

租稅資料館賞受賞論文集
第30回（2021年）

下卷

公益財団法人 租稅資料館

租税資料館賞 第30回入賞作品

●上 巻

■論文の部

「租税条約における仲裁手続について一制度の導入拡大及び実施の観点からの検討一」

稿 者 石渡 智大 氏

(国税庁長官官房相互協議室／一橋大学大学院 院 生) 上巻(29)

「申告納税制度下における税務行政の公正と自発的コンプライアンスの研究

—公正理論とオーストラリアの実例に基づく考察—

稿 者 金山 知明 氏 (税理士) 上巻(161)

■租税資料館奨励賞の部

「余剰容積の移転に伴い支払われた対価の所得区分

—所得税法 33 条 1 項かっこ書きの解釈を中心に—

稿 者 久保 綾子 氏 (青山学院大学大学院 院 生) 上巻(259)

「所得税法 37 条 1 項の解釈に関する一考察—時代に則した新たな必要経費概念の提言—

稿 者 小西 隆太 氏 (関西大学大学院 院 生) 上巻(355)

●中 巻

「後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の一考察

—制限超過利息の返還債務確定の問題をはじめとした裁判例の分析を中心として—

稿 者 新林 宏彦 氏 (千葉商科大学会計大学院 院 生) 中巻(3)

「キャプティブと外国子会社合算税制—保護セル保険会社を中心に—

稿 者 瀧 翔太 氏 (立命館大学大学院 院 生) 中巻(157)

「債務免除益の所得区分決定における判断基準の考察

—不動産所得と一時所得における債務免除益を中心に—

稿 者 田澤 広貴 氏 (明治大学専門職大学院 院 生) 中巻(209)

「相続放棄が行われた場合の国税徴収法 39 条の適用可否

—遺産分割協議による相続放棄との比較を手掛かりとして—

稿 者 中野 誠人 氏 (大阪経済大学大学院 院 生) 中巻(283)

●下 卷

「企業会計の変容と法人税法の対応—解釈論と立法論の双方に焦点をあてながら—」

稿 者 細川 貴徳 氏（立教大学大学院 院生）・・・・・・・・・・下巻(3)

「事業所得における期間対応費用の必要経費算入要件について—直接性の意義を中心に—」

稿 者 松嶋 良太 氏（兵庫県立大学大学院 院生）・・・・・・・・・・下巻(179)

「個別対応方式の用途区分に係る判断基準の再検討

—仕入税額控除における書類保存方式の転換を素材として—」

稿 者 松本 照生 氏（兵庫県立大学大学院 院生）・・・・・・・・・・下巻(253)

「共同事業の所得区分—組合契約推認アプローチによる事業所得該当性—」

稿 者 村井 圭介 氏（青山学院大学大学院 院生）・・・・・・・・・・下巻(367)

「法人税における無償取引規定—収益認識の理論的根拠の明確化—」

稿 者 柳井 浩 氏（LEC 東京リーガルマインド大学院大学 院生）・・・・・・・・・・下巻(453)

企業会計の変容と法人税法の対応

—解釈論と立法論の双方に焦点をあてながら—

細川 貴徳

企業会計の変容と法人税法の対応

— 解釈論と立法論の双方に焦点をあてながら —

細川貴徳

[要旨]

わが国の法人税法 74 条 1 項は、確定した決算に基づいて申告書を作成し提出しなければならないことを規定している。このことは、会社法 438 条による企業利益をベースに課税所得を算定する計算体系を指しており、一般にこれが確定決算主義と称されている。

しかしこの確定決算主義については、明確にそれ自体を定めた条文が存在せず、ここに内包される要素も、これを指すと思しき名称も、統一の見解を有さないという実情が存在している。例えば、ある論者はこれを確定決算基準といい、またある論者はこれを確定決算原則と称しているのである。

このうち内容に関しては、平成 8 (1996) 年における法人課税小委員会報告以前では、確定決算主義自体に法的根拠が存在しないことも相俟って、その意味内容が異なるといういわば「混迷の状況」にあったと評しても過言ではない時代が存在していた。

現行の法人税法では、確定した決算をベースに課税所得を算定することが大前提となっているにもかかわらず、その計算構造の根幹規定に係る解釈が統一されていないことは由々しき事態であり、今一度その内容が再検討されるべきではなかろうか。

また、この確定決算主義をマクロとして捉えると、ここには法人税法 22 条 4 項による公正処理基準の規定がミクロとして内包されている。同基準については、解釈と立法の双方の観点からの分析が想定され、解釈における議論の中核は、会計と税の二項関係に分類されていた。しかしこれら多様な議論の理解にあたっては、分類による整理も重要ではあるが、解釈の議論を二項の關係に落とし込み、一義的な判断で括ることが相応しいのか否かについての慎重な考察も必要になる。

もとより同条項は、昭和 42 (1967) 年に税制の簡素化を目的として設けられたものであるが、これもまた明文規定を有しておらず、その言わんとする所が不明確であることが、これを正確に理解することを難儀たらしめていた。

同条項の立法趣旨にもあるように、公正処理基準は「今後、種々の事例についての判断の積み重ねによって明確にされていくもの」であり、司法上の判断もまた、綿密に確認される必要がある。

この点につき、大竹貿易最高裁判決において、初めて公正処理基準の解釈に関する判断がなされ、これ以降では税法側の解釈が支配的であった。そうはいつても、会計側からの解釈は終えておらず、依然としてこれに係る解釈の議論は平行線の一途を辿っていた。

ところが、ある種の膠着状態にあるように思われるこの二項の關係は、切り口を変えて

俯瞰してみると、どうやらここには当てはめることが困難な解釈も見受けられる。この見解については司法上からも言及がなされており、ここに学説と司法の間における何らかの結びつきを確認することができる。

また、当該判決以降で、公正処理基準の適用要件としてある一定のメルクマールが存在することが明らかになったが、これについてはさらなる検証の余地が見受けられる。

そこで本稿では、上述の諸命題を解明すべく、以下の論点に着目したい。長らくわが国の課税所得算定の歴史を紡いできた確定決算の思考が如何にして誕生し、どのような過程を経て明文化され、今日に至っているのか。そして、公正処理基準への解釈は、いかにしてこれ以上の発展を成し遂げるのか。その解釈と司法上の判断は、如何にして結合し得るのか。

膨大な量の先行研究を有する本研究テーマではあるが、従前の研究とは異なる角度からここに接近し、これら命題に焦点をあてながら歴史に埋もれた事実を掘り起こし、それらをここに詳らかにすることを目的とする。

目次

序章	1
第1節 問題意識	1
第2節 論文構成	4
第1章 税法と企業会計の交渉.....	6
第1節 賦課徴収の時代における課税体系	7
第1項 明治32年～大正8年：黎明課税の時代	7
第2項 大正9年～昭和14年：独立課税萌芽の時代.....	11
第3項 昭和15年～昭和21年：独立課税確立の時代.....	16
第2節 申告納税制度の時代.....	18
第1項 申告納税制度の誕生	18
第2項 シェアアップ勧告による税制改正.....	22
第3項 昭和27年調整意見書を中心に.....	24
第3節 確定決算基準から損金経理へ	28
第4節 確定決算主義の混迷.....	36
第1項 「基準」と「主義」の関係	36
第2項 混迷のブラックボックス	39
第5節 「確定した決算」の軌跡.....	50
第2章 公正処理基準の立法趣旨と解釈論.....	51
第1節 立法担当者の見解と立法趣旨	51
第1項 藤掛一雄大蔵省税制第一課課長補佐の解釈.....	52
第2項 久保田一信大蔵省税制第一課課長補佐の解釈	53
第3項 立法担当者の見解を踏まえて.....	54
第2節 解釈論の発展.....	55
第1項 黎明期における議論の萌芽	56
第2項 会計ルールそのものを指すとする解釈	62
第3項 税法の趣旨目的が介入する余地があるとする解釈.....	71

第4項 二項対立では把握しきれない第三の解釈	81
第3節 学説上からの解釈.....	97
第3章 租税判例による解釈	99
第1節 裁判例の射程.....	100
第1項 抽出・分類方法.....	101
第2節 社会通念の判断に係る判例分析.....	101
第1項 東京地判昭和50年8月28日行裁例集26巻7・8号944頁	102
第2項 東京地判昭和52年8月30日税資95号402頁.....	104
第3項 東京地判昭和52年12月26日判時909号110頁.....	106
第4項 東京地判昭和54年9月19日判タ414号138頁.....	108
第5項 興銀事件.....	111
第6項 小括.....	113
第3節 公正処理基準の解釈に係る判例分析	114
第1項 大竹貿易事件	116
第2項 リース事件.....	128
第3項 連帯保証人事件.....	129
第4項 マサシマ社事件.....	132
第5項 互助会事件Aおよび互助会事件B.....	135
第6項 互助会事件C	137
第7項 織物事件.....	138
第8項 小括.....	140
第4節 司法上からの解釈.....	141
終章	144
第1節 研究成果	144
第2節 今後の課題.....	145
参考文献	147
公正処理基準に係る裁判例一覧.....	159

図表目次

図表 1 一要素からの課税体系	42
図表 2 二要素からの課税体系	44
図表 3 三要素からの課税体系	47
図表 4 その他の要素からの課税体系	49
図表 5 税務会計学者の学説.....	70
図表 6 租税法学者の学説	80
図表 7 金子学説の変遷（解釈）	86
図表 8 金子学説の変遷（具体的な内容）	87
図表 9 社会通念による学説.....	96

序章

第1節 問題意識

わが国の法人税の課税標準である所得の金額は、その事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額で計算されている（法法 22 条①）。この場合の益金の額および損金の額は、別段の定めがあるものを除き、収益の額および原価、費用、損失の額である。これら収益の額および原価、費用、損失の額は、同法 22 条四項による一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（以下、「公正処理基準」とする。）に従って計算しなければならない。

公正処理基準の規定は、昭和 42（1967）年に税制の簡素化を目的として設けられたものであり、課税所得の算定において、法人税法のみで完結するのではなく、その相当部分を企業会計の慣行に委ねている。この仕組みは、課税所得の算定と企業会計を別々に行うという重複処理を省くことや、税法が要請する要素の 1 つである簡素という側面からみて、社会的なコストを削減できるというメリットがある。また、課税対象を所得に求める限り、その計算の基礎を法人の利益に求めるということは当然のことである。しかしながら、このような計算構造は、税法に規定のない、いわゆる白地部分を必然的に伴うため、これをどのように捉えるべきかという見解の対立も生じやすい。課税所得の算定については、その規定となる別段の定めが多数設けられており、そうした明文規定が存在しない白地部分をうめるために、法人税法 22 条 4 項が置かれている（坂本（雅）2014, 164 頁）。

創設より半世紀以上が経過した同条項であるが、その核心部分である公正処理基準の解釈に関しては、明文の規定が存在しないこともあり、解釈をめぐり多くの議論が制定当初より¹重ねられてきた。これを争点とした判例も数多く存在し、公正処理基準の言わんとする所が不明確であることが、これを正確に理解することを難儀たらしめていた。

¹ 議論に関する一例として、昭和 42（1967）年 11 月の日本税法学会第 33 回大会（以下、「第 33 回大

今日における議論の中核は、公正処理基準が「会計処理そのものを指す²⁾」のか、「税法の趣旨目的が介入する余地がある³⁾」のかという二項関係に分類される。坂本（雅）（2014）によれば、「大きく二つの考え方があり、きわめて乱暴に通観すれば、…税務会計学の側では前者の見解を、租税法の側では後者の見解をとるきらいがなくもない。」（168頁）とされている。これら多様な議論の理解にあたっては、分類による整理も重要ではあるが、解釈の議論を二項対立の関係に落とし込み、一義的な判断で括ることが相応しいのか否かについての慎重な考察も必要になるであろう。

法人税法 22 条 4 項の立法趣旨にもあるように、公正処理基準は「今後、種々の事例についての判断(裁判所の判断も含む。)の積み重ねによって明確にされていくもの」(藤掛 1967, 76 頁)であり、司法上の判断もまた綿密に確認される必要がある。この点につき、最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 号 5278 頁（以下、「大竹貿易事件」とする。）において、最高裁で初めて公正処理基準の解釈に関する判断がなされ、これをターニングポイントとして、二項対立の関係は後者の解釈が支配的である⁴⁾。当該判決以降、公正処理基準の解釈において、税法の趣旨目的との関係性に言及する判決が登場し始め、その適用要件としてある一定のメルクマールが存在することが明らかになったが⁵⁾、それらについては、あらためて精緻な判例分析を経ることにより、異なる角度からのメルクマールを導出できる可能性が存在する。

平成 30 (2018) 年度の税制改正では、基本規定たる法人税法 22 条に対し、創設以降初め

会」とする。)において報告されたもののうち、会計慣行基準説や税法特有会計処理基準説、憲法違反説などが挙げられる。

²⁾ 例えば、武田（昌）（1981, 4 頁）、新井（益）（1984a, 222-224 頁）、井上（1988, 53 頁）、成道（2014, 48 頁）を参照。

³⁾ 例えば、田中（二）（1968, 406 頁）、神森（1994, 103 頁）、中島（1997, 77 頁）、増田（2016, 111 頁）、山本（2013, 211 頁）を参照。

⁴⁾ 詳しくは後述によるが、以降の裁判例では大竹貿易事件最高裁判決を引用し、公正処理基準の解釈を後者の側から考察している。

⁵⁾ 東条（2018）は、「公正処理基準に係る司法上の判断にあたり大きく 2 つのメルクマールが導出される。一つは、納税者の処理に慣行性があること。そしてもう一つは公平性があることである。」（109 頁）と述べている。

て手が加えられた。その内訳としては、同法 22 条の 2 だけでなく、これに関連する法人税法施行令第 18 条の 2 の新設、そして同法 22 条 4 項への修正が含まれる。収益の認識基準については引渡基準⁶が採用され、したがって公正処理基準の範囲が狭くなり、それだけ訴訟が起きる可能性は低くなったといえる（東条 2018, 109 頁）。言い換えるならば、公正処理基準の解釈の土俵は狭くなり⁷、同条項に係る問題は沈静化したようにも思われる。

しかしながら、いわゆる確定決算主義⁸を採用している以上、依然として企業会計に準拠する部分は存在するため、その部分に関しての重要性は否定できない。また、税法の趣旨目的の観点からの解釈が司法上では通説になっているが、公正処理基準の解釈に係る学説に関する議論は、平行線の一途を辿っている。

ところが、ある種の膠着状態にあるように思われるこの二項対立の関係は、切り口を変えて俯瞰してみると、どうやらここには当てはめることが困難な解釈も見受けられる。この見解については司法上からも言及がなされており、ここに学説と司法の間における何らかの結びつきを確認することができる。

そこで本稿では、公正処理基準の規定が確定決算主義の体系に内包されることから、マクロ的な視座より整理を開始し、会計と税の交渉に係る議論の変遷を追うことを出発点とする。なお、ここでの確定決算主義の内容は、「法人課税小委員会報告」（税制調査会・法人課

⁶ 企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」における「支配の移転」の概念に整合する形で、引渡基準が採用された。

⁷ 上述のとおり、課税所得の算定に関する別段の定めは多数置かれており、そうではない白地部分を公正処理基準に委ねていることから、同条に関する別段の定めが新設されるにつれて、これに係る白地部分が狭くなる。

⁸ わが国の法人税法 74 条 1 項は、確定した決算に基づいて申告書を作成し提出しなければならないことを規定している。このことは、会社法 438 条に規定される企業利益をベースに課税所得を算定する計算体系を指しており、これが一般に確定決算主義と称されている。この確定決算主義については、明確にそれ自体を定めた条文が存在せず、ここに内包される要素も、これを指すと思しき名称も、統一の見解を有さないという実情が存在している。よって、「いわゆる」とした前置詞を添加し、この確定決算主義に係る名称が用いられているのである。例えば、中村（利）（1992, 46 頁）や鈴木（1996, 231 頁）、坂本（雅）（2009, 93 頁）は「いわゆる確定決算主義」とした名称を使用している。なお、以降では、「いわゆる」を省略し、これを「確定決算主義」と称することとする。

税小委員会 1996, 第一章・四・3)⁹に従い、以下の三要素に整理する。

- (1) 会社法上の確定した決算に基づき課税所得を計算し申告すること (法法 74 条①)
- (2) 課税所得計算において、決算上、費用又は損失として経理されていること (損金経理) 等を要件とすること (法法 2 条二十五)
- (3) 別段の定めがなければ、「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する」こと (法法 22 条④)

さらに、そのルーツにも手を伸ばし、ここに含まれる各要素の淵源を辿り、これらに係る議論を整理する。また、学者ごとにその定義するところが異なる確定決算主義の内容¹⁰についても言及し、上記報告に至るまでに生じていた混迷の時代を紐解いていく。

以降では、ミクロ的な視座へ推移すべく、未だ議論の終えない公正処理基準の規定についての考察へ移行する。その立法趣旨を明らかにした後、解釈に係る議論を通時的に整理する。

続けて、同条項の適用要件たるメルクマールの再検証を含めて裁判例の分析を行い、上述の第三の解釈を含んだ学説と司法上の認識との関係を整理することで、当該分野における研究の発展を図りたい。

第 2 節 論文構成

⁹ 詳しくは後述によるが、ここでは、「課税ベースの拡大と税率の引下げ」を表題とし、法人課税の見直し提案された。本報告は、全 2 章で構成されており、第 1 章が基本的考え方について、第 2 章が課税ベースに関する個別的検討についてのものであった。

¹⁰ 詳しくは後述によるが、例えば、吉牟田 (1994, 260-261 頁) は、確定決算主義には広狭 2 つの理解があるとし、いずれを言及するかにより、その内容が異なるとした。また、武田 (隆) (1982, 40-41 頁) は、決算が確定した計算書類にもとづいて課税所得の計算を行わなければならないとする要請を確定決算主義と呼び、この根拠規定は、法人税法 74 条 1 項の「確定した決算に基づく申告」に求められるとしている。その一方で、中里 (1999, 103 頁) は、同条項は申告手続を定めたものであり、これを確定決算主義と呼ぶ必然性は存在しないとしている。

上記研究目的を達成するため、本稿でマクロとして定める、確定決算主義を第1章に据え、会計と税の交渉を追いつつ、各要素のルーツとこれらに係る議論を整理する。第2章からはミクロとして議論の余地を有する公正処理基準の規定を取り上げ、その立法趣旨に始まり、同条項に係る解釈論の萌芽、税務会計学者および租税法学者の意見と、ここに落とし込むことが困難な第三の解釈を導出する。第3章では、同条項に関する裁判例をあらためて分析し、これの適用要件としてのメルクマールを再検証する。終章では、立法に付随する諸論点を挙げ、本稿をもとに展開される今後の研究課題を簡潔に記載する。

第1章 税法と企業会計の交渉

法人税法において企業会計に準拠して課税所得を算定することを定めた明文規定は、昭和42(1967)年における公正処理基準の規定の誕生によりその産声をあげることとなった。同時に、この時をもって確定決算主義の三要素は完成したのだが、法人課税が開始された明治32(1899)年より、約70年の年月を要している。この間、会計と税の間には幾重にも渡る議論が蓄積されていることから、ここでは当時の社会的諸情勢と合わせて両者の変遷を辿ることにより、時代別による会計と税の関係を整理する。

また、所得課税を採用しているわが国の法人税法にとって、確定した決算をベースに課税所得を算定することは今や大前提となっている。しかし、その計算構造の主軸となる根幹規定に係る解釈が統一されていないことは由々しき事態であり、先行研究が蓄積されている当該研究分野ではあるが、今一度その内容が再検討されるべきではないだろうか。

そこで、わが国における課税所得算定の根幹たる確定決算主義を再考するにあたり、種々の議論を有する本課税体系につき、論者ごとにその定義するところが異なっていた混迷のブラックボックスに光をあて、その原因を探りたい。さらに、その本質を検証するべく、法人所得課税が開始された明治32(1899)年より会計と税の変遷を辿ることにより、今一度その意味内容を跡づけることとする。

したがって本章では、会計と税の交渉に係る議論を追うべく、法人所得課税の原点たる明治32(1899)年から公正処理基準の規定が創設された昭和42(1967)年までの期間を対象とし、わが国の税制に多大な影響を与えた申告納税制度が導入された昭和22(1947)年、法人税法全文改正の年である昭和40(1965)年で大きく区分けをする¹¹。

¹¹ 時代区分に関しては、武田(昌)(2009)は「法人税の課税標準の算定には、昭和24(1949)年のシャープ勧告が1つの大きな転機を与えた」(25頁)とし、さらに「税務会計に関しては、やはり、大きな影響を与えたことは明らかである」(23頁)とした。畑山(1984頁)もまた「税務会計と企業会計との交渉は、『企業会計原則』と『シャープ勧告』の公表を契機として急速に活発化した…この頃から、両者の関係をめぐる論攻が目立つようになってきた。」(44頁)としている。これらの見解から、企業会計原

初節では賦課徴収課税の時代における課税体系を、第2節では申告納税制度におけるそれを、そして第3節では昭和40(1965)年から昭和42(1967)年までの議論の整理を行う。最後に第4節では、ここまでに明文化された要素から成る確定決算主義に関する諸見解につき、その整理・分析を行う。

第1節 賦課徴収の時代における課税体系

本節では、法人所得課税が開始された明治32(1899)年を起点とし、賦課徴収課税の時代が終わりを告げる昭和21(1946)年までを射程とする。なお、最初の期間を“黎明課税の時代”、次の期間を“独立課税萌芽の時代”、最後の期間を“独立課税確立の時代”と呼ぶこととする¹²。

第1項 明治32年～大正8年：黎明課税の時代

わが国における法人所得に対する課税の歴史は古く、その前身となる所得税法は明治20(1887)年に創設された。当時の租税収入の大部分は地租および酒税等によったものであったが、国費の膨張は国の進展や国際的な情勢を鑑みれば甚だ緊切するものであった。し

則制定の年度である昭和24(1949)年は、大きなターニングポイントであると断定できる。

しかし本稿では、昭和22(1947)年における申告納税制度の導入および同年における法人税法18条1項の条文に重きを置いて推敲を重ねることから、シャープ勧告が公表された昭和24(1949)年ではなく、上述昭和22(1947)年を境に分類することとしている。

なお、「シャープ勧告」とは改革案であり、これが実際に明文化され法律に組み込まれた税制度は「シャープ税制」として呼ばれることが多い。また、上述のとおりシャープ勧告は昭和24(1949)年に発表され、シャープ税制は昭和25(1950)年に施行された。

¹² なお同時代の区分に関しては、吉国・武田(1975, 89-90頁)はそれぞれの期間の名称を、明治32(1899)年から大正8(1919)年までを「法人源泉課税の時期」、大正9(1920)年から昭和24(1949)年までを「法人税独立課税の時期」、シャープ税制が施行された昭和25(1950)年から昭和35(1960)年までを「法人税受取配当調整の時期」、最後に昭和36(1961)年から同書が発行された昭和50(1975)年までを「法人税支払、受取配当調整併用の時期」としている。

たがって、租税負担の軽減や均衡を図り、さらに歳入の増加を期するとともに、制度自体の革新を目的として、全 29 条にわたる所得税法が設けられたのである（大蔵省編纂 1957, 977 頁）。同法において、その課税対象は個人のみであったが、当初より法人が課税の範囲から除かれていたわけではない。明治 17（1884）年 12 月の所得税法草案では、個人だけでなく法人に課税する旨が議論されていた（織井・山本 1990）。

所得税法創設より 12 年後の明治 32（1899）年に、第一種所得税として法人への課税が開始された。明治 20（1887）年の段階での所得税法 4 条では、「所得税ノ等級及税率左ノ如シ」として、第一等級から第五等級まで区分けされていたが、これが改正を受け、新しく同条「第一種ノ所得ハ各事業年度総益金ヨリ同年度総損金、前年度繰越金及保険責任準備金ヲ控除シタルモノニ依ル」と規定された（大蔵省編纂 1957, 984 頁）。この段階では、総損金、総益金の内容については明らかにされてないが、続く 7 条および 9 条において、所得の金額につき損益計算書の提出を要求していることから、法人の課税所得算定は損益計算に基づいていたことが窺える¹³。当時の状況に関して、藤澤（1920）は「総益金、総損金ノ何タルカニ付テハ税法上ニ規定ナク現行所得税法施行規則中ニモ亦之ニ関スル特別ノ規定ナキヲ以テ主トシテ一般会計上ノ知識解釈ニ依リ併セテ所得税課税ノ趣旨ニ稽ヘ之ヲ判定スルノ外ナシ」（44 頁）としており、旧所得税法においては、課税所得を算定するための定めが存在しておらず、その算定にあたっては会計上の数値に準拠せざるを得なかった。なお、この時点での企業会計に関しては、明治 23（1890）年創定の商法のもとで、すでに会社会計として制度化されていた（畑山 1984, 41-42 頁）。

ところで、この時代の課税所得算定に関しては、忠（1979）は「法律に規定はなくとも、明治 32 年に第一種所得税として課税されて以来、課税庁では基本的には確定した決算にも

¹³ 大蔵省編纂（1957, 986 頁）より、実際の条文は以下のとおりである。

「第 7 条 納税義務アル法人ハ各事業年度毎ニ損益計算書ヲ政府ニ提出スヘシ 但シ第 2 条ニ該当スル法人ハ各事業年度毎ニ此法律施行地ニ於ケル資産又ハ営業ニ関スル損益ヲ計算シ其計算書ヲ政府ニ提出スヘシ」「第 9 条 第一種ノ所得金額ハ損益計算ヲ調査シ政府之ヲ決定シ第三種ノ所得金額ハ所得調査委員会ノ調査ニ依リ正負之ヲ決定ス」

とづくという一貫した方針がとられてきたはずである。いうまでもなく、その確定した決算は、会社は商法の規定による。」(11頁)としている。ここで注目すべきは、「確定した決算」に基づくことは、「商法に従う」ことにより成されるものであると指摘されていることである。ここでいう商法に従うとは、他でもない今日的な企業会計に準拠することに通ずるものがあり、「確定した決算」の本質もここに求められ得る。

武田(昌)(2007)もまた、「税法では、戦前、戦後を通じて一貫して確定決算基準主義を採用してきたところであって、これは、いわば商法依存主義の現れであるといつてよい。…法人税の課税標準が、法人の所得によることとした以上は、企業利益が基礎となることはすでに前提とされているのである」(96頁)としており、企業会計準拠の姿勢はここからも見て取れる。また、この時代での申告は現代のそれとは形態を異にしており、所得税法7条にて「納税義務アル法人ハ各事業年度毎ニ損益計算書ヲ政府ニ提出スヘシ」とされるのみであった。しかし、大正2(1913)年の同法同条における施行規則3条では、「第一種ノ所得ニ付納税義務アル法人ハ每事業年度決算確定ノ日ヨリ7日以内ニ所轄税務署ニ所得税法第7条ノ申告ヲ為スヘシ」として定められており、この条文内で初めて「決算確定ノ日」の用語が登場した¹⁴。

申告に係る提出書類に関しては、改正前の同法3条では「納税義務アル法人ハ每事業年度通常総会後七日以内ニ損益計算書ヲ所轄税務署ニ提出スヘシ」と規定されており、総会後7日以内に提出が要求されているものは損益計算書であって、貸借対照表も申告書も提出を要しないこととされていた(武田(昌)2001,54頁)。これが改正後の同法7条において「第

¹⁴ このことは、武田(昌)(1993,10頁)や中村(利)(1990,165頁)、柳(2001,171頁)も同様の見解を示している。なお、この「決算確定」という文言は、株主総会に提出した計算書類がその総会において承認を受けた事実を指しており、その日から7日以内に申告書および計算書類を提出することを要求したものである(武田(昌)2001,55頁)。また、改正前の所得税法3条の条文内に登場する「通常総会」と「決算確定」の関係について、武田(昌)(1999,101頁)は「まず同等と解してよい」としている。さらに別の議論(武田(昌)1954)では、「『決算の確定』ということは、当然従来から問題にされたものに違いない。」(77頁)として、「決算確定の日」に対する矢部(1929,289頁)と片岡(1943,552頁)の意見を取り上げている。

一種ノ所得ニ付納税義務アル者ハ命令ヲ以テ定ムル期間内ニ各事業年度ニ於ケル財産目録、貸借対照表、損益計算書、第 4 条ノ規定ニ依リ計算シタル所得ノ明細書添付シ政府ニ提出スヘシ…」とされ、損益計算書だけでなく、財産目録や貸借対照表などの財務諸表の添付が明記された（柳 2001, 171 頁）。この理由としては、当時の法人の事業内容や規模から推測して、その課税物件数や政府にとっての税収の側面から、それらに係る規定はさほど重要性を帯びていなかったことが考えられる¹⁵。

ところで、賦課徴収課税方式を採用しているこの時代に、なぜ「申告」という概念が登場しているのでしょうか。申告形態や添付書類に関しては上述のとおりであるが、なぜそれらを申告する必要があったのでしょうか。これについては、明治 32（1899）年の時点での所得税法施行上取扱方心得にて、「所得ニ関スル申告書ハ所得決定ノ参考ニスキサル」とされており、申告により提出された資料は課税所得決定の参考として用いられていたに過ぎないことがここから読み取れる¹⁶。したがって、ここで言及されている「申告」とは、確定決算主義の三要素のうち、今日の法人税法 74 条 1 項による「確定した決算に基づき課税所得を計算し申告すること」の意図するところとは、どうやら意味合いを異にしていることが窺える。

さて、ここまで黎明課税の時代を概観してきたが、この時代では「決算確定ノ日」として、本稿が追い求める「確定した決算」に似通う文言が明文化された。また、申告の意味合いは今日のそれとは違えども、条文は深化していることも窺うことができた。しかしながら、やはり「確定した決算」に対する思考は、前掲小委員会報告にて集約された三要素のうちどの

¹⁵ この点に関し、大村（1977）は「法人所得税の課税対象となる法人数が少なく、その収入も全体から見ても極めて僅少であり、個々の負担もさして重くない時期においては、それほど問題は深刻化することはなかったであろう。」（5 頁）としている。

¹⁶ 当該疑問に対するアプローチには、牛米（2010, 154-155 頁）を参照している。また牛米（2010, 140 頁）は、明治 32（1899）年以前では「納税義務者には申告の義務があり、申告により所得調査委員の選挙権を得る」ことができていたが、「明治 32 年法により申告書は税務署にとって単なる参考資料に過ぎなくなり、申告の重要度は低くなった。」としている。なお、その後の大正 2（1913）年での改正をもって、申告を奨励する制度の方針転換がなされ、大正 9（1920）年より「諸控除申請と申告書提出をセットにした申告奨励が推進される」ことになったのだが、これについて詳しくは牛米（2009）を参照。

要素に該当しているのかという疑問に対しては、この時点では明確な解答を導き出すことはできない。

以降ではこれに引き続き、昭和 22（1947）年での法人税法改正にて「確定した決算」に基づくという文言が明文化されるまでの変遷を追うこととする。

なお、この時代に制定された法人所得に対する課税制度は、第一次世界大戦が終了した後の大改正に至るまで、実に 20 年の間継続して採用されることとなった。

第 2 項 大正 9 年～昭和 14 年：独立課税萌芽の時代

大戦が終結したことで、国は軍備の拡張に必要な財源を確保することに加え、社会政策的見地にたった税制改正を実施し、既存の所得税制度の不公平を是正する必要があった（大蔵省編纂 1957, 1081 頁）。当時の所得税法は「到底課税ノ公平、負担ノ権衡其ノ完キヲ得タルモノト称スルヲ得ザルモノアリ」とされ、「社会政策ノ加味」による改善が急がれた（大蔵省編纂 1937, 1081 頁）。そこで時の政府は、新たに税制改正を行うことで、法人所得課税の抜本的改革を行うこととしたのである。大正 9（1920）年における税制改正は、所得税法の全文を改正するだけの大規模なものであり、この改正をもって法人は独立課税の対象となり始めた。本改正において、課税対象の法人に対しては、第一種所得として所得税を課するとともに、法人から受け取る配当および利益処分賞与についても、これを第三種所得として算入し、累進課税を行うという大改革が提案された（吉国・武田（昌）1975, 92 頁）。

また、本改正より法人に対しての第一種所得は細かく分類され、これらの内訳として、法人の超過所得、留保所得、配当所得、清算所得、そして外国法人の所得へと区分された¹⁷。

¹⁷ 本改正に関する議論については、吉国・武田（昌）（1975, 92 頁）に詳しい。本書によれば、「改正案のドラスティックな内容については野党憲政会の反対はもちろん、与党である立憲政友会においても、あまりに激変にすぎるとして緩和の修正が行われ、たまたま衆議院の解散によってこれが特別会に再提出されたときは恐慌襲来して経済情勢は一変していたため、再び衆議院で修正を受け、さらに貴族院の修正を受けてようやく成立した。」とされている。また、柳（2019, 11-12 頁）によれば、「従来個人所得税の計算

これにより、前3項の所得を発生させる法人は、それぞれの税率に従い¹⁸課税されることとなった。

この改正に伴い、申告書に付すことを要求される書類として、先の時代より求められていた財産目録や貸借対照表、損益計算書に加えて、留保所得等に係る明細書および資本金額の明細書が追加されている。法人の所得を定めた同法4条では、「法人ノ所得ハ各事業年度総益金ヨリ総損金ヲ控除シタル金額ニ依ル」（大蔵省編纂 1957, 1106 頁）とあり、この時点でも総益金・総損金に関する説明は施されていない。しかし、改正後の施行規則16条によれば、申告の提出期限を「法人ノ各事業年度ノ所得ハ每事業年度ノ決算確定ノ日…ヨリ14日内…ニ之を…申告スヘシ」（大蔵省編纂 1957, 1130 頁）と定められ、先の時代に比べ「決算確定ノ日」の属する条文には深化が見て取れる¹⁹。

なお、総益金の定義に関し、渡辺（善）（1921）は「会社ノ益金トハ資本ノ払込以外ニ於テ純資産ノ増加ノ原因トナルベキ一切ノ事実ヲサスモノトス」としており、これに対し武田（昌）（2009）は「課税所得の計算が、純資産増加額によって支配されていたことによるものと思われる。」（29 頁）としている。

さらに、この時代の諸論点を整理するにあたり、大村（1977）が当時の情勢に言及するだけでなく、会計と税の関係にも触れている。ここでは、「論争を見る場合に、その前提として、企業側の会計処理の実態がどうであったか、また、税務側の行政の実情がどうであったかを知っておく必要がある。」（9 頁）として、彼の議論がなされた社会情勢にも言及している。そしてその実情は「企業の会計処理の実情であるが、会計側の資料がないので、…この

上、受取配当金等は非課税であったため、配当所得を受け取る者とそうではない者との間に租税負担の不公平が生ずる結果となり、法人と個人双方をそれぞれ独立の納税主体として課税するに至ったのである。」とされている。

¹⁸ 法人の超過所得は 5/100 ないし 20/100 の超過累進、留保所得は 4/100 ないし 20/100 の超過累進、配当所得は 5/100、そして清算所得および外国法人の所得は 7.5/100 の税率であった。

¹⁹ 申告の期限が 7 日から 14 日に延長されたことについて、武田（2001）は「このように申告期限が延長された点についての経緯は必ずしも明らかではないが、従前の 7 日はあまりにも短かすぎるという批判があったことにもよるものと考えられる。」（56 頁）としている。

論争で最も活躍した中村継男氏が…述べた一句が示唆的である。」(10 頁)とした。この点中村(継)(1917)によると、「東京都内に会社が一万あります。そのなかで完全なる複式簿記の帳面をもっている会社は約六千、後の四千はその複式簿記の元帳すらない。」(79 頁)とされていた²⁰。

一方で税務側においても、大村(1977, 10 頁)は「職員の定員は今日に比べて極めて少なく、…限界があった。」「なるべく簡単に、形式的基準で課税標準を算定できるようにしたいという意向があったのも、やむをえない事情にあった。」としている。

また、会計と税の関係については、中村(継)(1919)に記載されており、「一個ノ私見トシテハ税法ノ解釈ノ如キハ関係諸法規ニ於テ明ラカニ会計的諸原則ヲ否定セザル限り会計上ノ原則ヲ採用シ以テ関係諸法規ヲ活用スヘキヲ相当ト信ズルモノナリ」(107 頁)としている。大村(1977)はこの考え方に対し「当時、税務職員として、このようにはっきりと言いきっていた人は少なかった。」(48 頁)として、中村(継)を『『税務会計』の権威として草分け的存在』として認識しており、このことから、本稿では中村(継)の発言に大きな優位性を見出すことができる。

なお、この時代の課税所得の算定に関し、武田(昌)(2009)は、「商法・企業会計の発展とともに、課税所得の算定方法も影響を受けてきたことは紛れもない事実である。」(29 頁)としており、やはり商法とは切っても切れない関係にあったことが窺える。

その後大正 12 (1923) 年には、同族会社または保全会社²¹につき、一定額以上の留保を行った場合に、所得審査員の決定により、その超過留保分を配当したものとみなす特例規定が設けられた(吉国・武田(昌)1975, 93 頁)。

²⁰ 中村(継)の論述に対して大村は次頁にて、「当時の会社は、今日のような個人企業類似の零細企業を含まず、レッキとした会社が多かったことを考えると、決して良好な状態とはいえないと判断される。」としており、複式簿記による適切な経理が必要とされる大企業も、その帳面を有していなかったことを指摘しており、ここから当時の日本には経理の習慣が浸透していなかったことが窺える。なおこの部分に関しては、シャープ視察団による勧告の一項目の対象となるが、詳しくは後述によることとする。

²¹ 本文下記注同書同頁によれば、保全会社とは「株主または社員の 1 人またはその縁故者が 50%以上の数の株式または出資を保有する会社」をいう。

この課税所得の算定に関する議論に関して、大正最後の年である 15（1926）年における繰越欠損金の損金算入制度を廃止することを定めた同年の所得税法大改正に言及しないわけにはいかない²²。この論題は、改正後の施行規則 1 条において「法人ノ前事業年度ヨリ繰越シタル益金又ハ損金ハ其ノ事業年度ノ所得計算上益金又ハ損金ニ之ヲ算入セス」（大蔵省編纂 1957, 1207 頁）として規定され、この制度自体は、同年の 4 月より適用が開始された。これに係り、この時点まで認められていた繰越欠損金の損金算入の規定が外されたことによる問題²³も生じた。さらに、この改正が法律でなく、政府限りで決定できる施行規則で同条を規定したことに対する風当たりも強かった（大村 1977, 42 頁）。

この年には、加えて大きな改正²⁴がなされた。大正 9（1920）年の改正で細かく定められた所得区分に係る税率が、その補修を受けたのである（大蔵省編纂 1957, 1201-1202 頁）。

こうして、大正 9（1920）年の時点では存在していた配当所得と留保所得の区分が廃止され、第一種の所得は法人の普通所得²⁵、超過所得、そして清算所得の 3 種類となった。

繰越欠損金の取扱いに関する改正、そして所得区分の変更は、それまでの商法依存の所得計算に一石を投じた体制変更であり、これについては忠（1976, 13 頁）の述べるように、「新しい税務会計のジャンルの息吹」が感じられることとなったのである。かくして、大正の時代は幕を閉じた。

そして時は流れ、法人税法創設の時代たる昭和の時代へと突入する。昭和 2（1927）年に

²² 大村（1977）によれば、「大蔵大臣内訓でなく施行規則の改正で行ったことは、それまでの所得計算の規定の仕方に、新たな方式をもたらしたという意義も認められる。」（43 頁）とすると同時に、慣例とされていた事項に対し手を加えたことにつき、疑義を呈してもいる。

²³ これに関しては、大村（1977, 42-45）に詳しい。

²⁴ この改正の理由について、大蔵省編纂（1957）によれば、「現法人に於いては法人の所得中配当したる部分と留保したる部分とに対する課税を異にし、配当所得に対しては 100 分の 5 の比例税なるに拘らず、留保所得に対しては 100 分の 5 より 100 分の 20 に達する累進課税率を適用するが故に、自ら法人の社内留保を少なからしむる傾向を生じ、其の結果事業の基礎を薄弱ならしめ、延て産業の発達を阻害するとの避難あり。」（1192 頁）としている。

²⁵ 大蔵省編纂（1957, 1198 頁）によれば、大正 15 年改正をもって、「法人の所得」は「法人の普通所得」に改められた。

は、主秘第一号として主税局通牒²⁶が公表された。この中で、法人の所得税に関しては、総益金と総損金に該当する項目について言及がなされている²⁷。この後は、昭和6(1931)年、昭和10(1935)年と税制改正が行われたが、より強い重要性を帯びているのが昭和12(1937)年に行われた所得税率引上げの税制改正である。同年の改正では、激増する財政需要を賄うため臨時租税増徴法が施行され、法人の普通所得と清算所得に対して増税が行われた。普通所得は内国法人と外国法人に区分され、前者は5%から10%へ、後者は10%から20%に引上げられた。同時に、清算所得および同族会社の加算税額も増税を受け、さらに翌年の昭和13(1938)年には内国法人の普通所得税率は12.25%にまで引上げられた。こうした増税に次ぐ増税は、当時の法人に関する認識の強化、新興事業開発の促進に政府が尽力していたことが窺える。

これまで法人の所得に関する課税は所得税の概念の内に存在していたが、次の時代の到来により、法人の所得は単独のものとして認識され、これを体系的に定めた法律が誕生するのである。

さて、ここまで独立課税萌芽の時代を概観してきたが、この時代では先の時代に比べ条文の文言が深化していた。また、税法側の見解として、企業会計準拠の姿勢の重要性を主張する見解が存在していたことも注目すべきであろう。

次節では、いよいよ法人税法がその姿を露わにする時代が到来するため、これに引き続き変遷を追うこととする。

²⁶ これについて、新井(益)(1980, 11-12頁)は、「公開の場で論ぜられることなく、当時の会計文献においても真正面から取り扱われることはなかった」とする一方で、「現実の税務取扱としては整一性が図られていたため、その内容については間もなく会計実務家や会計学者の知るところとなった」として、その公表に後の時代へと紡がれる可能性を見出していた。

²⁷ 詳しくは、武田(昌)(2009)を参照。また、同書によれば、この時期に「ようやく実務上問題が生じてきていたところであって、実務に適用する措置が定められている。」(32頁)とされている。

第3項 昭和15年～昭和21年：独立課税確立の時代

そして昭和15（1940）年、税制の簡明化を目的として、所得税は個人の所得に課税する一方で、法人の所得については独自の法体系をもって課税を行うこととし、そのために所得税法中の第一種所得税と法人資本税²⁸を統合することにより、法人税法が創設された。

法人の所得につき、法人税法が施行されたことにより、その課税経路が大きく変わったのかと問われると、実際にはそうではない。同法18条に定めるところでは「納税義務アル法人ハ命令ヲ以テ定ムル所ニ依リ期間内ニ財産目録、貸借対照表、損益計算書…並ニ第四条ニ規定ニヨリ計算シタル所得金額オヨビ資本金額ノ明細書ヲ添付シ、ソノ所得金額オヨビ資本金額ヲ政府ニ申告スベシ」とされており、旧法の定めるところと基本的には変わらないのである。また、施行規則の18条をみても、「法人ハ…決算確定ノ日ヨリ14日以内ニ…所轄税務署長ニ申告スベシ」とされており、申告期限に関しても同様に、旧法からの大きな変更はなかった（柳2001, 172頁）。

この時点での所得計算について、柳（2001）は同書同頁にて、「当時はまだ法人の課税所得を計算するための税法の規定は不十分であり、商法等の法令の規定に準拠していたようである。」として、独自の税目が設けられたとはいっても、先の時代に引き続き、この時期の法人所得に対する課税は発展途上であったことが窺える。

また、同書同頁において、「『確定決算の日』という用語が使用されているが、…確定決算主義について定めたものかどうかは定かではない。」としながら、この時点で現代の課税所得計算におけるような、「商法依存の思想が存在していたことは確かなようである」としつつ、その理由は「税法の課税所得の計算に関する規定が未だ不完全であったこと」として、

²⁸ これは、昭和12（1937）年に臨時租税増収法で採用されたものであり、この時代は法人の資本金（積立金額を含む）に対して、0.1%の税率で課税されていた（欠損法人を除く）。翌年の昭和13（1938）年には、税率が0.12%に引き上げられた。

企業会計に依存しつつ課税所得を算定するという事実が存在していたことを指摘している。つまり、この時代においても先の時代で概観した内容と同様に、税法独自の規定を発展させつつも、やはり商法に依存し、会計にその算定を委ねる必要があったのである。その後、わが国は第二次世界大戦の佳境へと突入し、戦費を中心とした財政需要による増税が実施され、昭和 17 (1942) 年には 25%、2 年後の昭和 19 (1944) 年²⁹には 30%、さらに翌年の昭和 20 (1945) 年には 33%へと引上げられた (吉国 1996, 10-12 頁)。そして同年、日本は大戦の敗北を宣言し、6 年に渡る戦争は終結した。大戦中には増税に次ぐ増税が行われ、この間の増税項目は多岐にわたるが、本稿ではこれを取り扱わないものとする。

また、同年には「法人各税の取扱」という通達が公表され、これにより資本金 500 万円以上の法人と、大蔵大臣の定めた法人³⁰に対して、申告納税が要求された。この年は一部の法人に対し、申告納税制度が先行して採用された年であり、武田 (昌) (2009, 9 頁) はこの制度を「申告納付制度」と呼び、申告することよりも納付することに意味があるとしていた³¹。

同年における公開通達のうち、5 条 20 項によれば、「税法ニ於テ総益金トハ資本ノ払込以外ニ於テ純資産ノ増加ノ原因トナルベキ一切ノ事実ヲ言イ、総損金トハ資本ノ払戻、利益ノ処分以外ニ於テ純資産ノ減少ノ原因トナルベキ一切ノ事実ヲ言ウ」とされ、総益金および総損金の内容について明らかにおり、これを含む多くは、前述の守秘第一号を承継したものとなっている (武田 (昌) 2009, 33-39 頁)。

さて、ここまで賦課課税の時代における課税体系を概観してきたが、この時代では法人に

²⁹ この年には、14 日以内となっていた法人税の申告期限が「30 日」へと延長された。武田 (昌) (2001, 57 頁) はこの理由を「戦争もいよいよ末期的な症状を呈してきたが、企業も昭和 16 年以来、企業設備、疎開などのために、決算確定の日から 14 日以内の申告期限では実情に即応しない状態となってきたことが挙げられる。」としている。

³⁰ 武田 (昌) (2009, 33 頁) によれば、ここには銀行、保険会社、無尽会社、信託金社、地方鉄道会社、軌道会社のうち、資本金が 500 万円未満の法人が該当するとされている。

³¹ なおこの年には、従来 30 日以内とされていた法人の申告期限が、決算確定後「60 日」以内とされた。これに対し武田 (昌) (2001) は、「この 60 日については、必ずしも確たる根拠はないようである。…申告納付においてそれから 1 月程度の余裕を置いて納付せしめることとしたものと考えられる。」(58 頁) としている。

対する課税体系として独自の税目たる法人税法が成立し、今日に至るまで存続するものとなっている。

しかしその一方で、確定決算主義と「確定した決算」に基づくこととの関係は不明確ではあったものの、そこには、商法に依存して課税所得を算定すること、つまり今日的な企業会計準拠の姿勢が色濃く存在しており、二者は強い結びつきを有していた。

この関係は次章ではどのように展開されていくのであろうか、引き続きこれらの変遷を追ってみたい。

第2節 申告納税制度の時代

ここまで確定決算主義に内包される三要素の変遷を追ってきたが、前節ではそのいずれに対しても、臍気に痕跡が感じられるのみであった。本節では先の区分を引き継ぎ、昭和40（1965）年の法人税法全文改正までを射程とする。

ここでは、昭和22（1947）年の申告納税制度の導入、昭和24（1949）年におけるシャウプ勧告による改正、そして昭和27（1952）年より幕を開ける怒涛の連続意見書の時代を機に、各項で整理を行う。

第1項 申告納税制度の誕生

敗戦の年から二年後の昭和22（1947）年、わが国の法人税法は大きな転換期を迎える。同年の改正による法人税法18条1項では、「納税義務ある法人は、…各事業年度終了の日から2箇月以内にその確定した決算に基づき当該事業年度の普通所得金額、超過所得金額及び資本金額を記載した申告書を政府に提出しなければならない」とされ、この改正をもつ

て初めて「確定した決算」に基づくという文言が採用され、法律に織り込まれた³²。これと同時に、所得税および法人税につき、申告納税制度も導入された³³。品川（1982, 161 頁）はこのことを、「課税所得の計算は、…商法等に…依存してきたものであり、…申告納税制度においてもそれが踏襲された」とし、「このことは何よりも租税の執行の便宜性から支持されてきたものと理解されるのである。」としている。やはり企業会計に準拠して課税所得を算定する姿勢は伝統的なものであり、ここからもそのことが明らかになる。

なお、この条文による「確定した決算」に基づくことに対し、武田（昌）（2004）は「現行法人税法 74 条の『……確定した決算に基づき』という文言は、この昭和 22 年の改正において挿入されたものである」（57 頁）としている。さらに、後述の昭和 40（1965）年における法人税法全文改正により判明する確定決算基準の本質と合わせて、この改正後の同条項の明文化をもって、現行の法人税法 2 条二十五号および同法 74 条 1 項の起源をここに見ることができる。

翌年の昭和 23（1948）年および昭和 24（1949）年にも税制改正が行われ、法人税法の定めるところは、その厚みを増していくこととなった³⁴。申告納税制度が導入されたことによ

³² 同年の法人税法 18 条 1 項より、その申告期限が事業年度終了の日から 2 月以内となった。武田（昌）（2001）はこれに関して、「往年においては、決算確定（中略）から 7 日とか、14 日、30 日、60 日というように、決算確定（原文ママ）を申告期限の始期としていた。しかし、昭和 22 年の改正では、事業年度終了の日となって、事業年度の終了の日の翌日が申告期限の始期となったのである。」（58 頁）としている。なお、所得税の申告期限もまた法人の申告期限と共に変遷を遂げてきたが、本稿ではこれを取扱わないものとする。

³³ なおここで設定された同制度は、今日のそれと変わらないものであり、「納付すべき税額が納税者の申告によって確定することを原則とし、申告がない場合または申告が不相当と認められる場合に限り、租税行政庁の更正または決定によって税額を確定する方式」をいう。同制度について詳しくは、金子（2019, 918-919 頁）を参照。

³⁴ 吉国（1996, 51-62 頁）によれば、昭和 23（1948）年と昭和 24（1949）年の税制改正は、以下の要素に集約される。

昭和 23（1948）年税制改正：①特別法人税法の廃止と法人税法への統合②税率の改正③資本に対する法人税の廃止④加算税および追徴税額の課税強化⑤納税地指定制度の創設と視点調査権の付与⑥その他の改正。昭和 24（1949）年改正：①額面超過金の積立額の益金不算入②法令に基づく固定資産の譲渡益に対する超過所得税の非課税③中小企業等協同組合に対する課税④国際観光ホテル事業用の固定資産の耐用年数の特例の創設⑤学校法人についての収益事業課税。

り、税法は独自の定めを充実させつつ、その中でも企業会計準拠の姿勢を顕示していた。

ところで、昭和 24 (1949) 年には企業会計原則が設定³⁵されたのだが、この創設背景についても、興味深い点が多々存在する。

戦後の日本について、昭和 22 (1947) 年の経済実相報告書によれば、「政府、企業および家計のすべての部門において、また生産、雇用、財政、金融、貿易などあらゆる局面において極度に悪化・疲弊し、『国も赤字、企業も赤字、家計も赤字』³⁶」といったように、国全体の経済状況は崩壊しきっていた。この状況に対して国は、経済の安定と復興を目指し、これに係る施策遂行の中心として経済安定本部を設置した(新井(清)1999, 88頁)。この経済安定本部は、「計画・統制経済の司令塔として政府において格別の地位を与えられた。」(福永1997, 157頁)とされており、それ自体に大きな重要性が見て取れる³⁷。翌年の昭和 23 (1948) 年には、企業会計制度の整備などを図ることを提言した「会計基準及び教育会議」に関する建議書が当時の総理大臣へ提出され、経済安定本部において、企業会計制度対策調査会が発足された³⁸。

こうして、戦後の混沌とした経済を復興に向かわすべく、企業会計制度対策調査会を中心とした、企業会計制度の統一を目指す動きが始まった。その結果、「企業会計原則」が成立し³⁹、この後の連続意見書において、大いにその役割が発揮されるのである。

³⁵ 企業会計原則は同年の7月9日に設定されたが、以降企業会計審議会より多くの調整意見書が公表されている。特に、昭和 27 (1952) 年における「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」(以下、「昭和 27 年調整意見書」とする。)と、昭和 41 (1966) 年における「税法と企業会計との調整に関する意見書」(以下、「昭和 41 年調整意見書」とする。)は、公正処理基準の規定が成立するまでの大きな役割を果たしている。これに関しては、後述にて言及することとする。

³⁶ この表現は、後述の経済安定本部による経済実相報告書に附せられた、「経済緊急対策(昭和 22 年発表)」より引用したものである。

³⁷ 経済安定本部の重要性について、森(1993)は「各省に優先する存在である」とするだけでなく、「経済復興計画を実施する内閣の中心的官庁となった。」(81頁)としており、同時にその権限も明確なものとなっていた。

³⁸ 「企業会計制度対策調査会」は後に「企業会計審議会」、つづいて「企業会計審議会」と改称を受けたが、昭和 27 (1952) 年に経済安定本部が廃止されたことに伴って、同組織は大蔵省へ移管された。詳しくは、新井(清)(1999, 20頁)を参照。

³⁹ 企業会計原則のより細かな成立過程・背景に関しては、黒澤(1978, 1694-1701頁)、黒澤・番場他

ところで、昭和 25（1950）年の法人税基本通達直法 1-100「314」においては、「確定した決算」の意義について言及されており、それ即ち「その事業年度の決算につき株主総会の承認又は総社員の同意その他これに準ずるものの承認があったことをいう」とされている。

当時はこの「確定した決算」に基づいた経理を確定決算基準と公称していた⁴⁰が、この文言が含まれる法人税法 18 条 1 項とは、上述のとおり今日的な法人税法 2 条二十五号および同法 74 条 1 項が混在した、明瞭性を欠く条文となっていた。このことについて、坂本（雅）（2020）は「評価、償却、引当金等の内部取引、あるいは外部取引でも特に確定した決算における経理が要請されている…使用人兼務役員賞与等の個々の項目については、旧法の規定は必ずしも条文表現が十分ではなかったことは否めない。」（4 頁）としており、当該条文に係る不明確さを指摘している。さらに、前原（2005）は減価償却に関して「法人が…償却をなした場合の当該償却額は…」（143 頁）とあるのみで、確定した決算については言及されていないことから、個別規定と旧法 18 条 1 項を合わせて解釈していたとしている。

ここまで、今日的な法人税法 2 条二十五号および同法 74 条 1 項の規定は厚みを増し始める一方で、先の黎明課税の時代で最も早く出現した気配のある企業会計準拠の明文規定は未だに登場していない。

さて、ここに至るまで税務会計と企業会計における各々の変遷を追ってきたが、これらに関する直接的な議論はさほど発展していないことが判明した⁴¹。しかしここからは、シャウプ勧告、企業会計側の意見陳述である第一次税法意見書、そして税務会計側の意見陳述である税制簡素化についての第一次答申（以下、「第一次答申」とする。）をはじめとした、怒涛

（1978, 1702-1728 頁）などを参照。

⁴⁰ 詳しくは後述の本章第 3 節によるが、昭和 40（1965）年での法人税法全文改正において、この「確定した決算」という文言が「確定決算基準」を示していたことが公表される。

⁴¹ 畑山（1984）は、「戦前においては、税務会計と企業会計とが何らかの交渉をもちつつ発展の道を行ってきたとしても、両者の間の関係をめぐる問題は、学問レベルでの現実の課題になりえなかったものといえよう。企業会計が制度として未確立の状態にあるなかで、税務会計は、基本的に税務官庁のために存在し、実務家や学者の論議の対象に容易になりうるものではなかったのである。」（43 頁）としており、両者の形態の相違から、その交渉は発展し得なかったとしている。

の交渉時代⁴²が幕を開けることとなる。

これらを時代に沿った議論の流れに基づいて分析すべく、次項ではシャウプ勧告による税制改正に始まり、これら論点を整理してみたい。

第2項 シャウプ勧告による税制改正

戦後の税制の見直しを主たる目的として、昭和24(1949)年にシャウプ教授を団長とするシャウプ使節団は、日本税制報告書(以下、「第1次勧告」とする。)を公表した。この第1次勧告は、「会計の役割」という1項目を設けたほか、ほぼ全編にわたって所得課税制度が近代会計に立脚すべきことの重要性を指摘するとともに、棚卸資産の評価方法や減価償却の方法の改善、資産の評価減容認制度の廃止、貸倒準備金制度の創設などにつき、具体的な提言が行われた(畑山1984, 45頁)。

翌年の昭和25(1950)年には、シャウプ勧告に基づいたシャウプ税制が施行され、第1次勧告事項も法令に反映されることになると同時に、通達が一般に公開され、統一的な基準による税務の運用に道が開かれることとなった(畑山1984, 同頁)⁴³。

このように、シャウプ勧告は日本の税制に大きな影響を与え、これより前述の会計と税の本格的な交渉が開始されることとなったのである⁴⁴。

ここまで順調に“税法は企業会計に準拠して課税所得の計算を行う”旨の規定を定めんと

⁴² 詳しくは後述によるが、前述の昭和27年調整意見書の後には、昭和35(1960)年に企業会計原則と関連諸法令との調整に関する連続意見書 第一・第二・第三(以下、「昭和35年連続意見書」とする。)が、昭和37(1962)年には「企業会計原則と関連諸法令との調整に関する連続意見書 第四・第五(以下、「昭和37年連続意見書」とする。)」がそれぞれ公表された。

⁴³ ここで黒澤は、「25年改正法人税法は、シャウプ勧告を受け入れた結果として、しかも商法改正の影響を受けて、「企業会計原則」上の原則・基準のいくつかを導入することになったのである。」としており、シャウプ勧告を機に税法と会計が接近していたことを明らかにしている。

⁴⁴ シャウプ勧告を受け、翌年の昭和25(1950)年の税制改正では、「青色申告制度」の導入が開始された。この背景としては、当時のわが国に経理の習慣が存在していなかったことなどが想定され、これに伴う複式簿記普及の論点も存在するが、本章の趣旨目的に沿わないため、ここでは言及しないこととする。

する議論が進展しているように一見思われるが、そうではないとする見解も存在していた。例えば富岡（1950）は「税務会計を『理念としての税務会計』と『現実としての税務会計』とに便宜的に概念的に区分し…両者の計算規則に於ける離反を認識し、これが解決を計る方法として税務会計原則を樹立し…課税所得金額計算の明確なる基準を提供することに依り、課税の公平と其の明確性、合理性が期し得られるものとする。」（22-23頁）とし、企業会計原則とはその目的を異にする税務会計原則の必要性について言及していたのである。

翌年の昭和 26（1951）年には、日本会計研究学会第 10 回大会において企業会計原則と税法に関する調整のあり方について議論がなされ、そこで明里（1951）が注目すべき発言をしている。その内容は、「企業会計原則が一般に公正妥当と認められた場合においては、損益確定の理論として税務経理は全面的にそれを基礎とすべきであると考えられる。」（24 頁）としたものであり、前述の富岡に拠るところの、税務会計の領域に存在していた独自性を尊重するという考え方を揺るがす見解も、一方では存在していたのである（高橋 2011, 93-97 頁）。

したがってシャープ勧告が当時の会計と税に与えた影響は大きく、この時代での二者の関係は、先の時代に比べ大きく動いていた。

ここまでの通時的な分析から、企業会計は企業会計原則に基づいて適正な企業利益算出を、税法は税務会計原則に基づいて課税の公平を追求していることが窺える。さらに、税法内部には企業会計に準拠せず、独自に原則規定を設け、課税所得計算を行う必要があるという見解も存在していた。そうは言っても、終戦より数年が経過し、日本経済は復興しつつある中で、両者の調和の必要性に着目した議論はその重要性を増していった⁴⁵。

また、企業会計原則は理想的・啓蒙的色彩が濃く、具体性・詳細性を欠いているとされる

⁴⁵ このように判断できる理由としては、後述の昭和 27 年調整意見書の前文において、税法の方向性を明らかにする基準を策定する項目が設けられており、企業会計から税務会計に向けて何らかの意思疎通を図らんとする動きが見て取れるためである。

一方で、税法は課税の公平を目的として恣意的処理を排除するとしたことから、その計算規定は詳細かつ画一化し、もとより存在していた溝は次第に大きくなり、やはり二者間での調整が必要となっていく（中田 2000, 10 頁）。これら会計と税における調整につき、次項では昭和 27 年調整意見書を中心とした論点整理を開始したい。

第 3 項 昭和 27 年調整意見書⁴⁶を中心に

企業会計審議会は、昭和 27 年 6 月に昭和 27 年調整意見書を小委員会報告の形で公表した。この意見書が本節において大きな役割を果たすこととなる。本意見書の目的は、もとより税法と企業会計は異なる理論と体系を持っており、これら二者間の矛盾対立につき、企業会計の立場より税法に対して調整を希望する問題点を提起し、これに係る解決の方向性を指摘したものであった⁴⁷。

ところが、本意見書には「税法における所得計算の基本理念もまた窮極において、『一般に認められた会計原則』に根拠を求めなければならない」、「税法においても、…企業の純所得の決定に関しては、健全な会計慣行を尊重するとき規定の設けられることが望ましい。」⁴⁸とする主張があり、こうした「企業会計原則優先の立場」ないし「企業会計原則至上主義」と受けとめられかねない内容であったことから、とりわけ税務当局者から痛烈な批判が寄せられた。

例えば、泉（1952, 88 頁）はこの意見書に対し、「企業会計原則そのものにおいても純粋な会計原則の立場からは果してどうかと思われるような妥協を、実務の使宜といったような考え方からしている点が少なくない」にもかかわらず、「企業会計原則が唯一絶対なものであって、商法も税法もこれに調整するようにならなければならないと説くのは、全く

⁴⁶ 意見書の各部分から本項の趣旨に沿った部分のみを引用している。

⁴⁷ 詳しくは、昭和 27 年調整意見書 前文二を参照。

⁴⁸ 詳しくは、昭和 27 年調整意見書 総論 第一 租税目的のための会計原則の適用を参照。

の独断に過ぎないのではあるまいか」としている。また、中田（2000）は、「基本理念とされる『一般に認められた会計原則』についての内容の具体的な説明を欠き、さらに税法の立場の検討がなされず、税法側を納得させる説得力を欠くものであった。」（10頁）とした。

一方で、新井（益）（1984b, 104-105頁）は「本意見書の範囲は以上のように極めて多岐にわたるものであり、…『「企業会計原則」の立場から調整を希望する問題点を提起し、解決の方向を示唆したに過ぎない…』と述べているにもかかわらず、当時の法人税法規定に対して強烈的な改正を求めたものである。」としながらも、「本意見書について当時散発的に税法の側よりする批判も行われたが、…課税所得は企業利益とは別個に算定されるものではなく、企業利益を土台として算定されなければならないとする見解を大胆に且つ率直に表明したことが、…その功績は大きいものがある。」として、本意見書を評価している。

この昭和27年調整意見書に対して税法側は、同年7月に通達として「『税法と企業会計原則との調整に関する意見書』の発表について」を公表している。ここでは意見書に対する税法上の批判として、「税法においては課税所得に対する固有の理論があるのであるから、企業会計原則と税法の課税原則との間に本質的に一致に至らない部面のあるのはやむをえないことである、…税法が一般の会計実務と一致しているのは、税法上の所得と会計上の利益とでは理論上には異なる構成を有しながら、実際上はその範囲がきわめて接近していることと、税法が実務上の便宜によりできるだけ会計実務を技術的に採り入れていることによるものである。…この意見書は、…その内容について更に充分な検討を必要とするものであり、また、立法上は考うべき点もあるが、これを現行法の改正に直ちに移すにはなお相当の時日と研究を要するものと認められる。」⁴⁹としており、税法が説得されるには至らなかったが、反批判を行ったという点において、この意見書が交渉の出発点として

⁴⁹ 詳しくは、国税庁長官・国税局長『税法と企業会計原則との調整に関する意見書』の発表について 直法1-101を参照。

の役割を果たしたことは明らかである⁵⁰。

翌年の昭和 28（1953）年には日本会計研究学会第 12 回大会が開催され、「会計と税」を統一テーマとした税務会計と企業会計との関係をめぐる論争が行われた⁵¹。また同年には原価差額取扱いの統一を目的として、「原価差額の調整について」、および「法人税基本通達の一部改正について」が発せられた。昭和 25（1950）年の「法人税基本通達」以降、発せられた通達はその数を増していき、税法はそれらの整理が必要とされていた。これに関して坂野（1959）は、「数多くの個別通達が出たにもかかわらず、これをそのつど、これを基本通達に総合しなかったため、…極めて不便なものになっていることは周知の事実であって、これがため、早くから総合通達制定の要請があったわけである。」（28 頁）としている。

そこで、税務当局はこれらの体系化を目的として、昭和 34（1959）年に「改正法人税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて」や、「改正租税特別措置法の施行に伴う法人税の取扱いについて」に関する通達と共に、法人税法改正を行うこととなったのである⁵²。この時点での改正について、武田（昌）（1990）は「これらの改正は、…税務会計の沿革という面からは重視されるべき改正であるといってよい。…いずれにしても、『税法と企業会計原則との調整に関する意見書』与って力があつた（原文ママ）」（42 頁）としており、昭和 27 年調整意見書がここでも大きな影響を及ぼしていたのであつた。

この後に企業会計審議会は、昭和 35（1960）年に第一から第三までの昭和 35 年連続意

⁵⁰ 武田（昌）（2001）は昭和 27 年調整意見書に対して、「企業会計と税法の活発な論争は、特に、この税法調整意見書を中心として行なわれたが、これが税法のなかに実現されたのは、昭和 34 年における法人税法施行規則の改正であつた。」（44 頁）としており、やはり本意見書に対しては大きな優位性が見受けられる。

⁵¹ 畑山（1984）はこの論争に対して「初めて本格的な展開をみせた」（45 頁）としている。

⁵² 武田（昌）（2001, 45-47 頁）は本改正に対して、役員賞与等や繰延資産の処理が明確にされたこと等から、企業会計との関連においてみれば重要な点を有しており、「企業会計における諸問題を明らかにしたという意味において、画期的なものであつた」と評価している。

見書⁵³を、昭和37(1962)年には続く第四・第五の昭和37年連続意見書⁵⁴がそれぞれ公表された。連続意見書全てに共通して、昭和27年調整意見書と同様に、抽象的な意見が多く、これもまた税法側を納得させることはできなかった(中田 2000, 11頁)。

ところが、昭和36(1961)年と昭和38(1963)年には、連続意見書の内容を部分的に踏まえた税制改正が法人税法に施され⁵⁵、税法側は全面的に会計側の意見を採用しないまでも、その重要性は認識されていた⁵⁶。

なお、昭和38(1963)年において税制調査会から提出された「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」⁵⁷は、複雑化した税法を整備することを目的としたものであり、次項にて言及する昭和40(1965)年の法人税法全文改正の基盤となっているものである。また、本答申の第4の2では、「確定した決算を基礎に課税所得を計算する現行税法の基本的建前は、課税所得の計算上企業の意思を確定決算に求めるという点において税法上の立場からは妥当であると考えられ、他面税務が複雑化することを防ぐ意味においても、これを継続すべきものとする。」とされており、簡素化の要請を後の時代に条文化される

⁵³ 各連続意見書の表題は、以下のとおりである。

連続意見書 第一・財務諸表の体系について、連続意見書 第二・財務諸表の様式について、連続意見書 第三・有形固定資産の減価償却について

⁵⁴ 各連続意見書の表題は、以下のとおりである。連続意見書 第四・棚卸資産の評価について、連続意見書 第五・繰延資産について

⁵⁵ 例えば連続意見書の第四では、棚卸資産の評価方法について時価法を廃止する旨の要請を税法に対して行っている。これに従い、昭和38(1963)年に行われた法人税法施行規則の改正にて、棚卸資産評価方法における時価法は廃止された。武田(昌)(2001)はこれに対し、「連続意見書第四(中略)…においても、時価法は適切でない旨が述べられており、また商法も、この方法は適当でないとする解釈が多かったので、税法においてもこの時価法を削除したのである。」(47頁)としている。

⁵⁶ 畑山(1984, 46頁)は、昭和27年調整意見書と連続意見書の関係について、昭和27年調整意見書が連続意見書に対して与えた影響は定かではないが、昭和27年調整意見書が公表された時点での「企業会計審議会側と税務当局側との厳しい対立からわかるように、それほど大きくはなかったものと思われる。」としている。しかし一方で、ここまでの税制改正や通達による種々の明文化から、「税務会計を企業会計に接近させる要素をもある程度含んでいたとみることができよう。」としており、ここにも二者の関係を読み解く大きな手掛かりがあるといえる。

⁵⁷ 武田(昌)(2001, 47頁)より、本答申においては、以下をその内容として、整備が行われた。

①所得の帰属及び課税単位②所得の発生時期③たな卸資産④固定資産⑤その他の資産及び損益⑥準備金及び引当金等について。詳しくは、税制調査会による本答申を参照。

「損金経理」に絡めていたことが明らかになる⁵⁸。

さて、ここまで申告納税制度の時代を概観してきたが、この時代では「確定した決算」に基づくという文言が明文化され、法律に織り込まれることとなった。これにより今日の法人税法 74 条 1 項の系譜となる規定が誕生した。

さらに先の時代に比べ、今日の法人税法 22 条 4 項による「別段の定めがあるものを除き、公正処理基準に従って計算すること」に対しての必要性も強調され、その明文化への道は着実に進展していた。今日の法人税法 2 条二十五号に関しても、この段階で今日のそれとは異なる表現で存在していたが、今日的な法人税法 74 条 1 項と同一の条文内に内包されていた。

なお、ここまでの会計と税の交渉には如何ともし難いものがあつたが、困難ながらも懸命に着実に交渉を重ねていた。そしてついに次項では、ここまで検証を重ねてきた「確定した決算」に基づく思考のルーツと、その全貌が顕になる。

第 3 節 確定決算基準から損金経理へ

昭和 40（1965）年の税制改正において施行された「法人税法全文改正」により生まれた新たな法人税法は、前述のとおり昭和 38（1963）年の答申の趣旨を取り入れたものであるが、さらに今日における法人税法の基盤ともなるものである（畑山 1984, 47 頁）⁵⁹。同年における答申では、表現の平明化や規程の明確化、さらには課税の合理化や制度の簡素化を基本方針として実施されたのだが、これらの内容の大部分は、昭和 40（1965）年の全文改正

⁵⁸ この段階では、「損金経理」という名称は誕生していないものの、これに等しい用語たる「確定決算基準」に関して、本答申に係る議論中に展開されていることから、このように判断できる。詳しくは、武田（昌）（2001, 135-136 頁）を参照。

⁵⁹ 武田（昌）（2001）もまた、「これら（昭和 38（1963）年に公表された『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』を指している：筆者注作成）の内容の大部分は、昭和 40 年の法人税法の全文改正において実現されている。」（47 頁）としている。

で実現されることとなった（畑山 1984, 47 頁）。

本改正に対して武田（昌）（2001）は、「第一は課税所得計算について必要な用語等の定義を明らかにした…第二に、企業会計上公正妥当と認められる会計原則をできるだけ広範に取り入れた…第三は、課税上許される範囲内で弾力的な取扱いとされた…この全文改正は、主として従来の規定の整備を図るという立場からのものであった。」（47 頁）としており、必ずしも法人税法自体の簡素化を念頭においた改正ではなかったことを指摘している。

また、畑山（1984）は本改正に対して、課税所得の計算に関する「改正事項…には、…『企業会計原則』の立場から歓迎されるべきものも、少なからず含まれている。したがって、昭和 40 年の法人税法全文改正は、税務会計を企業会計に近接させる形でその間の調整を図る役割をも果たしたといえるのである。」（48 頁）としており、二者の関係はこの時期に大きく調和へと向かっていったことを指摘している。

さて、この昭和 40（1965）年の改正では「法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。」と明記されたのだが、今日の法人税法 2 条二十五号による「課税所得計算において、損金経理等を要件とすること」のうちの「損金経理」という文言がここで登場していることに着目したい。これは、先の昭和 38（1963）年における「所得税及び法人税法の整備に関する答申」での損金経理に関する規定を設けることへの要請に応えたものであり、新井（清）（1999）も「税法調整意見書による提言の内容は、その相当部分が、その後の連続意見書などとともに、昭和 37 年の税制改正や 38 年の税制調査会の答申にもとづく 40 年の全文改正に、さらに昭和 42 年の法人税法の改正（中略）に採り入れられた。」（222 頁）としている。

また武田（昌）（2001）は、「確定決算基準の対象となるものは、きわめて限定されているということである。つまり、通常客観的証拠のある取引、すなわち売上高等の収益の計上、あるいは、給与等の費用には、確定決算基準の適用はない。…これに対して、いわゆる内部取引とされる減価償却費、各種引当金、準備金の繰入額、評価損益の計上等は、その企業の意思に依存するというのが確定決算基準の意図であると考えられる。」（134 頁）としている。か

くして、損金経理を定めた条文は規定の明確化を図らんとし、税法の理解を容易にする見地から設けられたものであったことが判明する⁶⁰。

では、そのルーツはどこまで遡られるのであろうか。この疑問に併せて、本章がここまで追ってきた「確定した決算」の本質を解明するに資する大きな証拠が、国税庁編（1965）「昭和40年改正税法のすべて」にて公開されている。同書によれば、損金経理とは「法人税法が評価、償却、引当金等の内部取引および役員退職給与金等の特定の外部取引について、いわゆる確定決算基準を要求し、申告調整を認めない…、従来この確定決算基準は、内部取引については、旧法第18条または旧法第21条の『その確定した決算に基づき（原文ママ）当該事業年度の課税標準たる所得金額および当該所得に対する法人税額を記載した申告書を政府に提出しなければならない』という規定を基にその解釈によっていたものです。」（100頁）とされている。

つまり、ここまで登場した「確定した決算」に基づくという概念には、先の時代までに明らかになりつつあった企業会計準拠の思考だけでなく、損金経理の意もまた同様に、ここに込められていたことが判明する⁶¹。

また、この時点で損金経理という文言が採用された理由について、同書同頁によれば、「旧法の確定決算基準に関する規定は必ずしも充分でない点があるので制度を存置する以上は確定決算基準を明確化して置く必要があると考えられます。そのため新法においては、確定決算基準が要求される事項については、『損金経理』という用語をもちいることによりこの点が明らかにされています。」とされている。やはり旧法ではその明瞭さを欠いており、こ

⁶⁰ 詳しくは、原（1965, 124頁）や田中（嘉）（1966, 49頁）を参照。

⁶¹ 武田（昌）（1975）は「昭和40年改正前の法律においては、このような表現（損金経理を指す：筆者注）はなかつたが、実体は同様に取り扱われていた。すなはち、旧法18条においては『その確定した決算に基づき当該事業年度の課税標準たる所得金額（中略）に対する法人税額を記載した申告書を』提出しなければならないものとされていた。この『確定した決算に基づき』という点が、会社の内部取引（減価償却、引当金、準備金の繰入）等について確定した決算において計上することを条件として認めることとされていたのである。」（837頁）としており、損金経理がその名称を有する以前にも、確かに存在していたことが窺える。

ここに改定の必要性が見受けられる。

したがって、法人税法 2 条二十五号による損金経理が指すところの「法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。」とする条文が誕生し、損金経理は旧法 18 条 1 項から独立し、その明瞭性も同時に確保されたのである。

しかし、この時点で損金経理が独立し、別個に立法されたことにより、確定決算主義の意図するところを定めんとする議論にはさまざまな諸相が生じ始めた。つまり、前述の確定決算主義に係る「混迷の状況」の起源は、この昭和 40（1965）年における法人税法全文改正に求められ得るのである⁶²。

なお、この全文改正を経て条文が重複したことに対し、大蔵省主税局（1965）は次のように見解を示した。「…確定した決算に基づき確定申告書を提出しなければならない趣旨は、（1）税法において特別の規定がない場合においても、所得の計算に当つては、基本的には法人の確定した決算における経理を基礎として判断するものとする原則的な考え方を明らかにするとともに

（2）法人税の確定申告書は、法人の確定した決算における財務諸表から誘導的に計算して作成されるという、いわゆる申告調整の計算的メカニズムを明らかにしたものである」。

坂本（雅）（2020）はこのことに対し、「旧法人税法第 18 条第 1 項の内容が、損金経理（旧法 2 X X VI）と確定申告（法 74①）に分けられ、前者によって従来の確定決算基準の取扱いが明確にされ、後者により申告の手続きとともに課税所得計算の原則的な考え方が示された」（8 頁）と整理している。

その翌年の昭和 41（1966）年には、本章にとって終着点となる昭和 42（1967）年での税制改正に対し、強い影響を及ぼすこととなる意見書・答申が連続して発表された。本年にお

⁶² 坂本（雅）（2019）も同様の意見を示しており、「全文改正では法人税法第 74 条第 1 項（確定申告）において旧法人税法第 18 条第 1 項の『確定した決算に基づき』という文言を踏襲している。これについては、本改正により各個別規定に確定した決算による経理を要件とする旨を規定したのであるから、かような条文表現は不要ではないかとの指摘もあり得る。現に、同条項の解釈とも相俟って、確定決算主義の捉え方が多様化した観が強い。」（7 頁）としている。

いてこの一連の流れの先頭に位置するものが、昭和 41（1966）年 5 月の日本会計研究学会税務会計特別委員会における「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」の報告である。ここでの「まえがき」によれば、「税法と企業会計原則との調整を議論するにあたっては、…税務会計についての理論的研究をすすめ、…基本原則及び所得計算原則をまずもって解明しなければならないと考える。かくしてはじめて、…税法規定の批判と調整のための提案が可能になる」⁶³として、二者の調整のためには先の企業会計原則至上主義のような限定的な視野ではなく、税法の諸原則もまた考慮されることの必要性が主張された。中田（2000）はこの報告に対して、「その論調は、税法の立場を理解した上で、企業会計原則と税法との差異について実現可能な調整を考えるべきであるとする、新たな方向を示したものだといえよう。」（11 頁）としており、二者の議論の進展をここに評価している。さらにこの報告については、税法の計算規定を検討対処に織り込んだという点について、当時の税務当局者から歓迎されるという側面も存在していた⁶⁴。

同年 10 月には、企業会計審議会が昭和 41 調整意見書を発表した。この意見書は、同年 5 月の特別報告委員会での報告から大いに影響を受けたものであった⁶⁵。本意見書には、上述の税務会計特別委員会の調整問題に対する取組みの基本姿勢がここに織り込まれており、

⁶³ 詳しくは、日本会計学会税務会計特別委員会（1966）での「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」における「まえがき」を参照。

⁶⁴ 例えば、泉（1966, 4-9 頁）は、この前年における日本会計研究学会の税務会計特別委員会の特別報告は「税法についての理解が必ずしも十分でないように見受けられ、…一方的な考え方が目についた」としていたが、当年の改正に対しては「一步前進したものが感ぜられ、税法に対する理解も深くなったように考えられるのは、調整の前進のために喜ばしいことと思われる。税務当局としても、これに応え、調整への努力を怠らないようにする必要がある。」として、調整のためには温和な歩み寄りが必要であるとしている。また、塩崎（1966, 69-84 頁）も上記報告については「僅かの歩み寄りはみられたけれども、その大部分は受け入れられなかったように見える。しかも、…税務側の反応は、まさに『馬耳東風』、あるいは『蛙の面に水』のようなものだとしていたが、当年の報告内容のうち、「地に足のついた税法規定の批判と調整のための提案」とした文言について「大きな前進であり、進歩すべき税法の大いに歓迎するところである。…企業会計の方から税務の内側に飛びこんでそのよって立つ基盤を解明する努力が続けられることは、これまで以上の進歩を税法の上にもたらすことは疑いを入れないところであろう。」としており、やはり税法の側にとってこの昭和 41 年調整意見書は大きな影響を有していたことが確認できる。

⁶⁵ 両者は、ほぼ同じ構成員による審議・研究がなされ、その報告内容が類似していることからそのように判断できる。

調整における立脚点を「企業会計原則」のみならず、税法における課税所得計算の原則を考慮することを検討対象とし、これに係る調整の対象を大きく拡大したものである(畑山 1984, 49 頁)。同時に企業会計原則自体のいくつかの問題⁶⁶を指摘し、税法に対していくつかの要請も行われた⁶⁷。このうちの1つに「企業会計に準拠する旨の基本規定の設置」が設けられており、ここに昭和 41 年調整意見書の大きな有意性が存在する⁶⁸。

ここで、昭和 27 年調整意見書と昭和 41 年調整意見書の関係を整理したい。両意見書は、それぞれが発表された時代は違えども、税法の所得金額の計算に対して基本的な考え方を明示している点で共通している。しかし、昭和 27 年調整意見書は税法の立場を考慮することなく、企業会計の立場のみに立脚した主張であったことに対し、昭和 41 年調整意見書はその反省を活かし、税法の立場を考慮して検討されたものであった。

では次に、両意見書の内容を比較⁶⁹してみたい。まず昭和 27 年調整意見書の前文では、「公正妥当な会計原則に従って算定される企業の純利益は課税所得の基礎をなすものであり、税法上における企業の所得の概念は、この意味における企業の利益に誘導されるものであることを認めなければならない。税法における所得計算の基本理念もまた窮極において「一般に認められた会計原則」に根拠を求めなければならないのである」としている。

これに対し昭和 41 年調整意見書の総論 1 (1) では、「税法の各事業年度の課税所得は、

⁶⁶ 具体的には、企業会計審議会による昭和 41 年調整意見書を参照。

⁶⁷ 詳しくは中田 (2000, 11-12 頁) によるが、本意見書は税法に対して適正な企業経理尊重の要請を行ったものであり、そのために後述の基本規定の設置、自主的経理の容認、さらに事実認定の自主性の尊重および決算表示上の規制の排除を主張したものがここに含まれている。

⁶⁸ なお、昭和 27 年調整意見書と昭和 41 年調整意見書の関係について、清水 (勇) (1987, 56 頁) によれば、『41 年調整意見書』は、企業が、商法その他の法令の計算規定を遵守し、健全な会計慣行による経理をすることを前提として、税法が課税所得の計算上基本的に企業の自主的経理を尊重すべき旨の主張を基調としている点で、『27 年意見書』の延長線上にあると解し得よう。」としている。

⁶⁹ 本比較、および導出された結論は、上松 (2014) を参照に作成している。なお、ここでの結論では「両意見書ともに、課税所得の計算上、健全な会計慣行を尊重すべきことの明文の規定を設けることを提言している。ただし、総則的規定を設けることの本質は、企業会計が想定する所得金額の計算に関する基本的な考え方を税法上明確にすることにあり、税制簡素化を意図するものではない点に注意を要する。」(34-35 頁) とされている。

企業会計によって算出された企業利益を基礎とするものである。すなわち、課税所得は、企業利益を基礎として税法特有の規定を適用して計算されるものである」としており、企業利益を基礎とはするものの、税法の所得計算原則も配慮するといった歩み寄りの姿勢が見取れる。つまり、この時点で企業会計側は税法独自の計算規則を認めていたという認識が成立する。

ここで最も注目すべきこととして、両意見書ではあくまで健全な会計慣行を尊重した上で課税所得を算定することに関する明文規定を設ける要請をしていることが挙げられる。その目的は、企業会計が税法に要求する課税所得算定に係る基本的な考え方を明確にすることであり、税制の簡素化を目的としているわけではない。ここから、税制の簡素化という概念は、税法側による独自の思考であったとすることができる。

ところで、税制調査会税制簡素化特別部会は同年9月に、「税制簡素化についての中間報告」を公表している。ここでの報告内容は、新规定導入に伴った社会情勢への対応としての要素が主たる部分を占めていた⁷⁰。

同年12月、税制調査会は上記の中間報告を踏まえ、第一次答申を公表した⁷¹。これによれば、「課税所得は、…一連の別個の体系によってのみ構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としていると言わねばならない。絶えず流動する社会経済現象を反映する課税所得については、…税法においても完結的にこれを規制するよりも、…会計慣行にゆだねることの方がより適切と思われる部分が相当多い。…課税所得は、…健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、…企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最低限の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」⁷²とされており、税制の簡素化のため、健全な会計慣行によって課税所得を算定する旨の規定を設けること

⁷⁰ 詳しくは、昭和41（1966）年における税制簡素化についての中間報告を参照。

⁷¹ なお、翌年の昭和42（1967）年12月には「税制簡素化についての第二次答申」が、翌々年の昭和43（1968）年には「税制簡素化についての第三次答申」が出されているが、本章での論考の流れから、これらは取り扱わないこととする。

⁷² 詳しくは、昭和41（1966）年における第一次答申を参照。

提言したのである⁷³。

翌年の昭和 42（1967）年 2 月、大蔵省は第一次答申の提案に基づいて「税制簡素化の具体的措置について（以下、「具体的措置」とする。）」を発表した。この内の所得計算の基本規定に関して言及された部分で、「課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する適正な会計慣行に従って計算する企業利益を基礎とする旨の基本規定を設けることとする」とされた⁷⁴。

そしてついに同年の税制改正にて、具体的措置に基づき、税制簡素化を目的として税法の計算規定に対して大幅な修正が加えられた。その 1 つに、課税所得算定の基本規定として「各事業年度の収益の額及び費用の額は、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」⁷⁵旨の規定が設けられた⁷⁶。かくして法人税法 22 条 4 項が定めるところの、公正処理基準の規定は誕生し、今日に至るまでその地位を築き続けることとなったのである。

以上より、確定決算主義の三要素は、今日の法人税法 74 条 1 項による「会社法上の確定した決算に基づき課税所得を計算し申告すること」が昭和 22（1947）年に、法人税法 2 条二十五号による「課税所得計算において、損金経理等を要件とすること」が昭和 40

⁷³ ところで、この時期には税制調査会の簡素化路線と企業会計審議会の自主性尊重路線が結合し、税務会計と企業会計とは急速かつ密接に結びつくこととなった。これにより二者の議論は大きく前進したが、このことは同時に「課税所得の侵食化現象」という新たな問題を招くこととなった。詳しくは、畑山（1984, 51 頁）を参照。

⁷⁴ 詳しくは、昭和 42（1967）年における「税制簡素化の具体的措置について」を参照。

⁷⁵ 昭和 42（1967）年における改正文によれば、正しくは「当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げるは、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。」とされており、まさしく今日のそれと変わらない規定文となっている。また、意見書では「健全な会計慣行」という表現がここで「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」へと変更されたことについて、武田（昌）（1977）は「会計慣行という語は用いられていないが、実質的には会計慣行を前提としている」（78 頁）として、この 2 つの関係を整理している。

⁷⁶ 武田（昌）（2001, 118 頁）は、「いわば税法が企業会計に対しての歩みよりを示して一応の決着をみたといってよい。」として、彼の議論は形式的に終息したことを明らかにしている。その一方で、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という文言の導入には、税法側にとって強い抵抗があったようだ。これについて詳しくは、武田（昌）（2009, 130-131 頁）を参照。

(1965)年に、そして法人税法22条4項による「別段の定めがあるものを除き、公正処理基準に従って計算すること」が昭和42(1967)年に明文化され、ここに確定決算主義は誕生した。

このうちの法人税法2条二十五号については、その沿革を辿ることにより、昭和40(1965)年での全文改正を受け、別個独立した規定として誕生するまで、旧法18条1項内に、今日の法人税法74条1項と共に存在していた。

さらにその起源は、法律に規定がなくとも、「確定した決算」に基づくという文言に企業会計準拠の思考と共に集約され、実に明治32(1899)年より存在していたのであった⁷⁷。

第4節 確定決算主義の混迷

さて、ここまで確定決算主義の成立過程を追うことにより、ここに含まれる三要素がどの時点で発生し、今日に至るまでどのように深化してきたのかが明らかになった。この三要素のうち、例えば今日の法人税法2条二十五号に関しては、従前より損金経理が採用されてきており、制度として存置させる以上はその内容を明確にする必要があったため、従来の確定決算基準という文言に置き換えて、昭和40(1965)年税制改正で生まれ変わる事となった。しかしながら、公式的な見解ではこのようなシフトが成立していても、確定決算基準という文言は生きたままであり、後の昭和42(1967)年の公正処理基準の規定が創設され

⁷⁷ 一方で、吉国(1996)は、「法人の課税所得の計算においては、いわゆる確定決算基準主義が採用されている。この確定決算基準主義というのは、損金の額に算入される費用および損失については、これが内部取引である場合においては、商法の承認をえた計算書類にこれが計上されていることを条件として損金算入を認めるということである。…このような方法は、昭和40年法において、はじめて採用されたものではなく、法人税法の施行されて以来採られてきた方法である。(圈点筆者作成)」(398頁)としていることに留意したい。これに従えば、「確定した決算に基づく」ことに関する二要素の起源は、法人税法が施行された昭和15(1940)に後退することになるが、いずれにせよ昭和22(1947)年に誕生した申告の要素よりも古い歴史を有することとなる。

たことも相俟って、確定決算主義の捉え方が曖昧になりつつあったのである。

前述したように、確定決算主義の内容については、平成8(1996)年における法人課税小委員会報告においてその定めるところが明らかになったのだが、これより以前では論者ごとにその定義するところやその名称は諸相を呈しており、いわば混迷の状況が存在していた。本稿が目的とする確定決算主義の再考を行う上では、この混迷の時代におけるブラックボックスを解明することを避けては通れない。

したがって本章では、この命題に則って混迷を究明すべく、どの時代にどの名称がどの要素を指しているのかを分析し、確定決算主義に対する諸見解を整理する。以降では、確定決算基準と確定決算主義の名称に係る相違点を第1節にて、混迷のブラックボックスを解明するために確定決算主義に係る諸見解の分析を第2節にて取り扱いたい。

第1項 「基準」と「主義」の関係

ここまで登場した確定決算“主義”と確定決算“基準”に係る名称の違いに対して、言葉の意味における観点からすれば、果たしてどのような考察を行うことができるのであろうか。本節では当該命題を検討すべく、「収益の計上時期から考える「主義」と「基準」の違い」と題された朝長(2019)(日本税制研究所代表理事/税理士(組織名・肩書は掲載当時のもの))の投稿を引用し、これに資するものとした。

朝長(2019)では、収益の計上時期に関して権利確定主義⁷⁸に依ることの議論から、「主義」と「基準」の違いに関する認識不足が故に、見解の相違が生じるとした。この考察は以下の5点に整理されているので、以下に概略を示したい。

⁷⁸ 権利確定主義とは、資産の譲渡や役務の提供により対価に係る権利が確定した時に収益が課税の対象となるとする考え方である。法令上の明示的根拠を欠いているが、後述による大竹貿易事件の判決を境に、判例実務をほぼ支配している。詳しくは、岡村(2007, 58頁)や一高(2014, 192頁)を参照。

1. 昔から「主義」と「基準」を同列のものと捉えたり混在させたりした説明は、近年に始まったものではなく、昔から行われてきた。
2. 「主義」とは基本的な考え方をいうものであり、「基準」とは実務の指針をいうものである。
3. どのような「基準」を採るべきかという判断には、「主義」が影響を与えることとなるが、「基準」が決まれば「主義」がどのようなものであったとしても、答えは決まる。したがって、「主義」が議論の対象となるのは「基準」が決まっていない場合のみである。
4. 現在の法人税法 22 条 2 項には、「権利確定主義」や「実現主義」に代わる「主義」が存在しない。
5. 法人税基本通達 2-1-1 および 2-1-14 において、「引渡基準」を原則としつつ「契約基準」を特例として認めるものとされている。

以上のとおり、現在の収益の計上時期に関する税制は、「主義」を定めずに「基準」だけを定めるということでスタートしている、とした。

これを踏まえても、確定決算基準と確定決算主義は明らかに意味しているものが違って、ここまでの流れから確定決算基準については損金経理として紐付けることができる。昭和 40（1965）年を境に確定決算主義という用語が出現したと考える⁷⁹と、複数のものや計算システム全体を捉えるようになっていったと認識できるのである。

⁷⁹ この昭和 40（1965）年の時点までは確定決算基準（もしくは確定決算基準主義）という文言が用いられていたが、昭和 38（1963）年での座談会では、番場嘉一郎一橋大学教授（組織名・肩書きは当時のもの）を司会者として、「税法における確定決算主義の検討」と題した議論が展開された。詳しくは、番場（1963, 131-107 頁）を参照。さらに、武田（隆）（1966, 59-66 頁）や忠（1966, 30-39 頁）においても、確定決算主義に関する議論がなされていたことにも留意したい。

しかし、法的根拠がないことにより、論者ごとに定めるところが異なっていて、ある論者は確定決算主義として捉えるべきところを、狭い範囲⁸⁰でこれを定義し、基準という言葉を用いられている。この不統一な用語の使われ方にも混迷の起源は主張される。

第2項 混迷のブラックボックス

ここまで確認してきたように、確定決算主義に係る議論は諸相を呈しており、その内容・名称は一致をみてない⁸¹。また、どの時点をもって確定決算基準から確定決算主義へのシフトが始まったのかについても釈然としない。

したがって本項では、それぞれの論者ごとの見解を大きくグループ化し、整理する。第1目では確定決算主義を一要素より捉えるものを、第2目では二要素として、第3目では二要素全てをもって確定決算主義と捉えるものを取り扱う。そして第4目では、確定決算主義をその他の要素から捉える諸見解を用い、これに係る解釈を体系化することで、その共通項を導出したい。

第1目 一要素からの要請

武田（隆）（1966, 59-66 頁）は確定決算主義について整理した。この考え方としては、「本来、内部取引のみならず、外部取引に対しても一般的に当てはまるものであり、商法上、一定期間において生起せる一切の取引が、株主総会の決議に基づき承認された決算書類に原則的に依存（原文ママ）して、税務上、課税所得を算定しようとする」ものであるとした。また、商法と税法とはその適用対象が同一であり、商法は税法に対して「基本的な性格」を

⁸⁰ 詳しくは後述によるが、確定決算主義に係る議論には広狭のそれが存在している。

⁸¹ 確定決算主義や確定決算基準だけでなく、確定決算基準主義や確定決算原則という名称をここで取扱うこととする。

有している。したがって確定決算主義とは、税法が課税所得計算を行うにあたり、商法決算に対しての「原則的依存関係（原文ママ）を表現した思考」を示したものであるとした。

後の議論（武田（隆）1982, 40-41 頁）でも、決算が確定した計算書類に基づいて課税所得の計算を行わなければならないとする要請を「確定決算主義」と呼ぶとしている。また、「税務会計における課税所得計算が、企業会計における企業利益計算に対して第 2 次的計算（原文ママ）としての性格を持つ。」としていた。

なお「確定した決算に基づく申告」については、「株主総会等で承認された計算書類における利益に基づき、税法規定による所得計算を行い、その所得金額、および利益と所得金額の差異を申告書において表現すること」を意味するとした。さらに、「このことを法と法との関係からみるならば、税法上の課税所得の計算は、商法上の利益計算に原則的に依存して決定されなければならないこと（原則的依存関係）を表現」していることを指摘している。

武田（昌）（1967, 76-78 頁）は、課税所得とは会計により測定された利益を修正・加工して計算されるものであり、これは企業会計に依存しているという事実を指していることから、「依存の原則」と呼ぶべきであるとしている。これに係る原則規定として、「確定決算原則」についても言及しており、これは「もともと便宜の原則から生じたものであって、これが主として内部取引について求められている原則であり、簡便性の原則の下位段階にあることに注意する必要がある。もちろん、これを原則と呼ぶことは自由であるが、上位にある原則と下位にある原則との関係を明確にする必要がある」とし、税務会計に係る原則を体系化する必要性に言及している。

米山（1978, 111 頁）は「確定決算基準」について整理している。これは、「法人の各事業年度の所得の金額の基礎となる益金の額および損金の額は、原則として、法人の確定決算における経理が、適正な計算基準に従ったものであり、または税法の定める要件に該当するものである限り、当該確定決算の基礎となつた損益の額によることとし、別段の定めおよびその他の事由（債務確定原則、資本等取引の範囲の差異等）による差異を調整して所得計算を行うべき」ことであるとしている。

清水（治）（1993, 56 頁）は、「確定決算原則の意義」について言及した。これについて端的に表現すれば、「確定した決算に基づいて法人税の課税所得の計算を行い、申告をすること」であるものの、「法人税法の 22 条と法人税法の 74 条の関係で議論される」とした。この議論に対して、清水自身は「課税所得の計算に関する基本的な整理というのは、やはり法人税法の 22 条で行われていて、法人税法の 74 条は、むしろ手続的なプロセスの観点・側面から確定した決算ないし計算書類に基づいて申告を行うという側面で捉えている」としている。

富岡（1993, 36-37 頁）によれば、課税所得の計算とは、「法人の確定した決算およびその結果として計上された企業利益の額を基礎として、これに租税目的の見地からする所要の調整を加え、最終的に把握する建前をとっている」ことから、「法人税法では、商事法上の計算書類と、そこに表示された確定決算利益を基礎として課税所得を誘導的に計算しようとする基本的態度をとっているのである。」とした上で、「このように確定した商事法上の決算にもとづいて課税所得の計算を行わなければならないとする税務上の要請とその考え方は、いわゆる『確定決算基準の原則』または『確定決算主義』と称されるとされた。さらに、前者の確定決算基準の原則については、「基本的にはドイツ税法学で論じられてきている『税務貸借対照表に対する商事貸借対照表の基準性の原則』（中略）に類似する考え方である。」としている⁸²。

山田（暁）（1995, 71-81 頁）は「確定決算基準主義」について言及している。ここには、租税政策に基づいた課税の安定性の観点から、損金経理の条項が実質的内容をなしているとしている。

斎藤（1995, 47-69 頁）は「確定決算基準」の内容を整理した。法人税法の確定申告書には、「確定した決算」を基にして課税所得金額と法人税額が記載されており、同法 74 条に則り、この「確定した決算」を基礎として法人税の確定申告書を作成し、これを申告すること

⁸² ドイツ法における税務貸借対照表に対する商事貸借対照表の基準性の原則については、渡辺（進）（1968, 68-72 頁）や忠（1979, 10-18 頁）、浦野（1993, 97-111 頁）も言及している。

を、一般に「確定決算基準」と呼ぶとしている。

浦野（1996, 218 頁）は、確定決算基準主義について言及している。これは、法人税法 22 条 4 項の条文に含まれる「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って法人が最適な方法を選択した場合には、税法もこれを尊重し、その意思決定の判断基準にするものとした。また、この考え方は、「確定した決算（＝確定決算）の権威が保証されてこそ初めて成り立つ」とし、企業会計に準拠して課税所得を算定するという体系が維持されてきたことにより、「わが国の法人企業における確定決算の権威は、著しく高められてきた。」としている。

以上、8 名の論者の見解を簡潔に整理したものが、以下の図表 1 になる。

図表 1 一要素からの課税体系

論者	要素	名称
武田隆二（1966）	商法依存	確定決算主義
武田昌輔（1967）	企業会計依存	確定決算原則
米山鈞一（1978）	経理要件	確定決算基準
清水治（1993）	法 22 条	確定決算原則
富岡幸雄（1993）	商法決算に基づき課税所得を算定	確定決算基準の原則または 確定決算主義
山田暁（1995）	損金経理	確定決算基準主義
斎藤奏（1995）	法 74 条 1 項	確定決算基準

浦野晴夫（1996）	法 22 条 4 項	確定決算基準主義
------------	------------	----------

（筆者作成）

上掲図表 1 より、要素に係る呼称の差こそあれど、企業会計に準拠して課税所得を算定する一要素をもって、課税体系を説明する見解が最多となっていた。また、用いた名称は同一であっても、その内容は統一されていないことが判明した。

第 2 目 二要素からの要請

松本（1966, 7 頁）は、「確定決算主義」には 2 つの意味があるとした。1 つは法人税法 74 条 1 項による「確定した決算に基づいて確定申告書を提出すること」で、もう 1 つは同法における「課税標準である所得金額を計算する過程である益金算入または損金算入の要件としての確定決算の意味である。」としている。また、この確定決算主義については、法人税法における根本的な論点であるとしつつ、その理論においては断片的に叙述されていることから、その体系には明確さを欠いていることを指摘している。そして、「税務の実務と行政においては、いろいろな解釈や便宜主義が横行している。」とした。

井上（1988, 322-323 頁）の見解としては、「確定決算主義」の意味を所得計算と経理要件の 2 要素から成ると言及しており、その内容となる収益費用については「法人が確定決算において所定の経理をしている場合に限り所得計算に受入れるもの」とし、「その経理がない場合には、法的経済的事実のいかんにかかわらず所得計算に含めないとする考え方」を確定決算主義と一般に呼ぶとしている。

また、この考え方は「(1) 公正会計基準に従う収益・費用の計算、(2) 経理要件に関する別段の定めのある項目の計算」の 2 つの側面に現れているとした。前者は、複数の基準の組み合わせである場合には、公正会計基準の選択は、確定決算における財務意思として決定さ

れるものであるとされた。後者に係る益金・損金の計算に関しては、「確定決算において所定の経理をすることを前提条件として定められている項目（経理要件型）と、経理に関係なく一定の計算をすることを定めた項目（経理無関連型）とがある。」として、確定決算主義という場合には、通常は経理要件型を指していることが多いとした。

中田（2000, 204-205 頁）は、確定決算主義を以下の 2 項目のと通りの解釈をとっている。

I. 所得の計算および申告に関する手続的側面

これは、「商法の計算利益を出発として課税所得を算定するという、計算・申告手続に関するもの」としている。

II. 損金経理規制による所得計算内容の側面

これは、「損金経理等の経理を要件として損金算入等がなされるという、計算内容に関するもの」としている。

武田（昌）（2004, 58 頁）では、「確定決算基準主義」についても言及している。法人税法における確定決算基準主義については、「統一的理解がなされていないうらみがある」とし、「法人における内部取引について、企業が行った処理を前提として税法上の規定を適用するということである」としている。また、損金経理の対象が内部的取引であり、そのような「内部の意思決定によって生ずるものについては、…株主総会に依存する」とした。これは「伝統的なものであって、いわば税法における商法依存主義の現われである」と指摘した。

以上、4 名の論者の見解を簡潔に整理したものが、以下の図表 2 になる。

図表 2 二要素からの課税体系

論者	要素	名称
----	----	----

松本茂郎（1966）	① 法 74 条 1 項 ② 経理要件	確定決算主義
井上久彌（1988）	① 公正会計基準 ② 経理要件	確定決算主義
中田信正（2000）	① 所得の計算および申告 ② 損金経理	確定決算主義
武田昌輔（2004）	① 損金経理 ② 商法依存	確定決算基準主義

（筆者作成）

上掲 2 図表より、損金経理および経理要件の要素が全ての論者の見解に共通して含まれていたことが判明する。また、中田（2000）の①に関しては、課税所得の算定に係る要素と申告に係る要素とに分類することも可能ではあるが、ここでは中田自身の論調に従い、本項に分類した。また、松本（1966）の時点では公正処理基準の規定は誕生していなかったことにも留意したい。

第 3 目 三要素からの要請

品川（1982, 159-181 頁）は、企業会計と法人税法には密接な関係があり、この二者をつなぐ関係として、確定決算基準があるとした。すなわち、「法人の各事業年度の所得の金額の計算の基礎となる益金の額及び損金の額は、原則として、法人の商事上の確定決算における経理が、適正な計算基準に従ったものであり、かつ、税法の定める要件を満たすものである限り、当該確定決算の基礎となった損金の額によることとし、別段の定め等の事由により当該確定決算の経理と相容れない事項については、申告書上で調整され、各事業年度の所得

金額が計算されることになる。かかる課税所得の計算構造」を指したものであるとしている。したがってここには、損金経理、公正処理基準、そして申告の要素が含まれるとしたものである。

吉牟田（1994, 260-261 頁）は、確定決算主義には広狭2つの理解がある⁸³とし、広義では次の①から③を、狭義では②のみが含まれるとした。

① 法人税の課税標準である各事業年度の所得の金額は、確定した決算、すなわち、商事貸借対照表の当期純利益に基づいて計算する。（誘導原則；法法 74 条）

② 減価償却費、引当金等の計上額、工事進行基準延払基準の適用は、法人の確定した決算すなわち商法決算による計上額を税法上の計上額として所得を計算する。（損金経理等；法法 2 条 26 号及び関係各条）

③ 税法に別段に定めのない益金（収益）、損金（費用等）については、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算される。（公正処理基準；法法 22 条 4 項）

狭義の確定決算主義については、「特に引当金、減価償却費の税法上の損金算入額が税法上の限度額未満でも商法計算上の計上額を限度とされること（中略）である。このことから、企業会計上本来、引当金等として計上すべきでないものが、税法上損金算入をするために計

⁸³ 中村（利）（1992, 43 頁）も、「確定決算主義の意義については、広狭二義に解されており、広義においては商法上の決算に基づく課税所得の算定方式を意味し、狭義においては内部取引等の特定事項について確定決算において所定の経理を行った場合にのみ課税所得の計算上これを認める方式を意味する。」としている。また、中村（利）は同書同頁において、狭義の確定決算主義、つまり課税所得の計算上で確定決算における法人の意思表示に従うこととされているものを広義のものと区別する意味で、便宜的に「確定決算基準」と名付けていた。

清水（治）（1993）もまた、広狭の議論にも触れている。確定決算原則を広義でとらえる場合には、「確定した決算、企業会計に準拠した課税所得の計算をそうする」ということがここに含まれる。狭義には、「法人税の所得計算において、損金経理を要件とするように、一定の決算処理においてとられた方法方式を課税所得計算上の要件にする」ということがあるとされた。また、その論調から確定決算原則と確定決算基準は同義のものとして捉えられており、確定決算原則に関して損金経理を中心に説明される場合に、とり上げられるのは、内部取引、選択的会計処理についてであると指摘している。

鈴木（1996, 225-252 頁）は広狭の議論に触れつつ、この二義は「確定決算での会社の意思表示を課税所得計算上も有効とする効果をもたらす」点で共通しており、「確定決算主義は広義・狭義を問わず、課税所得計算の形式的及び実質的な商法会計への原則的依存関係を要請する基準であると考えられる。」としている。

上される、いわゆる逆基準性（税務貸借対照表基準性の原則）の一つが生ずる」として、損金経理の抱える問題点にも言及している。

以上、2名の論者の見解を簡潔に整理したものが、以下の図表3になる。

図表 3 三要素からの課税体系

論者	要素	名称
品川芳宣（1982）	① 損金経理 ② 公正処理基準 ③ 法 74 条 1 項	確定決算基準
吉牟田勲（1994）	③ 損金経理（狭） ④ 公正処理基準（広） ⑤ 法 74 条 1 項（広）	確定決算主義

（筆者作成）

上掲図表3より、用いられた名称は異なるものの、二者の見解は統一していることが判明する。両者の見解は、本稿において整理した平成8（1996）年における法人課税小委員会報告での三要素と相違なく、今日的な確定決算主義と同一の内容となっていた。

第4目 その他による要請

田中（二）（1968, 412-413頁）は、課税所得の算定構造につき、租税法の面から言及し、「確定決算原則」という用語について整理している。これは、「租税法上の所得計算においては、企業の決算が示したところを租税法の面から要請される基準をもって修正して所得

を得ようとするのが、租税法における所得計算の原則である。」としている。さらに、「企業内部での計算で会計上収益または費用として計上されて然るべき各種の引当金、圧縮記帳による損金等は、もっぱら企業の会計処理に依存する。…これらの内部取引に係る損益については、租税法上の所得計算の原則においては、一定の限界を定め、その範囲内において企業の行った会計処理を最終のものとし、それ以外の計算はこれを認めないこととしているのである。」とした。

中里（1983, 1545-1623 頁）は、別個の課税所得算定方法を規定するとされている法人税法 22 条 4 項と同法 74 条 1 項の関係を統合的に理解するために、その法的構造を整理した。ここで中里は「法人税法が二系統の課税所得算定方法を定めているという議論には賛成できない」（1548 頁）とし、前者は同法における一規定であるのに対し、後者の 74 条 1 項は「申告の際の課税所得の具体的な導き方に関する手続的な規定」（1557 頁）であるとした。

また、課税所得算定の基礎となる企業会計は商法系統のそれと考えるべきであり、このように解すればその算定方法が 2 つ併存するという見解は成立しなくなることを指摘している。さらにこの議論は中里（1999, 96-110 頁）に整理されており、「課税所得算定の企業会計準拠は、実定法的には法人税法 22 条 4 項に、また申告手続的には 74 条 1 項に定められているのであるが、このような課税所得算定の企業会計準拠を『確定決算主義』と呼ぶ必然性は存在しない」とされている。

品川（2007, 23-40 頁）はさらに、確定決算主義には形式的なものと実質的なものがあるとしている。法人は法人税法 74 条 1 項により「確定した決算」に基づいて申告書を提出することが義務付けられている。ここで「確定した決算に基づく申告」とは、株主総会等で承認を受けたものが該当することから、「その承認を受けた決算に係る利益に基づいて税法の規定により所得の金額の計算を行い、その所得の金額及び当該利益の計算と当該所得の金額との差異を申告書において表現する」ことが、形式的な意義とされる。

一方で、「確定決算において採用した具体的な会計処理（選択し得る複数の会計処理がある場合には、その選択した会計処理）が、適正な会計基準に従ったものであり、かつ、税法

上も許容するものである限り、その計算を所得金額計算の上で、みだりに変更してはならないこと(申告調整が許されないこと)」が、実質的な意義とされた⁸⁴。

以上、3名の論者の見解を簡潔に整理したものが、以下の図表4になる。

図表 4 その他の要素からの課税体系

論者	要素	名称
田中二郎 (1981)	企業会計の数値を租税法からの基準により修正	確定決算原則
中里実 (1983)	実定法：法 22 条 4 項 申告手続：法 74 条 1 項	×
品川芳宣 (2007)	形式：法 74 条 1 項 実質：経理要件	確定決算基準

(筆者作成)

上掲図表4より、第3章までに整理してきた要素から捉えきれない確定決算主義の側面が顕になった。さらに、ここまで本章を通観することにより、確定決算主義に関する諸見解は法人税法74条1項との関係からも諸相を呈しており、その一致はみていないことが判明した。

⁸⁴ 形式と実質に関する議論に関しては、渡辺(進)(1968, 47頁)や浦野(1993, 101-102頁)も整理している。黒澤は形式的な側面を「単に現行税法のよって立つ確定決算主義(原文ママ、傍点および下線は本脚注で以下同。)の原則を側面的に確認するという意味をもっている。」とし、実質的なそれは「会計処理方法の全体的画一性から個別的画一性への重点移動を意味している。」とした。浦野はドイツにおける「基準性原則」との関係から、「具体的な商事貸借対照表」での記載がそのまま税務上での計上金額になることをいわゆる形式的基準性とし、「抽象的な商法上の規範」が税務を拘束することをいわゆる実質的基準性とした。

第5節 「確定した決算」の軌跡

わが国で確定決算主義が採用されていることは、周知の事実であった。その内訳としては平成8(1996)年に三要素へと集約されたが、それ以前ではさまざまな見解が混在していた。これに係る論点を整理していく中で、どうやら旧法の残滓として確定決算基準という用語が存在しており、それは今日的な損金経理に係る明文規定と変わらないことが明らかになった。しかしこの時代においても、損金経理の思考のみならず確定した決算に基づく申告、企業会計準拠の姿勢をもって、確定決算主義と称していた論考も散見される。

したがって確定決算主義とは、従前の確定決算基準を内包する用語であり、これを極めて限定的に狭く捉える解釈と、広く捉える解釈が生まれることとなったのである。

また、法人税法22条4項および同法74条1項の導入により、論者によって確定決算主義の意味するところも名称も異なる、いわば同床異夢の状況が成立してしまった。かくして、三要素の中で最後に明文化された公正処理基準の規定の誕生をもって、これらに係る論点を絞り切ることが困難になり、混迷の具合は深刻化の一途を辿っていた。

しかしながら、その中でも企業会計に準拠して課税所得を算定することへの思想は、明治32(1899)年より見受けられ、昭和42(1967)年における同規定の誕生に至るまで一貫して堅持され続けており、その要請は確かに存在していたのである。

本章冒頭にて言及したとおり、所得課税を採用しているわが国の法人税法にとって、今や確定した決算をベースに課税所得を算定することは大前提となっている。この古い歴史を有する企業会計準拠の考え方については、ここまでの整理・分析を経ることにより、その大きな重要性をあらためて確認することができた。

これより以降では、確定決算主義の三要素として並列しながらも、最も土台となった「企業会計に準拠して課税所得を算定する」とした考え方に照準を合わせて、公正処理基準の規定に関する考察へと移行するものとする。

第2章 公正処理基準の立法趣旨と解釈論

前章での分析から、法人税法 22 条 4 項の規定は昭和 41 (1966) 年の「第一次答申」に直接的な影響を受け、税制の簡素化を目的として創設されたことが理解できる。金子 (2019, 348-349 頁) は会計と税の関係について、「両者を別個独立のものとする 것도 制度上は可能であるが、法人の利益と法人の所得とが共通の観念であるため、法人税法は、二重の手間を避ける意味で、企業会計準拠主義を採用したのである。」としており、同条項が簡素の概念を追求していたことは自明である。

昭和 42 (1967) 年に制定された同規定であるが、これをどのように解釈するのかという命題に対しては、わが国で豊富な議論や判決・裁決の蓄積を有している。それらの分類には特定の対立関係に落とし込むことが困難な解釈も存在しており、本稿では多角的に整理・分析を行うことにより、解釈の議論に幅を持たせることを目的とする。

ところで、課税所得の算定を企業会計に委ね、簡素化を追求していくという計算構造はこの時点で既に周知であったはずなのに、どのような理由のもとに規定を設け、明文化に至ったのであろうか。この疑問に対する解答には、公正処理基準の規定の立法趣旨だけでなく、当時の経済情勢も大いに影響している。

したがって以降では、公正処理基準の立法趣旨だけでなく、これに係る解釈論がどのように展開されてきたのかに着目し、その整理を行うべく、第 1 節で立法担当者の見解と立法趣旨を制定当初の時代背景に触れながら、そして第 2 節では解釈論の展開を 4 項構成にて推考していきたい。

第 1 節 立法担当者の見解と立法趣旨

まず、立法当時の段階では、公正処理基準はどのように解されていたのであろうか。解釈論の展開に即し、時系列順にて議論を整理したい。当時の立法に携わっていた藤掛 (1967,

76 頁) と久保田 (1967, 83-86 頁) による解説には、この疑問に対しての大きな有意性が存在すると考えられるため、その趣旨を正確に反映すべく、それをここに引用する。

第 1 項 藤掛一雄大蔵省税制第一課課長補佐 (組織名・肩書きは当時のもの) の解釈⁸⁵

藤掛 (1967, 76 頁) は、法人税法 22 条 4 項の理解として、「ここにいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、明文の基準があることを予定しているわけではありません。」とし、同条項には明確な線引きが存在していないことを示した。

さらに同条項と企業会計原則との関係については、「企業会計審議会の『企業会計原則』は、『企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから一般に公正妥当と認められたところを要約したもの』といわれており、その内容は規範性をもつものばかりではありません。」として、ここから「税法でいっている基準は、この『企業会計原則』のことではないのであります。」と説明し、二者は異なる存在であることを指摘した。

そして、「むしろ、この規定は、具体的には企業が会計処理において用いている基準ないし慣行のうち、一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては企業の会計処理を認めるという基本指針を示したものであるといえましょう。」として同条項を認識した。

以上より、「特殊な会計処理について、それが一般に公正妥当な会計処理の基準にのっとっているかどうかは、今後、種々の事例についての判断 (裁判所の判例を含む。) の積み重ねによって明確にされていくものと考えます。」とした。その後、藤掛 (1967) の見解は多くの論者に引用され、本稿でもその解釈を基本に展開している。

⁸⁵ 西原宏一大蔵省税制第一課 (組織名・肩書きは当時のもの) も同様の見解を有している。詳しくは、西原 (1967, 75 頁) を参照。

第2項 久保田一信大蔵省税制第一課課長補佐（組織名・肩書きは当時のもの）の解釈⁸⁶

久保田（1967）は、「簡素化のための税制改正につきましては、主として企業の課税、企業の利益の計算というものと、法人税の課税所得の計算というものをできるかぎり一致させるという方向で簡素化をはかるべきである。これが税制簡素化の、一言でいえば精神ではなかろうかと思いますが、この精神を生かしまして、できるかぎりのことを今回の改正でやっつけてしまおう」（83頁）としたことが、法人税法22条4項が創設された前提であるとした。この理解の現れとして「法人税の第二十二條第四項に入りました適正な会計慣行を尊重していくという基本精神、さらにこの精神にのつとりまして、たとえば減価償却制度におきましては、かなり思い切つたいろいろな改正が行われております。」（同頁）として、その立法経緯にも言及している。

続けて、「誰が公正妥当と認めるか」という議論については、「両者（会社の経理担当者と税務関係者を指す：筆者注）それぞれの立場からその会計処理を眺めてみた場合に、どちらからもそれぞれの判断の基準をもつた意見がある」（86頁）ことを前提とし、「そのときに、その意見を調整する機能はどこにあるのか、…これはやはり、それぞれ二人が話し合いました、そこである程度の結論が得られる、あるいはまた結論が得られない場合にはもつと大きな土俵、たとえば意義の申し立て、あるいはまたもつと大きな土俵となりますと裁判といったようなこと、こういつたようなものの実績の積み上げといつたようなものが、結局最終的には一般に公正妥当と認められる判断基準というものをつくつてくるのではないだろうかと、そういう意味におきまして、特定の人が判断をきめるということではなく、もつと客観的なものといいたいのであります…。」（同頁）として、究極的にその解釈は司法の場に持ち込まれ得ることを指摘した。

⁸⁶ なおここでの座談会は、昭和42（1967）年度税法改正の問題点を主題とし、明里長太郎日立製作所参与（組織名・肩書きは当時のもの）を司会者として、「誰が公正妥当と認めるのか」「『公正妥当』のモノサシは何か」などといった題目に関して、5人の論者が意見を交わした。詳しくは、明里他（1967, 82-97頁）を参照。

第3項 立法担当者の見解を踏まえて

前掲諸見解より、公正処理基準には条文としての明確な定義が存在せず、企業が行う会計処理が一般に公正妥当と認められるかどうかは、「種々の事例についての判断の積み重ね」によって、つまり実務上の判断に委任されることとなった旨が読み取れる。また、立法趣旨からもその内容を読み解くことはできず、創設当初よりその解釈に関しては議論の対象ともなっていた⁸⁷。

また、第一次答申の発表に伴う社会経済事情等に対応するための新たな規定と膨大に膨れ上がった通達の整理が必要であったことは紛れもない事実であり、同時に会計と税の一致に対する要請が存在していた⁸⁸。塩崎（1967, 2-5頁）は「規定挿入後、企業と税務の双方の気長い努力によって企業会計の処理も進捗し、税務からも画一的な取扱いが減少して、企業側も税務当局側も企業利益と課税所得の計算に客観的な自身を持つようになれば、税法のなかの数多くの計算規定は不要となって、税法はもちろん通達まで大いに簡素化されるとともに税法上の否認は著減するであろうということに求めるべきであろう。」としており、公正処理基準の規定の導入が、計算規定の削減、条文・通達の簡素化に貢献することが大いに期待されていた⁸⁹。

⁸⁷ 詳しくは後述によるが、昭和42（1967）年に行われた第33回大会の主題が「法人税法22条4項の解釈論及び立法論」であったことから、これが制定された当初より、その意味するところが議論の対象になっていたことが判明する。

⁸⁸ 例えば武田（昌）（1981, 4頁）は、「社会が複雑・多岐にわたるにつれて、さらにその取扱いの内容を詳細に定める傾向が生じ、いわばその複雑化は止まることを知らずといった状況になりつつあった。…取扱通達は益々複雑化し、…税務実務として崩壊寸前であったともいわれている。」と当時の状況について言及し、したがって簡素の要請とは「天の声・地の声であるともいわれた。」と整理した。

⁸⁹ 法人税法22条四項が導入された昭和42（1967）年には、本章での流れから特筆すべき座談会も開催されている。ここでの座談会は、第一次答申を受け、複雑化した通達と税制簡素化に関して発生しうる諸問題に関して「税法通達の簡素化」を主題とし、武田昌輔成蹊大学助教授（組織名・肩書きは当時のもの）を司会者として、「通達複雑化の原因」「通達のきめ細かさの問題」などといった題目に関して、5人の論者が意見を交わした。詳しくは、武田（昌）他（1967, 131-144頁）を参照

さらに、この簡素化への要請は昭和 40（1965）年の全文改正から継続して進行されていたものであり、昭和 44（1969）年税制改正⁹⁰において通達が大幅に圧縮されるまでの過程で、同規定が導入されたという経緯がある（上松 2014, 78 頁）。しかし、公正処理基準の規定が創設され、課税所得の計算構造を条文化したことにより簡素化が実現された一方で、本章が以降で追求していく解釈の多様化を招くことにもなった。その議論は多岐にわたり、公正処理基準は会計学と租税法との学際領域に該当することから、これがどちらに属するものなのかという議論も登場していくこととなる。

これらの議論を次節の主題として掲げ、以降ではこの解釈に係る学説整理を行うことにより、上記でいうところの「種々の事例についての判断（裁判所の判例を含む。）の積み重ね」を解釈に係る学説整理と判例分析に求め、公正処理基準の定むるところに光をあてるべく、解釈論が如何に展開されてきたのかを追って整理していきたい。

第 2 節 解釈論の発展

本節では、公正処理基準の解釈論が如何にして誕生し、どのような過程をたどり発展したのかを解明する。第 1 項では解釈論の萌芽を、第 2 項と第 3 項では二項対立の議論を、そ

⁹⁰ 同年の税制改正にて複雑化した通達は大幅に圧縮され、簡素化が実現された。この経緯として富山(1969, 169-168 頁)は「従来の法人税に関する通達には、昭和 25 年に定められた基本通達のほかに、その後の税制改正に伴って定められた改正法通達があり、また、新しい経済事象の発生等に応じて定められた多くの個別通達があって、通達全体としてはその数はぼう大(原文ママ)で、体系的にも複雑なものとなっていたため、実務面における運用にも不便であり、一方、原価計算の細部にわたる取扱いが定められていた等のため、実情に即した弾力的な運用が妨げられるといった批判もあったところである。このような事情に加えて、昭和 40 年に法人税法の前文改正が行われたことに伴って、法人税法の解釈、適用に関する既往通達を新法施行後における通達体系として整備する必要もあったわけである。」とした。なお、同年における通達制定に際して改廃の対象とされた項目は 1,349 項目であり、そのうち 732 項目が廃止されたが、このうちの 532 項目のものは、上記の基本的な考え方に従って廃止されたとされる(富山 1969, 168 頁)。また、同年の「法人税基本通達の制定について(直審(法) 25(例規))」の前文では、「従来の法人税通達の規定のうち法令の解釈上必要性が少なく認められる留意的規定を積極的に排除し、また適正な企業会計慣行が成熟していると認められる事項については、企業経理にゆだねることとして規定化を差し控えることとした」(国税庁 HP, <https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/hojin/zenbun/01.htm>)と記され、全面的に検討を加えながら、整備統一していくことが明らかにされた。

して第 4 項ではこの関係に落とし込むことが困難な解釈を整理し、上述のとおり解釈論の議論をさらに発展させることを目的とする。

第 1 項 黎明期における議論の萌芽

法人税法 22 条 4 項が創設された昭和 42 (1967) 年、同条項に係る解釈論と立法論を議題として、第 33 回大会が開催された。ここでは 2 日間の行程でシンポジウムが開催され、中川一郎福岡大学教授 (組織名・肩書きは当時のもの、本項では以下同。) を司会者とし、数多くの論者により意見交換がなされた。本節では、本大会内での主要な論点に言及した新井隆一早稲田大学助教授、竹下重人弁護士、山田二郎広島法務局訟務部長、清永敬次京都大学助教授の見解に着目し、その論点を整理する⁹¹。

第 1 目 新井隆一早稲田大学助教授による税法特有会計処理基準説

まず新井隆一氏は、中川 (1967, 33 頁) の問題提起⁹²に対して、同年に新設された同条項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて」における理解より整理を始めた。この条文により「従つて」計算される額とは、「当該事業年度の収益の額と、当該事業年度の原価・費用・損失の額だということは、…明文の規定ではつきりしている…そこから『別段の定め』のあるものと、それから『資本等取引』が除外されるものであるということも、はつきりしている…。そういたしますと、『別段の定め』と『資本等取引』とを、企業の一般的な会計処理から除外した…残りだけを、一般の企業会計の基準なり、原則なり、方法なりというもので処理する、そういうものが果たして企業会計の処理とい

⁹¹ 本項での引用・参考元は、中川他 (1967, 1-26 頁) による。

⁹² 第 33 回大会に向けて問題点を整理すべく、中川 (1967, 33-43 頁) は論点を大きく分けて以下の 3 点へと集約した。第一 解釈法論上の問題点、第二 適用上の問題点、第三 立法論上の問題点。

うようにいえるものであるのか、どうか、ということが、ここで問題になると思います。」として、例えば寄付金については税法の定めがなければ、その全額が損金算入されることから、「法人税法に特有な『会計処理の基準』ということにならざるをえないのではないか」とした。

さらに、同条項の解釈については「『一般に公正妥当』という場合の『認められる』というは、法人税法に特有な会計処理の基準」としては、一般に『公正妥当な』というふうに解釈せざるをえない…。」として、会計処理の基準を法人税法特有のものであるか否かを判断基準としている。この見解は、法人税法が企業会計に準拠することなく、自ら課税所得を算定することを主張するものであり、前章までの流れとは展開を異にするものである⁹³。

第2目 竹下重人弁護士による商事法的規定説

竹下重人氏は、わが国における法人税法での納付税額が、確定した決算に基づいた申告により確定するという、いわゆる申告納税制度を採用していることから、「従つて法人税額計算のための課税所得計算の前提として、企業において確定した決算、従つて企業自身が組立てた損益計算というものが前提とされているものであるというふうに考えるわけがあります。」として、確定決算の思考より整理を開始した。

そして、「企業の確定決算を規制していく法規としては、先ず商法の規定する計算規定並びにそれに附属する省令、規則および特殊な業種についての各取締法規、それに基づく

⁹³ ただし、新井隆一氏は報告の冒頭で「私の申しあげますことは、概要にも記載しておきますように、問題の提起でありますので、…こういう解釈のしかたもできるのではなかろうか、あるのではないであろうか、ということをお願いしようというわけでございます。…決して、これが、私の見解だということでもありません。あくまで研究の中間的な経過を報告するということだけの意味であります。…こういう考え方を採つたら、…問題点についてはどのような解答がでてくるであろうか、ということを考えてみたい…」として、この解釈を本心から主張しているわけではなく、論点を浮き彫りにすべく、このような論調を展開したことを説明している。

ところの会計規則、そういう商事法令があるはずであります。それらの商事法令における会計処理に関するいろいろの明文の規定も、必ずしもその法人の会計処理のすべてについて明文の規定をもって書き上げているわけではございません。…その商事法令の明文の規定の欠けている部分について、それを補充するものとして予定されているのが、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準というものではないか、というふうに私は考えるわけであります。」として、公正処理基準の規定が法人税法上のものではなく、商事法的な規定であることを述べた。

また、課税所得計算の基本的な規定とは、同法 22 条 1 項から 3 項、および 5 項のそれであるとし、22 条 4 項は「課税所得の計算そのものについての規定ではない…。いいかえればこの規定は納税義務者にとつては注意的な規定、あるいはプログラムの規定、税務職員に対しては訓示的な規定にすぎないであろう」とし、公正処理基準の規定は税法上では強制的な効力を有さず、その注意的・訓示的なものに過ぎないと述べた。

第 3 目 山田二郎広島法務局訟務部長による会計慣行基準説

山田二郎氏は税法の実態規定は明確なものでなければならないとする要請から、法人税法は企業会計と商法に準拠して、必要な限りにおいてのみ個別的な定めのみを置くとした、同法 22 条 4 項は合理的なものであると評価した。しかし、同条項にはその規定の意味・内容の不明確さにおける問題点があるとして、規定自体の曖昧さを指摘した。

続いて「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という規定については、①単なる会計処理の基準、②会計慣行化している会計処理の基準、③会計慣行化しているもののうちで慣習法化している会計処理の基準の三つに分けられるが、同条項の適用範囲としては、「慣習法化していることは必要ではない、会計慣行化しておれば、それで足りるのではないか。」としたものの、「肝心の会計慣行化している会計処理の基準とは、どのような内容のものであるのか、会計慣行化している会計処理の基準とは何んであるのか、不明

確であります。」として、上述の問題点を指摘している。

そこで、「22条4項は、収益・原価・費用の額に関する所得計算の原則的な領域について適用されるべきものでありますが、会計慣行化している会計処理の基準についてこれに依拠すべきことを定めているかぎりのものであり、未だ会計慣行化していないものについて触れているものではありません。…22条4項は、所得計算の原則的領域のうちで会計慣行化している会計処理の基準をめぐって適用されるかぎりのものであり、会計慣行化している会計処理の基準といえるものが多くない現状では、その法律効果はそう広範囲に及ぶものではないのではないかと考えております。」として、規定自体の曖昧さは存在するものの、その内容・効果はある程度範囲が限定できるとした。

第4目 清永敬次京都大学助教授による憲法違反説

清永敬次氏はドイツ税法との比較を述べた後、22条4項への評価・創設に係る是非について問うている。

その創設については、「従来も税法の空白の部分といますか、一々具体的な規定がなされていなかった部分については、やはり一般に公正妥当と認められる会計処理の基準というふうなものに照らして、その空白の部分をうめていたといますか、そういうふうな解釈がなされてきたように思います。…その点を今度は22条4項というふうな規定をおくことによって、法律上明文をもって明らかにするという点、この点はやはり一つのメリットと考えていいのではないかと思います。」として、一定の評価はしたものの、「立法論としては、もつと具体的な規定を置くようにすべきであろうと思います。」と述べ、簡素化を目的として設けられた同条項の役割を疑問視した。また、第33回大会に向けて事前に提出された資料⁹⁴では、「不必要な条文を削除するとか法文を読みやすくするとかあるい

⁹⁴ 詳しくは、清永（敬）（1967, 27頁）を参照。

は課税所得の計算の仕方を簡単なものにするとかを通じて行なわれうるもの」であるが、「そのような改正が行われた形跡は見出しえないようである。とすれば従来の課税所得に関する諸規定はそのままにおかれ、その上にさらに新しく 22 条 4 項の規定がつけ加えられた…。少なくとも条文の改廃に関する限り新 22 条 4 項の規定はなにももたらすものではなかつた…。むしろ新しい 22 条 4 項がつけ加えられただけ法人税法の規定は複雑化したともいえるように思われるのである。」と、同条項の立法理由とは相反する事態を招いたことを指摘している。

さらに、「このような明確でない規定は憲法の租税法律主義の原則から考えて、おそらく憲法上の問題として当然問題になり得るのではないかというふうに考えております。」と、同条項の意図するところが不明確であるがゆえに、それは違憲であるとして、非常に厳しい論調を採っている。

第 5 目 小括

以上より、この時代は解釈の議論においては黎明期のそれであり、当該規定に対しての捉え方として、土台の部分に係る議論が交わされていた。この時点では本章において用いる二項対立の議論は見受けられないが、各論者の見解は多種多様であり、まさに玉石混交の様相を呈していた。

その中でも、論者によっては今日の二項対立へと発展しうる会計と税各々の見解が見取れ、この対立軸の原型と思しき解釈もあり、これらは今日的な議論のルーツを辿る上では優位性の高いものであった。しかし、第 33 回大会での諸見解には、それらを明確に二分できるだけの境界は存在せず、この時点より二項対立による判断枠組みがふさわしいのか否かについては、やはり慎重な判断が必要になる⁹⁵。

⁹⁵ 解釈の対立関係について、松沢（1976, 138-140 頁）は第 33 回大会の議論を踏まえ、「規定の解釈をめぐって、周知のように見解が対立している。」（138 頁）と指摘している。その対立は「税法上の所得概念を以

やがてこの解釈の議論は発展し、公正処理基準の規定が示すところを明らかにすべく、さらに多くの論者が自説を展開し始めた。次項以降では各論者の見解を整理していくが、その解釈は大きく分けて「企業会計制度そのものを指すとする考え方」と「租税法的な要素も入り込む余地があるとする考え方」、さらに「対立関係の要素へと落とし込むことが困難な第三の解釈」に大別できると仮定する⁹⁶。以降ではこれらを整理するにあたり、次項にて第一

って経済的観点から決するものとする見解に立つ経済的基準説」(139頁)と、「会計学は単なる収支計算の技術方法にすぎず、…その技術的手段が法的判断の準拠となる資格を獲得するためには、更に法的ヴェールを覆皮しなければならない。」とする「法的基準説」とに集約されるとした。前者の経済的基準説については、「税法は企業利益を対象とするものであるから、この企業利益が、企業会計という技術的手段によってのみ正しく把握される以上は、…所得は企業会計に依存せざるをえないため、…簿記、会計という技術的手法によってのみ把握が可能である」とした。さらに、「税法は、企業会計の従者としての地位に甘んじ、会計理論に顎使されることになる」とまで言わしめ、二者間での企業会計の優位性を指摘している。後者の法的基準説については、会計学には規範性が存在しないことから、これを「法的判断の基準たらしめるためには、それに規範性が付与される根拠を考えねばならぬ。…会計的技術によって得られた数値は、単なる帳簿という書面に描かれた結果にすぎない。…会計学的手段は法によって定められた所得を数値で表わすことはできても何が所得となるかという法概念を決定することはできないといわねばならぬ。」(140頁)として、単独では基準となりえないことを述べている。さらに社会通念上の判断に着目して、「争点の解決をはかるための準拠は、あくまでも法律、政令や慣習ないし条理、社会通念といった法概念の分野のみが基準となる」(139頁)とも言及しており、同概念への接近を試みていた。これについては、後述にて詳しく分析することとする。

⁹⁶ なお、富岡(1993, 28-29頁)は公正処理基準の規定に対する解釈を大きく分けて以下の6つへと集約した。①特に明文の基準があることを予定しているわけではないとする見解。②あくまでも税法の目的理念に即し基準の取捨選択を行ったうえでその画定すべきとする見解。③企業会計審議会の「企業会計原則」そのものを意味するわけではないがこれを中心として構成されるべきだとする見解。④商法第32条第2項の「公正ナル会計慣行」そのものともいえないが、これを中心として事実たる慣習として現実に継続して適用され会計処理として妥当視されながら法的規範性を帯びたものとする見解。⑤客観的な規範性をもつという意味において、単に習慣として一般に行われているという程度ではなく、規範にまで高められた慣習としての処理基準を意味するという見解。⑥概念的・抽象的性質のもので客観的基準の存在をその存在とするものではないとする見解。

さらに、「この規定があることにより、税法に明確に規定されている事項は別として、明確に規定されていない場合には一般に公正妥当な会計処理の基準によれば、どのようになるかが探究されなければならないことになるわけであるから、課税所得について解釈をする場合に、極めて大きな効用をもつとみられている。」として、同規定の解釈に係る議論の重要性を指摘している。

清水(勇)(1987, 137-139頁)もまた、法人税法22条4項はその性格および内容が不明確であり、これが具体的に何を指しているのかについては、様々な見解が見られるとして、そのいくつかを紹介している。以下、その概略を示す。①同条項の中心をなすのは企業会計原則や商法、証券取引法の計算規定であるが、広くは公正妥当なものとして一般的な承認を受けている会計慣行を含むとする見解。②企業会計原則を中心として、商法の計算規定も含むとする見解。③企業会計原則ではなく、判例の積み重ねにより明らかに

のそれとして会計側から公正処理基準の規定を解釈する見解を取り上げ、その整理・分析を行いたい。

第2項 会計ルールそのものを指すとする解釈

本項では、公正処理基準の規定を企業会計制度そのものとして解釈する見解を取り上げ、論者ごとにその論点を整理することとする。

なおこの考え方を有する代表的な論者として、武田昌輔成蹊大学名誉教授、新井益太郎成蹊大学名誉教授、そして成道秀雄成蹊大学名誉教授が挙げられることから、以降では各論者の学説を引用し、その認識の分析を図りたい。

第1目 武田昌輔成蹊大学名誉教授の学説

武田（昌）（1981）は、法人税法 22 条 4 項が実務界からの要請に応えた形で、税制簡素化を目的として設けられたものであるとした。これを背景として、「費用・損失は、『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であることを明らかに

されていくとする見解。④慣習法となっているもしくは慣行化した会計処理基準であるとする見解。⑤企業会計原則および財務諸表規則であるとする見解。

続けて、同条項は「公正なる企業会計の方法を尊重しようという趣旨の規定である」（138 頁）と理解できることから、「『公正妥当な会計処理基準』を狭く解釈するのは妥当ではない。」（同頁）とし、①の見解が妥当であるとした。なおこの「公正妥当な会計処理基準」とは、具体的には「(i) 人的会社の場合には、小包装速中の会計規定と『公正ナル会計慣行』(ii) 一般の株式会社の場合には、上記のほかに、商法第 2 編第 4 章第 4 節『会社ノ計算』の諸規定および『計算書類規則』(iii) 上場会社の場合には、さらにそのほかに、『財務諸表規則』」（同頁）といった会計基準を指していると解することができるとした。

したがって法人税法 22 条 4 項は、「ある法人企業が、商法上の商法帳簿あるいは計算書類の作成において、通常採用している会計処理の方法が、商法上適法であり、且つ企業会計の観点からも一般に公正妥当と認められるものであれば、…課税所得の計算上も尊重される旨の規定として理解されるべき」であるとし、最後に藤掛（1967）の指摘と同様に、その会計処理が一般に公正妥当な会計処理の基準に従ったものであるか否かについては「具体的事例についての判断（裁判所の判決を含む）の積重ねによって明確になっていくもの」（139 頁）とした。

することによって、かかる会計基準に依存すべきことを明らかにしたのである⁹⁷」とし、このことは「ある意味において当然のことを明らかにしたものと解すべきである」として、同条項の立法は周知の事実が明文化されたことを述べた。

また、同条項が「他方、税法独自の解釈は許さないとする意味で重要な規定」であり、その解釈については「企業会計に委譲することを明らかにしたという意味において、税務の簡素化を目的としたのである。」としているが、当時の会計側の規定は不十分な点が存在していたことから、「とにかく、企業会計原則が具体的問題について、しばしば明確な解決の手段たりえない点を指摘して税法の独自の解釈に走るという傾向を生むことについては、警戒を要するであろう。」としており、解釈の議論は税法のそれではなく、企業会計自体のものとして認識している。

さらに、公正処理基準の規定は「客観的な規範性をもつ公正かつ妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、特に明文の規定があることを予定していることでもなければ、税務官署の側だけで定められるべきはずのものでもない」（武田（昌）（1990, 39 頁））ものであるから、同規定に係る「課税所得の解釈は、納税者によって行われるべきものであることを明らかにした重要な規定であると考えべき」であるとし、税務執行の観点からは大きな意義が存するとしている。

商法および企業会計と公正処理基準の関係については別稿⁹⁸にて整理されており、その前提として「公正処理基準は、企業会計プロパーの問題として採り上げるべき」としたうえで、企業会計原則に係る問題点として以下の3点を指摘した。

⁹⁷ さらに、「税法においても、また商法においても、会計それ自体を直接的に扱っているわけではない。それぞれの法の目的に応じて、企業会計により行われる財産、負債、資本、利益等について一定の規制を行っているにすぎないのである。」（武田（昌）1977, 89 頁）とするだけでなく、「所得金額について担税力を求める法人税としては、…基本的には企業会計の会計技術に依存するほかないのである。人間の健康管理については適正な医療に依存しなければならないのと同様である。」（武田（昌）1981, 6 頁）として、企業会計の強い優位性を主張した。

⁹⁸ 詳しくは、武田（昌）（1970, 137-138 頁）を参照。

- (1) 企業会計原則には実務において会計慣行となっていないものも含まれること
- (2) 企業会計原則で会計慣行とはならないが一般に公正妥当と認められるものの所在
- (3) 一般に公正妥当と認められたと判断した企業会計原則が公正処理基準に含まれるか否か

(1) および (2) については、実務において会計慣行として発達していなくとも、一般に公正妥当と認められるのであれば、それは公正処理基準に含まれるとした。したがって、(3) の命題こそが重要なのであり、「『一般に公正妥当と認められたもの』としている『企業会計原則』は、そのすべてが公正処理基準にてらしてみても妥当であるとはいえないであろう。」とし、企業会計原則に属する各項目が公正処理基準に含まれるか否かは、逐一検討される必要があるとした⁹⁹。

商法との関係に対しては、まず商法の諸規定およびその解釈を基準とする考え方を前提とし、税法で定められていないものが直ちに商法のそれに一致するか否かについては問題があることを指摘している。しかし、「商法における会計慣行の根底が、まず社会通念を基礎として健全な会計慣行の集団を考え、…健全な会計原則が成立するという前提をとるのであれば、税法の公正処理基準とまず一致するものと考えてよい」(武田(昌)1970, 141頁)として、全てのケースに当てはまるわけではないが、商法上の健全な会計慣行と税法における公正処理基準の関係を整理した¹⁰⁰。

以上より公正処理基準の規定は、「具体的には企業が会計処理において用いている基準

⁹⁹ さらに武田(昌)(1970, 139頁)は負債性引当金や繰延資産の取扱いについて言及し、「公正処理基準にてらして適当と認められないものも多々存するところであるから、これらを理論的に再検討する必要がある。しかし、…会計を成立せしめている重要な考え方には、いわゆる重要性の原則が存するのであるから、理論と実践との調和ある方式が一般に公正妥当と認められる会計処理の基準と考えるべきである。」ともしている。

¹⁰⁰ さらに武田(昌)(1977, 88)頁は、旧商法32条にて「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」としていることから、公正処理基準の理解には企業会計原則を参考として、商法上の規定もまた重要な判断材料となることを指摘している。

ないし慣行のうち、一般に公正妥当と認められないものだけを税法でも認めないこととし、原則としては、企業の会計処理を認めるという基本方針を明らかにしたもの」(武田(昌)(1990, 39 頁)と解釈できるとした¹⁰¹。

第2目 新井益太郎成蹊大学名誉教授の学説

新井(益)(1984a)は、今日における法人税法22条4項における「一般に公正妥当と認められる」という文言は、前章にて整理した昭和24(1949)年に公表された「企業会計原則」の前文に起源が見受けられるとした(210頁)¹⁰²。続いて「一般に」の部分に関しては、「社会通念としての『一般に』ということではない。会計専門家の中で一般に認められたという意味である。」としながらも、「唯一つ存在するのではなく、会計原則の組立て方は幾通りにも分かれていることが特色であり、時代の移り変りによって変化していくものである。」とし、会計理論上では「企業会計原則」と等式を結び、この企業会計原則が税法における公正処理基準あるいは商法における会計慣行の前提条件となる思考であることを確認した(212頁)。

続いて公正処理基準の理解には2つの見解があるとし、以下のように整理した。

¹⁰¹ さらに武田(昌)(1981, 6-7 頁)は、「人間の生理の状況が各人ごとに異なるために、それに対応する適切な処理が必要であろうが、他面、一般的に対処する基準もまた理念的に存するはずである(いわば免責基準として、このような基準が存するはずである)。公正妥当な処理の基準の性格も、…いわば社会的責任を免れるという点を重視すべきである。」ともしており、免責の側面からの見解を同規定に対して指摘している。

¹⁰² 経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告が公表した「企業会計原則」の前文中には、次の表現があった。「企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められた(圏点筆者作成)ところを要約したものであって、必ずしも法令によって強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するに当って従わなければならない基準である。」続く昭和27年調整意見書においても「一般に認められた会計原則」の表現は継承されていくこととなり、これは各論でも同様であった(新井(益)1984a, 210 頁)。

(1) 法的立場からみて法人税法が予定する公正処理基準であり、法理解を前提として可能となるとした見解

(2) 導入経緯からして「企業会計原則」そのままではないとしても、これと同様のものであるとする見解

(1) の見解に対しては、公正処理基準の占める領域が益金の額および損金の額全てにわたって作用することは不可能であり、「企業利益を前提として…課税所得を算出することを認めるとしても、公正処理基準はこれを『企業会計原則』として理解することなく、法人税法取扱通達によって作成しうる」(213頁)として、実務的には通達の影響が多分に影響することを鑑みて、つまり「会計理論はかかる通達が会計理論としての公正処理基準からみて妥当かどうかを判定せざるをえない。」(214頁)とした。

(2) の見解に対しては、公正処理基準の立法経緯からこのように考えることはおおむね当然であるとした。しかし、同規定を定めた法人税法 22 条 4 項然り、「税法には明確な成分法としての基準が存在するわけではない」ため、この考え方に基けば、「『企業会計原則』や商法規定は、課税所得計算上は単に参考とされるにすぎず、…企業実務に対して説得力を欠いているといわねばならない。」とし、続けて通達が実務上大きな影響を及ぼしていることから、「法人税取扱通達を…作成するならば、できるだけ『企業会計原則』ならびに会計理論を参考として作られるべきだ」(同頁)とする主張が必要であるとした。

なお、「会計理論としての公正処理基準」という用語は公正処理基準と区別して用いられており、その理由については、以下のように示している。

「公正処理基準といえは会計理論では『一般に公正妥当と認められた会計原則』の意味であり、アメリカにいう『一般に認められた会計諸原則』ということである。この公正処理基準が商法においては『公正ナル会計慣行』として表現せられ、法人税法においては第 22 条第 4 項にいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』として理解されるとい

うのが普通の考え方である。しかし、わが『企業会計原則』は、『一般に公正妥当と認められた会計原則』の枠内に入るとはいえ、『企業会計原則』以外の会計原則が考えられる余地が残されているという観点、ならびに『企業会計原則』があくまで原則であって、必ずしも会計処理についての網羅的な指針を提供することができないという理由をもって、その指針とすべき内容は、ときに論者により多彩を極めるとまではいわないにしても争いのある点是否定できない。かかる現状からみて、法人税法（施行令などを含む。）においては、『企業会計原則』から誘導される会計指針は会計理論上、必ずしも同じ意味をもつものとして受け取られていないといえることができる。…いったん公正処理基準の用語が税法に導入されると、これが一人歩きをはじめて、税法の考え方で『企業会計原則』などの会計理論をいったんスクリーンを通して見直し、税法の考え方になじまないものは、税法上の公正処理基準から外すという事態が生ずるに至ったとみることも無理からぬことである。（222-223 頁）としており、同稿にて「公正なる会計慣行は『企業会計原則』を中心とする会計理論によって明らかにされるものを考えていることは疑いようのないところである。」（208 頁）としていることから、商法と企業会計との関係については武田（昌）（1977）と同様の見解を有している。

そして、「公正処理基準の用語が会計理論上のそれを法人税法のなかに取り入れたという歴史的経緯からみて、筆者はこれを会計理論にいう公正処理基準として理解し、加えて、これを最大限にとりあげることを要望するが、その意味で公正処理基準の再検討が行われることを期待したい」（224 頁）と結論づけた。

第3目 成道秀雄成蹊大学名誉教授の学説¹⁰³

成道（2014）は、昭和24（1949）年に設定された企業会計原則は当時の会計実務に十分

¹⁰³ 成道（2014）は公正処理基準を「一般公正会計処理基準」と称している。

に耐えうるものではなく、その後の経済の発展に伴う税制・通達の複雑化を背景とし、簡素化の要望に応えるべく法人税法 22 条 4 項が定められたとして、その立法経緯に触れている (35 頁)。

その内容については、同条項の規定分に含まれる「公正」の概念は「商法上の法概念」であり、一般公正会計処理基準により算定される収益および原価、費用、損失の額は、「企業会計制度で慣習として発達してきた概念であって、…借用概念としてとらえられよう」とし、「借用概念であれば、…その借用された側の制度、法律での意義と同じに解釈すべきといえる。」(36 頁)として、法人税法における「一般公正会計処理基準」とは借用概念であり、税法の趣旨・目的からは乖離したものである必要があるとした¹⁰⁴。

なお、商法と企業会計との関係に関しては、同規定に含まれる「公正」とは旧商法 32 条 2 項中の「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」という表現の「公正」と同義であり、現行会社法 431 条に定められた「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」、具体的には会計計算規則 3 条の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行」における「公正」を指すものである (36 頁)とした。公正の概念を企業会計と連動させるこの思考は、新井 (益) (1984a)、武田 (昌) (1977) と同様の見解である。

さらに同頁では、この一般公正会計処理基準には以下の 3 点が含まれるとした (36-37 頁)。

(1) 「別段の定め」にて確認規定として示されたもの

(2) 通達の「別段の定め」にて創設規定の運用またはその解釈以外で内容が明らかにされたもの

(3) 裁決例や裁判例等にて示されたもの

(1) については、法令で整備された方法、例えば減価償却に関しては、法令で認められ

¹⁰⁴ 租税法と借用概念の関係については、村井 (1972) や加藤 (2008)、中里 (2007) に詳しい。

ている定率法・定額法には租税回避の防止規定の意義があり、それらについては「一般公正会計処理基準」として認められる。その一方で、その法令で明らかにされていないものは、「一般公正会計処理基準」によって判断される必要があるとした。

(2)については、通達の内容が正しいことを前提条件として、その命令の性格上では必ずしも「一般公正会計処理基準」に該当するとも思われぬものも存在するとした¹⁰⁵。

(3)については、裁決例や裁判例等にて「一般公正会計処理基準」の判断が下されるべきであるが、その解釈には租税法のそれが混在するものもあるとして、いくつかの裁判例を指摘した¹⁰⁶。

したがって、通達の内容が必ずしも「一般公正会計処理基準」を指しているとは限らず、裁決や判決等においても法人税法の趣旨目的を含意したものも見受けられ、「もし仮に…法人税法の考え方が入れ込んでいくとなると、…当然に『一般公正会計処理基準』として用いられる余地はかなり狭められることとなる。」(44-45頁)とし、あくまで同基準は借用概念であり、法人税法とは離れて確立される必要があることを指摘している。

成道(2014)は最後に、「そのため、『法人税法』の中身が、一般に公正妥当と認められる会計慣行と十分に解されるもののみが用いられるべきであり、そのためには『法人税法の定め』とか『税法基準』という基準はせずに具体的にその会計処理を明文化していくべきであろう。」(48頁)と結論づけた。

第4目 小括

¹⁰⁵ 次章にて同一の通達を取り扱うが、ここでは以下のものが整理された。「①法人税基本通達 2-1-39 [商品引換券等の発行に係る収益の帰属の時期] ②法人税基本通達 9-1-7 [上場有価証券等の著しい価額の低下の判定] ③旧法人税基本通達 8-1-7 [ソフトウェアの開発費用]」

¹⁰⁶ 次章にて同一の判例を取り扱うが、ここでは以下の判例が整理された。「①冠婚葬祭互助会の長期中断払込掛金の計上時期(神戸地裁平成14年9月12日) ②過払電気料金等の返戻を受けた清算金の損金処理(最高裁第一小法廷判決平成4年10月29日) ③脱税工作のための支出金の損金性(最高裁第三小法廷判決平成6年9月16日) ④輸出取引に係る収益の計上時期(最高裁平成5年11月25日)」

本項では、公正処理基準の規定に係る解釈論の議論に対し、これを企業会計制度そのものとして解釈する見解を取り上げ、論者ごとにその論点を整理することを目的とした。ここで分析した諸見解は、二項対立の片羽に集約こそされるものの、その内容は様々なものが含まれていた。ある論者は、「当然のことを明らかにしたまで、税法独自の解釈を許さない」、「解釈を企業会計に委譲したことで税務の簡素化を目的とした」としており、またある論者は「公正処理基準を会計理論の『一般に公正妥当と認められた会計原則』と同義とし、これを最大限取り上げることとする」としていた。

以上、3名の論者の見解を簡潔に整理したものが、以下の図表5になる。

図表 5 税務会計学者の学説

論者	要素
武田昌輔（1981）	当然のことを明らかにしたまで、税法独自の解釈を許さない
新井益太郎（1984）	公正処理基準を会計理論の「一般に公正妥当と認められた会計原則」と同義とし、これを最大限取り上げる
成道秀雄（2014）	借用概念であり、法人税法の趣旨目的とは離れて解釈されるべき

（筆者作成）

全ての論者に共通する論点は公正処理基準に係る導入の経緯を重視していることであり、前章での通時的分析からもその主張の優位性は見受けられる。

引き続き次項では、二項対立の関係上で本項と対を成す見解の整理・分析を図りたい。

第3項 税法の趣旨目的が介入する余地があるとする解釈

本項では、公正処理基準の規定に租税法的な要素も入り込む余地があるとする見解を取り上げ、前項に引き続き論者ごとにその論点を整理することとする。

なおこの考え方を有する代表的な論者として、田中二郎東京大学名誉教授、山本守之税理士、神森智松山大学名誉教授、中島茂幸北海商科大学名誉教授、そして増田英敏専修大学教授が挙げられることから、以降では各論者の学説を引用し、同様にその認識の分析を図りたい。

第1目 田中二郎東京大学名誉教授の学説

田中（二）が著す『租税法〔初版〕』（1968）では、研究対象としての租税法を理解する上では、経済学や会計学をはじめとする隣接科学の知識もまた必要とされたとした。特に会計学との関係では、租税法における法人税法および所得税法は、「それぞれ法人企業及び個人企業の所得を課税対象とするのであるから、その所得の計算に当っては、このような企業の利益計算を前提とせざるを得ず、その意味で、租税法と会計学は密接な関係をもっている。」（60頁）とし、二者の関係を整理した。

続けて、企業会計原則は正確な損益計算を経て、これを外部の利害関係者に報告することを目的としている一方で、租税法における課税所得計算では租税政策上の見地から税務調整を図る必要があり、「租税法と企業会計原則とがすべて一致しているわけではない。…企業経理健全化のためには、今後とも租税法と企業会計原則との調和がすすめられることが望ましい。」（61頁）として、二者には隔たりがあるものの、いずれは調和へと向かうべきである旨指摘した。なお、同書〔新版初版〕（1981）では、上記税務調整以外にも租税法の画一性や企業会計原則の抽象性等が理由となり「租税法と企業会計原則とがすべて一致し

ているわけではない。」(57 頁)としている。さらに、これを司法上にて示した東京高判昭和 53 年 3 月 29 日税資 97 号 1079 頁を当該引用部分の注が付しており、ここでの見解が司法のそれに裏付けられたことを示している。同書同版で見受けられるような学説と司法の整合は、次項における金子が著した租税法でも確認することができるので、引き続き分析を図りたい¹⁰⁷。

さらに、税務における所得計算は、その概念が明治 32 (1899) 年より議論がなされ、各時代背景や経済活動の変化に伴い租税法も複雑化し、その中で数多の租税判例に支持された税務慣行としての近代的な成果原理計算へと推移していくこととなったと示した。この近代的な成果計算の諸原理として、法人税法では企業会計において算定された利益をベースにすることが前提であることを踏まえ、税法が独自の表現を採用することはあれど、「企業会計の利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算に合致する限り、これを是認し、これに対し必要最小限の要求を規定することによって所得計算を全うすることができる。」¹⁰⁸ (406 頁)として、ここに企業会計準拠の必要性を指摘した。

そしてこの態度は法人税法 22 条 4 項へと集約され、同条項は「税務における会計慣行尊重の原則を裏書きしている」(411 頁)ということができるのであるとした¹⁰⁹。

¹⁰⁷ また、田中(二)(1968)は企業会計原則に対して、「企業会計の実務の中に慣習として発達したものの中から、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」(60 頁)とされており、公正処理基準を会計側からの見地で認識している。さらに、この引用部分は司法上でも織り込まれており、ここにも学説と司法の関係を指摘できる。本文中にて引用した「租税法と企業会計原則とがすべて一致しているわけではない。」とする部分には、その後の〔新版初版〕(1981)にて司法の裏付けがなされている一方で、上記会計側からの見地を公正処理基準の解釈に反映させた部分については脚注が付されていないことから、この見解の先後関係は明白ではないものの、何らかの影響を与え合っている可能性は十分に存在する。

¹⁰⁸ この引用部分は、後述の大竹貿易事件の最高裁判決に影響を与えた可能性が大いに考えられる。詳しくは後述によるが、次項の金子学説と併せて、ここに学説と司法の整合を図ることができよう。なお、『租税法〔初版〕』(1968)より公正処理基準の解釈を会計側のものとして認識されていることが明らかになったが、当該引用部分によれば、税の趣旨目的を介入させてこれの理解を図ると解することができるため、田中学説は本項にて整理・分析している。

¹⁰⁹ 本目で整理・分析し引用した田中(二)の解釈は、その全てが最新の〔第 3 版〕(1990)でも変わらないものとなっている。

第2目 神森智松山大学名誉教授の学説

神森(1994)は、商法における「公正ナル会計慣行」と法人税法における「公正処理基準」の両者に共通する「公正」のコンセプトを明らかにするべく、それらの意義と範囲、関連について考える必要がある(97-98頁)として整理を開始した¹¹⁰。

まず、「企業会計原則」は商工業を前提とし、その適用領域を設定していることから、これ以外の業態に対する企業会計については、「企業会計原則」以外の「公正ナル会計慣行」に準拠することになり、その適用領域に関しては、「公正ナル会計慣行」の基本的な部分を占めるとしても、また商工業以外の業種にも援用できるとしても、その全てではないとし、商法による「公正ナル会計慣行」が「企業会計原則」とイコールになるわけではない(99頁)ことを指摘した。この「企業会計原則」は、もとより「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」とされているが、それは「『企業における会計実務の立場ないし都合』」に立ったものであり、したがって「公正」の意味もまた、基本的には債権者の保護のために株主との利害調整を図ることを意図した商法上の定めにより制約を受けることになるため、「『公正ナル会計慣行』と『企業会計原則』とは、個々の計算ルールにおいて一致するものがあるとしても、本質的・根本的には、必ずしも一致するものではない」(99-100頁)として、この二者の関係を整理した。

さらに法人税法では、租税法律主義に要請された法的安定性のもとに、公平な課税の実現を企図するものであり、「『公正処理基準』のいう『公正』の意味も、…法人税法のもつ基本的な姿勢によって規定され限定されることとなるはずである。」(103頁)とし、「公正ナル

¹¹⁰ なお神森(1994)は、証券取引法第193条が「この法律の規定により提出される貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類は、大蔵大臣が一般に公正妥当と認められるところに従って大蔵省令で定める用語、様式及び作成方法により、これを作成しなければならない。」(97-98頁)としていることに着目し、同条もまた同様に「公正」の文言を含むことから商法による「公正ナル会計慣行」および法人税法による「公正処理基準」と同列に比較対象として挙げていたが、証券取引法による「一般に公正妥当と認められる…用語、様式及び作成方法」の内容は財務諸表等の形式的側面に重きを置いたものであるため、ここでは検討の対象から除外することとしている。

会計慣行」と「企業会計原則」との関係と同様に、「公正処理基準」と「企業会計原則」とは本質的・根本的には一致し得ない関係にある（同頁）ことを指摘した。

最後に、法人税法の「公正処理基準」と商法の「公正ナル会計慣行」との関係については、後者の「公正ナル会計慣行」は「企業会計原則」の要求するクライテリオンを満たす必要が、前者の「公正処理基準」は税法の要求するそれを満たす必要があり、後者が前者の要素をならしめることは難しい（106頁）とした。さらに、「企業会計原則」は、「商法との調整」や「税法との調整」を理由とし、「企業会計の実務の中に慣習として発達したものから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」という性格を、「部分的にだが、失いつつあるふしがあるように見える」として、昭和24（1949）年での制定当初における趣旨からの乖離を指摘した（同頁）¹¹¹。

第3目 中島茂幸北海商科大学名誉教授の学説

中島（1997）は、公正処理基準の立法経緯について、昭和27年調整意見書、昭和41年調整意見書、そして第一次答申での報告を経て制定されたものであって、「技術的には従来から、所得金額の計算は、企業が算出した利益を基礎にして、これに税務上の固有の要請に基づく所要の調整を加えて算出してきている。」（75頁）とした。

続けて、「公正処理基準は、課税所得計算においても、継続性と重要性の観点から、…税法に特段の定めがない基準については、一般に公正妥当な企業会計の解釈を委ねたものであると解される」（76頁）としているのだが、これ自体の解釈については「制定当初の議論にもあったように、直ちに、企業会計原則そのものを意味するのではないと考える。すなわち、経済社会の変化は企業会計に影響をもたらし、会計処理の原則及び手続きについても従来の基準の変更、新規の基準の発生が生じる」と（同頁）であるとした。

¹¹¹ さらに神森（1994, 106-109頁）は、いわゆる確定決算の原則または確定決算基準の繋がりに基づく、税務計算と商法計算との関連についても言及している。詳しくは、神森（1994, 106-109頁）を参照。

さらに、「公正処理基準とは、経済社会の構造的変化と価値観変化に対応しながらも、その時代において、実務の中で長期間安定的に用いられている合理的な会計処理の原則及び手続き、並びに、公的な機関によって新たに制定されたり、変更されながらも社会的に理解され、認知されるような会計処理の原則及び手続きである。」(同頁)として、同基準は前述のとおり「企業会計原則」そのものではないが、税法の趣旨目的に照らした時に、課税の公平の見地から合理的であると判断されるような会計処理の原則及び手続きがここに含まれるとした(77頁)¹¹²。

なお、次章にて整理する公正処理基準を判断基準とした最高裁判決に関して、その解釈の限界を言及しているのだが、これについては後述によることとする。

第4目 山本守之税理士の学説

山本(1984)もまた、課税所得算定の基礎となる収益、原価、費用、損失を企業会計に委ね、税制簡素化を意図して法人税法22条4項が立法されたことを示している。そして、この規定が制定された当初の情勢についても言及している。

同条項が創設された昭和42(1967)年周辺では、経済が複雑化・高度化の一途を辿っており、「法令のみによって即応しようとするれば、その規定は必要以上に細微にわたり、容易に理解し難いものとなり、簡明であるべき税法の姿に逆行することになる」(95頁)ことから、法令にて必要最小限の個別規定を設け、それ以外の部分を健全な会計処理に委

¹¹² なお中島(1997, 76-77頁)は中村(利)(1990)が示すところの、企業会計原則は「一般に公正妥当」性について判断されたものであり、「公正処理基準の一つの有力な源泉となることから、企業会計原則に従った処理がなされておれば、公正処理基準に該当するものと考えて差し支えなからう」(84頁)とした見解や、飯野・中村(利)(1984)の「企業会計原則というようなものは斟酌しなければならない。…もしそれに準拠しない場合には、それ相当の理由を述べなければならない」(11-12頁)という理解とは意を異にしているものの、松沢(1994)による、簿記、会計という技術的手法を判断基準とし、法人税法においてそのことに明文根拠を与えた条文が同条項である(157-158頁)とした理解には賛同している。

ねるとした考え方にに基づき、「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ている限りは、これを認めるという基本姿勢を明らかにしたものと解すべきである。」(同頁)として、昭和41年調整意見書が要求していた「課税所得計算における基本的な考え方を明らかにする」とした思考と共通する見解を有している。

そして、公正処理基準の規定が示す「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の具体的な内容については、初版(1984)の段階では「企業会計原則そのものをストレートに指すものではないことは明らかである。企業会計原則は事実たる慣行を要約したのではなく、多くの指導原則、指導原理を含んでいるからである。」(96頁)とし、社会の中で妥当性を得て、継続適用され慣行性を帯びるのであれば、そこに法的な規範性を見出すことができるとした。

さらにこの解釈は、後の版(1990)で洗礼され、「公正妥当な会計処理は、社会情勢や経済的要因により相対的に変化していくものであり、固定的な概念と解すべきではない」(118頁)とされている。また、前掲松沢(1976)が指摘するところの法的規範がこれに付与されるならば、その部分については結果的に「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」となり得るとし、続けて「この意味では、企業会計原則は社会的・経済的变化に伴って修正が行われたとはいっても、長い年月にわたって企業における会計処理の基準として現実に容認され、多くの企業における会計処理がこれに依拠した事実を考えればその全てではないとしても、相当部分が結果として規範性を持っているといえよう。」(118-119頁)としており、企業会計原則が絶対的なものではないにせよ、中心に位置することは否定できない見解を示した。

条文の内容については、「一般に」とする部分より言及している。この文言は、「税法的要求を除外して考えられたものであり、政策的要素を含む旧商法的要求(繰延資産の償却等)も除外して考えるべきである」とした武田(昌)(1970, 156頁)の解説¹¹³を引用し

¹¹³ なお武田(昌)(1970, 156頁)は、渡辺(進)(1967, 4-5頁)の引用であることを留意したい。

た。また、この場合の「一般に」は誰の視点からのものであるのかについては、「企業のグローバル化のなかで比較可能性又は同一性を強く認識しすぎると、利害関係者のなかの特定の者の視点から『一般に』が考えられ、これが課税標準としてワークすることが適正かという問題が派生する」（山本 1998, 146-147 頁）として、特定の利害関係者からは適正な会計処理であっても、課税所得の算定においては不適正な処理が「一般」とみなされる可能性があるとした。

結局のところ、「一般に」という言葉は「会計学者や会計処理を行う者という固定的な考え方だけでは解決できない複雑な事態」（147 頁）なのであり、『会計処理の基準』には、税法的又は商法的要求がなく、あくまでも会計上の適正処理基準であるとしても、これが補充規定ではあっても税法という法律のなかに組み込まれた以上は、政策的要素を除外しても公平な課税標準計算の規定として適正であるか否かの検討を免れるわけにはいくまい。」（同頁）とし、公正処理基準の規定が法人税法として立法されたからには、その趣旨目的に沿った解釈がなされるべきであるとの見解を示した¹¹⁴。

第 5 目 増田英敏専修大学教授の学説

増田（2008）は、法人税法 22 条 4 項の立法経緯について、課税所得の算定が企業会計に準拠することとした理由は、「法人の利益と法人の所得は概念それ自体に差異があるわけではなく、共通するものといえるから、法人所得を測定するための独自の法人税法のための会計帳簿を法人に作成させるなどの手間を省くことに求めることができよう」（109 頁）として、税制簡素化の一環として設けられたものとしての認識を確認した。

続けて、法人税法と企業会計の目的の違いに着目した。法人税法は「租税公平主義の要請に対応して、法人の担税力に応じた課税を実現すること」（同頁）を目的とする一方

¹¹⁴ 本目で整理・分析し引用した山本の解釈は、その全てが最新版（2016）でも変わらないものとなっている。

で、企業会計は「適正な期間損益計算に基づいて、企業の経営成績と財政状態を企業の利害関係者である株主や債権者、そして従業員などに提供すること」(109-110頁)を目的としており、二者間には大きな差異が存在していることを指摘した。

そして、岡村(2004)が「企業会計における公平さと、法人税法における公平さの間には、齟齬が生じる。したがって、企業会計の過剰な依存は、特に税法の基本的な理念や、租税法律主義(中略)を阻害する可能性がある…すなわち、もっぱら企業と投資家の利害関係によって選択され、国会による公平負担の観点からの吟味を経ていない会計方法によって税負担が決定されてしまう可能性が考えられる」(31頁)ことから、増田(2008)は「企業会計原則の内容や会計慣行の全てが公正妥当とは言い切れず、その射程も網羅的であるとは言い難いことから、「企業会計原則が法人税法の処理基準である『公正妥当な会計処理の基準』とはイコールではないのである。」(110頁)とした。

なお、この企業会計原則については企業会計の中心を成す要素であるのだが、会計慣行も同様に、「それ自体では法的判断の基準たり得ないという点がとりわけ重要である」(111頁)として、その構造的な問題を指摘した。続けて、「企業会計原則は会計処理の基準たりうるものと指導原理とが混在しており、決して網羅的とはいえない。さらに、法人税法の目的が適正かつ公平な課税の実現を目的として立法されているところからすれば、裁判規範としての批判に耐えうる、公正妥当な基準が求められているのである。」(同頁)ともしており、同原則内での多要素の混在、網羅性の問題、そして法的規範の欠如を課題として挙げた。

そして、課税の公平からの観点から「法人が行った益金及び損金の額の算入に関する計算が公正妥当と認められる会計処理の基準に従って行われたか否かは、結局のところ、その会計処理の基準によって担税力が適正に測定されているといえるか否か、課税の公平の要請を実現できるか否かによって評価されるべきものである」(同頁)ことを理解の前提とすれば、法人税法22条4項の意義とは、「法人の所得が単なる計算技術により測定されるのではなく、税法の解釈・適用により法的に確定することを強調することにあつたと理

解することができよう。この4項の意義は、まさしく事実認定の基準を明示した…。個別取引をいかに…認識し、測定し、記録するかについて、『公正妥当な会計処理の基準』により、法的に認定すべきことを命じたところにこの4項の意義は求められる。この4項が定める『会計処理の基準』を法は、当初から明文の規定であることを予定していない。なぜならば、事実認定の問題は税法独自の問題ではないからである。益金・損金の範囲を法的に確定していくプロセスは、裁判官の法的な批判に耐えうる程度の規範性を持つ、社会通念の視点からも認容されねばならないことを命じたものであるといえよう。」(113頁)として、公正処理基準の規定を「事実認定の基準」とし、さらに法的規範性と社会通念上の判断としての要素にクローズアップした論調であった¹¹⁵。

第6目 小括

本項では、公正処理基準の規定に係る解釈論の議論に対し、これを税法の趣旨目的が介入する余地があると解釈する見解を取り上げ、論者ごとにその論点を整理することを目的とした。ここで分析した諸見解は、二項対立の片羽に集約こそされるものの、前項と同様にその内容は様々なものが含まれていた。ある論者は、「企業会計の利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算に合致する限り、これを是認し、これに対し必要最小限の要求を規定することによって所得計算を全うすることができる。」としており、またある論者は「法人が行った計算が公正処理基準に該当するか否かは担税力が適性に測定されるか否か、または

¹¹⁵ 増田(2008)の中には、本章次項にて整理する「第三の解釈」たる社会通念にも言及している。増田(2008)はこれに関し、一般に公正妥当と認められるべきとしている理由は、この基準が「一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得るものでなければならないとしたものである」(111頁)とし、続けて「税法が裁判規範であるところからすれば、社会通念に照らして公正妥当な処理の基準か否かが問われることは当然である。」(同頁)とした認識を示した。しかし同頁において、本文にて言及したとおり「法人が行った…計算が公正妥当と認められる会計処理の基準に従って行われたか否かは、課税の公平の要請を実現できるか否かによって評価されるべきものである。」として、課税の公平に重きを置いていると判断できることから次項ではなく本項に含めている。

なお、この増田(2008)の見解は最新版(増田2019)でも変わりがない。

課税の公平が実現されるか否かによる」としていた。

以上、5名の論者の見解を簡潔に整理したものが、以下の図表6になる。

図表 6 租税法学者の学説

論者	要素
田中二郎 (1968)	企業会計の利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算に合致する限り、これを是認し、これに対し必要最小限の要求を規定することによって所得計算を全うすることができる
神森智 (1994)	「公正」の意味は、法人税法のもつ基本的な姿勢によって規定され限定され、企業会計原則とは本質的・根本的には一致し得ない関係にある
中島茂幸 (1997)	企業会計原則そのものではなく、課税の公平の観点から妥当な結果をもたらす合理的な会計処理が該当する
山本守之 (1998)	税法に組み込まれたからには、より積極的に税法の趣旨目的を解釈に織り込むべき
増田英敏 (2008)	法人が行った計算が公正処理基準に該当するか否かは担税力が適性に測定されるか否か、または課税の公平が実現されるか否かによる

(筆者作成)

全ての論者に共通する論点は、課税の公平を目的とした公正処理基準の解釈であり、これは法人税法の要請へと帰納する。ここまで二項対立の関係を整理し、その解釈を分析してきたが、やはりここに落とし込むことが困難な、第三の解釈が見受けられた。

したがって次項では、この第三の解釈たる「社会通念」上の要素を含んだ解釈の整理・分析を図りたい。

第4項 二項対立では把握しきれない第三の解釈

本項では、公正処理基準の規定には社会通念上の判断¹¹⁶が必要であるとした見解を取り上げ、前項に引き続き論者ごとにその論点を整理することとする。

なおこの考え方を有する代表的な論者として、金子宏東京大学名誉教授、井上久彌日本大学商学博士、そして武田隆二神戸大学名誉教授が挙げられることから、以降では各論者の学説を引用し、同様にその認識の分析を図りたい。

第1目 金子宏東京大学名誉教授の学説

金子は『租税法〔初版〕』（1976）にて、課税所得の算定につき「種々の政策的・行政的配慮から、企業会計の原則とは異なる取扱が定められていることが多いが、かかる『別段

¹¹⁶ 前掲松沢（1976, 139頁）は、「税法の対象とする私法上の取引が、…民・商法の規制を受けるものであること」、「所得の存否をめぐる課税庁と納税者との理論的対立も、…司法裁判所の法的判断にかかっているものであること」、そして注100にて整理したように、司法裁判所では社会通念等の概念に重きが置かれるようになり始めたことから、同概念への重要性は否定できないものとなった。なお松沢（1976, 同頁）は続けて、「決して、会計学というような技術的手段が基準となるものではないことがようやく認識されるようになった。」としている。

の定め』がない限りは、…企業会計に基づいて行われる。」(33頁)とし、このことを明らかにしているものが、法人税法22条4項であるとした。

同条項による公正処理基準の解釈については、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準というのは、アメリカの企業会計における『一般に承認された会計原則』(generally accepted accounting principles)に相当する観念」(196頁)であるとしている。この見解は同書〔補正版〕(1981, 196頁)でも同様のものであるが、同書〔第2版〕(1988)での該当部分では、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』というのは、…一般社会通念にてらして(圏点筆者作成)公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味する(東京地判昭和五二年十二月二六日判時九〇九号一一〇頁、同判昭和五四年九月一九日判タ四一四号一三八頁等参照)」(223-224頁)とされていることに留意したい。同版(1988)にて新たに加えられた「一般社会通念にてらして」という文言は、引用文にて記載された二つの事件をはじめとする判事に裏付けられるものであり、ここから同版(1988)の公正処理基準の解釈に対する理解は、司法のそれに影響されていたことが判明する¹¹⁷。

さらに、同書〔第5版〕(1995)では、これに続けて「客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準といいかえてもよい(大阪高判平成三年十二月一九日行裁例集四二卷一一・一二号一八九四頁-最判平成五年十一月二五日民集四七卷九号五二七八頁の原審判決)」という部分が追加された。これも時系列的に考えると、司法上の判断を同版(1995)が採用したことになり、この点も前述部分の考察を裏付けるものであろう。

なお、同書〔第2版〕(1988)の解釈は、公正処理基準を税法側・会計側のいずれからこれを捉えるのかとした二項対立の議論ではなく、一般社会通念上での判断によりこれを認識するとしていることから、本章においては第三の解釈として整理している¹¹⁸。

¹¹⁷ ここで挙げられた二つの事件は、次章の判例分析のパートにて取り扱うこととしている。

¹¹⁸ 会計学における未整備の部分税法が手当てし、これをフォローする関係を広く捉えるのであれば、この見解を本章第3項による税側の見解として取り扱うことも可能ではあるが、その文面からこれを同項に落とし込むことは明らかではなく、本章においては第三の解釈を別個独立したものとして設けているの

その具体的な内容については、同書〔初版〕(1976) および〔補正版〕(1981) では「その中心をなすのは、企業会計原則（中略）¹¹⁹や商法および証券取引法の計算規定であるが、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含むと解すべきであろう。」(196-197 頁)¹²⁰とされているが、同書〔第2版〕(1988) での該当部分が「その中心をなすのは、…解すべきであろう（商品の船積日を基準日として輸出取引にかかる収益の計上時期とした例として、神戸地判昭和六一年六月二五日月報三二巻一〇二九〇八頁参照）」(224 頁) とした記載が追加されている。当該判示が出された時点は昭和 61 (1986) 年であるが、金子は『租税法〔初版〕』(1976) よりこの認識をしていた。したがって、先の一般社会通念のケースとは異なり、司法が金子（同書〔初版〕および〔補正版〕）の解釈に影響を受けていたことが判明する。

さらにこの部分は、『租税法〔第23版〕』(2019) では「その中心をなすのは、企業会計原則・同注解、企業会計基準委員会の会計基準・適用基準等、中小企業の会計に関する指針（中略）¹²¹、中小企業の会計に関する基本要領や、会社法、金融商品取引法、これらの法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等である（中略）¹²²が、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含むと解すべきであろう（原文ママ）（中略）¹²³。」(350 頁) として、その解釈は今日的なそれへと変遷し、その射程についても武田（昌）(1981) の認識と共通したものが見受けられる。

また、同条項の立法経緯に対しては、同書〔第2版〕(1988) は「この規定は、昭和四

で、ここでは第三の解釈として整理している。

¹¹⁹ 裁判例が掲載されているわけではないため、これの記載を省略した。

¹²⁰ 租税法〔初版〕(1976) および〔補正版〕(1981) で同頁での記載となっている。

¹²¹ 裁判例が掲載されているわけではないため、これの記載を省略した。

¹²² この部分の見解は、〔第14版〕(2009) 以降で今日のそれに言い換えられ、東京地判平成19年1月31日税資257号順号10623が挿入された。

¹²³ この部分の見解は、『租税法〔初版〕』(1977) より一貫して採用されてきた部分であり、〔第2版〕(1988) では前掲神戸地判が、〔第5版〕(1995) では前掲神戸地判昭和六一年六月二五日に代わり、前掲大阪高判平成三年十二月一九日および前掲最判五年十一月二五日が、〔第6版〕(1997) では高松地裁平成七年四月二五日月報四二巻二〇三七〇頁が、そして〔第10版〕(2005) では後ほど分析する神戸地裁平成14年9月12日税資252号9188頁が追加されている。

二年に、法人税法の簡素化の一環として設けられたもので、法人所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行なわれるべきこと(『企業会計準拠主義』)を意味している。」(223頁)として認識している。

企業会計と租税会計との関係については、「両者を別個独立のものとする 것도 制度上は可能であるが、法人の利益と法人の所得とが共通の観念であるため、法人税法は、二重の手間を避ける意味で、企業会計準拠主義を採用したのである。」(同頁)と、課税所得算定に係る税制簡素化を目的とした企業会計準拠の姿勢を立法化したことを示しており、この思考は前項にて整理した武田(1981)をはじめとする税務会計学者のそれと同様のものである。

そして最後に同書〔第2版〕(1988, 224-225頁)より、公正処理基準の注意点として下記の3点を指摘している。

第一に、「企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ず公正妥当であるとは限らない」ことを挙げた。これが同書〔第5版〕(1995, 237頁)では、文末に「同旨、…大阪高判平成三年十二月一九日参照」という文言が付記され、同書〔第2版〕(1988)の見解を司法が踏襲したことが窺える。続けて、「その意味では、企業会計原則や確立した会計慣行について、それが公正妥当であるといえるかどうかをたえず吟味する必要がある。」とした。

第二に、「企業会計原則や確立した会計慣行が決して網羅的であるとはいえないことである。企業会計原則は、多くの重要な事項について定めているが、その内容は、どちらかといえば原理的・基本的な事項に限られている。また、確立した会計慣行の範囲もそれほど広くはない。…結局、これらの場合に、何が公正妥当な会計処理の基準であるかを判定するのは、国税庁や国税不服審判所の任務であり、最終的には裁判所の任務である。したがって、この点に関する通達・裁決例・裁判例等は、企業会計の内容を補充する機能を果たしており、租税会計が逆に企業会計に影響を与えているのである。また、これらの場合に、何が公正妥当な会計処理の基準であるかを学問的・理論的に究明するのは、会計学の

任務であると同時に租税法の任務でもあるから、租税法は会計学に影響を与えうる立場にある」ことから、租税法と会計学の間には、密接な関係が認められるとした。

そして第三に、「公正妥当な会計処理の基準は、法的救済を排除するものであってはならないことである。法的な観点から見た場合には、『公正妥当』という観念の中には、法的救済の機会の保障も含まれていると解すべきである。」¹²⁴とし、公正処理基準の規定が全ての項目に対してその効力を発現するわけではないことを指摘している。これは前掲新井（益）（1984a）と同様の見解であり、同書〔第2版〕（1988）では「公正妥当」という観点からこれを整理していた。その解決にあたっては裁判実務や学説がその役割を担っており、さらにここには解決手段としての法的救済の機会が含まれるとした¹²⁵。

以上より、同書〔第2版〕（1988）での見解は前項にて整理した論者たちの諸見解と基本的には理解を一にしているが、その判断においては「公正妥当」の観点からの斟酌が必要であり、この見地より規定の補充を行う必要があるとしていた。

一般社会通念については司法の影響を受けていることが明らかである一方、例えば会計慣行に対する部分では、司法が金子の影響を受けていたのである。初期の段階では、「確立した会計慣行を広く含むと解すべきであろう。」とされていたものが、版を重ねるごとに司法の裏付けが加えられ、「その中心をなすのは、…解すべきであろう（…神戸地判昭和六一年六月二五日月報三二卷一十二号二九〇八頁参照）」といったように、文言が追加されていくこととなった。ここには時の司法上による解釈が反映され、時代によってその指し示すところが異なっていたのである。

『租税法〔初版〕』（1976）より、金子の見解は基本的には会計寄りの考え方を採用しながら

¹²⁴ さらに金子（2019）は、「21世紀に入り、わが国を含め、各国において、自国の企業会計を国際会計基準に準拠させる動き（コンバージェンス（convergence））が加速しつつある。その結果、わが国においても、国際会計基準が一定の範囲で、一定の条件のもとに、公正処理基準の内容となっていくであろう」（351頁）としており、コンバージェンスに対して法人税法が調和した項目が公正処理基準の規定へともたらす影響を指摘している。本稿においてもこれらに対して同様に重要性を認め、後述の終章にて立法対応の整理・分析を行うこととする。

¹²⁵ なお、問題点の第二と第三に関して関係判例は付記されておらず、後の版でも変わらない。

らも、そこには異なる要素が介入しうる可能性を持たせた、“含み”を持った表現をしていることも窺える。その含みについては、意味内容について明示されていないものの、それが税法からのものである根拠は存在せず、ここにも第三の解釈としての存在意義が挙げられるのであろう。

したがって、当初は会計慣行を広く含むと解すべきであろうとしていたが、その後この見解は一般社会通念へと変遷したのである。前者は判例にも影響を及ぼし、後者は逆に判例から影響を受けていた。一般社会通念は会計・税のいずれかに与するものではないが、「べきであろう」とした当初の見解から、会計慣行に重きを置きながら、そこにはまた別の解釈が入り込む余地を残したものであり、横断的なそれを有していると捉えてもいいのではなかろうか¹²⁶。

以上の金子学説の遷り変りを簡潔に整理したものが、以下の図表7と8になる。

図表 7 金子学説の変遷（解釈）

論者	要素
『租税法〔初版〕』（1976）	一般に公正妥当と認められる会計処理の基準というのは、アメリカの企業会計における一般に承認された会計原則に相当する観念である
『租税法〔第2版〕』（1988）	一般に公正妥当と認められる会計処理の基準というのは、アメリカの企業会計における一般に承認された会計原則に相当する観

¹²⁶ 本目で整理・分析し引用した金子の解釈は、その全てが最新の〔第23版〕（2019）でも変わらないものとなっている。

	<p>念であって、一般社会通念にてらして（圏点筆者作成）公正で妥当であると評価される会計処理の基準を意味する（東京地判昭和52年12月26日判時909号110頁、同判昭和54年9月19日判タ414号138頁等）</p>
<p>『租税法〔第5版〕』（1995）</p>	<p>一般に公正妥当と認められる会計処理の基準というのは、アメリカの企業会計における一般に承認された会計原則に相当する観念であって、一般社会通念にてらして（圏点筆者作成）公正で妥当であると評価される会計処理の基準を意味する（東京地判昭和52年12月26日判時909号110頁、同判昭和54年9月19日判タ414号138頁等）</p> <p>客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準といいかえてもよい（大阪高判平成3年12月19日行裁例集42巻11・12号1894頁、最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁の原審判決）</p>

（筆者作成）

図表 8 金子学説の変遷（具体的な内容）

論者	要素
『租税法〔初版〕』（1976）	その中心をなすのは、企業会計原則や商法および証券取引法の計算規定であるが、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含むと解すべきであろう
『租税法〔第2版〕』（1988）	その中心をなすのは、企業会計原則や商法および証券取引法の計算規定であるが、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含むと解すべきであろう（神戸地判昭和61年6月25日月報32巻12号2908頁）
『租税法〔第5版〕』（1995）	その中心をなすのは、企業会計原則や商法および証券取引法の計算規定であるが、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含むと解すべきであろう（大阪高判平成3年12月19日行裁例集42巻11・12号1894頁）
『租税法〔第6版〕』（1997）	その中心をなすのは、企業会計原則や商法および証券取引法の計算規定であるが、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含むと解すべきであろう（大阪高判平成3年12月19日行裁例集42巻11・12号1894頁、高松地裁平成7年4月25日月報42巻2号370頁）

『租税法〔第10版〕』（2005）	その中心をなすのは、企業会計原則や商法および証券取引法の計算規定であるが、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含むと解すべきであろう（大阪高判平成3年12月19日行裁例集42巻11・12号1894頁、高松地裁平成7年4月25日月報42巻2号370頁、神戸地裁平成14年9月12日税資252号9188頁）
『租税法〔第14版〕』（2009）	その中心をなすのは、企業会計原則・同注解、企業会計基準委員会の会計基準・適用基準等、中小企業の会計に関する指針、中小企業の会計に関する基本要領や、会社法、金融商品取引法、これらの法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等である（東京地判平成19年1月31日税資257号順号10623）が、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含むと解すべきであろう（大阪高判平成3年12月19日行裁例集42巻11・12号1894頁、高松地裁平成7年4月25日月報42巻2号370頁、神戸地裁平成14年9月12日税資252号9188頁）

(筆者作成)

第2目 井上久彌日本大学商学博士の学説

井上(1988)は法人税法22条4項を「公正会計基準」と称し、企業会計の構造と所得計算のそれに関する整理を開始している。

まず、企業会計を「簿記構造という装置を会計基準というルールに従って操作することによって、資本増殖の質量を測定し、報告する企業の行為」(50頁)であるとし、これを前提として、企業所得課税とは「それを応用する方法によって形成された法制度である。」(同頁)として、ここで算定される企業所得の額は企業会計の算定値に基づくことが法の根拠を有することを指摘した。さらに、所得計算の構造と原理から、企業会計のそれらに必然的に依存する必要がある、その関係は大きく、①会計記録機能への依存と②会計判断機能とに分けられるとし、この依存関係は「企業所得課税制度に内在する特性」(51頁)とも言えることから、同条項が帯びる依存の性質とは、「格別の創設的な意味を持つというのではなく、課税所得計算原理としての自明のことを確認的に宣言したに過ぎないと解釈されるものである。」(同頁)として、他の論者と見解を一にしている。

そしてここには、個別規定との関係から①公正会計基準に委ねられる領域、②これの作用しない領域、さらに③これが部分的に作用する領域の3つの類型¹²⁷に分類されるとした。

続いて、「公正会計基準」の有する実質的な意味についての理解へと論考が移行する。その意味としては、「その原型である『会計処理の基準』そのものは、法概念でも理論概念でもなく、多数の企業が会計実践における会計処理の慣習として採用しているルールと手続の集合」(55頁)から、「企業会計の慣習の中に存在するものであること」(同頁)が第一の要素として求められた。

¹²⁷ 例えば①の領域の典型には収益の計上時期の論点、②はさらに2つの概念に分かれ、「税法固有概念」として受取配当金の益金不算入の規定や「税法固有の技術的限定がされた項目」として棚卸資産の評価方法の論点、それぞれ例示されている。さらに③では、個別規定を採用していながらも、「公正会計基準」に従うべき部分も含んだものもあり、例えば棚卸資産の期末評価について言及している。詳しくは、井上(1988, 52-54頁)を参照。

さらに、企業の経営環境は千差万別であり、その経理の目的も多様であることから、「会計が社会的情報伝達の機能を果たすためには普遍的な原理が要求され、…個々の経済事象に適用される具体的基準は個別性に富んでいる。同時に、…不断に変動するものであり、きわめて流動性を帯びる」(同頁)のものであり、ここに第二の要素として「個別的、流動的な内容を持つものであること」(同頁)が求められた。

最後に第三の要素として、「公正妥当の意味は、会計の論理に従うものであること」(同頁)とされた。ここでいう公正妥当の意味については、アメリカにおける一般に認められる会計諸原則 (Generally Accepted Accounting Principles: GAAP) の土台となるは「公正性 (fairness) であり、信義善管 (good faith and due care) を内容とする経営者の会計責任として要求されるものであり、良き事業慣行の反映 (reflection of good business practice) または良き会計判断 (good accounting judgement) として経験的に求められるもの」(56-57 頁) であり、法人税法における公正妥当の意味合いもこれと同一のそれであるとした。

そのように考えると、「公正会計基準」の指す内容とは、「絶対的、固有的なものでは必ずしもなく、…相対的、可変的なものとなるのである。その意味では、『公正会計基準』は、…不確定概念である。税法がそのような不確定概念を所得計算の軸とするのは、…『一般に公正妥当と認められる』という社会的な保障の枠内で会計実践に信託することが合理的であるとしたもの」(57 頁) とされており、この理解は前掲武田 (隆) と似通うものを有している¹²⁸。

第3目 武田隆二神戸大学名誉教授の学説

前掲武田 (昌) の見解は偏に会計制度であることを主張していたが、抽象的な表現を交

¹²⁸ 井上 (1988, 58 頁) 自身も武田 (隆) (1984, 36-37 頁) の見解を引用し、「私の見解と同一の方向である」としている。なお、ここで引用された武田 (隆) (1984, 36-37 頁) の解釈は、前目にて整理した内容と同様のものである。

えてこれを表現している論者も存在する。そのうちの一人が武田（隆）である。

武田（隆）（1981）も武田（昌）と同様に、税制簡素化を目的として公正処理基準の規定が設けられたとしている。その論考では、塩崎（1967, 2-9 頁）の見解を四つの論点に要約¹²⁹し、『『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』によるという基本規定の設置の目的は、できるかぎり一般の会計実務を尊重することによって、会計慣行に一任すべきものは税法規定から除き、税法の規定は課税所得計算に必要な最小限の規定にかざることが、税制の当然の論理であるという点に求められる。このことは、税制の簡素化という形で具体化される。』として、可能なものは会計慣行に一任し、税法の規定は必要最小限に限定することにより、税制簡素化が実現されうるとした¹³⁰。さらに解釈論の議論が見解の一致をみていないことを紹介し¹³¹、これに係る解釈に関しては「未だ一義的結論に到達していない」として、この原因としてここには「抽象的、普遍的概念」が存在していること

¹²⁹ 要約された4つの論点は以下のとおりである。「(1) 法人税法の所得計算は、本来、企業利益を前提として行わなければならない。(2) しかし、現在の税法においては、数多くの所得計算に関する規定や会計処理の基準についての通達が無数にあり、それらがいかなる基準で採りあげられているかが不明となっている。(3) それゆえ、所得計算に関する基本規定を設けることにより、税制の簡素化を果たす必要がある。(4) かかる帰結は、税制の当然の論理を追認したにすぎないものである。」(武田（隆）1981, 23-24 頁)

¹³⁰ しかし基本規定としての同規定に対しては多くの税法学者からの批判を招き、それらを以下のように要約した。「(1) 『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』の内容が明瞭ではなく、しかも、商法の計算規定に違反する会計処理であっても、一般に公正妥当と認められるものがあれば、この会計処理も尊重すべきことになるものと解されるので、ここに問題があるとする批判。(2) 『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、客観的な基準の存在を前提とするもので、そのような基準が存在しなければ、無意味であるとする批判。(3) 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準と認める者は誰かということ。すなわち、その判断主体が税務職員だということになれば、問題があるとする批判」(武田（隆）1981, 24 頁)

これら疑問に対しては別稿にて整理されており、まずその理解の前提として「繰返すまでもなく、基本規定の設置の目的は、できるかぎり一般の会計実務を尊重することによって、会計慣行に一任すべきものは税法規定から除き、税法の規定は課税所得計算に必要な最少限の規定にかざることが、税制の当然の論理であるということを追認することにあつた。このことが実態に即した公平な課税所得計算の前提となる、という認識がそこに内在している。」(武田（隆）2005, 38 頁) ことを指摘した。

¹³¹ ここでは例えば、武田（昌）（1967）の「企業会計原則及び商法の規定を中心とするもの」(72 頁) や、富岡（1969）の「今後における我が国の企業会計原則や実質的な意味における企業会計準則の生成および発展、ならびに企業会計慣行の健全性の現実的な実態形成の実情にかかることが大きいもの」(231 頁) とした見解が紹介されている。

を指摘した。

この理解にあたっては、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が「無限な広がりをもつ概念」であることから、同基準と企業会計原則をはじめとした個別概念とを関連づけるために、「媒介概念を必要とする」とした。この媒介概念をもって無限の広がり限定し、この解釈を図らんとしている。

同稿では上記媒介概念に関して論考が進められているのだが、この概念自体は抽象度が高く、本項および次項において取り扱う二項対立の関係へと落とし込むことが困難なものである。したがって、武田（隆）が提唱する媒介概念を、本章が追究する「第三の解釈」として認識し、本項にて分析を行うこととしている。

なお、商法および企業会計と公正処理基準の関係については、まず企業会計とは企業の自主的判断に基づいた「適正な経理に関する基準」とされ、これは『「相当に権威ある支持を有する基準」とみなされ、それゆえに『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に相応する』（41 頁）とした。この場合の企業会計とは、「法的制約から開放（原文ママ、傍点については以下同。）され、…会計方法の選択適用を意味するものではない。…自主的経理の（企業会計）の尊重とは、『企業が商法…を遵守し健全な会計慣行によって経理をおこなうことを前提としている』ことを意味する。」とし、税法が長らく確定決算主義を採用してきている以上は、商法等の規定に基づき計算書類が作成される必要があることを指摘している。

続けて商法との関係については、「法律上の性質は異なるが、その適用される対象が同一であるというところから、商法は税法に対して基本法的性格を帯びている」（武田（隆）2005, 43 頁）ことを前提とした上で、同頁にて「税法上の課税所得の計算は、商法上の利益計算に原則的に依存して決定されなければならないこととなる。」として、税法における課税所得は商法の規定に基づくことが必要でありここに商法の優位性が主張されるとした。さらに公正処理基準の規定に関しては「商法を介して『公正ナル会計慣行』の斟酌に関する明文の規定が商法上存在しなかったため…法人税法 22 条 4 項において『一

般に公正妥当と認められる会計処理の基準』によるべき旨の規定を創設することにより、確定決算主義の法体系上の不備を側面的に補う必要があった。しかしながら、昭和49年の商法改正により、『公正ナル会計慣行』の斟酌規定が創設されたため、法人税法22条4項の歴史的使命は終わったものと解することができる。」とし、同条項は補助的な役割を果たすものであるとした。

続けて公正処理基準の規定に対しては一般概念という言葉をあてて、これを個別概念としての会計基準と両者の媒介概念としての判断主体という一連の関係で理解することが重要であるとし、この一般概念については、公正処理基準の概念的・抽象的性質として、以下のように整理している。

『一般に公正妥当』の意味内容が明瞭でないという批判に対しては、…それは概念的・抽象的性質のものであって、『客観的基準』の存在をその内容とするものではないからである。換言するならば、客観的（原文ママ、本目では以下同。）・具体的に規定できないところに、この基準のもつ意義があるといいうる。

すなわち、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、その時々々の社会経済的意味状況下において成立する価値（妥当な会計的判断）の均衡体系であって、長い歴史的時間の中で安定的となった行為基準としての性格を持っている。かかる安定的行為基準は、…決して客観的・固定的なものでもなければ、具体的・個別的なものでもない。

…つまり、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』といわれるものは、本来、特定の会計処理の基準を限定的に指し示すものとして用いられるものではない。…変動・発展する経済社会のなかにあって、流動的・弾力的な変化を認め、…その用語のもつ普遍性を確認しなければならない」（38-39頁）とし、その定義には絶対的なものが存在するのではなく、むしろこれが不明確であることが、同基準をならしめていることを指摘した。

そして、「一般に公正妥当」とする概念は抽象的・概念的なものであり、これを「言語または記号によって表現した命題の体系が『会計原則』または『会計基準』といわれる。」（39頁）とした。

さらに、媒介概念については、以下のように整理している。

『『抽象的・観念的概念』(一般に公正妥当と認められる会計処理の基準)を命題化する操作を経て『具体的・個別概念』(会計原則・基準)として定立するためには、両概念の間に『命題化の操作』というプロセスが介在しなければならない。つまり、媒介概念を必要とするということである。この媒介概念として『相当に権威ある支持を有する基準』という概念を設定することにより、『何が相当に権威ある支持を有する基準』であるのかということ『命題化の操作』との関連で決定することが可能となる。つまり、『一般に公正妥当』を誰が判断し命題化したかという判断主体の問題に切り替えることによって、それとの関わり合いで『特定の原則・基準』(具体的・個別概念)を『一般的公正妥当性』(抽象的・観念的概念)に関連づけることが可能となる。』(同頁)

以上より、これら三つの概念の関係は「『一般に公正妥当(一般概念)－有力な権威ある支持(媒介概念)－特定の原則(個別概念)』という一連の関係で概念上の整備・一貫性が図られる。』(40頁) ことになるとされた¹³²⁾。

第4目 小括

本項では、公正処理基準の規定に係る解釈論の議論に対し、二項対立の関係へと落とし込むことが困難な第三の解釈を取り上げ、論者ごとにその論点を整理することを目的とした。

ここで取り上げた3名の論者の見解を簡潔に整理したものが、以下の図表9になる。

¹³²⁾ しかし前掲山本(2016, 163頁)は、公正処理基準の解釈について「公正処理基準は概念的・抽象的なもので客観的基準の存在をその内容とするものではないかもしれない。経済取引の変化に伴って相対的に変化するものであろう」として、前掲武田(隆)(2005)の解釈を直接的に言及しないまでも、間接的に異議を唱えている。

さらに、「会計処理基準は会計学者の頭のなかにあるものではなく、会計学のためにだけあるものではない。法人税法第22条第4項という実定法に規定された以上は租税法学との関係を見捨てず、『一般に公正妥当か否か』は課税庁、国税不服審判所、裁判所ともに、実際に取引を行った納税者が参加し意見を交換しながら判断すべきものといえよう。」(山本2016, 164頁)と、裁判例・裁決事例も含めた税法の理論も念頭に置いた議論の必要性を説いたことも留意しておきたい。

図表 9 社会通念による学説

論者	要素
金子宏（1988）	<p>企業会計原則の内容や会計慣行は必ずしも公正妥当であるとは限らず、網羅的とはいえないので、通達や裁判例等は企業会計の内容を補完する機能を果たす</p> <p>その解釈は、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を指す</p>
井上久彌（1988）	<p>絶対的、固有的なものでは必ずしもなく、相対的、可変的なものであり、社会的な保障の枠内で会計実践に信託することが合理的である</p>
武田隆二（2005）	<p>抽象的・観念的概念であり、客観的・具体的に規定できず、一般に公正妥当（一般概念）－有力な権威ある支持（媒介概念）－特定の原則（個別概念）という一連の関係で概念上の整備・一貫性が図られる</p>

（筆者作成）

ここで分析した諸見解は、公正処理基準の判断に関して「社会通念」における判断を要す

るとしたものに集約されると考えられる¹³³。これすなわち裁判所が昭和 50（1975）年頃から指摘され始めたところの社会通念で判断するといっても過言ではなからう。

第 3 節 学説上からの解釈

昭和 42（1967）年に創設された法人税法 22 条 4 項に規定される公正処理基準の規定は、立法担当者の解釈然り、その制定当初より議論の対象となっていた。その黎明期には明確な分類こそ存在しておらず、論点の手探り感こそ否めなかったものの、今日のそれへと通ずる萌芽は見受けられた。その後議論は洗礼され、同条項の解釈は大きく分けて「会計制度そのものを指すとした解釈」、そして「税法の趣旨目的が介入する余地があるとした解釈」へと変遷を遂げていくこととなった。

そこでこれら二項の関係を整理していく中で、それぞれの解釈の中にも温度差があり、明確にそれを指す解釈と、そうとは言い切れない解釈とが混在していた。

さらに解釈の議論の整理・分析を進めていくことにより、ある意味の膠着状態にあった二項対立へと落とし込むことが困難な第三の解釈、つまり「社会通念説」の存在が指摘できた。また、この新たな第三の解釈により解釈論の議論に幅をもたせることが可能となり、従来の研究とは異なる学説整理を行うことができた。

そうはいってもやはり、それぞれの解釈に優劣をつけることは難しく、どの説が有力であるかを示す決定的な議論も見受けられない。したがって、公正処理基準の規定を理解するにあたっては、藤掛（1967, 76 頁）が示した「種々の事例についての判断（裁判所の判例を含

¹³³ その他にも、「課税庁や裁判所が、…『公正妥当な会計処理の基準』という文言を利用して、…立法されていないルールを作り出そうとする試み」（岡村 2007, 38 頁）に着目した解釈や、「配当規制を考慮する必要がない証券取引法の計算規定に基づく損益情報・財務情報は、商法計算規定に基づく損益情報・財務情報と異なってよいものとして、情報提供を充実させる」（弥永 2001, 33 頁）という観点から同基準を考える解釈なども存在するが、本項での趣旨目的と乖離する思考であるため、ここでは取り扱わないものとする。

む。)の積み重ね」を判例分析に求め、司法上の判断に委ねることとなる¹³⁴。

よって次章以降からは、公正処理基準の規定に関して言及した代表的な裁判例を分析し、その解釈を整理することにより、先行研究¹³⁵にて導出された適応要件たるメルクマールを再検証する。さらに、第三の解釈たる「社会通念」での判断に対する認識を司法上から分析することで、本稿における同規定への接近を強めてみたい。

¹³⁴ さらに金子（2019, 351頁）「何が公正妥当な会計処理の基準であるかを判断するのは、国税庁や国税不服審判所の任務であり、最終的には裁判所の任務である。」として、立法趣旨と同様の指摘をしていることから、本章における判例分析の重要性は主張される。

¹³⁵ 詳しくは後述によるが、本稿「はじめに」にて言及したとおり、東条（2018, 109頁）は公正処理基準の適用要件たるメルクマールとして、納税者の会計処理に「慣行性」があること、そして「公平性」があることの2つを導出している。

第3章 租税判例による解釈

前章での学説整理からは、法人税法 22 条 4 項による公正処理基準の規定に関する解釈の議論について、そのうちどの見解が優位性を有しているのか詳らかになることはなかった。ところが司法上では、本稿「はじめに」にて述べたとおり、大竹貿易事件にて最高裁で初めて公正処理基準の解釈に関する判断がなされ、これをターニングポイントとして、この解釈論の議論は税法の観点からの解釈が支配的となっている。以降も税法の趣旨目的との関係性に言及する判決が登場し始め、公正処理基準の適用要件としてある一定のメルクマールが存在することが明らかになった¹³⁶。

しかし、同条項の解釈論の展開次第では、後述による多様化した会計基準の影響が直接的に課税所得計算に及ぶこともあれば、会計処理によっては税務上否認される可能性もある（坂本（雅）2015, 5 頁）。そこで、同条項の解釈を司法上の観点からの判断に委ね、これに係る裁判例をより精緻に分析する必要がある。さらにこの作業により、より緻密なメルクマールを導出できる可能性も存在する。

また、ここまでの解釈論に対する整理・分析からは、同条項と密接にリンクする裁判例も浮上し始めている。通時的にこれらをリストアップしていくと、昭和 50（1975）年前後¹³⁷より同規定へと直接的な判断がなされ始めていることは先行研究¹³⁸でも指摘されているのだが、平成期に入ってから、同規定の理解に資する有意的な裁判例も多々見受けられるようになっている。

¹³⁶ この分野の先行研究としては東条（2018, 109 頁）が挙げられ、ここでは「慣行性」と「公正性」の要件が指摘された。さらに後者については、裁判官の言及内容に従うと、「利益操作の可能性」、「課税機会を逸失する可能性」、そして「不当な所得減少の可能性」の判断要件を、公正処理基準の適用要件たるメルクマールとして導出している。

¹³⁷ 詳しくは後述によるが、東京地判昭和 50 年 8 月 28 日行裁例集 26 卷 7・8 号 944 頁、東京地判昭和 52 年 12 月 26 日判時 909 号 110 頁などが挙げられる。次節においては、これらを含めた 4 件の事例を取り扱うこととする。

¹³⁸ 例えば、原（2008, 289-297 頁）や坂本（雅）（2014, 32-33 頁）を参照。

これら裁判例の重要性は言うまでもなく、その司法上からの認識を本稿に織り込むべく、本章では同規定が議論的となった代表的な裁判例を分析し、その判断基準となり得るメルクマールの検証がなされるべきである。

したがって本章では、既存のメルクマールに対する検証を含む先行研究へのブラッシュアップを行うことにより、その理解を深めることを目的とする。第1節では取り扱う裁判例の範囲を限定し、第2節および第3節では通時的に裁判例への分析を行い、これらの分析から導き出される時代別の解釈論を整理することにより、公正処理基準の規定に係る解釈に対して司法からの接近を試みたい。

第1節 裁判例の射程

本節では、次節移行にて分析を開始する裁判例の射程を決定する。もとより公正処理基準に関する判例は決して多いわけではないが、先に述べた大竹貿易事件後は「収益認識の場面に限らず下級審判決では当該判示が直接引用され、あるいはその考え方を踏襲する姿勢を確認でき、さらには公正処理基準による判断枠組みを用いて納税者の会計処理を否認するといった裁判例すらみられるようになった。」(坂本(雅) 2015, 10頁)とした指摘もあり、当該判決の影響力の大きさは言うまでもない¹³⁹。

したがって以降では、同規定の判断基準に言及され始めた昭和50(1975)年代の事例に始まり、大竹貿易事件から展開される平成の事例を含め、本章執筆時点現在(2020年11月30日)までの期間における代表的な事例を通時的に取り扱いたい。

¹³⁹ さらに坂本(雅)(2015, 9頁)は、大竹貿易判決には2つの重要な意義があるとした。その1つは「最高裁として初めて法人税法における収益計上基準を示した」ことであり、また1つは「公正処理基準の解釈に直接的に言及したことである」とした。続けて本判決では、「収益計上基準の法的根拠を公正処理基準に求めた上で、収入は『その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべき』として、所得税法同様に権利確定主義によることを、また公正処理基準はその解釈において、『公平な所得計算という要請』を受けることを明らかにしている」ことから、これらはいずれも「租税法の観点からの公正処理基準の解釈と捉えることができよう」と結論づけた。

第1項 抽出・分類方法

次節以降で取り扱う裁判例の抽出には、「LEX/DB インターネット・TKC 法律情報データベース」および「TAINS 日税連税法データベース」を利用し、「公正処理基準」・「22条4項」・「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」のキーワードにより検索を行っている。その結果ヒットした裁判例について、裁判官が公正処理基準の解釈を判断基準とした事例を抽出することにより、代表的な裁判例を渉猟した。

この作業により抽出した事件数は122件、裁判例数は地裁・高裁・最高裁をそれぞれカウントすると243件となる。各裁判例は事件ごとに整理し、各判例には通し番号を付けている（論文末に添付資料として掲載）。

第2節 社会通念の判断に係る判例分析¹⁴⁰

本節では、前述の検索方法に「社会通念」のキーワードを加えた方法により再検索をし、昭和50（1975）年頃のものに渉猟した。この作業により抽出した事件数は66件、裁判例数は地裁・高裁・最高裁をそれぞれカウントすると143件となる。そのうち、公正処理基準の解釈について、その判断基準について言及され始めた初期のものをいくつか取り上げ、その内容を紹介する。

以降では、解釈の土俵に黎明期の段階で影響を与えていたと判明した東京地判昭和50年8月28日行裁例集26巻7・8号944頁、東京地判昭和52年8月30日税資95号402頁、東京地判昭和52年12月26日判時909号110頁、そして東京地判昭和54年9月19日判

¹⁴⁰ 本節および次節における事件の概要および判示は、「LEX/DB インターネット・TKC 法律情報データベース」および「TAINS 日税連税法データベース」から引用した情報をもとに作成している。また、同節内における略称は、各項にて別個独立したものとする。

タ 414 号 138 頁の 4 件を取り扱う。さらに、これら事件の概要と、その判示の要旨、そして各判決に対する考察を述べていく。

なお、前章での学説整理にて見受けられた裁判例については次節にて取り扱うのだが、本節では社会通念に関して具体的に明示された最判平成 16 年 12 月 24 日民集 58 卷 9 号 2637 頁（以下、「興銀事件」とする。）を取り上げる。この事例に関しても同様に事件の概要と判示の要旨だけでなく、本判決に対する考察を掲載する。本事例は本稿での射程とはやや異なるものの、これらの作業を経ることにより、第三の解釈としての「社会通念説」に対する司法上での認識へと接近してみたい。

第 1 項 東京地判昭和 50 年 8 月 28 日行裁例集 26 卷 7・8 号 944 頁

（1）事件の概要

X 社¹⁴¹（原告）は、昭和 44（1969）年 7 月 1 日から昭和 45（1970）年 6 月 30 日までの事業年度（以下「本件事業年度」という。）において、O 市内に有する建物を O 市に収用され、その対価補償金等を受領した。その後 X 社は、本件事業年度中に当該補償金の一部で S 市所在の土地（以下、「本件土地」という。）を代替資産として取得し、その取得に際し、不動産仲介業者に対し、本件土地の仲介手数料（以下、「本件仲介手数料」という。）を支払った。

X 社は、本件土地について租税特別措置法六四条の規定による固定資産圧縮記帳損失として一定額を、また、同法六四条の二所定の期間内に前記補償金の残額をもって代替資産を取得する見込みであるとして、同条の特別勘定繰入として一定額を決算書に計上し、修正申告に際しては、当該金額の合計額から X 社の計算に係る圧縮限度超過額及び特別勘定繰入限

¹⁴¹ 本章では、各裁判例に登場する動作主体・対象を共通して代名詞で表現するものとする。ただし、それらは各事例で別個独立した名称であるとする。

度超過額の合計額を控除した残額を損金に算入したほか、本件仲介手数料についても本件土地の取得価額に算入せずに損金として計上した。

しかしながら、本件仲介手数料は本件土地の取得価額に算入すべきであり、損金に算入すべきではないため、S 税務署長（被告）は、当該仲介手数料の損金算入を否認し、当該金額を本件土地の取得価額に算入したうえ、当該算入後の取得価額を基礎に本件土地に係る圧縮限度額及び特別勘定繰入限度額を再計算したところ、X 社の計算に係る前記圧縮限度超過額及び特別勘定繰入限度超過額の外に、さらなる圧縮限度超過額および特別勘定繰入限度超過額が算出されたので、これを X 社の修正申告に係る欠損金額に加算して更正処分（以下、「本件更正」という。）を下したが、X 社はこれを不服として、本件更正の取消しを請求したものである。

（２）判示

X は、減価償却資産の取得価額を定めた法人税法施行令 54 条 1 項 1 号が、その資産の取得原価が償却されて結局損金となることを前提として、その資産の取得価額に付随費用を含ませ、費用配分の原則を定めたものにすぎないことから、土地をはじめとする非減価償却資産に同令の適用の余地はなく、このことは同施行令が減価償却資産に限って本規定を設けていること、さらに『利益なきところに課税なし』との税法の根本原則からも明らかである旨主張した。

しかし、「一般に公正妥当な会計処理の基準を要約したものと認められる企業会計原則（圏点筆者作成）や施行令の改正の経緯等からすれば、同施行令の規定が非減価償却資産についても類推適用されるべきことは明らか」であり、「その取得価額の範囲を確認的に明らかにする必要があるとされたことによるものと解せられ、非減価償却資産の取得価額の範囲については別異に解すべきであるとの見解を示しているものとは到底いえず、またそのように解さなければならない理由もなく、また、非減価償却資産の取得価額の範囲を減価償

却資産のそれと同様に解しても、右取得価額はその資産を譲渡した時点において損金の額に算入されることとなる」ものであり、本件での X が主張するような「利益のないところに課税する結果となるものではない」とされ、X 社の請求は棄却され、訴訟費用を X 社の負担とした。

(3) 判決に対する考察

本件判示からは、司法上における企業会計原則や施行令の改正は、一般に公正妥当な会計処理の基準を要約したものとして認識されていたことが窺える。つまり、公正処理基準の規定に関して争われた黎明期では、前章で整理した三項の解釈のうち、会計側のそれを司法上では採用していたのである。

しかし、本件のみではこれを裏付けるに至らないことから、引き続き同時期の裁判例を分析したい。

第2項 東京地判昭和52年8月30日税資95号402頁

(1) 事件の概要

X社(原告)は、昭和49(1974)年2月28日、昭和48(1973)年1月1日から同年12月31日までの事業年度(以下、「本件事業年度」という。)中にS区の宅地(以下、「本件土地」という。)購入に際し、訴外Yに対し仲介手数料(以下、「本件仲介手数料」という。)を支払い、同金額をX社の本件事業年度の所得の算定上損金の額に算入し、本件事業年度の法人税につき確定申告をした。

しかしながらM税務署長は、本件仲介手数料は税法上固定資産の取得価額に仲介手数料等の付随費用が含まれるとする見解が裁判例にて支持されていることを踏まえ、一般に公

正妥当と認められる会計処理の基準に従えば、土地の所得に際し支出した仲介手数料が、当該土地の取得価額に含まれることは明らかであるとして、昭和 50（1975）年 6 月 30 日付で、当該申告に係る所得金額に対して更正処分（以下、「本件更正」という。）をした。

これに対し X 社は、租税法律主義の原則および公平負担の原則から税法の分野では安易な類推適用は許されず、その実質的根拠が示されなければならないとし、さらに当該会計処理は法 22 条 4 項の趣旨に沿ったものであるからこれを否認した被告の本件更正は違法であるとして、その本件更正の取消しを請求したものである。

（2）判示

法人税法では、土地の取得に際して支出した仲介手数料がその土地の取得価額を構成するが否かについて定められた明文規定は存在していないが、同法 22 条 3 項、および 4 項からすれば、本件は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従い判断すべきであり、一般に公正妥当な会計処理の基準を要約したものと認められる企業会計原則（圏点筆者作成）」のうち第三の五によれば、「貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない。」とされる。

さらに、従来から行われていた公正妥当な会計慣行を確認的に明文化したものとすぎないものと解される昭和 49（1974）年 8 月 30 日改正後の第三の五の D によれば、「有形固定資産の取得原価とは、原則として当該資産の引取費用等の付随費用を含める」こととされている。

その一方で、同法施行令 54 条 1 項は、「減価償却資産の取得価額の範囲についてその取得の態様に応じて規定しているが、旧法人税法施行規則 21 条の 7 において減価償却資産と非減価償却資産とを特に区別することなく固定資産の取得価額の範囲について右規定と同様のことが規定されていたこと及び前記公正妥当な会計慣行を斟酌すれば、非減価償却資産の取得価額の範囲についても、減価償却資産のそれに関する右規定を類推適用するのが

相当である。」として、X社の請求を棄却し、訴訟費用をX社の負担とした。

(3) 判決に対する考察

本件判示では、前項での判示と同様に、司法上では企業会計原則が一般に公正妥当な会計処理の基準を要約したものであるとして認識されていた。したがって、どうやら公正処理基準の規定に関して争われた黎明期では、会計側からの解釈を織り込んだ認識を司法上では採用していた可能性が強まってきた。

第3項 東京地判昭和52年12月26日判時909号110頁

(1) 事件の概要

X社(被告)は、M区に本店を置き、印章販売を目的とする有限会社であり、Y(被告人)は、X社の代表取締役として同会社の業務全般を統括していたものであるが、YはX社の業務に関し法人税を免れようと企て、売上の一部を除外して簿外預金を蓄積するなどの方法により所得を秘匿したうえ、昭和48(1973)年9月1日から昭和49(1974)年8月31日までの事業年度(以下、「本件事業年度」という。)におけるX社の実際所得金額が発生していたにもかかわらず、昭和49(1974)年10月30日、M区所轄のM税務署において、同税務署長に対し、その所得金額およびに対する法人税額につき虚偽の法人税確定申告書を提出し、そのまま法定納期限を徒過させ、これをもって不正の行為によりX社の本件事業年度における正規の法人税額と申告税額との差額を免れ、昭和49(1974)年9月1日から昭和50(1975)年8月31日までの事業年度(以下、「本件第二事業年度」という。)におけるX社の実際所得金額が発生していたにもかかわらず、昭和50(1975)年10月31日、同M税務署長に対し、その所得金額およびこれに対する法人税額につき虚偽の法人税確定

申告書を提出し、これをもって不正の行為により X 社の本件第二事業年度における正規の法人税額額の算定と当該告税額との差額を免れたものである。

(2) 判示

企業は、その会計処理において決算手続上その他の理由により、特定の期間損益事項につき帳簿締切日を当該事業年度終了の日の前若しくは後の日に近接した一定の日であり、かつ、毎期同一の日に締切られ、しかも、かかる基準を適用することについて相当の理由があり、継続的に適用される会計処理として、そこに恣意性や偶然的な要素が介入する余地がなく、税法における期間計算の趣旨に反しない場合には、その限度において税法適用上でも、かかる処置を敢えて否定すべきではない。本件の場合では、毎期継続して同一日である 9 月 5 日までの期間損益を算定していたこと、そしてそこに何ら意識的な利益操作の手段でなされたものではないことから、税法における期間損益の趣旨に反するものではなく、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行であると考えられる。

実務の観点に際しても、一般の決算においては、「各勘定科目について正確に月末までの計数等を整理することが困難な場合も少なくない」ことから、事業年度の末日から若干繰上げるなどの調整を図り、その締日を変更する必要性が認められる。そのことは、「一般社会通念に照らし、公正妥当と評価しうるに足るもの、すなわち健全な簿記会計の慣習というべきである」とした。

続けてこれは、「厳密に言えば、それは税法上の所得と企業利益との間に開差を生じている場合であるが、それが期間損益の本旨に反しない限り、税法上の所得計算は、できるだけ会計慣行との間に差異が生じないように、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によっていけば、その意思を尊重して計算するのが妥当であり、それが法人税法二二条四項の『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従うことになる」と解せられるからである。」として、同条項と一般社会通念との関係を指摘し、X 社を罰金刑に、Y を懲役刑に

それぞれ処罰が下された。さらに Y に対しては、この裁判確定の日から二年間、懲役刑の執行猶予が付された。

(3) 判決に対する考察

本件は、金子(1988)の解釈に影響を与えた裁判例の1つである。この判示においては、一般に実務上における決算ではべ日を変更することの必要性が生じることもあり、それは「一般社会通念に照らし、公正妥当と評価しうるに足るもの、すなわち健全な簿記会計の慣習というべきである。」とされた。そして、納税者が税法における期間計算の趣旨に反することのない継続適用された会計処理が健全な会計慣行であることから、「それが法人税法二条四項の『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従うことになると解せられる」とされた。

ここで初めて、同条項の解釈に「一般社会通念」という判断基準が用いられ、これは「健全な簿記会計の慣習」と言い換えられ、司法の判示に採用された。前章における第三の解釈がここで登場し、この判示には税法の趣旨目的を介入させんとした税法側の意図は見受けられない。したがって、この時代では公正処理基準の規定を解釈する際には「社会通念説」を用いて、さらにその本質は会計側の見地から判断することとしていたのであろう。

第4項 東京地判昭和54年9月19日判タ414号138頁

(1) 事件の概要

X社(被告)は、C区に本店を置いた建設重機の賃貸、販売等を目的とする会社であり、Y(被告人)は、X社の代表取締役として同会社の業務全般を統括していたものであるが、YはX社の業務に関し法人税を免れあるいは法人税の還付を受けようと企て、架空修繕費

を計上するなどの方法により所得を秘匿したうえ、昭和 49（1974）年 1 月 21 日から昭和 50（1975）年 1 月 20 日までの事業年度（以下、「第二事業年度」という。）における X 社の実際所得金額につき、K 税務署長に対し、同事業年度における欠損金額の発生により納付すべき法人税はない旨の虚偽の青色申告書である確定申告書を提出すると同時に、昭和 48（1973）年 1 月 21 日から昭和 49（1974）年 1 月 20 日までの事業年度（以下、「第一事業年度」という。）における法人税相当額の一部の還付を請求する旨記載した欠損金の繰戻還付請求書を提出し、これをもって、不正の行為により第二事業年度における法人税額を免れ、かつ、昭和 50（1975）年 6 月 30 日に還付金を X 社の第一事業年度の納付すべき法人税等に充当させ、これをもって不正の行為により同額の法人税の還付を受け、さらに昭和 50（1975）年 1 月 21 日から同 51（1976）年 1 月 20 日までの事業年度（以下、「第三事業年度」という。）における X 社の所得金額につき、K 税務署長に対し、第三事業年度における所得金額に対する法人税額につき、虚偽の青色申告書である確定申告書を提出し、これをもって、不正の行為により、X 社の第三事業年度における正規の法人税額と当該申告税額との差額を免れたものである。

（2）判示

法人税法が確定決算による意思表示を要請している理由は、「租税公平負担の原則との権衡において、納税者の自主的な納税申告によって租税債権債務を確定させようとする申告納税制度の本質に根ざすものであり、すなわち、法は納税者の申告によって租税債権債務を確定させる」ことに拠るものである。

しかし、企業内部における取引については、企業外部との取引とは異なり、「専ら企業の自主的な判断に委ね、ある事項につきこれを採用するか否か、どの程度の金額を計上するか等を最も熟知している企業自身にその法の範囲内において選択を委ね、或いは更に申告書上において納税者の意思を明瞭にさせ、必要な書類の添付ある場合に限ってこれを認める」

こととされている。

さらに、「企業において、法の要求する経理処理、或いは更に申告書上の必要な手続処理を行っていないければ、その規定の適用を許さないこととして、公平負担の原則の要請から、厳格性が求められ、かつ、納税者自身にその責任を負わせ、もって申告納税制度の実を挙げようとしているのである。」ともして、租税法律主義からの観点に際しても言及した。

Xが主張した所得算定に関しては、これは「公正妥当な合計慣行にもとづく経理処理によって算出される『所得』を遁脱する表象認識をもって責任を問う根拠としなければならない」とした。

続けて「『一般に公正妥当な会計処理の基準』（法二二条四項）とは、健全な一般社会通念に照らして公正妥当と評価しうるに足るもの、すなわち健全な簿記会計の慣習をいう意味と解すべきである」として、前掲昭和東京地判昭和52年12月26日判時909号110頁と同様の認識を示し、X社を罰金刑に、Yを懲役刑にそれぞれ処罰が下された。さらにYに対しては、この裁判確定の日から二年間、懲役刑の執行猶予が付された。なお、訴訟費用はX社およびYの連帯負担とされた。

（3）判決に対する考察

本件もまた、金子（1988）の解釈に影響を与えた裁判例の1つである。この判示においても同様に、公正処理基準の規定とは「健全な一般社会通念に照らし公正妥当と評価しうるに足るもの、すなわち健全な簿記会計の慣習というべきである。」としている。前項でのそれと同様に、ここにも税法側の意図は見受けられず、会計側よりこれを認識していると判断できよう。

以上4件の裁判例を分析してみたが、その黎明期では会計側の見地からこれを認識していたことが判明した。この結果は大変興味深く、さらなる検証を行うことにより、この時代の適応要件たるメルクマールに至ることが期待される。

第5項 興銀事件

本件は、法人税法における貸倒れを争点としたものである。一般的に、金融機関の貸付債権等が回収不能になったときは、貸倒れによる損失の額が当該金融機関の所得の計算上損金の額に算入されるべき損失額となる。しかし、当該金銭債権が貸倒れになったかどうかの個別の判定は難しく、法人税基本通達¹⁴²により一般的な基準が設けられている。

(1) 事件の概要

X銀行(原告・被控訴人・上告人)は、Z社の母体行¹⁴³となっていたが、同社の経営悪化及び債務超過に伴い、その営業譲渡及び解散の登記を先送りにすることを解除条件¹⁴⁴として、これに係る債権を放棄した。Xは平成8(1996)年3月期の法人税の申告につき、当該債権放棄相当額を貸倒損失として損金の額に算入した。これに対して、Y税務署長(被告・被訴人・被上告人)は、当該債権は全額回収不能には至っていないとして、その貸倒損失の損金算入を否認する更正処分等を行った。

(2) 判示

原判決は、当該債権放棄相当額が本件事業年度の損失の額として損金の額に算入されるべきであるとして破棄され、上告人の請求を認容した第1審判決は正当であり、被上告人の

¹⁴² 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)、9-6-2(回収不能の金銭債権の貸倒れ)、及び9-6-3(一定期間取引停止後弁済がない場合等の貸倒れ)までが該当する。

¹⁴³ 大手の銀行が住宅金融専門会社(住専)を子会社として設立し、その会社を通して住宅ローンや不動産ビジネスへの融資を行っていた。このときの親会社である銀行を母体行という。

¹⁴⁴ 特定の「条件」を充たしたときに、法律行為がその効力を失うという特約をいう。

控訴は以下を理由として棄却された。

「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が客観的に明らかでなければならず、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である。」

なお、本件判示において指摘された社会通念とは、これが「経験則と評価基準の一体的機能を意味するもの」であるとして、具体的には以下の項目が該当するとした。

- (a) 債務者の資産状況、支払能力等（債務者側の事情）
- (b) 債権回収に必要な労力（債権者側の事情）
- (c) 債権額と取立費用との比較衡量（債権者側の事情）
- (d) 債権回収を強行することにより生ずる他の債権者との軋轢等による経営的損失等（債権者側の事情）
- (e) 経済的環境

(3) 判決に対する考察

貸倒れの判定基準について、法人税法では特に定めを置いておらず、基本通達が代替の役割を果たしていた。貸倒れの有無については、厳格に判断されることから、課税実務上は基本通達により判断する場合が大半であった。

ところが、本件最高裁判決が採用した社会通念の判断基準は、貸倒れの判断基準として独立した一つのそれであり、通達基準と同格のものとして取り扱われるべきであると考えられる。現段階では、社会通念基準の射程は大掴みであり、実務においてはどの程度の規範性、

普遍性を持つのかは不透明な部分が多い。しかし、東京地判平成 19 年 4 月 20 日税資 257 号順号 10699¹⁴⁵では、本判決然り、債権者の個別の事情に配慮して特例の規定の適用を認めるべきと判示しており、その普遍性は明らかになったと考えられる。

なお、現段階では部分貸倒れを認めるまでには至っておらず、これに関してはさらなる議論がなされ、より進歩・発展した社会通念基準の中に取り組むか、あるいは立法論で対処するかを検討されるべきであると考えられる（渡辺（充）2008, 76 頁）¹⁴⁶。

第 6 項 小括

前章での学説整理を踏まえて推敲すると、法人税法 22 条 4 項による公正処理基準の規定に関して争われた初期の判決文では、社会通念上でこれを判断することが 1 つの判断基準として存在していた時代があった。前章にて学説上では第三の解釈として整理した社会通念説が、司法上では初期の段階で登場しており、その本質は会計側の見地からの認識であったことは大変興味深い¹⁴⁷。

¹⁴⁵ 本件は所得税法の保証債務の特例における求償権の行使不能判断について争われた事件である。

¹⁴⁶ 中里（2011, 42 頁）は、本件最高裁判決の影響力について「貸倒の有無という租税実体法上基本的な点に関する判断において、社会通念に基づいて正面から結論を下したものであって、その重要性は…かなり大きいといえよう。」として、当該判決を評価している。なお、これ以後の裁判例でも社会通念の概念は頻繁に用いられている。例えば東京地判平成 19 年 1 月 31 日税資 257 号順号 10623 は、電気事業者が従うべき法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準は、電気事業会計規則の諸規定のほか、一般に公正妥当な会計処理基準を含むとされた事例であるのだが、火力発電所設備に費用と時間を費やして再稼働したとしても「低効率で経済性が劣る経年火力発電設備が再稼働されるにすぎないから、原告がこのような選択をするはずがないことは、社会通念上（圈点筆者作成）明らか」とされた。さらに福岡地判平成 19 年 6 月 22 日税資 257 号順号 10733 では、「所得税法 64 条 2 項…にいう『保証債務を履行するための資産の譲渡があつた場合』とは、一般に、保証債務を履行するための資産を譲渡し、社会通念上（圈点筆者作成）相当な期間内にその譲渡代金でその保証債務を履行した場合又は保証債務を代物弁済した場合における資産の譲渡をいう。」とされ、判断根拠に社会通念のそれを用いている。

¹⁴⁷ 本節では取り上げていないが、京都地判昭和 32 年 12 月 11 日税資 25 号 945 頁や大阪高判昭和 37 年 2 月 28 日訟務月報 8 巻 4 号 569 頁、東京高判昭和 41 年 2 月 16 日税資 51 号 531 頁、さらには名古屋地判昭和 42 年 7 月 14 日税務訴訟資料 48 号 278 頁でも、会計側の見地より公正処理基準を認識している。

しかし、この社会通念とはあいまいな概念¹⁴⁸であり、具体的な適応要件としてのメルクマールにはなり得なかった。その実態についてはこの時代では明示されておらず、法律でも具体的な内容について言及されていないがゆえに、時代によってその指すところは柔軟に対応ができるのかもしれない。曖昧であるだからこそ、その時々状況に応じて対応できるのではなかろうか¹⁴⁹。

さて、ここまで法人税法 22 条 4 項による公正処理基準の規定に対し、司法上による判断の黎明期のそれを概観してきた。ここからは、同規定へと直接的に言及した裁判例を取り扱い、その具体的な適応要件たる解釈の指標を分析してみたい。

第 3 節 公正処理基準の解釈に係る判例分析

¹⁴⁸ なお、この「社会通念」とは、「社会一般で受け容れられている常識または見解」（広辞苑第七版）とされており、前章で整理した二項対立のいずれに該当するものであるのか、さらには司法上からの判断でもいずれを指しているのかについて、明示されているわけではない。司法上ではむしろ「積極的に税法の趣旨や目的を含意して公正処理基準を解釈する場面を確認することができる」（坂本（雅）2014, 33 頁）ものであり、これは本章での裁判例に対する分析からも明らかである。

¹⁴⁹ いわゆる社会通念という観点から判断するという姿勢は司法上では高い頻度で用いられており、この傾向は昭和 50（1975）年前後より見受けられる。例えば最判昭和 48 年 7 月 10 日判決税資 84 号 296 頁では、「実定法上特段の定めのない実施の細目については、…これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度（圏点筆者作成）にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解すべく…」とし、さらに最判昭和 51 年 3 月 18 日税資 87 号 858 頁では「上告人の事業に従事したことの対価であることを否定し、家族間の扶養の一態様として支給された生活費にすぎないとみることは、社会通念に照らし（圏点筆者作成）当を得たものとはいいがたい」として、社会通念という概念を司法上の判断根拠として用いた。

さらに、税目は違えども、この態度は共通して見受けられる。この社会通念上の判断を司法上の観点から考察するにあたり、所得税法 56 条において問題となった重要判例として妻税理士事件の地裁判決（東京地判平成 15 年 7 月 16 日判決税資 253 号順号 9393）がある。本事件に対する当該判決は、「旧態依然とした解釈に膠着せず、時代性を加味して、…法解釈に反映させたことは画期的な判断であり、言々、肺腑を衝く（渡辺（充）2008, 28 頁）」ものであり、形式的な課税体系に対して強く疑問を投げかけた判決となった。

ところがこの社会通念を判断根拠とする考え方には、この「社会通念」という概念は「裁判官が自分の根拠のない判断を判決で正当化するための、特製の裁判用語」（長谷川 1980, 19 頁）とした見解もあることを留意しておきたい。

本節では大竹貿易事件を始めとした、公正処理基準の解釈に関して言及された8件の裁判例を取り扱う。初項にて同事件を、次項から福岡地判平成11年12月21日判決税資245号991頁（以下、「リース事件」とする。）、宮崎地判平成12年11月27日判決税資249号731頁（以下、「連帯保証人事件」とする。）、横浜地判平成13年10月10日判決税資251号順号8999（以下、「マサシマ社事件」とする。）、神戸地判平成14年9月12日判決税資252号9188頁（以下、「互助会¹⁵⁰事件A」とする。）、神戸地判平成17年3月23日判決税資255号9966頁（以下、「互助会事件B」とする。）、東京地判平成19年6月26日判決税資256号順号10513（以下、「互助会事件C」とする。）、東京地判平成19年6月27日判決税資257号順号10737（以下、「織物事件」とする。）を時系列順に取り扱う。

なお、公正処理基準の解釈が注目を集めた事例として、最判平成6年9月16日刑集48巻6号357頁（以下、「SVC事件」とする。）、名古屋地判平成13年7月16日判決税資251号順号8948（以下、「商品券事件」とする。）、最判平成18年6月23日判決税資256号順号10434（以下、「ソフトウェア事件」とする。）、東京高判平成25年7月19日判決税資263号順号12263（以下、「ビックカメラ事件」とする。）があるが、これらは争点記載がないため、本文中での分析を省略し、脚注にて整理することとする¹⁵¹。

¹⁵⁰ 本章では、一般消費者との間で前払月掛方式により所定の掛金を積み立て、その申し出があった際に冠婚葬祭等の施行をすることを業としている法人を「互助会」という。

¹⁵¹ 以下、それぞれの事件に関して簡潔に記載する。

①SVC事件は、最高裁が脱税工作のための支出金、いわゆる脱税経費の損金性否認の根拠につき、初めて司法上で判断を下した事案である。地裁では法人税法の趣旨目的等から、高裁では法人税法における政策的、技術的配慮の観点等から、そして最高裁ではアメリカの公序の理論等を用いて、脱税経費の損金性は否認されたのだが、その理由としては一貫して公正処理基準が用いられた。

そこで、本判決のように公正処理基準を解釈すると、支出内容の「公正性」が妥当であるか否かだけでなく、同基準が含む「公正」という単語につき、公序の理論を用いて会計上の費用性に関する議論も見受けられる（北口2019, 26-27頁）。さらに北口（2019）は本件の特徴として、「従来考えられてきた純会計的思考に基づく公正処理基準の解釈とは異なり、公正処理基準自体に法人税法の趣旨・目的という税法的価値判断を組み込むところ」（26頁）が挙げられるとした。

さらに前掲中島（1997）は、『支出の事実』が存在するものを『事実に反する行為』といった表現を用いて『公正処理基準』によって否定することは、法人税法二二条四項の『公正処理基準』の規定に『処理基準』以上に支出自体についての価値判断基準の意味を与えることとなり、妥当な適用とは思われない」（82頁）とし、あえて公正処理基準を判断基準とする必要はなく、損金の妥当性を問うべきであった旨を指摘

第1項 大竹貿易事件

(1) 事件の概要

した。

また、「仮に、本件の…ように『もし、違法支出に係る本件手数料を損金に算入するという会計慣行が存するとすれば、それは公正妥当な会計慣行とはいえないというべきである』というように支出の性質から損金算入の是非を判断するために公正処理基準を用いるのであれば、…公正処理基準の解釈限界を不明確にしたもの批判しなければならない。」(83頁)とし、ここに同条項の認識に対する瑕疵が認められるとした。

②商品券事件では、健全な会計慣行に基づいた会計処理が、本件における公正処理基準には該当しないと判断された事例である。原告(納税者)は、商品引換券等は発行者がその商品券を持参した顧客に対し、券面額まで商品等を給付する債務を負担したことを示すものであることから、その発行の際に収受する対価の性質は預り金というべきであり、原告が採用した方式は正規の簿記の原則に従ったものである旨主張した。

しかし被告(課税局)は、一度商品引換券等が発行されると、その引渡し等がなされるかどうかは商品引換券等の所持者の一方的な意思によって決定されることとなり、所持者が商品引換券等を紛失・退蔵した場合は、この引渡し等がされないままの状態が継続することとなり、永久にこれに対する収益計上がされないこととなり、税務処理上大きな弊害が発生する。したがって、原告は採用した方式が公正妥当処理基準に適合するとは認められないとして、原告の処理を否認した。

③ソフトウェア事件では、ソフトウェア開発に関する委託料が、平成10(1998)年に公表された「研究開発等に係る会計基準」と、旧法規通8-1-7のどちらに従って計上されるべきであるかが争われた。納税者は新会計基準に従い、委託料を無形固定資産として資産計上し、その販売可能期間から類推して一年で償却したが、最高裁は「新会計基準は当然に法人税法二二条四項にいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に該当するものではない」とした上で、旧通達を適用し、繰延資産にこれを計上させ、五年間均等償却が適切であり、その超過償却額は損金不算入である旨が判示された。

④ビックカメラ事件では、いわゆる不動産流動化実務指針に基づいて金融取引として処理したことが妥当か否かが争点とされた事例である。本件地裁判決では後述による大竹貿易事件の最高裁判決を引用し、『「法人税法22条4項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を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上すべきものと定めたものと解される」とした部分を引用し、その他の下級審裁判例や学説に照らせば、この税会計処理基準とは客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準であると認められる方式に基づいて所得の金額の計算がされている限り、これを認めようとするものと解されるが、…公平な所得の金額の計算という要請に反するもの、あるいは適正公平な税収の確保という観点から弊害がある会計処理の方式は、税会計処理基準に該当しないとしたものとするのが相当である。』として、不動産流動化実務指針が税会計処理基準に該当しない旨を判示した。司法上で法人税法22条4項を「税会計処理基準」と称した点は大変興味深く、本稿における論調からして発展性のある項目であるため、これについては後述により詳しく言及する。

X社は、ビデオデッキ、カラーテレビ等の輸出取引業を行う株式会社であり、X社と海外の顧客との間の輸出取引は、X社において輸出商品を船積みし、運送人から船荷証券の発行を受けた上、商品代金取立てのための為替手形を振り出して、これに船荷証券その他の船積書類を添付し、いわゆる荷為替手形として、これをX社の取引銀行で買い取ってもらうというものであった。

この取引についてX社が従来採用している会計処理は、荷為替手形を取引銀行で買い取ってもらう際に船荷証券を取引銀行に交付することによって商品の引渡しをしたものとして、荷為替手形の買取りの時点において、その輸出取引による収益を計上するものであり、昭和54(1979)年4月1日から昭和55(1980)年3月31日まで、および昭和55(1980)年4月1日から昭和56(1981)年3月31日までの各事業年度(以下、「本件事業年度」という。)においても、輸出取引による収益を為替取組日基準によって計上して所得金額を計算し、法人税の申告を行った。

これに対しK税務署長は、当該為替取組日基準による収益計上に係る会計処理は公正処理基準に該当せず、船積時を基準として収益を計上する会計処理(以下、この会計処理基準を「船積日基準」という。)により収益計上を行うべきとして係争対象事業年度分の所得金額および法人税額の更正(以下、「本件更正」という。)を行った。X社はこれを不服とし、本件更正の取消しを請求した。

(2) 判示

商品等を販売した際の収益の帰属時期については、法人税法上での損益の計算について、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきものと定められるに過ぎないが、今日のように経済が複雑化した状況では、多くは信用取引であり、例えば現金主義を採用している企業では、その期間損益を正確に把握することは困難であるように、多くの債権債務

が同時に併存している。

その収益は、一般に公正処理基準により算定されるのだが、これについては「企業会計の実務のなかに慣習として発達したもののなかから一般に公正妥当と認められるところを要約した企業会計原則」であり、ここでは損益の計算につき原則として発生主義を採用すべきものと定め、商品の売上高については実現主義の原則に従うことを定めている。

法人税法においては、「すべての納税者を画一的かつ統一的に扱う必要があり、そのため課税の公平、明瞭、確実、普遍等の要求があることからすると、収益の認識基準については、客観的にみて収益実現の可能性が確実になったものと認められるような状態が存し、かつ会計処理の基準からみても、会計事実として確認記帳するに適したものであるかどうかを基準にして判断すべき」であるとし、商品等の販売に関しての収益の認識基準については、「原則として商品等の引渡しを基準とするのが相当である。」として、X社の請求は棄却された。

本地裁判決から、船積日基準は法人税法 22 条 4 項による実務上で一般に採用されている公正妥当な会計処理基準であり、本件輸出販売における収益認識基準としては船積日基準によることが相当であるとの見解が、司法上では採用されていることが理解できる。

この判断を X 社は不服とし、さらに控訴を行ったのだが、司法は以下の判示を下した。

地裁判決のとおり、一般に公正妥当と認められる会計原則とは、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、これに該当する部分を要約したものであり、すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない（第二・損益計算書原則一・A）。

原則としていわゆる発生主義を採用すると共に未実現収益は計上してはならないとしており、また、売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によつて実現したものに限る（第二・損益計算書原則三・B）として、売上高については実現主義によることとした。なお、販売基準では財貨または役務が外部に販売されることをもって、収益が

実現するものとしているが、この場合における収益の実現とは、「販売による財貨の移転等によつて発生した価値が、客観的にみて確実となつたと認められるような状態となり、かつ会計的に、その取引について仕訳記帳がしうるような客観性と確実性を備えるに至つたことを指すもの」と解される。

そして、その企業会計実務においては、商品の引渡しの時点をもって、販売に係る収益を認識する具体的な基準としており、「法人税法基本通達 2-1-1 及び 2-1-2 は、法人税法においても右趣旨にしたがうこととし、商品の販売による収益計上基準の具体的な基準として、引渡基準による旨を定めたものと解される。」として、X の請求は同様に棄却された。X 社はこれを受け、さらに最高裁へと上告したのだが、以下の判示が下され、この内容が大きな影響を及ぼすこととなる。

法人税法では、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外の取引に係る収益の額とするものとされ、当該事業年度の収益の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算すべきものとされている（法法 22 条④）ので、ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従う必要がある。したがって、収益は、その実現があつた時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものであり、「法人税法 22 条 4 項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当である（圏点筆者作成）との見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計上すべきものと定めたもの」¹⁵²と解される。

したがって、「権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なもののみられる収益計上の基準の中から、その法人が特定

¹⁵² 当該引用部分については、前章および本章との整合を図る上で重要性が高いため、本章での論調との関係から、後述にて詳しく言及する。

の基準を選択し、継続してその基準によつて収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである」とし、その権利が未確定の段階でこれを収益に計上することや、既に確定した収入すべき権利を現金の回収を待つて収益に計上するなどの会計処理は、公正処理基準の規定を充足しているとは認め難いとした¹⁵³。

本件最高裁判決では、公正処理基準の具体的内容に関して「収益は、その実現があつた時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべき」としている点に注目したい。本事例に当てはめると、商品を船積した時点で引渡しに係る役務の提供は完了しているため、その部分に関しては公正処理基準に該当するとされた。一方で為替取引日基準は、商品を船積した時点では代金が回収可能な状態にあるにもかかわらず、その為替手形の買取時点まで収益計上を行わないことには恣意性が認められるとし、同基準には該当しないとされた。

なお、本最高裁判決において、法人税法 22 条 4 項による公正処理基準の規定と意義については以下のようにも示されており、以降多数の判示において引用されている。

「法人税法 22 条 4 項にいう『公正妥当な会計処理の基準』とは、企業会計原則や商法、証券取引法の計算規定に代表される財務諸表の作成上の指針あるいは制約事項として、企

¹⁵³ この最高裁判決については、裁判官のうち 2 人が反対意見を有しているのだが、本稿での論考の都合上、これは本文にて取り扱わないこととする。そのうちの 1 人である味村裁判官は、以下のように解釈している。『「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、法人税法 74 条（確定申告）1 項と統一的に理解すべきであつて…株式会社である場合にはその計算書類の内容に関する商法の規定が右の基準に該当し、つまり前法条は、確定した決算に基づくことを要するとしているが、…すべて内国法人には確定決算の内容に関する規範があると考えられ、法人税法に定めがない場合にまで、右規範と異なる会計処理の基準により収益等を計算すべき旨を法 22 条 4 項が定めていると解することは、74 条 1 項の趣旨との間にそごを生じ不合理であるから、法 22 条 4 項は、確定決算の内容が右の規範に適合しているときはその確定決算により、右の規範に適合していないときは右の規範によつて計算すべき旨を定めたものと解すべきこと、株式会社にあつては、計算書類の内容に関する商法の規定が『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に該当し、そして商法 32 条（包括規定）2 項は、商業帳簿の作成に関する規定の解釈について公正な会計慣行をしんしやくしなければならないとして、企業会計原則は企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められるところを要約したものであるから、公正な会計慣行を記述している限りにおいて、株式会社の計算に関する規定の解釈についてしんしやくされることとなる。』なお、大白裁判官もこの見解に同調し、反対意見を掲げている。

業会計実務の中に慣習として発達具体化した会計原則をいうものであって、経営者に恣意的な会計方法の選択を許すものではなく、一般社会通念に照らして公正かつ妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味するものと解される。もっとも、企業会計原則等による定めは、およそ原理的、基本的な事項に限られ、全ての企業活動について網羅的に定めるものではないから、例えば、ある業界団体がそれぞれの実情に応じて明瞭かつ簡便な会計基準を独自に定めている場合に、当該基準に従った会計処理が社会通念上も公正かつ妥当であると認められ、かつ、業界に属する各法人において一般に広く採用されている場合には、当該慣行は企業会計原則等を補完するものといえることができ、法人税の課税所得の計算においても、それに依拠することができるものと解するのが相当である」。

本最高裁判決から、船積日基準によって輸出取引による収益を計上する会計処理は、公正処理基準に適合し、実務上でも広く一般的に採用されていることから、被上告人が船積日基準によって本件更正処分を行ったことには問題がないとの司法上での判断が確認できる。

(3) 判決に対する考察

本件判決の意義として、①法人税法 22 条が定める法人の所得算定における収益の計上基準につき、原則として権利確定主義が妥当する旨を最高裁が明示的に述べた点、そして②船積日基準が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に適合するのに対し、為替取組日基準がこれに適合しないとの判断に際し、人為的な操作の可能性を重視した点が考えられる（神山 2016, 123 頁）。

ここでは、(i) 権利確定主義による収益計上の論点、さらに (ii) 利益操作の可能性という二つの判断基準が示された。したがって以降では、これら 2 つの論点に焦点を当て、清永 (1994)、綿引 (1994)、小塚 (2011)、そして酒巻 (1994) の見解を中心に考察を進める。

(i) 権利確定主義による収益計上

そもそも権利確定主義とは「外部の世界との間で取引が行われ、その対価を収受すべき権利が確定した時点をもって所得の実現の時期と見る考え方」（金子 1995, 284）として定義されていた。そして収益の計上時期については、例えば他の税目として所得税法では、36 条 1 項の条文から、原則として権利確定主義によることと解されてきた¹⁵⁴。

一方法人税法では、これと同様または類似の文言は見受けられず、「その根拠が見出だせないにもかかわらず、判例実務をほぼ支配している」（岡村 2007, 58 頁）とされている。

ところで、本件判決における収益の計上基準については、法人税法 22 条 4 項による公正妥当な会計処理基準に従うべきであることから、清永（1994）は「その実現のあった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したとき」とする考え方につき、「一般に従来もそのように解されてきていると思われ、筆者としても特に異論はない。」（153 頁）としているのだが、「その『実現』がなにを意味するかは特に本件判決では説明はない。本件判決では、『その実現があった時』を言い換えて『その収入すべき権利が確定したとき』といている…。そして、『その収入すべき権利が確定したとき』とは、…『法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準』によって原則として判定されることになるようである。しかしながら、法律上『権利の行使が可能となる』とはどういう状態になった時をいうのか、直接的かつ具体的な説明は本件判決には残念ながら見出せないように思われる。」（同頁）として、計上時期についての認識は明示されていないことを指摘した。

この認識時点の論点につき、綿引（1994）が「本件で問題となった、たな卸資産の販売についてみると、商品が現実に販売（引渡し）された時点において、売買代金債権が確定したとみられるのであって、その意味で両者¹⁵⁵は異なる会計処理基準を意味するものとは思われないのである。」（79 頁）としていることを踏まえ、清永（1994）もまた「要するに、実現主義と呼ぶか権利確定主義と呼ぶかいずれにせよ、通常販売基準とか引渡基準とされ

¹⁵⁴ 詳しくは、最判昭和 49 年 3 月 8 日民集 28 卷 2 号 186 頁や最判昭和 53 年 2 月 24 日民集 32 卷 1 号 43 頁を参照。

¹⁵⁵ ここでは実現主義と権利確定主義を指す。

ているものによる、というのである。」(154頁)とし、綿引(1994)と清永(1994)は共通の見解を示している¹⁵⁶。

ところが小塚(2011)は、上掲諸見解に対し「実現主義は、Xが継続的に適用してきた為替組日基準を排斥するものであるのだろうか。資産の販売の場合、実現主義によると、収益計上時期は販売時となる。だが、販売時は画一的に決まるものではなく契約時、引渡時、発送時、研修時などから取引の実態に応じてこれを選択し継続的に適用されるべきとされる。企業会計では、明らかにXが荷為替を取り組む時よりも後となる検収時や、売買代金請求権の額面相当額の回収に不確実性が付きまとう契約時を収益計上時期とすることも、継続適用により認められる可能性があるのである。そうすると、権利確定主義と実現主義を同一のものと理解する。あるいは同視するのであれば、企業会計において、為替組日基準が取引の実態に合わないとの見解が一般に通用していることの指摘が必要であったように思われる」(207頁)として、異論を唱えている。

ここで繰り返しになるが、本件最高裁判決では2名の反対意見が出されていることに着目したい。以降では、この反対意見を「少数意見」、これ以外のものを「多数意見」とし整理を続ける。

清永(1994, 155頁)は、上述の認識に基づいて、本件での具体的な収益計上時期について、多数意見と少数意見を対比して考察した。まず多数意見については、「船積日基準をもって公正妥当な会計処理基準に適合するものとしたのであるが、その理由の要点は、『今日の輸出取引においては、既に商品の船積時点で、売買契約に基づく売主の引渡義務の履行は、実質的に完了したものとみられるとともに、前記のとおり、売主は、商品の船積み完了す

¹⁵⁶ なお、清永(1994)は、本判決における権利確定主義とは企業会計における実現主義に等しいものであり、その「具体的な内容は必ずしも明らかにされていないことであって、その具体的な内容を明らかにしていくことが今後に残されている」(154頁)とし、この概念もまたある種の不確定概念であることを指摘している。さらにこの権利確定主義には、本稿が前章にて整理分析した公正処理基準の解釈に係る多様な見解と同様に、様々な解釈が展開されている。しかしこの部分については、本稿での趣旨目的と乖離するため、ここでは取り扱わないこととする。これらについては例えば、谷口(2011, 282頁)や川端(1995, 223頁)、清永(1965, 90頁)等を参照。

れば、その時点以降はいつでも、取引銀行に為替手形を買い取ってもらうことにより、売買代金相当額の回収を図り得るとい実情にあるから、右船積時点において、売買契約による代金請求権が確定したものとみることができる。』ということであろう。…為替取組目基準については基本的には、『この船荷証券の〔取引銀行への〕交付は、売買契約に基づく〔商品の〕引渡義務の履行としてなされるものではなく、為替手形を買い取ってもらうための担保として、これを取引銀行に提供するものであるから、右の交付の時点をもって売買契約上の商品の引渡しがあったとすることはできない。…為替取組目基準は、…現実に売買代金相当額を回収する時点まで待って、収益を計上するもの』であるという理由で、これを公正妥当な会計処理基準に適合しないとして退けたのである。』（155頁）とした。

一方少数意見については、「要するに、『荷為替手形の仕組みにおいては、…、売主による取引銀行への船荷証券の交付は、買主への船荷証券の発送と類似』し、『売主が取引銀行に荷為替手形を譲渡して船荷証券を交付した場合には、売主としては買主への商品の引渡しのために行うべきことは完了』しているとみられること、『売主としては、取引銀行に船荷証券を交付することによって、売買契約に基づく商品の引渡義務を履行するために自らが行うべきすべての行為を完了したことになる』ことを主たる理由として、為替取組目基準も公正妥当な会計処理基準に適合する」（155-156頁）とした。

ここで、本最高裁判決が法人税法 22 条 4 項の趣旨について直接的に言及してはいるのだが、もとより公正処理基準の規定は、「広く一般的に採用されている会計慣行であるか」が問われるべきであり、そのことは前章までの分析からも明らかである。にもかかわらず本件では、商品引渡しの完了時点の議論がなされており、ここに認識の溝が見受けられる。清永（1994）もこれについては、「公正妥当な会計処理基準によるとする法人税法二二条四項の規定は、もともと、企業の会計慣行を尊重するという趣旨で設けられたものであり、…同項にいう公正妥当な会計処理基準というのは、広く企業間において会計慣行として行われているものを指すのである。したがってまた、本件においても、多数意見及び反対意見が力を入れて論じているような、何時をもって商品引渡しが完了したとみることができるかが重

要なのではなくて、どのような基準が現実に会計慣行として行われてきているかが重要であると思われるのである。この点、本件判決の多数意見は、船積日基準が『実務上は、広く一般的に採用されている』ことを指摘しているが、しかしそのことにどの程度ウェイトを置いているのか必ずしも釈然としない。…反対意見には、為替取組日基準が企業間で広く会計慣行として現実に行われてきているとの指摘は全くみられないのである。」(156頁)としている。

このように、清永(1994)と小塚(2011)の見解は、本件判決について為替取組日基準に会計慣行の有無に関する記述がないことに対して、対極のそれを有している。

そして論点は実務上での話題へと移行し、清永(1994)は、本件をはじめとする輸出取引に係る収益の計上時期については、収益計上基準として為替取組日基準に言及したものを見出せないとして、多賀谷(1973, 42頁)や坂本(一)(1989, 107頁)に基づいて、輸出に係る収益計上時期として最も一般的な慣行は船積日により認識をすることであり、「具体的には船荷証券の日付がそれに該当することから、結局、本件判決の多数意見と同じ結論に達することになる」(157頁)とした¹⁵⁷。

これら諸見解から、公正処理基準における収益の認識の計上時期は、原則として「権利確定主義」により、その収益の認識基準は「広く一般に採用されている会計慣行」であるか否かにより判断されることが窺える。

(ii) 利益操作の可能性

続いて、小林(1987)が本件地裁判決での商品引渡し時期につき、「(ア) 法的観点からみて、契約内容からする商品の占有、所有権、危険負担の移転時期は何時か、(イ) 実現主義の観点からみて、売主の販売代金回収の確実性が収益の実現とみられるほどになるのは何時か、(ウ) 課税の公平の観点からみて、期間損益の操作のおそれがないか、(エ) 実務的に

¹⁵⁷ 綿引(1994, 79頁)も同様の見解を有している。

は、どのような基準が多く採用されているか、の四つの観点から、本件で争われている船積日基準と為替取組日基準の相当性についてそれぞれ詳細に検討している。」(142頁)とした分類を踏まえ、酒巻(1994)は「荷為替取組の法的性質をどのように解するにせよ、…為替取組日基準を不合理なものまで判断することは、難しいように思われる。とすれば、結局、会計処理の画一性とそれによる課税の公平という観点が問題にならざるをえない。」(106頁)とした。さらに、荷為替取組は船籍日基準に比して自由度が高いことから、「これを利用して期間損益の調整が可能となり恣意的操作の余地が生ずることは否定できない。現に本件でも、一審の事実認定において、年度末になると船積日から為替取組日までの間隔が長くなり、為替取組が次年度になるなどの操作の形跡が顕著にうかがわれるとしている。…多数意見はこのような会計処理を『法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難いもの』と評価し、それに総合的判断の結果を加味したものと考えられる。」(同頁)として、課税の公平からの観点と期間損益への恣意性の介入の関係を整理した。

岸田(1995)は、商法32条2項による公正なる会計慣行の解釈に関する裁判例とは考え難いが、「法人税法上の公正会計処理基準の解釈に当たっては租税負担の公平さを重視すべきであるとする場合には、本件のような結論となることも理解できないわけではない。」

(111頁)として、課税の公平の観点から判断すると、収益計上時期に恣意性が介入することは認められないとする考え方に対しては理解が示されていることがわかる。

そして、この恣意性を排除することに貢献するは、前述の権利確定主義であり、これもまた租税法のフィルターを介した認識を経て、採用されているのである。

以上、大竹貿易事件について概観してきたが、本件判決においては、収益の計上時期について、納税者の選択した会計処理が、(イ)一般に広く認められた慣行性があること、そして(ロ)課税の公平性を満たすことにより公正処理基準の規定を充足するか否かを判断すること、そして(ハ)権利確定主義に基づいた収益計上時期であること、が示されていた。しかし、最後の要素については、収益認識の判断基準に係る論点であることから、本稿ではこれを取り扱わず、それ以外の2つの論点に焦点をあてていく(以下、それぞれの論点を

「(イ)」、「(ロ)」とする。)。この中でも特に (ロ) の示すとおり、租税法のフィルターを介してこれを解釈することが司法上で明示されたことは非常に大きな優位性が見受けられるであろう。これ以降では公正処理基準の解釈に際し、税法の趣旨や目的に言及し、本件最高裁判決を引用する判決も増加した。当該判決が公正処理基準の解釈に大きな影響を与えたことは瞭然としている (東条 2019, 205 頁)。

したがって次項以降では、本件判決以降に公正処理基準の解釈に関して言及された事例を取り上げ、司法上での認識を確認するとともに、本件判決の影響の程度を分析したい。

なお、本件最高裁判決のうち、「法人税法 22 条 4 項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当である (圏点筆者作成) との見地から、収益を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上すべきものと定めたもの」とした部分は、学説との関係での重要性が見受けられるため、改めて言及したい。

前章および本章にて、学説と司法上の認識が整合されることが判明したが、公正処理基準の解釈に大きな影響を与えた本件最高裁判決においても、その傾向は見受けられる。司法が下した判示のうち、上記圏点部分は田中 (二) (1968, 494 頁) が指摘した「企業会計の利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算に合致する限り、これを是認し、これに対し必要最小限の要求を規定することによって所得計算を全うすることができる。」とした部分を踏襲したものである可能性は相当程度に高く、ここに司法の認識が田中 (二) 学説の影響を受けていることが指摘できよう。

実に公正処理基準の規定がこの世に生を受けた昭和 42 (1967) 年の翌年 (1968) に、田中 (二) (1968) は最高裁判決が引用する解釈を示していたことは大変興味深い。

第2項 リース事件¹⁵⁸

(1) 事件の概要

X社(原告)は、金属旋盤加工などを目的とする株式会社であり、訴外Yとの間で横中ぐりフライス盤一台(以下、「本件リース設備」という。)のリース契約(以下、「本件リース契約」とする。)を締結した。X社はリース会計基準に従って、本件リース契約を売買取引として扱い、本件リース設備を減価償却資産として平成7(1995)年3月1日から平成8(1996)年2月29日までの事業年度分の法人所得を計算し、法人税の申告を行った。

ところがO税務署長は、X社が本件リース契約を賃貸借として扱い、X社が必要経費として算入していた減価償却費を否認する更正処分(以下、「本件更正」とする。)を下した。この本件更正を不服として、X社はこれを取り消す請求をしたことが、本件の概要である。

(2) 判示

リース会計基準が設定・公表されたのは平成5(1993)年であり、係争事業年度の最終日に至っても、未だ3年足らずの期間しか経過していない。したがって、係争事業年度においては、同基準は法人の会計慣行として確立するに至っていたとまではいえない。また同基準は、ファイナンスリース取引については、原則としては通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行うとする一方、ファイナンスリース取引のうちリース契約上の諸条件に照らしてリース物件の所有権が借手に移転すると認められるもの以外の取引については、借手側及び貸手側とも、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができるとするものである。なので、X社が行った取引については、例えば借手側は、同一態様のリー

¹⁵⁸ 以降の判例では、公正処理基準の規定に関する争点のみを取り上げる。

ス契約によるリース物件について、これを減価償却資産を取得したとしてその取得費を償却することも、これを賃借したとしてリース料を損金として計上することも可能となるのである。

このような結果を是認することは、「法人税法の企図する公平な所得計算の要請に反するもの」であり、同基準は係争事業年度においては未だ会計慣行として確立しておらず、さらにその内容もまた「公平な所得計算の要請に合致しているとはいえないことから、法人税法22条4項の公正妥当処理基準に当たるとはいえないと解するのが相当である。」として、X社の請求は棄却された。

(3) 判決に対する考察

本地裁判決では、リース契約に係る法形式的な側面と、経済的実質の観点から司法上の判断が下された。さらに、公平な課税からの見地もその解釈に織り込まれている。

そして、公正処理基準を「法人のした所得計算が法人税の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限りこれを是認するもの」と解釈している。その上で、減価償却費の計上方法について、リース会計基準におけるファイナンスリース取引については、同一態様のリース契約によるリース物件について自由な会計処理を行うことができるため、利益操作に恣意性の介入する余地があり、公平な所得計算の要請、すなわち課税の公平を損なうものと司法上では認識されている。この点においては、大竹貿易事件における(ロ)と解釈を一にしている。

(イ)の論点については、リース会計基準の設定・公表から3年足らずの期間しか経過していないことから、法人の会計慣行として確立するに至っていないと判断された。

第3項 連帯保証人事件

(1) 事件の概要

X社は消費者金融業を営んでおり、Yを代表取締役とする同族会社であった。X社は金融機関からの借入れに際し、Yを連帯保証人又は連帯債務者とする借入金につき、平成元(1988)年4月1日より保証料として年利率2%に相当する保証料(以下、「本件保証料」とする。)を支払った。X社は本件保証料を平成5(1993)年4月1日から平成6(1994)年3月31日、平成6(1994)年4月1日から平成7(1995)年3月31日、および平成7(1995)年4月1日から平成8(1996)年3月31日までの係争事業年度の各事業年度の損金の額に算入して法人税の申告を行った。

ところがM税務署長は、当該申告額は保証料としての適正額を超えており、当該超過部分は損金に算入できない過大な役員報酬であると認定し、X社の法人税につき、当該超過額の損金算入を否認した更正処分を行った。X社はこの処分を不服とし、その取り消しを請求したことが、本件の概要である。

(2) 判示

会社の代表取締役等の役員がその債務について保証を行う場合には、その対価として会社から支払われる保証料につき、本来は会社と当該役員との間の合意により、商法等に定める手続を行ったうえ、その金額等の内容を自由に決定し得るものである。これを法人税法の観点から当該保証料を損金に算入することを認める場合には、その保証料の額を操作することにより、会社が自由に利益を減少させるような恣意性を介入することが可能となる。

したがって、「法人税法上損金算入に制限のある役員に対する報酬を保証料の名目により支払い、右制限を事実上無意味にする結果を容易に実現できることになるから、公正処理基準の観点から、損金に算入できる保証料額は、諸般の事情に照らし社会通念の許容する合理的な範囲内の金額に限られると解することが相当である。」として、X社の請求は棄却され

た。

本地裁判決では、法人税法では収益の額および原価、費用、損失の額は法人税法 22 条 4 項による公正処理基準の規定に従って計算されるべきであることから、損金の額に算入することができる保証料の額は、一般社会通念に照らして決定される判示が下された。この判断基準は、前節でのそれと同一のものである。

(3) 判決に対する考察

本件判決では、大竹貿易事件やリース事件では収益・費用の計上時期や計算方法の選択に係る論点が争われていたことに対して、損金の算入額に制限を設けていることに特徴がある。以降では、品川（2002）および三谷（2002）の見解を中心に考察を進める。

まず品川（2002）は、本件判決の意義は「本件のような債務保証は、所有と経営が分離していない同族会社において一般に行われているが、保証料の収受が少ないだけに、当該保証料の適正額が問題となることは極めて稀有である。その意味では、本件は、このような場合の先例として注目される」（10 頁）ことにあるとした。

しかし同時に、『「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、明文化された特定の基準を指すものではなく、企業会計原則等の諸規定と健全な会計慣行によって構築されるものと解される。ところが、本判決の規定によれば、役員の子会社の債務保証に係る保証料の収受がほとんど存在してないというのであるから、そもそも本判決の基となる健全な会計慣行などは存しないわけであり、保証料を 1%とする公正妥当な会計処理の基準も存しないことになる。」（8 頁）とし、「本件のような場合の保証料の適正額の認定方法については、本件で問題となっているように幾つかの方法が考えられるが、本判決の認定方法が一つの参考になるものの必ずしも万全でない」（10 頁）といった問題点を指摘した。

三谷（2002）もまた、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は会計処理方法についての基準に限定されるわけではなからうが、本事案のように金額の妥当性についての判

断基準として、本基準を用いるのはどうなのであろうか。…本事案においては公正処理基準よりは、同族会社の行為計算否認規定が適用されるべきではないだろうか。」(14頁)として、公正処理基準を本件判決に当てはめ、その金額の妥当性に言及することには納得していない。

大竹貿易事件との関係では、(ロ)における課税の公平の観点からは、利益操作への介入に言及しているものの、(イ)の争点は存在せず、はっきりと大竹貿易事件の最高裁判決を踏襲しているとは言い難い。

しかし、上掲三谷(2002)の解釈然り、これが司法上における公正処理基準の一解釈として存在しているのであろう。

第4項 マサシマ社事件

(1) 事件の概要

X社は海運業等を営む株式会社であり、外国にY子会社を設立しその名義で外航船(以下、「本件船舶」とする。)を取得した。この子会社はいわゆるペーパーカンパニーであり、外航船は実質的にはX社の所有であるとして、その取得に租税特別措置法上の特定資産の買換えの特例を適用した金額、本件航船の減価償却費及びこれに係る購入等のための諸費用を損金の額に算入し、平成7(1995)年4月1日から平成8(1996)年3月31日までの係争事業年度の法人税の確定申告を行った。

これに対しT税務署長は、本件船舶がY子会社の所有であり、本件船舶の取得に際し発生した諸経費はX社の損金の額に算入することは認められないとして、係争事業年度分の所得金額および法人税額の更正処分を行った。そこで、Xがこれを不服として処分の取り消し請求をしたことが本件の概要である。

(2) 判示

X会社はキプロスに設立した子会社M社はペーパーカンパニーであり、ここに法人格は存在せず、M社の名義で取得した船舶の実質的な所有者はX会社である。その船舶の取得につき、特定資産の買換えの特例が適用されるべき旨をX社は主張しているが、認定事実によれば、M社はX会社が本件船舶を外国船籍の船舶とするためにキプロスに設立した法人であり、その目的はM社がキプロスにおいて法人かつ本件船舶の船主となり、本件船舶のキプロス船籍を維持することである。M社は、そのような目的達成のため、法人となった後に、本件造船契約の発注者となり、これを維持するための手数料を支払っている。

また、これにより本件船舶を外国船籍の船舶とし、外国人船員を乗船させることが可能となっている。そうであれば、「M社は、客観的にも主観的にも法人としての実体を有しているものというべき」であり、もとより「課税は法律実質に従って決することが法の要請であり、租税法律主義の観点からも実質に即さない課税は許されないから、租税関係においては、形式を作出していた者自身がその形式を否認する主張をすること自体は禁止されないと解すべきである。」として、X社の請求は棄却された。

なお、本地裁判決では、公正処理基準の規定に関して原告（納税者）と被告（課税局）で異なる見解を有しているため、その概略を以下に示す。

(原告の見解)

被告が主張するように解釈して会計処理を行う¹⁵⁹と、収入は原告に帰属するが、その収入を生む本件船舶に係る経費の算入が認められないことになり、利益だけを計上した所得金額に基づいて課税される結果を招く。本件更正等は、収益と費用等の対応において利益を計算するという法人税法22条4項に定められた企業会計の基本原則である「一般に公正

¹⁵⁹ ここでは、本件での損金算入のみを否認する処理を指す。

妥当と認められる会計処理の基準」に違反する。

(被告の主張)

法人税法 22 条 4 項はいわば補充規定として位置づけられ、基本規定のうち税務上特別の定めをしたもの又は別段の定めがある場合には、この補充規定の適用はないこととなる。しかし同法 22 条 2 項の規定は、無償による資産の譲渡と無償による役務の提供からも収益が生ずることを擬制した創設的規定であると解されるから、その部分については公正処理基準の規定の適用はない。

(3) 判決に対する考察

本件判決においては、X と課税庁の双方の主張に問題が見受けられる。X は公正処理基準を企業会計の基本原則として認識し、収益と費用の対応において利益を計算することがそれであるとしている。

しかし、例えば企業会計原則において費用収益対応の原則が示されているものの、本件判決に示されているとおり、そもそも所得の法的帰属者の判定を省略し、これを論ずることはできないので、この主張は意味を成さない。

一方の課税庁については、22 条 4 項を補充規定とし、22 条 2 項を無償取引の収益性を規定した創設的規定であるから、これは基本規定のうち税務上特別の定めをものに当たり、公正処理基準の規定の適用範囲外としている。

しかし、同規定はその趣旨から基本規定として設けられたことは前章までに明らかになっており、この主張には正当性が見受けられない。したがって、当該主張は同基準を誤って認識したものであり、ゆえに整合性の取られた議論は生まれず、有意な理解も導出することは能わない。

第5項 互助会事件 A および互助会事件 B¹⁶⁰

(1) 事件の概要

X社(原告)は割賦販売法35条3の2に基づき、旧通産大臣の許可を得て、同法2条5項に規定する前払式特定取引に該当する冠婚葬祭等に関する役務の提供等を業とする株式会社であり、契約者である会員から受けた前払月掛方式による所定の掛金を積み立て、当該会員からの申出に応じて冠婚葬祭等の施行をする旨の契約を締結していた。

しかしこの会員の中には、転居や債務不履行等を理由として、月掛金の払込みを中断する者が存在していた(以下、その者が中断前に払い込んでいた月掛金を「長期中断払込済掛金」とする。)

なおX社は、設立以降会員が払い込んだ月掛金を「預り金」として計上する経理処理を一貫して行っており、月掛金のうち払込み中断後5年を経過した長期中断払込済掛金についても、「預り金」として計上する経理処理(以下、これを「X社方式」と称する。)を行っている。そこでX社は、平成6(1994)年4月1日から平成7年3月31日まで、平成7(1995)年4月1日から平成8(1996)年3月31日まで、平成8(1996)年4月1日から平成9(1997)年3月31日までの各事業年度(以下、併せて「本件各事業年度」という。)の法人税について、長期中断払込済掛金を「預り金」とする経理処理をした上で、当該法人税につき確定申告をした。

これに対しN税務署長は、昭和55(1980)年に公布された、原則として月掛金の払込みが中断した後5年を経過した時点で益金に算入する方法(以下、「通達方式」とする。)が業界団体に敷衍していることを踏まえ、この通達方式が互助会業界で広く会計慣行として採用されていることから、X社方式は公正処理基準に該当せず、払込み中断後10年を経過し

¹⁶⁰ 当該二判決は、附属明細書の金額、更正処分決定時期、さらには裁判中に池田市へ移転していることから、同一法人に係る同一の裁判内容であると判定できる。

た長期中断払込済掛金については本件各事業年度の所得の計算上「益金」の額に算入すべきであるとし、法人税額の更正処分等を行った。しかし、Xがこれを不服として処分の取り消し請求をしたことが本件の概要である。

(2) 判示

本件地裁判決では、大竹貿易事件での最高裁判決を引用し、公正処理基準の規定の定義について言及した上で、「実務上で広く一般に採用されている通達方式は同基準に該当すると考えられることから、払込み中断後5年を経過した長期中断払込済掛金については、本件各事業年度の所得の計算上『益金』に参入すべきである」とされ、X社の請求は棄却された

X社はこれを不服とし控訴したのだが、控訴審でも同様に大竹貿易事件の最高裁判決を引用した上で、「長期中断払込済掛金は、実務上も広く一般的に採用されている通達方式によって各事業年度の所得計算上『益金』の額に算入するのが適当である」とされ、X社の請求は同様に棄却された。

その後にX社は上告したのだが、これは「適法な上告理由に当たらない」として、上告の受理申立は棄却された。

(3) 判決に対する考察

本判決では、公正処理基準を「業界団体の独自に定めた会計基準であっても、社会通念上も公正かつ妥当であると認められ、かつ、業界に属する各法人において一般に広く採用されている会計慣行は、規範性を有するものであるから、課税所得計算上これに依拠することが認められる」と解釈している。

さらに、通達方式による経理処理が互助会業界の慣行として広く採用されていることから、大竹貿易事件における(イ)に基づいた判決が下されたと認識できる。また、収益の時

期の操作には恣意性が介入すると考えられることから、(ロ)における課税の公平性を損なうものとして捉えることができる。

第6項 互助会事件 C

(1) 事件の概要

X社(原告)は割賦販売法35条3の2に基づき、旧通産大臣の許可を得て、同法2条5項に規定する前払式特定取引に該当する冠婚葬祭等に関する役務の提供等を業とする株式会社であり、契約者である会員から受けた前払月掛方式による所定の掛金を積み立て、当該会員からの申出に応じて冠婚葬祭等の施行をする旨の契約を締結していた。

しかしこの会員の中には、転居や債務不履行等を理由として、月掛金の払込みを中断する者が存在していた(以下、その者が中断前に払い込んでいた月掛金を「長期中断払込済掛金」とする。)

なおX社は、設立以降会員が払い込んだ月掛金を「預り金」として計上する経理処理を一貫して行っており、月掛金のうち払込み中断後5年を経過した長期中断払込済掛金についても、「預り金」として計上する経理処理(以下、これを「X社方式」とする。)を行っている。そこでX社は、本件各事業年度の法人税について、長期中断払込済掛金を「預り金」とする経理処理をした上で、当該法人税につき確定申告をした。

これに対しT税務署長は、昭和55(1980)年に公布された、原則として月掛金の払込みが中断した後5年を経過した時点で益金に算入する方法(以下、「通達方式」とする。)が業界団体に敷衍していることを踏まえ、さらにこの通達方式が社団法人全日本冠婚葬祭互助協会によりその標準約款が改定され、昭和59(1984)年に同様の経理基準(以下、「互助会経理基準」とする。)による処理を要請していたことを指摘した。

したがって、この互助会経理基準は業界で広く会計慣行として採用されていることから、

公正処理基準に該当するものであり、X 社方式を認容すると預り金とされた長期中断払込済掛金の大半が収益計上および課税対象とならず、これは公正処理基準に該当しないものとされ、所得金額および法人税額の更正処分等を行った。しかし、X がこれを不服として処分の取り消し請求をしたことが本件の概要である。

(2) 判示

本件地裁判決においては、大竹貿易事件の最高裁判決を引用し、公正処理基準の定義について言及した上で、長期中断払込済掛金発生額を収益に計上すべき時期に関して同基準に該当すると認められるのは互助会経理基準であり、X 社方式は法人税法上正当な会計処理と認めることはできないと判示し、X 社の請求は棄却された。

(3) 判決に対する考察

本件判決は前項での裁判諸例と酷似しており、その中でも 5 年を経過した長期中断払込済掛金のうち、転居や債務不履行等を理由として、月掛金の払込みを中断する者に係るものについては、雑収入として益金の額に算入しているとした点で、互助会経理基準に従った処理を行っている。

しかし、ここから導かれる解釈は前項と同様のものであり、詳細には言及することは避ける。

第7項 織物事件

(1) 事件の概要

X（原告）は織物の卸売等を業とする株式会社であり、本店のほか4つの支店を有していた。各店舗における取引につき、いずれも商品出荷日が平成14（2002）年1月31日以前であったものの、翌事業年度である同年2月1日以降に出荷されたものとして会計処理（以下、「本件経理」とする。）をし、本件経理に基づき、平成13（2001）年2月1日から平成14（2002）年1月31日までの事業年度分の所得金額を計算して、法人税の申告を行った。

ところがA税務署長は、本件経理において、現実の出荷が平成14（2002）年1月31日までに行われたものであるにもかかわらず、いったん作成した納品書や売上傳票に記載した出荷日を同年2月1日以後の日付に書き換えたり、最初から出荷日を同年2月1日以後の日付とする虚偽の内容の納品書や売上傳票を作成するなどした上で、これらの売上げを本事業年度のものとして計上せず、これを翌事業年度の売上げに繰り延べるものであり、これはXが採用する出荷基準に反するとした。

したがって、本件経理は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合しないものであるとし、当該事業年度分の所得金額および法人税額の更正処分等を行ったのだが、Xはこれを不服とし、処分取り消しの請求をした。

（2）判示

本件各取引については、Xが平成14（2002）年1月28日に値札取付業者に対して商品を発送し、その値札取付作業を経た後、同年2月1日以降に取引先に納品されたものと認められる。Xと取引先との間では、Xにおいて値札取付作業をすることが合意されていたのであるから、値札取付業者は、取引先との関係では、Xの債務の履行補助者ということができ、また当該商品につきXが取引先から受け取る代金は、値札が取り付けられた商品に対する対価であるから、値札取付業者から取引先への出荷を基準として収益を計上すべきである。

したがって、本件各取引については、平成14（2002）年1月末日以前に出荷がなされた

といえず、「これらについて本件事業年度内に出荷されたとの経理処理をしなかったことが一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合していないとはいえない。」とされた。

なお、「継続性」の争点については、「本件経理は、一般的に公正妥当と認められる会計基準に適合しない処理を継続してしたものにすぎず、それが継続しているからといって、一般的に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合することになるとはいえない。」とされ、以上をもって更正処分の一部取り消しがなされた。

(3) 判決に対する考察

本件判決では大竹貿易事件での(イ)による慣行性の争点が見受けられたものの、Xの行った処理は公正処理基準に該当しないものであり、到底これが有意な理解には至らない。また、売上収益の計上時期然り、明らかな利益操作に対する恣意性の介入が見受けられ、(ロ)の論点の発展に資する見解も導出できない。

第8項 小括

本章では、前章で分類された学説整理を受け、二項対立の関係へと落とし込むことが困難な第三の解釈、社会通念説に対する司法上の認識を確認した。その結果、公正処理基準の判断基準に言及した裁判例は昭和50(1975)年前後では、例えば昭和54年9月19日東京地裁の判決では「健全な一般社会通念に照らして公正妥当と評価しうるに足るもの、すなわち健全な簿記会計の慣習をいう」とし、この「一般社会通念」に照らして公正処理基準を解釈していた時代があった。公正処理基準の学説上の解釈としては注目されていなかった第三の解釈が、司法上の黎明期では通説となっていたのである。

その後平成の時代を迎え、例えば平成3年12月19日大阪高裁の判決では「客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準」という意味であり、企業会計原則のよう

な明文化された特定の基準を指すものではない」とする判決が登場し始め、そして平成5年11月25日の大竹貿易事件最高裁判決が下された。本件判決では、前述のとおり初めて公正処理基準の解釈につき、直接的に司法上の判断がなされ、そこには税法の趣旨目的を介入させる旨の判示が下された。本件判決はその後の同基準に対する解釈の議論に大きな影響を及ぼし、以降の裁判例ではここでの認識を踏襲したものとなっていく¹⁶¹。

ここでの最高裁判決からは3つの要素が導出され、この共通項は本節第2項以降での判例分析からも導かれるものであり、全体を概観すると（イ）一般に広く認められる慣行性があること、そして（ロ）課税の公平性が保たれること、この2つの要件が公正処理基準の適用要件たるメルクマールとして存在している傾向が存在していた。

しかし、この傾向然り、これら検証についてはさらなる租税判例の整理・分析がなされ、より精緻なものが導出できる可能性が十分に存在するため、本稿では学説との裁判例全体の整理というところに留めておき、研究の余地を残しておきたい。

第4節 司法上からの解釈

本章における租税判例の分析を経た結果、公正処理基準の解釈がなされ始めた当初の段階、その黎明期のうち前掲東京地判昭和50年8月28日では、企業会計原則を要約したものが公正処理基準の内容であるとして認識されていた。事実、司法上では基本的に会計

¹⁶¹ さらに、前掲ビックカメラ事件での地裁判決では、「法人税法22条4項の規定が創設されたことにより、企業会計と税法との調整が図られたが、…企業会計における公正処理基準と完全に一致するものではなく、…その立法趣旨に照らしても明らかである。

…さらに、税法が『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』と定義したことについては、実質的な会計処理を重視する立場から『企業会計の基準』としなかったものである等の指摘（乙31）がされているし、公正会計基準が必ずしも税会計処理基準と一致するものではないことは、学説（乙32）上も認められている。

…これらのことからすれば、税会計処理基準が公正処理基準に該当するか否かは、租税の公平負担の原則に沿うという租税法の目的に照らして判断されると解することは、何ら不自然なことではない。」として、司法上では、もはや公正処理基準の解釈をするにあたり、租税法のフィルターを介して理解することが主流であるように述べていることにも留意したい。

側からこれを解釈していたのである。その傾向は、前掲東京地判昭和 52 年 8 月 30 日や東京地判昭和 54 年 9 月 19 日でも同様であり、黎明期において同条項は会計側の見地より判断がなされていた。これらの司法上の判断は、地裁判決に留まったものではあるが、判決が下されている以上はこれが法源としての効力を有し、その解釈はここに拘束されるので、これが社会通念となっていた。平成 5 (1993) 年における大竹貿易事件最高裁判決より前の段階で、税の趣旨目的をここに介入させる旨の判示がなされていなかったことは、ここからも裏付けられるのであろう。

なお、この社会通念に関する判示は大竹貿易事件の判決後も首尾一貫して見受けられ、その初期の段階で限定されるわけではないことを留意しておきたい。この社会通念による「社会一般の常識・捉え方」というものは、当初は会計制度を指すものであったが、大竹貿易事件最高裁判決後には、税の趣旨目的を介入して判断するとした見解へと変遷していた。こうした解釈の推移に対し、社会通念に対する認識の変容が影響を及ぼしていることは、もはや否定できないのではなかろうか。

また、本節で直接取り扱った事例以外にも、社会通念と公正処理基準を絡めた判示を下した裁判例は存在しており、例えば前掲東京地判平成 19 年 1 月 31 日では、「一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得る会計処理の基準を意味し、その中心となるのは、企業会計原則や商法及び証券取引法の計算規定並びにこれらの実施省令である旧計算書類規則、商法施行規則及び財務諸表等規則の規定であるが、確立した会計慣行をも含んでいる」とされ、社会通念説への認識が未だに終えていないことが窺える。

以上より、前章で整理した二項の考え方は、その両者が司法上の認識に対して影響を及ぼしており、田中 (二) (1981) や金子 (1988) の解釈然り、時の判決に影響を受け、学説もまた影響を受けていたことが明らかになった。また、公正処理基準が立法された当初は、これを会計制度として捉えていたが、法律が時代や環境の変化の影響を受け、社会通念の名のもとにその趣旨もまた遷り変わっていたことが判明した。

これら学説と裁判例の分析を行うことにより、第三の解釈が根底に存在しており、その概

念に対しは上述のとおり初期の段階では会計が、その後には税側から認識するとして解釈が変遷していたことが明らかになり、これにより全般的に学説との整合性をつけることができた。

本章冒頭にて述べたとおり、今日における司法上での解釈論の議論は、税法の観点からの解釈が支配的となっていた。しかしその前段階には会計側からの判断が主流であった時代が存在していたものの、これに係る最高裁判決を有しておらず、メルクマールの抽出には至らない。しかし、大竹貿易事件最高裁判決では賛成意見3名、反対意見2名の対立であったことから、その司法上の判断に会計側からの見地が介入していないことは否定できない。今や税の趣旨目的を介入することが通説とはなっているものの、今一度この重要性については検討がなされるべきであろう。

ところで、通達は反復継続した企業会計の慣行とした認識がなされ、司法上においても、この有効性は指摘されている¹⁶²が、会社法431条による会計慣行から会計制度が用いられていると捉えれば、公正処理基準を会計の側から判断することができよう。ここでさらに、通達が会計慣行であるのであれば、税法または会計のいずれの観点から解釈するのかとした命題にはいかなる意味があるのでしょうか。司法上の判断が、「会計上の処理が通達の処理を持って」というように強調されているのであれば、会計側からの解釈として捉えることができるのであるかもしれない。

司法上の分析からは税法の観点からの判断が優勢であったが、これを会計側から捉えると、先の学説で見た認識による解釈も可能である。会計側からの捉え方は今や少数派であるものの、学説の分類にさらなる研究の余地があることを踏まえれば、この考え方に拠ることもできるのではなかろうか。これら諸見解については通達に限定される論点ではあるが、その立証性も含め、今後の課題としたい。

¹⁶² 前節で整理した以外にも、例えば東京地判平成17年1月13日税資255号順号9891では法基通2-2-14が、東京高判平成23年4月20日および最判平成24年2月16日税資262号順号11884などでは旧法基通9-2-34を理由とした判示が下されている。

終章

第1節 研究成果

本稿では「企業会計の変容と法人税法の対応」を標題に掲げ、まず確定決算主義の再考を行うべく、会計と税の議論を通時的に分析し、その過程で発生した混迷に光をあてることを出発点とした。これはいわば史上の点と点を紡ぎ「線」を作り出し、さらに線と線を紡ぎ合わせ「面」を露呈する作業である。生成された幾重にもわたる面が織りなす全体像は、各時代に埋もれた事実を掘り起こしながら解明することに貢献し、したがってこれこそが歴史的研究の真髄といえるだろう。確かにここでの分析結果は直接的に今日の税制改正や理論的な展開に直結するものではないが、ここで諸論点を追究することが、誰もが知るわが国の確定決算主義という構造の歴史を紐解く上で、学問上の発展に何らかの形で貢献できることを願ってやまない次第である。

そして続く第2章・第3章では、第三の解釈としての「社会通念説」を導出し、平行線の一途を辿っていた解釈論に幅を持たせた。もともと法令上では確定決算主義は明文化されておらず、公正処理基準もまた同様に具体的な内容については明示されていない不確定概念であった。それが故に、見解の相違が発生し訴訟も発生してきたが、むしろ時代に応じて対応できるというところもまた、確定決算主義および公正処理基準の強みでもあるのであろう。それは本稿にて整理・分析したように、その形を変えながら、その時々に応じた処理が可能となっていた。

したがって見解の相違がもたらすは、デメリットが全てではないことが指摘できる。つまり、確定決算主義の名称が時代によって移り変わっていたように、公正処理基準の解釈論もまた、時代によって変遷を遂げていたことが明らかになったのであった。

さらに、その学説は時の司法に影響を与え、そしてその司法もまた学説に影響を与えていた。この分析結果は、二者の整合性を図ることに留まらず、今後の検証可能性も含めて、さ

らなる議論の発展に少なからず貢献することができたのではなからうか。

第2節 今後の課題

平成も終わりに差し掛かる平成30(2018)年、この公正処理基準が大きな転換期を迎えた。基本規定たる法人税法22条に対し、創設以降初めて手が加えられたのである。その内訳としては、同法22条の2だけでなく、これに関連する法人税法施行令第18条の2の新設、そして同法22条4項への修正が含まれる。

この対応は、平成17(2005)年度より開始されたコンバージェンスプロジェクトに対して、法人税法が調和の策を採った結果である。このことは、公正処理基準の1つの発展形態として、しっかりと固まった部分については確認規定を置くこととした、いわば令和の時代における新しい公正処理基準の変化形態であろう。同時にこれは、ドラスティックな“代替化”であり、ある意味では空洞化とも取れるが、むしろ同基準に拠る部分をより強固にしていると言い換えることができる。すなわち、これは決して形骸化という意味合いではなく、企業会計準拠の姿勢を強めていると認識できるのである。

ところで、立法対応に関する研究を完遂するためには、最新年度までの毎年のコンバージェンスに対し、これを取り込んで変容した会計と調和するか、もしくは乖離するか、この2パターンを前提として、論考を進めていく必要がある。そこで、税法自体は別段の定めと公正処理基準に委ねている部分の2つによりその法体系が整理されていることから、別段の定めが調和するか、乖離するか、公正処理基準に委ねている部分が調和するか、乖離するか、全部で4パターンのマトリクスが想定されることを前提事項として挙げておきたい。

別段の定めが調和するのであれば、コンバージェンスを経て取り込んだ部分に沿って、別段の定めを改正する必要があるが、公正処理基準に委ねている部分が調和するのであれば、これまでどおり定めをおかないか、あるいは確認規定をおくといった選択肢が存在する。反対に乖離する場合には、別段の定めは基本的にはそのままだが、公正処理基準に委ねていた

部分は新たな別段の定めを置くことにより手当されることになる。したがって、立法による対応の整理・分析を行うべく、毎年の改正項目を4つのパターンへと当てはめていき、その結果により、毎年の税制改正の是非を問うてみたい。

例えば調和に関しては、前述のとおり平成30（2018）年度の税制改正における新しい収益認識ルールの導入等が挙げられるのだが、その前は平成21（2009）年の棚卸資産評価の変更による後入先出法の廃止、さらに平成20（2008）年には工事進行基準の適用範囲の拡大といった項目が挙げられる。

このように調和項目と乖離項目を通時的にソートしていくと、どうやら調和項目には共通項として、税法が会計と同じ別段の定めをおいている傾向がある。先の収益認識ルールに係る改正然り、時代を遡ってみても同様のものが見受けられる。

もしこの仮説が立証できれば、企業会計に準拠することを定めた公正処理基準という規定自体の“代替化”も指摘できる可能性がある。なお、乖離項目に関しては現時点では不明であるものの、改正項目に対する調和と乖離の度合いから、その傾向が明らかになると予測できる。

かくして、公正処理基準のあり方は変わりつつある。その明文規定は修正され、従来の趣旨目的からは何らかのパラダイムシフトが起きており、異なる発展形態へと変遷を遂げている最中にあると言えよう。これより法人税法22条4項は、いかにして企業会計との関係で舵を取るのか、大衆の関心を寄せるところであり、公正処理基準の全貌が詳らかになることが期待されることは言うまでもない。

ここではこの点を指摘するに留まるが、浮かび上がった様々な論点は今後の課題とし、本稿への筆を擱くこととする。

参考文献

- ・明里長太郎（1950a）「改正法人税法の焦点」『産業経理』第10巻第4号, 26-29頁
- ・明里長太郎（1950b）「法人税法改正の概要」『税務会計』第3巻第4号, 43-54頁
- ・明里長太郎（1950c）「改正法人税法の解説-1-」『財政』第15巻第6号, 50-58頁
- ・明里長太郎（1950d）「改正法人税法の解説-2-」『財政』第15巻第7号, 99-105頁
- ・明里長太郎（1951）「企業経理と税務経理の相違点について」『會計』第60巻第1号, 24頁
- ・明里長太郎・久保田一信・藤掛一雄・竹内益五郎・関谷輝男（1967）「昭和42年度改正税法を企業はどうみるか-法人税務関係に限って-（座談会）」『税経通信』第22巻第8号, 82-97頁
- ・新井清光（1999）『日本の企業会計制度-形成と展開』中央経済社
- ・新井益太郎（1965）「改正税法批判-確定決算基準の検討」『産業経理』第25巻第7号, 125-129頁
- ・新井益太郎（1980）「会計理論と税法規定の交渉序説」『企業会計』第32巻第2号, 11-12頁
- ・新井益太郎（1984a）「公正処理基準」『税務会計体系』（黒澤清監修, ぎょうせい）203-224頁
- ・新井益太郎（1984b）「税法に対する提言-調整意見書を中心に」『企業会計』第36巻第1号, 104-110頁
- ・飯野利夫・中村忠（1984）『新会計諸則の考え方・学び方：特別対談』税務経理協会, 11-12頁
- ・石倉文雄（1994）「輸出取引に係る収益の計上時期」『ジュリスト』第1054号, 121-123頁
- ・泉美之松（1952）「意見書の『総論』について」『企業会計』第4巻第8号, 86-92頁
- ・泉美之松（1966）「企業利益と課税所得との差異及び調整について」『税務弘報』第14巻第10号, 4-9頁
- ・泉美之松（1980）『法人税法の読み方-法人税法の基礎-』東京教育情報センター
- ・一高龍司（2014）「法人税法二二条二項と四項の関係」『公正処理基準の再検討』税務会計研究学会特別委員会, 191-204頁
- ・一般財団法人新村出記念財団（2018）『広辞苑〔第7版〕』岩波書店
- ・井上久彌（1988）『税務会計論』中央経済社
- ・上松公雄（2014）「法人税法22条4項の趣旨」『2013・2014年度特別委員会 公正処理基準の再検討 研

究報告書』税務会計研究学会

- ・牛米努 (2009) 「大正期における所得の申告奨励方針について」『税大ジャーナル』第 12 巻, 157-169 頁
- ・牛米努 (2010) 「所得調査委員会の研究－個人所得税の賦課課税」『税務大学校論叢』第 20 号, 140-155 頁
- ・浦野晴夫 (1993) 「ドイツにおける新商法下の確定決算基準の動向」『租税研究』第 522 号, 97-111 頁
- ・浦野晴夫 (1996) 『会計原則と確定決算基準主義－減価償却・国際会計基準・棚卸資産評価・逆基準性－』森山書店
- ・大蔵省編纂 (1937) 『明治大正財政史 第 6 巻 内国税』財政経済学会, 1081 頁
- ・大蔵省編纂 (1957) 『明治大正財政史 第 6 巻 内国税 (上)』財政経済学会, 977-982 頁
- ・大村巍 (1977) 「会計思考の発展と所得計算論争」『税務大学校論叢』第 11 号, 5-48 頁
- ・岡村忠生 (2007) 『法人税法講義〔第 3 版〕』成文堂
- ・織井喜義・山本洋 (1990) 「創成期の所得税制叢考」『税務大学校論叢』第 20 号, 1-376 頁
- ・角田享介 (2015) 「法人税法 22 条 4 項に関する一考察：企業利益概念の変革と公正処理基準の解釈の観点から」『税務大学校論叢』第 79 号, 1-177 頁
- ・加藤義幸 (2008) 「借用概念について-最近の判例を通して」『税法学』第 560 巻, 15-35 頁
- ・片岡政一 (1943) 『会社税法の詳解』文精社
- ・金子宏 (1976) 『租税法〔初版〕』弘文堂
- ・金子宏 (1981) 『租税法〔補正版〕』弘文堂
- ・金子宏 (1988) 『租税法〔第 2 版〕』弘文堂
- ・金子宏 (1990) 『租税法〔第 3 版〕』弘文堂
- ・金子宏 (1992) 『租税法〔第 4 版〕』弘文堂
- ・金子宏 (1995) 『租税法〔第 5 版〕』弘文堂
- ・金子宏 (1995) 『所得概念の研究』有斐閣
- ・金子宏 (1997) 『租税法〔第 6 版〕』弘文堂
- ・金子宏 (1999) 『租税法〔第 7 版〕』弘文堂

- ・金子宏（2001）『租税法〔第8版〕』弘文堂
- ・金子宏（2002）『租税法〔第8版増補版〕』弘文堂
- ・金子宏（2003）『租税法〔第9版〕』弘文堂
- ・金子宏（2004）『租税法〔第9版増補版〕』弘文堂
- ・金子宏（2005）『租税法〔第10版〕』弘文堂
- ・金子宏（2006）『租税法〔第11版〕』弘文堂
- ・金子宏（2007）『租税法〔第12版〕』弘文堂
- ・金子宏（2008）『租税法〔第13版〕』弘文堂
- ・金子宏（2009）『租税法〔第14版〕』弘文堂
- ・金子宏（2010）『租税法〔第15版〕』弘文堂
- ・金子宏（2011）『租税法〔第16版〕』弘文堂
- ・金子宏（2012）『租税法〔第17版〕』弘文堂
- ・金子宏（2013）『租税法〔第18版〕』弘文堂
- ・金子宏（2014）『租税法〔第19版〕』弘文堂
- ・金子宏（2015）『租税法〔第20版〕』弘文堂
- ・金子宏（2016）『租税法〔第21版〕』弘文堂
- ・金子宏（2017）『租税法〔第22版〕』弘文堂
- ・金子宏（2019）『租税法〔第23版〕』弘文堂
- ・上谷佳宏（1994）「船荷証券が発行されている商品の輸出取引に係る法人税法上の収益の計上時期」『海事法研究会誌』第123巻, 24-30頁
- ・神山弘行（2016）「輸出取引にかかる収益の計上時期」『別冊ジュリスト』第228号, 122-123頁
- ・川端康之（1995）「法人税法における収益の計上時期－権利確定主義に関する二つの最高裁判決」『判例時報』第1512号, 216頁
- ・神森智（1994）『『公正ナル会計慣行』と『公正処理基準』』『松山大学論集』第6巻第3号, 97-112頁
- ・岸田雅雄（1995）「輸出取引による収益の計上時期」『私法判例リマークス』第10号, 108-111頁

- ・北口りえ（2019）「エス・ブイ・シー事件にみる公正処理基準の解釈[最高裁平成 6.9.16 決定]」『税研』第 35 巻第 2 号, 24-29 頁
- ・清永敬次（1965）「権利確定主義の内容」『税経通信』第 20 巻第 11 号, 90 頁
- ・清永敬次（1967）「法人税法 22 条 4 項の規定について」『税法学』第 202 号, 27-30 頁
- ・清永敬次（1994）「船積日基準による会計処理に基づく課税の合法性」『民商法雑誌』第 111 巻第 1 号, 145-158 頁
- ・久保田一信（1967）「昭和 42 年度改正税法を企業はどうみるかー法人税務関係に限ってー（座談会）」『税経通信』第 22 巻第 8 号, 83-86 頁
- ・黒澤清（1978）「企業会計制度の発展と企業会計原則の役割」『企業会計』第 30 巻第 12 号, 1694-1701 頁
- ・黒澤清監修（1984）『税務会計体系 税務会計原理』ぎょうせい
- ・黒澤清・番場嘉一郎・矢澤淳・江村稔・浅地芳年・武田昌輔・新井清光（1978）「企業会計制度の基盤ーわが国会計法制の 30 年」『企業会計』第 30 巻第 12 号, 14-40 頁
- ・黒澤清・山下勝治・番場嘉一郎編（1968）『近代会計学体系 税務会計論』第 9 巻, 中央経済社
- ・小塚真啓（2011）「輸出取引にかかる収益の計上時期」『別冊ジュリスト』第 207 号, 120-121 頁
- ・小林克己（1987）『輸出取引による収益の計上時期』『税務弘報』第 35 巻第 10 号, 142 頁
- ・斎藤奏（1995）『「確定決算基準主義」の意義』『税務会計研究』第 6 号, 45-69 頁
- ・酒井克彦（2013a）「法人税の事例研究(第 4 回)法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準の法規範性〔上〕エス・ブイ・シー事件及び大竹貿易事件における最高裁判断を素材として」『月刊税務事例』第 45 巻第 7 号, 64-72 頁
- ・酒井克彦（2013b）「法人税の事例研究(第 5 回)法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準の法規範性〔下〕エス・ブイ・シー事件及び大竹貿易事件における最高裁判断を素材として」『月刊税務事例』第 45 巻第 8 号, 63-68 頁
- ・堺貴晴（2015）「確定決算主義を前提とした中小企業会計の構築」『中小企業会計研究』第 1 号, 53-64 頁
- ・坂野常和（1959）「法人税法等の取扱通達（総論）」『税務弘報』第 7 巻第 10 号, 28 頁
- ・酒巻俊雄（1994）「輸出取引による収益計上の時期」『ジュリスト』第 1046 号, 104-106 頁

- ・坂本一（1989）「業種別税務調査対策－商社」『税経通信』第44巻第11号, 107頁
- ・坂本雅士（2004a）「サロン・ド・クリティーク 税法と企業会計との関係について(1)法人所得課税の行方」『企業会計』第56巻第3号, 398-400頁
- ・坂本雅士（2004b）「サロン・ド・クリティーク 税法と企業会計との関係について(2)・完－確定決算主義」『企業会計』第56巻第4号, 574-576頁
- ・坂本雅士（2014）「法人税法における公正処理基準について－解釈論の展開と課題－」『會計』第186巻第2号, 164-178頁
- ・坂本雅士（2015）「会計基準の多様化に伴う税務論点－公正処理基準の観点から－」『會計』第187巻第3号, 277-291頁
- ・坂本雅士（2019）「損金経理要件を考える」『會計』第196巻第6号, 581-595頁
- ・坂本雅士（2020）「損金経理要件－確定決算主義の淵源を辿る－」『税務会計研究』第31号, 17-33頁
- ・坂本雅士編（2020）『現代税務会計論〔第3版〕』中央経済社
- ・塩崎潤（1966）「『税務会計特別委員会報告』への若干の疑問－総論の部」『會計』第90巻第5号, 69-84頁
- ・鈴木一水（1996）「契約理論にもとづく確定決算主義の評価」『総合税制研究』第4巻, 231-236頁
- ・鈴木一水（2009）「課税所得計算の企業会計依存性の形成過程」『商経学叢』第56巻第2号, 49-69頁
- ・鈴木一水（2015）「税務会計研究会特別委員会最終報告 公正処理基準の再検討」『税務会計研究』第26巻, 119-140頁
- ・品川芳宣（1982）『課税所得と企業利益』税務研究会, 159-181頁
- ・品川芳宣（2003）「確定決算基準の危機と今後の方向性」『税務弘報』第51巻第7号, 6-12頁
- ・品川芳宣（2007）「会社法と確定決算基準（統一論題報告 会社法と税務会計）」『税務会計研究』第18巻, 23-40頁
- ・清水勇（1987）『税務会計の基礎理論』中央経済社
- ・清水治（1993）「確定決算主義について」『租税研究』第524号, 56-62頁
- ・高橋志郎（2011）『わが国税務会計の発達とシャウプ勧告』同文館

- ・多賀谷恒八（1973）「業務別にみた税務経理の留意点 総合商社について」『税務弘報』第 21 巻第 14 号, 42 頁
- ・武田昌輔（1967）『税務会計通論』森山書店
- ・武田昌輔（1967）「『公正妥当と認められる会計処理の基準』について」『税務弘報』第 15 巻第 9 号, 72 頁
- ・武田昌輔他（1967）「通達の簡素化をめぐる（座談会）」『税経通信』第 22 巻第 3 号, 131-144 頁
- ・武田昌輔（1970）「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」『税務大学校論叢』第 3 号, 109-174 頁
- ・武田昌輔（1975）『法人税法コンメンタール』ぎょうせい
- ・武田昌輔（1977）「公正処理基準と税法」『租税法研究』第 4 号, 71-91 頁
- ・武田昌輔（1981）「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準－法人税法二十二条を中心として－」『判例時報』第 986 号, 3-7 頁
- ・武田昌輔（1982）『法人税法精説〔昭和 57 年版〕』森山書店
- ・武田昌輔（1990）『立法趣旨 法人税法の解釈』財経詳報社
- ・武田昌輔（1990）『税務会計の史的発展とその現代的意義』第一法規出版
- ・武田昌輔（1993）『会計・商法と課税所得』森山書店
- ・武田昌輔（1999）「確定決算基準主義（特集 会計基準の変遷と展望）－（第 3 部 税法会計 50 年の変遷）」『企業会計』第 51 巻第 1 号, 100-107 頁
- ・武田昌輔（2001）『武田昌輔 税務会計論文集』森山書店
- ・武田昌輔（2004）「法人税の原点を探る〔15〕確定決算基準主義の帰趨」『月刊税務事例』第 36 巻第 12 号, 57-61 頁
- ・武田昌輔（2007）『企業課税の理論と課題』税務経理協会
- ・武田昌輔（2009）『法人税回顧六〇年：企業会計との関係を検証する』TKC 出版
- ・武田隆二（1966）「調整意見書の周辺」『産業経理』第 26 巻第 12 号, 59-66 頁
- ・武田隆二（1981）「『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』の意味－法人税法第二二条四項に関連して－」『会計』第 100 巻第 3 号, 20-33 頁

- ・ 武田隆二（1984）『法人税法精説〔昭和 59 年版〕』森山書店
- ・ 武田隆二（2005）『法人税法精説〔平成 17 年版〕』森山書店
- ・ 田中二郎（1968）『租税法〔初版〕』有斐閣
- ・ 田中二郎（1981）『租税法〔新版初版〕』有斐閣
- ・ 田中二郎（1990）『租税法〔第 3 版〕』有斐閣
- ・ 田中二郎・雄川一郎（1979）『租税法』第一法規出版
- ・ 田中嘉男（1966）「改正法人税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて」『産業経理』第 26 巻第 2 号, 48-52 頁
- ・ 谷口勢津夫（2011）「税法における所得の年度帰属－税法上の実現主義の意義と判断枠組み－」『税法学』第 566 巻, 282 頁
- ・ 忠佐市（1966）「会社決算と法人税法上の期間損益」『税経通信』第 21 巻第 5 号, 30-39 頁
- ・ 忠佐市（1975）「プレ税務会計史 2－シャウブ税制の発足に至るまでの税務会計の進展」『商学集志』, 13 頁
- ・ 忠佐市（1979）「確定決算基準主義の原則と法第 22 条第 4 項」『税経通信』第 34 巻第 11 号, 10-18 頁
- ・ 東条美和（2017）「裁判例からみる公正処理基準：俯瞰マップからの示唆」『産業経理』第 77 巻第 2 号, 121-133 頁
- ・ 東条美和（2018）「司法判断にみる公正処理基準－裁判例分析を敷衍して－」『産業経理』202 号, 107-111 頁
- ・ 東条美和（2019）「法人税法第 22 条第 4 項の再検討－裁判例分析からの示唆－」『税務会計研究』第 30 号, 203-210 頁
- ・ 富岡幸雄（1950）「税務会計論序説－税務会計の理念と現実－」『税経通信』第 5 巻第 8 号, 22-23 頁
- ・ 富岡幸雄（1963）「確定決算基準の根本的再検討と改革意見-会社決算と税務申告」『企業会計』第 15 巻第 9 号, 13-24 頁
- ・ 富岡幸雄（1969）『税務会計総論』森山書店
- ・ 富岡幸雄（1984）「確定決算基準をめぐる企業会計原則と法人税法との交流（企業会計原則と法）－（企

- 業会計原則と法人税法)』『企業会計』第36巻第1号, 166-172頁
- ・富岡幸雄 (1993)『税務会計論講義』中央経済社
 - ・富岡幸雄 (1995)『税務会計研究の現代的課題』第一法規
 - ・朝長英樹 (2019)「収益の計上時期から考える「主義」と「基準」の違い」aMidAs Partners, (最終更新日: 2019年8月15日) (最終閲覧日: 2020年6月14日) www.amidaspartners.com/column/165.html
 - ・富山哲 (1969)「法人税基本通達の重要事項について」『産業経理』第29巻第7号, 155-169頁
 - ・中川一郎・新井隆一・竹下重人・徳島米三郎・山田二郎・近江亮吉・清永敬次 (1967)「第33回大会記録」『税法学』第204号, 1-26頁
 - ・中里実 (1983)「企業課税における課税所得算定の法的構造〔五・完〕」『法学協会雑誌』第100巻第9号, 1545-1623頁
 - ・中里実 (1996)「租税法と企業会計 (商法・会計学)」『旬刊商事法務』第1432号, 26-31頁
 - ・中里実 (1999)「金融取引と確定決算主義」『税研』第15巻第1号, 96-110頁
 - ・中里実 (2007)「借用概念と事実認定－租税法における社会通念」『税経通信』第62巻第14号, 17-23頁
 - ・中里実 (2011)「興銀事件に見る租税法と社会通念[最高裁平成16.12.24第二小法廷判決]」『月刊税務事例』第43巻第5号, 38-47頁
 - ・中島茂幸 (1997)「法人税法の公正処理基準と企業会計－最高裁判決をめぐって－」『會計』第152巻第2号, 73-85頁
 - ・中村信正 (1993)「法人税法における公正処理基準の本質」『桃山学院大学経済経営論集』第35巻第3号, 161-190頁
 - ・中田信正 (2000)『財務会計・税法関係論－国内的調和から国際的調和へ－』同文館
 - ・中村継男 (1917)「所得税と簿記」『簿記世界』79頁
 - ・中村継男 (1919)「第一種所得金額の算定に関しては資産の評価は時価に依るべしとなす行政裁判例に対する批判」『會計』第6巻, 107頁
 - ・中村利雄 (1990)『法人税の課税所得計算－その基本原理と税務調整〔改訂版〕』ぎょうせい, 165-166頁

- ・中村利雄（1992）「我が国における確定決算主義について（上）」『税研』第44号, 43-46頁
- ・成道秀雄（2014）「中小企業会計要領等と一般公正会計処理基準－税務基準の代替性について－」『法人税法の理論と実務』第一法規出版, 35-48頁
- ・西原宏一（1967）「法人税法の一部改正」『税務弘報』第15巻第8号, 83-86頁
- ・長谷川正安（1980）「憲法判例と社会通念－マクリーン事件を素材としつつ」『法律時報』第52巻第5号, 17-23頁
- ・畑山紀（1984）「税務会計と企業会計」『税務会計体系』（黒澤清監修, ぎょうせい）41-68頁
- ・原一郎（1965）「法人税法の全文改正について」『税経通信』第20巻第7号, 121-183頁
- ・原省三（2007）「公正処理基準と通達との関係について－東京地裁平成19年1月31日判決を契機として」『税大ジャーナル』第6巻, 88-105頁
- ・原省三（2008）「公正処理基準に関する一考察－最近の我が国の企業会計制度の変容を踏まえて」『税務大学校論叢』第58号, 245-309頁
- ・黒澤清・山下勝治・渡辺進・番場嘉一郎・阪本安一・江村稔（1963）「税法における確定決算主義の検討－いわゆる圧縮記帳の問題を中心として(座談会)」『産業経理』第23巻第11号, 131-107頁
- ・福浦幾巳（2017）「顕在化した『公正処理基準』の判断基準」『税研』第33巻第1号, 30-37頁
- ・福永文夫（1997）『占領下中道政権の形成と崩壊』岩波書店
- ・藤掛一雄（1967）「法人税の改正」『改正税法のすべて（昭和42年版）』, 75-76頁
- ・藤澤弘（1920）『改正所得税法通義』経済社, 255-256頁
- ・藤澤弘（1920）『改正所得税講義』経済社
- ・藤曲武美（2013）「裁判例にみる 法人税の基礎(第24回)公正処理基準に関する最近の裁判例」『税務弘報』第61巻第10号, 149-155頁
- ・松本茂郎（1966）「法人税法における確定決算基準性の意義-損金経理と減額修正に関連して」『税法学』第184号, 7-14頁
- ・前原真一（2005）「法人税法の損金経理要件について」『税務大学校論叢』第48号, 113-168頁
- ・増田英敏（2008）『リーガル・マインド租税法〔初版〕』成文堂

- ・増田英敏（2019）『リーガル・マインド租税法〔第5版〕』成文堂
- ・松沢智（1976）『租税実体法－法人税法解釈の基本原則』中央経済社, 136-148 頁
- ・三谷慎治（2002）「代表取締役に対して支払う連帯保証料の適正額と役員報酬の認定」『TKC 税研情報』第 11 巻第 2 号, 11-15 頁
- ・村井正（1972）「租税法における『借用概念』をめぐる若干の問題」『自治研究』第 48 巻第 7 号, 109-126 頁
- ・森武磨（1993）「日本経済再建の“参謀本部”」『エコノミスト』第 71 巻第 21 号, 80-84 頁
- ・矢部俊雄（1929）『会社の改正所得税営業収益税資本利子税とその実際』東京税務二課会
- ・弥永真生（2001）『企業会計と法〔第2版〕』新世社
- ・柳裕治（2001）『税務会計制度の研究』森山書店
- ・柳裕治編（2019）『税務会計論〔第三版〕』創成社
- ・山田暁（1995）「『確定決算基準主義』の問題点」『税務会計研究』第 6 号, 71-81 頁
- ・山本守之（1984）『体系法人税法〔昭和 59 年版〕』税務経理協会
- ・山本守之（1990）『体系法人税法〔平成 2 年版〕』税務経理協会
- ・山本守之（1993）『体系法人税法〔平成 5 年版〕』税務経理協会
- ・山本守之（1998）『体系法人税法〔平成 10 年版〕』税務経理協会
- ・山本守之（2016）『体系法人税法〔33 改訂版〕』税務経理協会
- ・吉国二郎・武田昌輔（1975）『法人税法〔理論篇〕』財経詳報社, 92 頁
- ・吉国二郎（1996）『戦後税制史〔創立 50 周年記念出版〕』税務研究会
- ・吉牟田勲（1994）「確定決算主義-最近の批判的論文を中心に-」『日税研論集』第 28 巻, 260-261 頁
- ・吉牟田勲（1998）『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
- ・米山鈞一（1978）「確定決算基準（わが国会計制度 30 年の歩み）－（現行会計制度のしくみ－税法にもとづく所得計算規定）」『企業会計』第 30 巻第 12 号, 1799-1803 頁
- ・綿引万里子（1994）「時の判例」『ジュリスト』第 1047 号, 78-79 頁
- ・綿引万里子（1995）「最高裁判所判例解説 45」『法曹時報』第 47 巻第 12 号, 204-227 頁

- ・渡辺進（1967）「税務会計の基本問題」『税経通信』第 22 卷第 7 号, 4-5 頁
- ・渡辺進（1967）『近代会計学体系 税務会計論』第 9 卷（黒澤清・山下勝治・番場嘉一郎編, 中央経済社）
- ・渡辺徹也（2017）「企業会計と租税法会計の乖離：公正処理基準の現代的意義」『租税研究』第 818 号, 79-94 頁
- ・渡辺充（2008）『検証！藤山税務訴訟判決－税理士実務からのアプローチ』ぎょうせい
- ・渡辺善蔵（1921）『所得税法講義』東京財務協会

意見書等

- ・ 経済安定本部企業会計基準審議会中間報告（1952）「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」
- ・ 大蔵省企業会計審議会中間報告（1960）「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書 第一・第二・第三」
- ・ 大蔵省企業会計審議会中間報告（1962）「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書 第四・第五」
- ・ 税制調査会（1963）「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」
- ・ 大蔵省主税局（1965）「昭和40年2月第48回大会 法人税法関係想定問答 第1分冊（所得計算）第1次案」
- ・ 大蔵省企業会計審議会中間報告（1966）「税法と企業会計との調整に関する意見書」
- ・ 日本会計学会税務会計特別委員会（1966）「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」
- ・ 税制調査会税制簡素化特別部会（1966）「税制簡素化についての中間報告」
- ・ 税制調査会（1966）「税制簡素化についての第一次答申」
- ・ 税制調査会・法人課税小委員会（1996）「法人課税小委員会報告」

公正処理基準に係る裁判例一覧

1. 京都地判昭和 32 年 12 月 11 日税資 25 号 945 頁
2. 大阪高判昭和 37 年 2 月 28 日訟務月報 8 卷 4 号 569 頁
3. 新潟地判昭和 39 年 7 月 7 日税資 51 号 573 頁
4. 東京高判昭和 41 年 2 月 16 日税資 51 号 531 頁
5. 最判昭和 41 年 12 月 5 日税資 51 号 493 頁
6. 名古屋地判昭和 42 年 7 月 14 日税資 48 号 278 頁
7. 名古屋高判昭和 44 年 11 月 27 日税資 57 号 602 頁
8. 東京地判昭和 46 年 5 月 12 日税資 62 号 669 頁
9. 甲府地判昭和 46 年 9 月 29 日税資 107 号 221 頁
10. 東京高判昭和 47 年 5 月 10 日税資 107 号 203 頁
11. 東京高判昭和 52 年 2 月 28 日税資 107 号 171 頁
12. 最判昭和 53 年 2 月 22 日税資 107 号 170 頁
13. 東京地判昭和 46 年 6 月 29 日税資 62 号 1002 頁
14. 東京高判昭和 49 年 1 月 31 日税資 74 号 293 頁
15. 最判昭和 50 年 2 月 25 日税資 80 号 259 頁
16. 東京地判昭和 50 年 5 月 6 日税資 81 号 496 頁
17. 東京高判昭和 51 年 7 月 19 日税資 89 号 300 頁
18. 最判昭和 57 年 2 月 23 日税資 122 号 345 頁
19. 東京地判昭和 47 年 2 月 28 日税資 65 号 328 頁
20. 大阪地判昭和 49 年 5 月 28 日判時 758 号 42 頁
21. 大阪高判昭和 51 年 12 月 8 日税資 90 号 742 頁
22. 東京地判昭和 50 年 8 月 28 日行裁例集 26 卷 7・8 号 944 頁
23. 東京地判昭和 52 年 8 月 30 日税資 95 号 402 頁

24. 東京地判昭和 52 年 12 月 26 日判時 909 号 110 頁
25. 東京地判昭和 54 年 9 月 19 日判夕 414 号 138 頁
26. 東京地判昭和 57 年 5 月 20 日税資 123 号 407 頁
27. 東京高判昭和 59 年 4 月 26 日税資 136 号 464 頁
28. 長崎地判昭和 58 年 2 月 18 日税資 129 号 185 頁
29. 福岡高判昭和 60 年 4 月 24 日税資 145 号 193 頁
30. 最判昭和 61 年 10 月 9 日税資 154 号 8 頁
31. 横浜地判昭和 60 年 7 月 3 日税資 146 号 12 頁
32. 東京高判昭和 61 年 11 月 11 日税資 154 号 524 頁
33. 最判昭和 62 年 7 月 10 日税資 159 号 65 頁
34. 秋田地判昭和 61 年 5 月 23 日税資 152 号 169 頁
35. 神戸地判昭和 61 年 6 月 25 日税資 152 号 428 頁
36. 大阪高判平成 3 年 12 月 19 日税資 187 号 419 頁
37. 最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 卷 9 号 5278 頁
38. 大阪地判昭和 61 年 9 月 25 日税資 153 号 785 頁
39. 千葉地判昭和 61 年 12 月 22 日税資 154 号 875 頁
40. 東京高判昭和 63 年 12 月 6 日税資 166 号 663 頁
41. 東京地判昭和 62 年 12 月 15 日税資 203 号 2219 頁
42. 東京高判昭和 63 年 11 月 28 日税資 203 号 2375 頁
43. 最判平成 6 年 9 月 16 日刑集 48 卷 6 号 357 頁
44. 東京地判昭和 63 年 4 月 26 日税資 164 号 258 頁
45. 大阪地判平成元年 6 月 29 日税資 170 号 952 頁
46. 東京地判平成元年 9 月 25 日税資 173 号 859 頁
47. 東京高判平成 3 年 6 月 26 日税資 183 号 1011 頁
48. 札幌地判平成 2 年 3 月 29 日税資 176 号 401 頁

49. 札幌高判平成 4 年 2 月 20 日税資 188 号 365 頁
50. 新潟地判平成 2 年 7 月 5 日税資 180 号 1 頁
51. 東京高判平成 3 年 5 月 29 日税資 3 号 856 頁
52. 最判平成 4 年 10 月 29 日税資 193 号 397 頁
53. 横浜地判平成 5 年 8 月 12 日税資 204 号 3484 頁
54. 東京高判平成 6 年 12 月 14 日税資 204 号 3474 頁
55. 神戸地判平成 6 年 9 月 28 日税資 205 号 669 頁
56. 大阪高判平成 7 年 9 月 21 日税資 213 号 650 頁
57. 最判平成 10 年 10 月 13 日税資 238 号 668 頁
58. 高松地判平成 7 年 4 月 25 日税資 209 号 246 頁
59. 大阪地判平成 7 年 10 月 3 日税資 214 号 1 頁
60. 大阪高判平成 8 年 6 月 28 日税資 216 号 739 頁
61. 最判平成 9 年 11 月 13 日税資 229 号 546 頁
62. 静岡地判平成 7 年 10 月 13 日税資 214 号 27 頁
63. 東京高判平成 8 年 10 月 30 日税資 221 号 244 頁
64. 最判平成 9 年 11 月 28 日税資 229 号 916 頁
65. 大阪地判平成 7 年 12 月 20 日税資 214 号 981 頁
66. 大阪高判平成 9 年 1 月 29 日税資 222 号 247 頁
67. 最判平成 9 年 9 月 10 日税資 228 号 506 頁
68. 大分地判平成 8 年 2 月 27 日税資 215 号 682 頁
69. 福岡高判平成 11 年 2 月 17 日税資 240 号 702 頁
70. 最判平成 15 年 1 月 16 日税資 253 号順号 9259
71. 名古屋地判平成 8 年 4 月 25 日税資 224 号 647 頁
72. 名古屋高判平成 8 年 10 月 14 日税資 224 号 624 頁
73. 最判平成 9 年 3 月 12 日税資 224 号 611 頁

74. 松山地判平成 9 年 5 月 16 日税資 223 号 675 頁
75. 高松高判平成年 1 月 27 日税資 230 号 201 頁
76. 東京地判平成 9 年 10 月 27 日税資 229 号 238 頁
77. 東京高判平成 10 年 7 月 1 日税資 237 号 1 頁
78. 名古屋地判平成 9 年 12 月 24 日税資 229 号 1083 頁
79. 名古屋高判平成 10 年 7 月 15 日税資 237 号 154 頁
80. 最判平成 10 年 12 月 17 日税資 239 号 478 頁
81. 松江地判平成 10 年 6 月 17 日税資 232 号 654 頁
82. 広島高判平成 11 年 9 月 10 日税資 244 号 694 頁
83. 宇都宮地判平成川年 7 月 23 日税資 237 号 837 頁
84. 東京高判平成 10 年 11 月 26 日税資 239 号 126 頁
85. 最判平成 11 年 4 月 13 日税資 242 号 130 頁
86. 大阪地判平成 10 年 10 月 28 日税資 238 号 892 頁
87. 大阪高判平成 13 年 7 月 26 日税資 251 号順号 8954
88. 最判平成 13 年 12 月 20 日税資 251 号順号 9040
89. 福岡地判平成 11 年 1 月 26 日税資 240 号 222 頁
90. 福岡地判平成 11 年 3 月 25 日税資 241 号 313 頁
91. 東京地判平成 11 年 3 月 30 日税資 241 号 556 頁
92. 鹿児島地判平成 11 年 11 月 29 日税資 245 号 422 頁
93. 福岡高判平成 13 年 1 月 12 日税資 250 号順号 8813
94. 最判平成 13 年 7 月 13 日税資 251 号順号 8947
95. 福岡地判平成 11 年 12 月 21 日税資 245 号 991 頁
96. 長崎地判平成 12 年 1 月 25 日税資 246 号 192 頁
97. 福岡高判平成 12 年 12 月 15 日税資 249 号 1133 頁
98. 最判平成 13 年 6 月 8 日税資 250 号順号 8918

99. 千葉地判平成 12 年 3 月 27 日税資 247 号 1 頁
100. 大分地判平成 12 年 4 月 24 日税資 247 号 413 頁
101. 福岡高判平成 13 年 10 月 23 日税資 251 号順号 9008
102. 最判平成 15 年 1 月 16 日税資 253 号順号 9258
103. 那覇地判平成 12 年 4 月 25 日税資 247 号 440 頁
104. 福岡高判平成 13 年 2 月 6 日税資 250 号順号 8832
105. 最判平成 13 年 9 月 27 日税資 251 号順号 8984
106. 宮崎地判平成 12 年 11 月 27 日税資 249 号 731 頁
107. 東京地判平成 13 年 3 月 2 日税資 250 号順号 8851
108. 東京高判平成 14 年 3 月 14 日税資 252 号順号 9086
109. 最判平成 16 年 10 月 27 日税資 254 号順号 9795
110. 最判平成 16 年 10 月 27 日税資 254 号順号 9794
111. 最判平成 16 年 12 月 24 日税資 254 号順号 9877
112. 名古屋地判平成 13 年 7 月 16 日税資 251 号順号 8948
113. 横浜地判平成 13 年 10 月 10 日税資 251 号順号 8999
114. 松江地判平成 13 年 10 月 24 日税資 251 号順号 9010
115. 広島高判平成 15 年 5 月 30 日税資 253 号順号 9358
116. 最判平成 17 年 3 月 1 日税資 255 号順号 9946
117. 神戸地判平成 14 年 9 月 12 日税資 252 号順号 9188
118. 大阪高判平成 16 年 5 月 11 日税資 254 号順号 9645
119. 最判平成 16 年 10 月 14 日税資 254 号順号 9779
120. 富山地判平成 16 年 1 月 28 日税資 254 号順号 9532
121. 名古屋高判平成 17 年 1 月 12 日税資 255 号順号 9886
122. 福島地判平成 16 年 2 月 24 日税資 254 号順号 9569
123. 仙台高判平成 16 年 6 月 18 日税資 254 号順号 9676

- 124.高知地判平成 16 年 3 月 26 日税資 254 号順号 9609
- 125.高松高判平成 16 年 12 月 17 日税資 254 号順号 9867
- 126.最判平成 17 年 6 月 17 日税資 255 号順号 10057
- 127.大阪地判平成 16 年 4 月 20 日税資 254 号順号 9633
- 128.鹿児島地判平成 16 年 4 月 28 日税資 254 号順号 9642
- 129.福岡高判平成 16 年 12 月 22 日税資 254 号順号 9876
- 130.最判平成 17 年 4 月 22 日税資 255 号順号 10008
- 131.東京地判平成 16 年 6 月 30 日税資 254 号順号 9689
- 132.東京高判平成 16 年 12 月 13 日税資 254 号順号 9859
- 133.最判平成 18 年 6 月 23 日税資 256 号順号 10434
- 134.東京地判平成 16 年 12 月 6 日平成 15 年(特わ) 5946 号
- 135.東京地判平成 17 年 1 月 13 日税資 255 号順号 9891
- 136.東京高判平成 17 年 9 月 21 日税資 255 号順号 10140
- 137.最判平成 18 年 11 月 24 日税資 256 号順号 10581
- 138.神戸地判平成 17 年 3 月 23 日税資 255 号順号 9966
- 139.大阪高判平成 18 年 4 月 14 日税資 256 号順号 10367
- 140.横浜地判平成 17 年 5 月 18 日税資 255 号順号 10032
- 141.東京高判平成 17 年 10 月 26 日税資 255 号順号 10176
- 142.秋田地判平成 17 年 10 月 28 日税資 255 号順号 10184
- 143.那覇地判平成 17 年 12 月 14 日税資 255 号順号 10226
- 144.京都地判平成 18 年 5 月 19 日税資 256 号順号 10400
- 145.大阪高判平成 19 年 1 月 18 日税資 257 号順号 10612
- 146.最判平成 19 年 6 月 28 日税資 257 号順号 10742
- 147.さいたま地判平成 18 年 5 月 25 日刑集 65 卷 1 号 194 頁
- 148.東京高判平成 19 年 9 月 19 日刑集 65 卷 1 号 321 頁

- 149.最判平成 23 年 1 月 26 日刑集 65 卷 1 号 1 頁
- 150.東京地判平成 18 年 9 月 26 日税資 256 号順号 10513
- 151.東京地判平成 19 年 1 月 31 日税資 257 号順号 10623
- 152.岡山地判平成 19 年 5 月 22 日税資 257 号順号 10716
- 153.広島高判平成 20 年 1 月 31 日税資 258 号順号 10881
- 154.最判平成 20 年 6 月 13 日税資 258 号順号 10969
- 155.東京地判平成 19 年 6 月 27 日税資 257 号順号 10737
- 156.新潟地判平成 19 年 10 月 5 日税資 257 号順号 10796
- 157.鹿児島地判平成 19 年 11 月 27 日税資 257 号順号 10831
- 158.福岡高判平成 20 年 6 月 25 日税資 258 号順号 10972
- 159.東京地判平成 20 年 2 月 15 日税資 258 号順号 10895
- 160.東京高判平成 21 年 2 月 18 日税資 259 号順号 11144
- 161.最判平成 21 年 7 月 10 日税資 259 順号 11243
- 162.東京地判平成 20 年 7 月 11 日税資 258 号順号 10988
- 163.東京高判平成 20 年 12 月 2 日税資 258 号順号 11097
- 164.東京地判平成 21 年 4 月 28 日税資 259 号 259 号 11191
- 165.東京高判平成 22 年 9 月 15 日税資 260 号順号 11511
- 166.最判平成 23 年 3 月 29 日税資 261 号順号 11656
- 167.東京地判平成 21 年 6 月 24 日税資 259 号順号 11231
- 168.東京高判平成 21 年 12 月 17 日税資 259 号順号 11351
- 169.最判平成 22 年 5 月 10 日税資 260 号順号 11433
- 170.札幌地判平成 21 年 8 月 28 日税資 259 号順号 11264
- 171.東京地判平成 22 年 3 月 5 日税資 260 号順号 11392
- 172.東京高判平成 22 年 12 月 15 日税資 260 号順号 11571
- 173.最判平成 24 年 5 月 8 日税資 262 号順号 11945

- 174.東京地判平成 22 年 4 月 22 日税資 260 号順号 11426
- 175.東京高判平成 23 年 2 月 24 日税資 261 号順号 11624
- 176.最判平成 24 年 7 月 5 日税資 262 号順号 11990
- 177.東京地判平成 22 年 4 月 28 日税資 260 号順号 11431
- 178.東京高判平成 23 年 3 月 30 日税資 261 号順号 11657
- 179.最判平成 24 年 8 月 15 日税資 262 号順号 12021
- 180.東京地判平成 22 年 10 月 7 日税資 260 号順号 11527
- 181.大阪地判平成 23 年 3 月 24 日税資 261 号順号 11650
- 182.大阪高判平成 24 年 2 月 24 日税資 262 号順号 11891
- 183.東京地判平成 23 年 10 月 11 日税資 261 号順号 11781
- 184.東京高判平成 24 年 6 月 20 日悦資 262 号順号 11970
- 185.最判平成 26 年 5 月 26 日税資 264 号順号 12475
- 186.東京地判平成 24 年 2 月 28 日税資 262 号順号 11892
- 187.東京地判平成 24 年 11 月 2 日税資 262 号順号 12088
- 188.東京高判平成 26 年 8 月 29 日税資 264 号順号 12523
- 189.広島地判平成 25 年一月 15 日税資 263 号順号 12126
- 190.東京地判平成 25 年 2 月 25 日税資 263 号順号 12154
- 191.東京高判平成 25 年 7 月 19 日税資 263 号順号 12263
- 192.東京地判平成 25 年 10 月 30 日税資 263 号順号 12324
- 193.東京高判平成 26 年 4 月 23 日税資 264 号順号 12460
- 194.最判平成 27 年 4 月 14 日税資 265 号順号 12647
- 195.東京地判平成 26 年 1 月 27 日税資 264 号順号 12397
- 196.東京地判平成 26 年 3 月 18 日税資 264 号順号 12437
- 197.東京高判平成 26 年 8 月 6 日税資 264 号順号 12513
- 198.最判平成 27 年 6 月 25 日税資 265 号順号 12684

- 199.東京地判平成 26 年 7 月 18 日税資 264 号順号 12510
- 200.東京地判平成 27 年 2 月 5 日税資 265 号順号 12600
- 201.東京地判平成 27 年 2 月 26 日税査 265 号順号 12613
- 202.東京地判平成 27 年 3 月 27 日税資 265 号順号 12643
- 203.東京高判平成 28 年 4 月 21 日税資 266 号順号 12848
- 204.東京地判平成 27 年 4 月 24 日税資 265 号順号 12657
- 205.東京高判平成 27 年 11 月 26 日税資 265 号順号 12761
- 206.最判平成 28 年 12 月 21 日税資 266 号順号 12948
- 207.大阪地判平成 27 年 8 月 27 日税資 265 号順号 12716
- 208.東京地判平成 27 年 9 月 25 日税資 265 号順号 12725
- 209.東京地判平成 28 年 4 月 22 日税資 266 号順号 12725
- 210.東京高判平成 29 年 2 月 23 日税資 267 号順号 12981
- 211.最判平成 30 年 1 月 25 日税資 268 号順号 13117
- 212.東京地判平成 28 年 6 月 9 日平成 26 年（特わ）第 368 号
- 213.東京高判平成 29 年 2 月 1 日平成 28 年（う）第 1408 号
- 214.熊本地判平成 28 年 9 月 21 日税資 266 号順号 12903
- 215.大阪地判平成 30 年 1 月 15 日税資 268 号順号 13107
- 216.大阪高判平成 30 年 10 月 19 日税資 268 号順号 13199
- 217.最判令和 2 年 7 月 2 日裁判時 1747 号 7 頁
- 218.東京地判平成 30 年 1 月 25 日税資 268 号順号 13107
- 219.東京高判平成 30 年 7 月 18 日税資 268 号順号 13170
- 220.さいたま地判平成 30 年 2 月 7 日税資 268 号順号 13122
- 221.東京高判平成 30 年 7 月 17 日税資 268 号順号 13169
- 222.東京高判平成 30 年 9 月 26 日税資 268 号順号 13194
- 223.東京高判平成 30 年 9 月 26 日税資 268 号順号 13195

- 224.東京地判平成 30 年 3 月 6 日税資 268 号順号 13126
- 225.東京高判平成 30 年 9 月 5 日税資 268 号順号 13182
- 226.福岡地判平成 30 年 5 月 24 日税資 268 号順号 13155
- 227.東京地判平成 29 年 10 月 12 日税資 267 号順号 13075
- 228.東京高判平成 30 年 6 月 28 日税資 268 号順号 13159
- 229.福岡地判平成 30 年 7 月 10 日税資 268 号順号 13165
- 230.福岡地判平成 30 年 9 月 19 日税資 268 号順号 13187
- 231.東京地判平成 30 年 3 月 1 日判タ 1407 号 222 頁
- 232.東京高判平成 30 年 9 月 20 日平成 30 年（ネ）第 1827 号
- 233.東京地判平成 30 年 12 月 18 日平成 28 年（ワ）第 24710 号
- 234.東京地判平成 31 年 3 月 14 日平成 29 年（行ウ）第 142 号
- 235.東京高判令和 1 年 9 月 26 日訟務月報 66 卷 4 号 471 頁
- 236.東京地判平成 31 年 3 月 15 日訟務月報 66 卷 4 号 488 頁
- 237.東京高判令和 1 年 10 月 24 日平成 29 年（行ウ）第 403 号
- 238.大阪地判令和 1 年 12 月 5 日平成 29 年（行ウ）第 120 号
- 239.東京地判令和 2 年 2 月 28 日平成 27 年（行ウ）第 535 号
- 240.東京地判令和 2 年 3 月 24 日平成 28 年（行ウ）第 589 号
- 241.大阪地判令和 2 年 6 月 11 日平成 30 年（行ウ）第 149 号
- 242.東京地判令和 2 年 7 月 14 日平成 31 年（行ウ）第 144 号
- 243.東京地判令和 2 年 8 月 6 日平成 31 年（行ウ）第 101 号

事業所得における期間対応費用の必要経費算入要件について

—直接性の意義を中心に—

松嶋 良太

事業所得における期間対応費用の必要経費算入要件について —直接性の意義を中心に—

【論文要旨】

松嶋良太

本稿では、事業所得における期間対応費用の必要経費算入要件とされる直接的業務関連性及び業務遂行上の必要性のうち、従来の学説及び裁判例等において業務関連性に付与されてきた直接性の根拠、意味及び機能を明らかにし、必要経費算入要件における直接性の位置付けについて考察することを目的として、先行研究及び平成24年東京高裁判決以後の裁判例及び裁決例の検討を行った。

直接性の根拠について先行研究では、所法37条1項において「業務について生じた」と規定されており、条文上に「直接」という文言が存在しないことから厳格な文理解釈の立場からは期間対応費用の必要経費算入要件に直接性は求められない。しかしながら、課税実務が依拠する目的論解釈の立場からは、事業と家計が必ずしも明確に分離されていない個人においては、家事費排除の原則により家事上の支出を事業経費に含めて計上することは許されない。そのような理由から事業支出と消費支出を厳格に区分する基準が必要となるため、目的論解釈によって期間対応費用の必要経費算入要件に直接性を求めていると考えられる。

次に直接性の意味について先行研究では、収入金額との直接関係性及び業務との直接関連性という二つの意味で用いられていることを明らかにした。この点について、期間対応費用は期間を媒介として収入と支出を結びつけるものであり、個別対応費用のような収入金額との直接関係性は求められていない。ただし、期間対応費用には直接性の根拠の部分でも述べたとおり、ある支出が事業支出にあたるのか消費支出にあたるのかを区分する際の基準として業務との直接関連性が求められると考える。

そして直接性の機能については、支出の目的に客観性を担保すること及び、消費支出と事業支出を厳格に区分することにより、何らかの制限がなければ無制限に広がってしまうおそれのある必要経費の範囲を制限することであると述べた。このような見解は、交際費などの必要経費と家事費との峻別が特に困難な家事関連費については、依然として必要経費算入要件に直接的業務関連性が求められていることから明らかである。

最後に、期間対応費用の必要経費算入要件及び判断基準における直接性の位置付けについて検討を行った。必要経費算入要件である業務関連性及び業務遂行上の必要性の要件を充足するか否かの判断では「ある支出が業務のための支出か否か」という同一の基準で行われていることから、業務関連性と業務遂行上の必要性は同義であると考えられる。そのように考えると必要経費算入要件の判断は納税者の主観に頼らざるを得ないが、その判断を無条件に是認してしまうと必要経費の範囲が際限なく広がってしまうおそれがある。そ

のような事態を防ぐために、納税者の主観的な「ある支出が業務のための支出か否か」という判断には、その範囲を制限する客観的判断が求められる。

上記の理由から、課税実務における事実認定の場面では、主に業務遂行上の必要性に「社会通念上」や「専ら」といった通常性の機能のある文言によって、必要経費の範囲を制限する客観的判断が行われている。つまり、主観的判断である業務遂行上の必要性を客観的判断によって制限することで、適正な必要経費の範囲を決定しているのである。

このような主観的判断である業務遂行上の必要性に通常性によって客観性を担保するという関係は、業務関連性と直接性の関係においても同様であると考えられる。つまり、直接性は必要経費の範囲が無制限に広がることを防止するために、事業支出と消費支出を厳格に区分することにより必要経費の範囲を制限する機能があると考ええる。そして、業務関連性の判断基準が納税者の主観的判断であることから、その判断には主観的判断の客観的把握として直接性が求められていると考える。つまり、必要経費算入要件における直接性の位置付けとしては、主観的判断である業務関連性や業務遂行上の必要性に客観性を担保するための補助的な要件(判断基準)であると考ええる。

目次

はじめに

第1節 研究目的・問題意識.....	4 頁
第2節 研究動機・背景.....	5 頁
第3節 研究意義.....	6 頁
第4節 論文の構成.....	7 頁

第1章 必要経費、家事費・家事関連費の概要

第1節 必要経費、家事費・家事関連費の沿革.....	8 頁
第1項 明治20年の所得税法の創設.....	8 頁
第2項 明治32年の所得税法全文改正.....	8 頁
第3項 昭和40年の所得税法全文改正.....	10 頁
第2節 必要経費、家事費・家事関連費規定の概要.....	11 頁
第1項 必要経費、家事費・家事関連費規定の構造.....	11 頁
第2項 必要経費の意味.....	13 頁
第3節 必要経費、家事費・家事関連費の範囲.....	15 頁
第1項 売上原価等の範囲.....	15 頁
第2項 販売費及び一般管理費等の範囲.....	16 頁
第3項 家事費・家事関連費の範囲.....	17 頁
第4節 小括.....	19 頁

第2章 学説における期間対応費用の必要経費算入要件と判断基準

第1節 業務関連性要件.....	20 頁
第1項 業務関連性要件の根拠.....	20 頁
第2項 業務関連性要件の意味.....	21 頁
第2節 業務遂行上の必要性要件.....	23 頁
第1項 業務遂行上の必要性要件の根拠.....	23 頁
第2項 業務遂行上の必要性要件の意味.....	24 頁
第3節 判断基準としての通常性.....	26 頁
第1項 通常性の根拠.....	26 頁
第2項 通常性の意味.....	27 頁

第4節	家事関連費の必要経費不算入の例外	29 頁
第5節	期間対応費用と家事関連費の関係(所令96条1項の射程範囲)	31 頁
第6節	期間対応費用の必要経費算入要件と判断基準の関係	33 頁
第7節	小括	35 頁

第3章 期間対応費用における「直接性」の意義

第1節	先行研究における「直接性」の根拠についての見解	37 頁
第1項	「直接性」を必要とする見解について	37 頁
1.	文理解釈	38 頁
2.	目的論解釈	40 頁
第2項	「直接性」を不要とする見解について	41 頁
1.	文理解釈	41 頁
2.	目的論解釈	44 頁
第2節	「直接性」の意味と機能	45 頁
第3節	小括	48 頁

第4章 平成24年東京高裁判決と同判決以後の裁判例・裁決例

第1節	平成24年東京高裁判決(弁護士会役員事件)	50 頁
1.	事案の概要	50 頁
2.	検討	50 頁
第2節	平成24年東京高裁判決以後の裁判例等(交際費が争点となったもの)	53 頁
第1項	平成26年3月6日裁決(司法書士ロータリークラブ事件)	53 頁
1.	事案の概要	53 頁
2.	検討	53 頁
第2項	平成30年9月7日長野地裁判決(弁護士ロータリークラブ事件)	54 頁
1.	事案の概要	54 頁
2.	検討	54 頁
第3節	平成24年高裁判決以後の裁判例(直接性の判断を中心に)	55 頁
第1項	平成27年10月20日大阪高裁判決(税理士支援料事件)	55 頁
1.	事案の概要	55 頁
2.	検討	56 頁
第2項	平成30年11月2日大阪高裁判決(燃料小売業外注費事件)	56 頁
1.	事案の概要	56 頁

2. 検討	57 頁
第4節 小括	57 頁

おわりに 検討結果と結論

第1節 検討結果	59 頁
第1項 必要経費、家事費・家事関連費の概要	59 頁
第2項 学説における期間対応費用の必要経費算入要件と判断基準	60 頁
第3項 期間対応費用における「直接性」の意義	61 頁
第4項 平成24年東京高裁判決と同判決以後の裁判例・裁決例	62 頁
第2節 結論	63 頁

はじめに

第1節 研究目的・問題意識

本稿では、事業所得における期間対応費用の必要経費算入要件である「直接的業務関連性」に付されてきた「直接」という文言の根拠、意味及び機能を明らかにした上で、必要経費算入要件における「直接性」の位置付けについて検討することを目的とする。

必要経費の通則的規定とされる所得税法37条1項(以下、「所法〇条〇項」という)では、「その年分の…事業所得の金額…の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額とする」と定められている。

また、所法37条1項の別段の定めである所法45条1項1号では、「家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるもの」は必要経費に算入しないことが規定されている。そして、その委任を受けた所得税法施行令96条1項1号及び2号(以下、「所令〇条〇項〇号」という)では、所法45条1項1号に掲げる経費のうち「家事上の経費に関連する経費の主たる部分が…事業所得…を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費」及び「取引の記録等に基づいて、…事業所得…を生ずべき業務の遂行上直接必要であつたことが明らかにされる部分の金額に相当する経費」を必要経費に算入することが規定されている。

これらの規定の解釈として、直接性が不要とされた東京高裁平成24年9月19日の弁護士会役員事件控訴審判決(以下、「平成24年東京高裁判決」という)¹以前の学説及び裁判例等では、「ある支出が必要経費として控除されるためには、それが事業活動と直接の関連をもち、事業所得の遂行上必要な費用でなければならない²という直接的業務関連性と業務遂行上の必要性の二つが必要経費に算入する際の要件とされてきた。

しかしながら、平成24年東京高裁判決において、従来の学説及び裁判例等で必要経費の算入要件とされてきた直接的業務関連性と業務遂行上の必要性のうち、業務遂行上の必要性があれば業務関連性は充足されるものであり、業務関連性について直接性の判断は不要であるとする判決が出された。この判決を受けて期間対応費用の必要経費算入要件について、業務との直接の関係は要求されず業務遂行上の必要性のみによって判断がなされる

¹ 東京高裁平成24年9月19日判決(平成23年(行コ)第298号)LEX/DB【文献番号】25482739。

² 金子宏『租税法〔第23版〕』(弘文堂,2019年)314頁。東京地裁平成23年8月9日判決(平成21年(行ウ)第454号)LEX/DB【文献番号】25472529。

べきとする見解³がある一方で、当該判決は事例判断⁴であり、期間対応費用の必要経費算入要件には、従来どおり「直接的業務関連性」が求められるという見解も存在する⁵。

このように、学説においては「直接的業務関連性」を期間対応費用の必要経費算入要件とすべきか否かについての見解は一致していない。それにもかかわらず、その後の国税不服審判所の裁決例では一貫して期間対応費用の必要経費算入要件に「直接的業務関連性」が求められている⁶ことから、納税者の予測可能性を担保するためには業務関連性に付されている「直接性」の根拠、意味及び機能を明らかにする必要がある。また、期間対応費用の必要経費算入要件における各要件の相互関係等も必ずしも明確であるとは言えない⁷ことから、それら各要件における「直接性」の位置付けについても検討することが必要であると考える。

そこで本稿では、これまでの学説及び裁判例等において直接的業務関連性に付されてきた「直接」という文言の根拠、意味及び機能を明らかにした上で、期間対応費用の必要経費算入要件における「直接性」の位置付けについて検討することを目的とする。

第2節 研究の動機・背景

必要経費の通則的規定である所法37条1項では、その前段の売上原価等については「これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用(下線部:筆者)」と規定されていることから、収入金額との直接的な対応関係を求めているのに対して、後段の販売費及び一般管理費等については「その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用(下線部:筆者)」と規定されていることから、条文上、所得を生ずべき業務との直接的な対応関係までは求められていない。

それにもかかわらず、販売費及び一般管理費等の必要経費への算入を直接的業務関連性と業務遂行上の必要性によって判断するのは、条文上にない文言を用いて新たに要件を付

³ 山本洋一郎・近藤雅人・三木義一「弁護士必要経費事件の確定と実務への影響」『税理』57巻5号(2014年)114頁。三木義一「必要経費概念における「事業直接関連性」」『青山法学論集』54巻4号(2013年)21頁など他多数。

⁴ 最高裁判所が国側の上告を不受理としたことで、国税庁は本判決については事例判断であるとして、法解釈が変更されたものではないという見解を示している(「弁護士会役員の懇親会費等の必要経費めぐり高裁判決」『週刊税務通信』3297号(2014年)5頁)。

⁵ 今村隆「弁護士活動に伴う懇親会費等の必要経費該当性」『税研』178号(2014年)74-75頁。岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(1)」『税研』175号(2014年)74-75頁。

⁶ 国税不服審判所平成25年7月9日裁決LEX/DB【文献番号】2601298。国税不服審判所平成26年3月6日裁決LEX/DB【文献番号】26012743など他多数。

⁷ 占部裕典「所得税法における必要経費の概念と判断基準：直接関連性要件と必要性要件はどのように用いられているか」『同志社法学』404巻(2019年)114頁。

け加えることに他ならず、租税法律主義の観点から問題があるという見解がある⁸。これに対し課税実務では、期間対応費用について「直接」という文言がなければ、家事費との峻別の際に、必要経費の範囲が無制限に広がってしまうという懸念があることから、執行上の考慮によって必要経費の算入要件に「直接」という文言を用いることで必要経費の範囲を制限してきたと考えられる⁹。

このような必要経費の算入要件及び判断基準についての議論は、裁判例及び裁決例の争点が事実認定になることが多かったことに基因しているせいか、法解釈の問題としてこれまでほとんど議論されてこなかった¹⁰。

筆者としては、期間対応費用の必要経費算入要件が判然としない現状では、納税者の予測可能性が担保されないと考える。そのため、先行研究において挙げられている必要経費算入要件の関係性を整理した上で、平成24年東京高裁判決において、どのような理由で「直接性」が不要とされ、どのような必要経費算入要件又は判断基準が用いられたのかについて、検討する必要があると考えている。

以上のことから、本稿ではこれまでの学説及び裁判例等において直接的業務関連性に付されてきた「直接」という文言の根拠、意味及び機能を明らかにした上で、期間対応費用の必要経費算入要件における「直接性」の位置付けについて検討することを目的とする。

第3節 研究意義

所法37条1項の必要経費規定の解釈として、これまでの通説では「ある支出が必要経費として控除されうるためには、それが事業活動と直接の関連をもち、事業所得の遂行上必要な費用でなければならない」¹¹という、直接的業務関連性と業務遂行上の必要性が求められてきたが、その根拠や各要件の相互関係等は必ずしも明確であるとは言えない¹²。また、業務関連性に「直接」という文言が付される根拠やその意味についても明らかではない¹³。それにもかかわらず、期間対応費用の必要経費算入要件に「直接」という文言を用いて解釈することは、租税法律主義の課税要件法定主義の観点から問題があると考えられる。

しかしながら、国税不服審判所をはじめ、課税実務では平成24年東京高裁判決以後も期間対応費用の必要経費算入要件に「直接的業務関連性」を求めていることから、納税者

⁸ 谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂、2018年）325頁など他多数。

⁹ 谷口勢津夫・前掲注8、325頁。

¹⁰ 占部裕典・前掲注7、114頁。三木義一・前掲注3、20頁。

¹¹ 金子宏・前掲注2、314頁。

¹² 占部裕典・前掲注7、113頁。

¹³ 三木義一・前掲注3、14頁。

の予測可能性を担保するためには、必要経費算入要件として用いられている「直接性」の意味及び機能を明らかにする必要があると考える。

そこで本稿では、事業所得における期間対応費用の必要経費算入要件である業務関連性に付されてきた「直接」という文言の根拠、意味及び機能を明らかにした上で、必要経費算入要件における「直接性」の位置付けについて検討することで、納税者の予測可能性を担保し、租税法律主義の課税要件明確主義に資することを研究意義とする。

第4節 論文の構成

第1章では、必要経費の概要について理解するために、我が国において必要経費規定が創設された明治20年から現行の規定と同様の形となった昭和40年の所得税法の全文改正までの沿革を概観する。その後、必要経費規定がどのような構造によって「必要経費」について規定しているのか、また、どのような支出であれば「必要経費」に該当するのかについて検討を行い、必要経費及び家事費、家事関連費の範囲を明らかにする。

第2章では、先行研究において必要経費の算入要件及び判断基準として挙げられている「業務関連性」、「業務遂行上の必要性」及び「通常性」の根拠と意味を明らかにした上で、それらの要件にどのような判断基準があるのかについて検討する。また、家事関連費について規定している所法45条1項及び所令96条1項の要件が、所法37条1項の必要経費規定と、どのような関係にあるのかについても検討する。そして、業務関連性及び業務遂行上の必要性と通常性などの判断基準との関係性について整理を行う。

第3章では、所法37条1項後段の「業務について生じた費用」の解釈として、業務との関連性に「直接」という文言が付される根拠並びに、「直接性」の意味及び機能を先行研究から明らかにする。また、「直接性」が前章で述べた業務関連性、業務遂行上の必要性及び通常性などの要件と、どのような関係にあるのかについても検討を行う。

第4章では、期間対応費用の必要経費算入要件について、一審では「直接的業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」が求められたのに対して、その控訴審では「業務遂行上の必要性」があれば、「直接的業務関連性」は不要であるとされた平成24年東京高裁判決を中心に、前章までで検討してきた直接性の意味、機能及び位置付けについて確認する。

第1章 必要経費、家事費・家事関連費の概要

本章では、我が国の必要経費規定の沿革を辿っていくことで、明治20年の創設から現在に至るまでの必要経費概念の変遷について確認する。その後、現行の必要経費規定がどのような構造によって必要経費を規定して、どの範囲までを必要経費として控除を認めているのかについて明らかにする。その際、必要経費以外の家事的消費である家事費及び家事関連費についても述べる。そして最後に、そのような必要経費規定において、どのような支出であれば「必要経費」として控除されるのかについても先行研究をもとに検討する。

第1節 必要経費、家事費・家事関連費の沿革

第1項 明治20年の所得税法の創設

明治20年に創設された最初の所得税法(明治20年3月23日勅令5号)では、その第2条において、「所得ハ左ノ定則ニ拠テ算出スヘシ」¹⁴として、証券の利子、株式の利益配当金及び官私より受ける俸給等については、必要経費の控除は認めず、その収入金額をそのまま所得金額とすることを定め、それ以外の資産又は営業その他により生ずる所得については、その種類に応じて収入金額から例示された費用を控除した金額を所得とすることが規定されていた。そして、その控除費目には、国税、地方税、区町村費、備荒儲蓄金、製造品の原質物代価、販売品の原価、種代、肥料、営利事業に属する場所物件の借入料、修繕費、雇人給料、公債の利子及び雑費などが個別的に列挙されているのみであった¹⁵。

この段階では、現行の必要経費規定のような包括的な控除方式は採用されておらず、「必要経費」という用語も使われていなかったことがわかる。

第2項 明治32年の所得税法全文改正

明治20年に創設された所得税法は、明治32年の全面改正(明治32年2月13日勅令法律17号)において、それまでの個人所得のみの課税から、法人所得に対しても課税されることとなった。この改正により、法人の所得である第1種所得については、総益金・総損

¹⁴ 武田昌輔 監修『DHC コンメンタル所得税法』(第一法規出版, 1983年)3282頁。

¹⁵ 注解所得税法研究会 編『注解 所得税法〔第6版〕』(大蔵財務協会, 2019年)959頁。

金の概念が採用された¹⁶。また利子、配当金及び給与の所得等の第2種所得については、従来どおり収入金額がそのまま所得金額とされたが、それ以外の第3種所得については、「総収入金額ヨリ必要ノ経費ヲ控除シタル予算年額ニ依ル」¹⁷として、総収入金額から必要な経費を控除した金額を所得とすることが定められた。

必要経費の内容については、所得税法の全面改正に伴って制定された所得税法施行規則(明治32年3月30日勅令78号)において、従来の控除費目のような個別列挙のみの方法から、例示されている項目に加え、その他の必要な経費も総収入金額から控除する方法が採用されるようになった。これにより第3種所得については、はじめて包括的な「必要ノ経費」なる観念が採用されたのである¹⁸。また、その際に家事費及び家事関連費についても「家事上ノ費用及之ト関連スルモノハ之ヲ控除セス」¹⁹と定められたことで、必要経費として控除されないことが明記された。つまり、この明治32年の改正によって、所得税法における「家事費排除」の考え方が明確になされたと考えられる²⁰。

その後、明治・大正期から昭和39年までの間に行われた所得税法の改正により、当初必要経費として認められていなかった減価償却費、貸倒償却、固定資産の滅失による損失などが必要経費に含められるようになり、その範囲は徐々に拡大されていくが²¹、昭和40年の所得税法の全文改正までは明治32年に制定された所得税法における必要経費規定の内容が大きく変更されることはなかった。

また家事関連費については、明治32年の制定当初は「家事上ノ費用及之ト関連スルモノハ之ヲ控除セス」²²として、家事費と同様に収入金額からの控除が認められていなかった。しかしながら、昭和25年のシャープ勧告に基づく所得税法の改正において、家事関連費のうち主たる部分が収入を得るために必要であり、その部分を明らかにすることができる場合には、その部分を必要経費に算入することとされた。また青色申告者については、収入を得るために必要な部分を明らかに区分できる場合には、その部分が主たる部分でなくても、その部分を必要経費に算入することができることとされた(旧法10条2項、所規10の9)²³。

この改正には、家事関連費の一部の控除を認めることで必要経費として収入金額から控除される金額の範囲を拡大しようとする意図があったと考えられる²⁴。

¹⁶ 碓井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集31号(1995)5頁。

¹⁷ 碓井光明・前掲注16、5頁。

¹⁸ 碓井光明・前掲注16、5頁。

¹⁹ 武田昌輔・前掲注14、3282頁。

²⁰ 碓井光明・前掲注16、5頁。

²¹ 武田昌輔・前掲注14、3283頁。

²² 武田昌輔・前掲注14、3282頁。

²³ 注解所得税法研究会・前掲注15、962頁。

²⁴ 注解所得税法研究会・前掲注15、964頁。

第3項 昭和40年の所得税法全文改正

昭和40年の所得税法の全文改正では、従来から政令で規定されていたものの多くが法律に移され、規定の再編成が行われるなど規定の内容、体裁にわたって多くの整備がなされた²⁵。また、昭和32年の改正以来、ほとんど同じ内容で維持されてきた必要経費の規定が、当該改正で所得税法37条のような必要経費に関する通則規定に置き換えられるとともに、法人税法における損金規定とほぼ平仄が合った内容となった(ただし所得税法では、「損失」については、別段の定めとして所得税法51条で定める体裁を採っている)²⁶。

こうした昭和40年の改正の内容を知るためには、その改正の基礎となった昭和38年12月の税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申(以下、『整備答申』という)」²⁷が参考となる。

当該整備答申では、課税所得の計算において、「費用収益対応の考えのもとに費用控除をするに当たって、所得の基因となる事業等に関係はあるが所得の形成に直接寄与していない経費又は損失の取り扱いをいかにすべきかという問題については、①純資産増加説的な考え方に立つて、できるだけ広くこの種の経費又は損失を所得計算上考慮すべしとする考え方と、②家事費を除外する所得計算の建前から所得計算の純化を図るためには家事費との区分の困難な経費等はできるだけこれを排除すべしとする考え方の広狭二様の考え方がある(丸数字：筆者)」とした上で、「所得税の建前としては、事業上の経費と家事費を峻別する後者の考え方も当然無視することができないが、事業経費又は事業損失の計算については、できる限り前者の考え方を取り入れる方向で整備を図ることが望ましいと考える」²⁸とされ、課税所得の計算上、必要経費の範囲をそれまでより、広く捉える純所得増加説的な考え方が採用された。

また、必要経費の規定の仕方も、それまでの例示方式を廃止し、企業会計の用語を用いた包括方式へと変更が行われた。具体的には、不動産所得、事業所得及び雑所得に係る必要経費について、別段の定めがあるものを除いて、「総収入金額に係る売上原価その他当該収入金額得るために直接要した費用」及び「その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用(償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く)の額とする」としたのである。

この規定について碓井(1995)は、「一般の必要経費に関する法37条1項の定め方は、法人税法22条3項1号及び2号に対応しており、その考え方も、〔事業所得に限って

²⁵ 注解所得税法研究会・前掲注15、967頁。

²⁶ 注解所得税法研究会・前掲注15、968頁。

²⁷ 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」(税制調査会、1963)43頁。

²⁸ 税制調査会・前掲注27、43頁。

は] ほぼ法人税法に一致していると見ることができる([] 内:筆者)」²⁹と述べている。すなわち、事業所得における必要経費に限っては費用収益対応原則により法人税法の損金と所得税法の通則的規定が統一的に定められているとすることができる。

このような改正経緯から所得税法では、法人税法とは異なり、企業会計準拠主義の明文上の根拠は存在しないが、少なくとも事業所得における必要経費に関する限りは、これに近い考え方を採用していると解されている³⁰。

第2節 必要経費、家事費・家事関連費の概要

第1項 必要経費、家事費・家事関連費規定の構造

我が国の所得税法において、必要経費とはどのような意味を有しているのか。また、課税所得の計算上、必要経費はどのような機能を有しているのかについて、現行の必要経費の通則的規定である所法37条を見る限りでは明らかではない。本節では、この点について検討していくこととする。

我が国の所得税法において、必要経費の通則的規定とされる所法37条1項では、必要経費について次のように規定されている。

(必要経費)

第三十七条 その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額(事業所得の金額及び雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得の金額のうち第三十五条第三項(公的年金等の定義)に規定する公的年金等に係るものを除く。)の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用(償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。)の額とする。

(以下、略)

同条1項では、必要経費の額に算入すべき金額を売上原価などに代表される収入との直接的・個別的な対応関係が求められる個別対応費用及び、販売費及び一般管理費に代表される収入との間接的・期間的な対応関係が求められる期間対応費用に分類して規定されている。そして、同条1項の例外規定にあたる「別段の定め」では、家事関連費等の必要経

²⁹ 確井光明・前掲注16、17頁。

³⁰ 谷口勢津夫・前掲注8、325頁。

費不算入(所法 45 条)や資産損失の必要経費算入(所法 51 条)などの規定が定められている。その中で、家事費及び家事関連費について、所法 45 条 1 項 1 号及び、その委任を受けた所令 96 条 1 項において、次のように規定されている。

(家事関連費等の必要経費不算入等)

第四十五条 居住者が支出し又は納付する次に掲げるものの額は、その者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入しない。

一 家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるもの

(以下、略)

(家事関連費)

第九十六条 法第四十五条第一項第一号(必要経費とされない家事関連費)に規定する政令で定める経費は、次に掲げる経費以外の経費とする。

一 家事上の経費に関連する経費の主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費

二 前号に掲げるもののほか、青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者に係る家事上の経費に関連する経費のうち、取引の記録等に基づいて、不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務の遂行上直接必要であつたことが明らかにされる部分の金額に相当する経費

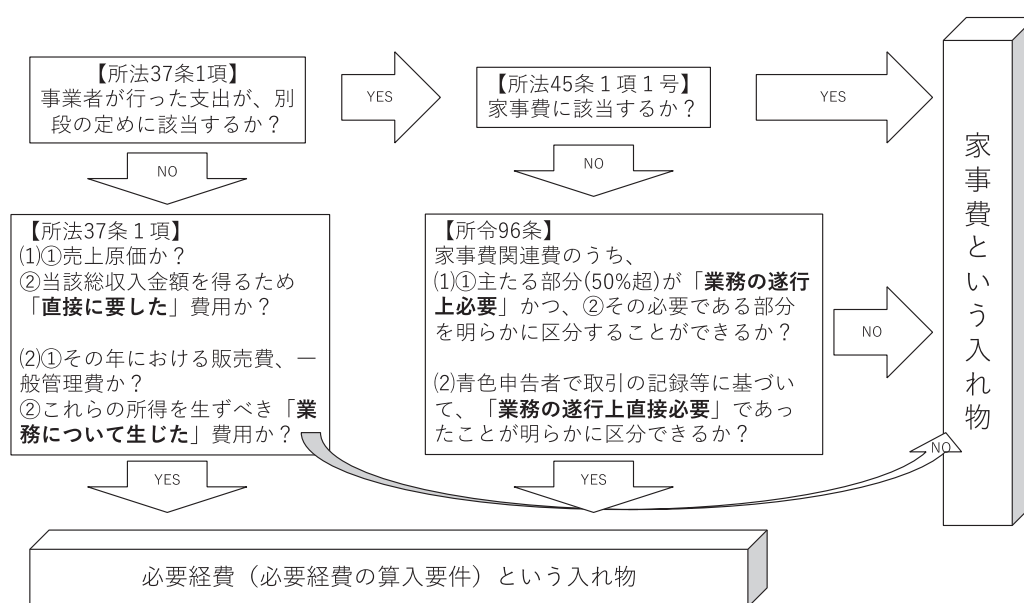
所法 45 条 1 項 1 号では、必要経費の通則的規定である所法 37 条の例外として、事業所得等の金額の計算上、個人の私的消費部分である家事上の経費(家事費)については、必要経費に算入しないこととしている。これは、家事費が納税者の私的消費部分であり、その事業ないし業務を行なっていないにもかかわらず生じるものであることから、所得を得るために費消した費用部分とは言えないためである。また、所令 96 条 1 項 1 号及び 2 号では、所法 45 条 1 項 1 号に規定する「政令で定める経費以外の経費」として、必要経費と家事費の両方の性質を有する費用(家事関連費)について、一定の要件の下で必要経費に算入することが定められている。

このように、我が国の所得税法では、必要経費に算入すべき金額を規定する所法 37 条及び、算入しない金額を規定する所法 45 条が存在しているが、「必要経費」自体の実定法上の定義は存在せず、「所得金額計算要素の『容器』としての『必要経費』」³¹が、存在するのみとなっている。

³¹ 碓井光明・前掲注 16、20 頁。

この点に関して酒井(2011)は、「所得税法 37 条は、『必要経費』という入れ物があるとして、かかる入れ物に算入すべき金額を規定しているにすぎないのである。それは、まさに、所得税法 45 条(家事関連費等の必要経費不算入)が、『居住者が支出し又は納付する次に掲げるものの額は、その者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入しない。』として、例えば、『家事上の経費(以下、「家事費」という。)]や『これに関連する経費で政令で定めるもの(以下、これに関する経費や政令で定めるものを「家事関連費」という。)]などを掲げて、『必要経費』という入れ物に算入しないものを規定するのと同じ構造である。すなわち、『必要経費』という入れ物に入れるものから定義するか、入れないものから定義するかという問題はあまるものの、いずれにしても『入れ物』自体の実定法上の定義はないのである³²と述べている。(図表 1 を参照)。

図表 1：必要経費規定の概要図（酒井³³の見解をもとに筆者作成）



第 2 項 必要経費の意味

必要経費が実定法上は定義されておらず、前項で述べたように入れ物であると考え、必要経費とはどのようなものなのかという疑問が生じることになる。つまり、ある支

³² 酒井克彦『所得税法の論点研究』（財務詳報社、2011年）317頁。

³³ 酒井克彦・前掲注 32、317頁。

出が必要経費という入れ物に含まれるためには、どのような意味での支出であればよいのかということである。

この点に関して田中(2015)は、「純所得を測定するという観点からは、一定の支出が業務の遂行上必要である限り、これを費用としてすべて控除することが原則というべきであ」³⁴と述べる。また谷口(2018)は、「『所得を得るために必要な支出』を、一般に、理論的意味での必要経費〔以下、『広義の必要経費』という〕と呼ぶとすれば、〔中略〕所得税法37条の定める『必要経費』は所得税法上の狭義の必要経費ということが出来る(〔〕内:筆者)」³⁵と述べる。

このように純所得課税の原則の下では、「所得を得るために必要な支出」ないし「業務遂行上必要な支出」であれば、広義の必要経費に該当することになる。具体的には、純資産の減少である「配当所得に係る負債利子(24条但書)、給与所得に係る給与所得控除(28条2項)、の少なくとも一部および特定支出(57条の2)、退職所得に係る退職所得控除(30条2項)の一部、譲渡所得に係る取得費および譲渡費用(33条3項)、ならびに一時所得に係る『その収入を得るために支出した金額』(34条2項)」³⁶などが広義の必要経費に該当する。

しかしながら、前述の谷口(2018)の指摘でもあったように所法37条に規定されている必要経費については、理論上の必要経費より狭い範囲でしか認められていない³⁷。これは所得税法が、個人の消費活動の側面に着目し家事費を除外する家事費排除の原則を所法37条の別段の定めである所法45条において採用していることから見てとれる。

つまり、所得税法全体を概観すると、純所得課税の原則からの要請によって広義の必要経費まで控除されることになっているが、所法37条関連の条文においては所法45条に代表されるように、家事費排除の原則に基づいて、必要経費の範囲は狭く画されるという構造となっている。

この点について佐藤(2018)は、「必要経費の理論的な意義は、収入金額のうち『所得』として課税されるべき部分を限定し、課税対象が理論的な所得額〔期中純資産増加額〕と等しくなるようにすること(〔〕:筆者)」³⁸であると述べた後に、必要経費の制度上の意義を「所得を得るために特定の経済活動と直接の関連を有し、それを行なうために客観的にみて必要な支出」³⁹であると述べている。

また、水野(2018)が「立法の方針として、所得の稼得のために行われた経済活動との関連で生じた支出を、当然に、必要経費として認めるものではない。理論的に必要経費と考

³⁴ 田中治「家事関連費の必要経費該当性」『税務事例研究』143号(2015年)43頁。

³⁵ 谷口勢津夫・前掲注8、322-323頁。

³⁶ 谷口勢津夫・前掲注8、322-323頁。

³⁷ 谷口勢津夫・前掲注8、327頁。岩崎政明「必要経費・家事費・家事関連費の区分」『税務事例研究』128号(2012年)39頁。

³⁸ 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版補正版〕』(弘文社, 2018年)265頁。

³⁹ 佐藤英明・前掲注38、265頁。

えられるものであっても、所得税法 37 条を根拠に、控除されないとしても違法とはならないと解される」⁴⁰と述べているように、必要経費の意味に関して理論的な意味と制度的な意味で区別する解釈は妥当なものであると考える。

以上のことから、所法 37 条に規定されている必要経費に算入されるためには、広義の必要経費のような「所得を得るために必要な支出」ないし、「業務遂行上必要な支出」ではなく、広義の必要経費に何らかの制限を加えた狭義の必要経費であることが求められる。その何らかの制限について次節以降で必要経費の算入要件として検討することとする。なお、広義の必要経費については、本稿ではこれ以上取扱わない。

第 3 節 必要経費、家事費・家事関連費の範囲

第 1 項 売上原価等の範囲

所法 37 条 1 項の前段では、「これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用」を必要経費に算入すべき金額として規定している。同条 1 項前段の前半部分である売上原価は、企業会計上の用語を借用してきたものである。企業会計において売上原価とは、「販売された商品・製品などの取得原価であり、それらの売上高と直接的・個別的に対応する費用である」⁴¹とされていることから、企業会計準拠主義を採用している⁴²所得税法の解釈においても、売上高(収入金額)との直接的・個別的な対応が必要であることは言うまでもない。また、その取得原価には、購入代価だけでなく、取得に要した付随費用なども含まれることとなるのは会計上での取り扱いと同様である。

次に同条 1 項前段の後半部分では、「総収入金額を得るために直接要した費用」という表現により、前半部分の売上原価と同様に収入金額との直接的・個別的な対応が求められている。つまり、個別対応費用については、「収入金額との直接的関係性」が要件として規定されていると解される⁴³。

⁴⁰ 水野忠恒『体系租税法〔第 2 版〕』（弘文堂, 2018 年）296 頁。

⁴¹ 興津裕康他(監修)・高須教夫他(編)・金戸武執筆部分『新版 現代会計用語辞典』（税務経理協会, 2016 年）13 頁。

⁴² 谷口勢津夫氏は、「所得税法は、法人税法と異なり、企業会計準拠主義を明文では定めていないが、少なくとも必要経費に関する限りは、これに近い考え方を採用していると解される」と述べる（谷口勢津夫・前掲注 8、325 頁）。

⁴³ 売上原価等の必要経費算入要件を「直接的必要性」又は「収入金額との直接関連性」と表現する論者も存在するが「収入金額との直接関係性」を求めているという点に関しては同様の見解である（岩崎政明・前掲注 37、39 頁。末永英男「租税判例に見る企業会計に対する無理解」『税研』184 号(2015 年)17 頁。谷口勢津夫・前掲注 8、325 頁。酒井克彦・前掲注 32、320 頁) 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(2)」『税研』175 号(2014 年)74-76 頁。

ここで、「収入金額との直接関係性」があれば「業務との直接関連性」も有するののかという疑問が生じる。この点について、当該規定を見る限りにおいては、業務との直接関連性を求めているものではないとする見解⁴⁴もあるが、収入金額との直接関係性があれば、業務との直接関連性も当然に有するものと考えられる⁴⁵。

なぜなら、収入金額との直接関係性といった場合の「直接」という文言の意味が、期間を媒介とせず収入金額との対応関係が明確なものという意味で用いられているのに対して、業務との直接関連性といった場合の「直接」という文言の意味が、所得を生ずべき業務を特定するために用いられているところ、収入金額との対応関係が明確になっているのであれば、その業務も同時に特定することができるからである。

第2項 販売費及び一般管理費等の範囲

所法37条1項の後段では、「その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」を必要経費に算入すべき金額として規定している。同条1項後段の前半部分である販売費、一般管理費も売上原価同様、企業会計上の用語を借用してきたものである。企業会計において販売費とは、「商品や製品の販売活動に伴い発生する費用」であり、具体的には販売手数料、販売員給与、発送費、広告料、貸倒損失、貸倒引当金繰入などが挙げられる⁴⁶。また、一般管理費とは、「企業全体の管理・運営活動に伴い発生する費用」とされ、具体的には管理業務に携わる従業員の給料、通信費、交通費、支払家賃、減価償却費、保険料などが挙げられる⁴⁷。そして、条文中で「その年における」と表現されていることから、その年に発生した販売費、一般管理費のうち、債務確定基準⁴⁸によって債務性の高い確実な費用に限って、その年の課税所得計算上の必要経費として計上されることになる。

次に同条1項後段の後半部分では、「これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」という表現により、所得を生ずべき業務との関連性が求められている⁴⁹。これらの費

⁴⁴ 末永英男・前掲注43、20頁。濱田洋「必要経費における「関連性」」『一橋法学』14巻2号(2015年)485頁。

⁴⁵ 岩崎政明・前掲注37、39頁。宮崎裕士「家事関連費における必要経費との区分要件(上)」『大阪経大論集』69巻3号(2018年)98頁。

⁴⁶ 興津裕康他(監修)・高須教夫他(編)・及川勝美執筆部分・前掲注41、221頁。

⁴⁷ 興津裕康他(監修)・高須教夫他(編)・及川勝美執筆部分・前掲注41、221頁。

⁴⁸ 債務確定基準(所得税法基本通達37-2)

(1)その年12月31日(年の中途において死亡し又は出国をした場合には、その死亡又は出国の時。以下この項において同じ。)までに当該費用に係る債務が成立していること。(2)その年12月31日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること。(3)その年12月31日までにその金額を合理的に算定することができるものであること。

⁴⁹ 水野忠恒・前掲注40、299頁。確井光明「所得税における必要経費『所得税法の諸問

用は、一般対応もしくは期間対応の費用と呼ばれ、収入金額との直接の対応関係が求められない費用とされている⁵⁰。

ここで問題となるのが、期間対応費用における業務関連性に「業務との直接関連性」もしくは、「収入金額との直接関係性」が求められているのかということである。この点について、末永(2015)は、「『期間対応』の費用は、『期間収益』に対応する『期間費用』を表しており、収益との直接関係のない間接的な関係でよいとする費用等を含むものだとする解釈から導かれる費用等であるとする見解は、『企業会計原則』上では採り得ない。

『企業会計原則』上は、あくまでも収益と直接関係のある費用であるが、発生に収益との期間的なずれがあるために、発生したその期間に計上するに過ぎないのである⁵¹と述べる。また、個別対応費用と期間対応費用の違いについて、岡村(2014)は、「(1)『直接(個別)』と(2)『一般』の違いは、控除が認められる時点、タイミングを、何に基づいて決めるかに関する区別です。したがって、(1)と(2)の違いは、業務との関係の密接さの違いではありません⁵²と述べている。

以上のことから、企業会計上の理解では、期間対応費用と個別対応費用には認識における期間的なずれがある点で異なるが、第一義的には期間対応費用であっても収入金額との対応関係が求められるということになる⁵³。そのような対応関係を「収入金額との直接関係性」と表現することが妥当かどうかについては議論の余地があるが、期間対応費用であるからといって収入金額との対応関係が考慮されなくてもよいということではないとする見解には肯ける。両者の違いは、業務との関係の程度ではなく、収入金額と費用との関係が期間を媒介としているか否かの違いである。つまり、所法37条1項後段の期間対応費用については、収入金額との何らかの対応関係が必要であり、その何らかの対応関係を通説では、「間接」や「一般」という言葉で表現してきたのではないかと考える。

次に、業務との直接関連性については、ある支出が収入金額と間接的な対応関係があるということは、収入に係る業務との間接的な対応関係があると理解してもよいと考える。そこに直接的な対応関係まで求められるのか否かについては次章以降で検討することとする。

第3項 家事費・家事関連費の範囲

題』租税法研究第3号(1997)67頁。

⁵⁰ 濱田洋・前掲注44、481頁。山田二郎「弁護士会の会務と弁護士業務の必要経費の範囲」『税法学』566号(2011年)468頁。

⁵¹ 末永英男・前掲注43、20頁。

⁵² 岡村忠生・前掲注5、71頁。

⁵³ 宮崎裕士・前掲注45、98頁。

一般に家事費とは、衣服費・食費・住居費・娯楽費・教養費等のように、個人の消費生活上の費用とされている⁵⁴。また家事関連費は、接待費・交際費などにその例が多いが、必要経費と家事費の性質を併有している費用とされる⁵⁵。家事関連費については、費目による厳格な区別が難しいことから、その支出の目的や様態によって判断されることとなる。つまり、飲食費だからといって必ずしも家事関連費に該当するとは限らない。家事関連費の具体例としては、業務上の付き合いで行われた懇親会に係る飲食費や、遠方への仕入れに要した旅費交通費などが挙げられる。

家事費及び家事関連費について規定する所法 45 条 1 項 1 号では、「家事上の経費及びこれに関連する経費で政令に定めるもの」を事業所得等の計算上、必要経費に算入しないことが定められている。これは法人が専ら利潤追及のための事業活動を目的として消費生活を持たないのと異なり、個人は生産活動(所得稼得行為)の主体であると同時に消費経済の主体であり、その支出には所得の獲得に関連した「必要経費」の性質をもつものがある一方で、消費支出(「家事費」の支出)がある⁵⁶。そこで所得税法では個人の所得の計算について、「収入金額」から「必要経費」を控除する一方で、「家事費」(及び「家事関連費」)は「必要経費」に算入しない旨を明らかにしている⁵⁷。これは個人の消費のための支出である家事費を所得稼得行為のための支出である必要経費に算入することを防ぐ狙いがあると考えられる。

また所法 45 条 1 項 1 号の委任を受けた所令 96 条 1 項 1 号及び 2 号では、「家事上の経費に関連する経費の主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費」及び「前号に掲げるもののほか、青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者に係る家事上の経費に関連する経費のうち、取引の記録等に基づいて、不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務の遂行上直接必要であつたことが明らかにされる部分の金額に相当する経費」については、一定の要件を満たした家事関連費として必要経費に算入することが定められている。

これは家事関連費が原則として必要経費に算入されないが、家事費と必要経費の性質を併有していることから、その業務遂行上の必要性が認められ、消費支出と事業上の支出部分を明確に区分できる場合には、その事業上の支出部分を必要経費に算入することを定めている。すなわち、所法 45 条 1 項は家事費の必要経費不算入規定であり、所令 96 条 1 項は家事関連費の必要経費不算入規定の例外であるということが出来る。

⁵⁴ 金子宏・前掲注 2、317 頁。

⁵⁵ 金子宏・前掲注 2、317 頁。

⁵⁶ 武田昌輔・前掲注 14、3554 頁。

⁵⁷ 武田昌輔・前掲注 14、3554 頁。

第4節 小括

第1節では、我が国の所得税法における必要経費規定が明治20年に創設されて以来、昭和40年の所得税法の全文改正までの長い間、控除できる費目を例示する方式によることで、必要経費の範囲を現在と比べて狭く捉えられていたことを確認した。そして、現行の必要経費規定となった昭和40年の全文改正において、純資産増加説的な考え方に立って、企業会計の概念を取り入れたことで、損失などそれまでより広い範囲の費用についても必要経費として認識するようになったことを述べた。

第2節では、我が国の所得税法における必要経費規定が必要経費という入れ物に算入するかどうかを定めているに過ぎず、必要経費そのものについての明確な定義規定を置いていないことを明らかにした。そして、所得税法における必要経費概念には広狭二様の考え方があるところ、所法37条に規定されている制度上の必要経費については、「所得を得るために必要な支出」のような理論的な意味での必要経費ではなく、それよりも狭い範囲でしか認められないということを述べた。

第3節では、我が国の所得税法において、売上原価に代表される個別対応費用には「収入金額との直接関係性」が求められることを述べた。そして、収入金額との直接関係性が満たされることで、個別対応費用には「業務との直接関連性」についても充足されることを明らかにした。次に、販売費及び一般管理費に代表される期間対応費用には「収入金額との直接関係性」は求められていないが、だからといって収入金額との対応関係が全く考慮されなくてもよいということではなく、期間対応費用にも収入金額との何らかの対応関係が必要であることを述べた。そして、その何らかの対応関係を通説では、「間接」や「一般」という言葉で表現してきたということを述べた。また、期間対応費用には「業務との関連性」が求められるが、そこに直接性を付与するか否かについては次章以降で検討することとした。

そして最後に、衣服費・食費・住居費などが例に挙げられる、家事費と必要経費の両方の性質を有する家事関連費については、所法45条の委任を受けた所令96条によって「業務遂行上の必要性」という要件が満たされ、その必要な部分を明らかに区分することができれば必要経費に算入することができることを確認した。つまり、期間対応費用については、直接性等の文言を付与するかどうかという議論はあるものの、一般には、「業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」が必要経費算入の要件として規定されていることを述べた。

第2章 学説における期間対応費用の必要経費算入要件と判断基準

期間対応費用の必要経費算入要件について過去の裁判例及び裁決例では、「直接的業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」の二つを求める二要件説が採用されてきた。しかしながら学説では、二要件説以外にも「業務関連性」と「業務遂行上の必要性」を同一と考えて、「業務遂行上の必要性」が期間対応費用の唯一の必要経費算入要件であるとする一要件説も存在している⁵⁸。このほかにも、「業務関連性」が期間対応費用の唯一の必要経費算入要件とする見解もある⁵⁹。

このように、業務関連性と業務遂行上の必要性の範囲は多くの場面で重なっており、区分することが難しいためか、学説においては、期間対応費用の必要経費算入要件についての統一的な見解は示されていない⁶⁰。

そこで本章では、先行研究において期間対応費用の必要経費算入要件として挙げられている「業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」の根拠と意味を明らかにした上で、それら各要件の関係性を判断基準も含めて整理することを目的とする。また、家事関連費について規定している所法45条1項及び所令96条1項の要件が、所法37条1項の必要経費規定と、どのような関係にあるのかについても検討する。なお、通常性を必要経費の算入要件とするか否かについては、先行研究においても見解が分かれるところ、本章では必要経費の算入要件としてではなく、それらの要件を判断する際の補助的な要件、すなわち判断基準としてその根拠及び意味を検討する。

第1節 業務関連性要件

第1項 業務関連性要件の根拠

所法37条1項後段において、「業務について生じた費用」と規定されていることから、期間対応費用の必要経費算入要件には業務との関連性(業務関連性)が要求されると解される。

所法37条1項後段の業務関連性に更に直接性を求めるか否かについては見解が分かれるものの、業務関連性を算入要件として求める見解は多い。水野(2018)は、営業費用(本

⁵⁸ 伊川正樹「期間対応の必要経費該当性にかかる東京高裁平成24年判決の意義とその射程範囲」『名城法学』64巻4号(2015年)78頁。谷口勢津夫「税制における交際費の意義と課税のあり方」『日本租税研究協会』第66回租税研究大会記録(2014年)143頁。

⁵⁹ 水野忠恒・前掲注40、299頁。

⁶⁰ 占部裕典・前掲注7、204-208頁。

稿における期間対応費用)について「その範囲が不明確であり、業務との関連性が唯一のメルクマールとなる。業務との関連性が一般的・客観的に認められなければ営業費用とは認められない」⁶¹と述べている。このほかにも占部(2019)が、「必要経費該当性の要件に関して、どのような見解に立つにせよ、必要経費該当性判断における決定的なメルクマールは、所得稼得行為(業務)との関連性であるといえよう」⁶²と述べているように、学説では期間対応費用の算入要件に業務関連性を求める見解は通説となっていると考える。また、過去の裁判例等においても業務関連性を求めているものは数多く存在することから、期間対応費用の必要経費算入要件については業務関連性が求められていると解される。

第2項 業務関連性要件の意味

業務関連性とは、必要経費の判断において事業上の経費と家事費との峻別が難しいことから、ある支出が業務との関連によって支出されたかどうかを判断するために用いられる要件である。

業務関連性の判断にあたっては、業務を行っていく上で納税者に生じた費用すべてを含めた広い意味での因果関係(以下、「広義の業務関連性」という)でよいのか、もしくは業務のために支出した費用(以下、「狭義の業務関連性」という)のみを必要経費として認めるのかということが問題になると考えられる⁶³。

この点について、本項では碓井(1986)の論文⁶⁴を参考に業務関連性の判断基準を検討することにより明らかにする。

業務関連性の判断基準について碓井(1986)は、①その支出が業務「目的」であるか否かを基準にするのか、②業務遂行の結果生じたものであるか否かという「結果」を基準とするのか、または③費用と収益の対応という考え方に立って、収益に貢献するものであるか否かという収益との「対応関係」を基準にするのかという三つの考え方があると述べる⁶⁵。つまり、業務との関連性といった場合に、認識のタイミングをいつにおくのか、関連性の程度をどの程度のもので認めるのかということが問題になると考えられる。

①の支出の目的で判断する考え方は、その支出をするタイミングでしか業務関連性が判断できず、購入後の使用状況などは勘案されない。例えば、事業用資産を購入した場合に、当初の購入目的が業務用であったとしても、途中から家事用に変更されることで、業務関連性を途中で失ってしまうということがあり得る。これに対し、その支出が②の業務遂

⁶¹ 水野忠恒・前掲注 40、299 頁。

⁶² 占部裕典・前掲注 7、207-208 頁。

⁶³ 碓井光明・前掲注 16、29 頁。

⁶⁴ 碓井光明「税務における『業務関連性の諸問題』の諸問題」『税理』29 巻第 6 号(1986 年)8-13 頁。

⁶⁵ 碓井光明・前掲注 64、9 頁。

行の結果生じたものであるか否かで判断する考え方は、使用状況も含めて判断されることになるが、業務遂行の結果生じたとした場合に、無制限に業務関連性の範囲が広がっていくのではないかという懸念がある。すなわち、業務との何らかの因果関係があるだけで、業務関連性があるという判断がなされる可能性があるという問題点である。最後に、③の収益に貢献するか否かで判断する考え方は、原価のような収益に貢献することが明らかな支出については、その判断は容易であるが、接待交際費のような収益に貢献するかどうか明瞭でない支出の場合には、その支出が業務と関連するか否かの判断が困難になる。

このように、業務関連性の判断基準はその支出の特徴などによって異なることから、一つの判断基準によって判断することは非常に困難となる。そのため、ある支出がいかなる対象に向けられたものであるかどうかによって異なった判断基準を用いることが必要となる⁶⁶。つまり、その支出の対象が備品や土地のような「物」であるのか、接待交際費や旅費交通費のような「サービス」であるのかによって、その判断基準が異なるということである⁶⁷。

備品などの物への支出の場合、それが現実に業務用に供されるか否かが第一のメルクマールとなる⁶⁸。すなわち、備品などの場合、それが現実に業務に利用されているのかが分かりやすいことから、その利用実態によって業務関連性の判断が行われることになる。しかしながら、備品などは、一定期間の間にその利用状況が変化することもあることから、補充的な基準として購入目的が問われることとなる⁶⁹。そして、購入目的が業務用であるか否かの判断は、その業務の遂行のために、その取得が必要であることが客観的に存在していることが求められる⁷⁰。つまり、補助的な基準である購入目的の更に補助的な基準として、その判断に客観性があるか否かということが問われることになる。これは、購入目的が事業者の主観によって判断されることから、その判断に客観性が存在しなければ無制限に必要経費を認めてしまうことになるためである。

次に、サービスに対する支出は、そのサービスが業務に向けられたものであるかどうか、つまり「業務目的」であるかどうかによって判断されることになる⁷¹。サービスにも販売する商品の配送料のように業務目的であることが分かりやすいものと、取引先に対する接待交際費や遠方への仕入れのための旅費交通費のような業務目的であるかどうかの判断が難しいものが存在する。業務目的かどうかの判断が難しい接待交際費などの場合、その判断は事業者の主観のみによるのではなく客観的になされなければならない。そのようなことから、サービスが業務目的かどうかの判断についても客観性が要求されなければならないと考える。

⁶⁶ 碓井光明・前掲注 64、9 頁。

⁶⁷ 碓井光明・前掲注 64、9 頁。

⁶⁸ 碓井光明・前掲注 64、9 頁。

⁶⁹ 碓井光明・前掲注 64、9 頁。

⁷⁰ 碓井光明・前掲注 64、9 頁。

⁷¹ 碓井光明・前掲注 64、9 頁。

以上のことから、業務関連性の判断は、「物」への支出の場合はまず利用実態を確認することになるが、利用実態の変更や物以外の「サービス」などへの支出に対応するために最終的には、その支出が業務遂行目的であるかどうかという「目的基準」によって判断される⁷²。そして「目的基準」の更に補助的な判断基準として、客観性の判断が行われている⁷³。

上記のことから、我が国の所得税法では、条文上は「業務について生じた」と規定していることから、業務を行っていく上で生じた費用全てを必要経費に算入できるように見えるが、実際には、業務のために支出したか否かという目的基準によって業務関連性を判断している。つまり、所法 37 条に規定されている業務関連性については、「業務のために支出した費用」である狭義の業務関連性が採用されているといえよう⁷⁴。

第 2 節 業務遂行上の必要性要件

第 1 項 業務遂行上の必要性要件の根拠

所法 37 条 1 項の規定だけを見れば、期間対応費用の必要経費算入要件は業務関連性があれば十分のように見えるが、所法 45 条 1 項及び所令 96 条 1 項の規定も合わせてみると、当該要件には業務遂行上の必要性も要求される。この点に関して、所法 37 条の解釈に、別段の定めである所法 45 条及びその委任を受けた所令 96 条の射程が及ぶのか否かということが問題となるが、筆者としては、所法 37 条の解釈について所法 45 条及び所令 96 条などの関連条文を含めた目的論解釈を行うことは問題ないと考える。この点については、本章第 5 節において詳述することとする。

業務遂行上の必要性の根拠を所法 37 条の関連条文を含めた目的論解釈から導く方法以外にも、所法 37 条と所法 45 条の規定ぶりの違いから導く方法もある。

伊川（2015）は「事業所得等の金額の計算上、控除が認められるのは、単なる『経費』ではなく『必要経費』である。法 45 条 1 項 1 号は、いわゆる家事費について「家事上の経費」という表現を用いている。したがって、『経費』と『必要経費』とは別の概念として区別されていることがわかる。そして、事業所得等の金額の計算上、控除が認められるのは、業務の遂行上『必要』な『経費』である（法 37 条 1 項）。このことから、必要経費

⁷² 碓井光明・前掲注 64、9 頁。

⁷³ 碓井光明・前掲注 64、9 頁。

⁷⁴ 奥谷健氏は、我が国における必要経費をはじめとする控除概念は限定的に解釈されており、ドイツ法における目的的概念と極めて類似していると述べる（奥谷健「市場所得における控除概念 - 基因原則による必要経費 -」『島大法学』45 巻 2 号（2001 年）60 頁）。

に該当するためには『必要性』という要件が法 37 条 1 項に内在している(傍点:伊川)⁷⁵と述べる。

また、所得税法の沿革を辿ると明治 32 年の全文改正において「必要ノ経費」という文言が用いられて以降、昭和 40 年の所得税法の全文改正において現行の必要経費規定の形になるまで、必要性が必要経費の要件として条文上に存在してきた。昭和 40 年の所得税法の全文改正では純資産増加説に基づいて、「必要ノ経費」から「業務について生じた費用」という表現に変更されたが、そのことによって必要経費における必要性の判断が放棄されたわけではない。酒井(2011)が、「一般的には業務に関連しているということは何らかの必要性を有すると拡張して理解してもよい」⁷⁶と述べるように、新たな要件である業務関連性があれば必要性も充足されると考えられる。つまり、現行の必要経費規定において業務関連性が求められるということは、必要性についても求められているというべきである。

上記のいずれの解釈方法を採用にしても、必要経費に該当するためには「業務遂行上の必要性」は不可欠であると考えられる⁷⁷。

第 2 項 業務遂行上の必要性要件の意味

業務遂行上の必要性は、業務関連性と多くの点で重なり合っており、その判断において業務主の主観的判断のみで足りるのか、もしくは客観的な判断が要求されるのかという問題がある⁷⁸。この点について確井(1995)は、「一般には、客観的必要性が強調されるが、個別の事案に応じて判断すべきであって、常に客観性を要求することが妥当とはいえない」⁷⁹と述べる。それに対し金子(2019)は、「必要性の認定が、関係者の主観的判断を基準としてではなく、客観的基準に即してなされなければならないことは、いうまでもない」⁸⁰と述べているように、客観的判断を「主観の客観的把握」と理解するのか、もしくは、「主観の否定」と理解するのかについては議論のあるところである⁸¹。

⁷⁵ 伊川正樹・前掲注 58、77 頁。

⁷⁶ 酒井克彦・前掲注 32、321 頁。

⁷⁷ 伊川正樹・前掲注 58、77 頁。

⁷⁸ 確井光明・前掲注 16、33 頁。

⁷⁹ 確井光明・前掲注 16、33 頁。

⁸⁰ 金子宏・前掲注 2、314-315 頁。

⁸¹ 確井光明・前掲注 64、13 頁。必要経費該当性の判断に主観の客観的把握を求めている事例としては、広島地裁平成 27 年 7 月 29 日判決(平成 23 年(行ウ)第 38 号)LEX/DB【文献番号】25542421 などがある。必要性の認定の場面で、関係者の主観ではなく客観的基準に即して行うべきとする事例としては、高松高裁平成 25 年 1 月 25 日判決 LEX/DB【文献番号】25506337 などがある。

筆者としては、我が国が申告納税制度を採用しているところ、必要経費該当性の判断は、納税者の主観に基づいて「事業遂行のためにその支出が必要か否か」の判断を行った後に、認定の段階で納税者の判断が客観的に見て妥当であるか否かの判断を課税当局が行うものであると考える。そのため、納税者の必要経費該当性における主観的判断はできる限り尊重されるべきである。ただし、接待交際費のような事業上の経費と家事費との区分が難しい家事関連費については、その判断に厳密な客観的必要性が要求される⁸²。業務遂行上の必要性と客観性などの判断基準との関係性については次節以降で述べることにし、本項では必要経費算入要件として用いられる際の業務遂行上の必要性の意味について検討する。

業務遂行上の必要性の意味について問題となるのは、その支出が業務遂行上不可欠ないし、余儀ない支出（以下、「狭義の必要性」という）でよいのか、もしくは業務遂行上有益なもの（以下、「広義の必要性」という）までを含むのかということである。

この点に関して植松(1978)は、「事業遂行上直接間接に必要な諸費用に及び、その必要性も不可欠ないし適切なものに限らず有益なものを含み、また事業遂行上の目的意思を持たない事業用資産等の損失を含むものと解される」⁸³と述べる。また、酒井(2011)も

「〔所法 45 条及び所令 96 条の規定から、〕家事関連費については、その主たる部分について業務関連性及び必要性が必要経費算入への要件とされていることが分かる。さらに、ここでは、必要性が直接的必要性と読めるような規定ぶりとはなっておらず、間接的必要性で足りると考えられる（〔〕内：筆者）」⁸⁴と述べるように、必要経費規定全体においては広義の必要性が求められていると考える。

しかしながら、交際費や寄付金のような家事費と峻別が難しい家事関連費については、前述したように広義の必要性と比べて厳格な必要性が求められることがある⁸⁵。業務遂行上の必要性の判断において狭義の必要性が求められた裁判例では、「寄付金は、寄付者の営業状態、寄付の理由、相手方、金額等諸般の事情から営業の維持遂行上必要やむを得ないものと社会通念上認められるもの、すなわち、その支出の必要性が特に強い場合及び専ら事業遂行上の必要に基づく場合などに限られるものでない限り、事業所得の金額の計算上、所得税法第 37 条に規定する営業上の必要経費に算入できないものと解される」⁸⁶として、弁護士が支出した大学院修士課程及び博士課程の入学料及び授業料、並びに米国大学ロースクールへの寄付金が必要経費に算入されなかった。

⁸² 確井光明・前掲注 16、33-35 頁。

⁸³ 植松守雄「所得税法における「必要経費」と「家事費」」『一橋論叢』80 卷 5 号(1978 年)585 頁。

⁸⁴ 酒井克彦・前掲注 32、321 頁。

⁸⁵ 吉良実「課税所得計算における必要経費」『シュトイエル』100 号(1970 年)13-35 頁、確井光明・前掲注 48、68 頁。

⁸⁶ 国税不服審判所平成 15 年 10 月 27 日判決 LEX/DB【文献番号】26011810。

以上のことから、通常、必要経費における業務遂行上の必要性といった場合には、広義の必要性が求められていると解される。しかしながら、交際費や寄付金など家事費との峻別が困難な支出については、家事費排除の原則から、必要性を厳格に解するべきであるところ、狭義の必要性が求められている。

第3節 必要経費算入要件の判断基準としての通常性

第1項 必要経費算入要件の判断基準としての通常性の根拠

必要経費の算入要件について、業務関連性及び業務遂行上の必要性に加えて「通常性」が要件とされるか否かについては見解が分かれる⁸⁷。

我が国の所得税法では、米国内国歳入法典 162 条のように「通常性」の要件が規定されていないことから、必要な経費であれば必要経費への算入が認められるという見解⁸⁸がある。その一方で、過去の裁判例では借入金利息についてであるが、「或る支出が所得税法 37 条 1 項の必要経費として総所得金額から控除されうるためには、客観的にみてそれが当該事業の業務と直接関係をもち、かつ業務の遂行上通常必要な支出であることを要し、その判断は当該事業の業務内容など個別具体的な諸事情に即し社会通念に従って実質的に行われるべきである」⁸⁹として必要経費該当性の判断に通常性要件を採用している事例も存在する。また所法 37 条関連の所基通 37-24(研修等の費用)においても「通常必要」という文言による判断が行われていることから、法解釈上、「通常性」が必要経費の算入要件になるという見解も考えられる。

この点について学説では、我が国の所得税法が基本的には通常性要件を要求していないこと、例外的に所法 57 条の 2(特定支出控除)や所法 73 条 2 項(医療費控除)などの規定において通常性テストを条文上採用しているのに対し、所法 37 条にこのような記載がないことから、所法 37 条の解釈では通常性要件を採用していないとする見解が有力である⁹⁰。

このように「通常性」を必要経費の算入要件とすることは、租税法律主義の下では認められないというべきである。しかしながら、課税実務における事実認定の場面では、「通

⁸⁷ 確井光明・前掲注 16、29 頁。

⁸⁸ 金子宏・前掲注 2、314 頁。

⁸⁹ 青森地裁昭和 60 年 11 月 5 日判決(昭和 59 年(行ウ)第 3 号)LEX/DB【文献番号】60012739。このほかに「通常性」要件で判断を行なっている事例として、東京地裁昭和 53 年 2 月 27 日判決(昭和 51 年(特ワ)第 3652 号)LEX/DB【文献番号】60007674、国税不服審判所昭和 61 年 1 月 27 日裁決 LEX/DB【文献番号】26009160、東京地裁平成 16 年 11 月 30 日判決(平成 15 年(行ウ)第 539 号)LEX/DB【文献番号】28141584 などがある。

⁹⁰ 占部裕典・前掲注 7、189 頁。酒井克彦・前掲注 32、323-324 頁。

常性」による必要経費の判断が行われることが多い⁹¹。このことから、「通常性」が必要経費の要件としてではなく、要件を充足するか否かの判断基準としての役割を有しているのではないかと推察される。つまり、「通常性」は業務関連性や業務遂行上の必要性のような実定法上の要件というより、それらの要件を判断する際に用いられる補助的な要件、すなわち判断基準ということができるのではないだろうか。

必要経費性該当性の判断において、通常性が要件としてではなく判断基準として求められるという見解は、植松(1978)が「我が国では直接『必要経費』か『家事費』かという形で提起される問題が、アメリカでは『通常かつ必要』というスクリーンを通して議論されるだけ形式的な手掛かりがあるということになるだろうが、全体として『通常で必要な経費』と、我が国の『必要経費』との間に本質的な差はないように思われる」⁹²と述べているように、これまでに既に採用されてきた考え方であるというべきかもしれない⁹³。

第2項 必要経費算入要件の判断基準としての通常性の意味

我が国の所得税法では通常性要件は基本的には要求されておらず、所法37条の解釈においても採用されていないことは前述のとおりである。しかしながら、課税実務における必要経費該当性の判断において、「通常性」が用いられている裁判例等が存在することは前項で述べた。このことから「通常性」が課税要件としてではなく、必要経費該当性を判断する際の補助的な要件、すなわち判断基準としての役割を果たしているのではないかと考えられる。

ところで、「通常性」といった場合における「通常」とは、何における通常なのかという疑問が生じる。すなわち、ここでの通常とは「行為の通常性」を指しているのか、もしくは「金額の通常(合理性)」を指しているのかということである⁹⁴。

この点について、経営コンサルタント業を営む者が、経営の行き詰った取引先に対して行った貸付金の貸倒れ及びそれに伴う借入金利息が必要経費として認められなかった過去の裁決例が参考となる⁹⁵。当該事例では、「ある支出が所得税法37条1項の必要経費として総所得金額から控除され得るためには、客観的に見て、それが当該事業の業務と直接関

⁹¹ 最近の事例では、福岡地裁平成26年4月22日判決LEX/DB【文献番号】2554519、国税不服審判所平成26年5月22日裁決LEX/DB【文献番号】66015905などがある。

⁹² 植松守雄・前掲注83、588頁。

⁹³ 米国における「通常かつ必要」という要件が、我が国の「必要経費」の概念には内包されているものであると考えられる。

⁹⁴ 通常性といった場合に、違法な支出が必要経費に該当するか否かということが問題となるが、当該論点については過去に相当議論されていることから本稿では取り扱わない。

⁹⁵ 東京地裁平成16年11月30日判決(平成15年(行ウ)第539号)LEX/DB【文献番号】28141584。

係を持ち、かつ業務の遂行上通常必要な支出であることを要し、その判断は、単に事業主の主観的判断のみによるのではなく、当該事業の業務内容等の個別具体的な諸事情に即し、社会通念に従って実質的に行われるべきである」と判示している。そして事実認定の場面では、貸付けが義務的に行われたものではなく、継続的な経営コンサルタント業務と直接の関係があり、その業務に必要なものであるということができないことは明らかであることから、業務を遂行する上での「通常」必要性を求めていることがわかる。つまり、ここで用いられている「通常」の意味は「行為の通常性」であるということがわかる。

このように法令等における「通常」という文言は、「世間並み」、「一般的」、あるいは「社会通念上」といった意味合いで使われていることが多いようである⁹⁶。そして「通常(かつ)必要」とした場合には、その「行為」の必要性が社会通念上、一般的に見て妥当かどうかという判断がなされていると考えられる。

次に「金額の通常(合理性)」について学説では、所法 37 条において金額についての規定が存在しないことから必要経費の要件としては採用されていないとする考えが一般的である⁹⁷。

しかしながら、伊川(2013)のように独立の要件としてではなく必要経費該当性の判断における事実認定の考慮要素として存在しているという見解はある⁹⁸。このような見解を採用した最近の事例としては、平成 24 年東京高裁判決が挙げられる。当該事例では、懇親会費等について、「①懇親会等が特定の集団の円滑な運営に資するものとして社会一般でも行われている行事に相当するものであって、②その費用の額も過大であるとはいえないときは、社会通念上、その役員等の業務の遂行上必要な支出であったと解するのが相当である(丸数字:筆者)」⁹⁹として、一部の懇親会費の必要経費への算入を認めたのである。つまり、①において「行為の通常性」を、②において「金額の通常(合理性)」を満たすことで、必要経費の算入要件である必要性を満たすと判断している。ここでの「通常性」は、必要経費算入要件である業務遂行上の必要性が充足されるか否かの判断基準として機能していると考えられる¹⁰⁰。

このように必要経費該当性の判断では、特に事実認定の場面において通常性の判断が求められることがある¹⁰¹。そして、そこでの通常性は、主観的判断である業務遂行上の必要性を判定するための尺度として用いられている¹⁰²。つまり、通常性は主観的判断である業

⁹⁶ 伊藤義一『税法の読み方判例の見方〔改定第3版〕』（TKC 出版, 2014 年） 214 頁。

⁹⁷ 水野忠恒・前掲注 40、300 頁。

⁹⁸ 伊川正樹「期間対応の必要経費該当性にかかる要件」『税法学』569 号(2013 年)28 頁。

⁹⁹ 平成 24 年東京高裁・前掲注 1。

¹⁰⁰ 宮崎裕士氏は、「経費控除においては通常性と『合理性』は結びつくものであるということもできる」と述べる(宮崎裕士・前掲注 45、104 頁)。

¹⁰¹ 酒井克彦・前掲注 32、325 頁。

¹⁰² 岩崎政明・前掲注 37、40-44 頁。

務遂行上の必要性が客観的に認められるかどうかという判断の際に用いられていると考える。

第4節 家事関連費の必要経費不算入の例外

事業者が支出した費用のうち、私的消費部分である家事費については、家事費排除の原則を明示している所法45条1項1号によって、課税所得の計算上、必要経費として控除できないのは言うまでもない。しかしながら、接待交際費や旅費のような必要経費と家事費の両方の性質を有する家事関連費については、その取り扱いをどのようにすべきか、という問題が生じることになる。

この点について、所法45条1項1号の委任を受けた所令96条1項では、家事関連費のような必要経費部分と家事費部分の区分が難しい費用については、一定の要件を満たす場合に限り、必要経費へ算入することを認めている。

上記のような必要経費規定の構造上、家事関連費の必要経費該当性を判断する場合には、所令96条1項に規定されている要件が重要になってくると考えられる。そのため本節では、家事関連費の不算入規定の例外として、必要経費に算入される要件が規定されている所令96条1項について検討を行う。

(家事関連費)

第九十六条 法第四十五条第一項第一号(必要経費とされない家事関連費)に規定する政令で定める経費は、次に掲げる経費以外の経費とする。

一 家事上の経費に関連する経費の主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費

二 前号に掲げるもののほか、青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者に係る家事上の経費に関連する経費のうち、取引の記録等に基づいて、不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務の遂行上直接必要であつたことが明らかにされる部分の金額に相当する経費

所令96条1項1号では、家事上の経費の「主たる部分」が事業所得等の所得を生ずべき「業務の遂行上必要」であり、かつ、その必要である部分を「明らかに区分することができる」場合において、当該部分に相当する経費を必要経費に算入することができる」と規定されている。また同令2号では、青色申告者に限って「取引記録等の存在」と、「業務の遂行上直接必要であつたことが明らかにできる」場合において、当該部分に相当する経費を必要経費の算入することができる」と規定されている。

これらの規定の解釈として所得税法基本通達(以下、「通達」という)45-1 及び 45-2 では、以下のように規定されている。

〔家事関連費(第1号関係)〕

(主たる部分等の判定等)

45-1 令第96条1項第1号《家事関連費》に規定する「主たる部分」又は同条第2号に規定する「業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分」は、業務の内容、経費の内容、家族及び使用人の構成、店舗併用の家屋その他の資産の利用状況等を総合勘案して判定する。

(業務の遂行上必要な部分)

45-2 令第96条1項第1号に規定する「主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要」であるかどうかは、その支出する金額のうち当該業務の遂行上必要な部分が50%を超えるかどうかにより判定するものとする。ただし、当該必要な部分の金額が50%以下であっても、その必要である部分を明らかに区分することができる場合には、当該必要である部分に相当する金額を必要経費に算入して差し支えない。

通達 45-2 において主たる部分の解釈は、「その支出する金額のうち当該業務の遂行上必要な部分が50%を超えるかどうか」により行くとされていることから形式基準が用いられていると解される。しかし、同通達のただし書きでは、「当該必要な部分の金額が50%以下であっても、その必要である部分を明らかに区分することができる場合には、当該必要である部分に相当する金額を必要経費に算入して差し支えない」として、業務の遂行上必要な部分が50%を超えていなくても、必要経費部分と家事費部分を明らかに区分することができれば、必要経費に算入することを認めている。

つまり、通達 45-2 では、主文において「主たる部分」の判断を、「その支出する金額のうち当該業務の遂行上必要な部分が50%を超えるかどうかにより判定する」と規定しているにもかかわらず、そのただし書きにおいて、50%という判断基準を満たさなくとも必要経費部分を明らかにできる場合には、その部分については必要経費に算入することができるという取り扱いをしており、所令96条1項1号の「主たる部分」の判断をすることを通達で緩和して不要としていると考えられる。

この点に関して酒井(2011)は、「所得税法施行令96条1号が『主たる部分』と規定しているのにそれを通達が無視することが許容されるかという問題と、所得税法施行令96

条1号の規定を形骸化させ、事実上2号の規定と同様の機能のみを有することになるのかという問題が惹起される」¹⁰³と述べる。

このような問題に対して、過去の裁判例では、「いわゆる青色申告者について家事関連費の主たる部分が業務の遂行上必要であるという要件を課していないところ、必要部分を区分することができる場合には、いわゆる白色申告者であるからといって必要経費の算入を認めないこととするのは不合理であるため」¹⁰⁴と説明している。

確かに、家事関連費のうち業務遂行上必要な部分が50%以下であっても、必要な部分が明らかにできる場合には、白色申告者だからといって必要経費として認めないのは不合理であるし、業務遂行上必要な部分が区分できるのであれば「主たる部分」の判定は不要であると考えられる。しかし、酒井(2011)も述べるように、このような取扱いは通達によってではなく、立方的に解決すべき問題であると考えられる¹⁰⁵。

このように所令96条1項では、条文上は、1号及び2号で白色申告者と青色申告者で異なる取り扱いが規定されているが、実質的には白色申告者も青色申告者と同様の取り扱いをしている¹⁰⁶。そうすると、所令96条1項1号において、家事関連費が必要経費に算入されるのは「業務の遂行上必要」であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合であると考えられる。そして、その明らかに区分できるかどうかの判断基準としては、「業務の内容、経費の内容、家族及び使用人の構成、店舗併用の家屋その他の資産の利用状況等」を納税者の主観ではなく、客観的な視点から判断されることが通達において求められる¹⁰⁷。つまり、所令96条1項における必要経費該当性の判断では、「業務遂行上の必要性」が認定の段階において客観的に認められる必要がある。

第5節 期間対応費用と家事関連費の関係(所令96条1項の射程範囲)

期間対応費用と家事関連費の関係を考えるにあたっての問題の一つとして、必要経費の通則的規定とされる所法37条1項の例外規定である所法45条及びその委任規定である所令96条の内容が、所法37条1項に影響を及ぼすのか否かということがある。すなわち、所法45条の委任を受けた所令96条1項1条に規定されている「業務の遂行上必要」等の文言及び、同令1項2号の「業務の遂行上直接必要」等の文言が、所法37条1項の期間

¹⁰³ 酒井克彦・前掲注32、351頁。

¹⁰⁴ 東京地裁平成25年10月17日判決(平成24年(行ウ)第637号)LEX/DB【文献番号】25515312。

¹⁰⁵ 酒井克彦・前掲注32、351頁。当該通達は、法令上の課税要件を緩める緩和通達と称されるものであるが、本稿ではその妥当性についての検討は行わない。

¹⁰⁶ 田中治・前掲注34、43頁。武田昌輔・前掲注14、3557頁。

¹⁰⁷ 酒井克彦・前掲注32、352頁。

対応費用について規定されている「所得を生ずべき業務について生じた費用」という文言に影響を及ぼし得るのかという問題である。

この問題について宮崎(2018)は、「法の条文構成から考えれば所得税法施行令 96 条 1 項は所得税法 37 条の委任規定ではなく、所得税法 45 条の委任規定であるため、所得税法施行令の射程は所得税法 45 条までとなる」¹⁰⁸と述べている。また、その理由として「所法 45 条と所令 96 条 1 項が密接不可分の関係であり、所法 45 条関連の通達が、所法 96 条 1 項の解釈通達であること及びこれらの規定が必要経費について直接に規定しているものでもなく、消極的に『必要経費にされない家事費および家事関連費』でない場合にのみ必要経費となる規定であることから、所法 37 条と所令 96 条 1 項との関係は、条文規定上からみても例外規定として独立している」¹⁰⁹ことを挙げている。

これに対し、酒井(2017)は、「所得税法 37 条の解釈において、同法 45 条の委任規定である所得税法施行令 96 条を使って解釈することの是非が問題となり得るかもしれない。もっとも、この点については、すでに判例が採用してきたアプローチであったとみることも可能である。すなわち、いわゆる大嶋訴訟上告審最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決(民集 39 卷 2 号 247 頁)は、『不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得の金額については、それぞれその年中の総収入金額から必要経費を控除すること、右の必要経費は当該総収入金額を得るために必要な経費であり、家事上の経費、これに関連する経費(当該経費の主たる部分が右の総収入金額を得るために必要であり、かつ、その必要である部分を明瞭に区分できる場合における当該部分に相当する経費等を除く。…)等は必要経費に算入しないことを定めている(下線部:酒井)』としている。これは、所得税法 37 条の必要経費の算入規定の要件事実を、所得税法施行令 96 条から導出するアプローチである。この部分はかつこ書きではあるが、このようなアプローチを判例は以前から採用してきたといふべきかもしれない」と述べている¹¹⁰。

これまでの通説や裁判例等では、必要経費の算入要件について「直接的業務関連性」と「業務遂行上の必要性」という二つの要件を求めてきた。しかしながら、所得税法 37 条 1 項の条文では「所得を生ずべき業務について生じた費用」と規定しているのみで、通説や裁判例等において、必要経費の算入要件とされてきた「業務遂行上の必要性」という要件は条文からは導かれない。

それにもかかわらず、所法 37 条の規定の解釈に「業務遂行上の必要性」を求めてきたのは、酒井(2011)がいうように、所法税法が必要経費自体を規定するのではなく、必要経

¹⁰⁸ 宮崎裕士・前掲注 45、102 頁。

¹⁰⁹ 宮崎裕士・前掲注 45、102 頁。

¹¹⁰ 酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論－要件事実と主張・立証責任を理解する』(財務詳報社, 2017 年)195-196 頁。

費という入れ物に算入されるか、されないかという規定しか置いていないことに基因しているのではないかと考える。

つまり筆者としては、所法 37 条は必要経費の通則的規定であり、必要経費に算入する要件として「業務関連性」を規定しており、所法 45 条は所法 37 条の例外として、家事費及び家事関連費を必要経費に算入しないことを規定している。そして、その委任を受けた所令 96 条 1 項では、必要経費に算入されない家事関連費を「次に掲げる経費以外の経費」とすることで、積極的に必要経費に算入されない家事関連費を規定するのではなく、消極的にはあるが、必要経費に算入される家事関連費を規定しているのである。

これらの規定から家事関連費の必要経費該当性の判断を行う場合、必要経費に算入される要件としては、所法 37 条に規定されている「業務関連性」だけではなく、所令 96 条 1 項に規定されている「業務遂行上の必要性」についても考慮することが必要になると考えられる。

このような理解から、所令 96 条 1 項において、必要経費に算入される家事関連費を判断する基準として用いられている「業務遂行上の必要性」が、「業務関連性」と同様に必要経費の算入要件として存在してきたのではないかと考える。

第 6 節 期間対応費用の必要経費算入要件と判断基準の関係

本章第 1 節では、所法 37 条 1 項において「業務について生じた」と規定されていることから、必要経費の算入要件としては「業務関連性」が求められ、その業務関連性の判断には、その支出の目的が業務目的であるかどうかという「目的基準」によって行われているということを述べた。そして第 2 節では、所令 96 条 1 項 1 号において「業務の遂行上必要」と規定されていることから、必要経費の算入要件として「業務遂行上の必要性」が求められ、その判断基準においては費用項目によって広狭二様の違いはあるもの、その支出が業務の遂行上必要か否かという判断が行われているということであった。

上記のように業務関連性の判断を目的基準で行う場合、その判断は「その支出が業務に必要か否か」という判断を行う業務遂行上の必要性と同義であると考えられる。このような見解は、裁判例において、「事業者である個人が行った支出が、必要経費として控除され得るためには、当該支出の必要性を判断しなければならない。そして、その必要性の判断にあたって、その支出の『目的』を考慮せざるを得ないことは明らかである」¹¹¹としていくことから妥当なものであると考える。

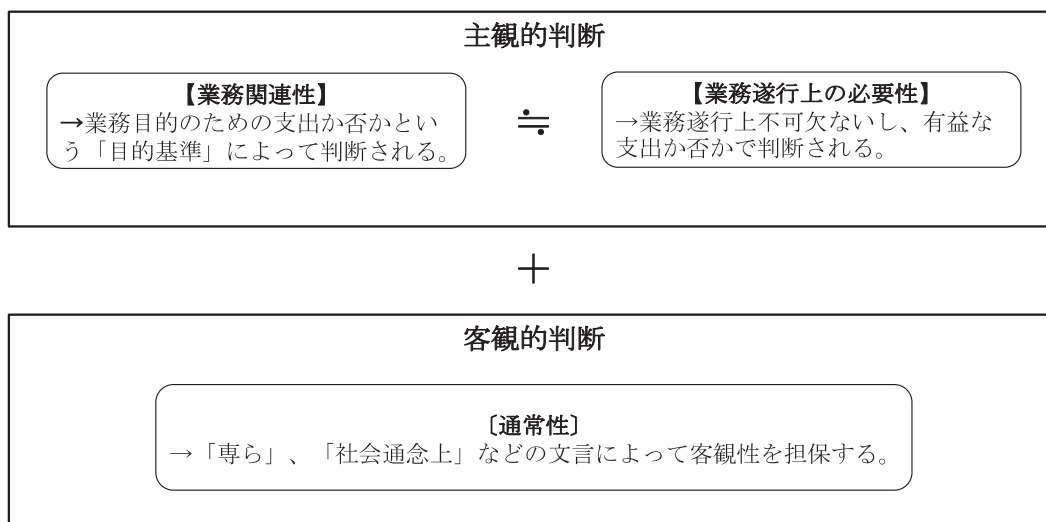
¹¹¹ 広島地裁平成 27 年 7 月 29 日判決(平成 23 年(行ウ)第 38 号)LEX/DB【文献番号】25542421。

したがって、業務関連性を目的基準で判断する限りは、必要経費に算入されるためには「業務遂行上の必要性」があれば十分であると考ええる。また、ここでの業務遂行上の必要性の判断は、納税者の主観的判断を基準にして、ある支出が業務に必要か否かという判断を行っていると考えられる。そして、その必要性の判断を認定の場面では、納税者の主観的判断が客観的に見て妥当であるか否かという主観的判断の客観的把握を行うことで必要経費として認められるという形になっていると考ええる。

第3節では、前述した主観的判断である業務遂行上の必要性を客観的に把握するための補助的な要件として通常性が機能していることを述べた。通常性は裁判例等において「世間並み」、「一般的」、あるいは「社会通念上」といった意味合いで使われていることが多く¹¹²、納税者の主観的判断が世間一般や課税庁側から見ても妥当であるのかどうか、という客観的判断を行なっているものと考えられる。また、主に事実認定の場面において主観的判断を客観的に裏付けるために用いられる「専ら」や「やむを得ない支出」などの文言についても同様の機能があると考ええる¹¹³。

上記のような理解をもとに必要経費の算入要件である「業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」と判断基準である通常性などの関係を整理すると、以下のようになる(図表2を参照)。

図表2：「業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」と「通常性」の関係(筆者作成)



¹¹² 伊藤義一・前掲注96、214頁。

¹¹³ 酒井克彦・前掲注32、354頁。

第7節 小括

第2章では、これまでの学説や裁判例等で期間対応費用の必要経費の算入要件とされてきた「業務関連性」、「業務遂行上の必要性」及び、補助的な要件に位置付けられる「通常性」について、先行研究をもとにその根拠と意味について確認した。そして、各要件の意味を整理した後、それら各要件の関係性についても検討を行った。

第1節では、所法37条1項後段において「業務について生じた」と規定されていることから、期間対応費用の必要経費算入要件には業務関連性が要求され、その判断基準として先行研究では、業務のために支出したか否かという「目的基準」が用いられていることを確認した。つまり、条文上は「業務について生じた」と規定していることから、業務を行っていく上で生じた費用全てを必要経費に算入できるように見えるが、実際には、業務のために支出したか否かという狭い範囲の費用しか認められないということを述べた。

第2節では、所法37条1項の規定だけを見れば、期間対応費用の必要経費算入要件には業務関連性があれば十分のように見えるが、所法45条1項及び所令96条1項の規定も合わせてみると、当該要件には業務遂行上の必要性も要求されることを述べた。そして、業務遂行上の必要性の判断は、費用項目によって広狭二様の違いはあるもの、その支出が事業遂行上必要か否かという納税者の主観的判断を基準に行われていることを述べた。また、その必要性の認定の場面では、納税者の主観的判断が客観的に見て妥当であるか否かという主観的判断の客観的把握が必要であることを述べた。

第3節では、所法37条に規定のない通常性を必要経費の算入要件とすることは租税法主義の下では認められないが、課税実務における事実認定の場面では通常性による判断が行われることが多いことから、通常性は要件を充足するか否かの判断基準としての役割を有していると述べた。そして、通常性の意味として裁判例等では、「世間並み」、「一般的」、あるいは「社会通念上」といった意味合いで使われているところ、通常性は主観的判断である業務遂行上の必要性に客観性を担保する機能があることを述べた。

第4節では、家事関連費について規定した所令96条1項1号が、家事関連費のうち、「主たる部分」が「業務の遂行上必要」であり、かつ、その必要である部分を「明らかに区分」できる場合には当該部分は必要経費に算入されるとしているが、課税実務では通達によって「主たる部分」の判断を不要としており、実質的には同令2号と同様に「業務遂行上必要」な部分を明らかに区分できるか否かという判断が行われていることを述べた。

第5節では、必要経費の判断において必要経費の通則的規定とされる所法37条1項の例外規定である所法45条及びその委任規定である所令96条の内容が、所法37条1項に影響を及ぼすのかについて検討を行った。筆者としては、所得税法が必要経費自体を規定するのではなく、必要経費という入れ物に算入されるか、されないかという規定しか置い

ていないことから、必要経費の判断は所法 37 条だけでなく、所法 45 条及び所令 96 条などの関連条文を含めた総合的な判断(目的論解釈)で行うことが妥当であると述べた。

最後に第 6 節では、必要経費の算入要件である業務関連性の判断が、その支出の目的が業務目的であるかどうかという「目的基準」によって行われていること及び、業務遂行上の必要性の判断が、費用項目によって広狭二様の違いはあるものの、その支出が業務の遂行上必要か否かという判断が行われているということを確認した。そして、これらの要件はともに納税者の主観的判断を基準にして、ある支出が「業務に必要か否か」という判断を行っているところ、業務関連性を目的基準で判断する限りは、業務関連性は業務遂行上の必要性と同義であり、必要経費に算入されるためには「業務遂行上の必要性」があれば十分であると述べた。またその際に、納税者の主観的判断である業務遂行上の必要性に客観性を担保するために用いられるのが通常性などの判断基準であることを述べた。

第3章 期間対応費用における「直接性」の意義

我が国の所得税法では、従来からある支出が期間対応費用の必要経費として控除されるためには、「当該支出が所得を生ずべき事業と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要であることを要すると解するのが相当である。そして、その判断は、単に事業主の主観的判断によるのではなく、当該事業の業務内容等個別具体的な諸事情に即して社会通念に客観的に行われるべきである」¹¹⁴とされてきた。すなわち、これまでの学説では、期間対応費用の必要経費算入要件に「直接的業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」が求められてきた。また、過去の裁判例においても「ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、当該支出が所得を生ずべき事業と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要であることを要する」¹¹⁵として、期間対応費用の必要経費算入要件に学説と同様の「直接的業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」の二つの要件を求めてきた。

しかしながら、必要経費の算入要件について所法37条1項後段の規定では「業務について生じた費用」と規定されているのみで、業務との関連性に「直接」という文言は条文上付されていない。当該規定の法解釈として「業務関連性」は考えられるものの、その業務関連性に「直接」という文言を求める根拠は判然としない。また、業務関連性に付される「直接」の意味も必ずしも明らかでないことから、本章では、業務関連性に付される直接性の根拠、意味及び機能を先行研究から明らかにし、直接性が前章で述べた各要件とどのような関係にあるかについて検討する。

第1節 先行研究における「直接性」の根拠についての見解

第1項「直接性」を必要とする見解について

必要経費の算入要件における業務関連性について「直接性」が必要である根拠としては、主に以下の三つの見解が先行研究において述べられている。本項では、先行研究で述べられている必要経費算入要件の業務関連性に「直接性」を必要とする見解の根拠について整理するとともに、適宜私見を交えて検討を行う。

1. 文理解釈

¹¹⁴ 東京地裁・前掲注2。

¹¹⁵ 東京地裁・前掲注2。

イ. 所法 37 条 1 項の構造から所得分類毎に必要な経費の根拠となる条文を四つに区分して、
条文上にある「直接に要した」という文言を「直接性」の根拠とする見解。

ロ. 所法 37 条 1 項の条文上にある「算入すべき」という文言を「直接性」の根拠とする見解。

2. 目的論解釈

所法 37 条 1 項を別段の定めである同法 45 条 1 項 1 号と併せて読むとともに、所得税法が所法 26 条、27 条などで所得分類制度を採用していることを考えると、所法 37 条 1 項の「業務について生じた費用」を「業務に直接関係して生じた費用」と解釈することができることを「直接性」の根拠とする見解。

1. 文理解釈

文理解釈のイでは、必要経費について規定している所法 37 条 1 項の条文を(1)(a)各種所得の総収入金額に係る売上原価、(1)(b)その他当該収入金額を得るため直接に要した費用、及び(2)(c)販売費、一般管理費、(2)(d)その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用という四つに分類して、当該規定の差異に直接性の根拠を求める。この点に詳しい岡村(2014)の論文では、所法 37 条を上記四つに分類し、次のように解釈する。

「(b)の『直接に要した費用』には、条文上の規定が『その他』となっていることから、前半の売上原価と後半の『直接に要した費用』は対等な関係となり、売上原価には『直接に要した費用』が含まれないこととなる。そうすると、事業所得の計算において、『直接に要した費用』の『直接』を個別直接対応の意味に解する限り、(b)は空文となる。そこで(b)は、個別直接対応費用(原価)ではなく、期間対応費用に関する規定であり、『直接』の文言は、期間対応費用について総収入金額との間に『直接の関連』を求めている、との考えが浮かぶ。このように考えたときの問題は(d)との関係である。もし(b)が期間対応費用だとすると(d)は何であるのか。その答えとして、(d)は『業務』に関する必要経費であり、事業所得は『事業』に係るものであるから(d)とは関係がない。つまり、事業所得について(d)は認められておらず、(d)は雑所得などの場合に適用される規定なのである。そう考えると、事業所得について生じた期間対応費用で(c)に該当しないものは(b)に該当しない限り、必要経費にならないと理解できる。このように理解した場合に、(1)個別対応費用と(2)期間対応費用の両方に、総収入金額との『直接の関連』が必要である」¹¹⁶こととなる。

¹¹⁶ 岡村忠生・前掲注 43、74-76 頁。岡村(2014)は、「事業」と「業務」について、所法 51 条及び所法 27 条 1 項の規定を根拠に、所得税法では、事業所得の基因となる所得獲得活動は、「事業」であって「業務」ではないとしている。つまり、(d)の「業務」には「事業」は含まれないと解している。

上記の理解から、所法 37 条 1 項前段の売上原価が個別対応費用のことを、その後半部分の「その他当該収入金額を得るため直接に要した費用」が販売費及び一般管理費以外の期間対応費用のことを規定していると考えた上で、その後半部分において、「直接に」という文言が付加されていることから、事業所得等の期間対応費用の必要経費として認められるためには、総収入金額との「直接」関係性が必要であると解釈する¹¹⁷。

このような見解に対して伊川(2013)は、「期間対応費用の典型例である販売費、一般管理費(c)がそれ以外の期間(一般)対応費用(b)よりも先に規定されているというのは、規定ぶりとしてどうもすわりが悪い。また、(a)と(b)の間には接続詞がなく、(b)と(c)とが『及び』という語で結ばれていることからしても、同様の違和感を覚える」¹¹⁸と述べる。また酒井(2017)が、「『△△その他○○及び□□その他◎◎』といった場合には、△△、○○、□□、◎◎を単なる並列とみることは『及び』が前と後ろを連結する機能をもつものであることを無視した解釈ではないだろうか」¹¹⁹と述べているように、筆者としても、所法 37 条 1 項の前段後半部分の「直接に」という文言を直接的業務関連性の根拠とする解釈は適当ではないと考える。

次に文理解釈の口では、所法 37 条 1 項において「算入すべき」と規定していることに着目する。末永(2015)は、必要経費の算入要件に業務との「直接」関連性が求められる根拠として、「37 条 1 項が『事業の業務と直接関係を持ち、かつ、専ら業務の遂行上必要』といえる経費しか控除しないという決定的な理由は、同条項が『その年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は』と規定しており、いわゆる『通常かつ必要』な経費を控除する規定となっているからであり、ここで問題とする『業務との直接関係』は当然織り込み済みである」¹²⁰と述べる。

このような見解について、「通常」という要件が必要経費の算入要件として規定されているのかという議論はあるものの、筆者としては条文の解釈として妥当であると考ええる。これは、「すべき」という用語が一般に「当然なすべきこととして」¹²¹という意味として用いられるところ、「(行為の)通常性」に関しては当然予定されていると考えられるからである。もし「(行為の)通常性」を考慮しないのであるならば「算入される」といった別の表現を用いるべきであると考ええる。

しかし、法解釈としては「通常かつ必要」な費用が求められるからといって必ずしも「直接性」が必要経費の算入要件になるものではないと考える。つまり、所法 37 条 1 項の解釈としての「通常かつ必要」や「直接性」という文言は条文に明示された要件を判断するための補助的な要件であるとは考えられるものの、それは業務関連性に関する法解釈

¹¹⁷ 岡村忠生・前掲注 116、74-76 頁。

¹¹⁸ 伊川正樹・前掲注 58、65-90 頁。

¹¹⁹ 酒井克彦・前掲注 110、178-181 頁。

¹²⁰ 末永英男・前掲注 43、21 頁。

¹²¹ 小学館編集部『〔精選版〕日本の国語大辞典 2 巻「さ～の」』(小学館, 2006 年)67 頁。

による判断基準であって、条文に明示された算入要件そのものではないという考え方ができるのではないだろうか。

2. 目的論解釈

直接性が必要であるとする目的論解釈では、所法 37 条 1 項をその別段の定めである同法 45 条 1 項 1 号において家事費排除の原則を明示していること及び、所得税法が所法 26 条、27 条などで所得分類制度を採用していることを考えると、所法 37 条 1 項の「業務について生じた費用」を「業務に直接関係して生じた費用」と解釈することができるとする¹²²。

所得税法では、所得分類制度を採用して所得獲得活動の性質に基づいて所得分類が行われるところ、所得の種類ごとに異なる控除要件が存在し、それぞれに該当する事実があれば所得種類ごとの規定に従って控除が行われる仕組みを採用している¹²³。つまり、控除については所得種類に共通する統一概念が存在しないため、ある事実が複数の所得種類の控除要件を充足した場合には、一つの控除事実が二重、三重に控除される多重控除が懸念される¹²⁴。そこで所得税法では、所得とその所得獲得活動に要した費用を「直接」という文言によって結びつけることで、所得と費用との対応関係を明確にしているのである。

また、所得税法では私的消費部分である家事費及び家事関連費は、原則として必要経費に算入されないことから、私的な支出を経費として必要経費に算入することは許されない。そのため所得税法において必要経費の判断は厳格になされるべきであり、必要経費の算入に何らかの制限が必要であることから、その手段として業務との関連性について「直接」という文言を用いているとも考えられる。つまり、直接性は、必要経費の範囲を狭める文言として用いられており、目的論解釈では、その判断を所得税法全体からの法解釈によって導いている。

このような見解は、厳格な文理解釈の立場からは認められないというべきであろう。しかし、筆者としては必要経費について所得税法全体ないし、関連条文によってこのように解釈する目的論解釈には同意するところである。その理由としては、先ほども述べたとおり、所得税法では私的消費部分である家事費及び家事関連費は、原則として必要経費に算入されないことから、私的な支出を経費として必要経費に算入することは許されないためである。課税実務においても、上記の理由から、必要経費の範囲を画する「直接」という文言をこれまで求められてきたのではないかと考える。

¹²² 今村隆・前掲注 5、75 頁。岡村忠生・前掲注 116、73-74 頁。末永英男・前掲注 43、21 頁。

¹²³ 岡村忠生・前掲注 116、73-74 頁。

¹²⁴ 岡村忠生・前掲注 116、73-74 頁。

第2項「直接性」を不要とする見解について

必要経費の算入要件における業務関連性について「直接性」は不要である根拠としては、主に以下の四つの見解が先行研究において述べられている。本項では、先行研究で述べられている必要経費算入要件の業務関連性に「直接性」は不要とする見解の根拠について整理するとともに、適宜私見を交えて検討を行う。

1. 文理解釈

- イ. 所法 37 条 1 項の前段と後段の規定ぶりの違いから「所得を生ずべき業務について生じた費用」の必要経費への算入要件に「直接性」は不要とする見解。
- ロ. 所法 37 条 1 項の後段において「その他」と規定されていることから、「販売費及び一般管理費」と「業務について生じた費用」が並列的な関係であるとして、業務について生じた費用でなくても企業会計上の販売費及び一般管理費に該当すれば必要経費として算入されるという見解。
- ハ. 所令 96 条 1 項の「所得を生ずべき業務の遂行上必要」という文言に着目し、直接性を不要とする見解。

2. 目的論解釈

現行の所得税法の全文改正が行われる基となった昭和 38 年の税制調査会における整備答申において、所得税法が純資産増加説的な考えを取り入れたことに着目する見解。

1. 文理解釈

文理解釈のイでは、所法 37 条 1 項の前段と後段の規定ぶりの違いから「所得を生ずべき業務について生じた費用」の必要経費への算入要件に「直接性」は不要と解釈です。所法 37 条 1 項の規定を「及び」の前後で、①売上原価及び収入のために直接要した経費と、②販売費など業務について生じた費用の二つのグループに分類し、その両者の規定ぶりの違いから解釈する。

三木(2013)は、「〔所法 37 条 1 項における〕第①のグループについては、明確に収入との「直接」対応性を要求しているが、第②グループについては、逆にこれを明確に否定し、直接間接を問わず業務について生じていれば必要経費にする、と述べているのである。第①グループでわざわざ「直接」性を求めている以上、第②グループにも求めるならば、当然要件として規定しなければならないのが通常の理解であろう。それを第②グループについてはわざわざ外しているのであり、そうであれば、第②グループは直接間接を問わず業務について生じていることで足りる、というのが自然な解釈であろう（〔〕内:筆

者)」¹²⁵とし、従来から課税当局が、家事関連費の規定などとの整合性を理由に「業務との直接関係性」が必要であるとしてきたことに対して、租税法律主義の観点から批判している。

確かに、必要経費の算入要件について条文上にない「直接」という文言を付加することは、租税法律主義の観点から問題があると言わざるをえない¹²⁶。しかしながら、条文の前半部分において「直接」という文言があるにもかかわらず、後半部分にその文言が無いからといって、直ちに「直接性」の判断が不要であるとする解釈は、租税法において許されない反対解釈に該当するものともいえ疑問がある。

所法 37 条 1 項の条文を見ると、第①グループについては収入金額と必要経費の対応関係という意味において、「収入金額との直接関係性」が求められている。そして、収入金額との対応関係が明確になっているのであれば、その収入金額に係る業務も同時に特定することができると考えられるため、「業務との直接関連性」も同時に求められているということは 1 章において述べたとおりである。それに対して、第②グループについては、条文上、「直接」という文言が存在しないことから「収入金額との直接関係性」は求められていない。また、「業務との直接関連性」についても、厳格な文理解釈によれば求められていないというべきである。しかし、第②グループの期間対応費用については、条文上、収入金額との直接関係性が求められていなくとも、企業会計において販売費及び一般管理費のような期間対応費用については、収入金額との対応関係が不要である、ということにはならない。それと同様に考えれば 37 条 1 項においても、収入金額との何らかの対応関係は必要であると考えられる。また、業務との直接関連性についても目的論解釈により直接性は求められると考える。

次に文理解釈の口では、所法 37 条 1 項の後段において「その他」と規定されていることから、「販売費及び一般管理費」と「業務について生じた費用」が並列的な関係であるとして、業務について生じた費用でなくても企業会計上の販売費及び一般管理費に該当すれば必要経費として算入される解釈する。

所法 37 条 1 項の文言を確認すれば、「販売費、一般管理費『その他』これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」と定められている。そこで、条文上「その他」が「その他の」となっていないことから、販売費、一般管理費と「その他」以下の「所得を生ずべき業務について生じた費用」が並列的な関係であるといえる。そうすると販売費、一般管理費を「所得を生ずべき業務について生じた費用」に限定する根拠はない¹²⁷。したがっ

¹²⁵ 三木義一・前掲注 3、316 頁。ほかに同旨の意見として、増田英敏「弁護士会役員の交際費等の必要経費該当性」『TKC 税研情報』21 巻 1 号(2012 年)16 頁、橋本守次「租税判例研究 弁護士会役員の業務に係る交際費等の必要経費の該当性」月刊税務事例 44 巻 12 号(2012 年)9 頁、長島弘「所得税の必要経費と業務直接関連性」『月刊税務事例』46 号 3 号(2014 年)33 頁などがある。

¹²⁶ 田中治・前掲注 34、63 頁。

¹²⁷ 長島弘「個人事業に係る必要経費の直接性要件」『税務事例』51 巻 1 号(2019 年)69

て「所得を生ずべき業務について生じた費用」ではなくとも企業会計上の販売費、一般管理費に含まれれば必要経費に算入することができるというものである¹²⁸。

この点について、「その他」の理解から、前後の文言が並列関係であるため、「所得を生ずべき業務について生じた費用」でなくとも、販売費、一般管理費に含まれれば、所法 37 条 1 項における必要経費として認められるというのは、所法 37 条 1 項後段部分の理解としては正しい。

しかしながら、必要経費の通則的規定である所法 37 条 1 項では、「別段の定めがあるものを除き」と規定することで、接待交際費や旅費のような必要経費と家事費の両方の性質を有する家事関連費については、所法 37 条の例外である所法 45 条及び所令 96 条によって判断する構造となっている。このような条文の構造上、接待交際費や旅費のような費用を必要経費として控除する場合、その費目から形式的に所法 37 条 1 項の販売費、一般管理費に該当するとして、必要経費に算入することは適当でない。接待交際費や旅費のような家事関連費を必要経費に算入するためには、その支出された状況等から所法 45 条 1 項 1 号及び所令 96 条 1 項の規定からも判断がなされることになる。

最後に文理解釈のハでは、個人事業者の支出を(a)事業に直接関係する支出、(b)事業に直接関係するとは言えないが、事業遂行上余儀なくされる支出、及び(c)私的消費で収入を生み出さない支出に分類する¹²⁹。実務や通説において、(a)は当然必要経費になるが、(b)は家事費に分類されることが多い¹³⁰。しかしながら、平成 24 年東京高裁判決の根拠として挙げられる家事関連費の規定である所令 96 条 1 項 1 号が適用されるのは、「家事上の経費に関連している支出」の場合であって、「事業遂行上余儀なくされる支出」には関係のない規定である¹³¹。それどころか、これらの支出は事業上の直接関係性がなく、かつ、家事費的側面があっても、その「主たる部分」が業務の遂行上必要であれば当該部分については必要経費に算入されることが認められているものである¹³²。また施行令 96 条 1 項の文言は「所得を生ずべき業務の遂行上必要であり」となっており、「直接かつ必要」とはなっていないのであるから、所令 96 条 1 項 1 号の規定は直接性を必要とする根拠とならないばかりでなくむしろ、直接性を不要とする根拠になる規定である¹³³という考え方である。

頁。橋本守次「必要経費と家事関連費の取り扱いの現状と問題の検討(下)」『税務弘報』58 巻 5 号(2010 年)115-116 頁。

¹²⁸ 長島弘・前掲注 127、69 頁。

¹²⁹ 三木義一・前掲注 3、319 頁。

¹³⁰ 三木義一・前掲注 3、319 頁。

¹³¹ 三木義一・前掲注 3、319 頁。

¹³² 三木義一・前掲注 3、320 頁。

¹³³ 三木義一・前掲注 3、319 頁。

ここで論点となるのは、(b)の事業遂行上余儀なくされる支出に家事関連費の規定である所令 96 条 1 項 1 号が適用されるか否かという点と、所令 96 条が適用されるとした場合に、その解釈において直接性が求められるのか否かという点である。

第一の論点に関しては、家事関連費が(a)の事業支出と(c)の家事費の中間的概念であると考え、所令 96 条の規定を適用することに何ら問題はないと考える。次に第二の論点に関しては、筆者としても所令 96 条の規定からは条文上、必要経費の算入要件として直接性を導くことはできないと考える。しかしながら、所令 96 条は所法 45 条の委任を受けた規定であることから、家事費排除の原則によって必要経費の範囲を狭く解釈しているため、その範囲を狭める何らかの制限が求められる。そのため通説では、必要経費の範囲を狭めるための何らかの制限として「直接性」を用いてきたと考える。

2. 目的論解釈

目的論解釈では、現行の必要経費規定の形となった昭和 40 年の所得税法の全文改正の基礎である昭和 38 年の税制調査会における整備答申に着目する。当該整備答申では、それまで限定的にしか認めていなかった必要経費の範囲を、会計上の費用収益対応の考え方に基づいて、経費を控除するに当たって、所得の基となる事業等に関係はあるが所得の形成に直接寄与していない経費又は損失も純資産増加説的な考え方に立って、できるだけ広く認めるべきという方針が示された¹³⁴。この方針を受けて、昭和 40 年の所得税法の全文改正では、必要経費の条文をそれまでの例示方式から、包括方式に改めたうえで、現行法のように直接性を要求するグループの条文と直接性を要求しないグループの条文とに書き分け、法人税法 22 条 3 項に対応するものとし、個人事業の場合も、法人の損金とほぼ同様に必要経費の控除を可能にしようというものであった¹³⁵。このような改正経緯から、必要経費の業務関連性について、その範囲を狭める効果がある「直接性」を要求するのは、改正の趣旨や目的に反するものであるため認められないとするのである¹³⁶。

また、整備答申において「純資産増加説的な考え方に立って」と述べられていることから、田中(2015)のように「純所得を測定するという観点からは、一定の支出が業務の遂行上必要である限り、これを費用として全て控除することが原則であり、このような観点から、業務に直接関係しなくとも、結果として収益を生まなくとも、異常支出であっても、違法な支出であっても、それを明確に禁じる法律がないのであれば、それは、原則として

¹³⁴ 税制調査会・前掲注 27、43 頁。

¹³⁵ 三木義一・前掲注 3、318 頁。

¹³⁶ 三木義一・前掲注 3、318 頁。ほかに同旨の意見として、伊川正樹・前掲注 98、24 頁、長島弘・前掲注 125、34 頁などがある。

必要経費として控除されるべきことになる¹³⁷として、必要経費の業務関連性要件に「直接性」は不要とする意見もある。

この点に関して、確かに所得税法全体を見ると前述の整備答申に基づいて、純資産増加説の観点から「所得を得るために必要な支出」ないし、「業務遂行上必要な支出」も控除されるような形となっている。また、所法 37 条の規定ぶりからも法人税法と同様に広い範囲の費用を必要経費として認めているというべきかもしれない。しかしながら、所法 37 条の別段の定めである所法 45 条において、家事費排除の原則を明示していることから分かります。所法 37 条関連の必要経費については、理論上の必要経費より狭い範囲でしか認められていないということは 1 章でも述べたとおりである。つまり、所得税法全体の概観及びその規定ぶりからすると、整備答申に基づいて、純資産増加説的な考え方が採用されているように思われるが、所法 37 条関連の解釈に限っては所法 45 条に代表されるように家事費排除の原則を採用することで、理論上の必要経費より狭い範囲でしか、必要経費としての控除を認めていないと考える。

第 2 節 「直接性」の意味と機能

必要経費算入要件において用いられる「直接性」の意味については、第 1 章において「収入金額との直接関係性」と「業務との直接関連性」であることを明らかにした。そして、期間対応費用については収入金額との直接関係性までは求められていないが、収入金額との期間を媒介とした間接的対応関係が必要であることを述べた。

次に業務との直接関連性については、本章第 1 節において、厳格な文理解釈では業務関連性に直接性を求めることは租税法律主義の観点から認められるものではない。しかし、所法 37 条だけでなく家事費排除を明示した所法 45 条等の関連条文と含めた目的論解釈によると、何らかの制限がなければ無制限に広がってしまうおそれのある必要経費の範囲を制限するための文言として「業務との直接関連性」が求められることを明らかにした。つまり、期間対応費用の必要経費算入要件には収入金額との直接関係性ではなく、業務との直接関連性が求められると解される。

そこで本節では、その業務との直接関連性の判断はどのような基準で行われるのかということを検討することで「直接性」の機能及び各要件との関係性を明らかにする。

先行研究において、必要経費の算入要件である業務関連性に「直接」という文言を用いることの是非について検討したものは数多く存在するが、直接性の判断基準が何であるのかや、その機能について検討したものは少ない。平成 24 年東京高裁判決以前の代表的な先行研究として松山(2012)が挙げられ、それ以降では占部(2019)の先行研究が挙げられる

¹³⁷ 田中治・前掲注 34、43-44 頁。

のみである。本節では、それら二つの先行研究から直接性の判断基準及びその機能を明らかにすることを目的とする。

松山(2012)の先行研究で挙げられている業務関連性における「直接性」の四つの判断基準を要約すると、以下のようになる¹³⁸。

「所法 37 条 1 項が『所得を生ずべき業務について生じた費用』としていることから、支出の帰属すべき所得を判定する際にはあくまでも具体的な『業務』との関連性が問われなければならない。そのため、第一の基準として『①業務の特定』が挙げられる。

次に『事業』が、自己の計算と危険において独立して対価を得て継続的に遂行される営利活動をいうところ、事業上の支出は経済的な利益を得る目的のための支出であること、業務にとって有益な支出であることが必要であると考えられる。そのため、第二の基準として『②支出の目的の把握』が挙げられる。

そして、更に『直接性』が認められるためには、第二の基準において把握した支出の目的に対して客観性が担保されることが必要であり、客観的判断の補足的な基準として用いられるのが、第一の基準で特定された『業務』に対する寄与性や有益性である。つまり第三の基準としては、『③支出の有益性』が挙げられる。また、支出に対する効果の帰属先が業務外である場合には、業務に対しての有益性はないことから、『直接性』は否定される。この意味で、『支出の効果の帰属先』も補足的な基準となる。

最後に、上記三つの基準を満たしたとしても、家事そのものである行為に付随して発生した支出のようにその支出の特性によって直接性が否定される場合がある。つまり、事業所得等では所得稼得上有益な費用として『直接性』が認められるような支出であっても、雑所得等では家事費混入への警戒感から『直接性』を欠くという推定が働いて必要経費への算入が認められない場合がある。そのような機能を持つ第四の基準としては『④支出の特性による「直接性」の否定』が挙げられる。」¹³⁹

松山(2012)が述べている業務関連性における「直接性」の四つの判断基準を「業務関連性」の部分と「直接性」の部分に分けて考えると、「①業務の特定」及び、「②支出目的の把握」に関しては、本稿第 2 章の業務関連性の判断基準において述べた、その支出が業務目的かどうかによって判断するという「目的基準」と同様であることから、業務関連性の判断基準であるということが推察される。このような理解から、松山(2012)が述べている四つの判断基準のうち直接性に関するものは、「③支出の有益性」及び「④支出の特性による『直接性』の否定」であると考えられる。つまり、直接性の判断基準としては、「②支出の目的」に客観性を担保するための「③支出の有益性」及び、必要経費の範囲を厳格に画することで家事費排除の機能を有する「④支出の特性による『直接性』の否定」である。

¹³⁸ 松山修「所得税法第 37 条に規定する直接性に関する一考察」『税大論叢』74 号(2012 年)232-319 頁の記述を引用しつつ、筆者が要約したものである。

¹³⁹ 松山修・前掲注 138、232-236 頁。

このように考えていくと、業務関連性における直接性の機能には、業務関連性に客観性を担保すること及び消費支出と事業支出を厳格に区分することにより必要経費から家事費を排除すること、があると考えられる¹⁴⁰。

また占部(2019)は、素人下宿の貸部屋にデラックスな改装を施しても、通常はその償却費の全額が部屋代に対する費用にならないこと例に挙げて、「そのような所得税法 37 条にいう所得稼得行為に対応する『必要経費』は、通常は当該収入をあげるうえで直接必要な費用が中心をなすものと考えられ、それ以外の諸費用については、個々の支出がなされる目的と照らしあわせて、それが『必要経費』であるか『家事費』であるかを判断する必要があると解する」¹⁴¹とする。そして、「このような見解の『直接』とは、必要経費が通常かつ必要なものでなければならないという場合の『通常』要件としての機能を果たしていると評価できる」¹⁴²と述べる。また、裁判例や実務が、直接関連性要件とは別に通常性要件を求めていることを根拠に「直接関連性要件は 37 条の必要経費を広くカバーするための要件の 1 つとして用いられている」¹⁴³と述べている。

占部(2019)の見解からも、直接性にはこれまで本稿で述べてきた通常性や客観性と同様に必要経費の範囲を画する機能があるということが考えられる。つまり、直接性の機能としては、松山(2012)の見解でもあったように消費支出と事業支出を厳格に区分することにより、何らか制限がなければ無制限に広がってしまうおそれのある必要経費の範囲を制限することであると考ええる。

以上のことから、直接性は業務関連性という必要経費算入要件を判断する際の補助的な要件、すなわち業務関連性の判断基準として存在し、その機能としては主観的判断である業務関連性に客観性を担保することであると考ええる。つまり、直接性は主観的判断である業務関連性に客観性を担保する効果があることから、主観的判断である業務遂行上の必要性に客観性を担保する効果がある通常性と同様の機能を有していると考えられる。

このような見解をもとに必要経費の算入要件である「業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」と判断基準である通常性などの関係を示した図表 2 における直接性の位置付けを示すと以下のようなになる(図表 3 を参照)。

つまり、必要経費該当性の判断においては、必要経費算入要件である業務関連性及び業務遂行上の必要性が主観的判断に基づくものであることから、その判断を客観的に把握するために、必要経費算入要件ではない判断基準として直接性や通常性が用いられていると考える。

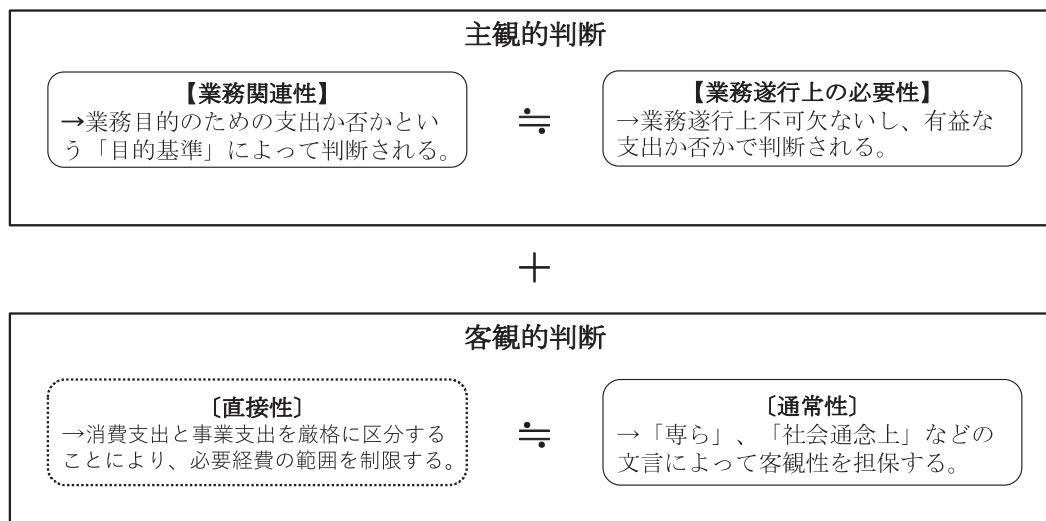
¹⁴⁰ 松山修・前掲注 138、272-274 頁。

¹⁴¹ 武田昌輔・前掲注 14、3269 頁。

¹⁴² 占部裕典・前掲注 7、187 頁。

¹⁴³ 占部裕典・前掲注 7、187 頁。

図表 3：必要経費算入要件と直接性の関係(松山¹⁴⁴、占部¹⁴⁵の見解をもとに筆者作成)



第3節 小括

第3章では、期間対応費用の必要経費算入要件である業務関連性に付与されてきた直接性について、それが必要であるとする見解と不要であるとする見解について検討を行った。また先行研究における直接性の判断基準及び機能について検討を行った上で、「期間対応費用における必要経費算入要件と判断基準の関係」における直接性の位置付けを明確にした。

第1節の第1項では、直接性を必要とする根拠について、37条1項が「算入すべき金額」と規定しており、「通常かつ必要」な経費を控除する規定となっていることから、「業務との直接関係」は当然織り込み済みであるとする見解及び所法37条1項後段の「所得を生ずべき業務について生じた費用」は業務、つまり雑所得について定めたものであり、前段の「直接に要した費用」が、期間対応費用に関する規定であることから、「直接」の文言は期間対応費用について総収入金額との間に「直接の関連」を求めているという見解の二通りの文理解釈があることを確認した。

また所法37条1項について、同条の別段の定めである同法45条1号と併せて読むとともに、所法26条、27条などで所得分類制度を採っていることを考えると、所法37条1項

¹⁴⁴ 松山修・前掲注138、272-274頁。

¹⁴⁵ 占部裕典・前掲注7、187頁。

の「業務について生じた費用」を「業務に直接関係して生じた費用」と解釈することが可能であるとする見解があることも確認した。

第2項では、直接性を不要とする根拠について、文理解釈から「直接」という文言が期間対応費用にないのであれば直接性が不要であるとする見解や、所法37条1項後段の規定では、一般管理費の後の文言が「その他」となっていることから、一般管理費を「所得を生ずべき業務について生じた費用」と限定する根拠はないため、「所得を生ずべき業務について生じた費用」ではなくとも一般管理費に含まれれば必要経費に算入できるとする見解があることを確認した。また、施行令96条1項1号において「直接」という文言が規定されていないことから直接性を不要とする見解についても確認した。

目的論解釈としては、現行の必要経費の規定が、昭和40年の所得税法の全文改正において、企業会計の考え方を取り入れ、法人税法と同様に可能な限り経費性を認めようとして規定されたことや、純所得を測定するという観点からは業務の遂行上必要であれば、原則として必要経費として控除されるべきであり直接性は不要であるとする見解について確認した。

第2節では、先行研究における直接性の判断基準が、支出の目的に客観性を担保するための「支出の有益性」及び、必要経費の範囲を厳格に画することで家事費排除の機能を有する「支出の特性による『直接性』の否定」であることを確認した。そして、直接性の機能としては、支出の目的に客観性を担保すること及び、消費支出と事業支出を厳格に区分することにより、何らかの制限がなければ無制限に広がってしまうおそれのある必要経費の範囲を制限することであると述べた。また、直接性の機能を上記のように考えると直接性は業務関連性という必要経費算入要件を判断する際の補助的な要件、すなわち業務関連性の判断基準として存在し、主観的判断である業務関連性に客観性を担保する機能があると考えられる。つまり、直接性は、主観的判断である業務関連性に客観性を担保する効果があるという点で、業務遂行上の必要性に客観性を担保する効果のある通常性と同様の機能を有しているということを述べた。

第4章 平成24年東京高裁判決と同判決以後の裁判例・裁決例

本章第1節では、必要経費該当性の判断において一番では「直接的業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」が求められたのに対して、その控訴審では必要経費の算入要件について、「業務遂行上の必要性」があれば、「直接的業務関連性」は不要であるとされた事例について検討する。第2節では、前章までで検討してきた直接性の意味について、平成24年東京高裁判決以後の交際費が争点となった事例をもとに検討する。そして第3節では、前章までで検討してきた直接性の機能について、同高裁判決以後の直接性が不要とされた事例をもとに検討する。

第1節 平成24年東京高裁判決（弁護士会役員事件）¹⁴⁶

1. 事案の概要

本件は、弁護士業を営み、仙台弁護士会会長や日本弁護士連合会(以下「日弁連」という)副会長等の役員を務めた納税者が、これらの役員としての活動に伴い支出した①酒食を伴った懇親会費、②日弁連副会長立候補費用、③香典費などのその他の費用を事業所得の金額の計算上必要経費に算入し、所得税の確定申告をしたところ、課税当局が、これらの費用については、所得税法37条1項に規定する必要経費に算入することはできないとして、所得税等の更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を行ったのに対し、納税者が、これらの支出の大部分が事業所得の金額の計算上必要経費に当たると主張して、上記各処分の一部の取消しを求めたのに対して、控訴審において、一審の判決を変更し、課税当局のなした更正処分の一部を取消し、その余の請求をいずれも棄却した事案である。

2. 検討

上記①から③の費用について、一審では「直接的業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」という二つの要件によって判断がなされたのに対して、控訴審では「業務遂行上の必要性」があれば業務関連性は充足され、その判断に直接性は不要であるとされた。

本節では、当該事例における両判決の差異を検討することで、期間対応費用の必要経費算入要件における直接性の機能を明らかにする。

当該事例における両判決の必要経費規定に関する法解釈を比較すると次のようになる。

¹⁴⁶ 東京高裁平成24年9月19日判決・前掲注1、東京地裁平成23年8月9日判決・前掲注2。

23年東京地裁判決	平成24年東京高裁判決
<p>ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、<u>当該支出が所得を生ずべき事業と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要であることを要する</u>と解するのが相当である。そして、その判断は、単に事業主の主観的判断によるのではなく、当該事業の業務内容等個別具体的な諸事情に即して社会通念に従って客観的に行われるべきである。(下線部:筆者)</p>	<p>ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、<u>当該支出が事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であることを要する</u>と解するのが相当である。そして、その判断は、単に事業主の主観的判断によるのではなく、当該事業の業務内容等個別具体的な諸事情に即して社会通念に従って客観的に行われるべきである。〔中略〕所得税法施行令96条1号が、家事関連費のうち必要経費に算入することができるものについて、経費の主たる部分が「事業所得を・生ずべき業務の遂行上必要」であることを要すると規定している以上、<u>ある支出が業務の遂行上必要なものであれば、その業務と関連するもの</u>でもあるというべきである。(下線部:筆者、 □内:筆者)</p>

上記のとおり、原審では「直接的業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」を必要経費算入要件としているのに対して、控訴審では「業務遂行上の必要性」があれば業務関連性は充足され、必要経費算入要件に「直接性」は不要であるという判断を行なっている。

当該事例では、両判決の法解釈のアプローチの仕方が異なっていたことから、このような差異が生まれたものであると考える。具体的には、原審では、従来どおり所法37条1項、所法45条1項及び所令96条1項の総合的判断(目的論解釈)として、必要経費に「業務遂行上の必要性」及び「直接的業務関連性」という二つの算入要件を求めている。それに対して、控訴審では、必要経費算入要件の根拠として明確に所令96条1項1号を挙げていることから、所法37条1項の必要経費の判断を同条の別段の定めである所法45条1項1号の委任を受けた所令96条1項1号から行っていると考えられる。

このような解釈は、これまで本稿で筆者が述べてきたように、我が国の所得税法が所法37条において必要経費自体を定義するのではなく、その別段の定めである所法45条及び所令96条と合わせて「必要経費という入れ物」を規定しているという構造から考えれば妥当なものである。つまり、控訴審の法解釈のアプローチとしては、前述の①から③の費用は家事関連費であることから、所法37条1項の別段の定めである所法45条1項1号及び所令96条1項1号から必要経費の判断を行っている。そして、「ある支出が業務の遂

行上必要なものであれば、その業務と関連するものでもあるというべきである」と述べているように、業務遂行上の必要性和業務関連性を同義であると判断していると考えられる。つまり、所令96条1項1号の要件である業務遂行上の必要性が認められれば、所法37条1項の業務関連性も充足されると判断している。

これは第3章でも述べたとおり、業務遂行上の必要性の判断が「ある支出が業務の遂行のために必要であるか否か」という基準で行われるところ、その判断は業務関連性の判断基準である「支出が業務目的であるか否か」と同義であると考えられる。そして、その支出に業務遂行上の必要性が認められることで、業務関連性も充足されるという私見と一致する。当該事例の控訴審でも、このようなアプローチによって業務遂行上の必要性が認められれば、業務関連性も充足されるとしていると考えられる。

ただし控訴審では、あてはめの部分において、①懇親会の費用について「社会一般でも行われている行事に相当する〔行為の通常性〕ものであって、その費用の額も過大であるとはいえない〔金額の合理性〕ときは、社会通念上、その役員等の業務の遂行上必要な支出であったと解するのが相当である（〔〕内：筆者）」として、一部の費用の必要経費への算入を認めている。それに対して、②選挙立候補の費用については「弁護士として行う事業所得を生ずべき業務と密接に関係していると認めることはできない」として必要経費への算入を認めなかった。また、③その他の費用についても「社会通念上、日弁連副会長の業務の遂行上必要な支出であったとまではいえない」として必要経費への算入を認めなかった。

このように控訴審のあてはめでは、必要経費の算入要件である業務遂行上の必要性に「過大」や「密接」、「社会通念上」といった文言を付加することで、その範囲を狭めているのではないかと考える。つまり、これらの文言は前章まで述べてきた主観的判断に客観性を担保する通常性としての機能を有し、当該事例においては直接性の代替的な機能を果たしていると考えられる。そのように考えると、控訴審において直接性は必要経費の算入要件としては不要とされたが、判断基準としては「直接」という文言ではないが、同様の効果のある文言によって必要経費算入要件に付加されていると考える。「過大」や「密接」、「社会通念上」といった文言は、修飾対象である「業務遂行上の必要性」の範囲を狭めるために用いられているものであり、必要経費算入要件に付加した場合には直接性と同様の効果があると考えられる。

このように、37条1項における必要経費の算入要件には直接性は不要とした控訴審においても、そのあてはめの段階では、必要経費の範囲を狭める効果のある文言を用いているということが言えるのではないだろうか。つまり、納税者の主観的判断である「業務遂行上の必要性」のみによって判断した場合に、必要経費の範囲が無制限に拡大するという懸念から「直接」という文言ではないにしても、直接性と同様の効果のある文言によって家事費が必要経費へ算入されることを防いでいるのである。

第2節 平成24年東京高裁判決以後の裁判例・裁決例(交際費が争点となつたもの)

第1項 平成26年3月6日裁決(司法書士ロータリークラブ事件)¹⁴⁷

1. 事案の概要

本件は、司法書士業を営む納税者が、ロータリークラブの入会金及び会費を事業所得の金額の計算上必要経費に算入して所得税の確定申告をしたところ、課税当局が、当該入会金等については必要経費に算入することができないとして、所得税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたのに対し、納税者が、顧客の獲得につながる当該クラブの活動は事業の遂行上必要な活動であるから、当該入会金等は必要経費に算入することができるとして、その全部の取消しを求めたが、認められなかった事案である。

2. 検討

当該事例における法令解釈では、「事業所得の金額の計算上、必要経費が総収入金額から控除されることの趣旨及び個人における必要経費と家事費とを区分する必要性、並びに所得税法第37条第1項、同法第45条第1項及び所得税法施行令第96条1項第1号の各文言に照らすと、所得税法第37条第1項に規定する『販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用』とは、当該支出が所得を生ずべき業務と直接関係し、かつ、業務の遂行上必要なものに限られると解するのが相当である(下線部:筆者)」として、従来どおり必要経費の算入要件に「業務遂行上の必要性」及び「直接的業務関連性」を求めている。また法解釈について当該判断は、平成24年東京高裁判決の原審と同様のアプローチである関連条文からの総合的判断(目的論解釈)を採用している。また、その判断には「単に業務を行う者の主観的な動機・判断によるのではなく、当該業務の内容や、当該支出の趣旨・目的等の諸般の事情を総合的に考慮し、社会通念に照らして客観的に行われなければならないと解される」として、客観性が必要であることが述べられている。

当該事例のあてはめでは、「納税者が本件クラブの会員として行った活動を社会通念に照らして客観的にみれば、その活動は、登記又は供託に関する手続について代理することなど司法書士法第3条第1項各号に規定する業務と直接関係するものということとはできず、また、例会や親睦会の活動が司法書士としての業務の遂行上必要なものということとはできない」としていることからわかるとおり、業務関連性における直接性は、所得を生

¹⁴⁷ 国税不服審判所平成26年3月6日裁決・前掲6。

すべき業務とそのために支出した費用を結びつけるために用いられているようである。つまり、ここでの直接性は「業務との直接的関係性」という意味で用いられている。

そして当該事例では、平成 24 年東京高裁判決について「弁護士については、弁護士会等へのいわゆる強制入会制度が採られており、弁護士会等の活動は、弁護士として行う事業所得を生ずべき業務に密接に関係するとともに、会員である弁護士がいわば義務的に多くの経済的負担を負うことにより成り立っているものであることなどを理由として、当該懇親会費等の一定の範囲について、必要経費に算入することができると判断した事例であって、本件とは事案を異にする」として、その射程を弁護士会等の強制入会制度の存在、業務と密接に関係すること及び義務的な経済的負担の存在等に限定している。

第 2 項 平成 30 年 9 月 7 日長野地裁判決(弁護士ロータリークラブ事件)¹⁴⁸

1. 事案の概要

本件は、弁護士である納税者が、ロータリークラブの年会費を諸会費又は接待交際費として、納税者の事業所得の金額の計算上必要経費に算入して、平成 24 年分ないし平成 26 年分の所得税又は所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）の確定申告及び修正申告をしたところ、課税当局が、本件年会費は、納税者の事業所得の金額の計算上必要経費とは認められないとして、平成 24 年分の所得税について更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を、平成 25 年分の所得税等について更正処分を、平成 26 年分の所得税等について更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をそれぞれした（以下、平成 24 年分の所得税についての更正処分並びに平成 25 年分及び平成 26 年分の所得税等についての更正処分を併せて「本件各更正処分」といい、平成 24 年分及び平成 26 年分の過少申告加算税賦課決定処分を併せて「本件各賦課決定」という。）ことから、納税者が、課税当局に対し、本件各更正処分のうち、納税者が修正申告の際に申告した納付すべき税額を超える部分及び本件各賦課決定の取消しを求めたが、その各請求がいずれも棄却された事案である。

2. 検討

当該事例における法令解釈では、「個人の支出のうち、事業所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、支出が事業に係る収入を生み出す業務に直接関連して支出されたものであり、当該業務の遂行上必要なものに限られるというべきである。そして、上記関連性及び必要性の判断は、関係者の主観的判断を基準とするのではなく、客観的に判断さ

¹⁴⁸ 長野地裁平成 30 年 9 月 7 日判決(平成 29 年(行ウ)第 1 号)LEX/DB【文献番号】25565507。

れるべきである(下線部:筆者)」として、従来どおりの必要経費算入要件である「業務遂行上の必要性」及び「直接的業務関連性」を求めている。また、当該解釈も所法 37 条 1 項及び、その別段の定めである 45 条 1 項、そしてその委任を受けた 96 条 1 項 1 号からの総合的判断(目的論解釈)によって行われている。

また、当該事例においても「法 37 条 1 項の『業務について生じた費用』とは、当該事業にかかわる収入を生み出す業務に直接関連して支出された費用と解するのが相当」であるとして、「収入との直接関係性」ではなく、収入を生み出す「業務」との直接関連性を求めていることから直接性の意味については、「業務との直接関連性」であると考えられる。

第 3 節 平成 24 年東京高裁判決以後の裁判例(直接性の判断を中心に)

第 1 項 平成 27 年 10 月 20 日大阪高裁判決(税理士支援料事件)¹⁴⁹

1. 事案の概要

本件では、税理士業等を営む納税者が、課税当局から、本件各係争年分の所得税や本件各課税期間の消費税等に係る納税者の確定申告において必要経費に算入されていた納税者の事務所(以下「本件事務所」という。)の賃料及び水道光熱費並びに本件事務所内で開業していた社会保険労務士の乙(以下「訴外人」という。)に対して支払われた支援料(以下「本件支援料」という。)について、本件事務所の一部を納税者が代表者を務める有限会社B(以下「訴外会社」という。)や訴外人が無償で使用しており、上記賃料及び水道光熱費のうち訴外会社及び訴外人の使用部分に係る賃料等相当額(以下「本件賃料等相当額」という。)は必要経費に当たらず、また、本件支援料も必要経費に当たらないとして、上記所得税に係る各更正処分並びに各過少申告加算税賦課決定処分を受けた。そこで納税者が、本件賃料等相当額や本件支援料はいずれも必要経費に当たる旨主張して、課税当局に対し、上記各処分の取消しを求めるほか、課税当局から、平成 21 年分の所得税に係る更正請求について、更正すべき理由がない旨の通知処分を受けたことから、その取消しを求めた各請求について、本件支援料及び訴外人の使用部分に係る賃料及び水道光熱費は必要経費や課税仕入れに当たるが、訴外会社の使用部分に係る賃料及び水道光熱費は必要経費や課税仕入れに当たらないとして、上記各処分の一部を取り消し、その余の請求を棄却した事案である。

¹⁴⁹ 大阪高裁平成 27 年 10 月 20 日判決 LEX/DB【文献番号】25547308。

2. 検討

当該事例における法令解釈では、「事業所得の金額の計算上必要経費が総収入金額から控除される趣旨や所得税法等の文言に照らすと、ある費用が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、直接か、間接かといった関連性の程度はさておき、当該費用が所得を生ずべき事業ないし業務と関連し、かつその遂行上必要なものであることを要するものと解される(下線部:筆者)」として、業務関連性における直接性の判断を行わなかった。ただ、必要経費算入要件の判断において「事業ないし業務との関連性の有無、事業ないし業務遂行上の必要性の有無については、当該当該事業や業務の性質、内容等をも踏まえ、事業者による当該費用の支出、負担がその事業ないし業務の維持、拡大等による経済的利益の獲得を目的として行われたものであるか、当該費用の支出、負担が客観的にも経済的利益の獲得につながるようなものであったか(当該費用の支出、負担による業務上の成果、経済的利益の獲得への寄与の程度。この点は、上記の目的の有無を客観的に判断する上でも必要となる)等の諸事情を総合的に考慮して判断することが相当である(下線部:筆者)」として、「直接」という文言の有無よりも客観的に見て、その支出が業務目的で行われたものであるかという点を重視しているようである。

これらの判断基準では、「直接」という文言は使用していないものの、主観的判断である支出の目的を客観的に把握するという機能を有していることから、直接性と同様の効果があると考えられる。つまり、当該事例では「直接」という文言は用いていないが、「経済的利益獲得への寄与度」という文言によって実質的には直接性が求められる場合と同様の判断がなされていると考えられる。

第2項 平成30年11月2日大阪高裁判決(燃料小売業外注費事件)¹⁵⁰

1. 事案の概要

本件は、Aの屋号でLPガス、A重油、灯油等の燃料小売業を営む納税者が、平成22年分から平成24年分まで(以下「本件各年分」という。)の所得税の確定申告において、納税者が代表者を務める株式会社B(以下「本件会社」という。)にAの業務を委託したとして、その外注費(以下「本件外注費」という。)を事業所得の金額の計算上必要経費に算入したところ、課税当局が、本件外注費を必要経費に算入することはできないとして、納税者に対し、本件各年分の所得税の更正(以下「本件各更正処分」という。)及び過少申告加算税の賦課決定(以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併

¹⁵⁰ 大阪高裁平成30年11月2日判決(平成30年(行コ)第59号)LEX/DB【文献番号】25562049。

せて「本件各処分」という。)をしたため、課税当局を相手に、本件各更正処分のうち各申告額を超える部分及び本件各賦課決定処分の取消しを求めたが、本件外注費は、納税者の事業所得に係る必要経費には該当しないとして、本件各処分はいずれも適法であるとして、納税者の請求を棄却した事案である。

2. 検討

当該事例における法令解釈では、「ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、当該支出が事業所得を生ずべき業務と合理的な関連性を有し(関連性要件)、かつ、当該業務の遂行上必要であること(必要性要件)を要するのが相当である(下線部:筆者)」として、業務関連性に直接性ではなく合理性を求めているのが特徴的である。

当該事例では、これまでの通説などにおいて必要経費算入要件として求められてこなかった「合理性」という文言が新たに付されているが、条文において「合理的な関連性を有し(関連性要件)」とわざわざ関連性要件と表記していることを考えると、必要経費の算入要件として合理性を求めているのではなく、客観的判断として「合理性」という文言を用いているのではないかと考えられる。業務関連性の判断に「合理的」という文言を用いて客観性を求めているとする根拠としては、当該事例の法令解釈において「必要経費該当性(関連性要件及び必要性要件)の判断に当たっては、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けるという必要経費の控除の趣旨に加え、家事上の経費との区別や恣意的な必要経費の計上防止の要請等の観点も踏まえると、関係者の主観的判断を基準とするのではなく、客観的な見地から判断すべきであり、また、当該支出の外形や名目等から形式的類型的に判断するのではなく、当該業務の内容、当該支出及びその原因となった契約の内容、支出先と納税者との関係など個別具体的な諸事情に即し、社会通念に従って実質的に判断すべきである(下線部:筆者)」としている点からも明らかであると考えられる。

つまり、当該事例では、通常性や直接性のような判断基準として「合理性」を求めており、その機能としては主観的判断である業務関連性に客観的判断を与えるものであると考えられる。

第4節 小括

第1節では、必要経費該当性の判断において一審では「直接的業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」が求められたのに対して、その控訴審では必要経費の算入要件について、「業務遂行上の必要性」があれば、「直接的業務関連性」は不要であるとされた事例について検討を行った。所令96条からの解釈によって、期間対応費用の必要経費算入要件に直接性が不要とされた平成24年東京高裁判決では、あてはめの部分で「直接」とい

う文言の代わりに「社会通念上」や「密接」といった文言が用いられていた。このように「直接」という文言の代わりに「社会通念上」や「密接」といった文言を用いることで、納税者の主観的判断に客観性を担保する効果があると考えられる。つまり、平成24年東京高裁判決では、法令解釈においては直接性が不要とされたが、あてはめの部分で「直接」という文言は用いていないものの、直接性と同様の効果を持つ文言によって必要経費の範囲が無制限に広がらないように制限していることが明らかになった。

第2節では、前章までで検討してきた直接性の意味について、平成24年東京高裁判決以後の交際費が争点となった事例をもとに検討を行った。交際費などの必要経費部分と家事費部分との峻別が特に困難な家事関連費については、依然として必要経費算入要件に業務遂行上の必要性と直接的業務関連性が求められていることを明らかにした。そして、直接性の意味については、これまでの学説と同様に「収入金額との直接関係性」ではなく「業務との直接関連性」が求められていること確認した。

第3節では、前章までで検討してきた直接性の機能について、平成24年東京高裁判決以後の直接性が不要とされた事例をもとに検討を行った。直接的業務関連性が要件として求められなかった事例では、平成24年東京高裁判決と同様に直接性と同様の機能を持つ「合理性」や「社会通念上」といった文言によって、必要経費の範囲を制限していることを明らかにした。これらの文言は、必要経費の算入要件としてではなく、あてはめの段階などにおいて、判断基準として用いられていることを確認した。

おわりに

第1節 検討結果

第1項 必要経費、家事費・家事関連費の概要

第1節では、我が国の所得税法における必要経費規定が明治20年に創設されて以来、昭和40年の所得税法の全文改正までの長い間、控除できる費目を例示する方式によることで、必要経費の範囲を現在と比べて狭く捉えられていたことを確認した。そして、現行の必要経費規定となった昭和40年の全文改正において、純資産増加説的な考え方に立って、企業会計の概念を取り入れたことで、損失などそれまでより広い範囲の費用についても必要経費として認識するようになったことを述べた。

第2節では、我が国の所得税法における必要経費規定が必要経費という入れ物に算入するかどうかを定めているに過ぎず、必要経費そのものについての明確な定義規定を置いていないことを明らかにした。そして、所得税法における必要経費概念には広狭二様の考え方があるところ、所法37条に規定されている制度上の必要経費については、「所得を得るために必要な支出」のような理論的な意味での必要経費ではなく、それよりも狭い範囲でしか認められないということを述べた。

第3節では、我が国の所得税法において、売上原価に代表される個別対応費用には「収入金額との直接関係性」が求められることを述べた。そして、収入金額との直接関係性が満たされることで、個別対応費用には「業務との直接関連性」についても充足されることを明らかにした。次に、販売費及び一般管理費に代表される期間対応費用には「収入金額との直接関係性」は求められていないが、だからといって収入金額との対応関係が全く考慮されなくてもよいということではなく、期間対応費用にも収入金額との何らかの対応関係が必要であることを述べた。そして、その何らかの対応関係を通説では、「間接」や「一般」という言葉で表現してきたということを述べた。また、期間対応費用には「業務との関連性」が求められるが、そこに直接性を付与するか否かについては次章以降で検討することとした。

そして最後に、衣服費・食費・住居費などが例に挙げられる、家事費と必要経費の両方の性質を有する家事関連費については、所法45条の委任を受けた所令96条によって「業務遂行上の必要性」という要件が満たされ、その必要な部分を明らかに区分することができれば必要経費に算入することができることを確認した。つまり、期間対応費用については、直接性等の文言を付与するかどうかという議論はあるものの、一般には、「業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」が必要経費算入の要件として規定されていることを述べた。

第2項 学説における期間対応費用の必要経費算入要件と判断基準

第2章では、これまでの学説や裁判例等で期間対応費用の必要経費の算入要件とされてきた「業務関連性」、「業務遂行上の必要性」及び、補助的な要件に位置付けられる「通常性」について、先行研究をもとにその根拠と意味について確認した。そして、各要件の意味を整理した後、それら各要件の関係性についても検討を行った。

第1節では、所法37条1項後段において「業務について生じた」と規定されていることから、期間対応費用の必要経費算入要件には業務関連性が要求され、その判断基準として先行研究では、業務のために支出したか否かという「目的基準」が用いられていることを確認した。つまり、条文上は「業務について生じた」と規定していることから、業務を行っていく上で生じた費用全てを必要経費に算入できるように見えるが、実際には、業務のために支出したか否かという狭い範囲の費用しか認められないということを述べた。

第2節では、所法37条1項の規定だけを見れば、期間対応費用の必要経費算入要件には業務関連性があれば十分のように見えるが、所法45条1項及び所令96条1項の規定も合わせてみると、当該要件には業務遂行上の必要性も要求されることを述べた。そして、業務遂行上の必要性の判断は、費用項目によって広狭二様の違いはあるもの、その支出が事業遂行上必要か否かという納税者の主観的判断を基準に行われていることを述べた。また、その必要性の認定の場面では、納税者の主観的判断が客観的に見て妥当であるか否かという主観的判断の客観的把握が必要であることを述べた。

第3節では、所法37条に規定のない通常性を必要経費の算入要件とすることは租税法主義の下では認められないが、課税実務における事実認定の場面では通常性による判断が行われることが多いことから、通常性は要件を充足するか否かの判断基準としての役割を有していると述べた。そして、通常性の意味として裁判例等では、「世間並み」、「一般的」、あるいは「社会通念上」といった意味合いで使われているところ、通常性は主観的判断である業務遂行上の必要性に客観性を担保する機能があることを述べた。

第4節では、家事関連費について規定した所令96条1項1号が、家事関連費のうち、「主たる部分」が「業務の遂行上必要」であり、かつ、その必要である部分を「明らかに区分」できる場合には当該部分は必要経費に算入されるとしているが、課税実務では通達によって「主たる部分」の判断を不要としており、実質的には同令2号と同様に「業務遂行上必要」な部分を明らかに区分できるか否かという判断が行われていることを述べた。

第5節では、必要経費の判断において必要経費の通則的規定とされる所法37条1項の例外規定である所法45条及びその委任規定である所令96条の内容が、所法37条1項に影響を及ぼすのかについて検討を行った。筆者としては、所得税法が必要経費自体を規定するのではなく、必要経費という入れ物に算入されるか、されないかという規定しか置い

ていないことから、必要経費の判断は所法 37 条だけでなく、所法 45 条及び所令 96 条などの関連条文を含めた総合的な判断(目的論解釈)で行うことが妥当であると述べた。

最後に第 6 節では、必要経費の算入要件である業務関連性の判断が、その支出の目的が業務目的であるかどうかという「目的基準」によって行われていること及び、業務遂行上の必要性の判断が、費用項目によって広狭二様の違いはあるものの、その支出が業務の遂行上必要か否かという判断が行われているということを確認した。そして、これらの要件はともに納税者の主観的判断を基準にして、ある支出が「業務に必要か否か」という判断を行っているところ、業務関連性を目的基準で判断する限りは、業務関連性は業務遂行上の必要性と同義であり、必要経費に算入されるためには「業務遂行上の必要性」があれば十分であると述べた。またその際に、納税者の主観的判断である業務遂行上の必要性に客観性を担保するために用いられるのが通常性などの判断基準であることを述べた。

第 3 項 期間対応費用における「直接性」の意義

第 3 章では、期間対応費用の必要経費算入要件である業務関連性に付与されてきた直接性について、それが必要であるとする見解と不要であるとする見解について検討を行った。また先行研究における直接性の判断基準及び機能について検討を行った上で、「期間対応費用における必要経費算入要件と判断基準の関係」における直接性の位置付けを明確にした。

第 1 節の第 1 項では、直接性を必要とする根拠について、37 条 1 項が「算入すべき金額」と規定しており、「通常かつ必要」な経費を控除する規定となっていることから、「業務との直接関係」は当然織り込み済みであるとする見解及び所法 37 条 1 項後段の「所得を生ずべき業務について生じた費用」は業務、つまり雑所得について定めたものであり、前段の「直接に要した費用」が、期間対応費用に関する規定であることから、「直接」の文言は期間対応費用について総収入金額との間に「直接の関連」を求めているという見解の二通りの文理解釈があることを確認した。

また所法 37 条 1 項について、同条の別段の定めである同法 45 条 1 号と併せて読むとともに、所法 26 条、27 条などで所得分類制度を採っていることを考えると、所法 37 条 1 項の「業務について生じた費用」を「業務に直接関係して生じた費用」と解釈することが可能であるとする見解があることも確認した。

第 2 項では、直接性を不要とする根拠について、文理解釈から「直接」という文言が期間対応費用にないのであれば直接性が不要であるとする見解や、所法 37 条 1 項後段の規定では、一般管理費の後の文言が「その他」となっていることから、一般管理費を「所得を生ずべき業務について生じた費用」と限定する根拠はないため、「所得を生ずべき業務について生じた費用」ではなくとも一般管理費に含まれば必要経費に算入できるとする

見解があることを確認した。また、施行令 96 条 1 項 1 号において「直接」という文言が規定されていないことから直接性を不要とする見解についても確認した。

目的論解釈としては、現行の必要経費の規定が、昭和 40 年の所得税法の全文改正において、企業会計の考え方を取り入れ、法人税法と同様に可能な限り経費性を認めようとして規定されたことや、純所得を測定するという観点からは業務の遂行上必要であれば、原則として必要経費として控除されるべきであり直接性は不要であるとする見解について確認した。

第 2 節では、先行研究における直接性の判断基準が、支出の目的に客観性を担保するための「支出の有益性」及び、必要経費の範囲を厳格に画することで家事費排除の機能を有する「支出の特性による『直接性』の否定」であることを確認した。そして、直接性の機能としては、支出の目的に客観性を担保すること及び、消費支出と事業支出を厳格に区分することにより、何らかの制限がなければ無制限に広がってしまうおそれのある必要経費の範囲を制限することであると述べた。また、直接性の機能を上記のように考えると直接性は業務関連性という必要経費算入要件を判断する際の補助的な要件、すなわち業務関連性の判断基準として存在し、主観的判断である業務関連性に客観性を担保する機能があると考えられる。つまり、直接性は、主観的判断である業務関連性に客観性を担保する効果があるという点で、業務遂行上の必要性に客観性を担保する効果のある通常性と同様の機能を有しているということを述べた。

第 4 項 平成 24 年東京高裁判決と同判決以後の裁判例・裁決例

第 1 節では、必要経費該当性の判断において一審では「直接的業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」が求められたのに対して、その控訴審では必要経費の算入要件について、「業務遂行上の必要性」があれば、「直接的業務関連性」は不要であるとされた事例について検討を行った。所令 96 条からの解釈によって、期間対応費用の必要経費算入要件に直接性が不要とされた平成 24 年東京高裁判決では、あてはめの部分で「直接」という文言の代わりに「社会通念上」や「密接」といった文言が用いられていた。このように「直接」という文言の代わりに「社会通念上」や「密接」といった文言を用いることで、納税者の主観的判断に客観性を担保する効果があると考えられる。つまり、平成 24 年東京高裁判決では、法令解釈においては直接性が不要とされたが、あてはめの部分で「直接」という文言は用いていないものの、直接性と同様の効果を持つ文言によって必要経費の範囲が無制限に広がらないように制限していることが明らかになった。

第 2 節では、前章までで検討してきた直接性の意味について、平成 24 年東京高裁判決以後の交際費が争点となった事例をもとに検討を行った。交際費などの必要経費部分と家事費部分との峻別が特に困難な家事関連費については、依然として必要経費算入要件に業

務遂行上の必要性と直接的業務関連性が求められていることを明らかにした。そして、直接性の意味については、これまでの学説と同様に「収入金額との直接関係性」ではなく「業務との直接関連性」が求められていること確認した。

第3節では、前章までで検討してきた直接性の機能について、平成24年東京高裁判決以後の直接性が不要とされた事例をもとに検討を行った。直接的業務関連性が要件として求められなかった事例では、平成24年東京高裁判決と同様に直接性と同様の機能を持つ「合理性」や「社会通念上」といった文言によって、必要経費の範囲を制限していることを明らかにした。これらの文言は、必要経費の算入要件としてではなく、あてはめの段階などにおいて、判断基準として用いられていることを確認した。

第2節 結論

本稿では、事業所得における期間対応費用の必要経費算入要件とされる直接的業務関連性及び業務遂行上の必要性のうち、従来の学説及び裁判例等において業務関連性に付与されてきた直接性の根拠、意味及び機能を明らかにし、必要経費算入要件における直接性の位置付けについて考察することを目的として、先行研究及び平成24年東京高裁判決以後の裁判例及び裁決例の検討を行った。

直接性の根拠について先行研究では、所法37条1項において「業務について生じた」と規定されており、条文上に「直接」という文言が存在しないことから厳格な文理解釈の立場からは期間対応費用の必要経費算入要件に直接性は求められない。しかしながら、課税実務が依拠する目的論解釈の立場からは、事業と家計が必ずしも明確に分離されていない個人においては、家事費排除の原則により家事上の支出を事業経費に含めて計上することは許されない。そのような理由から事業支出と消費支出を厳格に区分する基準が必要となるため、目的論解釈によって期間対応費用の必要経費算入要件に直接性を求めていると考えられる。

次に直接性の意味について先行研究では、収入金額との直接関係性及び業務との直接関連性という二つの意味で用いられていることを明らかにした。この点について、期間対応費用は期間を媒介として収入と支出を結びつけるものであり、個別対応費用のような収入金額との直接関係性は求められていない。ただし、期間対応費用には直接性の根拠の部分でも述べたとおり、ある支出が事業支出にあたるのか消費支出にあたるのかを区分する際の基準として業務との直接関連性が求められると考える。

そして直接性の機能については、支出の目的に客観性を担保すること及び、消費支出と事業支出を厳格に区分することにより、何らかの制限がなければ無制限に広がってしまうおそれのある必要経費の範囲を制限することであると述べた。このような見解は、交際費

などの必要経費と家事費との峻別が特に困難な家事関連費については、依然として必要経費算入要件に直接的業務関連性が求められていることから明らかである。

最後に、期間対応費用の必要経費算入要件及び判断基準における直接性の位置付けについて検討を行った。必要経費算入要件である業務関連性及び業務遂行上の必要性の要件を充足するか否かの判断では「ある支出が業務のための支出か否か」という同一の基準で行われていることから、業務関連性と業務遂行上の必要性は同義であると考えられる。そのように考えると必要経費算入要件の判断は納税者の主観に頼らざるを得ないが、その判断を無条件に是認してしまうと必要経費の範囲が際限なく広がってしまうおそれがある。そのような事態を防ぐために、納税者の主観的な「ある支出が業務のための支出か否か」という判断には、その範囲を制限する客観的判断が求められる。

上記の理由から、課税実務における事実認定の場面では、主に業務遂行上の必要性に「社会通念上」や「専ら」といった通常性の機能のある文言によって、必要経費の範囲を制限する客観的判断が行われている。つまり、主観的判断である業務遂行上の必要性を客観的判断によって制限することで、適正な必要経費の範囲を決定しているのである。

このような主観的判断である業務遂行上の必要性に通常性によって客観性を担保するという関係は、業務関連性と直接性の関係においても同様であると考えられる。つまり、直接性は必要経費の範囲が無制限に広がることを防止するために、事業支出と消費支出を厳格に区分することにより必要経費の範囲を制限する機能があると考えられる。そして、業務関連性の判断基準が納税者の主観的判断であることから、その判断には主観的判断の客観的把握として直接性が求められていると考える。つまり、必要経費算入要件における直接性の位置付けとしては、主観的判断である業務関連性や業務遂行上の必要性に客観性を担保するための補助的な要件(判断基準)であると考えられる。

参考文献・参考条文

【書籍】

- 伊藤滋夫 他『要件事実で構成する所得税法』（中央経済社, 2019年）
伊藤義一『税法の読み方判例の見方〔改定第3版〕』（TKC出版, 2014年）
金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂, 2019年）
金子宏編『所得税法の理論と課題〔第2版〕』（税務経理協会, 2001年）
金子宏『租税法の基本問題』（有斐閣, 2007年）
注解所得税法研究会 編『注解 所得税法〔第6版〕』 大蔵財務協会 2019年
酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論－要件事実と主張・立証責任を理解する』（財務詳報社, 2017年）
酒井克彦『所得税法の論点研究』（財務詳報社, 2011年）
佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版補正版〕』（弘文社, 2018年）
清水敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房, 2013年）
小学館編集部『〔精選版〕日本の国語大辞典 2巻 「さ～の」』（小学館, 2006年）
武田昌輔〔監修〕『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規出版, 1983年）
谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂, 2018年）
増田英敏『リーガルマインド租税法〔第4版〕』（成文堂, 2013年）
水野忠恒『体系租税法〔第2版〕』（弘文堂, 2018年）

【論文・雑誌・その他】

- 朝倉洋子「弁護士業の必要経費」『月刊税理』52巻11号(2009年)93-98頁
浅妻章如「弁護士会役員の懇親会費等、立候補活動費等の一部必要経費該当」『速報税理』32巻4号(2013年)40-43頁
伊川正樹「期間対応の必要経費該当性にかかる要件」『税法学』569号(2013年)15-30頁
伊川正樹「期間対応の必要経費該当性にかかる東京高裁平成24年判決の意義とその射程範囲」『名城法学』64巻4号(2015年)65-90頁
今村隆 「弁護士活動に伴う懇親会費等の必要経費該当性」『税研』178号(2014年)73-76頁
泉山殖 「一般対応の必要経費と直接関連性の要件」『税務弘報』63巻1号(2015年)157-164頁
岩崎政明「必要経費・家事費・家事関連費の区分」『税務事例研究』128号(2012年)32-57頁
植松守雄「所得税法における「必要経費」と「家事費」」『一橋論叢』80巻5号(1978年)583-606頁

- 牛嶋勉 「弁護士・税理士の公的活動に関わる費用の必要経費性」 『税務事例研究』 129号(2012年)36-53頁
- 碓井光明 「米国連邦所得税法における必要経費控除の研究(一)」 『法学協会雑誌』 93巻4号(1976年)77-139頁
- 碓井光明 「米国連邦所得税法における必要経費控除の研究(二)」 『法学協会雑誌』 93巻5号(1976年)103-144頁
- 碓井光明 「米国連邦所得税法における必要経費控除の研究(三)」 『法学協会雑誌』 93巻7号(1976年)87-139頁
- 碓井光明 「米国連邦所得税法における必要経費控除の研究(四)」 『法学協会雑誌』 93巻8号(1976年)87-132頁
- 碓井光明 「米国連邦所得税法における必要経費控除の研究(五・完)」 『法学協会雑誌』 94巻4号(1977年)72-93頁
- 碓井光明 「税務における『業務関連性の諸問題』の諸問題」 『月刊税理』 29巻第6号(1986年)8-13頁
- 碓井光明 「必要経費の意義と範囲」 『日税研論集』 31号(1995年)3-41頁
- 碓井光明 「所得税における必要経費『所得税法の諸問題』租税法研究第3号(1997年)63-96頁
- 占部裕典 「経費支出の直接性 必要性をめぐる税務の基本スタンス」 『月刊税理』 48巻7号(2005年)28-38頁
- 占部裕典 「所得税法における必要経費の概念と判断基準：直接関連性要件と必要性要件はどのように用いられているか」 『同志社法学』 404巻(2019年)113-211頁
- 岡村忠生 「弁護士会役員活動費用と消費税(1)」 『税研』 175号(2014年)69-73頁
- 岡村忠生 「弁護士会役員活動費用と消費税(2)」 『税研』 175号(2014年)73-80頁
- 奥谷健 「市場所得における控除概念 -基因原則による必要経費-」 『島大法学』 45巻2号(2001年)23-73頁
- 奥谷健 「必要経費控除の意義と範囲」 『税法学』 575号(2016年)229-253頁
- 金子友裕 「弁護士会の役員として負担した支出と事業所得における必要経費の関係」 『月刊税務事例』 45号2巻(2013年)31-37頁
- 吉良実 「課税所得計算における必要経費」 『シュトイエル』 100号(1970年)13-35頁
- 小関健三 「医師の接待交際費等の必要経費該当性の判断」 『税務弘報』 61巻6号(2013年)160-168頁
- 小宮山隆 「『必要経費概念』の税務会計的研究」 『國學院経済学』 62巻(2013年)89-133頁
- 斎藤誠 「所得税法における必要経費と家事費の境界線」 『愛知経営論集』 159巻(2009年)45-60頁
- 佐々木栄美子 「弁護士会役員が支出した交際費等の必要経費該当性をめぐる高裁判決」

- 『月刊税理』55巻15号(2012年)88-95頁
- 佐藤孝一「租税判例研究 弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出は弁護士業務に係る必要経費にあたるとした事例：判決の判断の過程ないし構造を中心として」『月刊税務事例』45巻2号(2013年)1-13頁
- 品川芳宜「弁護士会役員の会活動にかかる懇親会費等の必要経費性」『税研』168号(2013年)78-81頁
- 品川芳宜「弁護士会役員の会活動に係る懇親会費等の必要経費性」『TKC税研情報』22巻1号(2013年)21-32頁
- 未永英男「所得税法上の必要経費：弁護士会役員の交際費等の必要経費該当性の判例を題材として」『熊本学園会計専門職紀要』4巻(2013年)3-12頁
- 未永英男「租税判例に見る企業会計に対する無理解」『税研』184号(2015年)16-22頁
- 高野弘美「基本的な考えー所得税法37条を中心にー」『税務弘報』73巻10号(2018年)18-27頁
- 田中治「家事関連費の必要経費該当性」『税務事例研究』143号(2015年)36-65頁
- 谷口勢津夫「税制における交際費の意義と課税のあり方」『日本租税研究協会』第66回租税研究大会記録(2014年)131-170頁
- 土屋栄悦「弁護士業の必要必費 弁護士会役員の交際費等」『税務弘報』58巻11号(2010年)154-160頁
- 鳥飼貴司「所得税法37条「必要経費」における適用上の諸問題」『鹿児島大学法学論集』53巻1号(2018年)65-95頁
- 仲啓一「必要経費該当性の判断基準に関する一考察」『南山論集』44巻(2018年)29-56頁
- 長島弘「弁護士会役員による支出と弁護士業務の必要経費」『月刊税務事例』44巻9号(2012年)10-16頁
- 長島弘「所得税の必要経費と業務直接関連性」『月刊税務事例』46号3号(2014年)30-36頁
- 長島弘「個人事業に係る必要経費の直接性要件」『月刊税務事例』51巻1号(2019年)61-71頁
- 成宮哲也「所得税法における収入金額と必要経費との対応について」『熊本学園商学論集』16巻(2010年)1-10頁
- 橋本守次「必要経費と家事関連費の取り扱いの現状と問題の検討(上)」『税務弘報』58巻4号(2010年)121-129頁
- 橋本守次「必要経費と家事関連費の取り扱いの現状と問題の検討(下)」『税務弘報』58巻5号(2010年)115-119頁
- 橋本守次「租税判例研究 弁護士会役員の業務に係る交際費等の必要経費の該当性」月刊税務事例44巻12号(2012年)1-10頁

- 濱田洋 「必要経費おける「関連性」」 『一橋法学』 14 卷 2 号(2015 年)477-494 頁
- 林仲宜 「家事関連費と必要経費をめぐる税務問題」 『月刊税理』 62 卷 2 号(2019 年)18-23 頁
- 林仲宜・谷口智紀 「弁護士業の必要経費-弁護士会の役員の交際費等」 『税務弘報』 61 卷 2 号(2013 年)142-143 頁
- 一杉直 「弁護士業の必要経費(弁護士会役員 of 交際費等)」 『国税速報』 6195 号(2011 年)16-24 頁
- 一杉直 「弁護士業の必要経費(弁護士会役員 of 交際費等)」 『国税速報』 6252 号(2013 年)37-43 頁
- 藤谷武史 「必要経費の意義と範囲」 『日税研論集』 74 号(2018 年)159-188 頁
- 増田英敏 「弁護士会役員 of 交際費等の必要経費該当性」 『TKC 税研情報』 21 卷 1 号(2012 年)1-21 頁
- 松山修 「所得税法第 37 条に規定する直接性に関する一考察」 『税大論叢』 74 号(2012 年) 232-319 頁
- 三木義一 「必要経費概念における「事業直接関連性」」 『青山法学論集』 54 卷 4 号(2013 年)11-21 頁
- 宮崎裕士 「家事関連費おける必要経費との区分要件(上)」 『大阪経大論集』 69 卷 3 号(2018 年)87-109 頁
- 宮崎裕士 「家事関連費おける必要経費との区分要件(下)」 『大阪経大論集』 69 卷第 4 号(2018 年)69-89 頁
- 山口敬三郎 「弁護士会役員が支出した交際費等の必要経費該当性」 『月刊税理』 57 卷 6 号(2014 年)48-63 頁
- 山田二郎 「弁護士会の会務と弁護士業務の必要経費の範囲」 『税法学』 566 号(2011 年)463-476 頁
- 山本守之 「判例研究 士業の必要経費を考える」 『税務弘報』 62 卷 4 号(2014 年)135-141 頁
- 山本洋一郎・近藤雅人・三木義一 「弁護士必要経費事件の確定と実務への影響」 『月刊税理』 57 卷 5 号(2014 年)113-129 頁
- 「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」 『税制調査会』 (1963 年)42-46 頁
- 「弁護士会役員 of 懇親会費等の必要経費めぐり高裁判決」 『週刊税務通信』 3297 号(2014 年)4-6 頁

【裁判例・裁決例】

東京地裁昭和 53 年 2 月 27 日判決(昭和 51 年(特ウ)第 3652 号)LEX/DB 【文献番号】
60007674

青森地裁昭和 60 年 11 月 5 日判決(昭和 59 年(行ウ)第 3 号)LEX/DB 【文献番号】 60012739

国税不服審判所昭和 61 年 1 月 27 日裁決 LEX/DB 【文献番号】 26009160

広島地裁平成 11 年 5 月 18 日判決(平成 10 年(行ウ)第 26 号)LEX/DB 【文献番号】
60039371

国税不服審判所平成 15 年 10 月 27 日裁決 LEX/DB 【文献番号】 26011810

東京地裁平成 16 年 11 月 30 日判決(平成 15 年(行ウ)第 539 号)LEX/DB 【文献番号】
28141584

東京地裁平成 23 年 8 月 9 日判決(平成 21 年(行ウ)第 454 号)LEX/DB 【文献番号】 2547252

東京高裁平成 24 年 9 月 19 日判決(平成 23 年(行コ)第 298 号)LEX/DB 【文献番号】
25482739

高松高裁平成 25 年 1 月 25 日判決 LEX/DB 【文献番号】 25506337

国税不服審判所平成 25 年 7 月 9 日裁決、LEX/DB 【文献番号】 2601298

東京地裁平成 25 年 10 月 17 日判決(平成 24 年(行ウ)第 637 号)LEX/DB 【文献番号】
25515312

国税不服審判所平成 26 年 3 月 6 日裁決、LEX/DB 【文献番号】 26012743

福岡地裁平成 26 年 4 月 22 日判決 LEX/DB 【文献番号】 2554519

国税不服審判所平成 26 年 5 月 22 日裁決 LEX/DB 【文献番号】 66015905

広島地裁平成 27 年 7 月 29 日判決(平成 23 年(行ウ)第 38 号)LEX/DB 【文献番号】 25542421

大阪高裁平成 27 年 10 月 20 日判決 LEX/DB 【文献番号】 25547308

長野地裁平成 30 年 9 月 7 日判決(平成 29 年(行ウ)第 1 号)LEX/DB 【文献番号】 25565507

大阪高裁平成 30 年 11 月 2 日判決(平成 30 年(行コ)第 59 号)LEX/DB 【文献番号】 25562049

個別対応方式の用途区分に係る判断基準の再検討

—仕入税額控除における書類保存方式の転換を素材として—

松本 照生

【研究の目的】

わが国の消費税は、付加価値税の性質を持つ多段階一般消費税であり、各取引段階で発生する課税の累積を排除することで、最終的には消費者による負担が予定されている。この仕組みを仕入税額控除と呼び、消費税の最も重要な要素の1つとされる。仕入税額控除の方法の1つである個別対応方式は、課税仕入れ毎に行われる後述の用途区分に応じて、その控除税額が異なる計算構造であるため、かかる用途区分の判断基準が重要となる。

この個別対応方式の適用に際し、近年、居住用賃貸建物の取得に係る計算において用途区分に係る解釈の相違から、課税庁にその大部分が否認され更正処分等の取消しが争われた事案が散見されるが、こうした解釈上の争いは令和2年度改正により当該建物の取得後における譲渡等に応じた金額を基に控除額を計算する仕組みとなり、一定の解決がなされた。

しかしながら、用途区分の判断基準に係る消費税法30条2項1号は具体的な判断基準が示されておらず、仕入税額控除が求める適正な課税の累積排除を可能とするのか疑問である。さらに、納税者の意図的な用途区分によって不適切な税額控除がなされる等の恣意の介入や、また、判断基準が不明確であることから納税者の予測可能性が担保されない等の問題が想定される。そのため、上記裁判例等で示された判断基準が、改正に伴って解消された居住用賃貸建物に係る取引以外の多様な経済取引に対して、上述した問題点に対応可能であるのか検討を行うことは重要であろう。以上の背景から、本稿では、消費税法30条2項1号のいわゆる「個別対応方式」の用途区分に係る判断基準を研究目的とする。

なお、現行の仕入税額控除は請求書等保存方式であるが、令和5年10月には適格請求書等保存方式が施行される。仕入税額控除は、帳簿方式（現行の請求書等保存方式）では、帳簿上の集計に基づく割戻し計算が行われるのに対し、インボイス方式では一般に請求書に記載された税額の積上げ計算が行われる。つまり、仕入税額控除の集計方法や認識すべき時期が決定的に変化すると推察される。かかる仕入税額控除の性質の変化が、本稿の研究対象とする個別対応方式の判断基準に如何なる影響を与えるのか検証する必要があると考える。

そこで、本稿では個別対応方式の用途区分に係る判断基準を考察するに際し、現行の請求書等保存方式から適格請求書等保存方式への書類保存方式の転換を素材として、両方式に係る仕入税額控除の性質を検討した上で両方式の個別対応方式に係る判断基準を考察する。

【論文構成】

第1章では、個別対応方式に係る規定等の確認を行う。消費税法30条2項1号の適用においては、各課税仕入れを①「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」、②「その他の資産の譲渡等にのみ要するもの」、③「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するもの」の何れかに区分する必要がある。控除額は①に係る税額は全額、③に係る税額は一定割合を乗じた部分となり、②に係る税額は一切控除されない計算構造であることから、文理上①又は②に係る「のみ要するもの」に該当するか否かの判断が重要となる。一方、同30条2項1号には具体的な区分方法の明記がなく、通達等においても「仕入時の合理的な状

況」との説明に留まり、かかる「のみ」か否かの判断が困難である。また、通達等の判断基準では意図的な用途区分により課税売上のみ要する課税仕入れとして税額控除がなされる等、恣意の介入に係る公平性の問題が想定される。さらに、意図せず用途変更があった際には、通達等に従って仕入時点で用途区分を行う場合がある一方で、仕入時の用途区分に係る根拠の立証の困難性から仕入後の実際の用途に基づき区分を行わざるを得ない可能性もある。つまり、同一用途に要する課税仕入れであっても、納税者によっては用途区分の判断時期や根拠が相違する可能性があり、納税者の予測可能性の観点においても問題がある。

第2章では、裁判例等や学説を比較検討する。恣意介入の防止等の点からは、判断根拠として「客観性」の確保が必要である。用途区分の解釈は、①仕入時に用途を確定させる方法と②仕入時から課税期間末までの期間中の状況を踏まえ判断する方法に大別されるが、仕入時点に限定し個々の取引に「客観性」を付与すること、また、個別対応方式に規定する「のみ」か否かの判断を行うことは困難である。一方、課税期間末までの期間を通じた判断であれば、現実の使用等の対応関係を重視するため「客観性」は明らかであり、また、「のみ」か否かの判断も、課税期間末までの現実の使用等を基に行うため容易であると考えられる。

第3章では、前章において、帳簿方式における仕入税額控除が、個別対応方式の用途区分に係る判断基準に影響を与えているとの見解を踏まえ、帳簿方式の性質を考察する。本来、付加価値税は各段階の課税の累積を適正に排除することで、最終的に消費者による負担が予定される性質から、売手と買手の税の連続性が必要とされる。一方、帳簿方式においては、消費税導入時の事務負担軽減等の要請から、売手と買手の税の連続性を担保した計算よりも、従来からの法人税等に係る帳簿を主体とした計算を優先する。本章では、現行方式の仕入税額控除が、帳簿を主体に課税期間末を前提とした、期間税に類似する性質を有することに照らし、個別対応方式の適用に際しても、その用途区分を仕入時に確定する必要はなく、課税期間末までの期間中の状況を踏まえ判断する方法が合理的である旨を提言する。

第4章では、適格請求書等保存方式の制度を概説し、登録制度創設、原則積上げ計算、請求書への税額別記の義務化等の改正により、現行制度における期間税に類似する性質から、取引税の性質に接近する点を確認する。一方、新制度施行後においても適格請求書等と所得計算に係る帳簿の双方の保存規定を残す根拠に関して、インボイスのみの保存で運用する欧州付加価値税制度との比較から検討する。この比較において、欧州制度の仕入税額控除が積上げ方式であるのに対し、わが国は新制度施行後においても課税期間末を前提とする割戻し計算を認めている点等、事務負担軽減の配慮から、帳簿への接続を基にした計算構造を残すと推察される。一方で、積上げ方式は、検証のため再集計を要するなどの事務負担増大の懸念や、また、徴税上において、その検証の困難性から脱税に繋がる懸念もある。かかる懸念に対し、税額計算を帳簿における複式簿記の性質を利用し、仮払消費税や相手勘定科目等の増減をもって間接的な検証が可能とする見解もある。すなわち、インボイス方式の脆弱性を補強する観点から、敢えて帳簿への接続を前提とした計算構造を残すとも考えられる。いずれの根拠としても適格請求書保存方式は、帳簿への接続を前提とした計算構造を有す

ると考えられ、かかる性質に照らすと、帳簿方式と同様に用途区分を仕入時に確定させる必要はなく、課税期間末までの期間中の状況を踏まえて判断を行うことが合理的である。

【結論】

以下の3点の理由から、個別対応方式の用途区分は、仕入時から課税期間末までの期間中の状況を踏まえ判断を行うべきである。

第1に、「客観性」の確保による公平性、予測可能性の向上を図る目的である。仕入時から課税期間末までの現実の売上や使用等の対応関係を重視するため、「客観性」は明らかであり、かかる「客観性」により恣意の介入を防止することで事業者間の公平性が保たれ、さらに用途区分の判断が明確になることから納税者の予測可能性の向上に資すると考える。

第2に、消費税法30条2項1号では「…にのみ要するもの」とされ「のみ」に係る税額は全額控除される（又はされない）。文理上、僅かでも他の区分の目的等が併存すれば、「のみ」に該当せず、「のみ」に区分されるか他の用途に区分されるかで納付税額が著しく異なる可能性もあるため、かかる判断は重要である。仕入時から課税期間末までの期間中における、現実の使用等を通じた用途区分の判断は、適正な課税の累積排除という観点からも、さらに、文理上、同30条2項1号が求める「のみ」か否かの判断にも合致した解釈である。

第3に、現行の請求書等保存方式における仕入税額控除は、帳簿を主体とした課税期間末を前提とする計算構造を有し、また、適格請求書等保存方式においても事務負担の軽減、あるいは、インボイス方式の脆弱性を補強する観点から、帳簿への接続を前提とした計算構造を有すると推察される。かかる期間税に類似する性質に照らせば、個別対応方式の用途区分は、両方式とも仕入時に確定する必要はなく、課税期間末までの状況を踏まえ判断することが合理的である。また、いわゆる「95%ルール」の適否が課税期間末を待って確定するという消費税法における計算構造上の期間税に類似する性質からの指摘も行う。

次に、個別対応方式の用途区分の解釈に係る、消費税法30条1項（令和5年9月30日以前）、同30条1項（令和5年10月1日以後）、同30条2項1号の条文を基に、用途区分の判断を仕入時から課税期間末までの期間を通じて行うとする解釈の可能性を検討する。

現行法である法30条1項は、課税期間中の「課税仕入れに係る支払対価の額に110分の7.8を乗じて」算出した合計額を控除することとし、帳簿を基に課税期間末で割戻す計算がなされる。かかる課税期間末を前提とする計算構造に照らすと、用途区分を課税期間末までの期間を通じて行うとする解釈は可能であると考えられる。また、同30条2項1号における「要する」の文言は、直接的に仕入時に用途を確定すべき根拠とはならないと考えられ、そうであれば、同30条2項1号が求める「のみ」か否かの判断を、仕入時から課税期間末までの状況を踏まえて、可能な限りの確に行うとする解釈は妥当であろう。

次に、改正法における同30条1項は、条文上、原則「適格請求書…の記載事項を基礎」とし、適格請求書等の「取引日」を基に、別記された「税額」を積上計算する旨を明確に規定する。かかる規定に照らすと税額控除を認識すべき時期を課税期間末と捉えることは出

来ず、課税期間末までの状況で用途の判断を行うとする解釈は困難である。

現行法では、個別対応方式の用途区分に係る判断を、課税期間末までの期間を通じて行うとする解釈は可能と推察するが、裁判例等では仕入時を判断時期と解釈している。また改正法の同 30 条 1 項は、条文上、期間を通じて判断を行うとする解釈は困難である。しかし、両方式は帳簿への接続を基に期末を前提とした計算構造を有すると考えられるため、かかる期間を通じ用途を判断することが合理的である。また「客観性」確保による公平性や予測可能性の向上、同 30 条 2 項 1 号における「のみ」の的確な判断を行うためには、同様に期間を通じての用途区分の判断を行うべきであるため、立法論による解決策を提案する。

立法論では、用途区分の判断を「仕入時から課税期間末までの期間を通じて行う」とする目的の明確化のため、同 30 条 2 項 1 号に直接的に明示する必要がある。この文言を単に「課税期間末で行う」とした場合は、期末時点を利用した恣意の介入や、実務上、仕入時に「客観的」に用途が明白な仕入までも、期末時点での用途区分を強制する可能性もある。そこで立法案は、用途の判断を期末時点に限定せず、課税期間末までの期間を通じて行う旨を明記する。また「状況」という文言を追加し、仕入時から期末までの期間に対する「時間の経過」の意味合いを、また「客観性」の意味合いを付与した。さらに、これらの文言に対し「基礎として」判断する旨を追加し、納税者の予測可能性等を阻害しない範囲で、解釈に「幅」を付与し、同 30 条 2 項 1 号が求める適正な課税の累積排除を可能とする解釈余地を残した。

【本論文の貢献】

本稿では、まず、個別対応方式の判断基準を①適正な課税の累積排除の観点、②恣意の介入に係る公平性の観点、③納税者の予測可能性の観点の 3 点から考察し、裁判例等で示された仕入時に用途区分を確定させる解釈に対し、課税期間末までの期間を通じて判断を行うことのほうが、上記 3 点を合理的に解決できる旨を指摘した。その上で、現行の請求書等保存方式、及び、導入予定の適格請求書等保存方式に関しては欧州付加価値税との比較を通じて、両方式の仕入税額控除の性質を考察し、それらが共に帳簿への接続を基とした課税期間末を前提とする計算構造を有する点を確認した。かかる性質に照らし個別対応方式の適用に際しては、両方式共に、その用途区分を個々の取引時に確定する必要はなく、課税期間末までの期間を通じ判断を行うことが合理的である旨を提言した点に特徴がある。

個別対応方式に係る用途区分は、条文上、如何なる基準で判断すべきか明記されていないため、課税庁、納税者各々において、かかる判断に苦慮する場面も想定されるなか、解釈論及び立法論において明確な判断基準を提案することで、その判断に資すればと考える。また、未施行である適格請求書等保存方式の仕入税額控除に係る性質を欧州付加価値税制度と比較し、わが国の消費税が新制度移行後においても、なお事務負担軽減への配慮を強く行っていることを明らかにした研究は、現時点では少ないと思われる。今後、わが国の消費税制度が、欧州型のインボイス制度を目指すのか、帳簿への接続を前提とした日本独自のインボイス制度を目指すのかは必ずしも明らかではないが、今後の研究の一助になれば幸いである。

目次

はじめに	1
第1章 個別対応方式の用途区分に係る判断基準の問題点	3
第1節 消費税の計算過程の概要	3
第2節 居住用賃貸建物取得等に係る仕入税額控除制度の見直し（令和2年度改正）	4
第1項 居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の制限	5
(1) 居住用賃貸建物の意義	5
(2) 居住用賃貸建物の判定時期	6
第2項 居住用賃貸建物に係る仕入税額の調整	6
(1) 課税賃貸用に転用した場合の調整	6
(2) 譲渡した場合の調整	7
第3項 住宅の貸付けの範囲の見直し	8
第3節 消費税法30条2項1号の検討と「のみ」の的確な判断の必要性	9
第1項 消費税法30条2項	9
第2項 「のみ」の意義	10
第3項 「要する」の意義	11
第4項 「区分が明らかにされている場合」の意義	11
第5項 消費税法基本通達11-2-20、11-2-12	12
第6項 実際の売上や使用等と仕入の対応関係	13
第4節 課税の累積が適正に排除されないこととなる2つの要因	14
第1項 個別対応方式における控除計算で重要となる要素	14
第2項 用途区分の類型整理	15
第3項 具体的事例の想定	17
第4項 恣意の介入可能性と意図しない用途変更	19
第5節 小括	19
第2章 裁判例等の検討と現行の判断基準の整理	21
第1節 裁判例等の検討	21
第1項 東京地裁平成24年9月7日判決（税資262号順号12032）	21
(1) 事件の概要	21
(2) 判旨	22
第2項 さいたま地裁平成25年6月26日判決（税資263号順号12241）	23
(1) 事件の概要	23
(2) 判旨	23
第3項 東京地裁令和2年9月3日判決	24
(1) 事件の概要	24
(2) 判旨	25

第2節 各事例における判断基準.....	26
第1項 判断時期.....	26
第2項 判断根拠とする「客観性」の相違	26
第3項 判断根拠とする立法趣旨の相違	28
第4項 各事例等に係る学説	29
第3節 判断基準の整理	32
第1項 判断時期を仕入時とする解釈.....	32
(1) 判断根拠を「合理性」に求める方法.....	32
(2) 判断根拠を仕入時と仕入後の「客観性」を考慮して行う方法.....	33
(3) 判断根拠を納税者の個別事情を踏まえた「客観性」に求める方法	34
第2項 判断を仕入時から課税期間末までの期間を通じて行うとする解釈	35
第4節 小括	35
第3章 仕入税額控除における帳簿方式の性質	37
第1節 仕入税額控除の意義.....	37
第1項 消費税の種類	37
第2項 仕入税額控除の機能	39
第3項 わが国「消費税」の仕入税額控除の意義	42
第2節 消費税法導入の沿革と帳簿方式採用の理由	44
第1項 消費税法導入の沿革	44
(1) 付加価値税導入議論の背景	44
(2) 一般消費税（仮称）の失敗	45
(3) 売上税の失敗	46
(4) 消費税法の導入.....	48
第2項 税額計算として帳簿方式が採用された理由.....	49
第3節 帳簿方式の性質	51
第1項 仕入税額控除における帳簿方式の性質	51
第2項 帳簿方式が期間税に類似する性質をもち得る根拠.....	54
第4章 仕入税額控除における適格請求書等保存方式の性質.....	57
第1節 区分記載請求書等保存方式の概要	57
第2節 適格請求書等保存方式	58
第1項 適格請求書発行事業者登録制度等	58
(1) 適格請求書発行事業者の登録と公表.....	58
(2) 適格請求書発行事業者の義務.....	59
第2項 記載事項.....	59
第3項 仕入税額控除の要件の見直し.....	60
(1) 保存すべき適格請求書等	60
(2) 帳簿の記載事項.....	60

(3) 帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められる場合	61
第4項 税額の計算方法	62
(1) 売上税額の計算	62
(2) 仕入税額の計算	62
第3節 新制度施行後における仕入税額控除の性質変化と帳簿保存の維持	62
第1項 登録制度と適格請求書等の発行義務等による課税関係の明確化	62
第2項 仕入税額控除に係る原則計算の改正	64
第3項 請求書等への記載事項の相違点	65
第4項 インボイス方式における仕入税額控除	66
第5項 仕入税額控除の要件における帳簿保存の維持	69
第4節 欧州付加価値税制度との比較	70
第1項 欧州付加価値税の導入経緯	70
第2項 仕入税額控除における欧州付加価値税制度との相違点	72
(1) 請求書等の保存要件	72
(2) 仕入税額控除の集計方法	73
(3) 仕入税額控除の発生時期とインボイスを保持 (hold) する時期の関係	73
(4) 課税の対象	75
(5) インボイスへの記載事項	76
(6) 課税期間	77
第3項 適格請求書等保存方式が期間税に類似する性質を残す根拠	77
(1) 所得計算に係る帳簿への接続による事務負担軽減の観点	77
(2) インボイス方式における脆弱性を補強する観点	80
第5章 課税期間末までの期間を通じて判断すべき根拠と立法論による解決案	84
第1節 課税期間末までの期間を通じて判断すべき根拠	84
第1項 「客観性」の確保による公平性、予測可能性の向上	84
第2項 消費税法30条2項1号における「のみ」の的確な判断の必要性	84
第3項 仕入税額控除の期間税に類似する性質	86
第2節 用途区分の判断を課税期間末までの期間を通じ行うとする解釈の検討	87
第1項 請求書等保存方式	87
(1) 消費税法30条1項(令和5年9月30日以前)	87
(2) 消費税法30条2項1号	89
第2項 適格請求書等保存方式 消費税法30条1項(令和5年10月1日以後) ..	90
第3節 立法論による解決案	92
おわりに	98
参考文献	99

はじめに

わが国の消費税は、付加価値税の性質を持つ多段階一般消費税¹であることから、売上に係る消費税額から、仕入れに係る消費税額を控除することにより課税の累積を排除する必要がある。すなわち、付加価値税は、直接消費税のように納税義務者と担税者が同一ではなく、納税義務者と担税者が異なることが前提であり、各取引段階で発生する課税の累積を適正に排除することにより、消費税は、最終的に消費者により負担されることが予定されている。このような、各取引段階における課税の累積を排除する仕組みを、仕入税額控除と呼び、消費税の最も重要な要素の1つ²とされる。

この仕入税額控除の具体的な計算方法は、まず本則課税と簡易課税³に大別される。本則課税は、さらに課税仕入れ等に係る消費税額を全額控除する方法と、課税の累積がない非課税売上に対応する部分を控除しない方法である個別対応方式又は一括比例配分方式に区分される。全額控除する方法は一般に95%ルール⁴と呼ばれるが、平成23年6月の税制改正によりその適用要件の見直しが行われ、当該改正により仕入税額控除の計算において個別対応方式を適用する事業者数が増加していることが推測されるため、改正後においては、各事業者にとって、より公平かつ予測可能性に資する判断基準が求められる。

個別対応方式により仕入控除税額を計算する場合は、まず個々の課税仕入れごとに、それが如何なる用途に使用等されるのかに応じて区分を行う必要がある。控除税額は、その区分に従って、課税売上にのみ要する場合はその仕入税額の全額を、課税売上と非課税売上に共通して要する場合には、仕入税額に一定の割合（課税売上割合）を乗じた部分となり、非課税売上にのみ要する仕入税額は控除の対象とならない。したがって、仕入税額控除の計算において個別対応方式を適用する際には、課税仕入れ等に係る用途区分の判断が重要となる。

この個別対応方式の適用に際し、近年、販売目的で取得した居住用賃貸建物の取得時の仕入税額控除の計算において、その用途区分に係る解釈の相違から課税庁によりその大部分が否認され更正処分等の取消しが争われた事案⁵が散見される。主たる争点は、当該建物の

¹ 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）790頁。

² 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）813頁。

³ 基準期間における課税売上高が5,000万円以下の事業者に限り、仕入税額控除を売上税額から見積計算する制度をいう。なお、以下において本稿では簡易課税制度についての説明は省略する。

⁴ 金井恵美子「『95%ルール』の実務上の課題」税研167号（2013）32頁。

⁵ 最近のものとして上場企業のムゲンエステート社が東京地裁令和1年10月11日判決で敗訴し、一方、同じく上場企業であるエー・ディー・ワークス社は東京地裁令和2年9月3日判決で勝訴している（いずれも控訴審で係争中）。居住用賃貸建物の取得に係る用途区分の判断という概ね同様の事案に対して、裁判所の判断が分かれた結果となっている。

取得目的が、課税売上対応となる販売のみを目的とするのか、販売目的に加え非課税売上となる賃貸収入を得ることも目的とするのかである。事案の詳細は後述するが、解釈上、課税仕入れ等が如何なる用途に区分されるのか、すなわち、課税売上にのみ対応する課税仕入れは全額、共通して要する場合には一定の割合（課税売上割合）が控除され、一方で、非課税売上にのみ対応する税額は控除対象外とする計算構造から、用途区分の如何によって納税額が著しく相違する可能性があり、こうした理由から上述した係争事件に繋がっている。もっとも、かかる解釈上の争いは、令和2年度改正により居住用賃貸建物の取得に関しては個別対応方式の適用がなくなり、取得後における当該建物の譲渡等に応じた金額を基に控除額を計算する仕組みに改正され、一定の解決がなされたと思われる。

しかしながら、用途区分の判断基準に係る消費税法30条2項1号は、具体的な判断基準が示されておらず、仕入税額控除が求める適正な課税の累積排除を可能とするのか疑問である。さらに、納税者の意図的な用途区分によって不適切な税額控除がなされる等の恣意の介入や、また、判断基準が不明確であることから納税者の予測可能性が担保されない等の問題が想定される。そのため、上記裁判例等で示された判断基準が、改正に伴って解消された居住用賃貸建物に係る取引以外の多様な経済取引に対して、上述した問題点に対応可能であるのか検討を行うことは重要であろう。以上の背景から、本稿では、消費税法30条2項1号のいわゆる「個別対応方式」の用途区分に係る判断基準を研究目的とする。

なお、現行わが国の消費税における仕入税額控除は、請求書等保存方式であるが令和5年10月には適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス方式）に変更することが予定されている。わが国の消費税へのインボイス方式導入に関して、増井教授は「消費税法創設以来のモデル・チェンジであり、その運用を構造的に変化させる⁶」との見解を述べられる一方で、田中教授は「『大山鳴動して鼠一匹』という結果になるのかもしれない。⁷」との見解を述べられる。仕入税額控除の計算は、帳簿方式（現行の請求書等保存方式）では、帳簿上の集計に基づく割戻し計算が行われるのに対し、インボイス方式では、一般にインボイス上に記載された税額の積上げ計算が行われる⁸。つまり、仕入税額控除の集計方法や認識すべきタイミングが決定的に変化すると推察される。こうした仕入税額控除の集計方法や認識すべきタイミングの変化等が、本稿の研究対象とする個別対応方式の判断基準に如何なる影響を与えるのか検証する必要があると考える。

そこで本稿では、現行の請求書等保存方式から適格請求書等保存方式への書類保存方式の転換を素材として、両方式に係る仕入税額控除の性質を検討し、それらの性質を踏まえた上で、両方式における個別対応方式の用途区分に係る判断基準を考察する。

⁶ 増井良啓「今後の消費税法上の解釈問題」ジュリスト No.1539（2019）59頁。

⁷ 田中治「特集 消費税の仕入税額控除方式のあり方について」税研197号（2018）52頁。

⁸ 佐藤良「インボイス方式導入をめぐる経緯と課題」調査と情報949号（2017）12頁。

第1章 個別対応方式の用途区分に係る判断基準の問題点

第1節 消費税の計算過程の概要

仕入税額控除の1つである個別対応方式の判断基準に係る具体的な検討に入る前提として、わが国の消費税の計算過程の概説を行う。

消費税の納付税額は、課税売上げに係る消費税額から課税仕入れ等に係る消費税額を控除することで計算される。そこで、まず売上側の説明を行う。消費税の課税の対象⁹は、「国内において事業者が行う資産の譲渡等」（消費税法4条1項）をいい、「資産の譲渡等」とは、事業として対価を得て行う資産の譲渡等をいう（消費税法2条1項8号）。この「資産の譲渡等」から非課税¹⁰とされるものを除いたものを「課税資産の譲渡等」という（消費税法2条1項9号）。課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、「課税資産の譲渡等の対価の額（消費税等を除く）」（消費税法28条1項）をいい、税抜き価額で算定される。この課税標準に税率を乗じたものが売上に係る消費税額である。また、消費税法には、納付税額の算定上「課税売上割合」という概念がある。これは、事業者が課税期間中に国内において行った資産の譲渡等の対価の額の合計額のうちに、当該事業者が当該課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等の対価の額の合計額の占める割合として政令で定めるところにより計算した割合（消費税法施行令48条）をいい、後述する仕入税額控除の具体的計算において重要な役割をもつ。

次に課税仕入れ等に係る消費税額の説明を行う。「課税仕入れ」とは、事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供（給与等を対価とする役務の提供を除く。）を受けることをいう（消費税法2条12号）。取引の相手先を「他の者」としていることから、課税仕入れ等の相手方は、課税事業者、免税業者及び一般消費者とされる¹¹。後述するが、わが国の消費税は、その導入時における事務負担等の配慮から仕入税額控除の方法として帳簿方式が採用されたため、免税事業者等からの仕入に対しても仕入税額控除が認められることとなっている。そして、消費税法30条1項において、事業者が国内において行う課税仕入れ等は、当該課税仕入れ等を行った日の属する課税期間の課税

⁹ 輸入取引に関しては本稿では省略する。

¹⁰ 「消費税の性格上課税対象としないもの」として、①土地の譲渡、貸付、②有価証券、支払手段の譲渡、③利子を対価とする資産の貸付け等、④郵便切手類、印紙、証紙、物品切手の譲渡、⑤行政手数料等、⑥国際郵便為替、外国為替業務等、「特別の社会政策的配慮によるもの」として、①公的医療保障制度による医療等、②一定の社会福祉事業等、③助産費用、④埋葬料、火葬料、⑤身体障害者用物品等、⑥学校の授業料等、⑦教科用図書の譲渡、⑧住宅の貸付け、がある（消費税法6条、別表第一）。岩下忠吾『総説消費税法（改訂版）』財経詳報社（2006）126頁。

¹¹ 岩下忠吾『総説消費税法（改訂版）』財経詳報社（2006）273頁。

標準額に対する消費税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れ等に係る消費税額につき課された又は課されるべき消費税額の合計額を控除することとしている。

なお、消費税法には、上述のとおり土地の譲渡等や公的医療保障制度による医療等の非課税が設けられており、非課税売上に対しては課税がなされないため、かかる課税の累積は存在しない。仕入税額控除の目的は、課税の累積を排除¹²することにある。そのため課税の累積が存しない非課税売上に対応する仕入税額は控除の対象とならない。つまり、課税資産の譲渡等に対応する仕入税額が、仕入税額控除の対象となるわけである¹³。そこで、消費税法 30 条 2 項は、課税の累積が認められる課税売上に対応する仕入税額は控除をし、反対に、課税の累積が認められない非課税売上に対応する仕入税額は控除がなされないとする具体的な仕入税額控除の方法として「個別対応方式」と「一括比例配分方式」を定めている。

消費税法 30 条 1 項において、課税仕入れ等に係る消費税を控除するとしつつ、課税の累積がない非課税売上が存する場合には、同 30 条 1 項をそのまま適用せず、消費税法 30 条 2 項により「個別対応方式」又は「一括比例配分方式」をもって控除額に一定の調整を加えるわけである。ただし、令和 2 年度税制改正により令和 2 年 10 月 1 日以後に取得する「居住用賃貸建物」に係る課税仕入れ等の税額に対しては、同 30 条 2 項の規定は適用されないこととなった。本稿では、消費税法 30 条 2 項に規定する「個別対応方式」を研究対象としているため、かかる消費税法 30 条 2 項の規定から除外される新制度は如何なるものであるのかを次節で確認する。

第 2 節 居住用賃貸建物取得等に係る仕入税額控除制度の見直し（令和 2 年度改正）¹⁴

令和 2 年度税制改正により、居住用賃貸建物の取得等に係る消費税額の仕入税額控除を

¹² 課税の累積排除に係る仕入税額控除の機能は、第 3 章において詳説する。

¹³ この点に関して、神戸地裁は次の通り判示している。「仕入税額控除制度の趣旨に照らすと、非課税取引に対応する仕入税額については税負担の累積を考慮する必要がなく、仕入税額控除を行う根拠を欠く」神戸地判平成 24 年 11 月 27 日税資 262 号 12097。本稿では、非課税取引に対する課税の累積問題に関しての検討は行わないが、多くの先行研究がある。品川芳宣「社会保険診療報酬に係る消費税非課税制度のあり方」税研 188 号（2016）、村井正「消費税法上の非課税取引は全廃か、課税選択権か」税研 173 号（2014）、西山由美「金融セクターに対する消費課税」金子宏＝中里実＝J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣、2014）、安部和彦『消費税の税率構造と仕入税額控除医療非課税を中心に』（白桃書房、2015）等。

¹⁴ 本節は主に、金井恵美子「税務の知識シリーズ（第 11 回）令和 2 年度税制改正：居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除制度の見直し」税研 212 号（2020）67～78 頁、朝長英樹「居住用賃貸建物の仕入税額控除の制限」税経通信 75 巻 5 号（2020）10～19 頁を参考に執筆した。

制限する制度が創設された。当該改正の背景としては2つの理由が想定される。1つは、従来、非課税売上である住宅の貸付けを目的として居住用賃貸建物の取得等を行った事業者が、金地金の売買を繰り返して意図的に課税売上割合を引き上げた上で仕入税額控除を行うという、いわゆる金地金スキームの問題¹⁵である。もう1つは、居住用賃貸建物の取得等に係る個別対応方式の解釈に係る問題である。具体的な事案や争点等は第2章で述べるが、近年、販売目的で取得したとされる居住用賃貸建物の仕入税額控除の計算において、当該建物の用途区分における解釈の相違から課税庁によってその大部分が否認され、更正処分等の取消しが争われた事案が散見されていた。当該改正によって、かかる2つの問題は同時に一定の解決がなされたといえる。以下、改正により創設された制度の内容を確認する。

第1項 居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の制限

令和2年10月1日以後に行う居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額には、仕入税額控除の規定は適用しないこととなった（新消法30⑩、別表-13）¹⁶。

（1）居住用賃貸建物の意義

居住用賃貸建物とは、非課税となる住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物（その付属設備を含む）以外の建物で、高額特定資産又は調整対象自己建設高額資産に該当するもの（新消法30⑩）をいい、「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物」とは、建物の構造及び設備の状況その他の状況により住宅の貸付けの用に供しないことが客観的に明らかなものをいう（新消基通11-7-1）。

なお、居住用賃貸建物を、事業用賃貸部分と居住用賃貸部分とに合理的に区分しているときは、居住用賃貸部分についてのみ、仕入税額控除が制限される（改消令50の2①）。具体的には、使用面積割合や使用面積に対する建設原価の割合など、その建物の実態に応じた合理的な基準により区分をする（消基通11-7-3）。

ア．高額特定資産

高額特定資産とは、棚卸資産及び調整対象固定資産のうち、その資産の一の取引の単位

¹⁵ 金地金スキームに関しては、以下に詳細な解説がなされている。橋本浩史「最新判例・係争中事例の要点解説(第116回)消費税法30条1項1号の「課税仕入れを行った日」の意義が問題となった事例[東京地裁平成31.3.14判決、東京高裁令和元.12.4判決]」税経通信75巻5号(2020)171～175頁、金井恵美子「税務の知識シリーズ(第7回)固定資産である建物等の課税仕入れを行った日」税研207号(2019)75～79頁等。

¹⁶ 令和2年3月31日までに締結した契約に基づく居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等には、当該改正は適用されない（令和2改法附則44）。また、居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額に対しては、「棚卸資産に係る仕入税額の調整」（消法36①③）の規定は適用されない。

に係る課税仕入れに係る支払対価の額の 100/110 に相当する金額、特定課税仕入れに係る支払対価の額又は保税地域から引き取られるその資産の課税標準である金額が 1,000 万円以上であるもの（自己建設の場合には、その建設等に係るこれらの金額の合計額が 1,000 万円に達したもの）をいう（消法 12 の 4①、消令 25 の 5①②）。

イ. 調整対象自己建設高額資産

調整対象自己建設高額資産とは、他の者との契約に基づき、若しくは当該事業者の棚卸資産として自ら建設等をした棚卸資産で、その建設等に要した課税仕入れに係る支払対価の額の 100/110 に相当する金額、特定課税仕入れに係る支払対価の額及び保税地域から引き取られるその資産の課税標準である金額の累計額が 1,000 万円以上となったものをいう（新消法 12 の 4②、新消令 25 の 5③）。

（２）居住用賃貸建物の判定時期

居住用賃貸建物に該当するかどうかは、課税仕入れを行った日の状況により判定を行うこととするが、その課税期間の末日において、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかにされたときは、居住用賃貸建物に該当しないものとすることができる（新消基通 11-7-2）。

自己建設資産である場合は、その建設等に要した費用の累計額が 1000 万円以上となり、自己建設高額特定資産の仕入れを行った場合に該当することとなった日において、居住用賃貸建物に該当するかどうかを判定する（消法 12 の 4、新消基通 11-7-2）。

第 2 項 居住用賃貸建物に係る仕入税額の調整

居住用賃貸建物に係る仕入税額控除の制限の適用を受けた居住用賃貸建物を課税賃貸用に転用した場合又は譲渡した場合には、仕入税額の調整を行う（新消法 35 の 2①②）。

（１）課税賃貸用に転用した場合の調整

当該仕入税額の制限の適用を受けた場合において、第三年度の課税期間の末日において居住用賃貸建物を有しており、かつ、その居住用賃貸建物の全部又は一部を調整期間に課税賃貸用に供したときは、その有している居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額に「課税賃貸割合」を乗じて計算した金額に相当する消費税額をその第三年度の課税期間の仕入れに係る消費税額に加算する（新消法 35 の 2①）。なお、第三年度の課税期間の末日においてその居住用賃貸建物を有していることが要件となっているため、その居住用賃貸建物を除却又は譲渡した場合には、この規定の適用はない。ただし、譲渡した場合には下記の「譲渡した場合の調整」の適用がある（新消基通 12-6-2）。

ア. 第三年度の課税期間

第三年度の課税期間とは、居住用賃貸建物の仕入れ等の日の属する課税期間の開始の日から 3 年を経過する日の属する課税期間をいい、居住用賃貸建物の仕入れ等の日とは、その居住用賃貸建物の課税仕入れの日をいう（新消法 35 の 2③）。自己建設高額特定資産

については、その自己建設高額特定資産の建設等が完了した日を居住用賃貸建物の仕入れ等の日として、第三年度の課税期間を判定する（新消法 35 の 2③）。

イ. 調整期間

調整期間とは、その居住用賃貸建物の仕入れ等の日から第三年度の課税期間の末日までの間をいう（新消法 35 の 2①）。

ウ. 課税賃貸割合

課税賃貸割合とは、調整期間に行ったその居住用賃貸建物の貸付けの対価の額の合計額のうちに、調整期間に行ったその居住用賃貸建物の課税賃貸用の貸付けの対価の額の合計額の占める割合であり、これらの対価の返還等があった場合には、その返還等の金額をそれぞれの対価の額の合計額から控除した残額による（新消法 35 の 2③、新消令 53 の 2①）。

【課税賃貸割合】

調整期間中における課税賃貸用の貸付けの対価の額の合計額（対価の返還等控除後）

調整期間中における貸付けの対価の額の合計額（対価の返還等控除後）

(2) 譲渡した場合の調整

居住用賃貸建物に係る仕入税額控除の制限の適用を受けた場合において、その居住用賃貸建物の全部又は一部を調整期間に他の者に譲渡¹⁷したときは、その譲渡をした居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額に課税譲渡等割合を乗じて計算した金額に相当する消費税額をその譲渡をした課税期間の仕入れに係る消費税額に加算する（新消法 35 の 2②）。

ア. 課税譲渡等割合

課税譲渡等割合とは、課税譲渡等調整期間¹⁸に行ったその居住用賃貸建物の貸付けの対価の額の合計額及びその居住用賃貸建物の譲渡の対価の額の合計額のうちに、課税譲渡等調整期間に行ったその居住用賃貸建物の課税賃貸用の貸付けの対価の額の合計額及び

¹⁷ 譲渡には次のものが含まれる（新消法 35 の 2②、新消令 53 の 4③）。①個人事業者が事業用資産を家事消費した場合のみなし譲渡、②法人が資産をその役員に対して贈与した場合のみなし譲渡、③代物弁済による資産の譲渡、④負担付き贈与による資産の譲渡、⑤金銭以外の資産の出資、⑥法人課税信託の委託者がする信託財産となる資産の移転、⑦法人課税信託への出資があったとみなされるもの、⑧所有権その他の権利を収用され、その権利を取得する者からその権利の消滅に係る補償金を取得した場合。

¹⁸ 居住用賃貸建物の仕入れ等の日からその居住用賃貸建物を譲渡した日までの間をいう（消法 35 の 2③）。

その居住用賃貸建物の譲渡の対価の額の合計額の占める割合であり、これらの対価の返還等があった場合には、その返還等の金額をそれぞれの対価の額の合計額から控除した残額による（新消法 35 の 2③、新消令 53 の 2②）。

【課税譲渡等割合】

課税譲渡等調整期間中における課税賃貸用の貸付けの対価の額の合計額 + 譲渡の対価の額（対価の返還等控除後）
課税譲渡等調整期間中における貸付けの対価の額の合計額 + 譲渡の対価の額（対価の返還等控除後）

第3項 住宅の貸付けの範囲の見直し

改正前では、住宅の貸付けの判定を、その貸付けに係る「契約」において人の居住の用に供することが明らかにされているものに限るとされていた。当該改正により、貸付け等の状況からみて人の居住の用に供されていることが明らかでない場合は、これを住宅の貸付けに含むものとされた（別表一 13）。

賃貸収入が、住宅の貸付けとされる非課税売上となるのか、あるいは課税売上となるのかは、上述した仕入税額の調整計算で使用される「課税賃貸割合」や「課税譲渡等割合」に影響を及ぼす。これまでの契約のみを根拠とした判定では、居住用に限定されない契約での賃貸は課税売上となり、「課税賃貸割合」や「課税譲渡等割合」の計算上は、分子に加算され、実質的に居住用として賃貸を行っていたとしても仕入税額控除が可能となる。当該改正は、これまでの「契約」のみを根拠とした判定に、貸付実態による判定を加え、その適用範囲の見直しを通じて、居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の制限の規定をサポートする役割を持つと考えられる。

上述のとおり令和2年度改正によって、居住用賃貸建物の取得に関しては個別対応方式の適用がなくなり、居住用賃貸建物の取得後における当該建物に係る実際の課税賃貸収入や譲渡に応じた金額を基に控除額を計算する仕組みに改正され、従来の金地金スキームの問題と消費税法 30 条 2 項 1 号に係る用途区分の解釈上の問題は、一定の解決を得たと評価できる。しかしながら次節で詳説するが、用途区分の判断基準に係る法 30 条 2 項 1 号は、「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」と規定しているに過ぎず、具体的な判断基準が示されていない。そのため居住用賃貸建物の取得等に係る解釈問題が令和2年度改正によって法 30 条 2 項 1 号から除外されたとしても、かかる取引以外の多様な経済取引に対して個別対応方式が求める、課税の累積が認められる課税売上に対応する仕入税額は控除をし、課税の累積が認められない非課税売上に対応する仕入税額は控除がなされないとする計算、すなわち、適正な課税の累積排除を可能とするのかを検討することは重要であろう。

そこで、次節では、「個別対応方式」に係る用途区分の判断基準を規定する消費税法 30 条 2 項 1 号の内容を確認する。

第3節 消費税法30条2項1号の検討と「のみ」の的確な判断の必要性

第1項 消費税法30条2項

「個別対応方式」と「一括比例配分方式」における税額控除の方法は、消費税法30条2項において以下の通り規定されている（下線は筆者による。）。

2 前項の場合において、同項に規定する課税期間における課税売上高が五億円を超えるとき、又は当該課税期間における課税売上割合が百分の九十五に満たないときは、同項の規定により控除する課税仕入れに係る消費税額及び同項に規定する保税地域からの引取りに係る課税貨物につき課された又は課されるべき消費税額（以下この章において「課税仕入れ等の税額」という。）の合計額は、同項の規定にかかわらず、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める方法により計算した金額とする。

一 当該課税期間中に国内において行った課税仕入れ及び特定課税仕入れ並びに当該課税期間における前項に規定する保税地域からの引取りに係る課税貨物につき、課税資産の譲渡等にのみ要するもの、課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等（以下この号において「その他の資産の譲渡等」という。）にのみ要するもの及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものにその区分が明らかにされている場合 イに掲げる金額にロに掲げる金額を加算する方法

イ 課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れ及び課税貨物に係る課税仕入れ等の税額の合計額

ロ 課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ及び課税貨物に係る課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算した金額

二 前号に掲げる場合以外の場合 当該課税期間における課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算する方法

個別対応方式とは、当該課税期間中に事業者が行なった課税仕入れ等を、①課税資産の譲渡等にのみ要するもの、②課税資産の譲渡等以外の資産（その他の資産）の譲渡等にのみ要するもの、③課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するもののいずれかに区分し、①課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れ等に係る税額の全額、及び、③課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ等の税額に当該課税期間中の課税売上割合を乗じた金額の合計額を、仕入税額控除の対象として認めるものである。すなわち、上記②に係る仕入税額の全額と、③に係る仕入税額のうち、課税売上割合により非課税売上に対応する部分の仕入税額は控除がなされない。一方、一括比例配分方式とは、当該課税期間中に事業者が行った課税仕入れ等に係る税額の合計額に、当該課税期間中の課税売上割合を乗じた金額を、仕入税額控除の対象として認める制度である。

なお、非課税売上に対応する課税仕入れ等は、仕入税額控除を行わないのが原則であることは上述の通りであるが、仮に非課税売上とされる利子収入が少しでもあれば直ちに、それに対応する仕入税額を算定して、その分の控除を認めないことにすると実務上大きな負担をかけることとなる。そのため大部分が課税売上ならば、区分計算を省略して仕入税額的全

額控除を認める¹⁹こととしており、一般にこれを95%ルールと呼んでいる²⁰。

95%ルールは事務負担の軽減を趣旨としているのであるが、その適用対象に事務負担を考慮する必要のない大企業まで含まれていること²¹、また、大企業であるが故、たとえ非課税部分の割合が5%未満としても、課税の累積の無い部分、つまり益税とされる金額が巨額²²であることなどから批判が根強くあり²³、平成23年6月の税制改正により、適用範囲の見直しが行われた。平成23年6月の改正により、課税売上高が5億円を超える課税期間は95%ルールの適用がない。すなわち、95%ルールが適用される事業者は、当該課税期間における課税売上割合が95%以上、かつ、当該課税期間における課税売上高が5億円以下の事業者に限定される。当該改正後においては、課税売上高が5億を超えるすべての事業者は、原則すべての課税仕入れ等につき個別対応方式又は一括比例配分方式のいずれかを選択することとなるが、一般的には個別対応方式が有利²⁴とされ、該当する多くの事業者は個別対応方式を選択することが想定される。かかる個別対応方式の適用事業者数の増加を踏まえると、改正後は、より公平かつ予測可能性に資する判断基準が求められる。

そこで次項以降で、個別対応方式に係る消費税法30条2項1号の内容を検討する。

第2項 「のみ」の意義

消費税法30条2項1号では「課税資産の譲渡等（若しくは、その他の資産の譲渡等）にのみ要するもの」（下線は筆者による。）としている。ここで「専ら」や「おおむね」ではなく「のみ」という文言が用いられるのは、この「のみ」に係る課税売上に要する仕入税額が全額控除される（非課税売上に要する税額は全額控除されない）ことにより、課税の累積を適正に排除するためである。文理上、例え僅かでも、ある目的等と別の目的等が併存すれば、「のみ」に該当しない。課税売上（又は非課税売上）に係る「のみ」に区分されるのか、他の用途に区分されるのかで、個別対応方式の計算構造上、納付税額が著しく相違する可能性もあるため、かかる用途区分の判断は的確に行う必要がある。

¹⁹ 大島隆夫・木村剛志『消費税法の考え方・読み方（五訂版）』（税務経理協会、2015）260頁。

²⁰ 金井恵美子『「95%ルール」の実務上の課題』税研167号（2013）32頁。

²¹ 山本守之『租税法の基礎理論（新版）』（税務経理協会、2008）429頁。

²² 井藤丈嗣「課税売上割合が95%以上の場合に生ずる益税問題」『第32回日税研究賞』税研149号（2009）124頁。

²³ 金井恵美子『「95%ルール」の実務上の課題』税研167号（2013）32頁。

²⁴ 吉牟田勲「仕入税額控除の諸問題―課非混合企業の配分方式及び交際費等の仕入控除否認を中心に―」『消費税 日税研論集30号』（日本税務研究センター、1995）57頁。本稿では、個別対応方式と一括比例配分方式の有利判定に関しての検証は行わないが、上記論文において詳細な検証が行われている。

第3項 「要する」の意義

消費税法 30 条 2 項 1 号では「課税資産の譲渡等（若しくは、その他の資産の譲渡等）にのみ要するもの」（下線は筆者による。）としている。かかる「要する」に関して、消費税導入時に発行された「消費税法のすべて」には「課税資産の譲渡等にのみ要するものについては、『要したもの』ではないので、その課税期間に課税資産の譲渡等にのみ要するものであれば、未販売で在庫になっているものも控除が認められることとなる²⁵⁾」との説明がある。つまり、法 30 条 2 項 1 号において「要した」ではなく「要する」としたのは、消費税においては、所得税や法人税におけるような費用・収益対応の考え方はなく、ある課税期間の仕入等に含まれる税額は、その課税期間の売上に対応するかどうかと関係なく、原則としてその課税期間に控除される²⁶⁾とした、付加価値税としての性質²⁷⁾を考慮してのものと思われる。

第4項 「区分が明らかにされている場合」の意義

消費税法 30 条 2 項 1 号では、上述の「…のみ要するもの…」に関して「その区分が明らかにされている場合」に個別対応方式の適用を認めている。国税庁ホームページ Q&A では「事業者の行う課税仕入れ等について、課税売上対応分、非課税売上対応分又は共通対応分であることが明らかとなるように、例えば、課税仕入れ等に係る帳簿にその用途区分を記載する、又は、会計ソフトにその用途区分を入力するなど、申告後においても客観的に判断できるように用途区分されていけばよく、その区分方法は問いません。²⁸⁾」との説明がなされている。ここで説明されている「明らかにされている場合」とは、用途区分を帳簿等に対して客観的に記載等しておくことが述べられている。

以上、消費税法 30 条 2 項 1 号で示された内容の確認を行ったが、かかる用途区分の方法に関し、具体的に「いつの時点」により「どのような基準」をもって、その区分を明らかにするのが規定されていない。岡村教授も同様の疑問を持たれており、「売上げと仕入れとの対応は、消費税法のアキレス腱である。個別対応方式における『対応』を、いつ、何に基づいて判断するのかについて、法には規定がない²⁹⁾」と述べられる。売上と仕入の対応を

²⁵⁾ 『消費税法のすべて 暮らしを未来を築きます。消費税。』大蔵省主税局税制第 2 課編（大蔵省印刷局、1989）65～66 頁。

²⁶⁾ 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂、2019）813 頁。

²⁷⁾ 付加価値税（仕入税額控除）の性質や機能は、第 3 章第 1 節において詳説する。

²⁸⁾ 国税庁消費税室「～平成 23 年度 6 月の消費税法の一部改正関係～『95%ルール』の適用要件の見直しを踏まえた仕入税額控除の計算方法等に関する Q&A 【基本的な考え方は編】」（2011）問 12

<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/kaisei/pdf/kihon.pdf>（閲覧日 2020.6.15）。

²⁹⁾ 岡村忠生「消費税法に＜不課税＞の概念は必要か？」立命館法學 352 号（2007）70

「アキレス腱」と評されるのは、個別対応方式の目的が、税の累積がある課税売上に対応する仕入税額は控除し、一方で税の累積がない非課税売上に対応する仕入税額は控除されないという、付加価値税として重要な要素である課税の累積を適正に排除³⁰するという点にあるからであろう。次に個別対応方式における用途区分の判断に関しての実務的な運用方法が述べられている基本通達の内容を確認する。

第5項 消費税法基本通達 11-2-20、11-2-12

個別対応方式における用途区分の判断に関しての実務的な運用方法は、消費税法基本通達 11-2-20 及び 11-2-12 において、次の通り説明されている（下線は筆者による。）。

（課税仕入れ等の用途区分の判定時期）

11-2-20

個別対応方式により仕入れに係る消費税額を計算する場合において、課税仕入れ及び保税地域から引き取った課税貨物を課税資産の譲渡等にのみ要するもの、その他の資産の譲渡等にのみ要するもの及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに区分する場合の当該区分は、課税仕入れを行った日又は課税貨物を引き取った日の状況により行うこととなるのであるが、課税仕入れを行った日又は課税貨物を引き取った日において、当該区分が明らかにされていない場合で、その日の属する課税期間の末日までに、当該区分が明らかにされたときは、その明らかにされた区分によって法第 30 条第 2 項第 1 号《個別対応方式による仕入税額控除》の規定を適用することとして差し支えない。

（課税資産の譲渡等にのみ要するものの意義）

11-2-12

法 30 条第 2 項第 1 号《個別対応方式による仕入税額控除》に規定する課税資産の譲渡等にのみ要するもの（以下「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」という。）とは、課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ等をいい、例えば、次に掲げるものの課税仕入れ等がこれに該当する。なお、当該課税仕入れ等を行った課税期間において当該課税仕入れ等に対応する課税資産の譲渡等があったかどうかは問わないことに留意する。

- (1) そのまま他に譲渡される課税資産
- (2) 課税資産の製造用にのみ消費し、又は使用される原材料、容器、包紙、機械及び装置、工具、器具、備品等
- (3) 課税資産に係る倉庫料、運送費、広告宣伝費、支払手数料又は支払加工賃等

上記、基通 11-2-20 では、「課税仕入れ等を行った日の状況」により判断を行うこととしている。ただし、仕入時の判断において共通対応となるものは、課税期間の末日まで、その

頁。

³⁰ 課税の累積排除に係る仕入税額控除の機能は、第 3 章において詳説する。

判断の基準日を伸ばして適用することを認めている。この点は、実際の売上等と仕入の対応関係を重視した考えが取られていると思われる。しかしながら、なぜ当初の判断時期を「課税仕入れ等を行った日」に行うのかについての説明はなされていない。

また基通 11-2-20 では、課税仕入れ等を行った日の「状況」により判断を行うこととしている。「状況」の意味合いは「時とともに変化する物事の、その時、その時のありさま、ようす³¹⁾」とある。つまり、ここで示されている判断基準は「課税仕入れ等を行った日における、その時のありさま、や、様子により判断を行う」ということとなる。では、仕入日以後における現実の売上や使用等との対応関係は如何に考えるのか、次項において確認する。

第6項 実際の売上や使用等と仕入の対応関係

前項の基通 11-2-12 では「当該課税仕入れ等を行った課税期間において当該課税仕入れ等に対応する課税資産の譲渡等があったかどうかは問わない」としている。こうした売上や使用等と仕入の対応関係に関して、コンメンタール消費税法では基通 11-2-20 に関して以下の説明がなされている。「課税仕入れ等が課税資産の譲渡を行うためにのみ必要なものであるかどうかの判定は、その課税仕入れを行った時に行った判定結果に従うことになる。従って、結果的に課税資産の譲渡等にのみに要するものでなくなったとしても、当初の判定に「合理性」が存すれば、遡っての修正計算は必要ではない。³²⁾」また実務書においても以下の説明がなされている。「課税仕入れ等の用途区分は、仕入の日の状況によるのであり、その判断は、その後に状況の変化や用途の変更があっても影響を受けません³³⁾」。

上記の説明からは、用途区分の判断は、原則として課税仕入れ時の状況により行うこととし、その判定に「合理性」があれば、その後の実際の取引事実は判定要素としない、ということとなる。これは、上記で消費税法 30 条 2 項 1 号が、課税資産の譲渡等に対して「要した」ではなく「要する」の文言を用いたことと関係する。つまり「要する」の文言を用いた根拠は、消費税においては、費用収益対応の考え方はなく、ある課税期間の仕入税額は、その課税期間の売上等と無関係に、原則その課税期間に控除されるとした性質を考慮してのものである。こうした観点から、基本通達やコンメンタール等においても、用途区分の判断に際しては、現実の売上や使用等との対応関係は考慮する必要はなく、仕入時の「合理的」な状況により判断する旨が説明されていると推察される。

上述の通り、個別対応方式の適用に際しては、課税の累積を適正に排除するという観点から、個々の課税仕入れ等が、課税資産の譲渡等、あるいは、その他の資産の譲渡等に「のみ」要するか否かの判断を的確に行う必要がある。その一方で、通達やコンメンタール等で述べられる用途区分の判断基準は、現実には販売や使用等がなされていない仕入時点に限定した

³¹⁾ weblio 国語辞典 <https://www.weblio.jp>。

³²⁾ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール消費税法』（第一法規、加除式、1989）3231 頁。

³³⁾ 金井恵美子『プロフェッショナル消費税の実務』（清文社、2017）307 頁。

上で、その仕入時の「合理的」な状況等により行う旨の説明しかなされておらず、さらに「要する」の文言から、実際の売上や使用等と仕入との対応関係は考慮する必要はないとされる。かかる判断基準において、消費税法 30 条 2 項 1 号が要求する「のみ」の判断を的確に行うことが可能であるのか疑問である。

そこで次節では、上記で示された判断方法を基準とした場合に、如何なる点が問題となり得るか具体的な事例を基に検討を行う。

第 4 節 課税の累積が適正に排除されないこととなる 2 つの要因

第 1 項 個別対応方式における控除計算で重要となる要素

問題となり得る具体的事例を検討する前提として、改めて個別対応方式の適用上の問題点の整理を行う。個別対応方式により仕入税額を計算する場合は、課税仕入れ等について、①課税資産の譲渡等にのみ要するもの、②その他の資産の譲渡等にのみ要するもの、③課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに区分し、①に係る税額全額と③に係る税額に課税売上割合を乗じた金額との合計額が原則として仕入税額控除額となる。つまり、計算構造上、「用途区分」を如何に行うかという点と「課税売上割合」で適用される数値の 2 点が重要な要素となる。

後述する裁判例に関しても、争点としては用途区分であったが、そもそもの発端は、課税仕入れ等を行った課税期間における課税売上割合が経済実態に比して極端に低く計算された中で、当該課税仕入れ等が共通対応と区分されたため、その仕入税額のほとんどが控除できないことにあった³⁴。課税売上割合が経済実態に即さない場合には、「課税売上割合に準ずる割合（消費税法 30 条 3 項）」の適用も事業者の選択肢として与えられているが、合理的とされる基準に基づき事前に税務署長への承認申請が必要であるなど、そのハードルは決して低くなく、現実に後述する裁判例でも適用されていない³⁵。

³⁴ 一方で、調剤薬品等の用途区分に係る国税不服審判所平成 18 年 2 月 28 日裁決（裁決事例集 71 集 719 頁）では、調剤薬品等のほとんどが非課税売上に使用されるものであるのに、一部が課税売上に使用されることから、調剤薬品等の一括仕入が共通対応とされ、課税売上割合に従って、5 割強が仕入税額控除の対象となった事例もある。

³⁵ 東京地裁令和元年 10 月 11 日判決では、「（課税売上割合に準ずる割合の適用を）課税売上割合によって計算するよりも合理的といえる」としつつも、納税者の計算した「準ずる割合」については、「合理性は明らかにされているとはいえない」としている。なお、本稿では「課税売上割合に準ずる割合」の適否に係る検討は行わないが、以下において詳説がなされている。熊王征秀「税務研究『課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請書』の活用方法」税理 62 卷 10 号（2019）194～199 頁、金井恵美子「一括比例配分方式と個別対応方式の選択」税理 60 卷 11 号（2017）44～50 頁、窪澤朋子「『用途区分』の工夫や『準ずる割合』の活用を 消費税の仕入税額控除をめぐる実務論点」旬刊経理情報 1529 号

要するに、課税仕入れ等が共通対応に区分された場合には、実際の経済実態とは無関係に、その課税期間における課税売上割合をもって控除計算をせざるを得ず³⁶、こうした不合理性を是正するためには、立法政策³⁷に委ねるしかないとも考えられる。しかしながら、立法政策により合理的な課税売上割合を規定するとしても、事業者の営む事業内容等は千差万別であり、一律に規定できるものではなく³⁸、仮に実際の経済実態に即した課税売上割合を規定した場合は制度を複雑なものとし、納税者や税務当局の事務負担が増大すると推察される。また、令和2年度税制改正により、金地金の売買により課税売上割合を不当に引き上げ仕入税額控除するという金地金スキームの問題と、第2章で詳説するが、居住用賃貸建物の取得に係る消費税額が、課税売上割合の適用により経済実態に比して極端に低く計算されるといった「課税売上割合」に係る2つの問題は解消された。

課税売上割合を経済実態に即したものとする視点は重要であるが、事業者の事業実態に応じた課税売上割合を定めることは、複雑な事務負担を強いることとなり得、それは消費税制度の求める簡索性³⁹を著しく損なうことにも繋がるため、現行の「課税売上割合」の規定を変更する必要はないと考える。

したがって、本稿においては、個別対応方式の計算構造上で重要な要素となる「用途区分」と「課税売上割合」のうち、「用途区分」に範囲を絞って検討を行うこととする。

第2項 用途区分の類型整理

前節では、個別対応方式に係る用途区分において、課税の累積を適正に排除する必要性から課税売上（若しくは非課税売上）に「のみ」要するか否かの判断を的確に行うべき旨を述

(2018) 35～39 頁等。

³⁶ 沼田教授は課税売上割合の数値に関して「実態を反映したものとなるという根拠は存在しない。」と述べており、金井氏も同様に「消費税は売上げと仕入れとの期間的な対応という概念を持たないから、課税売上割合は、課税仕入れの発生の実態を反映するものではない。」と述べている。沼田博幸「一般間接税としての消費税について 税額控除に関する議論を中心として（山浦久司教授 退職記念論文集）」会計論叢 14号（2019）81頁、金井恵美子「『95%ルール』の実務上の課題」税研 167号（2013）33頁。

³⁷ 「課税売上割合」の不合理性や「課税売上割合に準ずる割合」の適用上の問題に着目し、立法論の側面から研究されたものとして、山中英司「個別対応方式の具体的計算方法等の在り方について」税務大学校論叢 77号（2013）374～459頁。

³⁸ 山中英司「個別対応方式の具体的計算方法等の在り方について」税務大学校論叢 77号（2013）447頁。

³⁹ 消費税導入時における昭和63年4月「税制改革についての中間答申」のなかで「望ましい間接税制度」の基準として、簡素で分かり易く取引慣行に配慮したもの、及び、納税者・税務関係者の事務負担に配慮したものが挙げられている。

べた。かかる課税の累積排除という観点に照らして不合理となる場合とは、仕入時の状況等で用途区分の判断を行った結果に対し、仕入後における実際の用途等との対応関係にズレが生じた場合が想定される。

以下にその類型を整理する（【図表1】）。

【図表1】用途区分において課税の累積が適正に排除されない場合の分類⁴⁰

類型	仕入時の状況等	仕入後の状況等	仕入時の判断に基づく控除計算	転用による調整
①	課税売上対応	非課税売上対応	全額控除	○
②	課税売上対応	共通対応	全額控除	×
③	非課税売上対応	課税売上対応	控除不可	○
④	非課税売上対応	共通対応	控除不可	×
⑤	共通対応	課税売上対応	課税売上割合分の控除	×（注）
⑥	共通対応	非課税売上対応	課税売上割合分の控除	×（注）

（注）課税売上割合が著しく変動したときは一定の調整計算（消費税法第33条）が設けられている。

類型①、②、⑥は、仕入時の状況による控除計算が、仕入後における実際の用途による控除計算に対して過大となり、③、④、⑤については反対に過少となる。なお、類型①と③は、調整対象固定資産に該当する場合には、転用による調整計算により一定の対応関係が担保されている（消費税法34条、35条）。しかし、あくまで一の取引単位が100万円以上の固定資産（土地等は除く）に限定されており、さらに役務の提供等サービスに係るような仕入に関しては適用されない。したがって、類型①と③においては、転用等による調整の対象とならない取引が問題となり得る。

次に、類型②、④、⑤、⑥は、転用による調整計算の対象外となるわけであるが、そもそも本来の業務（課税売上若しくは非課税売上）に関連するような課税仕入れ等に対しての用途区分が課税売上対応（若しくは非課税売上対応）になるのか、共通対応になるのかの判断が分かれたところで、課税売上割合が、恒常的に高い場合、若しくは、低い場合であれば、若干の控除額に過不足が生じて、大きな問題とはならない。したがって、類型②、④、⑤、⑥は、課税売上と非課税売上の両方を主たる事業としている者が行う取引、又は、課税売上（あるいは非課税売上）を主たる事業としていた者が、非課税売上（あるいは課税売上）に係る取引を行った場合に問題となり得る。

⁴⁰ 筆者作成。

以上を総括すると、課税の累積を適正に排除することが困難となる用途変更は、以下の通りに分類できる。

- ア. 類型①又は③に該当する課税仕入れ等のうち、転用等による調整の対象とならない役務の提供等サービスに係るもので用途に変更があった場合。
- イ. 課税売上と非課税売上の両方を主たる事業としている者が行う類型②、④、⑤、⑥に係る課税仕入れ等のうち用途に変更があった場合。
- ウ. 課税売上を主たる事業としている者が行う類型④、⑥に係る課税仕入れ等のうち用途に変更があった場合。
- エ. 非課税売上を主たる事業としている者が行う類型②、⑤に係る課税仕入れ等のうち用途に変更があった場合。

なお、ウ. ⑥、エ. ⑤は、転用による調整計算の対象外であるが、仕入時の課税売上割合に対して、その後3年間の通算課税売上割合が著しく変動しているときは、その第3年度の課税期間において、仕入れに係る消費税額に調整を行うこととされている（消費税法33条）。しかしながら、転用の調整計算と同様に、一の取引単位が100万円以上の固定資産（土地等は除く）に限定されており、役務の提供等サービスに係るような仕入に関しては適用されず、また、仕入時の課税売上割合に比して、3年間の通算課税売上割合が50%以上変動している必要がある等、一定の対応関係が担保されてはいるものの、その効果は限定的であろう。

第3項 具体的事例の想定

上記ア. に該当する取引として、例えば人材紹介サービスに係る紹介料⁴¹を検討する。事業者が課税売上対応の部署として採用した人材の紹介料であれば、その紹介料は課税仕入れ時に課税売上対応として全額控除の対象と考えられるが、採用後に、新規プロジェクトの立上げ等、あるいは、資質・適性等によって非課税売上対応の部署への異動があった場合などが該当する。また、総務部など共通対応とされる部署への異動の場合は上記イ. 等に該当することとなる。

上記エ. は、前提として「非課税売上を主たる事業としている者」となるため、恒常的に課税売上割合が低い業種として、金融業、不動産業、医療業、社会福祉事業等が想定される。例えば、こうした事業者が福利厚生施設等を取得等した場合の当該課税仕入れ等はどのように区分されるか。一般的に、従業員から利用料を徴収する場合は、その利用料が課税売上であることから当該課税仕入れ等は課税売上対応となり仕入税額は全額控除され、一方、無

⁴¹ 例えば年収500万円の場合35%の175万円が紹介料とされる。doda（デューダ）中途採用法人向けサイト <https://www.saiyo-doda.jp/service/recruitment/column/cost-recruitment>(閲覧日2020.6.15)。

料で利用させている場合には、共通対応に区分され⁴²、課税売上割合分しか控除されない(非課税売上を主たる事業としているため課税売上割合は恒常的に低い割合となっている)。取得時点では従業員から利用料を徴収する予定として、仕入税額を全額控除し、その後利用者数の減少等の理由により、無料に変更して利用させることもあり得るであろうし、反対に、利用者数の抑制等、何らかの事情により無料から有料への変更も想定される。

上記ア.～エ.のすべてに該当する事例として、土地等の取得に係る仲介手数料や造成費用等がある⁴³。例えば、課税仕入れ時における、その土地の用途目的がテナントビル等を建築して賃貸収入を得ることであれば、課税仕入れ時に課税売上対応として、その税額は全額控除の対象となり、その後、計画変更等により土地のまま転売や賃貸することとなった場合などは、上記ア.に該当する。また、仮に利用用途が決まっていなければ仕入れ時は、共通対応として課税売上割合分の控除がなされるが、その後に、課税売上対応に用途変更した場合には、上記イ.若しくはエ.に該当し、非課税売上対応に用途変更した場合には上記イ.若しくはウ.に該当することとなる。また、同様の事例としてシンジケートローンに係るアレンジメントフィー(融資団組成手数料)がある。当該手数料は、支払時に一時の損金算入が認められる⁴⁴が、その用途区分は、その手数料に係る借入金の使途目的により判断される。

上述では、個別対応方式に係る仕入時点での用途区分の判断において適正な課税の累積排除という観点から、令和2年度税制改正後においても、なお問題となり得る取引の想定を行った。消費税はすべての物品・サービスを対象としている以上、上記で示した取引事例はほんの一例に過ぎないであろうし、また、社会・経済状況の変化により、これまで課税売上(あるいは非課税売上)を主たる事業としていた者が、非課税売上(あるいは課税売上)に係るような異業種への参入等が、より活発化することも想定される。そうした際の課税仕入れ等につき、特にその後において用途変更がなされる場合(上述したウ.又はエ.)には、経済実態と乖離した仕入税額控除がなされることが想定される。

次項では、上述した適正な課税の累積排除が困難となる経済取引が、如何なる要因によって齎されるのか確認し、問題点の抽出を行う。

⁴² 熊王征秀『消費税法講義録』(中央経済社、2020)407頁。

⁴³ 熊王氏は著書の中で次の疑問を呈されている。「土地を購入して仲介手数料を支払った場合には、その土地を転売してひと儲けしようなどと企んでいると非課税売上対応分として控除できなくなるのに対し、何も考えずに(?)ボーっとしていると用途未確定で共通対応分に区分することとなり、課税売上割合分だけは控除できるということになるのでしょうか…何も考えていなかったことをどうやって証明したらいいのでしょうか…」熊王征秀『消費税法講義録』(中央経済社、2020)410頁。

⁴⁴ 国税速報「シンジケートローンに係る手数料の損金算入時期について」第6127号 https://www.eytax.jp/pdf/article/2010/kokuzei_sokuhou_2010_07_26.pdf (閲覧日2020.6.15)。

第4項 恣意の介入可能性と意図しない用途変更

個別対応方式に係る用途区分に際して、仕入時による用途の判断と仕入後の現実の用途等にズレが生じる要因として、第1に想定される状況は、仕入時における事業者の恣意的な用途区分である。かかる恣意的な用途区分を行うことにより、現実の使用等が課税の累積が存しない非課税売上にのみ要する課税仕入れ等であるにもかかわらず、課税売上にのみ要する課税仕入れとして不適切な税額控除がなされるという問題が想定される。付加価値税は、各取引段階で発生する課税の累積を排除することで、最終的に消費者により負担されることが予定されている。つまり、可能な限りにおいて、事業者のコストにも利得にもならない⁴⁵ことが望ましいわけである。しかしながら、用途区分の判断を仕入時点に限定した上で、その時の「合理的」な状況等により行うという解釈では、事業者の恣意的な用途区分を許すことに繋がりがねず、かかる行為を安易に許すことは、事業者間における公平性の観点から妥当ではないと思案する。

第2に想定される状況は、仕入後における意図しない用途変更が行われた場合である。かかる際に問題となるのは、納税者において如何にして仕入時点の用途区分の根拠を立証⁴⁶するのかである。用途区分の判断を、通達等に従い仕入時点において真に課税売上対応と判断し、その仕入税額を全額控除した場合に、仕入後の状況変化等により用途変更がなされれば、対応する課税の累積が無い中で税額控除がなされる。こうした仕入時と仕入後の実際の利用状況が食い違う局面では、当然に税務調査等において立証等、説得力のある説明が要求されるであろうし、あるいは、納税者によっては仕入時の用途区分に係る根拠の立証の困難性から税務否認を恐れ、当初において真に判断した用途区分を仕入後の実際の用途に合わせて変更することもあり得る。判断基準や立証方法に定義がなければ、例えば同一内容の課税仕入れ等であったとしても、その時々状況により用途区分の判断時期や根拠が相違する可能性があり、納税者の予測可能性の観点から妥当ではなく、執行可能な範囲において明確な判断基準が必要であろう。

第5節 小括

個別対応方式により仕入税額を計算する場合は、課税仕入れ等に対して、①課税資産の譲渡等にのみ要するもの、②その他の資産の譲渡等にのみ要するもの、③課税資産の譲渡等と

⁴⁵ 西山由美「消費課税の基本原則―「中立原則」の意義―」税理 57 卷 3 号 (2014) 112 頁。

⁴⁶ 西山教授は「仕入税額控除は課税要件にかかるものでないことを考えれば(中略)法 30 条 1 項により仕入税額控除を行う事業者は、同項に定める事項(法 9 条 1 項が適用される事業者でないこと、および法 2 条 1 項 12 号の課税仕入れを行っていること)について立証責任を負う。」と述べている。西山由美「仕入税額控除」『消費税の研究 日税研論集 70 号』(日本税務研究センター、2017) 474 頁。

その他の資産の譲渡等に共通して要するものに用途を区分し、①に係る税額全額と③に係る税額に課税売上割合を乗じた金額との合計額が原則として仕入税額控除額となる。

上記の用途区分に関して、消費税法 30 条 2 項 1 号が、「専ら」や「おおむね」ではなく「のみ」という文言を用いる理由は、かかる「のみ」に要する課税売上に係る仕入税額が全額控除される（非課税売上に係る仕入税額は全額控除されない）ことにより、課税の累積を適正に排除するためである。また計算構造上、用途区分の判断如何で納付税額が著しく異なる可能性もあるため、かかる判断は的確に行う必要がある。

しかし、消費税法 30 条 2 項 1 号では、「課税資産の譲渡等（若しくは、その他の資産の譲渡等）にのみ要するもの」と規定されているに過ぎず、具体的に「いつの時点」により「どのような基準」をもって、その判断を行うのか明記されていない。通達やコンメンタール等では、現実に販売や使用等がなされていない仕入時点に限定した上で、その仕入時の「合理的」な状況等により判断を行う旨の説明しかなされておらず、さらに法 30 条 2 項 1 号の「要する」の文言から、売上や使用等と仕入との対応関係は考慮する必要性はないとされる。かかる判断基準において、法 30 条 2 項 1 号が要求する「のみ」に要するの否かを的確に判断することが可能であるのか疑問である。

また、適正な課税の累積排除という観点に照らして不合理となる場合とは、仕入時の状況等で用途区分の判断を行った結果に対し、仕入日以後における実際の用途等との対応関係にズレが生じた場合が想定される。

仕入時の状況等による判断と仕入後の状況にズレが生じる要因として、第 1 に想定される状況は、仕入時の恣意的な用途区分である。恣意的な用途区分により課税の累積が存しない非課税売上にのみ要する課税仕入れ等であるのにもかかわらず、課税売上にのみ要する課税仕入れ等として仕入税額控除がなされる等の問題が想定される。用途区分の判断を仕入時点に限定した上で、その時の「合理的」な状況等により行うという解釈では、恣意的な用途区分を安易に許すことに繋がり、事業者間における公平性の観点から妥当ではない。第 2 に想定される状況は、仕入後における意図しない用途変更である。かかる際は、納税者において仕入時点の用途区分の根拠を如何に立証するのかという問題が想定される。仕入時と仕入後の実際の利用状況が食い違う局面では、当然に仕入時に如何なる根拠をもって用途区分を判断したのか立証する必要がある。こうした状況下では、通達等の基準に従い仕入時に用途区分を確定させる場合がある一方で、仕入時の用途区分に係る根拠の立証の困難性から、仕入後の実際の用途に基づいて用途区分がなされる可能性もある。つまり、その時々状況により用途区分の判断時期や根拠が相違する可能性があり、納税者の予測可能性の観点から妥当ではなく、執行可能な範囲において具体的な基準が必要である。

そこで、次章では、仕入税額控除における個別対応方式の適用に際して、裁判例等で示された判旨等や学説を基に、その判断時期や判断根拠の検討を行う。

第2章 裁判例等の検討と現行の判断基準の整理

本章では、個別対応方式における用途区分が争われた裁判例等や用途区分の判断基準に係る学説を中心にその内容の検討を行う。裁判例には、第1章で述べた令和2年度改正に係る「居住用賃貸建物」の取得に係る事例も含まれる。この居住用賃貸建物の取得に係る用途区分の問題は、当該課税仕入れ等を行った課税期間の課税売上割合が経済実態に比して極端に低く計算された中で共通対応と区分されたため、その仕入税額のほとんどが控除できないという点にあった。ただし、令和2年度改正により居住用賃貸建物の取得に関しては消費税法30条2項に係る個別対応方式の適用がなくなり、新たに消費税法35条の2において当該建物の取得後における実際の譲渡や課税賃貸用への転用等に応じた金額を基に控除額を計算する仕組みに改正され、かかる事例に関しては一定の解決を得たと考えられる。

しかしながら、第1章で述べたとおり、用途区分の判断基準に係る消費税法30条2項1号は、「課税資産（又はその他の資産）の譲渡等にのみ要するもの」と規定しているに過ぎず、具体的な判断基準が示されていない。かかる規定において、適正な課税の累積排除が可能であるのか疑問である。さらに、事業者の意図的な用途区分によって不適切な税額控除がなされる等の恣意の介入や、また、判断基準が不明確であることから納税者の予測可能性が担保されない等の問題が想定される。そこで、裁判例や学説等において具体的に示された判断基準が、令和2年度改正で解決された居住用賃貸建物に係る取引以外の多様な経済取引に対して、こうした問題点に対応可能であるのか検討を行うことは重要であろう。

第1節 裁判例等の検討

第1項 東京地裁平成24年9月7日判決（税資262号順号12032）

（1）事件の概要

原告Xは、Aセンターの整備、運営等の事業に関する業務を行うことを目的として徳島県との間で次の契約を締結した。その概要は次の通りである。

①契約金額は、17億8050万円（消費税等を含む）とし、その内、施設整備に関する対価は、10億5098万6000円とする。②徳島県は、施設等整備の割賦代金及びこれに係る支払利息相当額について平成22年4月を初回とし、毎年度四半期ごとの32回の元利均等払いにて支払う。なお、割賦元本としての支払金額を9億4950万円とし、割賦金利としての支払金額を1億148万6000円とする旨の記載がある。③本件施設の整備に関する対価の具体的内容は、本件施設の整備に係る設計・整備費用、什器、備品整備費、情報システム整備費、本件工事に係る工事監理料、事業者の開業に伴う費用、建中金利、融資組成手数料その他整備に関する初期費用と認められる費用等及びこれらの合計額に対する割賦支払に係る利息とする。

原告Xは、平成20年1月28日から同年3月31日までの課税期間において、株式払込金の取扱手数料等に係る設立費用等、融資契約の締結に際して発生した融資スキームの構

築に関する手数料等の本件事業に係る費用等の支払を行っている。また、原告 X の当課税期間における売上はその他の資産の譲渡等とされる預金利息のみである。

原告 X は、設立後の最初の事業年度に係る本件課税期間の消費税等について、消費税法 30 条 2 項 1 号イに規定する「課税資産の譲渡等のみ要する課税仕入れ」に区分されることとした確定申告書を提出したところ、徳島税務署長 Y から、本件課税仕入れは同号ロに規定する「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ」に区分される等として、本件更正処分等を受けたため、それらの取消しを求めた。

(2) 判旨

仕入税額控除の意義について「生産や流通等の各段階における取引で二重三重に税が課されて税に相当する負担が累積することがないように…課税仕入れに係る消費税額(控除対象仕入税額)を控除するものとしている」とし、法 30 条 2 項の趣旨を「課税売上割合が 95 パーセントに満たない場合は…その他の資産の譲渡等に要する課税仕入れに係る消費税額は控除の対象とはならないとの前提に立って控除対象仕入税額を計算すべきであるとしたものであると解される。」との判示を行った上で、用途区分の判断基準について「同号の文言等に即して、当該課税仕入れが行われた日の状況に基づいてその取引が事業者において行う将来の多様な取引のうちどのような取引に要するものであるのかを客観的に判断すべきものと解するのが相当である。」(下線は筆者による。以下本章において同じ。)とし、用途区分の判断時期を課税仕入れの日であると判示した。

そして、本件課税仕入れのうち設立費用等にかかるものは「設立された原告 X が事業として行う各種の資産の譲渡等を含むその事業活動を成す取引全体のために要するもの」として『課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ』に区分されるべきものとし、また本件事業に直接要する費用等に関しても「原告 X が本件契約に基づいて行う事業活動により得ることとなる本件施設の整備に関する対価に課税資産の譲渡等の対価である本件割賦元本とその他の資産の譲渡等の対価である本件割賦金利とがある」として当該費用等の用途に対しても「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ』に区分されるべきものということができる。」と判示を行った。

また、原告 X の「法人の設立直後の課税売上割合の程度は偶然の事情によって左右されるものであるところ、課税売上割合の程度によっては、本来還付されるべき仕入れに係る消費税額が還付されなくなり…こうした事態は、消費税の本質に反しており、実質的な二重課税に当たるといふべきである」との主張に対しては、「控除対象仕入税額が課税期間ごとに課税売上割合に従って定まることは…法のもとより予定するところといふべきものであるから、課税売上割合の程度によって控除対象仕入税額が異なることをもって、消費税の本質に反する等といふことは困難といふほかない。この点に関する原告 X の主張は、結局のところ、現行法の解釈を離れた制度論ないしは立法論をいうものといふべきである。」と判示した。

第2項 さいたま地裁平成25年6月26日判決（税資263号順号12241）⁴⁷

（1）事件の概要

原告X（不動産販売及び賃貸等業）は、平成19年11月29日にAとの間で居住用ワンルームマンションの建物等（以下、「本件マンション」という）の請負工事契約（以下、「本件請負契約」という）を締結し、平成19年12月19日に本件マンションの信託受益権をBに対して売却する契約（以下、「本件受益権売買契約」という）を締結した。ところが、平成20年9月24日にBが破産手続開始の決定を受けたため、本件マンションを他の事業者に売却する方針を固め、平成20年9月30日に本件マンションの引き渡しを受けた後、平成20年10月20日に本件マンションの居室についてCを代理人として賃貸契約を締結した上で、平成21年6月23日に本件マンションを戊に売却した。

Xは、本取引は通達11-2-20（課税仕入れ等の用途区分の判定時期）の適用事例であると考え、仕入れ後に実現した転売を判定の根拠とし、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」として用途区分をした。そして、同区分に基づいて納付税額を計算し確定申告をしたところ、共通対応に区分して計算した税額の更正処分等を受けたため、Xは、これを不服として、適法な不服申し立てを経て、訴訟を提起した。

（2）判旨

①課税仕入れの用途区分（法30条2項1号）の判断基準

さいたま地裁は、「仕入税額控除は、流通過程における税負担の累積を防止するため、一定の要件の下に、資産等の譲渡に係る税額から仕入税額を控除する制度であるが、法30条の規定に照らすと、仕入れた資産が、仕入日の属する課税期間中に譲渡されるとは限らないため、控除額の算定においては、仕入れと売上げの対応関係を切断し、当該資産の譲渡が実際に課税資産譲渡に該当したか否かを考慮することなく、仕入れた時点において、課税仕入れに当たるか否かを判断するものとしたと解される。このような制度趣旨にかんがみると、上記用途区分は、課税仕入れを行った日の状況等に基づき、当該課税仕入れをした事業者が有する目的、意図等諸般の事情を勘案し、事業者において行う将来の多様な取引のうちどのような取引に要するものであるのかを客観的に判断すべきものと解するのが相当である。」とし、用途区分の判断時期を課税仕入れの日であると判示した。

⁴⁷ 類似事例として「東京地裁令和元年10月11日判決」TAINSコードZ888-2276（情報公開法第9条第1項による開示情報）があり、概ね同様の判旨が述べられている。当該判例を中心に個別対応方式の判断基準を分析しているものとして、安田雄飛「仕入税額控除の個別対応方式における用途区分の判断基準：ムゲンエステート事件第一審判決を題材として 東京地裁令元.10.11」税理63巻6号（2020）173～185頁。

②本件課税仕入れの目的について

上記の判示内容を基準とすると、用途区分は課税仕入れの日に基づいて客観的に判断すべきこととなるが、「Bが破産状態に陥ったために同契約が履行されないと考えていたかどうかはともかく、客観的に見て、本件マンションを販売する又はその信託受益権を譲渡する目的で取得したということは否定できない。」と判示し販売目的があったことを認定しつつ、「Xは本件課税仕入れの日と同日にCとの間で本件管理委託契約を締結し、その後間もなく、Cを通じ丙及び丁との本件各賃貸借契約を締結している。そして、本件管理委託契約及び本件各賃貸借契約とも、本件マンションの使用目的を住宅に限定している。さらにXは、本件課税期間において、本件マンションの貸付け等に係る収入として807万7880円の賃料収入を得ている。これらの経緯からすると、Xにおいて、本件課税仕入れである本件マンションの取得時に、客観的にみて、本件マンションを住宅として貸し付ける目的でも取得したと認めるのが相当である。」として、共通対応分であると判示した。

また、入居者の募集が本件マンションの値崩れ防止を目的としてされたとしても、「そのことから直ちに『入居者の募集活動は正に販売活動そのものである』とはいえない」とし、また、法人税確定申告書において、会計処理上、固定資産から早期売却を前提とする棚卸資産に修正していることに対しては、「かえって、本件課税仕入れ時には本件マンションを固定資産として長期保有しようとして認識していたことを裏付けるというべき」とした。さらに、本件マンション等の賃料収入の売却代金に対する割合が0.00017に過ぎないこと等に対しても、「そのことをもって、本件課税仕入れ時に本件マンションの取得について販売する目的とともに住宅として貸し付ける目的があったとする認定を覆すには足りない。」と判示した。

第3項 東京地裁令和2年9月3日判決⁴⁸

(1) 事件の概要

不動産の売買業務等を行う株式会社である原告Xは、平成27年3月期から29年3月期までの各課税期間に、将来の転売を目的として、住宅として貸し付けられているマンションを84棟購入（本件各課税仕入れ）した。原告Xは、本件各課税仕入れにつき、消費税の仕入税額控除の個別対応方式で、課税資産の譲渡等にものみ要するものに区分し、その消費税額の全額を控除して申告した。税務当局Yは、本件各課税仕入れは、建物の販売（課税資産の

⁴⁸ 本項は、主に次のものを参考に執筆した。裁判所ホームページ 令和2年9月3日判決（平成30年（行ウ）第559号）

https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/740/089740_hanrei.pdf（閲覧日2020.10.5）、「東京地裁 転売用不動産の仕入れは”課税売上対応”と判断」週刊税務通信No.3621（2020.9.14）8～9頁、「マンション販売業者の仕入税額控除否認問題でADW社勝訴」週刊T&A master No.849（2020.9.14）4～7頁。

譲渡等)のみならず、住宅の貸付け(その他の資産の譲渡等)も目的としたものであり、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに区分されると指摘し、消費税額の一部しか控除できないとして、更正処分等を行ったため、原告 X はその取消しを求め提訴した。

(2) 判旨

①仕入税額控除及び用途区分の趣旨等

用途区分の判断については、「税負担の累積の排除という消費税法の目的に照らし…累積を招くものとそうでないものに適正に配分するという観点から…経済実態に即して適切に行うべきものである。」とし、課税の累積の排除を消費税法の目的と定め、適切に用途区分を行う観点から経済実態に即して行うべき旨を述べている。そこで、法 30 条 2 項 1 号に関しては、「文言及び趣旨に鑑みると…当該課税仕入れ等を行った日(仕入日)を基準に、事業者が将来におけるどのような取引のために当該課税仕入れ等を行ったのかを認定して行うべきである。」とし、その認定方法は、「①当該事業者の事業内容・業務実態、②当該事業者における過去の同種の課税仕入れ等及びこれに対応して行われた取引の内容・状況、③当該課税仕入れ等と過去の同種の課税仕入れ等との異同など、仕入日に存在した客観的な諸事情に基づき認定するのが相当である。」と判示した。

②本件ビジネスモデル下における用途区分の判定について

原告 X の行う事業のビジネスモデルにおいて、経済活動が本来得ることを目的としている「課税資産の譲渡等」のほかに、その過程で生じる「その他の資産の譲渡等」が見込まれることにより、当該課税仕入れ等が「共通対応」に区分されるか否かは、「一義的に解するのではなく、①他の収入が当該事業者の経済活動におけるどのような過程で得られ、その活動全体の中で、どのように位置づけられているのか、②他の収入が見込まれることが、課税仕入れ等やこれに対応する取引にどのような影響を及ぼしているのか、③全体の収入の見込額のうち他の収入の見込額が占める割合など、当該事業者が行う経済活動に関する個別の事情を踏まえ」た上で、「税負担の累積を招くものとそうでないものに適正に配分するという観点に照らし…課税仕入れ等につき『その他の資産の譲渡等』にも要するものと評価することが相当といえるか否かを考慮」して判断すべき旨を述べている。

③事実関係の当てはめ

収益不動産を賃貸する行為は、「販売のための手段として位置付けられるもの」とし、賃料収入は、「不可避的に発生するものであり、収益不動産の販売による利益を得るという本件事業の目的との関係において副産物というべきもの」との認定を行った。その他、会計処理において棚卸資産と計上している等、賃料収入の費用として計上されていない点、収益不動産の取引において、賃料収入の有無を考慮していない点、転売までの保有期間の短さや、

その結果として販売収入と賃料収入の総和に占める賃料収入の割合が平均で 5%未満にとどまる点、等の認定を行った。

上記の事実関係に照らした上で、「本件各課税仕入れにつき『その他の資産の譲渡等』にも要するものとして共通対応課税仕入れに区分することは、本件事業に係る経済実態から著しくかい離するばかりでなく、課税仕入れに係る消費税額について税負担の累積を招くものとそうでないものとに適正に配分するという観点に照らしても、相当性を欠くものといわざるを得ない。」と判示した。

以上、個別対応方式における用途区分が争われた事例と判旨の確認を行った。次節では各事例の判旨を基に如何なる時期に、如何なる根拠をもって判断を行う旨が述べられているのか比較検討を行い、さらに各事例や用途区分の判断基準に係る学説の確認を行う。

第2節 各事例における判断基準

第1項 判断時期

東京地裁平成 24 年 9 月 7 日判決では、「同号（法 30 条 2 項 1 号）の文言等に即して、当該課税仕入れが行われた日の状況に基づいて…」として、課税仕入れを行った日の状況に基づいて判断を行うべきとし、他の裁判事例等においても、ほぼ同様の見解を示している。

用途区分を、課税仕入れ時点における状況で判断するという解釈は、上述した基本通達 11-2-20、11-2-12 の基準を採用していると思われる。ただし、さいたま地裁では、「仕入れと売上げの対応関係を切断し、当該資産の譲渡が実際に課税資産譲渡に該当したか否かを考慮することなく」として仕入と売上等の対応関係を考慮しない旨を判示しつつ、仕入時における用途区分の判断に際しては、「本件マンションの貸付け等に係る収入として 8 0 7 万 7 8 8 0 円の賃料収入を得ている。」とし、仕入後における売上事実も判断要素⁴⁹として採用していると思われる。

第2項 判断根拠とする「客観性」の相違

用途区分の判断根拠を、さいたま地裁は「課税仕入れをした事業者が有する目的、意図等諸般の事情を勘案し、事業者において行う将来の多様な取引のうちどのような取引に要するものであるのかを客観的に判断すべき」とし、「客観性」を根拠として判断すべき旨を述べ、東京地裁平成 24 年 9 月 7 日判決もほぼ同様の判示を行っている。

⁴⁹ 参考事例として、調剤薬品等の用途区分が争われた国税不服審判所令和元年 7 月 17 日裁決（裁決事例集 116 集）では「仕入れ後の事情により、課税資産の譲渡等に要することも予定されていたと認められる」と述べられ、同様に国税不服審判所平成 18 年 2 月 28 日裁決（裁決事例集 71 集 719 頁）においても、課税庁による「課税売上げは本来の目的とは別途に事後的に発生するもの」という主張に対し、審判所は「現実的に課税売上が日常的に発生し」として、ここでも事後的状況を判断要素としている。

ここで示されている「客観性」に関して、さいたま地裁は、「本件マンションはもともとB社への信託受益権の売却を目的として建設・購入されたもの」と述べた上で、「客観的には、本件課税仕入れ時には、同契約は存続していたといわざるを得ない。」として仕入時点における事業者の販売の意図及び契約の存在に「客観性」を認定し、「客観的に見て、本件マンションを販売する又はその信託受益権を譲渡する目的で取得したということは否定できない。」として、仕入時における事業者の目的を、契約の存在等の「客観性」を基に判断している。さらに「…（マンション取得後において）賃料収入を得ている。これらの経緯からすると、…取得時に客観的にみて、本件マンションを住宅として貸し付ける目的でも取得したと認めるのが相当」との判示も行っており、仕入時点での「客観的」な事業者の目的と、同時に「客観的」な事後の実際の売上等を判断の根拠においているとも捉えられる⁵⁰。ただし、かかる事案は、取得時点において本件マンションの管理委託契約が締結され、その時点での貸付けの目的も否定できないことから、居住用賃貸建物の取得時点の目的の裏付けとして、事後の実際の売上等を判断の根拠としたとも捉えられる。

一方で、東京地裁令和2年9月3日判決では、消費税法30条2項1号に関して「（仕入日）を基準に、事業者が将来におけるどのような取引のために当該課税仕入れ等を行ったのかを認定して行うべき」と説明し、その認定方法を、事業者の事業内容等、過去の同種の課税仕入れ等の内容やその異同等、「仕入日に存在した客観的な諸事情に基づき認定するのが相当」としている。

両判決では、共に「客観的」という文言が用いられているが、「客観性」を根拠とする対象についての相違があると考えられる。さいたま地裁では、用途区分における「客観性」の対象を仕入時点の事業者の目的等と、仕入後の実際の売上等に置いているが、東京地裁令和2年9月3日判決では、事業者の事業内容や業務実態等を踏まえて、仕入時点の事業者の目的等と過去の同種の課税仕入れ等の内容やその異同等に求めている。つまり、さいたま地裁では、仕入時の目的等に加え、「客観性」として精度の高い仕入日以後の現実の売上事実を対象としているのに対し、東京地裁令和2年9月3日判決では、あくまで仕入時に限定した上で、その時点の事業者の目的等の裏付けとして、事業者の事業内容等や同種の仕入に係る過去の取引事実をその対象としている。

⁵⁰ 国税不服審判所令和元年7月17日裁決では、「…事業者が有する目的、意図等諸般の事情を勘案し」としながらも「…仕入れを行った日における請求人の主観的な意図等はともかくとして…仕入れを行った日の状況等を客観的にみれば…課税資産の譲渡等に使用されることも予定されていたというべき」との判断を行っており、ここでは、目的、意図等を判断要素から外し、現実の売上を基にした客観性のみを判断根拠としていると考えられる。

第3項 判断根拠とする立法趣旨の相違

さいたま地裁は、仕入税額控除の趣旨として、「仕入れた資産が、仕入日の属する課税期間中に譲渡されるとは限らないため、控除額の算定においては、仕入れと売上げの対応関係を切断し、…仕入れた時点において、課税仕入れに当たるか否かを判断するものとしたと解される。このような制度趣旨にかんがみると、上記用途区分は、課税仕入れを行った日の状況等に基づき、…客観的に判断すべきものと解するのが相当である。」とする。つまり、費用収益対応の概念がないという消費税の性質から、仕入と売上の関係が切断され、切断されるが故に用途区分の判断は仕入日に行う旨を述べている。

一方で、東京地裁令和2年9月3日判決では、課税の累積排除が消費税法の目的であるという点や、個別対応方式においては、税負担の累積を招くものとそうでないものとに適正に配分すべきという点が繰り返し述べられている。そこで、仮に事業者の個別の事情を一切考慮せずに、居住用の賃料収入が見込まれるというだけで、共通対応に区分されることは、そうした目的が達成できないとし、共通対応に区分されるか否かは、一義的に解するのではなく、事業者が行う経済活動に関する個別の事情を踏まえ評価することが相当としている。

かかる点に対して、東京地裁平成24年9月7日判決では、「(共通対応に区分され不合理な仕入税額控除となる場合に対して) 法のもとより予定するところというべきものであるから、課税売上割合の程度によって控除対象仕入税額が異なることをもって、消費税の本質に反する等ということは困難」とし、さらに「結局のところ、現行法の解釈を離れた制度論ないしは立法論⁵¹をいうもの」と述べており、また、さいたま地裁では「(賃料収入の売却代金に対する割合が0.00017と僅少であることに対して) そのことをもって、本件課税仕入れ時に本件マンションの取得について販売する目的とともに住宅として貸し付ける目的があったとする認定を覆すには足りない。」と判示する。つまり、東京地裁令和2年9月3日判決で示された課税の累積を適正に排除するという観点から、用途区分を一義的ではなく事業者の個別事情等を考慮して判断するという解釈は採用せず、あくまで、仕入時(あるいは仕入以後)の実際の割賦利息、賃料の有無等を「客観的」な事業者の目的として用途区分の判断を行っており、共通対応に区分されることで生じる課税の累積に係る問題は、立法政策に委ねられている旨が述べられている。

以上、各事例における判断基準の判旨をまとめ、それぞれの相違点等を検討した。次に、上述した各事例や用途区分の判断基準に係る学説を確認し、さらに検討を進める。

⁵¹ 「東京地裁令和元年10月11日判決」においても、「(形式的に共通対応とされ累積の排除がなされない点について) 課税の累積の排除をいかに実現するかについては立法政策に委ねられている」と述べた上で、「売上げ全体に占める非課税売上げの割合が非常に小さい場合が生じるとしても、そのことが課税の累積の排除の観点から直ちに許容されないとまではいえず…」としている。

第4項 各事例等に係る学説

渡辺教授は、「法 30 条 1 項 1 号は、国内において課税仕入れを行った場合、当該課税仕入れを行った日が基準日となる旨規定している⁵²」として用途区分の判断時期を課税仕入れ日と述べている⁵³。その上で、仕入時点では将来の実際の取引に対する客観性を担保するのは困難との理由から「結局のところ…事業者の当該資産の取得目的、事業者の事業への使用の意図といった主観的判断が、第一義的に重要な要素となる⁵⁴」と述べる。さらに当該事案（さいたま地裁平成 25 年 6 月 26 日判決）の解決策として、その建物の属性に着目し「固定資産」であるのか「棚卸資産」であるのかを会計処理等から事業者の目的・意図等を判断する方法を提唱されている。つまり、実際の取引等の対応は不可能であるが故、仕入時点の主観的判断を会計処理等の「客観性」をもって判断すべき旨を述べている。なお、渡辺教授は、上述の通り用途区分の判断時期を、消費税法 30 条の規定を根拠に課税仕入れ日と判断しているわけであるが、「個々の取引時点を重視するならば、本来、インボイス方式が前提となるわけであるが、わが国では…帳簿方式によることを認め、そこに期間対応的な発想が同時に入れ込まれてしまった点は否めない⁵⁵」と述べ、帳簿方式（現行の請求書等保存方式）が有するとされる「期間対応的な発想」が用途区分の判断時期に混乱を生じさせている原因と捉えられている。

また、高橋氏も同様に消費税法 30 条の規定上、実際の売上事実よって判断することは消費税法の仕組みに反するとし、「それが如何なる用途に用いられるかの判別がつかない以上、取得時における取得者の主観によって判断するしかない⁵⁶」と述べる。そこで販売用賃貸マンションに係る仕入税額控除の用途区分の解決策として、「販売不動産業者の行動パターン等を前提とした経験則を前提として判断されなければならない⁵⁷」とし、事実認定の観点から

⁵² 渡辺充「消費税法 30 条 2 項 1 号にいう『課税資産の譲渡等によりのみ要するもの』の意義」速報税理 9 月 1 日号（2018）32 頁。

⁵³ 同旨の見解として、金井恵美子「賃貸用マンションの取得に係る課税仕入れの用途区分 [さいたま地裁平成 25.6.26 判決]」税研 178 号（2014）231～234 頁、熊王征秀「現住建造物を取得した場合の課税仕入れの用途区分について：さいたま地裁の判決を受けて [平成 25.6.26]」税理 61 卷 15 号（2018）102～111 頁等。

⁵⁴ 渡辺充「消費税法 30 条 2 項 1 号にいう『課税資産の譲渡等によりのみ要するもの』の意義」速報税理 9 月 1 日号（2018）32 頁。

⁵⁵ 渡辺充「消費税法 30 条 2 項 1 号にいう『課税資産の譲渡等によりのみ要するもの』の意義」速報税理 9 月 1 日号（2018）32 頁。

⁵⁶ 高橋貴美子「税務論文 販売用賃貸マンションの取得に係る仕入税額控除の用途区分について」月刊税務事例 50 卷 7 号（2018）11 頁。

⁵⁷ 高橋貴美子「税務論文 販売用賃貸マンションの取得に係る仕入税額控除の用途区分について」月刊税務事例 50 卷 7 号（2018）17 頁。

賃貸予定期間、販売活動の開始時期及び対象不動産の資金調達方法等を総合的に判断して、事業者の目的を推認すべき旨を述べており、判断基準としては上述した「東京地裁令和2年9月3日判決」の判旨に類似すると思われる。

朝長氏は、立法の背景として消費税法創設時の国税当局が消費税法30条の仕入税額控除に関して「消費税においては、法人税や所得税とは違って、仕入れた時点で控除ができる⁵⁸」という説明が繰り返さされていた点を挙げ、判断時期を課税仕入れ日と述べている。その上で、売上と仕入の関係に見られる「切り離し」と「対応」という相反する側面に関しては「必然的に『割り切り』によって行うということにせざるを得なくなります⁵⁹」と述べる。そこで、売上との切り離しを行う限り、その資産がいつ譲渡されるのか不明である中で目的を確定せざるを得ない仕組みである以上、「中途」の目的の有無等に関わらず、課税仕入れ等を行った日における事業者の「最終的」な目的により判断せざるを得ないと述べる。

一方で、判断を仕入時から課税期間末までの期間を通じて行うべきとする見解もある。三木教授は、用途区分の判断時期に関して「買手は、取引時に仕入税額控除権の成立を観念する必要はなく、課税期間の終了時点の状況を踏まえて判断し、申告で確定すれば足りる⁶⁰」と述べ、その理由として、消費税法における売手側と買手側の性質の違いを述べている。つまり、売手側は、国税通則法15条2項7号⁶¹により「個々の取引時に『納税義務が成立』するという基本的性格を有している⁶²」と述べ取引税の性質を有するとし、一方で買手側は、課税売上割合の数値や95%ルールの適用有無が課税期間終了時点でしか確定しない⁶³点等

⁵⁸ 朝長英樹、大石篤史 緊急対談 消費税「課税資産の譲渡等」のみに要するもの」の解釈 (1) T & A master No.739 (2018) 10頁。

⁵⁹ 朝長英樹、大石篤史 緊急対談 消費税「課税資産の譲渡等」のみに要するもの」の解釈 (1) T & A master No.739 (2018) 13頁。

⁶⁰ 三木義一「対価概念・仕入税額控除と消費税法の基本構造」立命館法学352号(2014)432頁。同旨の見解として、平川八重子「消費税法の仕入税額控除における個別対応方式の用途区分の判定基準」青山ビジネスロー・レビュー6巻2号(2017)59~89頁。平川氏は、主としてEUインボイス方式とわが国の帳簿方式の仕入時点における仕入税額控除権の法的性質の相違に着目し、課税期間末の判断が合理的である旨の指摘をしている。

⁶¹ 消費税等の納税義務の成立時期 課税資産の譲渡等若しくは特定課税仕入れをした時又は課税物件の製造場(石油ガス税については石油ガスの充填場とし、石油石炭税については原油、ガス状炭化水素又は石炭の採取場とする。)からの移出若しくは保税地域からの引取りの時。

⁶² 三木義一「対価概念・仕入税額控除と消費税法の基本構造」立命館法学352号(2014)413頁。

⁶³ 廣木教授も同旨。「消費税法は、各課税期間が終了して初めて消費税額の計算ができる仕組みとなっており、消費税額の計算に関わる課税関係の条件については、可能な限り課

を捉えて、個々の取引時に用途区分を確定する必要はなく、課税期間末までの状況で判断すべき旨を述べられている。また、消費税法の前身である税額票を用いた売上税法に対比させ「消費税法は、この税額票交付という仕組みを断念し、帳簿方式に切り替えた。そのため、買手の購入時の仕入れ税額控除の可否はより不明確になり⁶⁴」と述べ、消費税法が帳簿方式（現行の請求書等保存方式）を採用している点もその理由の1つに挙げている。

安井准教授は、「法 30 条 1 項が、仕入税額控除は課税仕入れを行った日の属する課税期間において行う旨を規定していることからすれば、課税仕入れを行った日にその用途区分を判断すべきという解釈は妥当なもののようにみえる⁶⁵」としながらも、用途区分の判断を課税仕入れの日に限定することで、その後の用途変更に対応できない不合理性から、その判断については「課税期間終了日ないしは申告期限日までのその後の事情も考慮して総合的に行うこととするのが妥当な解釈⁶⁶」と述べ、売上との対応関係を重視する観点から、課税期間末までの事情を考慮した判断を妥当としている。

濱田准教授も、消費税が行為税である点を考慮しつつも、「現実の課税売上との関連を求めず、あくまで予定段階での課税仕入のタイミングでいかなる使用用途であるか否かに依拠する判断は、恣意の介入する余地を残す⁶⁷」とし、さらに「仕入税額控除の実効性を確保するためにも、実際の課税資産の譲渡等との関連をもって客観的に判断される状況にあるべき⁶⁸」と述べ、売上との対応関係を重視するべき旨を述べている。また「私見としては5億円以下の課税売上であることがそもそも制度適用の前提であるので、その売上が確定する事業年度終了時点での判断が合理的」と述べられ、三木教授と同様に課税期間末までの状況による判断が妥当としている。

税期間の終了を待って判断するほうが望ましいと考えられる。」と述べている。廣木準一「租税判例研究(503)消費税法上の課税仕入れとその用途区分について[東京地裁平成24.9.7判決]」ジュリスト No.1474 (2014) 142頁。

⁶⁴ 三木義一「対価概念・仕入税額控除と消費税法の基本構造」立命館法学 352号(2014) 428頁。

⁶⁵ 安井栄二「販売目的で取得した賃貸用マンションの課税仕入れにおける用途区分が争われた事例」新・判例解説 Watch15号(2014) 216頁。

⁶⁶ 安井栄二「販売目的で取得した賃貸用マンションの課税仕入れにおける用途区分が争われた事例」新・判例解説 Watch15号(2014) 216頁。

⁶⁷ 濱田洋「判例裁決紹介【名古屋地判平成26年10月23日、消費税における区分判定】」租税判決・裁決備忘録 <http://hyogotaxlaw.blogspot.com/2016/11/261023.html> (閲覧日2020.6.10)。

⁶⁸ 濱田洋「判例裁決紹介【名古屋地判平成26年10月23日、消費税における区分判定】」租税判決・裁決備忘録 <http://hyogotaxlaw.blogspot.com/2016/11/261023.html> (閲覧日2020.6.10)。

ここまで、各裁判事例の判旨を基に如何なる時期に、如何なる根拠をもって判断を行う旨が述べられているのか比較検討を行い、さらに各事例や用途区分の判断基準に係る学説の確認を行った。次節では、第1章で述べた通達やコンメンタール等で示されている判断基準も含め、これまでの各判断基準の整理を行い、さらに検討を加える。

第3節 判断基準の整理

第1項 判断時期を仕入時とする解釈

課税仕入れ等を行った日を判断時期と解釈する根拠は、消費税法30条の存在にあると推察される。法30条1項では、仕入税額控除は、課税仕入れ等を行った日の属する課税期間において行う旨が規定されている。つまり、消費税には費用・収益対応の概念がなく、仕入税額は原則として課税仕入れ等を行った課税期間に控除されるという性質を捉えて、実際の売上等を考慮する必要がないことから仕入時に用途を確定せざるを得ないという解釈である。すなわち、取引税としての性質を重視していると考えられる。判断時期を仕入時とするため、仕入日以後に用途の変更等があったとしても、原則として遡っての修正計算は必要としない。したがって、仕入時点における用途区分の判断を如何に的確に行うかが重要となる。以下、判断時期を仕入時とする解釈に関して、さらに判断根拠別に分類し検討する。

(1) 判断根拠を「合理性」に求める方法

通達等においては、仕入時の「合理的」な状況により判断を行う旨が述べられている。そこで「合理性」の意味合いであるが、「①論理にかなっているさま。因習や迷信にとらわれないさま。②目的に合っていて無駄のないさま。⁶⁹⁾」とされる。事業者がある仕入を行い、それが将来どのような用途に使用等されるか、いわば、事業者の経済活動に関しての「合理性」を求めるならば、意味合いとしては②に近いと考えられる。通常、事業者は利益という目的に対して無駄なく行動するわけであり、つまり経済合理性に則って活動するはずであるから、そうした合理性を根拠として、仕入取引の用途区分を捉えることが基本と考える。もちろん、事業活動のすべてが経済合理性に直接的に結びついていない場合も想定されるので、そのような場合は、より説得力のある説明が必要となる。

ただし、事業者のそうした合理性といっても、その具体的事柄に対しては、自ずと事業者自身の主観に基づいて判断される。そうすると、仕入時の判断に事業者の主観的合理性さえ見出すことができれば、その後の取引事実を判定要素としないという判断基準で、適正な仕入税額控除がなされるかも検討すべきである。岡村教授は、個別対応方式の上述する判断基準に関して「このような判断方法が納税者による濫用に対して脆弱であることは、いうまでもない⁷⁰⁾」と述べる。つまり、当初の判断に至ったことを説明できる資料等を準備し、そこ

⁶⁹⁾ weblio 国語辞典 <https://www.weblio.jp>。

⁷⁰⁾ 岡村忠生「消費税法に〈不課税〉の概念は必要か？」立命館法學 352号(2007) 71

に合理性を形づくることで、容易に本来の目的とは別の目的に係る用途区分を行うことが可能となる。

また、一方では、事業者が想定する合理性を如何に証明するかである。仕入時において、本来の目的の通りに用途区分を判断したとしても、その後、用途変更等があった際に、主観的な説明となれば否認される可能性もあり、さらに納税者によっては、そうした税務否認を恐れ、敢えて仕入時に判断した用途区分を覆し、場合によっては不利な申告を選択することもあり得ると推察される。かかる主観性のみを用途区分の判断根拠とすれば、上述のとおり恣意的な用途変更等や、あるいは、事業者にとっての立証上の問題も想定される。したがって、用途区分の判断根拠を事業者の「合理性」に求めるのは困難であり、用途区分の判断基準としては採用し得ないであろう。

次に、裁判例等で示された用途区分の判断根拠を「客観性」に求める解釈を検討する。

(2) 判断根拠を仕入時と仕入後の「客観性」を考慮して行う方法

事業者が、課税仕入れを行った日の状況に基づき、その目的等の事情を勘案し将来どのような取引に要するのかを、仕入後の売上事実等を踏まえて「客観的」に判断する方法である。

居住用賃貸建物の取得を例に示すと、事業者の取得時の目的（建物の販売）を認めつつ、同時に、取得日以後の実際の売上（賃貸収入）を加味して判断するわけである。つまり、「客観性」の対象とする事象を、課税仕入れの時点と、さらに事後的な現実の売上等に求める方法である。

判断根拠として「客観性」を用いる点は、恣意の介入を防止する観点から妥当であると同時に、図らずも仕入日以後に非課税売上に係る目的等への用途変更があった場合において、仕入時点の用途区分に基づき仕入税額控除がなされた納税者にとっても、その立証上の観点から適当な判断であろう。

ここで問題となるのは、用途区分の判断時期を「仕入時」とする理由を、付加価値税の性質である「仕入と売上の対応関係の切断」に求めながら、その判断根拠とする「客観性」を求める先に、事後的な実際の売上等を加えている点である⁷¹。つまり、「仕入と売上の対応関係の切断」を前提としながら、「客観性」を担保するため、結局対応させているわけである。判断根拠に「客観性」を取り入れたのは、例えば上述した主観的な「合理性」のみを判断根拠とした場合に想定しうる恣意の介入等のデメリットを考慮したものであり、妥当と考えられる。しかしながら、その「客観性」を担保するために事後的な実際の売上や使用等との

頁。

⁷¹ 同旨の見解として、安井栄二「販売目的で取得した賃貸用マンションの課税仕入れにおける用途区分が争われた事例」新・判例解説 Watch15号(2014) 215～216頁。安田雄飛「仕入税額控除の個別対応方式における用途区分の判断基準：ムゲンエステート事件第一審判決を題材として[東京地裁令和元.10.11]」税理 63巻6号(2020) 178頁等。

対応関係を根拠として採用した場合、仕入時における用途変更前で判断するのか、仕入日以後における「客観的」な用途変更後で判断するのが状況によっては判然とせず、結局、堂々巡りのような議論となってしまふ。また、状況によっては納税者や課税庁の双方にとって、自らに都合よく当てはめることが可能となることも想定され、納税者の予測可能性の観点からも妥当ではなく、用途区分の判断基準としては採用し得ないと考える。

(3) 判断根拠を納税者の個別事情を踏まえた「客観性」に求める方法

事業者が、将来におけるどのような取引のために課税仕入れ等を行ったのかを、当該事業者の事業内容・業務実態、過去の同種の課税仕入れ等の内容や異同等を踏まえて、仕入日に存在した「客観的」な諸事情に基づき認定する方法である。上記と同様に「客観性」を判断根拠として用いる点は、恣意の介入を防止する観点や、納税者の立証責任の観点から妥当な判断である。

かかる認定において考慮すべきが、消費税法の趣旨に鑑み、個別対応方式においては税負担の累積を招くものとそうでないものとに適正に配分すべきという観点である。すなわち、ある課税仕入れ等を、個別の事情を一切考慮せずに、ある用途に区分したとした場合に、経済実態と著しくかい離し、税負担の適正な排除の観点から相当でない場合には、一義的に解するのではなく、納税者の個別事情を踏まえた上で、課税仕入れ等に係る目的を「客観的」に判断するわけである。

居住用賃貸建物の取得を例にすると、賃料収入について、①経済活動全体の中で、どのように位置づけられているのか、②課税仕入れ等にどのような影響を及ぼしているのか、③全体収入の見込額のうち占める割合、などから納税者の課税仕入れを行った目的は如何なるものであるのかを、単に賃料収入が現実に存在するという理由だけではなく、事業者の個別の事情を踏まえて認定する方法である。

ここで重要となるのが、如何にして事業者の目的に対する「客観性」を、仕入時点に限定して担保するかである。東京地裁令和2年9月3日判決では、居住用建物を賃貸する行為は「目的」ではなく販売活動における「手段」と認定しているが、仕入時という時点に限定した上、消費税法30条2項1号の「課税資産の譲渡等」のみ要するもの」の文言に照らして、真に賃貸収入の「目的」が一切なく、販売目的「のみ」に該当するの否かを認定するのは、極めて困難であると考えられる。また、その認定を行うに際し、転売までの保有期間や過年度を含めた賃料収入の割合を算出するなど、著しく煩雑かつ個別性が高い認定手法は一般性を持ち得ないと思われる。居住用賃貸建物の取得に係る用途区分の解釈上の争いは、令和2年度税制改正により一定の解決がなされているため、改正後においては、判決で示された認定方法と同様の方法は採用されないと推察される。しかしながら、日々繰り返される大量の経済取引に対して、仕入時点に限定した上で、さらに納税者の個別事情を考慮した「客観性」を認定する作業は実務上困難であり判断基準としては採用し得ないであろう。

第2項 判断を仕入時から課税期間末までの期間を通じて行うとする解釈

用途区分の判断を、仕入時から課税期間末までの期間を通じて行うべきと解釈する根拠の1つは、仕入税額控除の性質に着目したものである。つまり個々の取引時点では具体的な控除税額が観念できる仕組みではないこと等から、個々の取引時に用途を確定させる必要はなく、課税期間末までの期間を通じた判断が妥当とする解釈であろう。もう1つが、取引時点に用途区分を確定させることによる恣意の介入等の不合理性の観点から、課税期間末までの実際の売上や使用等という「客観的」な対応関係を重視し、同時に、実際の売上や使用等との対応関係から、適正な課税の累積排除を求める解釈である。そこで、判断のタイミングを仕入時という時点に限定して捉えるのではなく、仕入後の事情も考慮して課税期間末までの期間中の状況を踏まえて判断を行うわけである。

仕入日以後の事情も考慮する点は、上述の「2. 判断根拠を事後的な『客観性』を考慮して行う方法」に類似するが、「2.」の方法は、あくまで判断時期は仕入時であって、客観性の担保として仕入後の売上等を判断根拠に加えている点で異なる。特に、各々の判断に相違が出るのは、課税期間末までに仕入時には予測出来なかった事情や、あるいは、恣意による用途変更等があった場合と推察される。つまり、判断を課税期間末までの期間を通じて行う場合は、仕入時の用途区分を最優先としていないため、仕入後に用途変更があった場合でも、変更に対応すれば良いわけである。一方、「2.」については、仕入時における用途変更前で判断するのか、「客観的」な用途変更後で判断するのかが、状況によっては判然としないことも想定され、かかる状況においては納税者の予測可能性が阻害され、あるいは、恣意の介入もあり得る点で異なる。

仕入時から課税期間末までの期間を通じて用途区分の判断を行う解釈は、かかる期間中の現実の売上や使用等の対応関係を重視するため、「客観性」の観点からも、さらに、適正な課税の累積排除という観点からも妥当な判断基準であると考えられる。

第4節 小括

本章では、仕入税額控除における個別対応方式の適用に際して、各判例等で示された判旨等や学説を基にその判断時期と判断根拠の検討を行った。そこで妥当と考えられる用途区分の判断基準として、仕入時から課税期間末までの期間を通じて判断を行う方法を挙げた。判断時期を仕入時という時点に限定して行うのではなく、その後の課税期間末までの状況を踏まえて判断を行う方法である。

当該方法のメリットは、課税の累積を適正に排除するという観点において、仕入時から課税期間末までの期間を通じ実際の使用等に対応させて用途区分の判断を行うため、消費税法30条2項1号が求める「のみ」か否かの判断を的確に行うことができる点にある。また、「客観性」を根拠に用途区分を行うべき観点からは、仕入時以後における実際の使用等に基づいて判断を行うため、客観性は明らかであり、かかる客観性により、恣意の介入を防止し、また、納税者の立証を容易化する効果がある。

もっとも、課税の累積を適正に排除し、さらに恣意の介入等を確実に防止するという観点からは、売上との対応関係をより厳密に捉え、現行法における調整対象固定資産等以外であっても課税期間を超えて対応関係を調整するという考え方もあり得る⁷²。つまり、消費税が付加価値税である点を考慮すれば、費用収益対応を考慮せず、原則として仕入税額はその課税期間で控除するわけであるが、個別対応方式を適用する際には、仕入と売上等との対応関係を徹底的に重視するという方法である。しかしながら、日々繰り返される取引の中で、そのような課税期間を超えての対応関係を認識し続けることは実務執行上、困難を極めるであろうし、消費税制度の求める簡素性も著しく損なうと考えられ採用し得ないであろう。

したがって、本稿では個別対応方式における用途区分の判断は、仕入時から課税期間末までの期間中の状況を踏まえて行うことが合理的であると考えられる。

なお、本章で検討を行った個別対応方式の判断基準に係る裁判事例等や学説は、仕入税額控除の方式として帳簿方式（現行の請求書等保存方式）を前提とした解釈である。個別対応方式の判断基準に係る考察に際し、三木教授は「税額票⁷³」から「帳簿方式」に切り替えたことにより買手の購入時の仕入税額控除の可否が、より不明確になった旨⁷⁴を述べられる。また、渡辺教授は、仕入税額控除において、個々の取引時点を重視するならば、期間対応的な発想を持つ「帳簿方式」ではなく、本来は「インボイス方式」が前提である旨⁷⁵を述べられている。こうした指摘から「帳簿方式」における仕入税額控除の性質が、仕入税額控除の方法の1つである個別対応方式の用途区分に係る解釈に、何らかの影響を与えているものと推察する。

そこで、次章では、仕入税額控除において、わが国の消費税における「帳簿方式」が如何なる性質を持ち得るのか検討し、かかる検討で得た仕入税額控除の性質を踏まえて、個別対応方式の判断基準を考察する。

⁷² 例えば岡村教授は、「ヒューマン・キャピタルを形成するための支出については、仕入税額控除の時期を繰り延べる、課税売上に応じて遅らせるという制度を検討すべき」との発言をされている。岡村忠生「消費課税とヒューマン・キャピタル」日本租税研究協会第65回研究大会記録 日本租税研究協会（2013）95頁。

⁷³ 売上税法案で用いられていたインボイスの名称をいう。

⁷⁴ 三木義一「対価概念・仕入税額控除と消費税法の基本構造」立命館法学 352号(2014) 428頁。

⁷⁵ 渡辺充「消費税法 30条2項1号にいう『課税資産の譲渡等によりのみ要するもの』の意義」速報税理 9月1日号（2018）32頁。

第3章 仕入税額控除における帳簿方式の性質

本章では、わが国の消費税が採用した「帳簿方式」における仕入税額控除の性質を検討する。個別対応方式の判断基準に係る解釈に際し、三木教授は、帳簿方式（現行の請求書等保存方式）のもとでの仕入時点における仕入税額控除の不明確性を述べ、また、渡辺教授は帳簿方式における仕入税額控除が、期間対応的発想を有する旨を述べている。こうした仕入税額控除の「仕入時の不明確性」や「期間対応的発想」が仕入税額控除の方法の1つである個別対応方式の適用に際して、その用途区分に係る判断基準の解釈に影響を与えているものと推察する。したがって、本章では、帳簿方式における仕入税額控除が、如何なる性質を持ち得るのか検討し、かかる検討で得た性質を踏まえて、個別対応方式の判断基準を考察する。

なお、上述の仕入税額控除の「仕入時の不明確性」や「期間対応的発想」という見解は、本来あるべき仕入税額控除に対し、帳簿方式における仕入税額控除の如何なる性質を持って述べられるのか比較検証する必要がある。そこで、本章第1節では、わが国の消費税の類型を確認した上で、仕入税額控除が如何なるものであるのか、その機能や意義を検討する。

第1節 仕入税額控除の意義

第1項 消費税の類型⁷⁶

消費税（一般概念としての）は、物品やサービスの消費に担税力を認めて課される租税である⁷⁷。消費税の類型としては、まず「直接消費税」と「間接消費税」に大別される。直接消費税は、ゴルフ場利用税、入湯税のように、最終的な“消費行為そのもの”を対象に課税される租税のことであり、直接消費する者を納税者とする。一方の間接消費税は、本稿での研究対象となる付加価値税や酒税のように、最終的な“消費行為よりも前段階”で物品やサービスの取引行為に対して課税され、税負担が物品やサービスのコストに含められて最終消費者に転嫁することが予定されている租税である⁷⁸。つまり、製造業者・卸売業者・小売業者が納税義務者として税額を納付しつつ、価格に上乘せすることにより、事実上、消費者が税額を負担することを予定している。

間接消費税は、「一般消費税」と「個別消費税」に区分される。個別消費税は、法令によって課税の対象とされた物品・サービスに対してのみ課される租税であり、代表的なものとして、酒税・たばこ税・揮発油税・関税などがある。一般消費税とは、原則として、すべての物品・サービスの消費に対して課される租税である。すなわち、いかなる物品・サービスも、法令の定めによって課税対象から除外されない限り（つまりネガ・リストに入らない限

⁷⁶ 本項は主に、金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）778～779頁を参考に執筆した。

⁷⁷ 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）778頁。

⁷⁸ 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）778頁。

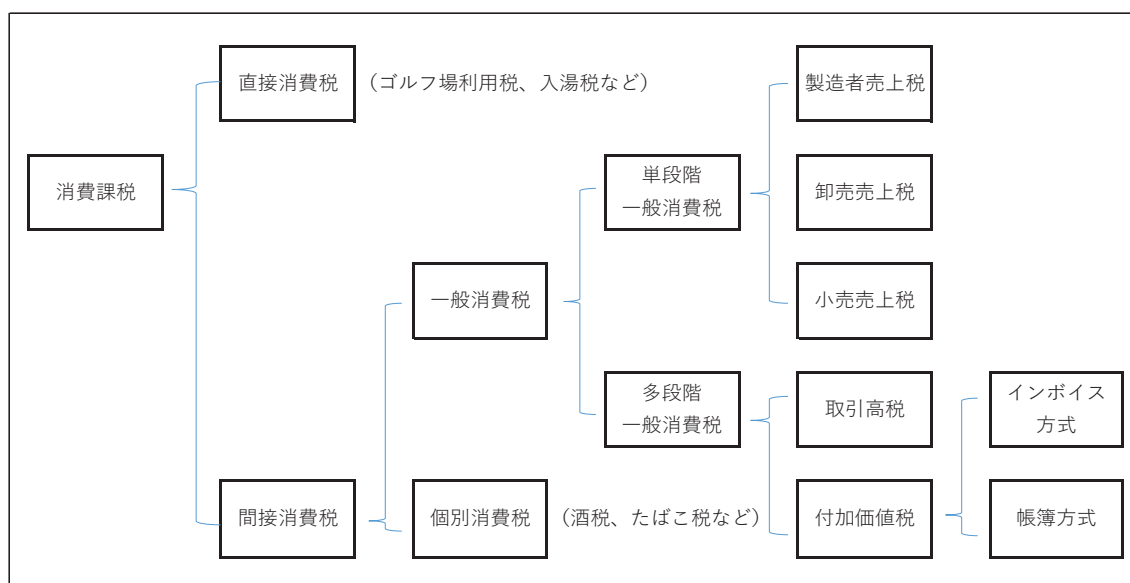
り⁷⁹⁾、課税の対象とされる。

一般消費税は、1つの段階でのみ課税する「単段階一般消費税」と、複数の段階で課税する「多段階一般消費税」に区分される。単段階一般消費税は、1つの段階で課税されるわけであるが、どの段階で課税されるかにより、製造者売上税、卸売売上税、小売売上税の別がある。多段階一般消費税は、各段階の売上金額を課税標準として課税する「取引高税（売上税）」と、各段階の付加価値を課税標準とする「付加価値税」に区分される⁸⁰⁾。

さらに、付加価値税は、各段階の課税の累積を排除するため仕入税額控除を行う必要があり、この方法として、インボイス方式と帳簿方式に区分される。ここで、わが国の消費税は帳簿方式⁸¹⁾を採用している。

以上の消費課税における分類を整理すると【図表2】となる。

【図表2】消費課税の類型⁸²⁾



⁷⁹⁾ 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）778頁。

⁸⁰⁾ 「さらに、付加価値税には、控除される仕入金額の種類により、①総生産型、②所得型、③消費型の区分があるが、わが国の消費税をはじめ、ヨーロッパ諸国の付加価値税では、いずれも消費型を採用している。」水野忠恒『大系租税法（第2版）』（中央経済社、2018）915頁。

⁸¹⁾ 帳簿方式を採用している国はOECD加盟国（35か国）の中でも日本のみとされ、日本以外のOECD加盟国はインボイス方式を採用している。西山由美「特集 消費税の仕入税額控除方式のあり方について」税研197号（2018）54頁。

⁸²⁾ 筆者作成。

第2項 仕入税額控除の機能

わが国の消費税は、付加価値税の性質を持つ多段階一般消費税とされる。そこで付加価値税の特徴を捉えるにあたっては、まず具体的数値を用いて、一般消費税のうち多段階のものとして取引高税（売上税）と、単段階のものとして小売売上税との比較を試みる。取引高税（売上税）は、すべての取引段階の売上に対して、売上金額を課税標準として課される。第一次世界大戦後のヨーロッパ各国で採用され、付加価値税に移行するまで実施されていた⁸³経緯がある。小売売上税は、小売業者の行う物品の小売に対して、その売上金額を課税標準として課され、アメリカの各州で採用されている⁸⁴。

前提条件として、ある商品を、製造業者 A が製造し、それを購入した卸売業者 B がさらに小売業者 C に販売し、C は最終消費者に販売する。A・B・C のそれぞれの販売価格は税負担がない状態で 100・200・300 とし、各者の付加価値はすべて 100、税率は 10% と仮定する。

①取引高税（売上税）の課税状況

取引高税（売上税）における課税の流れを示したのが【図表 3】である。

【図表 3】取引高税（売上税）の課税状況⁸⁵

		製造業者A	卸売業者B	小売業者C	
売 上	販売価格 a	100	210	331	消費者 へ 転 嫁
	消費税	10	21	33	
	税込価格	110	231	364	
仕 入	仕入価格	0	100	210	
	消費税	0	10	21	
	税込価格 b	0	110	231	
付加価値(a-b)		100	100	100	
納 税	売上に係る消費税	10	21	33	
	仕入に係る消費税	0	0	0	
	差引納税	10	21	33	64

製造業者 A には 100 の販売価格に対して 10 の税負担が課される。次に卸売業者 B は 110 で仕入れた商品に 100 の付加価値を確保した上で小売業者 C に販売するためには、税抜販売価格 210 で販売する必要がある。つまり製造業者 A に課された 10 が製造業者 B にとって仕入コストとなるためである。さらに製造業者 B の販売価格 210 に対して 21 の税負担

⁸³ 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂、2019）782 頁。

⁸⁴ 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂、2019）781 頁。なお、アラスカ州、デラウェア州、モンタナ州、ニューハンプシャー州、オレゴン州においては、税率は 0% である。Sales tax institute <https://www.salestaxinstitute.com/resources/rates>（閲覧日 2021.1.21）。

⁸⁵ 沼田博幸「仕入税額控除方式の機能と役割」税研 197 号（2018）36 頁の図解を参考に筆者作成。

が課され、小売業者 C の仕入コストは 231 となる。小売業者 C は付加価値 100 を確保するために税抜販売価格 331 で販売することとなるが、さらに 33 の税が課され、最終消費者には 364 で販売することとなる。

税負担の無い状態であれば、小売業者 C は 300 で販売し 100 の付加価値を得ることが出来るわけであるが、取引高税では、取引の都度、課税がなされ、その税負担が仕入コストとなる。そのため、取引高税の税率は 10% であるが、事例においては最終消費者への販売段階で、実に 21% ($64 \div 300 \times 100$) もの税負担となる。

要するに、製造から小売に至るまでの取引回数が増加するに伴い税負担が増加するのである。このため、取引数削減の圧力が高まり、経済的に合理性のない企業統合を誘発⁸⁶させる。統合した企業では、税負担が少ない分、統合しない、若しくは、できない企業に比して同一価値の商品を安価で提供できる可能性もあれば、一方で便乗値上げをすることにより、より多くの付加価値を得ることも可能である。金子教授は、「売上税（取引高税）は、公平の観点からも、競争中立性の観点からも欠陥の多い租税」⁸⁷と述べられ、水野教授は「コンツェルンに有利な税制⁸⁸」と説明されている。つまりは、取引高税は、恣意的な企業統合等によって税負担をコントロールし得るという点で、公平性・中立性を求める租税原則からは程遠い存在と考えられる。

②小売上税の課税状況

次に小売上税の課税状況を確認する。課税の流れを示したのが【図表 4】である。

【図表 4】小売上税の課税状況⁸⁹

		製造業者A	卸売業者B	小売業者C	
売 上	販売価格 a	100	200	300	← 消費者へ 転嫁
	消費税	0	0	30	
	税込価格	100	200	330	
仕 入	仕入価格	0	100	200	
	消費税	0	0	0	
	税込価格 b	0	100	200	
付加価値(a-b)		100	100	100	
納 税	売上に係る消費税	0	0	30	
	仕入に係る消費税	0	0	0	
	差引納税	0	0	30	30

小売上税は、小売業者の売上のみを課税の対象とする。つまり単段階課税である。製造

⁸⁶ 沼田博幸「仕入税額控除方式の機能と役割」税研 197 号（2018）35 頁。

⁸⁷ 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂、2019）782 頁。

⁸⁸ 水野忠恒『大系租税法（第 2 版）』（中央経済社、2018）913 頁。

⁸⁹ 沼田博幸「仕入税額控除方式の機能と役割」税研 197 号（2018）36 頁の図解を参考に筆者作成。

業者 A、卸売業者 B の販売価格には税負担はない。小売業者 C は 200 で仕入れた商品に付加価値 100 を加算した 300 で最終消費者に販売し、そこで初めて 30 の税負担が課される。取引高税のように、取引回数に応じて仕入コストが増加することなく、重複課税を防止するうえでは効果的に見える。しかしながら、実際には多くの困難に直面する。まず、課税を行うために小売業者を特定することが必要であるほか、小売業者から購入するのは実際には事業者も含まれていることから、事業者が購入した場合は、その税負担は最終的に販売価格に上乗せされ、税の累積が起きる⁹⁰。水野教授は「消費者に対するサービスの提供の多くは事業者に対してもその提供を行う企業によりなされる」⁹¹と述べ、特にサービスにおいて、事業用と個人消費用の区別の困難性を指摘している。また、金子教授は、小売事業者は零細なものが多いため、実際の売上の把握が困難である⁹²と指摘される。理論上においては、後述する付加価値税と同じ税収を得ることが可能となるが、実際の運用には多くの困難があり、取引高税同様、欠陥の多い租税といわざるを得ない。

③付加価値税の課税状況

最後に付加価値税の課税状況を確認する。課税の流れを示したのが【図表 5】である。

【図表 5】付加価値税の課税状況⁹³

		製造業者A	卸売業者B	小売業者C	
売 上	販売価格 a	100	200	300	← 消 費 者 へ 転 嫁
	消費税	10	20	30	
	税込価格	110	220	330	
仕 入	仕入価格 b	0	100	200	
	消費税	0	10	20	
	税込価格	0	110	220	
付加価値(a-b)		100	100	100	
納 税	売上に係る消費税	10	20	30	
	仕入に係る消費税	0	10	20	
	差引納税	10	10	10	30

製造業者 A には 100 の販売価格に対して 10 の税負担が課される。次に卸売業者 B は 110 で商品を仕入れたわけであるが、このうち 10 は仕入税額控除として納める消費税から控除されるため、100 の付加価値を確保した上で小売業者 C に販売するためには、税抜販売価格 200 で販売すればよい。卸売業者 B が納める消費税は、販売価格 200 に対する 20 から、仕入価格 100 に対する 10 を控除した 10 となり、付加価値 100 に対して 10% をかけた額と等

⁹⁰ 沼田博幸「仕入税額控除方式の機能と役割」税研 197 号（2018）35 頁。

⁹¹ 水野忠恒『大系租税法（第 2 版）』（中央経済社、2018）912 頁。

⁹² 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂、2019）782 頁。

⁹³ 沼田博幸「仕入税額控除方式の機能と役割」税研 197 号（2018）36 頁の図解を参考に筆者作成。

しくなる。次に小売業者 C は、220 で商品を仕入れるが、ここでも仕入税額控除として 20 が納める消費税から控除されるため、100 の付加価値を得るためには税抜販売価格 300 で販売することとなる。小売業者 C が納める消費税は、販売価格 300 に対する 30 から、仕入価格 200 に対する 20 を控除した 10 となり、付加価値 100 に対して 10% をかけた額と等しくなる。最終消費者が負担する消費税は 30 となり、この額は各段階における事業者の納付した消費税に等しくなる。最終消費者が負担する税額と、各取引段階の納税額が等しくなることは、各取引段階の売上側の納税額と仕入側の控除税額が一致し、各取引段階で、かかる仕入税額が控除され、最終消費者に転嫁されたためである。

取引高税との特徴的な違いは、仕入税額控除の存在である。仕入税額控除を行うことによって各段階の事業者は仕入に係る税負担をコストに含める必要がなく、販売価格を算定することとなる。つまり重複課税の排除が可能となる。また取引回数に関係なく各事業者の付加価値に対して課税がなされるため、競争中立性を担保できる。小売売上税との相違は、理論上、最終消費者に対する税負担に関しては同様の結果が得られるが、付加価値税は、すべての事業者を対象に多段階で課税するため小売業者を特定する必要がなく、また、仕入税額控除により小売業者からの購入においても、課税の累積が排除できる点にある。

付加価値税は、上述した他の一般消費税の各種モデルの課題を解消するため仕入税額控除を取り入れたわけである。付加価値税は、一般的かつ多段階の消費税として、1953 年にフランスではじめて採用されて以来、EEC 加盟国をはじめ、さらにはその他のヨーロッパ諸国の間で採用⁹⁴され、わが国の消費税も付加価値税の性質をもつ多段階一般消費税である。このように数多くの国々でも採用されるようになったのは、仕入税額控除を有する付加価値税に以上のようなメリットが存在するためである。

かかる機能や役割を持つ仕入税額控除は、付加価値税の仕組みにおいて如何なる意義を有するのか、次項で考察する。

第 3 項 わが国「消費税」の仕入税額控除の意義

消費税の納付額は、課税資産の譲渡等を課税標準として消費税額を計算した後、課税仕入れ等に係る消費税額を控除して算出される。仕入に係る税額を控除することで課税の累積が排除される仕組みは上述の通りである。

金子教授は、この仕入税額控除を消費税の最も重要な要素の 1 つ⁹⁵と説明され、木村剛志氏は、「消費税の生命⁹⁶」と位置付けている。また田中教授は、「制度の存続を左右する根幹

⁹⁴ 水野忠恒『大系租税法（第 2 版）』（中央経済社、2018）914 頁。

⁹⁵ 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂、2019）813 頁。

⁹⁶ 大島隆夫・木村剛志『消費税法の考え方・読み方（五訂版）』（税務経理協会、2015）252 頁。

的なもの⁹⁷」という言葉で表現される。多くの研究者が消費課税における仕入税額控除を、このように位置づけるのは、上述した取引高税や小売上税にみられる公平性・中立性の阻害要因が、仕入税額控除の適正な執行により、解消されることへの期待からであろう。

上記で確認したように、付加価値税と小売上税との最終的な納付税額は一致し、さらに小売上税は課税が一度で済むのに対し、付加価値税は各取引段階で転嫁と仕入税額控除を繰り返すことになる。執行面においては、小売上税に軍配が上がりそうであるが、それでもなお付加価値税が数多くの国で採用されているのは、上述した小売上税や取引高税のデメリットを付加価値税が解消した点にある。一方で、付加価値税は転嫁と仕入税額控除を繰り返すという一見すると無駄⁹⁸ともとれる行為を繰り返すことが必要とされ、そうすると必然的に各取引段階での仕入税額控除の適正性が重要となる。

西山教授は「消費課税の至上命題は、最終消費者に至るまでの一連の取引で生じる税が、この一連の取引に関わる事業者にとってのコストにも利得にもなることなく、すなわち事業者が負担した仕入税相当額が増額したり減額したりすることなく、最終消費者に転嫁されることである⁹⁹」と述べる。つまり、付加価値税は、直接消費税のように納税義務者と担税者が同一ではなく納税義務者と担税者が異なることを前提とした構造となっているため、各取引段階で発生する税を、転嫁と仕入税額控除を繰り返すことによって最終消費者にその負担を求める構造となっている。かかる付加価値税の性質を考慮すれば、可能な限りにおいて仕入税額控除を適正に計算し、課税の累積を排除することが重要であろう。

【図表 2】のとおり、消費課税における分類は多岐にわたるが、中でも付加価値税は、いまや政府の税収を支える基幹的な税目として、160 を超える国で導入されており、OECD に加盟する 35 か国の中では、付加価値税を導入していないのはアメリカのみである¹⁰⁰。わが国の消費税の種類も、EU 付加価値税の場合と同様に税額算定の仕組みとして仕入税額控除法が採用されている¹⁰¹わけであるが、上述の通り仕入税額控除の方式としてインボイス方式を採用する EU 付加価値税とは異なり、帳簿方式を採用している。

帳簿方式は OECD 加盟国 (35 か国) の中でも日本のみ¹⁰²とされている。わが国の消費税

⁹⁷ 田中治「消費税における仕入税額控除する存在理由と判例動向」『租税法の発展』(有斐閣、2010) 277 頁。

⁹⁸ 沼田博幸「一般間接税としての消費税について 税額控除に関する議論を中心として (山浦久司教授 退職記念論文集)」会計論叢 14 号 (2019) 38 頁。

⁹⁹ 西山由美「消費課税の基本原則—「中立原則」の意義—」税理 57 卷 3 号 (2014) 112 頁。

¹⁰⁰ 鎌倉治子「諸外国の付加価値税 (2018 年版)」国立国会図書館 (2018) 6 頁。

¹⁰¹ 金子宏『租税法 (第 23 版)』(弘文堂、2019) 790 頁。

¹⁰² 西山由美「特集 消費税の仕入税額控除方式のあり方について」税研 197 号 (2018) 54

は、インボイス方式を採用する EU 付加価値税をモデルとして制度設計されたのは明らか¹⁰³とされるが、なぜ、消費税の最も重要な要素¹⁰⁴とされる仕入税額控除の方式は、世界各国で採用されているインボイス方式ではなく、帳簿方式なのであろうか。

そこで次節では、わが国の消費税導入の沿革から帳簿方式が採用された経緯の確認を行い、その採用理由を考察する。

第2節 消費税導入の沿革と帳簿方式採用の理由

第1項 消費税導入の沿革¹⁰⁵

(1) 付加価値税導入議論の背景

わが国で、一般消費税を採用すべきかどうかの問題とされ始めたのは、昭和40年代の後半から¹⁰⁶とされ、当時の背景として昭和46年8月政府税制調査会の「長期税制のあり方についての答申」では、次の点を挙げている。

- ①当時、欧米先進諸国に比べ立ち遅れていた社会保障の拡大等高福祉社会の実現が急速に高まりつつあり、その財源として、当時における国民の消費の高級化、平準化等の状況を考慮して、国民の消費にも応分の負担を求める一般消費税を検討すべき状況にある。
- ②当時の我が国の税制が、直接税、特に所得税に大きなウェイトを置いており、これが行き過ぎると種々の問題が生ずるため、一般消費税を導入する等により間接税のシェアを拡充し、租税負担の実質的公平を図る必要がある。
- ③従来の個別消費税が抱える種々の問題点¹⁰⁷を解決するためには、一般消費税に移行することが必要である。

頁。日本以外の OECD 加盟国はインボイス方式を採用している。

¹⁰³ 西山由美「仕入税額控除」『消費税の研究 日税研論集70号』（日本税務研究センター、2017）467頁。

¹⁰⁴ 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）813頁。

¹⁰⁵ 本項は主に、森信茂樹『日本の消費税導入・改正の経緯と重要資料』（納税協会連合会、2000）4～15頁を参考に執筆した。

¹⁰⁶ 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）784頁。

¹⁰⁷ 個別間接税の問題点として以下のものがある。①価値観や消費態様が多様化しているなか、特定のものだけに課税する制度は時代にそぐわなくなっていた。②経済のソフト化、サービス化等が進展しているにもかかわらず、サービス課税がほとんど行われていなかった。③課税対象が特定の物品等に限定され、課税ベースの広がりや容易に図れないこと等から、税収全体に占める間接税の比重が低下してきていた。④世界の主要国をみても、個別間接税制度をとっているのはわが国だけであり、国際摩擦の一因にもなっていた。『消費税のすべて くらしを未来を築きます。消費税。』大蔵省主税局税制第2課編（大蔵省印刷局、1989）1頁。

④付加価値税は EC 諸国をはじめ欧州のすべての主要国で実施されており、また、取引の国際化等に伴って各国の税制が相互に接近しつつある状況から考えれば、わが国も付加価値税の導入に真剣に取り組むべきである。

当時のこうした背景の中、昭和 48 年のオイルショック、それに伴う景気低迷と税収の落ち込み、他方で景気対策に伴う歳出需要の増加という状況において、昭和 50 年度の歳入は、当初予算に対して 3 兆円近い税収不足が生じることとなり、政府はいわゆる赤字国債の発行に踏み切らざるを得なかった。

危機的財政状況ということが叫ばれはじめる中で、昭和 52 年 10 月、政府税調は「今後の税制のあり方についての答申」を取りまとめ、「今後一般的な税負担の増加を求める方策としては、最終的には、広く一般的に消費支出に負担を求める新税を導入することを考えざるを得ない」とし、さらに「上記提言にかかる方策について、国民の十分な理解を求めつつ、できる限り早期に実施に踏み切っていく決意を持つことが必要である」とあり、政府税制調査会の報告としてはむしろ珍しいくらい熱のこもった結語で結ばれていた¹⁰⁸とされる。こうした高齢化社会到来と経済の一層の国際化に対処して、国民経済に配慮しつつも、高福祉社会を維持していくためには、当時として一般消費税導入は避けて通れない喫緊の課題であった状況が窺える。この状況を受けて、昭和 53 年 12 月に「一般消費税大綱」が政府税調により取りまとめられ、年明けには、「一般消費税（仮称）」を昭和 55 年度中に実現するという方針を盛り込んだ「昭和 54 年度税制改正の要綱」が大平内閣において閣議決定された。

（2）一般消費税（仮称）の失敗

「一般消費税（仮称）」は、政府部内で法案化に向けた作業が進められたが、昭和 54 年 10 月の衆議院の解散総選挙において、大平総理が財政再建の必要性を説く中で「一般消費税（仮称）」について触れたことを巡り多くの懸念が寄せられ、結局、大平総理は昭和 55 年度からの一般消費税導入断念を表明することとなった。同年 12 月には、国会で「財政再建に関する決議」が行われ、「昭和 55 年度に、導入するための具体的方策として、これまで検討してきたいわゆる一般消費税（仮称）は、その仕組み、構造等につき十分国民の理解を得られなかった。従って、財政再建は、一般消費税（仮称）によらず、まず行政改革による経費の節減、歳出の節減合理化、税負担公平の確保、既存税制の見直し等を抜本的に推進することにより財源の確保を図るべきである」とされ、いわゆる一般消費税（仮称）構想については、政治的に断念せざるを得なくなり、消費税導入よりも歳出削減により財政再建を図ることとなる。

¹⁰⁸ 竹下登・平野貞夫監修『消費税制成立の沿革』（ぎょうせい、1993）10 頁。

水野勝氏は、「主税局としては、あらゆる機会を利用して、財政再建の緊要性を訴え¹⁰⁹」たが、社会一般の理解は十分ではなく、中でも「最大の反対は、中小企業者からのものであった¹¹⁰」とし、その主な反対理由として、中小企業者が消費税を転嫁できず自らの負担となる可能性や新たな事務負担に対応できない等を挙げている。また、石弘光氏は、一般消費税導入の議論が「『増税賛成』か『反対』かの選択のみに色分け¹¹¹」されてしまい、「政治的に一般消費税導入が如何に難しいか、かつ危険かを教訓として残すことになった¹¹²」と述べ、当時として新税の導入が如何に困難であったかを述べている。

(3) 売上税の失敗

昭和 55 年度以降は、財政再建決議の線に沿い既存税制の枠内で財源の確保・充実を図っていくという形で努力がなされていった。歳入面の充実策として、法人税率の引上げ(56、59 年度)、物品税の税率の引上げと課税対象物品の拡大(56、59 年度)等、相当規模の増収措置が図られ、また行政改革として、電電公社、専売公社の民営化、国鉄改革等が行われた。さらに、歳出面では、ゼロ・シーリング、マイナス・シーリング等の財政再建努力が行われていった。こうした努力が実り租税負担率(租税収入の国民所得に対する比率)は 56 年の 22.8%から 58 年の 23.4%、60 年の 24.0%という水準まで上昇した。

他方、昭和 52 年度改正以来、所得税減税がなかったことから、サラリーマンを中心とした減税要望が年々強いものとなり、昭和 59 年度改正においては、相当規模の所得税の減税が避けて通れない課題となっていた。しかし、こうした減税を行おうとすれば、既存税制の枠内でのかなりの規模の増収措置が必要とされたことから、前述の法人税率の引上げ等の改正が行われ、物品税については、昭和 56 年に自動車を中心とした税率引上げと併せ、ビデオテープレコーダー、ビデオカメラをはじめとして 22 種類の新規物品等が新たに課税対象とされた。ただし、ワープロ、パソコン等の OA 機器には課税が見送られ、こうした片務的な課税が、その後における間接税の改革論のきっかけの一つ¹¹³となる。昭和 60 年度税制改正においては、この物品税における OA 機器の扱いが大きな問題として取り上げられ、様々な論議の結果、「いまや物品税あるいは現行個別間接税という枠内で問題を考えることには限界があり、間接税を含め抜本的な税制改革を進めることが必要ではないか」という方向に議論が発展していった。

そのような中、昭和 60 年 9 月に中曽根康弘首相は、直接税を税制の中心とする「シャウプ勧告」以来の抜本的税制改革について政府税調に諮問した。これを受け、昭和 61 年 10 月

¹⁰⁹ 水野勝『税制改正五十年 ー回顧と展望ー』(大蔵財務協会、2006) 242 頁。

¹¹⁰ 水野勝『税制改正五十年 ー回顧と展望ー』(大蔵財務協会、2006) 242 頁。

¹¹¹ 石弘光『税制改革の渦中であって』(岩波書店、2008) 109 頁。

¹¹² 石弘光『税制改革の渦中であって』(岩波書店、2008) 109 頁。

¹¹³ 菊谷正人『税制革命』(税務経理協会、2008) 86 頁。

に「税制の抜本の見直しについての答申」がまとめられ、「所得・消費・資産等の課税ベースを適切に組み合わせつつ、全体として、バランスのとれた税体系を構築することが肝要である」と考える。「今後、間接税が税体系においてより適切な地位を維持するよう検討を加えるべきである」と考える。」という基本的考え方の下、消費一般を原則的に課税対象とする方式へと転換を図り、幅広く薄く負担を求める消費税の導入が検討された。

新しいタイプの間接税については、A案（製造業者売上税）、B案（事業者間免税の売上税）、C案（日本型付加価値税）の仕組みが示され¹¹⁴、この答申を基調にして自民党税制調査会も検討に入り、租税中立性、インボイスによる租税転嫁の明確化、納税者間の相互牽制等を理由にして付加価値税の採用に動き、それを「売上税」と改称し¹¹⁵、昭和62年度税制改正の要綱を経て、昭和62年2月4日、売上税法案が国会に提出された。売上税の概要は、税率5%、税額票による前段階税額控除方式を採用、課税売上高1億円以下の事業者を非課税（課税選択をした場合には簡易課税制度の対象）とするものであった。また、非課税品目は51項目にのぼった。

しかし、売上税法案を含む税制改革三法案は、本会議での趣旨説明も行われず、全く審議が行われないうちに、すべて廃案となる¹¹⁶。石弘光氏は「中曽根首相のいわゆるウソツキ発言¹¹⁷」に端を発し、「公約違反としてマスコミそして一般国民から厳しく追求され…法案が国会に提出されるや世論は売上税反対の一色に染まることになった¹¹⁸」と当時の政治状況を説明している。また、売上税、そしてその後の消費税の創設にも大蔵省主税局担当審議官として直接携わった尾崎護氏は、「売上税独り語り¹¹⁹」に個人的な見解として主に次の問題点を指摘している。①政府税調への諮問から法案提出まで1年4か月余りの期間を要したが、世間一般の国民が新しい間接税の導入を現実問題として認識することとなった自民党税調の「基本方針」の発表から法案の提出までが2ヶ月しかなかったことが、「急ぎ過ぎ」との印象を与えてしまったこと、②売上税は、税相当額を販売価格に上乗せすること、すなわち転嫁を予定した税であったが、中小事業者を中心に、税額の転嫁に対する懸念が強く表

¹¹⁴ 山田晃央「消費税の事業者免税点の在り方についての一考察」税務大学校論叢88号（2017）36～37頁。

¹¹⁵ 菊谷正人『税制革命』（税務経理協会、2008）87頁。

¹¹⁶ 水野勝『税制改正五十年－回顧と展望－』（大蔵財務協会、2006）427頁。

¹¹⁷ 中曽根総理は、昭和61年7月の衆参両院同日選挙に向けてのキャンペーンで同年6月14日に「大型間接税と称するものは、やる考えはない」と発言しながらも、選挙で自由民主党大勝後に一転して、日本型付加価値税たる売上税の導入を図ったとされる。石弘光『税制改革の渦中であって』（岩波書店、2008）110～111頁。

¹¹⁸ 石弘光『税制改革の渦中であって』（岩波書店、2008）111頁。

¹¹⁹ 尾崎護「売上税独り語り」（ファイナンス、1987.9～11月号）森信茂樹『日本の消費税導入・改正の経緯と重要資料』（納税協会連合会、2000）12～14頁。

明されたこと、③「税額票」を用いることが、事業者の事務を煩雑にし納税コストを高めると批判されたことや、税務署から税額票番号の付与を受けることが企業背番号制につながり、所得税や法人税の課税強化につながると危惧されたこと等である。

売上税の失敗は、「8年前の一般消費税から引き続く挫折であり…当時の空気としては、今後少くとも10年間、消費税導入の議論は出来ないと考えられた¹²⁰⁾とされ、当時の状況として、一般消費税の採用は避けて通れない喫緊の課題であったにもかかわらず、その導入は極めて厳しい状況であったことが窺える。

(4) 消費税法の導入

売上税法案は廃案となったものの、税制改革の重要性はその後も与野党の税制改革協議会で議論され、昭和62年9月には所得税の減税と利子課税(マル優の廃止)を内容とする法案が、抜本的税制改革に先行する形で成立した。税制改革論議は、その後も竹下新内閣の下、昭和62年11月、政府税制調査会への諮問を皮切りに精力的な審議が重ねられた結果、昭和63年4月28日、「税制改革についての中間答申」が取りまとめられた。中間答申の柱である「望ましい間接税制度」の内容については、その基準として、以下の点を挙げている。

- ①消費に広く公平に負担を求めるもの
- ②簡素で分かり易く、取引慣行に配慮したもの
- ③納税者・税務関係者の事務負担に配慮したもの
- ④産業経済に対して中立的であり国際的な摩擦を招かないもの

上記の基準を満たす間接税の類型については、基本的には累積排除方式の多段階課税が望ましいとし、累積排除の方法として「税額別記の書類による方法」と「自己記録による方法」のいずれかを慎重に決定すべきであるとした¹²¹⁾。つまり、インボイス方式か帳簿方式かを慎重に決定すべきである旨を述べているわけであるが、これは上述の「売上税独り語り」でも指摘された、売上税法案において「税額票」を採用したことによる中小事業者からの批判もその理由の1つであろう。

昭和63年6月14日には自民党税調において「税制の抜本改革大綱」が決定され、政府税調も翌15日「税制改革についての答申」をとりまとめた。これをうけて竹下内閣は、「税制改革法案」「所得税法の一部を改正する法律案」「地方税法の一部を改正する法律」「地方譲与税法案」「地方交付税法の一部を改正する法律案」及び「消費税法案」の税制改革関係六法案を昭和63年7月に閣議決定し、国会に提出した。法案は国会へ提出されたもののルート事件など早期に究明すべき案件も多数あり、審議になかなか入れない状況¹²²⁾が続き、

¹²⁰⁾ 石弘光『税制改革の渦中であって』(岩波書店、2008) 112頁。

¹²¹⁾ 竹下登・平野貞夫監修『消費税制成立の沿革』(ぎょうせい、1993) 261~262頁。

¹²²⁾ 石弘光『税制改革の渦中であって』(岩波書店、2008) 113頁。

また、野党の審議拒否にあいながらも、自民・公明・民社の三党協調により昭和 63 年 12 月に強行採決され¹²³、平成元年 4 月 1 日から施行されることとなった。わが国の消費税は、大平内閣の一般消費税の挫折から 10 年¹²⁴の歳月を要し、4 度目¹²⁵の挑戦の末、ようやく導入されるに至ったのである。

ただし、大平内閣の「一般消費税（仮称）」の法案化断念、中曽根内閣の「売上税法案」の廃案という失敗を活かし、竹下内閣では、事業者（納税義務者）の反対を緩和する形で政治的妥協的な特例措置を容認¹²⁶することとなる。

主なものとして、小規模事業者の納税事務負担の軽減等の観点から「免税点制度」が採用され、実額による仕入税額控除の計算等が過重負担になるため、実額計算に代えて「みなし仕入率」を用いた「簡易課税制度」が導入された。また、仕入税額控除の方法として、中曽根内閣の売上税法案では、取引ごとに税額別記を要する税額票を用いた「インボイス方式」の導入が提案されていたが、消費税法では、事業者への事務負担軽減への配慮から、帳簿上の売上高・仕入高から消費税額を計算する「帳簿方式」が採用された。

第 2 項 税額計算として帳簿方式が採用された理由

仕入税額控除の方式として、売上税法案導入時における昭和 61 年 10 月「税制の抜本の見直しについての答申」では「一般消費税（仮称）は、インボイスによらない仕入控除方式を採っており、その仕組み、構造等につき十分国民の理解を得られなかった¹²⁷」とし、この時点では帳簿方式を検討の対象から外している。この点、水野勝氏は売上税法案がインボイス方式を採用しようとした理由として「実際の納付税額に限り控除を認めることとし、制度の信頼性、透明性を高める¹²⁸」ためであったと述べ、尾崎護氏は「一般消費税（仮称）と異なり売上税が税額票制度を採用したことも、的確な転嫁を行う上で有効に働くものと考えられていました。¹²⁹」と述べている。つまり、帳簿方式に比しインボイス方式のほうが仕入税額控除の計算において信頼性・透明性が高く、さらに税額の転嫁を行う上でも有効である旨を述べている。

かかる指摘は、消費税が一般間接税であり、適正な仕入税額控除をもって課税の累積を排

¹²³ 菊谷正人『税制革命』（税務経理協会、2008）88 頁。

¹²⁴ 石弘光『税制改革の渦中であって』（岩波書店、2008）113 頁。

¹²⁵ 1 度目の挑戦は「シャープ勧告」による「付加価値税」であり、昭和 25 年度税制改正で導入が図られた。石弘光『税制改革の渦中であって』（岩波書店、2008）106 頁。

¹²⁶ 菊谷正人『税制革命』（税務経理協会、2008）88 頁。

¹²⁷ 税制調査会 昭和 61 年 10 月「税制の抜本の見直しについての答申」80 頁。

¹²⁸ 水野勝『税制改正五十年 - 回顧と展望 -』（大蔵財務協会、2006）381 頁。

¹²⁹ 尾崎護「売上税独り語り」（ファイナンス、1987.9～11 月号）森信茂樹『日本の消費税導入・改正の経緯と重要資料』（納税協会連合会、2000）175～176 頁。

除し、税負担が物品やサービスのコストに含まれて最終消費者に転嫁することを予定しているからである。そうであれば、仕入税額控除は、より信頼性が高いインボイス方式を採用すべきであったが、上述のとおり導入された消費税法では帳簿方式を採用するに至った。

湖東教授は、「売上税の反省にたつて、事業者が法人税・所得税の申告のため従来から作成している帳簿等によって仕入税額控除を行えるようにし、消費税（仕入税額控除）のために特別に新たな事務負担を一切求めない仕組み¹³⁰」として帳簿方式が採用された旨を述べている。つまり、わが国の事業取引においては、インボイスを発行する習慣が一般的ではなく、また、その発行を新たに義務づけることは事業者にとって大きな負担となること等¹³¹の理由から、従来から記帳している帳簿等の記録を用いて仕入税額控除を行うことで、事業者に対して新たな事務負担を発生させないことが帳簿方式採用の理由としている。

一方で、帳簿方式の下では、免税事業者からの仕入に対しても仕入税額控除が可能であり、課税事業者から取引を忌避される恐れがない¹³²という観点から、帳簿方式の採用理由は納税事務コストを節減する税制簡素化措置ではなく、中小事業者を保護する産業政策とみるべき¹³³との見解もあり、昭和 63 年 4 月「税制改革についての中間答申」でも同様の意見が述べられている¹³⁴。確かに、インボイス方式の下では、免税事業者が仕入時に負担した税額を、仮に販売価格に織り込まなかったとしても、仕入税額控除の対象とならないことを理由に、取引から排除される可能性はあり得、結局、零細な事業者であっても課税事業者を選択せざるを得なくなる事態が想定される。しかしながら、インボイス方式を採用しようとした売上税法案では、こうした事態を想定して、簡易課税制度の適用上限を、一般消費税（仮称）の 4,000 万円から 1 億円へと大幅に引き上げ、一定の配慮を行っている。つまり、課税売上高が 1 億円以下である事業者は簡易課税制度を選択することで、実額による仕入税額控除の計算等が不要となり事務負担は軽減され、さらに多くの場合において当該事業者に対し益税を齎す可能性が高く¹³⁵、結果として、インボイス方式の下でも中小事業者は保護される仕組みを採っていたのである。

インボイス方式においても中小企業者は、簡易課税制度の適用拡大等により経済的に保護されていたとすれば、帳簿方式採用の最大の理由は、中小事業者に対する産業政策ではな

¹³⁰ 湖東京至『消費税法の研究』（信山社、1999）88 頁。

¹³¹ 金子宏「消費税法の基本的問題点」『消費税法 日税研論集 30 号』（日本税務研究センター、1995）16 頁。

¹³² 宮島洋編『消費課税の理論と課題（二訂版）』（税務経理協会、2003）9 頁。

¹³³ 宮島洋編『消費課税の理論と課題（二訂版）』（税務経理協会、2003）10 頁。

¹³⁴ 税制調査会 昭和 63 年 4 月「税制改革についての中間答申」43 頁。

¹³⁵ 本稿では、簡易課税制度における益税問題に関する検討は行わないが、藤巻一男「消費税法における簡易仕入税額控除制度の問題と限界：人件費アプローチに基づく特例措置の提言」新潟大学経済論集 104 号（2018）において詳細な検討がなされている。

く、既存の所得税・法人税の延長処理で対応ができ、消費税のために特別な記帳等をしなくても済むようにした制度と捉えることが妥当であろう。

消費税導入当時の村山大蔵大臣の答弁でも「売上税のときの…最大の難点は事業者の事務負担、これが一番大きな問題であったわけでございます。それで、一般的にこれをまず除こうということで第一にやりましたのは、税額票発行方式でなくて帳簿方式にしたということ…帳簿は所得税、法人税の帳簿をつけておいていただければ、あとほんのちょっと直していただければ大体納付税額は計算できるようにしたという点。¹³⁶」と述べており、事業者の事務負担に配慮したことを第一の理由として帳簿方式を採用した旨を説明している。

要するに消費税は、売上税法案失敗の反省のもと、インボイス方式による信頼性・透明性の高い仕入税額控除や、的確な税額転嫁を犠牲にし、従来から作成している法人税・所得税申告のための帳簿等を利用することで、新たな事務負担を一切求めない仕組み、つまり事務負担の軽減措置を最優先として帳簿方式を導入したわけである。

かかる背景により採用された帳簿方式であるが、前章では、帳簿方式における仕入税額控除の「仕入時の不明確性」や「期間対応的発想」とされる性質が、仕入税額控除の方法の1つである個別対応方式の適用に際し、その用途区分に係る判断基準の解釈に影響を与えているものと推察した。そこで、次節では、本節で確認した帳簿方式の採用経緯を踏まえた上で、帳簿方式における仕入税額控除が如何なる性質のものであるのかを確認し、かかる性質を基に、個別対応方式の用途区分に係る判断基準を如何に解釈すべきか検討する。

第3節 帳簿方式の性質

第1項 仕入税額控除における帳簿方式の性質

消費税導入の経緯を概観すると、消費税がわが国にとって初めての経験であるため、特に中小事業者にとっては事務負担等が懸念材料となり、その結果、付加価値税として信頼性の高いインボイス制度ではなく帳簿方式を採用せざるを得なかった、つまり付加価値税の理念よりも、政治的な配慮¹³⁷を優先させて帳簿方式が採用されたと推察される。こうした背景により採用された帳簿方式は、具体的にどのように仕入税額控除がなされるのか検討する。

消費税の納付税額の計算に当たっては、課税期間の課税売上げに係る消費税額から、課税

¹³⁶ 国会会議録 第114回 衆議院 予算委員会 第006号 平成01(1989)年02月27日(月曜日) <https://seijidb.com/kokkai/meetings/35105> (閲覧日2020.8.14)。

¹³⁷ 税制調査会の答申でも「今回、消費全般に対する税制の導入に当たって『自己記録による方法』を選択することは容認できるが、今後の消費税の定着とともに、将来は税額別記の書類により控除する方法にしていくことが望ましい。」と述べており、「帳簿方式」の採用を「容認」という文言で表現し、将来的には制度の信頼性が高いとされる「インボイス方式」が望ましい旨を述べている。税制調査会 昭和63年6月「税制改革についての答申」2頁。

仕入れ等に係る消費税額を控除することで算出される。ここで「課税仕入れ」とは、事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供（給与等を対価とする役務の提供を除く。）を受けることをいう（消費税法2条12号）。

条文上、取引の相手先を「他の者」としていることから、課税仕入れ等の相手方は、事業者、免税業者及び一般消費者とされ、要するに相手先を問わない¹³⁸こととなる。また、帳簿方式では、ある取引が課税仕入れに該当するかどうかは、物品またはサービスの取引にかかる購入者が、供給者の取扱いとは無関係に、自己の帳簿を基礎として判断し税額控除の計算をすることになっている¹³⁹。「課税仕入れ」の定義として、仕入を行った者の立場からみて、それが「課税仕入れ」に該当するか否かが判断基準であり、その取引が売手側において、課税売上となっているのか否かは、問われていない。要するに、仕入税額控除の要件は、仕入を行う者の立場からみて、その取引が「課税仕入れ」に該当し、かつ、帳簿または請求書等により、取引があったことを証明することで充足される（消費税法30条7項）。

つまり、帳簿制度のもとでは、前段階の事業者とは牽連関係にない¹⁴⁰のである。これを図解で示すと以下のようなになる（下記【図表6】）。

前提条件として、ある商品を、製造業者A（課税事業者）が製造し、それを購入したB（課税事業者か免税事業者等か不明）がさらに小売業者C（課税事業者）に販売し、Cは最終消費者に販売する。A・B・Cのそれぞれの販売価格は、各者がすべて課税事業者であり税負担がないと仮定した状態で100・200・300とし、その仮定のもとでは各者の付加価値はすべて100とする。また、税率は10%とする。

【図表6】帳簿方式における課税状況¹⁴¹

		製造業者A	B 課税事業者？ 免税事業者？	小売業者C	
売 上	販売価格 a	100	?	300	消費者 へ 転 嫁
	消費税	10		30	
	税込価格	110		220	
仕 入	仕入価格 b	0	100	200	
	消費税	0	10	20	
	税込価格	0	110	220	
付加価値(a-b)		100	?	100	
納 税	売上に係る消費税	10	?	30	
	仕入に係る消費税	0	?	20	
	差引納税	10	?	10	30

¹³⁸ 岩下忠吾『総説消費税法（改訂版）』財経詳報社（2006）273頁。

¹³⁹ 沼田博幸「消費税の今後のあり方について（沼田博幸教授 猪鼻孝夫教授 退職記念論文集）」会計論叢15号（2020）47頁。

¹⁴⁰ 水野忠恒『租税法（第5版）』有斐閣（2011）743頁。

¹⁴¹ 筆者作成。

小売業者 C は、B から 220 で商品を仕入れ、当該取引を「課税仕入れ」と判断し、自己の帳簿をもとに 20 の仕入税額控除を行う。100 の付加価値を得るため税抜販売価格 300 で販売し、売上に係る消費税 30 から仕入税額控除 20 を差引き 10 の納税をする。一方の、B は、小売業者 C に対して商品を 220 で販売したが、そのうち 20 が売上に係る消費税として納税されるのか否かが不明となる。仮に 20 部分が売上に係る消費税として認識され納税されるならば、B の納税額は仕入税額控除 10 を差引き 10 となり、最終消費者が負担する消費税額 30 と各段階における事業者の納付した消費税は等しくなる。しかし、B が免税事業者であれば、納税額は 0 となり（付加価値は $220 - 110 = 110$ ）、また、B が課税事業者であったとしても、B にとって 220 の取引が課税対象外等と判断されれば、納税額は -10 （付加価値は $220 - 100 = 120$ ）となり、いずれにおいても最終消費者が負担する消費税額 30 と各段階における事業者の納付した消費税は一致しない。

本章第 1 節の【図表 5】付加価値税の課税状況で確認したとおり、本来、付加価値税は、納税義務者と担税者が異なることが前提であり、各取引段階で発生する課税の累積を適正に排除することにより、最終的には消費者により負担されることが予定されているため、売手側と買手側においては税の連続性を待たなければならない。しかしながら、帳簿方式においては、前段階税額控除の仕組みにおいて必要とされる税の連鎖は存在¹⁴²せず、消費税の転嫁と負担を不透明なものとし、またいわゆる益税の原因となっている¹⁴³。要するに、売手と買手の個々の取引にかかる税の連続性を担保した適正な税額計算を行うことよりも、従来から作成している法人税・所得税のための帳簿等を主体とした税額計算を優先している。

また、仕入税額控除の計算方法を定める消費税法 30 条 1 項は「…当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額（当該課税仕入れに係る支払対価の額に 110 分の 7.8 を乗じて算出した金額をいう。）の合計額を控除する。」（下線は筆者による。）と規定している。要するに、仕入税額控除額は、従来から作成している法人税等に係る帳簿に集計された、課税仕入れに該当する費用項目等の合計額を割戻すことにより計算される。つまり、帳簿方式における、仕入税額控除は、個々の取引時点は観念されず、法人税等の帳簿を基に課税期間末において、その計算がなされる。

なお、平成 5 年 11 月税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」では「控除税額の計算が自己記帳に基づく帳簿により行われることについて、制度の信頼性の観点から疑問が提起されている¹⁴⁴」と指摘し、平成 6 年の税制改革において、仕入税額控除方式の改正が行われ平成 9 年 4 月 1 日以降に行われる課税仕入れ等から、帳簿と請求書等のいずれも

¹⁴² 沼田博幸「消費税の今後のあり方について（沼田博幸教授 猪鼻孝夫教授 退職記念論文集）」会計論叢 15 号（2020）48 頁。

¹⁴³ 金子宏「消費税制度の基本的問題点」『消費税 日税研論集 30 号』（日本税務研究センター、1995）3 頁。

¹⁴⁴ 税制調査会 平成 5 年 11 月「今後の税制のあり方についての答申」34 頁。

が必要とされる「請求書等保存方式」となった。

金子宏教授は、「帳簿および請求書等の保存が義務づけられたのは、消費税制度を EU 型のインボイス方式に切り換えるための準備の意味をもっていただけと考えられる。¹⁴⁵」と指摘する。つまり、これまでの「帳簿方式」は、自己が作成した帳簿のみで判断を行うことが可能であったが、「請求書等保存方式」は取引相手から受け取った請求書等も必要とされる。すなわち、仕入税額控除に、取引相手の存在をより確実にしようとする要件を織り込んだわけである。そういう意味では「請求書等保存方式」は、取引が確実に存在することを要件とした帳簿方式¹⁴⁶と言える¹⁴⁷。

しかしながら、あくまで消費税法 30 条 7 項の規定を「帳簿又は請求書等の保存」から「帳簿及び請求書等の保存」（下線は筆者による。）としたのみであって、請求書等保存方式に改正後も、売手の納税義務と買主の税額控除の権利の間に税の連続性はなく、また、法人税等に係る帳簿を基に、課税期間末を前提として仕入税額控除の計算がなされる¹⁴⁸点は、従前の帳簿方式と同様である。

第 2 項 帳簿方式が期間税に類似する性質をもち得る根拠

わが国の消費税は、売上税法案失敗の反省のもと、従来から作成している法人税・所得税申告のための帳簿等を利用することで、新たな事務負担を一切求めない仕組みをもって導入された。当該帳簿方式による仕入税額控除は、買手側において、売手側の課税関係を考慮

¹⁴⁵ 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂、2019）815 頁。

¹⁴⁶ 本稿では、第 4 章以降において「インボイス方式」と区別するため、特に記載のない限り「請求書等保存方式」を含めて「帳簿方式」と記述する。なお、以下の学術論文においても、「インボイス方式」との対立概念として請求書等保存方式へ改正後も「帳簿方式」としている。佐藤良「インボイス方式導入をめぐる経緯と課題」調査と情報 949 号（2017）、矢野秀利「消費税の政治経済学（第 2 回）課税ベースの計算 インボイス方式と帳簿方式」税経通信 66 巻 13 号（2011）、沼田博幸「消費税の今後のあり方について：帳簿方式からインボイス方式への移行を中心として（沼田博幸教授 猪鼻孝夫教授 退職記念論文集）」会計論叢 15 号（2020）等。

¹⁴⁷ 沼田博幸「消費税の今後のあり方について：帳簿方式からインボイス方式への移行を中心として（沼田博幸教授 猪鼻孝夫教授 退職記念論文集）」会計論叢 15 号（2020）48 頁。

¹⁴⁸ 平成 5 年 11 月税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」では「（請求書等の保存要件を必要としながらも）仕入税額控除の方法については、これまでの制度の導入期において、現行の税率構造や非課税取引範囲の下で帳簿方式を採用してきたことは適切な選択であり、今後とも基本的にはこれによることか望ましい」としている。税制調査会平成 5 年 11 月「今後の税制のあり方についての答申」35 頁。

せず、自己の帳簿を基礎として判断し、さらに課税期間末に当該帳簿に集計された費用項目等を割戻すことにより、その計算を行う。本来、付加価値税は、納税義務者と担税者が異なることが前提であり最終的に消費者により負担されることが予定されているわけであるから、各取引段階で発生する課税は、売手側と買手側において連続性を待たなければならない。しかしながら、帳簿方式のもとでは、この連続性が存しない。つまり、付加価値税として重要な要素である個々の取引に係る課税の連続性よりも、法人税等のために作成された帳簿を基に、課税期間末を前提として控除額を計算するという仕組みが重視された。

沼田教授は「本来は、付加価値税なのですが、導入の経緯から、直接税のような仕組みが取り入れられており、いわば、間接税と直接税の二重構造になっていると言える¹⁴⁹」と述べられる。さらに、水野教授もわが国の消費税における帳簿方式を「実態としては仕入れ控除方式¹⁵⁰(the subtraction method)に類似する¹⁵¹」とした上で「インボイス型付加価値税では少なくとも形式的には税額が移転されるのに対し、仕入れ控除型の付加価値税は売上高や仕入れ高につき企業自身によって計算がなされるため、前段階の税額が移転されるとは限らない¹⁵²。年度末まで最終税額も定まらない。そのため、この税は、法人税に接近する¹⁵³」と述べている。こうした「直接税のような仕組み」や「法人税に接近する」という指摘は、帳簿方式における仕入税額控除が、売手側の課税関係を考慮せず、自己の帳簿を基礎として税額控除の計算を行い、さらに所得税、法人税で作成される帳簿を基として、課税期間末を前提に、かかる計算がなされるという点を踏まえてのことであろう。こうした、法人税等のために作成された帳簿を主体とし、課税期間末を前提として控除額を計算するという性質を勘案すると、帳簿方式における仕入税額控除は、個々の取引時点を観念する取引税と捉えることは困難であり、むしろ、所得税、法人税に類似し、すなわち期間税¹⁵⁴に類似する性質を有すると考えられる。

¹⁴⁹ 沼田博幸「消費税をより簡素で公正なものに：構造上の問題を中心として」 租税研究 838号 (2019) 84頁。

¹⁵⁰ 「売上高から仕入れ高を控除することによって付加価値を計算する仕組み」をいう。水野忠恒「消費税の構造」『消費税 日税研論集 30号』(日本税務研究センター、1995) 92頁。

¹⁵¹ 水野忠恒「消費税の構造」『消費税 日税研論集 30号』(日本税務研究センター、1995) 85頁。

¹⁵² 同旨の見解として、餅川正雄「日本における一般消費税に関する研究」広島経済大学研究論集第39巻第3・4号 (2016) 50頁。

¹⁵³ 水野忠恒「消費税の構造」『消費税 日税研論集 30号』(日本税務研究センター、1995) 97頁。

¹⁵⁴ 所得税、法人税は、一定期間の利益や所得を計算する「期間税」に分類される。金子宏『租税法 (第23版)』(弘文堂、2019) 864頁。

かかる課税期間末を前提とした期間税に類似する性質に照らせば、仕入税額控除の方法の1つである個別対応方式の適用に際し、その用途区分を個々の取引時点で確定させる必要性はないと考える。上述のとおり、帳簿方式における仕入税額控除は、課税仕入れ等があった日の属する課税期間末において、帳簿上に集計された費用勘定等に係る課税仕入れ等の合計額を割戻すことにより計算される。この帳簿上の費用勘定等の金額は、日々の取引に係る会計処理により積み重ねられ、その事業年度末等における決算作業時に、それらの取引に係る処理内容の再確認や見直し等を経て、最終的に確定する。こうした日々の会計処理に始まり期末の決算作業等を経て、その最終的な金額が確定する過程に合わせて、ある課税仕入れ等が「課税売上（又は非課税売上）にのみ」要するのか、あるいは「共通対応」に該当するのかを、仕入時から課税期間末までの期間中の現実の使用状況等を踏まえて判断を行うことが合理的であろう。

第4章 仕入税額控除における適格請求書等保存方式の性質

前章では、帳簿方式における仕入税額控除が、帳簿を主体に課税期間末を前提として、その計算がなされるという観点から、期間税に類似する性質を有することを確認し、かかる性質に照らせば、仕入税額控除の方法の1つである個別対応方式の適用において、その用途区分は、個々の取引時に確定させる必要はなく、帳簿を基に仕入時から課税期間末までの期間を通じて判断を行うことが合理的であると指摘した。

令和5年10月には、帳簿方式（現行の請求書等保存方式）から適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス方式）に変更することが予定されている。この書類保存方式の転換に関して、増井教授は「消費税法創設以来のモデル・チェンジであり、その運用を構造的に変化させる¹⁵⁵」と述べられる一方で、田中教授は「『大山鳴動して鼠一匹』という結果になるのかもしれない。¹⁵⁶」との見解を述べられる。仕入税額控除の計算は、帳簿方式においては、第3章で述べたとおり、課税期間末を前提として帳簿上の集計に基づく割戻し計算が行われるのに対し、インボイス方式では一般にインボイス上に記載された税額の積上げ計算が行われる¹⁵⁷。つまり、仕入税額控除の集計方法や認識すべきタイミングが決定的に変化すると推察され、こうした変化等が、仕入税額控除の方法の1つである個別対応方式の判断基準に如何なる影響を与えるのか検証する必要がある。

そこで本稿では、仕入税額控除の計算において、令和5年10月1日から施行が予定されている適格請求書等保存方式が、帳簿方式に対して如何なる変化を齎すのかを検討し、かかる検討で得た変化や、適格請求書等保存方式の有する仕入税額控除の性質を踏まえて、個別対応方式の判断基準を考察する。

なお、適格請求書等保存方式を施行するための経過措置として、令和元年10月1日から令和5年9月30日までの期間に限り、複数税率に対応するための「簡素な方法」として「区分記載請求書等保存方式」が施行されている¹⁵⁸ため、適格請求書等保存方式の制度内容を確認する前提として、本章第1節では、「区分記載請求書等保存方式」の内容を確認する。

第1節 区分記載請求書等保存方式の概要

区分記載請求書等保存方式と従来の請求書等保存方式との顕著な相違点は、従来の請求書等への記載事項に「軽減対象課税資産の譲渡等がある場合にはその旨」及び「税率の異なる

¹⁵⁵ 増井良啓「今後の消費税法上の解釈問題」ジュリスト No.1539（2019）59頁。

¹⁵⁶ 田中治「特集 消費税の仕入税額控除方式のあり方について」税研197号（2018）52頁。

¹⁵⁷ 佐藤良「インボイス方式導入をめぐる経緯と課題」調査と情報949号（2017）12頁。

¹⁵⁸ 芹澤光春「消費税 税率アップ・転嫁対策・軽減税率・インボイス 完全対応ハンドブック」税理（臨増）62巻4号（2019）104頁。

るごとに合計した対価の額」を追加する必要がある点、及び、従来の帳簿への記載事項に「軽減対象資産の譲渡等に係るものである旨」を追加する必要がある点である（平成 28 年改正法附則 34②）。ただし、区分記載請求書等保存方式に移行後、取引相手から記載事項を満たさない請求書等を受領する可能性が想定される。このような場合には受領した側で事実に基づいて追記することが認められる（平成 28 年改正法附則 34③）。

また、従来の請求書等保存方式では、「3 万円未満の取引」及び「請求書等の交付につきやむを得ない理由があるとき」については、請求書等の保存がなくとも、法令に規定する事項が記載された帳簿の保存のみで仕入税額控除が認められていた。この取り扱いは、区分記載請求書等保存方式への移行後も同様となっている（消費税の軽減税率制度に関する Q & A（制度概要編）問 14）。

なお、後述するが、令和 5 年 10 月 1 日から施行予定の適格請求書等保存方式では、免税事業者は適格請求書等を発行できないため、免税事業者からの課税仕入れ等は、原則として仕入税額控除の対象とならないのであるが、区分記載請求書等保存方式では、従来制度と同様に免税事業者からの課税仕入れ等であっても、仕入税額控除の対象となる（消費税の軽減税率制度に関する Q & A（制度概要編）問 15）。

軽減税率に関する一定の事項が記載された請求書等や帳簿の保存を仕入税額控除の要件とはするものの、記載事項を満たさない請求書等には受領した側で事実を追記することが認められている点、帳簿のみで仕入税額控除が可能とされる要件が同様である点、免税事業者からの課税仕入れ等に対しても従来と同様に仕入税額控除の対象となる点等を踏まえると、区分記載請求書等保存方式は、従来の請求書等保存方式の考え方を維持¹⁵⁹したものであり、基本的には現行の仕組みと変わらない¹⁶⁰とされる。このように見ると区分記載請求書等保存方式の位置付けは、適格請求書等保存方式への円滑な移行に向けての暫定的な制度といえる。

次節において、適格請求書等保存方式の制度の確認を行う。

第 2 節 適格請求書等保存方式

第 1 項 適格請求書発行事業者登録制度等

（1）適格請求書発行事業者の登録と公表

適格請求書発行事業者の登録を受けることができるのは、課税事業者に限られ（新消法 57 条の 2 ①）、登録を受けようとする事業者は、納税地の所轄税務署長に登録申請を提出する

¹⁵⁹ 政府広報オンライン 消費税の軽減税率制度 https://www.gov-online.go.jp/tokusyuu/keigen_zeiritsu/jigyosya/kubunkisai.html（閲覧日 2020.5.4）。

¹⁶⁰ 沼田博幸「一般間接税としての消費税について 税額控除に関する議論を中心として（山浦久司教授 退職記念論文集）」会計論叢 14 号（2019）69 頁。

必要がある（新消法 57 条の 2 ②）¹⁶¹。また、適格請求書発行事業者登録簿の内容（氏名又は名称、登録番号その他一定の事項）は、国税庁のホームページにおいて公表されることとなっており（新消法 57 条の 2 ④）、登録が取り消された場合又は効力を失った場合等には、その年月日が国税庁のホームページにおいて公表される¹⁶²。

（2）適格請求書発行事業者の義務

適格請求書発行事業者は、国内において課税資産の譲渡等を行った場合に、相手方（課税事業者に限る）からの求めに応じて適格請求書を交付する義務が課される（新消法 57 条の 4 ①）。ただし、不特定かつ多数の者に課税資産の譲渡等を行う一定の事業を行う場合には、適格請求書に代えて、適格簡易請求書を交付することができる（新消法 57 条の 4 ②）。

また、交付した適格請求書等の記載事項に誤りがあったときは、書類を交付した相手方（課税事業者に限る）に対して、修正した適格請求書、適格簡易請求書又は適格返還請求書を交付しなければならない（新消法 57 条の 4 ④）。さらに、交付した適格請求書等の写し（又は電磁的記録）を保存する義務も課される（新消法 57 条の 4 ⑥）。

なお、適格請求書発行事業者以外の者が作成した書類で適格請求書等に誤認されるおそれのある表示をした書類の交付や、適格請求書発行事業者が作成した偽りの記載をした適格請求書等の交付は禁止されており（新消法 57 条の 5）、こうした禁止規定の違反に対しては、罰則規定が設けられている（新消法 65 条の 4）。

第 2 項 記載事項

適格請求書、適格簡易請求書には、次の事項の記載が必要となる（新消法 57 条の 4 ①②）。

【図表 7】 適格請求書と適格簡易請求書の記載事項¹⁶³（下線は筆者による。）

適格請求書	適格簡易請求書
①適格請求書発行事業者の氏名又は名称及び登録番号	①同左

¹⁶¹ 登録申請書は、令和 3 年 10 月 1 日から提出することができる。国税庁 HP 消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関する Q & A 問 2

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/qa/01-01.pdf>（閲覧日 2020.12.21）。

¹⁶² 国税庁 HP 消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関する Q & A 問 13 <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/qa/01-01.pdf>（閲覧日 2020.12.21）。

¹⁶³ 国税庁 HP 消費税の仕入税額控除制度における 適格請求書等保存方式に関する Q&A <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/qa/01-01.pdf>（閲覧日 2020.12.21） 問 38 を元に作成。

②課税資産の譲渡等を行った年月日	②同左
③課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容（課税資産の譲渡等が軽減対象資産の譲渡等である場合には、資産の内容及び軽減対象資産の譲渡等である旨）	③同左
④課税資産の譲渡等の税抜価額又は税込価額を税率ごとに区分して合計した金額及び適用税率	④課税資産の譲渡等の税抜価額又は税込価額を税率ごとに区分して合計した金額
⑤税率ごとに区分した消費税額等	⑤税率ごとに区分した消費税額等又は適用税率
⑥書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称	規定なし

適格請求書と適格簡易請求書の記載事項と比べると、書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称の記載が不要である点、消費税額等と適用税率のいずれか一方の記載で足りる点が異なる。つまり、適格簡易請求書に適用税率のみを記載して交付することが認められており、この場合は消費税額等が別記されない。

第3項 仕入税額控除の要件の見直し

仕入税額控除の適用に関しては、課税仕入れ等に係る一定の帳簿及び請求書等の保存を要件とする点に変更はないが、要件を満たす請求書等の範囲の見直しが行われる（新消法30条⑦～⑨）。

（1）保存すべき適格請求書等

適格請求書等保存方式の施行により、要件を満たす請求書等の範囲として次の改正がなされた（新消法30条⑨）。

- ① 適格請求書又は適格簡易請求書
- ② 適格請求書又は適格簡易請求書の記載事項に係る電磁的記録
- ③ 適格請求書の記載事項が記載された仕入明細書、仕入計算書その他これに類する書類（適格請求書発行事業者の確認を受けたものに限る。）
- ④ 卸売市場におけるせり売りなど、媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われる政令で定める課税仕入れであって、当該媒介等を行う者から交付を受けた政令で定める事項が記載されている書類

（2）帳簿の記載事項

適格請求書等保存方式では、仕入税額控除の要件として帳簿及び適格請求書等の保存が求められており、この保存すべき帳簿への記載事項に関しては、次のとおりである（新消法

30条⑧)。

- ① 課税仕入れの相手方の氏名又は名称
- ② 課税仕入れを行った年月日
- ③ 課税仕入れに係る資産又は役務の内容（当該課税仕入れが他の者から受けた軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである場合には、資産の内容及び軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである旨）
- ④ 課税仕入れに係る支払対価の額

現行制度における帳簿の記載事項との相違点としては、複数税率に対応するために、軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである旨を追加記載する点が挙げられる。

（3）帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められる場合

現行制度上、少額取引（課税仕入れ等に係る支払対価の額の合計額が3万円未満）である場合には、帳簿のみの保存で仕入税額控除が可能とされていたが、改正法においては、「請求書等の交付を受けることが困難である場合、特定課税仕入れに係るものである場合その他の政令で定める場合における当該課税仕入れ等の税額については、帳簿」とされた（新消法30条⑦）。これまでの単に支払対価が少額である場合は、その対象から外れ、次に掲げる取引以外のものは、適格請求書等の保存が必要となる。

- ① 適格請求書の交付義務が免除される3万円未満の公共交通機関による旅客の運送
- ② 適格簡易請求書の記載事項（取引年月日を除く。）が記載されている入場券等が使用の際に回収される取引（①に該当するものを除く。）
- ③ 古物営業を営む者の適格請求書発行事業者でない者からの古物（古物営業を営む者の棚卸資産に該当するものに限る。）の購入
- ④ 質屋を営む者の適格請求書発行事業者でない者からの質物（質屋を営む者の棚卸資産に該当するものに限る。）の取得
- ⑤ 宅地建物取引業を営む者の適格請求書発行事業者でない者からの建物（宅地建物取引業を営む者の棚卸資産に該当するものに限る。）の購入
- ⑥ 適格請求書発行事業者でない者からの再生資源及び再生部品購入者の棚卸資産に該当するものに限る。）の購入
- ⑦ 適格請求書の交付義務が免除される3万円未満の自動販売機及び自動サービス機からの商品の購入等 ⑧適格請求書の交付義務が免除される郵便切手類のみを対価とする郵便・貨物サービス（郵便ポストに差し出されたものに限る。）
- ⑨ 従業員等に支給する通常必要と認められる出張旅費等（出張旅費、宿泊費、日当及び通勤

第4項 税額の計算方法¹⁶⁴

(1) 売上税額の計算

①原則（割り戻し計算）

税率ごとに区分した課税期間中の課税資産の譲渡等の税込価額の合計額に、108分の100又は110分100を掛けて税率ごとの課税標準額を算出し、それぞれの税率（6.24%又は7.8%）を掛けて売上税額を算出する（新消法45条）。

②特例（積上げ計算）

相手方に交付した適格請求書又は適格簡易請求書の写しを保存している場合（適格請求書等に係る電磁的記録を保存している場合を含む。）には、これらの書類に記載した消費税額等の合計額に100分の78を掛けて算出した金額を売上税額とすることができる（新消法45⑤、新消令62①）。なお、売上税額を積上げ計算した場合、仕入税額も積上げ計算する必要がある。

(2) 仕入税額の計算

①原則（積上げ計算）

相手方から交付を受けた適格請求書などの請求書等（提供を受けた電磁的記録を含む。）に記載されている消費税額等のうち課税仕入れに係る部分の金額の合計額に100分の78を掛けて仕入税額を算出する（新消法30①、新消令46①②）。

②特例（割り戻し計算）

税率ごとに区分した課税期間中の課税仕入れに係る支払対価の額の合計額に108分の6.24又は110分の7.8を掛けて算出した金額を仕入税額とすることができる（新消法30①、新消令46③）。なお、割り戻し計算により仕入税額を計算できるのは、売上税額を割り戻し計算している場合に限られる。

以上、第2節では、令和5年10月1日より施行される適格請求書等保存方式の制度の確認を行った。次節では、当該確認を行った適格請求書等保存方式の制度内容を踏まえ、かかる新制度が、帳簿方式における仕入税額控除に対し如何なる変化を齎すのか検討する。

第3節 新制度施行後における仕入税額控除の性質変化と帳簿保存の維持

第1項 登録制度と適格請求書等の発行義務等による課税関係の明確化

令和5年10月1日以降、仕入税額控除の要件となる適格請求書等を発行できる事業者は、適格請求書発行事業者として税務署長に登録した課税事業者に限定されることとなる。

¹⁶⁴ 国税庁 HP 消費税の仕入税額控除制度における 適格請求書等保存方式に関する Q&A <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/qa/01-01.pdf>（閲覧日 2020.12.21）問 76。

したがって、課税事業者たる適格請求書発行事業者が発行した適格請求書等のみが仕入税額控除を可能とし、現行法で認められている免税事業者からの仕入税額控除は、施行後は原則不可能となる（ただし経過措置として一定期間は一定の仕入税額控除が可能¹⁶⁵）。

適格請求書発行事業者の名称、登録番号等は、国税庁のホームページにおいて公表され、公表事項を確認することにより、交付を受けた請求書等の作成者が適格請求書発行事業者に該当するの可否を容易に確認することができる¹⁶⁶。改正法における消費税法 30 条 1 項では「…課税仕入れに係る消費税額（当該課税仕入れに係る適格請求書…記載事項を基礎として計算した金額…）の合計額を控除する。」（下線は筆者による。）とされる。要するに、税務署長によって登録された適格請求書発行事業者が発行する適格請求書等をもって、買手側は仕入税額控除が可能となり、適格請求書発行事業者以外の者が発行した請求書は仕入税額控除の要件を満たさない。そのため買手側が自ら、請求書の発行元が適格請求書発行事業者に該当するの可否を確認できる仕組みとなっている。

適格請求書発行事業者の登録制度によって、適格請求書等を発行できる事業者は課税事業者に限られ、さらに、その情報が公表されることで、仕入税額控除の要件である適格請求書等が適格請求書発行事業者の発行したものであるのかを買手において確認ができる。すなわち、適格請求書発行事業者の登録制度とその公表は、買手側の仕入税額控除が、課税事業者たる適格請求書発行事業者によって確実に納税される仕組みであり、売手側の納税義務と買手側の仕入税額控除の間の税の連続性が担保されることとなる。

また、適格請求書発行事業者は、相手方から請求があった場合には、適格請求書等の交付義務が課される。現行法では、課税資産の譲渡等を行う事業者には請求書等の発行の義務がないのに、他方で、仕入れをした事業者には、その交付を受けて保存することを要求するという制度的な矛盾¹⁶⁷が指摘されていたが、上述のとおり、改正法の消費税法 30 条 1 項では適格請求書等の記載事項が仕入税額控除の要件となるため、交付義務を課すことで制度の整合性を図っている。さらに、適格請求書発行事業者は、交付を行った適格請求書等の写しを保存する義務がある。すなわち、個々の取引に対して、適格請求書等の交付とその写しの保存を義務付けることで、交付を受けた買手側の税額控除とその写しを保存する売手側の納税義務との関係性がより明確になる。

適格請求書発行事業者以外の者が作成した書類で適格請求書等に誤認されるおそれのあ

¹⁶⁵ 経過措置として、令和 5 年 10 月 1 日以後における免税事業者からの課税仕入れに対しては、同日以後 3 年間は計算上の課税仕入れに係る消費税額の 80%相当、更にその後の 3 年間に対しては 50%相当の金額について仕入税額控除の対象とする規定が設けられている（平 28 改正法附則 52、53）。

¹⁶⁶ 井村明博「消費税 税率アップ・転嫁対策・軽減税率・インボイス 完全対応ハンドブック」税理（臨増）62 卷 4 号（2019）127 頁。

¹⁶⁷ 金井恵美子「わが国の仕入税額控除方式の検証」税研 197 号（2018）43 頁。

る表示をした書類の交付や、適格請求書発行事業者が作成した偽りの記載をした適格請求書等の交付は禁止されており、規定違反に対しては罰則が設けられている。この規定が設けられた理由として、和氣氏は「いわゆるインボイスの売買がされることも起こり得る。金券と同じというわけです¹⁶⁸。」と説明されている。改正法の消費税法 30 条 1 項は、「…課税仕入れに係る消費税額…」(下線は筆者による。)が仕入税額控除の対象とされ、単にインボイス自体を売買により取得したとしても仕入税額控除の要件を満たさないため、金券と全く同じとは言えないと思われる。しかしながら、改正法における仕入税額控除は、原則、積上げ計算となっており、かかる計算では本来控除が認められない税額が、所謂「足し算」によって集計され控除されてしまう懸念もある。そのため罰則規定を設けて売手側と買手側の課税関係の適正化が図られていると思料する。

新制度の施行後においては、適格請求書等の交付とその写しの保存等が義務化され、さらに要件を満たさない適格請求書等の発行を禁止し、規定違反には罰則が設けられる。つまり、適格請求書等の導入により個々の取引が牽連性を持ち得ることとなり、消費税に係る売手側の納税額と買手側の仕入税額控除の課税関係が、より明確になると考えられる。

第 2 項 仕入税額控除に係る原則計算の改正

適格請求書等保存方式の施行後における課税仕入れ等に係る消費税額の計算は、帳簿方式における税込み支払対価の合計額を割戻して計算する方法から、原則として、売手側から交付を受けた適格請求書等に別記された消費税額等を積上げて計算する方法となる。増井教授は、インボイス方式の考え方として「買手たる課税事業者が仕入税額控除を正確に行うために、売手が売上税額を領収書に記載して発行し、その領収書を受領した買手が記載された金額を積み上げ計算する¹⁶⁹。」と説明される。すなわち、付加価値税は、各取引段階で発生する課税の転嫁と仕入税額控除を繰り返すことによって、最終的に消費者により負担されることが予定されているため、買手の仕入税額控除と売手の売上税額は一致することが望ましい。そのため、売手が発行した領収書に記載された金額を、買手において積み上げ計算することが、正しい仕入税額控除に繋がる旨を説明されている。

帳簿方式における仕入税額控除は、事務負担の軽減という観点から、売手の納税義務に関係なく買手が自らの帳簿を基礎として課税仕入か否かを判断する。さらに、後述の通り、帳簿方式において交付される請求書等には税額の別記が義務化されていないため、個々の取引に係る税額が不透明となっている。そのため、現行方式においては、個々の取引に係る税額を積み上げて計算することは不可能であり、法人税等の帳簿を基に課税期間末の課税仕

¹⁶⁸ 和氣光「インボイス方式(適格請求書等保存方式)の導入に係る実務上の疑問点及び留意事項等」租税研究 846 号 (2020) 236 頁。

¹⁶⁹ 増井良啓「日本の消費税はどこへいくか」『消費税の研究 日税研論集 70 号』(日本税務研究センター、2017) 545 頁。

入れ等の総額を割戻すことによりその計算がなされる。

仕入税額控除の計算において、現行法における割戻し計算から、原則、積上げ計算に改正されることにより、個々の取引に係る税額がより正確性を持ち、帳簿方式にみられた課税期間末を前提とした期間税に類似する性質から、個々の取引毎に仕入税額控除を觀念する取引税¹⁷⁰という本来の付加価値税の性質により近づくと考えられる。

なお、改正法においても、売上税額を割戻し計算する場合に限定し、特例として現行法の原則計算と同様の割戻し計算が認められている。適正な仕入税額控除を行う上では、積上げ計算が望ましい理由は上述のとおりである。特例として、割戻し計算の規定を残した理由に関しては、本章第4節で検討を行う。

第3項 請求書等への記載事項の相違点

帳簿方式、暫定措置である区分記載請求書等保存方式、適格請求書等保存方式における請求書等への記載事項は、以下の通りである(【図表8】)。

【図表8】帳簿方式、区分記載請求書等保存方式、適格請求書等保存方式の記載事項¹⁷¹(下線は筆者による。)

帳簿方式 (請求書等保存方式)	区分記載請求書等保存方式 R1.10.1~R5.9.30	適格請求書等保存方式 R5.10.1~
①書類の作成者の氏名又は名称	①同左	①適格請求書発行事業者の氏名又は名称及び登録番号
②課税資産の譲渡等を行った年月日	②同左	②同左
③課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容	③課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容(課税資産の譲渡等が軽減対象資産の譲渡等である場合には、資産の内容及び軽減対象資産の譲渡等である旨)	③同左

¹⁷⁰ 西山教授は消費税法の位置付けを「消費税法の規定上、売上げ等を行う事業者が納税義務者であり、取引が課税対象であり、対価が課税標準となる。このように法形式上は取引税として位置付けられる」としている。西山由美「消費課税における『事業者』と『消費者』—フェアネスの視点からの考察—」税法学 573号(2015) 210頁。

¹⁷¹ 国税庁 HP 消費税の仕入税額控除制度における 適格請求書等保存方式に関する Q&A <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/qa/01-01.pdf> (閲覧日 2020.12.21) 問 38 を元に作成。

④課税資産の譲渡等の税込 価額	④税率ごとに合計した課税 資産の譲渡等の税込価額	④課税資産の譲渡等の <u>税抜 価額又は税込価額を税率ご とに区分して合計した金額 及び適用税率</u>
⑤規定なし	⑤規定なし	⑤ <u>税率ごとに区分した消費 税額等</u>
⑥書類の交付を受ける事業 者の氏名又は名称	⑥同左	⑥同左

従来の請求書等との比較では、①の登録番号、③の軽減対象資産の譲渡等である旨、④の税率ごとに区分した合計金額と適用税率、⑤の税率ごとに区分した消費税額等、が記載事項として追加されることとなる。

西山教授は、「タックス・インボイスの必須記載事項のうち、課税事業者番号と税額区分表示がとくに重要な項目となる。それは、この2つの項目によって課税事業者のみが税額を転嫁でき、課税事業者のみが仕入税額控除を請求できるという、適正な税額転嫁と仕入税額控除が担保されるからである¹⁷²⁾。」と述べている。

要するに、①の登録番号の追加によって、買手側が自ら、適格請求書等の発行元が適格請求書発行事業者であるのかを国税庁のホームページで確認できる仕組みとなっている。適格請求書等に、公表された適格請求書発行事業者の登録番号の記載があるということは、課税事業者が発行した請求書の裏付けとなり、すなわち、売手側の納税義務と買手側の仕入税額控除の間の税の連続性が担保されることとなる。⑤の消費税額の別記は、第2項で述べた新制度の施行後における課税仕入れ等に係る消費税額の計算が、原則として積上げ方式に改正されることへの対応として追加されている。

現行の請求書等の記載事項に、登録番号や税額別記を追加する根拠は、第1項で述べた登録制度の創設や適格請求書発行の義務化等によって、売手側の納税義務と買手側の仕入税額控除の間の税の連続性を担保するためであり、また、第2項で述べた仕入税額控除に係る計算を原則積上げ方式とし個々の取引に係る牽連性を確保するためである。かかる記載事項の追加は、こうした仕入税額控除の適正化を実現するための必要条件といえる。

第4項 インボイス方式における仕入税額控除

適格請求書等保存方式においては、適格請求書等を発行できる事業者は課税事業者に限られ、買手側は当該適格請求書等に基づいて仕入税額控除を行うこととなる。すなわち、原則として免税事業者や消費者等からの仕入に対しては仕入税額控除が認められないことと

¹⁷²⁾ 西山由美「仕入税額控除」『消費税の研究 日税研論集 70号』（日本税務研究センター、2017）481頁。

なり、反対に買手側において仕入税額控除が認められる場合には、当該仕入税額は売手側において確実に納税がなされる。要するに売手側の納税義務と買手側の仕入税額控除の間の税の連続性が担保されることとなる。

以下、図解で確認する（【図表 9】）。各取引段階の事業者がすべて適格請求書発行事業者である場合は以下の通りである。

【図表 9】インボイス方式における課税状況（すべて適格請求書発行事業者である場合）¹⁷³

		製造業者A (適格請求書発行事業者)	卸売業者B (適格請求書発行事業者)	小売業者C (適格請求書発行事業者)	
売 上	販売価格 a	100	200	300	
	消費税(別記)	10	20	30	
	税込価格	110	220	330	
仕 入	仕入価格 b	0	100	200	
	消費税(別記)	0	10	20	
	税込価格	0	110	220	
付加価値(a-b)		100	100	100	
納 税	売上に係る消費税	10	20	30	
	仕入に係る消費税	0	10	20	
	差引納税	10	10	10	30

消費者
へ
転
嫁

上図は、本稿の第3章第1節第2項で説明を行った「【図表 5】付加価値税の課税状況」の図とほぼ同様のものである。重要となる点は、卸売業者 B に係る 10 の仕入税額控除は、原則として、製造業者 A が発行した適格請求書等を基になされる点である。同様に小売業者 C の仕入税額控除 20 に対しても、原則、卸売業者 B が発行した適格請求書等を基になされる。適格請求書発行事業者は課税事業者に限られるため、仕入税額控除がなされる税額は売手側で納税されることとなる。つまり、売手の納税義務と買手の税額控除の間に税の連続性が認められる。さらに、各取引段階で発行される適格請求書等には税額が別記され、買手側はその税額を原則として積上げ計算により集計し仕入税額控除を行う。すなわち、個々の取引に対して売手の納税金額と買手の仕入税額控除の牽連性が認められるわけである。

上図では、各事業者のすべてが適格請求書発行事業者（課税事業者）であることを前提としているが、取引段階に免税事業者が介在した場合はどのようなになるであろうか。そこで、次に取引段階に免税事業者が介在した場合を確認する（下記【図表 10】）。

前提条件として、商品を、製造業者 A（適格請求書発行事業者）が製造し、それを購入した B（免税事業者）がさらに小売業者 C（適格請求書等発行事業者）に販売し、C は最終消費者に販売する。A・B・C のそれぞれの販売価格は、各者の付加価値がすべて 100 となるように価格設定を行ったものとし、税率は 10% とする。

¹⁷³ 沼田博幸「仕入税額控除方式の機能と役割」税研 197 号（2018）36 頁の図解を参考に筆者作成。

【図表 10】 インボイス方式における課税状況（免税事業者が介在する場合）¹⁷⁴

		製造業者A (適格請求書発行事業者)	卸売業者B (免税事業者)	小売業者C (適格請求書発行事業者)	
売 上	販売価格 a	100	210	310	
	消費税(別記)	10	0	31	
	税込価格c	110	210	341	
仕 入	仕入価格 b	0	100	210	
	消費税(別記)	0	10	0	
	税込価格d	0	110	210	
付加価値(a-b) 免税事業者は(c-d)		100	100	100	
納 税	売上に係る消費税	10	0	31	
	仕入に係る消費税	0	0	0	
	差引納税	10	0	31	41

消費者へ転嫁

製造業者 A は 100 の販売価格に対して 10 の税負担が課される。次に卸売業者 B は税込 110 で商品を仕入れたわけであるが、免税事業者であるため仕入税額控除が出来ず 110 はすべて仕入コストとなる。100 の付加価値を確保した上で小売業者 C に販売するためには、210 で販売することとなる。次に小売業者 C は、210 で商品を仕入れるが、B が適格請求書発行事業者ではないため、仕入税額控除を行うことができない。要するに、売手の納税義務と買手の税額控除の間に税の連続性が存し、免税事業者が介在したとしても益税の発生はない。最終的に小売業者 C は 210 が仕入コストとなり 100 の付加価値を得るために税抜販売価格 310 で販売することとなり、小売業者 C が納める消費税は、販売価格 310 に対する 31 となる。

なお、「【図表 9】 インボイス方式における課税状況（すべて適格請求書発行事業者である場合）」と比較すると、小売業者 C の最終販売価格が、330 から 341 となり販売価格が 11 増加している。これは、免税事業者である卸売業者 B からの仕入に対し仕入税額控除が不可となり仕入コストが 200 から 210 へ増加したため、付加価値 100 を得るには販売価格を値上げせざるを得なかった結果による。すなわち、インボイス方式の下においては免税事業者が取引段階に介在する場合、免税事業者からの仕入に対しては仕入税額控除がなされず、そのことが買手側（小売業者 C）にとってコストアップに繋がるわけである。かかる仕組みから、インボイス方式の導入によって、免税事業者が取引から排除¹⁷⁵されるとの指摘がある。

¹⁷⁴ 沼田博幸「仕入税額控除方式の機能と役割」税研 197 号（2018）36 頁の図解を参考に筆者作成。

¹⁷⁵ 上述したが、経過措置として、令和 5 年 10 月 1 日以後における免税事業者からの課税仕入れに対しては、同日以後 3 年間は計算上の課税仕入れに係る消費税額の 80%相当、更にその後の 3 年間に対しては 50%相当の金額について仕入税額控除の対象とする規定が設けられている（平 28 改正法附則 52、53）。なお、本稿ではインボイス導入による免税事業者排除の問題に関しての検討は行わないが、以下において検討がなされている。玉岡雅

こうした懸念もあるが、前章で確認をした通り、帳簿方式における仕入税額控除は、その仕組みで必要とされる税の連鎖が存在せず、転嫁と負担を不透明なものとし、さらに益税の発生要因ともなっていた。帳簿方式との比較によると、インボイス方式は、売手の納税義務と買手の税額控除の間に税の連続性が認められ、税の転嫁と負担の関係がより明確となり、さらに益税の問題も排除される。また、原則、積上げ方式で計算されることで、個々の取引に係る税額がより正確性を持ち、帳簿方式にみられた帳簿を主体とする期間税に類似する性質から、個々の取引時点を観念する取引税の性質に、より近づくと考えられる。

第5項 仕入税額控除の要件における帳簿保存の維持

適格請求書等保存方式の施行後における新消費税法 30 条 7 項では、「(法 30 条) 1 項の規定は、…事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等(請求書等の交付を受けることが困難である場合…については、帳簿)を保存しない場合には、…適用しない。」(下線は筆者による。)としている。

現行制度では、少額取引(3万円未満)に該当する場合に、帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められていた。改正法においての帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められる取引は、請求書等の交付を受けることが困難である取引に限定される。上述のとおり、適格請求書発行事業者は、適格請求書等を交付する義務が課されることとなっており、また、交付した適格請求書等の記載事項に誤りがあったときは、修正した適格請求書等を交付する義務が課される。そのため、改正法における帳簿のみの保存による仕入税額控除は、現実的に相手方から適格請求書等を入手できないものに限定されるべきであって、現行制度における少額取引の規定が廃止されるのは、当然であろう。

一方、帳簿保存に関しては新制度施行後においても、現行方式同様に仕入税額控除の適用要件として、その保存が求められている。繰り返すが、新制度の施行後においては、適格請求書発行事業者によって買手側に対し適格請求書等の発行義務等があり、買手側はその適格請求書等に記載された税額を原則として積上げ計算することとなる。つまり、積上げ計算において仕入税額控除を行う上では、基本的に帳簿は不要であると推察される。もっとも、請求書等の交付を受けることが困難な場合は、帳簿の保存が必要であろうが、かかる交付を受けることが困難な取引に限定して、その保存を義務化すれば足りると考えられる。

わが国の消費税への適格請求書等保存方式の導入に関して、西山教授は「欧州型消費税へ

之「消費税におけるインボイス制度の設計について」租税研究 809 号(2017) 134~135 頁。望月俊浩「消費税の複数税率化を巡る諸問題」税務大学校論叢 42 号(2003) 231~232 頁。湖東京至「消費税 10%、複数税率・インボイスが及ぼす諸問題 : 見直しに着手する各国動向も(特集中小商工業をめぐる税と社会保障)」中小商工業研究 137 号(2018) 12~14 頁等。

一段と近づいているといえる¹⁷⁶。」と述べられる。わが国の消費税は、その導入時においてEUの付加価値税をモデルとして制度設計され¹⁷⁷、仕入税額控除の仕組みもインボイス方式を採用しなかった（わが国は帳簿方式を採用）以外は、その基本構造を継承¹⁷⁸している。従来の帳簿方式から適格請求書等保存方式（インボイス方式）への転換により、わが国の消費税はインボイス方式を採用する欧州付加価値税に、より近づく旨を述べられる。後述するが、欧州付加価値税制度においては、仕入税額控除の適用要件としてインボイスの保存のみを適用要件とし、帳簿及び請求書等の両方の保存を求めるわが国の消費税とは異なる。

そこで次節では、わが国で施行予定である適格請求書等保存方式と、インボイス方式で先行する欧州付加価値税制度との比較を試みる。つまり、仕入税額控除の要件として、インボイスの保存のみを要件として運用されている欧州付加価値税制度との比較から、なぜ、わが国の適格請求書等保存方式が、帳簿と請求書等の双方の保存を必要とするのか検討を行い、さらに検討で得た根拠を踏まえて、適格請求書等保存方式における仕入税額控除の性質が如何なるものであるか考察する。

第4節 欧州付加価値税制度との比較

金子教授は、欧州付加価値税は「取引高税の発展形態であり、その採用は、一種の改革立法であった¹⁷⁹。」と述べられる。一方、わが国の消費税は、第3章で確認したとおり、財政再建等のための新税制の導入であり、欧州付加価値の導入経緯とは異なると想定される。かかる背景が、欧州付加価値税の具体的制度に影響を与えているものと推察されるため、適格請求書等保存方式と欧州付加価値税制度の比較を行う前提として、まず欧州付加価値税の導入経緯の確認を行う。

第1項 欧州付加価値税の導入経緯

第一次世界大戦の戦中、戦後に、ヨーロッパ各国では税収を確保するために、売上税（取引高税）を採用¹⁸⁰していた。第3章の「【図表3】取引高税（売上税）の課税状況」で確認を行ったが、売上税は、各取引段階の売上に課税が行われ、取引回数が増加するに伴い販売

¹⁷⁶ 西山由美「消費税の税率構造とインボイス 伝統的消費税と現代的消費税からの示唆」税理 59 巻 5 号（2016）2 頁。

¹⁷⁷ 西山由美「仕入税額控除」『消費税の研究 日税研論集 70 号』（日本税務研究センター、2017）467 頁。

¹⁷⁸ 西山由美「仕入税額控除」『消費税の研究 日税研論集 70 号』（日本税務研究センター、2017）467 頁。

¹⁷⁹ 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）784 頁。

¹⁸⁰ 金子宏「租税法の諸課題 -わが国税制の現状と課題-」税大ジャーナル 1 号（2005）12 頁。

価格に係る税負担も増加する仕組みとなっているため、企業の垂直的結合を促すことになり、競争中立性の観点から問題視¹⁸¹されていた。つまり、グループ企業を統合すれば、課税の累積を削減することが可能であり、統合を行うことが困難な企業の競争条件が不利となる仕組みであることから、競争中立性の点で問題があった。

また、売上税は、特に日常的に国境を超える取引が生じるヨーロッパ各国において国境税調整¹⁸²の観点からも課題があった。つまり、輸出取引においては、輸出元である国内で発生した課税の負担を残したまま輸出すれば、輸出先での競争上不利となることから、輸出元の国内で課された税を全額還付しなければならないが、売上税においては前段階の取引回数が不明なため、還付すべき税額を正確に計算できないという問題が生じていた。

こうした問題の解決が喫緊の課題であった中、1954年にフランスで誕生¹⁸³したのが、売上げに係る税額から、それに対応する仕入税額を控除することにより課税の累積を排除することができる付加価値税であった。付加価値税の仕組みは、第3章の「【図表5】付加価値税の課税状況」で確認を行ったとおりであるが、この仕入税額控除を有する付加価値税の導入により、取引回数に関係なく、各事業者の付加価値に対して課税がなされることから競争中立性が担保され、また、国境税調整においても、課税の累積を正確に排除できることから、輸出先と同じ条件で競争することが可能となった。

上述で金子教授が述べられた「一種の改革立法¹⁸⁴」とは、つまり、既存の売上税における上述したデメリットを付加価値税に転換することで解消した点を説明されている。

一方、わが国では、第3章で確認したとおり、一般消費税の導入理由は財政再建等のための新たな税制の導入であり、かかる改革立法ではなかった。消費税という新税に対する国民の警戒等から、度重なる導入失敗を経験し、その反省からインボイス方式ではなく、従来から作成している法人税・所得税申告のための帳簿等を利用することで、新たな事務負担を一切求めない仕組み、つまり事務負担の軽減措置を最優先として帳簿方式を導入したわけである。付加価値税導入前にすでに売上税という課税ベースの広い間接税が実施されており、そのデメリットを発展解消する形で導入された欧州付加価値税の経緯とは全く異なる。

¹⁸¹ 吉村典久「VAT導入の経緯：ドイツ売上税、フランス取引高税の展開と市場統合」税務弘報60巻7号(2012)108頁。

¹⁸² 国境税調整とは、付加価値税の課税が物品の消費がなされる国で行われるものとして、輸出の段階では課税を行わず、さらに、それまでの前段階の税額を還付する方法を仕向地原則とよび、輸出の時点で前段階の税額が還付されることをいう。水野忠恒『大系租税法(第2版)』(中央経済社、2018)975頁。

¹⁸³ 吉村典久「VAT導入の経緯：ドイツ売上税、フランス取引高税の展開と市場統合」税務弘報60巻7号(2012)110頁。

¹⁸⁴ 金子宏『租税法(第23版)』(弘文堂、2019)784頁。

第2項 仕入税額控除における欧州付加価値税制度との相違点

(1) 請求書等の保存要件

上述のとおり欧州付加価値税導入の背景は、各国の売上税による課税の累積が、事業者間の競争中立性を阻害していたこと、また、国境税調整を正確に行うために必要であったためである。かかる課題を解決に導いた具体的方法が、仕入税額控除法であった。

欧州の付加価値税制度は、EU理事会指令（以下「指令」という）を基盤として施行されており¹⁸⁵、仕入税額控除に関しては、指令の第10章（167条～192条）¹⁸⁶で取り扱われている。まず、指令167条¹⁸⁷において、「仕入税額控除権は、控除対象税額が課税されるべき時点で成立する¹⁸⁸。」と規定され、この前段階税控除の権利を行使するためには、法定の形式を整えたインボイスを保持（hold）していなければならない（同指令178条a号¹⁸⁹）¹⁹⁰とし、権利行使のためにはインボイスを保持（hold）することを要件としている。

帳簿に関しては、すべての事業者は、付加価値税が正しく課税されているか税務署が調査を行い判断できるに足るだけの、十分な情報を含む会計帳簿を作成し保管しなければならない¹⁹¹（242条¹⁹²）とされ、一定の記帳と保管義務が定められているが、仕入税額控除の要件とはなっていない。つまり欧州付加価値税における仕入税額控除の要件は、インボイスのみの保持（hold）となる。

わが国では、適格請求書等保存方式の下においても仕入税額控除の要件として、帳簿及び請求書等の双方の保存が必要であり、インボイスのみの保存を要件とする欧州付加価値税とは異なる。上述のとおり、施行後においては、適格請求書発行事業者は、買手側に対し適

¹⁸⁵ 溝口史子『EU付加価値税の実務（第2版）』（中央経済社、2020）1頁。

¹⁸⁶ 溝口史子『EU付加価値税の実務（第2版）』（中央経済社、2020）176頁。

¹⁸⁷ Article 167 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112>（閲覧日2020.11.15）。

¹⁸⁸ 西山由美「消費税の理論と課題（第5回－仕入税額控除（1）その法的性質と実体要件」税理56巻11号（2013）90頁。

¹⁸⁹ Article 178(a) Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112>（閲覧日2020.11.15）。

¹⁹⁰ 西山由美「EU付加価値税の現状と課題－マーリーズ・レビューを踏まえて－」フィナンシャル・レビュー通巻第102号（2011）157頁。

¹⁹¹ 溝口史子『EU付加価値税の実務（第2版）』（中央経済社、2020）232頁。

¹⁹² Article 242 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112>（閲覧日2020.11.15）。

格請求書等の発行義務等があり、買手側はその適格請求書等を基に仕入税額控除額を原則積上げ計算することとなる。かかる観点から、適格請求書等保存方式施行後は、仕入税額控除の計算において基本的に帳簿を必要としないと想定されるが、新制度の施行後においても、その保存が要件とされている（消費税法 30 条 7 項）。

（２）仕入税額控除の集計方法

仕入税額控除の集計方法は、欧州付加価値税ではインボイスに記載された税額の積上げ計算であるのに対して、わが国の消費税では、上述のとおり、適格請求書等保存方式の施行後においても、適格請求書等に記載された税額の積上げ計算のほか、特例として割戻し計算が認められている。適格請求書発行事業者は、買手側に対し税額が記載された適格請求書等の発行義務等があり、買手側はその別記された税額を積上げ計算することが可能であり、敢えて割戻し計算という特例を設けなくても運用は可能であると思われる。

（３）仕入税額控除の発生時期とインボイスを保持（hold）する時期の関係

上述のとおり、指令 167 条では「仕入税額控除権は、控除対象税額が課税されるべき時点で成立する。」と規定されている。当該課税されるべき時点とは、資産の譲渡や役務の提供がなされた時点（指令 63 条¹⁹³）とされる。つまり、仕入税額控除の権利は、売手側における納税義務の成立時点と同じタイミングで発生（即時控除）することが明確に述べられている。

この点につき西山教授は『『直ちに完全に』控除を行うことを原則とする欧州の仕入税額控除制度と、『課税標準額に対する税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額の合計額を控除する』（消費税法 30 条 1 項）という規定を持つ日本の仕入税額控除制度では、個々の取引について控除請求権の成立を認める欧州付加価値税と、課税期間ごとに仕入税額の総額を把握する日本という違いが認められる¹⁹⁴。』と述べられている。改正法における法 30 条 1 項においては、「…課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税（当該課税仕入れに係る適格請求書…の記載事項を基礎として計算した金額その他の政令で定めるところにより計算した金額）の合計額」（下線は筆者による。）とされており、集計方法が「適格請求書…の記載事項を基礎」として原則積上げ方式である旨が規定され、個々の取引時点を加味した規定に変更されているとも捉えられるが、具体的にいつのタイミングで仕入税額控除が成立するのかは、依然として不明確である。さらに、特例において割戻し計算が認められているため、課税期間末に帳簿に集計された費用項目

¹⁹³ Article 63 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112>（閲覧日 2020.11.15）。

¹⁹⁴ 西山由美「仕入税額控除 - 控除権行使をめぐる問題 - 」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2008）728 頁。

等を基に仕入税額の総額を把握する点においては、現行方式と同様である。

欧州付加価値税における仕入税額控除のタイミングに関して、欧州司法裁判所は、「資産の譲渡または役務の提供が行われたことと、事業者が正当な請求書を保有していることの両者が充足された課税期間での控除を認める¹⁹⁵」と判示している。仮にある課税期間に実際に資産の譲渡等を受けていたとしても、その課税期間において、仕入に係るインボイスを保持 (hold) していない場合、つまり実際にインボイスを取得し、かつ、保存していない場合は、仕入税額控除を受けることができないとされる。積上げ方式を前提とする欧州付加価値税においては、当該インボイスの記載事項に基づいて積上げ計算がなされるため、当然にその保持 (hold) が必要であろう。例えば、インボイスの保持 (hold) が無い状態で、別の帳票等を用いて積上げ計算を行った場合には、後に実際にインボイスを収受したときに、当該インボイスを用いて重複計算がなされる可能性も否定できない。

すなわち、インボイス方式において積上げ計算を行う上では、計算のタイミングで確実にインボイスを保持 (hold) していることが必須であると考えられる。そこで、その事実を証明する手段が、発行元によるインボイスへの「発行日」の記載であると推察する。

一方のわが国においては、新消費税法 30 条 7 項で、「(法 30 条) 1 項の規定は、…事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等を保存しない場合には、…適用しない。」(下線は筆者による。)とされ、「課税期間」をベースとして、仕入税額に係る帳簿及び請求書等を保存しない場合には、仕入税額控除を適用しない旨が述べられている。改正法においても、いつ、どの時点で保持 (hold) をすべきであるのか、あるいは、しなければならないのか、が明記されていない。新制度施行後においては、適格請求書発行事業者は、適格請求書等の交付義務が課されるが、個々の取引の都度、自主的に発行する義務はなく¹⁹⁶、あくまで「相手方から求められたとき」(新消法 57 条の 4 ①) であり、さらに「発行日」ではなく「取引日」の記載を義務付けている。要するに、適格請求書等は、いつ発行されたものか、あるいは、仕入税額控除を行う側がいつ入手したものが不透明となる。上述のとおり、積上げ計算においては、当該計算が実際に交付を受けた請求書等記載の税額を基に集計された裏付けが必要であると想定され、そこで、欧州付加価値税が「発行日」の記載を求めていること対し、わが国では「取引日」を記載することとしており、実際に、いつ適格請求書等を保持 (hold) したのか、つまり、いつの時点で現実に適格請求書等を取得したのか不透明な規定となっている。

¹⁹⁵ 溝口史子『EU 付加価値税の実務 (第 2 版)』(中央経済社、2020) 183 頁。

¹⁹⁶ 一方で、欧州付加価値税では、課税事象が発生してから起算した請求書の発行期限を設けることができる (指令 222 条) とされている。溝口史子『EU 付加価値税の実務 (第 2 版)』(中央経済社、2020) 219 頁、Article 222 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112> (閲覧日 2020.11.15)。

(4) 課税の対象

指令 168 条 a¹⁹⁷においては、課税の対象となる取引等の説明がなされている。具体的には「他の事業者により、事業者に対して行われた、または行われる予定の資産の譲渡または役務の提供に関して、当該加盟国で納税義務が成立した、または支払われた付加価値税」(下線は筆者による。168 条 b.c.d.e.は省略する。)¹⁹⁸ に対して控除すべき権利が与えられる旨の説明がされている。

わが国の消費税と異なる点は、「行われる予定」に係る資産の譲渡等が課税の対象に含まれることである。つまり、欧州付加価値税では、前受金の受領時に納税義務が成立し¹⁹⁹ (指令 65 条²⁰⁰)、前受金の収受であっても請求書(インボイス)の発行が必要²⁰¹となる。そのため、買手側においても前払金に係る税額は、支払時に交付を受けたインボイスの保持(hold)をもって控除が認められる。

この点を勘案すると、欧州付加価値税においては、付加価値税が事業者の行う経済活動に影響を及ぼさないことが原則とされ、即時控除は前段階税をファイナンスするキャッシュフロー上の負担を最小限にするための要請²⁰²とされる。つまり、付加価値税は、最終的には消費者により負担されることが予定されており、納税義務者は担税者ではないことが前提である。前払金とはいえ、実際に付加価値税を支払ったにもかかわらず、その控除が認められなければ、控除されるまでの期間はその資金を回収することができず、キャッシュフロー上、一定期間は付加価値税を負担することとなる。かかる負担を解消するため、資産の譲渡等を受けていなくても、現実に付加価値税の支払を行った時点で仕入税額控除が認められていると考えられる。

わが国における課税対象取引は「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」(消費税法 2 条 1 項 8 号)に限られるため、原則として、前払金等は支払った時点では課税の対象とならず²⁰³、現実に資産の譲渡等を受けた時とされる。

¹⁹⁷ Article 168(a) Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112> (閲覧日 2020.11.15)。

¹⁹⁸ 溝口史子『EU 付加価値税の実務(第 2 版)』(中央経済社、2020) 176 頁。

¹⁹⁹ 溝口史子『EU 付加価値税の実務(第 2 版)』(中央経済社、2020) 21 頁。

²⁰⁰ Article 65 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112> (閲覧日 2020.11.15)。

²⁰¹ 溝口史子『EU 付加価値税の実務(第 2 版)』(中央経済社、2020) 218 頁。

²⁰² 溝口史子『EU 付加価値税の実務(第 2 版)』(中央経済社、2020) 176 頁。

²⁰³ ただし、法人税法基本通達 2-2-14 又は所得税法基本通達 37-30 の 2 (短期前払費用)の取扱いにより所得計算において一括費用として損金処理した場合には、その費用を支出

(5) インボイスへの記載事項

欧州付加価値税におけるインボイスへの必要的記載事項（指令 226 条²⁰⁴）²⁰⁵と、わが国の適格請求書等保存方式で必要とされる記載事項では、欧州付加価値税においては、請求書特定するための通し番号、所謂「連番」が必要であるのに対し、わが国では不要である点異なる。

水野教授は、インボイスを用いた付加価値税制度に関して「取引にかかわる各企業の売上げおよび仕入れがくさび型に連続するため、取引当事者間における相互の牽制作用が生じることにより、より適正な情報の確保が期待される。²⁰⁶」と述べられる。上述のとおり、付加価値税は、買手の仕入税額控除と売手の売上税額は一致することが前提とされ、この税額の一致を実現させる役割が、「くさび」であり、かかる「くさび」に相当する機能が「連番」にあると想定される。例えば、積上げ計算において、インボイスの紛失や修正等により再発行等が行われた場合に、当該「連番」の記載がなければ、実は紛失していなかった場合や修正前等のインボイスによって重複計算がなされる可能性も想定される。したがって「連番」の記載は、適正な積上げ計算を行う上において必須であろう。

また、欧州付加価値税制度では、インボイスに当該インボイスの「発行日」の記載を義務付ける一方で、わが国では「発行日」記載の義務はなく「取引日」の記載を義務付ける点も相違するところである。上述のとおり、欧州付加価値税においては、インボイスを保持(hold)

した日の属する課税期間において、課税仕入れを行ったものとして取り扱う旨が規定されている（消費税法基本通達 11-3-8）。

²⁰⁴ Article 226 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112>（閲覧日 2020.11.15）。

²⁰⁵ 指令で定められている必要的記載事項は以下の項目（226 条）である。

1. 請求書の発行日(1号)、2. 請求書を特定するための通し番号(2号)、3. 事業者が当該資産の譲渡または役務提供に使用する VATID 番号(3号)、4. リバースチャージにより顧客が付加価値税の納税義務を負う場合または顧客が EU 域内非課税納品を受ける場合、顧客の VATID 番号(4号)、5. 事業者および顧客の完全な氏名(社名)および住所(5号)、6. 供給される資産の数量と商慣習上の名称、または、役務提供の内容とその範囲(6号)、7. 期日が確定しており、請求書の発行日と同日でない場合に限り、資産の譲渡日または役務の提供日または完了日。前払い請求書の場合は、前受金の受領日(7号)、8. 現金主義(66b 条)を適用する場合、「Cash accounting」の表示(7a 号)、9. 適用税率または非課税となる項目ごとの課税標準、税抜単価、単価に含まれていない割引、キックバック(8号)、10. 適用税率(9号)、以降 11. ~ 18. は省略する。溝口史子『EU 付加価値税の実務(第2版)』(中央経済社、2020) 215 頁。

²⁰⁶ 水野忠恒『消費税の制度と理論』(弘文堂、1989) 8 頁。

した時点が課税仕入れ等の時期とされる。つまり、「発行日」の記載を義務付けることは、積上げ計算が、現実に当該インボイスを用いて計算されたことの裏付けとなり、すなわち、売手側と買手側の課税関係の牽連性を担保する要件となる。一方で、わが国では、上述のとおり、「発行日」ではなく「取引日」の記載を義務付けており、具体的に請求書等を保持(hold)した時期が明確とならない仕組みとなっている。

(6) 課税期間

欧州付加価値税制度においては、申告期間が短期に設定され、指令 252 条 2 項²⁰⁷において「加盟国は、課税期間を 1 か月、2 か月または 3 か月として定めなければならない。」と規定されている²⁰⁸。つまり欧州付加価値税制度は、間接税である付加価値税において、前段階税に係るキャッシュフロー上の負担を最小限にするという理念があるため、可能な限り課税期間を短期に設定されていると推察される。

一方のわが国の消費税における課税期間は、現行制度において、法人は事業年度、個人は暦年を原則としている(消費税法 19 条)。消費税の課税期間をこのように設定した理由は、帳簿方式によっているため、所得税、法人税の計算期間に合致させて納税事務を軽減させるという配慮が働いたものと考えられる²⁰⁹。要するに、従来から作成している法人税・所得税の所得計算のために作成した帳簿等を利用し、さらに消費税法上の課税期間を、所得計算に係る事業年度や暦年に合わせることで、新たな事務負担を一切求めない仕組みを重視したわけである。新制度施行後においても、課税期間に関しての変更の規定はなく、現行制度と同様となっている。

第 3 項 適格請求書等保存方式が期間税に類似する性質を残す根拠

(1) 所得計算に係る帳簿への接続による事務負担軽減の観点

前項では、欧州付加価値税制度と、わが国の適格請求書等保存方式の仕入税額控除等に係る制度の比較を試みた。比較を通じて明らかになったことは、わが国の適格請求書等保存方式が、仕入税額控除の計算に関して、依然として事務負担軽減への配慮を強く行い、所得計算に係る帳簿への接続を前提とした計算構造を残す点である。

仕入税額控除の要件として、インボイスのみの保存を要件とする欧州付加価値税に対して、わが国では、適格請求書等保存方式の下においても帳簿及び請求書等の双方の保存が必

²⁰⁷ Article 252 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112> (閲覧日 2020.11.15)。

²⁰⁸ 西山由美「EU付加価値税の現状と課題 - マーリーズ・レビューを踏まえて -」フィナンシャル・レビュー通巻第 102 号 (2011) 157 頁。

²⁰⁹ 宮島洋編『消費課税の理論と課題 (二訂版)』(税務経理協会、2003) 205 頁。

要である点は上述の通りであるが、かかる帳簿の保存を要件として残す理由の1つが、適格請求書等保存方式の施行後も特例として、割戻し計算を残している点である。割戻し計算は、税込支払対価の額の合計額を割戻すことにより計算されるが、通常、帳簿に集計された課税対象となる費用項目等の合計額を使用する。すなわち、割戻し計算がなされる場合には、適格請求書等に記載された個々の取引に係る税額は、直接的に集計されず、帳簿方式同様に課税期間末の所得計算に係る帳簿を基とした処理がなされる。かかる意味では、依然として事務負担軽減の配慮から課税期間末を前提とする期間税に類似した性質が残ると想定される。

積上げ方式を前提とする欧州付加価値税が、個々の取引に係る仕入税額控除、及び、インボイス保持 (hold) の時期を厳格に規定していることに対して、わが国が新制度施行後においても、それらの時期を明確にしていない点についても、期間税に類似する性質が残る。上述したが、改正法の消費税法 30 条 1 項においても、仕入税額控除の時期は明確でなく、さらに適格請求書等の保持 (hold) すべき時期も定められていない。積上げ計算には、当然に現実に収受したインボイスをもって、そこに記載された税額を用いるべきであろう。それは、仮にインボイスの保持 (hold) が無い状態で、他の帳票等を用いて積上げ計算を行った場合において、後に実際にインボイスを収受したとき等に、重複計算がなされる可能性が否定できないためである。そこで、現実のインボイスを用いて積上げ計算がなされた裏付けとなるのが「発行日」の記載と推察されるが、適格請求書等は「発行日」の記載が義務付けられておらず、従前の「取引日」の記載を義務付けている。かかる「取引日」をベースとした積上げ計算は、その計算が実際に適格請求書等を取得し、その請求書に記載された税額を基になされたのか不明確であり、単に「取引日」が属する「課税期間」の税額を集計したに過ぎないとも考えられる。

上述のとおり、欧州付加価値税では、個々の取引に対し、資産の譲渡等とインボイスの保持 (hold) の両者を充足して、仕入税額控除が発生するが、わが国の適格請求書等保存方式は、個々の取引に係るインボイスの保持 (hold) すべきタイミングは考慮せず、インボイスに記載された「取引日」をベースに、その「取引日」が属する「課税期間」を基礎として集計がなされると想定される。インボイスへの記載事項において、適格請求書等は「発行日」ではなく、改正前の帳簿方式同様に「取引日」とすることによって、帳簿との接続を基にした計算構造が残り、個々の取引時点よりも、所得計算等との接続から課税期間末を前提とした計算を可能とする。すなわち、事務負担軽減への配慮が働いたと考えられる。

わが国の消費税の計算が、法人税・所得税の計算に接続させて行われているという観点は、前払金の取扱いの相違にも表れていると思われる。欧州付加価値税が、仕入税額控除をキャッシュフロー上の負担を考慮して、資産の譲渡等を受けていなくても現実に付加価値税の支払いを行った時点で、仕入税額控除を認めていることに対して、わが国では、こうした概念はなく、あくまでも原則として資産の譲渡等の時期としている。要するに、前払金等として帳簿に資産勘定として計上しておき、実際に資産の譲渡等を受けたタイミングで、所得計算上、費用勘定へ振り替え、その同じタイミングをもって消費税法上も課税仕入れ等と認識

すると考える。上述したが、法人税法基本通達 2-2-14 又は所得税法基本通達 37-30 の 2 (短期前払費用) の取扱いにより所得計算上一括損金として処理した場合には、消費税法においても、その費用を支出した日の属する課税期間において課税仕入れ等を行ったものとして取り扱う旨が規定されている (消費税法基本通達 11-3-8) が、かかる規定は、欧州付加価値税のようなキャッシュフロー上の負担を考慮してのものではなく、事務負担軽減等の観点から所得計算に係る帳簿との連携を考慮してのものと考えられる。また、買手側において、かかる前払費用等の一括損金の処理に基づき仕入税額控除を行ったとしても、売手側においては、売上を認識する必要はない²¹⁰。消費税が間接税である以上、欧州付加価値税のように前払金等であっても実際に付加価値税を支払っているのであれば、仕入税額控除を認める規定は合理性があると考えられるが、わが国では、かかる理念よりも事務負担の軽減等の観点から、所得計算への接続を重視していると考えられる。

課税期間は、欧州付加価値税が原則として、1～3 カ月と短く設定²¹¹されていることに対して、わが国では法人税・所得税に合わせており、新制度の施行後においても変更はない。沼田教授は「間接税としては、暦年や事業年度を用いる必要はありません²¹²。」と述べる。つまり、間接税は本来、個々の取引に対し納税義務が成立する随時税であるため、納税額を計算するために、便宜上、一定期間を設定したとしても、所得計算に合わせた暦年や事業年度を用いる必要はない。それでもなお、わが国の消費税が所得計算に合わせた課税期間を利用するのは、上述した事務負担軽減への配慮から、帳簿に集計された費用項目等を課税期間末において割戻し計算するためであり、また、前払金等に係る課税仕入れ等のタイミングを所得計算に係る帳簿での振替処理を通じて、認識するためであることが窺える。

西山教授は、わが国へのインボイス方式導入に関して「日本の消費税の計算は、今後とも帳簿記載の課税期間中の課税標準額 (課税期間中の課税資産の譲渡等の対価の額の合計額) と仕入れにかかる消費税の合計額によって行われることになると思われるので、インボイスが納税額や控除額算定の最重要手段にはならない²¹³」と述べられ、新制度の施行後においても、個々の取引時点を重視した積上げ計算ではなく、帳簿を主体とした仕入税額の総額を把握する方法が継続される旨を述べられる。こうした見解の理由は直接的に述べられてい

²¹⁰ 上述のとおり、わが国における課税対象取引は「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」(消費税法 2 条 1 項 8 号) に限定されている。

²¹¹ Article 252 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112> (閲覧日 2020.11.15)。

²¹² 沼田博幸「消費税をより簡素で公正なものに：構造上の問題を中心として」租税研究 838 号 (2019) 84 頁。

²¹³ 西山由美「消費課税におけるインボイスの機能と課題-EU 域内の共通ルールと欧州司法裁判所凡例を素材として-」法学新報 123 卷 11・12 号 (2017) 4 頁。

ないが、恐らくは、長らく所得計算に係る帳簿方式により消費税の運用がなされてきた経緯から、適格請求書等保存方式の施行後においても、かかる計算方式は変わらない旨を述べられていると思われる。

なお、欧州付加価値税の税務実務に従事する岡田氏によると、欧州では付加価値税の申告はインボイスデータを入手すれば、問題なく作成が可能であるため、法人税申告書を作成する税理士事務所と、付加価値税申告書を作成する税理士事務所が別々²¹⁴に存在する旨を述べられる。要するに、欧州付加価値税においては、法人税等に係る所得計算と間接税たる付加価値税の関係が完全に切断されているからこそ、かかる事務が可能となるのであろう。

一方で、わが国の適格請求書等保存方式は、上述のとおり、依然として事務負担軽減の配慮から、帳簿への接続を基とした期間税に類似する性質を残すと想定される。こうした、期間税に類似する性質に照らせば、現行方式同様に、仕入税額控除の方法の1つである個別対応方式の適用に際し、その用途区分を、個々の取引時点で確定させる必要性はなく、帳簿を基に仕入時から課税期間末までの期間を通じて判断を行うことが合理的であると考えられる。

(2) インボイス方式における脆弱性を補強する観点

森信氏は、インボイス方式のメリットとして「インボイスに記された、売上と仕入れにかかわる税額を足し上げていけば、納税額が算出できる。²¹⁵」とし、その簡素性を挙げる。

その一方で、杉田氏は「インボイスであれば、仕入税額控除の金額は足し算によって簡単にできるといわれているが、その集計作業は、新たな事務負担の増大を意味する。それとともに、その集計作業の結果の適否がそれ自体では検証できないという問題を抱えている。²¹⁶」と述べられる。確かに、森信氏が述べるように、インボイス方式は「足し算」であるため、考え方としては簡素である。しかしながら、足し算の集計結果が正しいかどうかは、再度、同様の足し算をして検証するしか方法が無い。すなわち、簡素であることが、そのまま事務的に効率的であるかどうかは別であろう。

また、徴税上の問題として、村瀬教授は「現実問題として、税務当局がこの膨大な量のインボイスを突き合わせて調査を行うことは非常な困難が予想され限定的なものとしかなり

²¹⁴ 岡田力、熊王征秀、藤曲武美 座談会「どうみる？軽減税率導入の消費税改正（後）」税務弘報 64 巻 4 号 123 頁（2016）123 頁。

²¹⁵ 森信茂樹「消費税における公平性と透明性について」租税研究 787 号（2015）50 頁。

²¹⁶ 杉田宗久「インボイス方式の導入と益税対策—中小事業者の特例措置のあり方について考える」税研 93 号（2000）49 頁。同旨の見解として、栗原克文「消費税制度に関する一考察—複数税率、仕入税額控除方式を中心として」経営と経済/長崎大学経済学会[編] 261 号（2007）19～52 頁、玉岡雅之「付加価値税におけるインボイス」国民経済雑誌 211 巻 3 号（2015）35～47 頁等。

得ない²¹⁷」と述べ、さらに水野教授は「一番問題なのは、はたして税務当局が集められた膨大な量のインボイスをどうやってチェックするのかということなんです。実際、ヨーロッパではどうやってチェックしているかといえば、現実には積みっぱなしで、脱税しようと思えばできてしまうという状況²¹⁸」と述べられる。

本来、インボイス方式は、売手側の納税額と買手側の仕入税額控除額との間に連続性が認められることによって、事業者間での相互牽制作用が働く²¹⁹ことになり、脱税抑止の効果が期待できるとされる。しかし一方では、集計方法が「足し算」という簡素さ故に、集計結果に係る検証も同様に「足し算」で行うほかになく、課税庁側としても、現実的に1件1件を集計することは不可能であり、かかる検証の困難性から脱税の可能性に繋がっている状況とされる。

上述の通り、欧州付加価値税では、インボイスに「VATID 番号」以外に「連番」や「発行日」の記載を要求し、さらに仕入税額控除の要件として、資産の譲渡等の加え、現実インボイスの保持 (hold) を要求している。要するに、非常に厳格に運用されているわけであるが、それでもなお、脱税の可能性が指摘されている。わが国で施行予定である適格請求書等保存方式は、インボイスに必須と考えられる「連番」の記載は不要とされ、さらに、仕入税額控除やインボイスを保持 (hold) すべきタイミングも不透明である。このような中で、積上げ方式による仕入税額控除の計算を実施した場合は、欧州で指摘されている脱税の状況と同様の事態が、わが国で起こる可能性も否定できない。

しかし、上述した懸念は、消費税の計算を所得計算に係る帳簿に紐づけることで、一定程度解消できるという見解もある²²⁰。つまり、複式簿記をもとに帳簿に仮払消費税を集計した場合には、同時に相手勘定科目として現預金の減少又は負債科目の増加等となって計算される。また、仮払消費税の発生元となった費用科目等の金額も仮払消費税の金額に比例して増加することとなる。要するに、仕入税額の集計において、インボイス単独による足し算の検証は、直接的に同様の再集計を行う以外に方法はないが、帳簿を利用した場合は、複式簿記による相手勘定科目の増減や仕入税額の発生元となる費用科目等の増加をもって間接的

²¹⁷ 村瀬正則「インボイス導入の短所」税研 131 号 (2007) 36 頁。

²¹⁸ 水野忠恒「税務当局サイドのチェック体制なしにインボイス導入は不可」税理 55 卷 11 号 (2012) 4 頁。同旨の見解として、玉岡雅之「付加価値税におけるインボイス」国民経済雑誌 211 卷 3 号 (2015) 35~47 頁等。

²¹⁹ 水野忠恒『消費税の制度と理論』(弘文堂、1989) 8 頁。

²²⁰ 熊王氏は、新制度の施行後においても帳簿の保存を残す理由の1つとして「調査する側の都合」と述べられ、「常に決算書と消費税の申告書はリンクしているものだし、税務署もそれを見ながらチェックするはず」としている。岡田力、熊王征秀、藤曲武美 座談会「どうみる？ 軽減税率導入の消費税改正 (後)」税務弘報 64 卷 4 号 123 頁 (2016) 122~123 頁。

に検証可能となる。

また、わが国では適格請求書等への「連番」の記載を不要としている点は上述の通りであるが、インボイスへの「連番」の記載がないことに対するデメリットを補強する観点から、帳簿の保存規定を残しているとも考えられる。繰り返すが、「連番」はインボイス方式（積上げ計算）を行う上では、取引を一对一で特定するための必須の要件であろう。当該「連番」がない状況下で、積上げ計算を行うには、別途、集計結果を検証可能とする仕組みが必要となる。かかる検証可能とする仕組みが帳簿であると想定される。上述の通り、帳簿は複式簿記により、仮払消費税に係る相手勘定科目や、その発生元となる費用科目等の金額の増減が発生し、仮に積上げ方式で重複計算がなされた場合は、複式簿記を基に適正に処理された帳簿上の仮払消費税の金額と相違することとなるため、かかる集計結果の相違を通じて間接的な検証が可能となる。

適格請求書等保存方式の施行後においても、帳簿の保存規定を残した理由の1つは、第3項（1）で述べた事務負担の軽減等への配慮であると考えられるが、一方では、上述したインボイス方式が有する脆弱性を補強する役割を果たすためとも考えられる。インボイス方式は、売手が発行した請求書等に記載された税額を、買手において積み上げ計算することで正確な仕入税額控除を可能とする方法であるため、適格請求書等を基に積上げ計算がなされれば、本来、帳簿の保存は不要となるはずである。しかしながら、インボイス方式には、厳格な規定を定めている欧州付加価値税制度においても上述した脆弱性が存する。こうした脆弱性を帳簿の保存を要件とすることで、補強する役割があると推察する²²¹。

かかる考察から、わが国の消費税は、期間税たる法人税・所得税との切断ではなく、むしろ所得計算に係る帳簿への接続を前提とした計算構造を残す方向性を目指しているとは考えられないだろうか。欧州付加価値税制度の導入経緯で確認したとおり、欧州諸国においては、日常的に国境を超える経済取引が生じるため、国境税調整等の観点から、付加価値税の計算は、自国の法人税等の計算とは切断し、各加盟国において厳格な仕入税額控除の計算が必須とされる。わが国の消費税においても、輸出取引がある以上、国境税調整の観点は重要であろうが、欧州の状況とは相当異なる²²²ため、欧州付加価値税でみられるような帳簿との完全な切断は必要ないとも考えられる。仮にそうだとすれば、現行方式と同様に、課税期間末を前提とした期間税に類似する性質が残ることが想定される。

わが国の消費税が適格請求書等保存方式施行後においても、なお帳簿の保存規定を残す根拠が、消費税導入時にみられた法人税等で作成される帳簿に紐づけて、所得計算の終了と同時にその計算がなされるといった、事務負担軽減等の観点からなのか、あるいは、インボイス方式（積上げ方式）の有する脆弱性を、帳簿方式に係る複式簿記を利用することで、補

²²¹ 濱田准教授の指摘による。

²²² 吉村典久「VAT 導入の経緯：ドイツ売上税、フランス取引高税の展開と市場統合」税務弘報 60 巻 7 号（2012）112 頁。

強する観点からなのか、定かではない。しかし、いずれの根拠としても、適格請求書等保存方式は、所得計算に係る帳簿への接続を基とした課税期間末を前提とする計算構造が残ると考えられる。仕入税額控除が、課税期間末を前提とし所得計算との接続が認められる性質を有することを考慮すれば、仕入税額控除の方法の1つである個別対応方式の適用においても、かかる用途区分を、仕入時に確定させる必要性はなく、法人税等で作成された帳簿を基に、仕入時から課税期間末までの期間を通じて判断を行うことが合理的であろう。

第5章 課税期間末までの期間を通じて判断すべき根拠と立法論による解決案

第1節 課税期間末までの期間を通じて判断すべき根拠

第1項 「客観性」の確保による公平性、予測可能性の向上

第2章においては、用途区分の判断根拠を「客観性」をもって判断すべき旨を述べた。それは、事業者の主観性のみを用途区分の判断根拠とすれば、恣意的な用途変更等による課税逃れを許すことに繋がり、あるいは、納税者にとっての立証上、主観を根拠とした用途区分の証明を如何に行うのか不明確であり、納税者の予測可能性の観点からも問題があるためである。「客観性」の意味を確認すると、「だれもがそうだと納得できる、そのものの性質⇔主観性²²³」とあり、主観性との対立概念として認識される。コンメンタール等では用途区分の判断に際して「合理性」が必要である旨が述べられているが、未使用・未利用のものに対して目的の「合理性」を求めるのであれば、自ずと事業者の主観的な経済合理性が判断根拠になると想定される。仕入後において用途変更がなされる可能性のある取引に対して、目的の合理性のみを判断根拠とすることは、恣意的な用途区分を排除できず、同時に、納税者における立証の困難性の観点からも妥当ではない。したがって、用途区分に関しては、納税者側、課税庁側双方にとって納得でき得る「客観性」の確保が重要である。

そこで、用途区分の判断根拠に如何にして「客観性」を付与するかが重要となる。東京地裁令和2年9月3日判決においては、この「客観性」の認定に、居住用賃貸建物の転売までの保有期間や過年度を含めた賃料収入の割合を算出するなど、事業者の個別事情を踏まえた極めて煩雑かつ個別性が高い手法を採用した。もっとも、かかる事例は、建物の取得と同時に居住用賃料が発生するという特殊な事例であり、また、令和2年度税制改正により一定の解決がなされているため、改正後においては全く同様の手法は採用されないと推察する。しかしながら、取得時という時点に限定し、個々の取引に対し事業者の個別事情を踏まえ、用途区分に係る根拠の「客観性」を付与することは現実問題として困難であろう。また、あくまで未販売・未利用という予定段階であるため、その用途区分の根拠に「客観性」を求めたとしても、恣意性の介入を完全に防ぐことは不可能であると考えられる。

仕入時から課税期間末までの期間中の状況を考慮して用途区分の判断を行う場合は、こうした期間中の現実の売上や使用等の対応関係を重視するため、少なくとも課税期間末までに現実に使用等したものに関しては「客観性」は明らかである。かかる「客観性」により、恣意の介入を防止することで事業者間の公平性が保たれ、用途区分の判断がより明確になることから納税者の予測可能性の向上に資すると考える。

第2項 消費税法30条2項1号における「のみ」の的確な判断の必要性

消費税法30条2項1号では「課税資産の譲渡等（若しくは、その他の資産の譲渡等）」に

²²³ weblio 国語辞典 <https://www.weblio.jp>。

のみ要するもの」(下線は筆者による。以下本章において同じ。)とされている。ここで「専ら」や「おおむね」ではなく「のみ」という文言が用いられるのは、かかる「のみ」に要する課税仕入れ等に係る税額は全額控除される(若しくは全額控除されない)ためである。文理上、例え僅かであっても、ある区分に係る目的等と別の区分に係る目的等が併存すれば、「のみ」に該当しない。「のみ」に該当するか否か、つまり課税売上(あるいは非課税売上)に係る「のみ」に区分されるのか、他の用途に区分されるのかで、納付税額が著しく異なる可能性もあるため、かかる判断は、個別対応方式の適用において非常に重要である。

さいたま地裁平成25年6月26日判決では、居住用賃貸建物の取得目的が販売目的「のみ」であるのか、賃貸目的も併存するのかの判断根拠を、事後的な実際の賃料の収受に対しても求める解釈を行った。「のみ」に該当するか否かを、現実の売上や使用等に求めて「のみ」に該当しない旨の判決を行った点は評価できるが、売上等との切断の観点から判断時期を仕入時としながら、一方で事後的な売上等の要素を織り込むことは妥当ではないと考える。もっとも、この事案は、取得時点において本件マンションの管理委託契約が締結され、取得時点の貸付けの目的も否定できないことから、その目的の裏付けとして、事後の実際の売上等を判断根拠としたとも捉えられる。しかしながら、用途区分の判断を仕入時の状況に限定するのか、事後を織り込むのか定かではなく、判断基準の多様化が齎される可能性も否定できないため、かかる基準は納税者の予測可能性の観点等からも妥当ではない。

東京地裁令和2年9月3日判決においては、課税の累積排除という消費税の趣旨を踏まえ、仕入時点における納税者の個別事情を勘案し、用途区分を判断するという手法を採用した。すなわち、ある課税仕入れ等を納税者の個別事情を一切考慮せずに、ある用途に区分したとした場合に、経済実態と著しくかい離し、税負担の適正な排除の観点から相当でない場合には、一義的に解するのではなく納税者の個別事情を踏まえ判断するという方法である。課税の累積を適正に排除するという観点を重視した点は、評価に値するが、仕入時という時点に限定した上での、かかる「のみ」か否かの判定は、上述のとおり、個別事情を踏まえた極めて煩雑な事務を要すると考えられ、判断手法として一般性を持ち得ないとする。

もっとも、売上原価等のように主たる事業目的に係る売上との直接的な対応関係が「客観的」に明白な場合は、用途区分の確定を仕入時に限定したとしても「のみ」か否かの判定は可能とも捉えられる。しかしながら、一般管理費等に該当するような比較的、汎用性の高い物品やサービス等に関して、仕入時に限定し、ある用途に「のみ」要するのか否かの判断を行うことは容易ではないであろう。繰り返すが、法が「のみ」を要求する根拠は、課税仕入れ等に係る税額が全額控除される(若しくは全額控除されない)ためであり、その判断は可能な限りにおいて厳格に行うべきである。

仕入時から課税期間末までの期間を通じて用途区分の判断を行う場合は、仕入時という時点に限定せず、仕入時から課税期間末までの期間全体の事情を考慮して「のみ」か否かの判断を行う。汎用性の高い物品やサービス等が真に「のみ」に該当するか否かを、現実の使用状況等を踏まえて、課税期間末までという可能な範囲において認定する方法は、適正な

課税の累積排除という観点からも、さらに、文理上、消費税法 30 条 2 項 1 号が求める「のみ」か否かの判断にも合致した解釈である。

第 3 項 仕入税額控除の期間税に類似する性質

第 3 章で述べたとおり、帳簿方式における仕入税額控除は、事務負担軽減の配慮から法人税等のために作成された帳簿を主体とし、課税期間末を前提とした期間税に類似する性質を有する。かかる課税期間末を前提とした性質に照らせば、仕入税額控除の方法の 1 つである個別対応方式の適用に際し、その用途区分を、個々の取引時点で確定させる必要性はなく、課税期間末までの期間中の状況を考慮して判断を行うことが合理的である。

また、適格請求書等保存方式においては、第 4 章で述べたとおり、現行方式と同様に仕入税額控除の適用要件として帳簿の保存が求められる。かかる保存を残す根拠が、依然として帳簿への接続による事務負担軽減等の観点からなのか、あるいは、インボイス方式（積上げ方式）の有する脆弱性を補強する観点からなのか定かではない。

しかしながら、いずれの根拠としても、なお帳簿の保存を残す理由は、帳簿への接続を前提とした計算構造にあると想定される。こうした検討から、適格請求書等保存方式の施行後においても、現行方式と同様に個別対応方式に係る用途区分を、仕入時に確定させる必要性はなく、課税期間末までの期間を通じて判断を行うことが合理的である。

なお、上述した期間税に類似する性質は、主に、消費税における仕入税額控除が法人税・所得税に係る帳簿をもって計算されるという観点からの指摘であるが、消費税の計算構造上からの意見もある。上述したが、濱田准教授は、「私見としては 5 億円以下の課税売上であることがそもそも制度適用の前提であるので、その売上が確定する事業年度終了時点での判断が合理的²²⁴」と述べられる。要するに、全額控除となる「95%ルール」が適用されるのか（当該課税期間における課税売上割合が 95%以上、かつ、当該課税期間における課税売上高が 5 億円以下の事業者）、それとも、個別対応方式、又は、一括比例配分方式を適用することとなるのか（課税売上高が 5 億円超）は、課税期間が終了しなければ確定しない。つまり、個々の仕入時点では、そもそも個別対応方式の適用の有無が確定しておらず、課税期間終了を待って、その適用の有無が確定する。かかる、消費税法における計算構造上の期間税に類似する性質を考慮し、その適否が確定する課税期間末までの状況を基として、用途区分の判断を行うという考え方も妥当な解釈であろう。

²²⁴ 濱田洋「判例裁決紹介【名古屋地判平成 26 年 10 月 23 日、消費税における区分判定】」租税判決・裁決備忘録 <http://hyogotaxlaw.blogspot.com/2016/11/261023.html>（閲覧日 2020.6.10）。同旨の見解として、三木義一「対価概念・仕入税額控除と消費税法の基本構造」立命館法学 352 号(2014) 429 頁、平川八重子「消費税法の仕入税額控除における個別対応方式の用途区分の判定基準」青山ビジネスロー・レビュー 6 巻 2 号 (2017) 70 頁等。

次に、個別対応方式における用途区分の判断を、仕入時から課税期間末までの期間を通じて行うとする解釈の可能性を、関係する条文を基に、帳簿方式（現行の請求書等保存方式）と施行予定である適格請求書等保存方式の両方式について検討する。

第2節 用途区分の判断を課税期間末までの期間を通じて行うとする解釈の検討

第1項 請求書等保存方式

（1）消費税法30条1項（令和5年9月30日以前）

現行の消費税法30条1項は「…国内において行う課税仕入…については、次の各号（1号 国内において課税仕入れを行った場合 当該課税仕入れを行った日）に掲げる場合の区分に応じ、当該各号に定める日の属する課税期間の課税標準額に対する税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額（当該課税仕入れに係る支払対価の額に110分の7.8を乗じて算出した金額をいう。）の合計額を控除する。」と規定する。

消費税法30条1項1号においては、国内において課税仕入れ等を行った場合の基準日を「当該課税仕入れを行った日」としていることから、個別対応方式における用途区分の判断時期も、当該課税仕入れ日とすべき見解がある。ある課税仕入れ等が、如何なる課税期間に属するのかを把握するという観点からは、基準日が必要であり、この基準日をもって課税仕入れ等の事実を認識すべきであると考えられる。

個々の取引時点という観点からは、国税通則法15条2項7号において「課税資産の譲渡等…の時」を消費税の納税義務の成立時点とし、随時税²²⁵としている。同法15条2項7号がこのような規定する理由は、消費税が期間税である法人税や所得税とは異なり、その性質上、一定期間の費用収益を対応させる必要がないことを前提としているためであろう。要するに、売手側においては、随時税として個々の取引時点に課税資産の譲渡等を認識し、納税義務が成立することとなる。

売手側の納税義務が、個々の取引毎に成立することに対して、買手側における仕入税額控除はどのタイミングで控除が成立するのか。三木教授は、仕入税額控除に係る法30条1項が、「…当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額の合計額を控除する。」と規定しており、当該「課税期間」が仕入税額控除の出発点としている点に着目される。つまり、消費税法30条1項においての仕入税額控除は、「課税期間」をベースとして計算がなされるわけであるから、その権利の成立は期末にならざるを得ない旨を述べている

²²⁵ 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）864頁。一方で、「輸入取引にかかる消費税は随時税であるが、国内取引にかかる消費税は期間税」とも述べており、かかる根拠として「各課税期間の間に行われた課税資産の譲渡等にかかる課税標準…の額の合計額に対して課される（消費税法45条1項）」点を述べている。金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）809頁。

226。要するに、仕入税額控除の計算は、「当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額（当該課税仕入れに係る支払対価の額に 110 分の 7.8 を乗じて算出した金額をいう。）」とされ、課税期間末における課税仕入れの総額を割戻すことにより、その計算がなされることから、仕入税額控除は課税期間末にならないと成立しないと考えられる。

また、第 3 章でも述べたが、上述の割戻し計算は、法人税等で作成された帳簿を基に計算がなされる。すなわち、帳簿方式における仕入税額控除は、買手側が売手側の課税関係を考慮せず、自己の帳簿を基に税額控除の計算を行い、さらに事務負担軽減の配慮から法人税等で作成される帳簿を主体として課税期間末に税額計算を行う。つまり、帳簿方式における仕入税額控除は、個々の取引時点を観念しないと捉えられる。

かかる検討から、売手側における「課税資産の譲渡等」は、国税通則法 15 条 2 項 7 号により納税義務が明確に規定されていることから、取引毎にその成立を観念することは可能²²⁷であると考えられるが、買手側における仕入税額控除は、具体的な仕入税額控除の発生時期は明記されておらず、その計算は課税期間をベースとし、その終了時に課税仕入れ等の総額をもって計算がなされることから、個々の取引時点をベースとしているとは捉えづらい。

また、個々の取引毎に売手側の納税義務が成立することに対して、消費税の現実の納付税額の確定は、課税期間終了後 2 か月以内に納税申告書を提出した時とされる（消費税法 45 条）。売手側の税額は、こうした申告手続きを待たずとも、個々の売上時点で課税資産の譲渡等の対価の額（課税標準）²²⁸をもとに算出が可能である。一方、買手側においては、上述の消費税法 30 条 1 項 1 号に従い、当該課税仕入れ等を行った日において課税仕入れ等の額を認識することは可能であるが、実際の仕入税額控除額は、前節の第 3 項で述べたように、

226 三木義一「対価概念・仕入税額控除と消費税法の基本構造」立命館法学 352 号(2014) 427 頁。

227 なお、品川教授は、消費税等の納税義務の成立は課税資産の譲渡の時として随時税である旨を述べつつも、「消費税は、課税期間を区切って課税標準が算定されるわけですので、考え方によっては、課税期間終了の時というように規定することも考えられないわけでもないと思います。」とも述べている。品川芳宣「国税通則法の実務解説：国税手続等の法理と実務上の問題点を解明(第 2 回)納税義務の成立・税額の確定手続」租税研究 768 号 (2013) 160 頁、また、安部准教授は、同法 15 条 2 項 7 号が消費税法における税額算定の基本構造に即していないとして、「期間税」へ規定し直すべき旨を述べている。安部和彦『消費税の税率構造と仕入税額控除医療非課税を中心に』（白桃書房、2015）19 頁。

228 課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額（対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額に相当する額を含まないものとする。）とする（消費税法 28 条）。

課税期間末の具体的な申告書作成の過程において「95%ルール」、又は、個別対応方式（あるいは一括比例配分方式）の適否が判明し、それらの適用を経た上で最終的に確定する仕組みである。つまり、課税期間終了を待って具体的な控除税額が確定する。

以上の検討から、仕入税額控除はあくまで「課税期間」をベースに、課税期間末を前提としてその計算がなされるわけであり、かかる仕入税額控除の性質を考慮すれば、個別対応方式の用途を、消費税法 30 条 1 項 1 号に規定する「当該課税仕入れを行った日」に確定させる必要はなく、「課税期間」をベースに、その課税期間末を前提とする仕入税額控除の確定に合わせて、課税期間末までの期間を通じ判断を行うべきである。

（2）消費税法 30 条 2 項 1 号

消費税法 30 条 2 項 1 号は、「当該課税期間中に国内において行った課税仕入れ…につき、課税資産の譲渡等にのみ要するもの、課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等にのみ要するもの及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものにその区分が明らかになっている場合」と規定しており、東京地裁平成 24 年 9 月 7 日判決では、かかる法 30 条 2 項 1 号に関して「同号（法 30 条 2 項 1 号）の文言等に即して」課税仕入れを行った日の状況に基づいて判断を行うべきとしている。この上記「文言等」は、「要する」を指していると考えられる。

上述したが、消費税導入時に発行された「消費税法のすべて」には「要するものについては、『要したもの』ではないので、その課税期間に課税資産の譲渡等にのみ要するものであれば、未販売で在庫になっているものも控除が認められる²²⁹⁾」との説明がある。

つまり、「要する」とした根拠は、消費税においては、費用収益対応の概念はなく、ある課税期間の仕入等に含まれる税額は、その課税期間の売上に対応するかどうかと関係なく、原則としてその課税期間に控除されたとした、付加価値税としての性質を考慮してのものと考えられる。かかる「要する」という文言を、仕入と実際の売上等を切断すべき、として解釈するならば、自ずと判断時期は、実際の売上等が発生し得ない「仕入時」という解釈に繋がるように思える。

しかし、「消費税法のすべて」の説明で重要としているポイントは、「…課税期間に…未販売…も控除が認められる」という点ではないだろうか。すなわち、消費税法 30 条 2 項 1 号が「要する」という文言を用いたのは、販売済のものは当然として、仮に未販売等であったとしても、課税仕入れ等を行った「課税期間」において、その控除がなされることを明示しているに過ぎないとも捉えられる。

仮に消費税法が、付加価値税の性質として、仕入と売上等の切断を言わば「積極的」に求めているのであれば、例えば、課税売上割合が著しく変動した場合の調整規定（消費税法 33

²²⁹⁾ 『消費税法のすべて くらしを未来を築きます。消費税。』大蔵省主税局税制第 2 課編（大蔵省印刷局、1989）65～66 頁。

条) や、転用に係る調整規定(消費税法 34 条、35 条)、あるいは、上述した令和 2 年度改正(居住用賃貸建物取得等に係る仕入税額控除制度の見直し)等の調整規定が存することとの整合性が取れない。つまり、「要する」という文言は、仕入と売上等の切断を「積極的」に求めるものではないと考えられ、すなわち、「要する」という文言が直接的に、売上等が存しない仕入時点に用途を確定させる根拠とはなり得ないのではないだろうか。

また、基本通達 11-2-20 では「…課税仕入れを行った日…において、当該区分が明らかにされていない場合で、その日の属する課税期間の末日までに、当該区分が明らかにされたときは、その明らかにされた区分によって法第 30 条第 2 項第 1 号《個別対応方式による仕入税額控除》の規定を適用することとして差し支えない。」とされ、仕入時から課税期間末までの期間中における実際の売上や使用等の対応関係を重視し、課税期間末までの状況による判断を一部容認している。

仕入時に「明らかにされていない」という文言からは、ある用途に「のみ」要する区分には該当しないため「共通対応」に区分されたものと解されるが、「差し支えない」の文言から、当該用途の変更は納税者の選択に委ねられている。つまり、この通達では、納税者にとって有利となる仕入時の「共通対応」から課税期間末までの「課税売上対応仕入」という変更のみが述べられていると推察される。現実の経済活動においては、仕入時において、ある用途に「のみ」要すると判断しながら、その後において「共通対応」となるものも存在するはずである。課税期間末までにおける判断を一部容認している根拠は、上述した、「のみ」か否かの判断を的確に行うためであろう。そうであれば、仕入時に「共通対応」となる取引に限定せず、すべての取引において課税期間末までの実際の売上や使用等の状況を踏まえ、用途区分の判断を行ったほうが合理的であろう。

かかる検討から、消費税法 30 条 2 項 1 号における、「要する」という文言は、付加価値税の性質を考慮して仮に未販売等であったとしても、課税仕入れ等を行った課税期間において、その控除がなされることを明示しているに過ぎないと考えられる。「要する」という文言が、直接的に仕入時に用途を確定すべき根拠とはなり得ないとすると、消費税法 30 条 2 項 1 号の適用においては、課税仕入れ等が「のみ」に該当するか否かの判断を的確に行う必要があるため、かかる的確な判断を、仕入時から課税期間末までの期間中の状況を踏まえ、課税期間という範囲において可能な限り行うとする解釈は妥当であろう。

第 2 項 適格請求書等保存方式 消費税法 30 条 1 項 (令和 5 年 10 月 1 日以後)

適格請求書等保存方式における消費税法 30 条 1 項は、「…課税期間の課税標準額に対する税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額(当該課税仕入れに係る適格請求書…の記載事項を基礎として計算した金額その他の政令で定めるところにより計算した金額)の合計額を控除する。」と規定し、下線部が改正された箇所である。

現行の消費税法 30 条 1 項の当該部分は「当該課税仕入れに係る支払対価の額に 110 分の 7.8 を乗じて算出した金額」とされており、帳簿等を基に、税込み支払対価の合計額を割戻

して計算する方法である。つまり、帳簿方式における仕入税額控除は、交付される請求書等に税額の別記が義務化されていないため、個々の取引に係る税額を積み上げて計算することは困難であり、また、事務負担軽減の配慮から法人税等に係る帳簿を利用し課税期間末の課税仕入れ等の総額を割戻すことにより計算がなされる。

新制度の施行後においては、原則、課税仕入れ等に係る消費税額の計算は、売手側から交付を受けた適格請求書等の記載事項を基礎として、当該適格請求書等に別記された消費税額等を積み上げて計算する方法となる。

適格請求書の記載事項（新消法 57 条の 4 ①②）は次の通りである。

- ①適格請求書発行事業者の氏名又は名称及び登録番号
- ②課税資産の譲渡等を行った年月日
- ③課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容
- ④課税資産の譲渡等の税抜価額等を税率ごとに区分して合計した金額及び適用税率
- ⑤税率ごとに区分した消費税額等
- ⑥書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称

要するに、適格請求書等保存方式に係る改正法の消費税法 30 条 1 項は、原則として、「当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額」を、適格請求書に記載された、上記②の課税資産の譲渡等を行った年月日をベースに、⑤の消費税額等を、積み上げて計算した金額の「合計額を控除する」ことを規定している。

繰り返すが、現行の消費税法 30 条 1 項の当該部分は「当該課税仕入れに係る支払対価の額に 110 分の 7.8 を乗じて算出した金額」とされ、課税期間をベースに、課税期間末における課税仕入れ等の総額を割戻すことにより計算がなされることから、こうした性質に照らして、個別対応方式に係る用途区分も、課税期間末までの期間を通じて判断すべきとする解釈は可能であると考えられる。

一方で、適格請求書等保存方式における改正法の消費税法 30 条 1 項は、原則として、適格請求書等に記載された「取引日」を基に、別記された「税額」を積み上げて計算された合計額を控除すべき旨が明確に規定されている。かかる規定に照らすと、文理上、仕入税額控除を認識すべきタイミングを、帳簿方式同様に課税期間ベースと捉えることは困難であり、適格請求書等に記載された「取引日」において、認識せざるを得ない。

もともと、上述したように、適格請求書等保存方式に係る消費税法 30 条 1 項は、「…その他の政令で定めるところにより計算した金額」と規定し、特例として割戻し計算の規定を残している。割戻し計算がなされる場合には、適格請求書等に記載された個々の取引に係る税額は直接的に集計されず、帳簿方式同様に、課税期間をベースとして、その課税期間末を前提とした処理がなされる。こうした観点からは、現行制度と同様に、仕入税額控除を認識するタイミングを課税期間末と捉えることが可能とも考えられる。

しかしながら、この特例計算、すなわち割戻し計算は、あくまでも「特例」であり、「売上税額を割戻し計算している場合」という条件のもと、その適用が認められる。つまり、全くの無条件のもと、その適用が定められている「原則」計算とは、その意味合いが著しく異なると考えられ、かかる規定を解釈する際は、当然に「原則」を優先すべきであろう。

したがって、改正法の消費税法 30 条 1 項は、原則、適格請求書等記載の「取引日」を基に別記された「税額」を積上計算した合計額を控除すべき旨が明記されていることから、仕入税額控除は、かかる適格請求書等に記載された「取引日」において認識すべきと考える。

そうすると、消費税法 30 条 2 項 1 号は、改正法の消費税法 30 条 1 項を受けて、個別対応方式の用途区分の判断を行うため、自ずと適格請求書等に記載された取引日を基準に用途区分の判断を行うことになる。すなわち、仕入時から課税期間末までという期間を通じた用途区分の判断を行うという解釈は困難である。

本節第 1 項で検討したとおり、現行法である消費税法 30 条 1 項（令和 5 年 9 月 30 日以前）、同 30 条 2 項 1 号の条文上においては、個別対応方式の用途区分を、仕入時から課税期間末までの期間を通じて判断するという解釈は可能であると考えられる。しかしながら、第 1 章、及び、第 2 章で検討したとおり通達等や裁判例等においては、用途区分の判断時期は仕入時と解釈されている。また、適格請求書等保存方式に係る同 30 条 1 項（令和 5 年 10 月 1 日以後）においては、本節第 2 項のとおり、条文上において、かかる課税期間末までの状況を踏まえて行うとする解釈は困難である。要するに、現状においては現行法、及び、改正法のいずれにおいても、個別対応方式の用途区分の判断を、仕入時から課税期間末までの期間をベースに行うことは困難であると考えられる。

しなしながら、これまで述べてきたとおり、現行の請求書等保存方式、及び、適格請求書等保存方式は、法人税等で作成される帳簿への接続を基に課税期間末を前提とした計算構造を有すると想定されることから、仕入税額控除の方法の 1 つである個別対応方式の適用に際し、その用途区分を個々の取引時に確定する必要はなく課税期間末までの期間を通じて判断することが合理的である。また、上述した「客観性」確保による公平性や予測可能性の向上、消費税法 30 条 2 項 1 号が求める「のみ」か否かの的確な判断を行うためには、同様に、課税期間末までの状況を踏まえ用途区分の判断を行うことが必要である。

そこで、次節において立法論により解決策を提案する。

第 3 節 立法論による解決案

上述のとおり、現行法である消費税法 30 条 1 項（令和 5 年 9 月 30 日以前）、同 30 条 2 項 1 号は、通達等や裁判例等において用途区分の判断時期は仕入時と解釈され、また、改正法の消費税法 30 条 1 項においては、条文上、「取引日」を基に積上計算すべき旨が明確に規定されていることから、かかる用途区分を、課税期間末までの期間中の状況を踏まえ判断するという解釈は困難である。

立法論において、個別対応方式における用途区分の判断を「仕入時から課税期間末までの

期間を通じて行う」とする目的を明確にするためには、個別対応方式の用途区分に係る同 30 条 2 項 1 号において、直接的に当該目的を明示する必要がある。

しかしながら、一方では、かかる立法論における執行可能性やデメリットも考慮すべきであろう。まず、消費税法 30 条 2 項 1 号に追加する文言等に関して、単に用途区分の判断は、「当該課税期間末に行う」とした場合、如何なる問題が想定されるであろうか。考えられることとして、第 1 に、何を根拠として、用途区分の判断を行うべきか不明確となる点である。第 2 に、課税期間末において、つまり課税期間の最終日等で、ある用途に要していれば、その用途区分が可能であると解釈される危険性が否定できない点である。すなわち恣意性の問題である。第 3 に、「当該課税期間末に行う」を反対に読めば、課税期間末に用途区分の判断を行わなかった場合には、適用要件を満たさないと解釈できる点である。

第 1 の点は、もともと、課税期間末までの期間を通じて用途の判断を行う目的は、ある課税仕入れ等に対し、その仕入時から課税期間末までの期間中の状況を踏まえ、実際の使用等に対応させることである。少なくとも、課税期間末までに現実に使用等したものに係る用途区分の根拠は、こうした現実の使用等となる。ただし、当然に未販売や未使用、あるいは、汎用性の高い物品やサービス等が課税期間末に存することも想定される。そこで、かかる物品やサービス等が課税期間末以降に如何なる用途に供されるのかは、一定程度の「客観性」を根拠として判断すべき文言を追加する必要があると考えられる。

第 2 の点に関しても、仕入時から課税期間末までの期間を通じ、実際の使用等に対応させて用途区分を判断するという点から、少なくとも、課税期間末までに現実に使用等したものに関しては、恣意性は排除できると考える。事業者は通常、経済合理的に活動するわけであるから、不適正な仕入税額控除によるメリットのみを求めて、現実に仕入れた物品やサービス等を長期に渡り本来の用途とは異なる用途に供することは考えにくい。仮に事業者が恣意的に仕入税額控除のメリットを求めて、現実に本来の目的と異なる用途に供するとすれば、それは課税期間末までの日数が短い期間に限定されると考えるのが自然であろう。汎用性の高い物品等が課税期間末付近において購入等がなされた場合は、上述のような行為も否定できないため、かかる恣意的な用途区分を排除するという観点からは、本来の目的に沿った用途に供されているかどうかを認定するため、「客観性」を根拠とする文言を追加する必要がある。

また、課税期間末時点での用途に限定するのではなく、あくまでも、仕入時から課税期間末までの期間を通じ、実際の使用等の状況を踏まえて、ある用途に「のみ」要するの可否かを判断すべきであるため、判断すべき具体的な期間を明示すべきである。

第 3 の点は、用途区分に係る「客観性」や、消費税法 30 条 2 項 1 号における「のみ」か否かの判断に際し、例えば、主たる事業目的に係る課税売上に対応する課税仕入れ等のように、売上との直接的な対応関係が「客観的」に明白である場合は、仕入時点においても「のみ」の判定は可能とも捉えられ、用途区分の判断時期を課税期間末に限定する必要性はないと考えられる。したがって、仕入時において用途区分が「客観的」に明白なものは、仕入時

において用途区分を判断したとしても、適用上、問題のない文言等にする必要がある。

上記の問題点を考慮した上で、改正案とする消費税法 30 条 2 項 1 号は、以下の文言を追加することが適当であると考える。

一 当該課税期間中に国内において行った課税仕入れ及び特定課税仕入れ並びに当該課税期間における前項に規定する保税地域からの引取りに係る課税貨物につき、課税資産の譲渡等にのみ要するもの、課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等（以下この号において「その他の資産の譲渡等」という。）にのみ要するもの及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものにその区分が明らかにされている場合 イに掲げる金額にロに掲げる金額を加算する方法 なお、要するものの判断は、前項に掲げる各号に定める日から当該課税期間末までの状況を基礎として行うものとする

イ 課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れ及び課税貨物に係る課税仕入れ等の税額の合計額

ロ 課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ及び課税貨物に係る課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算した金額

なお、上記の「前項（消費税法 30 条 1 項）に掲げる各号」は、次のとおりである。

- 一 国内において課税仕入れを行った場合 当該課税仕入れを行った日
- 二 国内において特定課税仕入れを行った場合 当該特定課税仕入れを行った日
- 三 保税地域から引き取る課税貨物につき第 47 条第 1 項の規定による申告書（同条第 3 項の場合を除く。）又は同条第 2 項の規定による申告書を提出した場合当該申告に係る課税貨物（第 6 項において「一般申告課税貨物」という。）を引き取った日
- 四 保税地域から引き取る課税貨物につき特例申告書を提出した場合（当該特例申告書に記載すべき第 47 条第 1 項第 1 号又は第 2 号に掲げる金額につき決定（国税通則法第 25 条（決定）の規定による決定をいう。以下この号において同じ。）があった場合を含む。以下同じ。）当該特例申告書を提出した日又は当該申告に係る決定（以下「特例申告に関する決定」という。）の通知を受けた日

上述のとおり消費税法 30 条 2 項 1 号に追加する文言を、単に「課税期間末に行う」とした場合は、課税期間末時点での用途だけをもって、その用途区分による適用が可能であると解釈される危険性があり、また、課税期間末時点に限定して用途区分の判断を行わなければ適用要件を満たさないと解釈される可能性もある。そのため、具体的に「仕入時から課税期間末まで」という判断根拠とすべき期間を明示する。そこで、「前項（消費税法 30 条 1 項）に掲げる各号に定める日から当該課税期間末まで」という期間を明示し、かかる期間を通じて判断を行うべき旨を加える。

さらに、「…定める日から課税期間末までの状況…」として「状況」という文言を追加す

る。「状況」の意味合いは「時とともに変化する物事の、その時、その時のありさま、ようす。²³⁰」とされる。「時とともに変化する物事の」という点からは、一定程度、時間の経過を含んだものと解されるため、この文言により仕入時から課税期間末という期間を通じて判断すべき趣旨が追加されると考える。例えば、上述した第3の問題点のように、仕入時点において「客観性」が明白な課税仕入れ等に対して、課税期間末ではなく仕入時点で用途区分を判断したとしても、仕入時から課税期間末までの期間中の状況下において、こうした「客観性」が存すれば解釈上は、問題が無いであろう。

また、「状況」の意味するところの「ありさま」や「ようす」には「外から見てわかる物事のありさま²³¹」という意味合いが含まれており、一定の「客観性」が付与される。上述のとおり、個別対応方式の用途区分の判断を、課税期間末までの期間を通じて行うとする方法は、こうした期間中の現実の使用等に係る対応関係を重視する。一方で、実際の経済活動においては、当然に課税期間末に近い時点で仕入が行われ、現実の使用等を待たずに課税期間末を迎えることも想定される。消費税は、ある課税期間の仕入は現実の使用等とは関係なく、その課税期間で控除されなければならないとする性質から、現実の使用等を待たずに用途区分を確定させ、その用途区分にしたがって仕入税額控除がなされる。すなわち、課税期間末までの期間を通じた判断においても、すべての課税仕入れ等に対して、現実の使用等を基にした明確な対応関係をもって用途区分を確定することは不可能であり、未使用等の状況下においての、いわゆる「割切り²³²」の判断が必要とされる。こうした現実の使用等に係る対応関係が存しない「割切り」による用途区分においては、当然に、恣意の介入等の問題が残るため、「状況」という文言を追加し、一定程度の「客観性」を付与する必要がある。

最後に、「基礎²³³として」という文言を加えることを検討する。この文言を用いない場合は「…定める日から課税期間末までの状況で行う…」となり、判断根拠とすべき期間が「仕入日から課税期間末まで」と限定的に表現される。課税要件明確主義²³⁴の観点からは、かか

²³⁰ weblio 国語辞典 <https://www.weblio.jp>。

²³¹ weblio 国語辞典 <https://www.weblio.jp>。

²³² 朝長英樹、大石篤史 緊急対談 消費税「課税資産の譲渡等にものみ要するもの」の解釈 (1) T & A master No.739 (2018) 13 頁。

²³³ ある物事を成り立たせる、大もとの部分。もとい。用法として「基本」とも相通じて用いられ、「基本」は物事の根本、よりどころとなるものをいう。weblio 国語辞典 <https://www.weblio.jp>。

²³⁴ 課税要件明確主義に関して、金子教授は「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、その定めにはなるべく一義的で明確でなければならない」とし、水野教授は「租税においては自由裁量が排除されるという原則」と述べている。金子宏『租税法(第23版)』(弘文堂、2019) 84 頁、水野忠恒『大系租税法(第2版)』(中央経済社、2018) 11 頁。

る期間を限定的に示すことで予測可能性を担保し得るという効果もあろう。

しかし一方では、判断根拠とすべき期間を限定的に示すことによって、的確な用途区分の判断が困難となる場合も想定される。上述のとおり、一般管理費等に該当する汎用性の高い物品等を課税期間末に近い時点で購入し、そのまま未使用の状態に課税期間末を迎えた場合等に関しては、現実の使用等による用途判断が不可能となるため、「状況」という文言を追加し、客観性をもって判断すべき旨を述べた。そこで、仕入時点から課税期間末までの限定された期間の状況において、汎用性のあるものが未使用状態であるという点を客観的事実と捉えて「共通対応」という用途区分の解釈が成り立つ余地もある。しかし、仮に、判断根拠とすべき期間を、かかる仕入時点から課税期間末に限定せず、その期間以外での状況をもって判断を行ったとすれば、「共通対応」ではなく、「課税売上（あるいは非課税売上）にのみ要する」ことが、客観的に明白な場合も想定される。すなわち、かかる限定的に示された期間以外の状況をもって判断を行えば、的確な用途区分により適正な課税の累積排除を実施できる可能性が向上するにもかかわらず、条文上、判断期間を限定的に示すことによって「共通対応」と解釈せざるを得ないという問題等が想定される。

また、判断根拠とすべき期間を限定的に示すことにより、恣意の介入余地も生まれる。例えば、本来の目的が非課税売上にのみ要するものとして仕入を行ったにもかかわらず、課税期間末までの日数が短い状況下においては、かかる期間中に敢えて未使用の状態にしておき、あるいは、「共通対応」に区分される用途に供することで、上記と同様に「共通対応」として解釈がなされる場合も想定される。こうした状況が想定されることを勘案すると、判断根拠とすべき期間を、完全に限定的に示すことは妥当ではないと思案する。

判断根拠とする期間自体に着目し、その期間的な長短を弾力的に表現するという観点からは、例えば「おおむね」という文言はどうか。「おおむね」の意味合いは「(おおむねが)数量や期間を表す名詞にかかる場合は、概してそのくらいの数量・期間であることを示す。²³⁵⁾とされる。仕入日から課税期間末までの期間は、当然ながら一定ではなく、数百日の場合もあれば、数日の場合もある。仕入日から課税期間末までの期間が比較的長期にわたれば、その間に現実使用等がなされ、かかる現実の使用等を基に用途判断が可能となるはずであるから、そもそも弾力的な「おおむね」という文言を必要としない。むしろ、仕入日から課税期間末までの期間が短く、その間に物品等が未使用等である状況下において、如何に用途区分を的確に行うかが重要となる。そこで、こうした比較的短い期間を前提として「おおむね」という文言を用いたとしても、前提とする短期間に対して「概してそのくらい」とする弾力的解釈が加わるに留まり、そのことをもって的確な用途区分の可能性が向上するとは考えられない。かえって「おおむね」という文言を追加することで、判断根拠とする期間を不明確にし、数日から数百日という多様な期間に対して「概してそのくらい」という解釈となれば、納税者あるいは課税庁にとって判断すべき期間を主観的に拡張、あるいは、

²³⁵⁾ weblio 国語辞典 <https://www.weblio.jp/>

縮小されることにも繋がり、すなわち判断根拠とすべき期間が多義的となることで、恣意の介入余地が広がり、また、予測可能性も阻害されると推察する。

判断根拠とすべき期間を完全に限定して示すことによって、消費税法 30 条 2 項 1 号が求める「のみ」か否かの判断が困難となり、また、恣意の介入等の余地も生まれることが想定される一方で、上述のとおり、判断根拠とすべき期間を弾力的に表現することも妥当ではない。こうした検討結果を勘案すると、判断根拠とする期間に対して期間的な弾力性を付与するよりも、第一義的には「仕入時から課税期間末までの状況」をもって判断を行う旨を明示しつつ、一方で、かかる期間の状況に完全に限定して判断を行うわけではないとした意味合いを付与することが適当であると考え。つまり、条文上、「仕入時から課税期間末までの状況」に対する解釈に、若干の幅を与えることが適当であろう。

そこで、上述のとおり「基礎として」という文言を追加することが適当であると考え。かかる文言は「大もととして」あるいは「土台として」や「よりどころとして」という意味合いが含まれる。つまり、対象とする文言に対し「基礎として」判断するということは、第一義的には対象とする文言を「土台」とし、あるいは「よりどころ」として判断すべき旨が加えられる。しかし、あくまで、対象とする文言を「基礎として」解釈を行うわけであって、如何なる状況においても、対象とする文言が、そのまま適用されるわけではないと解される。

個別対応方式における用途区分の判断は、「税負担の累積の排除という消費税法の目的に照らし、課税仕入れに係る消費税額について税負担の累積を招くものとそうでないものとに適正に配分する²³⁶」ことが必要とされ、かかる適正な配分は、消費税法 30 条 2 項 1 号において、課税売上（又は非課税売上）にのみ要するの、共通対応に該当するの、的確に判断することで実現される。

こうした消費税法の目的を踏まえ、第一義的には「仕入時から課税期間末までの状況」を用途区分における判断の「土台」あるいは「よりどころ」と示すことで、恣意の介入を防止し、また、納税者の予測可能性を担保しつつ、消費税法 30 条 2 項 1 号が求める適正な課税の累積排除が、客観的かつ明白に阻害される状況下においては、「仕入時から課税期間末までの状況」を、あくまでも解釈を行う上での基礎と捉え、その枠組みを超えて、消費税法 30 条 2 項 1 号の求める適正な課税の累積排除を可能とする解釈余地を残すことが、妥当であると考え。

²³⁶ 裁判所ホームページ 令和 2 年 9 月 3 日判決（平成 30 年（行ウ）第 559 号）
https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/740/089740_hanrei.pdf（閲覧日 2020.10.5）
10 頁。

おわりに

本稿では、わが国の消費税における個別対応方式の用途区分に関して、「客観性」確保の観点、消費税法 30 条 2 項 1 号に係る「のみ」か否かの的確な判断の必要性の観点、そして、仕入税額控除が、事務負担軽減への配慮から帳簿への接続を前提とした、期間税に類似する性質を有するという観点から考察を行い、現行の請求書等保存方式、及び、施行予定である適格請求書等保存方式のいずれにおいても、個別対応方式の用途区分を、個々の取引時に確定させる必要はなく、課税期間末までの期間を通じて判断を行うことが合理的であるとして、解釈論と立法論の両面から、その判断基準を検討した。

令和 5 年 10 月には、適格請求書等保存方式が施行されるが、かかる新制度施行後において、わが国の消費税が帳簿との切断を前提とした欧州型のインボイス方式を目指すのか、それとも、本稿で指摘した帳簿と切断できない（あるいは「しない」）日本型のインボイス方式を目指すのか、一概に明らかではない。仮に、わが国の消費税が欧州型のインボイス方式を目指すのであれば、適格請求書等には「連番」や「発行日」等の記載を要し、また、仕入税額控除の集計方法も「積上げ方式」に統一され、さらに個々の取引に係る仕入税額控除の時期やインボイス発行者の義務等がより詳細に規定されることとなろう。かかる場合は、本稿で述べた仕入税額控除における「帳簿への接続を前提とした期間税に類似する性質」はなくなり、すなわち、用途区分の判断を、課税期間末までの期間を通じて行うという概念がなくなることで、仕入時に用途区分を確定することになると思われる。

欧州付加価値税では、仕入時に用途区分を確定させる一方で、課税の累積を適正に排除するという観点から、仕入税額に関して調整規定²³⁷が設けられており、こうした規定を、わが国の消費税にも導入すべきか検討が必要となろう。また、欧州付加価値税制度に関しては、上記の調整規定以外にも「付加価値税グループ制度」、「コストシェアリング制度」、「マージン課税制度」等、適格請求書等保存方式の施行後における、わが国の消費税に導入を検討すべき制度が多数存在する。

ただし、第 5 章で述べたとおり、欧州諸国が付加価値税を導入したのは、取引が日常的に国境を超える状況においての国境税調整等を正確に行うためであり、各 EU 加盟国においては、厳格な仕入税額控除の計算が必須とされる。一方、わが国においては、国境税調整の重要性は認識しつつも、こうした欧州諸国の状況とは相違している。わが国の消費税制度が求める「公平・中立・簡素」のバランスから、欧州付加価値税制度を参考としつつも、わが国の状況に適合した仕組みの考察が必要となろう。わが国の消費税制度への、上述した欧州付加価値税制度の導入に関する検討を、今後の研究課題として本稿を締めくくる。

²³⁷ 溝口史子『EU 付加価値税の実務（第 2 版）』（中央経済社、2020）180 頁。フランスにおける具体的な調整規定を検討しているものとして、鈴木正司「フランスの仕入税額控除と計算例」税務弘報 60 巻 8 号（2012）26～34 頁。

参考文献

【書籍】

- ・天野史子・税理士法人プライスウォーターハウスクーパース『欧州付加価値税ハンドブック－27カ国のVAT税制と実務問題』（中央経済社、2009）
- ・安部和彦『消費税の税率構造と仕入税額控除医療非課税を中心に』（白桃書房、2015）
- ・池本征男『裁判例からみる消費税法（二訂版）』（大蔵財務協会、2019）
- ・石弘光『税制改正の渦中であって』（岩波書店、2008）
- ・岩下忠吾『総説消費税法（改訂版）』（財経詳報社、2006）
- ・碓井光明ほか編『公法学の法と政策－金子宏先生古稀祝賀一上』（有斐閣、2000）
- ・大蔵省主税局税制第二課『消費税法のすべて』（大蔵省印刷局、1989）
- ・大島隆夫、木村剛志共著『消費税法の考え方・読み方（五訂版）』（税務経理協会、2015）
- ・尾崎護『消費税法詳説』（税務経理協会、1990）
- ・金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）
- ・金子宏『租税法理論の形成と解明下巻』（有斐閣、2010）
- ・金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2008）
- ・金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010）
- ・金子宏ほか『消費税 日税研論集30号』（日本税務研究センター、1995）
- ・金子宏ほか『消費税の研究 日税研論集70号』（日本税務研究センター、2017）
- ・金子宏、中里実、J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣、2014）
- ・金井恵美子『プロフェッショナル消費税の実務』（清文社、2017）
- ・菊谷正人『税制革命』（税務経理協会、2008）
- ・熊王征秀『10%対応 消費税の軽減税率と日本型インボイス制度』（税研、2018）
- ・熊王征秀『消費税法講義録』（中央経済社、2020）
- ・湖東京至『消費税法の研究』（信山社、1999）
- ・品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい、2017）
- ・志場喜徳郎代表編著『国税通則法精解』（大蔵財務協会、2016）
- ・ジョルジュ・エグレ（荒木和夫訳）『付加価値税』（白水社、1985）
- ・竹下登・平野貞夫監修『消費税制成立の沿革』（ぎょうせい、1993）
- ・武田昌輔監修『DHCコンメンタール消費税法』（第一法規）
- ・林幸一『EU付加価値税の研究』（広島大学出版会、2020）
- ・水野忠恒『大系租税法（第二版）』（中央経済社、2018）
- ・水野忠恒『消費税の制度と理論』（弘文堂、1989）
- ・水野勝『税制改正五十年－回顧と展望－』（大蔵財務協会、2006）
- ・溝口史子『EU付加価値税の実務（第2版）』（中央経済社、2020）
- ・宮島洋編『消費課税の理論と課題（二訂版）』（税務経理協会、2003）

- ・ 森信茂樹『日本の消費税』（納税協会連合会、2000）
- ・ 山本守之『租税法の基礎理論（新版）』（税務経理協会、2008）

【論文等】

- ・ 井藤丈嗣「課税売上割合が95%以上の場合に生ずる益税問題」『第32回日税研究賞』税研149号（2010）
- ・ 伊東弘文「売上税(消費税)が基幹税となった理由-ドイツの例」税研105号（2002）
- ・ 岩下忠吾「消費税が抱える問題点と実務への波紋（特集ケース別消費税処理をめぐる有利選択とトラブル解消策）」税理50巻14号（2007）
- ・ 占部裕典「納税義務の成立と確定の再検討：租税実体法と租税手続法の解釈等に及ぼす影響」税研194号（2017）
- ・ 岡田力、熊王征秀、藤曲武美 座談会「どうみる？軽減税率導入の消費税改正（前）」税務弘報64巻3号（2016）
- ・ 岡田力、熊王征秀、藤曲武美 座談会「どうみる？軽減税率導入の消費税改正（後）」税務弘報64巻4号（2016）
- ・ 岡村忠生「消費税法に＜不課税＞の概念は必要か？」立命館法學 352号（2007）
- ・ 岡村忠生「消費課税とヒューマン・キャピタル」日本租税研究協会第65回研究大会記録 日本租税研究協会（2013）
- ・ 加藤慶一「消費税の転嫁に関する議論 — 消費税をめぐる論点④ —」調査と情報759号（2012）
- ・ 金井恵美子、熊王征秀「インボイス制度は可能か」税務弘報62巻9号（2014）
- ・ 金井恵美子「税務の知識シリーズ(第7回)固定資産である建物等の課税仕入れを行った日」税研207号（2019）
- ・ 金井恵美子「税務の知識シリーズ（第11回）令和2年度税制改正：居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除制度の見直し」税研212号（2020）
- ・ 金井恵美子「『95%ルール』の実務上の課題」税研167号（2013）
- ・ 金井恵美子「賃貸用マンションの取得に係る課税仕入れの用途区分[さいたま地裁平成25.6.26判決]」税研178号（2014）
- ・ 金井恵美子「一括比例配分方式と個別対応方式の選択」税理60巻11号（2017）
- ・ 金子宏「租税法の諸課題 —わが国税制の現状と課題—」税大ジャーナル1号（2005）
- ・ 鎌倉治子「諸外国の付加価値税（2018版）」国立国会図書館（2018）
- ・ 窪澤朋子「『用途区分』の工夫や『準ずる割合』の活用を 消費税の仕入税額控除をめぐる実務論点」旬刊経理情報1529号（2018）
- ・ 熊王征秀「税務研究『課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請書』の活用方法」税理62巻10号（2019）
- ・ 熊王征秀「現住建造物を取得した場合の課税仕入れの用途区分について：さいたま地裁の

- 判決を受けて[平成25.6.26]」税理61巻15号（2018）
- ・栗原克文「消費税制度に関する一考察 複数税率、仕入税額控除方式を中心として」経営と経済/長崎大学経済学会[編] 261号（2007）
 - ・湖東京至「消費税における仕入税額控除否認の法理と日本型インボイス方式導入の問題点」静岡大学法政研究1巻1号（1996）
 - ・湖東京至「消費税10%、複数税率・インボイスが及ぼす諸問題：見直しに着手する各国動向も（特集中小商工業をめぐる税と社会保障）」中小商工業研究137号（2018）
 - ・佐藤明弘「消費税の仕入税額控除の制限について--95%ルールの見直しと交際費等支出課税」税大ジャーナル8号（2008）
 - ・佐藤良「インボイス方式導入をめぐる経緯と課題」調査と情報949号（2017）
 - ・品川芳宣「国税通則法の実務解説：国税手続等の法理と実務上の問題点を解明(第2回)納税義務の成立・税額の確定手続」租税研究768号（2013）
 - ・品川芳宣「社会保険診療報酬に係る消費税非課税制度のあり方」税研188号（2016）
 - ・杉田宗久「インボイス方式の導入と益税対策—中小事業者の特例措置のあり方について考える」税研93号（2000）
 - ・鈴木正司「フランスの仕入税額控除と計算例」税務弘報60巻8号（2012）
 - ・関口智「日本の消費税制度における軽減税率：平成28年度税制改正大綱の評価と課題」税研187号（2016）
 - ・芹澤光春「消費税 税率アップ・転嫁対策・軽減税率・インボイス 完全対応ハンドブック」税理（臨増）62巻4号（2019）
 - ・高橋貴美子「税務論文 販売用賃貸マンションの取得に係る仕入税額控除の用途区分について」月刊税務事例50巻7号（2018）
 - ・高橋祐介、谷口勢津夫、青柳達郎他「第105回大会シンポジウム 消費税をめぐる法的諸問題」税法学574号（2015）
 - ・田中治「消費税と消費税転嫁対策法との関係—転嫁の権利と義務」同志社法学396号（2018）
 - ・玉岡雅之「付加価値税におけるインボイス」国民経済雑誌211巻3号（2015）
 - ・玉岡雅之「消費税におけるインボイス制度の設計について」租税研究809号（2017）
 - ・椿隆「消費税の個別対応方式における『課税資産の譲渡等』のみ要するもの」とは」週刊税務通信 No.3624（2020）
 - ・朝長英樹「税務論文 居住用建物の売買取引における消費税の課税仕入れの取扱い(上)『課税資産の譲渡等』のみ要するもの』の解釈」月刊税務事例50巻3号（2018）
 - ・朝長英樹「税務論文 居住用建物の売買取引における消費税の課税仕入れの取扱い(下)『課税資産の譲渡等』のみ要するもの』の解釈」月刊税務事例50巻4号（2018）
 - ・朝長英樹、大石篤史 緊急対談 消費税「課税資産の譲渡等」のみ要するもの」の解釈(1) T & A master No.739（2018）

- ・朝長英樹、大石篤史 緊急対談 消費税「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」の解釈(2) T & A master No.740 (2018)
- ・朝長英樹、大石篤史 緊急対談 消費税「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」の解釈(3) T & A master No.742 (2018)
- ・朝長英樹、大石篤史 緊急対談 消費税「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」の解釈(4) T & A master No.743 (2018)
- ・朝長英樹「居住用賃貸建物の仕入税額控除の制限」税経通信75巻5号(2020)
- ・西山由美「インボイス制度の概要」税研131号(2007)
- ・西山由美「消費税の課題 - 複数税率とインボイスの問題を中心として - 」租税研究第719号(2009)
- ・西山由美「消費税の理論と課題(第5回)仕入税額控除(1)その法的性質と実体要件」税理56巻11号(2013)
- ・西山由美「消費税の理論と課題(第6回)仕入税額控除(2)タックス・インボイスの機能と内容」税理56巻14号(2013)
- ・西山由美「消費税の理論と課題(第7回)消費課税システムにおける『税額転嫁』」税理57巻1号(2014)
- ・西山由美「消費課税の基本原則一「中立原則」の意義一」税理57巻3号(2014)
- ・西山由美「消費課税における『事業者』と『消費者』一フェアネスの視点からの考察一」税法学573号(2015)
- ・西山由美「消費税の税率構造とインボイス 伝統的消費税と現代的消費税からの示唆」税理59巻5号(2016)
- ・西山由美「消費課税におけるインボイスの機能と課題-EU域内の共通ルールと欧州司法裁判所凡例を素材として一」法学新報123巻11・12号(2017)
- ・西山由美「EU付加価値税の現状と課題 - マーリーズ・レビューを踏まえて - 」フィナンシャル・レビュー通巻第102号(2011)
- ・西山由美「VATの最新動向と課題 - 簡素で脱税なき制度の模索」税務弘報60巻7号(2012)
- ・西山由美「非課税範囲等の再検討」税研167号(2013)
- ・沼田博幸「一般間接税としての消費税について 税額控除に関する議論を中心として(山浦久司教授 退職記念論文集)」会計論叢14号(2019)
- ・沼田博幸「消費税の今後のあり方について:帳簿方式からインボイス方式への移行を中心として(沼田博幸教授 猪鼻孝夫教授 退職記念論文集)」会計論叢15号(2020)
- ・沼田博幸「消費税をより簡素で公正なものに:構造上の問題を中心として」租税研究838号(2019)
- ・沼田博幸「仕入税額控除方式の機能と役割」税研197号(2018)
- ・沼田博幸「租税相談Q&A(331)仕入税額控除の計算に課税売上割合を用いることの問題点」会計・監査ジャーナル773号(2019)

- ・橋本浩史「最新判例・係争中事例の要点解説(第116回)消費税法30条1項1号の「課税仕入れを行った日」の意義が問題となった事例[東京地裁平成31.3.14判決、東京高裁令和元.12.4判決]」税経通信75巻5号(2020)
- ・平川八重子「消費税法の仕入税額控除における個別対応方式の用途区分の判定基準」青山ビジネスロー・レビュー6巻2号(2017)
- ・廣木準一「租税判例研究(503)消費税法上の課税仕入れとその用途区分について[東京地裁平成24.9.7判決]」ジュリストNo.1474(2014)
- ・藤巻一男「消費税法における簡易仕入税額控除制度の問題と限界：人件費アプローチに基づく特例措置の提言」新潟大学経済論集104号(2018)
- ・増井良啓ほか「特集 消費増税の理論的検討」ジュリストNo.1539(2019)
- ・三木義一「対価概念・仕入税額控除と消費税法の基本構造」立命館法学352号(2014)
- ・三木義一「税務論文 消費税法の基本構造と対価 誤った趣旨解釈への反論」税理57巻3号(2014)
- ・三木義一「消費税仕入税額控除の要件についての再論」『納税者権利論の展開』北野弘久先生古稀記念論文集刊行会勁草書(2001)
- ・三木笑「個別対応方式における課税仕入れの用途区分の判断基準について(浪花健三教授退職記念論文集)」立命館法學352号(2013)
- ・水野忠恒「税務当局サイドのチェック体制なしにインボイス導入は不可」税理55巻11号(2012)
- ・溝口史子「欧州VATのインボイス制度と中小企業者特例の動向」旬刊経理情報1552号(2019)
- ・溝口史子「ドイツの仕入税額控除『個別対応方式』の仕組みと事例」税務弘報61巻2号(2013)
- ・村井正「消費税法上の非課税取引は全廃か、課税選択権か」税研173号(2014)
- ・村瀬正則「インボイス導入の短所」税研131号(2007)
- ・餅川正雄「日本における一般消費税に関する研究」広島経済大学研究論集第39巻第3・4号(2016)
- ・望月俊浩「消費税の複数税率化を巡る諸問題」税務大学校論叢42号(2003)
- ・森信茂樹「消費税における公平性と透明性について」租税研究787号(2015)
- ・森信茂樹「税制改革 消費税の課題を考える」国際税制研究No.17(2006)
- ・安井栄二「販売目的で取得した賃貸用マンションの課税仕入れにおける用途区分が争われた事例」新・判例解説Watch15号(2014)
- ・安田雄飛「仕入税額控除の個別対応方式における用途区分の判断基準：ムゲンエステート事件第一審判決を題材として[東京地裁令和元.10.11]」税理63巻6号(2020)
- ・矢野秀利「消費税の政治経済学(第2回) 課税ベースの計算 インボイス方式と帳簿方式」税経通信66巻13号(2011)
- ・矢野秀利「消費税の政治経済学(第13回)消費税修正の歩み：導入から現在まで」税経通信

67巻12号 (2012)

- ・山田晃央「消費税の事業者免税点の在り方についての一考察」税務大学校論叢88号 (2017)
- ・山田敏也「適格請求書等保存方式 (いわゆるインボイス方式) の導入後における仕入税額控除方式」税務大学校論叢98号 (2019)
- ・山中英司「個別対応方式の具体的計算方法等の在り方について」税務大学校論叢77号 (2013)
- ・吉村典久「消費税の改正: 軽減税率制度とインボイス方式導入の衝撃」ジュリストNo.1493 (2016)
- ・吉村典久「VAT導入の経緯: ドイツ売上税、フランス取引高税の展開と市場統合」税務弘報60巻7号 (2012)
- ・和氣光「消費税の軽減税率制度及びインボイス制度(適格請求書等保存方式)の疑問点及び実務における対応等」租税研究835号 (2019)
- ・和氣光「インボイス方式(適格請求書等保存方式)の導入に係る実務上の疑問点及び留意事項等」租税研究846号 (2020)
- ・渡辺充「消費税法30条2項1号にいう『課税資産の譲渡等によりのみ要するもの』の意義」速報税理9月1日号 (2018)
- ・「東京地裁 転売用不動産の仕入れは”課税売上対応”と判断」週刊税務通信 No.3621 (2020.9.14)
- ・「マンション販売業者の仕入税額控除否認問題でADW社勝訴」週刊T&A master No.849 (2020.9.14)

【税制調査会資料】

- ・税制調査会 昭和46年8月「長期税制のあり方についての答申」
- ・税制調査会 昭和52年10月「今後の税制のあり方についての答申」
- ・税制調査会 昭和58年11月「今後の税制のあり方についての答申」
- ・税制調査会 昭和61年10月「税制抜本の見直しについての答申」
- ・税制調査会 昭和63年4月「税制改革についての中間答申」
- ・税制調査会 昭和63年6月「税制改革についての答申」
- ・税制調査会 平成5年11月「今後の税制のあり方についての答申」
- ・税制調査会 平成6年6月「税制改革についての答申」

【ホームページ等】

- ・政府広報オンライン 消費税の軽減税率制度 https://www.gov-online.go.jp/tokusyu/keigen_zeiritsu/jigyosya/kubunkisai.html (閲覧日2020.5.4)
- ・国税庁HP 令和2年4月消費税法改正のお知らせ <https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/r02kaisei.pdf> (閲覧日2020.5.4)

- ・ 国税庁HP 消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関する Q & A
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/qa/01-01.pdf> (閲覧日2020.12.21)
- ・ 熊王征秀「日本型インボイス制度」<https://www.ohara.ac.jp/grad/pdf/annual/12/04.pdf>
(閲覧日2020.5.4)
- ・ 是枝俊悟「消費税95%ルール見直しで約2,700億円の増税」(大和総研 Legal and Tax Report、2010)
<https://www.dir.co.jp/report/research/law-research/tax/10120901tax.pdf> (閲覧日2020.6.15)
- ・ 濱田洋「判例裁決紹介【名古屋地判平成26年10月23日、消費税における区分判定】租税判決・裁決備忘録」
<http://hyogotaxlaw.blogspot.com/2016/11/261023.html> (閲覧日2020.6.10)
- ・ 国税庁消費税室「～平成23年度6月の消費税法の一部改正関係～『95%ルール』の適用要件の見直しを踏まえた仕入税額控除の計算方法等に関するQ&A〔I〕【基本的な考え方編】」
<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/kaisei/pdf/kihon.pdf> (閲覧日2020.6.15)
- ・ 国税庁消費税室「～平成23年度6月の消費税法の一部改正関係～『95%ルール』の適用要件の見直しを踏まえた仕入税額控除の計算方法等に関するQ&A〔II〕【具体的事例編】」
<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/kaisei/pdf/gutailei.pdf> (閲覧日2020.6.15)
- ・ doda (デューダ) 中途採用法人向けサイト
<https://www.saiyododa.jp/service/recruitment/column/cost-recruitment>
(閲覧日2020.6.15)。
- ・ 国税速報「シンジケートローンに係る手数料の損金算入時期について」第6127号
https://www.eytax.jp/pdf/article/2010/kokuzei_sokuhou_2010_07_26.pdf
(閲覧日2020.6.15)
- ・ 西山由美「販売用に購入した住宅用賃貸建物と仕入税額控除～東京地裁令和元年10月11日判決～」《WLJ判例コラム》第204号
https://www.westlawjapan.com/pdf/column_law/20200601.pdf (閲覧日2020.6.21)
- ・ 国会会議録 第114回 衆議院 予算委員会 第006号 平成01(1989)年02月27日(月曜日)
<https://seijidb.com/kokkai/meetings/35105> (閲覧日2020.8.14)
- ・ 裁判所ホームページ 令和2年9月3日判決(平成30年(行ウ)第559号)
https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/740/089740_hanrei.pdf (閲覧日2020.10.5)
- ・ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112>
(閲覧日2020.11.15)

共同事業の所得区分

—組合契約推認アプローチによる事業所得該当性—

村井 圭介

論文要旨

共同事業の所得区分

—組合契約推認アプローチによる事業所得該当性—

村井 圭介

1 当事者間の合意による共同事業の所得区分

本論文は、当事者間の合意による共同事業の所得区分について論じるものである。特に、事業所得の該当性が問題となるケースを対象として、その判断基準について考察した。

本論文において考察の対象となる「共同事業」の事業内容は、これが仮に単独事業であったとすれば、所得税法 27 条 1 項の事業所得に分類されるものを想定した。また、その者に帰属する所得の分類が問題となる納税者とは、共同事業の代表者としての地位を有しない者とし、協力的、補佐的、後援的または出資者の地位にあるものとした。その納税者が共同事業の代表的地位を明確に有する場合には、かかる所得区分の問題はそもそも生じないと思われるからである。

2 本論文の構成

本論文の構成は、以下の通りである。

第 1 章では、当事者間の合意による共同事業から生じた利益の所得区分が争われた事案として、東京地裁平成 30 年判決を参照した。ここでは、同事案について裁判所が示した判断の分析を行い、その問題点を指摘した。そのうえで、当事者間の合意による共同事業の所得区分について、いまだ統一的な判断基準が示されていない現状を踏まえ、本論文において解決すべき法的問題を提示した。

第 2 章では、共同事業による事業収入の帰属が問題となった裁判例として、広島地裁平成 19 年 5 月 9 日判決（以下「広島地裁平成 19 年判決」という。）を参照した。田中晶国は、同判決において示された判断基準を、「組合契約アプローチ」と定義している。ここでは、この「組合契約アプローチ」の考え方から、共同事業の所得区分の判断基準について示唆を得た。

第 3 章では、任意組合等の共同事業体による事業に対する課税方式である、パス・スルー課税の考え方について概観した。また、代表的な共同事業体である任意組合及び匿名組合について、民法・商法上の諸規定を参照し、その法的性質の違いについて整理した。

第 4 章では、任意組合により営まれる事業の所得区分が問題となった事案として「航空機リース任意組合事件」を参照した。ここでは、任意組合の法的性質と所得区分の判断との関係について検討し、所得区分を判断する上で重要な要素となる「共同事業性」の意義を明確にした。また、同事案を契機として創設された「特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例（措法 41 条の 4 の 2 の 1 項）」の規定の意義を確認し、当該規定が所得区分の判断

に与える影響について考察した。

第 5 章では、匿名組合により営まれる事業の所得区分が問題となった事案として「航空機リース匿名組合事件」を参照した。ここでは、匿名組合員の所得区分が、匿名組合の事業内容により判断される場合の要件と、その判断基準について検討した。

第 6 章では、任意組合や匿名組合などの共同事業体により営まれる事業について、その所得区分が議論された学説を参照した。これら学説の見解を、当事者間の合意による共同事業の場合にあてはめた場合には、いかなる判断基準が導けるかについて検討し、その問題点を指摘した。

第 7 章では、前章までの検討をもとに、当事者間の合意による共同事業の所得区分について、解決すべき課題を抽出した。また、国税通則法 9 条の規定を参照し、同条における「共同事業」が民法上の組合契約を指し、「納税者」がその構成員を意味するものであることを確認した。これらの検討を踏まえて、共同事業の所得区分にかかる新たな判断基準として、「組合契約推認アプローチ」の提言を行った。

3 本研究の成果

本論文では、当事者間の合意による共同事業の所得区分について、妥当な判断基準を提示すべく、共同事業体の課税にかかる裁判例や学説等の検討を踏まえて、「組合契約推認アプローチ」の提言を行った。

組合契約推認アプローチでは、事業に対する支配の権限とリスクの負担が、共同事業の運営者と構成員の間で共有されているか否かを検討し、事業当事者間における「共同事業性」の有無を峻別する。そのうえで、事業当事者間に「共同事業性を備えた組合契約」の成立を推認し、当該組合をパス・スルー課税の適用対象とする。したがって、当該組合の構成員に分割的に帰属した所得の種類は、その組合事業の内容により判断され、事業所得に該当することとなる。

以上

目次

はじめに	2
第1章 裁判例－当事者間合意による共同事業からの分配利益と所得区分－	5
第1節 東京地裁平成30年判決	5
第2節 判決の分析	7
第3節 法的問題点	10
第4節 小括	11
第2章 共同事業による所得の帰属と組合契約アプローチ	12
第1節 事業主基準と直接認定アプローチ	12
第2節 組合契約アプローチと所得の帰属	14
第3節 小括	17
第3章 共同事業体の法的性質とパス・スルー課税	18
第1節 パス・スルー課税の概要	18
第2節 共同事業体の法的性質	19
第3節 小括	25
第4章 任意組合による共同事業と所得区分	27
第1節 航空機リース任意組合事件	27
第2節 所得区分の判断と共同事業性	32
第3節 特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例	33
第4節 小括	35
第5章 匿名組合による共同事業と所得区分	37
第1節 航空機リース匿名組合事件	37
第2節 匿名組合と共同事業性	43
第3節 小括	44
第6章 共同事業体課税と所得区分に関する学説	45
第1節 統一的所得分類説	45
第2節 個別的所得分類説	47
第3節 当事者間の合意による共同事業について－学説からの示唆－	49
第4節 当事者間の合意による共同事業について－学説の問題点－	50
第5節 小括	53
第7章 組合契約推認アプローチの提言	55
第1節 学説からの課題抽出	55
第2節 国税通則法と共同事業	56
第3節 組合契約推認アプローチの提言	57
第4節 事例検証	65
第5節 小括	71
おわりに	74
参考文献等	76

はじめに

1 当事者間の合意による共同事業の所得区分

本論文は、当事者間の合意による共同事業の所得区分について論じるものである。特に、事業所得の該当性が問題となるケースを対象として、その判断基準について考察する。

東京地裁平成 30 年 1 月 23 日判決（以下「東京地裁平成 30 年判決」という。）は、外形的には他者の営む事業につき当事者間の合意により利益（損失）の分配を受けた場合における、その分配利益の所得区分が争われた事案である。

この東京地裁平成 30 年判決以前にも、共同事業の所得区分が争われた裁判例は存在する。しかし、それらの先行裁判例は、任意組合契約等の共同事業体により営まれる事業が前提となっている。そのため、当事者間の合意による共同事業の所得区分が問題となった事案については、同判決以前には先例が見当たらない。

本論文は、まず、東京地裁平成 30 年判決の判旨を分析し、先行事例としての意義と適用範囲について検討を行う。また、当事者間の合意による共同事業の所得区分について、いまだ明確な判断基準が示されていない現状を指摘し、法的問題点を明らかにする。そのうえで、任意組合等による共同事業の所得区分が争われた裁判例との比較を行う。さらに、学説の検討を経て、当事者間の合意による共同事業の所得区分について妥当な判断基準を提示する。

なお、本論文において考察の対象となる「共同事業」の事業内容は、これが仮に単独事業であったとすれば、所得税法 27 条 1 項の事業所得に分類されるものを想定する。また、その者に帰属する所得の分類が問題となる納税者とは、共同事業の代表者としての地位を有しない者とし、協力的、補佐的、後援的または出資者の地位にあるものとする。その納税者が共同事業の代表的地位を明確に有する場合には、かかる所得区分の問題はそもそも生じないと思われるからである。

2 本論文における用語の定義

当事者間の合意による共同事業に係る当事者の法的地位については、民法上の組合（民法 667 条）における組合員や、匿名組合（商法 535 条）における匿名組合員のような、民法または商法に規定する地位や名称が存在しない。そのため、共同事業の主たる運営者ないし代表的地位を有する者を、便宜的に「共同事業運営者」または「運営者」とし、他方、代表的地位を有しない者を「共同事業構成員」または「構成員」と呼称することにする。

「運営者」と「構成員」の法的地位については、前者は概ね任意組合における業務執行組合員または匿名組合における営業者に相当し、後者は業務執行組合員以外の任意組合員または匿名組合員に相当するものと位置づける。

なお、本文中、参照事例や文献等との兼ね合いで、民法上の組合について、「任意組合」の語句を使用することがある。任意組合とは、民法上の契約によって任意に設置される組合を指すものであり、民法上の組合と同義であるものとする。

3 本論文の構成

本論文の構成は、以下のとおりである。

第1章では、当事者間の合意による共同事業から生じた利益の所得区分が争われた事案として、東京地裁平成30年判決を参照する。同事案は、任意組合等の共同事業体を介さずに、当事者の合意により共同事業が企図され、その利益の分配が定められた点に特徴がある。ここでは、同事案について裁判所が示した判断の分析を行い、その問題点を指摘する。そのうえで、当事者間の合意による共同事業の所得区分について、いまだ統一的な判断基準が示されていない現状を踏まえ、本論文において解決すべき法的問題を提示する。

第2章では、共同事業による事業収入の帰属が問題となった裁判例として、広島地裁平成19年5月9日判決（以下「広島地裁平成19年判決」という。）を参照する。同判決では、事業当事者の関係を民法上の組合契約の規定に照らして、当事者間に組合契約の成立を認めたとうえで、事業収入の帰属の判断が行われている。田中晶国は、同判決において示された判断基準を、「組合契約アプローチ」と定義している。ここでは、この「組合契約アプローチ」の考え方から、共同事業の所得区分の判断基準について示唆を得る。

第3章では、任意組合や匿名組合などの共同事業体による事業に対する課税方式である、パス・スルー課税の考え方について概観する。また、代表的な共同事業体である任意組合及び匿名組合について、民法・商法上の諸規定を参照し、その法的性質の違いについて整理する。

第4章では、任意組合により営まれる事業の所得区分が問題となった事案として「航空機リース任意組合事件」を参照する。ここでは、任意組合の法的性質と所得区分の判断との関係について検討し、所得区分を判断する上で重要な要素となる「共同事業性」の意義を明確にする。また、同事案を契機として創設された「特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例（措法41条の4の2の1項）」の規定の意義を確認し、当該規定が所得区分の判断に与える影響について考察する。

第5章では、匿名組合により営まれる事業の所得区分が問題となった事案として「航空機リース匿名組合事件」を参照する。ここでは、匿名組合員の所得区分が、匿名組合の事業内容により判断される場合の要件と、その判断基準について検討する。そのうえで、当事者間の合意による共同事業を想定した場合、当該事例からいかなる示唆が得られるかについて考察する。

第6章では、任意組合や匿名組合などの共同事業体により営まれる事業について、その所得区分が議論された学説を参照する。これら学説の見解を、当事者間の合意による共同事業の場合にあてはめた場合には、いかなる判断基準が導けるかについて検討し、その問題点を指摘する。

第7章では、前章までの検討をもとに、当事者間の合意による共同事業の所得区分について、解決すべき課題を抽出する。また、国税通則法9条の規定を参照し、同条における「共同事業」が民法上の組合契約を指し、「納税者」がその構成員を意味するものであるこ

とを確認する。これらの検討を踏まえて、共同事業の所得区分にかかる新たな判断基準として、「組合契約推認アプローチ」の提言を行う。

第1章 裁判例－当事者間合意による共同事業からの分配利益と所得区分－

本章では、外形的には他者の営む事業につき当事者間の合意により利益（損失）の分配を受けた場合における、その分配利益の所得区分が争われた裁判例（東京地裁平成30年判決）を参照する¹。同判決の分析を通じて、当事者間の合意による共同事業の所得区分について、いまだ統一的な判断基準が示されていない現状を指摘し、その法的問題点を明らかにする。

第1節 東京地裁平成30年判決

1 事案の概要

遊技業を営むX（原告）は、不動産業を営む訴外A社と共に実施した宅地等分譲事業（以下「本件宅地等分譲」という。）について、Aが同事業による損失の負担をXに求めた訴訟の結果に従って、Aに損失負担金（以下「本件損失負担金」という。）支払った。Xは、本件損失負担金及び同訴訟の弁護士費用等の費用（以下「本件各費用」という。）を、Xの事業所得に係る必要経費に算入して、平成21年分の所得税の申告を行った。

これに対し、所轄税務署長は、本件宅地等分譲はAの単独事業であり、Xの事業所得を生ずべき事業にあたらぬとして、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分等を行った。Xはかかる処分等の取消しを求めて、国Y（被告）に対して出訴した。

2 事実関係

Aは、平成5年10月頃に、Xから本件宅地等の開発の話を持ち掛けられたことを契機として、本件宅地等分譲を行うこととなった。

同年11月、XとAは、本件宅地等分譲に関する購入資金、開発費用、工事資金および利益をすべて折半すること、Aが本件宅地等の所有権登記名義人となり、Xは本件宅地等に抵当権を設定することを内容とする覚書（本件覚書1）を締結した。

さらに平成7年4月、本件宅地等分譲はAにおいて事業展開すること、本件宅地等分譲の立案者はX及びAであり、Xは土地売買の立会人及び本件宅地等分譲にかかる借入金の保証人であること、本件宅地等分譲において損失が発生した場合には、損失負担はAとXで折半することを内容とする覚書（本件覚書2）が締結された。実際に、Xは本件宅地等分譲について、土地の権利調整や分譲地の区割りへの意見を行っている。

¹ 東京地判平成30年1月23日税資268号順号13115。評釈として、市野瀬齋子「判批」税理62巻14号（2019年）117頁、木山泰嗣「判批」税理63巻3号（2020年）152頁、同「判批」税理63巻4号（2020年）152頁、佐藤孝一「判批」月刊税務事例52巻2号（2020年）18頁、佐藤英明「判批」TKC税研情報29巻1号（2020年）1頁、橋本浩史「判批」税経通信74巻7号（2019年）184頁、濱田洋「判批」税研208号（2019年）115頁等がある。

しかし、平成 8 年 2 月頃に本件宅地等の売却が開始された後は、X が本件宅地等分譲に関与する機会は少なくなり、平成 13 年以降は A と接触する機会はほとんどなくなっていた。なお、X は宅地建物取引業の資格を有しておらず、所有権登記のほか開発許可申請及び土地の分譲は A が行っている。A は平成 20 年 6 月に本件宅地等の売却を完了した。

3 争点

本件の主な争点は、本件宅地等分譲が X にとって所得税法上の事業所得を生ずべき事業に当たるか（争点 1）、本件宅地等分譲が所得税法上の事業所得を生ずべき事業に当たるとした場合、本件各費用はその必要経費に当たるか（争点 2）であった²。

ここでは争点 1 を中心に検討を行い、これに関連する範囲で、争点 2 についての裁判所の判断を参照する。

4 判旨

(1) 争点 1 について

裁判所は、まず、「所得税法は、公平負担の観点から、納税者の所得を、その源泉又は性質によって 10 種類に区分し、担税力に応じた計算方法等を定めているところ、かかる所得区分の判断に当たっては、当該利益が生み出される具体的態様を考慮して実質的に判断されるべきものと解され」とし、所得税法上の所得区分の判断について一般論を述べている。

そのうえで、共同事業から生じる利益の分配を受ける者の所得区分の判断基準について、「他者の営む事業から生じた利益の分配を受ける旨の合意がされている場合において、当該合意に基づいて当該他者から受領した利益の所得区分については、当該利益の分配を受ける者が実質的に当該他者と共同してその事業を営む者としての地位を有するものと認められる場合には、当該他者の営む事業の内容に従って判断されるべきものと解され、他方で、当該利益の分配を受ける者がこのような地位を有するものと認められない場合には、当該他者の営む事業の内容にかかわらず、当該利益の分配を受ける者にとってその所得が有する性質に従って判断されるべきものと解される。」と判示している。

また、当該利益の分配を受ける者が、当該他者と実質的な共同事業者としての地位を有するか否かについては、「当該事業に至る経緯、当該事業に係る合意内容、当該事業に対する関与の程度等を総合して実質的に判断するのが相当である。」と判示した。

なお、本件において X が A の共同事業者としての地位を有するか否かについては、「X と A との合意の内容あるいは X の実際の行動内容等に照らせば、X が本件宅地等分譲において果たした役割は、単なる信用供与にとどまらず、その業務遂行の重要な場面にも及んでいたものであって、X が本件宅地等分譲に相当程度関与していたものということができ……X

² 本件においては、この他に、本件損失負担金を平成 21 年分の X の事業所得の必要経費として控除できるか否かについても争われている。

が、本件宅地等分譲において果たした役割あるいは関与の程度に加え、Xが本件宅地等分譲の意思決定に関わり得る地位にあったことに鑑みれば、Xは、本件宅地等分譲に関して、実質的にAと共同してその事業を営む者としての地位を有するものと認めるのが相当である。」と判示し、Xの所得区分は事業所得に該当すると判断した。

(2) 争点2について

裁判所は、まず、「本件各費用は、本件宅地等の販売等そのものに係る業務の遂行等に必要なものとして生じた費用ではなく……本件宅地等分譲そのものの遂行上必要となったものとはいえない。」とし、本件各費用が本件宅地等分譲の直接的な費用に当たらないことを確認している。

しかしながら、裁判所は、本件宅地等分譲に係るXの所得について、「本件宅地等の販売等によって生じた利益そのものではなく、飽くまでAから分配を受けることになる利益であり、その利益がXにとっての事業所得となるものであることからすれば、本件宅地等分譲により生じた利益をAから分配を受けることまでがXにとっての事業所得を生ずべき業務である」と判示し、「Xにとっての事業所得を生ずべき業務には、Aから受ける利益及び損失の分配に係るものも含まれるというべきであり、Aとの損失の負担に係る別件訴訟に要した本件各費用は、Xの事業所得を生ずべき業務の遂行上必要な費用に当たるといえるべきである。」と判断した。

第2節 判決の分析

1 本判決の意義

本判決は、本件宅地等分譲にかかるXとAとの合意を「他者の営む事業から生じた利益の分配を受ける旨の合意」と評価し、この合意の内容から、Xが「実質的に……他者と共同してその事業を営む者としての地位」を有するとして、その所得区分を事業所得と判断している。

前節で述べた通り、本判決では、匿名組員が匿名組合契約に基づいて受けた利益の所得区分が問題となった「航空機リース匿名組合事件」の判旨を参照したうえで判断が行われている。しかし、本判決では、XとAとの合意が、任意組合契約又は匿名組合契約のいずれの類型に該当するかなどの判断が行われていない。そして、事業収入の帰属についての検討を経ることなく、利益分配の合意があることを根拠に、統合的に共同事業性を判断している³。

諸評釈によるところ、当事者間の合意による共同事業から分配された利益の所得区分が争われた先例はない⁴。本判決の意義は、このような共同事業の所得区分の判断基準が具体的に示された点にある。

³ 濱田洋・前掲注1) 117頁参照。

⁴ 佐藤(英)・前掲注1) 5頁、橋本・前掲注1) 184頁参照。

2 判決の検討

(1) 航空機リース匿名組合事件の判断基準との整合性

裁判所は、本件の争点1について、AとXとの合意を「他者の営む事業から生じた利益の分配を受ける旨の合意」と評価し、このような利益分配の合意がされている場合の所得区分を二段階に分けて検討している。

すなわち、①利益の分配を受ける者が実質的に当該他者と共同してその事業を営む者としての地位を有すると認められる場合と、②そうした地位が認められない場合に分け、①では当該他者の営む事業内容に従い（他者基準）、②では利益の分配を受ける者の所得の性質に従って（自己基準）判断することとしている⁵。このような判断を行うにあたっては、航空機リース事業に係る匿名組合契約に基づき匿名組合員が受ける利益の所得区分が争われた判例（最高裁平成27年6月12日第二小法廷判決、以下「航空機リース匿名組合事件」という。）⁶が参照されている⁷。

しかしながら、本判決の判断には、先行裁判例との整合性の点において問題がある。航空機リース匿名組合事件の判旨は、「匿名組合員が実質的に営業者と共同して事業を営む者としての地位を有するものと認められる場合には、営業者の営む事業の内容に従って判断されるべきものと解され」としており、営業者にとっての所得区分により判断されるべきものと述べているわけではない。

ところが、本判決は、本件宅地分譲事業のもう一方の共同事業者たるA社がそもそも不動産を営む者であり（仮にAが個人であれば事業所得に該当するものと思われる）、そのAの共同事業者たる地位をXが有することをもって、直ちにその所得区分を事業所得と判断している。この点において、本判決の示した判断基準は、航空機リース匿名組合事件における解釈と必ずしも整合しない⁸。

(2) 必要経費の範囲

裁判所は、本件においてXが受ける利益について「本件宅地等分譲に係るXに生じる所得は、本件宅地等の販売等によって生じた利益そのものではなく、飽くまでAから分配を

⁵ 東京地裁平成30年判決の論旨を「他者基準」と「自己基準」に整理して分析するものとして、木山・前掲注1) 152頁。

⁶ 最判平成27年6月12日民集69巻4号1121頁。匿名組合契約により航空機リース事業に出資した匿名組合員が、当該契約に基づき分配を受けた損失の所得区分が争われた事案。第5章において詳述する。

⁷ 本判決の判旨が「航空機リース匿名組合事件」の判旨と同趣旨に立つものであるとする評釈に、木山・前掲注1) 152頁、佐藤（英）・前掲注1) 1頁、橋本・前掲注1) 184頁、濱田・前掲注1) 115頁等がある。

⁸ 本判決のこのような問題点を指摘するものとして、佐藤（孝）・前掲注1) 18頁。

受けることになる利益」であると理解し、「本件宅地等分譲により生じた利益を A から分配を受けることまでが X にとっての事業所得を生ずべき業務である」と判示している。

すなわち、本件事業は①A の行う本件宅地等分譲と、②X の行う「A から分配を受ける業務」の二つあるとの理解に立つものであると考えられる。そして、この理解の下でこそ、本件各費用が X の事業所得の必要経費に該当することになる⁹。

裁判所の判旨は、X の所得区分については、①A の行う本件宅地等分譲により事業所得と判定しながら、必要経費の範囲については、②X が A から利益の分配を受ける業務を基準に範囲を定めているように読み取れる。本判決のこのような判断は、上で述べた「本件事業が二つある」との理解の下でこそ成立するものと思われるが、所得区分の判断の対象となる「事業」と、必要経費の範囲を特定するための「事業」の範囲を別異のものと認識しているため、その論理に矛盾が生じている。

本判決のこのような問題点は、その判断の検討過程において、本件事業をめぐる当事者間の私法上の法律関係の検討が不足しており、X と A との合意により営まれる「共同事業」の範囲を明確に特定できていないことに起因すると思われる。

(3) 「共同してその事業を営む者」の理解

本判決は「利益を A から分配を受けることまでが X にとっての事業所得を生ずべき業務である」と述べている。つまり、X の所得の基因を、「A と X の共同事業」ではなく、X の「A から利益の分配を受ける事業」と理解しているものといえる。その一方で、本判決は、X の所得の性質の決定については「A と X の共同事業」を基準に行い、事業所得と判断している。

通常、複数の者が「共同してその事業を営む」場合には、事業は一つであってそれに複数の事業主がいる、という事態が想定されている。そのため、当該共同事業から生じる収益と費用は、直接各事業主に帰属すると解される。この収益と費用の直接的帰属を前提に、共同事業から生じた利益の所得区分を当該事業の内容により判断するという理解の素地が生まれるものと考えられる¹⁰。

これに対し、本判決では、本件事業が、①A の行う本件宅地等分譲と、②X の行う「A から分配を受ける業務」の二つあることを前提に判断が行われている。このような考え方は、通常の共同事業の理解とは異なるものといえる¹¹。

(4) 判決の適用範囲

本件は、X と A の合意により本件宅地等分譲事業が企図されたのち、約 14 年半もの期間

⁹ 佐藤（英）・前掲注 1）7 頁参照。

¹⁰ 佐藤（英）・前掲注 1）7 頁参照。

¹¹ 佐藤（英）・前掲注 1）7 頁参照。

に及びながら遂行されており、その間に X が共同事業に関わった期間は 2 年半程度に限られていることなど、特殊性のある事案であるといえる。また、「共同してその事業を営む者」の理解とその所得区分の判断のあり方について、先行裁判例の理解とは整合しない点も見受けられるため、その適用範囲は本件に限定されることになろう。

第3節 法的問題点

東京地裁平成 30 年判決は、当事者間の合意による共同事業から分配された利益（損失）について、その所得区分が争われた事案である。本判決では、かかる分配合意により得られた利益の所得区分の判断基準が具体的に示されているが、その判旨にはいくつか問題がある。

問題の一つは、一方の事業当事者 A がそもそも不動産業を営む法人であり、他方当事者 X がその共同事業者たる地位を有することをもって、直ちにその所得区分を事業所得と判断した点にある。本判決は、事業当事者間の契約関係が任意組合契約又は匿名組合契約のいずれの類型に該当するかなどの検討を行っておらず、共同事業から生じた利益の帰属関係についても言及していない。このような検討を行うことなく、共同事業者としての地位を根拠に、他者基準による所得区分の判断を行うと、所得区分の判断について不合理が生じる懸念がある。共同で営む事業について、その納税者自身についてみれば、（既往の取引回数や規模、継続性や営業状況等から）事業所得とするには社会的客観性が乏しいとみられる場合においても、もう一方の共同事業者の属性次第では事業所得に該当する可能性が出てくるからである。

本判決のもう一つの争点である必要経費の範囲の問題は、本論文において直接的に論証することはない。しかし、本判決は、本件宅地等分譲という「A と営む共同事業」に照準を合わせて X の所得区分を事業所得と判断しながら、一方でその事業所得の必要経費の範囲については、「X が A から利益の分配を受ける事業」の遂行に必要な費用として本件各費用の必要経費算入を認めている。つまり、所得区分の判断対象とした事業の範囲と、必要経費算入の判断対象とした事業の範囲とを別異に捉えているように見受けられ、判断の論理に矛盾が生じているといえる。これは、本判決が、X と A との合意により営まれる「共同事業」の範囲を明確に特定する判断過程を経ていないことがもたらした問題であるといえる。

本判決のこのような問題は、当事者間の合意による共同事業の課税関係について、いまだ明確な基準が示されていないことに起因する。特に、共同事業から生じる利益の分配を受ける者（共同事業構成員）の所得区分が、その共同事業の内容により判断されるか否かの基準があいまいであり、租税負担に対する納税者の予測可能性を阻害している。

そこで、本論文では、当事者間の合意による共同事業の所得区分について、特に事業所得の該当性を判断すべき場面について検討を行い、妥当な判断基準を提示する。

第4節 小括

本章では、当事者間の合意による共同事業から生じた利益（損失）の所得区分が争われた事案として、東京地裁平成30年判決の検討を行った。当事者間の合意による共同事業の所得区分が争われた先行事例はなく、その判断基準が具体的に示された点に、本判決の意義がある。

しかし、本判決は、その契約関係が任意組合契約又は匿名組合契約のいずれの類型に該当するかなどの検討を行っておらず、共同事業から生じた利益の帰属関係についても言及していない。このような検討を行うことなく、共同事業者としての地位を根拠に、他者基準による所得区分の判断を行うと、所得区分の判断について不合理が生じる懸念がある。共同事業の内容について、その納税者自身についてみれば、事業所得とするには社会的客観性が乏しいとみられる場合であっても、もう一方の共同事業者の属性次第では事業所得に該当する可能性が出てくるからである。

現状では、当事者間の合意による共同事業の所得区分、特に、共同事業から生じる利益の分配を受ける者（共同事業構成員）の所得区分の判断基準は、明確に示されていない。

次章では、当事者間の合意による共同事業について、その事業収入の帰属が問題となった事案を参照する。同事案について裁判所が示した判断の分析を行い、共同事業の所得区分の判断基準について示唆を得る。

第2章 共同事業による所得の帰属と組合契約アプローチ

本章では、まず、複数当事者により営まれた事業による収入の帰属先について、先行裁判例において示された判断基準について概観する。そのうえで、事業所得の帰属について、伝統的な判断基準とは異なる基準が示された事案として、広島地裁平成19年5月9日判決（以下「広島地裁平成19年判決」という。）を参照する¹²。

当該事案では、事業当事者間に組合契約の存在を認識したうえで、当該組合の存在を前提に事業所得の帰属が判断されている。田中晶国は、広島地裁平成19年判決の示したこのような判断基準を、「組合契約アプローチ」と位置づけて整理している。

本章では、この組合契約アプローチの判断基準から、共同事業の所得区分の判断基準について示唆を得るものとする。

第1節 事業主基準と直接認定アプローチ

1 課税物件の帰属と事業主基準

(1) 事業主基準と事業所得の帰属

一般に、納税義務は、課税物件がある者に帰属することによって成立し、課税物件の帰属した者が納税義務者となる。この課税物件と納税義務者との結びつきを、課税物件の帰属という¹³。

所得税の課税物件とは、言うまでもなくその者の所得である（所法7条）。所得の帰属については、同法12条において、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する」と規定されている（実質所得者課税の原則）。

このうち、事業に係る収益については、その経営主体である者（事業の事業主）に帰すものと解されている。事業所得の帰属について、事業の事業主はその事業からの所得を帰属させるという判断基準（以下「事業主基準」という。）¹⁴について定めた明文規定はない。しかし、判例及び課税実務（所得税基本通達12-2）は、事業所得の帰属についての判断基準として、この事業主基準を採用している¹⁵。

¹² 広島地判平成19年5月9日税資257号順号10707。

¹³ 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019年）179頁参照。

¹⁴ 田中晶国は、事業の事業主にその事業からの所得を帰属させるという考え方を「事業主基準」として整理しており、本邦税法上の伝統的な考え方であると述べている。田中晶国『所得の帰属法理の分析と展開』（成文堂、2019年）115頁参照。

¹⁵ 最判昭和32年4月30日民集11巻4号666頁。評釈として、荒秀「判批」租税判例百選（1968年）234頁、岩崎政明「判批」租税判例百選〔第2版〕（1983年）56頁、清永敬

(2) 事業主基準による裁判例

事業主基準による裁判例のひとつとして、「歯科医師親子共同経営事件」¹⁶が挙げられる。

当該事案の概要は次のとおりである。X(原告)の子Aは、歯科医師の国家試験に合格後、X原告が営んできた歯科医院においてXとともに診療に従事していた。XとAは、確定申告に当たって、同医院の総収入および総費用を折半して申告した。

裁判所は、同医院はXの信用により営まれていたとする理解の下、「その収入が何人の勤労によるものであるかではなく、何人の収入に帰したかで判断されるべき問題であって、ある事業による収入は、その経営主体であるものに帰したものと解すべき」であるとして、同医院の経営による事業所得は、すべてXに帰属するものと判示している。

2 直接認定アプローチによる事業主の特定

前項で述べた通り、裁判例と課税実務は、事業からの所得を一人の事業主に帰属させる事業主基準を採用している。しかし、いかなる者が事業主に該当するかについては一般的な規範は定立されていない。事業主の認定の方法については、個々の事案にかかる様々な事情を考慮して、直接的に事業主を特定するアプローチ(以下「直接認定アプローチ」という。)を採る裁判例が大半である¹⁷。

例えば、名古屋高裁平成18年12月6日判決¹⁸は、「事業所得の帰属者は、自己の計算と危険の下で継続的に営利活動を行う事業者であると考えられるところ、ある者がこのような事業者に当たるか否かについては、当該事業の遂行に際して行われる法律行為の名義に着目するのはもとより、当該事業への出資の状況、収支の管理状況、従業員に対する指揮監督状況などを総合し、経営主体としての実体を有するかを社会通念に従って判断すべきである」と判示している。

しかし、田中晶国は、直接認定アプローチについて、「関係者の法律関係を論じることなく、裁判所が考える考慮要素を総合考慮して事業主を決定しているだけのように見え、当事

次「判批」租税判例百選(1968年)132頁。判例解説として、白石健三「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和32年度(1964年)91頁等がある。

¹⁶ 東京高判平成3年6月6日訟月38巻5号878頁。評釈として、高野幸大「判批」租税法研究21号(1993年)240頁、高橋祐介「判批」租税判例百選〔第6版〕(2016年)54頁等がある。

¹⁷ 田中晶国は、このような事業主の認定にかかる伝統的な判断方法を「直接認定アプローチ」として分類している。田中・前掲注14)115頁参照。

¹⁸ 名古屋高判平成18年12月6日税資256号順号10596。ピンクサロンから生じた事業所得の帰属が争われた事案。裁判所は、当該事業の事業形態、信用力の有無、事業に関する法律行為の名義、経営方針の決定などの事実を総合して、X(原告)が事業主であると認定した。結論として、Xが当該事業所得の帰属者であるとされた。

者の法律関係に配慮されているようにはみえない」として、その判断基準について疑問を呈している¹⁹。

また、北野弘久は、「わが国では、共同事業的な実態の事業でありながら、法律関係を明確にしようという関係者の努力が稀薄であるため、現実には、単独事業として処理されているケースが少なくないのではないか」と指摘している²⁰。このような見解からも、共同事業的な実態の事業については、直接認定アプローチによる判断基準が、必ずしも妥当な結論を導けるとは限らないといえよう。

第2節 組合契約アプローチと所得の帰属

1 広島地裁平成19年判決

他方で、事業収益の帰属先の認定について、直接認定アプローチとは異なる判断基準が示された裁判例として、広島地裁平成19年判決が挙げられる²¹。当該事案において、裁判所は、事業当事者間に組合契約の存在を認識し、当該組合の存在を前提に事業所得の帰属を判断している。

田中晶国は、広島地裁平成19年判決の示したこのような判断基準を、「組合契約アプローチ」と位置づけて整理している。組合契約アプローチとは、事業当事者間において明示的・黙示的になされた契約関係を、民法上の組合契約の規定に照らして検討し、当事者間に組合契約の成立を認定するものである。組合契約の成立が認められる場合には、当該組合により稼得された所得は、一定の基準により構成員に分割して帰属する。

(1) 事案の概要

X(原告)は、牡蠣養殖販売業(以下「本件事業」という。)を営む白色申告事業主である。Xは、本件事業をXの兄Aとの共同事業であるという認識の下、平成5年から同7年まで所得税の確定申告を行った。これに対し、所轄税務署長Y(被告)は、本件事業はXによる単独事業であるとして、平成5年分ないし同7年分の所得税の更正処分等を行った。Xは、本件事業はXの単独事業ではなくAとの共同事業であると主張して、本件更正処分等の取消しを求め、所轄税務署長Yに対し出訴した。

なお、本件事業に対するXおよびAの関与の状況は、概ね次のとおりである。

本件事業は、もともとXとAの父である訴外Bにより営まれていた事業であった。Bの死亡後、相続により、XとAは本件事業に必要な動産・不動産をそれぞれ2分の1の割合で取得した。両者はこれらの動産・不動産をすべて本件事業の継続のため無償で出資することを約し、また現実に出資したことが認められる。

¹⁹ 田中・前掲注14) 116頁参照。

²⁰ 北野弘久『税法学の基本問題』(成文堂、1972年) 211頁。

²¹ 広島地判平成19年5月9日・前掲注12)。

本件事業にかかる営業活動をはじめとする対外業務は、Xのみが行っていた。Aは対外業務にはほとんど関与しておらず、もっぱら牡蠣生産現場の業務に従事していた。本件事業のための船の購入や多額の借入れについては、Xが独断でこれを行うことはなく、事前にAの了解を得ていた。Xには、Aの意向に反して本件事業を行うことはできないとの認識があった。また、Aは本件事業にかかる帳簿をいつでも見ることができ、経営の概況についてXと時折話し合っていた。

本件事業に関連する事業資金の借入れに当たっては、Xが主債務者となっていた。これらX名義の事業資金の借入れについて、Aは物上保証や連帯保証をなし、ともに担保権や責任を負担していた。AはXの借入れについて、自らもXとともに責任を負うものと認識していた。

(2) 争点

本件の主たる争点は、本件事業はXの単独事業に当たるか、あるいはXとAとの共同事業に当たるかであった。

(3) 判旨

ア 組合契約の成立要件

裁判所は、まず、事業当事者間における組合契約成立の要件として、「組合契約とは、各当事者が出資をして共同の事業を営むことを約することによって効力を生ずる契約であって（民法667条1項）、その成立には、二人以上の当事者の間で、各当事者において出資をして、共同の事業を営むことについて意思の合致があることが必要である」と判示した。

また、「共同の事業を営む」というためには、「各当事者が自ら利害関係をもって一定の事業を営むこと、及び、各当事者が当該組合の事業の遂行に関与しうる権利を持つことが、合意の内容とされることを要する」との要件を示している。

そのうえで、「事業の遂行に関与しうる権利」の検討に当たって民法上の組合契約の規律を列挙し（民法670条1項、672条2項、673条、683条、668条、674条1項）、「これらの定めにかんがみれば、組合契約が成立するために必要な『事業の遂行に関与しうる権利』とは、少なくとも、業務の執行を監督する権限を含んでいなければならない」と判示した。

イ あてはめ

裁判所は、上のおり民法上の組合契約の成立要件を示したうえで、本件の前提事実について検討し、当事者間に組合契約が成立するか否かについて判断を行っている。

まず、裁判所は、XとAが、相続により取得した本件事業用の資産について、本件事業を継続するためにこれを無償で出資したことに触れ、組合契約の成立要件としての出資の有無を確認している。そのうえで、「XとAは、……それぞれの権限に関して、Xは営業等の対外的業務を、Aは牡蠣生産現場の業務を担当するが……（本件）事業の基本的な経営方針

を定めるに当たっては、XとA双方の合意の下になされなければならないし、またXとAは、それぞれ、いつでも（本件事業の）業務及び組合財産の状況を検査することができるとの合意を、黙示になしていたと認めることができる。」とし、XとAがともに本件事業の遂行に関与しうる権利を持つものであると認めている。

以上の検討を経て、裁判所は、「（本件事業を営むに当たっては、）XとAとの間で、組合もしくはそれに類似した契約関係の規律に従って、XとAとの共同経営の形態でこれを営むとの合意があり、実際に……（本件事業は）XとAとの共同経営により営まれていたと認めることができる。」と判示し、XとAとの間において民法上の組合契約の成立を認めている。

結論として、裁判所は、本件事業から生じる事業所得は（民法上の組合契約を介して）XとAとに分割して帰属するものと判断し、本件更正処分等を取り消した。

2 組合契約アプローチと所得の分割

(1) 広島地裁平成19年判決と組合契約アプローチ

広島地裁平成19年判決は、本件事業が民法上の組合契約により営まれる共同事業であることを認め、事業所得が当該組合の組合員に分割して帰属すると判断した。

田中晶国は、同判決の示したこのような判断基準を、「組合契約アプローチ」と位置づけて整理している。組合契約アプローチとは、事業当事者間において明示的・黙示的になされた契約関係を、民法上の組合契約の規定に照らして検討し、当事者間に組合契約の成立を認定するものである。組合契約アプローチによれば、共同事業関係者間に組合契約の成立が認められる場合、当該組合により稼得された事業所得は、一定の基準により構成員に分割して帰属することとなる。

裁判所がこのようなアプローチを採用した前提には、組合契約に該当すれば同一事業にかかる所得が分割され、その所得が直接組合員に帰属とする考え方がある（いわゆるパス・スルー課税）²²。この考え方は、任意組合等により営まれる事業に対する課税が問題となった裁判例においても、その判断の前提として扱われており²³、現状の課税実務もこの考

²² 民法上の組合契約と認められるものについては、同一事業にかかる所得であっても、当事者の定めた分配割合又は出資の価額に応じて按分されるとする見解として、碓井光明「租税法における課税物件の帰属について（I）」税経通信26巻14号（1971年）62頁。この見解は、任意組合契約による共同事業に対する課税についての通説的見解とあって差し支えないであろう。

²³ 任意組合等による共同事業につきパス・スルー課税が適用されることを前提として争われた事案として、最判平成13年7月13日集民202号673頁、名古屋地判平成16年10月28日税資254号順号9800、東京地判平成23年2月4日税資261号順号11608、東京高判平成23年6月29日税資261号順号11705などがある。

え方に沿って構成されている。

(2) 組合契約アプローチからの示唆

広島地裁平成19年判決の判断基準として採用された「組合契約アプローチ」は、民法の典型契約の一つである組合契約該当性に、所得の帰属の判定を依存させている²⁴。

組合契約アプローチは、共同事業者間に組合契約の存在を認識し、当該組合の存在を前提に課税判断を行おうとするものといえる。このような判断の枠組みは、本論文の命題に重要な示唆をもたらすものといえる。

第3節 小括

1 直接認定アプローチと組合契約アプローチ

共同事業から生じる事業所得の帰属先が争われた事案では、当該所得は事業の経営主体である者（事業主）に帰属するものとする「事業主基準」が採用されてきた。この事業主基準は、事業所得の帰属についての伝統的な判断基準と位置づけられている。また、その事業主を特定するための判断基準は「直接認定アプローチ」と定義することができる。

一方で、事業主基準とは異なる判断基準が採用された裁判例として、広島地裁平成19年判決を参照した。田中晶国は、当該事案において示された判断基準を「組合契約アプローチ」と定義し、事業所得の帰属についての新たな判断基準と位置づけている。

組合契約アプローチとは、事業当事者間において明示的・黙示的になされた契約関係を、民法上の組合契約の規定に照らして検討し、当事者間に組合契約の成立を認定するものである。組合契約アプローチによれば、共同事業当事者間に組合契約の成立が認められる場合、当該組合により稼得された事業所得は、一定の基準により構成員に分割して帰属する。

2 組合契約アプローチによる帰属判断とパス・スルー課税

組合契約アプローチの判断基準が採用されるのは、その前提として、任意組合等により営まれる事業に対する課税方式、いわゆるパス・スルー課税の考え方がある。

組合契約アプローチは、共同事業者間に組合契約の存在を認識し、当該組合の存在を前提に課税判断が行おうとするものといえる。このような判断の枠組みは、本論文の命題に重要な示唆をもたらすものといえる。

次章では、任意組合等による共同事業について、パス・スルー課税による課税方式と現状の課税実務について確認する。また、パス・スルー課税の適用の前提となる共同事業体の法的性質について検討する。

²⁴ 田中・前掲注14) 117頁参照。

第3章 共同事業体の法的性質とパス・スルー課税

本章では、まず、我が国の代表的な共同事業体の営む事業から生じる所得について、パス・スルー課税による課税方式について確認する。また、このパス・スルー課税の適用対象となる共同事業体（任意組合及び匿名組合）について、民法・商法上の規定を参照し、それぞれの共同事業体の法的性質と、共同事業性との関係について考察する。

第1節 パス・スルー課税の概要

1 導管理論とパス・スルー課税

任意組合等の組合契約により組成される共同事業体は、法人格を持たず、またこれらを法人とみなす規定もない。そのため、「納税義務の主体とはならず、したがって組合の活動によって生み出された利益と損失は、組合を通り抜けて……損益分配割合に応じて直接組合員に帰属し、組合員のレベルでのみ課税される」と解されている²⁵。これを、パス・スルー課税とか組合員課税、または構成員課税という。

なお、所得税法上、パス・スルー課税について定めた規定は存在しない。この点について、増井良啓は、「(パス・スルー課税による方式は、) 組合財産が総組合員の共有に属すること(民法 668 条) から、解釈上自然に導かれる帰結と考えるべき」であると述べている²⁶。

任意組合は共同の事業の組織として予定されているが、一方で権利義務の主体となり得ないため、第三者との間の法律関係が直接組合員に帰属する。このことから、任意組合は課税客体とされず、民法上の権利義務関係が直截的に組合員に導管されるという考え方がある²⁷。このような考え方は、組合契約の法的性質を踏まえた課税ルールのあり方に対する一般の見解といえる²⁸。

²⁵ 金子宏「任意組合の課税関係」税研 21 卷 4 号 (2006 年) 16 頁。

²⁶ 増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税務事例研究 49 号 (1999 年) 53 頁。

²⁷ このような考え方を「導管理論」とし、導管理論に基づいてなされる課税を「パス・スルー課税」と整理して説明するものとして、酒井克彦「組合課税と導管理論に関する一考察(上)」月刊税務事例 37 卷 5 号 (2005 年) 2 頁。

²⁸ 植松守雄は、「組合がそれ自身納税義務者ではなく、その所得は個々の組合員の所得とされるのは、煎じ詰めると組合の事業や資産、負債とされるものが法律的には組合自身はその帰属主体ではなく、組合の事業用財産や事業上の成果として取得される財産は組合員の共有であり、組合の債務は組合員各自の共有であるところにその根拠がある」と述べている。植松守雄「所得税法の諸問題—納税義務者・源泉徴収義務者(続 5)—」税経通信 42 卷 3 号 (1987 年) 29 頁。

2 現状の課税実務

任意組合をはじめとする共同事業組織による事業の所得計算や、組合員（構成員）に分配される所得の性質について、所得税法は何らの規定も設けていない。その課税上の取扱いは、任意組合については所得税基本通達 36・37 共-19 及び 20（以下「任意組合通達」という。）において、匿名組合については同通達 36・37 共-21（以下「匿名組合通達」という。）において示す解釈指針があるにすぎない。これら通達の解釈は、前項で述べた見解と基本的に一致しており、パス・スルー課税の適用を受けることを前提としている²⁹。

所得区分の判断が争われた事例についてみると、パス・スルー課税により所得が直接的に構成員に帰属し、（任意組合の場合には）その所得の性質も組合の事業の内容により判断することを前提として扱っている³⁰。所得区分の判断そのものが争われた事例ではないが、前章において取り上げた広島地裁平成 19 年判決も、パス・スルー課税による課税方式を前提としていることは、すでに述べたとおりである³¹。

第2節 共同事業体の法的性質

1 任意組合

(1) 民法上の諸規定

所得税基本通達において定めるパス・スルー課税の取扱いについては、所得税法上には何ら規定がない。しかし、この課税方式が民法上の組合規定から解釈上自然に導かれる帰結と考えられていることは、前節において述べた。そのため、任意組合にかかる所得区分の取扱

²⁹ 匿名組合による営業上の損益は、私法上はまず営業者に帰属するものであり、匿名組合員に直接帰属するものではないと解される。しかし、課税実務では匿名組合もパス・スルー課税の対象とされている。このような取扱いについて、水野忠恒『租税法〔第5版〕』（有斐閣、2011年）343頁は、いったん営業者に帰属し課税の対象となる所得のうち、匿名組合員に分配する部分を課税の対象から除外する、ペイ・スルー型の構成がなされていると説明している。

³⁰ 名古屋地判平成 16 年 10 月 28 日・前掲注 23)。航空機リース事業を営む任意組合から、組合員が分配を受けた損失の所得区分が問題となった事案（以下「航空機リース任意組合事件」という。）。第 4 章において詳述する。

³¹ 広島地判平成 19 年 5 月 9 日・前掲注 12)。なお、当該事例において、所轄税務署長 Y は、本件事業に係る事業所得は全て X に帰属するものとし、X から共同事業者である兄 A への支払いは、X と A との雇用契約に基づくものであるとの認識の下で更正処分等を行っている。そうすると、Y には、（裁判上の争点とはなっていないものの、）A の所得は給与所得に該当するという認識があったはずである。判決では、本件事業による収入が、組合を介して A に直接帰属するものと認められた。そのため、組合契約の成否を通してされた本件の事業所得の帰属の判断は、結果的に所得区分の判断にも影響を与えている。

いを検討する前段階として、任意組合の民法上の権利義務関係を確認する。

任意組合にかかる民法上の諸規定を概観すると次のようになる。組合契約は、2人以上の者が各自出資をして共同の事業を営むことを約することによって、その効力を生ずる（民法667条1項）。この場合の出資は労務でもよい（同法667条2項）。組合員は他の組合員に対して、同時履行の抗弁権を有しない（同法667条の2の1項）。各組合員の出資その他の財産は、総組合員の共有に属する（同法668条）。組合の業務は組合員の過半数をもって決定し、外部的には全組合員の名で業務執行されることが原則であるが（同法670条1項）、特定の組合員又は第三者に業務の執行を委任することもできる（同法670条2項）。業務執行組合員は正当な事由がなければ辞任することができず、正当な事由がある場合に限り、一般組合員はその一致により業務執行組合員を解任することができる（同法672条）。業務執行権を有しない組合員であっても、その業務及び組合財産の状況を検査することができる（同法673条）。組合の当事者が損益分配の割合を定めなかったときは、その割合は出資の割合による（同法674条）。組合の債権者は、組合財産または各組合員に対してその権利を行使することができる（同法675条）。組合契約で組合の存続期間を定めなかったときは、各組合員はいつでも脱退することができるが、原則として組合に不利な時期に脱退することができない（同法678条1項）。組合は、その目的となる事業の成功又は成功の不能などのほか、総組合員の同意によって解散することができる（同法682条）。

民法の概説書によれば、典型的な組合とその組合員（構成員）の権利義務関係については、概ね次のような整理がされている³²。①組合は、各組合員自身または全員から代理権を与えられた者によって行動し、その法律成果は各組合員に帰属する。②組合では、組合員が各自運営に参画する権限を有し、業務を執行する者を選任するのは各自の委任による。③業務執行を委任した組合員も、組合業務の執行や財産状況に対する監視権を有する。④組合の資産は組合員の共同所有に属するが、団体的拘束を受ける合有であると解される。⑤組合の負債は各組合員の負債であり、組合員として有する財産のほかに個人財産によってもその責に任じなければならない。⑥組合員は、他の組合員に対して協力請求権を有する。

また、上の事項に加え、組合員が組合にとって不利な時期に脱退することを制限されていることや、組合の解散は総組合員の同意により決定することができることなどが、任意組合契約の特徴の一つとして挙げられる。

(2) 法的性質

ここで、任意組合の法的性質について、その成立の要件と共同事業性に焦点を当てて整理する。

まず、組合契約が有効に成立したと認められるためには、最小限、一定の目的とそれを当事者全員の共同の事業として営むという二点についての合意（以下、「共同事業の合意」と

³² 我妻栄『債権各論 中巻二』（岩波書店、1962年）754頁参照。

いう。)が成立していなければならないとされる³³。共同事業の合意については別段の方式は必要とされず、明示だけでなく黙示でなされることもありうる³⁴。

なお、組合契約の成立要件については、民法667条の文言では「出資」の点が前面に出されている。しかし、上の二点の合意（共同事業の合意）さえ定まれば、すべての当事者が出資義務を負うことは当然であり、その内容や時期などは解釈によって補充される³⁵。

組合の目的たる事業は、すべての当事者にとって共通のものでなくてはならないとされ、共同で事業を営むというためには、すべての当事者が組合の事業の遂行に関与する権利をもつことが必要である。しかし、この関与の程度は一様ではなく、最大の場合には、自分が業務執行や代表の権限を行使することもあるし、最小の場合には、業務執行に対する監督の権限だけを有することもある。もし、当事者にこの最小の権利もないことが明らかな契約であれば、それは、いわゆる利益配当契約ではありえても、組合契約たりえないとされる³⁶。

また、組合員は組合債務について、人的責任ないし無限責任を負う³⁷。民法が、組合債務の責任財産としての組合財産を維持するための規制をほとんどしていないことは、組合における各組合員の人的責任と表裏をなしているとされる。したがって、組合財産に対する民法の規制のもとでは、各組合員に無限の人的責任を負わせる民法の原則は、極めて妥当であるとされている³⁸。

共同事業性の観点から任意組合契約の位置づけを確認すると、その契約締結の目的は、共同事業を営むことにあるといえる。任意組合員は組合の事業の遂行に関与する権限を有し、その一方で組合事業について無限的に責任を負う。つまり、任意組合員は、事業に対する支配の権限を有し、これと対応して事業から生じるリスクを負担することになる。その意味で、

³³ 我妻・前掲注32) 771頁参照。なお、一定の目的とそれを当事者全員の共同の事業として営むという二点を要素とする組合契約が真実と認められるならば、所得税法の適用のうえでも組合形態による共同事業として認めてよいであろうとする見解として、碓井光明「共同事業と所得税の課税—任意組合課税方式の検討—」税理25巻6号(1982年)12頁。

³⁴ 鈴木禄弥編『新版注解民法(17)債権(8)』(有斐閣、1993年)51頁参照〔福地俊雄執筆部分〕。

³⁵ 鈴木・前掲注34) 51頁参照〔福地俊雄執筆部分〕。

³⁶ 鈴木・前掲注34) 48頁参照〔福地俊雄執筆部分〕。後述する「航空機リース任意組合事件」(名古屋地判平成16年10月28日・前掲注23))におけるYらの主張は、任意組合契約についての、このような私法上の見解を論拠にしたものと考えられる。

³⁷ 鈴木・前掲注34) 130頁参照〔品川孝次執筆部分〕。同書では、「組合の運営の主体である組合員が、組合の活動に伴う債務につき人的責任ないし無限責任を負うのは…自己の財産を運用して利益をうける者は損失をも負担すべしとの原理からいって、当然の理である」と説明されている。

³⁸ 鈴木・前掲注34) 130頁参照〔品川孝次執筆部分〕。

任意組合契約は本質的に共同事業性を有するものといえる。

2 匿名組合

(1) 商法上の諸規定

任意組合と並ぶ代表的な共同事業体として、匿名組合がある。この匿名組合にかかる商法上の規定を概観すると、次のようになる。

匿名組合契約は、当事者の一方が相手方の営業のために出資をし、その営業から生ずる利益を分配することを約することで効力を生ずる（商法 535 条）。匿名組合員の出資は営業者の財産に属し、出資は金銭の出資のみが認められる（同法 536 条 1 項、同条 2 項）。匿名組合員は、営業者の業務を執行することができないが、営業者の行為について第三者に対して権利及び義務を有しない（同法 536 条 3 項、同条 4 項）。匿名組合員は、営業年度の終了時において、または重要な事由があるときは裁判所の許可を得て、営業者の業務及び財産の状況を検査することができる（同法 539 条 1 項、同条 2 項）。匿名組合契約の各当事者は、営業年度の終了時において契約を解除することができるが、その 6 か月前に予告をしなければならない（同法 540 条 1 項）

匿名組合契約と営業者の権利義務の関係について、任意組合契約との異なる点に着眼しながら整理すると、次のようになる³⁹。①任意組合契約と異なり、匿名組合契約の締結は匿名組合員と営業者の二者間に限られる。②営業者が多数の匿名組合員と同契約を締結する場合でも、その契約は営業者と各匿名組合員との間に并存し、出資者相互の間に法律関係は何ら存しない。③任意組合においては労務の出資が認められるが、匿名組合契約においては金銭の出資に限られる⁴⁰。④出資された財産は、任意組合においては組合員の共有に属するが、匿名組合では営業者の単独所有に帰する。⑤匿名組合においては、営業者が権利義務の主体となり、その営業による法律成果は営業者に帰属する。⑥匿名組合員は自ら業務執行することができない一方で、第三者に対して有限責任しか負わない。⑦任意組合の組合員と同様に、匿名組合員は営業者の事業に対して検査権を有するが、その行使については時限的・手続的制約が設けられている。

(2) 法的性質

民法上の組合（任意組合）と匿名組合は、両者とも広い意味で共同事業組織ということが

³⁹ 注解所得税法研究会編『注解所得税法〔6訂版〕』（大蔵財務協会、2019年）75頁、服部栄三『商法総則〔第3版〕現代法律学全集16』（青林書院新社、1983年）237頁参照。

⁴⁰ 匿名組合員の出資の目的が「金銭その他の財産」に限定され、任意組合に認められる労務出資や信用出資が不適格なものとされるのは、出資した財産が営業者に帰属し得るようになるためであるとされる。北居功＝高田晴仁編『民法とつながる商法総則・商行為法〔第2版〕』（商事法務、2018年）〔高田晴仁執筆部分〕292頁参照。

できる。これらの組合は、法人格がなく人格のない社団等にも当たらないため、組合そのものが所得の帰属主体となることはない。したがって、これらの組合が稼得した所得はその構成員に分配され、構成員がそれぞれ納税義務を負うと解されている。

ところが、匿名組合は、共同事業組織といっても、事業遂行の主体である営業者と、営業から生ずる利益の分配を目的として営業に出資する匿名組員との結合体である。両者の機能が截然と分化している点で、組員が各自出資し、共同事業を行う任意組合とは、その法的性質において違いがある⁴¹。

組合の債権者に対する責任の点では、任意組合の組員が組合の債権者及び第三者に対して無限的に責任を負うのに対して、匿名組員は第三者に対して権利義務を有しない（商法 536 条 4 項）。つまり、匿名組員は、法律的には、営業者の債権者・債務者とは無関係なのであって、事業に対する責任を負わない。出資の範囲内で損失を分担するという形で、営業者の失敗のリスクを負担するのみである⁴²。

他方、匿名組員の許諾の下にその氏又はその氏名が営業者の商号中に用いられているときは、その使用以後に生じた債務については、匿名組員は営業者と連帯してこれを弁済する義務を負うと定められている（商法 537 条）。つまり、匿名組員は、商号の使用許諾を行うことで、表面的ないし法律的にも営業者の共同事業者となる。したがって、第三者に対して直接権利義務を有することとなり、債務について無限責任が生ずるとの構成がなされているものと考えられる。

匿名組員は、営業者の業務執行について検査権を有する。しかし、その行使は営業年度の終了後に限定されている。また、随時的な検査を行う場合には、重要な事由と裁判所の許可を要するなど、営業者単独での経済活動を妨げないものとなっている⁴³。

こうしてみると、少なくとも典型的な匿名組合契約は、本質的には共同事業性を有するものにはなっていない。商法条文の規定とその通説的理解からも、匿名組合による事業が、法的に営業者の単独事業であることは明らかである。匿名組員の有する検査権も、行使に時間的・手続的制約を伴う点で、任意組員が有する業務執行に対する監督の権限と同等とは認められない。また、それゆえに（このことと対応して）、匿名組員は営業者の行為につ

⁴¹ 注解所得税法研究会・前掲注 39) 82 頁参照。同書では、典型的な匿名組合では、営業の主体は営業者で、匿名組員は単なる出資者とみるのが妥当であると説明されている。

⁴² 北居＝高田・前掲注 40)〔高田晴仁執筆部分〕293 頁参照。同書では、例示的に「レストランの客が食中毒になり、あるいは、食材の納入業者への支払いが滞っても、出資者である匿名組員はなんらの責任も負わない」と説明されている。

⁴³ 碓井光明は、典型的な匿名組合と任意組合との区別について、「匿名組合の出資者は事業遂行に参与する権利（経営への参画・業務監視）を有していないことに求められる」と述べており、匿名組員に認められる検査権は、任意組合におけるそれとは異なるものであると評価している。碓井・前掲注 33) 14 頁。

き第三者に対し権利義務を有しないと解されている。

3 比較検討

ここまでで確認した、典型的な任意組合及び匿名組合の法的性質について対照すると、概ね以下の表のようになる。

	任意組合	匿名組合
根拠法	民法 667 条以下	商法 535 条以下
契約の成立	共同事業を営む合意	出資と利益分配の合意
契約の構成	組合員相互	営業者と組合員の二者間
出資	組合員全員 労務や信用の出資も認められる	匿名組合員 金銭のみ
組合の財産	総組合員の共有（合有）	営業者に帰属
法人格	なし	なし
権利義務の主体	各組合員	営業者
組合員の責任	無限責任	有限責任
業務執行者（原則）	各組合員	営業者
業務執行者（委任）	業務執行組合員または第三者	—
業務執行の検査権	あり（行使に制限はない）	あり（行使に時限的・手続的制限がある）

（筆者作成）

典型的な任意組合と匿名組合の法的性質について、これらを比較的に整理すると次のようになる。

任意組合契約は、共同事業の合意があることをもって成立する。組合は権利義務の主体たりえないから、組合と第三者との法律関係は直接全組合員に帰属し、組合財産は全組合員の共有（団体的拘束を受ける「合有」と解されている）に属する。各組合員は業務執行組合員または第三者に業務を委任することができるが、組合の業務執行についての監督権を有する。その一方で、組合の債務は総組合員に合有的に帰属し、各組合員は当該債務について無限責任を負う。

このように整理すると、任意組合は、組合員による共同の事業の組織として予定されているといえる。各組合員は、共同事業者として事業に対する支配を有するとともに、事業から生じるリスクを負担するという構成がなされている。その意味で、任意組合契約は本質的に共同事業性を有する。

これに対し、匿名組合は、経済的・実質的には出資者（匿名組合員）と営業者との共同事

業とみることにもできる。しかし、対外的・法律的には営業者だけが権利義務の主体として現れ、営業者が（匿名組合員の干渉を受けずに）単独で経済活動を行うことを前提として構成されている。このことは、匿名組合員の出資が金銭の出資に限定されていること、匿名組合の債務または損失につき有限責任しか負わないこと、業務執行に対する検査権につき一定の制約が設けられていることにより裏付けられる。

つまり、匿名組合における匿名組合員は、事業に対する支配の権限を有しない。また、これと対応して、事業から生じるリスクについては（限られた範囲でしか）負担しない、ということがいえる。任意組合が総組合員の合意により共同事業を営むことを前提としたものであることに対して、匿名組合は営業者による単独事業を前提にしていることが改めて確認できる。

しかし、その根拠法たる民法・商法は、ともにその規定の多くは任意規定である。したがって、実際には個別の契約条項や特約を設けることで、典型的な契約とは異なる契約として成立させることが可能である。つまり、本来的には営業者の単独事業である匿名組合契約も、特約等を付すことにより、法的に共同事業性を備えた契約として成立させることができる⁴⁴。

第3節 小括

任意組合や匿名組合などの共同事業体による事業に対する課税方式として、パス・スルー課税の考え方がある。パス・スルー課税の考え方は、先行裁判例においても、その課税判断の前提として扱われている。その一方で、共同事業体による事業から生じる利益に対する所得区分の判断基準について、所得税法上は何らの定めもされておらず、課税実務の判断の指標は所得税基本通達に委ねられている。

民法上の組合（任意組合）と商法上の匿名組合は、共同で事業を営むことを目的に組成される事業体という点で共通している。しかし、前者が総組合員の合意により営まれる共同事業組織として予定されているのに対して、後者は営業者による単独事業を前提にすることなどから、その法的性質は異なる。すなわち、任意組合の組合員は共同で営む事業に対する支配とリスク（具体的には業務執行検査権と組合債務についての無限責任）を有し、匿名組合員はこれを限定的にしか有しないところに違いがある。

⁴⁴ 匿名組合契約の意義が争点となった事例（大判大正6年5月23日民録23輯917頁）では、当事者間で交わされた組合契約が、民法に規定する組合員の権利義務を定めていたり、営業上の財産が組合員の共有に属することを前提としていることなどから、対外的な法律行為が特定の一人の組合員の名義でなされている場合であっても、当該共同事業は匿名組合でなく民法上の組合であるとされた。評釈として、遠藤美光「判批」商法（総則・商行為）判例百選〔第3版〕（1994年）132頁、菅原菊志「判批」商法（総則・商行為）判例百選〔第2版〕（1985年）132頁等がある。

しかし、任意組合契約と匿名組合契約のこれらの相違点は、あくまで民法・商法の定めに沿った典型的な契約を前提としている。したがって、実際には特約等を設けることで、これとは異なる契約として成立させることが可能である。そのため、各々に異なる組合契約等の内容のうち、裁判所がどのような点を重視して所得区分を判断しているかを確認する必要がある。

そこで、次章では、パス・スルー課税の対象となる共同事業体のうち、任意組合により営まれる事業の所得区分が争われた事例を参照する。

第4章 任意組合による共同事業と所得区分

本章では、共同事業の所得区分が争われた事案のうち、「航空機リース任意組合事件」⁴⁵を取り上げる。ここでは、裁判所が、様々な特約等が付された任意組合契約の内容のうち、どのような点を重視して所得区分の判断を行ったかを確認する。

また、当該事例を契機として創設された損益通算の制限規定を参照し、当該規定の構成と、所得区分判断における当該規定の位置づけについて検討する。

第1節 航空機リース任意組合事件

1 事案の概要

(1) 訴訟の経緯

個人であるXら（原告）は、Xらがそれぞれ組合員となっている「民法上の組合」（以下「本件組合」という。）が行った航空機リース事業（以下「本件事業」という。）による所得が不動産所得に当たると主張して、その減価償却費等を損金計上し他の所得と損益通算して所得税の確定申告を行った。

これに対し所轄税務署長Yら（被告）は、当該組合における事業者は業務執行者である訴外A社であるとした。そうすると、Xら組合員は単に利益配当を目的としたものであるから、Xらの締結した組合契約は任意組合契約ではなく、単に利益配当契約にすぎないとした。以上の理由から、Yらは、同所得は雑所得であって損益通算は許されないとして、Xらに対し、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分等を行った。Xらは、これらの処分の取消しを求めて、Yらに対し本件訴訟を提起した。

(2) 本件航空機リース事業

本件事業はA社を業務執行者として、概ね次のような契約の下に営まれたものである。
①複数の者が「任意組合契約」を締結し、本件組合を組成して資金を出資する。
②本件組合は、その資金と銀行等から借り入れたノンリコースローン（その事業における財産以外には責任を追及しないローン）による資金によって航空機を購入する。
③本件組合が賃借人の航空会社等に対し、航空機を一定のリース期間にわたって、オペレーティング・リース契約により賃貸してリース料を受領する。
④本件組合は、受領したリース料を基に銀行等にローンの元利金の返済を行い、剰余金があれば組合員に現金分配を行うとともに、決算時に損益分

⁴⁵ 名古屋地判平成16年10月28日・前掲注23)。評釈として、大淵博義「判批」月刊税務事例37巻7号（2005年）1頁、同「判批」月刊税務事例37巻8号（2005年）10頁、梶島文子「判批」税法学559号（2008年）207頁、川田剛「判批」税経通信60巻3号（2005年）35頁、宰田高志「判批」税研119号（2005年）96頁、酒井克彦「判批」月刊税務事例37巻5号（2005年）1頁、同「判批」月刊税務事例37巻6号（2005年）8頁等がある。

配を行う。⑤航空機の法定耐用年数は、経済的な意味でのそれに比して短期間に定められており、その期間中は償却額がリース料収入額を上回る。これにより、不動産所得の損失を生じることが見込まれるため、他の所得と損益通算できる余地が生まれる。⑥リース終了時において、本件組合は、賃借人から航空機の返還を受けて航空機を売却する。⑦売却代金を基にローンの元利金を返済し、組合員への損益分配を確定させる。

2 争点

本件の主たる争点は、本件組合契約は民法上の組合契約（任意組合契約）に当たるか（争点1）と、任意組合契約と認められる場合には、本件事業にかかる所得は不動産所得と雑所得のいずれに当たるか（争点2）であった⁴⁶。

3 判旨

(1) 争点1について

ア 民法上の組合契約（任意組合契約）の成立要件

任意組合契約の成立要件について、裁判所は、「民法 667 条 1 項は、『組合契約ハ各当事者カ出資ヲ為シテ共同ノ事業ヲ営ムコトヲ約スルニ因リテ其効力ヲ生ス』と定め、組合契約が有効に成立するためには、①2人以上の当事者の存在、②各当事者が出資をすることを合意したこと、③各当事者が共同の事業を営むことについて合意したことの各要件が必要であることを明らかにしている。」とし、任意組合契約の成立要件について、民法の規定を参照している。そのうえで、「本件各組合が①と②の要件を満たしていることは……原告らを含む本件各組合員らが、共同で出資することを約し、現にその出資をしていることから明らかである」と判示している。

また、③の共同事業を営むことの合意が認められるか否かについては「〈a〉共同で営む事業の内容（組合の目的）についての合意と、〈b〉その事業を共同で営むことについての合意とを要するところ、〈a〉の事業内容の合意については……その存在を認めることができるが、〈b〉『事業を共同で営む』というためには……各当事者が当該組合の事業の遂行に関与し得る権利をもつことが必要というべきであるから、同法 673 条に基づいて組合の業務や財産状況を検査する権利（検査権）と、業務執行を1人又は数人の組合員に委任したときに、正当の事由がある場合には同法 672 条 1 項に基づいて業務執行組合員を解任する権利（解任権）を有している必要があると解される」との基準を示している。

⁴⁶ Yらは、仮に本件契約が任意組合契約に該当したとしても、本件事業にかかる所得は雑所得に当たるとの主張を行っている。争点2はYらのこのような仮定的主張に基づくものである。

(i) 検査権について

裁判所は、「組合契約によって業務執行組合員を定めたときは、各組合員は具体的な業務執行に参与することができないものの、組合の事業は各組合員全体の事業であるとの性質を失うものではなく……その事業の成否は各組合員の利害に影響するところが大きいことから、業務執行組合員による業務執行を監督するために、少なくとも、検査権を有する必要があると考えられたことによる」として、組合員の検査権について定める民法 673 条の規定の趣旨を確認している。そのうえで、「民法上の組合である以上は、この権利は特約をもって剥奪することはできないというべき」であるとした。

さらに、裁判所は、組合にかかる民法上の規定が任意法規であるから、特約そのものの効力は否定できないとしながらも、「かかる特約によって共同事業を営むという本質が失われるから、もはやその契約は民法上の組合契約としての性格を喪失すると解することになる」と判示している。なお、本件組合契約において、一般組合員の検査権を排除した条項は見当たらないことから、一般組合員が検査権を有することは明らかであるとしている。

(ii) 解任権について

裁判所は、「組合の共同事業遂行のために業務執行が任せられた以上、みだりにその辞任や解任を認めると、その地位が不安定となってかえって事業の達成の支障となることが予想」されると判示し、民法 672 条 1 項及び 2 項が業務執行組合員の辞任と解任について一定の制限を設けている理由について言及している。

他方、「どのような事由が生じても一般組合員が業務執行組合員を解任することができないとすれば、業務執行組合員の専横を抑止することができず、業務執行に対する監督権が無に帰する事態も想定されることから……正当な事由の存在と他の組合員の一致という厳格な制限を設けた上で、一般組合員に解任権を保障することにしたものと解される」と判示し、任意組合の組合員が原則的に解任権を有することを確認している。

そして、本件組合契約において一般組合員の解任権を排除した条項は見当たらないことから、一般組合員が解任権を有することは明らかであるとしている。

イ 主体的事業参加の要否

裁判所は、Y らの主張は、「民法上の組合契約が成立するために、一般組合員が当該事業を『積極的』ないし『主体的』に『営む』あるいは『参加する』意思を有すること、すなわち『自ら』事業に携わる意思を要求するものである」と整理している。そのうえで、「共同事業性を組合契約の成立要件とする民法においても、組合契約をもって業務の執行を特定の者に委任することを認めており……そのような場合には、委任した一般組合員は業務執行権を有しないとされていることに照らすと、(Y らの主張は) 法に規定されていない成立要件を付加するものであるとの批判を免れ難いというべきである」と判示し、民法上の組合の成立要件として、組合員の主体的な事業参加意思は必ずしも求められていないとの見解

を示した。したがって、本件各組合の共同事業性を否定することはできず、本件各組合契約は民法上の組合契約の成立要件を充足するとした。

(2) 争点2について

裁判所は、「民法上の組合においては共同事業性が認められ、組合財産は実質的に組合員の共有に属し、各組合員が業務執行に関与する権限を有し、さらに、利益と損失は原則として各組合員の出資に応じて分配がなされることに照らすと、組合の事業によって得られた所得については、組合員が実質上の帰属主体と考えることができるので……（組合員の）個人所得の所得区分は、組合の事業内容によって定まる」と判示し、組合員の所得区分は組合の事業内容により判断され、不動産所得に当たると判断した。

また、裁判所は、Yらによる「各組合員が共同して組合事業に参加し、当該事業に使用される組合財産を他の組合員とともに共有し、当該事業に対して無限責任を負う典型的な組合の場合には妥当するが、こうした趣旨の妥当しない組合については、当該組合員の活動内容に着目して判断すべきものであるとの前提に立って、……当該所得の性質そのものに着目して所得区分を判断すべき場合に当たり……（Xら一般組合員が得る本件事業による所得は）雑所得である」とする主張に対しては、「組合員が組合事業に関与する程度、責任の実質的負担状況、その組合員の具体的関心などによって、組合を区別した上、その所得区分を判断することになるが、業務執行に対してどの程度の関与、関心等があった場合に、典型的な民法上の組合に当たるのかが明確でなく……租税法律関係の不安定をもたらしかねない。」と判示した。

裁判所は以上のように述べて、組合事業への主体的参加が認められない組合員については、その所得区分を雑所得とするべきであるとする、Yらの主張を退けた。

結論として、Xら組合員の所得区分は、本件各組合が行う本件各事業の内容により判断されるため、不動産所得に該当するものと判示した。

4 検討

(1) 任意組合契約の成立要件

前章第2節において確認したところによると、民法上、組合契約が有効に成立したと認められるためには、最小限、一定の目的とそれを当事者全員の共同の事業として営むという二点についての合意が成立していなければならない。任意組合の目的とする事業は、すべての組合員がその事業の遂行に「共通の権限をもって関与」することが必要とされる。

しかし、その関与の程度は一様ではない。最大の場合には、自分が業務遂行や代表の権限を行使することもあるが、最小の場合には、業務遂行に対する監督の権限（民法673条の検査）だけを有することもある⁴⁷。

⁴⁷ 鈴木・前掲注34) 48頁参照〔福地俊雄執筆部分〕。同書では、もし当事者にこの最小の

このように、組合事業における組合員の関与の程度は一様ではなく、組合員には様々な関与の態様があることを民法は予定しているということがいえる。したがって、その関与の程度が希薄であるとしても、民法が予定する組合の要件を充足している以上、組合としての性格を喪失することはない⁴⁸。

本件について、裁判所は、一般組合員が組合事業の遂行に「共通の権限をもって関与している」ことについて、「検査権」と「解任権」の存在の有無により判断しており、それが認められれば組合の共同事業性を否定することはできないとした。そして、民法上の組合であることが私法上で否定されない以上、税法においてその組合契約の成立を否定することは現行法上許されないと判示している⁴⁹。

(2) 共同事業への具体的関与と所得区分

共同事業にかかる所得区分の判断において問題となりうるのは、民法上の組合契約の成否の論点だけではない。本件において、Yらは、組合員の所得区分は組合事業の内容により決定されるのではなく、その組合員の組合業務との関わりにより決定されるという主張を展開している。このような主張は、所得税法上の所得区分の固有の解釈から導かれるものである。このような考え方の下、Yらは、本件事業による所得は雑所得であり、損益通算することは許されないと主張している。

なお、組合事業から生じる不動産損失の損益通算の問題については、平成17年度税制改正により、組合業務に直接的に従事していない受動的立場にある一般組合員についての不動産所得に係る損失の損益通算を認めないこととした改正がなされている（「特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例（措法41条の4の2の1項）」、次節において詳述する。）。このことを踏まえると、当該規定の適用時期前（当該規定は平成18年以後に適用される）において、その組合が行う不動産貸付業からの利益配分につき、これを雑所得と認定する解釈を論ずることは、租税法律主義からは許されないと指摘もある⁵⁰。

権利もないことが明らかな契約であれば、それは利益配当契約ではありえても、組合契約たりえないと説明されている。

⁴⁸ 大淵・前掲注45) (7号) 6頁参照。

⁴⁹ 松尾弘＝益子良一編著『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、2005年）58頁〔松本重明執筆部分〕は、本判決のように、私法上の法律構成である「組合契約」を重視し、業務執行権を有しない一般組合員にもリスク性があるとした判断は、妥当であると評価している。

⁵⁰ 大淵・前掲注45) (7号) 7頁参照。なお、「特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例」は、組合事業について受動的立場にある組合員に帰属する不動産所得について、損益通算を制限する規定である。つまり、組合事業において生じる不動産所得を、当該組合員において雑所得とみなす規定ではない。したがって、当該特例規定の適用開始と雑所得の該当

第2節 所得区分の判断と共同事業性

1 「共同事業性」の定義

前節では、任意組合契約により営まれる事業の所得区分が争われた裁判例として、「航空機リース任意組合事件」を取り上げた⁵¹。同判決では、組合の事業による利益（損失）は、パス・スルー課税により所得が直接的に構成員に帰属するものとされ、その所得区分も組合の事業内容により判断されている。

所得区分の判断に当たっては、任意組合契約が本質的に共同事業性を有することと、特約等によりその共同事業性が失われていないことが重視されている。つまり、同判決の判断は、共同事業の合意により成立した組合契約であっても、所得分類にあたって重視すべき「共同事業性」を有しているとは限らないということを示唆している。

所得区分の判断について重要な要素となる「共同事業性」についていえば、同判決の判断は、次の二点について示している。すなわち、①組合契約が、共同事業性を有するか否かは、その構成員の所得区分が共同事業体の事業内容により判断されるか否かを決定する上で、重要な要素となること。②共同事業の合意により成立した組合契約であっても、当該契約が所得区分の判断要素としての「共同事業性」を有するか否かは、別の基準により判断されなければならないこと。

なお、本論文では、第3章第2節において、代表的な共同事業体の法的性質について整理し、任意組合契約が、本質的に共同事業性を有するものであることを確認した。そして、その任意組合契約では、各組員が事業に対する支配を有するとともに、事業から生じるリスクを負担するという構成がなされていることについて述べた。

以上の検討を踏まえて、本論文は、共同事業の所得区分を行う上で重要な要素となる「共同事業性」とは、事業当事者の間で「事業に対する支配とリスク」が共有されていることと定義する。

2 共同事業の合意と共同事業性の峻別

本論文では、第3章第2節において、任意組合契約が有効に成立するためには、少なくとも、一定の目的とそれを当事者全員の共同の事業として営むという二点についての合意（共同事業の合意）が必要であることを確認した。

しかし、任意組合契約は「共同事業の合意」があることを要素として成立するものの、特約を設けるなどの契約の構成によっては、前項において定義した「共同事業性」を有しない可能性があるといえる。このことは、前項において述べた通りである。

このような語句の用法上の混乱を避けるため、本論文では、「共同事業性」とは、所得税

性の議論は、直接的には関係しないと考えられる。

⁵¹ 名古屋地判平成16年10月28日・前掲注23)。

法上の所得分類を行うための判断基準と位置づけることとし、事業当事者の私法上の契約関係における「共同事業の合意」とは区別する。

第3節 特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例

1 制度創設の背景

所得税は、納税者の各暦年において生じた所得をその発生の態様に応じて10種類に区分し、それぞれの所得についてその金額を計算したうえ、最終的にはこれらの所得を総合して課税することを基本としている。

これら各種の所得金額を計算する場合に、ある種の所得についてマイナスが出ることがある。その場合には、総合所得税の建前から、他の所得のプラスとの相殺を認める必要がある。そこで、所得税法では、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額または譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、それをその他の各種所得の金額から控除できる旨が定められている（所法69条1項）。これを「損益通算」という⁵²。なお、雑所得（同法35条2項2号）については、マイナスが出ても他の所得との通算は認められない。

民法上の組合の事業から生じる所得の課税関係と損益通算の是非については、「航空機リース任意組合事件」の判決以前から議論の対象となっていた。平成16年11月の政府税制調査会の答申においては「今日……組合の事業から生ずる損失を利用して節税を図る動きが顕在化してきており、このような租税回避行為を防止するため、適切な対応措置を講じる必要がある」との指摘がなされていた⁵³。

上記指摘を踏まえて、一定の要件を満たす個人組合員が、組合の事業から生ずる不動産所得を有する場合において、その年分の組合事業による不動産所得の損失の金額があるときは、当該損失をないものとみなす措置が講じられることとなった。

2 制度の内容

(1) 損益通算の制限

前項で述べた経緯から、平成17年度税制改正では、「特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例（措法41条の4の2の1項）」が創設された⁵⁴。

当該特例規定は、特定組合員に該当する個人が、平成18年以後の各年において、組合事業から生ずる不動産所得を有する場合において、その年分の不動産所得の金額の計算上当該組合事業による不動産損失の金額に相当する金額は、その年中の不動産所得に係る総収

⁵² 金子・前掲注13) 204頁参照。

⁵³ 政府税制調査会「平成17年度の税制改正に関する答申」（内閣府HP、2004年）参照。

⁵⁴ 制度の内容については、田名後正範「所得税法・租税特別措置法等（所得税関係）の改正について」税経通信60巻8号（2005年）121頁参照。

入金額から必要経費を控除した金額を不動産所得の金額とする規定（所法 27 条 1 項）、及び損益通算の規定（同法 69 条 1 項）その他の所得税に関する法令の規定については、生じなかったものとみなす、と定めている。

すなわち、平成 18 年以後、特定組合員が組合事業による不動産所得の損失を有する場合、当該不動産損失の金額については、その者の他の所得との損益通算は制限される。

(2) 特定組合員

当該特例規定の対象となる「特定組合員」とは、組合契約を締結している組合員である個人のうち、組合事業にかかる重要な財産の処分若しくは譲り受け又は組合事業にかかる多額の借財に関する業務（以下「重要業務」という。）の執行の決定に関与し、かつ、当該重要業務のうち契約を締結するための交渉その他の重要な部分を自ら執行する組合員（以下「業務執行組合員」という。）以外のものをいうこととされている。

なお、当該規定の委任を受けて制定された政令においても、任意組合の重要業務の執行を業務執行組合員や第三者に委任した組合員については、特定組合員に該当することが定められている（措令 26 条の 6 の 2 の 3 項）。

3 損益通算の制限と「他者基準」による所得区分の決定

(1) 特定組合員に係る損益通算制限規定の位置づけ

前章第 1 節において、任意組合をはじめとする共同事業組織の構成員に対する課税の仕組みについて確認した。また、先行裁判例と現状の課税実務（所得税基本通達 36・37 共-19 及び 20）も、パス・スルー課税により所得が直接的に構成員に帰属し、その所得の性質も組合の事業内容により判断することを前提としていると説明した。

これに対し、佐藤英明は、通達の考え方とは異なると前置きしながらも、組合の営む事業内容と組合員の所得区分の関係について、「個々の組合員の活動内容に応じ、得られる収入・支出項目の所得分類を考えるべきである」と述べている。そのうえで、「具体的には組合の活動が客観的に『事業』と称するものであったとしても、当該組合員が出資を他人に任せっぱなしにしている、というような場合には、その所得は雑所得に分類されるべきである」との見解を示している⁵⁵。前節で取り上げた航空機リース任意組合事件における Y らの主張は、このような考え方を基礎とするものであると考えられる⁵⁶。

確かに、任意組合による事業から損失が生じたとき、その組合の営む事業の内容により組

⁵⁵ 佐藤英明「組合による投資と課税」税務事例研究 50 号（1999 年）40 頁。

⁵⁶ 佐藤・前掲注 55) 40 頁が、事業所得と雑所得の区分について論じているのに対し、本件での Y らの主張は不動産所得と雑所得の区分についての主張を展開している点に相違がある。しかし、各組合員が組合の経済活動の遂行上どのような役割を果たしているか、という観点から所得の性質決定が行われるべきであるとする見解は一致している。

組合員の所得区分を判定することとした場合には、その損失が組合員個人の所得計算上も損失として考慮される。そうすると、組合の営む事業について受動的立場にある組合員も、その損失を他の所得と通算し課税所得を圧縮することができる。その結果、課税ベースが侵食されることにもなりかねない。特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例は、このような問題について立法による解決を図ったものといえる。

(2) 組合事業の内容による所得区分の是認

特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例は、組合による共同事業について受動的立場にある組合員（特定組合員）の不動産損失について、新たに損益通算制限を設けたものである。その一方で、個々の組合員の関与態様によっては、組合の営む事業の内容によってではなくその組合員の活動内容によって所得区分が決定される（具体的には不動産所得でなく雑所得になる）、という考え方は採用していない、ということが指摘できる。

つまり、当該特例規定では、所得区分の判断基準について、①任意組合等の共同事業体の組合員（構成員）の所得区分は、あくまで組合の営む事業の内容によって決定される。しかしながら、②その組合事業への関与の態様によっては、組合事業による損失と他の所得との通算を制限する、という構成がなされている。

本章の第1節において取り上げた「航空機リース任意組合事件」の判決において、Yらは、組合の事業に対し受動的地位にある組合員の所得区分は、組合事業の内容により決定されるのではなくその組合員の組合業務との関わりにより決定すべきであるとして、(Xら一般組合員が得る本件不動産賃貸業による所得は)不動産所得でなく雑所得である旨を主張している。

これに対し、当該特例の規定ぶりは、特定組合員の所得区分も（業務執行組合員と同じく）組合の営む事業の内容により決定されることを前提にしている。そうである以上、少なくとも当該特例規定の制定以後は、個々の組合員の関与態様により所得区分を決定すべきであるとの主張をすることは困難になると考えられる。

第4節 小括

本章では、共同事業の所得区分が問題となった事例のうち、「航空機リース任意組合事件」を参照した。同判決の判旨では、一般組合員が有する業務執行に対する検査権について、この検査権が特約等によって失われる場合は、「共同事業を営むという本質が失われるから、もはやその契約は民法上の組合契約としての性格を喪失する」との見解が示されている。このことから、裁判所が、共同事業性を任意組合契約の本質と位置づけて理解していることが指摘できる。

なお、同判決では、任意組合契約が本質的に共同事業性を有することと、その共同事業性が特約等により失われていないことを根拠として、その組合員の所得区分を組合の事業内容により判断している。つまり、同判決の判断は、当事者間における共同事業の合意により

成立した契約であっても、所得分類にあたって重視すべき「共同事業性」を有するとは限らないということを示唆している。

ここで、所得区分の判断にあたって重要な要素とされた「共同事業性」とは何を意味するかが問題となる。この点については、第3章第2節において整理した、共同事業体の法的性質も踏まえて検討を行った。そして、「共同事業性」とは、事業当事者間において「事業に対する支配とリスク」が共有されていることと定義した。

また、本件がその制定の契機となった「特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例」の意義について確認した。当該特例規定は、任意組合等の共同事業体の組合員（構成員）の所得区分は、あくまで組合の営む事業の内容によって決定されるが、その事業遂行への関与の態様によっては損益通算を制限する、との見解に立つものである。

つまり、当該特例規定によれば、任意組合等の構成員の所得区分は、あくまで組合の事業内容による所得の性質により判断される。たとえ構成員の組合業務への関与態様が消極的なものであったとしても、それがために雑所得に区分されるものではない。

したがって、当該特例の規定ぶりに沿って任意組合等の構成員の所得区分について考察すると、個々の組合員の組合事業への関与態様によっては、その所得が雑所得に該当する、という主張を行うことは困難であるといえよう。

次章では、パス・スルー課税の対象となる共同事業体のうち、匿名組合により営まれる事業の所得区分が争われた事案を参照する。匿名組合員の所得区分が、匿名組合の営む事業の内容により判断されるにあたって、裁判所が示した判断基準を分析する。

第5章 匿名組合による共同事業と所得区分

本章では、匿名組合により営まれる事業の所得区分が問題となった事案（最高裁平成 27 年 6 月 12 日第二小法廷判決、以下「航空機リース匿名組合事件」という。）⁵⁷を取り上げる。ここでは、匿名組合員が、匿名組合契約に基づく事業から利益または損失の分配を受けた場合における、その利益等の所得区分について検討する。

また、匿名組合員の所得区分が、匿名組合の営む事業の内容により判断されるにあたって、裁判所がどのような基準を示しているかについて分析する。

第1節 航空機リース匿名組合事件

1 事案の概要

(1) 訴訟の経緯

匿名組合契約に基づき航空機リース事業に出資をした匿名組合員である A は、当該事業につき生じた損失のうち自身への損失の分配として計上された金額を、所得税法 26 条 1 項に定める不動産所得に係る損失に該当するものとして所得税の各確定申告（3 年分）を行った。これに対し、所轄税務署長は、上記の金額は不動産所得に係る損失に該当せず、同法 69 条に定める損益通算の対象とならないとして、各年分の所得税につき更正及び過少申告加算税の賦課決定を行った。A の訴訟承継人である X（原告）らは、国である Y（被告）を相手に、上記更正処分等の取消しを求めて出訴した。

なお、第一審⁵⁸及び控訴審⁵⁹は、商法における匿名組合契約において営業の主体となるのは営業者のみであり、匿名組合員は出資者として利益の分配を受ける地位を有するにとどまるものであるとした。そのうえで、商法上の匿名組合の法的性質から、本件の匿名組合員の所得区分は雑所得に該当すると判示している。

また、本件の匿名組合契約等では、匿名組合員に共同事業者としての権限等を与える趣旨

⁵⁷ 最判平成 27 年 6 月 12 日・前掲注 6)。判例解説として、清水知恵子「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 27 年度（2018 年）314 頁。判例評釈として、浅妻章如「判批」民商法雑誌 151 巻 6 号（2015 年）543 頁、漆さき「判批」租税判例百選〔第 6 版〕（2016 年）44 頁、大淵博義「判批」月刊税務事例 48 巻 7 号（2016 年）1 頁、酒井克彦「判批」月刊税務事例 47 巻 10 号（2015 年）1 頁、酒井貴子「判批」ジュリ 1488 号（2016 年）10 頁、田中啓之「判批」ジュリ 1493 号（2016 年）110 頁、橋本浩史「判批」税経通信 70 巻 11 号（2015 年）192 頁等がある。

⁵⁸ 東京地判平成 22 年 11 月 18 日税資 260 号順号 11560。評釈として、林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 63 巻 12 号（2015 年）122 頁。

⁵⁹ 東京高判平成 24 年 7 月 19 日税資 262 号順号 12004。評釈として、漆さき「判批」ジュリ 1473 号（2014 年）111 頁。

を明確に記載した書面は作成されていないとして、匿名組合員が営業者と共同事業者の関係にあるなどとする X の主張を退けている。

(2) 事実関係

本件の訴外 B 社は、外国法人 C（以下「本件営業者」という。）との間で、本件営業者が営む航空機リース事業（以下「本件リース事業」という。）に出資をする旨の匿名組合契約（以下「本件匿名組合契約」という。）を締結し、その契約上の匿名組合員の地位を A に譲渡した。本件匿名組合契約及び上記の地位譲渡契約に係る各契約書には、本件リース事業は本件営業者がその単独の裁量に基づいて遂行するものであって、匿名組合員は本件リース事業の遂行及び運営に対して、いかなる形においても関与したり影響を及ぼすことができないなどと記載されていた。

なお、本件リース事業については、平成 14 年 10 月から同 17 年 9 月までの各計算期間（10 月 1 日から翌年 9 月 30 日まで）に本件営業者に損失が生じた。そのため、各計算期間の末日において、A の出資割合に応じた金額が同人への損失の分配として計上された。

A は、これを所得税法 26 条 1 項に定める不動産所得に係る損失に該当するものとして、他の所得の金額から控除（損益通算）して税額を算定し、平成 15 年分から同 17 年分までの所得税の各確定申告を行っていた。

(3) 平成 17 年通達改正

匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配に係る所得区分については、所得税基本通達 36・37 共-21 が発出されているところ、同通達は平成 17 年 12 月 26 日付けで改正されている（以下「平成 17 年通達改正」といい、この改正前のものを「旧通達」、改正後のものを「新通達」という。）。

①旧通達では、原則として、営業者の営む事業の内容に従い事業所得又はその他の各種所得に該当するものとされ、例外として、営業の利益の有無にかかわらず一定額又は一定割合により分配を受けるものは、貸金の利子と同視し得るものとして事業所得又は雑所得に該当するものとされていた。これに対し、②新通達では、原則として、雑所得に該当するものとされ、例外として、匿名組合員が当該契約に基づいて営業者の営む事業に係る重要な業務執行の決定を行っているなど、当該事業を営業者と共に営んでいると認められる場合には、当該事業の内容に従い事業所得又はその他の各種所得に該当するものとされている。

匿名組合契約は、昭和 20 年代に不正金融の規制を回避して資金を集めるための手段として利用されたことがある。昭和 26 年に発出された所得税基本通達では、匿名組合員が受ける利益の分配が貸金の利子と同視し得る場合には、所得区分も貸金の場合と同様に解されるものとされた。旧通達は、これを引き継いだものである。その後、昭和 50 年代後半から、航空機リース事業における資金調達的手段として民法上の組合契約や匿名組合契約が利用されるようになったが、これが租税回避の手段として用いられていることが問題となって

いた。

このような状況の下、平成 17 年税制改正により、民法上の組合契約について損益通算に関する特例規定（措法 41 条の 4 の 2、第 4 章第 2 節参照）が設けられた。これに併せて、匿名組合契約についても、平成 17 年通達改正という形で所得区分に関する解釈の見直しが行われ、新通達が発出されるに至ったものである。

(4) 航空機リース事業による節税スキーム

航空機リース事業の基本的な仕組みは、リースをする者（レッサー）が自己資金と多額の借入金により航空機を購入して所有者となり、エアライン（リースを受ける者＝レシー）に対し航空機をリースするものである。航空機は、法定耐用年数が 10 年程度であることに對して、実質的な耐用年数は 25～30 年であり、リース契約において定めるリース期間は法定耐用年数よりも長い期間となることが通例である。そのため、リース期間の初期においては、減価償却費がリース料を上回って損失が計上されることになる。レッサーは当該損失をもって（個人の場合は）損益通算を行うことにより、課税の軽減を図ることができる⁶⁰。

この、レッサーに生じた損失を投資家に帰属させるための仕組みとして、任意組合契約や匿名組合契約が用いられることになる。このとき、任意組合の場合には、組合財産や組合活動によって生ずる権利義務は組合員全員に帰属するので、航空機リース事業による損失も各組合員に帰属し、不動産所得として各組合員の所得税額の計算において損益通算することができる⁶¹。

これに対し、匿名組合の場合には、航空機リース事業による損失は、まず営業者に帰属し、その後、匿名組合契約に基づいて匿名組合員に分配される。旧通達の見解によれば、その損失の所得区分は、営業者の営む事業の内容に従って不動産所得となるため、匿名組合員は当該損失を他の所得と通算することができることとなっていた。

なお、本件のように、任意組合契約でなく匿名組合契約が用いられるメリットとして、①匿名組合員にとっては、社会的制約等により自ら営業者となれない場合に、自らの名前を秘匿して投資することができ、②営業者にとっては、信用維持のため資本関係を秘密にでき、営業に対する出資者からの干渉を避けられることがあるとされる⁶²。

⁶⁰ 新日本監査法人編『リースの会計処理と税務〔第 5 版〕』（中央経済社、2003 年）260 頁参照。

⁶¹ なお、平成 17 年度税制改正において、「特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例（措法 41 条の 4 の 2 の 1 項）」が創設され、業務執行組合員以外の特定組合員については損益通算が制限されることになった（第 4 章第 3 節参照）。

⁶² 西原寛一『商行為法〔第 3 版〕』（有斐閣、1974 年）175 頁参照。

2 争点

本件の主たる争点は、航空機リース事業にかかる匿名組合契約に基づき A が分配を受けた損失の所得区分が、不動産所得と雑所得のいずれに該当するかであった⁶³。

3 判旨

(1) 判断基準

裁判所は、まず、匿名組合についての商法上の規定を参照し、「商法は……匿名組合契約を営業者とその相手方との間の契約として定め、その相手方である匿名組合員については、営業者が行う営業のために出資をしてその営業から生ずる利益の分配を受けるものとする一方、その出資は営業者の財産に属し、また、営業者の業務を執行し又は営業者を代表することができず、営業者の行為について第三者に対して権利及び義務を有しないものとし、所定の条件の下で営業者の貸借対照表の閲覧又は謄写の請求をし、営業者の業務及び財産の状況を検査することができるにとどまるものとしている。」として、商法規定における典型的な匿名組合員の法的地位について確認している。

そのうえで、「匿名組合員は、これらの商法の規定の定める法律関係を前提とすれば、営業者の営む事業に対する出資者としての地位を有するにとどまるものといえるから、匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配は、基本的に、営業者の営む事業への投資に対する一種の配当としての性質を有するものと解される。」として、匿名組合員が営業者から分配を受ける利益は、原則として雑所得に該当すると判示した。

その一方で、裁判所は、「当該契約において、匿名組合員に営業者の営む事業に係る重要な意思決定に関与するなどの権限が付与されており、匿名組合員がそのような権限の行使を通じて実質的に営業者と共同してその事業を営む者としての地位を有するものと認められる場合には、このような地位を有する匿名組合員が当該契約に基づき営業者から受ける利益の分配は、実質的に営業者と匿名組合員との共同事業によって生じた利益の分配としての性質を有するものというべき」であるとして、匿名組合契約に特約等を付すことにより、匿名組合員が営業者の共同事業者としての地位を有する可能性について言及している。

これらの検討を踏まえ、裁判所は、「匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配に係る所得区分は、……匿名組合員が実質的に営業者と共同して事業を営む者としての地位を有するものと認められる場合には、営業者の営む事業の内容に従って判断されるべきものと解され、他方、匿名組合員がこのような地位を有するものと認められない場合には、営業者の営む事業の内容にかかわらず、匿名組合員にとってその所得が有する性質に従って判断されるべきものと解される。」とし、匿名組合員が営業者と実質的な共同

⁶³ 本件においては、他に、本件各更正処分が信義則に反し許されないものであるか否か、A の行った各確定申告につき国税通則法 65 条 4 項所定の「正当な理由」があったか否かについても争われている。

事業者としての地位を有するか否かによって、その所得の性質が異なるものとする基準を示した。

そのうえで、「後者の場合における所得は、……営業者の営む事業への投資に対する一種の配当としての性質に鑑みると、その出資が匿名組合員自身の事業として行われているため事業所得となる場合を除き、所得税法 23 条から 34 条までに定める各所得のいずれにも該当しないものとして、同法 35 条 1 項に定める雑所得に該当するものというべきである。」と判示した。

(2) あてはめ

裁判所は、上で示した基準の下、本件の事実関係について検討を行い、「本件匿名組合契約において A に本件リース事業に係る重要な意思決定に関与するなどの権限を付与する旨の合意があったということはできず、A が実質的に本件営業者と共同して本件リース事業を営む者としての地位を有するものと認めるべき事情はうかがわれない」とし、その所得は雑所得に該当すると判示した。

4 検討

(1) 本判決の意義

本判決は、個人の匿名組合員が匿名組合契約に基づく事業から分配を受けた利益または損失の所得区分について、最高裁として初めて当該利益等が原則として雑所得に該当することを示したものである⁶⁴。

その一方で、本判決は、匿名組合契約に別段の定めを設けることで、匿名組合員に一定の権限を付与することが可能であることに言及している。この一定の権限を付与することにより、匿名組合員が実質的に営業者の共同事業者としての地位を有するものと認められる場合には、その匿名組合員が分配を受ける利益は、営業者と匿名組合員との共同事業によって生じた利益の分配としての性質を有するものというべきである、と判示している。

最高裁の示したこのような判断基準は、匿名組合の法的性質論から結論を導いた下級審判決とは一線を画するものである。その意味で、本判決には先例としての価値がある。

(2) 判旨の分析

本件の背景には、共同事業体の営む事業とその所得区分についての判断基準の不明確さがある。本論文の第 3 章第 1 節で述べた通り、民法上の組合（任意組合）や商法上の匿名組合の取扱いについて、所得税法は何らの規定も設けていない。そのため、現状の課税実務は、

⁶⁴ 橋本・前掲注 57) 194 頁参照。なお、浅妻・前掲注 57) 548 頁は、本判決の意義は「原則として営業者にとっての所得の性質は匿名組合員に伝達しないとする新通達の扱いが正しい法解釈であると明らかにしたこと」にあるとしている。

通達の示す法解釈に依存している。

匿名組合契約に基づき分配された利益等の所得区分について所得税基本通達の示す解釈基準には、①原則として営業者の営業の内容に従うとする立場（旧通達）と、②原則として雑所得と解する立場（新通達）とがあることはすでに述べた。本件について最高裁が示した判断は、このうち新通達の扱いに沿うものであったといえる。

しかし、最高裁は必ずしも匿名組合契約の成否とその法的性質のみに重点を置いて判断を行ったわけではない。

確かに、その判旨においては「匿名組合員は、これらの商法の規定の定める法律関係を前提とすれば、営業者の営む事業に対する出資者としての地位を有するにとどまるものといえるから、匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配は、基本的に、営業者の営む事業への投資に対する一種の配当としての性質を有するものと解される」と述べており、匿名組合員が分配を受ける利益等の所得区分が、原則的には雑所得に区分されるという考えが示されている⁶⁵。

その一方で、最高裁は、「匿名組合契約の法律関係については、契約当事者間の合意により匿名組合員の地位等につき一定の範囲で別段の定めをすることも可能である」とし、匿名組合契約の成立とその法的性質から、直ちに（当該利益等が雑所得に該当するという）所得区分の判断が導かれるものではないことを示している。

そのうえで、「当該契約において、匿名組合員に営業者の営む事業に係る重要な意思決定に関与するなどの権限が付与されており、匿名組合員がそのような権限の行使を通じて実質的に営業者と共同してその事業を営む者としての地位を有するものと認められる場合には、このような地位を有する匿名組合員が当該契約に基づき営業者から受ける利益の分配は、実質的に営業者と匿名組合員との共同事業によって生じた利益の分配としての性質を有するものというべきである」と判示している。

つまり、匿名組合契約の性質論には踏み込まず、匿名組合員が共同事業者として評価できるか否かに焦点を当てて判断を行っている⁶⁶。最高裁は、匿名組合員としての法的な地位以上に、実質的な共同事業者としての地位を有するか否かを重視し、匿名組合の事業内容によ

⁶⁵ 本判決は、匿名組合の出資が営業者の財産に属すること、匿名組合員が営業者の業務を執行することができないこと、匿名組合員は第三者に対し権利義務を有しないこと、匿名組合員は所定の条件の下で営業者の貸借対照表等の閲覧を請求する権利を有するにとどまることなどから、（当事者間において特約を設けない限り）典型的な匿名組合契約には共同事業性が存しないと判断している。翻って、ここに列挙された匿名組合契約の法的性質とは、およそ対象的な性質を持つ任意組合契約については、本質的に共同事業性が認められるとの理解が根底にあると思われる。本判決のこのような理解は、任意組合契約の共同事業性について、本論文の第3章第2節において示した見解に沿う。

⁶⁶ 浅妻・前掲注57) 550頁参照。

り所得区分を判断するか否かの基準としているといえる。

第2節 匿名組合と共同事業性

1 共同事業者としての地位

本判決の判旨では、「匿名組合員に営業者の営む事業に係る重要な意思決定に関与するなどの権限が付与されており、匿名組合員がそのような権限の行使を通じて実質的に営業者と共同してその事業を営む者としての地位を有するものと認められる場合には……営業者から受ける利益の分配は、実質的に営業者と匿名組合員との共同事業によって生じた利益の分配としての性質を有するものというべきである」との基準が示されているが、実質的な共同事業者としての地位の具体的な判断基準は、明確には示されていない⁶⁷。

また、事業への監督権を有する一方で無限責任を負うという、任意組合における組合員の地位との均衡を考えた場合、匿名組合員が「重要な意思決定に関与するなどの権限」を有するということのみで、果たして共同事業者としての地位を有するものと認められるのかという疑問が起きる。

判旨では、匿名組合員が第三者に対して権利義務を有しないことをもって、匿名組合員が出資者としての地位にとどまることの一要素とされている。これを踏まえると、匿名組合の債務その他のリスクについて無限的責任を負うことが、匿名組合員が実質的な共同事業者と認められるための要件と考えるのが、自然な解釈ではないだろうか。

すなわち、匿名組合契約に特約等を設けることにより、匿名組合員が事業に対する支配の権限を有し、事業から生じるリスクを負担することになるのであれば、当該匿名組合契約による事業は、共同事業性を備えたものとなる。

2 当事者間の合意による共同事業について一本件からの示唆

本件における最高裁の判旨から、当事者間の合意による共同事業の所得区分の判断基準についての示唆が得られるとすれば、以下の二点に整理することができる。

①共同事業構成員の所得区分を、共同事業運営者（共同事業関係者のうち代表的地位にある者）の営む事業の内容により判断するためには、当事者の合意の内容ないし契約関係に、共同事業性が存在する必要がある。

②外形的には共同事業運営者による単独事業（匿名組合契約に類似する契約関係による事業）とみえる契約関係であっても、当事者間の合意により、共同事業構成員が事業の意思決定に関与するなどの権限を有し、事業上のリスクについて無限責任を負う場合には、当該契約は共同事業性を備えたものとなる。

⁶⁷ 清水・前掲注 57) 328 頁では、本件の判旨における「実質的に営業者と共同してその事業を営む者」について、「実質的な共同事業者」と言い換えて説明されており、本論文においてもこのように表現して差し支えないと思われる。

第3節 小括

匿名組合契約に基づき分配された利益等の所得区分について、所得税基本通達の示す解釈基準には、①原則として雑所得と解する立場（新通達）と、②原則として営業者の営業の内容に従うとする立場（旧通達）とがある。本件の最高裁が示した判断は、このうち新通達の扱いに沿うものであり、匿名組合員は営業者の営む事業に対する出資者としての地位を有するにとどまるものであるとして、その所得区分は雑所得に該当するものと判示された。

しかし、本判決は、匿名組合契約の成立とその法的性質から、直ちに（当該分配利益が雑所得に該当するという）所得区分の判断を導いたわけではない。匿名組合には一定の範囲で別段の定めをすることが可能である点を挙げ、「匿名組合員に営業者の営む事業に係る重要な意思決定に関与するなどの権限が付与されており、匿名組合員がそのような権限の行使を通じて実質的に営業者と共同してその事業を営む者としての地位を有するものと認められる場合には……実質的に営業者と匿名組合員との共同事業によって生じた利益の分配としての性質を有するものというべきである」として、共同事業性を有する匿名組合契約の匿名組合員については、営業者の営む事業の内容により所得区分を判断すべきとする基準を示している。

本判決の判旨を分析すると、匿名組合契約と共同事業性の関係について、次のことがいえる。すなわち、匿名組合契約に特約等を設けることにより、匿名組合員が事業に対する支配の権限を有し、事業から生じるリスクを負担することになるのであれば、当該匿名組合契約による事業は、共同事業性を備えたものとなる。

本件における最高裁の判旨から、当事者間の合意による共同事業の所得区分の判断基準についての示唆が得られるとすれば、以下の二点に整理することができる。①共同事業構成員の所得区分を、共同事業運営者（共同事業関係者のうち代表的地位にある者）の営む事業の内容により判断するためには、当事者の合意の内容ないし契約関係に、共同事業性が存在する必要がある。②外形的には共同事業運営者による単独事業（匿名組合契約に類似する契約関係による事業）とみえる契約関係であっても、当事者間の合意により、共同事業構成員が事業の意思決定に関与するなどの権限を有し、事業上のリスクについて無限責任を負う場合には、当該契約は共同事業性を備えたものとなる。

前章及び本章では、代表的な共同事業体により営まれる事業について、その所得区分が争われた裁判例の検討を行った。次章では、これら共同事業体により営まれる事業の所得区分についての学説を参照する。そして、これら学説の考え方を、当事者間の合意による共同事業について検討した場合、いかなる判断基準が得られるかについて考察する。

第6章 共同事業体課税と所得区分に関する学説

当事者間の合意により共同で営まれる事業から生じる利益または損失の所得区分について、これをどのように分類すべきかを正面から検討した学説は見当たらない。しかし、任意組合や匿名組合の組成により営まれる共同事業については、その所得区分の判断基準が立法上明確に行われていないこともあり、学説による議論が活発に行われている。

本章では、まず、それらの学説を参照し、当事者間の合意による共同事業の所得区分の判断基準について示唆を得る。そのうえで、これら学説の見解により所得区分を判断する場合、どのような問題を生じるかについて考察する。

第1節 統一的所得分類説

1 商法学説としての匿名組合内の組合説

匿名組合契約の法的性質については、本論文の第3章第2節において確認した通りであるため、ここではその概略のみ述べることにする。商法の概説書によれば、匿名組合は「組合」という文字が使われているが、法律的には営業者の単独企業であって、団体的法律関係は存在しないとされている。この点が、民法上の組合との相違であるとの説明がなされている⁶⁸。

民法上の組合契約（任意組合契約）についていえば、組合事業として行われる法律行為の効力が、個々の組合員につき問題になるほか、取引の目的となる商品等の複雑な共有関係を認めなければならないなど、その事業の遂行には煩雑さを伴う。このような民法上の組合の法律関係につき、商法的な修正を施したものが匿名組合契約であると解されている⁶⁹。

ここで、法律関係につき商法上の修正が行われたとされるが、その修正目標が共同関係を対外的に表さないことにある点が、匿名組合が内的組合であると呼ばれる所以であるとされている⁷⁰。内的組合とは、数人の者が共同して事業を行うに当たって、事業活動に必要な法律行為をそのうち一人の名で行うものであり、組合関係が外部に現れないものをいう⁷¹。内的組合では、対内的には組合関係があるが、対外的行為は特定の組合員固有の名義で行わ

⁶⁸ 平出慶道『商行為法〔第2版〕現代法律学全集17』（青林書院、1989年）330頁参照。

⁶⁹ 西原・前掲注62）175頁参照。

⁷⁰ 西原寛一は、匿名組合を民法上の組合を修正したものとみる見解を述べているが、一方で、匿名組合には共同事業とか共有財産の観念がないため、これを民法上の組合の一種とみる説については否定的である。さらに「匿名組合は、民法の組合が企業生活の要請に適しないために生まれた特異な形態である。したがって、これを民法の契約型に還元する必要はなく、商法独自の契約と解すれば十分である」と述べている。西原・前掲注62）178頁。

⁷¹ 植松守雄「所得税法の諸問題—納税義務者・源泉徴収義務者（続9）—」税経通信42巻6号（1987年）43頁参照。

れる。また、内的組合の財産も、その者の単独所有であるとされる⁷²。

確かに、営業者と匿名組合員との間の内部関係として、内的組合の法律関係を認めることは可能であるとされている。また、営業者の匿名組合員に対する権利義務や損益分配の割合等の定めについては、民法上の組合に関する規定が類推適用される⁷³。

匿名組合についてのこのような私法上の理解を基礎として、匿名組合が内的組合の性格を持つ共同事業であり、その課税関係については、できるだけ、民法上の組合に対する課税に準じた取扱いをすべきであるという見解が生まれる。

2 匿名組合内的組合説による統一的所得分類説

匿名組合における匿名組合員の所得区分の判断基準として、「匿名組合が共同事業であり、内的組合の性質を持つという考え方（匿名組合内的組合説）から出発すると、匿名組合に対する課税については、立法論上・解釈論上、できるだけ、民法上の組合に対する課税に準じた取扱いをすべきである」とする考え方がある⁷⁴。（以下、この見解を「匿名組合内的組合説による統一的所得分類説」または「統一的所得分類説」という。）

金子宏は、匿名組合の法律上の組織・構造は、民法上の組合のそれとは大きく異なると前置きしながらも、匿名組合員が出資の義務を負い、利益分配請求権をもち、また特約がない限り損失分担義務を負い、さらに監視権を有する点で、民法上の組合と共通性を有している。また、匿名組合は民法上の組合を企業生活の要請に適するよう修正したものであるとする商法上の有力説について、「言い換えれば、匿名組合は、民法上の組合制度が今日の企業取引に必ずしも適合的でないため、その使い勝手をよくするために考案された特殊な共同企業の形態である」と述べ、匿名組合は共同事業であるとの見解を示している⁷⁵。

3 統一的所得分類説と所得の性質

統一的所得分類説の理解によれば、匿名組合員が営業者から受ける利益の分配は、内的組合の利益の分配として、その所得の種類は民法上の組合の場合に準じて分類されることになる。つまり、当該利益の所得区分は、営業者の営む事業の内容により判断されることになる。

この点について、金子宏は、この場合の「利益の分配」とは、単に利益の金額の分配では

⁷² 石田穰『民法V（契約法）現代法律学講座』（青林書院、1982年）382頁参照。なお、同書では、「内的組合と匿名組合はかなり類似しているが、前者は出資者の共同事業であることに對し後者はそうでない点で區別される」と説明されている。

⁷³ 平出・前掲注68) 330頁参照。

⁷⁴ 金子宏「匿名組合に対する所得課税の検討—ビジネス・プランニングの観点を含めて」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007年）165頁。

⁷⁵ 金子・前掲注74) 165頁。

なく、利益そのものの分配であるから、分配された利益は、分配前の利益の性質をそのまま維持されるとの見解を示している。そして、「匿名組合内の組合説に従うと、分配された所得は、営業者段階の所得の性質を維持する（パス・スルー）から、組合員の段階でも分配された利益をこれらの所得として分類する必要がある」と結論付けている⁷⁶。

第2節 個別的所得分類説

1 共同事業への関与態様による個別的所得分類説

前節において、匿名組合内の組合説による統一的所得分類説が、匿名組合の課税関係については、できるだけ、民法上の組合（任意組合）に対する課税に準じた取扱いをすべきであるという見解に立つものであることを述べた。

これに対し、佐藤英明は、任意組合における組合員の所得計算の場面を念頭に、各組合員が組合の事業遂行上どのような役割を果たしているか、という観点から、各組合員の所得の性質決定が行われるべきであると述べている⁷⁷。特に事業所得と雑所得の区分については、「組合の事業が客観的に『事業』と叫ぶものであるとしても、当該組合員が出資を他人に任せっぱなしにしているというような場合には、その所得は雑所得に分類されるべきである」との見解を示している⁷⁸。

このような、組合員個々の組合活動への参加の態様からその所得区分を判断すべきであるとする見解（以下、本論文においては、この見解を「共同事業への関与態様による個別的所得分類説」または「個別的所得分類説」という。）は、人工的な損失を切り分ける仕組み

⁷⁶ 金子・前掲注74) 167頁。

⁷⁷ 佐藤・前掲注55) 39頁参照。なお、同論文では、所得税基本通達36・37共-20（任意組合等の組合員の組合事業に係る利益等の額の計算等）に規定された任意組合員の所得の計算方法について、その計算パターンを3種類に分類し（グロスグロス方式・グロスネット方式・ネットネット方式）、それぞれのパターンにおける所得分類の方法について検討している。しかし、いずれの方法についても、事業所得と雑所得をいかに区分するかという点に関しては、各組合員が組合の事業遂行上果たした役割によりその所得区分を決定すべきであるとする考え方は共通している。そのため、本論文においては、これらの通達における計算方法の分類についての説明は割愛する。

⁷⁸ この見解について、高橋祐介は、組合がどのような活動を行っているかについても、個々の組合員の活動内容と同様に基準としているように読めるとし、「①組合の活動規模・内容と、②個々の組合員の組合活動への関与、というダブルスタンダードで事業所得と雑所得とを区別することを指摘しているようである」と分析している。そのうえで、納税義務者たる組合員を基準として所得種類が決定されるとすれば、この見解は妥当であろうと述べている。高橋祐介「民法上の組合の稼得した所得の課税に関する基礎的考察－課税時期、所得種類、帰属を中心に－」税法学543号（2000年）76頁参照。

がなければ、所得税の課税ベースが人工的な損失により浸食されてしまうという懸念の下で示されたものである⁷⁹。

また、佐藤英明は、雑所得に関する損益通算の制度について、「個人が行ういわゆる受動的活動の……多くが我が国の所得税法上は雑所得にあたるであろうと推測されることから、……受動的損失の控除制限の役割を果たしていると認めることができるように思われる」として、同制度の趣旨について説明している。そのうえで、組合の損失が出資者レベルの所得計算に反映されうる、という仕組みの下では、組合所得の所得分類を考える際にも、この機能（受動的損失を雑所得に区分することによる控除制限の役割）を重視することが必要であるとの見解を示している⁸⁰。

2 個別的所得分類説と裁判所の判断

個別的所得分類説の論理、すなわち、組合員個々の組合活動への参加態様を基準として、その所得区分を判断すべきとする考え方は、第4章第1節において取り上げた「航空機リース任意組合事件」においても、所轄税務署長Yらの主張として用いられている（なお、本件において争われたのは不動産所得と雑所得の区分である。）。

同判決は、この論理に基づくYらの主張について、「一つの見識を示すものとして傾聴に値」するとの表現で理解を示している。しかし、「組合員が組合事業に関与する程度、責任の実質的負担状況、その組合員の具体的関心などによって、組合を区別した上、その所得区分を判断することになるが、業務執行に対してどの程度の関与、関心等があった場合に、典型的な民法上の組合に当たるのかが明確でなく……租税法律関係の不安定をもたらしかねない」として、その主張を退けている⁸¹。

⁷⁹ 佐藤英明は、人工的な損失を切り分ける仕組みを構築することは、むしろ、総合累進課税における投資損失の控除可能性を広く認めるためにも必要であると述べている。佐藤・前掲注55) 40頁参照。

⁸⁰ 佐藤・前掲注55) 40頁参照。

⁸¹ 名古屋地判平成16年10月28日・前掲注23)。当該事例において、Yらは、(民法上の組合の私法上の法的性質から、組合の事業によって得られた所得については、組合員が実質上の帰属主体と考えることができるので、組合員個人にかかる所得区分は、組合の事業内容によって定まることになる、とする課税実務の考え方は)各組合員が共同して組合事業に参加し、当該事業に使用される組合財産を他の組合員とともに共有し、当該事業に対して無限責任を負う典型的な組合の場合には妥当なものであるとしている。しかし、こうした趣旨の妥当しない組合については、当該組合員の活動内容に着目して判断すべきものである、との主張を展開している。

第3節 当事者間の合意による共同事業について—学説からの示唆—

1 統一的所得分類説からの示唆

匿名組合内的組合説による統一的所得分類説は、匿名組合により営まれる事業を前提とした見解である。同説は、匿名組合が内的組合の性質を持ち、任意組合との共通性を有することから、その所得区分の判断に当たっては、民法上の組合に対する課税に準じた取扱いをすべきであるという見解に立つものであった。

ここでは、この統一的所得分類説を、当事者間の合意による共同事業についてみた場合には、その所得区分の判断基準の構築について、いかなる示唆が得られるかについて考察する。

統一的所得分類説は、まず、①匿名組合員が出資の義務と損失分担義務を負い、利益分配請求権と監視権を有することから、商法上の匿名組合と民法上の組合との共通性を指摘している。さらに、②匿名組合契約が企業生活上の便宜のために民法上の組合を修正したものと位置づけ、匿名組合も民法上の組合も共通して内的組合の性質をもつことから、税法上も民法上の組合に準じた取扱いを行うべきことを述べている。したがって、③匿名組合員に分配される利益の所得区分は、匿名組合の営む事業の内容によって判断されるという見解を示している。

つまり、当事者間の合意による共同事業を前提とした場合、任意組合に類する共同事業も、匿名組合に類する共同事業も、いずれも内的組合という共通した法的性質を持つことになり、同様の判断基準により所得区分が決定されることになる。つまり、共同事業構成員の所得区分は、運営者が営む事業の内容により判断される。

このような(統一的所得分類説による)所得分類の考え方は、構成員の損失分担の範囲が有限責任となるような特約が付されていたり、構成員による監視権の行使が制限されるような特約が設けられていたりしても変わらない。あるいは、外部の債権者に対し構成員が自らの存在を秘匿し、債務についての無限責任を免れるような場合であっても同様である。なぜならば、統一的所得分類説は、共同事業構成員が第三者に対して直接権利義務を有するか否かによって所得区分の判断を異にするような構成を行っていないうえ、(商法上その行使に制約が設けられている)匿名組合員の監視権と、任意組合員のそれとを同等のものと評価しているからである。

2 個別的所得分類説からの示唆

個別的所得分類説は、先に述べた通り、任意組合契約による共同事業を前提として述べられた見解である。それでは、これを当事者間の合意による共同事業の所得区分についてみた場合、その所得区分の判断基準の構築について、どのような示唆が得られるだろうか。

個別的所得分類説は、組合がどのような経済活動を行っているかについても、個々の組合員の活動内容と同様に所得区分判断の基準とする見解に立つものである。そのため、まず、①共同事業当事者間に任意組合契約の成立を認識する必要がある。個別的所得分類説は、組合がどのような規模・内容により活動を行っているかについても、個々の組合員の活動内容

と同様に基準としているからである。さらに、②共同事業構成員の所得区分を共同事業の内容により判断する場合と、そうでない場合（構成員個々の活動内容により判断する場合）の判断基準は何か、という点についても検討しなければならないことになる。

このうち、①については、事業関係者間に共同の事業目的とそれを営むことという二点の合意があれば、民法上の組合契約の成立が認められることになる⁸²。当該組合の存在を介して、共同で営む事業の内容と範囲を特定し、その事業内容による所得区分を判断する。

②の判断基準の検討はさらに困難である。個別的所得分類説においては、まず、①において組合の事業内容による所得区分を決定する。そのうえで、構成員の所得区分を組合の事業内容により判断するか否かは、構成員個々の組合事業への参加態様により決定される。

第4節 当事者間の合意による共同事業について一学説の問題点一

1 統一的所得分類説の問題点

統一的所得分類説は、共同事業からの分配利益の所得分類の問題に統一的な解釈基準をもたらすべく検討されたものと評価できる。しかし、この見解は、匿名組合の原理的な意味での共同事業性を重視するあまり、現行の商法規定が所得区分判断にもたらす影響についての検証が不足しているように思われる。

同説によれば、匿名組合員が利益分配請求権のほかに検査権（商法 539 条 1 項、同条 2 項）を有する点において、その共同事業者としての地位は、任意組合の組合員と共通するとしている。しかし、任意組合員に与えられる検査権が、時限的・手続的制限を受けないことに対して、匿名組合員が有する検査権は、その行使の時期が原則的に営業年度終了時に限定されている。また、それ以外の時期に検査権を行使する場合には、重要な事由とともに裁判所の許可が必要であるとされている。このような制約が設けられた検査権をして、営業者が現に遂行する業務に対する監督の権限と評価するのは困難であろう。この検査権についての規定ぶりの違いは、任意組合員と匿名組合員のそれぞれの共同事業体における地位の違いを端的に表している。

当事者間の合意による共同事業の所得分類の問題に即していえば、これはそのまま、任意組合員に準ずる地位にある共同事業構成員（営業上の損益の帰属先となり、無限責任を負い、検査権を有する）と、匿名組合員に準ずる地位にある共同事業構成員（いったん共同事業運営者に帰属した利益について、当事者間の合意の下でその分配を受け、有限責任であり、一定の制限の下で検査権を有する）との法的地位の違いを明らかにするものである。

⁸² 任意組合契約の成立要件については、第 3 章第 2 節において示した見解に沿う。我妻・前掲注 32) 771 頁は、共同の事業目的とこれを営むことの合意の二点を要素として、民法上の組合契約の成立が認められるとする見解を示している。碓井・前掲注 33) 12 頁は、その私法上の組合契約が真実と認められるならば、所得税法上も組合形態による共同事業と認めてよいとする。

しかし、統一的所得分類説は、共同事業体の組合員が第三者に対して直接権利義務を有するか否かによって所得区分の判断を異にするような構成を行っていない。加えて、匿名組合員の検査権を任意組合員の検査権と同等のものと評価している。そのため、共同事業構成員が共同事業の債務について有限責任であったり、検査権の行使を制限されるような特約が設けられていたりしても、共同で営む事業の内容により構成員の所得区分が判断されるという結論は変わらないことになる。

また、統一的所得分類説によれば、「利益の分配」とは、単に利益の金額の分配ではなく、利益そのものの分配であるから、分配された利益は、分配前の利益の性質をそのまま維持されるものとする。しかし、その利益の分配を受ける者が、匿名組合員に準ずる地位にある共同事業構成員であれば、その利益をもたらす第三者との法的関係は何ら存在しないことになる。そのため、営業上の損益の一次的な帰属先は共同事業運営者になる⁸³。そうすると、その利益が利益分配請求権に基づき共同事業構成員に帰属したとしても、共同事業運営者に帰属する所得の性質と、構成員に帰属する所得の性質は、異なるものになるはずである⁸⁴。

このようにみると、当事者間の合意による共同事業に即していえば、統一的所得分類説の見解を基礎として、共同事業運営者の事業内容により共同事業構成員の所得区分を判断することは困難であるといえる。特に、共同事業当事者間の合意の法的性質が、匿名組合契約に類する契約である場合には、その問題はより顕著になるといえよう。

2 個別的所得分類説の問題点

個別的所得分類説、すなわち共同事業に対する構成員個々の関与態様により所得区分が決定されるべきであるとする見解は、所得分類判断における具体的妥当性という観点から

⁸³ 匿名組合による営業上の損益は、私法上はまず営業者に帰属するものであり、匿名組合員に直接帰属するものではないと解されるが、課税実務では匿名組合もパス・スルー課税の対象とされている。このような取扱いについて、いったん営業者に帰属し課税の対象となる所得のうち、匿名組合員に分配する部分を課税の対象から除外する、ペイ・スルー型の構成がなされていると説明するものとして、水野・前掲注 29) 343 頁。

⁸⁴ 東京地裁平成 30 年判決に即していえば、共同事業運営者の地位を不動産会社 A に、その損益の分配を受ける共同事業構成員の地位を X に置き換えることができる。この事案において裁判所が示した判断基準の問題点は、第 1 章第 2 節において説明した通りである。裁判所は「利益を A から分配を受けることまでが X にとっての事業所得を生ずべき業務である」とし、X の所得の基因を「A から利益の分配を受ける事業」と理解している。それにもかかわらず、その所得の性質の決定は「A と X の共同事業」を基準に行い、事業所得と判断している。裁判所のこのような考え方は、共同事業の運営者と構成員それぞれに帰属する利益の発生原因を別異のものと認識しながらも、その利益の性質を同一のものとして判断する点で、統一的所得分類説の考え方に近いものと考えられる。

は、一見して問題がないように思われる。しかし、各構成員の事業遂行上の役割や活動内容は千差万別である。その所得の性質決定の場面において、共同事業の事業内容を踏まえつつ、さらに構成員個々の関与態様を踏まえて判断するとすれば、納税者たる組合員はどのような基準によりその判断を行えばよいのであろうか。かかる見解に立つ場合には、その所得区分の判断にあたって形式的な判断要件を立法し解決を図るのでなければ、事実認定の混乱をきたすことになるといえよう⁸⁵。

また、この見解については、分配利益が事業所得に該当するための要素として、事業への具体的関与や勤労は必ずしも求められていないのではないかという疑問がある。例えば、最高裁昭和33年7月29日第三小法廷判決⁸⁶は、農業から生じた所得の帰属が争われた事案であるが、「何人の所得に帰するかは、何人が主としてそのために勤労したかの問題ではなく、何人の収支計算の下に行われたかの問題である。」と判示している。この判断基準によれば、共同事業の構成員に帰属する所得が事業所得と認定されるにあたって、必ずしも積極的な事業活動への関与が求められていないといえる⁸⁷。

さらに、個別的所得分類説の問題点として挙げられるのは、本論文の第4章第3節において参照した、「特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例（措法41条の4の2の1項）」との整合性の問題である。当該特例では、特定組合員⁸⁸の所得の性質が（業務執行組合員と同じく）組合の営む事業の内容により決定されることを当然の前提にしており、そのうえで、特定組合員については当該所得の損益通算を制限するという構成がなされている。つまり、任意組合員の所得区分はあくまで組合の営む事業の内容によって決定されるのであって、その関与の態様によって所得の性質が変更されるという考え方は採用されていないことになる⁸⁹。

前節で述べた通り、個別的所得分類説により当事者間の合意による共同事業の所得区分を判断する場合は、任意組合契約が成立しているか否かの検討を経ることになる。そうする

⁸⁵ 大淵・前掲注45) (7号) 1頁は、(任意組合により営まれる共同事業を念頭に) 組合員の具体的事業参加の態様により所得区分を判断する場合には、区分認定の客観的なメルクマールを法令により示すべきであるとする。

⁸⁶ 最判昭和33年7月29日集民32号1001頁。

⁸⁷ 高橋・前掲注78) 55頁参照。

⁸⁸ 特定組合員とは、組合契約を締結している組合員である個人のうち、業務執行組合員以外のものをいう(第4章第3節参照)。

⁸⁹ 「特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例（措法41条の4の2の1項）」は、組合事業から生ずる不動産所得を対象とした損益通算の制限規定である。したがって、組合事業への関与が稀薄な組合員に対しても組合事業の所得の性質そのものは引き継がれるとする考え方は、組合事業が事業所得に該当するものであったとしても変わらないと考えられる。

と、「特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例」の規定について、上で述べた見解は、共同事業構成員の所得の性質決定の場面においてもあてはまると考えて問題ないであろう。

このようにみると、個別的所得分類説により共同事業構成員が分配を受ける利益の事業所得該当性を判断することは、少なくとも現行法上では、事実認定の混乱を招く恐れがある。また、先行裁判例における事業所得の捉え方と必ずしも整合しないうえ、損益通算の制限規定の構成とも矛盾を生じるものといえる。

第5節 小括

本章では、任意組合や匿名組合などの共同事業体により営まれる事業の所得区分が議論された学説のうち、対象的な位置づけにあるものを取り上げて概略を述べた。そのうえで、これら学説の考え方を、当事者間の合意による共同事業にあてはめた場合、いかなる判断基準が導けるかについて検討した。

「統一的所得分類説」によれば、共同事業構成員が、事業から生じた損失の分担義務を負い、業務執行についての監視権を有するならば、共同事業運営者との間で営まれる事業は、内的組合としての性質を備えているとされる。したがって、匿名組合員に準ずる地位にある共同事業構成員の所得区分も、運営者が営む事業の内容によって決定されることとなる。

また、統一的所得分類説によれば、「利益の分配」とは、単に利益の金額の分配ではなく、利益そのものの分配であるから、分配された利益は、分配前の利益の性質をそのまま維持するものとする。しかし、その利益の分配を受ける者が、匿名組合員に準ずる地位にある共同事業構成員であれば、第三者との法的関係は何ら存在しない。そのため、営業上の損益の一次的な帰属先は共同事業運営者になる。そうすると、その利益が利益分配請求権に基づき共同事業構成員に帰属したとしても、共同事業運営者と構成員それぞれに帰属する利益の性質は異なるものとなるはずである。統一的所得分類説には、このような事業当事者の法的地位の違いを、所得区分の判断に反映させていないという問題がある。

これに対し、「個別的所得分類説」では、任意組合の経済活動の内容と、その組合活動に個々の組合員がどのように関与しているかということ、いずれも判断の対象にする構成がなされている。このことから、まず、事業当事者間に組合契約の成立を認識し、そのうえで所得の性質を検討する必要がある。なお、ここで組合契約の成立が認められたとしても、それにより、直ちに組合の事業内容により構成員の所得区分が決定されることはない。個別的所得分類説では、組合の事業内容による所得区分を決定したうえで、さらに構成員個々の活動内容をも考慮して、はじめて所得区分が判断されるからである。

しかし、共同事業の構成員が分配を受ける利益の所得区分について、その構成員の事業活動への個別の参加態様を考慮して判断することは、現行法上では事実認定の混乱を招く恐れがある。また、事業所得の帰属が争われた事案では、必ずしも事業そのものに対する積極的な関与が求められていない。個別的所得分類説は、そのような先行裁判例との整合性の観

点からも問題がないとはいえない。

さらに、平成 17 年度税制改正により定められた「特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例」は、組合の構成員の所得区分が、組合の事業内容により判断されることを当然の前提として構成されている。つまり、構成員の関与態様によっては所得区分が変更される、というような考え方を採用していないということがいえる。したがって、個別的所得分類説の見解は、当該規定の構成とも矛盾を生じることになる。

次章では、学説の検討から得た課題を踏まえ、共同事業の所得区分の判断について妥当な判断基準を提示する。

第7章 組合契約推認アプローチの提言

前章では、組合課税について論じられた学説として「統一的所得分類説」及び「個別的所得分類説」を挙げ、それらの見解の相違について整理した。そのうえで、これらの論理を当事者間の合意による共同事業の所得区分についてあてはめた場合、その判断基準としてどのような示唆が得られるかについて検討を行った。

本章では、これらの検討を踏まえ、共同事業の所得区分にかかる新たな判断基準として、「組合契約推認アプローチ」の提言を行う。

第1節 学説からの課題抽出

前章における議論によれば、当事者間の合意による共同事業の所得区分の判断にあたって解決すべき課題は、概ね次のように整理できる。

統一的所得分類説では、任意組合員に準ずる地位にある共同事業構成員と、匿名組合員に準ずる地位にある共同事業構成員それぞれに帰属する利益の性質が同じであると判断している。統一的所得分類説のこのような見解は、両者の法的地位の違いを所得区分の判断に反映していないという問題があることを指摘した。

しかしながら、契約の内容によっては、両者の法的性質が限りなく近いものになることは確かである。したがって、共同事業の利益の性質を引き継ぐ共同事業構成員と、そうでない共同事業構成員とを区別する判断の基準は、別に検討する必要がある。

個別的所得分類説では、共同事業の構成員が分配を受ける利益の所得区分について、その構成員の事業活動への個別の参加態様を考慮して判断することは、立法により所得区分上の判断基準が明示されない限り、少なくとも現行法上では事実認定の混乱を招く恐れがある。また、事業所得の帰属が争われた事案では、必ずしも共同事業そのものに対する積極的な関与が求められていないという問題がある。さらには、平成17年度税制改正により設けられた損益通算の制限規定の構成とも矛盾を生じる。

そもそも当事者間の合意による共同事業については、当事者間の契約が黙示的になされていたり、明示があってもあいまいであったりすることから、その権利義務関係が複雑になることが考えられる。また、契約の構成によっては、事業に対する支配の権限とリスクの負担を共同事業運営者に残して、その他の構成員は事業資金を拠出しリターンを待つのみ、という権利義務関係を構築することも可能である。実際の業務遂行についても、それぞれの果たした貢献の程度を客観的に評価するのは困難である。

これらの問題点からは、次の二点の課題が挙げられる。すなわち、①共同事業構成員の法的地位を明確にし、その地位に相当する所得区分の判断を行わなければならないということと、②共同事業への個々の構成員の参加態様により所得区分の判断を行うこととすると、その判断基準が明確でなく事実認定にも困難が伴うことから、より簡明な解釈基準が構築されなければならないということである。

第2節 国税通則法と共同事業

1 国税通則法9条

本論文では、ここまで、民法・商法上の共同事業体の法的性質を確認し、それら共同事業体への課税が問題となった裁判例と学説を参照した。そのうえで、当事者間の合意による共同事業に対する課税、特に、当該共同事業から生じる利益の所得区分の判断基準について課題を抽出した。

ここでは、税法の条文上で「共同事業」という文言を用いている規定として、国税通則法9条を参照する。当該規定における共同事業の意義について確認し、当事者間の合意による共同事業の所得区分の判断基準について示唆を得る。

国税通則法9条では、「共有物、共同事業又は当該事業に属する財産に係る国税は、その納税者が連帯して納付する義務を負う。」と規定されている。つまり、同一の課税物件が二人以上の納税者に帰属しているような場合においては、これらの者は、その物件に係る国税を連帯して納付しなければならない。また、連帯納付義務のある共同事業者等は、債務の負担に関する特約等があることを理由として国税の納付を免れるべく国に対抗し得ない⁹⁰。

2 国税通則法上の「共同事業」の意義

重要なのは、国税通則法9条における「共同事業」が何を指すかである。学説によれば、同条における「共同事業」とは、事業に伴う権利義務が直ちに共同事業者である各人に帰属する建前の事業がこれに当たり、民法上の組合その他法人格を持たず、その各構成員が直ちに事業に係る益金の法律上の帰属者となる事業をいう、とされている⁹¹。北野弘久は「ここにいる『共同事業』とは、いわゆる民法上の組合事業をいう。」と述べており、国税通則法上の「共同事業」は、民法上の組合契約を指すものと断定している⁹²。

なお、商法上の匿名組合は、出資を受けて事業を営む者だけが営業主体となり、納税者となるのであって、匿名組合員は、第三者に対してはなんら権利義務をも有しない。したがって、匿名組合は、ここにいる共同事業には該当しない⁹³。

⁹⁰ 志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解〔平成31年改訂〕』（大蔵財務協会、2019年）202頁〔志場喜徳郎執筆部分〕。なお、「共同事業に係る国税」とは、共同事業自体を課税物件とする国税及び共同事業に関し課される国税の二つをいうが、前者については国税として現行法上該当するものがなく、後者については源泉徴収による所得税等がある。

⁹¹ 武田昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法』（第一法規、1982年〔加除式〕）844頁参照。

⁹² 杉村章三郎ほか共編『コンメンタール国税通則法』（三晃社、1963年〔加除式〕）403頁参照〔北野弘久執筆部分〕。

⁹³ 武田・前掲注91) 844頁参照。

このことから、国税通則法 9 条の規定により連帯納付義務を負う納税者とは、民法上の組合の法的性質を持つ共同事業の構成員であるということがいえる。そうすると、この国税通則法 9 条に規定する「共同事業」の意義を踏まえて、当該規定との平仄を保ちつつ、共同事業の所得区分の判断基準を構築する必要があるといえる。

そこで、本論文は、一定の条件の下で共同事業当事者間において民法上の組合契約の成立を推認し、かかる組合の存在を前提として所得分類を行う方法を検討する。

第3節 組合契約推認アプローチの提言

1 組合契約成立の推認と所得区分

(1) 組合契約推認アプローチへの展開

当事者間の合意による共同事業の所得区分について、本章の第 1 節においては、その判断に当たって解決すべき課題を挙げた。第 2 節においては、その課題解決の判断基準は国税通則法の規定と平仄が合う形で構成されなければならない、そのためには、当事者間に民法上の組合契約の成立を推認する方法が考えられると述べた。

民法上の通説的見解では、一定の目的とそれを当事者全員の共同の事業として営むという二点についての合意が成立している場合には、当事者間において組合契約が成立するものとされている⁹⁴。所得税法の適用のうえでも、この二点の合意（以下「共同事業の合意」という。）を要素とする組合契約が真実と認められるならば、組合形態による共同事業として認められる⁹⁵。

組合契約の成立要件については、民法 667 条の文言では、「出資」の点前面に出されている。しかし、上の二点の合意さえ定まれば、すべての当事者が出資義務を負うことは当然であり、その内容や時期などは解釈によって補充される⁹⁶。東京高裁昭和 51 年 5 月 27 日判決では、共同事業の合意がある事業当事者が当該事業に従事していることから、各当事者により労務の出資がなされたものとして、組合契約の成立が認められている⁹⁷。

その一方で、当事者間の合意の内容によっては、典型的な民法上の組合契約とは異なる権利義務関係を構築することも可能である。例えば、事業に対する支配の権限とリスクの負担を共同事業運営者に残して、その他の構成員は事業資金を拠出しリターンを待つのみ、という契約として成立させることもできる。したがって、共同事業の合意のみを根拠として、構成員の所得区分を共同事業の事業内容により判断することはできない。本来的には投資に対する配当としての性格を持つ所得までもが、事業所得に該当することになるからである。

⁹⁴ 我妻・前掲注 32) 771 頁参照。

⁹⁵ 碓井・前掲注 33) 12 頁参照。

⁹⁶ 鈴木・前掲注 34) 51 頁参照〔福地俊雄執筆部分〕。

⁹⁷ 東京高判昭和 51 年 5 月 27 日判時 827 号 58 頁。評釈として、伊東すみ子「判批」ケース研究 164 号 (1978 年) 52 頁。

この問題を解決するため、共同事業構成員の所得区分の判断基準を構築しなければならない。そこで、本論文では、当事者間の合意による共同事業から生じる利益の所得区分についての判断基準として、「組合契約推認アプローチ」の提言を行う。

(2) 組合契約推認アプローチの概要

「組合契約推認アプローチ」では、一定の要件の下で、事業当事者間に共同事業性を備えた組合契約の成立を推認する。そのうえで、当該組合についてパス・スルー課税を適用し、その構成員の所得区分は、組合の営む事業内容により判断する。同アプローチによる判断基準の適用について、段階的に整理すると以下ようになる。

組合契約推認アプローチでは、第一段階として、事業当事者間に「広義の組合契約」の成立を認識する。広義の組合契約とは、当事者間に共同事業の合意があることのみをもって成立する組合契約である。広義の組合契約の段階では、当該組合が共同事業性を有するか否かは問題としない。つまり、特約により構成員のリスク負担の可能性が回避されたり、組合事業への監督権に制限が設けられたりするような契約をも広く含む。したがって、匿名組合契約に類する法的性質を持つ共同事業であっても、この場合の広義の組合契約には含まれる。

第二段階として、広義の組合契約における共同事業構成員が、共同事業運営者とともに当該事業に対する「支配とリスク」を共有しているか否かを検討する。これにより、当該組合が共同事業性を有するか否かを峻別する⁹⁸。この検討を経て、「共同事業性を備えた組合契約」（典型的な民法上の組合契約）の成立を推認する。

第三段階では、共同事業性を備えた組合契約について、パス・スルー課税を適用する。そのうえで、共同事業構成員の所得区分を、当該組合の事業内容（共同事業運営者の営む事業内容）により判断する。

(3) アプローチの特長

組合契約推認アプローチには次のような特長がある。

①組合契約推認アプローチは、その検討過程において共同事業性を備えた組合契約の成立を推認する。そのため、当該組合により営まれる事業の範囲が明確になる。共同事業の範囲が明確に定まれば、営業者にとっての事業規模・内容と、構成員にとってのそれが異なるという問題は生じない⁹⁹。

⁹⁸ 増井良啓は、「組合員の権利義務が複雑化する場合に、組合の稼得した所得をどの範囲でパス・スルーさせるべきか」という問題が生ずる」と指摘し、この点について「パス・スルー先とすべき組合員の範囲を共同事業に対する支配とリスクによって区切ることが考えられる」と述べている。増井良啓「多様な事業組織をめぐる税制上の問題点」フィナンシャル・レビュー69号（2003年）119頁。

⁹⁹ 共同事業構成員の所得区分の判断に直接的には関係しないが、東京地裁平成30年判決に

②共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）の成立が推認できる場合には、構成員の所得区分を組合の事業内容により判断する。この考え方は、任意組合による共同事業の所得区分が争われた裁判例と整合する¹⁰⁰。

③組合契約推認アプローチは、その検討の第一段階において、共同事業の合意があることのみを根拠として、広義の組合契約の成立を認識する。そのため、仮に、当事者間の合意による共同事業が、匿名組合契約に類する外形を持つものであっても、共同事業性を有するか否かについて検討を行うことができる。

④当事者間の合意による共同事業が、匿名組合に類する外形を持つものであっても、組合契約推認アプローチの適用要件を満たすならば、その構成員の所得区分は、当該組合の事業内容により判断する。この考え方は、匿名組合による共同事業の所得区分が争われた判例の示した基準とも矛盾しない¹⁰¹。

⑤国税通則法9条（共有物等に係る国税の連帯納付義務）の規定における「共同事業」とは、民法上の組合契約による事業を示すとされる¹⁰²。民法上の組合の成立を推認するアプローチは、この国税通則法9条の適用の場面にも適合する。

2 共同事業に対する支配とリスクの共有

(1) 支配の共有

組合契約推認アプローチにおいては、事業当事者間において、事業に対する支配とリスクの負担が共有されていることが、その契約関係について共同事業性を認めるための要件となる（「共同事業性」の定義と「支配とリスク」の関係については、第4章第2節参照）。そのため、「支配とリスクの共有」の意義と具体的内容について検討が必要になる。

まず、事業に対する「支配の共有」について検討を行う。共同事業性を備えた組合契約が成立するためには、当事者が組合の事業の遂行に関与する権利をもつことが必要である。この関与の程度について、最大の場合には、自分が業務執行や代表の権限を行使することもあろうし、最小の場合には、業務執行に対する監督の権限だけを有することもある¹⁰³。この場合、必要となるのは、業務執行に関与する権限のうち最小の権限についての検討である。すなわち、業務執行に対する監督の権限とは具体的に何を示すかである。

において、Xの所得区分の判定の際に対象とした「事業」の範囲と、Xの必要経費算入の際に対象とした「事業」の範囲とが異なり、判決の論旨に矛盾が生じている。これは、判断の過程において、共同で営まれる事業の範囲を明確にするアプローチが採られていないことが原因であると考えられる（第1章第2節参照）。

¹⁰⁰ 名古屋地判平成16年10月28日・前掲注23)。

¹⁰¹ 最判平成27年6月12日・前掲注6)。

¹⁰² 杉村・前掲注92) 403頁参照〔北野弘久執筆部分〕。

¹⁰³ 鈴木・前掲注34) 48頁参照〔福地俊雄執筆部分〕。

第4章第1節において参照した「航空機リース任意組合事件」¹⁰⁴の判旨によれば、業務執行に対する監督の権限は、民法673条に規定する「検査権」に相当するものとされる。同条における検査権には、その行使について制限が設けられていない。そのため、共同事業運営者が事業の遂行の途上にあっても、その事業の遂行を監督することができる権限として位置づけられる。

一方で、匿名組合員の有する「検査権」（商法539条1項、同条2項）については、その行使が原則的に営業年度の終了時に限られる。それ以外の場合には裁判所の許可を要するなど、時限的・手続的制限が設けられている。

第5章第1節において参照した「航空機リース匿名組合事件」¹⁰⁵の判旨も、匿名組合員の有する検査権をして、「所定の条件の下で営業者の貸借対照表の閲覧又は謄写の請求をし、営業者の業務及び財産の状況を検査することができるにとどまるもの」と評価している。同判決は、匿名組合員の検査権にこのような制約が設けられていることをもって、匿名組合員が出資者の地位を有するにとどまるものとする論拠の一つとしている。確かに、営業年度の終了後に検査権の行使が可能になるのだとしても、その検査権は（営業者が現に遂行している）事業を監督する権限と位置づけることはできない。

以上の検討を踏まえると、共同事業構成員が「事業に対する支配」の権限を有するものといえるか否かの判断については、次の基準を示すことができる。すなわち、随時的な行使が可能な検査権に相当する権限以上の権限を有する場合には、その共同事業構成員は、共同事業運営者の業務執行に対する監督権を有するといえる。つまり、事業の遂行に関与する権利をもつものといえ、その事業に対する支配の権限を、共同事業運営者と共有するものといえる。

(2) リスク負担の共有

ア 支配とリスクの対応関係

次に、共同事業に対する「リスクの共有」の内容について検討する。

本論文の第3章第2節において、典型的な任意組合契約と匿名組合契約にかかる民法・商法上の規定を参照した。同章では、任意組合員と匿名組合員とでは、事業上の債務その他のリスクの負担に対する法的地位が異なることを確認した。

すなわち、①任意組合契約は、共同事業を営むことを前提として締結され、各組合員が共同事業者として事業に対する支配を共有するとともに、事業上の債務その他のリスクについて無限的に責任を負うという構成がなされている。これに対し、②典型的な匿名組合契約では、匿名組合員の有する検査権に制限が設けられるなど、営業者の業務執行への関与を制限する一方で、匿名組合員の損失負担は出資の範囲に限られ、有限責任を負うにとどまると

¹⁰⁴ 名古屋地判平成16年10月28日・前掲注23)。

¹⁰⁵ 最判平成27年6月12日・前掲注6)。

いう構成がなされている。

これら民法・商法の規定ぶりは、共同事業がもたらすリスクの負担に対する責任の程度が、事業の遂行に関与する権限、すなわち事業に対する支配の権限と対応関係にあることを示している。

「航空機リース匿名組合事件」(第5章参照)では、「匿名組合員に営業者の営む事業に係る重要な意思決定に関与するなどの権限が付与されており、匿名組合員がそのような権限の行使を通じて実質的に営業者と共同してその事業を営む者としての地位を有するものと認められる場合には、このような地位を有する匿名組合員が当該契約に基づき営業者から受ける利益の分配は、実質的に営業者と匿名組合員との共同事業によって生じた利益の分配としての性質を有するものというべきである」¹⁰⁶と判示されている。このことからすると、匿名組合員が営業者の実質的な共同事業者としての地位を有するか否かの判定基準として、契約により「営業者の営む事業に係る重要な意思決定に関与するなどの権限が付与」されているかを重視しているように見える。

しかし、同判決は、匿名組合員が本来的には営業者の共同事業者としての地位を有しない理由の一つとして、匿名組合員が第三者に対して権利及び義務を有しないことを挙げている。つまり、事業上の債務に対しての責任が有限であるゆえに、匿名組合員は営業者の共同事業者としての地位を有しないと判断している。そうすると、同判決の判旨においては直接言及されていないものの、これら第三者に対する権利義務を有するか否かも、実質的な共同事業者としての地位を有するか否かの判断要素の一部を構成するものと考えられる。

イ リスク負担の程度

当事者間の合意による共同事業の場合は、経済的な事業主体としての組合組織を持たない。そのため、事業遂行のために要する債務の名義は共同事業運営者の名義になるのが通常であると思われる。そうすると、共同事業構成員が、当該債務について具体的にどの程度の負担を負う場合に、事業がもたらすリスクを共有的に負担しているといえるかが問題となる。

この点は、共同事業組織の典型と位置づけられる任意組合の組合債務について、当該債務に対して組合員が負うべき責任の範囲が参考になる。民法の概説書によれば、「組合員の責任は、もともと組合債務について生じたものであり、実質的に担保的な意味のものである」¹⁰⁷と説明されている。このような組合債務に対する組合員の実質的地位を、当事者間の合意による共同事業における構成員の地位に反映させると、次のような基準を示すことができる。

すなわち、運営者がその名義により負担する債務について、構成員が実質的な保証人また

¹⁰⁶ 最判平成27年6月12日・前掲注6)。

¹⁰⁷ 鈴木・前掲注34) 135頁〔品川孝次執筆部分〕。

は担保提供者に相当する地位を有するのであれば、当該構成員は共同事業がもたらすリスクを、運営者とともに負担しているものといえよう¹⁰⁸。

3 組合契約推認アプローチの構成

前項までの検討を踏まえ、「組合契約推認アプローチ」による判断基準を整理する。当該アプローチの判断基準は、第一段階の「推認プロセス」と、第二段階の「適用プロセス」により構成される。

まず、当事者間の合意による共同事業が、推認プロセスにおいて基準を満たす場合、事業当事者間に共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）の成立を推認する。続いて、当該組合の存在を前提に、適用プロセスにおいてパス・スルー課税を適用し、共同事業構成員の所得区分が決定される。

組合契約推認アプローチの構成を、段階ごとに整理すると、次のようになる。

(1) 推認プロセス

① 推認プロセスのステップ1

事業当事者間に、共同の事業目的とこれを営む合意（共同事業の合意）が存在する場合には、広義の組合契約の成立を認める。

② 推認プロセスのステップ2

①の組合契約において、共同事業の運営者と構成員が、事業に対する支配とリスクを共有しているかを検討する。

③ 推認プロセスのステップ3

②において、事業に対する支配とリスクの共有が認められる場合には、①において成立した組合契約が、共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）であることを推認する。

(2) 適用プロセス

① 適用プロセスのステップ1

(1)③において推認的に成立した組合契約をもって、パス・スルー課税の適用対象とする。したがって、当該組合による事業収入は、共同事業の運営者と構成員に分割的に帰属する。

② 適用プロセスのステップ2

①において、共同事業構成員に帰属した所得の性質は、当該組合の営む事業の内容により判断する。

¹⁰⁸ 広島地判平成19年5月9日・前掲注12)では、本件事業が共同事業であると判断するに当たって、当事者に共同事業の合意があることのほか、共同事業者が債務に対する連帯保証や物上保証をなし、担保権や責任をともに負担していることを挙げている。

このような検討過程を経て、共同事業構成員の所得区分を判断する。したがって、当該組合の営む事業の内容が事業所得に分類されるべきものである場合には、共同事業構成員の所得区分は、事業所得に該当する。

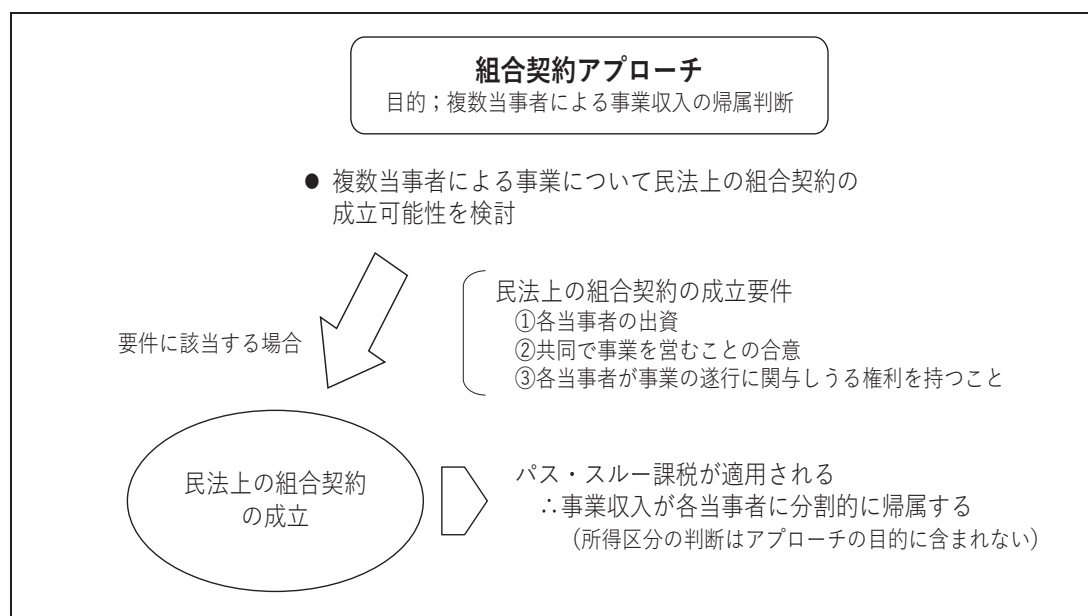
4 組合契約アプローチとの異同

本論文の提言は、第2章第2節において参照した「組合契約アプローチ」による判断枠組みから示唆を得たものである。本論文は、同アプローチによる判断枠組みを基礎として、共同事業の所得区分の判断が争われた裁判例と学説の検討を経て、「組合契約推認アプローチ」を提言するに至ったものである。ここでは、本論文で提言する「組合契約推認アプローチ」と、「組合契約アプローチ」との異同を整理する。

(1) 組合契約アプローチによる所得の帰属判断

「組合契約アプローチ」とは、事業当事者間において明示的・黙示的になされた契約関係を、民法上の組合契約の規定に照らして検討し、当事者間に組合契約の成立を認定するものである（第2章第2節参照）。組合契約アプローチによれば、事業当事者間に組合契約の成立が認められる場合、当該組合により稼得された事業所得は、一定の基準により構成員に分割して帰属することとなる。

組合契約アプローチの構成について図示すると、概ね以下のようになる。



(筆者作成)

なお、組合契約アプローチは、複数当事者による共同事業から生じる事業収入の帰属が争われた事案（広島地裁平成19年判決）について示された判断基準である。同判決では、事

業当事者に帰属する所得の種類については争われていない。

(2) 組合契約アプローチの課題（所得区分を判断する場合）

上で述べた通り、組合契約アプローチは所得の帰属判断に際して採用された判断基準であるため、所得区分の判断は目的に含まれていない。しかし、仮に、構成員に帰属する所得の性質について、組合契約アプローチの基準により判断を行う場合には、次のような問題を生じる。

当事者間の合意による共同事業は、黙示的な合意により営まれる共同事業も含むため、各当事者による出資が明確に確認できないことが少なくないと思われる。また、運営者の単独事業のような外形を有する共同事業（匿名組合契約に類する共同事業）については、出資するのが構成員のみであることも考えられる。

この点について、組合契約アプローチでは、各当事者による明確な出資を組合契約成立の要件として構成している。そうすると、当事者間の合意による共同事業のうち、組合契約アプローチの要件を満たさないものが存在することが想定される¹⁰⁹。結果として、当事者間の合意による共同事業が、実質的な共同事業性を有するか否かの検討に至らない。

「航空機リース匿名組合事件」（第5章参照）では、匿名組合契約のように、当事者の一方のみが出資の義務を負う契約であっても、契約の構成次第では共同事業性を有するものと判示されている。そうすると、契約構成による共同事業性の付与について言及した同判決の判断基準と、組合契約アプローチによる判断基準は整合しないことになる。

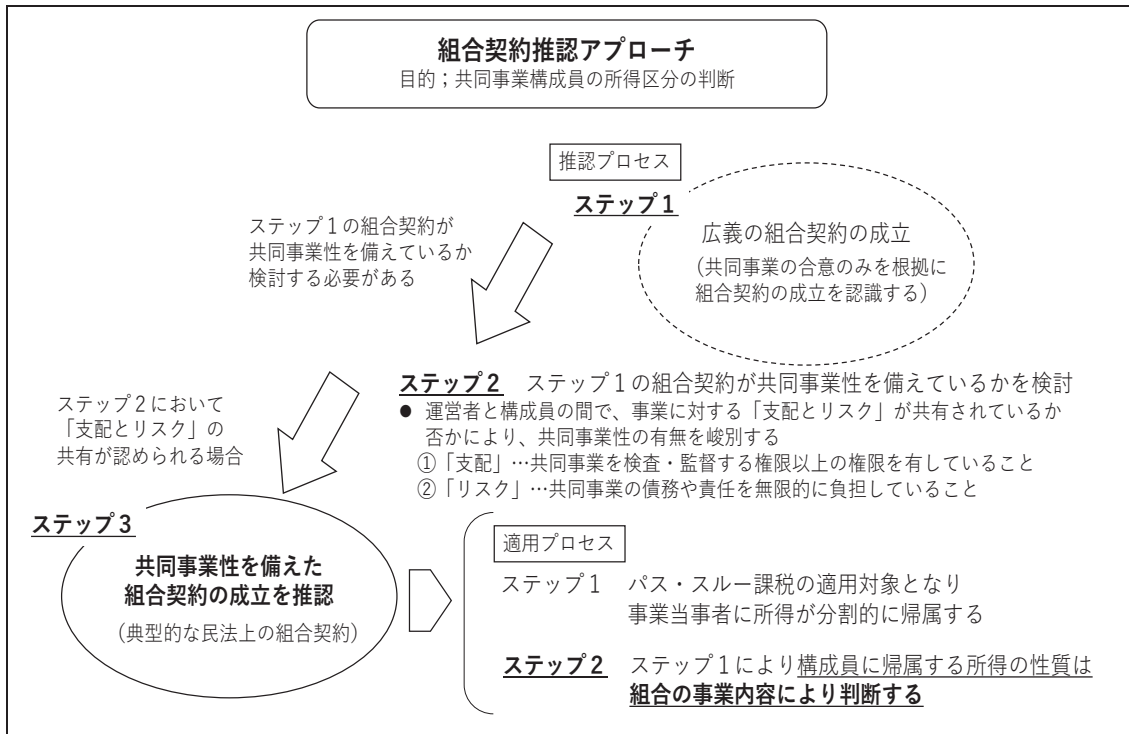
(3) 課題の解決と組合契約推認アプローチ

本論文の提言する「組合契約推認アプローチ」は、当事者間の合意による共同事業について、まず、広義の組合契約の成立を認める。この場合の広義の組合契約の成立要件は、事業当事者間における共同事業の合意のみである。

組合契約推認アプローチは、当事者間の合意による共同事業について、広く組合契約の成立を認識する。そうすることで、運営者の単独事業のような外形を有する共同事業（匿名組合契約に類する共同事業）についても、実質的な共同事業性の検討の段階に取込むことができる。

なお、組合契約推認アプローチの構成（アプローチの内容については前項参照）を図示すると、概ね以下のようなになる。

¹⁰⁹ なお、当事者間の合意や活動の内容から、各当事者による労務や信用の出資があることを認め、これをもって組合契約アプローチの要件を満たすとする主張もありうる。



(筆者作成)

第4節 事例検証

1 東京地裁平成30年判決による検証

東京地裁平成30年判決(第1章第1節参照)は、遊技業を営むXが不動産業を営む訴外会社Aと共に実施した宅地等分譲事業について、XがAに支払った損失負担金の所得区分が争われた事案である。ここでは、組合契約推認アプローチの判断基準により、当該事例の検討を試みる。

(1) 組合契約推認アプローチによる検証

ア 推認プロセス

①推認プロセスのステップ1

事業当事者間に、共同の事業目的とこれを営む合意が存在するか否かについて検討する。Aは、平成5年10月頃に、Xから本件宅地等の開発の話を持ち掛けられたことを契機として、本件宅地等分譲を行うこととなった。したがって、AとXの間には共同の事業目的とこれを営む合意があったことが認められ、当事者間に広義の組合契約の成立が認められる。

②推認プロセスのステップ2

①の組合契約において、共同事業の運営者と構成員が、ともに事業に対する支配とリスクを有しているかについて検討する。AとXは、本件宅地等分譲はAにおいて事業展開する

が、X が本件宅地等分譲にかかる借入金の保証人であることを約している。また、X は A に対して、土地の権利調整や分譲地の区割りへの意見を行っている。このことから、本件宅地等分譲事業の開始時点においては、A と X の間には共同事業に対する支配とリスクの共有が認められる。

ところが、A が平成 8 年 2 月頃に本件分譲を開始した後は、X が本件分譲に関与する機会は少なくなり、平成 13 年以降は A と接触する機会はほとんどなくなっていた。平成 20 年 6 月に A が本件宅地等の売却を完了した時点では、X による本件宅地等分譲への関与はなく、売却の判断はもっぱら A によって行われた。

本件は、宅地の取得・開発・売却等一連の経済的行為が、A によって約 15 年間にわたり実施された事案である。ところが、本件宅地等分譲にかかる共同事業の合意から 3 年足らずの間に、X は事業の遂行に関与する権利を自ら放棄したといえる状況にある。特に、分譲開始から売却までの 12 年間に、本件宅地等分譲事業について重要な判断が行われている。この期間においても、X が A による本件事業の遂行について検査・監督をしたという事実はない。

したがって、本件宅地等分譲事業について、X が A との間で事業に対する支配の権限を共有していたとは認められない。

③推認プロセスのステップ 3

②において、X が事業に対する支配の権限を有しているとはいえないと判断した。したがって、X と A による本件宅地等分譲事業の合意は、共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）であるとはいえない。

イ 適用プロセス

本件については、組合契約推認アプローチの検討過程（推認プロセス）において、共同事業性を備えた組合契約の成立が認められなかった。そのため、適用プロセスによる検討には至らない。したがって、X が本件宅地等分譲から分配を受ける利益（損失）の性質は、A の営む事業の内容により判断されることはない。

(2) X の所得の事業所得該当性

組合契約推認アプローチによる検討の結果、東京地裁平成 30 年判決のケースについては、事業の運営者 A と構成員 X の間には、共同事業性を備えた組合契約の成立は認められなかった。そのため、X の所得区分は、A の営む事業の内容により判断されることはなく、X にとってその所得が有する性質に従って判断されるべきものと解される。

また、他者の事業に投資し分配を受けるといった経済的行為を、X が自らの事業として営んでいたという事実はない。

結論として、X の所得は事業所得ではなく、雑所得に該当する。

2 想定事例による検証

ここでは、当事者間の合意による共同事業が営まれる事例を想定し、それぞれの事例の検討を通して、組合契約推認アプローチの妥当性を検証する。

なお、各事例には、それぞれ事業の主たる運営者が存在する。この事例検証において対象となるのは、当該運営者から事業損益の分配を受ける者（共同事業構成員）の所得区分である。

(1) ケース1（構成員が自らの存在を秘匿しているケース）

ア 事実関係

クラブのホステスであるAは、独立して高級クラブCを開きたいと考えていた。そこで、Aは、自らの指名客Bに、Cを共同経営する話を持ち掛けた。Aの提案は、Cの経営から生じる利益または損失を1年ごとに計算し、当該損益をAとBの間で折半するというものであり、Bもこれに同意した。AはBから1000万円の出資を受けたほか、A自らの名義で金融機関から借入れを行った。Bは、このA名義の借入れにつき連帯保証人となった。

Cの開店後は、Aはママとして店舗に常在し、業務の全般を取り仕切っている。Bは、Aの借入先の金融機関を除いては、Cの関係者や取引先に対し自らの存在を秘匿している。BはAにときどき電話をし、Cの営業状況について尋ねている。Aには、Cの経営について重要な判断を行う際には、事前にBの承諾を得なければならないとの認識がある。

なお、開業1年目のCの業績は赤字であった。Aは、Bとの合意に従い、当該損失を計算上Bに分配した。

Bに分配された損失の所得区分は、事業所得に該当するか。

イ 事業所得該当性

(i) 推認プロセス

① 推認プロセスのステップ1

まず、事業の当事者間に、共同の事業目的とこれを営む合意が成立するか否かについて検討する。

前提事実によれば、AとBの間には、高級クラブCを共同で営む合意がある。

したがって、AとBの間には広義の組合契約の成立が認められる。

② 推認プロセスのステップ2

①の組合契約において、共同事業の運営者たるAとその構成員たるBが、ともに事業に対する支配とリスクを有しているかを検討する。

このケースでは、Cの事業遂行のための借入金の債務者はAであるが、Bも連帯保証人として事業上のリスクを負担している。また、Bは、Aを介して、いつでもCの営業状況を検査・監督できる立場にあった。

したがって、Bは、Aとともに、Cの事業に対する支配とリスクを共有していることが認められる。

③ 推認プロセスのステップ3

②において、AとBの間には、Cの事業に対する支配とリスクの共有が認められる。

したがって、①においてAとB間に成立した組合契約は、共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）であることが推認できる。

(ii) 適用プロセス

① 適用プロセスのステップ1

(i)③により、AとBの間の組合契約は、共同事業性を備えた組合契約であることが認められる。

したがって、当該組合により営まれるCの利益または損失は、AとBに分割的に帰属する。

② 適用プロセスのステップ2

①において、Bに帰属した所得の性質は、当該組合の営む事業の内容により判断する。当該組合の営む事業は、高級クラブCの経営である。

したがって、Bの所得は事業所得に該当する。

(2) ケース2（構成員が運営者に自己の氏名等の使用を許諾したケース）

ア 事実関係

ラーメン店に勤務するDは、独立してラーメン店Fを開きたいと考えていた。そこで、Dは、有名な元プロ野球選手であり、高校時代の先輩でもあるEに、Fを共同経営する話を持ち掛けた。

Dの提案は概ね次のとおりである。Fの開店のために必要な資金500万円は、全額Eが出資すること。Eの現役時代のニックネームをFの屋号とし、Eの等身大パネルを店舗の入口に配置すること。Fの経営から生じる利益または損失を1年ごとに計算したのち、当該損益をDとEの間で折半すること。万が一、Fの経営が失敗した場合には、Eの出資額を超える損失はDが負担すること。EもDのこの提案に同意した。

Fの開店後は、Dはラーメン店の業務全般を取り仕切っており、仕入先との取引や店舗の賃貸契約はDの名義で行っている。EはFの経営にはほとんど携わっていない。

一方、近隣住民や来店客は、FはEの経営するラーメン店であると認識している。また、EはFの事務所や調理場に、いつでも出入りできる立場にある。Dとしても、EからFの営業状況について尋ねがあれば、これに応じなければならないとの認識がある。

なお、開業1年目のFの業績は赤字であった。Dは、Eとの合意に従い、当該損失を計算上Eに分配した。Eに分配された損失の所得区分は、事業所得に該当するか。

イ 事業所得該当性

(i) 推認プロセス

① 推認プロセスのステップ1

まず、事業当事者間に、共同の事業目的とこれを営む合意が成立するかを検討する。前提事実によれば、DとEの間には、ラーメン店Fを共同で営む合意がある。

したがって、DとEの間には広義の組合契約の成立が認められる。

② 推認プロセスのステップ2

①の組合契約において、共同事業の運営者たるDとその構成員たるEが、ともに事業に対する支配とリスクを有しているかを検討する。

このケースでは、Fの事業の失敗による損失のうち、Eの出資額を超える部分の損失についてはDが負担することになっている。そうすると、一見してEの負担するリスクは出資額に限られ、その範囲は有限的であるように見える。しかし、EはFの営業について自己の氏名等の使用を許諾しており、Fに営業上のトラブル（食中毒など）が生じた場合には、Dとともに責任が問われる立場にある。そのため、Eは実際には、Fの事業上の責任を無限的に負担するものと考えられる。

また、Eは、ほとんどFの経営に携わっていなかったものの、いつでもFの営業状況を検査・監督できる地位にあった。

したがって、Eは、Dとともに、Fの事業に対する支配とリスクを共有していることが認められる。

③ 推認プロセスのステップ3

②において、DとEの間には、Fの事業に対する支配とリスクの共有が認められる。

したがって、①においてDとEの間に成立した組合契約は、共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）であることが推認できる。

(ii) 適用プロセス

① 適用プロセスのステップ1

(i)③により、DとEの間の組合契約は、共同事業性を備えた組合契約であることが認められる。したがって、当該組合により営まれるFの利益または損失は、DとEに分割的に帰属する。

② 適用プロセスのステップ2

①において、Eに帰属した所得の性質は、当該組合の営む事業の内容により判断する。当該組合の事業は、ラーメン店Fの経営である。

したがって、Eの所得は事業所得に該当する。

(3) ケース 3 (構成員が事業に従事しているケース)

ア 事実関係

飲食店の調理師である G は、独立して喫茶店 I を開きたいと考えていた。そこで、資産家である知人の H に、I を共同運営することを提案した。

G の提案は概ね次のとおりである。I の開店のために必要な資金 300 万円は、全額 H が出資すること。I の経営から生じる利益または損失を 1 年ごとに計算したのち、当該損益を G と H の間で折半すること。万が一、I の経営が失敗した場合には、H の出資額を超える損失は G が負担すること。H も G のこの提案に同意した。

I の開店後は、G が喫茶店業務の全般を取り仕切っており、仕入先との取引や店舗の賃貸契約なども、すべて G の名義により行っている。H も皿を洗ったり店の掃除をするなど、簡単な業務に参加している。

また、G は、自身の名義によって、金融機関から I の運転資金を借入れた。H は、この G の借入れについて関知しておらず、保証人等にもなっていない。H は G に対して I の経営状況について尋ねたことはない。G としても、I の経営上の重要な判断について、事前に H に相談しなければならないという認識はない。I の財産や収支の状況についても、年ごとの決算の結果を H に報告すれば足りるものと考えている。

開業 1 年目の I の業績は赤字であった。G は、H との合意に従い、当該損失を計算上 H に分配した。なお、他者の事業に投資し分配を受けるといった経済的行為を、H が自らの事業として営んでいたという事実はない。

H に分配された損失の所得区分は、事業所得に該当するか。

イ 事業所得該当性

(i) 推認プロセス

① 推認プロセスのステップ 1

事業当事者間に、共同の事業目的とこれを営む合意が成立するかを検討する。前提事実によれば、G と H の間には、喫茶店 I を共同で営む合意がある。

したがって、G と H の間には広義の組合契約の成立が認められる。

② 推認プロセスのステップ 2

①の組合契約において、共同事業の運営者たる G とその構成員 H が、ともに事業に対する支配とリスクを有しているかを検討する。

このケースでは、G が中心となって営む I の事業について、H も一定の範囲で業務参加している。

しかし、I の事業の失敗による損失のうち、H の出資額を超える部分の損失については G が負担することになっている。G が借入れた運転資金について、H は保証人等にはなっていない。そうすると、I の事業について H が負担するリスクは、その出資額の範囲に限定さ

れる。

また、Iの事業上の判断は、すべてGがHに相談することなく行っており、HがGの業務遂行について検査・監督する権限を有するという認識は、両者の間にはない。

そうすると、Iの事業に対する支配の権限とリスクの負担は、いずれもGに属するものと認められる。

③ 推認プロセスのステップ3

②において、GとHの間には、Iの事業に対する支配とリスクの共有が認められない。

したがって、①においてGH間に成立した組合契約は、共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）であるとはいえない。

(ii) 適用プロセス

このケースでは、組合契約推認アプローチの検討過程（推認プロセス）において、共同事業性を備えた組合契約の成立が認められなかった。そのため、適用プロセスによる検討には至らない。

したがって、HがGによる喫茶店Iの経営から分配を受ける利益（損失）の性質が、Gの営む事業の内容により判断されることはない。当該利益（損失）の所得区分は、Hにとってその所得が有する性質（投資に対する配当としての性質）に従って判断される。

したがって、Xの所得は事業所得には該当せず、雑所得に該当する。

第5節 小括

1 学説からの課題抽出

本章では、まず、前章において参照した学説の問題点から、当事者間の合意による共同事業の所得分類について、解決すべき課題を提示した。すなわち、①共同事業構成員の法的地位を明確にし、その地位に相応する所得区分の判断を行わなければならないということと、②共同事業への個々の構成員の参加態様により所得区分の判断を行うこととすると、その判断基準が明確でなく事実認定にも困難が伴うことから、より簡明な解釈基準が構築されなければならない、という二点である。

2 国税通則法と共同事業

この課題を解決するため、本論文は、税法の条文上で「共同事業」という文言を規定に用いている、国税通則法9条の規定を参照した。学説によるところ、同条における「共同事業」とは、民法上の組合ないしこれに準ずる共同事業組織を意味するものである。したがって、同条の規定により連帯納付義務を負う納税者とは、民法上の組合の法的性質を持つ共同事業の構成員であるということがいえる。

そうすると、この国税通則法9条に規定する「共同事業」の意義を踏まえて、当該規定と

の平仄を保ちつつ、共同事業の所得区分の判断基準を検討する必要がある。そこで、一定の条件の下で共同事業当事者間において民法上の組合契約の存在を推認し、かかる組合の存在を前提に所得区分を決定する方法が考えられる。

3 組合契約推認アプローチの提言

ここまでの検討を踏まえて、本論文は「組合契約推認アプローチ」の提言を行う。組合契約推認アプローチは、次の二段階の判断プロセスにより構成される。第一段階の「推認プロセス」では、事業をめぐる当事者の合意について、共同事業性を備えた組合契約が成立するかを検討する。推認プロセスにより組合契約が成立する場合には、第二段階の「適用プロセス」において、現状の課税実務の枠組みであるパス・スルー課税の適用が行われ、共同事業構成員の所得区分が判断される。

「組合契約推認アプローチ」は、第一段階の「推認プロセス」による検討が中心となる。特に、事業当事者間における「支配とリスクの共有」の存否が、当事者間に共同事業性を備えた組合契約が成立するか否かについての重要な判断要素となる。

共同事業の運営者と構成員の間における「支配とリスクの共有」の具体的な内容を検討すると、概ね次のように整理できる。すなわち、「支配の共有」とは、構成員が運営者に対し、随時的な行使が可能な検査権に相当する権限以上の権限を有することをいう。また「リスクの共有」とは、運営者がその名義により負担する債務について、構成員が実質的な保証人または担保提供者に相当する地位を有することをいう。

4 組合契約アプローチとの異同

なお、「組合契約推認アプローチ」の提言に当たっては、第2章第2節において取り上げた、「組合契約アプローチ」から示唆を得た。組合契約アプローチは、共同事業から生じる所得の帰属が争われた事例において採用された判断基準である。

この組合契約アプローチの判断基準では、各当事者の出資の有無によって、典型的な民法上の組合契約に該当するか否かが峻別される。結果的に、当事者間の合意による共同事業が、実質的な共同事業性を有するか否かの検討に至らない。

そのため、組合契約推認アプローチにおいては、当事者間に共同事業の合意があることを基礎に、広義の組合契約の成立を認識することとした。そのうえで、運営者と構成員の間において、事業に対する支配とリスクが共有されているか否かを検討し、共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）が成立することを推認する。

5 事例検証

最後に、「組合契約推認アプローチ」の枠組みについて、当事者間の合意による共同事業の所得区分が問題になる事例のあてはめを行い、妥当な結論が得られるかについて検証を行う。

まず、第1章第1節において取り上げた「東京地裁平成30年判決」の事例について検証する。当該事例を「組合契約推認アプローチ」の枠組みにより検討すると、共同事業性を備えた組合契約は、本件事業全体を通しては成立しない。したがって、裁判所の判断とは異なり、Xの所得区分は雑所得に該当することになる。

続いて、想定事例による検証を行う。ケース1は、共同事業の構成員が自らの存在を秘匿して共同事業に参加したケースである。当該事例においては、当事者間に共同事業を営むことの合意があることが認められる。これに加えて、構成員による信用の提供や事業上の重要な決定に対する関与が認められるため、事業に対する支配の権限とリスク負担が共有されているといえる。

したがって、当事者間に共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）の成立が推認できる。結論として、当該事例において構成員が分配を受ける利益（損失）の所得区分は、運営者の営む事業の内容により判断し、事業所得に該当する。

ケース2では、構成員が自らの氏名等の許諾したケースを想定して検証を行った。当該事例においては、当事者間に共同事業の合意があるほか、構成員が氏名等の使用許諾を通じて事業上のリスクを負担し、また経営に関与する権限を有していたことが認められる。

したがって、当事者間に共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）の成立が推認できる。結論として、当該事例において構成員が分配を受ける利益（損失）の所得区分は、運営者の営む事業の内容により判断し、事業所得に該当する。

ケース3では、構成員が運営者とともに事業に参加したケースを想定して検証を行った。当該事例においては、当事者間に共同事業の合意があるほか、構成員は運営者とともに業務に参加している。その一方で、事業上の債務と責任はすべて運営者が負担し、重要な経営判断も運営者が単独で行っていた。

したがって、当該事例においては、当事者間に共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）の成立は認められない。そのため、構成員が分配を受ける利益の所得区分は、運営者の営む事業の内容にかかわらず、構成員にとってその所得が有する性質に従って判断される。結論として、当該分配利益（損失）の所得区分は、事業所得ではなく、雑所得に該当する。

おわりに

本論文は、当事者間の合意による共同事業の所得区分について論じたものである。特に、民法上の組合その他の共同事業体の組成を前提としない「共同事業」から得られた利益の所得区分が、事業所得に該当するか否かが問題となる場面を中心に論証を展開した。

わが国では、複数の当事者により共同事業を営むに当たって、その法律関係を明確にしなければならないという認識が稀薄であるといえる。そのため、実際には共同事業としての実態を持つ事業であっても、課税実務上は事業の主たる運営者による単独事業として処理されてきたケースも少なくないと思われる。

このような共同事業の所得区分の判断の枠組みとして、本論文では、「組合契約推認アプローチ」を提言した。組合契約推認アプローチでは、まず、当事者間に共同事業の合意があることを基礎として、広義の組合契約の成立を認める。続いて、共同事業の運営者と構成員の間において、事業に対する支配とリスクが共有されているか否かを検討し、共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）の成立を推認する。共同事業性を備えた組合契約の成立を前提として、パス・スルー課税を適用する。したがって、当該共同事業の構成員の所得区分は、当該組合の営む事業の内容により判断される。

本論文は、共同事業をめぐる当事者間の合意について、一個人としては独立した関係にある当事者間で、何らかの契約関係が存在することを前提に検討を行った。しかし、夫婦や親子で単一の事業を営む場合など、家族関係を前提にした共同事業については、本論文で示した判断基準が、必ずしも妥当な結論をもたらすとはいえない。共同事業組織としての組合の成立以前の段階で、家族という生活共同体を介して、事業に対する支配とリスクが共有されているとも考えられるからである。

例えば、夫婦で共同経営する事業についていえば、夫が事業上の重要な判断を行っているように見える場合であっても、暗黙裡に妻の了解を得るものと考えるのが自然である。また、夫名義による事業上の債務について、妻が保証人等の地位にない場合であっても、実質的には当該債務について無限的に責任を負うのと同様の結果になる。さらには、当該事業が終了したとしても、夫婦としての共同関係が解消されるわけではない。

このような、夫婦間・親子間の共同事業について、本論文で示した「組合契約推認アプローチ」の枠組みを適用するとすると、家族間における所得の分割を容易にすることになる。結果的に、課税ベースの浸食を引き起こすことになりかねない。

その一方で、家族による共同事業については一律して主たる運営者（例えば家父長）の単独事業とみなす考え方は、課税の公平を欠くものといえるし、現代の社会環境に合致しているとはいえない。

このように、夫婦関係や親子関係、または事実婚関係などの生活共同体を基盤とする共同事業である場合、本論文で提示した「組合契約推認アプローチ」の判断基準では、妥当な結論を導けない可能性がある。そのため、夫婦関係などの生活共同体が（離婚や長期間の別居

により) 解消された後であっても、当事者の事業に対する支配とリスクの共有が継続されることなどの要件を付加しなければならないことも考えられる。このような問題の解決が今後の課題である。

また、近年では、ICTの進歩による社会環境の変化により、人の経済活動の形が多様化してきている。シェアリングエコノミーやクラウドファンディングの普及などは、その一例である。それに伴い、共同事業によるビジネスのあり方にも変化が起こることが予想される。例えば、不特定多数の者が、短期的に（あるいは非継続的に）、限定された目的を持ったビジネスに様々な役割（出資・労務・役務提供・情報提供・信用協力など）において参加し、金銭その他の経済的なリターンを得るということも想定できるわけである。

現状では、このような新しい形態による共同事業の所得区分について、活発な議論がなされているとはいえない。本論文の提言が、その端緒となれば幸いである。

参考文献等

1 書籍

- 石井照久＝鴻常夫『商行為法 上巻』（勁草書房、1974年）
- 石田穰『民法Ⅴ（契約法）現代法律学講座』（青林書院、1982年）
- 内田貴『民法Ⅱ（債権各論）〔第3版〕』（東京大学出版会、2011年）
- 近江幸治『契約法〔第3版〕』（成文堂、2006年）
- 岡村忠生『所得税法講義〔第3版〕』（成文堂、2007年）
- 川井健『民法概論3（債権総論）〔第2版補訂版〕』（有斐閣、2009年）
- 川井健『民法概論4（債権各論）〔補訂版〕』（有斐閣、2010年）
- 川井健『民法入門〔第7版〕』（有斐閣、2012年）
- 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019年）
- 北居功＝高田晴仁『民法とつながる商法総則・商行為法〔第2版〕』（商事法務、2018年）
- 北野弘久『税法の基本原則—その具体的考察—』（中央経済社、1961年）
- 北野弘久『税法学の基本問題』（成文堂、1972年）
- 清永敬次『税法』（ミネルヴァ書房、2013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—』（財経詳報社、2011年）
- 酒井克彦『ステップアップ租税法と私法—租税法解釈の道しるべ—』（財経詳報社、2019年）
- 佐藤英明編著『租税法演習ノート〔第3版〕』（弘文堂、2013年）
- 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版補正2版〕』（弘文堂、2020年）
- 品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい、2017年）
- 志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解〔平成31年改訂〕』（大蔵財務協会、2019年）
- 新日本監査法人編『リースの会計処理と税務〔第5版〕』（中央経済社、2003年）
- 末川博『契約法 下（各論）』（岩波書店、1975年）
- 杉村章三郎ほか共編『コンメンタール国税通則法』（三晃社、1963年〔加除式〕）
- 鈴木禄弥編『新版注釈民法（17）債権（8）』（有斐閣、1993年）
- 武田昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法』（第一法規、1982年〔加除式〕）
- 武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法』（第一法規、1983年〔加除式〕）
- 田中二郎『租税法〔第3版〕』（有斐閣、1990年）
- 田中晶国『所得の帰属法理の分析と展開』（成文堂、2019年）
- 谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂、2018年）
- 注解所得税法研究会編『注解所得税法〔6訂版〕』（大蔵財務協会、2019年）
- 中里実ほか共編『租税法概説〔第3版〕』（有斐閣、2018年）
- 中村芳昭＝三木義一監修『典型契約の税法務』（日本加除出版、2018年）

- 西原寛一『商行為法〔第3版〕』（有斐閣、1974年）
- 蓮井良憲＝森淳二郎編『商法総則・商行為法〔第4版〕』（法律文化社、2006年）
- 服部栄三『商法総則〔第3版〕現代法律学全集16』（青林書院、1983年）
- 平出慶道『商行為法〔第2版〕現代法律学全集17』（青林書院、1989年）
- 福家俊朗『現代租税法の原理』（日本評論社、1995年）
- 増井良啓『租税法入門〔第2版〕』（有斐閣、2018年）
- 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第5版〕』（成文堂、2018年）
- 松尾弘＝益子良一編著『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、2005年）
- 三木義一監修『新実務家のための税務相談・民法編』（有斐閣、2017年）
- 水野忠恒『所得税の制度と理論―「租税法と私法」論の再検討―』（有斐閣、2006年）
- 水野忠恒『租税法〔第5版〕』（有斐閣、2011年）
- 水野忠恒『テキストブック租税法〔第2版〕』（中央経済社、2018年）
- 三宅正男『契約法（各論）下巻』（青林書院、1988年）
- 我妻栄『債権各論 中巻二』（岩波書店、1962年）
- 我妻栄＝有泉亨著・清水誠補訂『コンメンタール民法V（契約法）〔新版〕』（日本評論社、1998年）

2 論文

- 伊藤剛志「解釈による複数の組合課税ルールの許容性―無限責任組合員の受け取る経済的利益を素材として」金子宏＝中里実＝J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣、2014年）264頁
- 岩崎政明「雑所得の分類基準と損益通算排除の意義」税務事例研究7号（1990年）31頁
- 植松守雄「所得税法の諸問題―納税義務者・源泉徴収義務者（続5）―」税経通信42巻3号（1987年）27頁
- 植松守雄「所得税法の諸問題―納税義務者・源泉徴収義務者（続9）―」税経通信42巻6号（1987年）38頁
- 植松守雄「所得税法の諸問題―納税義務者・源泉徴収義務者（続10）―」税経通信42巻8号（1987年）36頁
- 碓井光明「租税法における課税物件の帰属について（I）」税経通信26巻14号（1971年）59頁
- 碓井光明「共同事業と所得税の課税―任意組合課税方式の検討―」税理25巻6号（1982年）9頁
- 太田洋「組合に対する課税関係についての若干の考察」金子宏・中里実編『租税法と民法』（有斐閣、2018年）385頁

- 金子宏「任意組合の課税関係」税研 21 巻 4 号（2006 年）16 頁
- 金子宏「匿名組合に対する所得課税の検討—ビジネス・プランニングの観点を含めて—」『租税法の基本問題』（有斐閣、2007 年）150 頁
- 木山泰嗣「税法解釈のあり方—文理解釈は正しいのか—」青山法学論集 58 巻 2 号（2016 年）73 頁
- 木山泰嗣「所得区分における税法解釈のあり方」青山法学論集 59 巻 4 号（2018 年）71 頁
- 酒井克彦「匿名組合契約に基づく分配金に係る所得区分—いわゆる航空機リース事件の検討を契機として—」税大ジャーナル 2 号（2005 年）97 頁
- 酒井克彦「組合課税と導管理論に関する一考察（上）—いわゆる航空機リース事件（名古屋地裁平成 16 年 10 月 28 日）判決に触れて—」税務事例 37 巻 5 号（2005 年）1 頁
- 酒井克彦「組合課税と導管理論に関する一考察（下）—いわゆる航空機リース事件（名古屋地裁平成 16 年 10 月 28 日）判決に触れて—」税務事例 37 巻 6 号（2005 年）8 頁
- 酒井克彦「所得税法における実質所得者課税の原則（上）」税経通信 64 巻 10 号（2009 年）65 頁
- 酒井克彦「所得税法における実質所得者課税の原則（中）」税経通信 64 巻 11 号（2009 年）81 頁
- 酒井克彦「所得税法における実質所得者課税の原則（下）」税経通信 65 巻 1 号（2010 年）90 頁
- 酒井寛志「法人以外の事業形態に対する課税に関する研究—新たな事業体における『損益の帰属』の視点から—」租税資料館賞受賞論文集 21(中)（2012 年）169 頁
- 佐藤英明「組合による投資と課税」税務事例研究 50 号（1999 年）33 頁
- 佐藤英明「新しい組織体と税制」フィナンシャル・レビュー 65 号（2003 年）93 頁
- 高橋祐介「共同事業から生ずる所得の課税に関する一考察（一）—アメリカ・パートナーシップ課税を素材として—」法学論叢 141 巻 6 号（1997 年）25 頁
- 高橋祐介「共同事業から生ずる所得の課税に関する一考察（二・完）—アメリカ・パートナーシップ課税を素材として—」法学論叢 143 巻 4 号（1998 年）26 頁
- 高橋祐介「民法上の組合の稼得した所得の課税に関する基礎的考察—課税時期、所得種類、帰属を中心に—」税法学 543 号（2000 年）55 頁
- 高橋祐介「パートナーシップからの分配と所得課税」岡山大学法学会雑誌 52 巻 1 号（2002 年）19 頁
- 高橋祐介「パートナーシップ課税」税研 18 巻 1 号（2002 年）56 頁
- 高橋祐介「組合課税—『簡素・柔軟・公平』な組合課税の立法提案—」租税法研究 30 号（2002 年）28 号
- 田中治「事業所得の人的帰属」税務事例研究 54 巻（2000 年）27 頁
- 田中啓之「共同事業の形態と所得課税（二）」法学協会雑誌 135 巻 8 号（2018 年）1884

頁

- 田中啓之「共同事業の形態と所得課税（三）」法学協会雑誌 135 巻 9 号（2018 年）2166 頁
- 田中啓之「共同事業の形態と所得課税（四・完）」法学協会雑誌 135 巻 10 号（2018 年）2434 頁
- 田中晶国「事業所得の帰属について」税法学 574 号（2015 年）133 頁
- 田名後正範「所得税法・租税特別措置法等（所得税関係）の改正について」税経通信 60 巻 8 号（2005 年）35 頁
- 蔦永竜一「多様な事業体における課税の相違」フィナンシャル・レビュー69号（20003 年）139 頁
- 長谷部啓「パス・スルー課税のあり方—組合事業における組合員の課税関係とその諸問題—」税大論叢 56 号（2007 年）68 頁
- 淵圭吾「匿名組合契約と所得課税—なぜ日本の匿名組合契約は節税目的で用いられるのか？」ジュリ 1251 号（2003 年）177 頁
- 舟木真由美「家族従業者の私法的地位と組合課税」税理 28 巻 6 号（1985 年）120 頁
- 増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税務事例研究 49 号（1999 年）47 頁
- 増井良啓「組合形式の投資媒体と所得課税」日税研論集 44 号（2000 年）147 頁
- 増井良啓「組織形態の多様化と所得課税」租税法研究 30 号（2002 年）1 頁
- 増井良啓「多様な事業組織をめぐる税制上の問題点」フィナンシャル・レビュー69号（2003 年）95 頁
- 安岡克美「租税回避行為の否認のあり方について—任意組合等を利用した租税回避スキームを中心として—」税大論叢 39 号（2002 年）185 頁

3 判例評釈

- 朝倉洋子「判批」税理 59 巻 3 号（2016 年）117 頁
- 浅妻章如「判批」民商法雑誌 151 巻 6 号（2015 年）543 頁
- 荒秀「判批」租税判例百選（1968 年）234 頁
- 磯貝いづみ「判批」税理 61 巻 7 号（2018 年）140 頁
- 市野瀬香子「判批」税理 62 巻 14 号（2019 年）117 頁
- 伊東すみ子「判批」ケース研究 164 号（1978 年）52 頁
- 岩崎政明「判批」租税判例百選〔第 2 版〕（1983 年）56 頁
- 漆さき「判批」ジュリ 1473 号（2014 年）111 頁
- 漆さき「判批」租税判例百選〔第 6 版〕（2016 年）44 頁
- 遠藤美光「判批」商法（総則・商行為）判例百選〔第 3 版〕（1994 年）132 頁
- 大石篤史「判批」租税判例百選〔第 6 版〕（2016 年）90 頁
- 大淵博義「判批」月刊税務事例 37 巻 7 号（2005 年）1 頁

- 大淵博義「判批」月刊税務事例 37 卷 8 号 (2005 年) 10 頁
- 大淵博義「判批」月刊税務事例 48 卷 7 号 (2016 年) 1 頁
- 岡本勝秀「判批」租税判例百選〔第 4 版〕(2011 年) 88 頁
- 椛島文子「判批」税法学 559 号 (2008 年) 207 頁
- 川田剛「判批」税経通信 60 卷 3 号 (2005 年) 35 頁
- 木山泰嗣「判批」税経通信 72 卷 4 号 (2017 年) 160 頁
- 木山泰嗣「判批」税理 63 卷 3 号 (2020 年) 152 頁
- 木山泰嗣「判批」税理 63 卷 4 号 (2020 年) 152 頁
- 清永敬次「判批」シュトイエル 54 号 (1966 年) 3 頁
- 清永敬次「判批」租税判例百選 (1968 年) 132 頁
- 近藤憲昭「判批」月刊税務事例 46 卷 4 号 (2014 年) 36 頁
- 宰田高志「判批」税研 119 号 (2005 年) 96 頁
- 酒井克彦「判批」月刊税務事例 37 卷 5 号 (2005 年) 1 頁
- 酒井克彦「判批」月刊税務事例 37 卷 6 号 (2005 年) 8 頁
- 酒井克彦「判批」月刊税務事例 47 卷 10 号 (2015 年) 1 頁
- 酒井貴子「判批」ジュリ 1488 号 (2016 年) 10 頁
- 佐藤香織「判批」税経通信 68 卷 12 号 (2013 年) 175 頁
- 佐藤孝一「判批」月刊税務事例 52 卷 2 号 (2020 年) 18 頁
- 佐藤修二「判批」NBL 1059 号 (2019 年) 43 頁
- 佐藤英明「判批」ジュリ 1496 号 (2016 年) 10 頁
- 佐藤英明＝樋口貴夫「判批」TKC 税研情報 29 卷 1 号 (2020 年) 1 頁
- 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 14 卷 2 号 (2005 年) 76 頁
- 清水知恵子「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 27 年度 (2018 年) 314 頁
- 白石健三「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 32 年度 (1964 年) 91 頁
- 菅原菊志「判批」商法 (総則・商行為) 判例百選〔第 2 版〕(1985 年) 132 頁
- 鈴木春美「判批」税経通信 59 卷 5 号 (2004 年) 37 頁
- 高野幸大「判批」租税法研究 21 号 (1993 年) 240 頁
- 高橋靖「判批」税研 106 号 (1992 年) 57 頁
- 高橋祐介「判批」租税判例百選〔第 6 版〕(2016 年) 54 頁
- 田中啓之「判批」ジュリ 1493 号 (2016 年) 110 頁
- 仲尾莊一「判批」税経通信 32 卷 11 号 (1977 年) 44 頁
- 橋本浩史「判批」税経通信 70 卷 11 号 (2015 年) 192 頁
- 橋本浩史「判批」税経通信 74 卷 7 号 (2019 年) 184 頁
- 濱田洋「判批」税研 208 号 (2019 年) 115 頁
- 林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 63 卷 12 号 (2015 年) 122 頁
- 藤本哲也「判批」中央ロー・ジャーナル 2 卷 1 号 (2005 年) 151 頁

- 細川健「判批」税務弘報 53 卷 2 号 (2005 年) 146 頁
- 横山茂晴「判批」月刊税務事例 20 卷 6 号 (1988 年) 4 頁
- 吉田徹「判批」税理 34 卷 10 号 (1991 年) 735 頁

4 裁判例

(1) 最高裁・大審院

- 大判大正 6 年 5 月 23 日民録 23 輯 917 頁
- 最判昭和 32 年 4 月 30 日民集 11 卷 4 号 666 頁
- 最判昭和 33 年 7 月 29 日集民 32 号 1001 頁
- 最判昭和 37 年 3 月 16 日集民 59 号 393 頁
- 最判昭和 51 年 4 月 21 日税資 92 号 643 頁
- 最判昭和 53 年 10 月 31 日訟月 25 卷 3 号 889 頁
- 最判昭和 56 年 4 月 24 日民集 35 卷 3 号 672 頁
- 最判平成 13 年 7 月 13 日集民 202 号 673 頁
- 最判平成 27 年 6 月 12 日民集 64 卷 4 号 1121 頁

(2) 高裁

- 名古屋高金沢支判昭和 43 年 2 月 28 日訟月 14 卷 5 号 567 頁
- 名古屋高刑 2 判昭和 44 年 5 月 22 日税資 61 号 1316 頁
- 名古屋高判昭和 44 年 6 月 26 日税資 61 号 1336 頁
- 大阪高判昭和 50 年 3 月 26 日行裁例集 26 卷 3 号 439 頁
- 高松高判昭和 50 年 4 月 24 日行裁例集 26 卷 4 号 594 頁
- 広島高判昭和 50 年 6 月 27 日税資 92 号 646 頁
- 東京高判昭和 51 年 5 月 27 日判時 827 号 58 頁
- 大阪高判昭和 51 年 10 月 14 日税資 90 号 164 頁
- 福岡高判昭和 54 年 7 月 17 日税資 106 号 14 頁
- 東京高判平成 3 年 6 月 6 日訟月 38 卷 5 号 878 頁
- 大阪高判平成 3 年 7 月 12 日税資 185 号 781 頁
- 大阪高判平成 3 年 9 月 26 日税資 186 号 621 頁
- 仙台高判平成 11 年 10 月 27 日税資 245 号 132 頁
- 名古屋高判平成 18 年 12 月 6 日税資 256 号順号 10596
- 東京高判平成 28 年 2 月 26 日東高刑時報 67 卷 7 頁

(3) 地裁

- 東京地判昭和 40 年 4 月 30 日税資 41 号 426 頁
- 東京地判昭和 43 年 4 月 25 日税資 52 号 731 頁

- 山口地判昭和 45 年 2 月 14 日税資 92 号 687 頁
- 東京地判昭和 46 年 3 月 25 日訟月 17 卷 6 号 1035 頁
- 和歌山地判昭和 50 年 6 月 23 日税資 82 号 45 頁
- 東京地判昭和 53 年 11 月 8 日税資 103 号 278 頁
- 名古屋地判昭和 56 年 3 月 9 日税資 116 号 525 頁
- 名古屋地判昭和 60 年 4 月 26 日税資 145 号 230 頁
- 大阪地判平成 2 年 12 月 19 日税資 181 号 970 頁
- 横浜地判平成 3 年 3 月 20 日税資 182 号 661 頁
- 名古屋地判平成 7 年 12 月 19 日税資 226 号 2781 頁
- 盛岡地判平成 11 年 4 月 16 日税資 242 号 145 頁
- 名古屋地判平成 16 年 10 月 28 日税資 254 号順号 9800
- 名古屋地判平成 17 年 11 月 24 日税資 255 号順号 10207
- 広島地判平成 19 年 5 月 9 日税資 257 号順号 10707
- 東京地判平成 19 年 6 月 22 日訟月 54 卷 9 号 2130 頁
- 東京地判平成 24 年 9 月 21 日税資 262 号順号 12043
- 東京地判平成 26 年 5 月 21 日判夕 1412 号 296 頁
- 東京地判平成 30 年 1 月 23 日税資 268 号順号 13115

法人税における無償取引規定

—収益認識の理論的根拠の明確化—

柳井 浩

論文要旨

1 論文の目的

本論文の対象は、法人税法第 22 条第 2 項である。本論文の目的は、法人税における無償取引に係る収益認識の理論的根拠を明確にすることである。

2 論文の構成

- 第 1 章 序論
- 第 2 章 無償取引規定の概要
- 第 3 章 清水惣事件控訴審判決までの裁判の分析
- 第 4 章 清水惣事件控訴審判決の分析
- 第 5 章 適正所得算出説の優位性と問題点
- 第 6 章 清水惣事件控訴審判決後における裁判の分析
- 第 7 章 結論
- 付 論 平成 30 年度税制改正の評価

3 論文の概要

- 第 2 章 本論文における「無償取引」を明確にした上で、清水惣事件控訴審判決前における無償取引に係る収益認識の根拠としての学説を確認する。
- 第 3 章 旧法人税法下における無償取引に関する裁判についての分析を行う。
- 第 4 章 無償取引に関する規定の分岐点とも言える清水惣事件控訴審判決の整理を行い、控訴審以後に繋がる問題点を抽出する。
- 第 5 章 適正所得算出説の優位性を明確にするとともに問題点についても考察を行う。
- 第 6 章 現行の法人税法下における無償取引に関する裁判の分析を行い、適正所得算出説の優位性と問題点がどのように影響しているかを把握する。
- 第 7 章 前章までの議論を総括し、結論を述べると共に今後の展望を示す。
- 付 論 平成 30 年度税制改正のうち無償取引に関する規定がどのように整備されたのかを確認する。

4 結論

本論文の目的は、法人税における無償取引に係る収益認識の理論的根拠を明確にすることであった。当該目的に対する結論は以下の通りである。

無償取引に対する課税根拠は、商法の時価主義（時価以下主義）に基づく純資産増加説が基礎となり、値上がり益に対して収益を認識するキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）が考えられた。また、値上がり益のような実体的利益の無い役務の無償提供に対応するためには、受け取る側の資産価値に基づいて収益を認識する同一価値移転説が考えられた。

昭和37年に商法が財産計算思考から損益計算思考（取得原価主義）に移行した際、法人税法は変化し、昭和40年度法人税法全文改正によって設けられた法人税法第25条第1項によって値上り益が所得に影響しないよう改正された。しかし、同時に設けられた現行の法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定は、商法の計算規定とは明らかに異なるものであるにも拘わらず、確認的規定（改正以前からの税務の取扱いを踏襲したもの）という理由により法文化されることとなった。同改正時に当時の立案担当者によって説明されたのが有償取引同視説（二段階説）である。しかし、この学説の前提となった「法人が他の者と取引を行なう場合、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税する。」という考え方は、上記の「確認的規定」と共に当然とは言えないものであった。

その後、清水惣事件控訴審判決を契機に同条同項の無償取引に関する規定をどのように解釈すべきかという学術論争が起こり、その論争の中から適正所得算出説が提唱された。同説で金子宏は、無償取引に関する規定は「確認的規定ではなく、無償取引の場合にも収益が生ずることを擬制した創設的規定である。」と述べた。同説は、損益計算思考へと変わった商法の規定にも対応し得る考え方であった。

近年においては、適正所得算出説を応用した考え方によって説明がなされた南西通商事件上告審判決以後、同判決と同様の内容による判示が多く見られるようになった。しかし、資産の無償譲渡に限っては、損益計算思考へと移行した現行の法人税法下での裁判においても実体的利益が存在しているものとするキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）による説明も継続して用いられている。

したがって、適正所得算出説は他の学説に対し完全に優位性を示したとは言えないのであるが、「課税公平の見地」という言わば課税の基本理念のような考え方が前提となっているため、抽象的で幅があり、全ての無償取引に対応し得る統一的説明とされ、学説上、有力な考え方とされている。

本論文は清水惣事件控訴審判決を「無償取引に関する規定における分岐点」と捉えて考察を行った。しかし、実際には清水惣事件控訴審判決において様々な問題点が提起され、法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定をどのように解釈すべきかという学術論争に発展し、その論争の中から適正所得算出説が提唱され、これを起点として同規定に係る収益認識の根拠が整理されたということになる。

そして、近年では収益認識の根拠が整理されたことにより、無償取引に関する規定が一般的に認知され、裁判においても租税における法的安定性と予測可能性が有効に作用しているため、無償取引に関する裁判は、収益認識の根拠を主な争点としていた「第一段階」を終え、取引の内容など収益認識以外のことを主な争点とした「第二段階」に突入している。

また、平成30年度税制改正では、具体性に欠けていた法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定が整理され、様々な問題点の解消が行われた。

目次

第1章 序論	1
第2章 無償取引規定の概要	3
第1節 無償取引規定の確認	3
第1項 法人税の所得	3
第2項 益金の範囲	3
第3項 法人税法の全文改正	5
第4項 本論文における無償取引	5
第2節 清水惣事件控訴審前における収益認識の論拠	6
第1項 収益認識論拠の概要	6
第2項 有償取引同視説（二段階説）	7
第3項 キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）	8
第4項 同一価値移転説	10
第5項 三つの論拠の関係性	12
第3節 小括	12
第3章 清水惣事件控訴審までの裁判の分析	14
第1節 旧法人税法下における無償取引裁判の分類	14
第1項 旧法人税法第9条第1項を争点の根拠とする裁判	15
第2項 旧法人税法第9条第3項を争点の根拠とする裁判	16
第3項 同族会社の行為計算否認規定を争点の根拠とする裁判	16
第4項 根拠条文が示されていない裁判	16
第2節 旧法人税法下の無償取引裁判における収益の分析	16
第1項 旧法人税法第9条第1項を争点の根拠とする裁判	16
第2項 その他の裁判	19
第3節 小括	21
第4章 清水惣事件控訴審判決の分析	22
第1節 清水惣事件第一審判決の内容	22
第1項 事案の説明・双方の主張	22
第2項 第一審判決の判示	22
第3項 第一審から控訴審へ	24
第2節 目的	25
第1項 控訴審の分析	25
第2項 目的	25
第3節 判示（一）（無償取引規定の趣旨及び根拠）	26
第1項 益金に算入すべきもの	26
第2項 有償取引同視説	27
第4節 判示（二）（無利息貸付の場合）	28

第 1 項	収益認識の整理	28
第 2 項	収益認識における対価性がある場合	33
第 5 節	判示(三) (寄附金の意義及び適用範囲)	35
第 1 項	寄附金の意義	35
第 2 項	損金算入限度額	37
第 3 項	認定条件	37
第 6 節	判示(四) (確認的規定)	38
第 7 節	判示(五)及び判示(八) (結論)	39
第 1 項	寄附金認定の整理	39
第 2 項	寄附金認定における対価性がある場合	40
第 3 項	結論	41
第 8 節	問題点の抽出	42
第 1 項	清水惣事件控訴審の背景	42
第 2 項	収益認識に関する問題点	43
第 3 項	寄附金認定に関する問題点	45
第 4 項	収益認識と寄附金認定との関係性に関する問題点	47
第 9 節	小括	48
第 5 章	適正所得算出説の優位性と問題点	50
第 1 節	適正所得算出説の優位性	50
第 1 項	三つの論拠の問題点	50
第 2 項	適正所得算出説における第 22 条第 2 項の性格	53
第 3 項	適正所得算出説における第 22 条第 2 項の趣旨及び目的	54
第 4 項	低価取引への対応	54
第 2 節	適正所得算出説の問題点	55
第 1 項	収益の範囲	55
第 2 項	収益の擬制	56
第 3 項	旧法人税法下における裁判への対応	58
第 3 節	小括	59
第 6 章	清水惣事件控訴審判決後における裁判の分析	61
第 1 節	現行法人税法下における無償取引裁判の一覧及び概要	61
第 2 節	現行法人税法下の無償取引裁判における収益認識の分析	63
第 1 項	適正所得算出説の応用	63
第 2 項	キャピタル・ゲイン課税説の継続	65
第 3 項	収益認識の根拠が示されない場合	66
第 3 節	小括	67
第 7 章	結論	69
第 1 節	これまでの検討経過	69
第 2 節	結論	69
第 3 節	今後の展望	74

付論 平成 30 年度税制改正の評価	75
第 1 節 現状における問題点	75
第 2 節 平成 30 年度税制改正	75
第 1 項 平成 30 年度税制改正の概要	75
第 2 項 税制改正後の展望	77

第1章 序論

本論文の対象は、法人税法第22条第2項である。本論文の目的は、法人税における無償取引に係る収益認識の理論的根拠を明確にすることである。

法人税法第21条（各事業年度の所得に対する法人税の課税標準）及び第22条（各事業年度の所得の金額の計算）は、昭和40年度の法人税法全文改正に際して規定されたものであり、法人税法で最も基本的な規定である。すなわち法人税法第21条では、「内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額とする。」旨が規定されている。そして、法人税法第22条では、第1項で「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。」と規定され、第2項で「益金の額に算入すべき金額」、第3項で「損金の額に算入すべき金額」が規定されている。

法人税法第22条第2項の「益金の額に算入すべき金額」は、「別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」と規定されており、「無償による資産の譲渡又は役務の提供」（以下「無償取引¹」という。）が収益の額に含まれることを明確にしている。

しかし、無償取引に関する規定について金子宏は次のように述べている。

その性格、根拠、目的、適用範囲等については、基本的な検討を必要とする問題点が数多く残されている。（中略）常識的に考える限り、無償取引からは収益は生じないように見える（企業会計上も無償取引からは収益は生じないと考えられている）が、この規定はいかなる根拠から無償取引からも収益が生じる旨を定めたのであろうか。（金子, 1983, p.137）

収益認識の根拠について増井良啓は、「学説上は、正常な対価で取引をおこなった者との間の負担の公平を維持するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制したという考え方が有力（適正所得算出説）」（増井, 2016b, p.99）と述べている。しかし、適正所得算出説による説明は、平成5年9月17日宮崎地方裁判所判決²「南西通商事件」第一審で初めて行われたものと思われ、それ以前においては、有償取引同視説（二段階説）、同一価値移転説、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）という異なる根拠によって説明がなされていた。なぜ、これらの学説ではなく適正所得算出説が有力と言われるようになったのであろうか。

¹ 法人税法第22条第2項においては「無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受け」が無償取引に該当するものと解される。しかし、「無償による資産の譲受け」は適正価額の問題はあるものの、収益認識については一般的に認められているため本論文においては考察の対象から除外する。

² 宮崎地方裁判所 平成5年9月17日判決 平4(行ウ)2号・3号 「更正処分取消等請求事件（南西通商事件・第一審）」（Westlaw Japan 【文献番号】1993WLJPCA09170001）

無償取引を巡る裁判例の中で最も重要とされるものが、昭和53年3月30日大阪高等裁判所判決³、いわゆる清水惣事件控訴審判決である。藤曲武美は「無償取引に係る収益の額の認識の論拠、その適用範囲などの基本的論点が提起されており、法人税法22条2項を解釈する上で避けては通れない裁判例である。」(藤曲, 2015, p.146)と述べ、金子宏は「本件は、現行法22条2項の立法趣旨や適用範囲を考えるのにきわめて適切な事件である。」(金子, 1983, p.139)と言及している。また、淵圭吾は「昭和40年改正後の法人税法22条2項については清水惣事件を契機としてかなりの論文・評釈が著された。」(淵, 2010, p.221)と述べ、適正所得算出説を提唱した金子宏の論文もその一つとして挙げている。

本論文は適正所得算出説の提唱の契機となった清水惣事件控訴審判決を中心に据え、それ以前とそれ以後における裁判例と各学説の問題点等を考察し、無償取引に係る収益認識の理論的根拠を明確にする。

清水惣事件控訴審判決の要旨は1から8まで存在しているのであるが、解釈論文の多くは1から5までの要旨のみで解釈を行っている。要旨7及び8には要旨5で述べられた「条件」に対する「結果」が示されている。つまり、多くの先行研究では「結果」を考慮せずに要旨5の趣旨を推察していることになる。このことを受け筆者は判決文全文を精読し筆者なりの解釈を試みることにした。しかし、解釈を行うためには無償取引に関する規定の詳細を理解し、昭和40年度全文改正前の状況を把握しておく必要がある。そのために、先ず第2章では無償取引に関する規定を確認した後、清水惣事件控訴審判決までに示された収益認識に関する学説(有償取引同視説(二段階説)、同一価値移転説、キャピタル・ゲイン課税説(実体的利益存在説))の内容を確認する。次に第3章では全文改正前に行われた17件の無償取引に関する裁判例の判示を分析し、収益認識の根拠を明らかにする。第4章では清水惣事件について、控訴審判決の前提となる第一審判決の内容を確認した後、控訴審判決の判示だけではなく、控訴人、被控訴人の主張を整理する。整理は適正所得算出説の提唱へと繋がる問題点の抽出を出口として行う。そして、第5章では前章で抽出した問題点に対して適正所得算出説がどのように応えたのかを考察し、その優位性を明確にする。また、学説上は有力とされている適正所得算出説の問題点も考察する。第6章では清水惣事件控訴審判決後に行われた17件の無償取引に関する裁判例の判示を分析し、収益認識の根拠を明らかにする。その上で適正所得算出説の優位性、問題点がどのように影響しているのか把握する。第7章においては、前章までの議論を総括し、結論を述べると共に今後の展望を示す。

なお、本論文では付論として平成30年度税制改正を取り上げる。同改正のうち無償取引に関する規定がどのように整備されたのかを確認する。

本論文は、2018年4月1日現在の法令に基づく。

³ 大阪高等裁判所 昭和53年3月30日判決 昭47(行コ)42号「法人税額更正決定取消等請求事件(清水惣事件・控訴審)」(Westlaw Japan【文献番号】1978WLJPCA03300025)

第2章 無償取引規定の概要

本章では、「法人税における無償取引に関する規定」の内容を確認し、本論文における「無償取引」を明確にした上で、清水惣事件控訴審判決前における無償取引に係る収益認識の理論的根拠としての学説を整理する。

第1節 無償取引規定の確認

第1項 法人税の所得

法人税の課税所得計算については、法人税法第22条第1項で「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。」と規定している。同法では「益金」及び「損金」の定義を規定することなく、第2項で「益金の額に算入すべき金額」を、第3項で「損金の額に算入すべき金額」を規定している。

法人の所得について金子宏は次のように説明している。

法人の所得というのは、基本的には法人の利益 (profit) と同義であって、法人の事業活動の成果を意味する。わが国の企業会計では、法人の利益は、損益法、すなわち一定期間の間における収益 (revenue, gross profit) からそれを得るのに必要な費用 (cost, expense) を控除する方法で計算されるが、法人税法22条1項は、それを前提として、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、旨を定めている (収益・費用という言葉の代わりに益金・損金という言葉を用いているのは、企業会計の場合と異なる取扱が多いためである)。したがって、法人税額の計算において、最も基本的な問題は、益金および損金の意義を明らかにすることである (下線は引用者) (金子, 2017, p.320)。

つまり、法人税法における益金の額・損金の額という概念は、企業会計からの借用概念ではなく、法人税法における固有概念といえることができる。

第2項 益金の範囲

法人税法第22条第2項では「益金の額に算入すべき金額」について「別段の定めがあるものを除き、次の①～⑦の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」と例示を用いて示している。

- ① 資産の販売
- ② 有償による資産の譲渡
- ③ 無償による資産の譲渡
- ④ 有償による役務の提供
- ⑤ 無償による役務の提供

⑥ 無償による資産の譲受け

⑦ その他（⑦は例示ではないという考え方もある。）

しかし、昭和40年度の法人税法全文改正時に主税局税制第一課課長補佐であった伊豫田敏雄は同条同項について次のように述べている。

ここに書かれていることは要するに、益金の額に算入すべき金額は資本等取引以外の取引に係る当該事業年度の収益の額とするということであって、資産の販売、有償または無償による資産の譲渡または役務の提供等はいずれも取引の例示であって、非常に重要な意味を持つというものではありません（伊豫田，1965，p.102）。

従って、①から⑥に該当しない場合であっても、資本等取引以外の取引であれば、⑦の「その他」の取引として益金の額に算入されることとなる。

例えば、上記例示の中に「無償による資産の譲受け」（⑥）はあるが、「無償による役務の享受」はないのであるが、藤巻一男は「無償による役務の提供を受けた場合も、文理上、同項の『その他の取引で資本等取引以外のもの』に含まれると解すべきであろう。」（藤巻，2008，p.23）と述べている。

しかし、藤井保憲は「資産の譲受け」と比較して次のように述べている。

役務が無償提供された時に受贈益が生じることは資産の場合と同様であるが、仮にこれを受贈益に計上するとすれば一方で本来支払うべき役務提供の対価（受贈益と同額）を損金に計上する必要があるが生じる。資産は当該年度では損金とならず後年度において損金となるため、受贈益と資産を両建てする必要があるのに対し、役務の場合はその期の損金となることから、両落ちの処理が許されると考えられている（藤井，2005，p.21）。

つまり、「無償による役務の享受」については、収益を計上しても同額の損金が生じるため課税所得は変わらないこととなる。また、債務超過状態で評価額が0（ゼロ）の法人の株式を贈与された場合、「無償による資産の譲受け」（⑥）には該当するが、評価額が0であるため収益は認識されず、やはり課税所得は変わらない。これらの場合、課税庁側による更正処分の必要はないし、裁判になることも有り得ないということになる。

上記の例を整理すると、①から⑥に該当しないからと言って法人税法第22条第2項の規定に該当しないとは言えず、①から⑥に該当するからと言って同条同項の規定を適用しなければならないということも言えない。「該当する」かどうかと「適用する」かどうかは「別の話」ということになる。つまり、別段の定めのない資本等取引以外の取引は、全て同条同項の規定に該当するのであるが、「収益を認識する必要があるかどうか」という基準によって同条同項の規定を適用するかどうかの判断がなされる。従って、規定としては「無限定」となるが、適用範囲は「限定」

されることとなる。

第3項 法人税法の全文改正

法人税法第22条は、昭和40年度の法人税法全文改正によって創設されたものである。改正の趣旨について当時の立案担当者であり、大蔵省の税制第一課に所属していた吉牟田勲は次のように説明している。

この規定は、各事業年度の所得に対する法人税の課税標準である「各事業年度の所得の金額の計算」についての原則規定である。

今回の規定は、式で表せば、次のようになる。

$$\begin{array}{l} \text{各事業年度の} \\ \text{所得の金額} \end{array} = \text{当該事業年度の益金の額} - \text{当該事業年度の損金の額}$$

従来、この点については、旧法第9条において「内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による。」旨規定されていたが、それでは、抽象的に過ぎ明確を欠いていたと考えられるので今回、22条全体で収益、原価、費用、損失等といったものと関連づけて規定することとしたものである。この第22条は、規定の明確化を旨として新たに設けたものであって、これにより従来行われていた所得計算の原則を変更するつもりはなく、また、これにより、納税者が不利になるようなおそれはないと考える（下線は引用者）（吉牟田，1965，p.139）。

上記下線部分は、一般的に「確認的規定」と呼ばれている⁴。つまり、法人税法第22条は、改正以前からの税務の取扱いを踏襲した規定であることを述べている。しかし、無償取引に関する規定については、収益の額とすることを改めて明示した「創設的規定」であるとする考え方⁵も存在している。

第4項 本論文における無償取引

「無償取引」については、第1章（序論）において定義しているが、前項までの内容を踏まえて改めて確認しておく。伊藤雄二は無償取引を「無償契約に基づいて行われる取引を無償取引と捉え、取引当事者の一方が他方に金銭その他の資産や役務などの経済的価値を移転するにもかかわらず、それに対する対価を授受しないことで他方と合意している取引」（伊藤，2005，p.70）と説明している。法人税法第22条第2項で例示している取引の中では、「無償による資産の譲渡」、「無償による役務の提供」、「無償による資産の譲受け」が該当する。

このうち「無償による資産の譲受け」について中村利雄は、「無償による資産の

⁴ 「この吉牟田教授の所説について注目されるのは、（中略）無償取引に関する規定を含めて、22条全体が確認的規定としてとらえられていることである。」（金子，1983，p.138）

⁵ 「現行法人税法22条2項の規定は、確認的規定ではなく、無償取引の場合にも通常の対価相当額の収益が生ずることを擬制した一種のみなし規定であり、創設的規定である。」（金子，1983，p.156）

譲渡」、「無償による役務の提供」と比較し、次のように述べている。

無償による資産の譲渡等の場合には、まず収益の額を確定した後にその処分が決定されるのに対し、無償による資産の譲受けの場合には、まず当該資産の受入価額（取得価額）を確定した後にこれに対応する収益（受贈益）が把握される関係にあり、従って、無償取得資産の取得価額が右規定により確定すれば、自動的に資産の無償譲受けによる収益が把握されることとなる（中村，1977，p.226）。

実際の裁判においては、有利発行による有価証券の取得など「低額による資産の譲受け」に関する事案が存在している。しかし、「低額による資産の譲受け」に関する裁判では、中村が述べているように取引価額が受入価額（適正価額）を下回っているかどうかということが争点となっており、収益の認識については、下回っていれば自動的に把握されるため争点にはなっていない。

また、実際の裁判においては「低額による資産の譲渡」、「低額による役務の提供」に関する事案も存在し、法人税法第22条第2項による収益の認識が行われている。従って、収益認識の根拠が示されない「資産の譲受け」については考察の対象から除外し、「無償による資産の譲渡」、「低額による資産の譲渡」、「無償による役務の提供」、「低額による役務の提供」を本論文における「無償取引」と定め、収益認識の根拠に関する考察を進めることとする。

第2節 清水惣事件控訴審前における収益認識の論拠

第1項 収益認識論拠の概要

清永敬次は、無償取引に関する規定について、次のように述べている。

無償の資産譲渡又は役務提供によつて譲渡人又は提供者になぜ収益が生ずるとみることができるかという点について疑問が提示されるのは、譲渡人又は提供者にとって無償の資産譲渡又は役務提供は、資産の喪失又は例えば利息を取得しないという形で、喪失を蒙っているこそすれ、なにも利益を得ているわけではないという、いわば常識的な考え方が背景になっていることは明らかである。本来、「収益」の語は、利益を収めるという意味であり、そのことから利益を得ていないのに「収益」が生ずるとするのは著だ理解しがたいことである（清永，1978，p.4）。

清永は、上記のように「無償取引によって、なぜ収益が認識されるのか」という疑問が存在していることを明らかにしている。

無償取引に係る収益認識の根拠は、法人税法第22条第2項で根幹的に規定されているのであるが、この根拠は具体性に欠けている。また、同条同項における無償取引に関する規定は、対象となる範囲、課税時期、適正な価額等についても明確にし

ていない。そのため、納税者側と課税庁側で解釈の違いが発生し裁判が行われることがある。無償取引に関する裁判が行われた場合、判示の中で収益認識の根拠についての具体的な説明が行われる場合がある。

従って、無償取引に係る収益認識の根拠は、無償取引に関する裁判で説明された論拠や裁判の判示から整理された学説が中心となる。しかし、学説の中には立法当局者から示された論拠も存在している。先ず、その論拠を整理する。

第2項 有償取引同視説（二段階説）

1 内容

有償取引同視説（二段階説）は、無償による資産の譲渡又は役務の提供があった場合には、まず通常の対価相当額で取引を行ったものとし、次いで收受した対価相当額を相手方に贈与したとみる考え方である（藤巻，2008，p.18）。

上記の考え方について清永敬次は「有償取引同視説」と呼び、金子宏は「二段階説」と呼んだ。この二つの説には相違はないと考えられている。

2 裁判例

清水惣事件控訴審判決は、親会社の子会社に対する無利息融資について、法人税法第22条第2項、同法第37条の適用があるか否かが問題となった事案である。その判示は次の通りである。

（判示） 資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的にみた場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によつて得た代償を無償で給付したのと同じであるところから、担税力を示すものとみて、法22条2項はこれを収益発生事由として規定したものと考えられる。

3 説明

有償取引同視説（二段階説）は、昭和40年度の法人税法全文改正当時に立案担当者であり、大蔵省の税制第一課に所属していた吉牟田勲が、改正税法詳解の中の「無償による資産の譲渡と資産の譲受け」という見出しの部分で説明したものである。その内容は次の通りである。

法人が他の者と取引を行なう場合、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税するというのが現在の法人税の原則的な考え方である。例えば資産の贈与を受けた者については、当然その資産の時価に相当する所得があったものと認められている。資産の贈与（無償の譲渡）を行なった法人も、その資産の時価を認識してこれを贈与するものであって、この贈与は資産を有償で譲渡してその時価に相当する対価を金銭で受取り、直ちにこの金銭を贈与したと何れと同等変るところがなく、この場合はその資産の譲渡により収益が生ずるわけであるから、これと全く同じように贈与

したときにその時価に相当する収益が実現したと認められるので、これを益金とし課税することが妥当であると考えられるのである（下線は引用者）（吉牟田，1965，p.140）。

上記のように有償取引同視説（二段階説）は、昭和40年度法人税法全文改正時に立案担当者によって説明されたものであるため、筆者が調べた限り、同改正後の無償取引に関する裁判では用いられているが、同改正前の無償取引に関する裁判では用いられていない⁶。従って、この論拠は同改正によって設けられた法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定を説明するために述べられたものであると考えてもよいのではないだろうか。

第3項 キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）

1 内容

キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）は、帳簿価額と時価との差額である未計上の値上がり益（キャピタル・ゲイン）を、その利益が流出する際に益金として顕現させるという考え方である（藤巻，2008，p.18）。

2 裁判例

相互タクシー事件最高裁判所判決⁷は、株式につき、その名義書替ないし第三者指名権の行使により、新株引受権を行使させたことは、新株引受権の無償譲渡であり、新株プレミアム合計額の益金が生じるものとした事案である。その判示は次の通りである。

（判示） 被上告会社の前叙の行為の実体を右のように解するならば、その移転の対象となった経済的利益は、いわば同社所有の増資会社株式について生じる新株プレミアムから構成されるものとみられ、その利益の移転は、同社所有の増資会社株式の値上り部分（同社の取得した第三者指名権も株式の増価部分と同視して妨げない。）の価値の社外流出を意味するものといえる。そこで、これら株式の値上りが被上告会社の右株式の取得価額（記帳価額）を上回るものがあるならば、その部分は同社の未計上の資産であり、前叙の行為により移転する経済的利益の全部または一部は、かかる未計上の資産から成ることが考えられる。そうであるとすれば、かかる未計上の資産の社外流出は、その流出の限度において隠れていた資産価値を表現すること

⁶ 旧法人税法下の裁判で「原告が訴外会社に対し本件土地・建物を無償で使用させていたことは、即ち原告が当然に享受し得べき経済的利益たる本件土地・建物の賃貸料相当額を無償で訴外会社に授与していたことを意味し…」と同様の意義を有しているものの二段階の取引を明示していない裁判は存在しているが、当該裁判は吉牟田の発言後に行われたものである。金沢地方裁判所昭和46年2月19日判決 昭42(行ウ)4号 「課税処分取消請求事件」（Westlaw Japan 【文献番号】1971WLJPCA02190010）

⁷ 最高裁判所第二小法廷 昭和41年6月24日判決 昭37(オ)255号 「申告所得更正決定取消請求事件（相互タクシー事件・上告審）」（Westlaw Japan 【文献番号】1966WLJPCA06240004）

であるから、右社外流出にあたって、これに適正な価額を付して同社の資産に計上し、流出すべき資産価値の存在とその価額とを確定することは、同社の資産の増減を明確に把握するため当然必要な措置であり、このような隠れていた資産価値の計上は、当該事業年度において資産を増加し、その増加資産額に相当する益金を顕現するものといわなければならない。そしてこのことは、社外流出の資産に対し代金の受入れその他資産の増加をきたすべき反対給付を伴うと否とにかかわらない（下線は引用者）。

3 説明

清永敬次は、キャピタル・ゲイン課税説の趣旨を次のように説明している。

特に資産の無償譲渡の場合について述べられているものであるが、法人税法22条2項の規定を所得税法40条及び59条に対応する規定とみ、時価で資産を譲渡した者との間の負担の公平を図り、資産の所有期間中のキャピタル・ゲインに対する課税の無限の延期を防止するため、未実現の利得に対して課税しようとするものと理解する考え方がある。

これによれば、法22条2項の資産の無償譲渡に関する規定は、当該資産についてすでに発生している利益（キャピタル・ゲイン）を、譲渡に際していわば顕在化するための規定である、ととらえられることになる（清永、1978, p.4）。

清永は、法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定は、課税公平の見地から未実現の利得を譲渡に際して顕在化するための規定であると説明している。そして、その妥当性と問題点について次のように述べている。

キャピタル・ゲイン課税説は、資産についてすでに発生している利益（値上り利益）が存し、それを譲渡に際し表面化するにすぎないととらえるものであるから、上のような常識的な疑問⁸に対する答えを用意するものである、といつていいであろう。資産の無償譲渡は、譲渡人にとってその価値の喪失（それは帳簿価額によつて測定される）を意味することはいうまでもないが、同時にその資産についてはすでにキャピタル・ゲインが発生しているのであるから、決して利益のないのに収益の計上を求めるものではない。しかし、このような考え方は、役務の無償提供の場合にあてはまらないことは確かである。例えば、無利息融資の場合に、当該資産（金銭）になんらかの利益（課税の関係ではまだ利益として顕在化していないものでなければならない）がすでに発生しているなどと論ずることができないのは明らかであるからである。したがって、無償譲渡についてはキャピタ

⁸ 第1項（概要）参照

ル・ゲイン課税説で理解しえても、役務の無償提供の場合については別の説明の仕方を用意しておかなければならないことになる（下線は引用者）
（清永，1978，pp.4-5）。

清永の説明によれば、値上がり益（キャピタル・ゲイン）が発生している資産については、既に実体的利益が存在しており、実体的利益が存在しているのであれば、その利益に対する課税を繰り延べることなく、流出の段階で認識し課税するという考え方であると述べている。そして、キャピタル・ゲイン課税説は「役務の無償提供」には対応しないという問題点も指摘している。

本論文の中心課題である清水惣事件控訴審について藤曲武美は次のように述べている。

本判決では、無償取引について収益の額を認識する論拠として二段階説と同一価値移転説の2つを挙げている。これは、キャピタル・ゲイン課税説は、資産の譲渡についての説明には当てはまるが、本裁判例の無利息融資のような「無償による役務の提供」の説明には当てはまらないため、本判決では触れなかったものと考えられる（藤曲，2015，p.151）。

上記のように、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）は「無償による役務の提供」には対応しないという考え方があり、実際の裁判においても「無償又は低額による資産の譲渡」に係る裁判以外では用いられていない。

第4項 同一価値移転説

1 内容

同一価値移転説は、無償取引の場合に通常対価に相当する額が一方の当事者から他方の当事者に移転することをもって収益発生根拠とみる考え方である（藤巻，2008，p.17）。

2 裁判例

京都証券取引所事件の第一審判決⁹は、株主に対する無利息融資が行われた事案について、利息相当額を益金に加算した増額更正処分を是認した。その判示は次の通りである。

（判示）原告が金融業を営む会社である事実からして認められる原告の唯一の収入源は貸付金の利息である事実、当事者間に争のない原告の貸付金には通常日歩二銭六厘の割合による利息を付していた事実、前示のように、原告の増資新株引受人であつた各証券業者に対し、その増資払込金の返済資金にあて

⁹ 大阪地方裁判所 昭和31年7月30日判決 昭28(行)83号「不当課税取消請求事件（京都証券取引所事件・第一審）」（Westlaw Japan 【文献番号】1956WLJPCA07300004）

るため貸付をしたものである事実を総合すると、原告としては本件貸付金についても右の割合による利息を付するのが当然であるのに、右のような特別の事情から利息を付さないこととしたものであるから、法人税法上は原告は前記行為により右貸付金に対する前記割合による利息相当額の利益を債務者である各証券業者に無償で給付したものと解するを相当とする。蓋し右のような特別の事情の下になされた利息を付さない貸借において、原告の前記行為により原告は当然得べき右利息相当額の利益を失うに反し、各証券業者は右利息相当額の支払を免れ、同額の利益を得ることとなるから、これを実質的に見ると右原告の行為に基因して、原告から各証券業者に右利息相当額の価値の移転があつたものとしなければならないからである（下線は引用者）。

3 説明

清永敬次は「同一価値移転説」と呼び、次のように説明している。

無利息融資の場合、利息相当分の利益が貸主から借主に移転することになるといつているのである。（中略）すなわち、無利息融資は利息相当分が貸主から借主に移転することにほかならない以上、これに見合う利息収益がすでに貸主の側に存在していなければならない。ある額の価値をBがAから受け取つたとすれば、同一額の価値が論理的にはAに事前に存在していなければならない。同一額の価値がAに存在しているというためには、同一額の価値がAに収益として発生しているとしなければならない（清永，1978, pp.3-4）。

上記のように同一価値移転説は、資産の譲渡又は役務の提供を受ける側からその資産又は役務の価値を認識する考え方である。

しかし、同一価値移転説は、筆者が調べた限り、実際の裁判においては「役務の提供（無利息貸付・不動産の無償賃貸）」に係る裁判以外では用いられていない。これは資産の譲渡の場合、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）による説明の方がより合理的であったため、敢えて用いなかっただのではないだろうか。

また、前項で記したように、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）は「無償による役務の提供」には対応しないとされているため、清永が述べているように「無償による役務の提供」に対応する説明として同一価値移転説が考えられたということもあるのかもしれない。

なお、上記裁判例の京都証券取引所事件は、その後の控訴審判決において原判決が取り消され、課税庁側の主張が否認されており、「無利息貸付」に関する議論は、後述する清水惣事件の第一審判決及び控訴審判決へと引き継がれていくこととなる。

第5項 三つの論拠の関係性

有償取引同視説（二段階説）、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）、同一価値移転説の関係性について岡村忠生は次のように述べている。

ある意味では、これら三つは法人税法 22 条 2 項の適用によって無償取引から収益が生ずるという結論を、幾つかの角度から説明しているにすぎず、お互いに対立する関係にはないともいえよう。三つの考え方は、一つの結論を、何に着眼して説明するか、つまり、譲渡人、又は譲受人、あるいは、移転された資産自体について発生したキャピタル・ゲインの、いずれに着眼して説明するかという、説明の仕方の違いにすぎないともいえるかもしれない。（岡村, 1987b, p.4）

岡村は、三つの論拠は対立するものではなく、着眼の仕方の違いに過ぎないと説明している。また、清永敬次は、判決における議論について「ある場合にはそのうちの一つが、ある場合にはそのうちの二つ以上が用いられて、法 22 条 2 項の規定の説明がなされていると思われる。」（清永, 1978, p.4）と述べている。つまり、三つの論拠は併用が可能であり「使用する状況に応じて使い分けるべきもの」と考えることが出来る。

第3節 小括

本章第1節では、本論文の主題である「法人税における無償取引に関する規定」の内容について確認を行った。「無償取引に関する規定」とは、昭和 40 年度法人税法全文改正によって設けられた法人税法第 22 条第 2 項の規定中「無償取引」に係る部分である。すなわち「別段の定めがあるものを除き、無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る収益の額は所得の金額の計算上益金の額に算入する。」という内容である。

同規定には「その他の取引」が含まれているため、収益の射程（無償取引の範囲）は無限定であると考えられた。しかし、本論文の目的は収益認識の根拠に関するものであるため、同規定で例示されている取引のうち収益認識について問題となる「無償（又は低額）による資産の譲渡及び役務の提供」のみを本論文における無償取引と定義し、考察を行うこととした。

本章第2節では、清水惣事件控訴審の時ににおける無償取引に係る収益認識の理論的根拠としての学説を整理した。

清水惣事件控訴審の時には、無償取引に係る収益認識の根拠として有償取引同視説（二段階説）、同一価値移転説、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）の三つの理論的根拠が存在していた。

本章第2節第5項で記したように、三つの学説は対立するものではなく、用途によって使い分けられるものであるため、各々の裁判の内容によって一つ、あるいは複数の学説が選択され用いられていたということになる。本章第2節第2項から第

4項の整理結果から具体的に示すと、「資産の譲渡」についてはキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）によって、「役務の提供」については同一価値移転説によって説明がなされていた。そして、昭和40年度法人税法全文改正以降の裁判においては、法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定を説明するため、有償取引同視説（二段階説）が上記の二説と併用して用いられていた。

第3章 清水惣事件控訴審までの裁判の分析

昭和40年度法人税法全文改正前の法人税法（以下、「旧法人税法」という。）の下では現行の法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定が存在していなかったため、無償取引に関する裁判は様々な規定に基づき行われていた。本章では、旧法人税法下における無償取引に関する裁判についての分析を行う。

第1節 旧法人税法下における無償取引裁判の分類

本章で分析を行う旧法人税法下における裁判の一覧は、表3-1の通りである。また、本章で用いる旧法人税法及び旧法人税基本通達（旧昭和25年直法1-100）は、表3-2の通りである。

表3-1. 旧法人税法下における無償取引に関する裁判¹⁰

番号	裁判番号	裁判年月日	事件番号	納税義務者	内容	根拠条文	収益認識に関する根拠
			審級関係	Westlaw Japan【文献番号】		主な争点	
		裁判所名	事件名				
①	①	昭和35年12月21日	昭32(行)61号 (第一審)	株式会社屋百貨店 1960WLJPCA12210009	代表者への無利息貸付	旧31条の3	収益認識の根拠は示されていない
		東京地方裁判所	法人税審査決定取消請求事件			同族会社行為計算否認	
②	②	昭和37年2月9日	昭33(行)10号 (第一審)	有 菊 屋 1962WLJPCA02090002	代表者への無利息貸付	旧31条の3	収益認識の根拠は示されていない
		福島地方裁判所	更正決定取消等請求事件			同族会社行為計算否認	
③	③	昭和38年3月30日	昭33(行)50号 (第一審)	薦屋製糖株式会社 1963WLJPCA03300007	関連会社への資産の低額譲渡	旧9条3項	収益認識の根拠は示されていない
		大阪地方裁判所	法人税審査決定等取消請求事件			適正な価額	
④	④	昭和31年7月30日	昭28(行)83号 (第一審)	京都有価証券金融株式会社 1956WLJPCA07300004	株主に対する無利息貸付	旧9条1項	同一価値移転説
		大阪地方裁判所	不当課税取消請求事件			収益の認識	
④	⑤	昭和39年9月24日	昭31(ネ)1037号 (控訴審)	同上 1964WLJPCA09240006	同上	同上	課税庁側の主張は認められず
		大阪高等裁判所	不当課税取消請求控訴事件			同上	
⑤	⑥	昭和38年9月14日	昭37(行)16号 (第一審)	大月土地建物株式会社 1963WLJPCA09140007	代表取締役に対する無利息貸付	条文不記載	収益認識の根拠は示されていない
		名古屋地方裁判所	法人税等の更正決定取消等請求事件			役員賞与等	
⑥	⑦	昭和39年12月25日	昭36(行)7号 (第一審)	医療法人仁心会 1964WLJPCA12250013	理事長に対する無利息貸付	条文不記載	収益認識の根拠は示されていない
		熊本地方裁判所	法人税更正決定取消請求事件			役員賞与等	
⑦	⑧	昭和38年1月16日	昭36(行)8号 (第一審)	株式会社まからずや洋品店 1963WLJPCA01160004	法人代表者への借地権の無償譲渡	旧9条3項	収益認識の根拠は示されていない
		神戸地方裁判所	再更正処分取消請求事件			適正な価額	
⑦	⑨	昭和43年6月27日	昭38(ネ)353号 (控訴審)	同上 1968WLJPCA06271005	同上	同上	同上
		大阪高等裁判所	再更正処分取消請求控訴事件			同上	
⑩	⑩	昭和31年4月16日	昭28(行)15号 (第一審)	相互タクシー株式会社 1956WLJPCA04160001	役員への新株引受権の無償譲渡	旧9条1項	収益認識の根拠は示されていない
		大阪地方裁判所	申告所得更正決定取消事件			取引の内容	

¹⁰ 本論文において考察の対象外とした「資産の譲受け」に関する裁判を除く。また、益金が計上されていない無償取引に関する裁判及び国税不服審判所における裁決については省略する。

⑧	⑪	昭和36年11月29日	昭31(ネ)501号	同上	同上	同上	課税庁側の主張は認められず
		大阪高等裁判所	(控訴審)	1961WLJPCA11290019			
				申告所得更正決定取消請求控訴事件			
	⑫	昭和41年6月24日	昭31(オ)255号	同上	同上	同上	キャピタル・ゲイン課税説
		最高裁第二小法廷	(上告審)	1966WLJPCA06240004			
				申告所得更正決定取消請求事件			
⑬	昭和43年12月16日	昭41(行コ)91号	同上	同上	同上	収益認識の根拠は示されていない	
	大阪高等裁判所	(差戻控訴審)	1968WLJPCA12160007				
			申告所得更正決定取消請求控訴事件				
⑨	⑭	昭和43年12月24日	昭41(行ウ)10号	㈱日本プレス製作所	代表者への不動産の低額譲渡	旧30条1項 同族会社行為計算否認	収益認識の根拠は示されていない
		広島地方裁判所	(第一審)	1968WLJPCA12246004			
⑩	⑮	昭和46年2月19日	昭42(行ウ)4号	㈱片山津レイクホテル	同族会社への土地建物の無償賃貸	条文不記載 同族会社行為計算否認	収益認識の根拠は示されていない
		金沢地方裁判所	(第一審)	1971WLJPCA02190010			
⑪	⑯	昭和46年5月13日	昭39(行ウ)21号	㈱広島タクシー	タクシー営業権の無償譲渡	旧9条3項 取引の内容	収益認識の根拠は示されていない
		広島地方裁判所	(第一審)	1971WLJPCA05130003			
⑫	⑰	昭和53年5月25日	昭42(行ウ)30号	㈱寿屋	役員への借地権の低額譲渡	旧9条1項 収益の認識	キャピタル・ゲイン課税説
		広島地方裁判所	(第一審)	1978WLJPCA05250013			

Westlaw Japan のデータを基に筆者が作成

表3-2. 旧法人税法及び旧法人税基本通達一覧

条文(通達)番号	条文又は通達の内容
第9条第1項	内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による。
第9条第3項	法人が各事業年度においてなした寄附金のうち、命令で定めるところにより計算した金額を超える部分の金額は、第1項の所得の計算上これを損金に算入しない。
第31条の3第1項 (昭和37年4月以降は第30条第1項)	政府は、(中略 ※) 更正又は決定をなす場合において、同族会社の行為又は計算でこれを容認した場合において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であるときは、その行為又は計算にかかわらず、政府の認めるところにより、当該法人の課税標準若しくは欠損金額又は法人税額を計算することができる。
通達51	総益金とは、法令により別段の定めのあるものの外、資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう。
通達52	総損金とは、法令により別段の定めのあるものの外、資本の払戻又は利益の処分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いう。
通達77	法人が有する資産を著しく低い価額で譲渡した場合には、当該譲渡価額とそのときにおける当該資産の価額との差額に相当する金額を相手方に贈与したものと認められるときは、当該差額に相当する金額は、これを寄附金として取扱うものとする。

※ 中略は、旧法人税法又は旧国税通則法の更正又は決定に関する条文番号。

旧法人税法及び旧法人税基本通達を基に筆者が作成

第1項 旧法人税法第9条第1項を争点の根拠とする裁判

旧法人税法第9条第1項及び通達51に基づき、益金の認識のみを争点とした裁判で表3-1のうち④「京都証券取引所事件」、⑧「相互タクシー事件」及び⑫の

事案が該当する。

これらの裁判の判示においては次項の「9条3項」という文言は使われておらず、相対する損金については考慮されていない。また、課税所得の計算も更正前所得に認識された益金の額を加算するのみであった。⑧及び⑫の事案においては、相対する損金が全額損金不算入となる役員賞与又は過大な役員報酬であり、④の事案は株主への無利息貸付であったため、利益処分（株主配当金）が相対するものとされたため、相対する損金が考慮されなくても問題にはならなかった。

第2項 旧法人税法第9条第3項を争点の根拠とする裁判

旧法人税法第9条第3項及び通達77に基づき、寄附金の認定のみを争点とした裁判で表3-1のうち③「蔦屋製糖事件」、⑦「まからずや事件」及び⑩の事案が該当する。

これらの裁判の判示においては前項の「9条1項」という文言は使われておらず、益金の認識については考慮されていない。また、課税所得の計算も、更正前所得に寄附金の損金算入限度超過額を加算するのみであった。

旧法人税法第9条第3項を争点の根拠とする裁判は、上記のように益金の認識が行われておらず、判示で益金認識の根拠は示されていないため、本論文においては考察の対象から除くこととなる。

第3項 同族会社の行為計算否認規定を争点の根拠とする裁判

旧法人税法第31条の3第1項（昭和37年4月以降は第30条第1項）を争点の根拠とする裁判で表3-1のうち①、②、⑨の事案が該当する。

これらの裁判の場合、納税義務者たる法人が法人税法上の同族会社であることが前提条件となる。また、取引の内容が法人代表者への無利息貸付又は法人代表者への不動産の低額譲渡であったため、行為又は計算否認の対象は、役員賞与又は過大な役員報酬となっている。

第4項 根拠条文が示されていない裁判

判示において根拠条文が示されていない裁判で表3-1のうち⑤、⑥、⑩の事案が該当する。これらの裁判のうち、⑤、⑥の事案は、前項の同族会社の行為計算否認規定を争点の根拠とする裁判と同様に取引の内容が法人代表者への無利息貸付であり、否認事項は役員賞与又は過大な役員報酬となっている。⑩の事案は、同族会社による賃貸料相当額の無償の供与（寄附金とは述べていない。）であり、根拠条文は示されていないが、実質的には同族会社の行為計算否認規定によるものであると思われる。

第2節 旧法人税法下の無償取引裁判における収益の分析

第1項 旧法人税法第9条第1項を争点の根拠とする裁判

前節において第1項（旧法人税法第9条第1項を争点の根拠とする裁判）に分類

した事案のうち、⑧、⑫の事案は「無償又は低額による資産の譲渡」に係るものであり、④の事案は「無償による役務の提供¹¹⁾」に係るものである。収益認識の根拠は、無償又は低額による資産の譲渡（⑧の最高裁判決、⑫の事案）においてはキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）、無償による役務の提供（④の第一審判決）においては同一価値移転説によって説明がなされている。

なお、⑧の第一審判決及び差戻控訴審判決においては、後述する「純資産増加説」を前提として益金の認識を行っているが、明確な根拠は述べられていない。また、④の控訴審判決及び⑧の控訴審判決においては、原判決が取り消されており、課税庁側の主張は認められていない。

1 キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）の背景

(1) 純資産増加説

前述したように、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）は、帳簿価額と時価との差額である未計上の値上がり益（キャピタル・ゲイン）を、その利益が流出する際に益金として顕現させるという考え方である。

第2章第2節第3項で記した相互タクシー事件最高裁判所判決の判示では「隠れていた資産価値の計上は、当該事業年度において資産を増加し、その増加資産額に相当する益金を顕現する」と述べているが、この説明の根拠は純資産増加説に基づくものであると考えられる。

純資産増加説とは、「所得は『一定期間における純資産増加分』とされ、法人が元手をもって営利目的で事業活動を一定期間行った結果、入手した儲けのことであり、元手とは区別される。元手の増加により純資産が増加しても、その増加した分は儲けではない。」という説明である。

表3-2で示したように旧法人税法下において所得は、「各事業年度の総益金から総損金を控除した金額」（旧法人税法第9条第1項）とされ、総益金は、「資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実」（旧通達51）とされ、総損金は「資本の払戻又は利益の処分以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実」（旧通達52）とされていた。つまり、所得の本質は、法人が一定期間において新たに生み出した儲け（純資産の増加分から純資産の減少分を控除したもの）のことであると考えられており、この考え方は現行法においても基本的に変わっていない。

従って、「資産価値の計上」は当該事業年度における純資産の増加となり、総益金として計上されることとなる。

(2) 資産の評価益

(1) で記した「資産価値の計上」について金子宏は「相互タクシー事件の上告論

¹¹⁾ 「役務の提供」という表現は、昭和40年度の全文改正で設けられた法人税法第22条第2項により示されたものであり、旧法人税法下においては「無利息貸付」など個別の内容によって示されていた。

旨は、資産の無償譲渡から時価相当額の収益を認識する根拠として、資産の無償譲渡に当ってはそれを時価相当額に評価しなおし、評価益を計上しなければならないという考え方を主張しており…」（金子，1983，p.152）と示した上で「資産の評価益については、商法の計算規定と法人税との関係に即して、その取扱いを見る必要がある。」（金子，1983，p.153）と述べている。

そして、これらの関係について金子は、次のように説明している。

商法は、昭和 37 年の改正で損益法の考え方に移行するまで、多少とも財産法の考え方をとってきたのである。（中略）昭和 13 年までは、会社のすべての資産について評価益の計上が認められたし、昭和 13 年以降も、営業用固定資産（株式会社の）を除く会社の資産については評価益の計上が認められてきた。このような商法の規定ないし解釈に依拠して、税務行政庁は、資産の評価益は法人の益金を構成するという解釈をとり、判例・学説もそれを支持してきた（金子，1983，p.153）。

つまり、昭和 37 年までは時価主義又は時価以下主義に基づき、商法の規定だけでなく、税務上も判例・学説においても任意とはいえ資産の評価益の計上が認められていた。圖子善信は「全面的な時価会計の下では毎会計年度にキャピタルゲインが認識されるため、無償譲渡に収益性を認める規定は必要がなかった。」（圖子，2006，p.25）と説明している。つまり、時価会計の下では評価益の計上は一般的に行われていたこととなる。このことがキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）による収益認識の背景であると考えられる。ただし、昭和 37 年の商法改正を受けた昭和 40 年度の法人税法全文改正以後は資産の評価益は認められていない¹²。

2 同一価値移転説の背景

前述したように、同一価値移転説は、無償取引の場合に通常の時価に相当する額が一方の当事者から他方の当事者に移転することをもって収益発生を根拠とみる考え方である。

中村利雄は、資産の譲渡について次のように説明している。

資産の無償譲渡があった場合には、その資産のもつ時価相当額の経済的価値が明らかに譲渡者側から譲受者側に移転があったものと理解されることに基づいているのであり、このことは、とりも直さず、譲渡者側に当該資産について時価相当額の経済的価値の実現があったことを意味し、この実現価値を法人の課税所得の計算上益金の額に算入することの合理的な根拠を示しているものといえる。（中略）その資産のもつ経済的

¹² 現行法人税法第 25 条第 1 項「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増額した場合には、その増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、益金の額に算入しない。」

価値の移転が時価により評価されるということは、他面、企業が資産を無償で取得した場合、その取得価額は、企業会計上も零ではなく取得時の価額（時価）を基礎とすべきものとされており（企業会計原則、貸借対照表原則五のF）、（中略）資産の無償譲渡による収益の額の測定基準は時価を予定していることが明らかとなる（中村, 1977, pp.190-191）。

つまり、資産の譲渡があった場合、資産を譲り受けた側は、公正な評価額（時価）によって資産を計上する¹³。その場合、資産を譲渡した側にも同額（時価）の資産が存在していなければならないこととなり、当該資産の帳簿価額が時価を下回っていれば、差額を益金として計上し増額しておかなければ辻褄が合わないということになる。この考え方が同一価値移転説の背景となる。

上記のように「資産の譲渡」においては、純資産増加説に基づく資産の時価価値について、譲渡した側で捉える考え方がキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）であり、譲渡を受けた側で捉える考え方が同一価値移転説であると言える。

また、中村利雄は「役務の提供」についても「役務の無償提供又は低額提供があった場合には、その役務のもつ時価相当額の経済的価値が提供者から相手方に移転し、これにより当該役務のもつ経済的価値の実現があったものと認められる。」（中村, 1977, p.201）と述べ、役務の無償提供についても、考え方としては資産の無償譲渡と全く同一であると説明している。

第2項 その他の裁判

前節において第2項（旧法人税法第9条第3項を争点の根拠とする裁判）、第3項（同族会社の行為計算否認規定を争点の根拠とする裁判）、第4項（根拠条文が示されていない裁判）に分類した事案については共通する部分が存在している。それは「損金不算入額」について「益金とする」という表現がなされていることである。

第2項に分類した③「蔦屋製糖事件」の判示では「被告北税務署長が、右寄附金のうち損金不算入額を原告の所得を算出するに当り、益金に加算したことに何ら違法の点はない。」（下線は引用者）と述べられている。

第3項に分類した⑨の判示では「実質は利益処分としての役員賞与の性質を有するものと解するのが相当である。したがって差額を益金として計上した被告の処分には、違法は存しない。」（下線は引用者）と述べられている。

第4項に分類した⑤の判示では「経済的利益の供与は過大報酬として損金処理を認めえず、結局利息相当額を益金として計上すべきものである。」（下線は引用者）と述べられている。

¹³ 企業会計原則、貸借対照表原則五のF「贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする。」

上記の表現は、前項で記した純資産増加説に起因するものと考えられる。旧法人税法下では総益金とは「資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実」であり、総損金とは「資本の払戻又は利益の処分以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実」とされていた。従って、「損金不算入」という事実が、どちらに該当するのかを検討した場合、損金の減少 → 利益の増加 → 純資産増加 → 総益金という考え方が成り立つ。

旧法人税法下における「総益金」と「益金」、「総損金」と「損金」の関係について昭和 40 年度の法人税法全文改正時に主税局税制第一課課長補佐であった伊豫田敏雄は次のように説明している。

旧法においては（中略）総益金、総損金という用語が用いられていましたが、他方各個別規定においては、「益金に算入する」、「損金に算入する」と規定されており、この間の関係について議論が多く、一応総益金、総損金はそれぞれ益金または損金の合計概念であるとの解釈が一般的であったようです。しかし、そうすると個別規定においてはむしろ「益金の額とする」、「損金の額とする」と規定する方が適当ではなかったかと考えられます（伊豫田, 1965, p.102）。

上記の伊豫田の説明が昭和 40 年度の法人税法全文改正時に法人税法第 21 条及び第 22 条の内容へと反映したものと考えられる。現行の法人税法においては、「益金の額に算入する」、「益金の額に算入しない」、「損金の額に算入する」、「損金の額に算入しない」と表現されているが、旧法人税法下では「総益金」に含まれるものは「益金」、「総損金」に含まれるものは「損金」と表現されていたものと思われる。

上記の考え方を踏まえ、例示した判示を分析すると次のように考えられる。

未計上の損金が生じた場合、それと同時に同額の益金が生ずる（この時点では所得は変わらない）。しかし、その損金に不算入部分があれば、損金不算入額が所得に加算されることとなる。従って、上記判示にある「益金」は、収益として認識された益金ではなく、「損金不算入額」を「総益金」に含まれる「益金」と表現し、所得に加算したものということになる。

金子宏は、③「蔦屋製糖事件」の判示について「時価と譲渡価額との差額のうち寄付金の損金算入限度を超える部分を所得金額ないし益金に加算した原処分を適法と認めたのであって、低額譲渡からも時価相当額の益金が生ずるという論理を正面から認めたわけではない。」（金子, 1983, p.152）と述べ、同様に同族会社の行為計算否認規定を争点の根拠とする裁判についても「これらの判決は否認規定の適用を認めたものであって、低額譲渡からも時価相当額の収益が生ずることを一般論として承認したものではない¹⁴。」（金子, 1983, p.157）と述べており、上記の解

¹⁴ 無利息融資についても「同族会社の行為・計算の否認規定の適用によって収益を認定したもの

積は妥当とすることができる。

従って、前節において第 2 項、第 3 項、第 4 項に分類した事案は、いずれも法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定のように、収益を認識したものとは言えないこととなる。

第 3 節 小括

本章では、旧法人税法下の裁判における収益認識の分析を行った。旧法人税法下では現行の法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定が存在していなかったため、無償取引に関する裁判は、様々な規定に基づき行われていた。そのため、本章第 1 節では先ず、無償取引に関する裁判について根拠条文（規定）による分類を行った。

本章第 2 節では、第 1 節の分類に基づき各裁判における収益認識の分析を行った。旧法人税法第 9 条第 1 項を争点の根拠とする裁判においては、無償取引のうち資産の譲渡に係る事案についてはキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）により、役務の提供に係る事案については同一価値移転説により説明が行われていた。二つの学説は、時価主義を背景とした純資産増加説を根拠とするものであった。そして、資産（役務）の時価相当額の経済的価値について、譲渡した（提供した）側で捉える考え方がキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）であり、譲渡を受けた（提供を受けた）側で捉える考え方が同一価値移転説であると考えられた。

旧法人税法第 9 条第 1 項を争点の根拠とする裁判以外の裁判においては、「損金不算入額」を「総益金」に含まれる「益金」と表現し、所得に加算したものであると考えられ、現行の法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定と同様の収益を認識したものとは言えないことが判った。また、旧法人税法第 9 条第 1 項を争点の根拠とする裁判のうち、無償による役務の提供に係る「京都証券取引所事件」については、益金の認識を認めた第一審判決が控訴審判決では取り消され、課税庁側の主張は認められなかった。

上記の結果、旧法人税法下においては、旧法人税法第 9 条第 1 項に基づく無償又は低額による資産の譲渡に係る裁判以外では、現行の法人税法第 22 条第 2 項と同様の無償取引に係る収益認識は行われていないことが判った。

前述したように、昭和 40 年度法人税法全文改正によって設けられた法人税法第 22 条の規定については、無償取引に関する規定を含めて「確認的規定」という見解と「創設的規定」とあるという見解が存在している。

上記の結果からすると、法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定は、無償取引のうち資産の譲渡については「改正以前からの税務の取扱いを踏襲した確認的規定」であり、役務の提供については「収益の額とすることを改めて明示した創設的規定」とあると解することができると思われる。

で、無利息融資からも収益が生ずるという一般論を承認したものではない。」(金子, 1983, p.158)と述べている。

第4章 清水惣事件控訴審判決の分析

清水惣事件は、昭和40年度法人税法全文改正という益金の額の通則規定に関する大幅な改正が行われた後、最初の「無償による役務の提供」に係る事案であるとされている。本章では、無償取引に関する規定の分岐点とも言えるこの事案の整理を行い、控訴審以後に繋がる問題点を抽出する。

第1節 清水惣事件第一審判決¹⁵の内容

第1項 事案の説明・双方の主張

1 事案の説明

原告（清水惣株式会社）は、訴外会社（東洋化成工業株式会社）設立1か月後の昭和37年12月1日、訴外会社に対し事業達成を援助する目的で、期間を3年に限り4,000万円を限度として無利息で融資する契約を締結してその融資を行なった。

そして、原告は、法人税の確定申告に際し訴外会社に対する貸付金は無利息融資によるものであるから利息の発生する余地はないものとして、この取引を所得金額に関係させず申告した。原告が行った申告に対し被告（Y税務署長）は、原告が訴外会社は無利息融資したことは、貸付金の対価として通常収受すべき利息相当額の経済的利益を訴外会社は無償供与したことになると認定し、更正処分を行なった。

2 双方の主張

被告（Y税務署長）は、「原告が本件融資を行なうに当たり、これを無利息としたことは、法人税の負担を不当に軽減することを企図したものであり、仮にそうでもないとしても企業としての経済的合理性を全く無視したものであって、法人税の負担を不当に免れる結果となるものというべきである。」と主張した。

被告の主張に対し原告（清水惣株式会社）は、「訴外会社に対する本件無利息融資は、事業活動の一環として行なったもので、不合理不自然なものではなく、まして法人税の負担を不当に回避軽減したものではない。」と主張した。

第2項 第一審判決の判示

(判示)(1) そもそも、原告は訴外会社に対し無利息の約定で本件融資を行なったのであるから、私法上の効力としては、訴外会社に対する利息債権が発生していないことは明らかである。したがって、右私法上の効力をそのまま税法上も是認する時は、原告は訴外会社から法人税法所定の益金となるべき収益を得ていないのであるから、利息相当額につき課税する余地はない筈のもので

¹⁵ 大津地方裁判所 昭和47年12月13日判決 昭41(行ウ)1号、昭42(行ウ)2号 「法人税額更正決定取消等請求事件（清水惣事件・第一審）」（Westlaw Japan 【文献番号】1972WLJPCA12130005）

ある。しかしながら、原告が本件融資をするにあたり無利息としたことが、私法上許された法形式を濫用することにより、租税負担を不当に回避しまたは軽減することが企図されている場合、あるいはこれを意図したものでないとしても、無利息とすることが経済的合理性を全く無視したものであると認められる様な場合には、実質的にみて租税負担の公平の原則に反する結果になるから、右無利息融資行為をいわゆる租税回避行為として、税法上相対的に否認して本来の実情に適合すべき法形式の行為に引き直して、その結果に基づいて課税しうるものと解すべきである（下線は引用者）。

裁判官は先ず、課税するための条件を述べている。しかし、その前段の「法人税法所定の益金となるべき収益を得ていない」という部分について中村利雄は、「本判決は、本件の核心である法人税法第22条第2項について直接の判断を回避し（中略）租税回避行為に当たらないとして結論を導くに至った理論構成には、同条項との関係から問題があり、結論を含めて本判決には賛成できない。」（中村、1977, p.208）と述べており、法人税法第22条第2項の規定を無視したものであるとして批判されている。

（判示）（2）本件口頭弁論に提出された全証拠を検討しても、本件無利息融資が租税負担を不当に回避し、または軽減することを企図してなされたものであることを認めるに足る証拠はない。右認定にかかる事実関係からすれば、原告X会社と訴外会社との間には、訴外会社の業績が伸びれば、原告X会社もそれに伴い訴外会社に対する原材料の納入および訴外会社からの商品の仕入れの量が増加し、それだけ利潤があがるという関係があること、本件無利息融資は、訴外会社が資金難の状況下であり、設立当初の事業年度において若干ながらも欠損を計上していて、融資に対する利息を支払う経済的能力は必ずしも十分ではなかつたため、止むを得ない措置であったことが推認され、本件無利息融資はそれ自体原告の利潤追求のための事業活動といえる。

つまり裁判官は、親会社（原告）による子会社（訴外会社）の支援は、原告の利潤追求のための事業活動の一環であると述べた訳である。

（判示）（3）そうすると、本件無利息融資は、租税負担を不当に回避し、または軽減する意図に出でたものとも、経済的合理性を全く無視したものとも認められないから、租税回避行為にあたるとはいえず、その無利息の約定の私法上の効力を税法上否認すべき理由はないものといわなければならない。

上記のように第一審においては、主たる主張を租税回避行為としたため、利潤追求のための事業活動は租税回避行為には当たらないという結論となった。

第3項 第一審から控訴審へ

中村利雄は清水惣事件の第一審及び控訴審について次のように述べている。

本件は、39年度については昭和40年改正前の旧法人税法、40年度については現行法人税法が適用される事案であったこと及び現行法人税法施行（昭和40年4月1日）後日が浅く、法人税法22条2項を十分消化していなかったこと等のためか、Y税務署長は第一審においては、もっぱら租税回避行為（法132条）を本件利息認定の理由として主張したため、第一審判決は、「本件無利息融資は、租税負担を不当に回避し、または軽減する意図に出たものとも、経済的合理性を全く無視したものとも認められないから、租税回避行為にあたるとはいえず、その無利息の約定の私法上の効力を税法上否認すべき理由はないものといわなければならない。」として、Y税務署長の主張を排斥した。

そこで、Y税務署長は、この判決を不服として控訴し、控訴審においては法人税法22条2項を主体に、あわせて同法132条により更正処分が適法であることを主張した（中村、1978, p.368）。

上記の発言に「控訴審においては法人税法22条2項を主体に…」とある。筆者も清水惣事件控訴審は、法人税法第22条第2項による「収益の認識」を主体とした裁判であると捉えていたのであるが、控訴審の判決文の全文を通してみると、そのようなことは明確には示されていない。

控訴審判決の判示冒頭では、目的として「本件第一、第二処分により、本件無利息融資における利息相当額につき、これを寄付金と認定し、その寄付金損金不算入額に対して課税したことの適否について判断する。」と述べている。

また、控訴人であるY税務署長の主張冒頭では「本件無利息融資に係る利息相当額は、法人税法上の益金を構成するが、この収益は現実には被控訴人の資産として残存せず、寄付金として社外流出しているから、法人税課税所得の計算上、寄付金の損金不算入の限度で益金として計上すべきものである。」と述べている。更に「本件において、被控訴人の主張との関連において主として問題になるのは、本件無利息融資に係る利息相当額が経済的利益の無償の供与等にあたるかどうかと、これが法37条5項（現在においては7項）かつこ内所定のものに該当しないかどうかの二点である。」と述べている。つまり、清水惣事件控訴審の主体は、「寄附金を認定し、その損金不算入額に対して課税を行うこと」である。このことを考慮した上で、上記の中村発言を正確に示すならば「控訴審においては法人税法22条2項の規定を用いた寄附金の認定を主体に…」ということになるのではないだろうか。

上記のように、Y税務署長は主張を大きく転換し、法人税法第22条第2項を含む内容へと変化させ控訴審に臨んだ。しかし、その分析にあたっては、「収益の認識」を主体とした裁判であるという固定観念（または先入観）を捨てておく必要がある。

第2節 目的

第1項 控訴審の分析

控訴審判決の判示は、控訴人（Y税務署長）の主張（以下「主張」という。）に沿う形で示されているため、解釈上の必要から両者を並べて示し、比較しながら考察を行う。また、被控訴人（清水惣株式会社、以下「清水惣」という。）の主張又は反論も必要に応じて示すこととする。

第2項 目的

（判示） 本件第一、第二処分により、本件無利息融資における利息相当額につき、これを寄附金と認定し、その寄附金損金不算入額に対して課税したことの適否について判断する。

（主張） 本件無利息融資に係る利息相当額は、法人税法上の益金を構成するが、この収益は現実には被控訴人の資産として残存せず、寄附金として社外流出しているから、法人税課税所得の計算上、寄附金の損金不算入の限度で益金として計上すべきものである。

両者とも、清水惣事件控訴審の主目的（最終目的）は、「寄附金損金不算入額への課税」であることを明確に述べている¹⁶。

第3章第1節で記したように、旧法人税法下における無償取引に関する裁判では「益金の認識」と「寄附金の認定」は同時には行われていない。

表4-1. 裁判別の目的比較

裁判の区分	裁判の目的	
	益金(収益)の認識	寄附金の認定
旧法人税法第9条第1項に基づく裁判	○	×
旧法人税法第9条第3項に基づく裁判	×	○
清水惣事件控訴審	○	○

データを基に筆者が作成

旧法人税法第9条第3項を争点の根拠とする裁判（寄附金の認定のみを争点とした裁判）は、筆者が調べた限り、無償又は低額による資産の譲渡に係る裁判のみであった。資産の譲渡に係る裁判の場合、資産の値上がり益（キャピタル・ゲイン）が存在しているため、収益の認識を行わなくても資産の適正価額と取引価額（無償の場合には0）との差額を寄附金として認定し、寄附金の損金不算入額を所得に加算することによって税額の算定を行うことができた。また、旧法人税法下では、現

¹⁶（主張）で述べられている「益金」の意味については、第7節第1項で考察する。

行の法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定が存在していなかったため、敢えて収益を認識する必要も無かった。

清水惣事件控訴審は、寄附金の認定を争点とした裁判であるが、役務の無償提供に係る裁判である。役務の無償提供の場合、役務にキャピタル・ゲインが存在しているとは言い難いため、寄附金を認定するためには先ず、収益の認識を行い利息相当額を確定しておかなければならない。

つまり、この裁判における法人税法第 22 条第 2 項による収益の認識は、寄附金を認定し、寄附金損金不算入額への課税を行う裁判の過程の中の第一段階に過ぎないのである。

第 3 節 判示(一) (無償取引規定の趣旨及び根拠)

第 1 項 益金に算入すべきもの

(主張) 法人税法は、各事業年度の所得を法人税の課税の対象とし(法 5 条)、右所得は「当該事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額とする」(法 22 条 1 項)と定めようえ、当該事業年度の益金に算入すべきものとして、「資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額」を挙げているところ(同条 2 項)、右にいう収益は、合法なものか不法なものか、有効なものか無効なものか、金銭の形態をとっているかその他の経済的利益の形をとっているか等の別なく益金を構成するのであるから、右の収益にあたり益金を構成するかどうかは、収益にあるとされたものが、私法上の債権としても発生していることを前提とするものではない。すなわち、法人税法にいう益金とは、資本の払込み以外において資産の増加の原因となるべき一切の事実に基づく経済的利益をいうもの、と解され、それは私法上有効に成立した法律行為の結果として生じたことを前提とするものではない。

控訴人(Y 税務署長)は先ず、新たに設けられた無償取引に関する規定について条文による説明を行った。その後、第 3 章第 2 節第 1 項 1 (1)で記した純資産増加説に基づく見解を述べた。これに対し被控訴人(清水惣)は「法 22 条 2 項の規定中、無償による資産の譲渡及び役務の提供に係る当該事業年度の収益の額に関する部分は、これらについて『収益の額』が発生しないから、その意味を理解することができず、したがって、法的には意味のない規定であり、実効性がない」と反論した。しかし裁判官は次のように述べた。

(判示) 法人税法は、各事業年度の所得を法人税の課税の対象とし(法 5 条)、右所得の金額は「当該事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額とする」(法 22 条 1 項)と定めている。そして、当該事業年度の益金に算入

すべきものとして、「資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額」を挙げている（法 22 条 2 項）が、それは、私法上有効に成立した法律行為の結果として生じたものであるか否かにかかわらず、また、金銭の型態をとっているかその他の経済的利益の形をとっているかの別なく、資本等取引以外において資産の増加の原因となるべき一切の取引によつて生じた収益の額を益金に算入すべきものとする趣旨と解される。

裁判官は、（主張）と同様の内容による判示を述べた。純資産増加説による説明を考慮すると、他の法律による制約が有ったとしても無かったとしても、純資産が増加する要因があれば、増加した純資産額に相当する益金を認識しなければならない。従って、法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定は実効性があるため、被控訴人（清水惣）の主張は通用しないこととなる。

第 2 項 有償取引同視説

（判示）そして、資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的にみた場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によつて得た代償を無償で給付したのと同じであるところから、担税力を示すものとみて、法 22 条 2 項はこれを収益発生事由として規定したものと考えられる。

上記の裁判官の説明は、第 2 章第 2 節第 2 項で記した吉牟田勲の発言に基づく有償取引同視説（二段階説）によるものである。控訴人（Y 税務署長）も「およそ無利息融資は、通常の利息で貸し付けたうえその利息を贈与した場合と同様の経済的機能ないし効果を有するものであり…」と述べており、清水惣事件控訴審判決においては、課税庁側も司法側も上記の吉牟田発言に基づく考え方によって、無償取引全体に係る収益認識の説明を行っていたこととなる。これに対し、被控訴人（清水惣）は次のように反論した。

控訴人は、無利息融資は利息付融資においてその利息を免除又は利息を収受して利息相当額の金銭の贈与をしたことと商法上同様な効果を有し、また、経済活動上も同様の経済的機能を有している、と主張するが、両者は、行為自体も法律効果も全く異なり、いうところの経済的機能の同一は、課税要件の充足とは何ら関係がないことである。権利が発生しなければ課税要件を充足しない。

被控訴人（清水惣）の反論は、「利息付融資における利息の免除又は利息相当額の金銭の贈与」は、法律上、利息という債権が現実に発生しているが、「無利息融

資」の場合は、法律上の債権が一切発生していないのであるから同視することはできないという主張である。

上記の反論は、有償取引同視説（二段階説）について「有償取引の可能性がない場合においても、有償取引がなされた場合と同じように考えようというのは筋が通らない。」という問題点へと繋がることとなる。

第4節 判示(二)（無利息貸付の場合）

第1項 収益認識の整理

控訴人（Y税務署長）は、無利息貸付について次のように主張した。

（主張） 法22条2項が、益金の額に算入すべきものとして定めたもののなかには、「無償による役務の提供に係る収益の額」が含まれているところ、「無償による役務の提供」は現実に対価を取得させるものではないのに、法がこれに係る「収益」ということを定め、それが益金を構成するとしているのは、法人において何らかの役務を他へ提供する場合には、提供に係るものが当該法人の手許を離れることになり、このときに、提供に係るものの経済的価値が顕在化するので、その顕在化した経済的価値を「収益」として認識すべきことを規定した趣旨と解される。一般に金銭の貸付けにおいては利息を生ずることが取引上通常であり、貸付けによつてかかる経済的利益が発生するとみるべきであつて、本件無利息融資についてこれを別異に考えなければならない理由はないから、本件無利息融資は、被控訴人が訴外東洋化成工業株式会社（以下、「東洋化成」という。）に対して利息相当額の経済的利益を無償で提供したものであると見做すべく、右提供時すなわち無利息融資のときから、右利息相当額の経済的価値が顕在化し、これが「無償による役務の提供に係る収益」として認識され、結局、本件無利息融資に係る利息相当額が被控訴人の益金を構成すべきこととなるのである。

なお、被控訴人（清水惣）は、無利息貸付につき寄附金を認定することについて次のような主張を行っている。

法は、寄付金を事業活動に直接関係なくなされる金銭その他の資産の贈与又は経済的利益の無償の供与であることを前提としているものと解さなければならない。本件無利息貸付は、被控訴人の利潤追求のための事業活動であり、利息相当額の寄付金など発生する余地はない。

以下は筆者の推測となるが、被控訴人（清水惣）は、この控訴審においても第一審と同様に法人税法第132条（同族会社の行為計算否認規定）を争点とすることを望んでいたのではないだろうか。それは、第一審において、親会社による子会社支援は、親会社の利潤追求のための事業活動の一環であり、租税回避行為には当たら

ないという結論となったためである。逆に言えば、控訴人（Y税務署長）は同規定を争点とすることは望んでいなかったのではないだろうか。

同族会社の行為計算否認規定について中村利雄は次のように説明している。

租税回避行為の否認を論ずる実益は、税法にみなし規定若しくは特別な所得計算規定がないか又はそれが不明確である場合、すなわち税法のこれらの規定の解釈によっては課税し得ない場合にあるのであって、本件無利息融資のように税法に特別な取扱いを明らかにした規定（法人税法 22 条 2 項）がある場合には、租税回避行為を論ずるまでもなく、その利息相当額は法人税法上の益金の額を構成するものといわざるを得ない（中村，1977, p.208）。

中村が述べているように、同族会社の行為計算否認規定は、他の条文により明確に規定されていない場合において初めて適用する余地がある。この控訴審においては、対象となる二事業年度について現行法人税法の規定により解釈する旨を判示（四）において明言している。これを前提にすると、同法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定が存在することになる。そして、中村の説明の通り同規定が存在することによって、同族会社の行為計算否認規定を争点とする必要はなくなる。ただし、被控訴人（清水惣）は前述したように同法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定について「法的には意味のない規定であり、実効性がない。」と、その存在を否定している。

また、被控訴人（清水惣）は、寄附金認定に関する主張の中で、無償取引に関連して次のような主張も行っている。

被控訴人は、本件第一、第二事業年度において、認定利息相当額をうわまわる販売・購入取引による課税済み利益を東洋化成から取得していた。したがって、認定利息相当額は東洋化成との取引における利益に転化しているといえる。抽象的な無利息融資一般は、取引の一定型ではあるが、被控訴人の所得を把握するにあたっては、双方の取引全般のうちから無利息融資という一取引のみを摘出して認定利息相当額の寄付金と認定することが正当か否かを判断することは許されないのであって、それは、あくまで被控訴人と東洋化成との具体的取引に関する諸関係の全体像のもとにおいて判断されるべきものである。

控訴人及び被控訴人の主張を受けて裁判官は次のように述べた。

（判示）

1 本来あるべきもの①（経済的利益の享受）

金銭の無利息貸付がなされた場合、貸主はもとより利息相当額の金銭あ

るいは利息債権を取得するわけではないから、それにもかかわらず貸主に利息相当額の収益があつたというためには、貸主に何らかの形でこれに見合う経済的利益の享受があつたことが認識しうるものでなければならない。

2 同一価値移転説

ところで、金銭（元本）は、企業内で利用されることによる生産力を有するものであるから、これを保有するものは、これについて生ずる通常の果実相当額の利益をも享受しているものといいうるところ、右金銭（元本）がこれを保有する企業の内部において利用されているかぎりにおいては、右果実相当額の利益は、右利用により高められた企業の全体の利益に包含されて独立の収益としては認識されないけれども、これを他人に貸付けた場合には、借主の方においてこれを利用しうる期間内における右果実相当額の利益を享受しうるに至るのであるから、ここに、貸主から借主への右利益の移転があつたものと考えられる。

3 本来あるべきもの②（合理的な経済目的）

そして、金銭（元本）の貸付けにあたり、利息を徴するか否か、また、その利率をいかにするかは、私的自治に委ねられている事柄ではあるけれども、金銭（元本）を保有する者が、自らこれを利用することを必要としない場合、少くとも銀行等の金融機関に預金することによりその果実相当額の利益をその利息の限度で確保するという手段が存在することを考えれば、営利を目的とする法人にあつては、何らの合理的な経済目的も存しないのに、無償で右果実相当額の利益を他に移転するという事は、通常ありえないことである。

4 収益の認識

したがって、営利法人が金銭（元本）を無利息の約定で他に貸付けた場合には、次項で説明する「収益認識における対価性がある場合」でないかぎり、当該貸付がなされる場合にその当事者間で通常ありうべき利率による金銭相当額の経済的利益が借主に移転したものととして顕在化したといいうるのであり、右利率による金銭相当額の経済的利益が無償で借主に提供されたものとしてこれが当該法人の収益として認識されることになるのである。

（1 から 4 の見出しは引用者が加筆したものである。また、下線部分は引用者が編集したものである。第 2 項において同じ。）

先ず、（主張）においては、法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定を争点とすることを前提とした上で、第 2 章第 2 節第 3 項で記したキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）により、収益認識の根拠を述べている。しかし、（主張）で述べられている無利息貸付におけるキャピタル・ゲイン部分は、「一般に金銭の貸付けにおいては利息を生ずることが取引上通常であり、貸付けによつてかかる経済的利益が発生するとみるべき」として、利息そのものをキャピタル・ゲイン

として扱おうとしている。これは、営利法人にとって金銭貸借における無利息融資が経済原則に反するということを前提としている。しかし、営利法人にとって金銭貸借における無利息融資が経済原則に反するという前提は、金銭貸借を主たる営業目的とする営利法人にはあてはまるが、金銭貸借を主たる営業としない営利法人には必ずしもあてはまるものではない。従って、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）による説明は合理的とは言えないこととなる。

そこで裁判官は、上記(判示)2で示したように、同章同節第4項において記した同一価値移転説による説明を行っている。同一価値移転説は、昭和40年度法人税法全文改正前の無利息貸付に関する裁判である京都証券取引所事件の第一審判決においても用いられており、課税庁側の主張が認められているため、清水惣事件控訴審においても用いられたものと考えられる。

そして、上記(判示)1及び3では、無利息貸付を行った場合には、本来なら「経済的利益の享受」あるいは「合理的な経済目的」が存在しなければならないと述べた上で、上記(判示)4で、貸主側に「経済的利益の享受」あるいは「合理的な経済目的」が存在しない場合に限り、法人税法第22条第2項の規定による収益が認識されると述べている。

「経済的利益の享受」があれば、対価性があることとなり、「無償による役務の提供」にはならないのは当然であるとしても、「合理的な経済目的」については収益の認識における対価性の有無とは無関係なのではないだろうか。

この件について中村利雄は次のように述べている。

本件の一審では、もっぱら租税回避行為を利息認定の理由として主張し、控訴審になって漸く法人税法22条2項に力点を置いた主張を行っているものの、控訴審でも法人税法22条2項と租税回避行為（法132条）との関係についての議論が十分に整理されないまま訴訟上の主張が展開されているので、本判決も、無利息融資による経済的な利益の供与についての収益としての認識について租税回避論を持ち込み「他に当該営利法人がこれを受けることなく右果実相当額の利益を手離すことを首肯するに足りる何らかの合理的な経済目的その他の事情が存する場合でないかぎり」という限定を附加しているが、役務の無償提供による収益の認識計上と当該収益の処分及び同族会社の行為計算の否認とは直接の関係はないことは前述のとおりである。従って、仮に、この限定のような配慮が必要であるとしても、それは寄付金と事業経営との区分、つまり費用論の領域であり、収益論の問題としては対価性の有無、すなわち「無償による役務の提供」に該当するかどうかの判断のみで十分であろう（中村, 1978, pp.379-380）。

しかし、控訴審判決の判示(八)においては、次のように述べられている。

(判示) 本件無利息融資により、東洋化成が、それがなかつた場合に比べてより速

かにその事業を独立自営しうるようになったとすれば、それが、短縮された期間相当分だけ、右のような被控訴人の利益の増大につながったといえないではない。

更に、控訴人（Y税務署長）による反論においても次のように述べられている。

（主張） 本件無利息融資は、せいぜい子会社たる東洋化成の育成を意図してなした側面的援助にすぎず、将来これによる何らかの効果が期待できるとしても、それは長期的視野に立脚した極めて間接的かつ漠然としたものであり、もとよりその対価性を肯認することはできない。

つまり、「合理的な経済目的」があれば、それにより被控訴人（清水惣）が何らかの利益を得ることとなる旨を説明している。従って、清水惣事件控訴審においては、「合理的な経済目的」も「経済的利益の享受」と同様に「対価性の有無」の判定条件の一つとしているものと考えられる。

前述したように控訴人（Y税務署長）は、法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定を用いて、同規定で例示されている「無償による役務の提供」に該当するか否かということを争点としている。そのため、裁判官においても被控訴人（清水惣）が行った法人税法第132条（同族会社の行為計算否認規定）を前提とした二つの主張を「無償による役務の提供」に該当するか否かという判断要素として扱ったのではないだろうか。つまり、「被控訴人は、本件第一、第二事業年度において、認定利息相当額をうわまわる販売・購入取引による課税済み利益を東洋化成から取得していた。」という主張については、①の「経済的利益の享受」として扱い、「本件無利息貸付は、被控訴人の利潤追求のための事業活動であり、利息相当額の寄付金など発生する余地はない。」という主張については、②の「合理的な経済目的」として扱うということである。そして、これらの主張を否定することにより対価性が無いと立証されれば、法人税法第22条第2項で例示されている「無償による役務の提供」に該当することとなると述べたものと考えられる。

判示(二)の内容を整理すると次のようになる。

役務の無償提供は有償提供による代償を無償で給付したのと同じであるから

↓

対価性（経済的利益の享受あるいは合理的な経済目的）が貸主に無ければ

↓

無償による役務の提供となり貸主から借主へ利益が移転することとなるため

↓

法人税法第22条第2項の規定により収益が認識される

第2項 収益認識における対価性がある場合

前項(判示)4で記した「収益認識における対価性がある場合」については、判示(二)において次のように述べられている。

(判示)①借主からこれと対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けている場合。

②他に当該営利法人がこれを受けることなく右果実相当額の利益を手離すことを首肯するに足りる何らかの合理的な経済目的その他の事情が存する場合。

そして、①については判示(七)で、②については判示(八)で、各々その具体的内容が示され、検証されている。順番が変わることとなるが、ここで先に検証結果を確認しておく。まずは、①について判示(七)から抜粋して引用する。

(主張) 被控訴人は、本件第一、第二事業年度において東洋化成との取引により認定利息相当額をうわまわる利益を取得していたと主張する。しかし、被控訴人が東洋化成に商品を販売して相当の利益を得たとしても、それは一般商取引として当然のことであり、その故に当然に本件無利息融資における利息相当額の経済的利益を供与しなかつたことになるわけではないし、また、本件の場合、その関連を直接かつ明瞭に認識しうるような契約があつたわけでもない。

(判示) 被控訴人は、本件第一、第二事業年度において、認定利息相当額を上まわる課税済み利益を東洋化成から取得していた、と主張する。しかし、商品の販売により利益を得るということは、一般商取引として当然のことであり、単にそれだけのことで右の利益が本件無利息融資によつて与えた経済的利益と対価的意義を有するものと認めることはできない。

被控訴人(清水惣)は、対象の二事業年度において、商品の売買により相応の利益を得ているのであるから、利息相当額はその中に包含されている旨を主張した。しかし、裁判官は、判示(六)において、これまでの経緯や状況を説明し、判示(七)において、二事業年度における商品売買に関する詳細なデータを示し、これらを検証した結果、商品売買による利益は無利息貸付とは無関係であると判断し、①については該当しないことが立証された。

次に②について判示(八)から抜粋して引用する。

(主張) 本件無利息融資は、これと直接因果関係をもつ格安仕入等の契約も事実もないのであつて、せいぜい子会社たる東洋化成の育成を意図してなした側面的援助にすぎず、将来これによる何らかの効果が期待できるとしても、それ

は長期的視野に立脚した極めて間接的かつ漠然としたものであり、もとよりその対価性を肯認することはできない。

(判示) 子会社たる東洋化成が利益をあげ、その取引高が増大すれば、親会社たる被控訴人にそれによる経済的利益が見込まれることは事実であり、本件無利息融資により、東洋化成が、それがなかつた場合に比べてより速かにその事業を独立自営しうるようになったとすれば、それが、短縮された期間相当分だけ、右のような被控訴人の利益の増大につながったといえないではない。しかし、本件無利息融資により、被控訴人に東洋化成からのある程度の経済的利益が見込まれるとしても、それは、極めて間接的かつ漠然としたものであるにすぎないのみならず、被控訴人は、その種の利益の全てを自己に帰属させることもできないのであつて、それだけでは、営利法人が無利息融資の代償とするに足ると評価すべき程のものであるとは認めがたいところである。そして、他に、本件無利息融資をしたことにより被控訴人が何らかの利益を得たことをうかがわせるような事情は見当たらない。

第一審判決においては、親会社による子会社支援は、親会社の利潤追求のための事業活動であり、租税回避行為には当たらないという結論であつた。

控訴審判決において裁判官は、先ず子会社支援によって将来の利益が期待される可能性を示した。しかし、それは漠然としたものであるため、対価性の有無という観点からすれば、無利息貸付に合理的な経済目的があるとは言い得ないと結論を下した。これにより②についても該当しないことが立証された。

従つて、検証の結果、貸主側に対価性(「経済的利益の享受」あるいは「合理的な経済目的」)は存在しないことが立証され、是非は別として、清水惣事件控訴審においては、利息相当額を法人税法第22条第2項の規定による「無償による役務の提供」に係る収益として認識すべきことが確定することとなる。

なお、控訴人(Y税務署長)は、予備的主張として法人税法第132条(同族会社の行為計算否認規定)を用いているが、裁判官は判示において「右違法な部分を法132条(旧法30条)の適用によつて維持する余地はない。」と述べている。

中村利雄は、この結果について次のように説明している。

この判決は、法人税法22条2項の取引の例示中「無償による資産の譲渡又は役務の提供」に係る部分が積極的な意義を有する規定である(中略)ことを明らかにするとともに、同項の収益に該当するものについては、たとえ当該法人が同族会社であっても、租税回避行為として同族会社の行為又は計算の否認規定を適用する場合には当たらないことを示したものとえよう(中村, 1978, p.373)。

中村は法人税法第132条と同法第22条第2項の関係を上記のように説明してお

り、筆者が本節第1項において推測として記した部分と整合的であると考えることができる。

以上により、第一段階の「収益認識」が終了し、判示(三)以降は最終段階の「寄附金認定」に関する判断となる。

第5節 判示(三) (寄附金の意義及び適用範囲)

第1項 寄附金の意義

(主張) (判示とほぼ同じ内容であるため、省略する。)

(判示) 法37条5項(現在においては7項、以下、第4章において同じ。)の規定からみれば、寄付金とは、その名義のいかんを問わず、金銭その他の資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与であつて、同項かつこ内所定の広告宣伝費、見本品費、交際費、接待費、福利厚生費等に当たるものを除くものことである。

法人税法に寄附金の定義に関する条文は無いが、寄附金の額については、法人税法第37条第7項において「寄附金の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもつてするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与(広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。)をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。」と規定している。

昭和40年度法人税法全文改正の基礎となった昭和38年12月の税制調査会による「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」において、寄附金に関して次のように答申されている。

寄附金の範囲を明確化する意味において、税法上の寄附金が通常の意味の寄附金のほか、一般に無償の支出を含む旨法令上明らかにすることとする。この場合、業務に全く関係のない贈与は、税法上の寄附金から除き、限度計算を行なうことなく損金不算入とすることが好ましいが、法令においてこれを規定すること及び執行上これを区分することが困難であることにかんがみ、無償の支出のうち業務に明らかに関係あるものとそれ以外のものに区分し、後者を税法上の寄附金として取り扱うこととする(内閣府税制調査会, 1963, p.37)。

答申の中にある「無償の支出のうち業務に明らかに関係あるもの」が法人税法第37条第7項のかっこ書き内の「除くもの」として法文化されたものと思われるのであるが、かっこ書き内の費用は限定的なものなのか明確ではない。

このことについて大淵博義は次のように述べている。

「広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用」とは、広告宣伝、見本品の費用と類似した性質を有する販売経費をいい、これとは異なる費用や損失は、これには含まれないと解される。その意味では、広告宣伝や見本品の費用は、販売促進費の例示的費用として理解することができる。また、後段の「交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきもの」の範囲については、文字どおり、ここで掲記されている費用に限定されると解すべきである。しかるに、ここでの文言の解釈として、すべての事業関連費用を含むものと解するのは、その文理として妥当ではない。仮に、事業関連費用を広く寄附金から除外するというのであれば、「広告宣伝費、交際費、接待費及び福利厚生費その他事業活動に要する費用」とすべきであろう（大淵，2013，p.563）。

大淵が述べているように、法文上は除外すべきものを限定しているということになる。前記の答申の中では「無償の支出のうち業務に明らかに関係あるもの」と述べられていることからすれば、これを限定すべきではないとも思えるが、次項で説明する損金算入限度額規定の存在意義から考えれば、ここで除外するものは、最低限のものである法人税法第 37 条第 7 項のかつこ書き内の費用に限るべきであろう。なお、被控訴人（清水惣）は寄附金について次のように主張している。

法が寄付金の損金算入を認める場合は、法人の事業活動に直接の関係はないが、公益的性格を有する財産の出捐であるとか、もしくは公益的性格を有していないが、無形的広報活動又は近隣同志のつき合い上必要な出捐もあるが、これを個別的に検討することは煩にたえないから、法 37 条 2 項は画一的に損金算入限度額を法定したものである。このように法は、寄付金を事業活動に直接関係なくなされる金銭その他の資産の贈与又は経済的利益の無償の供与であることを前提としているものと解さなければならない。本件無利息貸付は、被控訴人の利潤追求のための事業活動であり、利息相当額の寄付金など発生する余地はない。

大淵の説明によれば、被控訴人（清水惣）が主張する「法は、寄付金を事業活動に直接関係なくなされる金銭その他の資産の贈与又は経済的利益の無償の供与であることを前提としている」という考え方は間違っていることになる。

中村利雄は次のように説明している。

法人税法 37 条 5 項のかつこ書の解釈につき事業に関係のない無償の支出のみが寄付金に該当するとの見解があるようであるが、これは妥当ではない。すなわち、同項かつこ書は、無償の支出のうち事業の遂行に明らかに

関係あるものを事業経費として寄付金から除外し、それ以外のものを税法上の寄付金として取り扱うこととしたものであり、従って、税法上の寄付金は事業の遂行に直接関係のないもののみをいうのではなく、事業との関係が明らかでないものも含まれると解すべきものと考えられる（中村, 1978, p.378）。

中村の「事業の遂行に直接関係のないもののみをいうのではなく」という説明によっても被控訴人（清水惣）の主張は否定されている。

従って、（判示）で述べられているように同法第 37 条第 7 項のかつこ書き内の費用でなければ法人税法における寄附金の対象となり得ることとなる。

第 2 項 損金算入限度額

（主張）（判示とほぼ同じ内容であるため、省略する。）

（判示） 寄付金が法人の収益を生み出すのに必要な費用といえるかどうかは、きわめて判定の困難な問題である。もしそれが法人の事業に関連を有しない場合は、明白に利益処分の性質をもつと解すべきであろう。しかし、法人がその支出した寄付金について損金経理をした場合、そのうちどれだけが費用の性質をもち、どれだけが利益処分の性質をもつかを客観的に判定することが至難であるところから、法は、行政的便宜及び公平の維持の観点から、一種のフィクションとして、統一的な損金算入限度額を設け、寄付金のうち、その範囲内の金額は費用として損金算入を認め、それを超える部分の金額は損金に算入されないものとしている（法 37 条 2 項）。

前項で記した答申の中の「それ以外のもの（税法上の寄附金）」のうち、どれだけが費用の性質を持ち、どれだけが利益処分の性質をもつかを客観的に判断することができないため、法定された形式基準によって区分することを規定している。

第 3 項 認定条件

（主張）（判示と全く同じであるため、省略する。）

（判示） したがって、経済的利益の無償の供与等に当たることが肯定されれば、それが法 37 条 5 項かつこ内所定のものに該当しないかぎり、それが事業と関連を有し法人の収益を生み出すのに必要な費用といえる場合であつても、寄付金性を失うことはないというべきである。

この部分は、第 1 項の寄附金の意義の規定、及び前項の損金算入限度額規定を受

けて、事業関連費用であっても不明確なものは除外することなく、これらの規定により区分すべきであることを説明している。

清水惣事件控訴審においても、上記の二点、つまり「経済的利益の無償の供与等に当たること」及び「法 37 条 5 項かっこ内所定のものに該当しないこと」をもって寄附金の認定を行おうとしている。

大淵博義は、第 1 項で記した説明の後、「すなわち、法人税法上の寄附金とは、『事業に関連するか否かを問わず、対価を享受しないでなされた金銭その他の資産又は経済的利益の給付又は供与であって、同項かっこ書きの費用に該当しないもの』と解することになる。」（大淵, 2013, p.564）と述べており、(判示)及び(主張)で述べられている内容と一致することになる。

第 6 節 判示(四) (確認的規定)

(主張) 本件第一事業年度の法人税については旧法人税法が適用され、本件第二事業年度の法人税については現行法人税法が適用されるのであるが、現行法人税法は旧法人税法の表現の平明化を図つたものであり、本件に適用されるべき法条の解釈については、両者の間で別異に解すべき根拠もないから、以下では現行法人税法の法条のみを引用して述べることとする。

(判示) ところで、旧法は各事業年度の所得を法人税の課税の対象とし(8条)、右所得の金額は「各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による」(9条1項)と規定し、また、寄付金の損金不算入に関する規定をおいている(9条3項)けれども、旧法には、法 22 条 2 項、37 条 5 項のような規定はなかった。しかし、本件に適用されるべき法条に関する法の規定は、旧法の解釈上も妥当と考えられていたところを法文化したものであり、それによつて従来の法人税法の所得計算の変更が意図されているものではないと解されるのであつて、旧法の関係規定について、右に述べたところと別異に解釈すべき根拠は見出しがたいところである。

清水惣事件において対象となる事業年度は、昭和 39 年度(昭和 38 年 12 月 1 日から昭和 39 年 11 月 30 日まで)及び昭和 40 年度(昭和 39 年 12 月 1 日から昭和 40 年 11 月 30 日まで)の二事業年度である。

そして、二事業年度の間昭和 40 年度法人税法全文改正が行われており、その施行については、昭和 40 年法律第 34 号附則第 2 条において「この附則に別段の定めがあるものを除き、改正後の法人税法の規定は、法人のこの法律の施行の日(昭和 40 年 4 月 1 日)以後に終了する事業年度の所得について適用し、法人の同日前に終了した事業年度の所得に対する法人税については、なお従前の例による。」と定められている。従つて、本来ならば、昭和 39 年度については改正前の旧法人税法が適用され、昭和 40 年度については改正後の現行法人税法が適用されることとなるので

あるが、第2章第1節第3項で記した当時の立案担当者である吉牟田勲の発言「この第22条は、規定の明確化を旨として新たに設けたものであって、これにより従来行われていた所得計算の原則を変更するつもりはなく…」(確認的規定)に基づき、二事業年度とも現行法人税法の規定により解釈する旨を明言している。

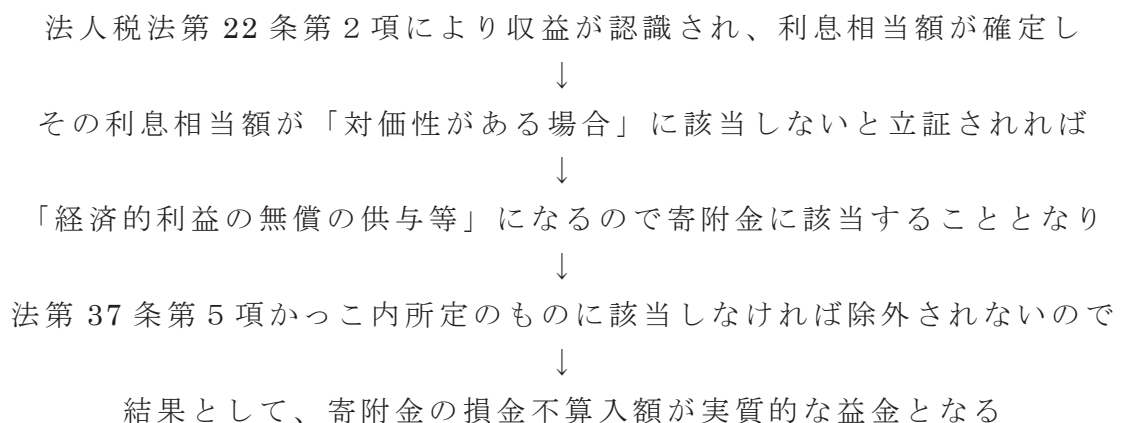
第7節 判示(五)及び判示(八) (結論)

第1項 寄附金認定の整理

裁判官は、判示(四)までで示した寄附金認定の前提条件に基づき、清水惣事件控訴審における最終目的である寄附金認定の要件を次のように整理した。

(判示) 以上述べたところからすれば、本件無利息融資に係る右当事者間において通常ありうべき利率による利息相当額は、次項で説明する「寄附金認定における対価性がある場合」であると認められないかぎり、寄付金として扱われるべきものであり、それが法37条5項かつこ内所定のものに該当しないかぎり、寄付金の損金不算入の限度で、本件第一、第二事業年度の益金として計上されるべきこととなる。(下線部分は引用者において編集。第2項において同じ。)

上記の内容を整理すると次のようになる(詳細は第2項において記述する)。



上記判示(五)で述べられている「益金」は、寄附金の損金算入限度超過額(寄附金の損金不算入額)部分のことである。

この表現は、第3章第2節第2項で記した旧法人税法下の裁判において行われていた表現と同じである。つまり、「損金不算入額」を「総益金」に含まれる「益金」と表現し、所得に加算するというものである。

清水惣事件控訴審は、確認的規定(改正以前からの税務の取扱いを踏襲した規定)を前提としているため、旧法人税法下における寄附金の認定のみを争点とした裁判(旧法人税法第9条第3項を争点の根拠とする裁判)を判例とし、更正前所得に収益及び寄附金を計上することなく、寄附金の損金不算入額を加算するのみで更正後

の所得を計算した手法をそのまま用いている。

上記の判示(五)を簡単な数字(利息相当額が10、寄附金の損金算入限度額が8であると仮定する。)で置き換えて示すと次のようになる。

利息相当額(10)は、「寄附金認定における対価性がある場合」であると認められないかぎり、寄附金として取扱われるべきもの(寄附金=10)であり、それが法37条5項かつこ内所定のものに該当しないかぎり、寄附金の損金不算入(10-8=2)の限度で、本件第一、第二事業年度の益金(2)として計上されるべきこととなる。

現行の法人税法に沿って、正しく計算するのであれば、先ず、益金である利息相当額(10)と損金である寄附金(10)が計上されるが、この段階においては相殺されるので、法人の所得は変わらない。そして寄附金の損金算入限度超過額(寄附金の損金不算入額)(2)が所得に加算され、法人の所得が(2)だけ増加し当該所得に基づき税額が計算されることとなる。

しかし、上記判示(五)においては、実務的な考え方にに基づき、途中の部分を省略し、結果のみを述べている。つまり、旧法人税法下の裁判と同様に利息相当額である益金(10)のうち寄附金の損金不算入額(2)の部分だけが当該事業年度の実質的な益金となるという説明である。

従って、一部の先行研究にあるように、寄附金の認定をした後に、法人税法第22条第2項の規定による収益を認識するということを述べている訳ではないように思われる。第4節で記したように、収益の認識については、判示(二)(判示(七)及び判示(八)による立証部分を含む。)において既に確定しているのであるから、最終段階である判示(五)(寄附金の認定部分)において、再び収益を認識することは有り得ないのではないだろうか。

ただし、昭和40年度法人税法全文改正以後(法人税法第22条第2項の規定が存在している時)における表現としては正しくはない。上記判示(五)の益金(2)は現行の法人税法によれば、「損金不算入額」として所得に加算されるものであって、「益金算入額」として所得に加算されるものではないので、控訴人(Y税務署長)の(主張)においても、裁判官が示す(判示)においても、言葉の使い方としては問題があると言わざるを得ない。

第2項 寄附金認定における対価性がある場合

(判示)①被控訴人が、東洋化成からこれと対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けている場合。

②営利法人としてこれを受けることなく右利息相当額の利益を手離することを首肯するに足る何らかの合理的な経済目的等のために東洋化成にこれを無償で供与したものであると認められる場合。

(主張) 本件において、被控訴人の主張との関連において主として問題になるのは、本件無利息融資に係る利息相当額が経済的利益の無償の供与等にあたるかどうかと、これが法37条5項かつこ内所定のものに該当しないかどうかの二点である。右二点のうちの前者は、要するに右利息相当額の対価性の有無の問題である。

清水惣事件控訴審においては、「寄附金の認定」が主目的（最終目的）であり、寄附金認定のための条件の一つが、第5節第3項で記したように「利息相当額が経済的利益の無償の供与等に該当するか否か」となる。そして(主張)で述べられているように、「利息相当額が経済的利益の無償の供与等に該当するか否か」の判断基準は、「利息相当額の対価性の有無」ということになる。

(判示)においては、対価性の有無について二つの判定条件を示している。この「寄附金認定における対価性がある場合」は、第4節第2項で記した「収益認識における対価性がある場合」と同じ内容である。つまり、第4節第1項で記したように、②の「合理的な経済目的」についても、清水惣事件控訴審においては「対価性の有無」の判定条件としているものと思われる。

単純な解釈をすると、収益の認識は、「無償による役務の提供」であるかどうかであり、寄附金の認定は、「経済的利益の無償の供与等」であるかどうかである。両者に共通する「無償（＝対価性がない）」であるかどうかについて、同じ条件で判定を行うことは可能である。その考え方を考慮した場合、「無償」の判定を同じ条件で行ったからと言って、「収益の認識」と「寄附金の認定」を同じ条件で判定したとは言えないこととなる。

是非は別として、清水惣事件控訴審においては、「経済的利益の享受」と「合理的な経済目的」の二つを「対価性の有無」の判定条件としているのであるから、その前提で考察を進める。

上記のように判定条件は、収益認識の場合と同じ内容であり、その立証も判示(七)及び判示(八)で行われているので、内容に関しては省略する。結果として、①についても②についても対価性がないことが立証され、利息相当額が寄附金として認定され、寄附金の損金算入限度超過額（寄附金の損金不算入額）が所得に加算されることとなる。その結果、第3節第1項で示した被控訴人（清水惣）の二つの主張は完全に否定されたこととなる。

第3項 結論

判示(一)及び判示(二)において収益認識の整理がなされ、対価性がないことが立証されれば、無利息融資にかかる利息相当額が法人税法第22条第2項によって収益が認識されるべきものであることが確認された。

判示(三)において寄附金の認定条件が「経済的利益の無償の供与等に当たること（対価性がないこと）」及び「法37条5項かつこ内所定のものに該当しないこと」

の二点であることが確認された。

判示(四)において適用すべき法律は、昭和 39 年度、昭和 40 年度の二事業年度ともに現行法人税法の規定によって判断すべきことが明言された。

判示(五)において寄附金認定の整理がなされ、対価性が無いことが立証され、判示(三)の二つの条件を満たすこととなれば、利息相当額が寄附金に該当することとなり、寄附金損金不算入額が実質的な益金となることが確認された。

判示(六)において、これまでの経緯や現状の説明が行われた。

判示(七)において「経済的利益の享受」についての検証が行われ、その結果として該当しないことが立証された。

判示(八)において「合理的な経済目的」についての検証が行われ、その結果として該当しないことが立証され、対価性が無いことが確定した。

そして、判示(八)の最後に「結論」として次のように述べられている。

(判示) 以上、被控訴人が東洋化成から本件無利息融資による利息相当額の利益と対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けているとは到底認めがたく、また、営利法人である被控訴人が本件無利息融資により無償でその利息相当額の利益を手離すことを首肯させるに足る合理的理由も見出しがたいところである。そして、本件無利息融資に係る利息相当額の利益の供与が法37条5項かつこ内所定のものに該当するとは解しえないから、控訴人が本件第一、第二処分においてこれをその寄付金不算入の限度で本件第一、第二事業年度の益金として計上すべきものとしたこと自体を、違法ということはできない。

上記の結論をもって、控訴人（Y 税務署長）が行った益金の認識（法人税法22条2項の規定）を用いた寄附金の認定に基づく更正処分には違法性がないことが確定した。その後、寄附金とされる利息相当額とその損金不算入の計算に関する判示が述べられ、清水惣事件控訴審は決した。

第8節 問題点の抽出

第1項 清水惣事件控訴審の背景

昭和 40 年度法人税法全文改正によって設けられた法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定を最初に適用した裁判は、筆者が調べた限り、昭和 50 年 9 月 19 日神戸地方裁判所判決¹⁷である¹⁸。しかし、同裁判は法人代表者に対する低額による資産の譲渡に係る事案である。

第3章第3節で記したように、同法の無償取引に関する規定は、無償取引のうち

¹⁷ 神戸地方裁判所 昭和 50 年 9 月 19 日判決 昭 44（行ウ）44 号 「更正処分等取消請求事件」（Westlaw Japan 【文献番号】1975WLJPCA09190006）

¹⁸ 清水惣事件の第一審は、昭和 47 年 12 月 13 日に行われているが、法人税法第 132 条（同族会社の行為計算否認規定）のみを争点とし、法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定には触れていない。そして、同規定を適用した控訴審は、昭和 53 年 3 月 30 日に行われている。

資産の譲渡については、「改正以前からの税務の取扱いを踏襲した確認的規定」であり、役務の提供については、「収益の額とすることを改めて明示した創設的規定」であると筆者は考えている。

つまり、上記の資産の譲渡に係る裁判は、根拠条文が旧法人税法第9条第1項から現行の法人税法第22条第2項に変わっただけであって、裁判の内容や収益認識の根拠は旧法人税法下における裁判と同様であり、問題になるような変化はなかったものと思われる。そのために上記裁判は、清水惣事件控訴審のような注目を集めることがなかったのではないだろうか。

上記の考え方が正しいとした場合、清水惣事件控訴審は昭和40年度法人税法全文改正によって「役務の無償提供にも収益が認識される」ことを新たに定めた無償取引に関する規定を最初に適用した裁判ということになる。

また、清水惣事件控訴審は、第2節第2項で記したように、一つの裁判の中で「収益の認識」と「寄附金の認定」を同時に扱った最初の無償取引に関する裁判ということになる。

従って、清水惣事件控訴審は新たな規定に対し、参照すべき前例も無い状態で行われた裁判であり、控訴人（Y税務署長）や被控訴人（清水惣）、そして裁判官においても、手探り状態で行われたものと考えられる。

第2項 収益認識に関する問題点

清水惣事件控訴審においては収益認識の根拠として、判示(一)では有償取引同視説（二段階説）を、判示(二)では同一価値移転説を用いている。判示(一)では無償取引全体に対する根拠を、判示(二)では無利息貸付に対する根拠を説明している。しかし、清水惣事件控訴審に対する根拠として判示の中心となっているのは、「無償による役務の提供に該当するか否か」ということである。つまり、現行の法人税法第22条第2項で規定されている「無償による役務の提供に係る収益の額は益金の額に算入する」という根幹的根拠に基づくものである。そして、その判断については「経済的利益の享受」と「合理的な経済目的」という二つの条件を示している。この二つの条件は、被控訴人（清水惣）が述べた「貸主側において経済的利益の享受及び合理的な経済目的が存在しているため寄附金の発生など有り得ない」という主張が前提となっている。この主張のうち「合理的な経済目的」については、清水惣事件第一審判決及び旧法人税法下における京都証券取引所事件（表3-1.④）の控訴審判決を判例としたものであると思われる。同控訴審判決では次のように述べられている。

（判示） 私法上許された法形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することが企図されている場合には本来の実情に適合すべき法形式に引直してその結果に基いて課税しうることも認められなければならない。また課税要件事実の認定にあたって、行為の実質及び経済的効果を参酌考量して租税負担の公平が図られねばならないが、納税義務者、課税標準及び徴

収手続が法律で定められることを要請する租税法律主義のもとにおいて、右認定は不当に私的自治を侵すものであつてはならない。殊に他の合理的な経済目的から合法的になされた私法上の行為まで、それが他の法形式を用いた場合に比して課税負担の軽減をもたらすことを理由として、法人税法上拋るべき規定なくして、これを否認することは許されない（下線は引用者）。

上記のように合理的な経済目的がある場合には、私法上の行為が優先される旨が述べられている。しかし、同事件は現行の法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定が存在していない（判示にある「法人税法上拋るべき規定」が無い）時（旧法人税法下）における事案である。そして、第一審で争点となった同族会社の行為計算否認規定は、前述したように他の条文で規定されていない場合に限り適用する余地がある規定である。従って、いずれの裁判も現行の法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定が存在している場合においては適用すべき判例には該当しない。つまり、被控訴人（清水惣）は、旧法人税法下における考え方を前提とした主張を行ったことになる。

清水惣事件では、前述したように二事業年度とも昭和 40 年度法人税法全文改正後の現行の法人税法を適用する旨を判示（四）で明言している。しかし、本来なら昭和 39 年度については旧法人税法を適用し、昭和 40 年度については現行の法人税法を適用しなければならない。本来の規定通りに適用されていた場合、昭和 39 年度においては旧法人税法第 30 条第 1 項の同族会社の行為計算否認規定によって判断がなされ「租税回避行為には当たらない」という結論となり、昭和 40 年度においては現行の法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定が適用され「収益として認識すべきである」という結論になった可能性もある。しかし、清水惣事件控訴審においては、同改正が「確認的規定（改正以前からの税務の取扱いを踏襲したもの）」であるという前提に基づき、二事業年度とも同改正後の現行の法人税法を適用することとしたため、控訴人（Y 税務署長）及び裁判官は、被控訴人（清水惣）の同改正前（旧法人税法）の考え方に基づく主張に対し、同改正後（現行の法人税法）の考え方に基づく反論をする必要が生じたことになる。

また、「無償による役務の提供に該当するか否か」という条件の一つである上記の「合理的な経済目的」について金子宏は次のように述べている。

収益を認識すべき無償取引の範囲の限定理由として述べられていると解されるが、このような限定を付することは正当であろうか。この限定理由は、おそらく、第一審で議論の中心となった租税回避論の影響を受け、租税回避否認の要件に関する考え方を 22 条 2 項の無償取引の範囲の解釈にとり込んだものであると思われる。しかし、法人税法 22 条 2 項は、第一次的には、租税回避の否認を目的とする規定ではなく、適正所得の算出を目的とする規定であると解する限り、このような限定をすることは正当ではない。無償取引について何らかの合理的な理由がある場合であっても、法人

は、営利を目的として活動するものである以上、何らかの経済的効果をもたらすことを期待してそれを行うのであって、合理的な理由の存在は無償取引につき収益を認識することを否定する根拠とはなりえないと思われる（金子, 1983, p.169）。

筆者も金子が述べているように無償取引の判定においては「合理的な経済目的」は関係させるべきではないと考える。しかし、裁判においては、被控訴人（清水惣）が述べた主張に対し、控訴人（Y税務署長）及び裁判官は、何らかの形で応える必要がある。そのため、第4節第1項で記したように、この主張を「対価性の判定条件として扱う」という内容に転用し、応えることとしたのではないだろうか。つまり、金子が述べているように「租税回避否認の要件に関する考え方を22条2項の無償取引の範囲の解釈にとり込んだ」ということになる。清水惣事件は昭和40年度法人税法全文改正の前後の事業年度に係る事案であり、正に税法改正の分岐点であった。それ故に、上記のような矛盾（旧法人税法下の考え方に基づく主張に対し、現行の法人税法下の考え方に基づく反論をする必要）が生じることになったのではないだろうか。

第3項 寄附金認定に関する問題点

寄附金の認定に関して清水惣事件は、第一審判決においては、親会社による子会社支援は親会社の利潤追求のための事業活動であり、租税回避行為には当たらないため課税庁が行った寄附金認定は違法であるという結論であった。これに対して控訴審判決では、「経済的利益の無償の供与等に当たること（「経済的利益の享受」あるいは「合理的な経済目的」が無いこと）」及び「法人税法第37条第7項かっこ内所定のものに該当しないこと」という二つの条件を満たしていれば、例外なく寄附金として認定するという結論となった。

しかし、営利法人が無利息で融資するという事は、その取引が何らかの営利性と結びつくものであって、経済的合理性が前提となることは確かである。そのため、清水惣事件控訴審判決による結論は一つの問題提起となった。

清水惣事件控訴審判決の後、昭和55年5月15日付直法2-8通達により法人税基本通達の改正が行われた。その内容は、特定の合理的経済目的がある場合には、寄附金の額に算入しないというものである。本通達の改正は清水惣事件の判決を受けたものであると言われており、具体的には次の通りである。

基本通達9-4-2（子会社等を再建する場合の無利息貸付け等）

法人がその子会社等に対して金銭の無償若しくは通常より低い利率での貸付け又は債権放棄等をした場合において、その無利息貸付け等が例えば業績不振の子会社等の倒産を防止するためにやむを得ず行われるもので合理的な再建計画に基づくものである等その無利息貸付け等をしたことについて相当な理由があると認められるときは、その無利息貸付け等

により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものとする。

上記通達について法人税基本通達逐条解説では次のように説明している。

法人が子会社等に対して金銭を無利息又は通常の利率よりも低い利率で貸し付けた場合には、通常収受すべき利息と実際に収受している利息との差額については、特段の事情がない限り、税務上寄附金として取扱うというのが伝統的な考え方である。

現にそのような考え方で課税処分をし、かつ国側が勝訴している租税判例も数多く見受けられるところである。ただ、一概に無利息又は低利貸付といっても、そのことについて経済取引として十分説明がつくという場合には、前述した法人税基本通達9-4-1¹⁹における子会社整理等の場合における損失負担と同様に、常にこれを寄附金として取り扱うのは相当でない。例えば、業績不振の子会社等の倒産を防止するためには、緊急に合理的な再建計画を策定し、これに基づいていわゆる「つなぎ資金」の融資を行う等のことが必要となるであろう。その場合にも通常の金利負担を求めるならば、折角再建しようとしている子会社の前途に重い負担を強いることになる。このため、かかる緊急のつなぎ資金については、低利又は無利息で融資が行われるようなことも十分にあり得るとと思われる。このような場合の低利又は無利息による貸付けは、それなりに経済合理性を持つべきであり、単に低利又は無利息であるがゆえをもって、直ちに寄附金として取り扱うことは実態に即さない。

そこで、本通達において、このような合理的な理由に基づく低利又は無利息貸付けについては、税務上も正常な取引条件に従って行われたものとして取り扱い、寄附金としての認定課税をしない旨が明らかにされている

(小原, 2016, pp.828-829)。

逐条解説にあるように特定の合理的経済性がある場合には、寄附金の認定をせずに除外する必要があることになる。清水惣事件は、本通達が示す合理的経済目的には該当しないものと思われる。しかし、同控訴審判決で指摘された問題点が契機となり本通達の改正が行われ、特定の場合が規定されたことにより寄附金の範囲から除外される条件が明確にされたことは間違いないであろう。

¹⁹ (基本通達9-4-1) 法人がその子会社等の解散、経営権の譲渡等に伴い当該子会社等のために債務の引受けその他の損失負担又は債権放棄等をした場合において、その損失負担等をしなれば今後より大きな損失を蒙ることになることが社会通念上明らかであると認められるためやむを得ずその損失負担等をするに至った等そのことについて相当な理由があると認められるときは、その損失負担等により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものとする。

第4項 収益認識と寄附金認定との関係性に関する問題点

清水惣事件控訴審判決を受けて、損金（特に寄附金）の処理に関係させ、法人税法第22条第2項の収益の額を計上すべきという考え方（いわゆる「限定説」）が主張されたが、中村利雄は、評釈の中で、次のように述べている。

無利息融資が「無償による役務の提供」に該当すれば、それが租税回避行為に当たるかどうか及び経済的合理性の有無とは関係なく、また、相手方に対する利息相当額の経済的な利益の供与が寄付金又はその他の事業経費に当たるかどうかに関係なく、利息相当額が法人税法22条2項の規定により益金の額に算入され、当該経済的な利益の供与が寄付金に当るか又はその他の経費として損金の額に算入されるかは、同法22条3項及び37条5項により判定することとなると解すべきである。従って、「原則としてこのような『寄付金』（借方項目）が存在する場合に限ってそれに応じて法人税法22条2項の『無償による資産の譲渡又は役務の提供』（貸方項目）が論ぜられることになる。」とするのは妥当ではない（中村, 1978, p.379）。

本来、法人税法第22条第2項の規定による「収益の認識」と同法第37条の規定による「寄附金の認定」は独立した規定であり、各々において各々の条件によって別々の判断をすべきものである。

清水惣事件控訴審の判決を受けて武田昌輔は、「判決では、寄付金であるかどうかをまず判断し、寄付金であれば、無償の供与として法22条の規定が適用されると論じているが、寄付金に該当しない場合でも無償であれば理論上法22条の規定は適用されることを見逃している点に若干の問題がある。」（武田, 1978, p.62）と述べている。この発言や上記「限定説」の考え方²⁰は、判示(五)で示されている「益金」を同法第22条第2項の規定により認識される収益であると解釈してのものであると思われる。しかし、第4節第1項で記したように筆者はこの「益金」は旧法人税法下の裁判と同様に損金不算入額を「益金」として表現したものであると理解している。また、第2節第2項で記したように役務の提供に係る裁判においては、寄附金として認定するためには何らかの根拠によって収益を認識し、その額を確定しておかなければ寄附金の額が確定できない。従って、この裁判においては、法人税法第22条第2項の規定によってまず収益の認識を行い、その後、同法第37条の規定によって寄附金の認定を行っているのであるから、収益の認識は裁判の過程の中の第一段階に過ぎないのであり、上記のような考え方は成立しないのではないだろうか。

しかし、清水惣事件控訴審においては、「収益の認識」と「寄附金の認定」を全

²⁰ 岡村忠生は、判示(五)について「この判決理由を要約すれば、提供された経済的利益が寄付金に該当する場合については、収益が生ずると述べているのである。それゆえ、この判決は、狭義の限定説に立つものであり、22条2項によって常にまず収益が発生するという通説の立場（無限定説）とは、論理構成が逆であるといえよう。」（岡村, 1987a, p.6）と述べている。

く同じ条件で判定しているように思えること、及び上記の「益金」という表現の仕方によって混乱が生じ、清水惣事件控訴審の判示から「収益の認識」と「寄附金の認定」との関係性の議論が生まれたことは間違いない。

第9節 小括

本章第1節では、清水惣事件第一審判決の整理を行った。第一審判決では現行の法人税法第132条（同族会社の行為計算否認規定）のみを争点とし、租税回避行為には当たらないという判決が下された。そのため同判決は、同法第22条第2項の無償取引に関する規定を無視したものとして批判されることとなった。

被告（Y税務署長）は、第一審判決を不服とし、同法第22条第2項の無償取引に関する規定を用いた寄附金の認定を主体として控訴した。

本章第2節から第7節では、清水惣事件控訴審判決の整理を行った。先ず、本章第2節では、控訴審判決の最終目的は「寄附金損金不算入額への課税」であり、「収益の認識」は過程の中の第一段階に過ぎないことを記した。そして本章第3節及び第4節において第1段階である「収益認識」の整理を、本章第5節から第7節において最終段階である「寄附金認定」の整理を行った。

控訴審判決で被控訴人（清水惣）は、「貸主側において経済的利益の享受及び合理的な経済目的が存在しているため寄附金の発生など有り得ない。」という主張を行った。この主張に対し裁判官は、「貸主側における経済的利益の享受及び合理的な経済目的」を対価性の判定条件として用いて検証し、存在しないことを立証した。結果、法人税法第22条第2項に規定する「無償による役務の提供」に該当するため収益が認識され、認識された利息相当額は法人税法第37条に規定する「経済的利益の無償の供与等」に該当するため、寄附金として認定するという判決が下された。

本章第8節では、収益の認識、寄附金の認定、そして収益認識と寄附金認定との関係性に関する問題点を抽出した。収益の認識については、「無償による役務の提供に該当するか否か」という判定において「合理的な経済目的」を条件としたことについての問題点を記した。寄附金の認定については、「経済的利益の無償の供与等に当たること」及び「法人税法第37条第7項かっこ内所定のものに該当しないこと」という二つの条件を満たしていれば、例外なく寄附金として認定するという判断に問題があることを記した。そして、収益認識と寄附金認定との関係性については、収益認識と寄附金認定を同じ条件で判定しているように思えること、及び「益金」という表現の仕方によって混乱が生じ、損金（特に寄附金）の処理に関係させ収益の額を計上すべきという考え方（いわゆる「限定説」）が主張されたことについての問題点を記した。

また、清水惣事件控訴審判決においては「確認的規定（改正以前からの税務の取扱いを踏襲したもの）」という前提の下、対象となる昭和39年度、昭和40年度の両事業年度とも現行の法人税法によって判断が行われた。仮に「確認的規定」であるとすれば、被控訴人（清水惣）が主張したように旧法人税法時代の考え方に基づき二事業年度とも判断を行ってもよい筈である。しかし、本章第8節第2項で記し

たように、旧法人税法を適用した場合と現行の法人税法を適用した場合では結論が変わる可能性がある。つまり、少なくとも役務の提供に関しては、近年において有力な学説とされている適正所得算出説で述べられているように「法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定は、確認的規定ではなく創設的規定である」ということになる。従って、清水惣事件控訴審判決においては、前提条件についても重要な問題があると言わざるを得ない。

適正所得算出説を提唱した金子宏が述べているように同規定が「創設的規定」であるとした場合、清水惣事件は、前例の無い新設された規定を初めて適用した裁判ということになる。それ故に上記のような様々な問題点が存在することとなり、判決後にはかなりの数の評釈論文、解釈論文が著されることとなった。そして、あまりにも多くの問題点が存在していたことから、この判決を契機に「法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定をどのように解釈すべきか」というある種の学術論争へと発展することとなったのである。

第5章 適正所得算出説の優位性と問題点

第4章で整理を行った清水惣事件控訴審判決においては、様々な問題点が提起され、法人税法第22条第2項に関する学術論争へと繋がった。その中から生まれた適正所得算出説は「現在、有力な学説として定着してきている」と言われている。本章においては、適正所得算出説の優位性を明確にするとともに問題点についても考察を行う。

第1節 適正所得算出説の優位性

第1項 三つの論拠の問題点

第2章第2節で記したように清水惣事件控訴審が行われた時点においては、三つの収益認識に関する学説が存在していた。適正所得算出説の考察に当たり先ず、これらの学説（論拠）の問題点について分析を行う。

1 有償取引同視説（二段階説）の問題点

前述したように、有償取引同視説（二段階説）は、無償による資産の譲渡又は役務の提供があった場合には、先ず通常の対価相当額で取引を行ったものとし、次いで収受した対価相当額を相手方に贈与したとみる考え方である。

その根拠について吉牟田勲は「法人が他の者と取引を行なう場合、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税するというのが現在の法人税の基本的な考え方である。」（吉牟田, 1965, p.140）と説明している。つまり、納税者が選択した取引を否認し、擬制された取引に基づいて課税がなされる、ということの意味している。

これに対し清永敬次は、次のように述べている。

現実に有償譲渡の可能性がない場合に関するものであるが、例えば相手方の支払能力の欠除等その他特別の事情からみて、やむを得ず無償譲渡又は無償提供をするような場合は、はじめから有償譲渡又は有償提供を想定する余地がないのであるから、それにもかかわらず、有償取引同視説のように、有償譲渡又は提供があつたものと同じように考えることについては、その現実的基盤を欠くものである。有償取引の可能性がないにもかかわらず、有償取引がなされた場合と同じように考えようというのは、筋が通らないように思われるのである（清永, 1978, p.5）。

清永は、限定的ではあるが、有償取引の可能性がない場合にも有償取引がなされた場合と同一視することについての問題点を指摘している。

前章で分析を行った清水惣事件控訴審判決においては、有償取引同視説（二段階説）が収益認識の根拠の一つとして用いられているが、同控訴審の中で被控訴人（清水惣）は「無利息融資と利息付融資においてその利息を免除又は利息を収受して利

息相当額の金銭の贈与をしたこととは、行為自体も法律効果も全く異なり、経済的機能の同一は、課税要件の充足とは何ら関係がない。」と述べ、同一視することについて否定している。また、岡村忠生は「法人税法における課税所得に関する基本規定である22条の中に、納税者が行った取引に基づかない、いわば例外的な課税方法である取引の擬制についての定めがあると解釈することは、極めて不自然なのではないだろうか。」（岡村, 1987b, p.13）と述べている。従って、取引の同一視又は取引の擬制によって収益を認識するという説明は、根拠としては無理があるのではないだろうか。

2 同一価値移転説の問題点

前述したように、同一価値移転説は、無償取引の場合に通常対価に相当する額が一方の当事者から他方の当事者に移転することをもって収益発生の根拠とみる考え方である。

清永敬次は、有償取引同視説(二段階説)についての上記問題点を指摘した上で、同一価値移転説について次のように述べている。

これに対して、同一価値移転説は、利益を受け取る側から問題をみるのであり、たとえ有償譲渡又は有償提供の可能性がない場合であっても、利益を受ける側にとって、例えば時価相当分又は利息相当分の利益を常に受けるわけであるから、それに見合う収益の発生を肯定することになるのであろう（清永, 1978, p.5）。

清永の説明は、第3章第2節第1項2（同一価値移転説の背景）で記した中村利雄の考え方と同様である。つまり、譲渡を受けた側は時価で評価するため、譲渡した側は無償取引を機会としてすでに発生している時価までの値上がり益を認識しなくてはならない、という考え方である。

同一価値移転説は、清水惣事件控訴審判決において収益認識の根拠の一つとして用いられている。しかし、岡村忠生は次のように述べている。

同一価値移転説は、資産の無償譲渡に関しては、発生している利益の実在を前提として、はじめて成り立つ考え方なのである。では、無利息貸付についてこの考え方を適用する場合はどうか。もし、無利息貸付によって貸主に実体的利益は何も生じず、貸主はむしろ得べかりし利益を失う²¹と考える場合には、この考え方によって収益の発生を説明することは不可能で

²¹ 金子宏は「収益は経済的価値の流入によって生ずると解する限り、この考え方は収益発生の根拠の説明として必ずしも説得的ではないように思われる。たとえば、無利息で融資をした場合に、相手方に通常の利息相当額の収益が生ずるという意味で経済的価値の移転があったといえることはたしかであるが、しかしなぜその反面として貸主に収益が生ずるといえるのが、この説明では明らかでない。貸主はむしろ得べかりし利益を失うのである。」（金子, 1983, p.161）と述べている。

あると思われる。確かに、貸し付けられた元本の運用から得られる利益が借主に移転したことは、清水惣判決のいうように理解できるとしても、なぜそれが貸主の収益となるかについて、必ずしも納得できる説明はないといえる（岡村, 1987b, pp.8-9）。

つまり、資産の無償譲渡に関しては適応しても、無利息貸付の場合、価値が移転した時に、なぜ移転元で同一の価値を認識しなければならないのか、という理由が不明であり、同一価値移転説では収益を認識する根拠が明確とは言えないことになる。第3章第2節第4項で記したように同一価値移転説は、無利息貸付等の役務の提供に係る裁判では用いられているが、資産の無償譲渡に係る裁判では用いられていない。そのため、上記の考え方が正しいとすれば、同一価値移転説はその存在意義を失うことになる。

3 キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）の問題点

前述したように、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）は、帳簿価額と時価との差額である未計上の値上がり益（キャピタル・ゲイン）を、その利益が流出する際に益金として顕現させるという考え方である。すなわち値上がり益（評価益）を各事業年度ではなく、その実体的利益が社外に流出した時に収益として認識するとの見解である。

実体的利益が存在していれば、その利益に対する課税を繰り延べることなく、流出の段階で認識し課税するという考え方であるから、収益認識の根拠としては、上記の二説とは異なり明確である。しかし、第2章第2節第3項で記したように、無利息貸付などの役務の提供の場合には、実体的利益を測定することは困難であるため、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）では説明できないという問題点がある。

また、金子宏は「所得実現の観念」から、資産の無償譲渡において実体的利益が存在していても収益は認識されないと指摘している。つまり、「譲渡によって益金が生ずるためには、譲渡資産の対価として金銭その他の経済的価値の流入（流出ではなく）が必要であると考えらるべきではなかろうか。」（金子, 1983, pp.154-155）と述べ、その根拠としている。また、無償譲渡の場合には評価益を計上すべきであるという考え方に対しては、「収益は評価益の計上によって生ずるのであって、資産の譲渡によって生ずるのではない。」（金子, 1983, p.155）と述べている。すなわち、資産についてキャピタル・ゲインがあり評価益が生じていても、無償譲渡の段階では収益と認識することはできず、所得とは実現した利得であるのだから、所有資産につき発生したキャピタル・ゲインは、所得概念から除かれると主張したのである。この考え方からすれば、資産の無償譲渡においても、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）は成立することができなくなる。

第2項 適正所得算出説における第22条第2項の性格

昭和58年、金子宏による「適正所得算出説」が発表される。その起点となったのは、吉牟田勲の第2章第1節第3項の発言に基づく「確認的規定」である。つまり「無償取引に関する規定を含めて、法人税法第22条全体が確認的規定としてとらえられている。」という考え方に対する「旧法の下で、無償取引からも通常の対価相当額の益金が生ずるという解釈が確立していたといえるであろうか。換言すれば、無償取引からも収益が生ずる旨の現行法22条2項の規定が確認的規定であるといえるかどうか。」（金子, 1983, p.143）という疑問が発端となっている。

筆者は、第3章第3節において、旧法人税法下の裁判分析の結果として「無償又は低額による資産の譲渡については確認的規定であり、無償又は低額による役務の提供については創設的規定である。」と示した。

しかし、金子宏は旧法人税法下における裁判について次のように述べている。

資産の無償譲渡については、相互タクシー事件に対する最高裁判決や、まからずや事件に対する大阪高裁判決によって、資産の無償譲渡からも時価相当額の益金が生ずるという解釈理論が旧法の解釈として承認された、とあってよい。しかし、これらの判決は、いずれも現行法制定後のものであるから、これらの判決があるからといって、旧法時代に無償譲渡からも収益が生ずるという解釈理論が確立していたとか、そのような解釈が一般的に承認されていたとはいえないであろう（金子, 1983, p.151）。

金子が言うように、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）による収益の認識を行った相互タクシー事件最高裁判所判決は、昭和41年6月24日であり、現行法制定後である。しかし、相互タクシー事件において最初に収益認識を行った第一審判決は、昭和31年4月16日である。また、昭和40年度法人税法全文改正の基礎となった昭和38年12月の税制調査会による「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」においては、「課税所得の意義」の部分で「キャピタル・ゲインについては、資産を処分した者の経済力の増加に着目して、基本的にこれを課税所得とする現行税法の建前を維持するのが相当である。」（内閣府税制調査会, 1963, p.5）と答申されている。また、旧法人税法下における裁判は、旧法人税法によって判断されるのが当然であることを考えれば、現行法制定後に行われた裁判であるが故に益金が認識されていたという事実を否定するという論拠は正しくはないのではないだろうか。

しかし金子は、前項3（キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）の問題点）で記した「所得実現の観念」（譲渡によって益金が生ずるためには、譲渡資産の対価として経済的価値の流入が必要であるという考え方）を用いて、「資産の無償譲渡からも益金が生ずると解することは無理だったのではないかと考えられる。」（金子, 1983, p.155）と述べた。更に役務の無償提供についても「対価としての経済的価値の流入がない点では、無利息融資その他の無償取引の場合も同じで

あるから、これらの場合についても対価相当額の益金が生ずるという解釈をとることは困難であったと思われる。」（金子，1983，p.155）と述べている。

上記の考え方から、法人税法第22条第2項の性格を「現行法人税法22条2項の規定は、確認的規定ではなく、無償取引の場合にも通常の対価相当額の収益が生ずることを擬制した一種のみなし規定であり、創設的規定である。」（金子，1983，p.156）と断定した。

第3項 適正所得算出説における第22条第2項の趣旨及び目的

第1項で記したように、有償取引同視説（二段階説）と同一価値移転説においては、収益認識の根拠が明確ではないという問題点がある。キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）においては、役務の提供への対応ができないという問題点がある。また、資産の譲渡についても「所得の実現」という意味では、所有資産につき発生したキャピタル・ゲインは所得概念から除かれるという問題点が指摘されている。そして、これらの問題点を考慮した上で金子宏は、適正所得算出説における法人税法第22条第2項の趣旨及び目的を次のように説明した。

それは、結局は、通常の対価で取引を行った者と無償で取引を行った者との間の公平を維持する必要性にあると考える。すなわち、法人は営利を目的とする存在であるから、無償取引を行う場合には、その法人の立場から見れば何らかの経済的な理由や必要性があるといえようが、しかし、その場合に、相互に特殊関係のない独立当事者間の取引において通常成立するはずの対価相当額（これを「正常対価」ということにする）を収益に加算しなければ、正常対価で取引を行った他の法人との対比において、税負担の公平（より正確に言えば、競争中立性）を確保し維持することが困難になってしまう。したがって、無償取引につき収益を擬制する目的は、法人の適正な所得を算出することにあるといえよう。適正所得算出説は、資産の無償譲渡を含む各種の無償取引を通じて収益を擬制すべきことの統一的な説明たりうると考える（金子，1983，p.162）。

金子は、値上がり益（キャピタル・ゲイン）が発生している資産の無償譲渡についても、その実体的利益が社外に流出した時に収益として認識するキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）よりも、正常対価で取引を行った他の法人との税負担の公平の見地から収益を認識する適正所得算出説の方が法人税法第22条第2項の趣旨及び目的として適しているという解釈を示した。

第4項 低価取引への対応

無償取引に関する裁判の中には、「低額による資産の譲渡」、「低額による役務の提供」に係る事案が存在している。これらの低価取引については、法人税法第22条第2項の規定に該当するの否、該当する場合には、どのような根拠で収益が認識

されるのかという論点がある。

上記の論点について、その後の低価取引に係る裁判に強く影響を与えることとなる明確な理由を示したのは、平成7年（1995年）12月19日の南西通商事件上告審判決（表6-1.⑤）の判示である。しかし、同判決よりも前に発表された適正所得算出説では次のように説明されている。

22条2項の趣旨が、適正所得の算出、すなわち正常な対価で取引を行った者との間の公平を確保し維持することにあると考えると、22条2項にいう無償取引は厳密な意義におけるそれよりも広く、低価取引をも含む趣旨であると解すべきではなかろうか。このように解することは、法人税法37条6項が資産の低価譲渡の場合の譲渡価額と時価との差額を寄付金に含めていることとも首尾一貫している（金子, 1983, p.165）。

上記の説明は、第1章（序論）で記したように南西通商事件第一審判決に影響を及ぼすこととなるが、詳細については第6章第2節第1項で記述する。

第2節 適正所得算出説の問題点

第1節第2項から第4項で分析したように、適正所得算出説に基づく法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定は、「正常な対価で取引を行った者との間の公平を維持し、法人の適正な所得を算出するため、通常対価相当額の収益が生ずることを擬制した創設的規定である。」となる。そして、適正所得算出説は、全ての無償取引（低価取引をも含む。）に対応し得る説明である。

このように完璧とも思える学説に問題点は有るのであろうか。

第1項 収益の範囲

適正所得算出説は、「正常な対価で取引を行った者との間の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性を確保するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した」と解すべきとし、全ての無償取引（低価取引も含む。）について正常な対価で取引が行われたものと看做するものである。

圖子善信は、適正所得算出説について次のように述べている。

そうであるとする、キャピタルゲインの発生していない資産の譲渡、無償による工事、サービスの提供、施設の使用貸与等にも、全て正常価格での取引があったものとして収益を計上する必要が生じてくる。また、低額譲渡の場合にも本規定の適用があるとするならば、全ての取引について正常価格であるか否かの判定が必要となるであろう。22条2項がそのような意味を有すると解することには無理があると考え（圖子, 2006, pp.24-25）。

つまり、適正所得算出説を課税の根拠とした場合、租税負担の公平という、言わば課税の基本理念のような抽象的な概念によって課税が行われることとなり、その適用範囲が拡大し過ぎるということを描している。

無償取引の範囲については、「無限定説」と「限定説」という異なる考え方が存在しているが、金子宏は次のように説明している。

筆者も、無限定説が 22 条 2 項の趣旨に合致していると考えます。(中略)
22 条 2 項の趣旨を適正所得の算出、すなわち適正な対価で取引を行った者との間の公平の維持に求める限り、損金面の処理とは無関係にすべての無償取引について収益を認識する必要があるからである。

この点については、折角益金に算入しても同じ金額が損金に算入されるとしたら、結果的にはネットの所得になんらの影響を及ぼさないから、そのような場合にまで収益を擬制する必要はないのではないかと、という批判がありうる。しかしたとえば、無償譲渡が損金面で開発費（繰延資産）として処理されるという場合に、全額をその年度に償却すれば収益に計上する必要はないが、繰延べ償却をする場合には収益に計上しなければならないというのでは、首尾一貫しないように思われる。益金と損金とが同額であるため、わざわざ計上しなくても税務行政上特に問題とされることはないという程度に考えればよいのではなかろうか²²(金子, 1983, pp.167-168)。

金子は上記のように「無限定説」の立場をとっている。筆者は第 2 章第 1 節第 2 項（収益の範囲）で「別段の定めのない資本等取引以外の取引は、全て法人税法第 22 条第 2 項の規定に該当するのであるが、『収益を認識する必要があるかどうか』という基準によって同条同項の規定を適用するかどうかの判断がなされる。従って、規定としては『無限定』となるが、適用範囲は『限定』されることとなる。」と記した。

この考え方によれば、無制限に収益が認識されることにはならないと思われるが、上記の「基準」は、法によって明確にされていないため、最終的には裁判所の判断によることとなり、裁判官による法形成・法創造とも思える法解釈が租税法律主義との関係で問題となる可能性は残されることとなる。

第 2 項 収益の擬制

1 擬制による収益の認識

²² 藤巻一男は「無償取引が行われた場合、法 22 条 2 項により収益が擬制されるとともに、同 3 項により費用等が擬制されるが、いずれも適正価額により評価されるので、差引損益がゼロとなり、別段の定めにより費用等が損金不算入とされない限り、課税所得に影響を及ぼすことはない。この場合、収益の擬制と費用等の擬制について税務上の両建て処理（申告調整）は省略しても実務上は問題がない。むしろ、実務上は、煩雑さを避けるため、両建て処理はすべきではないであろう。そして、別段の定め適用により無償取引により擬制される費用等の額が損金不算入となる場合には、収益の擬制と費用等の擬制についてそれぞれ申告調整が必要になる。」(藤巻, 2008, p.22) と説明している。

以前から在る三つの学説と適正所得算出説を合わせて考えた場合、実体的利益の存在を前提とするキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）及び同一価値移転説と、擬制によって収益を認識するものとする有償取引同視説（二段階説）及び適正所得算出説に分けられる。後者は、収益が存在していないものを収益が存在しているものとみなして認識するということになる。

値上がり益（キャピタル・ゲイン）が存在する資産の無償譲渡については「実体的利益によって収益が認識される」という考え方と「実体的利益だけでは収益は認識されない」という考え方がある。

前者は清永敬次が述べた「その資産についてはすでにキャピタル・ゲインが発生しているのであるから、決して利益のないのに収益の計上を求めるものではない。」（清永、1978, pp.4-5）という考え方に基づくものであり、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）の考え方である。後者は金子宏が述べた「譲渡によって益金が生ずるためには、対価として金銭その他の経済的価値の流入が必要である。」（金子、1983, pp.154-155）という所得実現の観念によってキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）を否定する考え方である。

金子は、上記の考え方に基づき、法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定は収入（経済的価値の流入）のないところに収益が生ずる旨を擬制した規定であると断定したのである。

2 実体的利益だけでは収益は認識されないという考え方

清永はキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）の説明の中で「法人税法 22 条 2 項の規定を所得税法 40 条及び 59 条に対応する規定とみ、未実現の利得に対して課税しようとするもの」（清永、1978, p.4）と述べている。しかし、金子は「所得税法においても（中略）無償譲渡や低額譲渡の場合には、法令の定めによってはじめて時価相当額の収入があったものとみなされているのである（40 条、59 条）。」と述べている。つまり、金子の説明によれば、所得税法第 40 条、第 59 条は、いわゆる「みなし規定」であり、所得税法という法令によって収入とすることを擬制しているということになる。

従って、法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定も、実体的利益が存在しているから収益が認識されるのではなく、みなし規定として収益を擬制することを法令で定めているから収益が認識されるのであると説明した²³。

3 実体的利益によって収益が認識されるという考え方

しかし、岡村忠生は次のような考え方を示している。

²³ しかし、所得税法第 40 条第 2 項では「取得したたな卸資産については、同号に掲げる金額をもって取得したものとみなす。」と規定され、同法第 59 条第 1 項では「その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなす。」と規定されており、両条項とも「みなす」という言葉が含まれているが、法人税法第 22 条第 2 項には「みなす」という言葉は含まれていない。

実体的利益存在説をとる場合には、値上りした資産の無償譲渡については、22条2項は、保有期間中に発生した資産の価値の変動を、それが実現される有償取引の場合に加えて、無償取引の場合にも課税の対象とするという機能をもつ規定であるということになる。いいかえれば、22条2項は、法人税法上の所得概念がキャピタル・ゲインを含む包括的なものであることを定めるとともに、それを無償取引の際にも認識するという点で、課税時期を通常の実現主義から変更する作用を行う。22条2項の適用により、無償取引の場合にも、値上り益として実体的に存在する利益が課税の対象とされるのである（岡村, 1987b, pp.4-5）。

岡村は、「法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定は、実体的利益が存在している資産の譲渡の場合には、譲渡があった時点で評価益部分を計上すべしというルールである。」と説明した。そうであるとすれば、実体的利益に対しても収益が計上されることとなり、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）も成立することができる。しかしこの考え方は、法律の拡大解釈にも繋がることであるので、近年における実際の裁判で、どのように解釈されているのかを次章において検証することとする。

第3項 旧法人税法下における裁判への対応

適正所得算出説においては、昭和40年度法人税法全文改正によって設けられた無償取引に関する規定を「創設的規定」と断言している。そのため、現行の法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定に限定した説明である。

そうであるとすると、改正以前の旧法人税法下において益金が認識されていた事案、例えば相互タクシー事件（表3-1.⑧）については、どのような根拠によるか考えるべきなのであろうか。

金子宏は、同事件について「資産の無償譲渡からも時価相当額の益金が生ずるという解釈理論が旧法の解釈として承認された、とあってよい。」と述べながらも「しかし、これらの判決は、現行法制定後のものであるから、（中略）旧法時代に無償譲渡からも収益が生ずるという解釈理論が確立していたとか、そのような解釈が一般的に承認されていたとはいえないであろう。」（金子, 1983, p.151）と述べ旧法時代の益金認識を否定している。金子の説明は、「旧法人税法下における裁判であっても判決日が改正以後であれば現行の法人税法によって判断が行われているのである。」と読み取ることが出来る。しかし、旧法人税法下における裁判については旧法人税法によって判断されるのが当然であるため²⁴、判決日が改正以後であるから旧法時代における益金認識を認めないという考え方には問題があるのではな

²⁴ 第4章第6節で記したように、現行の法人税法は、昭和40年4月1日以後に終了する事業年度から適用され、同日前に終了する事業年度については旧法人税法が適用される。相互タクシー事件は昭和22年11月21日から昭和23年11月20日までの事業年度に係る事案である。

いだろうか。

また金子は、第1節第2項で記したように「所得実現の観念」によってキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）を否定している。そのため、同説を根拠として益金を認識している旧法人税法下における裁判の判決自体を否定していることとなる。しかし、実際の裁判で判決が下されている以上、何らかの根拠を示す必要があるのではないだろうか。仮に旧法人税法下における裁判についても適正所得算出説によって説明ができるとすれば、法人税法全文改正によって設けられた無償取引に関する規定は「創設的規定」ではなく「確認的規定」ということになり矛盾が生じることになる。

第3節 小括

本章第1節では、適正所得算出説の優位性について考察を行った。本章第1節第1項で記したように、有償取引同視説（二段階説）には「取引の同一視又は取引の擬制によって収益を認識するという説明は根拠としては無理がある」という問題点があった。そして、同一価値移転説には「なぜ移転元で同一の価値を認識しなければならないのか、という理由が不明であり、根拠が明確とは言えない」という問題点があった。これらに対して、適正所得算出説は、本章第1節第3項で記したように「正常な対価で取引を行った者との間の公平を維持し、法人の適正な所得を算出するため」という明確な根拠から、優位性を示した。そして、本章第1節第2項で示したように、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）の「実体的利益だけでは収益は認識されない」という問題点に対して、「通常対価相当額の収益が生ずることを擬制した規定である」という説明により優位性を主張した。また、本章第1節第4項で記したように適正所得算出説は、低価取引にも対応し得る説明とされていた。

上記のように、適正所得算出説は清水惣事件控訴審によって提起された問題点、つまり「法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定をどのように理解すべきか」ということについては、一応の決着を付けることができたと考えられる。

本章第2節では適正所得算出説の問題点について考察を行った。本章第2節第1項では課税公平を根拠とした場合、適用範囲が拡大し過ぎるため、最終的には裁判官の判断となり、租税法律主義との関係で問題があることを指摘した。

次に、本章第2節第2項では値上がり益（キャピタル・ゲイン）が存在する資産の無償譲渡については、「実体的利益によって収益が認識される」という考え方と所得実現の観念によって「実体的利益だけでは収益は認識されない」という考え方があることを示した。前者はキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）の考え方であり、後者はキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）を否定する適正所得算出説の前提となった考え方である。分析の結果、双方において理論的根拠が存在しているため、適正所得算出説による優位性を完全に示すことはできないことが判明した。

また、本章第2節第3項では、適正所得算出説が旧法人税法下における裁判には対応できないことを記した。旧法人税法下においても適正所得算出説が対応できるとすれば、法人税法全文改正によって設けられた無償取引に関する規定は「創設的規定」ではなく「確認的規定」ということになり矛盾が生じるからである。しかし、「無償取引のうち資産の譲渡については『確認的規定』であり、役務の提供については『創設的規定』である。そして、旧法人税法下における資産の譲渡については、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）によって説明がなされていた。」と考えると上記のような矛盾は生じない。そうであるとする、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）を完全に否定することはできないと考えられた。

第6章 清水惣事件控訴審判決後における裁判の分析

昭和40年度法人税法全文改正によって法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定は設けられた。本章では同改正後（清水惣事件控訴審判決以後）の無償取引に関する裁判について分析を行い、前章で考察した適正所得算出説の優位性と問題点がどのように影響しているかについて把握する。

第1節 現行法人税法下における無償取引裁判の一覧及び概要

本章で分析を行う現行法人税法下における裁判の一覧は次の通りである。

表6-1. 現行法人税法下における無償取引に関する裁判²⁵

番号	裁判年月日	事件番号	納税義務者	内 容	主な争点	収益認識に関する根拠
	裁判所名	審級関係	Westlaw Japan【文献番号】			
		事 件 名				
①	昭和50年9月19日	昭44(行ウ)44号 (第一審)	高田香料(株) 1975WLJPCA09190006	代表者への不動産の低額譲渡	収益の認識	キャピタル・ゲイン課税説
	神戸地方裁判所	更正処分等取消請求事件				
②	昭和54年3月28日	昭45(行ウ)1号 (第一審)	阿部機工(株)他 1979WLJPCA03286007	適正賃料を超える金銭の無償譲渡	寄附金認定	キャピタル・ゲイン課税説
	山形地方裁判所	課税処分取消請求事件				
③	昭和58年2月28日	昭54(行ウ)81号 (第一審)	(株)総合医学会 1983WLJPCA02286007	不動産の低額賃貸	寄附金認定	収益認識の根拠は示されていない
	東京地方裁判所	税務債務不存在確認請求事件				
④	平成4年4月6日	昭61(行ウ)30号 (第一審)	半田重工業(株) 1992WLJPCA04060002	家族への土地の低額譲渡	収益の認識	キャピタル・ゲイン課税説 二段階説
	名古屋地方裁判所	法人税更正処分取消等請求事件				
⑤	平成7年12月19日	平6(行ツ)75号 (上告審)	南西通商(株) 1995WLJPCA12190002	資産の低額譲渡	収益の認識	適正所得算出説の応用
	最高裁第三小法廷	更正処分取消請求事件				
⑥	平成9年1月29日	平7(行ウ)12号 (第一審)	(有)島崎産業 1997WLJPCA01296004	不動産の低額譲渡	適正な価額	収益認識の根拠は示されていない
	広島地方裁判所	更正処分等取消請求事件				
⑦	平成10年11月30日	平8(行コ)4号 (控訴審)	センコウ商事(株)他 1998WLJPCA11300011	関連会社間の上場株式の低額譲渡	適正な価額	適正所得算出説の応用
	名古屋高裁金沢支部	法人税更正処分取消請求控訴事件				
⑧	平成14年6月27日	平12(行ウ)12号 (第一審)	原告A(株) 2002WLJPCA06276001	不動産の無償賃貸・無利息貸付	寄附金認定	二段階説 同一価値移転説
	静岡地方裁判所	法人税更正処分等取消請求事件				
⑨	平成15年6月5日	平14(行コ)12号 (控訴審)	モタエグループ法人 2003WLJPCA06056002	関連企業への低利融資	収益の認識	適正所得算出説の応用
	広島高裁岡山支部	法人税更正処分等取消請求控訴事件				
⑩	平成19年1月30日	平18(行コ)31号 (差戻控訴審)	オープンジャホールディング 2007WLJPCA01309019	外国子会社の第三者割当て等	取引の内容	収益認識の根拠は示されていない
	東京高等裁判所	法人税更正処分等取消請求控訴事件				

²⁵ 第4章で分析した清水惣事件については含まないものとする。本論文において考察の対象外とした「資産の譲受け」に関する裁判、国税不服審判所における裁決、課税庁側の主張が認められなかった裁判については省略する。上記一覧は各事案につき最終確定した裁判のみを記載している。

⑪	平成21年9月17日	平19(行ウ)764号 (第一審)	CSKファイナンス(株) 2009WLJPCA09178016	取引相場の ない株式の 低額譲渡	適正な価額	収益認識の 根拠は示さ れていない
	東京地方裁判所	法人税更正処分取消等請求事件				
⑫	平成24年8月2日	平23(行コ)15号 (控訴審)	被控訴人 X 1 2012WLJPCA08026003	関係会社間 の土地の低 額譲渡	適正な価額	収益認識の 根拠は示さ れていない
	広島高等裁判所	法人税額等更正処分取消等請求控訴事件				
⑬	平成26年6月12日	平24(行コ)480号 (控訴審)	日産グループ法人 2014WLJPCA06126006	旧商法上の 強制消却 (低額譲渡)	他法の制約	キャピタル・ ゲイン課税説
	東京高等裁判所	法人税更正処分取消等請求控訴事件				
⑭	平成27年1月27日	平24(行ウ)760号 (第一審)	(株)広沢製作所 2015WLJPCA01278010	関連会社間 の上場株式 の低額譲渡	適正な価額	適正所得算 出説の応用
	東京地方裁判所	青色取消処分取消等請求事件				
⑮	平成27年1月27日	平24(行ウ)836号 (第一審)	(株)育良精機製作所 2015WLJPCA01278011	関連会社間 の上場株式 の低額譲渡	適正な価額	適正所得算 出説の応用
	東京地方裁判所	法人税更正処分等取消請求事件				
⑯	平成27年9月9日	平25(行ウ)627号 (第一審)	日本アイ・エス・ケイ(株) 2015WLJPCA09098006	関連会社間 の上場株式 の低額譲渡	適正な価額	収益認識の 根拠は示さ れていない
	東京地方裁判所	法人税更正処分取消請求事件				
⑰	平成27年11月19日	平26(行ウ)389号 (第一審)	(株)広沢本社 2015WLJPCA11198020	関連会社間 の上場株式 の低額譲渡	適正な価額	適正所得算 出説の応用
	東京地方裁判所	法人税更正処分等取消請求事件				

Westlaw Japan のデータを基に筆者が作成

表6-1の裁判を取引の形態によって分類すると、無償又は低額による資産の譲渡に係るものが、①、②、④、⑤、⑥、⑦、⑩、⑪、⑫、⑬、⑭、⑮、⑯、⑰、無償又は低額による役務の提供に係るものが、③、⑧、⑨である。

そして、主な争点が「収益の認識」であるものは、資産の譲渡については⑤まで、役務の提供については⑨までであり、その後の裁判では、「法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定によって、なぜ収益が認識されるのか」ということは、主な争点にはなっていない。筆者は、収益の認識が争点となっている前者を無償取引に関する裁判の「第一段階」、収益の認識以外が争点となっている後者を無償取引に関する裁判の「第二段階」と仮に呼ぶこととする。

「第二段階」に属する裁判では、「適正な価額」が主な争点である場合、納税者が主張する適正価額と課税庁側が主張する適正価額が異なっており、裁判において課税庁側が主張する適正価額が認められれば、その差額が収益として認識されることとなる。「取引の内容」が主な争点である場合、当該事案の取引が同条同項に規定する取引に該当することが認められれば収益が認識されることとなる。「他法の制約」が主な争点である場合、同条同項の規定が、他の法律に制約されないことが認められれば収益が認識されることとなる。これらの裁判では、同条同項の規定により収益が認識されること自体は納税者側においても認めているため、判示において収益認識の根拠が述べられていない裁判も存在している。

つまり、近年においては、同条同項の無償取引に関する規定が一般的に認知され、無償取引に対して収益が認識されることについては、租税における法的安定性と予測可能性が有効に作用してきているものと考えられる。

第2節 現行法人税法下の無償取引裁判における収益認識の分析

前節で記したように「第二段階」に属する裁判においては、主な争点である各々の事項が裁判で認められることによって自動的に収益が認識されることになる。従って、その「認められたこと」自体が、その裁判における収益認識の根拠となると言うこともできるかもしれない。しかし、「第二段階」に属する裁判であっても、判示において収益認識の根拠が明確に示されている裁判も存在しているので本節においては、これらの裁判も含めて分析を行うこととする。

第1項 適正所得算出説の応用

表6-1の中において、特に重要なのは、低額による資産の譲渡に係る⑤の南西通商事件上告審判決である。この事案における第一審判決では、適正所得算出説による説明が初めて明確に示されたとされているが、上告審判決においては、その理由の修正が行われている。以下に各々の判示を示す。

(第一審判決)

(判示) 法人税法22条第2項は、正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的な規定と解される。このような同項の趣旨及び法人税法37条6項が資産の低額譲渡の場合に譲渡価額と時価との差額を寄付金に含めていることからすれば、同項の無償譲渡には時価より低い価額による取引が含まれるものと解するのが相当である(下線は引用者)。

(上告審判決)

(判示) 法人税法22条第2項は、法人が資産を他に譲渡する場合には、その譲渡が代金の受入れその他資産の増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたものと解される。譲渡時における適正な価額より低い対価をもってする資産の低額譲渡は、法人税法22条第2項にいう有償による資産の譲渡に当たることはいうまでもないが、この場合にも、当該資産には譲渡時における適正な価額に相当する経済的価値が認められるのであって、たまたま現実に收受した対価がそのうちの一部のみであるからといって適正な価額との差額部分の収益が認識され得ないものとすれば、前記のような取扱いを受ける無償譲渡の場合との間の公平を欠くことになる(下線は引用者)。

第一審判決と上告審判決との明確な違いは、低額譲渡について、第一審判決では「無償譲渡に含まれる」と述べ、上告審判決では「有償譲渡に当たることはいうまでもない」と述べられていること、そして課税公平の対象者については、第一審判

決では「正常な対価で取引を行った者」と述べられ、上告審判決では「収益が認識される無償譲渡を行った者」と述べられていることである。

適正所得算出説においては、「通常対価で取引を行った者と無償で取引を行った者との間の公平を維持する」と説明している。また、低価取引については「無償取引は厳密な意義におけるそれよりも広く、低価取引をも含む趣旨であると解すべきではなかろうか。」と説明している。従って、第一審判決の内容は適正所得算出説と完全に一致するが、上告審判決の内容は異なることとなる。

上告審判決の内容は次のような考え方である。

- 1 無償取引を行った者は、適正価額で取引を行った者との課税公平の見地から適正価額に相当する収益が認識される（適正所得算出説）。
- 2 有償取引である低額譲渡を行った者が取引価額のみで課税されるとすれば1の者との公平を欠くこととなるため、取引価額と適正価額との差額について収益を認識する。

上記のように上告審判決の内容においても、適正所得算出説の考え方を前提とし、それを発展させた考え方であるため、筆者は「適正所得算出説の応用」と位置付ける。

南西通商事件に関する上告審判決の判示は、ほぼ同じ内容で⑦、⑨、⑭、⑮、⑰の判決文でも示されている。⑨の裁判は、役務の提供（低利貸付）に関する事案なのであるが、上記の「適正所得算出説の応用」がそのまま用いられており、適正所得算出説の考え方は、全ての無償取引に対応し得る説明であることが立証されたこととなる。他の裁判の判示は省略するが、比較検証のため、⑨の判示は以下に示すこととする。

(判示) 法人税法 22 条 2 項は、法人が、他に無償で役務の提供をする場合には、その提供に対する反対給付を伴わないものであっても、提供時における役務の提供に対する適正な対価に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたものであると解される。社会通念上妥当な利率よりも低利息の金銭貸付は、法人税法 22 条 2 項にいう有償による役務の提供にあたることはいうまでもないが、この場合も、当該貸付時から返済時までの間において、社会通念上妥当な利率による利息相当額に相当する経済的価値が認められるのであって、たまたま現実に収受した利息金はそのうちの一部のみであるからといって社会通念上妥当な利率による利息相当額との差額部分の収益が認識され得ないとすれば、前記のような取扱を受ける無利息による貸付の場合との間の公平を欠くことになる。

なお、⑦の裁判は、無償による役務の提供に関するものであるが、第 4 章で考察した清水惣事件控訴審と「適正所得算出説の応用」の考え方が示された上記⑨の裁判との間に行われたため、新たな考え方を示すことなく、清水惣事件控訴審と同様の判示が述べられている。

第2項 キャピタル・ゲイン課税説の継続

表6-1の中において、①、②、④、⑬の裁判においては、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）による説明が行われている。また、第1項（適正所得算出説の応用）で示した南西通商事件の第一審判決では、前項で示した判示の前段の部分で次のように述べている。

（判示） 資産譲渡にかかる法人税は、法人が資産を保有していることについて当然に課税されるのではなく、その資産が有償譲渡された場合に顕在化する資産の値上がり益に着目して清算的に課税がされる性質のものであり、無償譲渡の場合には、外部からの経済的な価値の流入はないが、法人は譲渡時まで当該資産を保有していたことにより、有償譲渡の場合に値上がり益として顕在化する利益を保有していたものと認められ、外部からの経済的な価値の流入がないことのみをもって、値上がり益として顕在化する利益に対して課税されないということは、税負担の公平の見地から認められない。

上記のように適正所得算出説による説明を行っている南西通商事件第一審判決においても、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）が前提となっていることが示されている。

また、同事件の上告審判決についても増井良啓は次のように述べている。

判示第1段落は、相互タクシー事件に関する最判（昭和41・6・24）の考え方を受け継いでいる。（中略）この昭和41年判決と本判決を通覧するとき、最高裁は、資産が社外に流出する時点において含み損益を清算するという考え方をもってきたとみることができよう（増井, 2016a, p.97）。

増井が述べているように、「適正所得算出説の応用」によって説明が行われた上告審判決においても、第2章第2節第3項で記した相互タクシー事件最高裁判所判決と同様にキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）が前提となっている。つまり、南西通商事件の第一審判決、上告審判決のいずれにおいても同説が用いられていたと解釈することができるのではないだろうか。

なお、④の裁判は、適正所得算出説が発表された後に行われた事案であるため、主体は、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）による説明であるが、補足として有償取引同視説（二段階説）を用いており、更に「資産を時価相当額で譲渡した場合との税負担の公平という見地からしても、収益の額は右資産の時価相当額によるのが相当」と適正所得算出説の影響をも含まれている。以下に④及び⑬の判示を示す。

（④ 半田重工業株式会社に関する事案）

(判示) 法人税法 22 条 2 項により課税の対象となる収益の額は、譲渡が適正な対価によってされた場合や無償でされた場合だけではなく、低廉な対価によってされた場合にも、当該資産が譲渡された当時における時価相当額をもって算定すべきものと解するのが相当である。けだし、右規定において、資産の譲渡に係る収益を益金として課税の対象としているのは、法人の資産が売買等によりその支配外に流出したのを契機として、顕在化した資産の値上り益の担税力を着目し、清算課税しようとする趣旨であると解されるところ、法人が資産を時価相当額より低廉な対価により譲渡した場合には、あたかも右資産を時価相当額で譲渡すると同時にその譲渡対価との差額を譲受人に贈与したのと同じの経済的効果を有するのであるから、法人が資産を時価相当額で譲渡した場合との税負担の公平という見地からしても、収益の額は右資産の時価相当額によるのが相当だからである。

(13) 日産グループ法人に関する事案)

(判示) 法人税法においては、法人が保有する資産の評価換えによりその帳簿価額が増額した場合でも、原則として、その増額した部分(評価益)は「益金の額」に算入せず(同法 25 条 1 項)、保有している段階では課税しないとする一方、資産の売却等によりその支配を離脱したときには、収益としてこれに課税するという仕組みが採用されているのである(同法 22 条 2 項、3 項)

上記のように平成 26 年に行われた⑬の日産グループ法人に関する事案の判示では、第 5 章第 2 節第 2 項 3 で示した岡村忠生の考え方、すなわち「法人税法第 22 条第 2 項の規定は、実体的利益が存在している資産の譲渡の場合には、譲渡があった時点で評価益部分を計上すべしというルールである。」という考え方と一致する内容が示されている。

第 3 項 収益認識の根拠が示されない場合

表 6-1 のうち③の不動産の低額賃貸に関する裁判においては、「法人税法 22 条 2 項の解釈として、法人が合理的経済目的も存しないのに資産を低額で賃貸した場合には、当該資産につき通常収入すべき正常賃料を収益として計上し、益金に算入すべきである。」と述べられているのみで、収益認識に関する明確な根拠は述べられていない。これは、主な争点が「寄附金認定」であるため、清水惣事件控訴審判決の判示を判例とし、「合理的経済目的の有無」によって判定が行われたものと思われる。

それ以外の⑥、⑩、⑪、⑫、⑯の裁判は、この節の冒頭で記したように無償取引に関する裁判の「第二段階」に属する裁判であり、主な争点である各々の事項が認められることが、その裁判における収益認識の根拠となっている。参考のため、以下に⑩、⑫の判示を示す。

(⑩ オウブンシャホールディング事件 (取引の内容))

(判示) a の株式に表章された資産価値は、被控訴人において支配し、処分することができたところ、被控訴人は、このような利益を b との合意に基づいて同社に移転したものである。すると、この資産価値の移転は、被控訴人が意図し、b が了解したところから実現したものであるから、法 22 条 2 項の取引、すなわち「無償による資産の譲渡」に当たることができる。

(⑫ 被控訴人 X 1 に関する事案 (適正な価額))

(判示) 本件各土地の適正な価額は、借地権等により制限を受けた価額(底地価額)ではなく、本件各建物の存在や本件賃貸借契約に係る借地権の制約を受けない土地(更地)の価額(更地としての通常の取引価額)ということになる。以上によれば、本件売買契約は、適正な価額より低い対価をもってする資産の低額譲渡の場合に当たるので、当該資産の譲渡の対価の額のほか、これと当該資産の譲渡時における適正な価額との差額も益金の額に算入すべき収益の額とされることとなる。

なお、⑬の裁判においては、第 2 項で記したようにキャピタル・ゲイン課税説(実体的利益存在説)によって収益認識の根拠が示されているが、主な争点は「他法の制約」である。参考のため、該当する判示を以下に示す。

(⑬ 日産グループ法人に関する事案 (他法の制約))

(判示) 本件株式消却により消却株式が譲渡されたことに伴い、その評価額である本件払戻限度超過額を含む 678 億 0898 万 9571 円を「収益」として計上することは法人税法上の当然の帰結というべきであるから、控訴人が本件払戻限度超過額を収受することが旧商法の規定により許されないとしても、そのことをもって、直ちにその収益性を否定することはできないと解するのが相当である。

第 3 節 小括

本章では、第 1 節で近年の裁判例を一覧にまとめ概要を示した。次に第 2 節で収益認識の根拠を分析した。その結果、全ての裁判において適正所得算出説による説明がなされている訳ではなく、無償又は低額による資産の譲渡の場合に限っては、キャピタル・ゲイン課税説(実体的利益存在説)による説明も引き続き行われていることが判った。

第 5 章で述べた通り、金子宏は「所得実現の観念」(譲渡によって益金が生ずるためには、譲渡資産の対価として経済的価値の流入が必要であるという考え方)によってキャピタル・ゲイン課税説(実体的利益存在説)の有効性を否定した。ところが、本章第 2 節第 2 項で取り上げた裁判例における判断では、近年においても、

清永敬次が述べた「その資産についてはすでにキャピタル・ゲインが発生している
のであるから、決して利益のないのに収益の計上を求めるものではない。」（清永、
1978, p.5）という考え方に沿った判決が行われていることが確認された（①、②、
④、⑬の裁判例）。

総括すると、近年の裁判においては、実体的利益が存在している「無償又は低額
による資産の譲渡」については、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）
による説明も引き続き行われている。他方、本章第2節第1項で記したように、実
体的利益が明確ではない「無償又は低額による役務の提供」については、適正所得
算出説を応用した考え方による説明が行われている。また、適正所得算出説は、全
ての無償取引に適用し得る考え方であるため、「役務の提供」だけではなく「資産
の譲渡」についても用いられる場合があることが判った。

第4章で分析を行った清水惣事件控訴審において収益認識の根拠として用いら
れていた有償取引同視説（二段階説）及び同一価値移転説は、第5章第1節第1項
で記したような問題点があるため「適正所得算出説の応用」による説明に置き換え
られ、近年ではほとんど用いられていない。近年における無償取引に関する裁判は、
本章第1節で記したように無償取引に関する裁判の「第二段階」に入っている。つ
まり、本章第2節第3項で述べた通り、「収益の認識（法人税法第22条第2項の規
定によって、なぜ収益が認識されるのか）」以外のものが主な争点となっ
てきていることが判明した。

第 7 章 結論

第 1 節 これまでの検討経過

法人税法第22条第2項の「益金の額に算入すべき金額」は、「別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」と規定されており、無償取引についても収益の額に含まれることを明確にしている。無償取引に係る収益認識の根拠について増井良啓は、「学説上は、正常な対価で取引をおこなった者との間の負担の公平を維持するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制したという考え方（適正所得算出説）が有力」と述べている。

本論文では、なぜ適正所得算出説が有力と言われるようになったのかを知るため、適正所得算出説の提唱の契機となった清水惣事件控訴審判決を中心に据え、それ以前とそれ以後における裁判例と各学説の問題点等を考察し、無償取引に係る収益認識の理論的根拠を明確にすることとした。そのために、先ず第2章では無償取引に関する規定を確認した後、清水惣事件控訴審判決までに示された収益認識に関する学説（有償取引同視説（二段階説）、同一価値移転説、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説））の内容を確認した。次に第3章では昭和40年度法人税法全文改正前に行われた17件の無償取引に関する裁判例の判示を分析し、収益認識の根拠を明らかにした。第4章では清水惣事件について、控訴審判決の前提となる第一審判決の内容を確認した後、控訴審判決の判示だけではなく、控訴人、被控訴人の主張も含めて分析を行い、適正所得算出説の提唱へと繋がる問題点の抽出を行った。第5章では前章で整理した問題点に対して適正所得算出説がどのように応えたのかを考察し、その優位性を明確にした。また、学説上は有力とされている適正所得算出説の問題点についても考察を行った。第6章では清水惣事件控訴審判決後に行われた17件の無償取引に関する裁判例の判示を分析し、収益認識の根拠を明らかにした。その上で適正所得算出説の優位性、問題点がどのように影響しているのかについて把握を行った。

第 2 節 結論

本論文の目的は、法人税における無償取引に係る収益認識の理論的根拠を明確にすることであった。当該目的に対する結論は以下の通りである。

清水惣事件控訴審以前においては、三つの学説（有償取引同視説（二段階説）、同一価値移転説、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説））が存在していた。各々の学説は裁判の内容によって選択され、「資産の譲渡」であればキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）、「役務の提供」であれば同一価値移転説が用いられていた。そして、昭和40年度法人税法全文改正以降の裁判においては、法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定を説明するため有償取引同視説

(二段階説)が、上記の二説と併用して用いられていた。

その後、清水惣事件控訴審判決を契機に同条同項の無償取引に関する規定をどのように解釈すべきかという学術論争が起こり、その論争の中から適正所得算出説が提唱された。適正所得算出説は、有償取引同視説(二段階説)と同一価値移転説については優位性を示すことができたが、資産の譲渡におけるキャピタル・ゲイン課税説(実体的利益存在説)には、優位性を完全に示すことはできず、近年における裁判でも適正所得算出説と共にキャピタル・ゲイン課税説(実体的利益存在説)も継続して用いられている。しかし、適正所得算出説は他の学説とは異なり、抽象的で幅があり、全ての学説と置き換えることが可能なため、現在において有力な学説とされている。

第2章第1節第1項で記したように法人税の所得は、商法(現在は会社法)の規定に従って作成された計算書類を前提とすることとされている。そのため、商法の規定に合わせて法人税法は変化してきた。商法が財産計算思考であった時には、法人税法においても評価益の計上が行われていた。

無償取引に対する課税根拠は、商法の時価主義(時価以下主義)に基づく純資産増加説が基礎となり、値上がり益(評価益)に対して収益を認識するキャピタル・ゲイン課税説(実体的利益存在説)が考えられた。また、値上がり益のような実体的利益の無い役務の無償提供に対応するためには、受け取る側の資産価値に基づいて収益を認識する同一価値移転説が考えられた。

第3章で分析したように旧法人税法下における無償取引に関する裁判においては、益金を認識する根拠として上記のキャピタル・ゲイン課税説(実体的利益存在説)と同一価値移転説が用いられていた。しかし、役務の無償提供に係る裁判である京都証券取引所事件に関しては、同一価値移転説によって益金認識が認められた第一審判決が控訴審判決では取り消され、課税庁側の主張は認められなかった。つまり、旧法人税法下で行われた裁判においてはキャピタル・ゲイン課税説(実体的利益存在説)によって説明がなされた資産の無償譲渡についてのみ現行の法人税法第22条第2項と同様の収益が認識されていた。

昭和37年に商法が財産計算思考から損益計算思考に移行した際、法人税法も商法の規定に合わせて変化し、昭和40年度法人税法全文改正によって法人税法第25条第1項(資産の評価益の益金不算入)が設けられ、値上がり益(評価益)が所得に影響しないよう改正された。

しかし、同時に設けられた現行の法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定は、商法の計算規定とは明らかに異なるものであるにも拘わらず、確認的規定(改正以前からの税務の取扱いを踏襲したもの)という理由により法文化されることとなった。しかし、前述したように旧法人税法下においては、役務の無償提供については益金の認識が行われておらず、「確認的規定」という前提は当然とは言えないものであった。

同改正時に当時の立案担当者によって説明されたのが有償取引同視説(二段階

説)である。しかし第5章第1節第1項1において記したように、この学説の前提となった「法人が他の者と取引を行なう場合、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税する。」という考え方は、上記の確認的規定と同様に当然とは言えないものであった。

第4章で分析を行った清水惣事件控訴審判決は、旧法人税法下における裁判において認められなかった同一価値移転説と上記の当然とは言えない考え方を前提とした有償取引同視説(二段階説)によって収益認識の根拠が説明されていた。そして、やはり当然とは言えない確認的規定を前提としていたため、様々な問題点が指摘され、法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定をどのように解釈すべきかという学術論争へと発展した。

このような経緯を考慮し、金子宏は同条同項の無償取引に関する規定は、「無償取引の場合にも収益が生ずることを擬制した創設的規定」とであると述べた。

そして、第5章で分析したように、適正所得算出説は値上り益(評価益)を実体的利益として認識するのではなく、正常な対価で取引を行った者との公平を維持するために収益を擬制して認識するという説明であり、損益計算思考へと変わった商法の規定にも対応し得る考え方であった。

最後に第6章では、現行法人税法下における裁判の分析を行った。その結果、適正所得算出説を応用した考え方によって説明がなされた南西通商事件上告審判決以後は、同判決と同様の内容による判示が多く見られるようになった。それとは逆に、有償取引同視説(二段階説)及び同一価値移転説による説明はほとんど行われなくなった。しかし、資産の無償譲渡に限っては、損益計算思考へと移行した現行の法人税法下での裁判においても、実体的利益が存在しているものとするキャピタル・ゲイン課税説(実体的利益存在説)による説明も継続して用いられていることが確認された。

<適正所得算出説が有力とされる理由>

第1章(序論)において適正所得算出説が学説上、有力な考え方とされていることを示した。しかし、前述したように適正所得算出説は他の学説に対し完全に優位性を示したとは言えない。では何故有力な学説とされているのか、これまでの考察を踏まえ以下にまとめる。

適正所得算出説において法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定は、A「正常な対価で取引を行った者との公平を維持するため」、B「収益が生ずることを擬制した規定」とされている。

他の学説のうち、有償取引同視説(二段階説)については、第5章第1節第1項1において「法人が他の者と取引を行なう場合、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税する。」という考え方の根拠に問題があることを示した。しかしこの考え方に上記Aを加えた場合、「法人が他の者と取引を行なう場合、正常な対価で取引を行った者との公平を維持するため、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税する。」となり、問題が解消される。

また、同一価値移転説については、第5章第1節第1項2で「役務の提供において価値が移転した時になぜ移転元で同一の価値を認識しなければならないのか」という理由が不明であり根拠が明確でないことを問題点として示した。しかしこの考え方に上記Aを加えた場合、「正常な対価で取引を行った者との公平を維持するため、価値が移転した時に移転元で同一の価値を認識し、収益を計上する。」となり、問題が解消される。

更にキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）については、第5章第1節第1項3で記したように「所得実現の観念（益金が生ずるためには経済的価値の流入が必要であるという考え方）によって、実体的利益が存在しているとしても収益は認識されない。」という問題点が金子によって指摘されている。しかし、この考え方に上記Bを加えると、「値上がり益（キャピタル・ゲイン）が発生している資産について無償譲渡が行われた場合、実体的利益について収益が生ずることを擬制して認識する。」となり、問題が解消される。ただし、上記の問題点については、実体的利益が存在していれば収益を認識することができるという考え方もあるため、近年の裁判においてもキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）は資産の無償譲渡に限っては継続して用いられている。しかし、役務の無償提供には対応できないという重要な問題点は残されている。

これに対して適正所得算出説は、「課税公平の見地」という言わば課税の基本理念のような考え方が前提となっているため、抽象的で幅があり、全ての無償取引に対応し得る統一的説明とすることができる。そのため、他の学説と置き換えることが可能となり、有力な学説となり得たのではないだろうか。

< 確認的規定と創設的規定に関する考え方 >

第2章第1節第3項（法人税法の全文改正）において、昭和40年度法人税法全文改正によって設けられた法人税法第22条の規定については、無償取引に関する規定を含めて「確認的規定（改正以前からの税務の取扱いを踏襲した規定）」であるという見解と「創設的規定（収益の額とすることを改めて明示した規定）」であるという見解が存在していることを記したが、筆者は三つの考え方を想定している。

一つ目は「現実の裁判に基づく考え方」である。第3章第3節で示したように旧法人税法下での裁判においては、無償又は低額による資産の譲渡に係る裁判以外では、現行の法人税法第22条第2項と同様の無償取引に係る収益認識は行われていない。したがって、無償取引に関する規定は、資産の無償譲渡については「確認的規定」であり、役務の無償提供については「創設的規定」であると解することができる。この考え方は、本論文において用いた考え方である。

二つ目は「理論上の考え方」である。法人税の前提となる商法は昭和37年に財産計算思考から損益計算思考に移行した。これに伴い昭和40年に法人税法も全文改正が行われた。無償取引規定に関する先行研究においては、昭和40年度改正の前後における収益認識の根拠を統一して捉えようとするものが多い。しかし、前提が変われば根拠も変わるのが自然である。つまり、同改正前は、財産計算思考を前提とし、

キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）を中心とした旧無償取引規定であり、同改正後は、損益計算思考を前提とし、適正所得算出説を中心とした新無償取引規定であると考えられることができる。この考え方に基づけば役務の無償提供だけでなく、資産の無償譲渡についても「創設的規定」であると解することができる。

三つ目は「税務当局における考え方」である。現行法人税法の無償取引規定は、純資産増加説に基づく旧法人税法第9条第1項及び通達51による課税、つまり「未実現のキャピタル・ゲインへの課税を行うべき」という考え方が原点である。したがって、改正以前からの税務の取扱いを踏襲した場合、法人税の前提となる商法が財産計算思考から損益計算思考に移行したとしても「無償取引に限っては純資産増加説に基づき未実現の利益に対し課税を行う」という考え方も成立し得る。また、役務の無償提供についてもキャピタル・ゲインと同様の存在が認められれば、例え昭和40年度改正前の裁判で収益が認められなかったとしても税法上は課税し得ることになる。そして、この考え方を正当化するために昭和40年度改正で明文化し、付論で評価を行う平成30年度改正で更に厳格化したという流れも推測することができる²⁶。そうであるとすれば、資産の無償譲渡についても役務の無償提供についても「確認的規定」ということになる。

法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定は具体性に欠けている。それ故に立場（裁判官、学者や研究者、税務当局者など）によって解釈が異なるため、上記の三つの考え方のどれが正しいのかを明確にすることはできない。

本論文は清水惣事件控訴審判決を「無償取引に関する規定における分岐点」と捉えて考察を行ってきた。しかし、実際には清水惣事件控訴審判決において様々な問題点が提起され、法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定をどのように解釈すべきかという学術論争に発展し、その論争の中から適正所得算出説が提唱され、これを起点として同規定に係る収益認識の根拠が整理されたということになる。そして、収益認識の根拠が整理されたことにより、無償取引に関する規定が一般的に認知され、近年では裁判においても租税における法的安定性と予測可能性が有効に作用しているため、収益認識以外のことが主な争点となる裁判が多くなってきているものと考えられることができる。

²⁶ 昭和40年度改正においては、当時の立案担当者であり大蔵省の税制第一課に所属していた吉牟田勲が「法人が他の者と取引を行なう場合、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税するというのが現在の法人税の原則的な考え方である。（吉牟田，1965，p.140）」と述べている。また、財務省が公表した「平成30年度税制改正の解説（法人税法等の改正）」の改正趣旨の部分で「法人税法上、資産の販売等に係る収益の額は、資産の販売等により受け取る対価の額ではなく、販売等をした資産の価額をもって認識すべきとの考え方であり」と述べたうえで第6章第2節第1項で記した南西通商事件上告審の判示前段部分を示し「最高裁平成7年12月19日判決の趣旨が法令上明確化されるとともに、（中略）収益の額として益金の額に算入する金額に関する通則的な規定が設けられました。」と述べている（財務省，2018，pp.270-271）。同判示は、第6章第2節第2項で記したようにキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）の代表的裁判例である相互タクシー事件の最高裁判決と同様の趣旨であるとされている。したがって、昭和40年度改正においても平成30年度改正においても純資産増加説に基づくキャピタル・ゲイン課税が前提となっているものと考えられる。

第3節 今後の展望

筆者が税理士業務に携わる中で、関与している法人が不動産等の資産を子会社に譲渡する場合、「適正な価額を必ず確認してください。」と伝える。また、親子会社間で融資を行う場合、「年平均調達金利以上の利息を取ってください。」と伝える。つまり、法人税法第22条第2項によって収益が認識されないよう指導するのは日常的なこととなっている。グループ法人税制が導入されてからは多少の変化はあったものの、現状では同法同項によって無償取引に収益が認識されることは当然のことと捉えられている。これは、法では明確にされていない規定に関し、数十年に渡り行われてきた無償取引に関する裁判の結果であると言える。

前節で記したように適正所得算出説が抽象的で幅があり、他の学説と置き換えることが可能な統一的説明であることを考慮すれば、収益認識の根拠についての論争は一応の結論を得たものと考えてもよいのではないだろうか。

そして、第6章第1節で記したように、無償取引に関する裁判は収益認識の根拠を主な争点としていた「第一段階」を終え、「第二段階」に突入している。今後は法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定を回避するような、より複雑な取引が増加し、取引の内容などを主な争点とした「第二段階」の裁判が中心となって行われていくことになると思われる。

付論 平成 30 年度税制改正の評価

第 1 節 現状における問題点

第 6 章第 1 節で記したように、近年においては、無償取引に対する収益認識について法的安定性と予測可能性が有効に作用してきていると思われるのであるが、これは租税法律主義に基づくものと言えるのであろうか。

租税法律主義の現代的意義・機能について金子宏は次のように述べている。

今日では、租税は、国民の経済生活の殆どすべての局面に関係をもっているから、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顧慮することなしには、いかなる経済的意思決定をもなし得ない。その意味で、いかなる経済的事実や行為からいかなる租税債務が発生するかが、あらかじめ法律の規定の中で明確にされていることが好ましいのである。したがって、租税法律主義は、単にその歴史的沿革や憲法思想的意義にてらしてのみでなく、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）につき十分な法的安定性と予測可能性とを保障しうるような意味内容を与えるべきであろう（下線は引用者）（金子，2010，pp.13-14）。

無償取引に関する規定は、法人税法第 22 条第 2 項において規定されていることは間違いない。しかし、これまで考察してきたように同規定における収益認識の根拠、適正な価額、課税時期、適用範囲等を明確にしてきたのは、無償取引に関する裁判の判示やその判示から整理された学説である。金子が述べているように「あらかじめ法律の規定の中で明確にされていることが好ましい」という考え方に立てば、租税法律主義の下では同規定に問題が無いとは言えないのではないだろうか。

そして、無償取引に関する規定のもう一つの問題点は、公正処理基準との関係である。法人税法第 22 条第 4 項は「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。」と規定している。企業会計上、「無償による資産の譲受け」については明確に会計処理基準が示されているが、「無償による資産の譲渡」、「無償による役務の提供」については明確な処理が示されていない。従って、これらに関する規定は、企業会計とは明らかに異なる規定であることから、公正処理基準の影響を受けない法人税法独自の規定であると解さなければならなくなる。

第 2 節 平成 30 年度税制改正

第 1 項 平成 30 年度税制改正の概要

平成 30 年度税制改正では、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」の開発・公表（平成 30 年 3 月 30 日）を受けて、法人税法の所得計算の通則規定である法人税法第 22 条第 4 項の別段の定めとして法人税法第 22 条の 2 が創設された。

具体的には、「法人税法第22条第4項中『額は』の下に『、別段の定めがあるものを除き』を加える。」と改正し、別段の定めとして法人税法第22条の2が創設された。

同条においては、第1項から第3項において収益の計上時期を規定し、第4項、第5項において収益の計上額を規定し、第6項において現物配当について規定し、第7項において政令委任について規定している。同規定の中で本論文との関係において特に重要性があると思われる第4項及び第6項を以下に示す。

(法人税法第22条の2第4項)

内国法人の各事業年度の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る収益の額として第1項又は第2項の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する金額は、別段の定め（前条第4項を除く。）があるものを除き、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とする。

(法人税法第22条の2第6項)

前各項及び前条第2項の場合には、無償による資産の譲渡に係る収益の額は、金銭以外の資産による利益又は剰余金の分配及び残余財産の分配又は引渡しその他これらに類する行為としての資産の譲渡に係る収益の額を含むものとする。

上記のように、第2章第1節第2項で示した法人税法第22条第2項の例示規定中、①「資産の販売」、②「有償による資産の譲渡」、③「無償による資産の譲渡」（資産の譲渡には、同時に発生する⑥「無償による資産の譲受け」を含むものと解される。以下同じ。）、④「有償による役務の提供」、⑤「無償による役務の提供」に係る収益の額は、第三者間で通常付される価額（いわゆる時価）とされ、③「無償による資産の譲渡」に係る収益の額には、現物配当等（資産の譲渡と利益分配等の混合取引である資産の譲渡に係るキャピタル・ゲイン）による収益の額が含まれることが明確化された。従って同例示規定中、⑦「その他」の取引以外の収益の額については、公正処理基準から完全に切り離されたこととなる。

今回の改正では、本論文の目的である「収益認識の根拠」に直接関わる改正は行われていない。しかし、法人税法第22条の2第4項及び第6項で無償取引の収益に係る適正価額が明確にされたことにより、収益認識の根拠についても説明ができるのではないだろうか。例えば、値上がり益（キャピタル・ゲイン）が存在している資産の無償譲渡については、同条第6項によって「無償による資産の譲渡に係る収益の額には、現物配当等による収益の額が含まれることとされているため」と説明することができる。

他の無償取引についても、同条第4項によって「無償取引に係る収益の額は、第三者間で通常付される価額（いわゆる時価）によることとされているため」という根拠によって説明ができると言えるかもしれない。

法人税法第22条の改正について藤曲武美は次のように解説している。

会計基準の側でこれまで詳細な基準がなかった収益の認識基準について包括的かつ詳細な基準を定めると、法人税法の公正処理基準との関係が問題にならざるを得ない。本会計基準をそのまま公正処理基準として丸呑みすることは、公平かつ適正な課税所得金額を計算する法人税法の立場からは容認できない点も生ずることになる。そのため、別段の定めを設けて対応したものである（藤曲, 2018, p.79）。

藤曲は、収益の認識基準について企業会計側で明確に定めると法人税法との間で矛盾が生じるために改正されたと説明するが、筆者は、今回の改正を通じて無償取引に関する問題点を一挙に改善しようとする立法政策なのではないかと考える。

第2項 税制改正後の展望

無償取引に関する規定について、金子宏は次のように述べていた。

法人税法 22 条 2 項の無償取引に関する規定は、その定めている事柄の重要性と対比して、おどろくほど簡単である。そもそも、無償取引について収益を認識すべきか否かは、法人所得の概念の構成に直接かかわる問題であり、また法人税の最も基本的な問題の一つである。もし無償取引についても収益を認識するという立法政策をとるならば、そのことをより明確に規定することが好ましいといえよう。またそのような立法政策をとった場合には、それに関連する数多くの問題点についても明確な判断を下すことが必要となる。たとえば、無償取引とは何か、低価取引からも収益は認識されるのか、適正な対価とは何か、等の問題を始めとして、そこには種々の重要な問題が含まれているが、現行法はその殆どすべてを解釈に委ねて沈黙しているのである（金子, 1983, p.178）。

平成 30 年度税制改正が行われた現状において、金子が求めた立法政策は必要なのであろうか。納税者の立場からすれば、「どこまでなら課税されて、どこまでなら課税されない」という判断基準は細かいほど望ましい。

しかし、第 6 章第 1 節で記したように、近年においては法人税法第 22 条第 2 項による無償取引に関する規定が一般的に認知され、例えそれが裁判の判示や学説によるものであるとしても、租税における法的安定性と予測可能性が有効に作用してきている。また、第 1 項で記したように、平成 30 年度税制改正により無償取引の収益に係る適正価額及び課税時期が別段の定めとして明確にされ、ほとんどの無償取引については公正処理基準から切り離された。

また、収益認識の根拠については、本論文において結論を述べ、今後の展望を示しており、第 1 項で記したように、平成 30 年度税制改正による適正価額の明確化

により、収益認識の根拠を説明することも可能となった。

これにより第1節で示した問題点のうち適用範囲以外は解消されたこととなる。適用範囲については、法人税法第22条第2項における射程が無限定であることを考慮すると、適用範囲の明確化は課税範囲を狭め、射程を限定的にすることに繋がるのではないだろうか。現状の無償取引に関する規定においては「別段の定めのない資本等取引以外の取引に係る収益の額は益金の額に算入される。」とされており、「オウブンシャホールディング事件（表6-1. ⑩）」などの複雑な取引にも対応し、今後起こり得るどのような取引にも対応し得る規定となっている。従って、同規定の趣旨を考慮すれば適用範囲の明確化は必要ないものと思われる。ただし、適用範囲を明確にしない場合、第7章第3節（今後の展望）で記したように、取引の内容などを主な争点とした裁判は今後も行われることとなる。しかし、射程の無限定を維持することの重要性を考慮すればやむを得ないことなのではないだろうか。

以上の考察からすると、平成30年度税制改正後の無償取引に関する規定では、問題点の解消がなされたと筆者は考える。

引用文献

<書籍・雑誌>

- 伊藤雄二. 2005. 「無償取引と移転価格税制—無償取引を巡る移転価格税制と寄附金規定の関係について—」. 『税大ジャーナル』. 第2号. pp.69-95.
- 伊豫田敏雄. 1965. 「法人税法の改正（一）」. 『改正税法のすべて』. 大蔵財務協会. pp.92-107
- 大淵博義. 2013. 『法人税法解釈の検証と実践的展開』. 改訂増補版第1巻. 税務経理協会.
- 岡村忠生. 1987a. 「無利息貸付課税に関する一考察-3-」. 『法学論叢』. 122巻1号. pp.1-24
- 岡村忠生. 1987b. 「無利息貸付課税に関する一考察-4-」. 『法学論叢』. 122巻2号. pp.1-17
- 小原一博. 2016. 『法人税基本通達逐条解説』. 8訂版. 税務研究会出版局.
- 金子宏. 1983. 「無償取引と法人税—法人税法22条2項を中心として—」. 『法学協会百周年記念論文集』. 第2巻. 有斐閣. pp.135-179.
- 金子宏. 2010. 『租税法理論の形成と解明』. 上巻. 有斐閣.
- 金子宏. 2017. 『租税法』. 22版. 弘文堂.
- 清永敬次. 1978. 「無償取引と寄付金の認定—親子会社間の無利息融資高裁判決に関連して—」. 『税経通信』. 33巻13号. pp.2-7.
- 圖子善信. 2006. 「法人税法22条2項の無償取引の解釈について—本規定は租税回避の否認規定か—」. 『税大ジャーナル』. 第4号. pp.21-39.
- 武田昌輔. 1978. 「親会社の子会社に対する無利息融資」. 『税理』. 21巻8号. pp.61-63
- 中村利雄. 1977. 「法人税の課税所得計算と企業会計—無償譲渡等と法人税法22条2項—」. 『税務大学校論叢』. 第11号. pp.169-226.
- 中村利雄. 1978. 「無利息融資と法人税法22条2項及び37条5項—大阪高裁昭和53年3月30日判決—」. 『税務大学校論叢』. 第12号. pp.366-384.
- 藤井保憲. 2005. 「移転価格税制の国内取引への適用」. 『税大ジャーナル』. 第3号. pp.12-32.
- 藤曲武美. 2015. 「無償取引と寄附金課税—昭和53年3月30日大阪高裁判決を参考として—」. 『税務弘報』. 63巻5号. pp.146-153.
- 藤曲武美. 2018. 「収益の認識等に係る法人税法の改正と実務への影響」. 『税研』. 200号. pp.78-84.
- 藤巻一男. 2008. 「無償取引に関する法人税法上の解釈について—『適正所得算出説』と『無限定説』の正当性の検証—」. 『税大ジャーナル』. 第9号. pp.15-37.
- 渕圭吾. 2010. 「適正所得算出説を読む」. 『租税法の発展』. 有斐閣. pp.209-228.
- 増井良啓. 2016a. 「低額譲渡と法人税法22条2項」. 『租税判例百選』. 第6版. pp.96-97

- 増井良啓. 2016b. 「無利息融資と法人税法 22 条 2 項－清水惣事件－」. 『租税判例百選』. 第 6 版. pp.98-99
- 吉牟田勲. 1965. 「改正税法詳解 法人税関係（所得計算関係の改正）」. 『税務弘報』. 13 卷 6 号. pp.123-160

<インターネット>

- 内閣府税制調査会. 1963. 「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」. http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s3812_syotokuzeiho_houjinn_zeihonoseibi.pdf 2018年 5 月 27 日閲覧.
- 財務省. 2018. 「平成30年度税制改正の解説（法人税法等の改正）」. https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0265-0354.pdf 2018年 7 月 9 日閲覧.

参照文献

<書籍・雑誌>

- 青柳達朗. 2013. 「法人税法 22 条についての一考察」. 『新潟大学経済論集』. 第 94 号. pp.1-58
- 浅井光政. 2001. 「租税法上の時価を巡る諸問題－法人税法、所得税法及び相続税法における時価の総合的検討－」. 『税務大学校論叢』. 第 36 号. pp.1-133.
- 浅井光政. 2015. 「法人税法22条の研究～法人課税所得の計算規定を巡る諸問題～」. 『大原大学院大学研究年報』. 第 10 号. pp.31-52.
- 岡村忠生. 1997. 「資産の低額譲渡と法人税法 22 条 2 項にいう収益の額（最高裁判決平成 7.12.19）」. 『民商法雑誌』. 116 卷 3 号. pp.426-451
- 小山威倫. 1983. 「税務における経済的利益の課税上の諸問題(2)」. 『広島経済大学研究論集』. 5 卷 4 号. pp.53-92
- 菅原計. 1987. 「無償融資における実質課税の問題点」. 『東洋大学経営論集』. 第 29 卷. pp.177-196
- 高木克己. 2005. 「法人税法における益金の概念」. 『駒大経営研究』. 第 37 卷. pp.1-30
- 東条美和. 2015. 「法人税法における無償取引規定の性質および収益認識の根拠について」. 『立教経済学研究』. 第 68 卷第 4 号. pp.165-179
- 中村利雄. 1977. 「低額譲渡と法人税法22条 2 項(神戸地裁 昭和50年 9 月 19 日判決)」. 『税務大学校論叢』. 第 11 号. pp.344-365.
- 幡野正仁. 2016. 「私法上の制約等が法人税法22条 2 項の収益の額に与える影響について－東京高裁平成26年 6 月 12 日判決を題材にして－」. 『税務大学校論叢』. 第 86 号. pp.1-90.
- 平島靖元. 2009. 「法人税法第 22 条第 2 項と無償取引」. 『九州国際大学法政論集』. 第 11 卷. pp.229-260

- 細川健. 2018. 「寄附金課税の範囲と判断基準－清水惣事件の分析と一般寄附金分析フレームワークの提示－」. 『L E C 会計大学院紀要』. 第 15 号. pp.13-32
- 村上泰治. 1977. 「同族会社の行為計算否認規定の沿革からの考察」. 『税務大学校論叢』. 第11号. pp.227-308.

<インターネット>

- 国税庁. 2018. 「『収益認識に関する会計基準』への対応について～法人税関係～」. https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/pdf/001.pdf 2018年8月18日閲覧.
- 国税庁. 2018. 「平成30年度法人税関係法令の改正の概要（Ⅳ 収益認識に関する会計基準に対応する改正）」. https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/pdf/F.pdf 2018年10月17日閲覧.

参考裁判例

- 大阪地方裁判所 昭和31年4月16日判決 昭和28年(行)15号 「申告所得更正決定取消事件(相互タクシー事件・第一審)」(Westlaw Japan【文献番号】1956WLJPCA 04160001)
- 大阪地方裁判所 昭和31年7月30日判決 昭和28年(行)83号 「不当課税取消請求事件(京都証券取引所事件・第一審)」(Westlaw Japan【文献番号】1956WLJPCA07300004)
- 東京地方裁判所 昭和35年12月21日判決 昭和32年(行)61号 「法人税審査決定取消請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1960WLJPCA12210009)
- 大阪高等裁判所 昭和36年11月29日判決 昭和31年(ネ)501号 「申告所得更正決定取消請求控訴事件(相互タクシー事件・控訴審)」(Westlaw Japan【文献番号】1961 WLJPCA11290019)
- 福島地方裁判所 昭和37年2月9日判決 昭和33年(行)10号 「更正決定取消等請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1962WLJPCA02090002)
- 神戸地方裁判所 昭和38年1月16日判決 昭和36年(行)8号 「再更正処分取消請求事件(まからずや事件・第一審)」(Westlaw Japan【文献番号】1963WLJPCA011 60004)
- 大阪地方裁判所 昭和38年3月30日判決 昭和33年(行)50号 「法人税審査決定等取消請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1963WLJPCA03300007)
- 名古屋地方裁判所 昭和38年9月14日判決 昭和37年(行)16号 「法人税等の更正決定取消等請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1963WLJPCA09140007)
- 大阪高等裁判所 昭和39年9月24日判決 昭和31年(ネ)1037号 「不当課税取消請求控訴事件(京都証券取引所事件・控訴審)」(Westlaw Japan【文献番号】1964WL JPCA09240006)
- 熊本地方裁判所 昭和39年12月25日判決 昭和36年(行)7号 「法人税更正決定取消請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1964WLJPCA12250013)
- 最高裁判所 昭和41年6月24日第二小法廷判決 昭和31年(オ)255号 「申告所得更正決定取消請求事件(相互タクシー事件・上告審)」(Westlaw Japan【文献番号】1966WLJPCA06240004)
- 大阪高等裁判所 昭和43年6月27日判決 昭和38年(ネ)353号 「再更正処分取消請求控訴事件(まからずや事件・控訴審)」(Westlaw Japan【文献番号】1968WLJPCA 06271005)
- 大阪高等裁判所 昭和43年12月16日判決 昭和41年(行コ)91号 「申告所得更正決定取消請求控訴事件(相互タクシー事件・差戻控訴審)」(Westlaw Japan【文献番号】1968WLJPCA12160007)
- 広島地方裁判所 昭和43年12月24日判決 昭和41年(行ウ)10号 「法人税額等の更正および加算税の賦課決定裁決取消請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】

1968WLJP CA12246004)

金沢地方裁判所 昭和46年2月19日判決 昭和42年(行ウ)4号 「課税処分取消請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1971WLJPCA02190010)

広島地方裁判所 昭和46年5月13日判決 昭和39年(行ウ)21号 「法人税審査裁決等取消事件」(Westlaw Japan【文献番号】1971WLJPCA05130003)

大津地方裁判所 昭和47年12月13日判決 昭和41年(行ウ)1号・昭和42年(行ウ)2号 「法人税額更正決定取消等請求事件(清水惣事件・第一審)」(Westlaw Japan【文献番号】1972WLJPCA12130005)

神戸地方裁判所 昭和50年9月19日判決 昭和44年(行ウ)44号 「更正処分等取消請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1975WLJPCA09190006)

大阪高等裁判所 昭和53年3月30日判決 昭和47年(行コ)42号 「法人税額更正決定取消等請求事件(清水惣事件・控訴審)」(Westlaw Japan【文献番号】1978WLJP CA03300025)

広島地方裁判所 昭和53年5月25日判決 昭和42年(行ウ)30号 「法人税等課税処分取消請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1978WLJPCA05250013)

山形地方裁判所 昭和54年3月28日判決 昭和45年(行ウ)1号 「課税処分取消請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1979WLJPCA03286007)

東京地方裁判所 昭和58年2月28日判決 昭和54年(行ウ)81号 「税務債務不存在確認請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1983WLJPCA02286007)

名古屋地方裁判所 平成4年4月6日判決 昭和61年(行ウ)30号 「法人税更正処分取消等請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1992WLJPCA04060002)

宮崎地方裁判所 平成5年9月17日判決 平成4年(行ウ)2号・3号 「更正処分取消等請求事件(南西通商事件・第一審)」(Westlaw Japan【文献番号】1993WLJP CA09170001)

最高裁判所 平成7年12月19日第三小法廷判決 平成6年(行ツ)75号「更正処分取消請求事件(南西通商事件・上告審)」(Westlaw Japan【文献番号】1995WLJP CA12190002)

広島地方裁判所 平成9年1月29日判決 平成7年(行ウ)12号 「更正処分等取消請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1997WLJPCA01296004)

名古屋高等裁判所金沢支部 平成10年11月30日判決 平成8年(行コ)4号 「法人税更正処分取消請求控訴事件」(Westlaw Japan【文献番号】1998WLJPCA11300011)

静岡地方裁判所 平成14年6月27日判決 平成12年(行ウ)12号 「法人税更正処分等取消請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】2002WLJPCA06276001)

広島高等裁判所岡山支部 平成15年6月5日判決 平成14年(行コ)12号 「法人税更正処分等取消請求控訴事件」(Westlaw Japan【文献番号】2003WLJPCA06056002)

東京高等裁判所 平成19年1月30日判決 平成18年(行コ)31号 「法人税更正処分等取消請求控訴事件(オウブンシャホールディング事件・差戻控訴審)」

(Westlaw Japan 【文献番号】2007WLJPCA01309019)

東京地方裁判所 平成 21 年 9 月 17 日判決 平成 19 年(行ウ)764 号 「法人税更正処分取消等請求事件」(Westlaw Japan 【文献番号】2009WLJPCA09178016)

広島高等裁判所 平成 24 年 8 月 2 日判決 平成 23 年(行コ)15 号 「法人税額等更正処分取消請求控訴事件」(Westlaw Japan 【文献番号】2012WLJPCA08026003)

東京高等裁判所 平成 26 年 6 月 12 日判決 平成 24 年(行コ)480 号 「法人税更正処分取消等請求控訴事件」(Westlaw Japan 【文献番号】2014WLJPCA06126006)

東京地方裁判所 平成 27 年 1 月 27 日判決 平成 24 年(行ウ)760 号 「青色取消処分取消等請求事件」(Westlaw Japan 【文献番号】2015WLJPCA01278010)

東京地方裁判所 平成 27 年 1 月 27 日判決 平成 24 年(行ウ)836 号 「法人税更正処分等取消請求事件」(Westlaw Japan 【文献番号】2015WLJPCA01278011)

東京地方裁判所 平成 27 年 9 月 9 日判決 平成 25 年(行ウ)627 号 「法人税更正処分取消請求事件」(Westlaw Japan 【文献番号】2015WLJPCA09098006)

東京地方裁判所 平成 27 年 11 月 19 日判決 平成 26 年(行ウ)389 号 「法人税更正処分等取消請求事件」(Westlaw Japan 【文献番号】2015WLJPCA11198020)

租税資料館賞論文集 第 30 回 (2021 年) 下巻

令和 4 年 2 月 1 日発行

発行所

公益財団法人 租税資料館

発行者

菅野 隆

〒164-0014 東京都中野区南台 3 丁目 45 番 13 号

電話 03-5340-1131

FAX 03-5340-1130

Email: sozeishiryokan@nifty.com

<https://www.sozeishiryokan.or.jp>