害行為の要件に関する不確定概念法理論について、裁量(要件裁量)を認める傾向を看取することができる。

<sup>195</sup> 芝池義一ほか編 前掲(注190)6頁、参照。

を尊重することなく自己の判断を代置し易いであろう<sup>196</sup>。」というものである。このように、課税要件に関する不確定概念について裁判所が行政の裁量を認めず、自己の判断を代置している限り、課税処分は租税債務関係を前提とした要件裁量否定論が妥当する基盤があるといえる。もっとも、不確定概念の解釈における裁判所の判断の優先については、次の2点が留意されるべきである<sup>197</sup>。第1に、課税処分の特徴は、不確定概念についての裁判所の審理可能性を高めるものであるが、その解釈を巡って裁判所の判断が常に優先するというためには、裁判所が自己の判断を優先させる根拠を何とするかという問題がある。租税行政庁のとする解釈の不合理性が明確であれば、裁判所の判断を優先することには問題はない。しかし、租税行政庁の解釈にも合理性が認められる場合は、裁判所の判断を優先させるべき根拠が問われざるを得ないからである。第2に、第1に関連して、課税処分の要件規定についても租税行政庁の政策的判断が入る余地はあり、事柄によっては裁判所がこれを尊重せざるを得ない場合があるのではないかということである<sup>198</sup>。このことは、とりわけ、その不確定概念の解釈に政策的価値判断が認められる場合にいえることであるが、ある課税要件について定める不確定概念につき、複数の解釈が存在し、そのいずれにも一応の合理性が認められる場合、裁判所がそのうちの1つの解釈を選択し、これを租税行政庁のとする解釈より、全てにおいて当然に優先させることにはならない場合があるというものである<sup>199</sup>。このことは、租税法分野においても、「判断余地の法理」が少なからず影響を及ぼしている場面があるとも考えられる。

以上、租税法と行政法の要件裁量に対する学説を比較しながら考察してきたが、租税法主義に基づく税務行政は、他の行政分野と比べて租税行政庁による裁量が介入する余地

<sup>196</sup> 芝池義一ほか編 前掲(注190)7頁(芝池義一)、引用。

<sup>197</sup> 芝池義一ほか編 前掲(注190)7頁、参照。

<sup>198</sup> 芝池義一ほか編 前掲(注190)7頁、参照。

なお、租税行政庁の政策的判断(通達)を尊重することとした判例について、最高裁大法廷昭和33年3月28日判決(パチンコ球遊器事件)民集第12巻第4号624頁、がある。この事件は、旧物品税法上、「遊戯具」が課税客体であったが、10年余りにわたりパチンコ球遊器については課税が行われていなかったところ、1951年に、東京国税局長および国税庁長官の通達により、「遊戯具」にパチンコ球遊器も含まれるとの解釈が示され、これをきっかけとして、パチンコ球遊器にも課税されたというものである。そして、最高裁は、パチンコ球遊器が「遊戯具」に含まれないと解することは困難であると判示した。このことについて、芝池義一教授は、「たしかに、最高裁はこのような解釈をとる理由を示してはいる。しかし、最高裁のような解釈をとると、1951年の通達以前の10年余りにわたるパチンコ球遊器に対する非課税を説明することが難しくなろう。第1審判決の「課税漏れ」という説明は必ずしも説得的ではない。むしろ、1951年以前の非課税も、1951年以降の課税も、税務官庁の政策的判断によるものであり、最高裁による本件通達の審理は、税務官庁の判断が自己の判断に合致していることを認定するものではなく、行政庁の政策的判断が法の枠内にあることを認め、それを尊重したに過ぎないとみることもできる」との見解を示している。芝池義一ほか編 前掲(注190)8頁(芝池義一)、脚注内で引用。

<sup>199</sup> 芝池義一ほか編 前掲(注190)8頁、参照

が狭く、また法律によって羈束される度合いがより強いものとなっているようである。法理論上は裁量権を完全に排除しているが、他方、司法統制の場面において、裁判所の判断には、とりわけ政策的価値判断が認められる場面においては、「判断余地」といわれる狭義の裁量が内在している場面が考えられる。芝池義一教授は、不確定概念の解釈について租税行政庁に裁量性を認めない見解は、納税義務者の権利保護上、魅力的なものであるとしながらも<sup>200</sup>、「租税法における不確定概念が法の解釈（裁量にあらず）との命題が妥当しない場合もあるように思われる。租税法理論における裁量否定論が実務上果たしている役割を過小評価してはならないが、行政法理論における裁量論との懸隔は、いささか気になるところである<sup>201</sup>」と述べているように、実際上のある場面においては、狭義な裁量が、現在はこれを容認せざるを得ない面が存在していることを示しているように思われる。

### 3. 税務行政における実際上の裁量

税務行政における実際上の裁量については、藤曲武美税理士は、「我が国の通達行政においては、法令で明確にすべき事柄を通達や内部事務情報で代替し、通達等があたかも法令と同様の機能を果たしているケースが少なくない。特に不確定概念をめぐっては係る傾向が強いといえる。このような事態は、課税要件明確主義の形骸化と行政による立法の侵害を意味し、行政の裁量が働いているといえる<sup>202</sup>。」と述べているように、税務行政側が「通達」において具体的な解釈事項を定め執行することにより、租税行政庁による裁量が介入する危険性を指摘している。租税法における通達の法源性は明確に否定されているが、その機能について、金子宏名誉教授は、「実際には、日々の租税行政は通達に依拠して行われており、納税者の側で争わない限り、租税法の解釈・適用に関する大多数の問題は、通達に即して解決されることになるから、現実には、通達は法源と同様の機能を果たしている、といっても過言ではない<sup>203</sup>。」と述べており、当該税務通達の実務における法源なみの外部に対する拘束力からすると、租税法においての不確定概念に対する具体的な運用面での裁量性は「通達」を介して裁量性の余地が出てくることが考えられるわけである。

### 4. 小括

<sup>200</sup> 芝池義一ほか編 前掲（注 190）8 頁、参照。

<sup>201</sup> 芝池義一ほか編 前掲（注 190）8 頁（芝池義一）、引用。

<sup>202</sup> 山本守之 守之会編 前掲（注 78）44 頁（藤曲武美）、引用。

<sup>203</sup> 金子宏 前掲（注 2）104 頁、引用。

本節では、行政法における裁量論と租税法における裁量論との比較を中心に、税務行政における裁量の問題について考察を行った。

行政法においては、当初、国民の権利救済のために、従来の通説から自由裁量行為と羈束裁量行為とに種別された裁量行為についても、国家の発展に伴う行政の複雑化等により、この区分は相対化され、現在では、要件認定であれ処分判断であれ、それが通常人が共有する一般的価値法則ないし日常的な経験則に基づいて判断される場合はすべて羈束裁量行為とし、他方、法律が行政庁の高度な専門技術的判断や政治的責任を伴う政策的判断を予定している場合には、行政庁の責任ある公益判断に委ねているとして、例外的に要件認定についても処分判断についても自由裁量を認めるものとしている。司法審査の側面においては、自由裁量とされるものについて、裁量権の踰越・濫用の観点からは司法審査の対象となり、羈束裁量については判断余地の法理によって、行政庁と裁判所の判断の相違についても合理性と許容性の判断から認められている場面があるようである。裁量の広狭は、領域または行政行為によって異なるが、その前提として税務行政以外の行政分野では、一般に行政庁に対し、要件裁量や効果裁量を含めて行政裁量の余地を認める傾向にある。そのなかで租税法は、効果裁量は租税法律主義の下に完全に排除され、また要件裁量についても租税の意義等を鑑みて学説上は排除されるべきとされていることから、税務行政とその他の行政分野では大きく違いが現れているが、その形成背景も加味され、この裁量性の介入の問題を根強いものにしていくように思われる。

租税法の性質や国民の権利保護という目的から考えても、租税法領域において、不確定概念は法によって羈束されるべきであり、課税処分にかかる租税行政庁の裁量（特に要件裁量）の介入は完全に排除することを終局目的とすべきであると筆者も考える。これに対して、立法面はもとより司法統制の面からも、他の行政法領域に比べて相対的に小さいものであるが、判断余地といわれる狭義の裁量の存在を完全に否定できているというわけではなく、実務上では、特に不確定概念の解釈について、行政通達が裁量の介入に影響を及ぼしているようである。よって、これを本来は、要件認定についても行政裁量は完全に排除されていくべきであるという立場から、次節においては税務通達と不確定概念の関係性について考察していくこととする。

## 第5節 税務通達と不確定概念の関係性

不確定概念の解釈について、租税行政庁の裁量権は租税法の法的性格等からも排除され得るものとして特に注意しておかなければならないことは、本章第4節において確認したとおりであり、また、裁量性を有してしまう執行上の要因として、税務通達との関わりが挙げられる。本節では、税務通達の意義等を確認し、不確定概念と税務通達の関係性を考察する。

## 1. 税務通達の意義

税務通達における裁量性を検討するにあたり、以下においては、当該通達の内容（区分、機能および趣旨）と、法律上の地位を確認し、税務通達と不確定概念の関係性について考察する。

### (1) 税務通達の区分

税務通達の形態は、納税者に対して公開されている「公開通達」と、非公開として、行政組織内部に留まっている「非公開通達」とに区分され、また、税務通達のその性格によれば、「執行通達」と「解釈通達」とに区分される。この形態による区分と性格による区分は通じるところがある<sup>204</sup>。執行通達は、租税行政庁内部での執行手続、行所要領等を定めるものであり、解釈通達は、法令の解釈および適用を統一するための基準を示したものである<sup>205</sup>。金子宏名誉教授は、税務通達について「その中で納税者にとって最も重要なものは、租税法の解釈に関する通達、すなわち法令解釈通達である。通達は上級行政庁から下級行政庁への命令であり、行政組織内部では拘束力はもつが、国民に対して拘束力をもつ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されない<sup>206</sup>」と述べているように、納税義務者の納税義務の確定に最も影響を与え、税法学上も問題とされるのは、国税庁長官の発する法令解釈通達（以下、「解釈通達」という。）である<sup>207</sup>。

### (2) 税務通達の機能

<sup>204</sup> 品川芳宣『租税法律主義と税務通達—税務通達をめぐるトラブルの実践的解決への示唆—』ぎょうせい（2004年）37～38頁、参照。

<sup>205</sup> 齊藤稔 前掲（注23）56～57頁、参照。

<sup>206</sup> 金子宏 前掲（注2）104頁、引用。

<sup>207</sup> なお、解釈通達は、さらに基本通達と個別通達とに分類され、基本通達は、各個別税法について逐条的に解釈や運用方針を示したもの（国税通則法基本通達、法人税法基本通達等）で、個別通達は、毎年のように行われる税法改正の都度、改正点に関して示される解釈や、納税義務者からの個別照会に対する回答事例等である。個別通達のうち、適用範囲の広いものその他基本的に重要なものは、その後の基本通達改正時に、基本通達に吸収整理されることが多い。齊藤稔 前掲（注23）56～57頁、参照。

行政通達は、国家行政組織法第 14 条第 2 項<sup>208</sup>に基づいて発せられるものであり、所部の職員はその通達等に基づいて行政事務（租税法解釈等）を行わなければならないという遵守義務が課せられている。つまり、税務通達は、国税庁長官の傘下の職員に対して解釈の統一性を図るために下す命令であり納税義務者に対するものではない<sup>209</sup>。

渡辺淑夫教授は、「法人税のように申告納税制度の下においては、納税者は法令の条文だけではなく、課税庁がこれについていかなる解釈をとっているかということについても当然知る必要がある<sup>210</sup>」と述べているように、租税行政庁内部の厳格な遵守義務は、納税義務者側に税務通達に従った納税申告を間接的に強制させるとともに、租税行政庁側がよもや税務通達に反した課税処分を行うことはないであろうという信頼（確信）を納税義務者に与えていることになる。この信頼は、租税法律主義が保障している法的安定性と予測可能性にも深くかかわることになり、換言すれば、税務通達は、租税行政庁内部における法的拘束力によって、納税義務者に対しても租税法律主義が保障する法的機能を発揮することになる<sup>211</sup>。

税務行政の分野では、租税法令の複雑難解さの故に、その解釈や取扱いが行政内部で区々として納税義務者側に不公平をもたらすおそれがある<sup>212</sup>。税務行政の大量反復性からして、租税行政庁の判断は、北は稚内署から南は石垣署に至るまで、統一的に行う必要があるため、膨大な数の税務通達が発せられ、税務執行あるいは課税の合法性と公平性の両立（これは租税法律主義の要請するところでもある）が図られている。ところが、税務通達は、以上のような重要性にもかかわらず、租税法の法源ではない<sup>213</sup>。したがって、税務通達は課税処分の法的根拠とはなり得ない。換言すれば、当該通達に従った処

<sup>208</sup> 国家行政組織法第 14 条第 2 項では、「各大臣、各委員会及び各庁の長官は、その機関の諸掌事務について、命令または示達するため、所管の諸機関及び職員に対し、訓令又は通達を発することができる。」と規定されている。

<sup>209</sup> 品川芳宣 前掲（注 204）34 頁、参照。

<sup>210</sup> 渡辺淑夫 山本守之『法人税法の考え方・読み方〔第 4 訂版〕』税務経理協会（1997 年）25 頁（渡辺淑夫）、引用。

<sup>211</sup> 品川芳宣 前掲（注 204）48 頁、参照。

なお、増田英敏教授は、税務通達の機能を以下の 4 点にまとめている。これによると、①通達は課税の公平性の確保に寄与する。判断を必要とされる個別事案の税法の適用に、行政職員の裁量の余地を極力縮小することにより、租税法律の適用に平等性を確保している。②通達は税務行政の迅速化に寄与している。判例を斟酌して租税法を適正に解釈した解釈通達は、税務行政の迅速化に貢献できている。③通達は、法的安定性と予測可能性を向上させることに寄与している。不確定概念を多く有する租税法の不確定部分を、通達により明確化することは納税者側にも予測可能性を高めることになる。④判例では、徴税コストの縮減にも貢献していることが指摘されている。というものである。増田英敏 前掲（注 70）154 頁、参照。

<sup>212</sup> 谷口勢津夫 前掲（注 7）34 頁、参照。

<sup>213</sup> 兼平裕子 前掲（注 174）164 頁、参照。

分でも、その通達の内容が租税法令に反する場合には、合法性の原則からすれば、当然のこととして、取り消さなければならないのである<sup>214</sup>。

### (3) 法人税基本通達の制定趣旨

法人税基本通達の前文では、同通達の制定の趣旨と運用の基本方針として、これを定める上での当該通達の内容と表現について、「個々の事案に該当する弾力的運用を期するため、一義的な規定の仕方ができないようなケースについては、『～のような』、『例えば』等の表現によって具体的な事項や事例を例示するにとどめ、また『相当部分』、『おおむね…%等』の表現を用い、機械的、平板的な処理にならないように配慮した。」と書かれている。さらに、通達を運用するうえでの留意事項として、「この通達の具体的な運用にあたっては、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該当する処理を図るように努められたい。いやしくも、通達の規定中で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則しない解釈に陥ったりすることがないように留意されたい」として、通達の定める数字等の形式基準は、あくまで例示であることを強調し、通達による解釈を誤らせないようにその運用のあり方を具体的に説いている<sup>215</sup>。つまり、通達自体に不確定概念を用いているのは、機械的、平板的な処理にならないように配慮した結果として存在し、また存在させる趣旨としての結果であり、具体的運用については、法規定の趣旨、制度の背景、条理、社会通念が勘案すべきであるというものである<sup>216</sup>。なお、このことは単に法人税法の取扱いに限られるわけではなく、他の税目の通達の取扱いにも同様なことがいえる<sup>217</sup>。

当前文の内容を踏まえた上での結果として、現在は、不確定概念について、解釈通達、事務運営指針、情報などで数値的な形式基準が設けられ、公開通達、非公開通達ともにこれは存在するようである。この具体例としては、「著しく低下」（法令 68 条 1 項 2 号イ）に対する解釈通達による「おおむね 50%」（法基通 9-1-7）、「著しく低い価額」（所法 40 条 2 項）に対する解釈通達による「おおむね 70%」（所基通 40-2）、または「事業の用」（所法 51 条 1 項）に対する解釈通達による「5 棟 10 室基準」（所基通 26

<sup>214</sup> 谷口勢津夫 前掲（注 7）35 頁、参照。

<sup>215</sup> 品川芳宣 前掲（注 204）161 頁、参照。

<sup>216</sup> 山本守之 守之会編 前掲（注 78）7 頁、参照。

<sup>217</sup> 品川芳宣 前掲（注 204）161 頁、参照。

－9) 等の公開通達が挙げられる<sup>218</sup>。たしかに「おおむね」等の文言により定められているが、形式基準は税務執行面の画一的な便宜性によるところがその実際の執行場面では多く見られるために、数値や割合等の文言が強調されてしまった形で硬直的な取扱がやはり上記の通達の留意事項を逸脱した形で行われることによる問題は発生しているようである<sup>219</sup>。

#### (4) 解釈通達の法律上の地位

税務行政機関が、納税義務者に対して課税処分をする場合においては、自己の所信に基づいて事実認定・法令解釈適用の任に当たるはずである。前述した法人税基本通達の制定趣旨からも理論的には解釈通達はいくまでその基準となるものとして与えられているわけであり、解釈通達によらない行政措置がとられたとしても、租税法規の解釈として誤りがなければ有効である。しかし、解釈通達は一般的には守られるべきものとして予定されているようで<sup>220</sup>、国税不服審判所長に対する国税庁長官の指示に関する規定（通則法 99 条）がそのことを伺わせる。なお、解釈通達に従わない行政処分は適法であるとする判例は多いが、公平負担の原則に反し違法であるという判決もある。裁判所に対する関係においては、解釈通達は行政機構内部における租税法規の解釈適用についての統一的基準として登場する。しかし、形式的な法令としての効力をもつものではないから、裁判所が憲法上拘束されるべき法律、命令等の規定をいかに解釈し適用するかの問題として、解釈通達の内容を取捨することになる。解釈通達そのものとして争われるべきではなく、具体的なケースの解釈として争われるべきものと一般的には理解されている<sup>221</sup>。

#### (5) 税務通達と不確定概念の関係性

税務に関しては、租税法の解釈、事務の執行などに関し極めて多くの通達がなされており、その一環として租税法の不確定概念に関しても詳細に定められている。国税に関する所部の職員は、原則的には通達に基づいて税務を執行することとなるので、一面に

<sup>218</sup> 山本守之 守之会編 前掲（注 78）38～39 頁、参照。

<sup>219</sup> 山本守之 守之会編 前掲（注 78）39 頁、参照。

<sup>220</sup> 通達の行政側の取扱について、谷口勢津夫教授は、「通達が法源でないということは、行政が通達を自由に解釈してよいということを意味するわけではない。『本件通達を定めていない要求を、通達の改正をしないまま解釈により付加することは、租税法律主義の趣旨に抵触する。』とされているように、合法性の原則は通達の解釈に対して法令の解釈に準ずる厳格さを要求していると考えられる。つまり、行政は、合法性の原則によって、特段の規定がない限り、通達の解釈について自己拘束的統制を受けると考えられる」と述べている。谷口勢津夫 前掲（注 7）35 頁、脚注内で引用。

<sup>221</sup> 忠佐市 前掲（注 84）82 頁、参照。

においては租税法の不確定概念の適用は、通達の定めるところにより画一的に執行され、公平を保つようにもみられるが、画一化することができないため、または適当でなく、個別の事情に応じた税務行政がなされることを期待して租税法において不確定概念によって定められているとしたら、通達によって画一化すること自体が不合理であり、真の公平を害することにもなりかねない。やはり、租税法の不確定概念は、それぞれの具体的事実に即して、その事実の背景、動機、経済効果などをもとに、それぞれの事実に適合するように解釈するよりほかない<sup>222</sup>。また、税務通達は租税法における法源に該当しない以上、税務通達によって納税義務者の権利が侵害されないことを意味するが、現実の税務執行においては、税務通達の存在によって租税行政庁と納税義務者の間に事実上の法的関係が成り立っていることや、税務通達の違法性を法廷で争うことは納税義務者側に余りにも多くの障害がある<sup>223</sup>。つまりはここに裁量性や違法性が存在すれば、納税義務者の予測可能性を著しく侵害し、租税法律主義の機能さえおぼつかなくなる。

以上のことから、税務通達の運用については、税務通達の法的性格、法的機能、法的拘束力等を踏まえた上で、税務通達の限界が認識された上での運用が必要であり、また、税務通達は、納税者に対して公表される法令解釈は、一般的な事実関係を想定してその事実関係に適用させようとするものであるから、個別事情を有する事実関係の全てに適用し得るとも限らない。そのため、税務通達の運用においては、それぞれ個別事情に応じた弾力的運用が望まれるということになるのである<sup>224</sup>。

## 2. 小括

本節においては、「税務通達と不確定概念の関係性」として行政通達の意義、内容を確認し、税務通達と不確定概念の関係性を確認した。税務通達は租税行政庁内部においては法的拘束力を持つが、外部においては拘束力を持つものではない。しかし、実際上では、税務通達における法令解釈通達は、外部においても納税義務者の法令解釈における判断時には大きな影響を与えるため法源なみの拘束力を持つものである。法律の根拠に基づく課税を基本とする租税法律主義における租税法においても、解釈通達はその裁量性により租税行政庁の自由裁量を与えうる存在でもあるが、一方では執行面における内部の統制と、租税行政庁側の解釈の統一により、納税義務者側には法的安定性と予測可能性をもたらす一

<sup>222</sup> 税務経理協会編 前掲（注 103）81 頁、参照。

<sup>223</sup> 品川芳宣 前掲（注 204）50 頁

<sup>224</sup> 品川芳宣 前掲（注 204）160 頁、参照。

つの方法としての役割も兼ねているため、通達は一概に批判し排除される存在ではない。しかしながら、課税要件に関する解釈において特に不確定概念の解釈を示すものは、前者の裁量性をもたらす要素が強くなるため、一層の厳格な文理的解釈が要求されるものとなるのである。

不確定概念においては、本章第2節においてその必要性を確認したように、具体的内容に多様に対応するためそれらを包摂する意味、または画一的な表現は適当でないとして、不確定概念という抽象的な概念を用いて規定されていることからすれば、その事実の背景、動機、経済効果等も含めた総合的な解釈をするべきであると思われる。この意味でも、解釈通達は、学説や裁判例等と同視すべきではなく、特に数値的基準が例え「おおむね」等を用いている場合にも、そこに金額以外の合理性・妥当性をみいだせない場合には、慎重な判断をすべきであると思われる。

## 第6節 総括

本章においては、租税法律主義と不確定概念について考察してきた。

第1節では、租税法律主義の意義等について概観した。

「租税法律主義」はおおよそ6つの要請内容から構成されており、その現代的機能は、租税行政庁による恣意的な課税を防止し、納税義務者である国民の法的安定性と予測可能性を保障するために確立された憲法第30条および同法第84条から導き出され、遵守されるべき基本原理である。租税負担の公平を目的として憲法第14条第1項から導き出される「租税公平主義」とともに確立され、両者が租税法規を支配・統制することにより租税正義は実現されるものであることを確認した。一方で、本論文のテーマである「不確定(法)概念」とは、一般に抽象的・多義的な概念をいい、租税法律主義の構成要素の一つであり、租税法規の一義的で明確に規定することを要請する「課税要件明確主義」との関係においては、疑問が生じる場所であった。

第2節では、不確定概念(抽象的概念)の意義等について確認した。

不確定概念とは、租税法や一般に行政法において抽象的・多義的概念として定義されているものであるが、これは憲法をはじめとする様々な法律(たとえば私法である民法や、公法である刑法等)においても抽象的な表現は多く用いられている。不確定概念は、その文言自体が抽象的であり、また社会通念も判断要素に含むことから多義性をもつという特

徴を有するが、租税法においては、文言自体は明確であるため不確定概念とは区別されるものであっても、租税法においては様々な理由から不確定概念化している文言が規定内に存在していることを確認した。

第3節では、課税要件明確主義との関係性から、租税法における不確定概念の要否について考察した。

課税要件明確主義からは、租税行政庁による自由裁量を排除し、納税義務者に法的安定性と予測可能性を保障するため、なるべく一義的で明確な規定内容が要請され、一方では、抽象的・多義的な概念は一見これに反するものであるように思われたが、課税要件明確主義と不確定概念の関係について判例および学説等により考察した結果、課税要件明確主義の下でも、不確定概念は全面的に否認されるものではないことが確認できた。これは、不確定概念は租税負担の公平を確保するため、また全てにおいて一義的な定めによるとその個々の具体的事情に即しない事態が発生することによる問題点を補うための手段として、この限りにおいて租税法律主義による内容にも否定されず、存在し得るもの（概念）であることを確認した。問題は、両者の線引きであり、どのような不確定概念が立法上違憲とされず、また適用面においても課税要件明確主義の内容からも認められるものかという点であるが、これは中間目的等を内容とするものであり、立法趣旨等に照らしそのよりその意義を明確にできるものが当該許容される不確定概念であることを確認した。これにより必要性と合理性も認められるのであれば、租税行政庁による恣意性が介入するおそれもないと解されるからである。さらに当該不確定概念は、実際に法令に用いられる内容によって、求められる明確性の度合は変わるものであることを確認した。

第4節では、税務行政における裁量権について考察した。

租税法の性質等を考慮して、納税義務者が法的安定性と予測可能性を保障されるためには、税務行政における裁量性は排除されなければならないものであり、租税法律主義の要請からは、その納税義務の成立段階における課税要件等の解釈から納税義務の実現（確定および履行）において、裁量性は完全に排除されるべきものとされている。しかし、実際上では主に課税要件等の解釈場面においてはその裁量性が介入する部分を否定できず、これは租税法が一定の裁量性が容認される行政法から独立したという背景も、裁量の介入についての問題を一層根強くさせているようであった。また、司法審査との関係においては「判断余地」といわれる狭義の裁量の介入も否定できないため、租税行政庁による裁量性について、理論上と実際上で乖離する部分が出ているようであった。

第5節では、税務通達と不確定概念の関係性について考察した。

第4節で確認したように、租税行政庁による裁量が実際上で問題となるのは、税務行政による通達との関係性であり、通達は、行政庁内部における命令としての位置付けであり、外部には法的拘束力はないが実際上では法源なみの拘束力を有するものである。通達の意義は、行政内部において、解釈通達を例にとれば、法令解釈の統一性を持たせ、ひいては納税義務者側の法的安定性と予測可能性を保障する役割の一部を担っているものである。しかし、ここにおいて、現在の膨大な通達による煩雑性からも、執行面においては拡大解釈や裁量性を有してしまうものが存在し、かかる不確定概念についてはその傾向が強く、不確定概念の意義（必要性）等から判断して、当該通達における解釈には立法趣旨にも照らし、合理的な解釈であることを見定めて判断を行う必要性が極めて高いものであることを確認した。

以上、本章においては、租税法律主義と不確定概念の意義を確認し、両者の目的は十分な「法的安定性と予測可能性を保障」し、かつ「税収の確保や租税負担の公平の実現」という租税正義の上で成り立つものとして、課税要件明確主義の下でも一定の要件を満たす不確定概念であれば容認されるものであることを確認した。また、これらの租税法律主義の下で一定の要件を満たし認められるとされる不確定概念の解釈適用について、租税行政庁側に生じる裁量性の傾向とそれに対する留意点等について考察した。

次章においては、「法人税法における不確定概念」と題し、法人税法上に用いられる不確定概念の具体的適用例とその問題点等を確認する。

## 第 2 章 法人税法における不確定概念

法人税は、最近では平成 23 年度税制改正により当該税率の引き下げが行われ（法法 66 条、81 条）、平成 24 年度以降も、租税特別措置法等により特に中小企業においては法人実効税率の引き下げを図る動きがなされているわけであるが<sup>225</sup>、企業にとって利益（法人所得）に対する当税負担は未だ相対的に大きいものであり、また、わが国の採用する納税制度について法人税が申告納税方式であることを鑑みても、当該税額を確定するにあたり、課税要件規定を構成する条文の法解釈を検討する重要性は、極めて高いものと思われる。また、同法における不確定概念の検討については、当該不確定概念に対する見解の相違による争いが絶えず訴訟問題へと発展していくものも少なくないことから、主要税目における問題点の一つとして、法解釈をする上での不確定概念の検討は重要な項目となると考えられる。

本章では、「法人税法における不確定概念」と題して、第 1 節において法人税法における不確定概念の適用例について確認する。第 2 節においては、第 1 節で例示した内容について、判例等をもとにその解釈・適用における問題点等を考察していくこととする。

### 第 1 節 法人税法における不確定概念の適用例

本節では、不確定概念が用いられている法人税法の条文うち、それぞれ個別の特徴点を有するものを選定し、以下において例示することにより不確定概念の適用例を確認する。

#### 1. 法人税法における不確定概念

法人税法（租税特別措置法、同法施行令を含む。）において、不確定概念が用いられている条文としては、以下に示すもの等が挙げられる。なお、法文中には不確定概念と考えられる文言には下線を付しているが、これは筆者が加筆したものである。

---

<sup>225</sup> 国税庁ホームページ「平成 25 年度 法人税関係法令の改正の概要」[https://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/hojin/kaisei\\_gaiyo2011\\_1/pdf/00.pdf](https://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2011_1/pdf/00.pdf)（2014 年 1 月 15 日確認）1～2 頁、参照。  
大江晋也「平成 25 年度税制改正」『二水会資料』（2013 年）48～58 頁、参照。  
自民党ホームページ「平成 26 年度税制改正大綱」[http://www.jimin.jp/s/policy/policy\\_topics/123161.htm](http://www.jimin.jp/s/policy/policy_topics/123161.htm)（2014 年 1 月 15 日確認）74～75 頁、参照。

法人税法第三十四条（役員給与の損金不算入）

- 2 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。

法人税法第一百三十二条（同族会社等の行為又は計算の否認）

税務署長は、次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

- 一 内国法人である同族会社  
(以下省略)

租税特別措置法第六十一条の四（交際費等の損金不算入）

- 3 第一項に規定する交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為（第二号において「接待等」という。）のために支出するもの（次に掲げる費用のいずれかに該当するものを除く。）をいう。

- 一 専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用  
二 飲食その他これに類する行為のために要する費用（専ら当該法人の法人税法第二条第十五号に規定する役員若しくは従業員又はこれらの親族に対する接待等のために支出するものを除く。）であって、その支出する金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額が政令で定める金額以下の費用  
三 前二号に掲げる費用のほか政令で定める費用

租税特別措置法施行令第 37 条の 5

法第 61 条の 4 第 3 項第 2 号に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、

同号に規定する飲食その他これに類する行為のために要する費用として支出する金額を当該費用に係る飲食その他これに類する行為に参加した者の数で除して計算した金額とし、同号に規定する政令で定める金額は、5,000円とする。

2 法第61条の4第3項第3号に規定する政令で定める費用は、次に掲げる費用とする。

一 カレンダー、手帳、扇子、うちわ、手ぬぐいその他これらに類する物品を贈与する……ために通常要する費用

二 会議に関連して、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物を供与するために通常要する費用

三 新聞、雑誌等の出版物または放送番組を編集するために行われる座談会その他記事……の収集のために、または放送のための取材に通常要する費用

以上のように、法人税法の条文においては、「不相当に高額」、「不当に減少」、および「通常要する費用」等の不確定概念が用いられており、これらの解釈を巡り納税義務者（本章では、当該納税義務者および担税者となる「一般に会社その他の法人組織の起業体」を指す）と租税行政庁の間で争いが生じているようである。

ここで採りあげた内容のように、課税要件の認定部分に不確定概念が用いられている場合において、納税義務者が租税債務の確定について正しい解釈ができていない等の場合には、納付税額にも影響が生じ、租税行政庁側とその解釈の相違によって課税処分の対象にもなり得る。よって、これらの判断は第一次的に申告する義務が与えられる納税義務者側においては、申告時にその内容を法文的に明らかにした上での解釈が必要になると考えられる。

たとえば、前述した租税特別措置法第61条の4（交際費等の損金不算入）においては、同法の要請する「交際費等」（以下、法人税法における租税特別措置法第61条の4第3項に規定するものを指す。）につき、除外規定を設け損金不算入となる内容を規定しているのであるが、課税要件の認定にかかる部分において、多数の不確定概念が用いられている。したがって、どのような場合が当規定における不確定概念を指し示し、損金不算入となる交際費等に該当するのか、その判断基準を納税義務者自身が正確に法解釈しておくことが、法人税法における現行の申告納税制度の側面からも必要性があると思われる。また、山田二郎教授が、「不確定概念について、税法の解釈は、法文から離れた自由な解釈は許されていない。税法の解釈は、規定の文言や趣旨・目的に照らしてその意義を明確にすべきであ

る<sup>226</sup>。」と述べているように、不確定概念は、常に法律問題としてその規定の立法趣旨等を踏まえた解釈が、法解釈権を持つ租税行政庁、納税義務者の両者に求められると考えられる。

## 2. 小括

本節では、法人税法の条文にどのような不確定概念が用いられているのか、それぞれ個別の特徴点を有するものを例示し確認を行った。

不確定概念が特に課税要件の認定にかかる部分に用いられている場合には、その解釈を誤ると納付税額にも影響が生じ、ひいては企業の財政に影響を及ぼすことになるばかりか、租税行政庁側に要件裁量の余地を生じさせることにもなりかねない。よって、これらの条文解釈は、法律問題とした厳格な文理的な解釈が必要になると考えられる。

次節においては、ここで採りあげた不確定概念について、実際の判例からその問題点等を考察する。

## 第2節 法人税法における不確定概念の具体的内容

本節では、本章第1節で採りあげた不確定概念について、①法人税法第34条における不確定概念、②法人税法第132条における不確定概念および③租税特別措置法第61条の4に規定する不確定概念の具体的問題点等を判例および学説をもとに確認する。

### 1. 法人税法第34条（役員給与の損金不算入）に規定する不確定概念

役員に対する給与は、役員の通常の業務執行に対する対価として企業会計上は費用として処理されるが、法人税法上では損金の額に算入される役員給与の範囲は限定されており（法法34条1項）、同条第2項は、支給される給与（法法34条1項または3項の適用されるものを除く）のうち「不相当に高額な部分の金額」があれば、その金額は損金不算入となる規定である<sup>227</sup>。当規定の趣旨としては、金子宏名誉教授が、「法人は、実質は賞与に当たるものを給与の名目で役員に給付する傾向がある。このような『隠れた利益処分』

<sup>226</sup> 山田二郎 前掲（注61）584頁、引用。

<sup>227</sup> 山本守之 守之会編 前掲（注78）87頁、参照。

に対処するため、この規定が設けられている<sup>228</sup>」と述べているように、不相当に高額な部分は、本来は役員への賞与に当たるものが転化したものという考え方が通説であるとされている。当規定の不確定概念である「不相当に高額」に該当するか否かの役員給与の判断基準については、法人税法施行令第70条（過大な役員給与の額）に規定されているため、納税義務者は、同施行令に規定する判断基準（実質基準）を参考に、職務執行の対価として適正な役員給与の額を算定していくわけであるが、具体的な金額や基準等が規定されているわけではなく、いくつかの判断基準となる要素から総合的に検討していくものであるため、納税義務者側がその基準を網羅的に解釈し判断していくにはその難解性や問題点も指摘されている<sup>229</sup>。

当規定の憲法適法性と「不相当に高額」という不確定概念の判断について争われた事例として、最高裁判所第三小法廷平成9年3月25日判決<sup>230</sup>がある。当事件の概要は、X会社（原告・控訴人・上告人。以下、「X」という。）は、衣服等の縫製加工等を業とする同族会社であり、Xは、本件係争事業年度の法人税につき、代表取締役甲（以下、「甲」という。）に対する役員給与を1,800万円、取締役乙（甲の妻。以下、「乙」という。）に対する役員給与を960万円とし、それぞれ損金の額に算入して確定申告を行ったところ、Y税務署長（被告・被控訴人・被上告人。以下、「Y」という。）は、類似法人の役員給与平均支給額（甲は620万円、乙は380万円）を超える部分の金額は過大役員給与にあたるとして、損金算入を否認する旨の更正処分を行った。そこで、Xは、本件更正処分の取消しを求めて、異議申立ておよび審査請求を経て本訴を提起したものである<sup>231</sup>。

当事件の争点は、①Xが主張した「不相当に高額」という概念を用いて定めている当規定の違憲性についての判断と、②Yが更正処分の内容とした類似法人の平均報酬額について、申告時に納税義務者側が認識し得ることは可能であったものであるか否かという点である。判決では、法人税法第34条第2項に規定する「不相当に高額な部分の金額」とは、法の趣旨によりその意義を明確にし得るものであり、かつ、政令に定められた内容によって、その判断基準も客観的に明らかになっているといえるため、当規定は憲法第84条の課税要件明確主義に反するものではないものとし、Xが主張した当規定の違憲性を退けた。また、同業種・類似規模の法人の役員給与の支給状況についても、納税義務者側が入

<sup>228</sup> 金子宏 前掲（注2）326頁、引用。

<sup>229</sup> 山本守之 守之会編 前掲（注78）87～88頁、参照。

<sup>230</sup> 最高裁第三小法廷平成9年3月25日判決 税資第222号1226頁、参照。

<sup>231</sup> 名古屋地裁平成6年6月15日判決 税資第201号485～518頁、参照。

手可能な資料等から予測し、判断することは可能であると判示した第一審判決から、高裁、最高裁ともに同様の判断を下し、本件役員給与は、甲に対しては類似法人の平均報酬額に基づく金額（620万円）を、乙については前年の報酬額に売上金額の増加率を採用した金額（450万円）をそれぞれ相当額の上限とし判断したものである<sup>232</sup>。

このように「不相当に高額」という不確定概念は、課税要件明確主義に反するものではないとしても、過大役員給与か否かについて、納税義務者は申告時に報酬という性格上も考慮した客観的で合理性の高いものを選択していくのは、困難を伴う場面も十分に想像され、問題性を指摘する学者や実務家も多い規定である<sup>233</sup>。

## 2. 法人税法第132条（同族会社等の行為又は計算の否認）に規定する不確定概念

当規定の趣旨および内容について金子宏名誉教授は、「同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社またはその関係者の税負担を『不当に減少』させるような行為や計算が行われやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して更正または決定を行う権限を税務署長に認めるものである<sup>234</sup>」と述べている。

当規定の趣旨と、当規定が適用されるための要件を裁判所が判断した事例として、最高裁裁判所第一小法廷昭和59年10月25日判決<sup>235</sup>がある。当事件の概要は、X会社（原告・

<sup>232</sup> 税資 前掲（注231）485～518頁、参照。名古屋高裁平成7年3月30日判決 税資第208号1081～1088頁、参照。前掲（注230）1226～1249頁、参照。

<sup>233</sup> 山本守之 守之会編 前掲（注78）38頁、105頁、参照。  
なお、この他に、「不相当に高額」について、役員退職給与を例にとれば、法人税法では、役員退職給与について「不相当に高額」な部分については損金の額に算入しないことが規定されている（法第36条）が、ここで問題になるのは、「不相当に高額」とは何を基準にするかである。役員退職給与について「不相当に高額」であるか否かの判断基準は政令に委ねているが、同法施行令第72条では「…当該役員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に照らし…」としているだけで、具体的な計算手法は示されていない。このため訴訟事例では、裁判所は「功績倍率法」、「1年当たり平均額法」、「国家公務員退職手当法との比準」および「公表利益との標準偏差法」など多様な手法が使われている。また、他法人との比較についても、比準要素となった法人名が具体的に示されていないのが実情であり、納税者の側は、何に比して不相当であるかというメルクマークも保障されていないことが問題視されている。山本守之 前掲（注24）504頁、参照。不相当に高額な退職金ないし弔慰金が損金不算入とされた事例として、高松地裁平成5年6月29日判決 行集第44巻第6・7号541頁。「功績倍率法」の適用について争われた事例として、最高裁第三小法廷昭和60年9月17日判決 税資第146号603頁。札幌地裁平成11年12月10日判決 訟月第47巻第5号1226頁。東京高裁昭和56年11月18日判決 行集第32巻第11号1998頁。「1年当たり平均額法」の適用について争われた事例として、札幌地裁昭和58年5月27日判決 行集第34巻第5号930頁。等がある。

<sup>234</sup> 金子宏 前掲（注2）430頁、引用。

<sup>235</sup> 最高裁第一小法廷昭和59年10月25日判決 税資第140号152頁、参照。

被控訴人・上告人。以下、「X」という。)は、建設資材の製造、販売およびこれに付随する工事の請負施工を業とする同族会社であり、Xは、本件係争事業年度の法人税の確定申告を行ったところ、Y 税務署長(被告・控訴人・被上告人。以下、「Y」という。)は、Xの系列会社である別会社甲(以下、「甲」という。)に対して、プレストレスコンクリート矢板等(以下、「PC 矢板等」という。)を、当時の製造トンあたり平均販売価額が 16,146 円であるところを 6,464 円で販売した事実について(以下、「本件譲渡」という。)、販売価額が製造原価を下回るものであり、低廉譲渡にあたるものとして法人税法第 132 条第 1 項を適用して更正処分を行った。そこで、X は、本件更正処分の取消しを求めて、異議申立ておよび審査請求を経て本訴を提起したものである<sup>236</sup>。

当事件の争点は、①当規定の趣旨および同族会社の行為計算否認規定が適用されるための要件と、②当規定を適用して更正処分を行った Y の(本件でいえば本件譲渡が低廉譲渡であること)立証責任についてである。第一審では、「同族会社のなした製品の低価額による譲渡が右法条の適用を受けるには、その販売価額が非同族会社の通常取引価額における同一種類、品質、型の製品の販売価額に比して『異常』に低いものであること、およびそのような低価額による製品の販売について合理的理由がないことが要件である<sup>237</sup>」として、税務署の事実認定が立証不十分であるとして、処分を取り消した。しかし、第二審では、『法人税の負担を不当に減少させる結果になる』と認められるか否かは、専ら経済的実質の見地において、法人の行為、計算が経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるかどうかを基準として判断すべきものである。これを法人の製品販売の行為、計算についてみれば、その販売価額が通常販売価額(時価)に比し異常に低価であって、経済的取引としては不合理、不自然と認められるかどうかはその判断基準とされるべきである<sup>238</sup>」として、第一審判決を破棄し、税務署側の処分を支持する判断を下し、最高裁についても控訴審判決を支持した<sup>239</sup>。この判断のもととなったのは、PC 矢板等の「異常に低価」な販売価額にあったと思われるが、この低価性の判断について、第一審では非同族会社との比較から、最低販売価額を明らかにする必要があるとしたことに対し、第二審では、この販売価額が製造原価をも下回っていたこと、従前の販売価額から 40%以上も値下

<sup>236</sup> 鹿兒島地裁昭和 50 年 12 月 26 日判決 税資第 83 号 885~929 頁、参照。

<sup>237</sup> 税資 前掲(注 236) 905 頁、引用。

<sup>238</sup> 福岡高裁昭和 55 年 9 月 29 日判決 行集第 31 卷第 9 号 1988~1989 頁、引用。

<sup>239</sup> 税資 前掲(注 235) 152 頁、参照。山本守之 守之会編 前掲(注 78) 155 頁、参照。

げていたことについて、異常性、不合理性を指摘したものである<sup>240</sup>。

同族会社の行為計算否認規定は、その内容があまりに包括的・一般的であり、かつ、税務署長に広範な裁量の余地を与えるものとして、課税要件明確主義に反するという見解もあるが、一般的には、同族会社の行為計算否認規定を租税回避行為の一般的否認規定と解し、その性格上、ある程度の包括的・一般的とならざるを得ないというのが通説でもあり、当事件の最高裁判所も、当規定について、実質課税の原則および租税負担の公平原則の見地から客観的・合理的基準に従って同族会社の計算行為を否認すべき権限を税務署長に与えているものとして、課税要件明確主義には反しないと判断している<sup>241</sup>。同族会社においては、所有と経営の分離している会社の場合とは異なり、少数の株主のお手盛りによる税負担を減少させるような行為や計算を行うことが可能であり、また実際にもその例が多いことから、租税負担の公平を維持するため、同族会社の経済的合理性<sup>242</sup>を欠いた行為または計算について、なんらかの不確定概念の下にその否認を認めることは、不合理であるとはいいきれず<sup>243</sup>、また、立法時に個別的、具体的事例をすべて網羅することは不可能であり、ある程度はやむを得ないものであると思われるが、その解釈が第一次的に租税行政庁に委ねられているということは、その裁量性が容認されていると考え、当規定の問題性は否定できないものと思われる。

### 3. 租税特別措置法第 61 条の 4（交際費等の損金不算入）に規定する不確定概念

租税特別措置法第 61 条の 4 は、租税法における特別措置として、交際費等の損金不算入の内容を規定した条文であり、当規定における内容を交際費課税制度という。このうち、

<sup>240</sup> 山本守之 守之会編 前掲（注 78）156 頁、参照。当事件における第一審と第二審の「不当」に対する解釈の相違は、当不確定概念を解釈する上での問題点の一つとなっている。これは、第一審の解釈よるときは「不当」を具体的な比較法人を示して立証しなければならないのに対し、第二審の場合は経済的合理性がないことを立証すればよいことになるためである。山本守之 守之会編 前掲（注 78）3～5 頁、参照。

なお、同様に同族会社の行為・計算の否認規定に関する裁判例として、「不当に減少させる」という不確定概念を用いているが、これは課税要件明確主義に反するものではないとされ、憲法に違反しない旨を判示した事例がある。当判決では、法人税法第 132 条の否認規定は、客観的・合理的基準に従って同族会社の行為または計算を否認すべき権限を税務署長に与えたもので、包括的・一般的・白紙的に課税処分権限を与えたものではないから、租税法律主義に違反しない旨を判示している。金子宏 前掲（注 19）136 頁、参照。最高裁第二小法廷昭和 53 年 4 月 21 日判決 訴月第 24 卷第 8 号 1694 頁、参照。

<sup>241</sup> 山本守之 守之会編 前掲（注 78）148 頁、参照。税資 前掲（注 235）152 頁、参照。

<sup>242</sup> 「経済的合理性」とは、同族会社の行為計算の否認規定における「不当の減少」の通説解釈であり、経済的合理性の判断内容として主張される「独立・対等で相互に特殊関係の無い当事者間で通常行われる取引と異なっている場合」かどうかという基準である。山本守之 守之会編 前掲（注 78）35 頁、参照。

<sup>243</sup> 金子宏 前掲（注 2）76 頁、参照。

租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項は、交際費等の定義（意義）を示す規定であるが、ここにおいて法人税法上の交際費等は、「その仕入先、得意先その他事業に係りのある者等」に対する「交際費、接待費、機密費その他の費用」とし、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するものをいう」と規定していることから、これらに関連して支出するものは税法上の交際費等と判断されることになるため、会計費目として処理される交際費よりも範囲を広く、会計上では一般に認識しないものも含まれるということになる<sup>244</sup>。しかしながら、交際費等の判断基準については、本章第 1 節で確認したように不確定概念が多数含まれていることから、交際費等の該当性や隣接費用との区分が争点となり訴訟へと発展する例が多発するため、これら交際費等の判断について不確定概念をいかに解釈していくかが問題となる。この基準として、交際費等と判断するために裁判所が示した課税要件の成立要件として、「旧二要件説」、「新二要件説」および「三要件説」が挙げられるが、これらは当規定を文理解釈して、その該当性から交際費等の判定に対する司法判断を下すものである<sup>245</sup>。このうち租税法律主義の見地からもっとも厳格な法解釈がなされたといわれる「三要件説」において、当該成立要件が判示された事例として、東京高等裁判所平成 15 年 9 月 9 日判決<sup>246</sup>（萬有製薬事件）がある。

当事件は、X 会社（原告・控訴人。以下、「X」という。）が、商品（医薬品）の納入先である大学病院の医師から依頼された英文添削の外注費について、当該支出費用の差額負担額が、交際費等に該当するか否かを争点とした判決である。事件の概要は、X は主に医科向け医薬品の製造販売を業とする製薬会社であるが、取引先医療機関の医師より依頼された英文添削について、海外の添削業者に依頼（外注）し、この取引が公正競争規約に違反となることがないように、国内の添削業者と同等額の添削料を依頼者である医師等から徴収しこれにかかる収入を益金の額に算入し、外注先への支払を寄附金として損金の額に算入して確定申告を行った。本件係争事業年度には、支払額は収入額の 3.7 倍ないし 5.1 倍となり、当徴収額との差額分（以下、「本件差額負担額」という。）について、Y 税務署長（被告・被控訴人。以下、「Y」という。）は、本件差額負担額は、医師等との関係を円滑にすることを目的として支出されたものとして、本件差額負担額を交際費等とする更正処分を行った。これに対し、X は、本件差額負担額は日本の医学の発展に貢献することを目的した寄附金であるとして、本件更正処分の取消しを求めて、異議申立ておよび審査請

<sup>244</sup> 森田政夫『交際費・リポート等の税務と会計』清文社（2006 年）24 頁、参照

<sup>245</sup> 山本守之『交際費・使途秘匿金課税の論点』中央経済社（1994 年）29 頁、参照。

<sup>246</sup> 東京高裁平成 15 年 9 月 9 日判決（萬有製薬事件）判時第 1834 号 28 頁、参照。

求を経て本訴を提起したものである<sup>247</sup>。

第一審の東京地方裁判所平成14年9月13日判決<sup>248</sup>においては、交際費等の成立要件として、「新二要件説」に基づいて交際費等であると判断して、Xの主張を棄却、納税者敗訴となった。「新二要件説」による成立要件の判断は、①「支出の相手方」が「事業に関係のある者等」であるか、②「支出の目的」が「接待等により親睦の度を密にして取引関係を円滑にすることを目的として行われたもの」であるか、を判断するものである<sup>249</sup>。裁判所は、①「支出の相手方」について、「本件英文添削の依頼者は、原告の取引先である大学の附属病院、これらの病院を有する医科系大学及び総合病院の医学部又はその他の医療機関の所属する、医師等やその他の研究者に限られていたのであるから、本件英文添削の依頼者は、いずれも原告の『事業に関係ある者』に該当するというべきである<sup>250</sup>。」とし、②「支出の目的」については、英文添削費用の支出額の巨額性と、本件英文添削の依頼対象が取引先関係者に限られていることから、医学の発展への貢献を目的とした研究者への支援だけと認めるのは困難であり、「原告に、取引先との間における医薬品の販売に係る取引関係を円滑に進行することを目的とする意図が存したことは、否定できない<sup>251</sup>」と判示し、本件更正処分の適法性を認めたものである<sup>252</sup>。

これに対し、第二審の東京高等裁判所平成15年9月9日判決<sup>253</sup>では、交際費等の成立要件として、第一審が示した①「支出の相手方」および②「支出の目的」の二要件に加え、③「行為の態様」を挙げた「三要件説」において交際費等の成立要件を判断した。このことについて裁判所は、「『交際費等』が一般的に支出の相手方及び目的に照らして、取引関係の相手方との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るために支出するものと理解されていることからすれば、当該支出が『交際費等』に該当するというためには、①『支出の相手方』が事業に関係のある者等であり、②『支出の目的』が事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることであるとともに、③『行為の態様』が、接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であること、の三要件を満たすこ

<sup>247</sup> 東京地裁平成14年9月13日判決 税資第252号1～37頁、参照。増田英敏 前掲（注46）307～310頁、参照。

<sup>248</sup> 税資 前掲（注247）1頁、参照。

<sup>249</sup> 山本守之 『法人税の理論と実務〔平成25年度版〕』中央経済社（2013年）403頁、参照。税資 前掲（注247）1～37頁、参照。

<sup>250</sup> 税資 前掲（注247）23頁、引用。

<sup>251</sup> 税資 前掲（注247）25頁、引用。

<sup>252</sup> 税資 前掲（注247）1～37頁、参照。増田英敏 前掲（注70）350～355頁、参照。

<sup>253</sup> 判時 前掲（注246）28頁、参照。大淵博義「交際費課税を巡る諸問題の理論的考察(2)」『税経通信』第64巻第15号（2009年12月）53頁、参照。

とが必要である<sup>254</sup>』としたのである。裁判所は、当三要件を交際費等の成立要件とすれば、①「支出の相手方」については、医薬品の購入等の権限を有する者が含まれていたことからすれば、「事業に関係のある者等」に該当する可能性は否定できないとしながらも、②「支出の目的」が若手研究者等に対する研究発表の支援を目的および動機として英文添削依頼を引き受けていたことから、その主目的は研究発表の支援であり、その支出金額についても、総額換算ではなく、1件あたりに換算し、かつ事業収入全体における割合とすれば決して高額であるとはいえないこと、また、本件英文添削の依頼主は主に若手で、医薬品の購入権限を有する者との結びつきは間接的であり、また、本件英文添削費用につき、差額を製薬会社が負担していた事実を依頼主たる医師等が認識していなかった点も挙げて、本件差額負担額は、「その支出の動機、金額、態様、効果等からして、事業関係者との親睦の度を密にして、取引関係の円滑な進行を図るといふ接待等の目的でなされたものと認めることは困難である<sup>255</sup>』と判断した。さらに③「行為の態様」については、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」とは、一般的にみて、相手方の快樂追求欲、金銭や物品の所有欲などを満足させる行為をいい、学術研究に対する支援といった性格を有する行為を、主たる目的でなしたものは交際費等とは異質なものであると判断した上で、『接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為』をある程度幅を広げて解釈したとしても、本件英文添削の差額負担がそれに当たるとすることは困難である<sup>256</sup>』と判示し、租税法主義の見地から判断した結果により、Xの主張を認め、これと異なる第一審判決を取り消す判決を下した<sup>257</sup>。

本件は、税務署と納税義務者において交際費等の判断が異なり訴訟へと発展し、さらに第一審が新二要件説を採用したのに対し、第二審では三要件説により交際費等の成立要件を判断し、その交際費等該当性が相違している。さらには、差額負担により利益享受された側（病院側）が当該事実を認識していなかったことについて、第一審は、「当該支出が『交際費等』に該当するための要件として、接待等が、その相手方において、当該支出によって利益を受けていると認識できるような客観的状況の下に行われることが必要であるということはできない<sup>258</sup>。」として、交際費等の判定要素として考慮されるものではないとい

<sup>254</sup> 判時 前掲（注 246）34 頁、引用。

<sup>255</sup> 判時 前掲（注 246）35 頁、引用。

<sup>256</sup> 判時 前掲（注 246）36 頁、引用。

<sup>257</sup> 判時 前掲（注 246）28～36 頁、参照。山本守之『交際費の理論と実務〔四訂版〕』税務経理協会（2009 年）45～60 頁、参照。増田英敏 前掲（注 70）355～358 頁、参照。

<sup>258</sup> 税資 前掲（注 247）26 頁、引用。

う判断をしているが、第二審では、差額負担による利益供与を相手方が認識している場合には、そのサービスの提供は、接待、供応等の行為形態に属する金銭の贈答に準ずる行為とみることでもできるが、相手方が利益供与を認識していない状況下での支出はそれに該当するとはいえないとして、その上で、「本件は、研究者らにおいて、そのような差額相当の利得があることについて明確な認識がない場合なのであるから、その行為態様をこのような金銭の贈答に準ずるものと考えすることはできない<sup>259</sup>。」として、第一審とは逆の見解を示している<sup>260</sup>。この点について、金子宏名誉教授は、「ある支出が交際費と認められるためには、支出する法人の側で取引関係の円滑な進行を図るという目的を有していることが必要であるが、そのみでなく、それが客観的に法人の活動の一環として認められる目的のために支出されていること、あるいはその相手方がそれによって法人から利益を受けていると認識しうる客観的状況のもとで支出されていることが必要である<sup>261</sup>」と述べているように、相手方の客観的な利益享受の認識の有無は、「支出の目的」における重要な判断要素であると思われる。

当事件以前の判例では、「新二要件説」を採用した裁判所の判断が主流であったが、当事件により、交際費等の課税要件の認定について、租税法律主義の要請を前提とすることを強調し、租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項を厳格に文理解釈することにより「行為の態様」を含めて交際費等の成立要件を判断した第二審判決は、不確定概念が混在する同条について、租税行政庁による交際費等の拡大解釈にその制限と歯止めをかける上でもその有する意義が大きいものであったと思われる<sup>262</sup>。これは当事件のみに限らず、新二要件説における判断では、「支出の相手方」が事業に関係のある者等であり、これらと親睦の度を密にする「行為の目的」が判断された場合であれば「行為の態様」を問わずして交際費等として、いわば、法人の冗費・濫費を抑制し、資本の充実を図るという立法の趣旨・目的を超えて、当該二要件に該当する事業活動におけるすべての支出行為が交際費等として判断される可能性も否定できないからである<sup>263</sup>。このように、交際費課税制度における不確定概念の解釈には複雑な問題が存在するわけである<sup>264</sup>。

<sup>259</sup> 判時 前掲（注 246）36 頁、引用。

<sup>260</sup> 税資 前掲（注 247）1～37 頁、参照。判時 前掲（注 246）28～36 頁、参照。増田英敏 前掲（注 46）320 頁、参照。

<sup>261</sup> 金子宏 前掲（注 2）347 頁、引用。

<sup>262</sup> 増田英敏「租税特別措置法とその適正な解釈・萬有製薬事件」『税法学』549 号（2003 年 5 月）202 頁、参照。

<sup>263</sup> 増田英敏 前掲（注 46）322 頁、参照。

<sup>264</sup> なお、当事件については、この他にも、①本件差額負担額が交際費等に該当せず、また寄附金とする

### 3. 小括

本節においては、本章第1章で具体例を挙げた①法人税法第34条、②法人税法第132条および③租税特別措置法第61条の4における不確定概念について、判例および学説をもとにその問題点等を確認した。

①法人税法第34条（役員給与の損金不算入）における「不相当に高額」という不確定概念については、同条第2項は、役員給与のうち不相当に高額な部分の金額を損金不算入とするものであり、当該給与の「不相当に高額」か否かを類似法人との比較等から判断することとなるわけであるが、その総合的判断には難解性や資料収集等の面からも問題点が指摘されるものであった。②法人税法第132条（同族会社の行為又は計算の否認規定）における「不当に減少」という不確定概念については、当規定は租税回避行為を否認するための規定といわれており、行為または計算の結果として税負担が不当に減少したと認められるときは、当該行為または計算を否認できるというものであるが、客観的にみて税負担が減少しているかどうかを判断する行為というのはあまりに抽象的であり、それが第一次的には租税行政庁側に委ねられていることについても問題で指摘されるものであった。③租税特別措置法第61条の4（交際費等の損金不算入）における不確定概念については、同条第3項に定義される交際費等について損金不算入とするものであるが、交際費等は他の隣接費用とのその区分が困難な場面が存在し、かつ交際費等の定義には多数の不確定概念が用いられているため、租税行政庁と納税義務者の間に法の解釈の相違を引き起こしていることを確認した。さらに交際費課税制度には、この解釈について多数の税務通達が定められており、実際上ではこれに依存していることも問題点として挙げられる。

これらの規定において共通することは、課税要件に関する範囲等の一部が曖昧であり、当該要件の射程が拡大解釈等の結果を招く場合には、租税行政庁による恣意的課税の危険性を含んでいるということである。よって、これらは租税法律主義の立場から、厳格な文理的な解釈によりその曖昧さや不明確性を取り除く努力をする必要があると思われる。

---

ことも妥当ではなく、販売促進費となるべき費用ではないか、という見解や、②第一審、第二審ともに、「事業に関係のある者等」に該当する可能性は否定できないと判断しているが、この該当性についても「支出の目的」から独立して「事業に関係のある者等」を判断すべきではない、とする指摘等もある。山本守之「交際費課税における課税要件」『税経通信』第59巻第2号（2004年2月）116頁、参照。

### 第3節 総括

本章では、法人税法における不確定概念と題して、第1節において、法人税法上に用いられる不確定概念の具体例を確認し、第2節においては、第1章で具体例を挙げた規定について、その適用に際して問題となり得る点を、裁判例をもとに確認した。これは、前章においては不確定概念の租税法としてのあり方を租税法律主義との関係性から考察してきたが、本章では、立法の趣旨等も斟酌して、法人税法において法文上に用いられているその個別の不確定概念についての問題点等を確認するためである。

法人税法第34条、法人税法第132条および租税特別措置法第61条の4における不確定概念について、判例をもとにその問題点を考察してきたわけであるが、判例ではいずれも、立法趣旨等を踏まえて判断すると、終局目的を示すものではなく、中間目的等を示すものであるため、法文上に不確定概念を適用する上では、認められ得る不確定概念であると判断されている。この上で第1章で確認したことを踏まえれば、法人税法第34条第2項における「不相当に高額」という表現は、不相当か否かを納税義務者自身が申告の際に具体的に判断できる明確性を有し、この場合ならば、役員給与の判断基準を同法施行令第70条に示し、かつ、情報公開制度による租税行政庁からの納税義務者への情報開示という、法令の内容を客観化した具体的基準やその判断材料となる情報が適切に履行されている状態において、求められる明確性が確保され、本来的な憲法適法性が具備されるものと思われる。

法人税法第132条における「不当に減少」という表現については、同族会社における租税回避行為を具体的に否認する規定が憲法上は望ましいものではあるが、これは判示内容にもあったとおり、具体的基準を立法段階で予め予測し示すことがそもそもきわめて困難なものであり、かつ、これは納税義務者に具体的・第一次的判断を迫るものではないことを考慮すれば、立法者が予測し得ない異常不合理な租税回避行為のみを規制する防止規定として機能し適用され、租税行政庁の恣意的な更正処分を防止し得る程度の明確性を有している場合において、違法性は解消されていくものと思われる。

交際費課税制度（租税特別措置法第61条の4）における多数の不確定概念については、法人税法第34条第2項における「不相当に高額」という表現と同じく、要請される明確性は納税義務者自身が申告の際に具体的に判断できる明確性を有している場合において、その適法性が保たれていると思われる。当制度には、租税特別措置法施行令および同法関

係通達において、当規定における不確定概念の租税行政庁側の解釈が定められており、その目的が納税義務者の予測可能性を保障する役割を十分に果たし、かつ、多数定められている通達立法の目的等に照らして適切である状態においては、容認されるものになるのではないかと思われる。

次章においては、このうちの「交際費課税制度における不確定概念」に焦点をあてて、租税特別措置法として条文中に用いられている不確定概念を採りあげ、不確定概念の適否を個別的に考察していくこととする。

### 第3章 交際費課税制度における不確定概念

本章においては、「交際費課税制度における不確定概念」と題して、第1節においては交際費課税制度の立法趣旨および内容等を確認し、第2節においては租税特別措置法第61条の4第3項および租税特別措置法施行令第37条の5の規定に用いられている不確定概念を採りあげる。具体的には、個々の不確定概念について文理解釈を前提とした当該判断基準等についての確認と、その結果として納税義務者側が当規定を適切に解釈することができる程度の明確性（課税要件明確主義の要請）が備わっているかという点について検討する。

#### 第1節 交際費課税制度の意義

本節においては、交際費課税制度の立法趣旨、租税特別措置法第61条の4第3項および租税特別措置法施行令第37条の5の規定の内容等を確認する。

##### 1. 交際費課税制度の立法趣旨

昭和29年に創設された交際費等に対する課税の趣旨について、臨時税制調査会の答申では、交際費の営業上の必要性を認めつつも、役員に対する報酬および従業員に対する給与が交際費等の形で支給される傾向や、役員および従業員の私的関係者に対する会社経費による接待、事業関係者に対する事実上の必要を超える接待が企業の資本の蓄積を阻害していると指摘している<sup>265</sup>。つまり、法人の冗費・濫費的な交際費等の支出を抑制し、資本蓄積を図ることが制度創設時の趣旨であったとされている。

企業の支出する交際費とされる費用は、販売の促進や取引の円滑化などをねらって支出される事業遂行上の必要経費であるから、企業会計上はいうまでもなく単純な損費であり、その限りにおいては控除されてしかるべきものである。しかしながら、たとえ事業遂行上の必要性から行うものとはいえ、前述したような実情により、これについては種々の問題が生じることになり、ひいては租税負担の公平な配分が損なわれることにもなりか

<sup>265</sup> 税制調査会「臨時税制調査会答申」大蔵省印刷局（1956年）135頁、参照。山本守之 守之会編 前掲（注78）206頁、参照。

ねないと考えられた<sup>266</sup>。このことは、金子宏名誉教授も、「交際費等も、事業と直接の関連がある限り損金の額に算入されるべき性質のものである。しかし、法人の支出する交際費等の中には事業との関連性の少ないものもあり、また交際費等の損金算入を認めると、いたずらに法人の冗費・濫費を増大させる恐れがある<sup>267</sup>」と述べているように、交際費課税制度が昭和 29 年の創設以来、当初は資本蓄積を促進するための措置であるのとならんで、法人の社用族の濫用を防ぐため等の趣旨があったわけであるが<sup>268</sup>、時代背景の変化に伴い、ますます増大傾向にある冗費・濫費を抑制するというものに変遷していることが伺える<sup>269</sup>。

## 2. 租税特別措置法による交際費課税制度の位置付け

租税特別措置とは、昭和 50 年の税制調査会の答申では、「主として、租税の誘因的機能を活用することにより、一定の政策目的の実現に資することを目的として、税負担の公平を犠牲にして設けられている課税の減免又は繰延べ措置である<sup>270</sup>」とされ、また、武田昌輔名誉教授は、「経済政策、社会政策その他の政策理由に基づいて租税制度に加えられた臨時的な例外措置である<sup>271</sup>。」と述べている。つまりは、租税特別措置法は大なり小なり租税負担の公平を犠牲としながら、特定の経済的・社会的政策を目的とした例外的措置としており、現行法には租税の軽減措置（租税優遇措置）および加重措置（租税重課措置）が存在する<sup>272</sup>。

<sup>266</sup> 渡辺淑夫『法人税法〔平成 25 年度版〕』中央経済社（2013 年）557 頁、参照。上西左大信「交際費」『税務弘報』第 57 巻第 1 号（2009 年 1 月）34 頁、参照。

<sup>267</sup> 金子宏 前掲（注 2）346 頁、引用。

<sup>268</sup> 武田昌輔『本質究明版 即答 交際費課税』財経詳報社（2004 年）2 頁、参照。

<sup>269</sup> この点に関して、大江晋也教授は、「創設当初は資本蓄積策の視点からの課税であったものが、現行においては社会悪に対するペナルティー課税に変容し、その範囲はますます拡大の一途をたどる様相となっていることに筆者は懸念を抱いているのである。」と述べているように、当初の創設目的からは離れたものとなっていることを指摘し、当制度の見直しを要請する見解を示している。大江晋也「増加する交際費認定課税強化の傾向とその問題点」『税理』第 47 巻第 1 号（2004 年 1 月）15 頁、脚注内で引用。

<sup>270</sup> 当答申によれば、「特定の政策目的に資するという政策上の配慮がなかったとすれば、税負担の公平その他の税制の基本原則からは認め難いと考えられる実質的な意味での特別措置」としている。税制調査会「昭和 51 年度の税制改正に関する答申」大蔵省印刷（1975 年）17 頁、脚注内で引用。

<sup>271</sup> 武田昌輔『立法趣旨法人税法の解釈〔平成 10 年度版〕』財経詳報社（1998 年）519 頁、引用。

<sup>272</sup> 租税特別措置の意義には、その租税負担の公平性を損ない、基本税制に対して租税優遇措置または租税重課措置として機能するので、基本税制を歪めるとして、種々の問題点が挙げられる。本論文においては論題との関係性の観点から詳細は省くこととするが、平成 22 年度税制改正により制定された「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」（通称『租特透明化法』という）により政策手法の適正および政策効果の是非についての検討が今後も課題となってくるものである。末永英男『租税特別措置の総合分析—租税法、租税論、会計学の視点から—』中央経済社（2012 年）24 頁、参照。

なお、租税法の解釈については、谷口勢津夫教授が、「税法は強行法であり侵害規範であるから、最も説得力のある権威的論拠とされる法文および文言に忠実な文理解釈こそが、厳格な解釈の要請に最もよく適合する<sup>273</sup>。」と述べているように、立法の趣旨を参酌する目的論的解釈は文理解釈の補完としての作用として、租税法では原則文理解釈を前提とするべきである。つまりは、租税負担の公平を犠牲として優先された租税特別措置の解釈には、租税法律主義の要請する合法性の原則に従い、より一層厳格な文理解釈を意識した判断によらなければならないということである<sup>274</sup>。このことは、租税特別措置法の趣旨と目的論的解釈の関わりには、租税法の基本原則である租税法律主義と租税公平主義との調和を侵害するおそれもあるためであると思われる。

## 2. 租税特別措置法第 61 条の 4（交際費等の損金不算入）の内容

法人税は各事業年度の所得の金額を課税標準としている（法法 21 条）。これは当該事業年度の「益金の額<sup>275</sup>」から当該事業年度の「損金の額<sup>276</sup>」を控除した金額であり（法法 22 条 1 項）、これに税率が適用される仕組みとなっている（法法 66 条）が、益金および損金にはそれぞれ租税政策上の理由から、「別段の定め」といわれる除外規定が法人税法および租税特別措置法によって存在し、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準によって処理した収益および費用が、法人税法上の益金および損金として修正されるのである（法法 22 条 2 項・3 項）<sup>277</sup>。交際費等についても、損金となるものとしての原則的意義に照らすと、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用の額（法法 22 条 3 項 2 号）とされるものであり、「販管費」（会計規 88 条 1 項 3 号、財諸規 70 条 3 号・84 条）と総称される費用である<sup>278</sup>。しかしながら、前述した「交際費課税制度の立法趣旨」でも述べたこれらの実情等により、法人税法の規定する交際費等は、損金に関する別段の定めとして、租税特別措置法第 61 条の 4（交際費等の損金不算入）の規定があり、これは一般に公正妥

<sup>273</sup> 谷口勢津夫 前掲（注 7）39 頁、引用。

<sup>274</sup> 谷口勢津夫 前掲（注 7）39～40 頁、参照。

<sup>275</sup> 益金の額には、別段の定めがあるものを除き、当該事業年度の資産の売却、有償または無償による資産の譲渡または役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で、資本等取引以外の取引に係る収益の額が含まれる。金子宏 前掲（注 2）301 頁、参照。

<sup>276</sup> 損金の額には、別段の定めがあるものを除き、すべての原価（当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額）、費用（当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用）および損失（当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの）の額が含まれる。金子宏 前掲（注 2）309 頁、参照。

<sup>277</sup> 谷口勢津夫 前掲（注 7）347 頁、参照。金子宏 前掲（注 2）291 頁、参照。

<sup>278</sup> 谷口勢津夫 前掲（注 7）347 頁、参照。

当と認められる会計処理の基準に対する例外的規定として、資本金が一定金額（1億円）をこえる法人（大法人）については、交際費等の損金算入を一切認めず、資本金が1億円以下の法人（中小法人）についてのみ、交際費等の額のうち、定額控除限度額の範囲内で一定割合の損金算入を認めていた<sup>279</sup>。平成25年度税制改正により、当制度における中小法人にかかる損金算入について、定額控除限度額を800万円（改正前600万円）に引き上げるとともに、定額控除限度額までの金額に対する損金不算入割合の措置（改正前10%）を廃止することとなり<sup>280</sup>、平成26年度の税制改正大綱においては、消費の拡大を図る観点等から、大法人においても交際費等の額のうち、飲食のために支出する費用の額の50%を損金算入として認める措置を加えている<sup>281</sup>。当規定のうち、租税特別措置法第61条の4第3項は、損金不算入となる交際費等を定義するものであるが、交際費等の範囲は、会計費目としての交際費にとどまらず、かなり広い範囲のものであると考えられる。この理由として、企業会計上の交際費とは、会社が業務遂行上必要とする交際に関する費用で、接待費および機密費等が含まれるが、これに対し、租税特別措置法に規定する交際費等では、「その他の費用」、「その他事業に関係のある者等」および「その他これらに類する行為」という包括的な意味をもつ文言により、交際費等の概念が広く設定されているからである。そのうち、社会通念上交際費等として損金不算入とすることになじまないものを同条弧書きおよび同法施行令第37条の5に規定しているものである<sup>282</sup>。そのため、交際費等の意義と範囲は、法人にとって重大な利害関係を有する問題であり、ある支出が交際費等に当たるのか、寄附金として損金算入限度額の範囲内で損金に算入されるのか、その所得性を判断され役員給与にあたるのか、それとも広告宣伝費や福利厚生費等として全額が損金に算入されるのか等、費用の分類をめぐって種々の解釈問題が生ずるのである<sup>283</sup>。

---

<sup>279</sup> 金子宏 前掲（注2）291頁、346～347頁、参照。また、租税特別措置法第68条の66（連結法人の交際費等の課税に特例）により、連結法人に対する交際費課税を規定している。大江晋也『同族会社の役員報酬～交際費・寄附金の取扱い～〔平成24年度第15回会員研修会資料〕』東京税理士会（2012年）42頁、参照。

<sup>280</sup> 大江晋也 前掲（注266）58頁、参照。

<sup>281</sup> 平成25年12月12日に公表された平成26年の税制改正大綱では、「交際費等の損金不算入制度について、次の見直しを行った上で、その適用期間を2年延長する。①交際費等の額のうち、飲食のために支出する費用の額の50%を損金の額に算入することとする（注）飲食のために支出する費用には、専らその法人の役員、従業員等に対する接待等のために支出する費用（いわゆる社内外食費）を含まない。②中小法人に係る損金算入の特例について、上記①との選択適用をした上、その適用期限を2年延長する。」としている。自民党ホームページ 前掲（注225）76頁、参照。

<sup>282</sup> 山本守之 守之会編 前掲（注78）208頁、参照。

<sup>283</sup> 金子宏 前掲（注2）347頁、参照。

### 3. 交際費課税制度における「交際費等」の成立要件

交際費等の課税要件の成立要件は、本章第1節において部分的には述べたものであるが、「旧二要件説」、「新二要件説」、「三要件説」等<sup>284</sup>があり、これら3つの成立要件は裁判所が示した内容であり、最も厳格な文理解釈方法は三要件説であると解されている<sup>285</sup>。なお、当成立要件をまとめると、以下のようになる。

旧二要件説	①「支出の相手方」が事業に関係のある者等であり、かつ、②「支出の目的」が、これらの者に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のためであること。
新二要件説	①「支出の相手方」が事業に関係のある者等であり、かつ、②「支出の目的」が、接待等の行為により事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るためであること。
三要件説	①「支出の相手方」が事業に関係のある者等であり、②「支出の目的」が、事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることであるとともに、③「行為の態様」が、接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であること。

【出典：山本守之『法人税の理論と実務〔平成25年度版〕』中央経済社（2013年）403頁、筆者一部加筆修正】

### 4. 交際費課税制度における租税特別措置法関係通達の内容

租税特別措置法第61条の4第3項に規定する交際費等は、企業会計においては当然に経費とされる交際費やその他の隣接費用も含まれることが規定されているが、上述したように、これは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に準拠した損金性を有する費用も、時限的に租税特別措置法が一般法である法人税法より優先する位置付けとしてこれを制限しているものである。しかしながら、その内容は、多数の不確定概念が用いられ、交際費等の定義（範囲）が硬直的、一義的に規定することによる運用上の問題点等から、包括的な表現でこれを示し、そのうちからこれに馴染まないものを除外する形で抽象的に規定されており、課税要件を充足させる具体的な認定要件の不足を補うものとして、解釈通達が多数定められているわけである。交際費課税制度に関連する税務（解釈）通達の内容は、租税特別措置法関係通達（措通61の4(1)-1～61の4(1)-24）において、交際

<sup>284</sup> これら「旧二要件説」、「新二要件説」、「三要件説」以外にも、三要件説に「比較的高額な支出」、「冗費、濫費性」を加えた五要件を交際費等の成立要件とする学説もある。山本守之 守之会編 前掲（注78）208頁、参照。

<sup>285</sup> 大江晋也 前掲（注279）42頁、参照。

費等に該当する費用を例示するとともに、これに隣接する他の諸費用との区分を明らかにしている。不確定概念の解釈に関連する通達は、本章第2節以降において、該当箇所に随時まとめていくこととする。

交際費課税制度における税務通達は、交際費等の具体的解釈（租税行政庁内部による）を定め提示しているものであるが、この通達は、過去、幾多の変遷を経て今日に至っており、その改正の内容も、従前の取扱いが実質的に変更されるという点をかなり含んだものであったこと等からも伺えるように、解釈通達における交際費等の該当性の判断は、実務上もかなり微妙でかつ困難な問題の一つとなっている<sup>286</sup>。

## 5. 小括

租税特別措置法によって規定される交際費課税制度では、税制調査会の答申により、その政策的目的を示すものという立法趣旨が明らかにされていることから、第1章第4節において司法統制の限界点に関する考察で確認してきたように、同法における立法面からの違憲性の主張は、現行訴訟制度に枠内では、非常に困難であると思われる。すなわち、より一層の厳格な文理解釈が望まれる制度であると考えられる。

また、交際費課税制度にはその内容の不確実性を補足するものとして、多数の解釈通達が定められているが、第1章第5節でも確認したように、通達は上級官庁からか下級官庁への運用方針や法令解釈に対する命令であるので、租税行政庁内部の拘束力はあっても、納税義務者ひいては司法に対しての法的拘束力はない。しかし、実際上では通達は法源なみの拘束力を有していることから、交際費課税制度における数多くの解釈通達もその例外ではなく、また、法令としてではなく通達であるが故の解釈に対する判断には、多様性がさらに広がりを見せることになるとと思われる。

## 第2節 交際費課税制度における不確定概念の解釈

本節では、交際費課税制度における不確定概念を個別的に検討する。前述したように、租税特別措置法第61条の4は、交際費等の損金不算入の規定であり、同条第3項では交際費等の定義（意義）が法文中に不確定概念を用いてかなり広範囲に規定され、そこから

---

<sup>286</sup> 大淵博義『裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務〔改訂増補版〕』税務研究会出版局（1996年）233頁、参照。

社会通念上交際費等となじまないものを同条文括弧書きおよび同法施行令第 37 条の 5 により除外しているものであるが、ここにも不確定概念は用いられている。つまり、交際費課税制度における不確定概念の検討は、交際費等の成立要件と、交際費等からの除外項目（交際費等から除外されることと規定される費用）を文理的に検討することであるといえる。本節では、第 1 項において、「交際費等の成立要件における不確定概念」を採りあげ、第 2 項においては、「交際費等の除外規定における不確定概念」を、それぞれ文理的に解釈することを目的として検討を行う。

### 1. 交際費等の成立要件における不確定概念

租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項では、交際費等の定義について、交際費等とは「交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するものをいう。」と規定している。この定義を、本章第 1 節で確認した最も厳格な交際費等の成立要件の解釈方法である三要件説にあてはめて区分すると、以下のようになる<sup>287</sup>。

- ① 「支出の目的」が、「交際費、接待費、機密費その他の費用」であること。
- ② 「支出の相手方」が、「その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等」であること。
- ③ 「行為の態様」が、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの」であること。

当要件を具備する場合を交際費等となるものと判断すべきであるため、不確定概念である (1) 「その他の費用」、(2) 「その他事業に関係のある者等」および (3) 「その他これらに類する行為」を個別的に検討していく。

#### (1) 「その他の費用」の検討

租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項では、交際費等を「交際費、接待費、機密費その他の費用」と規定しているが、この「その他の費用」に関して、武田昌輔名誉教授は「『その他の費用』というのは、交際費、接待費、機密費を例示としているので、これらの費用と類する費用をいうものとみるべきである<sup>288</sup>。」と述べている。これは、会計費目に代表される狭義の交際費だけでなく、法人が業務を円滑に遂行する目的で、役員や従業員に対す

<sup>287</sup> 山本守之 前掲（注 257）51 頁、参照。松沢智『新版租税実体法〔補正第 2 版〕』中央経済社（2003 年）326 頁、参照。

<sup>288</sup> 日本税務研究センター編『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討』財経詳報社（2004 年）18 頁（武田昌輔）、引用。

る慰安、贈答等の費用でも、交際費、接待費、機密費その他の費用となる場合には交際費等に含まれることを示しているが、この場合「その他費用」としないで、「その他の費用」としていることから、法人が支出するその他費用が無条件に交際費等となるのではなく、例示された費用と同質または類似の費用を意味していると解すべきものである<sup>289</sup>。つまりは交際費等となる費用は、交際費および類似費用のうちで、事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為が対象となるということである<sup>290</sup>。なお、「支出の目的」は、本来、支出者の主観的なものであるから、山田二郎教授が、「実定法の上では、個別にその経費性を問うことを捨象し、『支出先』、『支出態様』の二つの外観上の両面から、その範囲を画している<sup>291</sup>。」と述べているように、「支出の目的」が接待等を意図するか否かの判断は、これ以外にもさらに支出の動機、金額、効果等具体的事情を総合的に判断すると解することが妥当であるといえる<sup>292</sup>。

「その他の費用」における一判断がなされた事例としては、最高裁判所第三小法廷平成9年11月28日判決がある<sup>293</sup>。当事件は冷蔵庫設置工事業者が相手先食品店等に贈った開店祝いの花輪等が、広告宣伝費に該当するか交際費等に該当するかが争われたものであるが、第一審判決は、「特段の事情が存しない限り、原告が冷凍設備等の設置工事をした相手先店舗に対し開店祝いとして花輪等を贈呈した行為は、いわゆる「つきあい」として、慣行に従うという面が多分にあるものの、工事発注に対する謝意と今後の好誼を願う意図とを込めた祝賀の意思を表することを主たる目的としたものと推認されるどころ、それは、とりもなおさず、相手先店舗との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図る目的、すなわち交際目的にほかならず、したがって、本件花輪代は措置法62条（現行法は、措置法61条の4）の交際費等に当たるといふべきである<sup>294</sup>。」とし、交際費等に該当する旨判示した。さらに、広告宣伝費と交際費等の区別について、「交際目的と宣伝目的とは必ずしも相排斥する関係にはなく、自社の名を表示した花輪を贈呈するような行為は、交際目的だけでなく、宣伝目的をも併せもって行われることがむしろ通常であるともいえるが、そうであるとしても、その外形から客観的に判断される当該行為の主たる目的が交際のためであれば、これに係る費用はなお交際費等に当たるものと解される。したがって、…（中

<sup>289</sup> 山本守之 前掲（注257）73～74頁。

<sup>290</sup> 日本税務研究センター編 前掲（注288）18頁、参照。

<sup>291</sup> 山田二郎『山田二郎著作集Ⅱ租税法の解釈と展開（1）』信山社出版（2007年）270頁、引用。

<sup>292</sup> 大淵博義 前掲（注286）226頁、参照。

<sup>293</sup> 最高裁第三小法廷平成9年11月28日判決 税資第229号916頁、参照。

<sup>294</sup> 静岡地裁平成7年10月13日判決 行集第46巻第10・11号937頁、引用。

略) …本件花輪代が交際費等ではなく広告宣伝費に当たるとするためには、花輪等の贈呈が主たる目的が原告の広告宣伝であると客観的に判断され得るような外形的事実関係が存することが認められなければならない<sup>295</sup>。」と判示し、第一審判決は控訴審、上告審でも支持されている<sup>296</sup>。広範で複雑な経済活動における支出のなかには、その性格や目的を一律に判断できるものばかりとは限らないので、隣接費用とされる会議費、福利厚生費、販売促進費および広告宣伝費等のような費用は、当該事例のように多様な目的を含有している場合が多いため、一概に交際費と判断することは困難であるが<sup>297</sup>、複数の目的や意図がある場合の判断基準について、裁判所は主たる目的が広告宣伝であるという外形的な事実関係の存在により客観的判断が立証できない限りは交際費等に該当すると示している<sup>298</sup>。

以上のように、「その他の費用」として規定されているのは、交際費、接待費、機密費に限定せず、隣接費用との区分にかかる部分を包括している表示であるが、「その他の費用」は条文内に例示された費用と同質または類似費用であることに注意して当該内容を判断していくことが重要であると思われる。また、当該費用における「支出の目的」は一つとは限らず複数の目的を有している場合には、外形的な事実等による客観性の観点から主たる目的を判断して、「その他の費用」の該当性を解釈するというものであることを確認した。

## (2) 「その他事業に関係のある者等」の検討

租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項に規定する「その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等」とは、交際費等の「支出の相手方」を示したものであり、「得意先、仕入先」はあくまで例示であり、「その他事業に関係のある者等」を含んでいるから、その範囲はかなり広いことになる。同法通達 61 の 4(1)–22 によれば、交際費等の支出の相手方は、直接その法人の営む事業に取引関係のある者だけでなく、間接にその法人の利害に関係のある者およびその法人の役員、使用人、株主等も含まれ、製造業者における間接の取引先で

<sup>295</sup> 行集 前掲 (注 294) 937~938 頁、引用。

<sup>296</sup> 東京高裁平成 8 年 10 月 30 日判決 行集第 47 巻第 10 号 1030 頁、参照。税資 前掲 (注 293) 916 頁、参照。

<sup>297</sup> 林仲宣ほか『交際費課税に生かす判例・裁判例 53 選 [第 2 版]』税務経理協会 (2010 年) 135 頁、参照。木島裕子「交際費」『税務弘報』第 56 巻第 1 号 (2008 年 1 月) 43~45 頁、参照。

<sup>298</sup> なお、これに対し、パチンコ機メーカーが自らの支出基準に基づいてパチンコ機納入に際して支出する花輪代については、売上割戻しまたは販売促進目的の事業用資産の交付費用として、交際費等とはしない取扱いもあり、つまり、この場合の花輪は新装開店に祝意を表すというよりは、顧客に新装開店を知らせる看板としての意味があり、事業用資産 (花輪=看板) の贈与になるというものである。これはパチンコ店の新規開店、新装開店に際しパチンコ機メーカーからパチンコ店に花輪等を贈呈するという商慣行が確立している背景もあるが、パチンコ業界の場合のみこれら慣習的な行為を認め、他の業種にはこれら慣習とされる部分が含まれる行為を認めないとすれば、いささか衡平を欠くのではないか、という指摘もある。山本守之 守之会編 前掲 (注 78) 221~222 頁、参照。(国税庁による「昭和 52 年 5 月 13 日付け法人税課税情報 14 号」原告側の主張の際の証拠資料より。)

ある小売業者およびその役員、使用人も含むことになる、と租税行政庁側は解釈しているようである<sup>299</sup>。「支出の相手方」を巡っては、①特定の者だけでなく不特定の者も含まれるかどうか、およびどのような者を「特定の者」または「不特定多数の者」というか、②現在取引はなく、事業に関係のない者であっても将来事業と関係を持つであろう者は含まれるかどうか、③従業員がこれに含まれるか、という問題がある<sup>300</sup>。

①特定の者だけでなく不特定の者も含まれるかどうか、という点と、②現在取引はなく、事業に関係のない者であっても将来事業と関係を持つであろう者は含まれるかどうかという点については、遊覧船のレセプション費用が交際費等となるか否かについて争われた東京地方裁判所昭和44年11月27日判決<sup>301</sup>（興安丸事件）がある。当事件の争点となった費用は、海運業を営む海洋郵船業者が、引揚船として使用していた興安丸を遊覧船として模様替えし、一般に観覧することによって遊覧船として宣伝することを目的として支出されたものであり、これに対する交際費等該当性の判断は、裁判所は、事業に関係のある者の判断について、立法趣旨に照らして、『事業に関係のある者』とは、近い将来事業と関係を持つにいたるべき者をも含み、これを除外する合理的理由はないが、だからといって、不特定多数の者まで含むものではない<sup>302</sup>とし、本件レセプションの対象者が、事業に関係のある者のみに限定されず、一般大衆にも及んだことから不特定多数の者に対する広告宣伝費であるとして、交際費等には該当しない旨を判示したものである。つまり当判決によれば、「事業に関係のある者等」とは、近い将来事業関係をもつにいたる者を含むが、不特定多数の者までは含まれないというものである<sup>303</sup>。なお、大江晋也教授は、不特定多数の者であるかどうかの具体例として、「その商品の最終消費者である一般消費者は、不特定多数の者に含まれるのであるが、例えば、医薬品の販売業者の場合に得意先である病院等は最終消費者ではなく患者等の最終消費者に転売する立場にあるので、一般消費者（不特定多数の者）には含まれない<sup>304</sup>。」と述べているように、不特定多数の者は最終消費者である一般消費者を指すものと考えられ、本件レセプション費用のように、一般消費者に対

<sup>299</sup> 山本守之 前掲（注257）69頁、参照。なお、当通達では、「租税特別措置法第61条の4第3項に規定する『得意先、仕入先その他事業に関係のある者等』には、直接当該法人の営む事業に取引関係のある者だけでなく間接に当該法人の利益に関係する者及び当該法人の役員、従業員、株主等も含むことに留意する。」（措通61の4(1)-22）と定めている。

<sup>300</sup> 大淵博義 前掲（注286）227頁、参照。

<sup>301</sup> 東京地裁昭和44年11月27日判決（興安丸事件）行集第20巻第11号1501頁、参照。

<sup>302</sup> 行集 前掲（注301）1506頁、引用。

<sup>303</sup> 山本守之 前掲（注257）70頁、224～226頁、参照。行集 前掲（注301）1501～1508頁、参照。

<sup>304</sup> 大江晋也 前掲（注279）43頁、引用。

する宣伝的効果を意図するものは交際費等には該当せず広告宣伝費になるものと解釈できる。また、「不特定多数の者」に関して、同法通達では、「不特定多数の者に対する宣伝的効果を意図するものは広告宣伝費の性質を有する」として交際費等には含まれないものの具体例を定めている（措通 61 の 4(1)－9）<sup>305</sup>。

③「支出の相手方」として従業員が含まれるかどうかという点については、「事業に関係のある者等」の範囲における一判断はなされた事例として、最高裁判所第二小法廷昭和 60 年 9 月 27 日判決がある<sup>306</sup>。当事件は、一部の役員および従業員に対する飲食費用が福利厚生費に該当するか交際費等に該当するか争われたものであり、交際費等に該当する相手方としては、法人の従業員も含まれるとされた事例である。租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項は、交際費等に該当する費用のうち、同項第 1 号において、「専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用その他政令で定める費用を除く」と規定していることから、第一審において、「右条項括弧書は、当該法人の役員および従業員も『事業に関係ある者等』に含まれることを前提として、従業員に対する支出のうち特に一定のものだけを交際費等から除外しているものであるから、交際費等に該当する支出の相手方としては、当該法人の従業員も含まれるというべきであり、これを原告主張のように取引先、仕入先等の外部の者に限定すべきものではない<sup>307</sup>。」と判示し、第二審および最高裁も同旨の解釈を示している<sup>308</sup>。

以上のように、「事業に関係のある者等」には、不特定多数の者に対する主として広告宣伝効果を意図する場合には、事業に関係のある者等から除外されるものであり、不特定多数とは、基本的には最終消費者である一般消費者を指すものである。しかし、それはた

<sup>305</sup> 広告宣伝費と交際費等との区分について、当通達においては概ね以下のように定められている。不特定多数の者に対する宣伝効果を意図するものは広告宣伝費の性質を有するものとし、次のものは交際費等には含まれない。①製造業者または卸売業者が抽選で一般消費者に金品を交付または旅行、観劇に招待する費用。②製造業者または卸売業者が金品引換券付販売に伴い、一般消費者に対して金品を交付する費用。③製造業者または卸売業者が一定の商品等を購入する一般消費者に旅行、観劇等に招待することをあらかじめ広告宣伝し、その購入した者を旅行、観劇等に招待する費用。④小売業者が商品を購入した一般消費者に対し景品を交付する費用。⑤一般の工場見学者に製品を試飲、試食させまたは茶菓の接待に要する費用。⑥得意先等に対する見本品、試用品の供与に通常要する費用。⑦製造業者または卸売業者が自己の製品またはその取扱商品に関して、これらの者の依頼に基づいて継続的に試用を行った一般消費者または消費動向調査を行った一般消費者に対してその謝礼として交付した金品の費用。（措通 61 の 4(1)-9）

（留意点）医薬品メーカーにおける医師、化粧品メーカーにおける美容業者・理容業者、建材メーカーにおける大工・左官等の建設業者等は一般消費者に該当しない。（同通達（注））

<sup>306</sup> 最高裁第二小法廷昭和 60 年 9 月 27 日判決 税資第 146 号 760 頁、参照。

<sup>307</sup> 東京地方裁判所昭和 56 年 4 月 15 日判決 税資第 117 号 20 頁、引用。

<sup>308</sup> 税資 前掲（注 306）760 頁、参照。東京高等裁判所昭和 57 年 7 月 28 日判決 税資第 127 号 524 頁、参照。税資 前掲（注 307）4 頁、参照。

例えば医薬品販売業者に対する病院等は一般消費者に該当しないように、業種等により「最終」の判断は変化する。また、「近い将来」において「事業と関係を持つであろう者」については、当該内容を個別的に検討し合理的な判断していくことが求められると裁判所は解釈しているようである。また、従業員等については、当該法人の役員や特定の従業員も含まれるとされているようである<sup>309</sup>。しかし、この点は、福利厚生費と交際費等の範囲に相違をもたらすものになると考えられるが、これについては第4章第1節の判例研究において詳述する。

### (3) 「その他これらに類する行為」の検討

租税特別措置法第61条の4第3項では、「行為の態様」として、交際費を「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」と規定しているが、ここでいう「その他」についても(1)「その他の費用」で確認した解釈と同様に、同質または類似のものを指し、さらには「行為の態様」として交際費等の具体的形態を示しているものであると考えられるが<sup>310</sup>、ここで留意すべきことは、「行為のために支出するもの」という解釈である。これらは接待、交際等のために直接支出するものだけでなく、これらに伴って支出したものを一切含むという意味であるから、「これらに類する行為」のみを文理的に解釈するのではなく「支出するものをいう」とする規定の趣旨を取り入れ、かつ、接待等に類する行為であることを意図している法の内容からも、間接費的要素のある費用をすべて交際費等とするのはその意図から反するものであると解される<sup>311</sup>。

<sup>309</sup> また、「支出の相手方」に従業員が入ることについて、松沢智教授は、「交際費等の立法趣旨から考えれば、法人の全従業員が対象となるのではなく、一部のものに限ることになる。つまりそれは法人の役員のみならず一部特定の従業員の含まれることになる」と述べており、すべての従業員が含まれると解するのは問題があると指摘している。松沢智 前掲(注287)285頁、引用。

<sup>310</sup> なお、武田昌輔名誉教授が、「接待」、「供応」、「慰安」および「贈答」という文言の解釈について述べている内容を要約すると概ね以下のようなになる。「接待」とは、客をもてなすことであり、これによって、原則として、その招待された者の歓心を買うことがその目的であり、事業を円滑に遂行するための費用として、企業においては欠くことのできないものである。「供応」とは、酒食を供してもてなすことであるが、ここでいう供応は、接待に含まれるものと解され、接待に含まれるものとして、この用語を殊更に用いたものと解される。「慰安」については、立法趣旨から一般的には従業員の労をねぎらうためのパーティー等を指すものと解される。これらは本来、交際費ではなく福利厚生費であるが、慰安会の名を借りて豪華な会合を開催することが多く見受けられたことから対象とすることとされた。「贈答」については、物を送ったり、送り返したりすることであるので、単に物品を贈与したというだけでは当然には交際費等には該当しないものである。日本税務研究センター編 前掲(注288)19～20頁、参照。

<sup>311</sup> 具体例としては、「支出するもの」について、企業が接待用の建物を建築し、そこで専ら得意先等の接待を行う場合であっても、当該建物の減価償却費は「支出するもの」ではないため、交際費等には該当しない。同様に、専ら接待用に使用するゴルフ会員権について他に譲渡した場合の譲渡損失も「支出するもの」ではないため、交際費等には該当しない。また、「類する行為」について、得意先等を接待した際に支出するタクシー代は、相手方を送迎するものであり、接待等に類する行為であるため、交際費等に含まれる。山本守之 前掲(注249)387頁、参照。

「その他これらに類する行為」により「支出するもの」における一判断がなされた事例として、東京高等裁判所昭和 52 年 11 月 30 日判決<sup>312</sup>（ドライブイン事件）がある。当事件は、ドライブイン業者が観光バスの運転手等に交付する心付け（チップ）が交際費等となるか販売促進費等となるかについて争われたものであるが、裁判所は第一審において、「本件手数料は、運転手等に 1 人当たり 100 円ないし 300 円程度の現金を心付けとして任意に支出するものであり、右の支出により観光バスのドライブインに対する駐車を期待するものであるから、右の金員は、文字どおり運転手の歓心を買うための『チップ』であって、対価性のない支出であり、その支出の目的は客誘致のためにする運転手等に対する接待であることが明らかである。したがって、本件手数料は交際費等に該当すると認めるのが相当である<sup>313</sup>。」として、接待等に類似する直接の対価性のない金銭の交付は、「その他これらに類する行為」で「支出するもの」として交際費等に該当すると判断したものである。これは、本件手数料（チップ）の性格について、ドライブインに駐車する目的は乗客等の休息や食事等のためであることからすれば、それが原告の主張した駐車に対する対価としての性格とみるのは妥当ではなく、行為の対価たる手数料（販売促進費）の性格は有しない。このことから当目的は、専ら運転手の歓心を引く接待、贈答目的に出たものといわざるを得ないので、交際費等に該当すると考えられるためである<sup>314</sup>。

以上のように、立法の趣旨からも「接待、供応、慰安、贈答」という文言はいわゆる例示的意味をもち同質または類似の「その他これらに類する行為」によって、さらに支出するものに限り交際費等における「行為の態様」として示されていることを確認した。当事件では「行為の態様」として、本件チップが販売促進を有しているか交際目的であるかの判断について、支出の相手方が特定の者（事業に関係のある者）に該当することを前提として「行為の態様」を判断していることから<sup>315</sup>、本来特定の者に対して行う販売奨励金等の性格ではないと考えられることにより販売促進費への非該当性から、交際費等への該当性を判断したものと考えられるが、実定法上の交際費等と隣接費用の区分は、これらの

<sup>312</sup> 東京高裁昭和 52 年 11 月 30 日判決（ドライブイン事件）行集第 28 卷第 11 号 1257 頁、参照。

<sup>313</sup> 東京地裁昭和 50 年 6 月 24 日判決 行集第 26 卷第 6 号 838 頁、引用。

<sup>314</sup> 大淵博義 前掲（注 286）292 頁、参照。忠岡博「販売促進費・情報提供料等と交際費」『税経通信』第 62 卷第 3 号（2007 年 2 月）123～124 頁、参照。

<sup>315</sup> 当事件においては、前述した「事業に関係のある者等」に対する判断もなされており、ドライブイン業者において、営業するドライブインに駐車する観光バスの運転手等は「不特定多数の者」であるとはいえず、当該運転手等への心付けは交際費等に該当するとして、「事業に関係ある者等」の範囲を支払事由について示している。行集 前掲（注 313）831～840 頁、参照。

費用概念を明らかにした上で、「行為の態様」の解釈を行う必要性があると考えられる<sup>316</sup>。

## 2. 交際費等の除外規定における不確定概念

租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項括弧書きおよび租税特別措置法施行令第 37 条の 5 に規定する交際費等から除外される費用は、次の (1) から (5) のように規定されている。

- (1) 専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用。
- (2) 飲食その他これに類する行為のために支出する費用（専らその法人の役員もしくは従業員またはこれらの親族に対する接待のために支出するものを除く。）であって、その支出する金額を当該参加人数で除した金額が 5,000 円以下の金額<sup>317</sup>。
- (3) カレンダー、手帳、扇子、うちわ、手ぬぐいその他これらに類する物品を贈与するために通常要する費用。
- (4) 会議に関連して、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物を供与するために通常要する費用。
- (5) 新聞、雑誌等の出版物または放送番組を編集するために行われる座談会その他記事の収集のために、または放送のための取材に通常要する費用。

本節第 1 項で確認したように、租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項により広範囲に設定された損金不算入となる交際費等においては、会計費目上は福利厚生費や広告宣伝費、会議費および取材費等の費目で計上している上記 (1) から (5) の費用も包摂して損金不算入となる交際費等としている。しかしここに規定されている費用は、立法趣旨等に照らし社会通念上交際費等として損金不算入とすることが本来適当でないといわれるものであるため、同条文括弧書きおよび同法施行令第 37 条の 5 により除外しているわけである。つまりこれらは交際費等の除外規定であるといえるが、立法上の理由から、ここにも不確定概念が用いられて規定されている。なお、当除外規定を確認規定と捉えるか創設規定ととらえるかには諸説あるが<sup>318</sup>、山本守之税理士は「法文の文理解釈からは確認規定ととらえる

<sup>316</sup> 大淵博義 前掲（注 286）290 頁、参照。酒井克彦『裁判例からみる法人税法』大蔵財務協会（2012 年）462 頁、参照。

<sup>317</sup> 当該 5,000 円以下の飲食費が除外されるためには、①日時、②接待先の氏名等、③参加人数、④支出金額および飲食店の所在地、⑤その他参考事項等を記載した書類を保存していることが要件となる。

<sup>318</sup> 「確認規定」とする見解は、「その支出形態が交際費等の支出に類似していることから、誤解を避けるために注意的に除外した」というものであり、「創設規定」とする見解は、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為という部分が支出の態様を画すると同時に、目的をも規定したもの」とするものである。山本守之 守之会編 前掲（注 78）208～209 頁、参照。

のは難があるように考える<sup>319</sup>」と述べており、創設規定として当除外規定を例示的な規定であると解しているようである<sup>320</sup>。

これらの除外規定は、(1) は従業員慰安費用を除外するものであり、同様に (2) は飲食費用、(3) は広告宣伝費用、(4) は会議費での食事費用等、(5) は新聞、雑誌等の編集費用について、(2) は 5,000 円以下という金額基準を設け、それ以外は「通常要する費用」の範囲内においてそれぞれ除外する旨を示している。以下においては、これら (1) から (5) の除外規定における不確定概念を個別的に検討していく。

#### (1) 従業員慰安費用における不確定概念の検討

従業員慰安費用の除外規定は、租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項第 1 号において、「専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用」と規定し、①「専ら」と②「通常要する費用」という不確定概念が用いられている。前述したように交際費等の定義においては、「支出の相手方」を「事業に関係のある者等」として、当該法人の役員、使用人等も含まれるものとされ、また、「行為の態様」についても「接待、供応、慰安、贈答」としているのので、文理的には従業員の慰安費用も交際費等に該当すると考えられる。しかし、専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用である以上は福利厚生費であり、交際費等とするべきではないため、当不確定概念を用いてこれを除外しているのである<sup>321</sup>。当該従業員慰安費用を交際費等から除外した理由について、前述した最高裁判所第二小法廷昭和 60 年 9 月 27 日判決における第一審判決では、「『専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用』を特に交際費等から除外しているのは、この種の費用が、従業員個々人の業務実績とは無関係に従業員全体の福利厚生のために支出されるものであり、法人において負担するのが相当な費用であるので、通常要する範囲を超えない限り全額損金算入を認めても、法人の社会的冗費抑制の目的に反しないとしたためであると解される<sup>322</sup>。」とし、第二審、最高裁もこれを引用している。また、「運動会、演芸会、旅行」はあくまで例示であり、当該支出内容が「専ら」および「通常要する費用」という性質を満たせば、これ以外のたとえば観劇会等でも同様の扱いとなる<sup>323</sup>。

<sup>319</sup> 山本守之 守之会編 前掲(注 78) 209 頁、引用。

<sup>320</sup> 山本守之 前掲(注 257) 83 頁、参照。

<sup>321</sup> 山本守之 前掲(注 257) 87 頁、参照。

<sup>322</sup> 税資 前掲(注 307) 21 頁、引用。

<sup>323</sup> 山本守之 前掲(注 257) 85 頁、参照。林仲宣ほか「交際費課税」『税経通信』第 60 巻第 7 号(2005 年 6 月) 195~197 頁、参照。

①「専ら」について上記事件ではその一判断がなされており、これによれば、当事件の訴訟人は機械の据付、修理および清掃等を行う会社であり、作業が相手方の終業後の夜間や休日等に行われ作業現場も分散されていたことから、全従業員が参加する福利厚生事業の機会が設けられなかったため、終業後に深夜に会社代表者が現場に赴き、社員と飲食を共にした費用が争点となったものであったが、裁判所では、当該酒食費は「相当程度の酒を伴う比較的高価な食事に要した代金はいずれの飲食も従業員全体で行われたものではなく、その都度一部の者が集まってしたものであり、しかも特定の者に偏っている。これに飲食の頻度や社外において飲食した場所等を総合して考えれば、右飲食が、従業員の慰安の趣旨を有していたとしても従業員全体の福利厚生のために行われる運動会、演芸会、旅行等と同じく従業員のために相当なものとして通常一般的とされる範囲内の行為とは認められず、いずれも交際費等に該当するというべきである<sup>324</sup>。」として、当該行為が福利厚生<sup>325</sup>の趣旨を有していたとしても、従業員の慰安のために相当なものとして通常一般とされる範囲内の行為ではないとして、交際費課税を行った租税行政庁側の処分を容認した<sup>325</sup>。当事件では、交際費課税の対象となるものは相当程度の酒を伴う比較的高価な食事であり、従業員全体ではなくその都度一部の者が集まり、その飲食が特定の者に偏っていた事実が指摘されたため、「専ら」の要件に該当する除外規定の内容とされなかったものであるといえる<sup>326</sup>。当判決より、「専ら」とは基本的には従業員全体を指すが、当事件のように会社の職種上により全ての従業員を一同に介する場合は設けられない場合においても、その内容が計画的でなくその都度に一部の者が集まり、特定の者に限られているような均等な内容で設けられていたと認められない場合は、「専ら」の要件を満たさないと考えられる。

②「通常要する費用」における一判断がなされた事例としては、交際費等から除外されるものは、「通常要する費用」に限られることから、忘年会等の会社負担額が通常一般に行われる程度を超えるときはその費用は交際費等になると判断された東京地方裁判所昭和55年4月21日判決がある<sup>327</sup>。これは、「一定限度を超える交際費等の損金算入を否認する趣旨が法人の濫費抑制の点にあることを考慮すれば、法人が従業員等の慰安のために忘年会等の費用を負担した場合、それが法人が社員の福利厚生のため費用全額を負担するの

<sup>324</sup> 税資 前掲（注 308）526 頁、引用。

<sup>325</sup> 当内容において、第一審も同じ判断を下しており、引用元の第二審はこれを概ね引用したものであり、最高裁でも同旨の判断を下している。税資 前掲（注 307）26 頁、参照。税資 前掲（注 306）760 頁、参照。

<sup>326</sup> 大淵博義 前掲（注 286）257～261 頁、参照。山本守之 前掲（注 257）87～88 頁、参照。

<sup>327</sup> 東京地裁昭和 55 年 4 月 21 日判決 行集第 31 巻第 5 号 1087 頁、参照。

が相当であるものとして通常一般的に行われている程度のものである限り、その費用は交際費等に該当しないが、その程度を超えている場合にはその費用は交際費等に該当すると解するのが相当である<sup>328</sup>。」そして、「忘年会等が右のような意味で通常一般的に行われている程度のものか否かは個々の忘年会等の具体的態様、すなわち開催された場所、出席者一人あたりの費用、飲食の内容等を総合して判断すべきであって、社外で行われたか否かということだけで判断すべきではない<sup>329</sup>。」と判示した事例である。当事件では、会社側（原告）は交際費等を、法人の外部の者に対する接待、供応等のために要した費用と認識しており、また租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項においても「専ら従業員の慰安のために行われる」ものは交際費等の範囲から除外されることを規定している旨を主張し、これに対して税務署側（被告）は、従業員の慰安等のために社外の飲食店等で行う宴会等に要する費用は交際費等に該当するとして争われたものであり、これに対する当判示内容が裁判所の解釈であったわけである。そして結論的には裁判所は専ら従業員の慰安これらのための支出する「通常要する費用」という点において、会食等の場所が、忘年会は高級中華料理店、二次会は高級クラブ、御用納めの宴会は一流ホテル等で行われていたことが「通常要する費用」（範囲）を超えているという判断をし、交際費等に該当するとしたものである<sup>330</sup>。

また、「通常要する費用」の解釈に対する事例として、従業員の慰安旅行のために通常要する費用は交際費等に該当しないとされているのであるが、海外への慰安旅行に関しては、岡山地方裁判所昭和 54 年 7 月 18 日判決におけるハワイ旅行の当該判断に代表されるように、本件ハワイ旅行の「日程、費用等を考えると、それが企業の福利厚生事業たる慰安旅行として、社会通念上一般的に行われている性質・程度のものとは到底認めることはできない<sup>331</sup>。」として、企業の福利厚生事業としての通常性は否定され、結果的に、従業員等に対する経済的利益が給与として取り扱われてきた背景がある。しかし、2 泊 3 日の従業員海外旅行にかかる費用補助が給与に当たらないとされた大阪高等裁判所昭和 63 年 3 月 31 日判決<sup>332</sup>をきっかけに、4 泊 5 日以内の海外旅行に対する企業の費用負担は福利厚

<sup>328</sup> 行集 前掲（注 327）1102～1103 頁、引用。

<sup>329</sup> 行集 前掲（注 327）1103 頁、引用。

<sup>330</sup> 行集 前掲（注 327）1087～1127 頁、参照。山下宜子「給与・福利厚生費と交際費」『税経通信』第 62 巻第 3 号（2007 年 2 月）140～142 頁、参照。藤曲武美「交際費課税における問題点と争点」『税務弘報』第 54 巻第 4 号（2006 年 4）94 頁、参照。

<sup>331</sup> 岡山地裁昭和 54 年 7 月 18 日判決 行集第 30 巻第 7 号 1328 頁、引用。

<sup>332</sup> 大阪高裁昭和 63 年 3 月 31 日判決 税資第 163 号 1082 頁、参照。

生費とされる通達が出されることとなった<sup>333</sup>。これに対し、4泊5日の海外慰安旅行において、参加者1人当たりの額が平成3年分が341,000円余、平成4年分が454,000円余、平成5年分が520,000円余で多額とされ、社会通念上一般に行われている福利厚生事業と同程度のものと認められず、取引先役員、従業員の旅行負担分は、交際費等とされ、当該法人の役員に対するものは役員への給与、従業員に対するものは臨時賞与とされた裁決事例もある<sup>334</sup>。

このように「通常要する費用」は、東京地方裁判所昭和55年4月21日判決では、会社が負担した忘年会の二次会費用まで福利厚生費としていたことについて、一般的には行われていないことからその通常性を超えたものであると判断し、その通常要する費用を超えた費用負担分を交際費等と認定したものである。また、海外への慰安旅行については、得意先等の企業の役員や従業員に供与した経済的利益の額は金額の多寡にかかわらず交際費等に該当するとした判断は妥当であると思われるが、一方で、これは現行では4泊5日という形式基準における解釈通達によるものであるから、「通常要する費用」をその形式や、金額の高額性のみで判断するのではなく、旅行の目的、規模、従業員の参加割合や会社および参加従業員の負担額とその割合等を総合的に勘案して、当然にかかる費用であれば全面的に否定されるものではないと思われる。これは、「従業員の慰安旅行」というものについても、時代の変遷と経済社会の変化とともに、当内容でいえば貨幣的価値の変化や経済の発展による当該費用に対する海外旅行への安価性等によっても、通常一般的な感覚の変化からも当内容の通常性は変化するものであることから一層重視されるべきであると思われる。これらは不確定概念が本来用いられることによって経済社会の変化等にも柔軟で適切な対応をする意図を表しているものとして、その基準は今後も変化していくものと思われる。

## (2) 飲食費用における不確定概念の検討

<sup>333</sup> 山本守之 守之会編 前掲(注78)212頁、参照。この通達とは、所得税基本通達36-30(課税しない経済的利益…使用者が負担するレクリエーション費用)であり、ここでは「使用者が、従業員等のレクリエーションのために旅行の費用を負担することにより、これらの旅行に参加した従業員等が受ける経済的利益については、当該旅行の企画立案、主催者、旅行の目的、規模、行程、従業員等の参加割合、使用者及び参加従業員等の負担額及び負担割合などを総合的に勘案して実態に即した処理を行うこととするが、次のすべての要件を満たしている場合には、原則として課税しなくて差し支えないものとする。①当該旅行に要する期間が、4泊5日(目的地が海外の場合には、目的地における滞在日数による。)以内のものであること。②当該旅行に参加する従業員等の数が全従業員等(工場、支店等で行う場合には、当該工場、支店等の従業員等)の50%以上であること。」と定めており、「社会通念上一般に行われている」という租税行政側の基準を具体的に提示している。

<sup>334</sup> 国税不服審判所平成8年1月26日裁決 裁事第51号346頁、参照。林仲宣ほか 前掲(注297)88~91頁、参照。

租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項第 2 号および同法施行令 37 条の 5 第 1 項において、飲食その他これに類する行為のために支出する費用（専らその法人の役員もしくは従業員またはこれらの親族に対する接待のために支出するものを除く。）であって、その支出する金額を当該参加人数で除した金額が 5,000 円以下の費用は、交際費等から除外されるものとしている。交際費等の除外規定において唯一金額による形式基準が設けられているものであるが、これは、飲食費用が除外される背景には、会議費等の隣接費用との区分が不明確であり、この場合には租税行政庁の非公開通達による「1 人当たり 3,000 円」という形式基準によって否認されてきた事例が多く存在したことにより、平成 18 年度の税制改正において、交際費等の範囲から、「1 人あたり 5,000 円以下の飲食費（同条文括弧書きにより社内飲食費は含まないとされている）」が除外されることとなったものである<sup>335</sup>。なお、当内容は会議費について改正するものではないため、従来から交際費等に該当しないこととされている会議費等（後述する（4）におけるもの）においてはこの金額基準ではなく、「通常要する費用」であるか否かにより判断することとなる。

次に、当規定における「飲食その他これに類する行為」という不確定概念であるが、これは得意先が運動会を開催した場合において、相応の時間内に飲食されることを前提として差し入れる「弁当代」は、「中元・歳暮」のように贈答等に該当しない場合はこれに含まれると解される<sup>336</sup>。当規定では、本来冗費濫費の抑制と資本の充実・促進を目的とした交際費課税制度の趣旨からすれば、金額による形式基準により判断されるべきではないものではあるが、前述した背景から脱却する上で講じた手段であったことが伺える。

### （3）広告宣伝費用における不確定概念の検討

交際費等とはしない物品の贈与について、租税特別措置法施行令第 37 条の 5 第 2 項第 1 号においては、「カレンダー、手帳、扇子、うちわ、手ぬぐいその他これらに類する物品を贈与するために通常要する費用」として、ここに例示しまたはこれらに類する物品は、「通常要する費用」という不確定概念を用いて、その範囲内で交際費等から除外することを規定している。山本守之税理士は、これらの費用を交際費等から除外した理由について、「これらの贈与が慣習的で、かつ、少額であることと多数の者に配布するために広告宣伝的効果を意図したものと考えられる<sup>337</sup>」と述べている。また、これらに類する物品に関しては、

<sup>335</sup> 日本税務研究センター編 前掲（注 288）289～295 頁、参照。

<sup>336</sup> 山本守之 前掲（注 257）101 頁、参照。森田政夫『問答式 交際費・寄附金等の税務と会計』清文社（2010 年 607 頁、参照）。

<sup>337</sup> 山本守之 前掲（注 257）107 頁、引用。なお、同法通達においても、租税特別措置法施行令第 37

社名入りライターやゴルフボールまたは価額が少額なボールペン等といったような、物品の種類、属性に着目して理解するのではなく、主として広告宣伝効果を意図したものなのかどうかという行為によって判断する必要があるとして、同施行令によるカレンダーなどは例示に過ぎず、「慣習的」、「少額」および「多数の者に配布」の他にも配布の「意図」が主として宣伝的效果にあり、「通常要する費用」であるかという点に着目することで判断する必要があると解されている<sup>338</sup>。

広告宣伝費用における通常要する費用の一判断がなされた事例として、前述した東京地方裁判所昭和44年11月27日判決（興安丸事件）を例にとれば、裁判所は、本件レセプション費用が、その支出の範囲が事業に関係のある者に限定せず一般大衆にも及んでいる事実と、「披露の開催に必要なもの又は広告宣伝を効果的ならしめるもの、ないしはその単価の点からみて社会通念上参観者に対する儀礼の範囲を出ない供応費であるというのを妨げない<sup>339</sup>」とした判示内容がある。このことは、本件レセプション費用については、不特定多数の者を対象として、社会通念上参観者に対する儀礼の範囲を出ない供応費はその目的を主として広告宣伝費用であるということを判示しているものである。このように主として宣伝的效果を目的（意図）とした物品であって、慣習性、少額性において社会通念上の範囲を超えない限りで多数の者に配布（贈与）するものがこれに該当すると考えることができると思われる<sup>340</sup>。

#### （4）会議費での食事費用等における不確定概念の検討

租税特別措置法施行令第37条の5第2項第2号においては、「会議に関連して、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物を供与するために通常要する費用」は交際費等には該当しない旨が規定されている。当会議費が交際費等に該当しないこととされている理由は、企業の内部的な費用は、交際費等とすることは本来適当であるかは疑問であり、また、同

---

条の5第2項第2号に規定する『これらに類する物品』とは、多数の者に配布することを目的とし主として広告宣伝的效果を意図する物品でその価額が少額であるものとする。』（措通61の4(1)-20)と定めている。

<sup>338</sup> 山本守之 前掲（注257）108頁、参照。

<sup>339</sup> 行集 前掲（注301）1508頁、引用。

<sup>340</sup> これは、前述した東京地方裁判所昭和55年4月21日判決による従業員慰安費用における「通常要する費用」の判断において、裁判所が示した金額の高額性のみでなく具体的態様等を総合して判断すべきと判示している点や、本節第1項で既述した東京高等裁判所昭和52年11月30日判決（ドライブイン事件）において、裁判所が「支出の動機、金額、態様、効果等具体的事情を総合的に判断しなければならない」と判示していることから、金額の高額性は通常性を判断するための副次的なものであり、換言すれば、交際費等から除外されるカレンダー等についても、その具体的態様等が交際費等に該当するものであればその金額の少額性は問われず、金額の高額性により宣伝目的が贈答目的に変転することによって交際費等の判断がなされるということになる。大淵博義 前掲（注286）292頁、参照。行集 前掲（注327）1103頁、参照。行集 前掲（注313）837頁、脚注内で引用。

施行令に規定するようなものであれば、冗費濫費に及ぶおそれがないためであり、この趣旨は、会議に際して社内または通常会議を行う場所において通常提供される昼食程度を超えない飲食物等の接待に要する費用と解されているようである<sup>341</sup>。

問題は、「通常要する費用」とは何が該当するかであるが、通達では、「会議に際して社内または通常会議を行う場所において通常供与される昼食の程度を越えない飲食物等の接待に要する費用は、原則として措置法令第 37 条の 5 第 2 項第 2 号に規定する『会議に関連して、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物を供与するために通常要する費用』に該当するものとする。(注) 会議には、来客との商談、打合せ等が含まれる。」(措通 61 の 4(1) - 21) と定められている。このうち、「社内または通常会議を行う場所」とは、供与される場所を限定したものではなく、供与される昼食の程度を示す形容詞であり、社内または通常会議を行う場所で供与されるランチ程度のものであれば交際費等とはされないということであり、前述した東京地方裁判所昭和 55 年 4 月 21 日判決の内容でもあったように、「社内」であるか否かにおいてだけで判断するべきではないということである<sup>342</sup>。次に、「昼食の程度」に対する判断であるが、これは、前述の (2) において会議費と交際費等の区別についてはふれたが、会議費と判断された費用においては全額が損金として算入できるのに対し、交際費等は損金不算入の対象となるため、その区分は税務上重要な判断事項となる。この場合は、以前は非公開の内部通達によって 3,000 円という形式基準がささやかれ、執行された背景から当問題を解消するために講じてきたわけである。会議費においては「通常要する費用」として、当該会議における昼食の程度は、昼食を供与した相手方から地域差等を総合して判断すべきであるものと解される<sup>343</sup>。

会議費における「通常要する費用」の一判断がなされた事例としては、大阪地方裁判所平成 2 年 12 月 20 日判決<sup>344</sup>がある。当事件は、飲酒を主体とするまたは飲酒を伴う料理店等で支出した各事業関係者と、対象会社の代表者との打合せを兼ねた飲食費用が会議費に該当するか交際費等に該当するかという点について、裁判所は、会議費としての通常要す

<sup>341</sup> 山本守之 前掲 (注 257) 119 頁、参照。

<sup>342</sup> 山本守之 前掲 (注 249) 393 頁、参照。行集 前掲 (注 327) 1103 頁、参照。なお、通達の注書きにおいて、「会議には来客との商談、打合せ等が含まれる。」としているのは、図らずも昼食時に昼食時に来社した者にランチ程度の食事を供与する場合も社会通念上当然の行為であるから交際費等とはしないという趣旨で、1 対 1 の場合の商談や打合せも会議費に含めるとしたものである。また、旧通達 (昭和 54 年改正前) との相違点として、従来の「酒類を伴わない」という表現から「通常提供される昼食の程度を越えない」と改めていることから、その範囲内での酒類の供与は会議費等に含めると租税行政庁側は解釈しているようである。山本守之 前掲 (注 257) 121 頁、参照。

<sup>343</sup> 山本守之 前掲 (注 249) 393~394 頁、参照。

<sup>344</sup> 大阪地裁平成 2 年 12 月 20 日判決 税資第 181 号 1020 頁、参照。

る費用は、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物の供与であり、一般的にみて会議場とされた場所が通常会議場として使用されることのない場所（当事件では飲食を主体とするまたは飲食を伴う料理店等）であること等から、会議費における「通常要する費用」としては認められないと判断している<sup>345</sup>。会議は当然昼であり夜であり開催されるものであるから、金額も当然判断要素の一つであるとはいえるが、立法の趣旨や形式基準から脱却する目的があった背景を踏まえて、会議としての実態を備えているかをいかに判断していくかが重要であると思われる。

#### （5）新聞、雑誌等の編集費用における不確定概念の検討

租税特別措置法施行令第37条の5第2項第3号において、「新聞、雑誌等の出版物または放送番組を編集するために行われる座談会その他記事の収集のために、または放送のための取材に通常要する費用」は交際費等から除外されている。その理由は、新聞等の編集のために要する費用は交際費等には該当しないが、当該座談会や、記事の収集または放送の取材のために要するものは接待供応に準ずる行為であることは否めないため、当該編集等について不可避免的に生じ、これは通常の商業、製造業等における仕入商品または原材料の意味するものであるから取材費として除外されるものであると解されている<sup>346</sup>。山本守之税理士は、「この規定は交際費等の解釈から出たものではなく、座談会、取材などの実態に着目し、さらに特殊な業種に配慮した措置と考えるほかない<sup>347</sup>。」と述べているように、取材費に限らず、交際費等の定義に含まれる仕入商品または原材料に該当する他の業種に対する配慮を含めた内容であると思われる。ここでいう「通常要する費用」であるが、取材等の相手方によって異なるものであり、国家元首級の人物が取材の相手方であれば高級ホテルを使用することも考えられ、あるいは、取材源を守秘しなければならない場合または証憑を提示できない場合もあると考えられる。たとえば業種の特殊性に配慮したとしても、このことから上様宛領収書等の提示により編集・取材費用等が安易に交際費等から除外されるというわけではなく、所定の内部統制機能を設けるのが前提であると解されている<sup>348</sup>。

### 3. 小括

<sup>345</sup> 税資 前掲（注344）1020～1041頁、参照。林仲宣ほか 前掲（注297）101～104頁、参照。

<sup>346</sup> 山本守之 守之会編 前掲（注78）216頁、参照。

<sup>347</sup> 山本守之 前掲（注257）125頁、引用。

<sup>348</sup> 山本守之 守之会編 前掲（注78）216頁、参照。

本節では、法人税法における不確定概念の中でも、租税特別措置法第 61 条の 4（交際費等の損金不算入）に用いられている不確定概念について、第 1 項では「交際費等の成立要件における不確定概念」を採りあげ、第 2 項では「交際費等の除外規定における不確定概念」として区別し、それぞれ個別的に解釈方法について文理的検討を行った。

「交際費等の成立要件における不確定概念」については、(1)「その他の費用」、(2)「その他事業に関係のある者等」および(3)「その他これらに類する行為」という不確定概念が、交際費等の定義を規定する法文上に含まれている。

(1)「その他の費用」とは、交際費等に含まれるものは、会計費目上の交際費だけではないが、当不確定概念は同質または類似した費用を示すものであり、法人の支出するすべての費用が対象とされるものではなく、これを踏まえた上で、法人が業務を円滑に遂行する目的で支出する事業に関係のある者等に対する接待費等である場合において交際費等に含まれるべきであると解するものである。ここで確認した判例では、交際費等に該当する費用は、その「支出の目的」が交際目的のみならず隣接費用となる宣伝的効果も併せもつ場合が多くあることから、その外形的事実に基づき主たる目的を判断して「その他の費用」の該当性を解釈するというものであった。(2)「その他事業に関係のある者等」とは、当該法人の営む事業の取引先等だけでなく、当該法人の役員および使用人も含むものであったが、その範囲は、取引先等については特定の者を対象とし、不特定多数の者は含まれず、また将来事業と関係をもつであろう者については積極的に解す判例もあるが、当該内容はその合理性や妥当性から総合的に判断すべきものであり、また役員および使用人等の社内の者となる特定の従業員はこれに含まれるが、すべての従業員と解するのは拡大解釈となっているおそれが指摘されるものであった。ここで確認した判例では、遊覧船のレセプション費用の交際費等該当性が争点となったものであるが、事業関係者に限定されず、一般大衆にも及んだものは不特定多数の者に対する費用であり、「支出の相手方」が「事業に関係のある者等」ではない旨判断されたものであった。なお、不特定多数の者は基本的には一般消費者であることと解されている。(3)「その他これらに類する行為」とは、「その他」の一般的解釈は(1)「その他の費用」と同様に同質または類似のものと解し、これに伴って「支出されるもの」に限った解釈を行うことを確認した。ここで確認した判例では、ドライブイン業者の運転手に対するチップは、「行為の態様」は対価性がない客誘致のための接待であるとして、交際費等に該当する「その他これらに類する行為」とであると判断されたものであった。

次に、「交際費等の除外規定における不確定概念」については、(1) 従業員慰安費用における「専ら」と「通常要する費用」、(2) 飲食費用における「その他これに類する行為」、(3) 広告宣伝費用における「通常要する費用」、(4) 会議費の食事費用等における「通常要する費用」および(5) 新聞、雑誌等の編集費用における「通常要する費用」という不確定概念が交際費等から除外される費用として法文上に含まれている。

(1) 従業員慰安費用における「専ら」と「通常要する費用」とは、原則従業員全体を対象とした通常要する範囲内の慰安費用については除外される規定であり、これらの事実に見合ったものであるか否かが総合的に判断される。ここで確認した判例では、従業員に対する酒食費が会社の職種上一同に介する場を設けることはできない場合においても、その計画性や従業員への支出の均等性が問われ、「専ら」の判断がなされる。また、社会通念、一般的常識等と比較し、海外旅行費用のように経済社会の変化等によりその一般性が移り変わるものは、その目的等を総合的に勘案し、当然にかかる費用であるか否かにおいて「通常要する費用」を判断するものであった。(2) 飲食費用における「その他これに類する行為」とは、社内飲食費は含まれず、また差入れ等の贈答に該当しない場合はこれに含まれる。当規定は、会議費との区分について非公開通達による形式基準による更正処分等の事例があったことに鑑み制定されたものであった。(3) 広告宣伝費用における「通常要する費用」とは、主として広告宣伝（不特定多数の者を対象としたもの）を意図したもので通常要する範囲内における支出が除外される規定であり、カレンダー等はあくまで例示として、「慣習性」、「少額」、「多数の者に配布」および広告宣伝の「意図」によって総合的に判断される。ここで確認した判例では、不特定多数の者を対象とし、社会通念上儀礼の範囲を出ない供応費であれば、その主目的は交際目的からは外れ、広告宣伝費用における「通常要する費用」と判断されるものであった。(4) 会議費の食事費用等における「通常要する費用」とは、会議等に際して通常要する範囲内における支出が除外される規定であり、会議としての実態を有しているかという点を基準として、その金額面（一般的には昼食程度のもの）も踏まえて総合的に判断される。ここで確認した判例では、打合せを兼ねた酒食を伴う費用においては、その会議を開催する場所が会議に相応する場所であるかという点等から金額面も斟酌され当該実態を判断して「通常要する費用」を判断するものであった。(5) 新聞、雑誌等の編集費用における「通常要する費用」とは、これらの特殊な業種に配慮した措置であり、当該業種によってはこれらの費用が原材料等の性質を持つものであった場合にはその支出は除外される規定であり、その特殊性から内部統制等の

措置が求められるものであることを確認した。

次節においては、本章を総括する。

### 第3節 総括

本章では、交際費課税制度における不確定概念に絞り個別に文理的検討を行った。

第1節では、交際費課税制度の意義等を確認し、第2節においては租税特別措置法第61条の4に用いられている不確定概念を判例、学説および立法趣旨等からその解釈方法を考察した。

租税特別措置法第61条の4(交際費等の損金不算入)は交際費課税を規定するとともに、交際費等から除外される費用についても規定している。同規定は冗費・濫費的な交際費等の支出を抑制し、資本蓄積を図るために設けられたものである。また、交際費課税制度における交際費等の概念は、会計上の交際費に該当する費用に比べ、その範囲は広く曖昧なものとなっている。そのなかで当該不確定概念を個別に文理的に検討することで、その内容から、これらは「公益上必要のあるとき」等のようなその内容が終局目的となるものではなく、また主観性が大きく影響を及ぼす価値概念を示すものでもなく、あくまで交際費等の該当範囲を示した中間目的ないし経験概念によって条文解釈ができるとされる不確定概念として、直接的に課税要件明確主義に反するものではないと考えられ、立法上は容認され得る概念であることが確認できた。しかし、当規定内容は個々の企業の実情や、個別的問題の汎用性から、判断の難しいものも多くあり、法解釈と事実認定の両面から個々に適切な判断が必要であり、それには法文上の文言を理解した上で、当該内容にあてはめていくことが必要であると思われる。ここに用いられた不確定概念は、「その他の費用」等のように文理解釈を前提とし立法趣旨等も斟酌してその内容の判断がなされるものと、「専ら」や「通常要する費用」等のように社会通念に照らし、画一的な基準(数値)を設けるには問題があり、また適当でもないため、個別の事情等を総合的に判断した解釈をするべきという結論(意図)から、不確定概念の必要性が導き出されたと考えられる。

次章においては、交際費課税制度における不確定概念の解釈を巡り争われた2つの最高裁判所判決を採りあげ、「判例研究」と題して、当事件について詳細な検討を行うこととする。

## 第4章 判例研究

本論文では、不確定概念の意義や課税要件明確主義との関係性から、容認され得る不確定概念の要件等を確認し、主に交際費課税制度の規定内に用いられる不確定概念に焦点を当てて、当該問題点、解釈方法等について検討を進めてきた。本章においては、これまでの内容を踏まえて、交際費課税制度における不確定概念の解釈を巡り争われた2つの事例を採りあげ判例研究を行う。第1節は、交際費等の成立要件（措法61条の4第3項）および除外規定（措法61条の4第3項①）における不確定概念の解釈について争われた事例であり、第2節は、交際費等の成立要件（措法61条の4第3項）および除外規定（措令37条の5第2項①・②）における不確定概念の解釈について争われた事例を検討する。

### 第1節 交際費等の成立要件および従業員慰安費用等の除外規定における不確定概念 （最高裁判所第三小法廷 平成6年2月8日判決）

本節においては、交際費等と福利厚生費または会議費の区分を巡り、交際費課税制度における交際費等の成立要件（措法61条の4第3項）および除外規定（措法61条の4第3項①）に用いられている不確定概念について、その解釈方法が争われた事例を採りあげ、当規定の文理的な検討を前提に、その判断方法について考察する。

最高裁判所第三小法廷 平成6年2月8日判決 <sup>349</sup> 平成5年（行ツ）第177号 (上告棄却・確定)
大阪高等裁判所 平成5年8月5日判決 <sup>350</sup> 平成5年（行コ）第2号 (控訴棄却・上告)
神戸地方裁判所 平成4年11月25日判決 <sup>351</sup> 平成3年（行ウ）第32号 (請求棄却・控訴)

#### 1. 事実の概要

<sup>349</sup> 最高裁第三小法廷平成6年2月8日判決 税資第200号562頁。

<sup>350</sup> 大阪高裁平成5年8月5日判決 税資第198号476頁。

<sup>351</sup> 神戸地裁平成4年11月25日判決 税資第193号516頁。

(1) 事実関係<sup>352</sup>

X 会社（原告・控訴人・上告人。以下、「X」という。）は建設土木業を営む法人であるが、事業の性質上従業員全体での福利厚生は持てないことから、適宜のグループごとに飲食を伴う従業員との打ち合わせ食事会および懇親会を開催し（以下、「本件支出」という。）、これらの支出を福利厚生費または会議費として損金の額に算入して、本件係争年度分の法人税について確定申告を行った。これに対し、Y 税務署長（被告・被控訴人・被上告人。以下、「Y」という。）は、これらの支出は交際費等に該当するとして、損金算入を否認する旨の更正処分を行った。そこで、X は、本件更正処分において、福利厚生費または会議費のうち交際費等に該当するとして否認された 1,084,631 円について、35,000 円を超える部分に違法があるとして、その取消しを求めて、異議申立ておよび審査請求を経て本訴を提起した。

(2) 当事者の主張<sup>353</sup>

① X（原告・控訴人・上告人）の主張

イ. 交際費は、企業が得意先または得意先となる可能性のある相手企業の経営者または購買担当者に対して自己に対する好意感情を振起して取引の増進円滑等を図るために支出するものであり、企業に従属している労働者である従業員等に対して本質的に支出する性質のものではないため、法人が従業員等のために支出するものは交際費等ではないとして、従業員に対する支出は旧租税特別措置法第 62 条（現行法は、租税特別措置法第 61 条の 4。以下、「旧措置法第 62 条」という。）に規定する交際費等には当たらない。

ロ. 旧措置法第 62 条第 3 項括弧書き（現行法は、措置法第 61 条の 4 第 3 項第 1 号）では、専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用を交際費等から除外する旨規定している。

a. 福利厚生費との区分を定めた旧措置法関係通達 62(1)-9 の 2（現行通達は、措置法関係通達 61 の 4(1)-9）では福利厚生費は従業員全体に限るものとはしていない。

b. 旧措置法第 62 条第 3 項括弧書きが「旅行等」と旅行に限定していないこと、ま

<sup>352</sup> 税資 前掲（注 351）516～530 頁、参照。鈴木豊『法人税法の解釈と計算—判例と実務—』大蔵財務協会（2012 年）83 頁、参照。吉田素栄「交際費」『税務弘報』第 61 巻第 2 号（2013 年 2 月）43～45 頁、参照。

<sup>353</sup> 税資 前掲（注 351）522～529 頁、参照。なお、この他にも、同法の創設時からの趣旨の変化による憲法違法性も X は主張したが、この点はすでに先例において合憲性が判断されている問題でもあり、また当内容との関連性の観点から割愛することとする。

た、所得税基本通達 36-30<sup>354</sup>が従業員慰安旅行等の費用を所得税の課税対象としないことを定めていることから旅行よりも安価な酒食の提供は福利厚生費に当たる。

c. 中規模以上の法人や一定業種の中小法人においては全従業員が参加する行事を行うことは不可能であり、従業員全部に対するものは福利厚生費になるが一部に対するものは交際費等であるという Y の主張は法的根拠もなくその基準による判断は非常識な結論になる。以上 a から c の理由より本件支出は同項の除外規定に該当する。

ハ. 本件支出の一部については、業務打合せを兼ねていたところ、旧措置法令第 38 条の 2 第 2 号（現行法は、措置法令第 37 条の 5 第 2 項第 2 号）には、会議費における通常要する費用を交際費等から除外する旨規定していることから、会議費となる本件支出の一部も交際費等から除外される。

## ② Y（被告・被控訴人・被上告人）の主張

当判決では、事実認定の部分においては当事者間に争いはなく、また、被告の反論は区分掲載していないが、判決理由から推測するに、判示の内容は被告の主張を全面的に容認したものである<sup>355</sup>。

## (3) 原審判決の要旨

### ① 第一審判決の要旨<sup>356</sup>（請求棄却・控訴）

イ. 旧措置法第 62 条の趣旨からすれば、「冗費濫費のおそれがあるのは、法人が取引先等のために支出した場合だけでなく、法人がその役員や従業員のために支出した場合も同様であり<sup>357</sup>」また、旧措置法第 62 条第 3 項の括弧書きは、「交際費等の範囲から、『専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用その他政令で定める費用』を除いており、従業員に対するこれらの支出が本来的には交際費等に当たるべきものであることを前提としていると解することができるから、同条の『その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等』には、得意先、仕入先だけでなく、当該費用を支出した法人の役員及び従業員も含まれると解するのが相当である<sup>358</sup>。」として、「事業に関係のある者等」には従業員等も含まれる、と判示した。

<sup>354</sup> 当通達の内容については、（注 333）を参照。

<sup>355</sup> 北海道税務事例研究会編『判例戦略実務必携〔法人税編〕』壮光舎（1995 年）179 頁、参照。

<sup>356</sup> 税資 前掲（注 351）521～530 頁、参照。

<sup>357</sup> 税資 前掲（注 351）523 頁、引用。

<sup>358</sup> 税資 前掲（注 351）523 頁、引用。

- ロ. a. 従業員慰安費用が福利厚生費とされ、除外される理由について、「通常、従業員全員が各人の労働の質、量、能率等にかかわらず、当該企業に所属していれば誰でも同様の給付を受けることができるという原則で運営されるものであるから、その額がそれらの行事に通常要する費用を超えない限り、冗費濫費の抑制という法の趣旨に反しない<sup>359</sup>」ことから、当該費用を交際費等の範囲から除外したものと解することができる。除外される当該費用は、当該法人に所属する従業員の労働力の確保とその向上を図るために支出するもので当該法人がそれを支出するのが相当であるというだけでなく、従業員全員が参加の対象として予定されたものであることを要すると解するのが相当である、と判示した。
- b. 所得税法基本通達 36-30 が、一定条件のレクリエーション旅行について原則として課税しなくてもよいとしていることから、旅行よりも安価な酒食の提供は福利厚生費にあたり、全員参加である必要もないという X の主張に対して、同通達は、交際費等の酒食費用との関係においても、社内旅行において通常要する費用であるかどうかの参考になりうるものであるが、それはあくまで「旅行として通常のも」と認められるための基準であり、酒食において通常要する費用であると認められるための基準は当然別のものとなり、…（中略）…通達の中で 50%以上の従業員が参加していればよいというのは、その文言上からも実際に旅行に参加した人数のことを指すのは明らかであり、50%の従業員を対象とした旅行であってもよいというものではなく、これを根拠に、全員参加が予定されているものである必要がないということはできない<sup>360</sup>。」と判示した。
- c. 企業によっては、全員参加の行事が困難な場合があることは否定できず、X のように他の複数企業において従業員を就労させている場合も、全員参加の行事は困難であると想像されるが、「就労部署毎に慰労を行うことが認められるとしても、その慰安の内容が社会通念上一般的に行われるものであり、かつその内容、費用の支出について、一定の基準に従ったものであることが必要である<sup>361</sup>」と解すべきであり、本件支出はその支出の相手先も支出額も多様であり、同一基準によって支出されているということはできない。これら a から c の理由により、いずれも除外される福利厚生費用に当たるといえることはできない、と判示した。

<sup>359</sup> 税資 前掲（注 351）525 頁、引用。

<sup>360</sup> 税資 前掲（注 351）526～527 頁、引用。

<sup>361</sup> 税資 前掲（注 351）527 頁、引用。

ハ. 旧措置法令第 38 条の 2 第 2 号は、会議に関連して、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物を提供するために通常要する費用を交際費等から除外している<sup>362</sup>。

「このことは、会議が社外の会場を借りて行われた場合であっても同様であるが、いずれにしても、支出の前提になる会合が会議の実態を備えたものでなければならぬものであり、会議が単なる名目、形式に過ぎず、会議としての実態を備えているということはできない場合は、その費用を交際費等の範囲から除外することはできない。そして、会議が実態を備えているかどうかは、開催場所、会議の議題及び内容並びに支出内容等を総合的に検討して判断すべきである<sup>363</sup>。」として、本件支出の一部については、費目が会議費になっているが、通常会議が行われるには相応しくない開催場所（焼鳥店、焼肉店、ステーキハウス、割烹店等）であり、その議題、内容等が帳簿上明らかになっていない点から、支出内容についても、会議としての実態を備えていないものと推認することができると判断し、除外される会議費に当たるとすることはできない、と判示した。

以上、イからハの理由から、X の請求にはいずれも理由がないものと判断し、請求棄却とした。

## ② 控訴審判決の要旨<sup>364</sup>（控訴棄却・上告）

第一審判決と同趣旨の理由の追加が若干あったものの、おおむね引用判決であり、X の請求には理由がないものと判断し、控訴棄却とした。

## 2. 判決の要旨<sup>365</sup>（上告棄却・確定）

最高裁判所は、原審の適法に確定した事実関係に下においては、所論の点に関する原審の判断は、正当として是認することができ、原判決に所論の違法はないとして、X の控訴審判決の全部破棄を求める申立てについて、上告棄却とし、納税者敗訴が確定した。

## 3. 検討

<sup>362</sup> 当該会議費が除外される理由について、「本来的には交際費等に当たりうるものであるが、法は、右条項に規定するようなものであれば、冗費濫費に及ぶおそれがないとして、会議に際して社内又は通常会議を行うような場所において通常提供される昼食程度を超えない飲食物の接待に要する費用のことでありと解すべきであり、このようなものである限り、その全額が交際費等から除外される。」と判示している。税資 前掲（注 351）529 頁、脚注内で引用。

<sup>363</sup> 税資 前掲（注 351）529 頁、引用。

<sup>364</sup> 税資 前掲（注 350）476～481 頁、参照。

<sup>365</sup> 税資 前掲（注 349）562～569 頁、参照。

当事件の争点は、本件支出が交際費等に該当するか否かであり、その前提として、(1) 従業員に対する支出であっても交際費等になることがあるか、(2) 本件支出が専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用または(3) 会議に関連して、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物を供与するために通常要する費用に当たるか否かが問題となったものである。以下においてはこの3点について検討する。

#### (1) 従業員に対する支出の場合の交際費等該当性の検討

当問題は、原審判決の「イ」および「ロ」に関連するものであるが、この内容からは、租税特別措置法第61条の4第3項第1号において「専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用」を交際費等から除外する旨を規定している理由は、「その他事業に係のある者等」には、本来、当該法人の従業員を含むべきであることを前提としているためであると判示しており、これは、第3章第2節で確認した最高裁判所第二小法廷昭和60年9月27日判決と同旨の判示内容であり<sup>366</sup>、本章で確認した判例においても、確認規定とは解していないことが判断できると思われる。さらに、これに関連して、租税特別措置法第61条の4第3項に「慰安」という文言が含まれていることの理由について、本件支出は、「従業員の慰労のために社外の居酒屋、中華料理屋等に支払った酒食の提供費用は、…(中略)…その支出の名目は福利厚生費及び会議費となっているものの、本件支出は、対象者はともかく、旧措置法第62条第3項にいう「慰安」のために支出することを目的としていたと認められる<sup>367</sup>。」として、「慰安」という文言が含まれる理由と従業員等がこれに含まれると解する根拠の一つとしてその理由を文理的に説示している。しかし、当該従業員が「全従業員」を示すものか「一部特定の従業員」を示すのかについては議論が分かれるところであるが、いわゆる社用族の接待交際が課税問題の発端であったことや、接待交際を行う者が会社の役員や特定の従業員であることを考えると、当判示内容を全従業員と解するのは拡大解釈となる可能性もあると思われる。

次に、交際費課税の趣旨について、「いわゆる交際、接待などに費やされる交際費等は、そのかなりの部分が営業上の必要に基づくものであり、本来的には営業上の必要に基づく支出である限り、事業経費として損金に算入されるべきものである。しかし、交際費等の支出を法人の自制に任せるときは、従業員に対する給与が交際費等の形で支給され

<sup>366</sup> 税資 前掲(注306)760頁、参照。

<sup>367</sup> 税資 前掲(注351)522頁、引用。

たり、役員若しくは従業員の私的な接待等又は事業上の必要を超えた接待に使われ、冗費濫費を生じる傾向にあるため、それらの弊害を抑制し、資本の充実・蓄積等を促進するという政策目的から前記条項を定めて、…（中略）…特別に損金不算入とする例外を設けたと解することができる<sup>368</sup>。」と明らかにする一方で、「ところで、福利厚生費は、当該企業に所属する従業員の労働力の確保とその向上を図るために支出するものである。しかし、このような趣旨のものであっても、それが特定の者に対してだけ支出されたり、従業員各人によってその支出の内容が異なり、仮にある従業員に対する支出が社会通念上、福利厚生費として多額なものである場合には、右超過部分は実質的には従業員に対する給与となるものである<sup>369</sup>。」として給与との関連性を述べている。この解釈について、松沢智教授は、「そもそも、会社の全従業員（役員を含めての意、以下同じ。）を対象に支出されるものは、給与か福利厚生費に限られるものであって、全従業員に対して『交際』とか『接待』とかの観念が入る余地は社会通念上全く存在しないといわなければならない。全従業員に対し『慰安』や『贈答』することは、福利厚生費の範疇であって、交際費の問題ではない<sup>370</sup>。」と述べていように、全従業員に対しての福利厚生は、もともと労働環境の充実、労働者相互間の融和による労働福祉であり、広義には労働配分の変形である。所得税法の給与所得の規定からも明かなように、福利厚生費のような経済的利益は原則として給与所得を構成するものであり、法人税法の課税体系においては費用となるべきものである<sup>371</sup>。全従業員に対する福利厚生費用が、通常要する程度を越えて行われた場合には、交際費等の課税関係の問題ではなく、給与課税の問題であると考えられるため、筆者も同様に考える。

## (2) 専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用に当たるか否かの検討

当問題は、原審判決の「ロ」に関連するものであり、同条に規定する従業員慰安費用が福利厚生費として除外される理由は判示内容のとおりであるが、この内容をあえて除外規定として法令に規定している理由について、専ら従業員の運動会、演芸会、旅行等の費用も、「従業員等の慰安のために支出されるものであるから、本来は前述の交際費等に該当するはずのものであるが、これらの費用は従業員等に対する福利厚生的な性質

<sup>368</sup> 税資 前掲（注 351）522 頁、引用。

<sup>369</sup> 税資 前掲（注 351）525 頁、引用。

<sup>370</sup> 松沢智 前掲（注 287）285 頁、引用。

<sup>371</sup> 北海道税務事例研究会編 前掲（注 355）185 頁、参照。

を有するものであり、通常要する程度の額である限り法人において負担するのが相当なものである<sup>372</sup>。」として、括弧書きにあるような支出は法文解釈上は交際費等に当たるものとなるため、当除外規定によって福利厚生費として通常要する程度のものは除外していると解している。そして、X が、福利厚生費は、従業員全員に対するものに限るのではなく、個々の従業員の労働従事状況、法人に対する貢献度により柔軟に評価しなければならないと主張する点についても、このように柔軟に評価して支出するならば、「その性質は労働の対償としての給与の性格を帯びるものであるから、そのような支出を福利厚生費として交際費等から除外する…（中略）…ことはできない<sup>373</sup>。」その理由として、所得税基本通達 36-30 が、「慰安旅行によって従業員が受けた経済的利益を所得税の課税上どのように取り扱うかの基準について、右通達の範囲内のものであれば社内旅行として通常行われているようなものであるとして、所得税を課さない趣旨を明らかにしたものである<sup>374</sup>」ことから、「これらの費用が相当であるばかりでなく、従業員全員が参加の対象として予定されたものであることを要すると解するのが相当である。酒食であってもここでいう旅行費用等に当たる場合があることはいうまでもない。…（中略）…しかし、それはあくまで旅行として通常のもものと認められるための基準であり、酒食において通常要する費用であると認められるための基準は当然別のものとなり、酒食が旅行より安価であるからといって当然に旅行費用等になるわけではない<sup>375</sup>。」と判示し、通達の内容の基準点と租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項第 1 号の通常要する費用との基準点の違いを明確にしている。筆者も、同通達と交際費等は、その目的は所得課税と交際費課税の要否であり、両者はその目的を異にするので、少なくとも交際費等の判断基準は同通達における形式基準ではないと思われる。また、本件支出はその一回当たりの金額または一人当たりの金額に換算しても多額とはいえないが、その回数が「平成元年 3 月から同年 12 月までの間に 53 回という多数に及んでいるものであり<sup>376</sup>」、右事実に鑑みると、就労部署毎に慰安を行うことが認められるとしても、その慰安の内容が社会通念上一般的に行われるものであり、かつその内容と費用の支出について、一定の基準に従ったものであることが必要であるとして、本件支出は、その支払の相手先

<sup>372</sup> 税資 前掲（注 351）524 頁、引用。

<sup>373</sup> 税資 前掲（注 351）526 頁、引用。

<sup>374</sup> 税資 前掲（注 351）526 頁、引用。

<sup>375</sup> 税資 前掲（注 351）526～527 頁、引用。

<sup>376</sup> 税資 前掲（注 350）480 頁、引用。

も支払額も多様であり、同一基準によって支出されているということはできず、また回数  
の多さから福利厚生費には該当しないと裁判所は判断している。したがって、支出が  
各グループ別であったとしてもそれが全体を通じて計画的に、「専ら」の要件を満たす  
概ね全従業員に及ぶものであり、その支出金額や回数等が社会通念上一般的な程度のも  
のであれば、福利厚生費として交際費等から除外されるものになると思われる。ここで、  
「交際費等」と「給与」および「福利厚生費」の区分をいかに判断するかという点が問  
題となる。これらの区分はそれぞれ通達にも具体的な例示が存在するが<sup>377</sup>、この3つの  
費用概念はいずれも従業員等に経済的利益を供与するという点に共通点と類似性がある  
ため、その区分には実務上困難な面が存在する。これについて、大淵博義教授は、利  
益の供与の目的や性格、程度、対象者等によってその費用を区分する3つの判断基準を  
挙げている<sup>378</sup>。当基準は、①「業務の関連性<sup>379</sup>」、②「行為の通常性<sup>380</sup>」および③「費  
用の通常性<sup>381</sup>」の3つを判断基準とするもので、これによれば、法人の①「業務の関連  
性」のある支出で、慰安等の行為が法人としての②「行為の通常性」を有し、さらに、  
支出される費用の額が③「費用の通常性」をもつとき、交際費等から除外される福利厚  
生費に該当するというものである。すなわち、従業員への業務の関連性がない支出や、  
業務の関連性があっても法人としての行為の通常性のない従業員への支出は、それぞれ

- 
- <sup>377</sup> 給与等と交際費等の区分については同法通達 61 の 4(1)-12 に定められ、福利厚生費と交際費等の区  
分については同法通達 61 の 4(1)-10 において、それぞれ交際費等に含まれないものを例示している。
- <sup>378</sup> 大淵博義 前掲(注 286) 239 頁、参照。
- <sup>379</sup> 「業務の関連性」とは、第 1 の基準であり、これは、その会社が、従業員や役員等のために特定の支  
出をする原因となった行為が、会社業務と全く関わりがないという場合は、その行為は法人の業務活  
動行為ということではできず、それは本来、従業員等が個人で負担すべきものを法人が代わって負担し  
て支出したとみられる。したがってその費用は、その従業員等に対して経済的利益を供与したといえ、  
かつ、その利益には所得処分性も認められるから、所得性または報酬性を認めることができ、給与と  
認定され、交際費等または福利厚生費にはなり得ない。大淵博義 前掲(注 286) 239 頁、参照。
- <sup>380</sup> 「行為の通常性」とは、第 2 の基準であり、これは、業務関連性が認められる従業員等に対する慰安  
等の行為が、会社の業務活動の一環として通常性が認められるかどうか問われるもので、これが業  
務の通常性を欠く行為であるとすれば、一般には会社等から雇用契約や委任契約等の地位、つまり従  
業員等の地位として享受が予定されていない経済的利益と評価できるのであり、ここに、その行為に  
より従業員等が享受した利益の所得性または報酬性が認められるものとなり、その行為に要する費用  
は当該利益を享受した従業員等に対する給与と認定され、交際費等または福利厚生費にも該当しない。  
大淵博義 前掲(注 286) 240 頁、参照。
- <sup>381</sup> 「費用の通常性」とは、第 1、第 2 の基準を満たす場合における 3 つ目の基準であり、この基準は、  
その行為は業務に関連して従業員等の接待または慰安等のために通常行われる行為であり、かつその  
行為に伴って支出される費用がその行為のために通常要する金額であれば、その行為によって従業員  
等が受ける経済的利益は、いわば会社の業務活動に参加することで享受した利益であって、所得の処  
分性という点にも欠けることから、原則的には給与として課税される場合はないとするものである。  
すなわち、通常行われる行為によって支出される費用の額が通常のものであれば、この第 3 の基準を  
充足するため、当該費用は福利厚生費に該当する。他方、当該費用が、従業員等のために行われる通  
常要する費用の額を超えるものであれば、それは交際費課税制度の文理解釈により、交際費等になる  
というものである。大淵博義 前掲(注 286) 241 頁、参照。

給与となる。そして、業務の関連性および行為の通常性を満たすものであって、費用の通常性を欠くものが、交際費等に該当するということである<sup>382</sup>。この基準から本件支出の区分を考察すると、①「業務の関連性」について、本件支出は従業員の慰労のために居酒屋等で支出した酒食の提供費用であり、日々の従事業務に対する慰安目的であったことは当事者間に争いがないことから業務関連性のあるものと判断できる。②「行為の通常性」については、業務関連性が認められる従業員等に対する慰安等の行為が会社の業務活動の一環として通常性が認められるかという点であるが、これは事実認定の面から、従業員全体が参加していたというものではなかったが、それは業務内容上、全員参加は困難な場合であり、また職場の地位や雇用契約等の観点から特別に優遇された者等が存在したわけではなかった点から、行為の通常性も一様は認められるものと判断できる。③「費用の通常性」については、判示内容にもあったように本件支出は1回あたりの金額は多額ではないが、その回数が約10ヵ月間で53回という多数に及んでいる客観的事実から費用の通常性は満たしているとは言い難い面がある。よって本件支出は文理的検討の結果からも裁判所判断と同様、「交際費等」とであると判断できると思われる。

(3) 会議に関連して、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物を供与するために通常要する費用に当たるか否かの検討

当問題は原審判決の「ハ」に関連するもので、当判決では会議費として損金となるための会議のあり方についても示している。会議に関して交際費等から除外しているのは、通常に行われる程度のものに冗費性は生じないと解されるどころ、本件支出の会議費は名目的であり、その実態が認められないとして交際費等であると判断した。損金となる会議費は、その会議が単なる名目、形式でなく、会議としての実態を備えているかどうか、開催場所、会議の議題および内容ならびに支出内容等によって、しかもそれに関連した茶菓・弁当・飲食については通常性の判断によって、総合的に判断すべきことは当然であると思われる<sup>383</sup>。

<sup>382</sup> 大淵博義 前掲（注 286）239～241 頁、参照。山本守之 守之会編 前掲（注 78）211 頁、参照。

<sup>383</sup> 会議費との区分について、通達では、「（前略）…その会議が会議としての実体を備えていると認められるときは、会議に通常要すると認められる費用の金額は、交際費等の含めないことに取り扱う」（措通 61 の 4(1)-16）と定めている。つまり、この取扱で交際費等に含めないとしているのは、「会議としての実体を備えていると認められる」場合において「会議に通常必要と認められる費用の金額」とであると解される。山本守之 前掲（注 257）209 頁、参照。また、裁判所は会議費における「通常要する費用」の内容を措置法令第 37 条の 5 第 2 項第 2 号の趣旨と併せて「昼食程度を超えない飲食物等の接待に要する費用のことを解すべき」と判示している。これは、同法通達 61 の 4(1)-21 と同様の解釈をしていることから、裁判所ならびに租税行政庁は、会議費の「通常要する費用」の水準について、同一的解釈をしていることが伺える。税資 前掲（注 351）529 頁、脚注内で引用。

第 2 節 交際費等の成立要件および広告宣伝費用の除外規定における不確定概念  
(最高裁判所第一小法廷 平成 10 年 1 月 22 日判決)

本節においては、交際費等と主に広告宣伝費の区分を巡り争われた事例を採りあげ、交際費等の成立要件(措法 61 条の 4 第 3 項)および除外規定(措令 37 条の 5 第 2 項①・②)における不確定概念についての解釈方法等を具体的に検討する。

最高裁判所第一小法廷 平成 10 年 1 月 22 日判決 <sup>384</sup>	平成 5 年 (行ツ) 第 167 号	(上告棄却・確定)
東京高等裁判所 平成 5 年 6 月 28 日判決 <sup>385</sup>	平成 4 年 (行コ) 第 110 号	(控訴棄却・確定)
横浜地方裁判所 平成 4 年 9 月 30 日判決 <sup>386</sup>	平成 3 年 (行ウ) 第 25 号	(請求棄却・控訴)

1. 事実の概要

(1) 事実関係<sup>387</sup>

X 法人(原告・控訴人・上告人。以下、「X」という。)は、中古自動車の競り売りの開催を業とする会社である。X は、本件係争事業年度の法人税につき、当年に開催された関東中央オートオークション(以下、「本件オートオークション」という。)において行った抽選会の景品の購入に要した費用 3,208,618 円(以下、「本件支出」という。)を損金の額に算入し、確定申告を行った。これに対し、Y 税務署長(被告・被控訴人・被上告人。以下、「Y」という。)は、本件支出を交際費等に該当するとして、損金算入を否認する旨の更正処分を行った。そこで X が、本件支出は支払奨励金、販売促進費ないし宣伝広告費(広告宣伝費と同義)に当たるとし、本件更正処分の一部等取消を求めて、異議申立ておよび審査請求を経て本訴を提起した。

(2) 当事者の主張<sup>388</sup>

<sup>384</sup> 最高裁第一小法廷平成 10 年 1 月 22 日判決 税資第 230 号 58 頁。  
<sup>385</sup> 東京高裁平成 5 年 6 月 28 日判決 行集第 44 巻第 6・7 号 506 頁。  
<sup>386</sup> 横浜地裁平成 4 年 9 月 30 日判決 行集第 43 巻第 8・9 号 1221 頁。  
<sup>387</sup> 行集 前掲(注 386) 1221~1240 頁、参照。  
<sup>388</sup> 行集 前掲(注 386) 1227~1234 頁、参照。

① X（原告・控訴人・上告人）の主張

イ．本件支出は、売上割戻しの性質を有する支払奨励金である。売上割戻しの実態は千差万別であり、売上高もしくは売掛金の回収以外にも得意先の営業地域の特殊事情、協力努力度を勘案して支出する費用も売上割戻しの性質を有する支払奨励金であり、本件オートオークションの手順、方法等の特殊事情から、これを物品で支出したとしても同様である。本件支出は、単に相手方との親睦の度を密にして取引の円滑な進行を図ろうとする目的にでたものではない。

ロ．本件支出は、販売促進費または宣伝広告費に当たる。Yの主張する宣伝広告費の定義は不明確であり、「特定かつ多数」であれば、「不特定多数」であるとされる場合もあるとおり、「不特定多数」という概念も相対的なものである。本件オートオークションにおいてはより多くの会員がオークションに参加するように促し、購買意欲を刺激するために、本件抽選会を行っているのであり、また、かかる抽選会を大々的に行っていることは、新規会員の募集をうたう雑誌、新聞等の広告にも掲載しており、新規会員獲得のための宣伝をも兼ねている。

② Y（被告・被控訴人・被上告人）の主張

イ．売上割戻しとは、販売促進のため得意先に対して支払う払戻額であるところ、本件支出が各会員に対する販売数量ないし販売金額に比例したものであるという主張はなく、また、本件オートオークション終了時に行う抽選会への参加が特定の条件を満たす有資格者に限定され<sup>389</sup>、当選者は本件オートオークションにて1台以上の出品もしくは落札した会員の中から決定される等の方法で実施されていることから<sup>390</sup>、売上割戻しの性格を有しない。

ロ．本件支出は、損金に算入される販売促進費又は宣伝広告費には該当しない。

a．販売促進費について、交際費等に該当する費用は、旧租税特別措置法第62条第3項（現行法は、租税特別措置法第61条の4第3項。以下、「旧措置法第62条

<sup>389</sup> 本件オートオークションの会員資格は、以下の要件を満たす者であるとされている。①中古自動車取扱古物許可証を有する者であること。②本件オートオークションの会員契約を締結した業者であること。③前各号の条件を満たし、本件オートオークションに参加を承認された者であること。④その他本件オートオークションが特別に認めた者であること。行集 前掲（注386）1228頁、参照。

<sup>390</sup> 本件オートオークションの抽選会は、休眠状態もしくはそれに近い会員をオークション会場に多数来場させ、夜遅くまでオークションに参加させることを目的としたものであり、Xが本件オートオークションにおいて実施した抽選会の実施状況は、本件オートオークションに1台以上の出品もしくは1台以上落札した会員の会員番号を記載したカードを抽選箱に入れ、オークション終了時に抽選を行い、その際、会場に当選者がいない場合は失格となるものである。行集 前掲（注385）509頁、参照。

第3項」という。)に規定されているとおり、事業に関係のある者に対し、接待、  
供給、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するものであるから、  
これを支出する者は、それらの行為によって、概ね自らの商品の販売促進を意図  
しているものであって、かかる意図で支出される費用が、税法上すべて損金に算  
入されるべき販売促進費になるわけではない。

b. 宣伝広告費について、本件支出は特定の条件を満たす有資格者に対して、当日  
に出品・購入等を行った者に限定した抽選会方法で、来場者を最後まで本件オー  
トオークションに参加させるため等の目的で行われる抽選会で交付される景品  
の購入費用であり、本件支出の支出の相手方は事業に関係のある者に限られてい  
ることから、本件支出は任意且つ不特定多数の者に該当するものとはいえず、宣  
伝広告費には当たらない。

### (3) 原審判決の要旨

#### ① 第一審判決の要旨<sup>391</sup> (請求棄却・控訴)

イ. 「売上割戻金とは、典型的には販売促進のために得意先に対し、一定数量又は一  
定金額を一定期間に買入れ、代金を決済した場合に支払う払戻額であるところ、本  
件オートオークションの抽選会の方法が前記認定のような方法で実施されている以  
上、本件支出が売上割戻金の性質を有しないことは明らかである<sup>392</sup>。」として、本  
件支出は支払奨励金に該当しない旨を判示した。

ロ. 本件支出の販売促進費または宣伝広告費の該当性について。

a. 交際費等が旧措置法第62条第3項による内容である以上、「交際費等の費用を  
支出する者は、これによっておおむね自らの商品の販売促進を意図しているもの  
といえることができる。したがって、そのような意図で支出された費用がすべて損  
金に算入されうるわけではない。販売促進のために支出された費用であっても、  
それが前記で述べた旧措置法第62条第3項に規定する交際費等の要件に該当す  
る限り、交際費等として課税される<sup>393</sup>」と判示した。

b. 宣伝広告費について、「宣伝広告費とは、購買意欲を刺激する目的で、直接又  
は間接に商品等の良廉性を広く不特定多数の者に訴えるための費用をいう。これ  
に対し本件支出の支出の相手方である本件オートオークションの会員は、前記の

<sup>391</sup> 行集 前掲 (注 386) 1235~1240 頁、参照。

<sup>392</sup> 行集 前掲 (注 386) 1236 頁、引用。

<sup>393</sup> 行集 前掲 (注 386) 1237 頁、引用。

とおりに事業に関係のある者に限られているものであるから、本件支出が宣伝広告費に当たらないことは明らかである<sup>394</sup>。」と判示した。以上、a および b から本件支出は損金に算入される販売促進費および宣伝広告費に該当しないと判断した。

ハ．本件支出の交際費等の成立要件について、「旧措置法第 62 条第 3 項は、『交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供給、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの（専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用その他政令で定める費用を除く。）をいう。』と規定しており、また、交際費等が、一般的にその支出の相手方及び支出の目的からみて、得意先との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るために支出するものと理解されているから、その要件は、第 1 に支出の相手方が事業に関係のある者であること、第 2 に、支出の目的がかかる相手方に対する接待、供給、慰安、贈答その他これらに類する行為のためであること、にあるというべきである<sup>395</sup>。」として、交際費等の成立要件を説示し、本件支出が交際費等に該当するか否か検討すると、第 1 に、本件オートオークションの参加者は、当事者の主張のとおり有資格者に限定されていることから、本件支出は、支出の相手方が X の「事業に関係のある者」に限られていることは明らかである。第 2 に、本件支出は本件オートオークションにて 1 台以上の出品もしくは落札した会員であれば、落札台数等に関係なく公平に抽選に参加できるものであり、このような会員に対し抽選会による景品の交付によって歓心を買ひ、もって、当該支出の相手方との親睦の度を密にして取引の円滑な進行を図ろうとする趣旨に出たものであるから、本件支出はまさに会員に対する「贈答行為その他これらに類する行為」を目的とするものである。このことから、本件支出は、さきに述べた交際費等に該当するための 2 つの要件を満たしており、交際費等に当たると判断した。

以上、イからハの理由から、X の請求にはいずれも理由がないものと判断し、請求棄却とした。

② 控訴審判決の要旨<sup>396</sup>（控訴棄却・上告）

第一審判決と同趣旨の理由の追加が若干あったものの、おおむね引用判決であり、X

<sup>394</sup> 行集 前掲（注 386）1237 頁、引用。

<sup>395</sup> 行集 前掲（注 386）1235 頁、引用。

<sup>396</sup> 行集 前掲（注 385）506～513 頁、参照。

の請求には理由がないものと判断し、控訴棄却とした。

## 2. 判決の要旨<sup>397</sup>（上告棄却・確定）

Xは上告理由に旧措置法第62条の違憲性を主張したが、同条の合憲性について、最高裁判所大法廷昭和60年3月27日判決<sup>398</sup>による適法性の判決内容を引き合いに出し、原審の判断は正当であり是認できるとして上告棄却とし、納税者敗訴が確定した。

## 3. 検討

当事件の争点としては、(1) 交際費等と売上割戻し、販売促進費および広告宣伝費の区分についての判断と、(2) 交際費等の成立要件についての文理解釈が問われたものである。以下においてはこの2点について検討する。

### (1) 交際費等と①販売奨励金、②販売促進費および③広告宣伝費の区分についての検討

①売上割戻しの定義は原審判決の「イ」における判示内容のとおりであり、また、通達においても、売上割戻しと交際費等の区分について、売上割戻しに該当するためには、売上高もしくは売掛金の回収高に比例して、または売上高の一定額ごとに金銭で支出する等、一定の要件を満たす必要があるが（措通61の4(1)-3・4）、本件オートオークションの抽選会については、1台以上出品もしくは1台以上落札した会員でオークションの最後まで会場に残った会員であれば、購入金額、購入台数および出品台数に関係なく、公平に参加できるものである以上、本件支出が典型的な売上割戻しの性格を有していないことは明白であると思われる。また、オークション終了後に残っている全員に「お残り賞」として3,000円以下の品物の配布にかかる費用は全額損金算入が認められていることも、その性質の違いを間接的に示しているものと思われる<sup>399</sup>。②販売促進費については、交際費等の費用の支出には、概ね販売促進を意図したものであり、本件支出も本件オークションの効果を高めるための販売促進的効果はあったものと思われるが、本件支出が租税特別措置法第61条の4第3項に規定する交際費等の範囲に該当する限り、交際費等に該当し、損金算入が認められるもの（租税行政庁側の判断としては措通61の4(1)-7・15）に限り交際費等から除外されるものといえる。交際費等の定義はこれまで確認してきたとおりであり、この判断も原審判決の「ロ．a」のとおり本件支出の交際費等の成立要件が充足された時点に

<sup>397</sup> 税資 前掲（注384）58～64頁。参照。

<sup>398</sup> 最高裁大法廷昭和60年3月27日判決 民集第39巻第2号247～332頁、参照。

<sup>399</sup> 行集 前掲（注386）1233頁、参照。

において、妥当なものであると思われる。③広告宣伝費は購買意欲を刺激する目的で不特定多数の者にその良廉性を訴えるための費用であるところ、裁判所は本件オークション会員は事業に関係のある者に限られていることから、本件支出は新規会員獲得に効果を及ぼすことがあるとしても、原審判決の「ロ. b」のとおり本件支出は広告宣伝費に当たらないと判断したものであった<sup>400</sup>。つまりは、広告宣伝効果は交際費等に該当するものであっても付随的に生ずる場面が存在し、これは第3章第2節で確認した最高裁判所第三小法廷平成9年1月28日判決<sup>401</sup>における判示内容からも、交際目的と宣伝目的は必ずしも相排斥するものではなく、両者の意図を併せもっている場合が多く、外形的な事実によって主たる目的を判断して、交際費等と広告宣伝費を判断しなければならない。つまり、本件支出における支出の主目的をいかに判断するかということであり、当該「支出の相手方」が特定の者であるか不特定の者であるかという判断はその重要な要素であった。たしかに本件オークション会員は、最終消費者も含まれていたと思われるが、会員資格から判断すると間違いなく小売業者も存在していると思われ、そしてこれはあくまで限られた範囲内でのことである。また、本件支出は第3章第2節で確認した東京地方裁判所昭和44年11月27日判決（興安丸事件）<sup>402</sup>において不特定多数の者への支出であると判断されたような、広く一般大衆に及んだレセプション費用の場合の支出の相手方とは明らかに異なると思われるため、一様の合理性はある判断であったと思われる<sup>403</sup>。

## (2) 交際費等の成立要件の検討

原審判決の「ハ」のとおり、当事件では、交際費等の成立要件を第1に、支出の相手方が事業に関係のある者等であること、第2に、支出の目的がかかる相手方に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のためであることとして、「支出の相手方」と「支出の目的および態様」の当二要件による要件認定を行い、交際費等に該当する旨の判断をしている。この内容は、本件オートオークションの抽選会対象者を事業に関係のある者等と認定した事実から支出の目的を結びつけて判断しているところから、事業に関係のある者等の判断は、広告宣伝費との区分同様、当該判断を左右しているものである。

<sup>400</sup> 上西左大信「法改正および判例からみた交際費等と隣接費用の今後の傾向」『税経通信』第62巻第3号（2007年2月）101～102頁、参照。

<sup>401</sup> 税資 前掲（注293）916頁、参照。

<sup>402</sup> 行集 前掲（注301）1501頁、参照。

<sup>403</sup> なお、第二審も、これについて、「本件オートオークション自体に対し広告宣伝の効果を与えるとしても、右効果は控訴人の事業に関係のある者という限定された者に対する効果であり、しかも本件支出の直接の目的ではなく、あくまでも付随的な効果に過ぎない」として、広告宣伝費に当たらない旨を強調している。行集 前掲（注385）511頁、脚注内で引用。

当事件は、判示内容において、「交際費等が、一般的にその支出の相手方及び支出の目的からみて、得意先との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るために支出するものと理解されているから、その要件は、第1に支出の相手方が事業に関係のある者であること、第2に、支出の目的がかかる相手方に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のためであること<sup>404</sup>」として、「支出の目的」を得意先との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るために支出するもの、「支出の相手方」を事業に関係のある者であること、「行為の態様」を接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のためであることとして、要件順序は変えているが、三要件において交際費等の成立要件を判示している。これに対し、要件認定は二要件に留めているのはいささか残念なことであるが、Xは、「不特定多数の者」であることについて、雑誌、新聞等に本件オートオークションの広告が掲載されていること、およびクレジットカードの会員の例を挙げて「事業に関係のある者」の概念も相対的であることを主張したが、裁判所は、雑誌等はいずれも中古自動車業者向けの広告媒体であったことから本件支出の性格が変更されるものではなく、また、クレジットカードの会員は、一般消費者が自由に入会できるものであるのに対し、その会員が有資格者に限定されていたから本件オートオークションは同一に論ずることは適当ではないとして、Xの主張を退けている<sup>405</sup>。このように不特定多数の者の判断は、一般消費者を想定し、企業の販売形態等の特殊性を考慮して判断すべきものであると思われ、本件支出は販売促進効果や広告宣伝効果等を含み、この限りにおいては事業経費性を含むものであるが、当該客観的背景から本件支出に対する主目的を判断し、当事件での「支出の相手方」を事業に関係のある者と判断した内容は、これまでの認定事実の限りにおいては、筆者も交際費等に該当するものと思われる。

不確定概念の解釈は、支出者の主観性だけでなく、客観的実態とその行為を総合的に判断するわけであるから、実務的には、当事件のように会員等に限定した商品販売等を行うケースに限らず、限定された特別の者を中心に販売等を行う企業では、支出対象者となる招待先は、販売先等の「事業に関係のある者等」に該当するかという点でその位置づけを明確にする必要があるし、大規模な集客に対する支出には、当社との関係性を慎重に判断する必要があると考える。

次節においては、これまでの考察を踏まえて、交際費課税制度における不確定概念の判

---

<sup>404</sup> 行集 前掲（注386）1235頁、引用。

<sup>405</sup> 行集 前掲（注385）511頁、参照。

断基準について総括的考察を行う。

### 第3節 交際費課税制度における不確定概念の判断基準に関する総括的考察

租税法律主義と不確定概念の関係は、国家の恣意的・不当な課税から国民の財産および自由を保護することを目的として成り立つ両者の意図が食い違ったとき（納税義務者側は租税回避等の行為、租税行政庁側では適当ではない自由裁量行為等）、租税法においては納税義務の成立段階でとくに課税要件の認定部分について、租税法律主義の構成要素の一つである課税要件明確主義の要請と不確定概念の関係性が問題になると考えられている。

つまり、課税要件明確主義について、「その定めがなるべく一義的」としているものの「なるべく」という言葉が示すものは、今日の複雑化する現代社会に適用する租税法律主義と租税公平主義を柱とする法であるため、原則的には明確である定めを要請し、例外的な場合に限り、当該事情を考慮して一定の要件を満たす不確定概念（立法上違憲ではなく、執行上も正しい解釈に限り認められるもの）の使用と適用が認められ、また、当該不確定概念を最小限に留まらせることにより、「法的安定性・予測可能性の保障」と「税収の確保・租税負担の公平の実現」を両立させていく目的の上に成り立つ相互関係であるといえる。この場合の不確定概念の解釈にはむしろ多様で汎用性のある解釈が生まれる可能性を含有することになるわけであるが、これ自体は問題ではなく、その理由は、これにより納税義務者と租税行政庁の両者が租税正義の実現に向けて、その時々により個別的に実情を判断し最も適した解釈を行い、それによって発生した両者の解釈の相違には、司法審査によって公正に判断されるからである。よって、不確定概念の抽象性・多義性を利用し、租税行政庁側は裁量的判断をすることにより、租税行政庁の解釈が法そのものとしてワークしてしまうことが問題となるわけである。

この両者の関係性を踏まえて、法人税法のとくに交際費課税制度における不確定概念について、その解釈方法と問題点等を考察してきたが、当該交際費等は、企業会計上で示す交際費とはその範囲が異なり、租税特別措置法第61条の4に規定する交際費等は、企業会計上の交際費よりも範囲の相当広いものであると解すべきであり、その理由は「その他」および「これらに類する」等という文言（不確定概念）により、交際費等の概念が広く規定されているためであった。そこから、当規定により包摂され、広い範囲で交際費等に含まれた費用のうち、交際費等から除かれるものが、同条括弧書き以下により、「専ら」およ

び「通常要する費用」等の不確定概念を用いて例示的に示されているのである。そこでこれらの不確定概念が、法の趣旨・目的に照らしてその意義を個別的にとらえて立法上違憲とはされず、要請される明確性を満たしているものであるか否かを交際費等の該当性を題材にして検討してきたわけである。不確定概念は、学説上の一般的な大別方法として、終局目的を内容とするものであるか、中間目的や経験概念を内容とするものかに分けられるが、具体例を挙げるなら、交際費等の除外規定における「通常要する費用」の定義が、いずれも「専ら従業員の慰安のために行われる」等の例示が規定内に含まれることから、後者の中間目的等を内容とするものと判断できると思われる。つまり、課税要件明確主義に反せず、違憲とはされない不確定概念である。次に、その意義を明確にし得るかどうかについて、司法審査の段階ではなく、申告納税制度の下において納税義務者側が申告に際して具体的に判断できるだけの明確性を有すると判断できるものであるかという点は、租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項により交際費等の範囲を一定の不確定概念を用いて包摂的に規定している部分や、同条文括弧書きおよび同法施行令第 37 条の 5 による除外規定の不確定概念について、これらの不明確さを補うために、実務において解釈通達により詳細に具体的内容（対象等）を例示して提示し、さらにこの通達は交際費等の該当性を巡って議論や訴訟が行われた結果の解釈をその幾多の変遷を得てこれを反映させている側面も持つことから、租税行政庁側の解釈を納税義務者に予め提示していることが伺えるので、具備されるべき「明確性」を有すべきものとして存在していると考えられる。ただし、これら「明確性」の判断等や不確定概念の解釈は、一定のものではなく、経済社会の変化によっても移り変わる。交際費課税制度における課税要件に関する不確定概念については、個々の企業の実情、実態が様々であり、判断の難しいケースも多いが、恣意性の介入のない法解釈と事実認定により、総合的に判断していくことが、納税義務者、租税行政庁そして納税義務者の代理人である税理士等に求められているものと思われる。また交際費課税制度には多くの通達に定める内容があるが、これらに法的拘束力は認められないので、増大する通達に歯止めをかけるための検証を行い、その結果から重要性や内容等を精査していくことも必要であると思われる。このような不確定概念の課題とこれまでの検討内容を踏まえて、筆者が最後に提言したいことは、以下の 3 点である。

第 1 に、抽象的表現が多用される交際費課税における不確定概念は、文理的な検討と補足としての目的論的解釈により法が示す内容を解釈し、成立要件ならば当該内容を裁判所が示した成立要件（とくに三要件説）に当てはめて考察していくことにより、理論的には

法律解釈が可能なものと考えられる。しかし、現在の交際費等の趣旨（冗費濫費の抑制と企業資本の充実）ではいささか説得力に欠けるものであり、目的論的解釈は立法者の価値判断が厳格かつ的確に探知されなければ結果的に文理解釈の破綻を招くものである。平成26年度税制改正大綱により提示された内容は交際費課税の軽減措置であり、その理由としては、民間投資を活性化させるための企業の交際費に着目した消費活性化措置としてなされているが<sup>406</sup>、当内容は時限的な意味での緩和措置であるので、交際費課税の趣旨を付加するものであっても明確にしたものとはいえないと思われる。このような理由から、交際費課税制度の立法趣旨を今一度明確にする必要性は高いと考えるので、交際費課税の解釈、判断の一層の進展効果を望み、立法趣旨の見直しを提言したいと思う。第2には、第1の内容に関連して、法の解釈は裁判所や租税行政庁のみが行うものでなく、租税に関わる（交際費課税に関わる）全国民がその対象となると考えると、その難解性は相対的に大きいものになる。この解釈の難解性を解消するための一手段としてその具体的な租税行政庁の解釈内容を同法通達で定めているわけだが、租税法律主義による要請からも、やはり課税要件にかかる部分（適用要件、金額要件、相手方要件等）が通達に依拠され、これをなしには実際の適用が困難となっている現状は、法的根拠の脆弱性の観点からもやはり問題があると思われる。今後の展望としては、この不明確性を解消するための措置として、通達の検討による一部法令等への底上げも必要であるのではないかと思われる。これによれば法令への移行により解釈の多様性の軽減と、司法面では合憲性の厳格な判断が行われるというものになる。そこで多数の解釈通達のうち、どの通達について優先的に検討していくかという点であるが、これについては課税要件に関わるもののうち、数値的な文言の入った通達はその画一性や不確定概念の本来意図するところを侵害する危険性からも適当ではなく、これらは通達内においてその機能を果たすべきものなので、その適切性は低いと思われる。そこで實際上での交際費等の支出の際の支払者または経理担当者は、交際費等を会計費目として第一に経理処理する面からも交際費等の範囲がかなり広く規定されていることについての解釈を誤りやすい点を踏まえて、本論文でも確認した隣接費用である福利厚生費や広告宣伝費等の区分に関する交際費等とはならないものが例示的に定められている通達等について、その取扱いが通達内で長きに渡り変動せず、今後についても統一的内容として考えられるもの（たとえば同法通達61の4(1)-10は福利厚生費と交際費等の区分を示すものであり、当内容は典型的な福利厚生費の例として制度創設時から現在までほと

<sup>406</sup> 自民党ホームページ「平成26年度税制改正大綱」 前掲（注225）1～3頁、参照。

んど変更がない<sup>407)</sup> から法令への一部底上げを検討していくことにより、交際費課税制度の難解性の一つの解消策として考えられるのではないかと思われる<sup>408)</sup>。これは少し広い意味でいえば、実務において通達に依存する傾向について、交際費課税では過去に会議費において非公開通達による形式基準により課税処分がなされてきた背景もあり、一行政庁内部のみで当然に課税要件を定めることを認めてしまう傾向は法律の根拠に基づく課税を形骸化させることになるので、当体制から脱却していきたいと考える意図も含めている。第3には、交際費課税における課税要件における不確定概念の解釈について、これは第3章第2節や第4章第1節の判例研究における裁判所の判断にも関連していることだが、交際費等から除外される費用のうち、租税特別措置法第61の4第3項第1号における「専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用」とする交際費等からの除外規定について、「専ら」の解釈は、全従業員として積極的に解するか、ある程度柔軟に解すかについては判断に迷うところであり、司法判断においても解釈の分かれるところである。もっとも、ここに「専ら」という不確定概念を用いた理由はその経済社会に柔軟に、その都度社会通念や社会常識に即した判断がなされるためであることはこれまで確認してきたとおりであるので、これを踏まえて、現在の所得税基本通達36-30から延展する解釈の問題との統一性を図るためにも、交際費課税制度としての解釈を再度議論や検討を行い、この内容を解釈通達等により統一的解釈として提示することが必要であると考え。この問題は、山本守之税理士も、『専ら従業員のために』としている『専ら』について、従業員全体を対象とすることを条件とする考え方は、雇用形態の流動化、多様化が進んでいるわが国の実情に即しているか、再度検証する必要があるのではないだろうか<sup>409)</sup>。」と述べているように、当内容を疑問視する見解からもこの見直しする必要性が伺える。そして筆者としては、当該「専ら」の解釈は、詳細な事実認定を前提として、会社の就労体制等に応じた内容すなわち「機会均等を含む」内容として、現在の雇用形態から

<sup>407)</sup> 同通達では、「社内の行事に際して支出される金額等で次のようなものは交際費等には該当しない。  
①創立記念日、国民祝日、新社屋落成式等に際し従業員等におおむね一律において供与される通常の飲食に要する費用。②従業員（従業員等であった者を含む。）又はその親族等の慶弔、禍福に際し一定の基準に従って支給される金品に要する費用。」と定められている。この通達は、慶弔禍福費用の対象が、制度創設当初は「従業員」とされていたものを、昭和52年10月31日付直法2-23によって、「従業員（従業員等であった者を含む。）」と改正されたのみで現在に至る。

<sup>408)</sup> なお、この検討の結果として、名目による区分ではなく、たとえばアメリカの交際費課税制度の必要経費除外規定のように、「通常要する費用」に代わる内容として、費用の質的区分（一般的な所得からの控除基準）に着目した「通常かつ必要」という概念により損金算入・不算入の取扱いを検討する余地もあると思われる（米国内国歳入法162条(a)項）。山本守之 前掲（注257）27～31頁、参照。

<sup>409)</sup> 山本守之 守之会編 前掲（注78）224頁、引用。

はこれを認めると解するものであってよいと考える。

#### 第4節 総括

本章においては、交際費課税制度に規定する不確定概念の解釈を巡り争われた2つの事例の判例研究を行い、当該不確定概念の判断基準について検討を行った。

第1節では、最高裁判所第三小法廷平成6年2月8日判決を採りあげた。当事件においては、主に交際費等の成立要件における不確定概念と、交際費等から除外される従業員慰安費用および会議費の規定における不確定概念について検討した。交際費等の成立要件としての「支出の相手方」における「その他事業に関係のある者」等には特定の従業員が含まれると解され、その内容が当該従業員によるものであると判断され、その事実が「支出の目的」として「慰安」とであると認められる場合には、この事実をもって交際費等に該当すると判断される。交際費等とは外部の者に対するものだけではなく、ここに文理解釈を補完するために立法趣旨を踏まえた解釈によって、当内容が導き出されるわけであるが、当判決においては、一部の従業員に対する慰安費用であるとして、福利厚生目的のために交際費等から除外される従業員慰安費用ではないと判断されたが、このためには、支出金額、その背景、事業規模等の複数の内容を総合して判断されなければならない、金額の高額性等はその判断材料のあくまで一つの要因として、かつ慎重に判断されるべきことであることを確認した。また、実務的な側面では、この場合は交際費等と給与および福利厚生費の区分について、その性質の類似性から本来の利益供与の所存を確認する必要もある。

第2節では、最高裁判所第一小法廷平成10年1月22日判決を採りあげた。当判決においては、主に交際費等の成立要件と交際費等から除外される広告宣伝費用の規定における不確定概念について検討した。当判決では、交際費等の成立要件として、二要件説により判断され、これによると、「支出の相手方」については、オートオークション対象者は中古自動車取扱古物許可証を有する等の有資格者に限られた者であったことから、「事業に関係のある者等」と判断がなされ、「支出の目的および態様」については、争点となった抽選会の景品費用（本件支出）は「事業に関係のある者等」に対する「贈答その他これらに類する行為」のために支出された、親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るために支出されたものと判断され、本件支出は、交際費等に該当するとの判断がなされたものである。当事件に限らず、その目的が交際目的以外にも販売促進や広告宣伝効果等の目

的を併せ持つ場合は多く存在するため、その主目的をいかに判断していくかが重要となる。

第3節では、交際費課税制度における不確定概念の判断基準について総括的考察を行い、最後に私見を述べた。交際費課税制度における不確定概念は、租税特別措置法第61条の4第3項および同法施行令第37条の5の文理的検討とその立法趣旨等により補完された総合的判断において、その内容は中間目的等を内容とする課税要件明確主義に反しない不確定概念であることを確認した。ただし、これら「明確性」の判断等や不確定概念の解釈は、一定のものではなく、経済社会の変化によっても移り変わるものであり、かつ、交際費課税制度における課税要件に関する不確定概念については、個々の企業の実情、実態が様々であり、判断の難しいケースも多いため、立法趣旨の明確化や、法令および通達等の見直しを行うことも必要であると思われ、これらの見直しは、交際費課税制度における解釈明確化の改善策の一つとなると考える。

## おわりに

本論文においては、法人税法における不確定概念についての一考察と題し、本テーマを検討する前提として、租税法上に広く用いられている不確定概念（抽象的・多義的（法）概念）における意義、必要性、許容範囲および解釈論（法令、学説、判例および通達等）を確認した後、法人税法の不確定概念に焦点を絞った上で、租税特別措置法第 61 条の 4（交際費等の損金不算入）に規定する多数の不確定概念の個別的な解釈方法及びその問題点を中心に文理的検討を行った。

第 1 章では、租税法律主義と不確定概念について、両者の意義とその関係性を考察した。

わが国の租税法は、法治主義国家として憲法により要請される租税法律主義と租税公平主義を土台とする憲法原則により成り立ち、租税法律主義の現代的意義（租税法律主義が機能することにより、国民の法的安定性と予測可能性が保障されること）は、極めて重要性が高く、法律の根拠に基づく課税を要求する租税法の根幹を成す考え方であるといえる。

一方、不確定概念という表現は、元来行政法の形成段階において生まれたものであるが、不確定概念の示す抽象的・多義的概念自体は、憲法をはじめ民法や刑法等あらゆる法律に内在する表現であった。これには様々の理由（意義・必要性）が存在するが、とりわけ法律は全ての国民に対して示される規範的意味をもち、国民の人権をはじめとする種々の権利を保護するものであるから、立法技術上の手段として、多様化する経済社会において法の目的を網羅的に対象に当てはめるために、抽象的な表現を用いることで可能にするためであったといえる。そこで、一見相反する関係にみられる租税法律主義（この場合はとくに租税法律主義のうちの課税要件明確主義の要請内容であり、課税要件明確主義が課税要件法定主義を補完する作用を踏まえれば課税要件法定主義も関わる）と不確定概念の関係について、判例および学説を中心に考察したわけであるが、課税要件明確主義とは、法律またはその委任の下に課税に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならないとする原則であるが、当原則の下でも、一定の要件を満たす場合に用いられる不確定概念については、その使用が許容され適用され、全ての不確定概念が一該に否定されるものではないと一般に解されているものであることを確認した。この要件とは、立法趣旨等によりその意義を「明確」にできるもので、その必要性和合理性が認められるものといえる。ここで求められる課税要件明確主義が要請する「明確性」は、用いら

れる場面や表現（文言）によっても異なるが、当該明確性は司法審査の段階で明確になる程度のものでなく、租税法の大半が申告納税制度を採用している点や、その法的特色を鑑みても、租税債務関係における納税義務の成立段階において用いられる不確定概念は、納税義務者が判断できる程度の明確性を有するものを当然に要請しているといえるので（詳細は本章第 3 節参照）、多くの場合がこれにあてはまると考えられるものであった。

本章第 4 節および第 5 節では、税務行政側の不確定概念の解釈・適用の際に生じる問題点等を探りあげ、不確定概念の問題を、行政法との比較を含めて税務行政の運用面から考察した。課税要件明確主義の下で、立法上違憲とされず一定の要件を満たし容認される不確定概念であっても、その執行（解釈・適用）にあたり問題が生じていないというわけではない。これは、当該容認される不確定概念の正しい適用がなされる場合を除いて、不確定概念の解釈・適用が行われる課税処分の場合等には、租税行政庁による裁量が介入するおそれがあると考えられるからである。第 1 に、税務行政面における「裁量」の概念について、租税法律主義の趣旨と執行面で乖離してしまう部分について、これは不確定概念をその抽象性と多義性の面から、裁量行為ともとれる解釈を行う場合も存在しているということである。不確定な表現における多種・多様な解釈性からそのような場面が見受けられるわけであるが、租税法にはこの他にも、租税法が元来行政法からの独立により形成された背景を考えると、行政法では裁量権（自由裁量行為）が、ある一定の条件下で認められる形で<sup>410</sup>、行政裁量論が展開されていることも影響を与えているようであった。また、租税行政庁の発表する解釈通達の広範化に伴い、通達自体が法と実質的同程度の拘束力を含んでいる部分が、この問題を延展しているように思われる。そのなかで租税法は強い公益性をもち、直接的に財産を侵害する性質を有することや、申告納税制度との関係、納税義務者の権利保護等の理由から、裁量権の完全的な排除を要求しているものであった。第 2 に、不確定概念の解釈に裁量性を含み判断する場合においては、当然意見対立の一要因となるし、これは法の本来的目的を考慮しても、正当な解釈とは言い難い。このことはとくに税務通達による拡大解釈等により強調される場合が多いと考えられる。通達の必要性とその効果により、税務執行の統一性と、国民には、ある面では法的安定性と予測可能性を保障する部分を包含しているわけであるが、一方では裁量権を介入する事態を引き起こす要因の一つとなっているわけである。とくに不確定概念についての解釈・適用にはその多義性・

<sup>410</sup> 行政実務においては、その裁量行為の高度な専門技術性や政治性・政策的意味の伴うものの存在から行政裁量の必要性が問われたためであり、これは租税法の形成段階初期の権力関係説の影響からも伺える（詳細は本章第 4 節参照）。

抽象性を有する性質から、租税行政庁による裁量が介入するおそれが高まるものと考えられる。第 3 に、法理論的に税務行政側の裁量権は完全に排除されているわけであるが（納税義務の成立段階および成立後の納税義務の実現段階における裁量権の完全排除）、実際上は司法統制の側面において、「判断余地」といわれる「狭義の裁量」というべき裁量性は限られた場面であるがその存在は否定できないと考える（詳細は本章第 4 節参照）。以上のことから、税務行政による裁量の介入に対する問題は、不確定概念による要件裁量の発生と、当該裁量が介入した上で司法審査の対象となった場合においては、完全なる司法統制に服さない場面が存在することについてであると思われる。しかし後者の司法審査での裁量性は、むしろ不確定概念の解釈場面等において要件裁量を排除することにより相対的に小さくなっていくと思われるので、租税法の本来的目的に即した判断と、不確定概念の多様な解釈に、裁量性をもたせず個別的に租税行政庁側と納税義務者側の両者が正しい判断をすることを認識していかなければならない。なぜなら、法の解釈は、常に法律問題とすることを前提とした文理解釈である必要があると考えられるからである。

第 2 章では、法人税法における不確定概念に焦点を当てて、実際に法文上に用いられている不確定概念の適用例とその問題点等を確認した。本章では「不相当に高額」（法法 34 条）、「不当に減少」（法法 132 条）および交際費課税制度（措法 61 条の 4）における不確定概念の適用例を採りあげた。法人税法においても、納税制度は申告納税方式を採用しており、課税要件の確定は納税義務者が第一次的にその義務を負うことから、当該認定部分で用いられる、たとえば役員給与等における「不相当に高額」や、同族会社の否認規定における「不当に減少」および交際費課税制度における「通常要する費用」等の不確定概念のように、課税要件の部分に不確定概念が用いられている場合には、その解釈を誤ると、納付税額にも影響が生じ、ひいては企業の財政に影響を及ぼすことになるばかりか、租税行政庁側に要件裁量の余地を生じさせることにもなりかねないため、これらの法解釈は、文理解釈を基本としつつ、立法趣旨等も考慮して慎重に検討した判断に基づいて行う必要があることを確認した。さらに当該不確定概念は立法目的から個別の問題点も抱えており、租税行政庁と納税義務者において解釈の相違から訴訟問題へと発展するケースは多く、また学者や実務家の間でも議論が絶えないものであった。

第 3 章では、法人税法のなかでも交際費課税制度（租税特別措置法第 61 条の 4）に規定する不確定概念に絞り、当制度趣旨の確認と、判例および学説をもとに個別的な検討を行った。同条第 3 項において、「交際費等」の定義を、「その仕入先、得意先その他事業に関

係のある者等」に対する「交際費、接待費、機密費その他の費用」とし、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するものをいう」と規定されていることから、交際費、接待費および機密費といった名目の如何に関わらず、それと同質または類似費用についても当制度における交際費等に該当し、そのうち、社会通念上交際費等として損金不算入をすることになじまない性質のものを同項括弧書きおよび同法施行令 37 条の 5 に規定している。つまりこれらは、「交際費等の成立要件（定義）」と「交際費等の除外規定」を示したものであるが、交際費等の成立要件には、(1)「その他事業に係のある者等」、(2)「その他の費用」および(3)「その他これらに類する行為」という 3 つの不確定概念が含まれる（詳細は本章第 2 節第 1 項参照）。次に、交際費等の除外規定は、(1) 従業員慰安費用、(2) 飲食費用、(3) 広告宣伝費用、(4) 会議費での食事費用等および(5) 新聞・雑誌等編集費用をそれぞれ除外するものであるが、(1) 従業員慰安費用には「専ら」および「通常要する費用」という不確定概念が用いられ、同様に、(2) 飲食費用には「その他これに類する行為」があり、(3) 広告宣伝費用、(4) 会議費での食事費用等および(5) 新聞・雑誌等編集費用には、いずれも「通常要する費用」という不確定概念が用いられている。これらを本節において個別に検討を行い、その判断基準についての文理的な意味、内容等を確認した（詳細は本章第 2 節第 2 項参照）。

第 4 章では、これまで考察した内容を踏まえて、2 件の最高裁判所判決をもとに判例研究および交際費課税制度の不確定概念の解釈方法について研究を行った。

最高裁判所第三小法廷平成 6 年 2 月 8 日判決は、製造業を営む法人が福利厚生費および会議費として支出した従業員に対する飲食代が、従業員全体を対象とせず一部の従業員のみに行われていた実態から、当該支出に対して交際費等への該当性が争点となった事例である。つまりは、交際費等と福利厚生費または会議費の区分を巡り争われたものであり、不確定概念を検討する面においては、交際費等の成立要件と従業員慰安費用および会議費での飲食費用の除外規定における不確定概念の解釈について判示された事件である。裁判所は本件支出について、法人において負担するのを相当とする福利厚生費および会議費とみることはできないとして、交際費等に該当する旨判示した。当判決の事実背景には、約 10 ヶ月間で 53 回の福利厚生費（一部会議費）として合計 1,049,641 円支出しており、1 回あたりに換算すると多額であるとはいえないが、その懇親目的の場に従業員全体が参加

していないことから、「専ら」の要件には該当せず、また 53 回と回数も多いことから<sup>411</sup>、「通常性」の要件も満たしておらず、交際費等と認定された判断は概ね妥当であったと考える。裁判所は、その飲食の対象、頻度、内容、金額および会社規模等の諸事情を総合した判断により交際費等と解すべきであると判示しているように、当判決において示された裁判所による具体的な回数や金額の大小（多寡）による交際費等の該当性の判断は、交際費等の成立要件における「支出の目的」の判断のあくまで一要素としての位置付けであり、数字（回数や金額）に対する通常性の判断には、慎重な判断が要求される。つまり、画一的な解釈はそのまま妥当しないという結論に至った。

最高裁判所第一小法廷平成 10 年 1 月 22 日判決は、中古車販売業を営む法人がオートオークション（中古自動車取扱古物許可証を有する等の有資格者限定）を開催時に当イベント内での抽選会で交付した景品購入費用（本件支出）の交際費等への該当性が争点となった事例である。つまりは、交際費等と主に広告宣伝費の区分を巡り争われたものであり、不確定概念を検討する面においては、交際費等の成立要件および広告宣伝費用の除外規定における不確定概念の解釈について判示された事件である。裁判所は、二要件説により、交際費等の成立要件における①支出の相手方が「事業に関係のある者等」に該当するかという点と、②支出の目的が「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為を目的」であるかという点について、本件支出は、当二要件を満たしているとして、交際費等に該当する旨判示した。これによると、オートオークションの会員となる対象は、中古自動車取扱古物許可証を有する等の有資格者に限られた者であったこと等から、「事業に関係のある者等」に限定されていると考えられる点と、抽選会における景品の交付は、限定された当該会員に対する「贈答その他これらに類する行為のために支出」されたものであり、親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るために支出されたものと判断できるとして、本件支出は交際費等に該当するとの司法判断は、この事実認定の限りにおいては概ね妥当であったと考える。これらの検討を踏まえて当該不確定概念は、第 1 章で確認した一定の要件を満たす不確定概念であるかという点と、課税要件明確主義より要請され求められるべき明確性を具備しているかという点が最終的な問題となるわけだが、これらは終局目的を示すものではなく、中間目的等を内容とする不確定概念として、直接的に課税要件明確主義に反するものではないという結論に至った。また、明確性の程度についても、現在の

---

<sup>411</sup> なお、最高裁は、当該回数および金額の多寡性については、これら回数等の客観性の判断は慎重に行う必要があり、一概には判断できない旨を示している。

交際費課税制度における立法趣旨や不確定概念の解釈を補う税務通達のあり方等も考慮すると、解釈方法によっては拡大解釈になり得る面も完全には否定できないが、一様の明確性は有しているものと考えてよいと思われる。しかし、交際費等の認定には、個々の企業の実情や個別的問題の汎用性から、判断の難しいものも多くあり、法解釈と事実認定の両面から個々に適切な判断が必要であるため、それには租税特別措置法第 61 条の 4 に規定される法文上の文言を理解した上で当該内容にあてはめていくことが必要であるものと思われる。最後にこれに関連して私見として若干の提言を行った。

締め括りとして、交際費課税制度は創設時、その冗費濫費性を抑制し企業資本の充実を目的として昭和 29 年に制定されたものであるが、交際費等の支出金額は創設以降も増加を続け、平成 4 年の約 6 兆 2,078 億円をピークにして緩やかに減少し平成 23 年度においては約 2 兆 8,785 億円となり現在に至っているが、近年の傾向は政策的効果というよりは景気低迷による結果であると考えられ、また創設当初と現在では経済状況も大いに異なるため、当初目的のみでは当制度は説明できず、平成 26 年度税制改正大綱において消費拡大等の観点から交際費課税制度は見直を図られているようであるが、政策的目的を優先し、租税負担の公平性を犠牲にして成り立つ租税特別措置の意義から考えても交際費課税のあり方における検討を租特透明化法等により今後も行っていく必要性はあると思われる<sup>412</sup>。

---

<sup>412</sup> 国税庁ホームページ「平成 23 年度 会社標本調査結果」（2014 年 1 月 15 日確認）128 頁、参照。  
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/kaishahyohon2011/kaisya.htm>  
租特透明化法（租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律）については、前掲（注 272）の脚注内容を参照。

## 参考文献等一覧

### 【単行本】

- 芦部信喜 『憲法学Ⅰ 憲法総論』有斐閣（1992年）
- 芦部信喜 『憲法〔第5版〕』岩波書店（2011年）
- 阿部泰隆 『行政法解釈学Ⅰ』有斐閣（2008年）
- 新井隆一 『第3版 租税法の基礎理論』日本評論社（1997年）
- 石島弘 木村弘之亮 玉國文敏 山下清兵衛編  
『山田二郎先生喜寿記念 納税者保護と法の支配』信山社出版（2007年）
- 石村耕治編 『現代税法入門塾〔第6版〕』清文社（2012年）
- 井田良 『講義刑法学・総論』有斐閣（2008年）
- 市川深 『法人税重要判例コンメンタール〔4訂版〕』税務経理協会（2000年）
- 伊藤義一 『税法の読み方 判例の見方』TKC出版（2007年）
- 稲積重幸編 『わかりやすい行政法』文化書房博文社（2009年）
- 大淵博義 『裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務〔改訂増補版〕』  
税務研究会出版局（1990年）
- 大淵博義 『最新判例による法人税法の解釈と実務』大蔵財務協会（1998年）
- 大淵博義 『法人税法解釈の検証と実践的展開〔改訂増補版〕』税務経理協会（2013年）
- 岡村忠生 『法人税法講義〔第3版〕』成文堂（2007年）
- 岡村忠生 渡辺徹也 高橋祐介  
『ベーシック税法〔第7版〕』有斐閣（2013年）
- 加藤徹 塚本和彦編  
『新会社法の基礎〔第2版〕』法律文化社（2013年）
- 金子宏編 『租税法の基本問題』有斐閣（2007年）
- 金子宏編 『租税法の発展』有斐閣（2010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 『租税法理論の形成と解明 下巻』有斐閣（2010年）
- 金子宏 佐藤英明 増井良啓 渋谷雅弘  
『ケースブック租税法〔第4版〕【弘文堂ケースブックシリーズ】』弘文堂

(2013年)

- 金子宏 『租税法〔第18版〕』弘文堂(2013年)
- 川田剛 『租税法入門〔8訂版〕』大蔵財務協会(2012年)
- 川田剛 『基礎から学ぶ法人税法〔6訂版〕』大蔵財務協会(2013年)
- 岸田貞夫 『判例法人税』税務経理協会(2009年)
- 北野弘久 『税法学原論〔第6版〕』青林書院(2007年)
- 北野弘久 『現代税法講義〔5訂版〕』法律文化社(2009年)
- 栗林隆 半谷俊彦 『租税論研究—課税の公平と税制改革—』五紘舎(2006年)
- 小泉洋一 倉持孝司 尾形健 福岡久美子  
『憲法の基本〔第2版〕』法律文化社(2013年)
- 小山真輝編『法人税関係 措置法通達逐条解説〔平成19年12月1日現在〕版』財經詳報社(2008年)
- 駒崎 清人 有賀 文宣 吉田 行雄 若林 孝三  
『実例問答式 交際費の税務〔平成25年度版〕』大蔵財務協会(2013年)
- 清永敬次 竹下重人 武田昌輔 山田二郎  
『税務署の判断と裁判所の判断—逆転判決の研究—』六法出版社(1986年)
- 清永敬次 『税法〔新装版〕』ミネルヴァ書房(2013年)
- 齊藤稔 『租税法律主義入門』中央経済社(1992年)
- 酒井克彦 『裁判例からみる法人税法』大蔵財務協会(2012年)
- 塩野宏 『行政法Ⅰ〔第5版補訂版〕行政法総論』有斐閣(2013年)
- 品川芳宣 『租税法律主義と税務通達—税務通達をめぐるトラブルの実践的解決への示唆—』ぎょうせい(2004年)
- 芝池義一 田中治 岡村忠生編  
『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房(1995年)
- 芝池義一 『行政法総論講義〔第4版補訂版〕』有斐閣(2006年)
- 末永英男 『「租税特別措置」の総合分析—租税法、租税論、会計学の視点から—』中央経済社(2012年)
- 須貝脩一 『税法総論』有信堂(1972年)
- 鈴木豊 『法人税法の3つの課税原則 判例・裁決例の検討と課税比較』中央経済社(2005年)

- 鈴木豊 『法人税法の解釈と計算—判例と実務—』大蔵財務協会（2012年）  
 税務経理協会編  
     『租税事実認定—その理論と所得税・法人税—』税務経理協会（1989年）
- 高橋和之 『立憲主義と日本国憲法〔第2版〕』有斐閣（2012年）
- 武田昌輔 『立法趣旨法人税法の解釈〔平成10年度版〕』財経詳報社（1998年）
- 武田昌輔 『本質究明版 即答 交際費課税』財経詳報社（2004年）
- 武田昌輔編 『DHC コメントール法人税法』第一法規（加除式）
- 田中二郎 『租税法〔法律学全集〕』有斐閣（1990年）
- 谷口勢津夫 『税法基本講義〔第3版〕』弘文堂（2012年）
- 団藤重光 『刑法綱要総論〔第3版〕』創文社（1990年）
- 忠佐市 『租税法要綱〔第10版〕』森山書店（1986年）
- 道垣内弘人 『ゼミナール民法入門』日本経済新聞出版社（2008年）
- 富岡幸雄 『新版 税務会計学講義〔第3版〕』中央経済社（2013年）
- 中川一郎編 『税法学体系』ぎょうせい（1977年）
- 中村利雄 岡田至康  
     『法人税法要論』税務研究会出版局（2013年）
- 成松洋一 『法人税—理論と計算—〔9訂版〕』税務経理協会（2013年）
- 西田典之 『刑法総論〔第2版〕』弘文堂（2010年）
- 日本税務研究センター編  
     『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討』財経詳報社（2004年）
- 林仲宣 四方田彰 角田敬子  
     『交際費税務に活かす判例・裁決例53選〔第2版〕』税務経理協会（2010年）
- 原田尚彦 『行政法要論〔全訂第7版補訂版〕』学陽書房（2012年）
- 福家俊朗 『現代租税法の原理—転換期におけるその歴史的位相—』日本評論社（1995年）
- 北海道税務事例研究会編 『判例戦略実務必携〔法人税編〕』壮光舎（1995年）
- 増田英敏 『租税憲法学〔第3版〕』成文堂（2006年）
- 増田英敏 『リーガルマインド租税法〔第4版〕』成文堂（2013年）
- 松尾弘 益子良一  
     『民法と税法の接点—基本法から見直す租税実務—』ぎょうせい（2007年）

- 松沢智 『租税実態法の解釈と適用・2—税法は争えば解釈が発展する—』中央経済社  
(2000年)
- 松沢智 『新版租税実体法〔補正第2版〕』中央経済社(2003年)
- 三木義一 『現代税法と人権』勁草書房(1992年)
- 三木義一 田中治 占部裕典編  
『租税判例分析ファイルⅡ 法人税編〔第2版〕』税務経理協会(2009年)
- 右山昌一郎 宮森俊樹  
『事例にみる税務上の形式基準の判断』新日本法規出版(2012年)
- 水野忠恒 『租税法〔第5版〕』有斐閣(2011年)
- 水野勝 『租税法』有斐閣(1993年)
- 南博方 『行政法〔第6版補訂版〕』有斐閣(2012年)
- 宮田三郎 雄川一郎 高柳信一編『現代の行政 岩波講座・現代法第4巻』岩波書店(1966年)
- 村上武則編『基本行政法〔第3版〕』有信堂高文社(2006年)
- 森田政夫 『交際費・リベート等の税務と会計』清文社(2006年)
- 森田政夫 『問答式 交際費・寄附金等の税務と会計』清文社(2010年)
- 森文人編 『法人税基本通達逐条解説』税務研究会出版局(2011年)
- 山口敬三郎『重要租税判例の解釈』同友館(2011年)
- 山下孝一編『平成25年版 図解法人税』大蔵財務協会(2013年)
- 山田二郎 『山田二郎著作集Ⅱ租税法の解釈と展開(1)』信山社出版(2007年)
- 山田二郎 『山田二郎著作集Ⅱ租税法の解釈と展開(2)』信山社出版(2007年)
- 山本敬三 『民法講義Ⅰ総則〔第3版〕』有斐閣(2011年)
- 山本守之 『交際費・使途秘匿金課税の論点』中央経済社(1994年)
- 山本守之 『税務形式基準と事実認定〔第3版〕』中央経済社(2000年)
- 山本守之 守之会編  
『検証・税法上の不確定概念〔第2版〕』中央経済社(2004年)
- 山本守之 『租税法の基礎理論〔新版〕』税務経理協会(2008年)
- 山本守之 『交際費の理論と実務〔四訂版〕』税務経理協会(2009年)
- 山本守之 『事例研究 交際費課税—トラブルを未然に防ぐために—〔平成23年改訂版〕』  
大蔵税務協会(2011年)

- 山本守之 守之会  
『〔新版〕 検証 納税者勝訴の判決』 税務経理協会 (2010年)
- 山本守之 『体系法人税法〔30訂版〕』 税務経理協会 (2013年)
- 山本守之 『法人税の理論と実務〔平成25年度版〕』 中央経済社 (2013年)
- 葭田英人 『基礎から理解する租税法—所得税法・法人税法入門—』 日本評論社  
(2010年)
- 米山鈞一 『交際費—隣接費用を含めて』 税務経理協会 (1982年)
- 吉牟田勲 『新版 法人税法詳説—立法趣旨と解釈〔平成10年度版〕』 中央経済社 (1998年)
- 渡辺淑夫 山本守之 『法人税法の考え方・読み方〔第4訂版〕』 税務経理協会 (1997年)
- 渡辺淑夫 『法人税法〔平成25年度版〕』 中央経済社 (2013年)

#### 【論文・雑誌】

- 新井隆一 「税法解釈の基本的姿勢」『税研』第23巻第5号(2008年3月)
- 新井隆一 「行政行為の羈束と裁量の見直し・第1章」『税研』第26巻第2号  
(2010年9月)
- 上西左大信 「法改正および判例からみた交際費等と隣接費用の今後の傾向」『税経通信』第  
62巻第3号(2007年2月)
- 上西左大信 「交際費」『税務弘報』第57巻第1号(2009年1月)
- 大江晋也 「増加する交際費認定課税強化の傾向とその問題点」『税理』第47巻第1号(2004  
年1月)
- 大江晋也 「平成23年11月改正と平成24年税制改正のあらまし」(未定稿)(2012年6  
月)
- 大江晋也 「同族会社の役員報酬～交際費・寄附金の取扱い—平成24年度第15回会員研  
修会資料」『東京税理士会』(2012年7月)
- 大江晋也 「平成25年度税制改正」『二水会』(2013年)
- 大淵博義 「交際費課税を巡る諸問題の理論的考察(2)」『税経通信』第64巻第15号(2009  
年12月)
- 大淵博義 「『交際費等』の解釈適用の現状と課題」『租税研究』第727号(2010年5月)
- 兼平裕子 「租税行政分野における判断余地の法理—不確定概念に対する司法審査—」『税

- 法学』第 563 号 (2010 年 5 月)
- 菅納敏恭 「事前確認制度の整備・充実」『税理』第 44 巻第 2 号 (2001 年 2 月)
- 木島裕子 「交際費」『税務弘報』第 56 巻第 1 号 (2008 年 1 月)
- 北村義実 「法人税法・租税特別措置法 (法人税法関係) の改正について」『税経通信』第 61 巻第 8 号 (2006 年 6 月)
- 倉田聡 「課税要件明確主義—秋田市国民健康保険税条例事件—」『別冊ジュリスト』第 178 号 (2005 年 10 月)
- 小林敬和 「租税法律主義の実質化について—罪刑法定主義と関係して—」『税法学』第 565 号 (2011 年 5 月)
- 塩野宏 「自由裁量と不確定概念」『別冊ジュリスト』第 122 号 (1993 年 4 月)
- 宍戸常寿 「課税要件明確主義—秋田市国民健康保険税条例事件—」『別冊ジュリスト』第 207 号 (2011 年 12 月)
- 品川芳宣 「税務通達の法的拘束力と納税者の予測可能性」『税理』第 43 巻第 14 号 (2000 年 11 月)
- 嶋協 「売上割戻し・販売奨励金と交際費」『税経通信』第 62 巻第 3 号 (2007 年 2 月)
- 白土英成 「寄附金・広告宣伝費・販売促進費等との接点」『税務弘報』第 54 巻第 4 号 (2006 年 4 月)
- 菅原計 「税務行政に対する裁量権の縮小化と羈束性の原理」『経営論集』第 56 号 (2002 年 3 月)
- 高正臣 「寄附金・会議費等と交際費」『税経通信』第 62 巻第 3 号 (2007 年 2 月)
- 武田昌輔 「不確定概念規定の解釈方法の検討」『税理』第 21 巻第 1 号 (1978 年 1 月)
- 武田昌輔 「不確定概念に関する事例」『税務事例研究』第 50 号 (1999 年 7 月)
- 武田昌輔 「交際費課税制度における交際費等の範囲」『税務事例』第 36 巻第 8 号 (2004 年 8 月)
- 武田昌輔 「交際費課税における二重課税の問題」『税経通信』第 59 巻第 12 号 (2004 年 12 月)
- 武田昌輔 「交際費課税の本質と今後の方向」『税理』第 48 巻第 6 号 (2005 年 4 月)
- 武田昌輔 「会社法と法人税 (総論)」『税研』第 22 巻第 5 号 (2007 年 3 月)
- 忠岡博 「販売促進費・情報提供料等と交際費」『税経通信』第 62 巻第 3 号 (2007 年 2 月)

- 月)
- 田中治 「税法通達の読み方」『税研』第23巻第5号(2008年3月)
- 玉國文敏 「課税処分と課税庁の裁量」『税理』第24巻第1号(1981年1月)
- 玉國文敏 「現代租税法の実際と解釈—みんなのための租税法—」『税大ジャーナル』第13号(2010年2月)
- 辻堅太郎 「税務否認・濫費を防ぐための交際費の管理」『税理』第49号第10号(2006年7月)
- 津田明人 「交際費」『税務弘報』第57巻第7号(2009年7月)
- 林仲宣 四方田彰 角田敬子  
「交際費課税」『税経通信』第60巻第7号(2005年6月)
- 林仲宣 四方田彰 角田敬子  
「交際費課税」『税経通信』第62巻第4号(2007年3月)
- 藤井茂男 「交際費の範囲と課税要件とは—万有製薬事件をもとに」『税務弘報』第52巻第6号(2004年5月)
- 藤曲武美 「交際費課税における問題点と争点」『税務弘報』第54巻第4号(2006年4月)
- 増田英敏 「租税特別措置法とその適正な解釈・萬有製薬事件」『税法学』549号(2003年5月)
- 三木義一 「租税法律主義は守られているのか—多用される不確定概念をめぐって—」『法学セミナー』第432号(1990年12月)
- 右山昌一郎 「税理士の税法解釈」『税法学』第566号(2011年11月)
- 水野忠恒 「租税法律主義と課税条例の明確性—秋田市国民健康保険税条例事件—」『別冊ジュリスト』第155号(2000年10月)
- 水野忠恒 「新会社法と平成18年度法人税法の改正」『税研』第21巻第6号(2006年5月)
- 三井誠 「罪刑法定主義と『明確性の理論』」『法学セミナー』第228号(1974年9月)  
『税務大学校論叢』第48号(2005年6月)
- 山下宜子 「給与・福利厚生費と交際費」『税経通信』第62巻第3号(2007年2月)
- 山本守之 「不確定概念に関する事例」『税務事例研究』第50号(1999年7月)
- 山本守之 「交際費課税における課税要件」『税経通信』第59巻2号(2004年2月)

山本守之 「『不確定概念』とは何か」『税務弘報』第 61 卷第 2 号 (2013 年 2 月)

吉田素栄 「交際費」『税務弘報』第 61 卷第 2 号 (2013 年 2 月)

### 【判決】

最高裁判所大法廷 昭和 33 年 3 月 28 日判決 最高裁判所民事判例集 第 12 卷第 4 号

最高裁判所第一小法廷 昭和 39 年 6 月 4 日判決 最高裁判所民事判例集 第 18 卷第 5 号

最高裁判所第二小法廷 昭和 53 年 4 月 21 日判決 訟務月報 第 24 卷第 8 号

最高裁判所第一小法廷 昭和 59 年 10 月 25 日判決 税務訴訟資料 第 140 号

最高裁判所大法廷 昭和 59 年 12 月 12 日判決 最高裁判所民事判例集 第 38 卷第 12 号

最高裁判所大法廷 昭和 60 年 3 月 27 日判決 最高裁判所民事判例集 第 39 卷第 2 号

最高裁判所第三小法廷 昭和 60 年 9 月 17 日判決 税務訴訟資料 第 146 号

最高裁判所第二小法廷 昭和 60 年 9 月 27 日判決 税務訴訟資料 第 146 号

最高裁判所第一小法廷 平成 4 年 10 月 29 日判決

最高裁判所民事判例集 第 46 卷第 7 号

最高裁判所第三小法廷 平成 6 年 2 月 8 日判決 税務訴訟資料 第 200 号

最高裁判所第一小法廷 平成 10 年 1 月 22 日判決 税務訴訟資料 第 230 号

最高裁判所第三小法廷 平成 9 年 11 月 28 日判決 税務訴訟資料 第 229 号

最高裁判所第三小法廷 平成 9 年 3 月 25 日判決 税務訴訟資料 第 222 号

最高裁判所第一小法廷 平成 11 年 7 月 19 日判決 判例時報 第 1688 号

最高裁判所第二小法廷 平成 17 年 12 月 19 日判決

最高裁判所民事判例集 第 59 卷第 10 号

最高裁判所大法廷 平成 18 年 3 月 1 日判決 最高裁判所民事判例集 第 60 卷第 2 号

最高裁判所第一小法廷 平成 23 年 9 月 22 日判決

最高裁判所民事判例集 第 65 卷第 6 号

最高裁判所第二小法廷 平成 23 年 9 月 30 日判決 判例時報 第 2132 号

大阪高等裁判所 昭和 43 年 6 月 28 日判決 行政事件裁判例集 第 19 卷第 6 号

東京高等裁判所 昭和 52 年 11 月 30 日判決 行政事件裁判例集 第 28 卷第 11 号

福岡高等裁判所 昭和 55 年 9 月 29 日判決 行政事件裁判例集 第 31 卷第 9 号

東京高等裁判所 昭和 56 年 11 月 18 日判決 行政事件裁判例集 第 32 卷第 11 号

仙台高等裁判所 昭和 57 年 7 月 23 日判決 行政事件裁判例集 第 33 卷第 7 号

東京高等裁判所 昭和 57 年 7 月 28 日判決 税務訴訟資料 第 127 卷  
大阪高等裁判所 昭和 63 年 3 月 31 日判決 税務訴訟資料 第 163 号  
東京高等裁判所 平成 5 年 6 月 28 日判決 行政事件裁判例集 第 44 卷第 6・7 号  
大阪高等裁判所 平成 5 年 8 月 5 日判決 税務訴訟資料 第 198 号  
名古屋高等裁判所 平成 7 年 3 月 30 日判決 税務訴訟資料 第 208 号  
東京高等裁判所 平成 7 年 11 月 28 日判決 行政事件裁判例集 第 46 卷第 10・11 号  
東京高等裁判所 平成 8 年 10 月 30 日判決 行政事件裁判例集 第 47 卷第 10 号  
札幌高等裁判所 平成 11 年 12 月 21 日判決 最高裁判所民事判例集 第 60 卷第 2 号  
東京高等裁判所 平成 15 年 9 月 9 日判決 判例時報 第 1834 号  
東京地方裁判所 昭和 44 年 11 月 27 日判決 行政事件裁判例集 第 20 卷第 11 号  
東京地方裁判所 昭和 50 年 6 月 24 日判決 行政事件裁判例集 第 26 卷第 6 号  
鹿児島地方裁判所 昭和 50 年 12 月 26 日判決 税務訴訟資料 第 83 号  
秋田地方裁判所 昭和 54 年 4 月 27 日判決 行政事件裁判例集 第 30 卷第 4 号  
岡山地方裁判所 昭和 54 年 7 月 18 日判決 行政事件裁判例集 第 30 卷第 7 号  
東京地方裁判所 昭和 55 年 4 月 21 日判決 行政事件裁判例集 第 31 卷第 5 号  
東京地方裁判所 昭和 56 年 4 月 15 日判決 税務訴訟資料 第 117 号  
札幌地方裁判所 昭和 58 年 5 月 27 日判決 行政事件裁判例集 第 34 卷第 5 号  
大阪地方裁判所 平成 2 年 12 月 20 日判決 税務訴訟資料 第 181 卷  
横浜地方裁判所 平成 4 年 9 月 30 日判決 行政事件裁判例集 第 34 卷第 8・9 号  
神戸地方裁判所 平成 4 年 11 月 25 日判決 税務訴訟資料 第 193 号  
高松地方裁判所 平成 5 年 6 月 29 日判決 行政事件裁判例集 第 44 卷第 6・7 号  
名古屋地方裁判所 平成 6 年 6 月 15 日判決 税務訴訟資料 第 201 号  
静岡地方裁判所 平成 7 年 10 月 13 日判決 行政事件裁判例集 第 46 卷第 10・11 号  
旭川地方裁判所 平成 10 年 4 月 21 日判決 最高裁判所民事判例集 第 60 卷第 2 号  
大阪地方裁判所 平成 11 年 2 月 26 日判決 訟務月報 第 47 卷第 5 号  
札幌地方裁判所 平成 11 年 12 月 10 日判決 訟務月報 第 47 卷第 5 号  
東京地方裁判所 平成 14 年 9 月 13 日判決 税務訴訟資料 第 252 号  
国税不服審判所 平成 8 年 1 月 26 日裁決 裁決事例集 第 51 号

【その他参考資料】

- 岩崎政明 平野嘉秋 川端康之『7訂版 税法用語辞典』大蔵財務協会（2007年）
- 金子宏監 『租税法辞典』中央経済社（2001年）
- 金子宏 新堂幸司 平井宜雄編『法律学小辞典〔第4版補訂版〕』有斐閣（2008年）
- 金子宏 斎藤静樹監『会計全書〔平成25年度〕』中央経済社（2013年）
- 国税庁ホームページ「平成23年度 会社標本調査結果」（2014年1月15日確認）  
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/kaishahyohon2011/kaisya.htm>
- 国税庁ホームページ「平成25年度 法人税関係法令の改正の概要」（2014年1月15日確認）  
[http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/hojin/kaisei\\_gaiyo2013\\_5/01.htm](http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2013_5/01.htm)
- 自民党ホームページ「平成26年度 税制改正大綱」（2014年1月15日確認）  
[http://www.jimin.jp/s/policy/policy\\_topics/123161.htm](http://www.jimin.jp/s/policy/policy_topics/123161.htm)
- 税制調査会「臨時税制調査会答申」大蔵省印刷局（1956年）
- 税制調査会「昭和51年度の税制改正に関する答申」大蔵省印刷（1975年）
- 中央経済社編『新版 会計法規集〔第6版〕』中央経済社（2013年）
- 中田邦博 高嶋英弘『新・キーワード民法—民法基本用語辞典—』法律文化社（2007年）
- 西田典之 高橋宏志 能見善久編『六法全書〔平成25年版〕』有斐閣（2013年）
- 日本税理士会連合会編『税務六法 平成24年度版 法令編』  
『税務六法 平成24年度版 通達編』ぎょうせい（2012年）
- 日本税理士会連合会編『税務六法 平成25年度版 法令編』  
『税務六法 平成25年度版 通達編』ぎょうせい（2013年）
- 法令用語研究会編『法律用語辞典〔第4版〕』有斐閣（2012年）

## 同族会社における役員退職給与の適正額基準

—納税者の適正額基準と課税庁の適正額範囲—

松澤 智也



本稿は同族会社における役員退職給与の算出方法及び功績の評価について、課税庁又は裁判所の判断を参考に、適正額基準の検討を行い、それが法令解釈上妥当であるか考察を行っている。

1章では、役員退職給与の算出に採用される方法が如何にして実務上広く用いられるようになったのか、また、その計算要素にどのような問題点が含まれているのか確認を行った。

役員退職給与の算出方法である功績倍率法は、算出の要素に最終報酬月額を用いる企業が多く、これに勤続年数を乗じて得た金額と役員退職給与との差が功績などの個別評価となっており、その差の比率（倍率）が同業類似法人間で参考となる指標として合理的であると多くの事例で認められたため、この方法が一般化したと考えられる。そして、このように同業類似法人において支給された役員退職給与から算出した功績倍率を同様の計算式を用いて適正額の判断を行うことは、法令解釈の観点から適合するのである。

しかし、計算要素である最終報酬月額及び功績倍率には役員の人への貢献度、功績の評価が反映されているため、恣意性が含まれることが多いのである。

2章では功績評価に主眼を置いた事例の検討を行った。裁判所が認める功績の評価と納税者の主張する功績の評価に開きが認められ、裁判所は同業類似法人の売上金額、営業損益、申告所得金額など、経営状態の比較を重要視している一方、納税者においてはそれらの数値には反映されにくい設備投資及び債務保証など、経営に関する多角的な貢献度である定性的評価基準を主張する傾向にあることが確認された。

3章では主に平均功績倍率法及び最高功績倍率法が採用された事例の検討の結果、納税者は十分な同業類似法人の情報が得られないことから、功績倍率法及び1年当たり平均額法のいずれの方法の採用も困難であることが確認された。

このような検討結果から導かれる結論として、まず、実務上広く用いられる役員退職給与の算出方法である、功績倍率法及び1年当たり平均額法は役員退職給与の算出方法として関係法令<sup>1</sup>の趣旨に合致することから問題はないと考える。

しかし、その算出に用いる計算要素について、功績評価など、恣意性が含まれやすい要素の範囲を現状より縮小させることにより、客観的に首肯できる基準及び十分な同業類似法人の情報が得られない納税者にとっても適正額と判断できる基準が必要である。

本稿は役員退職給与の適正額基準の一例として、功績評価の恣意性に着目し、その縮小を図り、勤続年数に応じた功績倍率の検討を行ったが、納税者における役員退職給与の適正額基準の設定は客観的に首肯できる基準であればどのよ

---

<sup>1</sup> 法人税法 34 条 2 項、法人税法施行令 70 条 2 号

うな設定も可能であると考え。それは、課税庁が考える役員退職給与の適正額の範囲が、同業類似法人の適正額を超え、納税者における個別の事情を勘案していることが多いと確認できるからである。

また、それは法人税法施行令 70 条 2 号において、不相当に高額な部分の範囲を、「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の額が、当該役員は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……」としていることから、納税者は支給する役員退職給与について、功績評価などを立証することによりその損金性を証明しなければならない。その損金性の証明には恣意性の介入は排除されなければならないし、客観的に首肯できる基準でなければならない。そういった基準に基づいて算出した適正額は課税庁において同業類似法人の基準を超えたとしても、法令解釈の意味から直ちに否認されるものではないと考える。

このように考える理由として、更正処分の金額から、課税庁においても同業類似法人の平均値を硬直的に用いているわけではないと確認できるからである。つまり、同業類似法人の平均値はあくまで役員退職給与の相当性を判断する材料の一つであり、会社への貢献度及び退職事由などの個別的評価は加算されている事例が多く見受けられる。

このことから、納税者においては役員退職給与の適正額と損金算入が許容される範囲を混同してはならない。法人税法施行令 70 条 2 号の正しい解釈は支給対象者である役員への適正な功績評価、つまり損金性のあるものを適正額とするが、「退職給与として相当であると認められる金額」の範囲は一義的なものではない。納税者の算出基準を尊重しているからこそ、損金算入の許容範囲が存在している意味においては、納税者は適正額基準を積極的に設定し、自ら損金性を証明できる役員退職給与の算出根拠を明確にすべきであろう。そして、そのように客観的に功績評価が首肯できる基準に基づいて算出した損金性の認められる役員退職給与は、課税庁の考える損金算入の許容範囲に収まると考えられる。

## 目 次

はじめに	1
1 役員退職給与の意義及び算出方法とその諸要素	3
(1) 役員退職給与の意義	3
ア 退職所得（給与）の意義	3
イ 役員退職給与の性質と課税方法	4
(2) 役員退職給与の算出方法と功績倍率の関係性	6
(3) 最終報酬月額	9
(4) 勤続年数	11
(5) 功労加算金と弔慰金	12
2 事例の検討	14
(1) 京都地判平成 23 年 4 月 14 日	14
ア 裁判所の判断する功績評価	15
(2) 大分地判平成 21 年 2 月 26 日	15
ア 功績評価の基準	17
(ア) 課税庁の算出した平均功績倍率 2.3 倍	19
(イ) 原告と同業類似法人の比較	19
(ウ) 同業類似法人の採用した功績倍率のばらつき	19
(エ) 旧法 36 条及び旧法令 72 条	20
(オ) 功績の評価	20
(3) 東京地判昭和 46 年 6 月 29 日	21
(4) 小括	23
3 功績倍率法及び 1 年当たり平均額法の検討	24
(1) 平均功績倍率法が採用された事例	25
ア 東京高判平成 25 年 7 月 18 日	25
(ア) 最終報酬月額	26
(イ) 勤続年数	26
(ウ) 功績倍率及び算出方法の選択	26
(エ) 外部データからの検討	27
イ 岡山地判平成 21 年 5 月 19 日	29
(ア) 最終報酬月額	29
(イ) 勤続年数	30
(ウ) 功績倍率及び算出方法の選択	30
(エ) 事例の検討	30

ウ	札幌地判平成 11 年 12 月 10 日 .....	32
	(ア) 旧法 36 条及び旧法令 72 条と課税要件明確主義 .....	32
	(イ) 同業類似法人の抽出対象地域の変更と更正処分時の功績倍率 .....	33
(2)	最高功績倍率法が採用された事例 .....	33
ア	東京地判昭和 55 年 5 月 26 日 .....	33
イ	原審で平均功績倍率法、控訴審で最高功績倍率法が採用された事例 .....	34
	(ア) 福島地判平成 8 年 3 月 18 日 .....	34
	(イ) 仙台高判平成 10 年 4 月 7 日 .....	35
(3)	平均功績倍率法と最高功績倍率法の関係 .....	35
(4)	1 年当たり平均額法が採用された事例 .....	36
ア	札幌地判昭和 58 年 5 月 27 日 .....	36
(5)	小括 .....	38
4	適正な役員退職給与の算出基準の検討 .....	40
(1)	先行研究 .....	40
ア	事例から導かれる功績倍率の算出方法 .....	40
イ	役員退職給与の損金算入限度額の法定化 .....	42
(2)	役員退職給与の適正額基準の検討 .....	43
ア	勤続年数と功績倍率の関係性 .....	44
イ	役位係数 .....	45
ウ	具体的な役員退職給与の適正額基準 .....	46
	(ア) 適正額基準を目指した役員退職給与の算出方法の選定と最終報酬 月額 .....	46
	(イ) 勤続年数及び功績倍率 .....	47
エ	更正処分の金額と役員退職給与の適正額範囲 .....	48
(3)	小括 .....	52
	おわりに .....	54
	参考文献 .....	55

はじめに

本稿は同族会社における役員退職給与の算出方法及び功績の評価について、課税庁又は裁判所の判断を参考に、適正額基準の検討を行い、それが法令解釈上妥当であるか考察するものである。

実務上、役員退職給与算出の際、用いられる方法は、退任する役員の最終報酬月額に勤続年数及び功績倍率を乗じ、これに功労加算金を加味した方法であり、これを算式に示せば「役員退職給与＝最終報酬月額×勤続年数×功績倍率＋功労加算金」となる。

上記のような算出方法が実務上用いられる経緯及び理由については後述するが、役員退職給与の算出について問題とされるのは上記算式中の各計算要素に恣意性の介入が多いと認められるからである。まず、「最終報酬月額」については役員退職給与の支給時期に合わせて月額報酬の引上げを行うことが可能であるし、「勤続年数」については一例として、使用人から役員への就任時に分掌変更による退職給与の支給の有無により勤続年数算出の開始時点が異なる。「功績倍率」については受給者への功績の評価、すなわち功績を数値化した功績倍率の算出が恣意的であるという点が指摘され、企業により退職金規程や内規など定めている企業は多いといっても、単純に役職に対応した「功績倍率」の使用も多く見受けられる<sup>1</sup>。「功労加算金」については功績倍率の算出の際盛り込んだ功績をさらに上乘せして加算金として支給することも問題点として挙げることができ、曖昧なもの<sup>2</sup>となっている。

上記の方法により算出された役員退職給与は以下のような基準によって不当に高額か否か判断される。<sup>3</sup>

法人税法施行令 70 条 2 号（本稿では以下、「法令 70 条 2 号」といい、平成 18 年税制改正前は 72 条に規定されていたため、平成 18 年以前の事例などの検討を行う際は、以下、「旧法令 72 条」<sup>4</sup>という。）では、役員退職給与の適正額の範

<sup>1</sup> 『2014 年度版 役員の退職慰労金』（政経研究所・2014 年）によれば、全産業、全規模を対象とした各役職の平均功績倍率は以下のとおりである。8～9 頁

会長 2.1 社長 2.5 副社長 2.0 専務 1.7 常務 1.8 取締役 1.6 監査役 1.6

<sup>2</sup> 藤村知己「退任取締役への退職慰労金の支給について-小規模閉鎖会社における恣意的な退職慰労金の不支給-」『白山法学 第 8 号（2012 年）』72 頁

特別功労金の支給に関して、「退職慰労金の算定に際して、会社の内規等で退職慰労金に加え、特別功労金が支給されることも少なくない。退職慰労金自体は一般に、報酬額に内規等で定めた一定の指数を掛けて在任期間を考慮した数値として、明確に算定されてくことと（ママ）されるが、これと同時に支給される特別功労金には、特別功労の評価を含めて、その取り扱いにはさらに恣意的で曖昧になされている状況がある。」と述べている。

<sup>3</sup> 武昌昌輔監修『DHC コンメンタル法人税法・加除式』（第一法規出版）2268 頁

<sup>4</sup> 「法第 36 条に規定する政令で定める金額は、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の額が、当該役員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

困について、「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の額が、当該役員は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……」と規定している。

このことについて金子宏氏は、「この基準の適用にあたって、同種・類似規模の法人の退職給与の支給の状況が重要な基準となることは、もちろんであるが、あわせてその役員の当該法人に対する貢献度その他の特殊事情を考慮すべきである。」<sup>5</sup>と述べており、役員退職給与の算出にあたっては、当該役員の勤続年数、退職の事情、同業類似法人の役員退職給与の支給状況のほか、当該役員の法人への貢献度など総合的に勘案した上での算出が認められるとの見解を示している。

適正な役員退職給与算出にあたって、算出方法はあくまで納税者に委ねられている。それ故、功績の評価などに恣意性が反映され、課税庁との間で争う事例が後を絶たない。

隠れた利益処分<sup>6</sup>への対処として、不相当に高額な部分の判断基準が設けられているが、法令70条2号の基準は納税者にとって開示された情報に基づいて予測できるものではないことや、必ずしも同業類似法人を参考として算出された基準を超えた金額が不相当に高額な部分と判断されるものではないという点など、この判断基準に不確定概念が存在していると指摘される。

また、本稿では検討を行っていないが、不相当に高額な部分の金額と判断されたものについて、課税実務においては受給する側で退職所得としての性格までは否認されるものではない。そのため、所得区分に応じた税負担の軽減が講じられることとなるが、これは役員退職給与の適正額算出に恣意性を加算させる要因となっていると考える。

このような問題がある役員退職給与の適正額を算出する上で、納税者に対して一定程度の適正額基準を示すことを目的としており、本稿はこの考えに基づき、同族会社における役員退職給与の適正額基準の検討を行うものである。

---

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こえる場合におけるそのこえる部分の金額とする。」

<sup>5</sup> 金子宏『租税法 第十九版』（弘文堂・2014年）349頁

<sup>6</sup> 村井正『租税法—理論と政策—第三版』（青林書院 2002年）210頁では、会社・社員の間での取引は「隠れた利益配当」という用語が望ましいとしている

## 1 役員退職給与の意義及び算出方法とその諸要素

役員退職給与の適正額基準の検討にあたり、退職給与、役員退職給与の意義を明らかにする。次に、役員退職給与の算出方法の沿革及びその算出に用いられる諸要素について検討を行うこととする。

### (1) 役員退職給与の意義

#### ア 退職所得（給与）の意義

法人税法上、退職給与の意義は定められていない。しかし、所得税法 30 条 1 項において、「退職所得とは、退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与」と規定されている。この場合の「退職」、「これらの性質を有する給与」について、ある 2 つの最高裁判決がこれらの点について判示しており、これが退職所得の解釈論として有用である。

最判昭和 58 年 9 月 9 日<sup>7</sup>、一般に 5 年退職金事件といわれる事例では退職所得の意義について、「退職者が長期間特定の事業所等において勤務してきたことに対する報償及び右期間中の就労に対する対価の一部分の累積たる性質をもつとともに、その機能において、受給者の退職後の生活を保障し、多くの場合いわゆる老後の生活の糧となるもの……」と判示している。また、「これらの性質を有する給与」及び退職所得に該当するか否かの判断要素として、以下の①から③の 3 要件を挙げ、形式的にこれらの要件をすべて満たしていなくとも、実質的にこれらの要件に適合し、同一の取扱いとすることが適当であれば、「これらの性質を有する給与」に該当することとなり、結果として退職所得の範囲に含まれる旨判示している。

- ①退職すなわち勤務関係の終了という事実によってはじめて給付されること
- ②従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部後払いの性質を有すること
- ③一時金として支払われること

最判昭和 58 年 12 月 6 日<sup>8</sup>、こちらは一般に 10 年退職金事件といわれる事例である。ここでは「これらの性質を有する給与」への該当性について、「当該金員が定年延長又は退職年金制度の採用等の合理的な理由による退職金

---

<sup>7</sup> 昭和 53 年（行ツ）第 72 号

<sup>8</sup> 昭和 54 年（行ツ）第 35 号

支給制度の実質的改変により精算の必要があつて支給されるものであるとか、あるいは、当該勤務関係の性質、内容、労働条件等において重大な変動があつて、形式的には継続している勤務関係が実質的には単なる従前の勤務関係の延長とはみられないなどの特別の事実関係があることを要するものと解すべき……」と判示しており、昭和 58 年 9 月 9 日判決より具体的にその判断基準を明らかにしている。

両事例とも、退職所得の意義及び範囲を考察する上では必ず引用される重要なものである。当該事例では退職所得は長期間の勤務に対する報償や、その就労期間に対する対価の一部後払いの性質を有するとし、その機能は退職後の生活保障、すなわち老後の生活の糧であるとしており、学説<sup>91011</sup>においても、概ね同様の意義であるとされる。

#### イ 役員退職給与の性質と課税方法

退職給与は使用人<sup>12</sup>に支給された場合には全額が損金に算入されることとなるが、役員へ支給される役員退職給与は法人税法 34 条 2 項（以下、「法 34 条 2 項」という。）において、不相当に高額な部分の金額は損金に算入しないとされている。これは、平成 18 年改正前の法人税法 36 条（以下、「旧法 36 条」<sup>13</sup>という。）において過大な役員退職給与は損金不算入とされていた規定が、平成 18 年改正で法人税法 34 条の役員給与の損金不算入規定に組み込まれた格好となった。当該既定の趣旨は隠れた利益処分への対処である。本来、使用人へ支給する退職給与と同様の損金性をもつ役員退職給与は、その支給対象者が役員であることを理由に一定の制限が加えられている。

旧法 36 条の趣旨について判示された事例<sup>14</sup>があるため、これを引用すれば、「法人税法第三六条及び同法施行令第七二条において、役員に対する退職金の額が当該役員の業務従事期間、退職事情、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退職金支給状況等に照らし、相当であると認める金額を越える場合にはその越える部分について損金に算入しな

<sup>9</sup> 金子・前掲注 (5) 226～228 頁

<sup>10</sup> 水野忠恒『租税法 第 5 版』（有斐閣・2011 年）199 頁

<sup>11</sup> 谷口勢津夫『税法基本講義 第 4 版』（弘文堂・2014 年）276～279 頁

<sup>12</sup> 特殊関係使用人に対して支給する退職給与については法人税法 36 条により、不相当に高額な部分の金額は損金の額に算入されない。

<sup>13</sup> 旧法 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。」

<sup>14</sup> 東京高判昭和 49 年 1 月 31 日昭和 46 年（行コ）第 64 号

い旨を定めた理由は、役員に対する退職金が従業員に対する退職金と異り、益金処分たる性質を含んでいることにかんがみ、右基準に照らし一般に相当と認められる金額に限り収益を得るために必要な経費として損金算入を認め、右金額を越える部分は益金処分として損金算入を認めなかつた趣旨に解される……」と判示している。<sup>15</sup>

一方、東京地判平成9年8月8日<sup>16</sup>では旧法36条の解釈の限界について、「しかしながら、法人税法三六条は、法人税の算出の基礎となる所得金額の計算については過大な役員退職給与部分を損金の額に算入しない旨を定めているにすぎないものであり、会社と役員の間で役員退職給与の支給に関する法律関係の効力を否定するものでないことはもちろんであり、それが当該役員の職務の執行及び功労に対する対価であることを否定する趣旨までを含むものでもない。」と判示されている。

これまでみてきたように、旧法36条及び法34条2項の趣旨は役員退職給与のうち不相当に高額な部分の金額とされたものは、隠れた利益処分としての性質を持つものであったと解釈できる。

東京地判平成9年8月8日で旧法36条の解釈の限界が示されたところであるが、不相当に高額な部分の金額について、旧法36条のもとで、隠れた利益処分と考えられていた部分についても前述の退職給与の意義を有しているのか疑問である。換言すれば、隠れた利益処分とされた部分の役員退職給与を受給した者に税負担の軽減を講じる必要があるのかということが考えられる。<sup>17</sup>

これは法人税と所得税の課税税率の違いにより法人が行うことのできるタックスプランの一つであると考えられるが、役員退職給与の適正額を超えた不相当に高額な部分の金額は隠れた利益処分の性格を持ち合わせている以上、退職所得の意義に副うものではないため、税負担の軽減が講じられるべきではない所得の性質であろう。

少なくともこの税負担の軽減が講じられるということも役員退職給与の

---

<sup>15</sup> この他に旧法36条の趣旨について判示された事例として、高松地判平成5年6月29日平成4年（行ウ）第2号、岡山地判平成18年3月23日平成16年（行ウ）第18号、大分地判平成20年12月1日平成18年（行ウ）第15号などがある。

<sup>16</sup> 平成7年（行ウ）第37号

<sup>17</sup> 竹之内和紀「退職所得課税の問題点と解決策—新たな平準化措置の検討を中心として—」『租税資料館賞受賞論文集』（第21巻中巻・2012年）18頁において以下のように述べている。「（役員退職給与のうち）不相当に高い金額であったとしても、それは法人税法上の取り扱いであって、所得税法上は優遇されてしまう。これは、退職金が老後の糧であるという、退職所得が優遇されている趣旨からすると望ましくないように思われる。つまり、不相当に高額な部分というのは利益処分の性格が強いものであり、これを所得税法上非常に優遇されている退職所得として取り扱うのは妥当ではないと考える。」括弧書き筆者。

適正額算出について納税者の恣意性が加算される要因になっていると考えられ、役員退職給与の適正額算出の阻害要因とならないような課税が行われるべきである。

## (2) 役員退職給与の算出方法と功績倍率の関係性

役員退職給与の算出方法については、実務上、広く用いられる方法として、功績倍率法と1年当たり平均額法がある。

まず、功績倍率法は、役員へ退職給与を支給している同業類似法人のうち、支給対象者である役員と当該同業類似法人の役員の地位及び役職などが、類似するものを抽出し、その当該同業類似法人の役員へ支給された役員退職給与を最終報酬月額に勤続年数を乗じた金額で除して算出された倍率をもとに算出する方法であり、算式は以下のとおりである。

$$\text{功績倍率} = \text{役員退職給与} \div (\text{最終報酬月額} \times \text{勤続年数})$$

それではなぜ、このような算出方法が実務上広く用いられるようになったのか。

大淵博義氏は株式会社政経研究所<sup>18</sup>が5年の期間を設けて、上場、非上場含めて2,000社のアンケート及び直接取材211社の役員退職慰労金について行われた調査結果から、役員退職給与の算出に最終報酬月額を用いる企業が約49%、歴任した各役職時の最終報酬月額を用いる企業が約11%となっていることから、役員退職給与の算出に最終報酬月額が用いる企業が多いと述べている。<sup>19</sup>

東京高判平成元年1月23日<sup>20</sup>では役員退職給与の算出方法及び算出に用いる各計算要素について、「功績倍率は、実際に支給された役員退職給与の額が、当該役員の退職時における最終報酬月額に勤続年数を乗じた金額に対し、いかなる比率になっているかを示す数値であるところ、役員最終報酬月額は、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であり、また、役員の在職期間の長短は、報酬の後払いとしての性格の点にも、

<sup>18</sup> 同研究所は、役員関係及び総務に関する書籍を発行しており、調査データは役員退職給与の過大性で争われた事例として、東京地判昭和55年5月26日（東京高判昭和56年11月18日、最判昭和60年9月17日）、岡山地判平成元年8月9日（広島高判岡山支部平成4年3月31日）で参考とされており、その他役員報酬や賃金支払いに係る事例においても参考とされている。

<sup>19</sup> 大淵博義『裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務 改訂増補版』（税務研究会出版局 1996年）291頁～293頁参照

<sup>20</sup> 昭和63年（行コ）第61号

功績評価の点にも影響を及ぼすものと解され、功績倍率は、当該役員の法人に対する功績や法人の退職金支払い能力等の個別的要素を総合評価した係数というべきである……」と判示している。

東京地判昭和 55 年 5 月 26 日<sup>21</sup>では同業類似法人の功績倍率を基準とすることの合理性について、「株式会社政経研究所が昭和四七年六月二〇日現在で全上場会社一六〇三社及び非上場会社一〇一社を調査したところ、何らかの形で役員退職給与金額の計算の基準を有しているものが六八二社、そのうち右基準を明示したものが二六五社あったが、右二六五社のうち一六七社が退任時の最終報酬月額を基礎として退職金を算出する方式をとっており、さらに、そのうち一五四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るのであるから、退職給与金額の損金算入の可否、すなわちその相当性の判断にあたって原告と同業種、類似規模の法人を抽出し、その功績倍率を基準とすることは、前記法令の規定の趣旨に合致し合理的であるというべきである。」と判示している。

同様に岡山地判平成元年 8 月 9 日<sup>22</sup>でも株式会社政経研究所の調査結果から、調査対象 202 社中 133 社が最終報酬月額を用いて役員退職給与を算出していたことから同業類似法人を抽出し、同様の方式に照らして役員退職給与の相当性を判断することは関係法令<sup>23</sup>に合致し、合理的であると判示している。

以上のことから、実務上、役員退職給与の算出に功績倍率法が用いられるのは、やはり旧法令 72 条及び法令 70 条 2 号は役員退職給与の適正額の範囲を、「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（法令 70 条 2 号）」としていることに起因している。そして、法令解釈に準拠した同業類似法人における役員退職給与の比較については、算出の要素に最終報酬月額を用いる企業が多く、これに勤続年数を乗じて得た金額と役員退職給与との差が功績などの個別評価となっており、その差の比率（倍率）が同業類似法人間で参考となる指標として合理的であると多くの事例で認められたため、この方法が一般化したと考えられる。

このように同業類似法人において支給された役員退職給与から算出した功績倍率を同様の計算式を用いて適正額の判断を行うことは、法令解釈の観点から適合するのである。

<sup>21</sup> 昭和 52 年（行ウ）第 287 号

<sup>22</sup> 昭和 62 年（行ウ）第 8 号

<sup>23</sup> 旧法 36 条、旧法令 72 条。現行法では、法 34 条 2 項、法令 70 条 2 号。

ところで、当該功績倍率を用いた算出方法は2つに分けることができる。1つは、平均功績倍率法<sup>24</sup>と呼ばれ、名前のとおり同業類似法人の功績倍率を平均化した倍率を用いる方法である。もう一方は、最高功績倍率法と呼ばれ、こちらも名前のとおり、同業類似法人の功績倍率のうち、最高値である倍率を用いる方法である。

功績倍率による算出方法が実務上広く用いられる理由については上述したとおりであるが、功績倍率法のうち平均功績倍率と最高功績倍率のいずれを用いるかという問題が生じている。

例えば、東京高判平成25年7月18日<sup>25</sup>では平均功績倍率を用いることについて、「……最終月額報酬、勤続年数及び平均功績倍率を用いて役員退職給与の適正額を算定する平均功績倍率法は、その同業類似法人の抽出が合理的に行われる限り、法36条及び施行令72条の趣旨に最も合致する合理的な方法というべきである。」と判示している。功績倍率法のうち、平均功績倍率法を用いることについての判示事項によれば、旧法36条及び旧法令72条の趣旨に最も適合することを理由に、功績倍率法のうち、平均功績倍率法の合理性を説くが、功績倍率法の算出方法は法令で定められたものではないことも起因して、納税者においては有利判定により最高功績倍率法を用いることが多いため、いずれの方法を用いるか課税庁と争われる場合が多いのである。

次に、役員退職給与の算出方法に1年当たり平均額法がある。算出方法としては功績倍率法と同じく、同業類似法人が退職する役員へ支給した役員退職給与を参考とし、当該役員の勤続年数で除し、1年当たりの役員退職給与額を算出する。これを算式に示すと、以下のとおりとなる。

$$1 \text{ 年当たりの役員退職給与額} = \text{役員退職給与} \div \text{勤続年数}$$

この方法は品川芳宣氏によれば、「功績倍率法の欠点を補うものとして重視されている。」<sup>26</sup>と述べている。具体的に功績倍率法の欠点とは、役員退職給与の算出に用いられる最終報酬月額にある。功績倍率法は同業類似法人の役員退職給与についての功績倍率を抽出するものであるが、役員退職給与の算出のベースとなる当該役員の最終報酬月額まで抽出、参考にすべきものではない。つまり、役員在任中に僅かな報酬しか取らずに会社の発展に貢献してきた者が退職する際、功績倍率法によれば当該報酬が最終報酬月額とされる

<sup>24</sup> 平均功績倍率法の合理性に言及した事例として、東京地判昭和55年5月26日昭和52年（行ウ）第287号、名古屋地判平成2年5月25日昭和62年（行ウ）第40号、福島地判平成8年3月18日平成3年（行ウ）第4号など

<sup>25</sup> 平成25年（行コ）第169号

<sup>26</sup> 品川芳宣『重要租税判決の実務研究』（大蔵財務協会・1999年）207頁

ため、役員退職給与の算出上、不合理が生じるのである。故に、1年当たり平均額法はこうした側面から功績倍率法の欠点を補うのである。

実務上広く用いられる役員退職給与の算出方法を整理すると、最終報酬月額を基礎としている企業が多いため、それを参考に算出した功績倍率を用いることは関係法令<sup>27</sup>の趣旨に適合する。更に功績倍率には平均功績倍率法と最高功績倍率法の2つがあり、裁判所は関係法令<sup>28</sup>に適合するものとして、平均功績倍率法であるとすることが多い。東京高判平成25年7月18日では、最高功績倍率法の適用について、平均功績倍率法では不合理な結果となる場合に限られる旨判示しているため、有利な方を採用することはできないものであるとしている。

一方、1年当たり平均額法は功績倍率法の欠点を補う方法として存在しているため、功績倍率法と1年当たり平均額法との関係性は、納税者に有利な方法を採用することができるとしている。<sup>29</sup>

では、次に品川芳宣氏も指摘するように、功績倍率法の欠点である役員退職給与の各計算要素について検討していくこととする。

### (3) 最終報酬月額

功績倍率法により、役員退職給与の適正額を算出する上で重要な要素であるのがこの最終報酬月額である。最終報酬月額とは、退職する役員が受給していた月額役員報酬である。重要な要素であるが故、退職時期を見計らった役員報酬の増額の動きは適正な役員退職給与を巡る判決では必ず争点となる項目であり、それだけ恣意性の介入があるといえる計算要素であろう。

株主と経営者が同一である同族会社については、自己で決定可能な役員報酬を不当に増加させることが多く、法人税の負担を不当に減少させることが可能である。すなわち、役務の提供に見合った対価の支払いが行われず、株主である経営者に対しては本来、利益の配当とされるべきものが役員報酬として損金に算入していると考えられるのである。故に、恣意性の介入に関して、隠れた利益処分の可能性も検討する必要がある。

岡山地判平成18年3月23日<sup>30</sup>では最終報酬月額について、「最終報酬月額は、特別な場合を除いて、一般に役員在任中における最高水準を示すとともに、役員としての在職期間中における法人に対する功績を最もよく反映するもの」と判示している。

<sup>27</sup> 前掲注23

<sup>28</sup> 前掲注23

<sup>29</sup> 金子・前掲注(5)350頁

<sup>30</sup> 平成16年(行ウ)第18号

この最終報酬月額の変換には問題があるように考える。理由として同族会社を例に挙げれば、それは明らかである。つまり、株主と経営者が同一である場合や家族経営の多い同族会社では確かに利益処分の行為が行われることが多いため、様々な課税上の措置が講じられていることは周知の事実である。しかしながら、一方では厳しい経営環境のもと、会社への貢献度に見合った役員報酬を受けることができず、自身の身を削ってでも会社存続に貢献する経営者及び役員が多く存在することも事実である。

品川芳宣氏は功績倍率法の欠点を、「役員が在任中の功績は、……その最終報酬月額の中に化体されているものと推認し得るものであるが、役員在任中、自己の報酬をも削って（低く抑えて）会社のために献身してきた役員に対しては酷な結果となることは、その算式から明らかである。」<sup>31</sup>と述べ、役員在任中の功績が大きいにもかかわらず、それに見合う最終報酬月額が支給することができていない納税者にとっては功績倍率法によらず、1年当たり平均額法を適用する方が有利であり、また適正であるとしている。

大淵博義氏は同族会社を例にとり、同族会社の性質を「役員が退任する時には老齢又は病気等で退職時の役員報酬は低額となっていることが多く、他の所得の存在及び受注や融資対策等から黒字決算を行うために適正な役員報酬を削減しているという例がある……同族会社は、租税軽減を図ることもあるが、経営上の判断で自己の報酬を削減する等により利益を導出するのも同族会社である、という特異な側面があることを念頭に適正給与の認定を行う必要がある。」<sup>32</sup>と述べ、最終報酬月額が低額である場合には、1年当たり平均額法によって役員退職給与を算出することが望ましいとしている。

最終報酬月額は役員退職給与を算出する上で、また、算出額が適正か否かを判断する上で重要な要素の1つである。最終報酬月額が当該役員が会社への貢献度を最も反映しているという性質に見合う役員報酬の支払いがなされていなければ、功績倍率法によらず、1年当たり平均額法を選択することができる。役員退職給与の算出方法で述べたように、こういった実情に対処するために、功績倍率法と1年当たり平均額法はいずれか有利な方を選択できるとしている。<sup>33</sup>

---

<sup>31</sup> 品川・前掲注(26) 207頁

<sup>32</sup> 大淵・前掲注(19) 349頁

<sup>33</sup> 1年当たり平均額法を採用する際のデータ収集に関して、例えば株式会社政経研究所『2014年度版 役員退職慰労金』は事業種目ごとに役員退職給与の支給データに関して様々な情報を明らかにしている。また、日本実業出版社から『中小企業の「支給相場」完全データ』(2013年)が発行されており、少数ながら参考にできるデータである。

#### (4) 勤続年数

役員退職給与の適正額算出にあたっては、勤続年数の要素は恣意性の介入が他の要素に比べて低いと考えられる。それは役員就任及び退任時には株主総会が開かれ、そこで役員就任及び退任が決議され、登記されるためである。この点に関しては事例においても当事者間で争われた項目として挙げられることは少ないが、個人事業主が法人へ組織変更した場合について争われた事例を概観し、勤続年数の算出方法を明らかにしたい。

福島地判平成4年10月19日<sup>34</sup>は医療法人である原告が、その前身である個人病院から理事長と経営を共にしてきた妻である常務理事（個人病院では青色事業専従者）の死亡に際し、個人病院の勤務期間を通算して役員退職給与を支給した事例である。この点に関して裁判所は、法人成りした場合、別人格の損金を持ち越すべきでない旨判示しているが、課税実務上においては通達の取扱いにも一定の理解を示している。

まず、損金性について、「……「法人成り」の場合、個人事業主と法人とは別個の独立した法人格を有し、法人成りの前後で、経営主体及び納税主体が法的に異なるものであるから、使用人に対する退職給与が、個人事業主と法人のどちらの収入又は収益を得るために必要な経費であったといえるかという見地から、①個人経営時の在職期間に対応する退職給与は、個人事業主の事業所得の必要経費に、②法人経営時の在職期間に対応する退職給与は法人の損金とすべきものである。」と判示している。また、個人病院での退職給与債務が医療法人へ引き継がれたとしても損金性が正当化されるものではないとされている。<sup>35</sup>

課税実務上の取扱いについては次のように見解を示している。当該事例は現行の法人税基本通達9-2-39<sup>36</sup>「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

<sup>34</sup> 平成3年（行ウ）第5号

<sup>35</sup> 「これは、個人経営時の在職期間に対応する分が未払退職給与という債務として法人に引き継がれているという事情によっても左右されない。すなわち、持分の定めのある社団医療法人（甲第二号証によれば、原告もこれにあたる。）を例にして、「法人成り」の際の事業の引き継ぎの法律関係についてみると、①個人事業主の側からすると、個人事業主は法人に対し、今後の営業活動に必要な事業資産・財産を、金銭・医療未収金等の債権、現物出資等により出資するのであるが、法人が使用人に対する未払退職給与等個人事業主の業務上の債務も引き継ぐ場合には、その分を差し引いて個人事業主（出資者）に「持分」が与えられるのであり、この段階で、個人事業主はその債務を支払ったのと同様の経済的な効果を受けるので、その分個人事業主の事業所得の計算上必要経費とみるべき実質があり、他方、②法人の側からすると、出資された正の資産・財産の額から、引き継がれた負の財産（債務）を差し引いた額が、出資者の「持分」に変わっただけであり、出資された資産・財産の額が収益とされない（したがって、法人の所得としては課税されない。）のと同様、引き継がれた債務を支払ったとしても、法人の損金（収益を得るために必要な経費）とはならないものである。」（福島地判平成4年10月19日）

<sup>36</sup> 当時の法人税基本通達9-2-27

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。」という取扱いについて原則的には個人事業者における勤務期間を含めるべきではないとしつつ、「この趣旨は、……個人事業主が使用人に対し個人事業の廃業時点でその在職期間分の退職給与を支払っている事例は稀であり、法人が個人経営時の在職期間に対応する分もまとめて退職給与を支給する事例が多いという実情に鑑み、法人設立後相当期間の経過後……には、本来個人事業主の事業所得の計算上必要経費に算入すべき額を、便宜、法人の損金の額に算入することを許容しようというものであると解される。」と判示している。

このことから、損金性の観点からは個人事業時代の勤続年数は加味することは認められないが、課税実務上は法人成りの際、退職給与を支給している事例が少ないことから、別人格である法人において損金算入が許容されているのである。また、同通達は使用人についての取扱いであるが、裁判所の見解としては、役員であつても別異に解する理由はないとしている。

なお、当該事例の常務理事は個人病院を営む時点では青色事業専従者であったことから、同通達の使用人には該当しないため、この取扱いも相当でない旨、併せて述べている。

一方、東京地判平成9年8月8日<sup>37</sup>では、経営の中心となって事業に従事し、その会社の事業を別の同族会社に承継させ、事業を継続させていた者の勤続年数の算出について、裁判所は別個の法人であること及び、事業承継会社における役員退職給与の相当性が問題であることを理由に、前身の会社における勤続年数は考慮せず、事業承継からの勤続年数の算出が妥当であると判示している。

以上のことより、法人成りをしていた事例では通達の考えに一定の理解を示されていたが、基本的には損金性の観点から別人格の損金について認めるべきでない旨判示されていることから、勤続年数の算出にあたり、別人格である在職年数加算は基本的には行えないといえる。特別な事情がない限り、当該法人における勤続年数を算出することで争われた事由になる可能性も低いと考えられる。

#### (5) 功労加算金と弔慰金

実務上、上記の算出方法に従い、役員退職給与の算出が広く行われているが、ここで算出された退職金の額に当該役員の法人への貢献度として20%から30%程度、上乘せ支給する企業が多いようである。<sup>38</sup>これは、退職金規程な

<sup>37</sup> 平成7年（行ウ）第37号

<sup>38</sup> 大淵・前掲注（19）292頁

どで、著しく功績の認められる者については別途、功労加算金を支給する旨定めている企業が多いからと考えられる。

しかし、功労加算金の支給について役員退職給与の適正額の判定上、別枠で設けられるものではなく、役員退職給与の一部を構成する性格と考えられているため、当該功労加算金も含めた役員退職給与の支給が不相当に高額な部分の金額かどうかの判定を行うこととなる。実際、後述する大分地判平成21年2月26日<sup>39</sup>では納税者の支給した役員退職給与の総額2億7,000万円(退職金1億9,950万円、功労金5,985万円、特別功労金165万円及び弔慰金900万円)について弔慰金を除く2億6,100万円を役員退職給与支給額として功績倍率の算出を行い、これを同業類似法人と比較することにより相当性の判断が行われている。

功労加算金について大淵博義氏は、同業類似法人の選定基準を述べた際、役員の貢献度を示す数値について、「……規模の同一性の基準については、第一に量的経営規模の同一性と、……質的経営規模の同一性を考慮すべきである。量的経営規模の同一性とは外形的規模、すなわち資本金額、従業員数の同一性を指称し、質的経営規模とは、経営実績を示す公表利益又は所得金額、売上金額、純資産価額等の同一性をいう。それは退任役員の貢献度が数値として集約的に顕現されていると解される……」<sup>40</sup>との見解を示している。

ところで、退職事由が死亡退職による場合は退職給与の支給とは別に、その取扱いが認められている。これは役員に限らず死亡退職した際には、弔慰金の支給が認められており、当該弔慰金は功労加算金の取扱いとは異なるようである。法人税法においては弔慰金について定めた法令及び通達は存在しないが、相続税法においてはその取扱いが存在する。

相続税法基本通達3-20では、被相続人の死亡により受け取る弔慰金、花輪代、葬儀料として相当であるものは相続税の対象にはならないとされている。また、弔慰金として相当であるかどうかの基準についても形式的な基準が定められており、被相続人の死亡が業務上の死亡であるときは、被相続人の死亡当時の普通給与の3年分に相当する額とされており、被相続人の死亡が業務上の死亡でないときは被相続人の死亡当時の普通給与の半年分に相当する額がそれぞれ弔慰金として相当な範囲が定められている。

弔慰金と死亡退職金の関係性について山本守之氏は、役員退職給与と弔慰金の合計額をもって役員退職給与の適正額とした裁決事例を挙げ、「相続税法基本通達が労働基準法の遺族補償額を参考にして定められたことは承知しているが、法人税の執行で、この基準をそのまま業務上死亡の場合の退職給与

<sup>39</sup> 平成18年(行ウ)第8号

<sup>40</sup> 大淵・前掲注(19)301頁~302頁

の上限額とすることにはいささか抵抗がある。……相続税の課税対象からの除外と、法人所得計算上の損金性を混同すべきではないというべきであろう。」<sup>41</sup>と述べており、業務上の死亡退職については当該役員の貢献度、死亡の経緯及び法人の過失など考慮すべきであり、業務外の死亡退職については同業類似法人の支給状況を参考とすべきであって、両事由とも相続税の基準を参考とすべきものではないとの見解である。

このことについて考え方の異なる相続税法基本通達を法人の所得計算に適用させることは問題があるといえるが、弔慰金についてまで当該役員の功績や同業類似法人の支給状況を参考とすべき考えには首肯できるものではない。また、法人の過失責任など問題視される場合は弔慰金として支給するものではないはずである。同通達は労働基準法を参考としており、弔慰金は遺族を弔う性質であるから、その金額の相当性に関して、同通達は参考とすべき基準であると考えられる。

## 2 事例の検討

2章では役員退職給与の適正額について、課税庁と争われた事例のうち、納税者の主張する功績が認められた、又は、部分的に認められた事例を中心に検討を行っているが、主に裁判所が認めた功績の評価が、どの程度役員退職給与の算出に影響を及ぼしているか、この点について検討を行っている。

### (1) 京都地判平成23年4月14日<sup>42</sup>

学校法人である原告は、理事長であり、かつ、原告の設置する学院のうち一つの学院の学院長及び校長であった者（以下、2(1)において「A」という。）がこれらの地位を辞することに伴い、退職金として3億2,000万円の支給を行った。

これに対し、課税庁は学院長及び校長たる地位を辞したとはいえ、それ以後も原告の理事長であることに変わりがないため、退職の事実が認められず、退職金として支給された金員は、賞与たる給与所得に該当するとして源泉所得税に関する納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を行った。

当該事例の最大の争点は退職の事実があるか否か。つまり、本件金員が退職所得に該当するかどうかである。裁判所の判断としては理事長、学院長、校長の職務を定義し、学院長及び校長の地位を辞することに伴い、職務内容、性質、労働条件などについて重大な変動があったとして退職の事実を認めて

<sup>41</sup> 山本守之『判決・裁決例からみた役員報酬・賞与・退職金 四訂版』（税務経理協会 1999年）219頁

<sup>42</sup> 平成20年（行ウ）第23号

いる。

ところで、大きな争点とはなっていないが本件金員が A の受給する役員退職給与として適正額か否かについても検討が行われており、主に A の功績の検討が役員退職給与の適正額を算出する上で参考となるため、これを概観することとする。

#### ア 裁判所の判断する功績評価

課税庁は本件金員の算出について退職金規程にも従っておらず、また、理事会における議事録も残されておらず、算出の根拠が不明であり、本裁判で原告が明らかにした算出の根拠は恣意的であるとの主張であった。

裁判所も本件金員は、A が在籍していた学院の退職金規程に基づいて算出されたものではなく、また、理事会議事録にも算出の根拠がない点につき認めている。しかし、以下の功績評価から、本件金員が A の受給する役員退職給与として根拠のないものとはとはいえないとして、その適正性を認めているのである。

まず、A は同学院の創立者であり、学院長として統括していた立場からすれば、同学院に存在する退職金規程に基づいた算出を行っていないことが必ずしも不合理であるとはいえないと判示している。

次に、本件金員の決定について A は関与しておらず、功績の評価については他の 4 名の理事が審議して行われている。審議された功績の内容については、①A は同学院のコンピューターに関する技術教育に 40 年間尽力したこと、②A は同学院の設置、認可申請、創設後、同学院の教育基盤を確立したことなど多大な功績が認められること、③原告の財産状況や原告の初代理事長への退職金の支給金額の合計額が 4 億円<sup>43</sup>であったこと、④コンピューター設備など、約 6,300 万円が寄付されていること、⑤金融機関に対する債務保証を行っていたことなどが考慮されている。

#### (2) 大分地判平成 21 年 2 月 26 日<sup>44</sup>

大分県において一般貨物自動車運送業及び不動産賃貸業などを営む法人である原告が、創設者である代表取締役が死亡したことにより、受領した 2 億 7,200 万円の保険金を原資として、役員退職給与規程に基づいて算出した役員退職金合計 2 億 7,000 万円の支給を行い、これを平成 15 年 3 月期において損金算入し、確定申告を行った。なお、当該代表者への役員退職金合計 2 億 7,000

<sup>43</sup> 保険金 1 億円、弔慰金 1,000 万円、退職金 2 億 9,000 万円の合計 4 億円

<sup>44</sup> 平成 18 年（行ウ）第 8 号

万円の内訳は、役員退職金 1 億 9,950 万円<sup>45</sup>、功労金 5,985 万円、特別功労金 165 万円及び弔慰金 900 万円を加算した合計である。これに対し裁判所は役員退職給与の適正額は、1 億 9,425 万円<sup>46</sup>とし、弔慰金は損金算入が認められるものの、功労金及び特別功労金の追加加算は認められない判断であった。

また、代表取締役に対する役員退職金の算出の基礎となる役員報酬については以下のような経緯が認められる。昭和 60 年以降、月額 150 万円であった役員報酬が、平成 11 年 4 月から月額 120 万円に減額改定されており、平成 13 年 4 月からは、さらに月額 88 万円に減額されている。そして、平成 14 年 4 月から、月額 150 万円に増額改定を行っている。

ここでまず触れておきたいのが役員報酬増額についてである。この点につき課税庁の見解として、減少傾向であった役員報酬を代表取締役の体調不良が発覚した時期に増加傾向に転じたことについて、役員退職給与の引上げを意図して最終報酬月額を調整しようとしたものであり、不相当に高額な部分の金額が含まれる旨主張した。

しかし、裁判所は代表取締役への役員報酬が月額 88 万円に減額改定された理由は食中毒事件に関連して売上が減少し、それに伴うリストラを行わざるを得なかったという責めを負ったことであり、売上、売上総利益及び営業利益が回復したことが認められた時期に、昭和 60 年ごろから続く従前の役員報酬に増額改定されたとしても不合理であるとはいえないとしている。

さらに、代表取締役の病気発覚の時期が役員報酬額決定に関して影響しているとの指摘については、元々、この代表取締役は平成 12 年 1 月から 3 月までの間、肺がんにより病気療養を余儀なくされていた時期においても役員報酬の減額が行われていなかった事実があり、平成 14 年 2 月から 3 月頃に代表取締役への役員報酬増額は決定していたところ、それ以降に末期がんと発覚したと認められるとしている。

そして、業績の悪化に伴い、役員報酬を減額したことについては、他の役員及び従業員は大きな報酬、賃金の減額は認められないが、代表取締役のみ大幅に減額しているという事実からもわかるとおり、業績に応じて役員報酬が決定されていることは明らかであり、役員報酬の増額が不合理であるとは認められないとしている。

また、課税庁が同業類似法人 12 社を参考に算出した適正役員報酬月額は 136 万 6,056 円としていることについて、適正額の判断材料として重要な資料としつつも、平均的な役員報酬を超えたからといって不相当に高額な部分の金額

<sup>45</sup> 最終報酬月額 150 万円×38 年×3.5 倍

<sup>46</sup> 勤続年数 37 年であるところ、原告は 38 年で算出していたため、これを 37 年として以下のように算出している。最終報酬月額 150 万円×37 年×3.5 倍。

とはいえないとしており、役員報酬の適正額は 150 万円、また、役員退職給与の算出に用いる最終報酬月額もこれが妥当であると判示している。

#### ア 功績評価の基準

下記の表 1 は課税庁が抽出を行った同業類似法人の一覧である。方法としては熊本国税局管内 34 税務署管内の法人を対象として同業類似法人の抽出を行った。その際、退職事由は原告の代表取締役と同じ死亡退職により、勤続年数は比較的短期間である法人は対象外とされ、売上金額、申告所得金額、総資産価額及び純資産価額の全てにおいて倍半基準<sup>47</sup>内の 5 法人が抽出の対象とされている。

概観するに、原告と同業類似法人の売上金額、申告所得金額、総資産及び純資産価額との比較割合は、判示事項でも触れられているように、売上金額こそ原告を超える法人が混入しているが、他の要素に関しては軒並み原告を大きく下回る規模の同業類似法人の抽出であるといえる。

課税庁がこれらの同業類似法人から算出された平均功績倍率が、適正であるとの判断は不合理であろう。

原告はこれらの同業類似法人との比較により、売上金額については突出するものではないが、限られた売上金額のもとで確実に申告所得金額を毎年計上し、内部留保を行っていた代表取締役の経営手腕、業績の評価は大いに評価されるべきである。

また、同業類似法人の抽出の困難さがこれを象徴しているようである。

表 1 課税庁の抽出した同業類似法人<sup>48</sup> 単位：千円・%

	決算期	売上金額	申告所得金額	総資産価額	純資産価額
原告	H13/3	579,509	45,961	750,744	307,555
	H14/3	361,064	△14,822	1,207,411	270,316
	H15/3	392,278	62,649	1,059,622	310,136
	3 期平均	444,284	31,261	1,005,926	296,002
甲	H12/2	278,692	△4,944	152,228	11,613
	H13/2	206,645	2,669	128,090	25,650

<sup>47</sup> 「倍半基準は納税者と事業（営業）規模の観点から類似する同業者を選定するために、納税者の収入金額の 2 分の 1 以上 2 倍以下の範囲という基準を設定し、その範囲内にある同業者を選定し、その平均値を算定して同業者率とするもので、右同業者率による推計を行う場合に広く用いられている手法である」（名古屋高判金沢支部平成 6 年 3 月 28 日）

<sup>48</sup> 平成 18 年（行ウ）第 8 号 別表 3 参照。なお、抽出された法人のうち、1 法人は倍半基準外とされたため省略している。

	H14/2	228,445	7,231	136,075	34,468
	3期平均	237,927	1,651	138,798	23,910
	原告との比較	53.6	5.3	13.8	8.1
乙	H12/6	193,314	11,818	165,681	56,075
	H13/6	196,355	34,318	171,508	56,176
	H14/6	173,984	3,734	142,909	83,531
	3期比較	187,884	16,623	160,033	65,261
	原告との比較	42.3	53.2	15.9	22.0
丙	H13/3	263,242	783	8,337	8,337
	H14/3	250,332	783	288,733	8,550
	H15/3	235,970	408	242,034	8,586
	3期比較	249,848	658	179,701	8,491
	原告との比較	56.2	2.1	17.9	2.9
丁	H11/7	346,143	25,295	347,914	36,031
	H12/7	345,589	14,541	327,926	32,336
	H13/7	334,933	16,070	465,987	44,777
	3期比較	342,222	18,635	380,609	37,715
	原告との比較	77.0	59.6	37.8	12.7
戊	H12/9	878,874	4,281	494,406	100,374
	H13/9	1,027,363	2,850	528,791	100,733
	H14/9	1,038,336	△53,166	533,182	43,029
	3期比較	981,524	△15,344	518,793	81,379
	原告との比較	220.9	△49.1	51.6	27.5

(注) 千円未満切捨

表 2 は上記表 1 で抽出された同業類似法人が採用した功績倍率の算出に必要な数値を一覧にしたものである。

これらの各同業類似法人が採用した功績倍率を基準として、原告が採用すべき功績倍率の算出方法は平均功績倍率法により、その倍率は 2.28 と算出され、これを四捨五入した 2.3 が功績倍率として妥当であると算出されている。

上述したように、売上金額だけでみれば、課税庁が抽出した法人は同業類似法人といえるが、同業類似法人として表 1 の各数値まで、その適正性の判断要素に含めれば、ここで算出された平均功績倍率 2.3 の妥当性に疑問を抱く結果となる。

表2 課税庁の求めた功績倍率<sup>49</sup>

単位：千円

	売上	役職	退職金額①	最終月額報酬②	勤続年数③	功績倍率 ①/ (②×③)
原告	392,278	代表取締役	261,000	1,500	37	4.71
甲	237,927	代表取締役	30,000	250	30	4
乙	187,884	代表取締役	30,000	392	35	2.19
丙	249,848	代表取締役	15,000	430	24	1.46
丁	342,222	代表取締役	15,000	500	33	0.91
戊	981,524	代表取締役	100,000	1,225	29	2.82
本件同業類似法人（原告を除く1～3）の功績倍率の平均値						2.28

(注) 勤続年数欄の1年未満は切り上げ。功績倍率欄の小数点3位以下を切り上げ。

以上の同業類似法人の抽出条件などを参考に、納税者が主張する功績の評価が裁判所に如何にして認定されたのか検討することとする。

#### (ア) 課税庁の算出した平均功績倍率 2.3 倍

裁判所は最終報酬月額が当該役員への功績を反映させており、同業類似法人の抽出が適正に行われて算出された平均功績倍率は旧法令 72 条に最も適合するとしており、これを超えるものは不相当に高額な部分の金額になるとする課税庁の主張に理解を示している。

しかし、(イ) 以下の特有の事情も考慮すべきと指摘している。

#### (イ) 原告と同業類似法人の比較

表 1 における同業類似法人の売上金額について倍半基準の範囲内であるが、その他の申告所得金額、総資産価額及び純資産価額の比較については原告を大きく下回っており、これでは原告よりも経営能力のない同業類似法人の単なる平均値に過ぎないということが指摘できる。

#### (ウ) 同業類似法人の採用した功績倍率のばらつき

同業類似法人の抽出件数の少なさに触れ、抽出の範囲及び方法の違いにより容易に平均値は大きく変動してしまうと指摘している。

<sup>49</sup> 平成 18 年（行ウ）第 8 号 別表 3 及び 4 参照。なお、抽出された法人のうち、1 法人は倍半基準外とされたため省略している。

また、表 2 の丙の 1.46 及び丁の 0.91 は著しく平均値を引き下げる要因となっており、これにより算出された平均功績倍率 2.3 を超えるものは不相当に高額な部分の金額とするには不合理であると判示している。

#### (エ) 旧法 36 条及び旧法令 72 条

「少なくとも本件については……」と限定的ではあるが、同業類似法人の平均値を尺度として直ちに相当、不相当の判断を下すのではなく、これに平均値算出の過程で考慮されていない原告及び代表取締役の事情を加えて判断するのが相当としている。

そして、このように解釈することは旧法令 72 条に規定する「……当該役員は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……」など列挙される項目以外の事情を考慮することを否定するものではないため、旧法令 72 条の趣旨に反するものではない。

#### (オ) 功績の評価

役員報酬の適正額の検討が行われた際、用いられた別表を参照すれば、原告は他の同業類似法人 12 社の平均売上総利益率 17.69%であるのに対し、原告は 43.41%と 2 倍以上を計上していたことが認められる。

また、表 1 の申告所得金額からもわかるように、代表取締役が死亡退職する前は毎年平均 4,500 万円もの申告所得金額を約 10 年間計上し続けていたこと、食中毒事件に関連して売上が減少した際、不動産収入の確保及びリストラを敢行することにより、翌期には業績を回復させた創業者としての功績は大きいものであると評価されている。

以上のように、当該事例では裁判所が役員退職給与の適正額の検討にあたり参考としたのは、同業類似法人の平均値を参考にしつつも功績など平均値では盛り込まれていない要素も検討すべきとしている。その際の要素は売上金額などをはじめとした業績が大きく影響しており、その好調な業績を維持している代表取締役への功績の評価は必然的に大きくなっている。

ところで、原告が採用する功績倍率は 3.5 であったが、代表取締役への役員退職給与の適正額は功労金など含め 2 億 6,100 万円と主張していたため、実質功績倍率は 4.71 となっていた。裁判所は、功績の評価については無制限に認めるものではなく、一定の功績評価が含まれた功績倍率 3.5 を超える上乘せ加算は、同業類似法人の平均値を著しく超えることから、認められないと判示している。これは功績の評価が大きくても同業類似法人の平均

値が一定の基準として考慮されている点は、功績評価を行う法人にとって参考になるものである。

(3) 東京地判昭和 46 年 6 月 29 日<sup>50</sup>

当該事例は食肉販売を行う会社である原告が、代表取締役の退職の際支給した退職給与 650 万円<sup>51</sup>を損金に計上したところ、課税庁は当該代表取締役への退職給与の適正額は 480 万円<sup>52</sup>と算出、差額の 170 万円は退職金として否認された事例である。

裁判所は、役員退職給与は収益を得るための経費たる他の損金と何ら取扱いを異にする理由はないとしつつも、役員退職給与の損金性の尺度である功績評価は各事例によって異なるものであり、この功績評価を算数的な正確さをもって客観的に評価することが困難であるため、その評価が主観にながされ、結果として、隠れた利益処分としての支出が含まれる事例が少なくないと指摘している。そして、これに対処する旧法 36 条及び旧法令 72 条が設けられた趣旨を「……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。」と述べている。

このような旧法 36 条及び旧法令 72 条の趣旨を踏まえ、代表取締役の貢献度の検討を行っている。当該代表取締役は資本金 300 万円で設立した会社を 3 つの小売支店と 1 つの中間卸売支店を設け、資本金は 800 万円にまで発展させている功績が確認される。

しかし、課税庁も指摘するように過去 5 年の事業年度における原告の業績は低調であったが裁判所は近年の業績の悪化が代表取締役の原告への貢献度の減殺要素とはならないとし、原告の算出した役員退職給与には「不相当に高額な部分の金額」は含まれないとした。

なお、同判示事項のなかに役員の貢献度について言及しており、「役員の子会社に対する貢献度は、売上金額、所得金額、積立金増加額以外の要素たる法人の創立・再興の功績、資本金額など資産の内容等によって異なる……売上金額、所得金額および積立金増加額が同一であっても、設備投資これは、当該事業年度の損益計算上は、右各金額の増減とは無関係であるが、本来企業将来の命運に係る事柄であるからその有無および功罪によって異なるものというべきである。」と判示しており、これは功績の評価基準として参考となる考えである。

<sup>50</sup> 昭和 44 年（行ウ）第 84 号

<sup>51</sup> 最終報酬月額 18 万円×勤続年数 12 年 5 か月×功績倍率 3.0

<sup>52</sup> 最終報酬月額 18 万円×勤続年数 12 年 5 か月×功績倍率 2.1

しかし、控訴審判決である東京高判昭和49年1月31日<sup>53</sup>では原判決は取消され、課税庁の算出した480万円が適正な役員退職給与であると判示された。

ここで適正な役員退職給与の算出過程を示すと、課税庁は同業類似法人で、かつ、退職の事情を考慮して11法人の抽出を行った。表3は原告を除く同業類似法人である11法人のデータであり、課税庁はこのうち、業績の良いものの順として上、中、下に区分し、原告が中グループに属したため、著しく功績倍率の低いEを除く代わりに、上グループのDを加えた3社（DFH）で功績倍率を算出したのである。

表3 課税庁の抽出した同業類似法人

単位：千円

法人名	売上	積立金	課税所得	最終報酬 月額	勤続年数	支給退職 給与	損金算入 認容額	区分
A	529,624	22,251	39,038	350	—	5,600	5,600	上
B	903,929	10,943	26,549	154	—	29,200	16,000	上
C	676,794	6,788	34,559	300	—	8,000	6,300	上
D	808,728	983	7,805	175	16	7,000	6,000	上
E	369,116	2,799	12,341	220	—	5,680	5,680	中
F	298,008	3,232	4,002	210	14	6,000	5,400	中
原告	395,563	1,244	4,901	180	12.5	6,500	4,800	中
H	183,764	1,476	4,547	160	8	3,000	2,600	中
I	110,999	2,297	4,367	100	—	3,000	3,000	下
J	66,724	1,493	2,410	45	—	2,000	1,600	下
K	745,073	△8,180	△7,485	60	—	5,000	3,400	下
L	80,521	△4,446	△4,339	100	—	2,300	1,400	下

判示事項について検討を行いたい。まず、役員退職給与の適正額について旧法36条及び旧法令72条が設けられた趣旨について、「役員に対する退職金が従業員に対する退職金と異り、益金処分たる性質を含んでいることにかんがみ、右基準に照らし一般に相当と認められる金額に限り収益を得るために必要な経費として損金算入を認め、右金額を越える部分は益金処分として損金算入を認めなかった趣旨に解される……」と述べている。

原審では、当該規定が設けられた趣旨について、役員退職給与が役員の貢献度を算出要素にしている以上、客観的な測定は困難であるため、隠れた利益処分の事例が多いとしながらも、同業類似法人の横並びの基準を超えるも

<sup>53</sup> 昭和46年（行コ）第64号

のすべてを否認する趣旨ではないとする見解であったが、控訴審判決では同業類似法人の横並びの基準を超える部分は隠れた利益処分として損金算入を否認するとの見解である。

また、貢献度について「昭和四一年九月退職する迄一二年五月にわたり被控訴会社を経営し、その間食肉小売業をも営業種目に加えて新たな店舗をもうけるなど、被控訴会社のために功績をあげてきたことは認められるが、前掲D、F、H社においてもそれぞれ右に類似し、あるいは匹敵する事情があり得るわけである……」と述べており、同業類似法人と比較する以上、一定の功績評価は反映されているとの判断である。

原審では売上金額、所得金額、積立金額だけでなく、設備投資など将来を見越した経営を行っていたかどうかまで検討すべきと、広義の貢献度評価範囲であった。

しかし、控訴審判決では、抽出した同業類似法人である3社もそのような事情があるとの予想に基づき貢献度の評価を行っているため、貢献度の基準、功績の尺度も同業類似法人の間において横並びで行っていると解釈できる。

当該事例は原審で役員退職給与の適正額が認められ、控訴審判決では一転、当該役員退職給与には「不相当に高額な部分の金額」が含まれると判断されたものであった。

#### (4) 小括

役員退職給与の適正額を巡って争われた事例のうち、功績の評価が焦点となった事例の検討を行った。京都地判平成23年4月14日は分掌変更に伴い支給した校長への退職金について、退職給与への該当性が最大の争点であったが、退職金の過大性も課税庁から指摘されていた。そこでは退職金の算出について、創設者であることから教職員に適用する退職金規程に従って算出する必要はないと判示している。また、理事会の議事録で、役員退職給与の算出根拠が示されていなくとも、功績評価を退職金算出の根拠とした。

なお、当該事例は役員賞与への該当性を争点としていたため、退職金の過大性をそこまでの争点にしていなかったと考えられる。そのため同業類似法人による平均値が示されていなかった。このことから、功績評価により役員退職給与の金額の妥当性が判断された要因になったものと考えられる。

当該事例は、役員退職給与の過大性について大きな争点にならなかった事情が認められるものの、その功績の評価に用いられた要素は、創設者としての教育基盤の形成、勤続年数、多額の設備の寄付、金融機関に対する債務保証などが挙げられており、このような事情が功績として客観的に評価され得る基準であるといえる。

しかし、多くの同族会社では功績の評価に恣意性の介入が認められるため、慎重な判断が求められる。この点、同族会社については注意が必要である。

大分地判平成 21 年 2 月 26 日では、同業類似法人で算出した平均値を基礎として、売上金額のみならず申告所得金額ほか原告及び代表取締役に関する他の要素も比較に含めて功績の評価が行われていた。そして、そのような検討を行って役員退職給与を算出することについて関係法令<sup>54</sup>に反するものではないと判示しているところ、功績の評価に数字の裏付けが一定の根拠となり得るといふ事例であった。当該事例では、一定の功績が認められていたが、同業類似法人の平均値を超えた金額が直ちに不相当に高額な部分とならないまでも、大きくかけ離れたものとなる場合に過大な功績評価として不相当に高額な部分と判断されている。

そして、東京地判昭和 46 年 6 月 29 日については、積極的な功績の評価を行っていたにも関わらず、控訴審では一転消極的な功績の評価にとどまっておき、貢献度についても抽出された同業類似法人と同じような功績が認められるであろうと予測している点など、平均値が全てを備えたものとの判断は不合理であろう。

しかし、大分地判平成 21 年 2 月 26 日で原告が、同業類似法人に比較してこれらの数値が突出していたというほどの功績評価の正当性を証明する代表者としての経営能力は、東京地判昭和 46 年 6 月 29 日では表 3 で確認する限り認められないことは確かである。このような点が高裁では功績評価に影響し、同業類似法人の平均値が妥当であると判断された要因となったと考える。

2 章では主に裁判所の行う功績評価について検討を行ってきた。代表者としての功績評価は売上金額や営業利益、申告所得金額などの定量的評価が基本的な功績評価に結び付き、債務保証や設備投資などの功績評価時点では定性的評価基準と考えられるものは客観的に評価が難しいと考える。

このことから、納税者は功績評価について定量的評価基準を根拠として功績評価を行うことが望ましいと考える。

### 3 功績倍率法及び 1 年当たり平均額法の検討

金子宏氏、品川芳宣氏、大淵博義氏が功績倍率法と 1 年当たり平均額法の役員退職給与の算出方法の選択は、最終報酬月額が低額である場合には、1 年当たり平均額法によって役員退職給与を算出することが望ましいとしている。

しかし、功績倍率法のうち、平均功績倍率法と最高功績倍率法の選択の可能性はどうであろうか。

1 章では役員退職給与の算出の要素となる、最終報酬月額、勤続年数及び功績

---

<sup>54</sup> 前掲注 23

倍率の問題点を述べた。例えば、実務上、功績倍率については、役員の退職の際用いられる功績倍率は3.0までであれば安全だとの認識があり、この安全神話の始まりは後に検討を行う東京地判昭和55年5月26日<sup>55</sup>からとのことである。  
56

しかし、功績倍率3.0が妥当であるとの判断は当然のことながら事例ごとに異なっており、東京高判平成25年7月18日<sup>57</sup>では、功績倍率1.18が妥当であると判示されているところである。

東京高判平成25年7月18日において改めて不相当に高額な部分の金額の判断が重要となってくると考えるが、その際の功績倍率の算出は同業類似法人におけるデータ収集が困難であることも起因してか、恣意性が大いに反映され、争われることも多い。

以下において、役員退職給与の不相当に高額な部分について争われた事例を、裁判所が合理的であるとした算出方法に分類し、その選択可能性と各計算要素などの検討を行うことにより、役員退職給与の適正額基準を探る上での問題点を確認する。

#### (1) 平均功績倍率法が採用された事例

まず、功績倍率法の算出方法のうち、平均功績倍率法を採用することが妥当であるとされた事例の検討を行うこととする。

##### ア 東京高判平成25年7月18日

平成17年長野県に本店を置く不動産賃貸業などを営む同族会社である原告は、創業以来13年間代表者を勤めてきた者（以下、3(1)アにおいて、この者を「B」という。）の死亡退職に伴い、取締役会で承認された役員退職給与6,032万円及び弔慰金384万円を支払い、これを損金算入し、確定申告を行った。

これに対し、課税庁は旧法36条における不相当に高額な部分の金額が損金へ算入されている旨指摘し、修正申告書の提出を求めたが、原告がこれに応じなかったため、役員退職給与の不相当に高額な部分に係る法人税の更正処分、及び過少申告加算税の賦課決定処分を行い、これを不服として争われた事例である。

役員退職給与の算出の基礎となった各計算要素について、裁判所は以下

<sup>55</sup> 昭和52年（行ウ）第287号

<sup>56</sup> 西中間浩「最新判例・争われた中事例の要点解説」（税経通信・2014年1月）170頁

<sup>57</sup> 平成25年（行コ）第169号、原審・東京地判平成25年3月22日 平成23年（行ウ）第421号

のような判断を下している。

(ア) 最終報酬月額

Bに対する最終報酬月額については平成14年12月以降、32万円であり、これを退職時期に大幅に改定されるなどの事情も認められないことから、これを計算要素とすることが妥当であるとしている。

なお、原告もBに対する最終報酬月額32万円については争いのない事実であるとしている。

(イ) 勤続年数

原告は平成4年に設立されており、Bは創立以来原告の代表者であったため、Bが死亡退職した平成17年までの13年を計算要素としている。

(ウ) 功績倍率及び算出方法の選択

功績倍率の算出方法として、原告は納税者に有利な最高功績倍率法を採用することが妥当であると主張していたが、裁判所は最高功績倍率法を採用することについて、「最高功績倍率を用いるべき場合とは、平均功績倍率を用いることにより、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を得ることができない場合、すなわち、同業類似法人の抽出基準が必ずしも十分ではない場合や、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に限られる……」としている。

そこで原告と同じ長野を所在地とする地域及び、基幹事業を同じくする条件の下、同業類似法人の抽出が行われていることから不合理であるとは指摘できないため、旧法36条及び旧法令72条の趣旨に合致する、平均功績倍率法を採用することが妥当であると判示している。

下記、表4<sup>58</sup>は原告と同地域により、1から3の同業類似法人の抽出を行い、功績倍率の平均値を算出したものである。つまり、課税庁が明らかにした功績倍率の算出根拠である。

---

<sup>58</sup> 東京地判平成25年3月22日 平成23年（行ウ）第421号 別表2

表4 課税庁の求めた功績倍率

単位：千円

	売上	役職	退職金額①	最終報酬月額②	勤続年数③	功績倍率 ①/(②×③)
原告	51,422	代表取締役	60,320	320	13	14.50
1	75,944	代表取締役	12,500	500	25	1.0
2	81,463	代表取締役	38,000	800	23	2.07
3	50,008	代表取締役	15,000	800	41	0.46
本件同業類似法人（原告を除く 1～3）の功績倍率の平均値						1.18

(注) 勤続年数欄の1年未満は切り上げ。功績倍率欄の小数点3位以下を切り上げ。

抽出する同業類似法人の事業規模について原告の売上金額の2分の1以上2倍以下の、いわゆる倍半基準に原告と相当程度の類似性が認められるとして抽出範囲の根拠を明らかにしている。

これにより功績倍率の算出方法は同業類似法人3件の平均である功績倍率1.18倍を算出している。

補足すれば、表4の1から3の同業類似法人の抽出については、原告の売上金額、所得金額、総資産価額、純資産価額及び資本金をそれぞれ100として同業類似法人の上記各金額及び価額を指数化したものを作成し、その各指数の平均値を求めた結果、同業類似法人3件の平均値は477であったことから、規模的には原告の4.8倍であることが認められる。したがって、抽出された同業類似法人の規模としては多少原告に有利な状況であった。

#### (エ) 外部データからの検討

役員退職給与について原告は、役員退職給与6,032万円か、少なくとも最高功績倍率3.0を採用し、これに30%の功労加算金を加えた1,622万4,000円<sup>59</sup>が妥当であるとの主張である。

しかし、表4を参照すれば、原告が採用した功績倍率は14.50と突出していることから、当初算出された役員退職給与6,032万円は明らかに不相当に高額である。

下記表5は外部データ<sup>60</sup>を参考として14の同業類似法人の抽出を行った。14法人の抽出にあたっては、原告の売上金額及び剰余金を参考に、倍半基準を用いて抽出を行っている。具体的な金額としては売上1億円から2,500

<sup>59</sup> 最終報酬月額32万円×勤続年数13年×功績倍率3.0×功労加算金130%

<sup>60</sup> 『平成25年度版Y-BAST』（TKC全国会システム委員会編集 2014年）当該資料はTKC会員のみ限定して発行されるデータであるため、すべての納税者が獲得できるデータではないといえる。

万円、剰余金については 400 万円から 100 万円の規模を基準としており、抽出対象地域については明らかにされていなかったため、全国としており、退職事由については死亡退職のみである。以上のような前提条件をもとに功績倍率の算出を行っている。

ただし、原告は平成 19 年度版 Y-BAST を参考に功績倍率 3.0 を主張しているが、表 5 は平成 25 年度版 Y-BAST である点において正確性を欠いている。

表 5 外部データにより求めた功績倍率

単位：千円

	売上	役職	退職金額①	最終報酬月額②	勤続年数③	功績倍率 ①/(②×③)
原告	51,422	代表取締役	60,320	320	13	14.50
1	94,000	会長	8,000	440	20	0.91
2	87,000	代表取締役	20,000	100	32	0.63
3	82,000	代表取締役	19,350	150	43	3.0
4	57,000	代表取締役	11,700	550	27	0.79
5	50,000	代表取締役	36,800	450	23	3.56
6	39,000	代表取締役	5,000	300	32	0.53
7	37,000	代表取締役	7,500	430	25	0.70
8	34,000	代表取締役	5,003	200	11	2.29
9	34,000	代表取締役	7,000	200	19	1.85
10	32,000	代表取締役	10,000	400	9	2.78
11	31,000	代表取締役	28,000	720	14	2.78
12	30,000	会長	15,000	300	27	1.86
13	28,000	代表取締役	17,000	250	31	2.20
14	24,000	代表取締役	15,000	800	25	0.75
本件同業類似法人（原告を除く 1～14）の功績倍率の平均値						1.76

(注) 勤続年数欄の 1 年未満は切り上げ。功績倍率欄の小数点 3 位以下を切り上げ。

概観すれば、功績倍率の算出にあたり、同業類似法人の抽出を全国に広げたところで特筆すべき大きな数値の上昇は見られなかった。原告においても同業類似法人の抽出を地域にこだわり、それにより抽出された 3 件から功績倍率を算出されることよりも、対象地域を全国に拡大し、14 件の同業類似法人を参考として功績倍率を算出した方が、平均功績倍率の利点に適い合理的であろう。

しかし、納税者である原告は B への役員退職給与を算出する際、TKC の

発行する Y-BAST を手にしていることから、同業類似法人の支給する役員退職給与を一定程度は把握できたはずであり、この基準から比較すると、役員退職給与の 6,032 万円及び功績倍率 14.50 は異常な数値であると考えられる。

なお、裁判所は当該 Y-BAST について、TKC 会員に対してのアンケート結果からの作成であり、対象法人は TKC 会員に限られていることを疑問視しているが、納税者が通常獲得できないと考えられる同業類似法人の情報にしては最大規模の資料であるといえる。<sup>61</sup>

また、当該事例に関しては B に対して、原告を含めるグループ企業 5 社から役員退職給与及び弔慰金が支給されており、それぞれその適正額について争われている。その支給総額は 3 億円にもものぼっているため、判決には少なくとも当該事実が影響していると考えられる。<sup>6263</sup>

#### イ 岡山地判平成 21 年 5 月 19 日<sup>64</sup>

養鶏業及び鶏卵、鶏糞を販売する原告は代表取締役である者（以下、3(1)イにおいて、この者を「C」という。）の業務上の死亡事故に伴い、生命保険金 2 億 1,000 万円余りを原資として、役員退職給与 1 億 4,000 万円、弔慰金 2,000 万円の支給を行い、これを損金算入し、確定申告を行った。

これに対し、課税庁が C への役員退職給与の適正額は 2,175 万円、弔慰金としての適正額は 1,800 万円として更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったところ、原告はこれを不服としてその取消しを求めた事例である。

役員退職給与の算出の基礎となった各計算要素について、裁判所は以下のような判断を下している。

##### (ア) 最終報酬月額

C の死亡当時における最終報酬月額は 50 万円と認められているところ、原告はこれを 80 万円と主張する。これは生前 C が後任である原告の現代表取締役と均等に役員報酬を得ており、その現代表取締役は現在役員報酬を 80 万円得ていること及び当時の鶏卵出荷量の増加に伴い、役員報酬への分

<sup>61</sup> 政経研究所が発行する『2014 年度版 役員の退職慰労金』については、上場企業及び非上場企業など調査範囲は限定されていないものの、細かな業種及び規模が確認できず、抽出法人も極めて少数である。

<sup>62</sup> 渡辺充「TKC データによる最高功績倍率 3.0 適用の可否」（速報税理 2014 年 2 月 1 日号）36～42 頁

<sup>63</sup> 品川芳宣「役員退職給与適正額の算定方法」（税研 2014 年 3 月・vol.29-No.6）98 頁～101 頁

<sup>64</sup> 税資 259 号 89 頁（順号 11202）

配可能額は年間 2,200 万円を見込んでいたことなどを理由にしている。

しかし、裁判所の判断としては、原告の財務状態<sup>65</sup>を確認するに、13 期から 15 期は営業損益で赤字を計上していたことを指摘し、C への功績評価及び功労についてもさしたる評価はできず、「同種、同規模の同業他社等と比較したとしても、せいぜいその平均程度か、むしろそれ以下と認められ、……功績ないし功労もまたその程度と認められるにとどまるというべきである。」と判示しており、C への最終報酬月額は 50 万円が妥当であると判断した。

#### (イ) 勤続年数

勤続年数について、C は原告が設立された時期から代表取締役であったため、設立時の昭和 62 年 11 月 12 日から死亡退職日までの平成 14 年 1 月 4 日の 14 年 3 か月が勤続年数であるが、役員退職給与の算出においては 1 年未満の端数を切り上げ、15 年<sup>66</sup>とされている。

このことについては当事者間に争いのない事実とされている。

#### (ウ) 功績倍率及び算出方法の選択

功績倍率の算出方法については、平均功績倍率法及び最高功績倍率法のいずれを採用するにしても損益状況、功績評価など客観的に評価した倍率であることから、まず、原告の損益状況の分析を行っている。

その結果、(ア) のとおり、功績の評価は認められず、功績倍率の算出方法についても、「最高功績倍率を用いるのを相当とすべき功績ないし、功労があるわけでもない。」として、最高功績倍率法の選択可能性を否定している。

そして功績倍率については、同業類似法人の平均値である 2.9 が採用されている。

#### (エ) 事例の検討

当該事例においては最高功績倍率法を採用することについて、「相当とすべき功績ないし、功労があるわけでもない」と最高功績倍率法を採用する際の基準として、一定程度の功績が必要である旨判示している。功績倍率法の選択可能性について当該事例で抽出された同業類似法人は 5 社であり、

<sup>65</sup> 裁判所は、原告の 13 期（平成 11 年 10 月 1 日～平成 12 年 9 月 30 日）から 17 期（平成 15 年 10 月 1 日～平成 16 年 9 月 30 日）の財務状態及び決算状況を確認している。なお、C の死亡退職した事業年度は 15 期に該当する。

<sup>66</sup> 課税庁による更正の理由書においても勤続年数は 15 年として役員退職給与が算出されている。

これら 5 社の損益状況など詳細な分析は行われていないが、規模を同一として、在職年数の平均値が 18 年、最終報酬月額平均値が 49 万 4,000 円となっていることから、これら平均値が役員退職給与の支給対象者 C の状況に極めて近似していることが確認される。<sup>67</sup>

このことから、最高功績倍率法を採用するよりも平均功績倍率法を採用することに合理性があると考えられる。

しかし、次のような事実については疑問である。当該事例は功績倍率について、当初同業類似法人の抽出を行ったところ、4 法人が対象となり、その平均功績倍率である 2.5 が算出されていたが、更正処分にあたり 1 法人追加し、平均功績倍率を 2.9 に引き上げている。この引き上げられた理由は明らかではないが、良いように解釈すれば原告の主張を考慮した措置であり、悪いように解釈すれば、平均功績倍率 2.5 の算出時において恣意的に功績倍率の高い D 社（脚注 67 参照）を除外していたことが考えられる。

また、原告が最高功績倍率を採用することについて、課税庁は、「本件比較法人は、広島国税局管内から本件抽出基準に従って抽出された 4 法人であり、その功績倍率は「2」、「4」、「1.8」、「1.89」、平均値は「2.5」である。これらの数値を比較すると、最高値の法人は過大な退職給与が支給されている可能性があるから、最高功績倍率法を用いることには問題がある。」と反論している。この主張によれば、当該事例では最高功績倍率法の採用は不可能であり、「過大な退職給与が支給されている可能性がある」同業類似法人を含めた平均値に意味はあるのであろうか。そもそも、そのような可能性のある法人を同業類似法人に含めていることが問題であると考えられる。<sup>68</sup>

<sup>67</sup> 税資 259 号 89 頁（順号 11202）別表加筆・修正 単位：千円

法人名	売上金額	在職年数	最終報酬月額	役員退職給与	功績倍率
原告	358,913	15	500	140,000	18.7
A	650,592	25	200	10,000	2.0
B	125,378	17	70	2,380	2.0
C	489,289	19	1,000	34,200	1.8
D	901,958	13	300	16,800	4.31
E	415,777	16	900	57,600	4.0
平均値	516,599	18	494	24,196	2.9

<sup>68</sup> このことについて山本守之氏は別の事例（名古屋地判平成 2 年 5 月 25 日・名古屋高判平成 4 年 6 月 18 日）の検討を通じ、以下のように述べている。「……たまたま不相当高額なものがあるときには、最高功績倍率を適用すると不合理な結果となるが、不相当高額なものを比準法人に含めること自体に問題があるのではなかろうか。」山本・前掲注（41）262 頁

ウ 札幌地判平成 11 年 12 月 10 日<sup>69</sup>

北海道において食料品の製造業などを営む原告が代表取締役の辞任に伴い支給した役員退職給与 3 億円につき、全額を損金算入し、確定申告を行った。

これに対し、課税庁は不相当に高額な部分が損金算入されているとして、法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったところ、原告はこれを不服としてその取消しを求めた事例である。

裁判の行方については、代表取締役の最終報酬月額 150 万円と勤続年数 24 年、功績倍率 3.9 を乗じた 1 億 4,040 万円を超える部分が不相当に高額な部分とされ、控訴審及び上告審のいずれにおいてもその請求は棄却されている。

しかし、当該事例は役員退職給与の適正額算出を巡り、興味深い点があるため、これを検討していきたい。

#### (ア) 旧法 36 条及び旧法令 72 条と課税要件明確主義

原告は役員退職給与の適正額の算出にあたり、平均功績倍率を算出することについて、同業類似法人は通常、ライバル企業であることが多く、その情報の獲得は困難極まりなく、これが旧法令 72 条に最も合致する方法であれば、納税者の予測可能性を保障する課税要件明確主義に反するものであると主張している。

しかし、この点につき裁判所は「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、損益など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（平均功績倍率法に限らず、最高功績倍率法にせよ、一年当たり平均額法にせよ、比較法人の資料に基づいて計算する手法をとるのであるから、納税者の側での資料の入手が困難であることに変わりはないはずである。）」と述べている。

納税者が功績倍率を算出する上で情報の獲得が困難であることについて、課税公平の実現のためには一定の制限を受けることがあってもやむを得ないと判示している。

<sup>69</sup> 平成 8 年（行ウ）第 20 号、控訴審札幌高判平成 12 年 9 月 27 日平成 12 年（行コ）第 1 号、上告審最判平成 15 年 11 月 7 日平成 12 年（行ツ）第 357 号

(イ) 同業類似法人の抽出対象地域の変更と更正処分時の功績倍率

当初、札幌国税局長が同局管内で同業類似法人の抽出を行っており、これにより 7 法人が抽出され、平均功績倍率 2.6 と算出されていた。

裁判所は当該 7 法人が原告の同業類似法人として妥当であるかとの検討を、過去 3 事業年度における売上金額、申告所得金額、総資産及び純資産価額などから行った結果、3 法人を抽出、その平均功績倍率 3.0 を算出している。

なお、更正処分は原告と経済地域を同じくする税務署管内で同業類似法人の抽出を行ったが、該当する法人が見つからなかったため、その対象地域を仙台国税局管内で 4 法人を抽出、平均功績倍率を 3.9 と算出している。

(2) 最高功績倍率法が採用された事例

ア 東京地判昭和 55 年 5 月 26 日<sup>70</sup>

不動産の売買及び仲介を業とする原告は取締役 3 名（以下、3 (2) アにおいて、この 3 名を「D」「E」「F」という。）、監査役 1 名（以下、3 (2) アにおいて、この 1 名を「G」という。）の退職に伴い、役員退職給与として各 1,500 万円を支給し、この総額 6,000 万円を損金算入して確定申告を行った。

これに対し、課税庁は各役員への役員退職給与の適正額として、D は 60 万円、E 及び G は 45 万円、F は 30 万円であるとして、これらの合計 180 万円を超える不相当に高額な部分、5,820 万円が損金算入されているとして争われた事例である。

当該事例は設立直後の事業年度において多額の収益を計上しており、このような結果を残せたのは、原告が設立される前の 5 年間、各役員が得意先の開拓などに奔走したからであると主張し、各役員に対しての役員退職給与 1,500 万円は妥当であると主張していた。

これに対し、裁判所は、役員退職給与の算出方法について、以下のような株式会社政経研究所の調査結果を明らかにしている。

役員退職給与の算出基準を有している企業 265 社のうち、167 社が最終報酬月額を計算要素として採用しており、さらにその 167 社のうち、154 社が最終報酬月額と勤続年数の積に一定の数値を乗じて役員退職給与を算出している。

このことから、功績倍率法は不相当に高額な部分の判断につき、同業類

---

<sup>70</sup> 昭和 52 年（行ウ）第 287 号、控訴審東京高判昭和 56 年 11 月 18 日昭和 55 年（行コ）第 57 号、上告審最判昭和 60 年 9 月 17 日昭和 57 年（行ツ）第 36 号

似法人を参考にすべきとする関係法令<sup>71</sup>の趣旨に合致すると判示している。

そして、功績倍率の算出については、同業類似法人の抽出基準が不十分であったため、功績倍率にばらつきが生じていることを指摘し、最高功績倍率 3.0 の採用を認めている。<sup>72</sup>

イ 原審で平均功績倍率法、控訴審で最高功績倍率法が採用された事例<sup>73</sup>

不動産賃貸及び管理を行う原告は、創業者である代表取締役（以下、3(2)イにおいて、この者を「H」という。）の業務上の死亡事故より死亡退職金 9,100 万円を支給し、これを損金算入し確定申告を行った。

これに対し、課税庁は 7,835 万円が不相当に高額な部分であるとして更正処分を行ったところ、これを不服として争われた事例である。

当該事例は、原審と控訴審で異なった見解を示しているため、まず原審を確認することとする。

(ア) 福島地判平成 8 年 3 月 18 日

まず、原告は H への役員退職給与 9,100 万円について、退職金が 2,000 万円、弔慰金 5,000 万円、特別功労加算金 2,000 万円、葬儀費用 100 万円と、その内訳を主張している。このことについて裁判所は、死亡退職金として 9,100 万円が給料手当の勘定科目で一括計上されていたこと、9,100 万円全額が相続税の申告書において相続財産に含まれていたことなどから 9,100 万円全額を役員退職給与と解するのが相当としたが、H の退職事由を考慮して、役員退職給与の過大性の判断については各性質に応じた検討を行うと判示している。

そこで、役員退職給与の算出に功績倍率法を採用することについては当事者間に争いの事実認められていない。

まず、同業類似法人の抽出について原告は、不動産賃貸業の場合、その抽出基準に保有する不動産の種類及び数などが反映された総資産額が重要となると考えるが、抽出された同業類似法人はこの点、考慮されていないと指摘している。このことについて裁判所も更正処分における選定基準について「合理性に疑問を差し挟む余地もないではない」との見

<sup>71</sup> 前掲注 23

<sup>72</sup> 大淵博義氏は当該事例で最高功績倍率が採用されたことについて、「……最高値により納税者に有利な安全値としての適正退職給与の金額を算定することが合理的である……退職役員の勤続年数が極めて短期間であるという事情もあって同業者の最高値の功績倍率を採用したものと考えられる。」と述べている。大淵・前掲注 (19) 315 頁

<sup>73</sup> 原審福島地判平成 8 年 3 月 18 日平成 3 年（行ウ）第 4 号、控訴審仙台高判平成 10 年 4 月 7 日平成 8 年（行コ）第 5 号、上告審最判平成 10 年 10 月 7 日平成 10 年（行ツ）第 185 号

解を示すが、同一の経済地域に所在し、売上金額、所得金額などの各要素から判断して、合理性が失うまで著しい相違はないとしている。

そして、抽出された4法人の平均功績倍率である2.3、Hの最終報酬月額である50万円、勤続年数11年を採用し、役員退職給与の適正額として1,265万円が妥当であると判示した。

なお、その他、最終報酬月額50万円の3年分である1,800万円、葬儀費用として相当な範囲である100万円が損金算入できるものと判断されている。

(イ) 仙台高判平成10年4月7日

原審である福島地判平成8年3月18日における裁判所の判断と見解が異なる点は、功績倍率の算出方法の採用である。

当該判決では抽出された同業類似法人は相応の合理性は認めることができるとしているが、4法人での抽出は少数であること及び功績倍率に一定の幅が認められる点につき、「結果として抽出された対象は4法人5事例にとどまり、これによって判明した功績倍率は1.30から3.18までの約2.45倍もの幅があることからすると、右の功績倍率の平均値である2.30に基づいて算出された相当額については、類似法人の平均的な退職金額であるということではできるとしても、それはあくまでも比較的少数の対象を基礎とした単なる平均値であるのにすぎない……」と判示している。

そして、原告が採用すべき功績倍率については、「……功績倍率の最高値3.18を示している……法人については、平均値との開差も1.38倍程度であることからして特異な値とは解されず、また、その支給額が過大であるとして被控訴人においてこれを否認ないし更正したとの証拠もないので、本件においては右……法人の功績倍率こそが有力な参考基準となるものと判断する。」として、抽出された同業類似法人のうち、最高値である功績倍率を採用することが妥当であると判断している。

(3) 平均功績倍率法と最高功績倍率法の関係

功績倍率法のうち平均功績倍率法と最高功績倍率法が採用された事例の検討を行った結果、いずれかの方法を有利選択することはできないと確認できたが、矛盾点も浮き彫りとなった。

例えば、平均功績倍率法を採用することの根拠について、東京高判平成25年7月18日では、「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を得ることができる」と判示している。確かに岡山地判平成21年5月19日では、抽出された同業類似法人

の平均値と原告との間に類似性は見出すことができる事例も確認できる。

しかし、同判決内では、抽出された同業類似法人の採用した功績倍率のばらつき及び幅について、「……ばらつきがあるからこそその平均をとるのであって、ばらつきがあるときに最高功績倍率を用いるというのは根拠がない……」と判示、さらに付け加えると、抽出された同業類似法人に不相当に高額な部分を支給した法人が含まれているかもしれないと課税庁が主張しているのである。

一方、仙台高判平成10年4月7日では、抽出された同業類似法人の功績倍率に一定の幅が認められれば、それは、「比較的少数の対象を基礎とした単なる平均値であるのにすぎない」と述べている。

そして、最高功績倍率法については、東京高判平成25年7月18日において、「……同業類似法人の抽出基準が必ずしも十分ではない場合や、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に限られるというべきである。」と、その採用できる場合を限定しているが、岡山地判平成21年5月19日では、「……最高功績倍率を用いるのを相当とすべき功績ないし功労があるわけでもない。」と、その採用には功績が必要である旨判示している。

以上のことから功績倍率の算出方法については、統一的な見解が存在するのではなく、事例ごとに変化しているようである。特に課税庁が抽出した同業類似法人により、功績倍率法の中でも平均功績倍率法によるのか最高功績倍率法によるのか違いが生じてくると考える。

この統一的な見解がなく、同業類似法人の抽出など納税者には知り得ない情報に基づく事由に左右されることは、納税者の予測可能性の観点から有益なものではないため、この点、課税庁においては認識すべきである。

#### (4) 1年当たり平均額法が採用された事例<sup>74</sup>

##### ア 札幌地判昭和58年5月27日<sup>75</sup>

暖房配管工事及び管工事の資材などを製造する原告は、創業当時から代表取締役を務める者（以下、3(4)アにおいて、この者を「I」という。）の病気を理由にした退任に伴い、役員退職給与として1億2,000万円支給し、これを損金算入して確定申告を行った。

これに対し、課税庁は役員退職給与の1億2,000万円のうち、7,000万円

<sup>74</sup> 岡山地判平成元年8月9日昭和62年（行ウ）第8号、（控訴審広島高判平成4年3月31日平成元年（行コ）第3号）では功績倍率の算出方法として、平均功績倍率法、最高功績倍率法のほか1年当たり平均額法も検討されていた。結論的にこの方法によった退職金額は更正処分の金額以下であったため、更正処分は妥当であるとの判決がされている。

<sup>75</sup> 昭和54年（行ウ）第9号

がIへの役員退職給与としての適正額であり、これを超える5,000万円は不相当に高額な部分にあたるとして更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったところ、原告がこれを不服として争われた事例である。

課税庁は代表取締役への役員退職給与の算出にあたり、次のような検討を行っており、裁判所もこれを支持している。Iへの最終報酬月額が30万円、勤続年数は22年として、4法人の同業類似法人を参考に算出した平均功績倍率は4.7倍であり、これを用いた役員退職給与額は3,102万円と算出される。次に、同業類似法人における1年当たりの平均退職給与288万3,000円に勤続年数22年を乗じて、6,342万6,000円と算出されている。さらにIは同業類似法人の平均勤続年数19.7年に比較して長期間であること及び同業類似法人の平均最終報酬月額63万円であり、Iの役員報酬は長期間従業員に比較して大差のない低額な水準にとどめ、事業拡大の設備投資にその資金を捻出していたことを考慮し、1年当たり平均額法によって算出された6,342万6,000円に10%の功労を加算した7,000万円を適正な役員退職給与として算出、検討しているのである。

原告は、Iが長期間従業員に比較して大差のない低額な水準にとどめ、事業拡大の設備投資にその資金を捻出していたなどの特別の功労を考慮すれば、Iに対して支給することとした退職給与の額1億2,000万円は相当な金額と主張していた。これに対して裁判所の判断は功労の検討に当たり、「…代表取締役の功労は、窮極的には、その事業規模（売上金額、総資産価額、純資産価額、所得金額）の数値に表現されるものである……」と、判示している。そして、当該事業規模を参考とした同業類似法人の抽出を行っている段階で、一定の功労は考慮されていると判示している。

当該事例は平均功績倍率法を採用した場合は3,102万円、1年当たり平均額法を採用した場合は6,342万6,000円と大きく開きが生じるが、Iに対する報酬が近年増額されていなかったこと、本件類似法人における報酬の支給例と比較して低額であることから、平均功績倍率法によって得られた金額は本件類似法人における退職給与の額と比較しても低額になるので、課税庁は、平均功績倍率法ではなく、1年当たり平均額法を採用したことは妥当な結果であり、また、検討過程にも納得させられる事例である。

一方、結果的には、課税庁がIの功労を認め、10%の功労加算がされているが、裁判所の見解としては、売上金額など個々の法人により差が出る項目である事業規模に代表者の功績は反映されているため、これらの法人と比較する時点で功績の評価は十分であり、さらにこれに上乘せして功労加算金を支給することについて疑問を呈している。

確かに、役員退職給与の算出については功績倍率法が実務上、広く採用

され、裁判所も関係法令<sup>76</sup>の趣旨に合致する方法であるとしているが、その算出に用いられる計算要素及び算出過程に功績の評価が過剰に反映されているとも考えられる。例えば、最終報酬月額については、「最終報酬月額は、特別な場合を除いて、一般に役員在任中における最高水準を示すとともに、役員としての在職期間中における法人に対する功績を最もよく反映するもの……」（岡山地判平成18年3月23日）と解釈されており、功績倍率については、「……功績倍率は、当該役員の法人に対する功績や法人の退職金支払い能力等の個別的要素を総合評価した係数というべき……」（東京高判平成元年1月23日）と解釈されている。その意味から裁判所は功労加算金については、役員退職給与の算出に用いる各計算要素に功績評価が盛り込まれていることから、改めて上乘せ加算する必要はないとの見解であろう。

#### （5）小括

まず、役員退職給与を算出する上で重要な計算要素となる功績倍率の算出方法について、平均功績倍率法、最高功績倍率法が採用された事例の検討を行った。そして、功績倍率法ではなく、もう一方の役員退職給与の算出方法である1年当たり平均額法が採用された事例の検討を行った。

功績倍率法内での選択可能性について、平均功績倍率法と最高功績倍率法との間で有利選択は行えないことが確認できた。

しかし、平均功績倍率法と最高功績倍率法の関係でも述べたとおり、いずれを採用するかについて統一的な見解はなく、課税庁が抽出した同業類似法人との比較により左右される場合が多いことが確認された。つまり、納税者が役員退職給与を算出する際には、いずれの方法が適正であるかの確認が行えないのである。例えば、東京高判平成25年7月18日においてはTKCによる外部データを納税者は参考にしてしたが、このデータにつき、裁判所は、当該データの調査対象法人がTKC会員に限られていること、抽出された対象地域が全国となっている点において、当該データを用いることについて疑問を呈している。

確認するところによると、そこから14法人の抽出が行えたことは、データの閲覧がTKC会員に限定されるものの、納税者が参考にできる最大の情報であると考えられる。<sup>77</sup>当該事例については異業種のデータを抽出していたことなど、データの利用を誤っている点については、納税者においても非があったと考

<sup>76</sup> 前掲注23

<sup>77</sup> 当該事例について、『2005年度版役員の退職慰労金』（政経研究所・2005年・292～293頁）によると、不動産業、従業員100名未満、資本金3千万未満、未上場という条件しか公表されておらず、そこから抽出されている同業類似法人はわずか1社であった。

えられるが、役員退職給与の算出時に功績倍率の算出方法を参考にできるほど詳細な同業類似法人の情報は納税者に確認できる術はないといえる。

次に、1年当たり平均額法は最終報酬月額が低い場合に選択できる方法であると考えられるが、札幌地判昭和58年5月27日では、従業員へ支給する給与と大差のないことや、業績の変動によっても役員報酬の改定が行われていないことなどが、最終報酬月額が低いと判断される要因となっていた。もっとも、当該事例においても同業類似法人における最終報酬月額の平均値との比較は行われていた。

また、功績倍率法と1年当たり平均額法の有利選択について金子宏氏は、「納税者に有利な方法を適用すべきであろう。」<sup>78</sup>との考えを示しているが、名古屋地判平成2年5月25日<sup>79</sup>では退職した役員の最終報酬月額が低額であったため、1年当たり平均額法を採用すべきであるとの原告の主張は、退けられている。

役員退職給与の算出時点において、納税者は情報の獲得が困難であることが確認され、このことについて裁判所も、「……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（平均功績倍率法に限らず、最高功績倍率法にせよ、一年当たり平均額法にせよ、比較法人の資料に基づいて計算する手法をとるのであるから、納税者の側での資料の入手が困難であることに変わりはないはずである。）」（札幌地判平成11年12月10日）と判示していることから、同業類似法人の情報を獲得することが困難であることを認めている。納税者がこのような同業類似法人の情報の獲得が困難であるということは、役員報酬が低額か、適正額か、高額かの判断が行えないため、役員退職給与の算出方法である功績倍率法と1年当たり平均額法のいずれを選択すべきなのか、その判断が行えない。そして、仮に功績倍率法のうち、平均功績倍率法を採用するにしても、平均値を取れるだけの同業類似法人の抽出が行えないであろう。

これまで役員退職給与の算出方法について、事例の検討を行ってきたが、いずれの方法を採用しても、納税者は役員退職給与の算出時点では適正額か否かの判断が行えないといわざるを得ない。このような現状を考慮すると、役員退職給与の適正額基準について、例えば何らかの形式的な基準を示すことで、情報不足により制限されている納税者の予測可能性を担保することも一考であろう。

そして、役員退職給与の適正額基準を検討する上で参考となるのは、裁判所が認める適正額と課税庁が更正処分にあたり算出した金額に一定の開きが

<sup>78</sup> 金子前掲注(5)350頁

<sup>79</sup> 昭和62年(行ウ)第40号、名古屋高判平成4年6月18日平成2年(行コ)第12号

確認されることである。この点における詳細は4章で検討を行う。

#### 4 適正な役員退職給与の算出基準の検討

役員退職給与の算出には、関係法令<sup>80</sup>の趣旨に適合するとして功績倍率法及び1年当たり平均額法が実務上広く用いられている。そして納税者と課税庁との間で役員退職給与の適正額について争われた事例では、当該算出方法の選定及びその計算要素である最終報酬月額、勤続年数、功績倍率についてその検討が及ぶところである。

##### (1) 先行研究

久保山笑加氏<sup>81</sup>は役員退職給与の過大性に関する研究について、功績倍率の算出方法に主眼を置いた検討を行っている。久保山笑加氏の研究は役員退職給与の過大性について、課税庁の抽出した外部データである同業類似法人が採用している功績倍率の数値のばらつきにより、裁判所の判断する功績倍率の算出方法が左右されるのではないかとの指摘がされている。

一方、渡辺充氏はアメリカにおけるゴールデン・パラシュート報酬に対する課税<sup>82</sup>を参考として、役員退職給与の損金算入限度額の法定化を提案している。

まず久保山笑加氏の先行研究は、平均功績倍率法と最高功績倍率法によるものに限定されており、これらの方法の欠点を補う1年当たり平均額法については、その検討が行われていないが、功績倍率法の検討について有用である。

次に、渡辺充氏は納税者が役員退職給与の算出の際、役員退職給与の損金算入限度額を設けることにより、不確定概念である事項を明確にしようとする提案であり、これについても有用であるため概観することとする。

##### ア 事例から導かれる功績倍率の算出方法

久保山笑加氏は役員退職給与の過大性を巡り争われた事例の検討で、課税庁が算出した功績倍率について、その算出の対象となった同業類似法人

<sup>80</sup> 前掲注23

<sup>81</sup> 久保山笑加「役員退職給与の過大性の判定に関する一考察～功績倍率の検討を中心として～」(久留米大学法学第51・52合併号・平成17年)170～123頁(頁数は最終頁の170頁から遡るように始まっているため、このような表記となっている。)

<sup>82</sup> 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』第62巻・第1号・2002年4月28頁～30頁によると、「ゴールデン・パラシュートとは特恵的退任手当のことで、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のことをいう。」課税上の概要としては、直近5年間の役員報酬の平均額が3倍未満であるものは、特別な課税は行われない。しかし、3倍以上である場合には課税の対象とされる。

の採用した功績倍率のばらつきにより、裁判所は功績倍率法のうち、平均功績倍率法によるか最高功績倍率法によるかの判断が分かれているのではないかの仮説を立てている。

この功績倍率のばらつきとは、課税庁が抽出した同業類似法人が採用した功績倍率の最高値と最低値の幅である。この幅とは、単純に最高値と最低値の差ではなく、最高値は最低値の何倍であるかとの視点であるため、幅と表現されている。具体的には「最高値÷最低値」で算出されるのである。

久保山笑加氏の仮説は、課税庁が抽出した同業類似法人が採用した功績倍率の最高値と最低値の幅が 2.5 倍以上離れていれば、裁判所の判断として、課税庁が抽出した同業類似法人は原告とはかけ離れたものとなるため、最高功績倍率法によることが妥当ではないかと判示されるといったものである。

当該仮説は昭和 40 年の法人税法の改正以降の事例を考察することにより導かれたものであり、久保山笑加氏の作成した別表を参考にすると、功績倍率の最高値と最低値の幅が 2.5 倍の範囲内で平均功績倍率法が妥当であるとされたものは 5 事例<sup>83</sup>と確認でき、功績倍率の最高値と最低値の幅が 2.5 倍以上かけ離れており、最高功績倍率法を採用することが妥当とされたものは 2 事例<sup>84</sup>であった。

しかし、当該仮説に沿わない事例、つまり、功績倍率の最高値と最低値の幅が 2.5 倍以上かけ離れているにもかかわらず、平均功績倍率法が採用されたものも 4 事例<sup>85</sup>確認できる。すべて仮説に当てはまるものではないものの、3 章において功績倍率の算出方法は、課税庁が抽出した同業類似法人によって左右される傾向にあると確認した意味においては首肯できる過大性基準であると考えられる。

---

<sup>83</sup> 久保山・前掲注(81)別表・裁判例における役員退職給与過大性判定一覧(昭和40年法人税法大改正以降)125頁～123頁(頁数は最終頁の170頁から遡るように始まっているため、このような表記となっている。実際の久保山氏の論文頁では46頁～48頁との表記である。)東京高判昭和49年1月31日(上告審 最三小判昭和50年2月25日)、東京地判昭和49年12月16日(控訴審 東京高判昭和51年9月29日)、長野地判昭和62年4月16日、名古屋地判平成2年5月25日(控訴審 名古屋高判平成4年6月18日)、福島地判平成8年3月18日(なお、控訴審仙台高判平成10年4月7日及び上告審最三小判平成10年10月7日においては最高功績倍率法を採用している。)

<sup>84</sup> 久保山・前掲注(81)別表 東京地判昭和51年5月26日(控訴審東京高判昭和52年9月26日)、東京地判昭和55年5月26日(控訴審東京高判昭和56年11月18日、上告審最三小判昭和60年9月17日)。

<sup>85</sup> 久保山・前掲注(81)別表 浦和地判平成3年9月30日、高松地判平成5年6月29日、東京地判平成9年8月8日、札幌地判平成11年12月10日

## イ 役員退職給与の損金算入限度額の法定化

渡辺充氏の先行研究<sup>86</sup>をあたると、アメリカにおけるゴールデン・パラシュート報酬に対する課税を参考として、役員退職給与の損金算入限度額の法定化を提案している。これは旧法 36 条の規定はそのままに、旧法令 72 条を改正し、損金算入限度額を退職前 3 年間の平均年額報酬に 3 を乗じた金額を損金算入限度額とするものである。

渡辺充氏はわが国における役員退職給与の適正額算出に用いられる功績倍率法の欠点は功績倍率の不安定性にあると述べている。その解決策として、課税庁により更正処分を受ける際、用いられる功績倍率は、納税者の知り得ない情報に基づいて同業類似法人の抽出を行って算出したものであるため、納税者の権利保障の意味から損金算入限度額という一定の形式基準を設けることを提案している。

なお、渡辺充氏が役員退職給与の損金算入限度額を算出する際用いられる要素に退職前 3 年間の平均年額報酬を提案しているが、これは、アメリカのゴールデン・パラシュート報酬に対する課税制度では直近 5 年間の平均年額課税報酬としているところ、わが国における当時の更正の除斥期間を考慮して 3 年としたものである。

また、退職前 3 年間の平均年額報酬に乘じる 3 という乗数は功績倍率を示すもので、これはわが国における事例の多くが採用する功績倍率の平均値<sup>87</sup>であるとされている。さらに、アメリカのゴールデン・パラシュート報酬に対する課税制度においても 3 倍未満であるものは、合理的なパラシュートとされ、特別な課税は行われない点を考慮すれば、3 の乗数が妥当であると述べている。

アメリカのゴールデン・パラシュート報酬に対する課税において、当該役員の基礎価額の 3 倍以上である場合のその超える部分は法人において損金不算入とするという点は、わが国における「不相当に高額な部分の金額」として損金不算入とする点は近似している。

アメリカの役員退職給与への課税方法として優れている点は明確に基礎価額の 3 倍（実際の数値の妥当性については考慮しない。）を超える金額は課税対象とするとしている点であろう。ここは課税要件が明確にされており、法的安全性も担保されているため、争いの余地は存在しないと考えられる。

また、わが国では法人側で「不相当に高額な部分の金額」として損金不

<sup>86</sup> 渡辺・前掲注 (82)

<sup>87</sup> 渡辺・前掲注 (82) 34 頁では、過去の平均功績倍率法が採用された事例を挙げ、これら判決の功績倍率の平均値が 3 に近似することを理由としている。

算入とされた役員退職給与について、それを受給する役員においては所得税法上、退職所得として他の所得と比較して優遇措置を受けることとなる。これに対し、アメリカでは「不相当に高額な部分の金額」を受給する役員はその部分につき20%の課税<sup>88</sup>が行われる。これは支給する側と受給する側と双方に課税上の取扱いが統一しており、「不相当に高額な部分の金額」の課税上の定義が首尾一貫している点においても優れていると考える。

これらのことを踏まえてわが国における役員退職給与課税への導入を検討するが、元々、アメリカのゴールデン・パラシュート報酬に対する課税制度の趣旨は、企業のM&Aに際し、敵対する企業からの買収に備える防衛策として役員と企業の間で巨額のゴールデン・パラシュート契約を締結することにより、敵対する企業からの買収を阻止しようとする動きに対する課税政策である。つまり、企業のM&Aを促進するために制度化されたものである。またそのような趣旨から小規模法人にはその適用が及ばないのである。<sup>89</sup>

それに対し、わが国における役員退職給与課税における趣旨は、隠れた利益処分への対処である。この趣旨の違いを無視して近似することを理由に、課税制度を部分的に抽出し、アメリカのゴールデン・パラシュート報酬に対する課税制度を導入することは不合理であろう。

ここでは、課税制度の趣旨の違いがあるため、わが国における導入は難しいといえるが、「不相当に高額な部分の金額」の意義及び性質は支給者においても受給者においても共通の認識としている取扱いは参考になる。したがって、アメリカのゴールデン・パラシュート報酬に対する課税制度から学ぶべき点は、そういった解釈にとどめておくべきであろう。

しかし、渡辺充氏が功績倍率の不安定性及び納税者の知り得ない情報に基づく役員退職給与の適正額についての問題提起により、形式的な役員退職給与の損金算入限度額を提案したことは、納税者において明確な算出方法であるといえる。

## (2) 役員退職給与の適正額基準の検討

1章では、役員退職給与の算出に採用される方法が如何にして実務上広く用いられるようになったのか、また、その計算要素にどのような問題点が含まれているのか確認を行った。

役員退職給与の算出方法である功績倍率法は、算出の要素に最終報酬月額

<sup>88</sup> 渡辺・前掲注(82)33頁では、当該課税はexcise taxとされ、渡辺充氏の邦訳によると物品税、内国消費税、付加税にあたる。

<sup>89</sup> Internal Revenue Code (内国歳入法) 280G (b) (5)

を用いる企業が多く、これに勤続年数を乗じて得た金額と役員退職給与との差が功績などの個別評価となっており、その差の比率（倍率）が同業類似法人間で参考となる指標として合理的であると多くの事例で認められたため、この方法が一般化したと考えられる。そして、このように同業類似法人において支給された役員退職給与から算出した功績倍率を同様の計算式を用いて適正額の判断を行うことは、法令解釈の観点から適合するのである。

そして、計算要素である最終報酬月額及び功績倍率には役員が法人への貢献度、功績の評価が反映されており、忝意性が含まれていると考えられる。

2章では功績評価に主眼を置いた事例の検討を行った。裁判所が認める功績の評価と納税者の主張する功績の評価に開きが認められ、裁判所は同業類似法人の売上金額、営業損益、申告所得金額など、経営状態の比較を重要視している一方、納税者においてはそれらの数値には反映されにくい設備投資及び債務保証など、経営に関する多角的な貢献度である定性的評価基準を主張していた。

3章では主に平均功績倍率法及び最高功績倍率法が採用された事例の検討の結果、納税者は十分な同業類似法人の情報が得られないことから、功績倍率法及び1年当たり平均額法のいずれの方法の採用も困難であることが確認された。

以上のような検討から、功績倍率法及び1年当たり平均額法は役員退職給与の算出方法として関係法令<sup>90</sup>の趣旨に合致することから問題はないと考える。しかし、その算出に用いる計算要素について、功績評価など、忝意性が含まれやすい要素の範囲を現状より縮小させることにより、客観的に首肯できる基準及び十分な同業類似法人の情報が得られない納税者にとっても適正額と判断できる基準を見出したいと考える。

#### ア 勤続年数と功績倍率の関係性

功績評価が最終報酬月額及び功績倍率に反映されることが、忝意性の介入を招き、結果として過大な役員退職給与が算出されると考える。

そこで以下において、勤続年数と功績倍率の関係性を検討することにより、功績評価時の忝意性の介入を縮小させることができないうか、その可能性を検討する。

役員退職給与の計算要素である勤続年数と功績倍率について裁判所は、「役員在職期間は、そのなかに報酬の後払いとしての性格を評価する要素と功績評価としての要素が含まれていると考えられるから、こうした要素を加味して導き出される功績倍率は、法人の営業規模及び営業成績等をも含む退職金

---

<sup>90</sup> 前掲注23

算定に影響を及ぼす一切の事情を総合的に評価した係数であるとみることができる。」(平成2年12月26日岐阜地判)と述べている。ここから、役員退職給与の計算要素である勤続年数と功績倍率は一定の関係性が認められると考える。

## イ 役位係数

株式会社政経研究所が2006年1月から2013年10月までに退任した役員への退職給与について、上場、非上場含めた企業の回答から作成された調査結果から役員退職給与の算出方式を概観する。<sup>91</sup>

まず、算出の際の計算要素として、最終報酬月額を用いる企業数は194社のうち、97社であり、実に半数が役員退職給与の算出の際、最終報酬月額を用いていることがわかる。続いて、役位別1年当たり定額が36社、歴任時点での最終報酬月額が35社、その他の要素26社であった。

算出方法については集計対象188社のうち、退任時の最終報酬月額及び歴任した各役位別の最終報酬月額に役位係数を乗じる方法を採用している企業は91社、役位別の支給率を乗じる方法を採用している企業は17社であった。

そして全産業及び全規模<sup>92</sup>における常勤役員の功績倍率の平均値は会長2.1、社長2.5、副社長2.0、専務1.7、常務1.8、取締役1.6、監査役1.6であった。

上記、全産業及び全規模の功績倍率の平均値と平均在任年数については、会長29.1年、社長10.1年、副社長12.6年、専務13.5年、常務9.4年、取締役8.9年、監査役5.8年であった。

概観すると、算出方法の計算要素に最終報酬月額及び歴任時の最終報酬月額を用いる企業は194社のうち132社、約68%に上ることが確認できる。役位係数及び支給率など固定化された数値を、最終報酬月額に乘じる企業は188社のうち108社、約57%に上ることが確認できる。

そして、功績倍率はこれまで検討を行ってきた事例よりも、比較的低い数値が平均値として並んでいることが確認できる。各役位別の平均勤続年数とこれらの功績倍率との関係は、会長が29.1年と長い勤続年数であり、これに対応する功績倍率の平均値は2.1と、一般的に低い倍率であると確認でき、その他の役職における勤続年数は10年前後で最高値は社長の2.5倍であった。

これら近年の企業の調査結果から、役員退職給与算出の際、最終報酬月額を用いることが多く、算出方法としては役位係数及び固定化された数値では

<sup>91</sup> 前掲注1、59～66頁

<sup>92</sup> 産業については、商業、化学、エネルギー、食品、建設、窯業、機械、電気、運輸、情報、サービス、金融などが挙げられ、規模として従業員基準は100名未満～3,000名以上、資本金基準は1億円未満～30億円以上、上場基準は未上場～1部上場、売上基準は10億円未満～500億円以上の企業が回答を行っている。

あるが、功績倍率法を採用している企業が多いことが確認された。また、それらの結果は関係法令<sup>93</sup>の趣旨に合致する方法であり、実務上広く用いられていることが改めて確認される。

そして、最終報酬月額について調査結果を確認すれば、事業規模に比例して最終報酬月額も増加していくことから、各役員への功績の評価は役員報酬に十分に反映されていることも確認できるのである。つまり、功績の評価は最終報酬月額に反映させ、役位別に固定された倍率を用いる企業が多いということである。しかし、当該役位係数は客観的な功績評価などを反映したものでないため、単純に役位係数を用いることで適正額基準とはいえない。

#### ウ 具体的な役員退職給与の適正額基準

具体的な役員退職給与の適正額基準の検討にあたり、算出方法及び計算要素である、最終報酬月額、勤続年数、功績倍率について、納税者において適正額と考えられる基準の検討を行う。

##### (ア) 適正額基準を目指した役員退職給与の算出方法の選定と最終報酬月額

役員退職給与の算出方法については功績倍率法と1年当たり平均額法が実務上広く用いられており、金子宏氏は最終報酬月額に十分な功績評価が反映されていないならば、いずれか有利な方法を採用することができるとしており、品川芳宣氏及び大淵博義氏も同様の見解を示していることは1章で確認した。

しかし、名古屋地判平成2年5月25日<sup>94</sup>では最終報酬月額が低額であったため、1年当たり平均額法を採用すべきであると主張するも、最終報酬月額が著しく低額とはいえないとして、その主張は退けられている。また、高松地判平成5年6月29日<sup>95</sup>では役員退職給与の適正額算出にあたり、合理的であると判断された方法は平均功績倍率法であったが、最終報酬月額が5万円と低額であった事情を考慮して修正後の最終報酬月額を41万2,500円が採用されている<sup>96</sup>。このことから、必ずしもこのような有利選択は認められていないとはいえ、実質的に裁判所が合理的と認める役員退職給与の

<sup>93</sup> 前掲注23

<sup>94</sup> 昭和62年(行ウ)第40号、名古屋高判平成4年6月18日平成2年(行コ)第12号

<sup>95</sup> 平成4年(行ウ)第2号

<sup>96</sup> 当該判決に関する解説として品川芳宣氏は、「(代表者)の長男で、(原告)の代表取締役の報酬月額のおおむね2分の1であるとしている。しかし、その算定に合理的な理由があるとも考えられない。むしろ、(代表者)の最終報酬月額は同人が前身会社で得ていた報酬月額68万円を採用する方が本人の実績を反映したもので相当であるとも考えられる。」括弧書き筆者。品川芳宣『役員報酬の税務事例研究 報酬・賞与・退職給与の判決等の集大成』(財務詳報社2001年)327頁

算出方法は、特別な場合を除いて功績倍率法といえる。

特別な場合、つまり 1 年当たり平均額法の採用には、最終報酬月額に役員個別の功績評価が十分に反映されていないと認められる必要があり、慎重な判断が求められる。例えば役員に対して無報酬の状態が続いていた場合には採用できる方法であるが、同業類似法人に比較して平均的な役員報酬を支給している場合には、十分な功績を立証しなければ採用できない方法であろう。

つまり、事例の検討では役員退職給与の算出方法として功績倍率法が最も多く採用されている。そして最終報酬月額は「特別な場合を除いて、一般に役員在任中における最高水準を示すとともに、役員としての在職期間中における法人に対する功績を最もよく反映するもの」（岡山地判平成 18 年 3 月 23 日）と捉えていることから、可能な限り功績評価を反映した役員報酬の支給が重要になってくると考える。

また、役員報酬があまりに高額すぎる場合は、役員報酬の支給についても法 34 条 2 項において不相当に高額な部分は損金算入ができない旨規定されていることから、納税者においてはこの基準の検討も怠ることはできない。

#### (イ) 勤続年数及び功績倍率

これまでの検討をまとめると、勤続年数と功績倍率の関係性について、「役員在職期間は、そのなかに報酬の後払いとしての性格を評価する要素と功績評価としての要素が含まれていると考えられるから、こうした要素を加味して導き出される功績倍率は、法人の営業規模及び営業成績等をも含む退職金算定に影響を及ぼす一切の事情を総合的に評価した係数であるとみることができる。」（平成 2 年 12 月 26 日岐阜地判）と述べており、勤続年数と功績倍率は互いの要素が含まれた関係性であるといえる。また、品川芳宣氏が役員退職給与について、「……役員の場合は、通常、従事期間に比例して支給される傾向にある。」と述べている。

そして株式会社政経研究所が 2006 年 1 月から 2013 年 10 月までに退任した役員への退職給与について、上場、非上場含めた企業の回答から作成された調査結果からは、役位係数という固定化された数値を用いる企業数が調査回答の 57% に上ることが確認できた。

これらのことから、納税者が役員退職給与の算出を行う際、算出方法については十分な個別的功績評価を反映した役員報酬を支給することにより、功績倍率法を採用することが望ましい。そして、その十分に功績が反映された最終報酬月額に乗じる勤続年数と功績倍率については一定の根拠ある

係数を用いることで、客観的に難しい功績評価の証明を行うことが重要であると考えられる。

一定の根拠ある係数とは、例えば、勤続年数に応じた功績倍率である。役位係数など根拠ない係数を用いるよりも、勤続年数に応じているため、功績評価も一定程度反映されているといえる。そして何より、納税者においても今まで不確定概念であった功績倍率が勤続年数に応じた数値を用いることで、役員退職給与の算出が容易になり、課税庁においても勤続年数に応じた功績倍率の設定は、客観的な功績評価の検証が行いやすい基準と考える。

本稿は役員退職給与の適正額基準について、恣意性の介入が反映されやすい功績の評価を縮小させる意味で、一例として勤続年数に応じた功績倍率の検討を行ったが、この役員退職給与の適正額基準を設定するのは納税者において様々である。そして、その基準の設定においては次に検証を行う更正処分の範囲及びその性質を理解しておくことが重要であろう。

#### エ 更正処分の金額と役員退職給与の適正額範囲

青色申告である場合の更正については、法130条1項に、「税務署長は、内国法人の提出した青色申告書……に係る法人税の課税標準又は欠損金額……の更正をする場合には、その内国法人の帳簿書類を調査し、その調査により当該青色申告書……に係る法人税の課税標準又は欠損金額……の計算に誤りがあると認められる場合に限り、これをすることができる。ただし、当該青色申告書……及びこれらに添付された書類に記載された事項によって、当該課税標準又は欠損金額……の計算がこの法律の規定に従っていないことその他その計算に誤りがあることが明らかである場合は、その帳簿書類を調査しないでその更正をすることを妨げない。」と規定されている。

青色申告は、帳簿書類の備え付けと事業取引の記録及びその保存が義務付けられており、これを適切に行っている者に限り認められている<sup>97</sup>ため、高い信頼性が表れている。<sup>98</sup>そのため、法131条では、「税務署長は、内国法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合には、内国法人の提出した青色申告書に係る法人税の課税標準又は欠損金額の更正をする場合を除き、その内国法人……の財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他事業の規模によりその内国法人に係る法人税の課税標準……を推計して、これをすることができる。」と規定しており、青色申告には推計課税が行えない。

<sup>97</sup> 法人税法 126 条

<sup>98</sup> 金子・前掲注 (5) 800 頁

役員退職給与の適正額については、その性格上、納税者と課税庁の適正額範囲の見解は異なっており、課税庁は納税者の主張する役員退職給与について功績評価などの個別事情を勘案して更正処分の金額を決定すると考えられるが、その際、どのような算出方法によっているか明らかでない場合も多い。

下記の表は裁判所が認めた役員退職給与の適正額と課税庁が行った更正処分の金額をまとめた事例の一部である。<sup>99</sup>

表6 適正額と更正処分の金額に開差がある事例 単位：千円

裁判日付	算出方法		適正と判断された金額		更正処分の金額	
	最終報酬 月額等	勤続年数	功績倍率	金額	功績倍率	金額
東京地判昭和46 年6月29日	—		3.0	6,500	2.1	4,800
	180	12.4年				
東京高判昭和49 年1月31日	平均功績倍率法		2.1	4,800	同左	
	180	12.4年				
東京地判昭和55 年5月26日、東京 高判昭和56年 11月18日、最判 昭和60年9月17 日	最高功績倍率法		3.0	600×1名 450×2名 300×1名	同左	
	200×1名 150×2名 100×1名	1年				
札幌地判昭和58 年5月27日	1年当たり平均額法 (更正処分時に勤続年 数が若干長いことを考 慮して、63,426千円に 10%加算している。)		—	70,000	同左	
	300 1年2,883	22年				
岡山地判平成元 年8月9日、 広島高判平成4 年3月31日、	全ての算出方法によっ た退職給与額が更正金 額以下であったため、 更正金額に合理性があ		平3.4 最4.0 — —	平99,722 最117,320 1年117,278 他166,511	6.15	179,634

<sup>99</sup> 他に、岐阜地判平成2年12月26日昭和62年(行ウ)第4、5、6、7号、東京地判昭和51年5月26日昭和48年(行ウ)第15号などが確認され、法令解釈の点から適正額と更正処分の金額に開きがあることが一般的であると考えられる。

	るとされた。					
	700	41.9年				
名古屋地判平成 2年5月25日、 名古屋高判平成 4年6月18日	平均功績倍率法 (更正処分の功績倍率 3.6は明らかにされて いなかったため最終報 酬月額と勤続年数から 算出している。)		2.5	12,188	3.6	17,550
	500	9.9年				
高松地判平成5 年6月29日	平均功績倍率法 (更正処分の功績倍率 4.0は明らかにされて いなかったため最終報 酬月額と勤続年数から 算出している。)		1.4	1,155	4.0	3,300
	413	2年				
福島地判平成8 年3月18日	平均功績倍率法 (功績倍率は共に2.3 であるが、更正処分時 に死亡退職の事情を考 慮し、5割増しされてい る。)		2.3	12,650	2.3	18,975
	500	11年				
仙台高判平成10 年10月7日、 最判平成10年10 月7日	最高功績倍率法 (更正処分時に死亡退 職の事情を考慮し、5 割増しされている。)		3.18	17,500	2.3	18,975
	500	11年				
札幌地判平成11 年12月10日、 札幌高判平成12 年9月27日、最 判平成15年11 月7日	平均功績倍率法		3.0	108,000	3.9	140,400
	1,500	24年				

大分地判平成 21 年 2 月 26 日	納税者の用いた係数		3.5	194,250	3.5	155,400
	1,500	37 年				
岡山地判平成 21 年 5 月 19 日	平均功績倍率法 (更正処分時には勤続 年数は15年で計算して いる。)		2.9	21,750	同左	
	500	14.3 年				
東京地判平成 25 年 3 月 22 日、東 京高判平成 25 年 7 月 18 日、	平均功績倍率法		1.18	4,909	3.0	12,480
	320	13 年				
東京地判平成 25 年 3 月 22 日	平均功績倍率法		1.91	9,539	3.0	14,700
	700	7 年				
東京地判平成 25 年 3 月 22 日	平均功績倍率法		2.28	7,524	3.0	9,900
	300	11 年				
東京地判平成 25 年 3 月 22 日	1 年当たり平均額法		—	48,839	—	63,088
	0	35 年				

(注) 千円未満は切り上げ。功績倍率は小数点 3 位以下を切り上げ。

表 6 を参照すると近年の判例から、裁判所が認める役員退職給与の適正額と課税庁が行った更正処分の金額に一定の開差が確認される。これは、課税庁が不相当に高額な部分の判断に慎重な姿勢を示していることが窺える。つまり、不相当に高額な部分を損金不算入とする法 34 条 2 項の規定の趣旨は、課税庁が抽出した同業類似法人から裁判所が適正額と判断した金額を超えれば直ちに不相当に高額な部分として課税を行おうとするものではなく、適正額を超え、客観的にも不相当に高額な部分と認められる部分に限り、課税を行おうとするものといえる。<sup>100</sup>このことは法令解釈の点からも適切であると考えられる。

この開差は、課税庁が考慮した個別的事情である功績評価であろう。しかし、上記表 6 において更正処分の金額の算出方法が明らかにされている事例は少数である。

例えば、福島地判平成 8 年 3 月 18 日は役員退職給与の支給対象者が業務上

<sup>100</sup> 渡辺充氏は、裁判所が判断した適正額と課税庁が行った更正処分の金額の幅を緩衝範囲と表現されている。「TKC データによる最高功績倍率 3.0 適用の可否」(速報税理 2014.2.1) 42 頁

の死亡事故であったため、平均功績倍率は2.3ではあるものの、個別的事情を考慮し、国家公務員退職手当法における業務上の死亡退職事由の加算率を準用して算出したと記述されていた。

一方、東京高判平成25年7月18日及び東京地判平成25年3月22日の3事例<sup>101</sup>は、死亡退職した代表者はそれぞれの法人の役員を兼任しており、それらのグループ法人でも争われた事例であった。当該事例での更正処分における功績倍率は全て3.0であり、課税庁が恣意的に著しく低い同業類似法人を抽出し、更正処分の妥当性を認めさせるものとなっていることが指摘されている。<sup>102</sup>

他に、表6への掲載は行っていないが、東京高判平成元年1月23日については、適正だと判断された功績倍率は2.2であったが、こちらについても同様に、更正処分の金額から功績倍率を算出すると、4.1が採用されている。

このことから、裁判所に適正額と判断された金額と課税庁の更正処分の金額との間に何ら関係性を見出せるものではない。しかし、役員退職給与の適正額と更正処分の金額との開差、渡辺充氏が緩衝範囲と表現する部分は、納税者における損金算入の許容範囲であるといえる。

適正額と判断された金額は同業類似法人を参考としたものであり、個別的な事情は十分に反映されているとはいえない。その意味から、福島地判平成8年3月18日では同業類似法人の平均値に個別的な事情である業務上の死亡事由を考慮した金額が更正処分の金額となったのである。

更正処分の金額の算出根拠が不明確なものが多いことも事実であるが、当該範囲を明らかにすることは慎重にならざるを得ないであろう。それは損金算入が許容される範囲が明らかとなれば、納税者において功績評価など損金性を立証できない、つまり損金性のない役員退職給与の算出が行われる可能性が高いからである。

### (3) 小括

役員退職給与の適正額算出について、納税者においては同業類似法人の情報獲得が困難であることが確認でき、それを理由に不相当に高額な部分の役員退職給与の支給が行われることが多い。本稿は一例として適正額基準について、功績評価の恣意性に着目し、その縮小を図り、勤続年数に応じた功績倍率の検討を行ったが、納税者における役員退職給与の適正額基準の設定は客観的に首肯できる基準であればどのような設定も可能であると考えられる。

<sup>101</sup> 当該事例は原告のグループ企業5社からの役員退職給与の適正額を巡るものであるが、1事例はTAINSにおいて確認できなかったことから表には掲載していない。

<sup>102</sup> 渡辺・前掲注(100)42頁

それは、課税庁が考える役員退職給与の適正額の範囲が、同業類似法人の適正額を超え、納税者における個別の事情を勘案していることが多いと確認できるからである。

また、それは法令 70 条 2 号において、不相当に高額な部分の範囲を、「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の額が、当該役員と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」としていることから、納税者は支給する役員退職給与について、功績評価などを立証することによりその損金性を証明しなければならない。その損金性の証明には恣意性の介入は排除されなければならないし、客観的に首肯できる基準でなければならない。そういった基準に基づいて算出した適正額は課税庁において同業類似法人の基準を超えたとしても、法令解釈の意味から直ちに否認されるものではないと考える。

同業類似法人の平均値を超えたものは直ちに不相当に高額な部分に該当するものでないことは、2 章で検討を行った大分地判平成 21 年 2 月 26 日でも明らかであった。当該事例では、同業類似法人の平均値である功績倍率 2.3 から納税者が採用した 3.5 までの損金算入の許容範囲内で、その功績評価を認めていることが確認できるし、他の事例においても表 6 の更正処分金額から明らかなどおり、課税庁においても同業類似法人の平均値を硬直的に用いているわけではない。

このことから、納税者においては役員退職給与の適正額と損金算入が許容される範囲を混同してはならない。法令 70 条 2 号の正しい解釈は支給対象者である役員への損金性のあるものを適正額とするが、「退職給与として相当であると認められる金額」の範囲は一義的なものではない。納税者の算出基準を尊重しているからこそ、損金算入の許容範囲が存在している意味においては、納税者は適正額基準を積極的に設定し、自ら損金性を証明できる役員退職給与の算出根拠を明確にすべきであろう。そして、そのように客観的に功績評価が首肯できる基準に基づいて算出した損金性の認められる役員退職給与は、課税庁の考える損金算入の許容範囲に収まるであろう。

おわりに

役員退職給与の適正額について、納税者と課税庁の間で争われた事例の検討を行い、納税者においては算出方法及びその計算要素に用いる各要素に恣意性が介入することが問題点であり、その恣意性の介入は関係法令<sup>103</sup>に定められる同業類似法人の参考とする情報の獲得が困難であることが原因の一つと考えられた。そこで、本稿は役員退職給与の適正額基準について、同じ計算要素である勤続年数との関係性に着目し、勤続年数に応じた功績倍率を適正額基準の一つと考えたのである。

功績倍率を勤続年数に対応させることの根拠は、まず、納税者が役員退職給与の算出時に同業類似法人の情報を獲得することが困難であることから、役員係数など役職に応じた係数を用いる企業が多いことが理由として挙げられる。

このことから、納税者においては恣意性の介入を最小限にとどめ、課税庁においても首肯できる基準を検討し、勤続年数と功績倍率の関係性から、客観的に功績が評価できる基準と考える。それにより、功績の評価は最終報酬月額、つまり役員報酬のみに集約されるため、過大性の検討が行いやすいであろう。

本稿は客観的な功績評価の難しさに着目し、一例として勤続年数に応じた功績倍率の適正額基準を提案したが、当該適正額基準は納税者によって様々であるべきである。それは、法令 70 条 2 号は適正額基準について業務従事期間、退職の事情、同業類似法人の支給状況などに照らし、相当と認められる金額としていることから明らかであるし、納税者は役員退職給与の適正額基準を明確することで、自らが算出した役員退職給与の損金性を立証しなければならないからである。

一方、課税庁は法令 70 条 2 号における相当と認められる金額を同業類似法人の平均値のみで判断しているものではなく、損金算入の許容範囲を設けることで、納税者の個別的事情を勘案して更正処分の金額を決定しているのである。

このように、納税者では役員退職給与の適正額基準を設け、課税庁においてもそれを許容できる範囲が設けられている課税制度を考慮すれば、一概に不確定概念が存在するとはいえないであろう。

---

<sup>103</sup> 前掲注 23

## 参考文献

### 書籍

- 味村治、品川芳宣 共著『役員報酬の法律と実務（新訂第二版）』商事法務研究会 2001年
- 大淵博義『裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務（改訂増補版）』税務研究会出版局 1996年
- 金子宏『租税法（第十九版）』弘文堂 2014年
- 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』有斐閣 2011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
- 品川芳宣『重要租税判決の実務研究』大蔵財務協会 1999年
- 品川芳宣『役員報酬の税務事例研究 報酬・賞与・退職給与の判決等の集大成』財務詳報社 2001年
- 武田昌輔監修『DHC コメンタール所得税法・加除式』第一法規
- 武田昌輔監修『DHC コメンタール法人税法・加除式』第一法規
- 田辺総合法律事務所、清新監査法人、清新税理士法人 編著『役員報酬をめぐる 法務・会計・税務』清文社 2009年
- 谷口勢津夫『税法基本講義（第4版）』弘文堂 2014年
- 水野忠恒『租税法（第5版）』有斐閣 2011年
- 村井正『租税法—理論と政策—（第三版）』青林書院 2002年
- 山本守之『判決・裁決例からみた役員報酬・賞与・退職金（四訂版）』税務経理協会 1999年
- TKC 全国会システム委員会編集『平成25年度版 Y-BAST』2014年
- 『2014年度版 役員の退職慰労金』政経研究所 2014年
- 『2005年度版 役員の退職慰労金』政経研究所 2005年

### 論文集・雑誌

- 伊丹信行「役員退職給与のうち不相当に高額な部分の金額については損金の額に算入されないとされた事例」『月刊税務事例』第46巻 第7号 財務詳報社 2014年7月
- 岩崎政明「役員給与・役員退職金に係る所得課税」『税務事例研究』第104巻 日本税務研究センター 2008年7月
- 上西左大信「役員退職金・弔慰金」『税理』第46巻 第14号 ぎょうせい 2003年11月

- 衛藤政憲「同種の事業・事業規模類似の比較法人選定基準と選定対象地域の範囲」『国税速報』第 6290 号 2013 年 11 月 25 日
- 久保山笑加「役員退職給与の過大性の判定に関する一考察～功績倍率の検討を中心として～」『久留米大学法学』第 51・52 合併号 2005 年 5 月 31 日
- 品川芳宣「役員退職給与適正額の算定方法」『税研』第 29 巻 第 6 号 日本税務研究センター 2014 年 3 月
- 関本大樹「倍半基準による推計課税の数理的構造に関する一考察—より妥当性の高い推計課税方法をめざして—」『税大ジャーナル』第 22 号 2013 年 11 月
- 竹内進「役員給与と所得区分等の問題—分掌変更による役員退職金の支給を中心として—」『税法学』565 号 日本税法学会 2011 年 5 月
- 竹之内和紀「退職所得課税の問題点と解決策—新たな平準化措置の検討を中心として—」『租税資料館賞受賞論文集』第 21 巻中巻 2012 年
- 西中間浩「最新判例・係争中事例の要点解説」『税経通信』税務経理協会 2014 年 1 月
- 藤村知己「退任取締役への退職慰労金の支給について：小規模閉鎖会社における恣意的な退職慰労金の不支給」『白山法学』第 8 号 東洋大学法科大学院 2012 年
- 矢田公一「退職給与の支給に関する課税上の諸問題—役員の方掌変更等の場合における打切支給のケースを中心として—」『税大論叢』70 号 2011 年 6 月 28 日
- 八ツ尾順一「役員給与の課税をめぐる基本的な問題」『税法学』565 号 日本税法学会 2011 年 5 月
- 山本守之「基準値・比準値による課税をめぐる問題点」『税理』第 46 巻 第 14 号 ぎょうせい 2003 年 11 月
- 山本守之「不相当に高額とされた役員退職給与」『月刊税務事例』第 45 巻 第 10 号 財務詳報社 2013 年 10 月
- 吉永広和「役員退職給与の不確定概念に関する考察—相当であると認められる文理解釈を中心として—」『エコノミスト・ナガサキ—経済学研究科論集—』第 17 号 長崎県立大学大学院経済学研究科 2011 年 9 月
- 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』第 62 巻 第 1 号 2002 年 4 月
- 渡辺充「TKC のデータによる最高功績倍率 3.0 適用の可否」『速報税理』ぎょうせい 2014 年 2 月 1 日



租税資料館賞論文集 第 24 回 (2015 年) 中巻

平成 28 年 2 月 1 日発行

発行所

公益財団法人 租税資料館

発行者

諸岡 健一

〒164-0014 東京都中野区南台 3-45-13

電話 03-5340-1131

FAX 03-5340-1130

Email: sozeishiryokan@nifty.com

<http://www.sozeishiryokan.or.jp>