

租税資料館賞受賞論文集

第 33 回（2024 年）

第二卷

公益財団法人 租税資料館

第33回租税資料館賞受賞論文集 掲載作品

論文の部

“Factor decomposition of changes in the income tax base”

稿 者 小嶋 大造 氏（東京大学大学院農学生命科学研究科 教授・
財務省財務総合政策研究所 上席客員研究員）
大野 太郎 氏（信州大学学術研究院社会科学系 教授）
坂巻 潤平 氏（財務省財務総合政策研究所 客員研究員）
今堀 友嗣 氏（財務省財務総合政策研究所 客員研究員）・・・・・・第一巻(47)

「重加算税の賦課要件に関する一考察

—積極的な不正行為がない過少申告の事例を中心に—

稿 者 鈴木 勇伸 氏
（国家公務員／筑波大学大学院 院生）・・・・・・第一巻(83)

“Assessing Tax Certainty Effectiveness Under Pillar 1”

稿 者 高橋 麻莉 氏
（税務大学校研究部 教授）・・・・・・第一巻(193)

“Territorial Tax Reform and Profit Shifting by US and Japanese Multinationals”

稿 者 長谷川 誠 氏
（京都大学大学院経済学研究科 准教授）・・・・・・本誌未掲載

「消費税法における金融サービス課税」

稿 者 本多 博之 氏
（税理士／専修大学大学院 院生）・・・・・・第一巻(207)

「ステーブルコインをめぐる取引に対する課税—所得税を中心に—」

稿 者 林 建廷 氏
（中華民国（台湾）弁護士・台湾大学法学研究科 院生／
一橋大学大学院 院生）・・・・・・第一巻(299)

「所得税法における未経過固定資産税相当額の課税問題—買主側の議論を中心に—」

稿 者 池上 竜矢 氏

(立命館大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 第一巻(371)

「我が国の租税法上の外国事業体の取扱いに関する一考察」

稿 者 石井 琢磨 氏

(明治大学専門職大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 第一巻(435)

「働き方の多様化に対応する給与所得控除及び特定支出控除制度の検討

—テレワーク費用に関する課税上の取扱いに着目して—」

稿 者 井上 奈織子 氏

(東洋大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 第一巻(505)

「取引相場のない株式に係る所得税法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈

—東京高判令和 3 年 5 月 20 日差戻控訴審を素材として—」

稿 者 采女 梓 氏

(愛知学院大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 第二巻(5)

「未納付段階における源泉徴収義務者の求償権

—所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈を中心に—」

稿 者 鹿島 光右 氏

(青山学院大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 第二巻(147)

「特許権取引と課税

—職務発明対価の所得分類の問題点について内国歳入法典 1235 条を参考に—」

稿 者 小林 竜大 氏

(関西大学会計専門職大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 第二巻(275)

「法人税法における部分貸倒れの研究」

稿 者 坂田 凌河 氏

(大阪学院大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 第二巻(345)

「必要経費と家事費等の区別—個人事業主が支出する教育関連費用を中心として—」

稿 者 櫻井 達也 氏

(青山学院大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 第二巻(405)

「宗教法人に対する収益事業課税に関する一考察

—収益事業課税から使途に着目した課税制度への検討を中心に—

稿 者 佐藤 直彦 氏

(産業能率大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・第三卷(5)

「税法上の行為計算否認規定における否認のあり方

—「税務署長の認めるところにより」の解釈を中心に—

稿 者 菅原 濤平 氏

(青山学院大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・第三卷(139)

「組織再編税制における課税繰延と欠損金の引継ぎに関する研究

—「支配の継続」概念の整合性及び課税繰延要件と欠損金引継要件の混同の問題を中心として—

稿 者 田中 信行 氏

(青山学院大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・第三卷(251)

「配当に係る税法と会社法の不整合—国際興業事件を題材にして—

稿 者 丹野 豪 氏

(産業能率大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・第三卷(365)

「重加算税の賦課要件の解釈—積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合を中心に—

稿 者 辻本 祥之 氏

(青山学院大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・第四卷(5)

「商品売買取引の処理方法に関する一考察

—「決算中心主義の簿記」と「管理中心主義の簿記」の視点から—

稿 者 野田 久仁香 氏

(専修大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・第四卷(127)

「外国事業体からの分配に係る課税上の取扱い

—不明瞭性と租税回避余地に対する「3段階アプローチ」の提言—

稿 者 早川 太策 氏

(筑波大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・第四卷(245)

「自社利用ソフトウェアにおける臨時的な償却規定の適用性に関する研究

—クラウドサービスを中心として—

稿 者 伏見 俊雄 氏

(筑波大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・第四卷(321)

「交際費課税制度の研究—福利厚生費の論点を中心として—」

稿 者 武藤 裕之 氏

(青山学院大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 第四巻(421)

「美術品の社会的価値創出に対応した新しい税制の検討—「美術品等」の定義の必要性和「生活に通常必要か否か」概念の廃止—」

稿 者 山本 佳子 氏

(明治大学専門職大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 第四巻(533)

取引相場のない株式に係る
所得税法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈

—東京高判令和 3 年 5 月 20 日差戻控訴審を素材として—

采女 梓

取引相場のない株式に係る所得税法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈

—東京高判令和 3 年 5 月 20 日差戻控訴審を素材として—

氏 名 采 女 梓

1. 本研究の目的

喫緊の課題である中小企業の事業承継における手段のうち、法人に対する株式の無償譲渡等につき所法 59 条 1 項は「その時における価額」により譲渡があったものとみなす旨を規定している。しかし、同項「その時における価額」につき明文上、詳細な定めが設けられておらず、「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立する価額」と解されるのみで、その具体的算定方法も解釈に委ねられている。

租税法は国民財産に対する侵害規範であることから、課税権の濫用防止を目的として憲法 84 条租税法律主義が定められ、高度に経済活動の発展した今日では法的安定性・予測可能性の確保という機能が重視される。そのため、租税法は第一次的に文理解釈が厳格に要求され、意味内容が一義的に解釈できない場合に趣旨目的を斟酌することが許容される。

東京高判令和 3 年 5 月 20 日差戻控訴審（税務訴訟資料 271 号順号 13564）は所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈にあたり、譲渡所得課税の趣旨を清算課税説に求め、清算課税説から具体的算定方法として「譲渡人の譲渡前における価値」を説示した。しかし本判決では、文理解釈ではなく譲渡所得課税の趣旨から判示している点（疑問①）、「通常成立すると認められる価額」との解釈と「譲渡人の譲渡前における価値」との具体的算定方法が論理的に合致し難い点（疑問②）、清算課税説の意義を検討していない点（疑問③）、有償無償間の税負担の公平を害しかねない点（疑問④）につき、合理的に説示しえたとは言いがたい。

そこで本研究では取引相場のない株式に係る所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈および具体的算定方法を実定法の規定、特に譲渡所得課税の法的構造から合理的に導き出すことを目的とした。

2. 譲渡所得課税の法的構造と趣旨

第 1 章および第 2 章では所得税法の依拠する包括的所得概念を確認たうえて、譲渡所得課税の法的構造を考察した。

現行の所得税法は包括的所得概念に依拠するものの、保有資産の価値の増加益につき外部からの経済的価値の流入時点をもって課税するという実現主義が原則とされる。また、包括的所得概念の下では無償譲渡であっても保有資産の価値の増加益は生じていることか

ら創設されたみなし譲渡課税も段階的に範囲が縮小した。これらのことから、実定法における包括的所得概念は大きく後退していると言える。

次に、譲渡所得課税の規定の文言および配置から、所法 59 条 1 項は総収入金額に係る所法 36 条 1 項「収入すべき金額」の別段の定めであり、所法 36 条 1 項・所法 59 条 1 項は譲渡所得の金額の計算の総収入金額に係る原則・例外規定であると言え、このことから、所法 33 条 3 項は有償無償を問わず譲渡所得の金額を規定しており、同条 1 項「資産の譲渡」は有償無償のいずれをも含んだ概念であることを明らかにした。加えて、清算課税説は上記の法的構造を適切に説明し得るものの、所法 33 条 3 項の規定と理論的に合致しないことから、無償譲渡が課税の対象に含まれることを説明する機能を有するだけに過ぎないことを確認した。

3. 所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈

第 3 章および第 4 章では、所法 59 条 1 項「その時における金額」の解釈および具体的算定方法につき考察し試論述べた上で、東京高判令和 3 年 5 月 20 日差戻控訴審を素材として前掲①～④の疑問点および試論について検証した。

価格とは「売り手と買い手の間で決定された値段」であり当事者間で成立した一価となる一方で、価値とは対象から「創出される経済的便益」であり当事者の置かれている状況により変化する多価となる。

所法 36 条 1 項と所法 59 条 1 項が総収入金額につき原則・例外の関係にあることに鑑みれば、所法 59 条 1 項「その時における価額」が擬制する金額は、原則たる所法 36 条 1 項「収入すべき金額」、すなわち現実の収入金額と言えよう。また、所法 33 条 3 項が取得時と譲渡時における対価の差額から譲渡費用を控除した残額を基に譲渡所得の金額を計算することから、所法 59 条 1 項「その時における価額」は売り手と買い手の存在を前提とした私法上の取引価格に基づき算定される動的価格概念であると言えるのではないだろうか。

そこで、所法 59 条 1 項「その時における価額」は「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価格、すなわち、客観的交換価値に基づく正常な取引価格」と解釈できよう。そして、「客観的交換価値に基づく正常な取引価格」とは譲渡人・譲受人のいずれかの影響のみを受けることはないことから、その具体的算定方法として「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の 1：1 の加重平均値」を試論として提言したい。なお、当該試論について前掲①～④の疑問点を検討した結果、合理的に説明し得た。

(以上)

目次

はじめに	1
第 1 項 本研究の目的	1
第 2 項 本研究の構成	2
第 1 章 包括的所得概念と実現主義	4
第 1 節 負担公平の原則と包括的所得概念	4
第 1 項 所得概念と税負担の公平性	4
第 2 項 わが国の所得税法における所得概念と実行上の限界	7
第 2 節 譲渡所得課税の立法趣旨と沿革	9
第 1 項 シャープ勧告と負担公平の原則	9
第 2 項 シャープ勧告における譲渡所得課税と昭和 25 年改正	12
第 3 項 譲渡所得課税の変遷	15
第 3 節 実定法における包括的所得概念と譲渡所得課税	17
第 1 項 現行法における譲渡所得課税の規定	17
第 2 項 包括的所得概念の後退と実現主義の効果	18
第 4 節 小括	20
第 2 章 譲渡所得課税の趣旨と法的構造	22
第 1 節 通説とされる清算課税説	22
第 1 項 最一小判昭和 43 年 10 月 31 日	22
第 2 項 最三小判昭和 47 年 12 月 26 日	23
第 3 項 清算課税説	24
第 4 項 最三小判昭和 50 年 5 月 27 日	26
第 5 項 譲渡所得課税の法的構造	28
第 6 項 旧所得税法における法的構造との関係性	30
第 2 節 判例に見る譲渡益課税説への傾斜	32
第 1 項 清算課税説から導き出される客観的価値差	32
第 2 項 最三小判平成 4 年 7 月 14 日	34
第 3 項 最三小判平成 17 年 2 月 1 日	37
第 4 項 純所得課税の原則と所得税法 33 条 3 項	42
第 5 項 譲渡益課税説	44
第 3 節 譲渡所得課税の規定と趣旨	46
第 4 節 小括	48

第3章	所得税法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈	51
第1節	所法 59 条 1 項「その時における価額」と相続税法 22 条「時価」の解釈 ..	52
第1項	租税法律主義の下での租税法の解釈	52
第2項	所得税法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈	57
第3項	相続税法 22 条「時価」の解釈	59
第4項	税務通達と租税法律主義	62
第2節	動的価格概念と静的価値概念	64
第1項	価値と価格	64
第2項	財産評価基本通達における土地および取引相場のない株式の評価方法 ..	66
第3項	会社法における譲渡制限株式に係る売買価格	69
第4項	所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈と負担公平の原則	73
第3節	小括	74
第4章	事例研究：東京高判令和 3 年 5 月 20 日差戻控訴審	77
第1節	事案の概要	77
第1項	裁判の経緯	77
第2項	判旨	81
第2節	検討	83
第1項	本件に関する通達の概要	83
第2項	控訴審に見られる通達の文理解釈	88
第3項	上告審の判断構造と学説の展開	90
第4項	本判決の判断構造	92
第5項	類似の裁判例の動向と学説の動向	93
第6項	所得税法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈	100
第3節	小括	109
おわりに		111
第1項	結論に至る経緯	111
第2項	結論	114
第3項	今後の課題	114
参考文献等		115

凡例

[1] 本稿において引用した法令の略語は以下のとおりである。

旧所法	旧所得税法（昭和 25 年 3 月 31 日法律第 27 号）
所法	所得税法（昭和 40 年 3 月 31 日法律第 33 号）

[2] 本稿において引用した略語は以下のとおりである。

最大判	最高裁大法廷判決
最一小判	最高裁判所第一小法廷判決
最二小判	最高裁判所第二小法廷判決
最三小判	最高裁判所第三小法廷判決
高判	高等裁判所判決
地判	地方裁判所判決
最一小決	最高裁第一小法廷決定
高決	高等裁判所決定
地決	地方裁判所決定

[3] 文献の引用につき、「」は論文名、『』は著書名を示す。

[4] 本稿について引用した文につき、漢数字は算用数字に、旧字体は新字体にそれぞれ適宜改めた。

はじめに

第1項 本研究の目的

現代日本において企業全体の 99%以上を占める中小企業において、事業承継は喫緊の課題となっている。事業承継において株主たる個人から法人に対する株式の譲渡が行われることがあるが、当該譲渡が無償譲渡や低額譲渡に該当する場合などにおいて、所法 59 条 1 項は「その時における価額」により譲渡があったものとみなす旨を規定している。しかし、所法 59 条 1 項「その時における価額」は「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立する価額」と解されるのみで、その具体的算定方法について定めが置かれてこなかった。

ところで、租税とは法律の定めに従って納税者が国へ納付するものであるが、国民の財産権を侵害する性質を持つ。そこで、憲法 84 条は租税法律主義を定め、法律なくして国民は課税されないことを宣明している。また、高度に経済活動の発展した現代においては、租税法律主義は課税権の濫用防止のみならず、法的安定性・予測可能性の確保という機能が重視され、租税法律主義の具体的内容として課税要件法定主義および課税要件明確主義が要求される。

しかし、複雑かつ多様で変化の激しい経済事象に対応する規定を設けることは困難である上に、詳細な規定を設けることが逆に課税要件の硬直化を招き、課税の公平を害しかねない。このことから法文の文言が多義的となることがあり、法文の解釈がより一層必要となる。

租税法の解釈においては、租税法が侵害法規であることから、法令の文言や文理に即して解釈を行う文理解釈が他の法令よりも厳格に要求され、文理解釈により一義的に法令の文言や文理が解釈できない場合に、結果の妥当性を重視し法令の趣旨に即した趣旨解釈を行うことが相当とされる。

東京高判令和 3 年 5 月 20 日差戻控訴審¹では、本研究の検討対象である取引相場のない株式に係る所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈および具体的算定方法が争われた。本判決は所法 59 条 1 項「その時における価額」を「譲渡の時における当該資産の客観的交換価値、すなわち、それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額（時価）」と判示した上で、譲渡所得課税の趣旨を清算課税説に求め、清算課税説から所法 59 条 1 項「その時における価額」の具体的算定方法は譲渡人の譲渡前における価値であると説示した。確かに本判決が説示するように、保有資産の価値の増加益を資産の移転時に清算して課税するという清算課税説

¹ 税務訴訟資料 271 号順号 13564。

に基づけば、本判決の論理は妥当であると言えよう。

しかし、清算課税説は過去の判例から伺えるだけであり、規定の文言から直接推し量ることはできないと言えよう。租税法の解釈原則たる文理解釈に従い、まずは規定の文言から解釈を行い、解釈できなかった場合に趣旨解釈を行うべきではないだろうか。

また、本判決において説示された「通常成立すると認められる価額」との解釈と、譲渡人の譲渡前における価値との具体的算定方法は論理的に合致し難い。

加えて、これまで譲渡所得課税の趣旨につき主に清算課税説と譲渡益課税説の2つが唱えられてきたが、いずれも実定法の規定を説明し得ない限界が生じているとされる。譲渡所得課税の趣旨の位置づけについても、再検討の余地があるのではないだろうか。

さらに、有償譲渡においては正常な取引であれば、「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の1:1の加重平均値」に近似した価格で取引価格が成立すると考えられる。この価格は本判決の説示する具体的算定方法である譲渡人の譲渡前における価値とは乖離するため、有償譲渡と無償譲渡の間で税負担の公平性が保たれないのではなかろうか。

そこで本研究では、上記のような問題意識に基づき、取引相場のない株式に係る所法59条1項「その時における価額」の解釈および具体的算定方法を実定法の規定、特に譲渡所得課税の法的構造から合理的に導き出すことを研究の目的とする。具体的には東京高判令和3年5月20日差戻控訴審²を素材として、譲渡所得課税に係る規定の文言や法的構造を検討し、趣旨と総合的に勘案し、整合的に解釈することで、取引相場のない株式に係る所法59条1項「その時における価額」の解釈および具体的算定方法を合理的に導き出すことにある。これにより、事業承継時における取引相場のない株式の法人への譲渡時における納税者の予測可能性を高め、ひいては円滑な事業承継へとつながることに寄与したい。

第2項 本研究の構成

本研究における構成は以下のとおりである。

まず第1章では、現行の所得税法が依拠している包括的所得概念とその限界について検討し、譲渡所得課税の立法趣旨や沿革を踏まえて、現行の規定とその意義を考察する。

次に第2章では、規定の文言および配置から譲渡所得課税の法的構造を考察するとともに、譲渡所得課税の趣旨と法的構造の関係性について検討を行い、その意義を考察する。

さらに第3章では、譲渡所得課税の法的構造を鑑み、所法59条1項「その時における価額」の解釈および具体的な算定方法について、相続税法22条「時価」と対比させて考察を行い、試論を述べる。

² 税務訴訟資料271号順号13564・前掲注(1)。

そして第4章では、取引相場のない株式に係る所法59条1項「その時における価額」の解釈および具体的算定方法につき争われた東京高判令和3年5月20日差戻控訴審³を素材として、本判決において採用された判断構造を確認するとともに、本判決に対する疑問点を整理し、試論についても検討を行う。

おわりに、本研究の第1章から第4章における考察についてまとめ、取引相場のない株式に係る所法59条1項「その時における価額」の解釈および合理的に導き出される具体的な算定方法につき、私見を提示したい。

³ 税務訴訟資料271号順号13564・前掲注(1)。

第1章 包括的所得概念と実現主義

第1節 負担公平の原則と包括的所得概念

所得税法は所得を性質や発生態様に従い 10 種類に分類している。そのうち、所得税法は 33 条 1 項において譲渡所得を「資産の譲渡……による所得」と定義する。「所得税及び復興特別所得税の確定申告の手引き」の英語版⁴を確認すると、他の 9 種類の所得⁵については income となっているにも関わらず、譲渡所得 (Capital gains) のみ gains と表示されている⁶。所得税法ではともに所得とされているが、譲渡所得は他の 9 種類の所得と何か違いがあるのであろうか。これを検討するには、「所得とは何か」についてまず議論しなければならない。

そこで、本章では現行の所得税法が依拠する所得概念について考察し、立法趣旨や沿革を踏まえて現行の譲渡所得課税の規定を確認する。

第1項 所得概念と税負担の公平性

(1) 応益説と応能説

所得税制は、所得に対して課税する租税制度である。所得税も法人税もこの所得税制に含まれる⁷。しかし、わが国における所得税法も法人税法も所得の定義について明文の規定を持たない。一方、経済学においては財・サービスから得られる効用を一般的に所得

⁴ 国税庁 > 税の情報・手続・用紙 > 税について調べる > 所得税 (確定申告書等作成コーナー) 確定申告書等の様式・手引き等 (令和 5 年分の所得税及び復興特別所得税の確定申告分) <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/shinkoku/tebiki/2023/pdf/050.pdf> (最終閲覧日 2024 年 1 月 9 日)

⁵ 「所得税及び復興特別所得税の確定申告の手引き」の英語版では、以下のように示されている。利子所得 (Interest income)・配当所得 (Dividend income)・不動産所得 (Real estate income)・事業所得 (Business income)・給与所得 (Employment income)・退職所得 (Retirement Taxation income)・山林所得 (Timber income)・一時所得 (Occasional income)・雑所得 (Miscellaneous income)。

⁶ 酒井克彦「キャピタルゲイン課税にみる譲渡所得区分の意義(1)」商学論纂 61 巻 5・6 号 (2020 年) 416-417 頁参照。

⁷ 金子宏「租税法における所得概念の構成-1-」法学協会雑誌 83 巻 9・10 号 (1966 年) 1245 頁参照。

と観念する⁸。しかし、効用とは「財・サービスが人の欲望を満たし得る能力の度合⁹」、すなわち心理的満足の度合いを意味し、価値を金銭的に測定することは困難である¹⁰。その反面、課税を行う上では貨幣的単位により測定しなければならない。そこで、大きく分けて2種類の所得概念が唱えられた。

1 つは消費の面から所得を把握するという処分型アプローチに基づく消費型所得概念である¹¹。もう 1 つは収入に着目して流入の面から所得を把握するという発生型アプローチに基づく概念で、制限的所得概念と包括的所得概念の2つに分けられる。前者の消費型所得概念は、租税を公共サービスの対価と捉えた上で、個人が受けた公共サービスに応じて租税を負担する点に税負担の公平性を見出す応益説に立脚する。一方、後者の制限的所得概念および包括的所得概念は租税に対する経済的負担能力、すなわち担税力に応じて租税を負担する点に税負担の公平性を求める応能説に立脚する¹²。

(2) 制限的所得概念と包括的所得概念

「小さな政府」が求められていた 18～19 世紀と異なり、福祉国家としての役割が拡大した近代以降においては、一般に応能説、すなわち担税力に応じた税負担の公平が支持さ

⁸ 金子・前掲注(7) 1254 頁参照、伊藤元重『ミクロ経済学 〔第3版〕』（日本評論社、2018 年）62 頁参照、丸山雅祥『経営の経済学 〔新版〕』（有斐閣、2011 年）31 頁参照。

⁹ 新村出 編『広辞苑 〔第7版〕』（岩波書店、2018 年）1009 頁。

¹⁰ 谷口勢津夫『税法基本講義 〔第7版〕』（弘文堂、2021 年）210 頁参照。

¹¹ 佐藤英明『スタンダード所得税法 〔第3版〕』（弘文堂、2022 年）3 頁参照。処分型アプローチと発生型アプローチについては、神野直彦「所得概念論」金子宏 編著『所得税の理論と課題 〔2訂版〕』（税務経理協会、2001 年）33 頁以下参照。

¹² 金子・前掲注(7) 1243 頁参照。応益説と応能説は国家観および租税根拠論とも関連を持つ。国家を構成員に共通する目的を追求する共同体として観念すれば、課税の根拠は租税を国家の活動により市民が受ける利益の対価と捉える租税利益説に求められ、応益説が導かれる。一方、国家を社会の上に位置するものと観念すれば、課税の根拠は国家の目的を達するために要求される国民の義務と捉える租税義務説に求められ、憲法 30 条納税の義務は、これを宣明したものであるとされる。神野直彦『財政学 〔改訂版〕』（有斐閣、2007 年）153-154 頁参照、三木義一『現代税法と人権』（勁草書房、1992 年）5-7 頁参照。また憲法 30 条につき、国民が自発的な納税により福利を享受するという「納税者主権主義」を宣明したものであるとする見解がある。松沢智『租税法の基本原則』（中央経済社、1983 年）44 頁参照。加えて、納税の義務は立憲主義的観点だけでなく、共和主義的観点からも国家共同体を形成するための国民の当然の義務とする見解がある。川井和子「日本国憲法第 30 条「納税の義務」の再検討」税法学 577 号（2017 年）47 頁参照。

れている¹³。そこで担税力に応じた公平な課税を行うため、応能説に基づく発生型アプローチでは収入金額に基づいて所得を観念する。ただし、収入すべてが所得となるのではなく、原資を減少させることなく任意に使用できる部分だけが所得とされる。これを純所得課税の原則¹⁴という。資本主義経済の下では投下資本の回収を図った上で回収余剰により拡大再生産を目指すものであり、純所得課税の原則はこれを所得概念に当てはめたものであると言える¹⁵。

発生型アプローチでは、この原資の維持に必要な部分を除いた収入を所得と観念する。その上で、所得のうち継続的・反復的なもののみを課税所得と観念する制限的所得概念と、継続的・反復的なものに限らずすべてを課税所得と観念する包括的所得概念とに分けられる。

制限的所得概念には、経済活動から生じるもののみを所得と観念する説、規則的反復性のあるもののみを所得と観念する説、継続的な源泉から生じるもののみを所得と観念とする説などがある¹⁶。これらにおいては、経済活動から生じない相続・贈与・遺贈等により取得する利得を除くほか、宝くじの当選金といった一時的・偶発的・恩恵的な利得は所得の範囲に含まれないこととなる。

一方で、包括的所得概念においてはその発生源を問わず所得を構成する¹⁷。これは、担税力を増加させるすべての利得を所得と観念するためである。その結果、規則的反復性のない一時的・偶発的な利得も所得に含まれることとなる。

¹³ 吉村典久「応能負担原則の歴史的展開」法學研究 63 巻 12 号（1990 年）353-371 頁参照、谷口・前掲注(10) 18 頁参照。なお、応益説が支持されない理由としては、応益説に基づいた課税では国家から受ける利益に応じて課税されるため入湯税などの目的税については適合するが、社会全体に対するサービスの消費に対しては各別の利益額を測定することは困難であり適合しない点が挙げられる。また富の再配分機能も弱く、近代の福祉国家の理念とは合致し難い。さらに、消費という文言が所得という言葉の一般的な用法・感覚と異なる点、および貯蓄に投下された収入には課税されないため公平の観点から問題がある点からも、応益説に基づく消費型所得概念は一般には受け入れられていない。金子・前掲注(7) 1243 頁以降参照。

¹⁴ 金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究：所得課税の基礎理論 中巻』（有斐閣、1996 年）250 頁参照、岡村忠生「所得分類論」金子宏 編著『所得税の理論と課題〔2 訂版〕』（税務経理協会、2001 年）46 頁参照。

¹⁵ 金子・前掲注(14) 250 頁参照、谷口・前掲注(10) 335-336 頁参照、最大判昭和 60 年 3 月 27 日（最高裁判所民事判例集 39 巻 2 号 247 頁）・大嶋訴訟。

¹⁶ 金子・前掲注(7) 1258 頁以下参照。

¹⁷ 谷口・前掲注(10) 206 頁参照、金子・前掲注(7) 1257 頁参照、東京地判平成 24 年 12 月 25 日（税務訴訟資料 262 号順号 12122）。

この包括的所得概念はシャンツ G.V.Schanz の純資産増加説から発展している。シャンツの唱える純資産増加説は「所得を「一定期間の資産の純増」¹⁸」と定義し、一定期間に原資を損なうことなく自由に処分しうる経済的利得の測定を目的とする。すなわち、増加した経済的価値は担税力としてすべて所得を構成するため、純資産増加説における所得概念は包括的所得概念と呼ばれ、一時的・偶発的な利得も所得に含まれる。

このシャンツの純資産増加説を受けて、ヘイグ R.Haig は「所得を二時点間における経済力の純増の貨幣価値¹⁹」と定義し、続けてサイモンズ H.C.Simons は処分可能な資産の経済的価値の増加の観点から、所得を「(1)消費の権利行使の市場価値と(2)期首と期末間の保有財産権価値の変化の代数和²⁰」として定義する。これにより、今日では包括的所得概念は「所得＝消費＋資産純増(貯蓄)」という公式で表される²¹。このように課税の対象となる所得の範囲を制限することなく広く捉えることで、包括的所得概念は租税正義たる税負担の公平に資する²²。また、累進税率と併用することで、景気調整機能を高めることにもつながる。この2つの点から包括的所得概念は制限的所得概念よりも多くの国で採用されているとされる²³。

第2項 わが国の所得税法における所得概念と実行上の限界

先述したように、わが国の所得税法における所得概念に係る明文の規定は存在しない。しかし、以下の点から包括的所得概念を採用しているとされる²⁴。第一に、制限的所得概念では所得を構成しない一時的・偶発的な利得である譲渡所得（所法 33 条）や一時所得

¹⁸ 金子・前掲注(7) 1266 頁。

¹⁹ 神野・前掲注(11) 23 頁。

²⁰ 神野・前掲注(11) 23 頁。

²¹ なお、サイモンズが経済的価値の増加を消費と貯蓄という支払能力の増加から補足しようとした点には、株式会社制度の発展から家計の資産増加が株式会社に移転され、所得から除かれてしまう危険性への防止の観点が現れている。神野・前掲注(11) 22 頁参照。

²² 以下については、金子宏『租税法 〔第 24 版〕』（弘文堂、2021 年）196 頁参照。

²³ 森信茂樹「譲渡所得課税の経済効果と政策課題」日税研論集 50 号（2002 年）33 頁参照。

²⁴ 佐藤・前掲注(11) 3 頁参照、谷口・前掲注(10) 207 頁参照、東京地判平成 24 年 12 月 25 日（税務訴訟資料 262 号順号 12122）・前掲注(17)。包括的所得概念と同様の意味として「純資産増加説」との文言を使用しているものとして、以下のものがある。税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申 昭和 38 年 12 月」税制調査会 編『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』（大蔵省印刷局、1964 年）5 頁参照、最二小判昭和 40 年 4 月 9 日（最高裁判所民事判例集 19 卷 3 号 582 頁）。

(所法 34 条) も所得に含めている点が挙げられる²⁵。また、現行の所得税法は利子所得・配当所得・不動産所得・事業所得・給与所得・退職所得・山林所得・譲渡所得・一時所得の 9 種類の所得分類を定義し、この 9 種類のいずれにも分類のできないような利得であっても雑所得(所法 35 条)として所得を構成している。第二に、包括的所得概念と矛盾するような規定を有していない点が挙げられる。第三に、みなし譲渡所得(所法 59 条 1 項)や棚卸資産の自家消費における総収入金額への算入(所法 39 条、所得税法施行令 86 条)など、包括的所得概念に基づかなければ所得とされない利得も所得としている点が挙げられる。その他にも、金銭に限らず経済的な利益も収入に含む点(所法 36 条 1 項かつこ書)などにも包括的所得概念が表れていると言えよう²⁶。

しかし、包括的所得概念には実効性において大きく 3 つの問題が存在する。未実現利得の問題、帰属所得の問題、不法利得の問題である。

第一に、未実現利得の問題として、每期評価替えに伴う実行困難性および納税資金の確保の困難性が挙げられる。未実現利得とは個人の保有する資産の価値の増加益(キャピタル・ゲイン)を言う。経済学上、個人の支配する資産の価値の増加益は当然に所得に含まれる。そこで、保有資産の価値の増加益を把握し課税するためには、保有するすべての資産につき每期その価値を評価替えする必要があるが生じる。しかし、保有資産の価値を每期評価するためには納税者・税務行政庁ともに膨大な手間とコストを要するだけでなく、その評価についても不確実性が伴う²⁷。また、未実現利得は他に譲渡する前の保有資産の価値の増加益であり、対価たる外部からの経済的価値の流入を伴わない。そのため、納税者は納税資金の確保が困難となる²⁸。そこで、現行の所得税法は每期評価替えに伴う煩雑性・不確実性および納税資金確保の困難性に配慮し、未実現利得を課税の対象から外している²⁹。

第二に、帰属所得の問題が挙げられる。帰属所得とは自己の保有する財産や自らの労働により得られる経済的利得を言う。帰属所得は自己保有資産や自家労働から得られる経済的利得であるため外部からの経済的価値の流入を伴わない。またその範囲も不明確であ

²⁵ 以下の記述については、金子・前掲注(7) 1258 頁参照、佐藤・前掲注(11) 5 頁参照。

²⁶ 谷口・前掲注(10) 207 頁参照。

²⁷ 浅妻章如＝酒井貴子『租税法』(日本評論社、2020 年) 19-20 頁参照、金子宏「租税法における所得概念の構成-3 完-」法学協会雑誌 92 巻 9 号(1975 年) 1090 頁参照。

²⁸ 金子・前掲注(14) 301 頁参照、谷口・前掲注(10) 216 頁参照。

²⁹ 金子・前掲注(27) 1098 頁参照。ただし、「未実現所得も実現すれば課税されるという意味で、所得であるか否かという課税所得性の問題ではなく、所得であることを前提としていつ課税するかという課税時期の問題である」とされ、実現することのない帰属所得とは性質が異なる。谷口・前掲注(10) 216 頁。

り、金銭的評価も困難なものとなる³⁰。しかし、帰属所得の多くは低所得層に偏在しており課税の対象から除外したとしても税負担の公平性を大きく損なうことはない³¹として、現行の所得税法は帰属所得を課税の対象から外している³²。

第三に、不法利得の問題が挙げられる³³。不法利得とは、違法行為や不法行為による利得を言い、窃盗・詐欺などによる利得がこれに該当する。この不法利得に対しては課税することにより不法利得を公認することになるのではないかという懸念や、返還請求などにより後日取り消されうる利得であり課税の対象とすべきではないという指摘もある。しかし、不法利得も適法な利得と同様に担税力を増加させるものであるため所得を構成することが税負担の公平性に適合しうる³⁴として、現行の所得税法は課税の対象に含めている。

第2節 譲渡所得課税の立法趣旨と沿革

ここまでわが国の所得税法が依拠する所得概念である包括的所得概念について述べてきた。では、この包括的所得概念はどのような経緯でわが国に導入されたのであろうか。そして、包括的所得概念に依拠しているわが国の所得税の規定はどのようなになっているのであろうか。

以下では、包括的所得概念の導入の端緒となった昭和 24 年のシャウプ勧告について概観し、これを受けて昭和 25 年に改正された譲渡所得課税の規定およびその後の沿革について確認する。

第1項 シャウプ勧告と負担公平の原則

シャウプ勧告とは、カール・シャウプを団長とした使節団により公表された日本の租税制度に関する報告書であり、昭和 24 年 8 月に第一次報告書、翌年昭和 25 年 9 月に第二次報告書が連合国最高司令官総司令部 GHQ へ提出された。シャウプ使節団は日本の租税制度に関する報告を行うだけでなく、税制体系・地方財政・税務行政への詳細かつ多岐に

³⁰ 金子・前掲注(22) 198 頁参照、浅妻＝酒井・前掲注(27) 19-20 頁参照。

³¹ 金子・前掲注(27) 1113-1114 頁参照。

³² 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣、2010 年) 427-428 頁参照、最大判昭和 36 年 9 月 6 日(最高裁判所民事判例集 15 巻 8 号 2047 頁)、東京地判平成 15 年 4 月 22 日(税務訴訟資料 253 号順号 9331)。

³³ 以下の記述については、金子・前掲注(32) 435-441 頁参照。

³⁴ 金子・前掲注(27) 1119 頁参照、最三小判昭和 46 年 11 月 9 日(最高裁判所民事判例集 25 巻 8 号 1120 頁)・超過制限利息事件。

わたる提言を行った³⁵。

シャウプ使節団は来日時に勧告の目標について、次の 5 点を挙げている³⁶。

- ・ 経済安定 9 原則に示された政策に即して経済の安定に資すること
- ・ 将来数年にわたり変更を要しない安定した租税制度を制定すること
- ・ 現行制度の大きな不公平を排除すること
- ・ 地方自治を強化する既存の政策を財政面から支援すること
- ・ 税務行政の改善および執行を後押しすること

すなわち、税負担の不公平を排除した恒久的な租税制度を構築し、それに伴う税務行政を整備することで、安定的な税収を確保し、もって、地方自治の財政強化および日本経済の安定に資することを目的としている。そこで上記 5 つの目的を達成するため、シャウプ使節団は最も重要な目標に税負担の公平性を置いている³⁷。

この税負担の公平性は租税において要求される正義の 1 つである³⁸。これを負担公平の原則と呼ぶ³⁹。負担公平の原則は同じ状況にある者は等しく租税を負担し、異なる状況にある者は異なる租税負担を負うことを要求する原則である⁴⁰。前者を水平的公平、後者を垂直的公平と呼ぶ。この負担公平の原則は、憲法 14 条平等原則⁴¹から導かれる原則である。憲法 14 条は法の下での平等をうたっており⁴²、当然に税負担に係る公平性もこの憲法

³⁵ 大島隆夫「シャウプ勧告と所得税」金子宏 編著『所得税の理論と課題 〔2 訂版〕』（税務経理協会、2001 年）369 頁参照。

³⁶ 大蔵省財政史室 編『昭和財政史：終戦から講和まで 第 7 巻』（東洋経済新報社、1977 年）441-442 頁参照、北野弘久『現代税法の構造』（勁草書房、1972 年）10-11 頁参照、水野忠恒「シャウプ勧告 60 年の評価と課題」金子宏 編『租税法の発展』（有斐閣、2010 年）180 頁参照。

³⁷ 大蔵省財政史室 編・前掲注(36) 495 頁参照。

³⁸ 谷口・前掲注(10) 19 頁参照。

³⁹ 谷口・前掲注(10) 20 頁参照、金子宏ほか『税法入門 〔第 7 版〕』（有斐閣、2016 年）34 頁以下参照。一般に租税法律関係における平等を要求する平等取扱原則と合わせて租税平等主義と呼ばれる。増田英敏「租税法律主義と租税公平主義の衝突：租税法解釈の在り方」税法学 566 号（2011 年）348 頁参照。

⁴⁰ 増田英敏『リーガルマインド租税法 〔第 5 版〕』（成文堂、2019 年）20-21 頁参照、浅妻＝酒井・前掲注(27) 6 頁参照、最大判昭和 60 年 3 月 27 日（最高裁判所民事判例集 39 巻 2 号 247 頁）・前掲注(15)・大嶋訴訟。

⁴¹ 憲法 14 条 1 項「すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。」

⁴² 芦部信喜『憲法 〔第 8 版〕』（岩波書店、2023 年）122 頁以下参照。

14条の下にあるのである⁴³。

シャウプ勧告における税負担の公平性が水平的公平、垂直的公平のいずれを指すのかは必ずしも明確ではないが⁴⁴、負担公平の原則が害されれば租税制度の存続ひいては経済の安定が危ぶまれることから両者をともに重視したと言えよう⁴⁵。

ところで、直接税とは納税義務者と負担者が一致しており、担税力の指標となる所得や財産に課税されるものをいい、一方で間接税とは納税義務者と負担者が一致せず、担税力を直接的には示さない消費や取引に課税されるものをいう⁴⁶。この直接税は間接税と比して、納税を通じた参政意識を向上させ、負担公平の原則に寄与し、富の再分配機能を有するとされる⁴⁷。

そこで、シャウプ勧告では負担公平の原則を達するために、いかなる所得も包括的に課税所得を構成する包括的所得概念に依拠し、直接税を租税制度の中心に据え、総合累進課税の構築を徹底した⁴⁸。また、シャウプ勧告は「法人は、与えられた事業を遂行するために作られた個人の集合である⁴⁹」とする法人擬制説に立ち、法人の所得は個人に帰属すると観念した。そのため、法人の利益が配当された場合には配当所得として課税し、法人内に留保された場合には譲渡した時点における保有資産の価値の増加益につき譲渡所得として課税することで、個人の所得の段階的な捕捉および税負担の公平性を企図した⁵⁰。加えて、法人税は所得税の前取りであるとして、配当所得に係る法人税と所得税の二重課税を排除した⁵¹。

これらのことから分かるように、シャウプ勧告は一体として機能しうる総体としての

⁴³ 増田英敏・前掲注(40) 18-19 頁参照、田中治「租税法律主義の現代的意義」税法学 566 号 (2011 年) 245 頁参照。

⁴⁴ 吉岡健次ほか『シャウプ勧告の研究』(時潮社、1984 年) 32 頁参照、神川和久「シャウプ勧告の再考」税大ジャーナル 9 号 (2008 年) 100 頁参照。

⁴⁵ 金子宏「シャウプ勧告の歴史的意義--21 世紀に向けて」租税法研究 28 号 (2000 年) 15 頁参照。ただし、昭和 63 年 10 月の税制懇談会にて、垂直的公平よりも水平的公平を重視していた旨の発言がある。金子宏ほか「税制座談会 カール・シャウプ博士を囲んで」税研 4 巻 23 号 (1989 年) 52 頁参照。

⁴⁶ 金子・前掲注(22) 13 頁参照。

⁴⁷ 負担公平の原則の変遷および、その機能に関する議論については、吉村典久「応能負担原則の歴史的展開」法學研究 63 巻 12 号 (1990 年) 364 頁参照。

⁴⁸ 神川・前掲注(44) 98 頁参照、吉岡ほか・前掲注(44) 82 頁以下参照、水野忠恒・前掲注(36) 184 頁参照。

⁴⁹ 『シャウプ使節団日本税制報告書』(1949 年) 第 1 編第 6 章 A 節普通法人税。

⁵⁰ 神川・前掲注(44) 102 頁参照。

⁵¹ 北野・前掲注(36) 14-17 頁参照。

租税制度の構築をはかっていたと言える⁵²。勧告の序文においても「ここにわれわれが勧告しているのは、租税制度であって、相互に関連のない多くの別個の措置ではない。……従って、われわれは、勧告の一部のみを取り入れることに伴う結果については責任を負わない⁵³」と記している。

加えて、シャウプ勧告は「租税の公平とは、一面法に則して税務行政が行われることであり、他面税法が公平に制定されるということである⁵⁴」として、公平な租税制度の構築を勧告するだけでなく、実効性あるものとすべく税務行政についても法定することを勧告した⁵⁵。たとえば、申告納税制度や青色申告制度や異議申立制度が挙げられる⁵⁶。このようにシャウプ勧告は租税法律主義を通じて租税制度の近代的合理化・民主化を推進したとされる⁵⁷。

したがって、シャウプ勧告は公平な租税制度とあわせて税務行政についても法定を提言することで、実効性ある租税制度の構築、ひいては税負担の公平性を企図していたと言えよう。そのためシャウプ勧告は今日では「20 世紀前半の租税理論を制度論に翻訳して体系化した労作⁵⁸」や、「所得を包括的に捕捉しうる理論的かつ体系的な税制のサンプル⁵⁹」との評価を受けており、負担公平の原則という理念に基づき、相互に連携することで機能する租税制度および税務行政等の構築を目指したと言える。

第2項 シャウプ勧告における譲渡所得課税と昭和 25 年改正

シャウプ勧告はその前文において、「このような制度のうちでも重要な部分とされてい

⁵² 神川・前掲注(44) 95 頁参照、大塚正民「みなし譲渡制度に関するシャウプ勧告とアメリカ税制との関連-2 完-」税法学 307 号（1976 年）1-8 頁参照。

⁵³ 『シャウプ使節団日本税制報告書』（1949 年）序文。

⁵⁴ 『シャウプ使節団日本税制報告書』（1949 年）第 1 編第 1 章 H 節公平。

⁵⁵ 『シャウプ使節団日本税制報告書』（1949 年）第 2 編第 14 章所得税における納税協力、税務行政の執行ならびに訴願、および第 4 編付録 D 個人所得税および法人所得税の執行参照。

⁵⁶ シャウプ勧告は税務行政のみならず、会計士・税理士制度の導入や租税研究機関の設立なども提言した。『シャウプ使節団日本税制報告書』（1949 年）第 2 編第 14 章所得税における納税協力、税務行政の執行ならびに訴願および第 4 編付録 D 個人所得税および法人所得税の執行参照。

⁵⁷ 吉岡ほか・前掲注(44) 40-41 頁参照。

⁵⁸ 金子・前掲注(45) 1 頁。

⁵⁹ 神川・前掲注(44) 104 頁。

るのは、譲渡所得を全額課税し、譲渡損失を全額控除することである⁶⁰」と挙げ、各種勧告の中でも譲渡所得に関する租税制度を重視していたことが見てとれる⁶¹。保有資産の価値の増加益は資産の保有期間中は課税されず、譲渡に際して一度に所得が実現するため累進所得税の下では不公平な取扱いを受ける危険がある。しかし、すべての利得が所得を構成するという包括的所得概念の下では譲渡所得も他の所得と同様に経済的価値の増加をもたらす点では変わりがない。そこで、シャープ勧告は譲渡所得について一定の配慮を許容するものの⁶²、所得の一部に課税するのではなく譲渡所得金額の全額を課税標準に算入することで、租税回避を防止しようとした⁶³。

さらに、シャープ勧告は厳格な課税理論に従えば、包括的所得概念の下での保有資産の価値の増加益については毎年評価替えを行うべきであることを指摘した。同時に保有資産の価値の増加益が未実現利得であることから、每期評価替えに伴う煩雑性・不確実性および納税資金確保の困難性に配慮し、所有者が資産を売却し、外部からの経済的価値の流入がある時点まで課税を繰り延べることを容認した。

しかし、保有資産の価値の増加益に対する課税が無制限に延期されれば、本来課されるべき税負担の相当部分を逃れることにつながる。そこで、シャープ勧告は課税の無制限な繰延を防止する観点から⁶⁴、相続・贈与などの対価を伴わない資産の移転がなされた場

⁶⁰ 『シャープ使節団日本税制報告書』（1949 年）序文。

⁶¹ 渋谷雅弘「シャープ勧告における所得税--譲渡所得を中心として」租税法研究 28 号（2000 年）63-64 頁参照。その背景には米国における譲渡所得課税に対する不備があり、シャープ勧告は日本が米国の轍を踏まないよう提言していた。『シャープ使節団日本税制報告書』（1949 年）第 3 編付録 B 所得税における不規則所得の取扱 D 節譲渡所得参照。なお、米国の轍とは、米国におけるキャピタル・ゲイン課税の規定に基づく、不当な租税回避を指す。昭和 24 年時点の米国におけるキャピタル・ゲイン課税は、相続・贈与などの無償譲渡の際のみなし譲渡課税は行われておらず、実現したキャピタル・ゲインのみが課税対象となっていた。また、キャピタル・ゲインにつき全額課税となっておらず、分離課税と 1/2 課税の選択とされていた。加えて、贈与の場合のみ前所有者の取得価額を引き継ぐものの、相続の場合には前所有者の死亡時の時価を取得価額とすることとされていた。大塚・前掲注(52) 5 頁参照。

⁶² シャープ勧告は、以下のように述べて、譲渡所得に対する全額課税を勧告した。「譲渡所得が若干の場合には 1 ヶ年に集中して生じるという理由から特別の取扱いをするのは差し支えない……したがって恒久的計画としては、この繰越の取扱こそ譲渡所得に認められるただ一つの特別措置たらしめるべきように勧告する」『シャープ使節団日本税制報告書』（1949 年）第 3 編付録 B・D 節譲渡所得。

⁶³ 『シャープ使節団日本税制報告書』（1949 年）第 1 編第 5 章 B 節変動所得参照。

⁶⁴ 渋谷・前掲注(61) 68 頁参照。

合には、その時点における保有資産の価値の増加益を算定し、被相続人・贈与者の所得に算入しなければならない旨を提言した。

このシャープ勧告は昭和 25 年の所得税法の改正において全面的に取り入れられることとなった。

昭和 25 年改正以前の旧所得税法（昭和 22 年法律第 27 号）は制限的所得概念に立脚し、所得税の課税標準に算入される譲渡所得の金額につき、「その年中の総収入金額から当該資産の取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額の 10 分の 5 に相当する金額⁶⁵」と規定していた。また、昭和 25 年改正以前の旧所得税法 10 条 1 項（昭和 22 年法律第 27 号）において総収入金額につき「収入すべき金額」と規定していた。つまり、昭和 25 年改正以前の旧所得税法（昭和 22 年法律第 27 号）は保有資産の価値の増加益を每期認識せず、譲渡時において一度に認識することとしていた。また、譲渡所得の金額の計算も現実に外部から流入した経済的価値に基づいて算定することとしていた。加えて、譲渡所得が経済活動から生じず、反復性のない所得であることから、全額課税を行わず、その一部に課税することとしていた。

一方で、相続・贈与などの対価を伴わない資産の移転である無償譲渡がなされた場合には、外部からの経済的価値がなく所得を算定できないため、課税しないこととしていた。翻って、昭和 25 年改正以前の旧所得税法（昭和 22 年法律第 27 号）は相続・贈与により資産を取得した相続人・受贈者が、前所有者である被相続人・贈与者から引き続き資産を所有していることとみなしていた。つまり、相続人・受贈者が相続・受贈した資産をその後譲渡する際には、前所有者に係る取得価額および取得時期を引き継ぐものとみなし、前所有者における資産の価値の増加益もあわせて後所有者である相続人・受贈者に対して課税することとしていた。

しかし、昭和 25 年改正により旧所得税法（昭和 25 年法律第 71 号）において譲渡所得に対する全額課税および譲渡損失の全額控除が導入された。これにより経済活動から生じず、一時的反復性のない譲渡所得についても他の所得と同様に全額が課税の対象となり⁶⁶、包括的所得概念の考え方に依拠することが明確化された。

一方で、有償譲渡に係る譲渡所得については、包括的所得概念に厳格に従い每期所得を認識するといったことはせず、外部からの経済的価値が流入した時点である譲渡時にお

⁶⁵ 昭和 25 年改正以前の旧所得税法 9 条 1 項 7 号（昭和 22 年法律第 27 号）。

⁶⁶ 旧所法 9 条 1 項 8 号（昭和 25 年法律第 71 号）「1 項 所得税の課税標準は、左の各号に規定する所得につき当該各号の規定により計算した金額の合計金額（以下総所得金額という。）による。

8 号 資産の譲渡に因る所得（前号に規定する所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。以下譲渡所得という。）は、その年中の総収入金額から当該資産の取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額」

いて一度に課税をするという実現主義が維持された。これは、未実現利得である保有資産の価値の増加益に課税するためには毎期評価替えを行わなければならないが、その煩雑さ⁶⁷や評価の不透明さ⁶⁸および納税資金の確保の困難性に配慮したためである⁶⁹。

けれども、相続・贈与などの対価を伴わない資産の移転である無償譲渡があった場合においては、保有資産の価値の増加益に対する課税の機会を逸する部分が生じる。そのため、相続・贈与などの時においてその時の価額により資産の譲渡があったものとみなすとする、いわゆるみなし譲渡課税の規定が旧所法 5 条の 2 において創設された⁷⁰。同時に、相続・贈与等において前所有者に係る取得価額および取得時期を後所有者たる相続人・受贈者が引き継ぐ旨の規定は削除された。

したがって、シャープ勧告を受けた昭和 25 年改正により、保有資産の価値の増加益は資産に対する支配が他に移転するまで課税を繰り延べた上で、有償譲渡の場合には譲渡時に収入金額に基づく課税が行われ、無償譲渡の場合には移転時においてその時の価額によるみなし譲渡課税がなされることとなった。

第3項 譲渡所得課税の変遷

しかし、昭和 27 年には相続および遺贈におけるみなし譲渡課税が廃止された上、昭和 29 年には包括遺贈におけるみなし譲渡課税が、昭和 33 年には死因贈与におけるみなし譲渡課税が廃止された。昭和 40 年には限定承認に係る相続および包括遺贈におけるみなし譲渡課税が復活したものの、昭和 37 年より納税者から申し出があった場合には個人に対する贈与、遺贈（包括遺贈及び相続人に対する遺贈を除く。）および死因贈与（相続人に対する死因贈与を除く。）並びに低額譲渡の場合におけるみなし譲渡課税が適用されないこととなり、昭和 48 年には納税者からの申し出なく強制的にみなし譲渡課税が適用されないこととなった。

また、昭和 27 年の相続および遺贈におけるみなし譲渡課税の廃止に伴い、相続人・受贈者における前所有者に係る取得価額および取得時期の引き継ぎ規定が復活した。その後、みなし譲渡課税の段階的廃止に伴い、相続人・受贈者における前所有者に係る取得価額お

⁶⁷ 金子・前掲注(14) 301 頁参照。

⁶⁸ 増井良啓「租税法入門(第 8 回)所得税(5)収入金額」法学教室 362 号（2010 年）126 頁参照。

⁶⁹ 『シャープ使節団日本税制報告書』（1949 年）第 3 編付録 B・D 譲渡所得参照。

⁷⁰ 旧所法第 5 条の 2 第 1 項（昭和 25 年法律第 71 号）「相続、遺贈又は贈与に因り第 9 条第 1 項第 7 号又は第 8 号に規定する資産の移転があつた場合においては、相続、遺贈又は贈与の時において、その時の価額により、同項第 7 号又は第 8 号に規定する資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。」

よび取得時期の引き継ぎ規定の範囲が拡大した。

これらみなし譲渡課税の範囲が縮小されていった理由としては、相続において相続人に相続税が課されるとともに被相続人に所得税が課されるという仕組みが理解し難かった点、相続・贈与などの対価を伴わない資産の移転である無償譲渡に対して課税がなされることへの理解を得にくかった点などが挙げられる。それにより、現行法においては①法人に対する贈与、②限定承認に係る相続、③法人に対する遺贈、④個人に対する包括遺贈で限定承認に係るもの、⑤法人に対する低額譲渡の5つの場合に限ってみなし譲渡課税が行われている。①・③・⑤の場合においてみなし譲渡課税の規定が残るのは資産が法人へ移転するにあたり所得税を課す機会を逸するからであり、②・④の場合においては課税を行わないとすると被相続人の下で生じていた資産の増加益について相続人等の下で課税が行われてしまうため限定承認の効果を減ずることになるからである⁷¹。

そして、昭和40年3月31日において、規定の内容を理解しやすいものにし、租税法の平明化を図るため⁷²、条文の配置および表現方法につき所得税法の全文改正が行われ、現行の所得税法の法文体系となった⁷³。

⁷¹ 石倉文雄「譲渡所得——特にみなし譲渡所得課税を中心として」日税研論集 28 号 (1994 年) 62 頁参照、谷口・前掲注(10) 309 頁参照。

⁷² 税制調査会・前掲注(24) 2 頁参照。

⁷³ みなし譲渡課税だけでなく、譲渡所得課税も保有資産の価値の増加益（キャピタル・ゲイン）の経済的性質により生ずる影響や問題点に対して如何なる政策的配慮をすべきかについても議論がなされ、何度も改訂を経ている。詳しくは森信・前掲注(23) 33-61 頁参照。

第3節 実定法における包括的所得概念と譲渡所得課税

ここまで、包括的所得概念に立脚するシャープ勧告を受けて行われた昭和 25 年改正およびその後の沿革を確認してきた。昭和 25 年改正では、有償譲渡である場合には譲渡時に課税するという実現主義の規定が維持され、無償譲渡である場合にはその時の価額により譲渡があったものとみなして課税するみなし譲渡課税の規定が創設されたことを確認した。しかし、みなし譲渡課税制度が難解なものであったため、その範囲はその後縮小し、現在では無償譲渡であっても前所有者に係る取得価額および取得時期の引き継ぎが原則とされ、みなし譲渡課税は例外とされることとなった。

そこで、以下では、上記の改正を経た現行の譲渡所得課税に係る規定を概観し、実定法の規定の構造および効果について検討する。

第1項 現行法における譲渡所得課税の規定

現行の所得税法（昭和 40 年 3 月 31 日法律第 33 号）は所法 33 条 1 項において「譲渡所得とは、資産の譲渡……による所得をいう」と定義し、同条 3 項において譲渡所得の金額につき「総収入金額から当該所得の起因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除し、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額を控除した金額とする」と規定し、総収入金額から取得費および譲渡費用を控除して求めることとしている。あわせて所法 36 条 1 項では、所法 33 条 3 項に定める総収入金額につき、「総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額……とする」と規定し、譲渡所得の金額の計算上、総収入金額に「収入すべき金額」、すなわち現実の収入金額を起点とすることを定めている。

また、①法人に対する贈与、②限定承認に係る相続、③法人に対する遺贈、④個人に対する包括遺贈で限定承認に係るもの、および⑤法人に対する低額譲渡⁷⁴が行われた場合には、所法 59 条 1 項によりその時における価額により譲渡があったものとみなすことを規定している（みなし譲渡課税）。同時に、①個人への贈与、②相続（限定承認に係るものを除く）、③個人に対する遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除く）、④時価の 2 分の 1 未満の対価でかつ取得費および譲渡費用の合計額未満の対価で取得したものを譲渡した場合、すなわち所法 59 条 1 項によるみなし譲渡課税が行われなかった場合において、当該資産を取得した者が当該資産を譲渡するときは、前所有者に係る取得価額、取得時期を引き継ぐ旨を所法 60 条 1 項において規定している。したがって、法人に対する無

⁷⁴ 所得税法施行令 169 条「法第 59 条第 1 項第 2 号（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）に規定する政令で定める額は、同項に規定する山林又は譲渡所得の基因となる資産の譲渡の時における価額の 2 分の 1 に満たない金額とする。」

償譲渡等の場合には所法 59 条 1 項により「その時における価額」により譲渡したこととみなして課税し、みなし譲渡課税が行われなかった場合には前所有者に係る取得価額および取得時期を引き継ぐことにより、前所有者の下で生じていた保有資産の価値の増加益についても後所有者において課税することとしている⁷⁵。

第2項 包括的所得概念の後退と実現主義の効果

先述したように、ここに包括的所得概念に対する政策上の配慮を見ることができる。

現行の所得税法は、包括的所得概念に依拠している。しかし、包括的所得概念を厳格に適用すれば、未実現利得、帰属所得、不法利得の問題が生じる。そこで、未実現利得たる保有資産の価値の増加益は毎期評価替えの煩雑性・不確実性および納税資金確保の困難性から、外部からの経済的価値の流入がある時点まで課税が繰り延べられる。また、帰属所得については評価の困難性および範囲の不明確性から課税の対象外とし、不法利得については担税力を増加させるものである点から課税の対象に含めている。

ここで、実現とは外部からの金銭その他の換価可能な流通資産形態として経済的価値が流入することと定義する⁷⁶。また、包括的所得概念に依拠しながらも、毎期評価替えに伴う煩雑性・不確実性と納税資金の確保の困難性に配慮するため、実現時点で課税することを実現主義と定義する。所得税法は所法 36 条 1 項において、各種所得の金額の計算上、収入金額および総収入金額につき、「別段の定めがあるものを除き、……収入すべき金額」と規定しており、実現主義を原則としていると言える⁷⁷。つまり、所得税法では理論的には包括的所得概念に依拠するものの、法文上は実現主義が原則とされており、包括的所得概念は後退していると言えよう⁷⁸。

一方で、現行の所得税法は無制限な課税の繰延を防止する観点から、所法 59 条 1 項において法人に対する無償譲渡等については、例外としてみなし譲渡課税を定める。すなわち、無制限な課税の繰延による実質的な租税回避という欠点を納税資金の確保という問題

⁷⁵ 佐藤・前掲注(11) 126 以下頁参照、谷口・前掲注(10) 319-320 頁参照。

⁷⁶ 金子・前掲注(27) 1084 頁参照、渡辺徹也「実現主義の再考」税研 25 巻 2 号（2009 年）72 頁参照、谷口・前掲注(10) 214 頁参照。

⁷⁷ 谷口・前掲注(10) 214-215 頁参照、増井・前掲注(68) 126 頁参照。しかし、所法 36 条 1 項「収入」の解釈は、判例において権利確定主義（最二小判昭和 49 年 3 月 8 日・最高裁判所民事判例集 28 巻 2 号 186 頁）が説示されているものの、経済的価値の流入の具体的判断を明文上規定すべきであるとされる。山本直毅『課税所得の認識原理の研究』（成文堂、2020 年）55 頁参照。

⁷⁸ 中里実「みなし譲渡と時価主義」日税研論集 50 号（2002 年）97 頁参照、渡辺徹也・前掲注(76) 65 頁参照。

点よりも重視し、法人に対する無償譲渡等においては実現主義ではなく包括的所得概念に準拠する方向へと回帰したと言えよう⁷⁹。しかし、みなし譲渡課税の範囲は①法人に対する贈与、②限定承認に係る相続、③法人に対する遺贈、④個人に対する包括遺贈で限定承認に係るもの、および⑤法人に対する低額譲渡の5つの場合に限られており、これ以外の場合には前所有者に係る取得価額および取得時期を引き継ぐものとしている。これはみなし譲渡課税への理解が進まなかった点および納税資金確保が困難となる点に原因が求められた。この結果、現行の所得税法では無償譲渡につき、原則として前所有者に係る取得価額および取得時期を引き継ぎ、例外として5つの場合に限りみなし譲渡課税していると言えよう⁸⁰。つまり、無償譲渡につき包括的所得概念に基づきみなし譲渡課税するもののその範囲は段階的に縮小しており、ここにおいても包括的所得概念は後退していると言えよう。

ところで、実現主義に立脚すれば、保有資産の価値の増加益は外部からの経済的価値の流入がある時点まで課税が繰り延べられることとなる⁸¹。この点で、所法36条1項が定める実現主義は所得に対する課税を繰り延べる効果を有する。この繰り延べ効果は、一の所有者における取得時から譲渡時までの保有期間においても生じるだけでなく、譲渡価額が保有資産の価値よりも低い場合においても生じる。具体的には、保有資産の価値の増加益のうち譲渡価額から取得費を控除した部分は前所有者に対して課税され、譲渡時の時価と譲渡価額の差額に相当する部分は後所有者がその後当該資産を譲渡した際に、後所有者の下で生じた保有資産の価値の増加益とあわせて、後所有者に対して課税されるのである。すなわち、前所有者の下で生じる保有資産の価値の増加益の一部が、後所有者の下へ繰り延べられることになるのである。このことは同時に、課税の対象となる範囲を画する効果を生むのではないだろうか。つまり、課税が繰り延べられていた所得は実現を機に課税されることになるが、その際に課税の対象となる保有資産の価値の増加益は保有資産の価値の増加益のうち外部からの経済的価値の流入があった部分のみとなる。この点で、所法36条1項が定める実現主義は課税される所得の範囲を画する効果を有することとなると言えよう⁸²。

⁷⁹ 中里・前掲注(78) 102-103頁参照および112頁参照、渡辺徹也・前掲注(76) 65頁参照。

⁸⁰ 岡村忠生「収入金額に関する一考察」法学論叢158巻5・6号(2006年)206頁参照。なお、5つの場合のうち、「日本では、限定承認に係る相続等はまれであるので、法人に対する贈与または低額譲渡の場合が主たる問題となる」とされる。渋谷雅弘「相続・贈与と譲渡所得課税」日税研論集50号(2002年)150頁。

⁸¹ 金子・前掲注(14) 302頁参照。

⁸² 岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と接続」法学論叢166巻6号(2010年)102頁参照。また、所得の年度帰属のみならず、所得の人的帰属も考慮し、「課税所得性それ自体ではなく課税時期(timing)による課税所得の画定を問題する考え方である」とする

第4節 小括

第1章では、現行の所得税法が依拠している包括的所得概念とその限界について考察し、立法趣旨や沿革を踏まえて現行の譲渡所得課税の規定を確認した。

我が国の所得税法は包括的所得概念に依拠していると言われる。包括的所得概念とは、発生源を問わず担税力を増加させるすべての利得を所得と観念する考え方であり、担税力に応じて租税を負担するという負担公平の原則から導き出される概念である。

しかし、人の担税力を増加させる利得をすべて所得とする包括的所得概念においては未実現利得に対する課税につき限界が生じる。つまり、未実現利得たる保有資産の価値の増加益に課税するためには、每期評価替えを行うことにより所得を確定することが必要となるが、評価替えに伴う煩雑性・不確実性および納税資金確保の困難性から、外部からの経済的価値の流入時点をもって課税するという実現主義が原則とされている。ここに政策的配慮による包括的所得概念の後退が見てとれると言えよう。

一方で従前より、無償譲渡時には何ら外部からの経済的価値が流入しないことから譲渡所得が繰り延べられ、課税が行われなかった。ところがシャープ勧告を受け、有償譲渡との税負担の公平性を期すために、昭和25年改正により、無償譲渡につき資産の移転があった時点においてその時の価額により譲渡があったものとみなして課税するみなし譲渡課税の規定が創設されたことに伴い、前所有者に係る取得価額および取得時期の引き継ぎ規定が削除されたことで、無償譲渡については実現主義から包括的所得概念へ回帰した。

しかし、みなし譲渡課税が難解な制度であったこと、納税資金の確保が困難であったことから、段階的に範囲が縮小され、現在ではみなし譲渡課税の範囲は①法人に対する贈与、②限定承認に係る相続、③法人に対する遺贈、④個人に対する包括遺贈で限定承認に係るもの、および⑤法人に対する低額譲渡の5つの場合に限られており、これ以外の場合には実現主義により課税を繰り延べ、前所有者に係る取得価額および取得時期を引き継ぐ

見解もある。谷口・前掲注(10) 215 頁。これに対して、実定法が所得を定義することはないとする、以下の反対意見もある。「ここで留意しなければならないのは、所得についても目的（すなわち、所得の定義）が手段（すなわち、所得の算定方法）に先行して存在するのであり、先に定義があつて、その後に算定方法があるという単純な事実である。決して、（手段が目的を支配するようなかたちで）算定方法が先にあって、その結果として所得が定義されるというものではない」中里・前掲注(78) 95 頁。また、金子教授の「所得税法……が、未実現の利得を課税の対象から外しているのは、实际的便宜の考慮、伝統的会計慣行の影響、等によるものであって、実現した利得のみが所得であるというカテゴリカルな考え方によるものではない」も同様の趣旨であると言えよう。金子・前掲注(27) 1099 頁。

こととしている。この結果、現行の所得税法では無償譲渡につき、原則として実現主義により課税が繰り延べられ、例外として5つの場合に限りみなし譲渡課税することとされている。つまり、みなし譲渡課税の適用範囲からも、実定法の規定は実現主義を原則とし、包括的所得概念は大きく後退していると考えられよう。

また、実現主義は政策的配慮により採用されているが、この実現主義により原則として課税の対象となる所得は保有資産の価値の増加益のうち、外部からの経済的価値の流入があった部分のみとなる。つまり、所法36条1項が定める実現主義は課税される所得の範囲を画する効果を有していると言えるのではないだろうか。

ところで、譲渡所得課税の趣旨については譲渡所得課税の法的構造とあわせて、従前より議論が見られるところである。そこで第2章では、譲渡所得課税に係る裁判例を概観することで譲渡所得課税の趣旨を確認するとともに、譲渡所得課税の規定の文言および配置から法的構造を検討し、趣旨と法的構造の関係性について考察を行う。

第2章 譲渡所得課税の趣旨と法的構造

第1節 通説とされる清算課税説

第1章では、現行の所得税法が依拠している包括的所得概念とその限界について考察し、立法趣旨や沿革を踏まえて、現行の譲渡所得課税の規定を確認した。ところで、譲渡所得課税の趣旨については課税の法的構造と合わせて、従前より議論がなされている⁸³。そこで、本章では譲渡所得課税に係る裁判例を概観することで譲渡所得課税の趣旨を確認するとともに、譲渡所得課税の規定の文言および配置から法的構造を検討し、趣旨と法的構造の関係性について考察を行う。まず、近年の裁判例でも引用されている最一小判昭和43年10月31日⁸⁴（以下、「昭和43年判決」という。）および最三小判昭和47年12月26日⁸⁵（以下、「昭和47年判決」という。）を通じて、譲渡所得課税の趣旨を確認する。

第1項 最一小判昭和43年10月31日⁸⁶

X（原告・控訴人・上告人。以下、「X」という。）は、財産の散逸を避ける目的で、亡父の保有していた不動産を相続人ではない親族AおよびB（以下、あわせて「Aら」という。）へ移転するため、亡父から相続した（以下、「本件相続」という。）不動産（以下、「本件不動産」という。）を登記した上で、昭和35年2月にAらに贈与した（以下、「本件贈与」という。）。本件では、本件相続および本件贈与が実態を伴うか否か、および無償譲渡である贈与について所得が存するか否かが争われた。Xは本件相続は形式的に一時所

⁸³ 「譲渡所得は、所得税法に定める10種類の所得の中で、最も立法論上・解釈論上の問題点が多く、また訴訟事件の数も最も多い所得の類型である」（金子宏「研究にあたって」日税研論集50号（2002年）1頁）とされ、譲渡の意義、譲渡所得課税の趣旨、対象となる資産の意義、譲渡における実現の意義、譲渡所得の金額の計算など、多くの論点が存在する。金子・前掲注(14)98-106頁参照、金子宏「総説—譲渡所得の意義と範囲—」日税研論集50号（2002年）3-31頁参照。

⁸⁴ 最高裁判所裁判集民事92号797頁・榎本家事件。

⁸⁵ 最高裁判所民事判例集26巻10号2083頁・割賦弁済土地事件。

⁸⁶ 最高裁判所裁判集民事92号797頁・前掲注(84)・榎本家事件。本判決を扱った評釈として、清永敬次「譲渡所得の意義」別冊ジュリスト79号（1983年）70-71頁、岡村忠生「譲渡所得の意義」別冊ジュリスト120号（1992年）60-61頁、吉良実「旧所得税法5条の2の「みなす譲渡」に関する規定による課税と実質課税主義との関係等」シュトイエル86号（1969年）8-16頁などがある。

有者の形をとったものに過ぎず、本件不動産を所有した実態がない上に、仮に実態があったとしても無償譲渡であり対価を得ていないため課税対象とならないと主張した。

しかし、本判決は、本件相続および本件贈与は実態を伴うものであり、かつ、譲渡所得課税の趣旨は「資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべき」であると判示した上で、「売買交換等によりその資産の移転が対価の受入を伴うときは、右増加益は対価のうちに具体化されるので、これを課税の対象としてとらえたのが旧所得税法（昭和 22 年法律第 27 号、以下同じ。）9 条 1 項 8 号の規定である。そして対価を伴わない資産の移転においても、その資産につきすでに生じている増加益は、その移転当時の右資産の時価に照らして具体的に把握できるものであるから、同じくこの移転の時期において右増加益を課税の対象とするのを相当と認め、資産の贈与、遺贈のあった場合においても、右資産の増加益は実現されたものとみて、これを前記譲渡所得と同様に取り扱うべきものとしたのが同法 5 条の 2 の規定なのである。されば、右規定は決して所得のないところに課税所得の存在を擬制したものではなく、またいわゆる応能負担の原則を無視したものともいいがたい」として、X の請求を棄却した。

以上のように本判決では、①譲渡所得の本質は保有資産の価値の増加益であり、②課税の機会として資産に対する支配の移転時を用いるだけに過ぎないため、③無償譲渡であっても所得のないところに所得の存在を擬制したものではないこと（無償譲渡であっても所得が存在していること）を説示している。また、④有償譲渡のときは保有資産の価値の増加益は対価のうちに具現化されるため旧法 9 条 1 項 8 号により課税し、⑤無償譲渡のときは保有資産の価値の増加益は時価に照らして把握できるため旧所法 5 条の 2 により課税することを明らかにしている。

第2項 最三小判昭和 47 年 12 月 26 日⁸⁷

X（原告・被控訴人・上告人。以下、「X」という。）の母 A は、昭和 33 年 11 月に所有する不動産を譲渡し、同日所有権移転登記を行った上で、売買代金につき、同日に手付金 100 万円、残金については同年 12 月以降毎月 50 万円ずつ受領するものと約した。本件は譲渡所得の金額の計算上算入される総収入金額がいくらであるかについて争われ、X は割

⁸⁷ 最高裁判所民事判例集 26 巻 10 号 2083 頁・前掲注(85)・割賦弁済土地事件。本判決を扱った評釈として、清永敬次「譲渡所得に対する課税の趣旨等」民商法雑誌 69 巻 1 号（1973 年）159-169 頁、渡辺徹也「譲渡所得の意義」別冊ジュリスト 178 号（2005 年）74 頁、小塚真啓「譲渡所得の意義」別冊ジュリスト 207 号（2011 年）74 頁、越智砂織「譲渡所得の意義」別冊ジュリスト 228 号（2016 年）78 頁、中野浩幸「譲渡所得の意義」別冊ジュリスト 253 号（2021 年）82 頁などがある。

賦弁済は一般の社会慣行と著しく相違することから弁済履行毎に「収入すべき金額」とすべきであると主張した。

しかし、本判決は「一般に、譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべきであることは、当裁判所の判例とするところである（昭和41年（行ツ）第8号昭和43年10月31日第一小法廷判決・裁判集民事92号797頁）。したがって、譲渡所得の発生には、必ずしも当該譲渡が有償であることを要せず、昭和40年法律第33号による改正前の旧所得税法（昭和22年法律第27号）においては、資産の譲渡が有償であるときは同法9条1項8号、無償であるときは同法5条の2が適用されることとなるのである……」。「以上のような譲渡所得に対する課税制度の本旨に照らして考察すると、……代金の支払方法が長期にわたる割賦弁済によるときは、特定の年度に集中して課税することなく、割賦金の支払またはその弁済期毎にその都度資産の譲渡があるとみて、当該弁済期等の属する年度毎に個別的に課税すべきであるとする見解は、とうてい採用し難い」として、Xの請求を棄却した。

以上のように本判決は昭和43年判決で述べられた譲渡所得課税の趣旨を引用し、①譲渡所得の本質は保有資産の価値の増加益であり、②課税の機会として資産に対する支配の移転時を採用しているため、③譲渡所得の発生には譲渡が有償であることを必ずしも要しないことを説示している。また、④有償譲渡のときは旧所法9条1項8号により課税され、⑤無償譲渡のときは旧所法5条の2により課税されることを明らかにしている⁸⁸。

第3項 清算課税説

昭和43年判決および昭和47年判決において示されている譲渡所得課税の趣旨を「資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨」と見る考え方を清算課税説と呼ぶ。この清算課税説はシャープ勧告において述べられていた譲渡所得課税に対する見解をそのまま踏襲したものであると言えよう⁸⁹。すなわち、シャープ勧告では保有

⁸⁸ 本判決では加えて「年々に蓄積された当該資産の増加益が所有者の支配を離れる機会に一挙に実現したものとみる建前から、累進税率のもとにおける租税負担が大となるので、法は、その軽減を図る目的で、同法9条1項8号の規定により計算した金額の合計金額から15万円を控除した金額の10分の5に相当する金額をもつて課税標準とした（同条1項）のである」と述べ、⑥譲渡所得は資産に対する支配の移転時において一挙に資産の価値の増加益が実現されるため税負担が過大となるという束ね効果の緩和を図るため、2分の1の金額を課税標準とする平準化措置が取られていることも説示している。

⁸⁹ 清永・前掲注(86)71頁参照。

資産の価値の増加益も担税力を増加させる経済的利得であるからこれを所得と観念するものの、保有資産の価値の増加益に毎期課税することは困難であるため、当該資産が他の流通資産形態に換価した場合に限って課税すると同時に、無制限な課税の繰延を防止するため無償譲渡の場合には保有資産の価値の増加益に対して課税するものとしている。昭和43年判決および昭和47年判決はこのシャープ勧告の考えを端的に言い表している。

そして、このシャープ勧告を受けて行われた昭和25年改正により譲渡所得課税は有償譲渡の場合には旧所法9条1項8号により課税され、無償譲渡の場合には旧所法5条の2第1項が創設され課税されることとなった。したがって、旧所得税法においては、有償譲渡課税の規定である旧所法9条1項8号と、無償譲渡課税の規定である旧所法5条の2第1項を原則・例外とする法的構造、ないしは併記する法的構造となっていた。

この清算課税説は学説⁹⁰においても広く支持されており、最高裁も昭和43年判決および昭和47年判決において説示された譲渡所得課税の趣旨を最三小判令和2年3月24日⁹¹に至るまで引用しており、一貫して同じ立場に立脚していることが分かる⁹²。

しかし、昭和43年判決および昭和47年判決の事案より後の昭和40年に所得税法は大きく改正され、第1章で見たように条文の構成が変更されている。すなわち、昭和40年改正前は有償譲渡課税をうたう旧所法9条1項8号と、無償譲渡課税をうたう旧所法5条の2第1項のみが規定されていたのに対し、昭和40年改正後は譲渡所得の定義規定たる所法33条1項が創設され、譲渡所得の金額の計算規定は同条3項に組み込まれることとなった。このように条文の構成に変化があったことを受けて、譲渡所得課税の法的構造や趣旨に何らかの影響はあるのであろうか。その点について、最三小判昭和50年5月27日⁹³（以下、「昭和50年判決」という。）を通じて検討する。

⁹⁰ 金子・前掲注(22) 264 頁参照、佐藤・前掲注(11) 85-88 頁参照、谷口・前掲注(10) 301-302 頁参照。

⁹¹ 最高裁判所裁判集民事 263 号 63 頁。

⁹² 佐藤・前掲注(11) 147 頁参照、最一小判昭和43年10月31日（最高裁判所裁判集民事 92 号 797 頁）・前掲注(84)・榎本家事件、最三小判昭和47年12月26日（最高裁判所民事判例集 26 卷 10 号 2083 頁）・前掲注(85)・割賦弁済土地事件、最三小判昭和50年5月27日（最高裁判所民事判例集 29 卷 5 号 641 頁）・財産分与事件、最三小判平成4年7月14日（最高裁判所民事判例集 46 卷 5 号 492 頁）・借入金利子事件、最三小判平成17年2月1日（最高裁判所裁判集民事 216 号 279 頁）・右山事件、最一小判平成18年4月20日（最高裁判所裁判集民事 220 号 141 頁）・農地転用決済金事件。

⁹³ 最高裁判所民事判例集 29 卷 5 号 641 頁・前掲注(92)・財産分与事件。

第4項 最三小判昭和 50 年 5 月 27 日⁹⁴

(1) 事案の概要

本件は、X（原告・控訴人・上告人。以下、「X」という。）が、配偶者との離婚に際し、不動産（以下、「本件不動産」という。）を慰謝料として譲渡し、譲渡所得はないとして確定申告を行ったところ、所轄税務署長Y（被告・被控訴人・被上告人。以下、「Y」という。）から本件不動産の譲渡における財産分与義務の消滅は譲渡所得に該当するとして受けた更正処分ならびに過少申告加算税の賦課決定処分の取消を求めて出訴した事案である。本件における争点は、所法 33 条 1 項「資産の譲渡」は有償譲渡に限られ無償譲渡を含むか否かという点（以下、「争点①」という。）と、財産分与が有償譲渡か無償譲渡のいずれかであるかという点（以下、「争点②」という。）の 2 点である。なお、本研究では争点②については、財産分与の性格に関するため、詳細な検討の対象外とする。

Xは所法 33 条 1 項「資産の譲渡」とは有償譲渡のみを指し（争点①）、対価の受入れを伴わない無償譲渡たる財産分与や贈与は含まない（争点②）と主張した。一方、Yは譲渡所得課税の本質は保有資産の価値の増加益に対する課税であるから所法 33 条 1 項「資産の譲渡」は有償譲渡に限られず（争点①）、慰謝料であっても財産分与であっても確定債務を消滅させるため有償譲渡である（争点②）と主張した。なお、第一審⁹⁵は慰謝料として有償譲渡であるとして、原審⁹⁶は財産分与として有償譲渡であるとして、それぞれXの請求を棄却した。

(2) 判旨

「譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであるから、その課税所得たる譲渡所得の発生には、必ずしも当該資産の譲渡が有償であることを要しない（最高裁昭和 41 年（行ツ）第 102 号同 47 年 12 月 26 日第三小法廷判決・民集 26 卷 10 号 2083 頁参照）。したがって、所得税法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」とは、有償無償を問わず資産を移転させるいつさいの行為をいうものと解すべきである。そして、同法 59 条 1 項（昭和 48 年法律第 8 号による改正前のも

⁹⁴ 最高裁判所民事判例集 29 卷 5 号 641 頁・前掲注(92)・財産分与事件。本判決を扱った評釈として、石井健吾「財産分与としての不動産の譲渡と譲渡所得課税」最高裁判所判例解説民事篇 昭和 50 年度（1979 年）217-230 頁、竹下重人「譲渡所得－慰謝料及び財産分与－」別冊ジュリスト 79 号（1983 年）76-77 頁、林仲宣「譲渡の意義：財産分与に係る譲渡所得課税」税 73 卷 5 号（2018 年）157-162 頁などがある。

⁹⁵ 名古屋地判昭和 45 年 4 月 11 日（最高裁判所民事判例集 29 卷 5 号 649 頁）。

⁹⁶ 名古屋高判昭和 46 年 10 月 28 日（最高裁判所民事判例集 29 卷 5 号 655 頁）。

の)が譲渡所得の総収入金額の計算に関する特例規定であつて、所得のないところに課税譲渡所得の存在を擬制したものでないことは、その規定の位置及び文言に照らし、明らかである」。

「夫婦が離婚したときは、その一方は、他方に対し、財産分与を請求することができる(民法 768 条、771 条)。……財産分与に関し右当事者の協議等が行われてその内容が具体的に確定され、これに従い金銭の支払い、不動産の譲渡等の分与が完了すれば、右財産分与の義務は消滅するが、この分与義務の消滅は、それ自体一つの経済的利益といふことができる。したがつて、財産分与として不動産等の資産を譲渡した場合、分与者は、これによつて、分与義務の消滅といふ経済的利益を享受したものといふべきである」。

以上のように本判決は昭和 47 年判決で述べられた譲渡所得課税の趣旨を引用し、①譲渡所得課税の趣旨は清算課税説にあること、②清算課税説からは所法 33 条 1 項「資産の譲渡」は有償無償を問わず資産を移転させるいっさいの行為をいうと解釈できること、③所法 59 条 1 項は譲渡所得の総収入金額の計算に係る特例規定であること、④所法 59 条 1 項は所得のないところに譲渡所得の存在を擬制したものでないこと、⑤財産分与義務の消滅は経済的利益であること、⑥財産分与として不動産等を譲渡した場合には分与者は分与義務の消滅といふ経済的利益を享受したといえることを明らかにした。

(3) 検討

本判決は昭和 47 年判決を引用し、譲渡所得課税の趣旨を「資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨」であると判示した。すなわち、譲渡所得の本質を保有資産の価値の増加益であると観念し、これに従えば保有資産の価値の増加がある時には譲渡所得は発生しており、譲渡所得課税とは繰り延べられた保有資産の価値の増加益に対する課税のタイミングを資産の譲渡時に求めることを意味する。したがつて、譲渡所得は資産を移転する際には既に発生しており、その譲渡が有償であるか無償であるかは所得の発生とは関係ないこととなる。そこで、本判決ではこの譲渡所得課税の趣旨から、所法 33 条 1 項「資産の譲渡」は有償無償を問わないいっさいの資産の移転行為を指すと判示している。また、譲渡所得の本質を保有資産の価値の増加益と観念するため、当然に無償譲渡であっても所得は既に発生しているのであり、本判決はこのことを「所得のないところに課税譲渡所得の存在を擬制したものでない」と説示する。

加えて、本判決は財産分与の権利義務は離婚によって発生する実体的権利義務として存在するため、財産分与として不動産を譲渡した場合、譲渡人は分与義務の消滅といふ経済的利益を享受すると説示する。つまり、本判決は分与義務の消滅を所法 36 条 1 項「収入すべき金額(金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額)」のうち、経済的な利益の価額とみ

ており、財産分与を有償譲渡として捉えていることが分かる⁹⁷。そこで、本判決は財産分与につき総収入金額に分与義務の消滅に相当する金額を算入し、譲渡所得の金額を算出している。

第5項 譲渡所得課税の法的構造

ところで、昭和 50 年判決では譲渡所得課税の趣旨を清算課税説に求め、清算課税説から所法 33 条 1 項「資産の譲渡」は有償無償を問わず資産を移転させるいっさいの行為をいうと説示した。それゆえ、譲渡所得の本質を保有資産の価値の増加益と観念する清算課税説では譲渡時において既に所得は発生していると考えられ、「必ずしも当該資産の譲渡が有償であることを要しない」とされる。

同時に、昭和 50 年判決では無償譲渡であっても「所得のないところに課税譲渡所得の存在を擬制したものでないことは、その規定の位置及び文言に照らし、明らかである」と説示する。以下では、この「規定の位置及び文言」について確認を行い、判決が示す譲渡所得課税の法的構造について検討を行う。

まず所法 33 条と所法 36 条と所法 59 条の条文は所得税法の中のどこに位置するのだろうか。所得税法の目次を確認すると、所法 33 条は「第二編 居住者の納税義務 第二章 課税標準及びその計算並びに所得控除 第二節 各種所得の金額の計算 第一款 所得の種類及び各種所得の金額」にその規定が存し、所法 36 条は同編同章同節「第二款 所得金額の計算の通則」にその規定が存する。一方で、所法 59 条は同編同章同節「第五款 資産の譲渡に関する総収入金額並びに必要経費及び取得費の計算の特例」にその規定が存する⁹⁸。

また、所法 36 条 1 項の文言を確認すると、「その年分の各種所得の金額の計算上……総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き（下線筆者加筆。）、その年において収入すべき金額……とする」と規定されており、別段の定めがない限り、総収入金額に算入すべき金額は「収入すべき金額」とすることを定めていることが分かる。

この目次および所法 36 条 1 項の文言「別段の定めがあるものを除き」に鑑みると、所法 36 条 1 項は総収入金額に係る原則規定であるといえる。また、同時に所法 59 条 1 項は

⁹⁷ 大塚正民「財産分与の税務：日米比較」税法学 566 号（2011 年）148 頁参照。本判決については財産分与を有償譲渡と無償譲渡のいずれと判示しているのか明確でない、という批判もある。また、財産分与を有償譲渡であると判示していたとしても、所法 33 条 1 項が有償無償を問わないとしている説示との論理的関係性が不明確であるとの批判もある。田中治「譲渡所得課税における取得費」税務事例研究 36 号（1997 年）49-50 頁参照、四元俊明『行間の税法解釈学』（ぎょうせい、1988 年）344-345 頁参照。

⁹⁸ 石井・前掲注(94) 223-224 頁参照、谷口・前掲注(10) 308 頁参照。

所法 36 条 1 項に定める総収入金額に係る別段の定めであるといえる。つまり、有償譲渡のときは現実の収入金額により総収入金額の計算が可能となる一方で、無償譲渡においては収入すべき金額がゼロとなるため所法 36 条 1 項では総収入金額が計算できないところ、所法 59 条 1 項をもって「その時における価額」により譲渡があったものとみなして譲渡所得の金額の計算を行うこととしている⁹⁹。そのため、所法 59 条 1 項は総収入金額につき、無償譲渡において収入金額を擬制する規定であると捉えることができる¹⁰⁰。

そして、このように所法 59 条 1 項を総収入金額に係る所法 36 条 1 項の別段の定め、すなわち無償譲渡における収入金額を擬制する規定と捉えることで、所法 33 条 3 項の譲渡所得の金額の計算における総収入金額について、有償譲渡の場合には所法 36 条 1 項「収入すべき金額」が算入され、無償譲渡の場合には所法 59 条 1 項「その時における価額」が算入されることとなる。そこで、所法 33 条 3 項は有償譲渡・無償譲渡の双方における譲渡所得の金額を規定していると言え¹⁰¹、このことから、所法 33 条 1 項「資産の譲渡」は有償譲渡のみならず無償譲渡を含む規定だと考えることができる。以上の事柄につき、昭和 50 年判決は無償譲渡であっても「所得のないところに課税譲渡所得の存在を擬制したものでないことは、その規定の位置及び文言に照らし、明らかである」と端的に説示していると解される¹⁰²。

また、他の文言からも所法 33 条が有償譲渡のみならず無償譲渡を含む規定であることを読み取れるのではないだろうか。所法 59 条 1 項は各号に定める「譲渡所得の基因となる資産の移転があつた場合に……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」と規定する。ここにおいて、所得税法は「移転」と「譲渡」を使い分けていることが分かる。すなわち、所得税法は所法 59 条 1 項各号に定める法人への無償譲渡等につき、対価を伴わないものであるため、「譲渡」ではなく「移転」と表している。その上で、所法 59 条 1 項により「資産の譲渡があつたものとみなす」ことで、本来「譲渡」に含まれない所法 59 条 1 項各号に定める無償譲渡等についても「譲渡」とみなし、所法 33 条の適用対象としていると言えるのではないだろうか。つまり、所法 59 条 1 項各号に定める無償譲渡については、所法 59 条 1 項本文により譲渡とみなされ、所法 33 条の適用範囲に含まれることとなるのではないだろうか。

⁹⁹ 伊川正樹「譲渡所得とその課税および実現主義」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利』（法律文化社、2011 年）470-471 頁参照。

¹⁰⁰ 岡村・前掲注(80) 207 頁参照、谷口・前掲注(10) 308 頁参照、伊川正樹「譲渡所得課税の趣旨と課税理論」税法学 586 号（2021 年）10 頁参照。

¹⁰¹ 所法 33 条 3 項を経由するとの記載はないが、無償譲渡が所法 59 条 1 項により時価による譲渡とみなされることを通じて所法 33 条 1 項の適用対象に含まれるとする見解があり、同様の趣旨であると考えられる。渡辺徹也・前掲注(76) 68 頁参照。

¹⁰² 石井・前掲注(94) 223-224 頁参照。

第6項 旧所得税法における法的構造との関係性

昭和 50 年判決は、譲渡所得課税の趣旨につき昭和 43 年判決・昭和 47 年判決を踏襲し、昭和 40 年改正後の所得税法（昭和 40 年 3 月 31 日法律第 33 号）であっても譲渡所得課税の趣旨として清算課税説を採用している点に意義がある¹⁰³。そこで、昭和 50 年判決は譲渡所得課税につき、昭和 43 年判決・昭和 47 年判決と同様の法解釈を行っているとは判ずることはできるだろうか。

この点、昭和 43 年判決・昭和 47 年判決は昭和 40 年改正以前の旧所得税法（昭和 25 年法律第 71 号）の下における事案であり、旧所得税法においては譲渡所得の定義規定に該当する条文が存在しなかった。旧所得税法では旧所法 9 条 1 項 8 号において譲渡所得の金額の計算方法が規定され、旧所法 5 条の 2 においてみなし譲渡課税が規定されているだけであった。つまり、昭和 47 年判決の判旨においてみたように、有償譲渡の場合には旧所法 9 条 1 項 8 号により課税され、無償譲渡の場合には旧所法 5 条の 2 第 1 項により課税されていた。したがって、旧所得税法においては、有償譲渡課税の規定である旧所法 9 条 1 項 8 号と、無償譲渡課税の規定である旧所法 5 条の 2 第 1 項を原則・例外とする法的構造、ないしは併記する法的構造となっていたと考えられよう。

昭和 40 年税制改正により譲渡所得に係る定義規定が所法 33 条 1 項に設けられ、譲渡所得の金額の計算規定は同条 3 項として同一の条文の中に設けられた。このような条文の改正があったにも関わらず、旧所得税法と現行所得税法を同様に解してもよいものであろうか。譲渡所得に係る定義規定である所法 33 条 1 項が新たに設けられ、譲渡所得の金額の計算規定が同一の条文の中に設けられたのは、「資産の譲渡」が有償譲渡のみならず無償譲渡も含む概念であることを示すためではないだろうか。

ここで現行法の規定を確認すると、所得税法は 33 条 1 項で譲渡所得の定義を、同条 3 項で譲渡所得の金額の計算方法をそれぞれ規定する。また所法 33 条 3 項における総収入金額につき、所法 36 条 1 項において「収入すべき金額」と規定する。一方で、所法 59 条 1 項において各号に定める無償譲渡等の際には、「その時における価額」により資産の譲渡があったものとみなす旨を規定する。一見すると、昭和 40 年改正により、旧所法 9 条 1 項 8 号「有償譲渡における譲渡所得の金額の計算規定」が所法 33 条 3 項「譲渡所得の金額の計算規定」に配置換えされ、旧所法 5 条の 2「みなし譲渡課税」が所法 59 条 1 項「みなし譲渡課税」に配置換えされたように見える。しかし、あえて所法 33 条 1 項の定義規定が創設され、旧所法 9 条 1 項 8 号「有償譲渡における譲渡所得の金額の計算規定」が所法 33 条の中に組み込まれ、同条 3 項として定義規定と金額の計算規定が併記さ

¹⁰³ 金丸和弘「譲渡の意義(2)——財産分与」別冊ジュリスト 253 号（2021 年）89 頁参照、鬼塚太美「譲渡の意義(2)——財産分与」別冊ジュリスト 178 号（2005 年）81 頁参照。

れたことに鑑みれば、所法 33 条 3 項「譲渡所得の金額の計算規定」は旧所法 9 条 1 項 8 号「有償譲渡における譲渡所得の金額の計算規定」の単なる配置換えとは言えないのではなかろうか。

また、仮に所法 59 条 1 項のみで無償譲渡における譲渡所得の金額を計算しようとする、「その時における価額」により譲渡することは明らかであっても、そこから控除すべき投下資本の回収部分をどのように計算するかについての規定が存在しないこととなる。無償譲渡であっても、「その時における価額」から控除すべき金額は所法 33 条 3 項に従って算出するほかなく、その点で所法 59 条 1 項「みなし譲渡課税規定」は所法 33 条 3 項「譲渡所得の金額の計算規定」の例外と見ることはできず、所法 59 条 1 項は所法 33 条 3 項の従属関係または階層構造となっているのではないだろうか。したがって、昭和 40 年改正前の有償譲渡課税の旧所法 9 条 1 項 8 号と、無償譲渡課税の旧所法 5 条の 2 第 1 項の原則・例外または並列という法的構造を、改正後の所法 33 条 3 項と所法 59 条 1 項の法的構造にあてはめ、所法 59 条 1 項を所法 33 条 3 項の例外規定と見ることは難しいのではないだろうか。

確かに、所法 59 条のタイトルは「贈与等の場合の譲渡所得等の特例」となっている。そこで、譲渡所得の金額の計算規定である所法 33 条 3 項の例外規定と捉えることもできよう。しかし、タイトルは税法の平明化¹⁰⁴を図るために設けられているものであるから、所得税法の条文以外の部分、すなわち、目次や各条文のタイトルを俯瞰的に概観し、その意義を捉えるべきではないだろうか。したがって、所法 59 条のタイトルである「贈与等の場合の譲渡所得等の特例」は、「第二編 居住者の納税義務 第二章 課税標準及びその計算並びに所得控除 第二節 各種所得の金額の計算 第五款 資産の譲渡に関する総収入金額並びに必要経費及び取得費の計算の特例」という目次の下に位置付けされるものであり、所法 59 条 1 項は総収入金額に係る所法 36 条 1 項の例外規定と捉えることができ、所法 33 条 3 項の例外規定と見ることはできないのではないだろうか¹⁰⁵。

¹⁰⁴ 税制調査会・前掲注(24) 2 頁参照。

¹⁰⁵ 旧所得税法の旧所法 9 条 1 項 8 号と旧所法 5 条の 2 第 1 項の原則・例外または並列という法的構造を、改正後の所法 33 条 3 項と所法 59 条 1 項の法的構造にあてはめるのではなく、純所得課税の原則から所法 59 条 1 項を所法 33 条 3 項の例外と見る見解もある。所得税は個人の所得について課税される（所法 7 条）。そして、明文上の規定はないが、投下資本の回収部分への課税を排除するため純所得課税の原則が直接的に要求される。その上で、所得税法は質的担税力に応じ、所得を 10 種類に分類し、それぞれの区分に応じ、所得の金額の計算方法を定める（所法 23 条～28 条、30 条～35 条）。この観点からは、所得金額の計算の通則である所法 36 条、所法 37 条および所法 38 条は純所得課税の原則から導き出されるため、各種所得の金額の計算規定（所法 23 条～28 条、30 条～35 条）よりも上位に位置すると考えられる。つまり、譲渡所得に着目すれば、所法 36 条収入金額

第2節 判例に見る譲渡益課税説への傾斜

第1項 清算課税説から導き出される客観的価値差

ところで、清算課税説では保有資産の価値の増加益を所得と観念し、資産に対する支配の移転を機に清算して課税することを譲渡所得課税の趣旨とする。この清算課税説が包括的所得概念から派生することを鑑みれば、清算課税説において譲渡所得の本質として観念される保有資産の価値の増加益からは主観的要因に基づく価値の変動は排除され、保有資産の価値の増加益は客観的な外的要因に基づく価値の変動のみで構成される¹⁰⁶。そのため清算課税説から導き出される譲渡所得は譲渡時の資産の価値から取得時の資産の価値を控除した残額、すなわち客観的価値差となる¹⁰⁷。したがって、譲渡所得の金額の計算上、清算課税説における計算の起点となる金額は理論上、譲渡時における資産の価値となるのであり、外部からの経済的価値の流入たる収入金額とはならない。また、総収入金額から控除できる金額についても理論上、客観的価値を構成する取得費のみとなる¹⁰⁸。つまり、販売努力など主観的要因による価値の増加益は客観的要因に基づく価値の増加益と

の規定は所法 33 条 3 項譲渡所得の金額の規定よりも上位に位置すると言え、所法 59 条 1 項みなし譲渡課税の規定は所法 33 条 3 項譲渡所得の金額の規定の例外と見ることもできる。山本・前掲注(77) 83-84 頁参照。

¹⁰⁶ 東京高判昭和 48 年 5 月 31 日（行政事件裁判例集 24 巻 4=5 号 465 頁）、大阪高判昭和 63 年 9 月 29 日（行政事件裁判例集 39 巻 9 号 983 頁）。

¹⁰⁷ 岡村忠生「譲渡所得課税における取得費について-1-」法学論叢 135 巻 1 号（1994 年）14 頁参照。

¹⁰⁸ このことを岡村教授は「客観的価額説」と呼んでいる。岡村忠生「譲渡所得課税における取得費について-2-」法学論叢 135 巻 3 号（1994 年）2-3 頁参照。また、田中治教授も、「譲渡所得課税は、資産の保有期間中の価値の増加益、すなわち資産の客観的な価格差に対する課税であるから、譲渡収入から控除しうるのは、資産の取得費のみである、とするものである（客観価値説）」としており、谷口教授においても「譲渡所得の本質が…、所有者の意思によらない外的条件の変化に起因する資産価値の増加益、すなわち、資産の得時と譲渡時との客観的な価格差、として捉えられること……からすると、資産それ自体の譲渡対価の額から取得対価の額を控除することが認められるべきであり、かつ、それで十分であるはずである」として、譲渡所得課税の本質からは譲渡対価から控除できるのは取得費のみであるとしている。田中治・前掲注(97) 35 頁、谷口・前掲注(10) 312-313 頁。

は言えず¹⁰⁹、厳密には他の所得分類となるはずであり¹¹⁰、客観的価値を構成しない資産の譲渡に要した費用の額（以下、「譲渡費用」という。）を控除する余地はないこととなる。

しかし、所得税法は所法 33 条 3 項において譲渡所得の金額の計算につき、総収入金額から取得費のみならず譲渡費用も控除することとしている。また、所法 38 条 1 項¹¹¹は譲渡所得の金額の計算上控除する取得費につき、「資産の取得に要した金額」としており、その範囲については明文の規定がなく、少なからず紛争が生じている。

この点、最三小判平成 4 年 7 月 14 日¹¹²（以下、「平成 4 年判決」という。）および最三小判平成 17 年 2 月 1 日¹¹³（以下、「平成 17 年判決」という。）は所法 33 条 3 項が総収入金額から控除できるものとして、当該資産の客観的価値を構成すべき金額に限定せず、取得費と並んで譲渡費用をも掲げていることから、所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」には客観的価値を構成すべき取得代金のほか、当該資産を取得するための付随費用も

¹⁰⁹ 田中治「譲渡所得課税における資産の譲渡費用」税務事例研究 71 号（2003 年）26 頁参照。

¹¹⁰ ある所得をその基因と照らし合わせて分類するこの考え方を二重利得法と言ひ、造成により区画変更した宅地の譲渡につき、区画変更前に係る所得を譲渡所得とし、区画変更後に係る所得を事業所得または雑所得に分類する場合などがこれにあたる（松山地判平成 3 年 4 月 18 日・税務訴訟資料 183 号 90 頁）、金子・前掲注(14) 238 頁参照。なお、筆者は譲渡所得についても理論的には二重利得法を適用すべきであると考えている。つまり、所法 33 条 3 項は収入金額から取得費・譲渡費用を控除した残額を譲渡所得の金額としているが、客観的要因に基づく増加分である譲渡時の資産の価値から取得時の資産の価値のみを控除した差額のみが譲渡所得を構成し、主観的要因に基づく増加分である取得費と取得時の資産の価値の差額や、収入金額と譲渡時の資産の価値との差額は雑所得などに該当すると考えている（同様の見解を示すものとして、佐藤英明「「譲渡費用」と「取得費に算入される付随費用」の判断基準」税務事例研究 127 号（2012 年）21-50 頁や東京高判平成 26 年 5 月 19 日（税務訴訟資料 264 号順号 12473）がある）。しかし、客観的要因に基づく増加分と主観的要因に基づく増加分を明確に区分することは困難を伴う上、金額も少額になることが多いと思われる。そこで、主観的要因に基づく増加分も別の所得区分とすることなく譲渡所得に合算しているのが現行の所得税法の規定ではないかと推察しており、今後の検討課題としている。そのため、上記の見解を踏まえ、本稿ではあえて譲渡所得の本質から導き出されるのは譲渡対価と取得費の差額たる「客観的価格差」ではなく、譲渡時の資産の価値と取得時の資産の価値の差額たる「客観的価値差」という表現を本文中で用いている。

¹¹¹ 所法 38 条 1 項「譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費は、別段の定めがあるものを除き、その資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額とする。」

¹¹² 最高裁判所民事判例集 46 巻 5 号 492 頁・前掲注(92)・借入金利子事件。

¹¹³ 最高裁判所裁判集民事 216 号 279 頁・前掲注(92)・右山事件。

含まれると判示した。ここからは、所得税法がどのような考えに基づき、譲渡所得の金額の計算上、控除できる項目を取得費のみとしていないのかにつき、この2つの判例を通じて確認していく。

第2項 最三小判平成4年7月14日¹¹⁴

(1) 事案の概要

X（原告・控訴人・上告人。以下、「X」という。）は土地および建物を取得するにあたり銀行から借入を行い、自己の居住の用に供した後、譲渡した。本件では取得費として算入できる借入金利子の範囲が争われた。Xは譲渡所得の金額の計算にあたり、譲渡資産の取得資金獲得のための支出金額も所法38条1項「資産の取得に要した金額」に含まれるとして、支払った借入金の利子の全額を取得費に算入して所得税の確定申告を行った。しかし、所轄税務署長Y（以下、「Y」という。）は、譲渡資産の取得資金を賄う借入金の利子のうち、取得目的達成までに生じた部分は取得目的との間に合理的必要性および実質的関連性が認められる一方で、居住開始後に発生する部分は当該資産の保有に伴う費用であり、その取得目的とは合理的必要性及び実質的関連性を有せず、所法38条1項「資産の取得に要した金額」に含まれず取得費には算入できないとして更正処分および過少申告加算税賦課決定処分（以下、「本件更正処分等」という。）をなしたため、Xは本件更正処分等の取消しを求めて出訴した。

第1審¹¹⁵では、交換価値を支配する目的のための借入金利子の支払は譲渡所得の計算上所法38条1項「資産の取得に要した金額」に含まれるが、使用価値を支配するための借入金利子の支払は資産の値上りとは何ら関連性を有さず所法38条1項「資産の取得に要した金額」に含まれないとして、居住開始前の借入金利子のみが取得費に含まれると判示

¹¹⁴ 最高裁判所民事判例集46巻5号492頁・前掲注(92)・借入金利子事件。本判決を扱った評釈として、福岡右武「個人の居住の用に供される不動産を取得するための借入金の利子と所得税法38条1項にいう「資産の取得に要した金額」」最高裁判所判例解説民事篇平成4年度（1995年）266-304頁、増井良啓「個人の居住の用に供される不動産を取得するための借入金の利子は所得税法38条1項にいう「資産の取得に要した金額」に含まれるか」法学協会雑誌111巻7号（1994年）1094-1105頁、下田隆夫「個人の居住の用に供される不動産を取得するための借入金の利子のうち、所得税法三八条一項にいう「資産の取得に要した金額」に含まれる範囲」訴訟月報39巻5号（1993年）924-938頁、中里実「譲渡所得における取得費：借入金利子」別冊ジュリスト253号（2021年）90-91頁などがある。

¹¹⁵ 東京地判昭和60年5月30日（最高裁判所民事判例集46巻5号504頁）。

した。原審¹¹⁶では、借入金利子も所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」に該当するとした上で、自己使用開始可能日時から譲渡時までの借入金利子は保有資産の自己所有から生じる帰属所得と等価とみなされるとして、居住開始前の借入金利子のみが取得費に含まれると判示した。

(2) 判旨

「譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会にこれを清算して課税する趣旨のものであるところ（最高裁昭和 41 年（行ツ）第 102 号同 47 年 12 月 26 日第三小法廷判決・民集 26 卷 10 号 2083 頁、同昭和 47 年（行ツ）第 4 号同 50 年 5 月 27 日第三小法廷判決・民集 29 卷 5 号 641 頁参照）、……同法 33 条 3 項が総収入金額から控除し得るものとして、当該資産の客観的価格を構成すべき金額のみに限定せず、取得費と並んで譲渡に要した費用をも掲げていることに徴すると、……「資産の取得に要した金額」には、当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額のほか、……当該資産を取得するための付随費用の額も含まれるが、他方、当該資産の維持管理に要する費用等居住者の日常的な生活費ないし家事費に属するものはこれに含まれないと解するのが相当である」。「個人がその居住の用に供するために不動産を取得するに際しては、……借入れ……が必要となるところ、一般に、右の借入金の利子は、当該不動産の客観的価格を構成する金額に該当せず、また、当該不動産を取得するための付随費用に当たるということもできないのであって、……当該個人の日常的な生活費ないし家事費にすぎないものというべきである。そうすると、右の借入金の利子は、原則として、居住の用に供される不動産の譲渡による譲渡所得の金額の計算上、所得税法 38 条 1 項にいう「資産の取得に要した金額」に該当しないものというほかはない」。「しかしながら、……右の借入金の利子のうち、居住のため当該不動産の使用を開始するまでの期間に対応するものは、当該不動産をその取得に係る用途に供する上で必要な準備費用ということができ、当該個人の単なる日常的な生活費ないし家事費として譲渡所得の金額の計算のらち外のものとするのは相当でなく、当該不動産を取得するための付随費用に当たるものとして、右にいう「資産の取得に要した金額」に含まれると解するのが相当である」。「……借入金の利子のうち、当該不動産の使用開始の日以前の期間に対応するものは、右にいう「資産の取得に要した金額」に含まれ、当該不動産の使用開始の日の後のものはこれに含まれないと解するのが相当である」。

以上のように本判決では、①譲渡所得課税の趣旨は清算課税説であることを説示した上で、②所法 33 条 3 項が譲渡所得の金額の計算上、控除できるものとして客観的価値を構成しない譲渡費用も挙げていることから所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」には付随費用も含まれること、およびその反面、③家事費は所法 38 条 1 項「資産の取得に

¹¹⁶ 東京高判昭和 61 年 3 月 31 日（最高裁判所民事判例集 46 卷 5 号 535 頁）。

要した金額」に含まれないことを判示した。また、借入金利子につき、④居住後の借入金利子は家事費であり取得費に算入されないものの、⑤居住前の借入金利子は付随費用に該当し取得費に算入されると説示した。

(3) 検討

本判決では譲渡資産に係る取得資金の借入に伴う借入金利子につき、所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」に含まれ取得費に算入されるか否かが争われた。この点、学説において消極説、積極説、中間説が唱えられた。

消極説とは、取得資金に係る借入金利子は所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」に含まれないとする考え方を言い¹¹⁷、譲渡所得の金額の計算上控除できるのは資産の客観的価値を構成する金額のみに限られるとする考え方である¹¹⁸。清算課税説における譲渡所得の本質は保有資産の価値の増加益、すなわち資産の客観的価値差である譲渡時と取得時における客観的な価値の差額¹¹⁹であり、所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」は直接要した金額に限られるとする。それゆえ、客観的価値を創造するのは客観的事実のみであり、主観的事実である借入の有無、保有形態、維持費等は客観的価値の創造とは関係ないため譲渡所得の金額の計算上控除できない¹²⁰。したがって、保有費用、譲渡費用のみならず、取得に係る付随費用も直接付随するものでなければ控除できないこととなる¹²¹。

一方で積極説とは、取得資金に係る借入金利子は所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」に含まれるとする考え方をいう。積極説は、実現した収入金額から対応する費用を控除した純所得に課税すべきであるとする純所得課税の原則¹²²を譲渡所得においても適用する考え方である。そのため、所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」は取得と相当の因果関係を有するものであれば足りるとする。すなわち、譲渡所得課税に限り純所得課税の原則が後退するのではなく、実現した収入に対応する費用を全て控除してこそ正しい所得の測定が可能となるのであり、借入金利子を控除すべきであるとする。

そして、中間説とは、取得資金に係る借入金利子のうち、取得資産の使用開始の日ま

¹¹⁷ 福岡右武・前掲注(114) 277 頁参照。

¹¹⁸ 田中治・前掲注(97) 35 頁参照。

¹¹⁹ 田中治・前掲注(109) 26 頁参照。

¹²⁰ 田中治・前掲注(97) 35 頁参照。

¹²¹ 「所得税法 38 条 1 項にいう取得費たる「資産の取得に要した費用」とはその資産の取得の時までに、その取得のために直接必要とした費用、すなわちその資産の購入対価及び購入手数料、登録費用等購入に直接付随する費用をいうと解するのが相当である」東京地判昭和 52 年 8 月 10 日（税務訴訟資料 95 号 332 頁）。

¹²² 岡村・前掲注(107) 3-4 頁参照。

での部分のみを所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」に含むとする考え方である。中間説では純所得課税の原則が譲渡所得課税にも及ぶ半面、帰属所得に対応する費用は譲渡所得の金額の計算上控除できないとする。すなわち、純所得課税の原則からは、所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」とは実質的関連性および合理的必要性があれば足り、原則として借入金利子は所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」に含まれるとする。しかし、資産の自己使用から生じる帰属所得については現行法上課税されていないことから、帰属所得と対応する借入金利子については控除項目としないことが合理的な解釈であるとして、使用開始前の期間に対応する借入金利子は所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」に含め取得費への算入を認める一方で、その後の期間に対応する借入金利子については所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」に含めず取得費への算入を認めない。したがって、中間説は使用開始前の期間につき積極説と、使用開始後の期間につき消極説と同様の結論となる¹²³。

本判決では、結論としては中間説を採用しているものの、借入金利子を原則として所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」に該当しないものと判示しつつ、使用開始後の期間につき家事費とするのは相当でないとしており、この判断構造については「やや不明瞭¹²⁴」とされる。

第3項 最三小判平成 17 年 2 月 1 日¹²⁵

(1) 事案の概要

X（原告・控訴人・上告人。以下、「X」という。）は父親からゴルフ会員権の贈与を受けた際に名義書換手数料（以下、「本件名義書換手数料」という。）を支払った後、当該ゴルフ会員権を第三者に譲渡した。Xは、所法 33 条 3 項は純然たるキャピタル・ゲイン課税ではなく純所得課税の考え方を採用しており、贈与時において増加益の清算をしないとしても、後に資産の増加益が顕在化した際には受贈者における付随費用も総収入金額から控除できるとして、本件名義書換手数料を取得費に算入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（被告・被控訴人・被上告人。以下、「Y」という。）は、

¹²³ 福岡右武・前掲注(114) 292 頁参照。

¹²⁴ 増井・前掲注(114) 1101 頁、中里・前掲注(114) 91 頁参照。

¹²⁵ 最高裁判所裁判集民事 216 号 279 頁・前掲注(92)・右山事件。本判決を扱った評釈として、高野幸大「ゴルフ会員権の受贈者が受贈の際に支払った名義書換手数料の取得費該当性」ジュリスト 1319 号（2006 年）182-185 頁、神山弘行「譲渡所得における取得費の引継ぎ——ゴルフ会員権贈与事件」別冊ジュリスト 207 号（2011 年）83-84 頁、小塚真啓「譲渡所得における取得費の引継ぎ：ゴルフ会員権贈与事件」別冊ジュリスト 253 号（2021 年）92-93 頁などがある。

所法 60 条 1 項により受贈者は当該資産を贈与の前から引き続き所有していたものとして増加益を算出するため、受贈者が贈与により取得した資産を譲渡した場合における取得費に受贈者における付随費用は含まれず、あくまで贈与者における取得費に限るとして、更正処分および過少申告加算税の賦課決定処分（以下、「本件更正処分等」という。）を行った。そこで、X は本件更正処分等の取消しを求めて出訴した。

本件では本件名義書換手数料が所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」に含まれ取得費に該当するか否か（以下、「争点①」という。）、および本件名義書換手数料が所得税法 33 条 3 項に規定する譲渡費用に該当するか否か（以下、「争点②」という。）が争われた。なお、本研究では本件名義書換手数料が所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」に該当し取得費に算入されることとなったため争点①のみを対象とする。

第 1 審¹²⁶では所法 33 条 3 項が取得費と並んで譲渡費用も総収入金額から控除できる旨を規定することから、所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」には客観的価格を構成すべき取得代金の額のほか、当該資産を取得するための付随費用の額も含まれると説示した。その上で、所法 60 条 1 項が贈与における譲渡所得課税を繰り延べ、その後、当該資産が受贈者の支配を離れて他に移転する機会に、贈与者から蓄積されてきた資産の増加益を課税の対象としていることから、所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」は、贈与者の取得の時ににおいて当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額および当該資産を取得するための付随費用でなければならないと判示した。なお、原審¹²⁷もこれを支持している。

(2) 判旨

「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会にこれを清算して課税する趣旨のものである（最高裁昭和 41 年（行ツ）第 102 号同 47 年 12 月 26 日第三小法廷判決・民集 26 卷 10 号 2083 頁、最高裁昭和 47 年（行ツ）第 4 号同 50 年 5 月 27 日第三小法廷判決・民集 29 卷 5 号 641 頁参照）。そして、上記「資産の取得に要した金額」には、当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額のほか、当該資産を取得するための付随費用の額も含まれると解される（最高裁昭和 61 年（行ツ）第 115 号平成 4 年 7 月 14 日第三小法廷判決・民集 46 卷 5 号 492 頁参照）」。

「他方、法 60 条 1 項は、居住者が同項 1 号所定の贈与、相続（限定承認に係るものを除く。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除く。）により取得した資産を譲渡した場合における譲渡所得の金額の計算について、その者が引き続き当該資産を所有していたものとみなす旨を定めている。上記の譲渡所得課税の趣旨からすれば、贈与、相続

¹²⁶ 東京地判平成 12 年 12 月 21 日（税務訴訟資料 249 号 1238 頁）。

¹²⁷ 東京高判平成 13 年 6 月 27 日（税務訴訟資料 250 号順号 8931）。

又は遺贈であっても、当該資産についてその時における価額に相当する金額により譲渡があったものとみなして譲渡所得課税がされるべきところ（法 59 条 1 項参照）、法 60 条 1 項 1 号所定の贈与等にあつては、その時点では資産の増加益が具体的に顕在化しないため、その時点における譲渡所得課税について納税者の納得を得難いことから、これを留保し、その後受贈者等が資産を譲渡することによってその増加益が具体的に顕在化した時点において、これを清算して課税することとしたものである。同項の規定により、受贈者の譲渡所得の金額の計算においては、贈与者が当該資産を取得するのに要した費用が引き継がれ、課税を繰り延べられた贈与者の資産の保有期間に係る増加益も含めて受贈者に課税されるとともに、贈与者の資産の取得時期も引き継がれる結果、資産の保有期間（法 33 条 3 項 1 号、2 号参照）については、贈与者と受贈者の保有期間が通算されることとなる」。

「このように、法 60 条 1 項の規定の本旨は、増加益に対する課税の繰延べにあるから、この規定は、受贈者の譲渡所得の金額の計算において、受贈者の資産の保有期間に係る増加益に贈与者の資産の保有期間に係る増加益を合わせたものを超えて所得として把握することを予定していないというべきである。そして、受贈者が贈与者から資産を取得するための付随費用の額は、受贈者の資産の保有期間に係る増加益の計算において、「資産の取得に要した金額」（法 38 条 1 項）として収入金額から控除されるべき性質のものである。そうすると、上記付随費用の額は、法 60 条 1 項に基づいてされる譲渡所得の金額の計算において「資産の取得に要した金額」に当たると解すべきである」。

以上のように本判決は、①譲渡所得課税の趣旨は清算課税説であることを明らかにし、加えて平成 4 年判決を受けて②所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」には付随費用も含まれると判示した。その上で③所法 60 条 1 項は贈与者の取得費および取得時期の引継ぎによる課税の繰り延べを趣旨としており、贈与者と受贈者における資産の価値の増加益の合計額を超えて所得とすることは予定していないとして、④受贈者における付随費用も譲渡所得の金額の計算上控除できると判示した。

(3) 検討

本件では、贈与により資産を取得した後所有者たる子が受贈時に支払った本件名義書換手数料が所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」に該当し、取得費に算入されるか否かが争われた。なお、本件名義書換手数料が所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」に該当しない場合には、所法 33 条 3 項「資産の譲渡に要した費用の額」に該当するか否かが争われた。

本件名義書換手数料は贈与により資産を取得した後所有者たる子が受贈時に支払ったものであり、本件の争点①は大きく 2 つに分けられる。第一に、ゴルフ会員権に係る名義書換手数料が所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」に該当するか否か（争点①-1）である。第二に、ゴルフ会員権に係る名義書換手数料が所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」に該当することを前提として、所法 60 条 1 項により後所有者に対し前所有者

に係る取得価額と取得時期の引継ぎが適用される下で、後所有者が受贈時に支払った本件名義書換手数料が所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」に該当するか否か（争点①－2）である。

第一に、ゴルフ会員権に係る名義書換手数料が所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」に該当するか否か（争点①－1）に関して、平成 4 年判決では、所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」には、当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額のほか、……当該資産を取得するための付随費用の額も含まれる」と判示した。本判決ではこの平成 4 年判決を参照し、ゴルフ会員権に係る名義書換手数料にも適用した。すなわち、本件において、ゴルフ会員権に係る名義書換はゴルフクラブに対して会員として権利を行使するために必要であり、また、第三者に譲渡するための対抗要件ともされていたため、ゴルフ会員権に係る名義書換手数料も所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」に含まれると説示した。

しかし、本件名義書換手数料は後所有者たる子が、本件ゴルフ会員権を受贈した際に支払ったものである。そこで、前所有者が支払った名義書換手数料ではなく、後所有者が支払った名義書換手数料も、所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」に含み譲渡所得の金額の計算上、控除できるか否か（争点①－2）が争われた。

ところで、所法 59 条 1 項は各号に掲げる無償譲渡等につき、その時における価額に相当する金額により譲渡があったものとみなす旨を定める。これを受けて、所法 60 条 4 項は所法 59 条 1 項は各号に掲げる無償譲渡等により取得した資産を後所有者が譲渡する際には、その取得の時における価額に相当する金額により取得したものとみなす旨を定める。したがって、所法 59 条 1 項みなし譲渡課税の適用を受けた場合には所法 60 条 4 項により取得費が新たに設定されることで、前所有者には前所有者の保有期間中における資産の価値の増加益に対して課税され、後所有者には後所有者の保有期間中における資産の価値の増加益に対して課税されることとなる。すなわち、所法 59 条 1 項と所法 60 条 4 項は一体として機能し、前所有者、後所有者それぞれに対し、それぞれの下で生じた保有資産の価値の増加益に対して課税することを趣旨とする¹²⁸。

一方で、所法 60 条 1 項は所法 59 条 1 項みなし譲渡課税の適用を受けなかった場合に、その者¹²⁹が引き続きこれを所有していたものとみなす旨を規定する。贈与におけるみな

¹²⁸ 田中治「資産の取得価額をめぐる近時の紛争例」税務事例研究 65 号（2002 年）35 頁参照。

¹²⁹ 「その者」が前所有者を指すのか、後所有者を指すのかについては議論のあるところである。第 1 審や控訴審のように所法 60 条 1 項における「その者」を前所有者と理解した場合には、所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」は前所有者における付随費用のみに限られ、後所有者における付随費用が含まれる余地はないこととなる。しかし、学説において「その者」は後所有者を指すとする説が有力である。なぜなら、後所有者と捉え

し譲渡課税については対価たる外部からの経済的価値の流入を伴わず納税者の理解を得にくかったことから、所法 60 条 1 項はみなし譲渡課税の代わりに前所有者の下で生じていた保有資産の価値の増加益への課税を繰り延べ、後所有者が譲渡することにより保有資産の価値の増加益が顕在化した時点で、前所有者の下で生じていた保有資産の価値の増加益と後所有者の下で生じていた保有資産の価値の増加益とともに清算して課税することとしたのである。すなわち、所法 60 条 1 項は後の所有者が前所有者の取得価額と取得時期を引き継ぐことにより、後所有者の下で生じた保有資産の価値の増加益だけでなく、前所有者の下で生じていた保有資産の価値の増加益についても後所有者に対して課税することとした。

そこで、所法 60 条 1 項により後所有者に対し前所有者における取得価額および取得時期の引継ぎが適用される下で所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」をどのように解すべきかが問題となる。この点、所法 60 条 1 項と所法 38 条 1 項の文言をそのまま適用すると、後所有者における譲渡所得の金額の計算上、前所有者に係る取得価額を引き継ぐため、所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」も前所有者が取得に要した金額のみに限られ、後所有者が取得に要した金額は含まれないに見える。

しかし、所法 60 条 1 項の趣旨が前所有者の下に生じた保有資産の価値の増加益に対する課税の繰り延べにあるとすると、後所有者に対して課税される所得は、仮にみなし譲渡課税が適用されたとした場合において前所有者に課税されるべき所得と、それにより前所有者に係る取得価額および取得時期を引き継がなかったものとした場合において後所有者に課税される所得の合計額となるべきである。つまり、前所有者における贈与時の時価から取得費を控除した残額と、後所有者における譲渡対価から取得費（受贈時の時価および付随費用）を控除した残額の合計額となるべきである。仮に、所法 60 条 1 項により後所有者に対し前所有者に係る取得価額および取得時期の引継ぎが適用される下において後所有者が支出した資産取得の付随費用を控除できないとすると、上述の合計額を超えて課税することとなり、これは所得のないところに課税することとなる¹³⁰。また、このことは所法 60 条 1 項により後所有者に対し前所有者に係る取得価額と取得時期の引継ぎが適用される場合に限り課税単位が個人単位課税から複数単位課税へと変更することにもつながり、他の所得税法の規定との整合性が失われることとなる¹³¹。

ることで、後所有者に対する課税所得の中に、前所有者の下で生じていた増加益を取り込むことができるからである。そこで、本研究においても所法 60 条 1 項「その者」は後所有者を指すと考える。田中治・前掲注(128) 37 頁参照、一高龍司「譲渡所得における資産の取得に要した金額の意義」民商法雑誌 133 巻 3 号（2005 年）539 頁参照。

¹³⁰ 田中治・前掲注(128) 32 頁参照。

¹³¹ 小塚・前掲注(125) 93 頁参照、岡村・前掲注(82) 109 頁参照。なお、シャウプ勧告を受けて、わが国の所得税法は昭和 25 年改正により個人単位課税を採用した（所法 2 条 3

したがって本判決では、所法 60 条 1 項の課税対象は前所有者の下における保有資産の価値の増加益と、後所有者の下における保有資産の価値の増加益の合計額であり、通常の有償譲渡において所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」に含まれる付随費用は、所法 60 条 1 項により後所有者に対し前所有者における取得価額および取得時期の引継ぎが適用される下においても所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」に該当し、譲渡所得の金額の計算上、取得費として控除できると説示した。

第4項 純所得課税の原則と所得税法 33 条 3 項

平成 17 年判決は平成 4 年判決を引用しており、ここではこの 2 つの判決を合わせて概観する。

いずれの判決も昭和 47 年判決、昭和 50 年判決を参照し譲渡所得課税の趣旨が清算課税説にあることを判示した。その上で、平成 4 年判決は所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」には付随費用の額が含まれると判示し、この平成 4 年判決を踏襲して平成 17 年判決は贈与により資産を取得した者が支出した付随費用も所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」に含まれると説示した。

ところで、譲渡所得課税の趣旨を保有資産の価値の増加益を所得と観念し、資産に対する支配の移転を機に清算して課税することとする清算課税説に従えば、ここで導き出される所得は理論的には客観的価値差となるべきであり、譲渡時の価値から控除できるのは取得時の価値のみとなる。すなわち、譲渡所得の本質を保有資産の価値の増加益とする清算課税説では客観的価値を構成しない譲渡費用は譲渡所得の金額の計算上、控除できる余地はない。それにも関わらず、所法 33 条 3 項が控除できる項目として譲渡費用を挙げているため、課税対象となる所得は理論的な客観的価値差から乖離することとなる。この点に着目し、平成 4 年判決および平成 17 年判決は所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」に付随費用も含まれると判示した。平成 4 年判決はこのことを「同法 33 条 3 項が総収入金額から控除し得るものとして、当該資産の客観的価格を構成すべき金額のみに限定せず、取得費と並んで譲渡に要した費用をも掲げていることに徴すると、……所法 38 条 1 項「資産の取得に要した金額」には、当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額

項)。わが国の所得税法が個人単位課税を採用する理由としては、所得稼得者が納税者となるため理解しやすい点、所得合算による税の高負担を避けられる点、婚姻中立性を要する点、民法 762 条 1 項が夫婦別産制を採用している点などが挙げられる。佐藤・前掲注(11) 31 頁参照、金子・前掲注(22) 203 頁参照、『シャープ使節団日本税制報告書』(1949 年) 第 1 編第 4 章 E 節世帯単位 of 取扱参照、税制調査会・前掲注(24) 14 頁参照、最大判昭和 36 年 9 月 6 日(最高裁判所民事判例集 15 卷 8 号 2047 頁)・前掲注(32)。

のほか、……当該資産を取得するための付随費用の額も含まれる」と端的に述べるに過ぎないが、この所法 33 条 3 項に純所得課税の考え方が見て取れる¹³²。

所法 33 条 3 項は譲渡所得の金額の計算上、取得費のみならず譲渡費用も控除できるととしているが、その根拠は純所得課税の原則¹³³に求められるとされる。純所得課税の原則とは、「収入金額から必要経費を控除した所得部分についてのみ課税すること¹³⁴」を求める原則である。資本主義経済では原資を維持した上で拡大再生産を図るものであり、投下資本の回収部分への課税を避けるため、収入金額のうち原資を超える部分のみを所得と観念する¹³⁵。この純所得課税の原則は、収入のうち担税力を増加させる部分を算定する観点¹³⁶や憲法 29 条財産権を保障する観点¹³⁷から要求される。この純所得課税の原則は事業所得や不動産所得における必要経費控除の形で適用されており、譲渡所得においては所法 33 条 3 項取得費および譲渡費用控除の形で現れている¹³⁸。

この純所得課税の原則を徹底すると、譲渡所得の金額の計算上、取得費を控除できるのは当然として、譲渡費用のみならず保有費用も控除できることとなるが¹³⁹、この点、保有費用は家事費として控除できないとされる。なぜなら保有資産からはその使用に伴い帰属所得が生じるものであり、所得税法は帰属所得に課税しないこととしている以上、帰属所得に対応する費用も家事費に該当すると考えられるからである¹⁴⁰。

¹³² 金子・前掲注(14) 250 頁参照。

¹³³ 岡村・前掲注(107) 3-5 頁参照、奥谷・前掲注(133) 231 頁参照、税制調査会・前掲注(24) 42 頁以下参照。

¹³⁴ 田中治・前掲注(128) 31 頁。

¹³⁵ 岡村・前掲注(14) 46 頁参照、金子・前掲注(7) 1255 頁参照。

¹³⁶ 「所得税法……の計算方法は、個人の収入のうちその者の担税力を増加させる利得に当たる部分を所得とする趣旨に出たものと解される」最高裁平成 24 年 1 月 13 日（最高裁判所民事判例集 66 巻 1 号 1 頁）・養老保険事件。

¹³⁷ 奥谷・前掲注(133) 234-235 頁参照。

¹³⁸ 金子・前掲注(14) 250 頁参照。所得税法が理論的に依拠する包括的所得概念からは、期首と期末の純資産の増減をもって純所得を求めることが要請されるが、純所得課税の原則からは、一定期間における収入金額から必要経費を控除して所得を算出することとしており、包括的所得概念の測定方法を修正しているとされる。山本・前掲注(77) 35 頁参照。

¹³⁹ 田中治・前掲注(97) 35 頁参照。

¹⁴⁰ 金子・前掲注(14) 267 頁参照。

第5項 譲渡益課税説¹⁴¹

実現主義と純所得課税の原則を反映した実定法の規定を重視し、譲渡所得を現実の収入金額から実際の取得費および譲渡費用を控除した現実的な譲渡益と見る譲渡益課税説がある¹⁴²。この譲渡益課税説は所得税法が「収入」の文言を用いている点、保有資産の価

¹⁴¹ 平成 4 年判決、平成 17 判決と同様に譲渡益課税説への傾斜が見られるものに平成 18 年 4 月 20 日（最高裁判所裁判集民事 220 号 141 頁）・前掲注(92)・農地転用決済金事件が挙げられる。本件は土地改良区内に存する農地を転用目的で譲渡するため、同土地改良区に対し支払った土地改良法 42 条 2 項に基づき組合員が有する土地改良区の事業に関する権利義務の喪失に伴う決済金および土地改良施設の使用のために協力金等（以下、決済金と協力金等をあわせて「本件決済金等」という。）が所法 33 条 3 項「その資産の譲渡に要した費用の額」に該当するか否かが争われた事案である。本判決では、「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものである（最高裁 47 年 12 月 26 日第三小法廷判決、最高裁昭和 50 年 5 月 27 日第三小法廷判決参照）。しかしながら、所得税法上、抽象的に発生している資産の増加益そのものが課税の対象となっているわけではなく、原則として、資産の譲渡により実現した所得が課税の対象となっているものである」と説示し、「譲渡費用に当たるかどうかは、一般的、抽象的に当該資産を譲渡するために当該費用が必要であるかどうかによって判断するのではなく、現実に行われた資産の譲渡を前提として、客観的に見てその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断すべき」であるとして、本件決済金等は譲渡費用にあたると判示した。本判決は譲渡所得課税の趣旨を清算課税説に求めながらも、実定法の規定である所法 33 条 3 項が譲渡所得の金額の計算上控除できるものとして譲渡費用も掲げている点に着目し、所得税法上課税の対象となっているのは実現した所得だけであると説示している。これは純所得課税の原則が明確に表れた部分であると言え、実現した所得を算定することで実効性ある担税力の算定を目指したものであろう。なお、本判決を扱った評釈として、渡辺裕泰「農地の転用目的での譲渡に際して支払われた決済金の譲渡費用性」ジュリスト 1334 号（2007 年）257-259 頁、渡辺充「農地を転用譲渡した際に土地改良区に支払った決済金等が所得税法 33 条 3 項にいう「資産の譲渡に要した費用」に当たるとされた事例（第一判〔平成〕18.4.20）」判例時報 1953 号（2007 年）184-188 頁、山本直毅「譲渡所得における譲渡費用：農地転用決済金事件」税 77 巻 7 号（2022 年）139-147 頁、無署名「譲渡費用該当性の判断基準及び土地改良区決済金等の譲渡費用性」税務弘報 55 巻 5 号（2007 年）195-196 頁などがある。

¹⁴² 最三小判昭和 50 年 5 月 27 日（最高裁判所民事判例集 29 巻 5 号 641 頁）・前掲注(92)・財産分与事件における上告人の主張参照。田中治「キャピタルゲイン課税 ―税法から問題提起―」租税理論研究叢書 3 号（1993 年）69 頁参照、水野武夫「譲渡担保と譲渡

値の増加益は外部からの経済的価値の流入を伴わないため実質的な担税力を有しない点を根拠として主張される¹⁴³。

譲渡益課税説では所法 33 条 3 項および所法 36 条 1 項が「収入」という文言を用いていること¹⁴⁴から、所法 36 条 1 項「収入すべき金額」とは資産の客観的価値ではないことは明らかであり、対価として取得する現金や法律上の権利に係る価額などを指すと解する¹⁴⁵。そのため、対価たる外部からの経済的価値の流入なしに所法 33 条 3 項において譲渡所得の金額を計算することできないこととなる。このことから、所法 33 条 1 項「資産の譲渡」は対価たる外部からの経済的価値の流入があることが要件となり、収入金額が生じる有償譲渡に限られる。これは所法 33 条 1 項「譲渡」を民法上の譲渡の概念と同様に解することとなり、法的安定性が確保される¹⁴⁶。

加えて、譲渡益課税説においては譲渡所得を現実の収入金額から実際の取得費等を控除した現実的な譲渡益と観念するため、譲渡所得の金額の計算上、取得費のみならず譲渡費用も控除できることとなる¹⁴⁷。これは所法 33 条 3 項が譲渡所得の金額の計算上、取得費のみならず譲渡費用も控除できていることと整合的である。

また上述したように譲渡益課税説では、所法 33 条 1 項「資産の譲渡」は収入金額があることが要件となることから有償譲渡のみに限られるため、所法 33 条 1 項「資産の譲渡」に無償譲渡は含まれない。そこで税負担の公平性や租税回避の防止の観点から無償譲渡に課税するためには所法 59 条 1 項みなし譲渡課税の規定が必要となる¹⁴⁸。つまり、譲渡益課税説では、所法 59 条 1 項により「その時における価額に相当する金額により、……資産の譲渡があったものとみなす」と規定することで無償譲渡にも課税している。そして、所法 33 条 1 項が有償譲渡のみについて規定し、所法 59 条 1 項が無償譲渡につき「その時における価額に相当する金額により、……資産の譲渡があったものとみなす」と規定することから、無償譲渡につきその時における価額による譲渡を擬制していると見る。すなわ

所得課税」北野弘久 編『日本税法体系：判例研究 3』（学陽書房、1980 年）64 頁参照、竹下重人「譲渡所得課税の二、三の問題点」シュトイエル 100 号（1970 年）109 頁等参照、大塚・前掲注(52) 10 頁参照。

¹⁴³ 田中治・前掲注(142) 69 頁参照。

¹⁴⁴ 田中治・前掲注(142) 69 頁参照。

¹⁴⁵ 竹下・前掲注(142) 109 頁参照。

¹⁴⁶ 岡村・前掲注(82) 106 頁参照。

¹⁴⁷ 田中治・前掲注(128) 31 頁参照、

¹⁴⁸ 竹下・前掲注(142) 110 頁参照、伊川正樹「譲渡所得課税における「資産の譲渡」」税法学 561 号（2009 年）22 頁参照。

ち、譲渡益課税説の下では、所法 59 条 1 項は無償譲渡につき有償譲渡を擬制する規定であると解する¹⁴⁹。

ところで、所法 59 条 1 項みなし譲渡課税の規定は、無償譲渡がなされた場合には有償譲渡と異なり課税の繰り延べが行われ、これにより不当な租税回避が行われることを防止する趣旨で設けられた。つまり、みなし譲渡課税が設けられていないときには、無償譲渡時に課税の繰り延べが行われ、有償譲渡時にまとめて課税が行われることとなっており、納税者が恣意的に有償譲渡時点を操作することにより税負担を軽減できる可能性があった。そこで、有償譲渡との税負担の公平性を確保するため、無償譲渡においてもその時点における価額で譲渡することとみなしたのである。

しかし、保有資産の価値の増加益は未実現利得であり、外部からの経済的価値の流入を伴わず、その所得は「絵に書いた餅に等しいもの¹⁵⁰」、すなわち形式的な担税力であると言え、実質的な担税力を伴わない。そこで、譲渡益課税説では担税力の実効性を重視し、外部からの経済的価値の流入があってはじめて担税力が生じると考える¹⁵¹。そのため、未実現利得への課税は担税力に応じた課税を要求する応能負担の原則にもとると解する。この点、所法 33 条 1 項「資産の譲渡」を有償譲渡に限る譲渡益課税説に立脚すれば、外部からの経済的価値の流入を伴うため実質的担税力に応じた課税がなされる。そして、実質的担税力を伴わなかったとしても、税負担の公平性を優先すべきであると考えられるような場合に限り、所法 59 条 1 項はみなし譲渡課税を限定的に規定していると解される¹⁵²。

第3節 譲渡所得課税の規定と趣旨

しかし、第 2 節第 5 項において見たように、所法 36 条 1 項および所法 59 条 1 項の法文の文言および配置から判断すると、所法 59 条 1 項は総収入金額に係る所法 36 条 1 項の別段の定めと考えられ、所法 59 条 1 項は無償譲渡につき収入金額を擬制するものと言える。そのため、所法 33 条 3 項譲渡所得の金額の計算における総収入金額について、有償譲渡の場合には所法 36 条 1 項「収入すべき金額」が算入され、無償譲渡においては所法 59 条 1 項「その時における価額」が算入されることとなる。このことから、所法 33 条 1 項および同条 3 項は有償譲渡のみならず、無償譲渡も含んだ規定と解することができた。

¹⁴⁹ 吉良実「税法上の課税所得論--裁判例を中心として-1-」税法学 304 号（1976 年）23 頁参照、谷口・前掲注(10) 308 頁参照。

¹⁵⁰ 吉良・前掲注(149) 22 頁。

¹⁵¹ 以下については、吉良・前掲注(149) 22 頁参照。

¹⁵² 田中治・前掲注(142) 78 頁参照、竹下・前掲注(142) 110 頁参照、大塚・前掲注(52) 10 頁参照。

この法的構造は所法 33 条 1 項「資産の譲渡」を有償譲渡のみに限る譲渡益課税説とは相容れない。一方で、譲渡所得の本質を保有資産の価値の増加益と見る清算課税説では、この法的構造をよりよく説明できる。清算課税説においては、譲渡所得の本質を保有資産の価値の増加益と見るため、所得は毎期発生しており、資産の移転を機にそれを清算して課税の対象に含めているだけであり、包括的所得概念の下では資産の移転が有償譲渡であっても無償譲渡であっても所得がすでに生じていることに違いはない。そのため、有償譲渡のみならず無償譲渡をも含んだ規定であるとする所法 33 条 1 項および同条 3 項の法的構造と整合性を有するのである。

また、所得税法は譲渡所得の金額の計算上、控除できる取得費につき所法 38 条において規定する。事業所得や不動産所得においては所法 37 条必要経費において規定するにも関わらず、あえて所得税法は条文を分けて所法 38 条において規定している。これは譲渡所得を除く他の 9 種類の所得が経済的価値の流入を伴う一方で、譲渡所得が未実現利得も含むことに基づくと考えられる。仮に純所得課税の原則に由来する譲渡益課税説に従えば、所得税法があえて所法 37 条必要経費の規定と所法 38 条取得費の規定を分けて規定した意味がなくなってしまうのではないだろうか¹⁵³。

けれども、実定法は譲渡所得の金額の計算につき、所法 33 条 3 項および所法 36 条 1 項により譲渡時の資産の価値ではなく実際の収入金額を計算の起点とすることとしている。加えて、所法 33 条 3 項は取得費と合わせて譲渡費用も控除できることとしている。譲渡所得の本質を保有資産の価値の増加益と観念する清算課税説に基づけば、そこにおいて求められる所得は理論的に客観的価値差となるはずである。しかし、譲渡費用は客観的価値を構成せず、清算課税説の下では理論的には譲渡所得の金額の計算上、控除できないものである¹⁵⁴。それゆえ、実定法に従って金額を計算した結果は、客観的価値差とならないことは明白である¹⁵⁵。これらの点で、清算課税説は実定法の規定と相容れない。一方で、譲渡所得を現実の収入金額から実際の取得費および譲渡費用を控除した現実的な譲渡益と見る譲渡益課税説からは合理的な説明が可能となる。

¹⁵³ 酒井・前掲注(6) 417-418 頁参照。

¹⁵⁴ 田中治・前掲注(109) 26 頁参照。

¹⁵⁵ 具体的な設例として、「例えばある年に時価 1,000 万円であるが何らかの事情で 600 万円で入手した土地があり、その後環境の変化によりその土地の時価が 800 万円に低下した年にこれを時価どおりの 800 万円で譲渡したとすれば、その土地の保有期間中には値上がり益は発生していないけれども、所得税法上の譲渡所得は発生することになるのであるから、譲渡所得の本質は実現した増加益であるという議論は妥当しないことが明らかである。」がある。竹下・前掲注(142) 109 頁。同様の指摘を行うものとして、渡辺徹也・前掲注(76) 65-66 頁参照、伊川・前掲注(148) 22 頁参照。

以上から、譲渡所得課税の法的構造に基づき所法 33 条 1 項「資産の譲渡」を適切に説明し得る点に鑑み、譲渡所得課税の趣旨は清算課税説に求めることができよう。一方で、譲渡益課税説は所法 33 条 3 項の規定を説明し得るものの、譲渡所得課税の法的構造を説明し得ない点で、譲渡所得課税の趣旨としては採用し難い。しかし、清算課税説においても実定法の規定を完全には説明しえないことからすれば、無償譲渡が課税の対象に含まれることを説明する機能を有するだけに過ぎないと考えられよう¹⁵⁶。

加えて、シャープ勧告を受けて創設されたみなし譲渡課税の規定は、制度理解の困難性および納税資金確保の困難性から範囲が縮小され、現行の所得税法の下では無償譲渡につき課税の繰り延べが原則とされ、例外として5つの場合に限りみなし譲渡課税が行われることとなっている。しかし、シャープ勧告は一体として機能する租税制度として構築されており、その「勧告の一部のみを取り入れることに伴う結果については責任を負わない¹⁵⁷」とされている。このように、制定当初と規定の在り様が変化したにも関わらず、制定当初の立法趣旨はどこまでの影響力を持つのであろうか¹⁵⁸。

したがって、清算課税説は譲渡所得課税の趣旨と考えられるものの、実定法の規定との間に明らかな乖離が見られる以上、清算課税説が課税要件に直接的に影響を及ぼすことは考えにくいのではないだろうか。清算課税説は譲渡所得課税の課税根拠理論としての位置づけを超えるものではなく、実際の譲渡所得課税においては実定法の規定を重視することとなるのではないだろうか¹⁵⁹。これは、所得税法が理論的には包括的所得概念に依拠しながらも、実際の課税所得の範囲が実定法の実現主義によって画されるという関係と同じと言えよう。

第4節 小括

従前より譲渡所得課税の趣旨については譲渡所得課税の法的構造とあわせて、議論が見られるところである。そこで第2章では、譲渡所得課税に係る裁判例を概観することで譲渡所得課税の趣旨を確認するとともに、譲渡所得課税の規定の文言および位置から法的構造を検討し、趣旨と法的構造の関係性について考察を行った。

最高裁判所は昭和 43 年判決において見られた、譲渡所得課税の趣旨を「資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れ

¹⁵⁶ 田中治・前掲注(97) 50 頁参照、伊川・前掲注(148) 21-23 頁参照。

¹⁵⁷ 『シャープ使節団日本税制報告書』(1949 年) 序文。

¹⁵⁸ 大塚・前掲注(52) 8-9 頁参照。

¹⁵⁹ 吉良実「税法上の課税所得論」税法学 300 号(1975 年) 98 頁参照、伊川・前掲注(100) 11 頁参照。

て他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨¹⁶⁰」とする清算課税説を今日に至るまで採用している。清算課税説では、保有資産の価値の増加益も担税力を増加させる経済的利得であり、有償譲渡においても無償譲渡においても保有資産の価値の増加益はすでに発生していることから同様に課税し、税負担の公平性を担保することをその趣旨とする。昭和 50 年判決はこの清算課税説に基づき「所法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」とは、有償無償を問わず資産を移転させるいっさいの行為をいう」と判示した。

また、譲渡所得課税の「規定の位置及び文言」から譲渡所得課税の法的構造を検討すると、所法 59 条 1 項みなし譲渡課税の規定は、総収入金額に係る所法 36 条 1 項「収入すべき金額」の別段の定め、すなわち収入金額を擬制する規定と見ることができる。そこで、所法 33 条 3 項譲渡所得の金額の計算における総収入金額につき、原則として所法 36 条 1 項「収入すべき金額」を算入し、法人への無償譲渡等においては対価が存在せず算入すべき金額がないことから、例外として所法 59 条 1 項「その時における価額」を算入する。このことから、所法 33 条 3 項は有償譲渡、無償譲渡を問わず譲渡所得の金額を定めた規定であると言え、所法 33 条 1 項「資産の譲渡」は有償譲渡、無償譲渡いずれをも含んだ概念であると言えることが分かった。この法的構造は資産の譲渡とは有償無償を問わないとする清算課税説と合致していると言えよう。

一方で、包括的所得概念に基づく清算課税説から理論的に導き出される譲渡所得は、譲渡時の資産の価値から取得時の資産の価値を控除した残額、すなわち客観的価値差となる。しかし、所法 33 条 3 項は譲渡所得の金額の計算につき、総収入金額から取得費のみならず譲渡費用も控除できる旨を規定しており、客観的価値差との乖離が見られる。これは収入金額のうち原資を超える部分のみを所得と観念する純所得課税の原則から導き出されるものである。また、所法 33 条 3 項および所法 36 条 1 項は譲渡所得の金額の計算上、「収入すべき金額」を計算の起点とすることを定めている。この点においても、実定法における譲渡所得の金額は客観的価値差と乖離することとなる。

この所法 33 条 3 項および所法 36 条 1 項の規定を重視し、譲渡所得を現実の収入金額から実際の取得費および譲渡費用を控除した現実的な譲渡益と見る譲渡益課税説がある。譲渡益課税説に従えば、所法 33 条 1 項「資産の譲渡」は収入金額があることが要件となり有償譲渡に限られ、所法 59 条 1 項は無償譲渡につき有償譲渡を擬制する規定であると解される。しかし、譲渡益課税説に従えば、上述の譲渡所得課税の法的構造とは理論的に合致し得ず、実定法の規定と相容れない。

そのため、譲渡所得課税の法的構造に基づき所法 33 条 1 項「資産の譲渡」を適切に説明し得る点に鑑み、譲渡所得課税の趣旨は清算課税説に求めることができよう。しかし、

¹⁶⁰ 最一小判昭和 43 年 10 月 31 日（最高裁判所裁判集民事 92 号 797 頁）・前掲注(84)・榎本家事件。

清算課税説は実定法の規定を完全には説明しえないことからすれば、無償譲渡が課税の対象に含まれることを説明する機能を有するだけに過ぎないと考えられよう。

したがって、清算課税説は譲渡所得課税の趣旨と考えられるものの、譲渡所得課税の課税根拠理論としての位置づけを超えるものではなく、実際の譲渡所得課税においては実定法の規定を重視することとなるのではないだろうか。これは、所得税法が理論的には包括的所得概念に依拠しながらも、実際の課税所得の範囲が実定法の規定である実現主義によって画される関係と同じと言えよう。

では、第2章で検討した法的構造を踏まえて、所法59条1項「その時における価額」の解釈および具体的な算定方法を合理的に導き出すことはできるのであろうか。第3章では、所法59条1項「その時における価額」および、所法59条1項「その時における価額」と同様の意味・内容を指すとされることの多い相続税法22条「時価」について、その解釈を実定法の規定から再検討する。

第3章 所得税法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈

第 2 章において譲渡所得課税の趣旨と法的構造の関係性について考察を行った。

ところで、所法 59 条 1 項「その時における価額」は一般に時価を指すとされ、広辞苑によれば時価とは「その時の相場。その時の市価¹⁶¹」と説明される。そこで、課税根拠や第 2 章で検討した法的構造を踏まえて所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈および具体的な算定方法を合理的に導き出すことはできるのであろうか。本章では、所法 59 条 1 項「その時における価額」および、所法 59 条 1 項「その時における価額」と同様の意味・内容を指すとされることの多い相続税法 22 条「時価」について、その解釈を再検討する。

なお、時価の算定方法には、インカム・アプローチ、マーケット・アプローチ、コスト・アプローチ¹⁶²などがあり、これまで多くの議論がなされてきたところである。しかし、本研究では行論の都合上、財産評価基本通達に従って算出された価額が時価として妥当であるか否かについての検討は行わず、財産評価基本通達に従って算出された価額が時価であることを所与のものとしたい。

¹⁶¹ 新村 編・前掲注(9) 1250 頁。

¹⁶² インカム・アプローチとは、評価対象会社から期待される利益、ないしキャッシュ・フローに基づいて価値を評価する方法をいい、マーケット・アプローチとは、上場している同業他社や、評価対象会社で行われた類似取引事例など、類似する会社、事業、ないし取引事例と比較することによって相対的な価値を評価する方法をいい、ネットアセット・アプローチとは、主として評価対象会社の貸借対照表記載の純資産に着目して価値を評価する方法をいう。インカム・アプローチとしては、ディスカунテッド・キャッシュ・フロー法（DCF 法）や収益還元法や配当還元法などが挙げられる。マーケット・アプローチとしては、市場株価法や類似上場会社法などが挙げられる。ネットアセット・アプローチとしては、簿価純資産法や時価純資産法が挙げられる。高野総合会計事務所 編、高木融ほか 編著『判例分析 会社・株主間紛争の非上場株式評価実務』（中央経済社、2020 年）28-33 頁参照。後述の財産評価基本通達が定める類似業種比準方式はマーケット・アプローチ、純資産価額方式はネットアセット・アプローチ、配当還元方式はインカム・アプローチに含まれることになろう。

第1節 所法 59 条 1 項「その時における価額」と相続税法 22 条「時価」の解釈

第1項 租税法律主義の下での租税法の解釈

租税とは、経費に充てるための資金を調達する目的をもつて、一定の要件に該当するすべての者に課する金銭給付である¹⁶³。その結果、国民は財産を侵害されることとなる¹⁶⁴。租税法が国民の財産に対する侵害規範であるといわれる所以である。

そこで、恣意的な課税権の濫用防止を目的として¹⁶⁵、租税法律主義¹⁶⁶が唱えられた¹⁶⁷。すなわち、国家が国民に対して租税を課するためには法律の規定が要求されるのであり、言い換えれば、憲法 84 条租税法律主義は法律の規定なくして国民は課税されないことを宣明している¹⁶⁸。また、高度に経済活動の発展した現代においては、租税法律主義は課税権の濫用防止という目的だけでなく、法的安定性・予測可能性の確保という機能が重視されている¹⁶⁹。

¹⁶³ 最大判昭和 60 年 3 月 27 日（最高裁判所民事判例集 39 巻 2 号 247 頁）・前掲注(15)・大嶋訴訟。租税は公益性（公共サービスの対価たる性質）・権力性（強制的に国民の富を確保する性質）・非対価性（特定のサービスとの対価関係を持たない性質）を有するとされる。金子ほか・前掲注(39) 4 頁参照。

¹⁶⁴ 憲法 29 条 1 項「財産権は、これを侵してはならない。」により、納税者の財産が保障されている。

¹⁶⁵ 18～19 世紀において君主からの恣意的な課税権の濫用を防止する目的で主張され始められたとされる。齊藤稔『租税法律主義入門』（中央経済社、1992 年）11 頁参照。

¹⁶⁶ 最大判平成 18 年 3 月 1 日（最高裁判所民事判例集 60 巻 2 号 587 頁）・旭川国保事件、最大判昭和 60 年 3 月 27 日（最高裁判所民事判例集 39 巻 2 号 247 頁）・前掲注(15)・大嶋訴訟、最大判昭和 30 年 3 月 23 日（最高裁判所民事判例集 9 巻 3 号 336 頁）、最大判昭和 37 年 2 月 21 日（最高裁判所刑事判例集 16 巻 2 号 107 頁）など。

¹⁶⁷ 以下の記述については、金子・前掲注(32) 13 頁以下参照。

¹⁶⁸ 憲法 84 条「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」

¹⁶⁹ 三木義一 編著『よくわかる税法入門 〔第 17 版〕』（有斐閣、2023 年）16 頁参照、金子・前掲注(32) 47-48 頁参照、田中治・前掲注(43) 244 頁参照、谷口勢津夫「租税法律主義（憲法 84 条）」日税研論集 77 号（2020 年）272-273 頁参照、大阪地判昭和 44 年 3 月 27 日（税務訴訟資料 56 号 316 頁）。

そこで、この租税法律主義の具体的内容として、課税要件法定主義¹⁷⁰および課税要件明確主義¹⁷¹が要請される¹⁷²。租税法は課税要件¹⁷³を定め、これを充足する場合には納税義務が成立する。そのため、納税義務の成立要件たる課税要件につき法令による規定を要求することで、納税義務の成立について主観性を排除し、客観性を確保することとしたのである¹⁷⁴。また、法定の課税要件であってもその意義が多義的であっては税務行政庁および納税者の主観的判断が介入する余地がある。そこで、課税要件は一義的で明確であることがあわせて要求される¹⁷⁵。

ところで、租税法律主義は租税平等主義と並んで、租税法上の二大基本原則とされる¹⁷⁶。租税制度は国民の幸福を究極の目的とする租税正義¹⁷⁷を実現するための制度であり、税負担の公平性が担保されなければ租税制度は成立しえないと言えよう。そのため、立法時点では負担公平の原則が重視される。一方で、法令により設計された租税制度が租税法律主義および平等取扱原則によって遵守されなければ、税負担の公平性は実効性あるもの

¹⁷⁰ 金子ほか・前掲注(39) 28 頁参照。賦課・徴収などの租税手続の法定も含めて、課税要件法定主義ということが多い。最大判昭和 60 年 3 月 27 日（最高裁判所民事判例集 39 巻 2 号 247 頁）・前掲注(15)・大嶋訴訟、最大判昭和 30 年 3 月 23 日（最高裁判所民事判例集 9 巻 3 号 336 頁）・前掲注(166)、最大判平成 18 年 3 月 1 日（最高裁判所民事判例集 60 巻 2 号 587 頁）・前掲注(166)・旭川国保事件など。金子・前掲注(22) 80 頁参照、谷口・前掲注(10) 28 頁参照。

¹⁷¹ 仙台高判昭和 57 年 7 月 23 日（行政事件裁判例集 33 巻 7 号 1616 頁）・秋田国保事件、金子ほか・前掲注(39) 30 頁参照。課税要件明確主義の対象も課税要件だけでなく、賦課・徴収などの租税手続も含まれることがある。金子・前掲注(22) 84 頁参照、谷口・前掲注(10) 31 頁参照。

¹⁷² その他、合法性の原則（法律に従った課税を要求する原則）・手続的保障原則（課税・徴収手続きおよび訴訟手続き適正に法定されていることを要求する原則）などがある。金子・前掲注(22) 80-88 頁参照。

¹⁷³ 課税要件とは納税義務の成立要件のことをいい、主に納税義務者・課税物件・課税物件の帰属・課税標準・税率を指す。金子・前掲注(22) 156 頁参照。

¹⁷⁴ 新井隆一「青色申告の法的性格」日税研論集 20 号（1992 年）28 頁参照。

¹⁷⁵ 金子・前掲注(22) 84 頁参照、仙台高判昭和 57 年 7 月 23 日（行政事件裁判例集 33 巻 7 号 1616 頁）・前掲注(171)・秋田国保事件、札幌高判昭和 51 年 1 月 13 日（税務訴訟資料 87 号 1 頁）、最二小判昭和 53 年 4 月 21 日（税務訴訟資料 101 号 156 頁）、大阪地判昭和 44 年 3 月 27 日（税務訴訟資料 56 号 316 頁）・前掲注(168)。

¹⁷⁶ 松沢智『租税実体法 〔補正第 2 版〕』（中央経済社、2003 年）6 頁参照。

¹⁷⁷ 松沢智『租税実体法の解釈と適用』（中央経済社、1993 年）1 頁参照。

とならず、租税正義は実現しえない¹⁷⁸。つまり、税負担の公平性を企図した租税法につき租税法律主義および平等取扱原則を通じて運用し税負担の公平性を担保することで、もって租税正義の実現に資することが期待されている。したがって、租税正義の実現のためには租税法律主義も租税平等主義も互いに尊重されるべきであり、いずれかに偏ることなく、調和を図ることが肝要であると言えよう¹⁷⁹。

しかし、規定の内容が一義的でない場合において両者は時として対立することがある。複雑かつ多様で変化の激しい経済事象に対応する規定を設けることは困難である¹⁸⁰。また、詳細な規定を設けることが逆に課税要件の硬直化を招き、課税の公平を阻害しかねない。このことから、法文の文言が多義的となることがある¹⁸¹。このような場合の租税法規の解釈において、経済社会における法的安定性・予測可能性を重視し租税法律主義を重んじる立場と、経済的実質に着目し税負担の公平性を重視し租税平等主義を重んじる立場とが相対することがある¹⁸²。

ここで、租税法の解釈について確認すると、租税法の解釈は文理解釈が原則とされる¹⁸³。文理解釈とは「法規範のことばと文章……に忠実な解釈方法¹⁸⁴」を言い、これに対して「解釈の対象となる法規範の目的に従った解釈¹⁸⁵」を趣旨解釈と言う。しかし、文理解釈の意味するところやその範囲については、見解の統一を見ていない¹⁸⁶。文理解釈につき、法文の文言および文章のみから解釈する範囲に留める見解¹⁸⁷や、法文の文言からは離れないものの趣旨・目的を踏まえた解釈も含める見解¹⁸⁸などがある。また、趣旨

¹⁷⁸ 増田英敏「松沢税法学の系譜と租税法解釈の在り方」増田英敏 編著『租税法の解釈と適用』（中央経済社、2017 年）15 頁参照。

¹⁷⁹ 松沢・前掲注(176) 10 頁参照。

¹⁸⁰ 札幌高判昭和 51 年 1 月 13 日（税務訴訟資料 87 号 1 頁）・前掲注(175)。

¹⁸¹ 金子・前掲注(22) 84-85 頁参照。不確定概念の例として所法 157 条「不当に減少させる」や、法人税法 34 条 1 項「不相当に高額」などが挙げられる。

¹⁸² 松沢・前掲注(176) 17 頁参照。

¹⁸³ 金子・前掲注(22) 123 頁参照。他の法令においても、法令の規定が文章で規定されている以上、文理解釈が原則とされている。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）78 頁参照。

¹⁸⁴ 五十嵐清『法学入門 〔第 4 版 新装版〕』（日本評論社、2017 年）138 頁。

¹⁸⁵ 五十嵐・前掲注(184) 145 頁。

¹⁸⁶ 首藤重幸「租税法における法解釈の方法」日税研論集 78 号（2020 年）6 頁参照。

¹⁸⁷ 清永敬次『税法 〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013 年）35 頁参照。ただし、文言からはいくつもの解釈が行える場合には趣旨・目的を斟酌することも認めている。

¹⁸⁸ 法令の文言に従うことで、法令の趣旨を没却することがありうる。そのような厳格な文理解釈による原文主義的アプローチを否定し、「文理解釈」のもとでも租税法規定はそ

解釈においても、法令の文言から離れた趣旨解釈は認められないとしても¹⁸⁹、法令の文言から離れることなく行われる趣旨解釈につきどのような場面において適用できるかについても明確となっていない¹⁹⁰。加えて、考慮すべき趣旨についても、立法者意思と法律意思のいずれに依るかにつき見解の統一を見ていない¹⁹¹。さらに、法律意思による趣旨解釈を行う際には、解釈者の価値判断が入り込むとの批判もある。

しかし、法が社会的規範としての性格を持つことから、法の解釈は客観的な価値判断に従ってなされなければならない¹⁹²。特に租税法は国民の財産を侵害するため、他の法令に比してその解釈は厳格に行われる必要がある¹⁹³。加えて、納税義務の成否における第一次的な判断義務者は納税者であることから、租税法の法文は申告納税制度¹⁹⁴における行為規範としての役割を持つ¹⁹⁵。そのため、法的安定性・予測可能性が重視され、租税法の解釈においてはまず租税法律主義に従って形式的に規定の文言を解釈し、一義的に解釈できない場合には租税平等主義による補完を行うことになろう¹⁹⁶。具体的には、「法

の立法趣旨・目的を考慮して、所得税法や個別規定の基本構造を破損しないように解釈されるべきことは当然であるといえよう」として、法令の文言と同時に趣旨も重視すべきであるとする学説もある。占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（慈学社出版、2013年）40頁。課税のタイミング論についてはあるが、同様に原文主義的アプローチを否定する見解として、「……収入金額（収益）・必要経費（費用等）という概念のみを過度に重視しすぎずに、「所得」というものの本質から考えていく必要がある。」中里・前掲注(78) 95頁。

¹⁸⁹ 最三小判平成22年3月2日（最高裁判所民事判例集64巻2号420頁）・ホステス報酬源泉徴収事件。

¹⁹⁰ 詳しくは、木山・前掲注(183) 73-131頁参照。

¹⁹¹ 以下については、五十嵐・前掲注(184) 150-152頁参照。

¹⁹² 松沢・前掲注(12) 123頁参照。

¹⁹³ 増田英敏・前掲注(178) 15頁参照。同様に厳格に法解釈が行われるべきとされるものに刑法がある。首藤・前掲注(186) 2頁以下参照。

¹⁹⁴ 国税通則法16条1項1号。

¹⁹⁵ 松沢・前掲注(12) 63頁参照。申告納税制度では納税義務の第一次的な判断義務者が納税者であるため、具体的判断基準は法定されないまでも納税者に事前に公表される必要があるとする見解がある。三木義一『現代税法と人権』（勁草書房、1992年）215頁参照。同様に、納税者の判断に資するために、「当該規定の趣旨・目的を個別的・具体的に明らかにし、それに照らして当該概念の意味を明らかにできるとの判断を先行させ、かつ、公表される立法理由の中で明示すべきである（租税立法者の説明責任）」とする見解もある。谷口・前掲注(10) 32頁。

¹⁹⁶ 松沢・前掲注(176) 19頁参照。同様の趣旨として、首藤・前掲注(186) 2頁参照。

令において用いられた用語がいかなる意味を有するかを判断するにあたっては、まず、法文自体から用語の意味が明確に解釈できるかどうかを検討することが必要であり、法文から用語の意味を明確に解釈できない場合には、立法の目的及び経緯、法を適用した結果の公平性、相当性等の実質的な事情を検討のうえ、用語の意味を解釈するのが相当である¹⁹⁷とされる。つまり、租税法の解釈においては、法的安定性・予測可能性を重視し法令の文言や文理に即して解釈を行う文理解釈を原則とするとともに¹⁹⁸、文理解釈により一義的に法令の文言や文理が解釈できない場合には、結果の妥当性を重視し法令の趣旨に即した趣旨解釈¹⁹⁹をなすことが相当とされる。

ところで、本研究の対象たる所法 59 条 1 項「その時における価額」も明文の定めがなく、具体的算定方法が明確でないためその意味・内容は解釈に委ねられる。そこで本研究では、所法 59 条 1 項「その時における価額」を規定の文言から合理的に解釈できるかについて考察を行う。

この点、判例²⁰⁰・学説²⁰¹において、所法 59 条 1 項「その時における価額」は「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立する価額²⁰²」と解されてきた。この解釈は相続税法 22 条「時価」の解釈における意味・内容と同じである。相続税法 22 条「時価」は判例²⁰³・学説²⁰⁴において「それぞれの財産の

¹⁹⁷ 東京高判平成 14 年 2 月 28 日（税務訴訟資料 252 号順号 9080）。同様の意見を示す学説として、金子宏「租税法解釈論序説」金子宏ほか 編『租税法と市場』（有斐閣、2014 年）24 頁参照。しかし、判例においては法文自体から用語の意味が明確に解釈できるかどうかを十分に検討することなく、趣旨解釈が展開されている傾向があるとされる。占部裕典「租税法における文理解釈の意味と判例の状況」日税研論集 78 号（2020 年）81 頁参照。

¹⁹⁸ 木山・前掲注(183) 78 頁参照、金子・前掲注(197) 24 頁参照。

¹⁹⁹ 川崎政司『法律学の基礎技法』（法学書院、2011 年）169 頁参照、増田英敏・前掲注(178) 16 頁参照。

²⁰⁰ 東京地判平成 11 年 11 月 30 日（税務訴訟資料 245 号 576 頁）、福岡高判平成 17 年 12 月 27 日（税務訴訟資料 255 号順号 10259）。

²⁰¹ 品川芳宣『重要租税判決の実務研究 〔第 3 版〕』（大蔵財務協会、2014 年）228 頁参照。

²⁰² 東京高判平成 26 年 4 月 23 日（税務訴訟資料 264 号順号 12461）。

²⁰³ 神戸地判昭和 53 年 12 月 13 日（税務訴訟資料 103 号 747 頁）、東京地判昭和 55 年 9 月 3 日（税務訴訟資料 114 号 618 頁）、東京高判平成 7 年 12 月 13 日（行政事件裁判例集 46 巻 12 号 1143 頁）、東京高判平成 9 年 6 月 26 日（税務訴訟資料 223 号 1178 頁）、東京高判平成 12 年 9 月 26 日（税務訴訟資料 248 号 829 頁）ほか。

²⁰⁴ 金子・前掲注(22) 734 頁参照、今本啓介「相続財産の土地評価につき裁判所の鑑定結果が合理的とされた事例」ジュリスト 1345 号（2007 年）114 頁参照。

現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合通常成立すると認められる価額²⁰⁵」、すなわち「客観的交換価値²⁰⁶」と解されてきた。そこで、所法 59 条 1 項「その時における価額」および相続税法 22 条「時価」がともに「それぞれの資産（財産）の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」と解される結果、取引相場のない株式につき同一の価額を意味するとの判断構造が採られてきた²⁰⁷。しかし、相続税法は所得税の補完税であるとしても、所得税法と相続税法では課税根拠や課税対象が異なる。それにも関わらず、「それぞれの資産（財産）の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」との解釈が一致していることを理由に、同一の価額を示すと判断してよいだろうか。

そこで、以下では第 2 章において確認した譲渡所得課税の法的構造および相続税法 22 条「時価」に係る規定を踏まえ、所法 59 条 1 項「その時における価額」と相続税法 22 条「時価」が指す価額について検討する²⁰⁸。

第2項 所得税法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈

(1) 譲渡所得課税の法的構造から導かれる解釈

第 2 章において述べた譲渡所得課税の法的構造について以下において簡潔にまとめると、所法 59 条 1 項みなし譲渡課税の規定は、総収入金額に係る所法 36 条 1 項「収入すべき金額」の別段の定めと見ることができるため、所法 33 条 3 項譲渡所得の金額の計算における総収入金額につき、原則として所法 36 条 1 項「収入すべき金額」を算入し、法人への無償譲渡等においては対価が存在せず算入すべき金額がないことから、例外として所法 59 条 1 項「その時における価額」を算入する。このことから、所法 33 条 3 項は有償譲

²⁰⁵ 神戸地判昭和 53 年 12 月 13 日（税務訴訟資料 103 号 747 頁）・前掲注(203)。

²⁰⁶ 最三小判令和 4 年 4 月 19 日（最高裁判所民事判例集 76 卷 4 号 411 頁）・タワマン事件。

²⁰⁷ 福岡高判平成 17 年 12 月 27 日（税務訴訟資料 255 号順号 10259）・前掲注(200)、東京高判平成 26 年 4 月 23 日（税務訴訟資料 264 号順号 12461）・前掲注(202)。

²⁰⁸ 品川教授は「時価あるいは価額の本質論を議論するに当たって、私は、時価とは何か、価額とは何か、という議論をする場合には、やはりそれは課税標準を測定する一つの要素に過ぎないわけですから、課税所得の算定構造をまず前提にする必要があるのではないか」として、実定法における譲渡所得の金額の計算方法を起点として所得税法上の時価につき論ずべきであるとしている。品川芳宣＝緑川正博『相続税財産評価の理論と実践』（ぎょうせい、2005 年）305 頁。

渡、無償譲渡を問わず譲渡所得の金額を定めた規定であり、所法 33 条 1 項「資産の譲渡」は有償譲渡、無償譲渡いずれをも含んだ概念であると言えることが分かった。

上記の譲渡所得課税の法的構造では、所法 59 条 1 項は総収入金額に係る所法 36 条 1 項「収入すべき金額」の別段の定め、つまり無償譲渡において収入金額を擬制する規定と位置付けることができた。そこで、所法 36 条 1 項と所法 59 条 1 項が総収入金額につき原則・例外の関係にあることに鑑みれば、所法 59 条 1 項「その時における価額」が擬制する収入金額は、原則たる所法 36 条 1 項「収入すべき金額」と言えるのではないだろうか。そして有償譲渡の場合、所法 36 条 1 項「収入すべき金額」は現実の収入金額を指すのであるから、所法 59 条 1 項「その時における価額」が擬制するのは「正常な取引事情のもとに成立すると認められる客観的な適正価格²⁰⁹」と考えられるのではないだろうか。

また、ここで無償取引の性格を検討すると、無償取引とは正常な取引においては有償取引となるところ、主観的事情によりその対価をゼロとした場合の取引であると言える。つまり、主観的事情がなければ、当然に正常な取引において成立する対価が流入する取引であると言える。そのため、所法 59 条 1 項「その時における価額」が擬制する収入金額は対価を変額させる主観的事情を排した取引において収入するであろう金額となるのではないだろうか。すなわち、主観的事情の存在しない有償譲渡において成立すべき価格である「正常な取引事情のもとに成立すると認められる客観的な適正価格²¹⁰」と考えられよう²¹¹。そして、正常な取引とは、「自由市場において市場の事情に十分通じ、かつ、特別の動機を持たない多数の売手と買手とが存在する場合に成立する²¹²」取引であるため、言い換えれば、当該価格は「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価格」となろう。

(2) 所法 36 条 2 項との同質性

加えて、同様のことが所法 36 条 2 項取得又は享受する時における価額についても言えよう。

所法 36 条 1 項は、金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合に、**「収入すべき金額」ではなく「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額」とする旨を規定する**。所法 36 条 2 項はこの「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額」につき、**「当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額」**

²⁰⁹ 神戸地判昭和 54 年 5 月 29 日（税務訴訟資料 105 号 461 頁）。

²¹⁰ 神戸地判昭和 54 年 5 月 29 日（税務訴訟資料 105 号 461 頁）・前掲注(209)。

²¹¹ 「取引（transaction）の概念は、自己以外の者との関係においてはじめて成り立つものである」とされる。金子・前掲注(27) 1098 頁。

²¹² 神戸地判昭和 59 年 4 月 25 日（税務訴訟資料 136 号 221 頁）。

と定める。つまり、所得税法は「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額」につき、取得又は享受する時における価額と定めるのみで、詳細な規定を置いていない。

「当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額」と規定する所法 36 条 2 項が、所法 36 条 1 項「収入すべき金額」と同一の条文の中に設けられていることに鑑みれば、所法 36 条 2 項取得又は享受する時における価額も、所法 36 条 1 項「収入すべき金額」と同様に考えるのではないだろうか。したがって、所法 36 条 2 項取得又は享受する時における価額も「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間において自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」と解することができ、所法 59 条 1 項「その時における価額」と同様に解することになるため、法的安定性が保たれよう。

第3項 相続税法 22 条「時価」の解釈

一方で、相続税法は 22 条において「時価」の文言を使用している。そこで、以下では相続税法における「時価」について検討する。

相続税法は、相続または遺贈により財産を取得した者に対して²¹³、当該相続または遺贈により取得した財産について²¹⁴、当該財産の価額の合計額を課税価格として²¹⁵課される税である。つまり、相続を機に人が取得した財産に対して課される租税である。

この相続税法に係る課税根拠については様々な議論があり統一的な見解はないが²¹⁶、主たるものを確認すると、富の分配説、行政・福祉政策に対する応益説、所得税の補完説など²¹⁷が挙げられる²¹⁸。富の分配説とは、不合理な資産所有の不平等を生じさせる大きな原因が相続にあると見て、財産の分配を是正する機能に根拠を求める考え方である。また、行政・福祉政策に対する応益説は、行政による相続財産移転への保証や、高齢者扶養などの福祉政策へのサービス提供の対価に根拠を求める考え方である。さらに、所得税の補完説とは、包括的所得概念の下では相続財産の取得も所得に含まれる点や、実定法上課

²¹³ 相続税法 1 条の 3。

²¹⁴ 相続税法 2 条。

²¹⁵ 相続税法 11 条の 2。

²¹⁶ 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研 23 巻 6 号（2008 年）22 頁参照。

²¹⁷ 他にも、財産はすべて社会に帰属するものと見て、財産を社会に還元させる機能に相続税の根拠を求める考え方もある。水野正一「資産課税の理論と課題」水野正一 編著『資産課税の理論と課題〔改訂版〕』（税務経理協会、2005 年）14 頁参照。

²¹⁸ 野口悠紀雄「相続税の理論的基礎」水野正一 編著『資産課税の理論と課題〔改訂版〕』（税務経理協会、2005 年）159 頁参照、水野忠恒「相続税の意義と根拠」日税研論集 61 号（2011 年）16 頁参照。

税されない保有資産の価値の増加益たるキャピタル・ゲインや帰属所得などについて死亡時に相続税を課税するという所得税を補完する機能に根拠を求める考え方である。

また、相続税には課税の対象については二種類の考え方があり、1 つは被相続人の相続財産総額に対して課す遺産税方式²¹⁹であり、もう 1 つは取得した相続財産に対して課す遺産取得税方式である。取得した相続財産の有する担税力に応じた課税ができる点や、富の分配をよりよく行える点から²²⁰、わが国では遺産取得税方式を採用している。ただし、現行の相続税計算方法は、民法に定められた法定相続分により相続財産を取得したものと仮定して算定した相続税額の総額を、実際に取得した相続財産の額で按分した税額で課税する、いわゆる法定相続分課税方式による遺産取得税方式を採っている²²¹。

上記のような計算構造を取る結果、相続税額は相続により取得した財産の価額に応じて計算されるため、相続税額の計算において財産の評価が重要となる。相続税法は相続税法 22 条において「相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価」とであると定めるが、この規定は評価時点につき詳細を規定しているに過ぎず²²²、評価方法については、地上権や定期金に関する権利などについて相続税法 23～26 条において定めるのみで、それ以外の財産については相続税法 22 条の解釈に委ねられている。

ところで、価値とは、①主観的価値、②交換価値、③使用価値²²³の 3 つに分けられるが、租税法律主義の観点に基づけば課税要件からは恣意性を排除し実定法の規定により課税すべきであるため、租税法における時価を主観的価値の意味に解することはできない²²⁴。

²¹⁹ 以下については、谷口勢津夫ほか『基礎から学べる租税法 〔第 3 版〕』（弘文堂、2022 年）203-204 頁参照。

²²⁰ 水野忠恒・前掲注(218) 18 頁参照。

²²¹ 相続税法 16 条。浅妻章如「相続税の性質とそのあり方」税研 31 巻 4 号（2015 年）24 頁参照、岩崎政明「相続税を巡る諸問題」水野正一 編著『資産課税の理論と課題 〔改訂版〕』（税務経理協会、2005 年）187 頁参照。シャープ税制においては遺産取得税方式が導入されていたが、昭和 33 年改正により法定相続分課税方式による遺産取得税方式へと改正されたが、相続財産の事後変動、連帯納付義務などの問題を抱えている。三木義一「相続税の基本原則の法的再検討」租税法研究 23 号（1995 年）12-17 頁参照。

²²² 村井正「資産税における評価」租税法研究 12 号（1984 年）4 頁参照。

²²³ 高野幸大「財産評価の現状と問題点」税研 25 巻 6 号（2010 年）52 頁参照。しかし、交換価値や使用価値の具体的算定方法として客観的交換価値や収益還元価額が挙げられるが、売却したらいくらかという仮定や、獲得できるであろう収益はいくらかという仮定を前提にしなければならないという問題がある。高野幸大「相続財産の評価と納税」租税法研究 23 号（1995 年）31 頁参照。

²²⁴ 高野幸大「相続税における財産評価の今日的課題」日税研論集 68 号（2016 年）107 頁

そこで、租税法における時価が交換価値と使用価値のいずれを指すかにつき議論があるが、使用できない資産に対する評価はゼロとなるものの、主観的要因より評価額が左右される点から使用価値も相続税法 22 条「時価」の解釈としてはなじまない²²⁵。そこで、多数説²²⁶は相続税法 22 条「時価」とは、譲渡人と譲受人が対等な立場として売買した場合において成立する価格、すなわち市場価格を意味するものとして、交換価値を指すと解している。この相続税法 22 条「時価」としての交換価値については、主観的要因による価格変動は含まれず、客観的要因による価格変動のみが考慮されるため²²⁷、利害関係者間でしか成立しない取引は想定されず、「非現実の第三者間の取引に引き直すべき²²⁸」であるとされる。したがって、相続税法 22 条「時価」とは、「それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合通常成立すると認められる価額²²⁹」、すなわち「客観的交換価値²³⁰」を意味するものと解される。また、判例²³¹においても同様の解釈がなされている。

参照。

²²⁵ 小島俊朗「相続税法における時価の概念とその経済学的考察」税大ジャーナル 7 号（2008 年）63 頁参照。反対説として、資産のもつ質的担税力を考慮に入れて評価すべきであるとする考え方や、生存権を確保するための資産については利用価格で評価すべきであるとする考え方がある。北野弘久ほか 編著『争点相続税法』（勁草書房、1995 年）193 頁以下参照。

²²⁶ 金子・前掲注(22) 734 頁参照、谷口・前掲注(219) 268 頁参照、村井正『租税法と取引法』（比較法研究センター、2003 年）191 頁参照。

²²⁷ 松岡章夫 編著『ゼミナール相続税法〔令和 3 年補訂〕』（大蔵財務協会、2021 年）954 頁参照、松田貴司 編『財産評価基本通達逐条解説〔令和 5 年版〕』（大蔵財務協会、2023 年）6-7 頁参照。同様の趣旨として、昭和 36 年 3 月固定資産評価制度調査会答申（第二評価制度改正にあたっての基本的な考え方 I 評価によって求めるべき固定資産の価格 1 正常価格）がある。自治省財政局『地方税制度資料 第 10 巻（昭和 36 年）』（自治省財政局、1968 年）219 頁参照。

²²⁸ 村井・前掲注(222) 4 頁参照。

²²⁹ 神戸地判昭和 53 年 12 月 13 日（税務訴訟資料 103 号 747 頁）・前掲注(203)。

²³⁰ 最三小判令和 4 年 4 月 19 日（最高裁判所民事判例集 76 巻 4 号 411 頁）・前掲注(206)。

²³¹ 神戸地判昭和 53 年 12 月 13 日（税務訴訟資料 103 号 747 頁）・前掲注(203)、東京地判昭和 55 年 9 月 3 日（税務訴訟資料 114 号 618 頁）・前掲注(203)、東京高判平成 7 年 12 月 13 日（行政事件裁判例集 46 巻 12 号 1143 頁）・前掲注(203)、東京高判平成 9 年 6 月 26 日（税務訴訟資料 223 号 1178 頁）・前掲注(203)、東京高判平成 12 年 9 月 26 日（税務訴訟資料 248 号 829 頁）・前掲注(203)ほか。

ところで、先述したように相続税法は時価の評価方法につき、地上権や定期金に関する権利などについて相続税法 23～26 条において定めるのみで、それ以外の財産については相続税法 22 条の解釈に委ねられている。そこで地上権等以外の財産に係る相続税法 22 条「時価」の算定は実務上、財産評価基本通達に従って行われていると言っても過言ではない²³²。この財産評価基本通達においても、「時価とは、課税時期……において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額²³³」と規定され、税務行政庁においても時価につき同様の解釈を行っていることが分かる。

しかし、通達は法源ではないため、課税要件法定主義への抵触が懸念される。そこで、以下では通達の性格について検討する。

第4項 税務通達と租税法律主義

通達とは、行政庁において「上級行政機関が下級行政機関の職務権限の行使を指揮するために発した²³⁴」命令²³⁵である。通達は行政庁における行動基準²³⁶であり、租税法においては解釈基準や執行基準としての性格を有する²³⁷。解釈基準としての通達は、税務行政庁において統一的な解釈を図ることを目的としており²³⁸、文言の意義を明らかにす

²³² 金子・前掲注(22) 734-735 頁参照、増田英敏・前掲注(40) 195 頁参照。財産評価基本通達は、財産全般に対する評価方法を定めたものであり、財産固有の性質や利用状況に応じた評価方法が定められている。そのため、財産評価基本通達は財産評価に係る評価規範としての性質を有することとなっている。これにより、納税者の申告の便に供することができ、かつ、税務行政庁による恣意的な課税を防止することができる。しかし財産評価基本通達も通達であり、裁判所や国民を拘束せず強制力を持たない。そこで、学説においては、財産評価に係る基本的事項は法令で規定するのが望ましいとされる。岩崎 政明「財産評価通達の意義と役割」ジュリスト 1004 号（1992 年）27-31 頁参照、金子・前掲注(22) 735 頁参照。

²³³ 財産評価基本通達 1(2)。

²³⁴ 最三小判令和 4 年 4 月 19 日（最高裁判所民事判例集 76 巻 4 号 411 頁）・前掲注(206)。

²³⁵ 国家行政組織法 14 条 2 項「各省大臣、各委員会及び各庁の長官は、その機関の所掌事務について、命令又は示達をするため、所管の諸機関及び職員に対し、訓令又は通達を発することができる。」

²³⁶ 加藤友佳「租税法における通達解釈と裁判規範性」税大ジャーナル 34 号（2022 年）28 頁以下参照。

²³⁷ 品川芳宣『租税法律主義と税務通達』（ぎょうせい、2003 年）38 頁参照。

²³⁸ 塩野宏『行政法 1（行政法総論）〔第 6 版〕』（有斐閣、2015 年）114 頁参照。

る解釈通達、不確定概念を明確にする補充通達、確認的に解釈を示す留意通達、法令で定める課税要件を緩和する緩和通達などに分けられる²³⁹。また、通達は法源ではないため、租税法律主義の下では裁判所や国民を拘束せず強制力を持たない。つまり、租税法律主義の要素たる課税要件法定主義からは、課税要件を法定することが要求され、通達において法から委任することは許されていない。

また、通達は課税要件法定主義だけでなく、合法性の原則にも抵触することがある。合法性の原則とは租税法律主義の内容の1つで、租税法の手続き面における厳格な執行を要求する原則であり、「課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない²⁴⁰」とする原則である²⁴¹。通達とは先述したように、租税法における税務行政庁の解釈基準・執行基準を示したものである。したがって、通達は法令に服して適用されなければならないが、法令に反して適用される通達は違法となり効力を持たない²⁴²。

しかし、行政執行上の事務負担の軽減や画一的評価による公平性の確保および一定の法的安定性・予測可能性の確保を根拠に²⁴³、膨大な通達が発出されている。これは今日の高度に発達した経済社会においては、社会経済事象が絶えざる変化と複雑化にさらされており、租税法の規定が複雑困難となることが「宿命的な傾向²⁴⁴」にあるからである。

ところで、通達は各税目ごとに発出されるが、各税目の取扱いがその税目固有の事項に適用される場合には問題とならないが、各税目間に共通性が認められる事項について税目間で異なった取扱通達が発出される場合には、納税者の法的安定性・予測可能性を著しく害する²⁴⁵。本研究が対象としている所法 59 条 1 項「その時における価額」と相続税法

²³⁹ 品川・前掲注(237) 39 頁参照。ただし、財産評価基本通達を解釈通達ではなく、財産の客観的価値を認定する認定通達であるとする見解もある。なぜなら、事実の認定は事案ごとに行われるものであり、解釈通達は一括的な取扱いを規定するものだからである。金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣、2010 年）368 頁参照。

²⁴⁰ 金子・前掲注(22) 86 頁。

²⁴¹ 大阪高判昭和 44 年 9 月 30 日（高等裁判所民事判例集 22 巻 5 号 682 頁）・スコッチライイト事件。

²⁴² 最二小判昭和 33 年 3 月 28 日（最高裁判所民事判例集 12 巻 4 号 624 頁）・パチンコ球遊器事件。

²⁴³ 東京高判平成 5 年 3 月 15 日（行政事件裁判例集 44 巻 3 号 213 頁）。北野弘久『税法学原論〔第 8 版〕』（勁草書房、2020 年）160 頁以下参照。

²⁴⁴ 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申 昭和 41 年 12 月」税制調査会編『長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明』（税制調査会、1968 年）88 頁。

²⁴⁵ 品川・前掲注(239) 237) 4 頁参照。

22 条「時価」はともに「それぞれの資産（財産）の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額、すなわち客観的交換価値」と解されるが、それぞれの税目で異なる通達が発出されている。その結果、具体的な算定方法につき異なる取扱いとなっている。つまり、所得税基本通達 59-6（令和 2 年 8 月 28 日課資 4-2 改正）は譲渡人の譲渡前の状況において所法 59 条 1 項「その時における価額」を算定する一方で、財産評価基本通達は相続人の相続後の状況において相続税法 22 条「時価」を算定するものとしている。令和 2 年 8 月 28 日改正前の所得税基本通達 59-6 は一部の規定につき譲渡人の譲渡前の状況に基づいた算定を要求するものの、それ以外については譲受人の譲渡後の状況に基づいた算定を要求するかに見えた²⁴⁶。そこで本研究の素材となる事案につき出訴がなされたのである。本件はまさに各税目間に共通性が認められる事実について税目間で異なった取扱通達が発出された事案であり、この混乱が裁判まで発展した直接的要因であると言えよう。この点、上述したように合法性の原則に鑑みれば、通達は法の下に存するのであり、法に従った解釈および執行が要求される。すなわち、対象法令に反する通達は効力を持たず、法文の文言や趣旨に反することは許されないと言え²⁴⁷、この観点から所法 59 条 1 項「その時における価額」を解釈する必要があるだろう。

第2節 動的価格概念と静的価値概念

ここまで法的構造および課税根拠から所法 59 条 1 項「その時における価額」および相続税法 22 条「時価」について検討を行ってきた。以下では、それぞれの経済的性質について検討を加え、そのことが財産評価基本通達に基づく評価額にどのような影響を与えるのか確認する。

第1項 価値と価格

相続税法は相続により取得した財産を課税の対象とするものである。一方、所得税法は一定期間における消費および純資産増加額に対して課税される²⁴⁸。つまり、課税対象となる資産の移動に着目すると、相続税は固定資産税等とともに一定時点における財産価値への課税、すなわち「ストックに対する課税²⁴⁹」であると言え、所得税は消費課税等

²⁴⁶ 詳しくは第 4 章の事例研究にて検討する。

²⁴⁷ 田中治・前掲注(43) 257 頁参照、谷口・前掲注(10) 39 頁参照。最二小判昭和 33 年 3 月 28 日（最高裁判所民事判例集 12 巻 4 号 624 頁）・前掲注(242)・パチンコ球遊器事件。

²⁴⁸ 中里・前掲注(78) 41 頁参照。

²⁴⁹ 中里実「租税法におけるストックとフローの関係」ジュリスト 1410 号（2010 年）19

とともに資産の移動により生じる所得等への課税、すなわち「フローに対する課税²⁵⁰」であると言える。

これに鑑みると、相続税法 22 条「時価」は相続または贈与により財産を取得した者につき取得時点において生じた客観的な価値、つまり一時点における静的価値概念と言える。一方で、所得税法の譲渡所得は包括的所得概念から理論的に導き出される二時点における客観的価値の差額ではなく、実定法上では所法 33 条 3 項において、取得時と譲渡時における対価の差額から譲渡費用を控除した額として規定されている。したがって、所得税法における時価は、実現主義の要請により売り手と買い手の存在を前提とした私法上の取引価格に基づき算定される動的価格概念であると言える²⁵¹。

ところで、価格とは「売り手と買い手の間で決定された値段²⁵²」であり、価値は対象から「創出される経済的便益²⁵³」であるとされる。すなわち、価格は当事者間で成立した一価であるのに対し、価値は当事者の置かれている状況により変化する多価となる。

この定義に従えば、所法 59 条 1 項「その時における価額」は価格であるのに対し、相続税法 22 条「時価」は価値となる。これを前述の文言に当てはめれば、所法 59 条 1 項「その時における価額」は「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価格」、すなわち「客観的交換価値に基づく正常な取引価格」となる一方で、相続税法 22 条「時価」は「それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」、すなわち「客観的交換価値」と言えよう。なお、「客観的交換価値に基づく正常な取引価格」は譲渡人および譲受人における客観的交換価値を前提として正常な取引において成立する理論上の取引価格であり、主観的要素も含めて当事者間で実際に成立する現実の取引価格である実勢価格²⁵⁴とは異なる。

頁。

²⁵⁰ 中里・前掲注(249) 19 頁。

²⁵¹ 同様の見解として「相続税評価額は、贈与又は相続により取得した取引相場の（ない。筆者加筆。）株式について取得した時点での静態的な評価額であるが、所得税や法人税が対象とする譲渡取引等における価額は、単に所有株数の割合に応じた事業経営力に対する影響力の程度だけでなく、他の種々の要素によって決定されてくるといえる」がある。藤曲武美「所得税法における財産評価の今日的問題」日税研論集 68 号（2016 年）92 頁。

²⁵² 日本公認会計士協会 経営研究調査会研究報告第 32 号「企業価値評価ガイドライン」2013 年 7 月 3 日改正、3 頁。

²⁵³ 日本公認会計士協会 経営研究調査会研究報告第 32 号「企業価値評価ガイドライン」2013 年 7 月 3 日改正、3 頁。

²⁵⁴ 高野・前掲注(224) 107 頁参照。

このことが具体的に何を意味するのか、以下において土地と取引相場のない株式を例にとり検討を行う。なお、本稿ではここまで価値と価格について特段の使い分けを行ってこなかったが、これ以降は明確に使い分けるものとする。

第2項 財産評価基本通達における土地および取引相場のない株式の評価方法

(1) 財産評価基本通達における土地の評価方法

土地に係る時価の評価方法は相続税法に規定がないため、実務上は財産評価基本通達に従って評価することとなる。財産評価基本通達では土地を地目ごとに評価方法を定めており²⁵⁵、例えば宅地の場合には、市街地的形態を形成する地域にある宅地は路線価方式、それ以外の宅地については倍率方式により評価するものとしている²⁵⁶。ここで、路線価方式とはその宅地の面する路線に付された路線価を基として計算した金額によって評価する方法²⁵⁷を言い、倍率方式とは固定資産税評価額に一定の倍率を乗じて計算した金額によって評価する方法²⁵⁸を言う。

このように財産評価基本通達は、土地の地目ごとに評価方法を定める。言い換えれば、土地の地目が同一であれば同一の評価方法を採用するため、財産評価基本通達に従って算定された土地の時価は誰にとっても同一の金額となる。したがって、土地の譲渡は一の土地が譲渡人から譲受人へ移転するのであり、当然に地目が同一であるため、譲渡人・譲受人のいずれにおいても同価値となる。そして、譲渡人・譲受人のいずれにおいても同価値となる土地を譲渡する場合には、そこにおいて成立する正常な取引価格も当然に同額となるろう。

そのため、土地の譲渡においては、相続税法 22 条「時価」たる「客観的交換価値」と、所法 59 条 1 項「その時における価額」たる「客観的交換価値に基づく正常な取引価格」は同額となると言えよう。土地に係る時価が争われた判決²⁵⁹においても、同義の「自由

²⁵⁵ 財産評価基本通達 7（土地の評価上の区分）本文「土地の価額は、次に掲げる地目の別に評価する。」

²⁵⁶ 財産評価基本通達 11（評価の方式）「宅地の評価は、原則として、次に掲げる区分に従い、それぞれ次に掲げる方式によって行う。

（1） 市街地的形態を形成する地域にある宅地 路線価方式

（2） （1）以外の宅地 倍率方式」

²⁵⁷ 財産評価基本通達 13～20－7。

²⁵⁸ 財産評価基本通達 21～21－2。

²⁵⁹ 名古屋高判昭和 50 年 11 月 17 日（税務訴訟資料 83 号 502 頁）、神戸地判昭和 54 年 5 月 29 日（税務訴訟資料 105 号 461 頁）・前掲注(209)、神戸地判昭和 59 年 4 月 25 日（税務訴訟資料 136 号 221 頁）・前掲注(212)。

市場において、市場の事情に十分に通じ、かつ、特別の動機をもたない多数の売り手と買い手が存在する場合に成立すると認められる価額」と判示した上で、相続税法 22 条「時価」の金額をそのまま所法 59 条 1 項「その時における価額」の金額として採用している。

(2) 財産評価基本通達における取引相場のない株式の評価方法

では、取引相場のない株式の場合にはどうなるのであろうか。財産評価基本通達は 178～189-7 においてその評価方法を定める。そこでは、発行会社の資産の内容、収益ないし配当の状況等を反映させ、実情に即した合理的な評価方法が採用されている。

財産評価基本通達では、上場会社に匹敵するような大会社の株式は、上場会社の株式の評価とも均衡を図ることが合理的であるとして²⁶⁰、原則として類似業種比準方式により評価することとしている²⁶¹。また、個人企業と同程度の小会社の株式は、個人企業者の財産評価との均衡を図ることが合理的であるとして、原則として純資産価額方式により評価することとしている²⁶²。大会社と小会社との中間にある中会社の株式については、大会社と小会社の評価方式の併用方式により評価することとしている²⁶³。

一方で、経営への影響の少ない非支配株主が所有する株式については、実質的には配当を期待しうるだけであるとして、評価手続の簡便性をも考慮して、原則的評価方法である類似業種比準方式、純資産価額方式およびその折衷方式ではなく、特例的評価方法である配当還元方式により評価することとしている²⁶⁴。

したがって、株主が支配株主たる同族株主等である場合には原則的評価方法である類似業種比準方式、純資産価額方式またはその折衷方式により評価することとなるが、株主が非支配株主たる同族株主以外の株主等である場合には特例的評価方法である配当還元方式により評価することとなる。すなわち、株主の保有する議決権割合によって評価方法が異なることとなり、当然にその結果導き出される評価額も異なることとなる。そして、相続税法 22 条は「時価」の評価時点につき「当該財産の取得時」と定める。あわせて相続税法が相続により取得した財産に課税することも鑑みれば、議決権割合は相続人の相続後において判定される。つまり、取引相場のない株式に係る相続税法 22 条「時価」は、相続人の相続後における議決権割合により相続人が同族株主等に該当する場合には、原則的評価方法である類似業種比準方式、純資産価額方式およびその折衷方式による評価額とな

²⁶⁰ 以下については、渡邊定義ほか『税務担当者と実務家のための相続税・贈与税体系財産評価』（大蔵財務協会、2021 年）558 頁参照。

²⁶¹ 財産評価基本通達 179～184。

²⁶² 財産評価基本通達 179、財産評価基本通達 185～186-3。

²⁶³ 財産評価基本通達 179。

²⁶⁴ 財産評価基本通達 188～188-2。

り、同族株主以外の株主等に該当する場合には、特例的評価方法である配当還元方式による評価額となる。

すなわち、相続税法は相続税法 22 条「時価」を「それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額、すなわち客観的交換価値」と解し、主観的事情による価値の変動を排除しながらも、それを完遂してはいないと言えよう。つまり、相続税法は相続税法 22 条「時価」の評価にあたり主観的事情の排除を原則としながらも、取引相場のない株式の評価においては相続人の立場を斟酌してその評価額を求めることとしている²⁶⁵。このことは「取引相場のない株式については、時価の定義にある「不特定多数の当事者間」という言葉は、「株式取得者と同様の状況にある」という言葉を補って理解されるべきである²⁶⁶」と言い換えることもできよう。このように取引相場のない株式にかかる相続税法 22 条「時価」は、相続人の主観的立場を斟酌しており、多価とならざるを得ない²⁶⁷。

しかし、保有する株式の議決権割合が異なる株主間で取引を行った場合であっても正常な取引において成立する価格はどこか一価に収束するはずである。すなわち、保有する議決権割合が異なるからと言って、当事者間で取引価格が異なることはなく、「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価格」に収束する。それは、すなわち「客観的交換価値に基づく正常な取引価格」と言えよう。この場合、当事者は対等な立場であり自由な取引が行えるため、譲渡人・譲受人いずれかの影響のみを受けることはなく、譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値のいずれかの価値に偏重することもない。つまり、「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の 1:1 の加重平均値」に価格は収束するのではないだろうか。

以下では、このことを会社法の譲渡制限株式に係る株式売価格決定の申立てにおける決定を通じて、確認する。

²⁶⁵ 村井・前掲注(226) 192-193 頁参照。

²⁶⁶ 渋谷雅弘「相続税における財産評価の法的問題」碓井光明ほか 編『公法学の法と政策 上巻』(有斐閣、2000 年) 701 頁。

²⁶⁷ 同様の事例として、宅地における不合理分割がある。分割後の宅地部分のみで利用するか、他の部分と合わせて利用するかにより、その価値が異なる。渋谷・前掲注(266) 704-707 頁参照。

第3項 会社法における譲渡制限株式に係る売買価格

取引相場のない株式とは、「上場株式」および「気配相場等のある株式」以外の株式を言うが、似た性質の株式に譲渡制限株式がある。譲渡制限株式とは、譲渡にあたり株式会社の承認を要する株式²⁶⁸をいい、譲渡制限株式はすべて取引相場のない株式に含まれる。

この譲渡制限株式の譲渡につき発行会社たる株式会社が当該譲渡を承認しない場合には、譲渡しようとする株主又は株式取得者（以下、あわせて「譲渡等承認請求者」という。）は、当該株式会社に對し、当該株式会社または指定買取人が当該譲渡制限株式を買い取することを請求することができる²⁶⁹。このときにおける譲渡価格については、譲渡等承認請求者と当該株式会社または指定買取人との協議によって定めるが²⁷⁰、裁判所に対し売買価格の決定の申立てをすることもできる²⁷¹。この株式売買価格決定の申立てに基

²⁶⁸ 会社法 107 条 1 項 1 号「株式会社は、その発行する全部の株式の内容として次に掲げる事項を定めることができる。

1 号 譲渡による当該株式の取得について当該株式会社の承認を要すること。」

²⁶⁹ 会社法 138 条 1 号ハ・2 号ハ「次の各号に掲げる請求（以下この款において「譲渡等承認請求」という。）は、当該各号に定める事項を明らかにしてしなければならない。

1 号 第 136 条の規定による請求 次に掲げる事項

ハ 株式会社が第 136 条の承認をしない旨の決定をする場合において、当該株式会社又は第 140 条第 4 項に規定する指定買取人がイの譲渡制限株式を買い取することを請求するときは、その旨

2 号 前条第 1 項の規定による請求 次に掲げる事項

ハ 株式会社が前条第 1 項の承認をしない旨の決定をする場合において、当該株式会社又は第 140 条第四項に規定する指定買取人がイの譲渡制限株式を買い取することを請求するときは、その旨」

²⁷⁰ 会社法 144 条 1 項 7 項

「1 項 第 141 条第 1 項の規定による通知があった場合には、第 140 条第 1 項第 2 号の対象株式の売買価格は、株式会社と譲渡等承認請求者との協議によって定める。

7 項 前各項の規定は、第 142 条第 1 項の規定による通知があった場合について準用する。この場合において、第 1 項中「第 140 条第 1 項第 2 号」とあるのは「第 142 条第 1 項第 2 号」と、「株式会社」とあるのは「指定買取人」と、第 2 項中「株式会社」とあるのは「指定買取人」と、第 4 項及び第 5 項中「第 140 条第 1 項第 2 号」とあるのは「第 142 条第 1 項第 2 号」と、前項中「第 141 条第 2 項」とあるのは「第百 142 条第 2 項」と、「第 140 条第 1 項第 2 号」とあるのは「同条第 1 項第 2 号」と、「株式会社」とあるのは「指定買取人」と読み替えるものとする。」

²⁷¹ 会社法 144 条 2 項「株式会社又は譲渡等承認請求者は、第 141 条第 1 項の規定による通知があった日から 20 日以内に、裁判所に対し、売買価格の決定の申立てをすることが

づき裁判所が定める価額をもって当該譲渡における売買価格とするが、この価格につき会社法は具体的な明文上の規定を持たない。そのため、裁判所の裁量に委ねられることとなる²⁷²。

以下では、譲渡制限株式の買取請求における売買価格決定の申立てに係る決定のうち、譲渡等承認請求者と当該株式会社または指定買取人の立場が異なる近年の事例についてどのような決定がなされたのかを確認する。なお、譲渡等承認請求者と当該株式会社または指定買取人の立場が同じである事例においては、それぞれにおける価値と売買価格は同一の金額となるため省略している。

(1) 札幌高決平成 17 年 4 月 26 日²⁷³

本件は、株式譲渡制限会社である X 株式会社（申立人、抗告人。以下、「X 社」という。）が、X 社株式 1 万 500 株（以下、「本件株式」という。）につき、Y（相手方。以下、「Y」という。）から譲渡承認請求および買取人指定請求を受けたことにより、売買価格決定の申立てを行った事案である。なお、X 社代表取締役は、同族関係者および X 社代表取締役が発行済株式総数の 94%を保有する合資会社 A を通じて、X 社の発行済株式総数の約 54.4%を保有しており、経営権を有している。また、Y は発行済株式総数の 6.56%を保有するのみであり、非支配・少数株主に該当する。

本決定では、買い手である X 社の立場からは、本件株式の価格につき、「本件株式の取得により配当を免れた利益を内部に留保し得るだけでなく、これを活用して更なる利益を直接に受けることもできるのであるから、収益方式を基準として本件株式の価格を評価するのが合理的」とであると判示した。他方で、売り手である Y の立場からは、「配当利益と万が一抗告人が清算段階に至った場合には残余財産の分配を受け得るにすぎないから、配当還元法による配当方式と純資産方式の中間値を採用するのが相当である」と判示した。その上で、「買い手の立場からの評価と売り手の立場からの評価のいずれかを重視するのが相当であるといえるような事情が見当たらないことからすれば、本件株式については、原決定のとおり、上記の各方式による算定額を「配当方式：純資産方式：収益方式＝0.25：0.25：0.5」の割合で組み合わせる併用方式によりその価格を定めるべき」として、原決定²⁷⁴の「売主と買主を双方対等の立場にあることを前提として、売主の立場からの相当な評価方式と買主の立場からの評価方式を 1 対 1 で評価価格に反映させるのが相当である」とする説示を支持した。つまり、本件株式における売買価格は、非支配株主たる売

できる。」

²⁷² 最一小決昭和 48 年 3 月 1 日（最高裁判所民事判例集 27 卷 2 号 161 頁）。

²⁷³ 判例タイムズ 1216 号 272 頁。

²⁷⁴ 札幌地決平成 16 年 4 月 12 日（LEX/DB 文献番号 28111890）。

り手Yにおける価値と、支配株主たる買い手X社における価値の1:1の加重平均値であると判示した。

(2) 広島地決平成21年4月22日²⁷⁵

本件は、有限会社X₁および株式会社X₂（相手方＝申立人。以下、あわせて「X社ら」という。）がAらから譲り受けたY₁株式会社の株式（以下、「本件株式」という。）につき、譲渡を承認せずY₁社（申立人＝相手方。以下、「Y₁社」という。）およびY₁社の代表取締役Y₂（申立人＝相手方。以下、Y₁社と合わせて「Yら」という。）が本件株式を買い取る旨をX社らに通知したところ、X社らおよびYらがそれぞれ売買価格決定の申立てを行った事案である。なお、Y₁社は発行済株式総数240万株の全株式譲渡制限会社であり、X社らが保有するY₁社株式の議決権割合は26.17%であり、支配株主には該当しない。

本判決では、売り手であるX社らの立場からは、本件株式の価格につき「Y₁社は清算等を予定しておらず、他方で、X社らが経営支配力を有していないのであるから、株主であるX社らが当分の間、残余財産の分配を受けることは困難であることからすれば、売り手の立場から最も合理的な評価方式は、配当還元方式によることとなる」と判示した。他方で、買い手であるYらの立場からは、「本件株式の買い手はY₁社、Y₂自身であり、継続企業の動的価値を現す最も理論的な方法であるDCF方式によらざるを得ないものと解される」と判示した。その上で、「売主の立場と買主の立場を総合的に勘案するためには、売主と買主を双方対象の立場にあることを前提として、売主の立場からの相当な評価方式と買主の立場からの評価方式を1対1で評価価格に反映させるのが相当である。そうすると、本件では、DCF方式とゴードン・モデル方式（配当還元方式。筆者加筆。）を1:1で折衷する方式をとるべきこととなる」と説示した。つまり、本件株式における売買価格は、非支配株主たる売り手X社らにおける価値と、支配株主たる買い手Yらにおける価値の1:1の加重平均値であると判示した。

(3) 東京地決平成26年9月26日²⁷⁶

本件は、株式譲渡制限会社であるA株式会社（以下、「A社」という。）の株式それぞれ15万株（以下、あわせて「本件株式」という。）の譲渡につき、譲渡承認請求権者であるX₁および株式会社X₂社（申立人ら＝相手方ら。以下、あわせて「Xら」という。）並びに指定買取人である法人Y（相手方＝申立人。以下、「法人Y」という。）が、売買価格決定の申立てを行った事案である。なお、A社の発行済株式総数は123万株（自己株式数1,000株）であり、Xらの議決権比率は24.4%であり、非支配・少数株主である。また、

²⁷⁵ 金融・商事判例1320号49頁。

²⁷⁶ 金融・商事判例1463号44頁。

A社代表取締役およびその同族関係者の議決権比率は 57.0%であり、支配株主に該当する。

本決定では買い手である法人Yは指定買取人であり、その経営陣および支配株主から資料の提供を受けているため、「支配株主の保有する株式についての評価方式を適用するのが相当である」として「本件株式の価格は、継続企業としての価値を求める収益方式の一つであるDCF法と、企業の静的価値を求める純資産法を併用し、各方式によって算出された価格を 0.5 対 0.5 の割合で加重平均して求めた価格とするのが相当である」と判示した。また、売り手であるXらは保有する株式の議決権比率は合計 24.4%であり、支配株主とは認められないものの単なる一般株主ともいえず、支配株主と一般株主の中間的な立場に位置する株主と認められるとして、「売主の立場からする本件株式の評価方式は、一般株主が保有する株式の評価に適切な評価方法である配当還元法とともに、上記買主の立場からする本件株式の評価方式であるDCF法及び純資産法を併用すべきであり、各方式によって算出された価格を、配当還元法 0.6、DCF法 0.2、純資産法 0.2 の割合で加重平均して求めた価格をもって本件株式の価格とするのが相当である」と判示した。その上で、「売主の立場と買主の立場のうち、一方の立場にのみ重点を置くことになれば、相手方を不当に利し、あるいは害することにつながりかねないことから、売主と買主の双方が対等の立場にあることを前提とすべきであり、本件では、売主の立場からの相当な評価方式と買主の立場からの評価方式を 1 対 1 で反映させ、DCF法 0.35、純資産法 0.35、配当還元法 0.3 の割合で加重平均して求めた価格をもって本件株式の価格とするのが相当である」と判示した。つまり、本件株式における売買価格は、非支配株主たる売り手Xらにおける価値と、支配株主たる買い手法人Yにおける価値の 1:1 の加重平均値であると判示した。

(4) 会社法における譲渡制限株式に係る売買価格

ここまで見てきたように、譲渡制限株式の譲渡に係る売買価格決定において売り手と買い手の立場が異なる場合には、売り手の立場における価値と買い手の立場における価値をそれぞれ算定した上で売買価格を決定している。その際には実際の取引とは異なり、売り手と買い手のいずれかに利することのないように、双方が対等の立場にあることを前提として、売り手の立場からの評価方式と買い手の立場からの評価方式を 1:1 で評価価格に反映させるのが相当であると判示している。つまり、譲渡制限株式の譲渡に係る売買価格決定における売買価格は「売り手の立場における価値と買い手の立場における価値を 1:1 で加重平均して算定した価格」に決定されている。したがって、譲渡制限株式と同様の性格を持つ取引相場のない株式の譲渡においても、対等な立場にある売り手と買い手の間において成立する「正常な取引事情のもとに成立すると認められる客観的な適正価格

²⁷⁷」は、「客観的交換価値に基づく正常な取引価格」、すなわち「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値を 1：1 で加重平均して算定した価格」となると言えるのではないだろうか。

第4項 所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈と負担公平の原則

第 1 章において、シャープ勧告をうけて昭和 25 年にみなし譲渡課税の規定²⁷⁸が創設されたことを確認した。包括的所得概念に依拠するシャープ勧告は課税の公平を期すために、保有資産の価値の増加益が担税力を有するものとして、みなし譲渡課税を提言した。すなわち、有償譲渡であっても無償譲渡であっても保有資産の価値の増加益がすでに発生していることに違いはなく、無償譲渡につき有償譲渡と同様の取扱いとすることを勧告した。

実定法の規定は譲渡所得の金額の計算上、所法 36 条 1 項により有償譲渡については「収入すべき金額」を起点としている。一方で、法人への無償譲渡等については所法 59 条 1 項により「その時における価額」を起点としている。有償譲渡における取引価格が時価と多少相違するとしても時価と大きく乖離が生じることはないのであり、その点で無償譲渡についても所法 59 条 1 項「その時における価額」を譲渡所得の金額の計算の起点とすることで、有償譲渡と無償譲渡において同様に課税し、税負担の公平性を図っていると言える²⁷⁹。

しかし、ここまで見てきたように、取引相場のない株式に係る価値は、その株式を保有する株主の議決権割合に依存する。このことから所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈たる「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価格、すなわち、客観的交換価値に基づく正常な取引価格」と、相続税法 22 条「時価」の解釈たる「それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額、すなわち、客観的交換価値」とは異なる金額となることが分かった。では、「客観的交換価値に基づく正常な取引価格」と「客観的交換価値」が異なる状況下において、有償譲渡と無償譲渡の税負担の公平性は保たれるのであろうか。

²⁷⁷ 神戸地判昭和 54 年 5 月 29 日（税務訴訟資料 105 号 461 頁）・前掲注(209)。

²⁷⁸ 旧所法 5 条の 2（昭和 25 年法律第 71 号）。

²⁷⁹ 最一小判昭和 43 年 10 月 31 日（最高裁判所裁判集民事 92 号 797 頁）・前掲注(84)・榎本家事件はこの点につき、「所得資産を時価で売却してその代金を贈与した場合などとの釣合いからするも、また無償や低額の対価による譲渡にかこつけて資産の譲渡所得課税を回避しようとする傾向を防止するうえからするも、課税の公平負担を期するため妥当なものというべき」とであると判示している。

一般に、有償譲渡における取引価格は譲渡人と譲受人の間でそれぞれの下にある事情を勘案し、合意を形成して成立する。この有償譲渡における価格は、譲渡人と譲受人の立場が対等でなかったとしても、「客観的交換価値に基づく正常な取引価格」の具体的算定方法である「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の1:1の加重平均値」に近似した価格となろう²⁸⁰。一方、所法59条1項「その時における価額」を「客観的交換価値に基づく正常な取引価格」と解し、「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の1:1の加重平均値」をその具体的算定方法であると解すれば、無償譲渡においても「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の1:1の加重平均値」による譲渡が擬制される。

したがって、上記のように解すれば譲渡所得の金額の計算の起点につき、有償譲渡の場合には「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の1:1の加重平均値」に近似した価格となり、無償譲渡の場合には「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の1:1の加重平均値」となる。つまり、所法59条1項「その時における価額」につき、「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価格、すなわち、客観的交換価値に基づく正常な取引価格」と解釈し、その具体的算定方法を「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の1:1の加重平均値」とした場合には、税負担の公平性が担保される可言えよう。

一方、所法59条1項「その時における価額」を「客観的交換価値」と解釈すれば、譲渡所得の金額の計算の起点につき、有償譲渡の場合には「客観的交換価値に基づく正常な取引価格」となるものの、無償譲渡の場合には「客観的交換価値」となる。しがたって、「客観的交換価値に基づく正常な取引価格」と「客観的交換価値」が大きく乖離するときには税負担の公平性が保たれないこととなろう。

第3節 小括

租税法律主義からはその内容として課税要件法定主義および課税要件明確主義が要求される。また、一義的に解することのできない法令の文言については、原則として文理解釈に拠るべきであり、まず法令の文言から解釈を行い、それが能わないときは趣旨等を含めて検討を行うべきであるとされる。加えて、合法性の原則の下、法源でない通達については法令に従った解釈および執行が要求される。

²⁸⁰ 「客観的交換価値に基づく正常な取引価格」と大きく乖離した価格により有償譲渡が行われる場合もあるが、その場合は低額譲渡としてみなし譲渡課税の対象となろう。

そこで第3章では、課税根拠や第2章で検討した法的構造を踏まえて、所法59条1項「その時における価額」および、所法59条1項「その時における価額」と同様の意味・内容を指すとされることの多い相続税法22条「時価」について、その解釈を再検討した。

第2章において見たように、所法59条1項「その時における価額」は所法36条1項総収入金額に係る別段の定めであることから、所法36条1項と所法59条1項は原則・例外の関係にあると言える。所法36条1項「収入すべき金額」が現実の収入金額を指すこともあわせて鑑みると、所法59条1項「その時における価額」が擬制するのは「正常な取引事情のもとに成立すると認められる客観的な適正価格」、言い換えれば「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価格」と考えられよう。一方で、相続税法は相続により財産を取得した者つき、相続により取得した財産に対して課税する。そのため、相続税法22条「時価」は相続により財産を取得した者につき相続時点において生じた客観的な価値であると言え、譲渡人と譲受人が対等な立場として売買した場合において成立する価格、言い換えれば「それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」と考えられよう。

ところで、価格とは「売り手と買い手の間で決定された値段」であり、価値は対象から「創出される経済的便益」であることを鑑みると、価格は当事者間で成立した一価となり、価値は当事者の置かれている状況により変化する多価となる。所得税法が所法33条3項において取得時と譲渡時における対価の差額から譲渡費用を控除した残額に対して課税する一方で、相続税法は相続により財産を取得した者につき取得時点において生じた客観的価値に対して課税する。これに鑑みると、所法59条1項「その時における価額」は売り手と買い手の存在を前提とした私法上の取引価格に基づいて算定される動的価格概念であると言え、相続税法22条「時価」は相続時点における静的価値概念であると言えよう。つまり、所法59条1項「その時における価額」は「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価格」、すなわち「客観的交換価値に基づく正常な取引価格」と解釈できる。一方で、相続税法22条「時価」は「それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」、すなわち「客観的交換価値」と解釈できる。

ところで、財産評価基本通達178～189-7において取引相場のない株式の評価方法を規定している。財産評価基本通達では株主の立場が同族株主であるか、同族株主以外の株主等であるかにより、評価方法を変えている。そのため取引相場のない株式に係る相続税法22条「時価」の解釈たる「客観的交換価値」は相続人の状況により変動する多価となる。一方で、譲渡人と譲受人の立場が異なっていたとしても、その間に成立する正常な取引価格は一価に収束するはずである。つまり、「客観的交換価値」が異なっていたとしても、「客観的交換価値に基づく正常な取引価格」に収束すると言えよう。そして、「客観

的交換価値に基づく正常な取引価格」とは譲渡人・譲受人のいずれかの影響のみを受けることはないため、「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の1：1の加重平均値」となるのではないだろうか。なお、会社法における譲渡制限株式に係る売買価格決定においても、同様の価格決定がなされている。

第4章では、取引相場のない株式に係る所法59条1項「その時における価額」の解釈および具体的算定方法につき争われた東京高判令和3年5月20日差戻控訴審²⁸¹を素材とし、本判決において採用された判断構造を確認するとともに、上記試論の「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価格、すなわち、客観的交換価値に基づく正常な取引価格」との解釈および、「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の1：1の加重平均値」との具体的算定方法についても検討を行う。

²⁸¹ 税務訴訟資料 271 号順号 13564・前掲注(1)。

第4章 事例研究：東京高判令和3年5月20日差戻控訴審²⁸²

第3章において、譲渡所得課税の法的構造を踏まえて所法59条1項「その時における価額」の解釈および具体的算定方法を再検討し、「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価格、すなわち、客観的交換価値に基づく正常な取引価格」との解釈および、「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の1:1の加重平均値」との具体的算定方法を試論として導き出した。

そこで本章では、取引相場のない株式に係る所法59条1項「その時における価額」の解釈および具体的算定方法につき争われた東京高判令和3年5月20日差戻控訴審²⁸³を素材とし、本判決において採用された判断構造を確認するとともに、上記試論の「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価格、すなわち、客観的交換価値に基づく正常な取引価格」との解釈および、「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の1:1の加重平均値」との具体的算定方法についても検討を行う。

第1節 事案の概要

第1項 裁判の経緯

(1) 事案の概要

A株式会社（以下、「A社」という。）の代表取締役であったBは、平成19年8月1日、有限会社C（以下、「C社」という。）に対し、所有していたA社の株式のうち72万5,000株（以下、「本件株式」という。）を、1株当たり75円、合計5,437万5,000円にて譲渡した（以下、「本件株式譲渡」という。）。その後Bは、平成19年12月26日に死亡したため、Bの相続人であるXら（原告・控訴人・被上告人・控訴人。以下、「Xら」という。）

²⁸² 税務訴訟資料 271号順号 13564・前掲注(1)。本判決を扱った評釈として、大淵博義「所得税法59条1項「その時における価額」と時価二元論 差戻控訴審判決の疑問点の検証」税務弘報69巻12号（2021年）129-139頁、渡辺充「取引相場のない株式の時価：タキゲン事件差戻審判決」税理64巻12号（2021年）158-166頁、長谷川敏也「自社株低額譲渡事件（タキゲン事件）に見る所得税法上の時価」新・判例解説 watch：速報判例解説（法学セミナー増刊）32号（2023年）241-244頁などがある。

²⁸³ 税務訴訟資料 271号順号 13564・前掲注(1)。

は、Bの本件株式譲渡に係る譲渡所得の収入金額につき、その代金額と同額の1株当たり75円、合計5,437万5,000円として申告した。

これに対し所轄税務署長は、本件株式譲渡時における本件株式の価額は類似業種比準方式により算定した1株当たり2,990円、合計21億6,775万円であり、本件株式譲渡は法人への低額譲渡にあたるとして、Bの平成19年分の所得税に係る各更正処分および過少申告加算税の各賦課決定処分をなした（その後、Xらの異議申立てを受け、類似業種の選定の誤りにより、本件株式の価額は1株当たり2,505円、合計18億1,612万5,000円であるとして、上記の各更正処分および各賦課決定処分の一部を取り消す旨の決定がなされた）。そこで、Xらは国（被告・被控訴人・上告人・被控訴人。以下、「Y」という。）を相手方として、上記各更正処分等の取消しを求めて出訴した。

なお、A社は金属製品および消防器材の製造および販売等を業とする資本金4億6,000万円の株式会社であり、本件株式譲渡直前の事業年度である平成19年1月期の売上金額は約236億5,000万円、平成19年1月時点の従業員数は449人であり、財産評価基本通達178にいう大会社に該当する。また、A社は定款において株式の譲渡につき取締役会の承認を要する旨が定められており、その株式は所得税基本通達23～35 共9(4)「取引相場のない株式」に該当し、(二)「純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額」により算定する。

本件株式譲渡の直前におけるA社の株主構成（発行済株式総数に占める割合）は、Bが15.88%、Bの親族ら（以下、「B親族ら」という。）が6.91%、D社が24.18%、A社研究会持株会が24.03%、A社従業員持株会が25.16%、その他の個人株主が3.84%であった。また、本件株式譲渡により、A社の株主構成（発行済株式総数に占める割合）は、Bが8.00%、B親族らが6.91%、C社が7.88%、D社が24.18%、A社研究会持株会が24.03%、A社従業員持株会が25.16%、その他の個人株主が3.84%となった。

図表2：本件株式譲渡前後における株主構成

本件株式譲渡前				本件株式譲渡後			
			割合				割合
BおよびB親族ら	計		22.79%	BおよびB親族ら	計		14.91%
(B			15.88%)	(B			8.00%)
(B親族ら	計		6.91%)	(B親族ら	計		6.91%)
D社			24.18%	C社			7.88%
A社研究会持株会			24.03%	D社			24.18%
A社従業員持株会			25.16%	A社研究会持株会			24.03%
その他の個人株主	計		3.84%	A社従業員持株会			25.16%
				その他の個人株主	計		3.84%

（判決文を基に筆者作成）

本件の争点は、本件株式譲渡に係る所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈であり、具体的には所法 59 条 1 項「その時における価額」を算定する場合において財産評価基本通達を準用するにあたり、財産評価基本通達 188(2)～(4)の各規定中の「株式取得後」を「株式譲渡前」と、「取得した株式」を「譲渡した株式」と、「議決権の数」を「当該株式の譲渡直前の議決権の数」とそれぞれ読み替えるか否かおよび（争点①）、本件株式譲渡における譲渡代金額をもって時価といえるか（争点②）である。なお、争点②については本研究の対象範囲から外れるため、検討外とする。

(2) 下級審の判断

(i) 第 1 審（東京地判平成 29 年 8 月 30 日²⁸⁴）

第 1 審は所法 59 条 1 項「その時における価額」が「当該譲渡の時における当該資産の客観的交換価値」であることを判示した上で、所得税基本通達 59-6 が財産評価基本通達を準用するにあたり 4 条件を定める根拠を検討した。

相続税や贈与税は相続や贈与による財産の移転があった場合にその財産の価額を課税価格としてその財産を取得した者に課される税であり、財産評価基本通達は相続税や贈与税の課税価格の計算の基礎となる財産の評価に関する基本的な取扱いを定めたものである。そして、昭和 47 年判決、昭和 50 年判決を引用し、譲渡所得課税の趣旨は清算課税説であると判示し、財産評価基本通達を本来的に活用する場合と、譲渡所得の収入金額の計算とは適用場面が異なることから、所得税基本通達 59-6 が財産評価基本通達を準用する際には 4 条件により修正が必要となる点を説示する。その上で清算課税説から、譲渡所得の基因となる資産の価額は譲受人の譲渡後の価値ではなく、譲渡人の譲渡前における価値により評価するのが妥当であるとして、財産評価基本通達 188(1)～(4)を読み替えるのが相当であると説示し、X の請求を棄却した。

(ii) 控訴審（東京高判平成 30 年 7 月 19 日²⁸⁵）

控訴審は、所法 59 条 1 項「その時における価額」とは、「当該譲渡の時における当該資産の客観的交換価値、すなわち不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額（時価）」を意味するものと判示した上で、所得税基本通達 59-6

²⁸⁴ 税務訴訟資料 267 号順号 13045。第 1 審を扱った評釈として、品川芳宣「個人が法人に非上場株式を譲渡した場合の当該株式の価額（配当還元価額適用の可否）」TKC 税研情報 27 巻 1 号（2018 年）26-38 頁などがある。

²⁸⁵ 税務訴訟資料 268 号順号 13172。控訴審を扱った評釈として、渡辺徹也「個人が法人へ非上場株式を譲渡した場合のみなし譲渡課税（配当還元方式適用の可否）」ジュリスト 1535 号（2019 年）124-127 頁などがある。

が財産評価基本通達を準用するに当たり、財産評価基本通達 188(1)を読み替えるよう定めている旨を検討した。

この点、控訴審も譲渡所得課税の趣旨を清算課税説に求め、清算課税説から所得税基本通達 59-6 が財産評価基本通達 188(1)につき読み替えを規定している旨を判示した。しかし納税者の信頼および予見可能性を確保する見地から租税法規の解釈が原則として文理解釈とされている点に鑑み、租税法規そのものでない通達であっても殊更に読み替えることなく文理に忠実に解釈するのが相当であるとして、読み替えは財産評価基本通達 188(1)に限られる旨を説示し、第 1 審を取り消した。

(iii) 上告審（最三小判令和 2 年 3 月 24 日²⁸⁶）

上告審においても、所得税基本通達 59-6 が財産評価基本通達を準用するにあたり 4 条件を定めた根拠を検討した。

相続税や贈与税は、相続等により財産を取得した者に対し、取得した財産の価額を課税価格として課されるものであることから、財産評価基本通達は株式を取得した株主の会社への支配力に着目し、相続税および贈与税の課税における財産の評価につき規定したものである。一方で、譲渡所得課税の趣旨は清算課税説にあると判示し、相続税や贈与税の課税の場면을前提とする評価通達の定めを譲渡所得に対する課税の場面においてはそのまま用いることはできず、課税趣旨の差異に応じた取扱いがされるべきであると説示した。そして、譲渡所得課税はその趣旨である清算課税説からその時点において譲渡人の下に生じていた増加益に対してなされるため、当該譲渡における譲受人の会社への支配力の程度は譲渡人の下に生じている増加益の額に影響を及ぼすものではないのであって、譲渡人の会社への支配力の程度に応じた評価方法を用いるべきとして、控訴審へ差し戻した。

(3) 争点に関する当事者の主張

(i) Xらの主張

所得税基本通達 59-6 が 4 条件において読み替えを定めているのは財産評価基本通達 188(1)だけであり、財産評価基本通達 188(2)～(4)については規定がない。そのため、「同族株主のいる会社」であるかどうかの判定（以下、「会社区分の判定」という。）は譲

²⁸⁶ 最高裁判所裁判集民事 263 号 63 頁・前掲注(91)。上告審を扱った評釈として、佐藤英明「清算課税説を再確認した最高裁判決」TKC 税研情報 29 巻 4 号（2020 年）1-15 頁、藤谷武史「税務通達を「文理解釈」した原審の判断手法が排斥された事例」ジュリスト 1548 号（2020 年）10-11 頁、渡辺充「取引相場のない株式の時価：タキゲン事件最高裁判決」税理 63 巻 10 号（2020 年）170-178 頁、浅妻章如「所得税基本通達 59-6 に明記されていない財産評価基本通達の読替え」ジュリスト 1564 号（2021 年）135-138 頁などがある。

譲渡人の譲渡前における議決権割合により行うとしても、租税法律主義における予測可能性を保障する観点から通達も文理に忠実に解釈し、「課税時期において株主の 1 人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の 15%未満である場合におけるその株主の取得した株式」に該当するかどうかの判定（以下、「株主区分の判定」という。）は譲受人の譲渡後における議決権割合により行うのが相当である。

また、所法 59 条 1 項の趣旨は譲渡人に帰属する保有資産の価値の増加益に対する清算課税にあるが、このことから直ちに株式の価額の評価を譲渡人の譲渡前における議決権割合に基づいてすべきということにはならない。譲受人が取得株式に期待するものが何かという譲受人側の事情が取引価額の決定要素となり、譲受人の譲渡後における議決権割合により行うべきである。

(ii) Y の主張

所得税基本通達 59-6 の(1)は、取引相場のない株式について、財産評価基本通達 188 の定めに基づき、譲渡人の譲渡前における議決権割合により当該株式が「同族株主以外の株主等が取得した株式」に当たるか否かを判断すべきことを定めたものである。これは、譲渡所得課税制度の趣旨が、譲渡人に帰属する資産の保有期間中の増加益を所得として課税する点にあることから、その増加益は株式の譲渡人の譲渡前における議決権割合により判定することが最も合理的といえるためである。

第2項 判旨

(1) 所得税法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈

「所得税法 59 条 1 項は、同項 2 号の低額譲渡、すなわち、譲渡の時における価額の 2 分の 1 に満たない金額（所得税法施行令 169 条）による法人に対する資産の譲渡があった場合には、その譲渡した者の譲渡所得等の金額の計算については、その譲渡があった時に、その時における価額に相当する金額により、当該資産の譲渡があったものとみなす旨を定めている。ここにいう「その時における価額」とは、当該譲渡の時における当該資産の客観的交換価値、すなわち、それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額（時価）を意味するものと解される。また、所得税法 59 条 1 項が譲渡時まで既に生じている増加益を課税の対象としていることからすれば、上記「資産の現況」とは、当該資産の譲渡直前の状況に基づいて判断される」。

(2) 所得税法と相続税法による課税対象の違い

「次に、所得税法 59 条 1 項所定の「その時における価額」につき、所得税基本通達 59-6 が、譲渡所得の基因となった資産が株式である場合には、同通達 59-6 の(1)～(4)によることを条件に評価通達の「例により」算定された価額とする旨を定めていることの合理性について検討すると、そのような規定を置いた趣旨は、評価通達が本来的には相続税や贈与税の課税価額の計算の基礎となる財産の評価に関する基本的な取扱いを定めたものであって、譲渡所得の収入金額の計算とは適用場面が異なることから、評価通達を譲渡所得の収入金額の計算の趣旨に即して用いることを可能にするためのものであると解される」。

「すなわち、相続税や贈与税が、相続や贈与による財産の移転があった場合にその財産の価額を課税価額としてその財産を取得する者に課される税であるのに対し、譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、その時点において譲渡人の下に生じている増加益に対して課税するものであるという趣旨（最高裁昭和 41 年（行ツ）第 8 号同 43 年 10 月 31 日第一小法廷判決・裁判集民事 92 号 797 頁、最高裁同 41 年（行ツ）第 102 号同 47 年 12 月 26 日第三小法廷判決・民集 26 卷 10 号 2083 頁等参照）を踏まえ、評価通達を譲渡所得の収入金額の計算の趣旨に則して用いることを可能にするためのものであると解され、このような考え方は、合理性を有するものと認められる」。

「そして、本件のような株式の譲渡に係る譲渡所得に対する課税においては、当該譲渡における譲受人の会社への支配力の程度は、譲渡人の下に生じている増加益の額に影響を及ぼすものではないので、譲渡所得に対する課税の趣旨に照らせば、譲渡人の会社への支配力の程度に応じた評価方法を用いるべきであり、相続税や贈与税の課税の場面を前提とする評価通達の前記の定めをそのまま用いず、所得税法の趣旨に則し、その差異に応じた取扱いをし、少数株主に該当するか否かについても当該株式を譲渡した株主について判断すべきである（本件最高裁判決の判示参照）」。

(3) あてはめ

「したがって、取引相場のない株式の譲渡に係る譲渡所得の計算をする上で、当該株式のその譲渡の時における価額を算定するに当たり、評価通達 188 の(1)～(4)の定めを適用する場合には、各規定中に「株式取得後」とあるのを「株式譲渡前」と、「取得した株式」とあるのを「譲渡した株式」と、それぞれ読み替え、各規定中のそれぞれの議決権の数を、当該株式の譲渡直前の議決権の数と読み替えるのが相当であって、かかる読み替えをした上で評価通達 188 の(1)～(4)を適用する限りにおいて、それらの評価通達も所得税法 59 条 1 項が定める譲渡所得に対する課税の趣旨に合致し、一般的な合理性を有することになる」。

第2節 検討

第1項 本件に関する通達の概要

上述のように、本件の争点は、本件株式譲渡に係る所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈であり、具体的には所法 59 条 1 項「その時における価額」を算定する場合において財産評価基本通達を準用するにあたり、財産評価基本通達 188(2)～(4)の各規定中の「株式取得後」を「株式譲渡前」と、「取得した株式」を「譲渡した株式」と、「議決権の数」を「当該株式の譲渡直前の議決権の数」とそれぞれ読み替えるか否かである。本質的な争点は所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈であるが、直接的には所得税基本通達 59-6 の文言が争われたため、所得税基本通達およびそこにおいて準用されている財産評価基本通達の規定を、少々長くなるが以下において確認する。

(1) 所得税基本通達 23～35 共-9（株式等を取得する権利の価額）

所得税基本通達 59-6（株式等を贈与等した場合の「その時における価額」）（令和 2 年 8 月 28 日改正前）は、株式を譲渡した場合における所法 59 条 1 項「その時における価額」につき、所得税基本通達 23～35 共-9（株式等を取得する権利の価額）に準じて算定した価額によることとしている。つまり、所得税基本通達 23～35 共-9 は新株予約権などの権利行使により取得する株式の価額を定めている通達であり²⁸⁷、平常時における株式の時価を算定する通達ではないものの、所得税基本通達 59-6 はこれを準用することで平常時における株式の時価を算定する構造を採用している。

所得税基本通達 23～35 共-9 は、新株予約権などの権利行使により取得する株式がそれぞれ(1)上場株式である場合、(2)旧株が上場されている場合、(3)気配相場がある場合、(4)取引相場の無い株式である場合についての株式の価額を規定する。そして、取得する株式の価額を(1)上場株式である場合には取引所の最終の価格、(2)旧株が上場されている場合には旧株の最終の価格、(3)気配相場がある場合には気配相場の価格、さらに、(4)取引相場の無い株式である場合には(イ)直近における適正な売買実例価額、(ロ)公募価額、(ハ)類似法人の価額、および(ニ)純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額とすることが定められている。加えて、(ニ)純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額に該当する場合には、以下の 3 点を条件として財産評価基本通達 178～189-7 に従って算定できると規定している。

- (1)当該株式の価額につき財産評価基本通達 179 の例により算定する場合（同通達 189-3 の(1)において同通達 179 に準じて算定する場合を含む。）において、当該

²⁸⁷ 樫田明ほか 共編『所得税基本通達逐条解説〔令和 3 年版〕』（大蔵財務協会、2021 年）295 頁参照。

株式を取得した者が発行法人にとって同通達 188 の(2)に定める「中心的な同族株主」に該当するときは、発行法人は常に同通達 178 に定める「小会社」に該当するものとしてその例によること。

- (2)その株式の発行法人が土地（土地の上に存する権利を含む。）又は金融商品取引所に上場されている有価証券を有しているときは、財産評価基本通達 185 に定める「1 株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）」の計算に当たり、これらの資産については、権利行使日等における価額によること。
- (3)財産評価基本通達 185 の本文に定める「1 株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）」の計算に当たり、同通達 186-2 により計算した評価差額に対する法人税額等に相当する金額は控除しないこと。

(2) 所得税基本通達 59-6（株式等を贈与等した場合の「その時における価額」）

所得税基本通達 59-6 はこの所得税基本通達 23~35 共-9 を準用し、譲渡する株式がそれぞれ(1)上場株式である場合、(2)旧株が上場されている場合、(3)気配相場がある場合、(4)取引相場の無い株式である場合における、当該株式の所法 59 条 1 項「その時における価額」を定める。ただし、所得税基本通達 59-6 は、株式の所法 59 条 1 項「その時における価額」を、所得税基本通達 23~35 共-9(4)ニ「1 株又は 1 口当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額」により評価する場合には、原則として以下の 4 点を修正した上で、財産評価基本通達の 178~189-7 にしたがって算定した価額とする旨を定める。

- (1)財産評価基本通達 188 の(1)に定める「同族株主」に該当するかどうかは、株式を譲渡又は贈与した個人の当該譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること。
- (2)当該株式の価額につき財産評価基本通達 179 の例により算定する場合（同通達 189-3 の(1)において同通達 179 に準じて算定する場合を含む。）において、株式を譲渡又は贈与した個人が当該株式の発行会社にとって同通達 188 の(2)に定める「中心的な同族株主」に該当するときは、当該発行会社は常に同通達 178 に定める「小会社」に該当するものとしてその例によること。
- (3)当該株式の発行会社が土地（土地の上に存する権利を含む。）又は金融商品取引所に上場されている有価証券を有しているときは、財産評価基本通達 185 の本文に定める「1 株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）」の計算に当たり、これらの資産については、当該譲渡又は贈与の時における価額によること。
- (4)財産評価基本通達 185 の本文に定める「1 株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）」の計算に当たり、同通達 186-2 により計算した評価差

額に対する法人税額等に相当する金額は控除しないこと。

(3) 財産評価基本通達

あわせて、所得税基本通達 59-6 が所得税基本通達 23-35 共-9 を通じて準用する財産評価基本通達についても確認する。財産評価基本通達とは、相続・贈与により取得した財産の評価方法にかかる国税庁の一定の解釈である。つまり、相続税・贈与税における時価の算定方法を規定しており、本研究が対象とする取引相場のない株式の時価につき財産評価基本通達 178-189-7 において定める。

財産評価基本通達 179（取引相場のない株式の評価の原則）は、取引相場のない株式に係る原則的評価方法として、大会社においては類似業種比準方式、小会社においては純資産価額方式、中会社においては類似業種比準方式と純資産価額方式の併用方式によるものと定める。また、財産評価基本通達 188-2（同族株主以外の株主等が取得した株式の評価）は取引相場のない株式に係る特例的評価方法として配当還元方式によるものと規定する。

加えて、財産評価基本通達 188（同族株主以外の株主等が取得した株式）は財産評価基本通達 188-2 に規定する特例的評価方式（配当還元方式）による評価を適用する株式の範囲を以下の(1)～(4)のように定める。なお、「会社区分の判定」および、「株主区分の判定」を行う場合には、相続税法が取得した財産の価額に課税するものであるため、課税時期すなわち相続等による株式取得後の状況により行うものとしている²⁸⁸。

- ・ (1)同族株主²⁸⁹のいる会社で、同族株主以外の株主の取得した株式
- ・ (2)中心的な同族株主²⁹⁰のいる会社の株主のうち、中心的な同族株主以外の同族株主で、その者の株式取得後の議決権の数がその会社の議決権総数の 5%未満である

²⁸⁸ 松田 編・前掲注(227) 720 頁参照。

²⁸⁹ 「「同族株主」とは、課税時期における評価会社の株主のうち、株主の 1 人及びその同族関係者（法人税法施行令第 4 条((同族関係者の範囲))に規定する特殊の関係のある個人又は法人をいう。以下同じ。）の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の 30%以上（その評価会社の株主のうち、株主の 1 人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が最も多いグループの有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の 50%超である会社にあつては、50%超）である場合におけるその株主及びその同族関係者をいう。」（財産評価基本通達 188(1)）

²⁹⁰ 「「中心的な同族株主」とは、課税時期において同族株主の 1 人並びにその株主の配偶者、直系血族、兄弟姉妹及び 1 親等の姻族（これらの者の同族関係者である会社のうち、これらの者が有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の 25%以上である会社を含む。）の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の 25%以上である場合におけるその株主をいう。」（財産評価基本通達 188(2)）

もの（その会社の役員を除く。）の取得した株式

- (3)同族株主のいない会社の株主のうち、課税時期において株主の 1 人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の 15%未満である場合におけるその株主の取得した株式
- (4)中心的な株主が²⁹¹おり、かつ、同族株主のいない会社の株主のうち、課税時期において株主の 1 人及びその同族関係者の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の 15%以上である場合におけるその株主で、その者の株式取得後の議決権の数がその会社の議決権総数の 5%未満であるもの（その会社の役員を除く。）の取得した株式

図表 3 取引相場のない株式の評価方式

あり 同族株主	同族株主	議決権割合 $\geq 5\%$			原則的評価方法
		議決権割合 $< 5\%$	中心的な同族株主なし		
			中心的な同族株主あり	中心的な同族株主	
				役員である株主	
	その他の株主	特例的評価方法			
同族株主以外の株主					
なし 同族株主	所属グループの 議決権割合 $\geq 15\%$	議決権割合 $\geq 5\%$			原則的評価方法
		議決権割合 $< 5\%$	中心的な同族株主なし		
			中心的な同族株主あり	役員である株主	
				その他の株主	特例的評価方法
	所属グループの議決権割合 $< 15\%$				

（通達を基に筆者作成）

（4）本件に関する取引相場のない株式に係る通達の概略

以上の通達のうち、本件に関する取引相場のない株式に係る概略をまとめると、所得税基本通達 59-6 は株式の所法 59 条 1 項「その時における価額」につき、所得税基本通達 23-35 共-9 を通じて 4 つの条件の下で財産評価基本通達 179-189-7 を準用して算定する旨を規定する。つまり、取引相場のない株式を同族株主等が保有する場合には、大会社については類似業種比準方式、小会社については純資産価額方式、中会社については類似業種比準方式と純資産価額方式の併用方式により評価するものとし、同族株主以外の

²⁹¹ 「「中心的な株主」とは、課税時期において株主の 1 人及びその同族関係者の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の 15%以上である株主グループのうち、いずれかのグループに単独でその会社の議決権総数の 10%以上の議決権を有している株主がいる場合におけるその株主をいう。」（財産評価基本通達 188(4)）

株主等が保有する場合には特例的評価方法として配当還元方式により評価するものとして
いる。ただし、その際には「会社区分の判定」につき譲渡人の譲渡前における状況による
ことなど4条件を定めていた。

なお、所得税基本通達 59-6 は本件最三小判令和 2 年 3 月 24 日²⁹²を受けて、令和 2 年
8 月 28 日、株式の所法 59 条 1 項「その時における価額」を、所得税基本通達 23~35 共
-9(4)ニ「1 株又は 1 口当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価
額」を通じて財産評価基本通達の 178~189-7 にしたがって算定した価額とする場合に
修正すべき 4 条件のうち(1)および(2)が下記のように改正された。つまり、改正前の所得
税基本通達 59-6 においては「会社区分の判定」については譲渡人の譲渡前の状況に応じ
て行うものの、「株主区分の判定」の判定時期については規定がなく不明確であったところ、
改正後の所得税基本通達 59-6 は「会社区分の判定」および「株主区分の判定」のい
ずれにおいても、譲渡人の譲渡前の状況に応じて行うことと修正された。

- (1)財産評価基本通達 178、188、188-6、189-2、189-3 及び 189-4 中「取得した株式」とあるのは「譲渡又は贈与した株式」と、同通達 185、189-2、189-3 及び 189-4 中「株式の取得者」とあるのは「株式を譲渡又は贈与した個人」と、同通達 188 中「株式取得後」とあるのは「株式の譲渡又は贈与直前」とそれぞれ読み替えるほか、読み替えた後の同通達 185 ただし書、189-2、189-3 又は 189-4 において株式を譲渡又は贈与した個人とその同族関係者の有する議決権の合計数が評価する会社の議決権総数の 50%以下である場合に該当するかどうか及び読み替えた後の同通達 188 の(1)から(4)までに定める株式に該当するかどうかは、株式の譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること。
- (2)当該株式の価額につき財産評価基本通達 179 の例により算定する場合（同通達 189-3 の(1)において同通達 179 に準じて算定する場合を含む。）において、当該株式を譲渡又は贈与した個人が当該譲渡又は贈与直前に当該株式の発行会社にとって同通達 188 の(2)に定める「中心的な同族株主」に該当するときは、当該発行会社は常に同通達 178 に定める「小会社」に該当するものとしてその例によること。

（下線、改正点。筆者加筆）

(5) 本件への通達の適用

これら所得税基本通達および財産評価基本通達を本件に適用したところを以下で確認する。

A 社株式の所法 59 条 1 項「その時における価額」を算定するにあたり、所得税基本通達 59-6 が適用され、所得税基本通達 23~35 共-9 が準用されることとなる。A 社は定款において株式の譲渡につき取締役会の承認を要する旨が定められているため、A 社株式

²⁹² 最高裁判所裁判集民事 263 号 63 頁・前掲注(91)。

は所得税基本通達 23～35 共 9 の(4)「取引相場のない株式」に該当し、(ニ)「純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額」により算定する。そこで、A 社株式の所法 59 条 1 項「その時における価額」は、所得税基本通達 59-6 により 4 条件を適用した上で、財産評価基本通達の 178～189-7 までにしたがって算定した価額となる。

また、A 社は財産評価基本通達 178 にいう大会社に該当するため、本件株式譲渡における所法 59 条 1 項「その時における価額」は、所得税基本通達 59-6 における 4 条件を適用した上で、財産評価基本通達により大会社として原則的評価方法（類似業種比準方式）により評価されるか、または特例的評価方法（配当還元方式）のいずれかにより評価されることとなる。

仮に「株主区分の判定」の判定対象を譲受人における株式譲渡後としたときには、A 社は同族株主が存在せず（B および B 親族らの議決権 $22.79\% < 30\%$ ）、C 社の議決権割合が 15%未満であるため（C 社の議決権割合 $7.88\% < 15\%$ ）、財産評価基本通達 188-(3)に該当し、本件株式は特例的評価方法（配当還元方式）により評価することとなる。

一方で、「株主区分の判定」の判定対象を譲渡人における株式譲渡前としたときには、A 社は同族株主が存在しないため（B および B 親族らの議決権 $22.79\% < 30\%$ ）、財産評価基本通達 188-(1)(2)には該当せず、B および B 親族らの議決権割合が 15%以上であり（B および B 親族らの議決権割合 $22.79\% \geq 15\%$ ）、財産評価基本通達 188-(3)にも該当せず、B の議決権割合が 5%以上であり（B の議決権割合 $15.88\% \geq 5\%$ ）、財産評価基本通達 188-(4)にも該当しないため、本件株式は大会社として原則的評価方法（類似業種比準方式）として評価することとなる。

したがって、「株主区分の判定」を本件株式譲渡前の譲渡人における議決権割合によって行うか、本件株式譲渡後の譲受人における議決権割合により行うかにより、所法 59 条 1 項「その時における価額」として算定される株式の評価額が異なることになるため、本件では直接的には「株主区分の判定」をいずれの状況に基づいて行うかについて争われた。つまり、所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈としていずれの状況により判定するのが適切であるかが争われたのである。

第2項 控訴審に見られる通達の文理解釈

本件は、同族株主たる個人株主が同族株主以外の株主等たる法人に対して行った取引相場のない株式の譲渡が所法 59 条 1 項 2 号低額譲渡に該当するか否かが争われた事案である。争点は、本件株式譲渡に係る所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈であり、具体的には所得税法上の時価を算定するため財産評価基本通達を準用するにあたり、財産評価基本通達 188(2)～(4)の各規定中の「株式取得後」を「株式譲渡前」と、「取得した株式」を「譲渡した株式」と、「議決権の数」を「当該株式の譲渡直前の議決権の数」とそれぞれ読み替えるか否かである。

第3章において見てきたように、所得税法は所法59条1項「その時における価額」について定めが置かれてこなかった。そのため所法59条1項「その時における価額」については解釈に委ねられている。本件差戻控訴審では、所法59条1項「その時における価額」とは「当該譲渡の時における当該資産の客観的交換価値、すなわち、それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額（時価）」であると判示した。これは学説²⁹³においても、判例²⁹⁴においても同様に解されている。

では、所法59条1項「その時における価額」は具体的にいくらを指すのであろうか。この点、改正前の所得税基本通達59-6は取引相場のない株式に係る所法59条1項「その時における価額」を算定する場合において財産評価基本通達を準用するにあたり、財産評価基本通達188(1)のみ株式譲渡前および譲渡した株式と読み替えることとしており、財産評価基本通達188(2)～(4)については読み替える旨が規定されていなかった。

第3章において見たように、通達とは「下級官庁又は職員の職務運営の基本に関する命令事項を内容とし、……これらに関する細目的な事項、法令の解釈、運用の方針等に関する示達事項等を内容とする²⁹⁵」行政文書をいう（国家行政組織法14条2項）²⁹⁶。憲法84条に基づく課税要件法定主義・課税要件明確主義の観点からは行政機関に対する課税権の白紙委任は容認できない²⁹⁷が、反復・大量に生じる課税事実に対し、行政機関による画一的な執行による公平な課税を確保し、納税者の予測可能性に資するために、実務上は通達に依拠して課税がなされる。そこで、通達に法源性を求める見解もあり²⁹⁸、特に課税要件が緩和されるような通達が反復・継続的に適用されている場合には、行政先例法として統一的な執行が求められることがある。

そこで、本件控訴審は納税者の信頼および予見可能性を確保する見地から租税法規の解釈が原則として文理解釈とされている点に鑑み、租税法規そのものでない通達であって

²⁹³ 品川・前掲注(201) 228頁参照。

²⁹⁴ 東京地判平成11年11月30日（税務訴訟資料245号576頁）・前掲注(200)、福岡高判平成17年12月27日（税務訴訟資料255号順号10259）・前掲注(200)。

²⁹⁵ 林修三『法令用語の常識〔第3版〕』（日本評論社、1975年）72頁。

²⁹⁶ 最三小判令和4年4月19日（最高裁判所民事判例集76巻4号411頁）・前掲注(206)。

²⁹⁷ 芦部・前掲注(42) 321-323頁参照、田中治・前掲注(43) 245頁参照、清永・前掲注(187) 30頁参照。大阪高判昭和43年6月28日（行政事件裁判例集19巻6号1130頁）。白紙委任は許されないが、法律の委任の範囲内においては、専門技術的な判断を必要とする点、社会経済や国民生活等の実態に係る資料を必要とする点などから、政令への委任が認められる。最大判昭和60年3月27日（最高裁判所民事判例集39巻2号247頁）・前掲注(15)・大嶋訴訟。

²⁹⁸ 金子・前掲注(22) 116頁参照。

も殊更に読み替えることなく、文理に忠実に解釈するのが相当であるとして、財産評価基本通達 188(1)のみ読み替えを行い、財産評価基本通達 188(2)～(4)について読み替えを行わないものと判示した。

しかし、通達は法源ではなく、国民や裁判所を拘束するものではない²⁹⁹。合法性の原則³⁰⁰の下では、法令に従った課税がなされなければならない、租税行政庁に租税の加重・減免の自由は存しない。つまり、租税法において税務行政庁の解釈基準・執行基準として機能する通達は法令に服して適用されなければならない³⁰¹、法文の文言や趣旨に反することは許されない³⁰²と言えよう。この点で本件控訴審における判断構造には誤りがあると考えられ、所得税基本通達 59-6 の規定は所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈に従って適用されるべきであろう。

そこで本件上告審および本判決は所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈に基づき、所得税基本通達 59-6 の適用につき検討を行っている。

第3項 上告審の判断構造と学説の展開

本件上告審は譲渡所得課税の趣旨を保有資産の価値の増加益を資産の移転時に清算して課税するという清算課税説にあると判示し、所法 59 条 1 項の趣旨は保有資産の価値の増加益に対する全部又は一部の租税回避の防止にあると説示した。

そして、相続税や贈与税は相続等により財産を取得した者に対し、取得した財産の価額を課税価格として課されるものであることから、本件上告審は、財産評価基本通達は株式を取得した株主の会社への支配力に着目した相続税および贈与税の課税における財産評価に係る行政規則であると説示した。これに対し、譲渡所得課税の趣旨は清算課税説であるため、譲受人の会社への支配力の程度は譲渡人の下に生じている増加益の額に影響を及ぼすものではなく、譲渡人の会社への支配力の程度に応じた評価方法を用いるべきと説示した。

そこで本件上告審は、取引相場のない株式に係る所法 59 条 1 項「その時における価額」を算定するにあたっては、相続税課税や贈与税課税に用いる財産評価基本通達により算定

²⁹⁹ 最二小判昭和 33 年 3 月 28 日（最高裁判所民事判例集 12 巻 4 号 624 頁）・前掲注(242)・パチンコ球遊器事件、最三小判昭和 38 年 12 月 24 日（最高裁判所裁判集民事 70 号 513 頁）。清永・前掲注(187) 21 頁参照、谷口・前掲注(10) 39 頁参照。

³⁰⁰ 大阪高判昭和 44 年 9 月 30 日（高等裁判所民事判例集 22 巻 5 号 682 頁）・前掲注(241)・スコッチライト事件。

³⁰¹ 谷口・前掲注(10) 40 頁参照。

³⁰² 田中治・前掲注(43) 257 頁参照、最二小判昭和 33 年 3 月 28 日（最高裁判所民事判例集 12 巻 4 号 624 頁）・前掲注(242)・パチンコ球遊器事件。

された価額をそのまま用いず、それぞれの課税の趣旨の差異に応じて財産評価基本通達を読み替えて算定すべきであると判示し、控訴審へ差し戻した。

確かに通達は行政庁における「上級行政機関が下級行政機関の職務権限の行使を指揮するために発した³⁰³」命令であり、法令の解釈に従って適用されなければならない。そのため、本件上告審が通達を文理解釈することなく、通達を法令に基づき読み替えるべきとしている点につき、反対意見を唱える学説は見当たらないと言えよう。

また、譲渡所得課税の趣旨が保有資産の価値の増加益を資産の移転時に清算して課税するという清算課税説にあるとすれば、譲渡所得の本質は保有資産の価値の増加益、すなわち客観的価値差そのものであり、譲渡前の保有資産の価値から取得時の価値を控除した残額となる。それゆえ、みなし譲渡課税における譲渡所得の金額の計算の起点となる所法 59 条 1 項「その時における価額」が譲渡人の譲渡前における保有資産の価値となるのは必然である。本件上告審が「譲受人の属性や譲受人側の個別の事情は、その取引直前の時点において譲渡人の下に生じている増加益を左右するものではない」から所法 59 条 1 項「その時における価額」に影響を及ぼすものではないと説示するのも、もっともである。この清算課税説から所法 59 条 1 項「その時における価額」の具体的な算定方法として譲渡人の譲渡前における価値との解釈を導き出す点について直接言及した学説は少ない³⁰⁴が、いくつかの学説を除き異論を唱えているものは見つからない。

しかし、清算課税説から導き出される所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈および具体的な算定方法につき、本件上告審の判断を支持しながらも清算課税説から直接に導くことなく、現実の状況を勘案し、具体的な算定方法につき検討の余地があることを示唆する見解がある³⁰⁵。特に渡辺充教授は「配当還元方式と類似業種比準方式の間に相当乖離があり、本件では、75 円と 2505 円のいずれか一方が時価であるとするのは無理がある³⁰⁶」としており、譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の乖離が大きいことからいずれか一方を時価とすることに疑念を呈している。

なお、本件上告審は所法 59 条 1 項「その時における価額」が「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額」

³⁰³ 最三小判令和 4 年 4 月 19 日（最高裁判所民事判例集 76 卷 4 号 411 頁）・前掲注(206)。

³⁰⁴ 佐藤・前掲注(286) 7 頁参照、藤谷・前掲注(286) 11 頁参照、伊川正樹「取引相場のない株式の譲渡の低額譲渡該当性」税務 QA222 号（2020 年）81 頁参照。

³⁰⁵ 伊川・前掲注(304) 82 頁参照。また、控訴審における判例評釈において渡辺徹也教授は「時価の算定にあたり譲受人の存在を全く無視してよいのか」と疑念を呈したうえで、「75 円（譲受人の譲渡後における価値。筆者加筆。）と 2505 円（譲渡人の譲渡前における価値。筆者加筆。）との間のどこかを時価と認定することで、双方にとって不合理な結果を回避できるようにも思える³⁰⁵」と述べている。渡辺徹也・前掲注(285) 127 頁。

³⁰⁶ 渡辺充・前掲注(286) 177-178 頁。

との解釈を行っていない。本件上告審は上記の解釈を所与のものとしているのだと考えられるが、譲渡人の譲渡前における価値が「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額」であるか否かの検討を行っていないことが、学説において譲渡人の譲渡前における価値との具体的算定方法に疑念を呈す要因となっていると考えられよう。

特に大淵教授は、本件上告審が譲渡人の譲渡前における価値で売買されることを論証していない点、譲渡所得課税の趣旨という税法固有の要素が私法上の領域である譲渡人と譲受人の間で合意形成された取引価格に影響を与えるものではない点、および本件上告審に従えば売り手と買い手の時価が異なるという「時価二元論³⁰⁷」が成立してしまう点につき批判を加えている³⁰⁸。そこで、大淵教授は価格決定権は譲受人にあることから、所法 59 条 1 項「その時における価額」の具体的な算定方法として、譲受人の譲渡後における価値を挙げる。大淵教授は譲受人の譲渡後における価値であれば当然に取引は成立するとしており、そのような場合には税法固有の要素が私法上の領域に影響を与えることもなく、所得税法においても法人税法においても単一の価格が時価となり、時価二元論は生じないからである³⁰⁹。

第4項 本判決の判断構造

本判決では、所法 59 条 1 項「その時における価額」とは「譲渡の時における当該資産の客観的交換価値、すなわち、それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額（時価）」を意味すると判示した。また、譲渡所得課税の趣旨を「資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、その時点において譲渡人の下に生じている増加益に対して課税することにある」とする清算課税説に求

³⁰⁷ 大淵博義「取引相場のない株式のみなし譲渡課税判決が提起した問題点：最高裁差戻判決等を検証する」税務弘報 68 巻 11 号（2020 年）117 頁。

³⁰⁸ 大淵・前掲注(307) 115-118 頁参照。税法固有の要素は私法上の領域に影響を与えない点につき、最二小判平成 23 年 2 月 18 日（最高裁判所裁判集民事 236 号 71 頁）・武富士事件。

³⁰⁹ 資産の評価につき、制度目的により評価額が異なることを一物多価という。一物多価が納税者の不信感を招くことにもなりかねないとして、認めない考え方もある（固定資産税についてではあるが、税制調査会「長期税制のあり方についての答申 昭和 46 年 8 月」税制調査会 編『長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明 昭和 46 年』（税制調査会、1971 年）26 頁参照）。また、一物多価を認める見解についても、容認の根拠は明確となっていないとされる。高野・前掲注(223) 34-35 頁参照。

めた。この清算課税説から、客観的交換価値の算定において考慮される「資産の現況」とは、当該資産の譲渡直前の状況を指すと説示した。その上で本判決は、所得税基本通達 59-6 が取引相場のない株式についての評価方法を定める財産評価基本通達を準用することについて検討を行っている。

ところで、相続税や贈与税の趣旨は、相続や贈与による財産の移転があった場合に、相続や贈与により取得した財産に応じて、その財産を取得する者に対して課税することにある。これに対し、譲渡所得課税の趣旨は清算課税説にあるため、本判決は、取引相場のない株式に係る所法 59 条 1 項「その時における価額」を算定するにあたっては、相続税課税や贈与税課税に用いる財産評価基本通達により算定された価額をそのまま用いず、それぞれの課税の趣旨の違いに応じて、財産評価基本通達を読み替えて算定すべきであると判示した。そのため、取引相場のない株式に係る所法 59 条 1 項「その時における価額」を算定するにあたり、財産評価基本通達 188(1)～(4)の定めを適用する場合には、所得税基本通達 59-6 に定める財産評価基本通達 188(1)だけでなく、所得税基本通達 59-6 に拠らずとも(1)～(4)の各規定中の「株式取得後」を「株式譲渡前」と、「取得した株式」を「譲渡した株式」と、「議決権の数」を「当該株式の譲渡直前の議決権の数」とそれぞれ読み替えるのが相当であると説示した。つまり、所法 59 条 1 項「その時における価額」の具体的算定方法は譲渡人の譲渡前における価値であると判示した。

第5項 類似の裁判例の動向と学説の動向

本判決は、所法 59 条 1 項「その時における価額」は「譲渡の時における当該資産の客観的交換価値、すなわち、それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額（時価）」であると判示した。そして、本件上告審の判断構造を踏襲し、譲渡所得課税の趣旨を清算課税説に求め、清算課税説から客観的交換価値の算定において考慮される「資産の現況」とは、当該資産の譲渡直前の状況を指すと説示した。

では類似の事案においては、どのような判断構造が採用されているのであろうか。以下では類似の裁判例においても同様の判断構造が採用されたことを確認するとともに、異なる判断構造が採用された大分地判平成 13 年 9 月 25 日³¹⁰および学説の動向についても確認する。

³¹⁰ 税務訴訟資料 251 号順号 8982。

(1) 東京高判平成 28 年 9 月 8 日³¹¹

本件は、株式会社 A の同族株主たる控訴人 X が、財団法人 B の設立に際し、同財団に対して株式会社 A の株式 500 万株（以下、「本件株式」という。）を寄附した（以下、「本件寄附」という。）ところ、所轄税務署長により本件寄附が法人への無償譲渡にあたりみなし譲渡課税の対象であるとして、本件株式に係る所法 59 条 1 項「その時における価額」が争われた事案である。

本判決は、第 1 審³¹²の判断を踏襲し、所法 59 条 1 項「その時における価額」とは、当該譲渡の時における客観的交換価値、すなわち、それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立する価額をいう」と判示した。その上で、「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益（キャピタル・ゲイン）を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のもの」であり、この「譲渡所得の趣旨に鑑みれば、譲渡される資産の所有者が当該資産を所有している間に客観的に見てどの程度の増加益を得ていたかを検討すべき」であると説示した。そのため、「譲渡所得に係る資産の価額は、当該資産を譲渡した後の価値ではなく、その譲渡前において当該所有者が所有している状態における価値により評価するのが相当」であり、所得税基本通達 59-6(1) が財産評価基本通達 188(1)を準用するにあたり、会社区分の判定において「譲渡人について、その譲渡直前の議決権数によるものとしていることは、合理性を有するものといえることができる」として、所法 59 条 1 項「その時における価額」は譲渡人の譲渡前における価値であると判示した。

(2) 東京地判令和 4 年 2 月 14 日³¹³

本件第 1 事件は、原告会社 X₁ 株式会社（以下、「X₁ 社」という。）の中心的な同族株主である原告 X₂ が X₁ 社に対し、X₁ 社の株式 5,000 株（以下、「本件株式」という。）を譲渡したところ（以下、「本件譲渡 1」という。）、所轄税務署長により本件譲渡 1 が法人に対する低額譲渡にあたるとして、本件株式に係る所法 59 条 1 項「その時における価額」が争われた事案である。また本件第 2 事件は、X₁ 社がその後本件株式および元取締役 A

³¹¹ 税務訴訟資料 266 号順号 12898。

³¹² 東京地判平成 27 年 12 月 11 日（税務訴訟資料 265 号順号 12769）。

³¹³ LEX/DB 文献番号 25603643。本判決を扱った評釈として、渡辺充「発行会社を介する三者間の株式の譲渡とみなし譲渡課税[東京地裁令 4.2.14 判決]」税理 66 巻 2 号（2023 年）210-216 頁、西中間浩「廉価でなされた非上場の自己株式の取得につき譲渡人にみなし譲渡所得課税を認め、廉価でなされた取締役への同株式の処分につき所得税法上の「その時の価額」との差額分を同取締役への給与等に該当するなどとした事例」税経通信 77 巻 11 号（2022 年）147-152 頁などがある。

から取得したX₁社の株式1万1,460株を原告X₃に譲渡したところ（以下、「本件譲渡2」という。）、原告X₃が本件譲渡2により享受した経済的な利益は所法28条1項「給与等」に該当するか否か、並びに原告X₂および原告X₃の本件譲渡1および本件譲渡2に係る意思表示が錯誤無効であるか否かが争われた事案である。なお、本研究では第1事件のみ扱う。

本判決は、所法59条1項「その時における価額」とは、資産の譲渡の時における当該資産の客観的交換価値、すなわち、当該資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立する価額をいう」と判示した。その上で、「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のもの……であるから、その課税の場面においては、譲受人ではなく、当該譲渡人の評価会社への支配力に着目して評価すべきものと解される。そのため、その課税の場面においては、相続税等の課税の場面を前提とする評価通達の規定をそのまま用いることはできず、その差異等に応じた取扱いが必要になる」として、たとえX₁社にとって自己株式の取得であったとしても、「譲渡所得に対する課税は、譲渡人と譲受人との間で移転した利益を捉えて課税する趣旨のものではないから」、所法59条1項「その時における価額」は譲渡人の譲渡前における価値であると説示した。なお、控訴審³¹⁴も本判決の判断を踏襲した。

(3) 東京高判令和4年9月28日³¹⁵

本件第1事件および第2事件は、控訴人会社X₁株式会社（以下、「X₁社」という。）の同族株主である控訴人X₂および控訴人X₃がX₁社に対してX₁社株式7,043株（以下、あわせて「本件各株式」という。）を譲渡したところ（以下、あわせて「本件各譲渡1」という。）、所轄税務署長により本件各譲渡1が法人に対する低額譲渡にあたるとして、本件各株式に係る所法59条1項「その時における価額」が争われた事案である。また本件第3事件は、X₁社がその後本件各株式並びに訴外A₁および訴外A₂から取得したX₁社の株式455株を控訴人X₄に譲渡したところ（以下、「本件譲渡2」という。）、控訴人X₄が本件譲渡2により享受した経済的な利益は所法28条1項「給与等」に該当するか否かが争われた事案である。なお、本研究では第1事件および第2事件のみ扱う。

³¹⁴ 東京高判令和4年11月30日（LEX/DB 文献番号 25596523）。

³¹⁵ LEX/DB 文献番号 25595690。本判決を扱った評釈として、木山泰嗣「法人の自己株式の取得にみなし譲渡規定が適用され、同日付けでされた代表取締役に対する自己株式の処分が給与等の支払にあたりとされた事例」税経通信 78 巻 2 号（2023 年）187-196 頁などがある。

本判決は、第 1 審³¹⁶の判断を踏襲し、所法 59 条 1 項に定める「その時における価額」とは、「資産の譲渡の時における当該資産の客観的交換価値、すなわち、当該資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立する価額」をいうと判示した。

その上で、同様に第 1 審³¹⁷の判断を踏襲し、「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のもの……であるから、その課税の場面においては、譲受人ではなく、当該譲渡人の評価会社への支配力に着目して評価すべきものと解される。そのため、その課税の場面においては、相続税等の課税の場面を前提とする評価通達の規定をそのまま用いることはできず、その差異等に応じた取扱いが必要になる」として、「発行会社が自己株式を取得した場合であっても、その相手方である譲渡人からみれば、当該株式の保有期間中における増加益（キャピタル・ゲイン）を観念することができるから、当然、譲渡所得課税の対象となるものと考えられる」から、所法 59 条 1 項「その時における価額」は譲渡人の譲渡前における価値であると説示した。

(4) 大分地判平成 13 年 9 月 25 日³¹⁸

本件は、同族株主である A および B が、非同族株主で少数株主である有限会社 C に対し 1 株あたり 2,500 円で行った D 株式会社の株式（以下、あわせて「本件各株式」という。）の譲渡が法人に対する低額譲渡にあたるとして、本件各株式に係る所法 59 条 1 項「その時における価額」が争われた事案である。

本判決は、所法 59 条 1 項「その時における価額」は「譲渡所得の基因となる資産の移転の事由が生じた時点における時価、すなわち、その時点における当該資産等の客観的交換価値を指すものと解するべきであり、右交換価値とは、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間において自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額であって、いわゆる市場価格をいうものと解するのが相当である」と判示した。その上で、非上場で取引相場のない株式については、約 1 年 1 か月ないし 2 年 5 か月といった時間的間隔のあいた売買実例であっても、時価算定の参考になると説示した。また、「非同族株主の少数株主が取得する場合には、その実質的価値は配当期待利益にすぎず、譲受人は配当期待権以上のものを有しないと考えられるから、……配当金額から大幅にかけ離れ

³¹⁶ 東京地判令和 4 年 2 月 14 日（LEX/DB 文献番号 25603644）。

³¹⁷ 東京地判令和 4 年 2 月 14 日（LEX/DB 文献番号 25603644）・前掲注(316)。

³¹⁸ 税務訴訟資料 251 号順号 8982・前掲注(310)。本判決を扱った評釈として、品川芳宣「所得税における非上場株式の時価--大分地判平成 13.9.25」ジュリスト 1228 号（2002 年）287-289 頁、細川健＝宮本隆之「所得税法第 59 条(みなし譲渡)における非上場株式の時価」月刊税務事例 39 巻 3 号（2007 年）1-6 頁などがある。

た金額で取引するとはおよそ考えられず、売買代金額の決定には、配当金額が主たる要素となると考えられるから、……配当環元方式によるのが合理的である」として、所法 59 条 1 項「その時における価額」は譲受人の譲渡後における価値であると説示した。なお、本件は被告である所轄税務署側が控訴しなかったため、地裁にて確定している。

(5) 裁判例の動向

いずれの裁判例においても、所法 59 条 1 項「その時における価額」を「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間において自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額、すなわち客観的交換価値」と解している。

その上で、東京高判平成 28 年 9 月 8 日³¹⁹では、東京高判令和 3 年 5 月 20 日差戻控訴審³²⁰と同様の判断構造を採用している³²¹。つまり、譲渡所得課税の趣旨を清算課税説に求め、取引相場のない株式に係る所法 59 条 1 項「その時における価額」の算定において財産評価基本通達を準用する場合には、清算課税説に即して財産評価基本通達の読み替えを行い、譲渡人の譲渡前における価値により所法 59 条 1 項「その時における価額」とすべきであると判示している。

また、その後の東京地判令和 4 年 2 月 14 日³²²、東京高判令和 4 年 9 月 28 日³²³も同様に、譲渡所得税の趣旨を清算課税説に求め、清算課税説から客観的交換価値である所法 59 条 1 項「その時における価額」は譲渡人の譲渡前における価値であるとの判断構造を採用しており、東京高判令和 3 年 5 月 20 日差戻控訴審³²⁴は先例性を有したこととなろう³²⁵。

³¹⁹ 税務訴訟資料 266 号順号 12898・前掲注(311)。

³²⁰ 税務訴訟資料 271 号順号 13564・前掲注(1)。

³²¹ 東京高判平成 26 年 4 月 23 日(税務訴訟資料 264 号順号 12461)・前掲注(202)においても、同様の判断構造を採用しており、譲渡前において譲渡人が所有している状態における価値により評価するのが相当であると説示され、所得税基本通達 59-1 の判定を譲渡直前の議決権数によるものとしていることを合理性があると判示した。

³²² LEX/DB 文献番号 25603643・前掲注(313)。

³²³ LEX/DB 文献番号 25595690・前掲注(315)。

³²⁴ 税務訴訟資料 271 号順号 13564・前掲注(1)。

³²⁵ 所得税基本通達 59-6 に関する裁判例ではないが、法人に対する株式および貸付金の遺贈において当該株式の評価時点を争われた事案においても、同様の判断構造が採用されており、当該遺贈直前の状態に基づいて評価を行うべきとしている(東京地判令和 3 年 5 月 21 日・税務訴訟資料 271 号順号 13567)。

しかし一方で、大分地判平成 13 年 9 月 25 日³²⁶は同族株主以外の株主である少数株主においては配当を期待できるだけであり、譲受人における価値は配当期待権であって、配当期待権を超えて対価を支払うとは考えられないため、この配当期待権を基に取引価格が成立することに着目し、取引相場のない株式に係る所法 59 条 1 項「その時における価額」は譲受人の譲渡後における価値とすべきであると判示している。また、この判決では所法 59 条 1 項「その時における価額」を配当還元方式により算定した価額とすることで、所得税・法人税・相続税においてそれぞれ異なる時価が算定されることを避け³²⁷、法的安定性の確保も目的としている。

(6) 学説の動向

本判決に係る学説はあまり見当たらない。これは、本件上告審と本判決がほぼ同様の判断構造を採用しているため、本件上告審に係る学説がそのまま本判決に係る見解となっていると言えるからであろう。

先述したように多くの学説³²⁸は、本件上告審の判断構造について支持している。つまり、譲渡所得課税の趣旨を清算課税説に求め、清算課税説から所法 59 条 1 項「その時における価額」を譲渡人の譲渡前における価値と導き出す本件上告審の判断構造について支持している。以下において本件上告審における多くの学説を簡潔に述べると、通達は法源ではなく法令の解釈に従うものであるから、所得税基本通達 59-6 は所法 59 条 1 項の解釈に従うこととなる。そこで、譲渡所得課税の趣旨は清算課税説に求められるため、譲渡所得は保有資産の価値の増加益、すなわち、譲渡人の譲渡前における保有資産の価値から取得時の支出額を控除した残額と解釈でき、みなし譲渡課税における譲渡所得の金額の計算の起点となる所法 59 条 1 項「その時における価額」は譲渡人の譲渡前における価値と解する。

しかし、本判決についても、明確な時価の提言はないものの、疑義を唱える学説³²⁹も存する。そこに共通して見えるのは、所法 59 条 1 項「その時における価額」を「不特定多数の当事者間において自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」と解するため、取引として成立しうる価格こそが所法 59 条 1 項「その時における価額」となるのではないか、という疑念である。

³²⁶ 税務訴訟資料 251 号順号 8982・前掲注(310)。なお、本件は所得税基本通達 59-6 が平成 12 年 12 月に創設される前の事案であるため、財産評価基本通達の読み替えといった争点は出てこないが、所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈という点では本研究の素材とする事件と類似の事案である。

³²⁷ 品川・前掲注(318) 289 頁参照。

³²⁸ 藤谷・前掲注(286) 11 頁参照、伊川・前掲注(304) 82 頁参照。

³²⁹ 長谷川・前掲注(282) 244 頁参照。

加えて大淵教授は、本判決が所法 59 条 1 項「その時における価額」は「不特定多数の当事者間において自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」と判示しながらも譲渡人の譲渡直前における価値により取引が成立するか否かについての検討が欠如している点だけでなく、譲渡所得課税の趣旨という税法固有の要素は私法上の領域である譲渡人と譲受人の間に合意形成された取引価格に影響を与えるものではない点を指摘する³³⁰。あわせて、本判決に従えば売り手と買い手の時価が異なるという「時価二元論³³¹」が成立することにも批判を加えている³³²。つまり、本判決が、所法 59 条 1 項「その時における価額」を「不特定多数の当事者間において自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」と解釈することから、具体的な算定方法は譲渡人と譲受人の双方に合意の得られた取引価格となろう。一般に、譲渡人における価値と譲受人における価値が異なる場合に、譲渡人における価値により取引価格が合意されとは考え難い。この点、本判決は譲渡人の譲渡直前における価値により取引が成立するか否かについての検討を行わず、所法 59 条 1 項「その時における価額」が譲渡人の譲渡前における価値であると判示していることを大淵教授は批判している。

また、本判決に従えば売り手における所法 59 条 1 項「その時における価額」は譲渡人の譲渡前における価値となる一方で、買い手における時価については法人税基本通達 9-1-14 に従う結果、譲受人の譲渡後における価値となり、売り手と買い手で異なる価格が生じることとなる。しかし、大淵教授は「自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」は取引価格である以上、一の価格に収束するはずであることを指摘する。

その上で、大淵教授は収束すべき一の価格として、譲受人の譲渡後における価値を挙げる。その根拠は大分地判平成 13 年 9 月 25 日³³³と同様、買い手たる同族株主以外の株主等が譲渡後における価値である配当期待権以上の対価を支払うことは想定し得ず、譲渡人がいくらかで譲渡しようとしても譲受人が合意しなければ取引が成立せず、価格決定権は譲受人にあることから、譲受人の譲渡後における価値が取引価格を決定づけると考えられる点にある。また、所法 59 条 1 項「その時における価額」を譲受人の譲渡後における価値と決定づけることにより、所得税法においても法人税法においても単一の価格が時価となり、時価二元論は生じない点にも求められる。

このように大淵教授は清算課税説からではなく、所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈である「不特定多数の当事者間において自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」から具体的な算定方法として譲受人の譲渡後における価値を合理的に導き出そうとしていたことが見て取れる。

³³⁰ 以下の記述については、大淵・前掲注(282) 134-136 頁参照。

³³¹ 大淵・前掲注(307) 117 頁。

³³² 同様の趣旨として、長谷川・前掲注(282) 244 頁参照がある。

³³³ 税務訴訟資料 251 号順号 8982・前掲注(310)。

第6項 所得税法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈

本事案は取引相場のない株式における所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈が争われた事案であり、具体的争点は所法 59 条 1 項「その時における価額」を具体的に算定する場合において財産評価基本通達を準用するにあたり、財産評価基本通達 188(2)～(4)の各規定中の「株式取得後」を「株式譲渡前」と、「取得した株式」を「譲渡した株式」と、「議決権の数」を「当該株式の譲渡直前の議決権の数」とそれぞれ読み替えるか否かであった。

この点、租税法律主義に従えば、課税要件は法定されなければならない、またその意味内容も一義的であるべきである。通達についても、合法性の原則³³⁴の下、法令の文言や趣旨に従って解釈適用されなければならない。このとき、法文の文言が一義的な意味内容とならず多義的となる場合には、法文を文理解釈することにより通達が適用されなければならない。法文の文理解釈と乖離した通達が適用されないのは当然のことである。つまり、本事案において財産評価基本通達 188(2)～(4)を読み替えるか否かは所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈に従うのであり、所法 59 条 1 項「その時における価額」をいかに解釈するかにより、所法 59 条 1 項「その時における価額」をいかに具体的に算定するかが争われた。

本判決においては、所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈および具体的な算定方法を求めるにあたり、譲渡所得課税の趣旨を清算課税説に求め、清算課税説から所法 59 条 1 項「その時における価額」は譲渡人の譲渡前における価値であると判示した。

本研究では本判決の判断構造につき、以下の 4 点において疑問を呈したい。1 点目は租税法の解釈は文理解釈を原則とするにも関わらず、譲渡所得課税の趣旨から所法 59 条 1 項「その時における価額」を判示している点（疑問①）である。2 点目は、所法 59 条 1 項「その時における価額」に係る「通常成立すると認められる価額」との解釈と、譲渡人の譲渡前における価値との具体的算定方法が論理的に合致するとは考えられない点（疑問②）である。そして、3 点目は譲渡所得課税の趣旨につき、従前より議論が行われているにも関わらず何ら検討を加えていない点（疑問③）である。さらに、4 点目は本判決が判示する譲渡人の譲渡前における価値に従えば有償譲渡と無償譲渡の間で税負担の不公平が起りかねない点（疑問④）である。

³³⁴ 大阪高判昭和 44 年 9 月 30 日（高等裁判所民事判例集 22 巻 5 号 682 頁）・前掲注 (241)・スコッチライト事件。

(1) 疑問①：譲渡所得課税の趣旨から判示している点

租税法律主義の下では、課税要件は法定されなければならない。また課税要件は一義的に解釈できるように明確でなければならない。そして、租税法の解釈は文理解釈が原則とされており、具体的には、「法令において用いられた用語がいかなる意味を有するかを判断するにあたっては、まず、法文自体から用語の意味が明確に解釈できるかどうかを検討することが必要であり、法文から用語の意味を明確に解釈できない場合には、立法の目的及び経緯、法を適用した結果の公平性、相当性等の実質的な事情を検討のうえ、用語の意味を解釈するのが相当である³³⁵」とされる。

仮に譲渡所得課税の趣旨が法令において明らかにされているとすれば、租税法律主義に抵触しないと言えよう。「所得税法及び法人税法の整備に関する答申 昭和 38 年 12 月」は規定の趣旨をできるだけ掲げて分かりやすいようにすると述べているものの³³⁶、所法 33 条、所法 36 条、所法 59 条のいずれにも譲渡所得課税の趣旨を直接見てとることはできないと言えよう³³⁷。翻って、法文において譲渡所得課税の趣旨が明らかにされていれば、後述するような清算課税説と譲渡益課税説の対立といった議論は起こり得ないはずである。

それにも関わらず、本判決は法文を検討することなく、譲渡所得課税の趣旨を清算課税説に求め、清算課税説から所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈および具体的な算定方法を判示している。この点、租税法の二大原則のうちの 1 つである租税法律主義が損なわれていると言えるのではないだろうか。本件はまず譲渡所得課税の規定である所法 33 条、所法 36 条、所法 59 条から所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈を行うべきであり、それが能わないときに譲渡所得課税の趣旨も含めて検討を行うべきでないだろうか。

(2) 疑問②：「通常成立すると認められる価額」との解釈と論理的につながらない点

本判決は所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈として、「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額（時価）」と判示しながらも、具体的な算定方法としては譲渡人の譲渡前の価値と説示する。この「通常成立すると認められる価額」であるとの解釈と、譲渡人の譲渡前における価値という具体的な算定方法は論理的なつながりを持つだろうか³³⁸。

³³⁵ 東京高判平成 14 年 2 月 28 日（税務訴訟資料 252 号順号 9080）・前掲注(197)。

³³⁶ 税制調査会・前掲注(24) 3 頁参照。

³³⁷ 田中治教授は立法過程において趣旨を具体的に明記することが必要だとする。田中治・前掲注(43) 259 頁参照。

³³⁸ 田中治教授は、「少なくとも、解釈論においてこのような本質論を展開するときは、いたずらに抽象論に走ることなく、事案との個別具体的な関係を忘れてはならないであろう」

確かに、本判決が説示するように、譲渡人の下に生じている保有資産の価値の増加益は譲受人の事情により影響を受けることはないと言えよう。しかし、売り手と買い手の間で通常成立する取引は、果たして譲渡人の下に生じている保有資産の価値にしか影響を受けないのであろうか。譲受人の事情は何ら取引に影響を与えないのであろうか。譲受人の事情の影響を受けない譲渡人の譲渡前における価値において、取引は通常成立しうるのであろうか。

一般に、取引は売り手と買い手の間でそれぞれの下にある事情を勘案し、合意を形成して成立する。そのような私法上の合意形成による取引成立過程と、所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈である「通常成立すると認められる価額」は理論的に合致すると言えようが、本判決が採用する「当該譲渡における譲受人の会社への支配力の程度は、譲渡人の下に生じている増加益の額に影響を及ぼすものではない」との説示は「通常成立すると認められる価額」との解釈と並び立つものであろうか。

なお、この私法上の合意形成により成立する取引が「通常成立すると認められる価額」であるとする見解は、本判決、本件控訴審、本件第 1 審においても見てとることができるように思われる。以下長くなるがここに引用すると、本判決における「具体的な取引における売買価額が当該資産の客観的交換価値（時価）に合致していると認められるためには、所得税の計算上、本来、考慮すべきではない事情等が考慮される余地を可能な限り排斥するため、当該取引が対等な立場にある当事者間における自由な交渉を経て行われたものであることも重要な要素と考えるべきであるし、譲渡人の下に生じている増加益の客観的な評価に必要な諸要素を適正に評価すべく、種々の経済性を考慮して決定された価額により取引されたと認められるといった事情も重要な要素となるものと解される。所得税基本通達 59-6 にいう「通常取引されると認められる価額」や、同通達の逐条解説が指摘する「純然たる第三者間において種々の経済性を考慮して決定された価額（時価）」の意味も、このような観点から理解されるべきである」との説示は、まさに私法上の合意形成により成立する取引が「通常成立すると認められる価額」であることを示唆していると言えるのではないだろうか。つまり、譲渡人の譲渡前における価値であれば、その評価にあたり当然に譲受人の事情は加味されないにも関わらず、本判決は「通常成立すると認められる価額」として「自由な交渉を経て行われた」取引や「種々の経済性を考慮して決定された価額」を想定しており、これらは譲受人の事情が加味されたものであると言えよう。

また、本件控訴審における「所得税法 59 条 1 項にいう「その時における価額」は、譲渡の時における資産の客観的交換価値で、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額（時価）を意味するのであり、譲渡人が会社支配権を有する多数の株式を保有する場合には、当該株式は議決権行使に係る経営的支配関係を前提

と注意を促している。田中治・前掲注(97) 41 頁。本判決はまさに相対取引という個別具体的な関係を考慮していない判示と言えるのではないだろうか。

とした経済的価値を有するものと評価され得る一方、当該株式が分割して譲渡され、譲受人が支配権を有しない少数の株式を保有するにとどまる場合には、当該株式は配当への期待に基づく経済的価値を有するにすぎないものとして評価されることとなるから、その間の自由な取引において成立すると認められる価額は、譲渡人が譲渡前に有していた支配関係によって決定されるのか、譲渡後に譲受人が取得することになった支配関係のどちらかで決定されるのかは一概に決定することはできず、双方の会社支配の程度によって結論を異にする事柄であるというべきである」との説示や、本件第1審における「譲渡所得に対する課税は当事者間において資産の譲渡が成立することが前提であり、譲渡価額の決定に際しては、譲受人側の事情も重要な要素であるということとはできる」との説示にも、「通常成立すると認められる価額」が私法上の合意形成により成立する取引であるとの考えを見て取れるのではないだろうか³³⁹。

それにも関わらず、本判決は所法 59 条 1 項「その時における価額」は「通常成立すると認められる価額」であると判示しながら、譲渡所得課税の趣旨から所法 59 条 1 項「その時における価額」は譲渡人の譲渡前における価値により算定されるところとする。ここに論理的なつながりを見てとることはできないであろう。所法 59 条 1 項「その時における価額」が譲渡人の譲渡前における価値により評価されると判示するのであれば、「通常成立すると認められる価額」と譲渡人の譲渡前における価値とのつながりを論理的に説示する必要があったのではなかろうか³⁴⁰。

(3) 疑問③：譲渡所得課税の趣旨について争いがある点

さらに、本判決は譲渡所得課税の趣旨を清算課税説に求め、清算課税説から所法 59 条 1 項「その時における価額」は譲渡人の譲渡前における価値により評価されると判示する。しかし、譲渡所得課税の趣旨については従前より議論のあるところである。

譲渡所得課税の趣旨について議論が生じる原因は、譲渡所得課税の規定にあると考えられる。譲渡所得課税の趣旨は明文上何ら規定がなく、譲渡所得の本質を保有資産の価値の増加益とみる清算課税説と、現実の収入金額に伴う譲渡益とみる譲渡益課税説の大きく分けて2つが唱えられている。この2つが唱えられる原因は、いずれの説を採用しても譲渡所得課税の規定を完全には説明し得ないことにある。

第2章において確認したように、清算課税説に従えば、譲渡所得とは保有資産の価値の増加益であり、論理的には譲渡時の資産の価値から取得時の資産の価値を控除した残額である客観的価値差となるべきである。しかし、所法 33 条 3 項および所法 36 条 1 項は譲渡

³³⁹ 控訴審判決について、奥谷健「取引相場のない株式が譲渡された場合のみなし譲渡に係る当該株式の評価方法」新・判例解説 watch：速報判例解説（法学セミナー増刊）31 号（2022 年）252 頁参照。第1審について、品川・前掲注(284) 36 頁参照。

³⁴⁰ 大淵・前掲注(282) 132 頁参照。

所得の金額の計算において、譲渡時の資産の価値ではなく、現実の収入金額を計算の起点とする旨を定めている。あわせて、所法 33 条 3 項は譲渡所得の金額の計算において、総収入金額から控除できるものとして取得費のみならず譲渡費用も挙げている。けれども、清算課税説の下では、譲渡所得の本質は客観的価値差であり、譲渡費用を控除できる余地はない。それにも関わらず実定法は控除できる旨を定めており、ここに清算課税説が実定法を完全には説明し得ない限界が生じる。

また、譲渡所得を現実の収入金額から実際の取得費や譲渡費用を控除した現実的な譲渡益と見る譲渡益課税説も譲渡所得課税の趣旨として唱えられている。確かに、譲渡益課税説に従えば、所法 33 条 3 項が譲渡所得の金額の計算において、現実の収入金額を計算の起点としている点、および控除できるものとして取得費のみならず譲渡費用も掲げる点について、論理的に説明がつこう。一方で、譲渡益課税説に従えば、譲渡所得が現実的な譲渡益、すなわち実際に外部からの経済的価値の流入のあるものにのみ課税することとなるため、所法 33 条は有償譲渡のみにつき規定することとなる。そのため、無償譲渡において課税するためには所法 59 条 1 項が必要となり、所法 59 条 1 項は無償譲渡において有償譲渡を擬制する規定であると言える。つまり、譲渡益課税説においては所法 33 条が有償譲渡における規定、所法 59 条 1 項が無償譲渡における規定となり、その法的構造が原則・例外であるか、並列であるかは別として、所法 59 条 1 項が総収入金額に係る所法 36 条 1 項「収入すべき金額」の別段の定めであるとの位置づけと、論理的に合致しないことになる。ここに譲渡益課税説が実定法を完全には説明し得ない限界が生じる。

このように、譲渡所得課税の趣旨を清算課税説および譲渡益課税説のいずれに求めても、譲渡所得課税の規定を完全には説明し得ず、議論の統一を見ていない。

租税法律主義の下では、課税要件は法定されなければならない。また課税要件は一義的に解釈できるように明確でなければならない。それにも関わらず、本件上告審および本判決では、譲渡所得課税の趣旨を清算課税説に求め、清算課税説から所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈ひいては具体的な算定方法を判示している。そのため、明文化されてもおらず、一義的に解釈もできず、その位置づけもまた議論のある譲渡所得課税の趣旨から、所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈ひいては具体的な算定方法を引き出すことには違和感を覚える³⁴¹。

³⁴¹ 清算課税説は、増加した経済的価値は担税力としてすべて所得を構成する観念する包括的所得概念に依拠している。つまり、清算課税説とは包括的所得概念に依拠し、担税力に応じた課税の公平を目指したものであると言える。しかし、相続税法 22 条「時価」の解釈についてはあるが、「明文の根拠規定と基準がないまま、適正な評価が問われるべき場面において課税の公平論に傾斜することは相当でない。」として、明文の規定なく租税平等主義に基づいた判断に疑問を呈する意見もある。田中治・前掲注(43) 258 頁。

(4) 疑問④：税負担の公平性

第1章において検討したように、みなし譲渡課税の趣旨は税負担の公平性に求められる。つまり、包括的所得概念の下では有償譲渡であっても無償譲渡であっても保有資産の価値の増加益が発生していることに違いはなく、無償譲渡につき有償譲渡と同様に課税することを趣旨としている。そこで、所法59条1項は無償譲渡につき「その時における価額」により譲渡があったものとみなして課税を行っている。

本判決は譲渡所得課税の趣旨を清算課税説に求め、清算課税説から所法59条1項「その時における価額」は譲渡人の譲渡前における価値により評価されると判示する。そのため、譲渡人の譲渡前における価値に基づいて譲渡所得の金額を計算することとなる。

一方、仮に本件株式譲渡が有償譲渡、すなわち不特定多数の独立当事者間の自由な取引として行われた場合には、いずれかに利することのないように対等の立場で取引価格が決定されよう。つまり「客観的交換価値に基づく正常な取引価格」、すなわち「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の1:1の加重平均値」が成立すると考えられよう。対等でなかったとしても、有償譲渡で成立する取引価格は「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の1:1の加重平均値」に近似した価格で決まると言えよう。

つまり、本判決に従えば、譲渡所得の金額につき、有償譲渡の場合には「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の1:1の加重平均値」に近似した価格に基づいて計算する一方で、無償譲渡においては「譲渡人の譲渡前における価値」に基づいて計算することとなる。

このように本判決に従い、取引相場のない株式に係る所法59条1項「その時における価額」に対して清算課税説を直接的に適用すると、「譲渡人の譲渡前における価値」が「譲受人の譲渡後における価値」よりも高額であった場合には、無償譲渡の場合に有償譲渡に対する課税を超えて課税されることになるのではないだろうか³⁴²。逆に、「譲渡人の譲渡前における価値」が「譲受人の譲渡後における価値」よりも低額であった場合には、無償譲渡の場合に有償譲渡に対する課税よりも少なく課税されることになるのではないだろうか。すなわち、取引相場のない株式に係る所法59条1項「その時における価額」に

³⁴² 本件株式譲渡が正常な有償譲渡として行われた場合における価格が「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の1:1の加重平均値」であるとしたならば、有償譲渡においては、譲渡人の譲渡前における価値たる2,505円と譲受人の譲渡後における価値たる75円の1:1の加重平均値である1,290円に基づいて譲渡所得の金額を計算することになる。一方で、本判決に従えば、無償譲渡においては譲渡人の譲渡前における価値である2,505円に基づいて譲渡所得の金額を計算することになる。そのため、無償譲渡の場合には有償譲渡の場合を超えた課税がなされてしまうこととなる。

対して清算課税説を直接的に適用すると、有償譲渡と無償譲渡の間で税負担の公平性が担保されない結果となってしまうのではなかろうか³⁴³。

(5) 所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈に係る試論

ここで第 1 章、第 2 章を踏まえて第 3 章において検討を行った所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈および具体的算定方法について、簡単に確認を行う。

所得税法は所法 33 条 3 項において譲渡所得の金額につき、総収入金額から取得費および譲渡費用を控除して求める旨を規定している。あわせて所法 36 条 1 項において、譲渡所得の金額の計算上、総収入金額を「収入すべき金額」とする、すなわち現実の収入金額を起点とすることを定めている。また、法人に対する無償譲渡等の場合には、所法 59 条 1 項により「その時における価額」により譲渡があったものとみなす旨を規定している。

第 2 章において確認したこれら譲渡所得課税の法的構造を以下において簡潔にまとめると、所法 59 条 1 項みなし譲渡課税の規定は、総収入金額に係る所法 36 条 1 項「収入すべき金額」の別段の定めと見ることができることから、所法 33 条 3 項譲渡所得の金額の計算における総収入金額につき、原則として所法 36 条 1 項「収入すべき金額」を算入し、例外として法人への無償譲渡等においては所法 59 条 1 項「その時における価額」を算入する法的構造となっており、ここから所法 33 条 1 項および同条 3 項は有償譲渡・無償譲渡のいずれをも含んだ規定であることが分かった。この法的構造の下では、所法 36 条 1 項と所法 59 条 1 項が総収入金額につき原則・例外の関係に位置づけられることに鑑みれば、所法 59 条 1 項「その時における価額」が擬制する収入金額は、原則たる所法 36 条 1 項「収入すべき金額」であり、すなわち「正常な取引事情のもとに成立すると認められる

³⁴³ 譲渡所得課税については、昭和 43 年判決、昭和 50 年判決、本件上告審などにみるように、譲渡所得課税の趣旨からの説示が多いように見受けられる。しかし、譲渡所得課税においては他の規定と同様、またはいっそう文言解釈を優先すべきではないだろうか。なぜなら、譲渡所得課税の趣旨と実定法の規定との間に明らかに乖離が見られるからである。また、昭和 25 年のみなし譲渡課税規定の創設当初に企図されていた一体として機能する租税制度が部分的に崩壊しているにも関わらず、立法当初の趣旨が直接的な影響力を持つとは考えにくいからである。何より、譲渡所得課税の趣旨として唱えられる清算課税説の内容に拘泥するあまり、本来の趣旨である税負担の公平という意図が没却しかねないからである。保有資産の価値の増加益を資産の移転時に清算して課税することは、本来の趣旨である税負担の公平を達成するための手段であって、清算課税そのものが目的ではない。手段と目的が逆転しないためにも、譲渡所得課税における解釈においては文言解釈を優先させる必要があるのではないだろうか。少なくとも、趣旨を加味した解釈においては譲渡所得課税の趣旨を強調しすぎることなく本来の趣旨である税負担の公平から解釈を行うべきであろう。

客観的な適正価格」と考えられるのではないだろうか。つまり、所法 59 条 1 項「その時における価額」は「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価格、すなわち、客観的交換価値に基づく正常な取引価格」と解釈できよう。

また、所得税法の譲渡所得とは包括的所得概念から理論的に導き出される二時点における客観的価値の差額ではなく、実定法上では実現主義の要請を受け、取得時と譲渡時における対価の差額を基に課税される。そのため、所法 59 条 1 項「その時における価額」は売り手と買い手の存在を前提とした私法上の取引価格に基づき計算される動的価格概念であると言えよう。

ところで、財産評価基本通達は 178～189-7 において取引相場のない株式の評価方法を規定している。財産評価基本通達では株主の立場が同族株主等であるか、同族株主以外の株主等であるかにより、評価方法を変えている。しかし、保有する株式の議決権割合が異なる株主間で取引を行った場合であっても取引において成立する価格はどこか一価に収束するはずである。その価格は対等な立場にある当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価格と言えよう。ここにおける価格は譲渡人・譲受人いずれかの影響のみを受けることはなく、譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値のいずれかの価値に偏重することもない。つまり、「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の 1:1 の加重平均値」に取引価格は収束するのではないだろうか。したがって、所法 59 条 1 項「その時における価額」は「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価格、すなわち、客観的交換価値に基づく正常な取引価格」と解釈でき、そこから合理的に導き出される具体的な算定方法は「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の 1:1 の加重平均値」であると言えよう。

(6) 私見

では、ここまで検討してきた取引相場のない株式に係る所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈および具体的な算定方法は本件においても適合しうるのであろうか。上述したように本研究では所法 59 条 1 項「その時における価額」の具体的な算定方法につき、「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の 1:1 の加重平均値」と試論の提言を行った。

本判決においては譲渡所得課税の趣旨から所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈ひいては具体的算定方法を判示しており、譲渡所得課税の法的構造を考慮していない点を指摘した（疑問①）。本研究において試論として提言する「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の 1:1 の加重平均値」は第 3 章において見たように、譲渡所得課税の法的構造から導き出している。そのため、「譲渡人の譲渡前における価値

と譲受人の譲渡後における価値の 1:1 の加重平均値」が文理解釈という租税法の解釈原則に抵触することはないと考えられる³⁴⁴。

また、本判決が説示した「通常成立すると認められる価額」との解釈と譲渡人の譲渡前における価値との具体的算定方法とが、論理的につながらない点を指摘した（疑問②）。本研究において提言する「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の 1:1 の加重平均値」は私法上の取引における合意形成過程において成立する取引価格と近似した値である。そのため、「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の 1:1 の加重平均値」と「通常成立すると認められる価格」は論理的に矛盾しないと言えよう。

加えて、本判決は結論の統一を見ていない譲渡所得課税の趣旨から所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈および具体的な算定方法を説示している（疑問③）。本研究では譲渡所得課税の趣旨は清算課税説に求めるものの、清算課税説は無償譲渡に対する課税根拠理論としての位置づけを超えず、譲渡所得課税は清算課税説から直接の影響を受けないと考える。したがって、所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈および具体的な算定方法は清算課税説から導き出されるものではなく、租税法の解釈原則である文理解釈に従い、条文の文言から法的構造を検討し導き出すものだと考える。つまり、「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の 1:1 の加重平均値」が清算課税説と論理的に合致せずとも、条文の文言から導き出された譲渡所得課税の法的構造と合致するのであれば、租税法律主義には抵触しないと考える。

さらに、本判決が説示した所法 59 条 1 項「その時における価額」の具体的な算定方法である譲渡人の譲渡前における価値に従ってみなし課税を行うと、有償譲渡と無償譲渡の間で税負担の不公平が起りかねないことを指摘した（疑問④）。本研究において提言する「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の 1:1 の加重平均値」は私法上の取引における合意形成過程において成立するものであり、正常な取引であれば有償譲渡において成立する価格も近似した価格となろう。そのため、有償譲渡と無償譲渡の間で大きな税負担の不公平は起こらないと考えられる。

このように、所法 59 条 1 項「その時における価額」の具体的な算定方法を「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の 1:1 の加重平均値」と捉えた場合、

³⁴⁴ 本研究においては、所法 59 条 1 項「その時における価額」を譲渡所得課税の法的構造から解釈を導き出している。この手法は、体系的解釈（同一法令内の他の法文や、関係法令との関連性を考慮し、調和のとれた理解を目指す解釈）の 1 つと見る向きもあろう。しかし、体系的解釈は同一法令内の他の法文のすべてや、他の法令との関連性を考慮するものである一方で、本研究で知見を得た譲渡所得課税の法的構造は限られた法文の関連性を見るものであり、かつ、法文の文言や目次など明示的なところから解釈を行っており、筆者は体系的解釈ではなく文理解釈に含まれると考えている。

前掲の疑問①～④につき、合理的に説明しうるのではないだろうか。そこで、本研究では所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈である「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価格、すなわち、客観的交換価値に基づく正常な取引価格」の具体的な算定方法は「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の 1:1 の加重平均値」と考えられるのではないかと試論を提言したい。

第3節 小括

第 4 章では、取引相場のない株式に係る所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈および具体的算定方法につき争われた東京高判令和 3 年 5 月 20 日差戻控訴審³⁴⁵を素材とし、本判決において採用された判断構造を確認するとともに、第 3 章において提言した試論の「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価格、すなわち、客観的交換価値に基づく正常な取引価格」との解釈、および「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の 1:1 の加重平均値」との具体的算定方法についても検討を行った。

東京高判令和 3 年 5 月 20 日差戻控訴審³⁴⁶は、取引相場のない株式の譲渡に係る所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈および合理的に導き出される具体的算定方法が争われた事案である。本判決は所法 59 条 1 項「その時における価額」を「譲渡の時における当該資産の客観的交換価値、すなわち、それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額（時価）」と判示した上で、譲渡所得課税の趣旨を清算課税説に求め、清算課税説から所法 59 条 1 項「その時における価額」の具体的算定方法は譲渡人の譲渡前における価値と判示した。類似の裁判例においても多くは同様の判断構造を採用しており、学説の多くもこの判断構造に賛同している。しかし、価格決定権は譲受人にあるとする大分地判平成 13 年 9 月 25 日³⁴⁷もあり、これに賛同する学説や、清算課税説から具体的算定方法として譲渡人の譲渡前における価値を導き出すことには賛同しつつも所法 59 条 1 項「その時における価額」の具体的算定方法としては疑問を呈す学説もある。

本判決については、租税法の解釈は文理解釈を原則とするにも関わらず譲渡所得課税の趣旨から所法 59 条 1 項「その時における価額」を判示している点（疑問①）、「通常成立すると認められる価額」との解釈と、譲渡人の譲渡前における価値との具体的算定方法が論理的に合致するとは考えられない点（疑問②）、譲渡所得課税の趣旨につき従前より

³⁴⁵ 税務訴訟資料 271 号順号 13564・前掲注(1)。

³⁴⁶ 税務訴訟資料 271 号順号 13564・前掲注(1)。

³⁴⁷ 税務訴訟資料 251 号順号 8982・前掲注(310)。

議論が行われているにも関わらずその意義につき何ら検討を加えていない点（疑問③）、本判決が説示する譲渡人の譲渡前における価値という具体的算定方法に従えば有償譲渡と無償譲渡の間で税負担の不公平が起りかねない点（疑問④）につき、違和感を覚える。

そこで、第3章において提言した所法59条1項「その時における価額」の解釈としての「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価格、すなわち、客観的交換価値に基づく正常な取引価格」、および具体的算定方法としての「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の1:1の加重平均値」について検討すると、当然に疑問①および疑問②については何ら問題とならない。また、清算課税説には譲渡所得課税の規定を完全には説明しえない限界が生じることに鑑みれば、清算課税説は無償譲渡に対する課税根拠理論としての位置づけを超えず、譲渡所得課税は清算課税説から直接の影響を受けないと考えられよう（疑問③）。加えて、「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の1:1の加重平均値」は正常な取引であれば有償譲渡において成立する価格も近似すると考えられ、有償譲渡と無償譲渡の間で大きな税負担の不公平は起こらないであろう（疑問④）。

このように、所法59条1項「その時における価額」の解釈を「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価格、すなわち、客観的交換価値に基づく正常な取引価格」とした上で、具体的な算定方法を「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の1:1の加重平均値」と捉えた場合、合理的な説明が可能となるのではないだろうか。そこで、本研究では所法59条1項「その時における価額」を「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価格、すなわち、客観的交換価値に基づく正常な取引価格」と解釈した上で、その具体的な算定方法は「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の1:1の加重平均値」と考えられるのではないかと試論を提言したい。

おわりに

所法 59 条 1 項は個人から法人への無償譲渡等が行われた場合において、所法 59 条 1 項は「その時における価額」により譲渡があったものとみなす旨を規定している。ところが、所法 59 条 1 項「その時における価額」は「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立する価額」と解されるのみで、その具体的算定方法について定めが置かれてこなかった。この点、東京高判令和 3 年 5 月 20 日差戻控訴審³⁴⁸は譲渡所得課税の趣旨を清算課税説に求め、清算課税説から所法 59 条 1 項「その時における価額」の具体的算定方法は譲渡人の譲渡前における価値であると判示した。

しかし、本判決は文理解釈ではなく趣旨から判断している点、解釈と具体的算定方法が論理的に合致し難い点、清算課税説が実定法の規定を説明し得ない限界を有している点、有償譲渡と無償譲渡の間で税負担の公平が担保されかねない点などの問題点を有していると考えられる。そこで本研究は、取引相場のない株式に係る所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈および具体的算定方法を実定法の規定、特に譲渡所得課税の法的構造から合理的に導き出すことを目的とした。

第1項 結論に至る経緯

(1) 包括的所得概念とその限界

第 1 章では、現行の所得税法が依拠している包括的所得概念とその限界について検討し、譲渡所得課税の立法趣旨や沿革を踏まえて、現行の規定とその意義を考察した。

包括的所得概念とは発生源泉を問わず、担税力を増加させるすべての利得を所得と観念する考え方であり、担税力に応じて租税を負担するという負担公平の原則から導き出される概念である。現行の所得税法はこの包括的所得概念に依拠している。

しかし、包括的所得概念の下では未実現利得たる保有資産の価値の増加益も所得を構成するものの、課税を行うためには每期評価替えが必要となり、評価替えに伴う煩雑性・不確実性および納税資金確保の困難性から、外部からの経済的価値の流入時点をもって課税するという実現主義が原則とされた。

一方で、包括的所得概念に立脚すると、無償譲渡においても保有資産の価値の増加益という所得が発生していると言える。そこで、有償譲渡との課税の公平性を期すために、昭和 25 年改正によりみなし譲渡課税が創設された。しかし、みなし譲渡課税が難解な制度であり、かつ納税資金の確保が困難であったことから、段階的に範囲が縮小された。

³⁴⁸ 税務訴訟資料 271 号順号 13564・前掲注(1)。

したがって、毎期評価替えを行わない点、およびみなし譲渡課税の範囲も縮小した点に鑑みれば、現行の譲渡所得課税は理論的には包括的所得概念に依拠するものの、実定法の規定は実現主義を原則とし、包括的所得概念は大きく後退していると言えよう。

(2) 譲渡所得課税の趣旨と法的構造

第2章では、譲渡所得課税の規定の文言および配置から譲渡所得課税の法的構造を考察するとともに、譲渡所得課税の趣旨と法的構造の関係性について検討を行い、その意義を考察した。

譲渡所得課税の規定の文言および位置から譲渡所得課税の法的構造につき検討を行うと、所法59条1項は総収入金額に係る所法36条1項「収入すべき金額」の別段の定め、すなわち収入金額を擬制する規定と見ることができる。そこで、所法33条3項譲渡所得の金額の計算における総収入金額については、原則として所法36条1項「収入すべき金額」を算入し、無償譲渡等においては例外として所法59条1項「その時における価額」を算入する。このことから、所法33条3項は有償無償を問わず譲渡所得の金額を規定したものであり、所法33条1項「資産の譲渡」は有償無償いずれをも含んだ概念であると言えよう。

譲渡所得の本質を保有資産の価値の増加益と観念し、資産の移転を課税の機会と捉える清算課税説に立脚すれば、上記の法的構造と論理的に整合性が保たれるものの、清算課税説から理論的に導かれる客観的価値差と、所法33条3項譲渡所得の金額は乖離する。

一方で、譲渡所得を現実の収入金額から実際の取得費および譲渡費用を控除した現実的な譲渡益と見る譲渡益課税説に立脚すれば、所法33条3項や所法36条1項が「収入」という文言を用いている点や、所法33条3項が譲渡費用も控除できるとする点につき、論理的に説明可能となるものの、上記の法的構造とは相容れない。

したがって、所法33条1項「資産の譲渡」を適切に説明し得る点に鑑み、譲渡所得課税の趣旨は清算課税説に求めることができようが、無償譲渡が課税の対象に含まれることを説明する機能を有するだけに過ぎないと考えられよう。

(3) 所法59条1項「その時における価額」の解釈

第3章では所法59条1項「その時における価額」の解釈および具体的な算定方法について、第2章において検討を行った譲渡所得課税の法的構造を鑑み考察を行った。

価格とは「売り手と買い手の間で決定された値段」であり、当事者間で成立した一価となる一方で、価値とは対象から「創出される経済的便益」であり、当事者の置かれている状況により変化する多価となる。

所法36条1項と所法59条1項が総収入金額に係る原則・例外の関係にあることに鑑みれば、所法59条1項「その時における価額」が擬制する金額は、原則たる所法36条1項「収入すべき金額」、すなわち現実の収入金額と言えよう。また、所法33条3項が取得時

と移転時における対価の差額から譲渡費用を控除した残額を基に課税することから、所法 59 条 1 項「その時における価額」は売り手と買い手の存在を前提とした私法上の取引価格に基づいて算定される動的価格概念であると言えるのではないだろうか。

一方で、相続税法は相続により財産を取得した者につき、相続により取得した財産に対して課税するため、相続税法 22 条「時価」は相続時点における静的価値概念であると言える。

そこで、所法 59 条 1 項「その時における価額」は「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価格、すなわち、客観的交換価値に基づく正常な取引価格」と解釈できよう。一方で、相続税法 22 条「時価」は「それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額、すなわち、客観的交換価値」と解釈できよう。そして、「客観的交換価値に基づく正常な取引価格」とは譲渡人・譲受人のいずれかの影響のみを受けることはないことから、その具体的な算定方法として「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の 1:1 の加重平均値」を試論として提言したい。

(4) 事例研究

第 4 章では、取引相場のない株式に係る所法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈および具体的算定方法につき争われた東京高判令和 3 年 5 月 20 日差戻控訴審³⁴⁹を素材とし、本判決において採用された判断構造を確認するとともに、本判決に対する疑問点を整理し、試論についても検討を行った。

本判決は所法 59 条 1 項「その時における価額」を「譲渡の時における当該資産の客観的交換価値、すなわち、それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額（時価）」と判示した上で、譲渡所得課税の趣旨を清算課税説に求め、清算課税説から所法 59 条 1 項「その時における価額」の具体的な算定方法は譲渡人の譲渡前における価値と判示した。

本判決は、租税法の解釈は文理解釈を原則とするにも関わらず、譲渡所得課税の趣旨から判示している点（疑問①）、「通常成立すると認められる価額」との解釈と、譲渡人の譲渡前における価値との具体的な算定方法が論理的に合致するとは考えられない点（疑問②）、清算課税説は実定法の規定を説明し得ない限界を有しており、その意義につき検討を加えていない点（疑問③）、本判決の具体的な算定方法に従えば有償譲渡と無償譲渡の間で税負担の不公平が生じかねない点（疑問④）につき、合理性を有しない。

そこで、試論につき検討したところ、当然に疑問①および疑問②については何ら問題とならなかった。また、清算課税説には譲渡所得課税の規定を完全には説明しえない限界が生じることに鑑みれば、清算課税説は無償譲渡に対する課税根拠理論としての位置づけ

³⁴⁹ 税務訴訟資料 271 号順号 13564・前掲注(1)。

を超えず、譲渡所得課税は清算課税説から直接の影響を受けないと考えられる（疑問③）。加えて、「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の1：1の加重平均値」は正常な取引であれば有償譲渡において成立する価格も近似すると考えられ、有償譲渡と無償譲渡の間で大きな税負担の不公平は起こらないことが分かった（疑問④）。

第2項 結論

本研究の考察から以下の2つの結論が得られた。1つは譲渡所得課税の法的構造であり、もう1つは所法59条1項「その時における価額」の解釈および具体的算定方法である。

所法36条1項の「別段の定め」という文言および所得税法の目次から、所法36条1項・所法59条1項は譲渡所得の金額の計算の総収入金額に係る原則・例外規定であり、このことから、所法33条3項は有償譲渡、無償譲渡を問わず譲渡所得の金額を定めた規定であり、所法33条1項「資産の譲渡」は有償譲渡、無償譲渡いずれをも含んだ概念であると言えることが分かった。

また、上記の法的構造および所法33条3項が現実的な譲渡益に課税していることに鑑み、所法59条1項「その時における価額」は売り手と買い手の存在を前提とした私法上の取引価格に基づいて算定される動的価格概念であると言えることが分かった。そこで、所法59条1項「その時における価額」の解釈として「それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価格、すなわち、客観的交換価値に基づく正常な取引価格」、および具体的算定方法として「譲渡人の譲渡前における価値と譲受人の譲渡後における価値の1：1の加重平均値」を試論として提言したい。なお、この試論に基づけば税負担の公平性も担保されることも確認した。

第3項 今後の課題

本研究では、譲渡所得課税の法的構造から所法59条1項「その時における価額」の解釈および具体的算定方法につき考察を行ってきた。その過程において、財産評価基本通達に従って算出された価額が時価であることを所与のものとして検討を行った。しかし、時価の算定方法には、インカム・アプローチ、マーケット・アプローチ、コスト・アプローチなどがあり、これらが時価として適切であるか否かの検討を行っていない。特に上場株式においては、売買を行う投資家が支配株主である場合も、非支配株主である場合もあり、市場で成立する価格は、支配株主にとっての価値と非支配株主にとっての価値のいずれも反映していると言えよう。つまり、財産評価基本通達に定める類似業種比準方式はいずれの株主の立場であっても適用しうる価格なのではないかとも考えられる。そこで、相続税法22条とは切り離して所得税法の観点から所法59条1項「その時における価額」とはいかなる解釈、および具体的算定方法が適当であるかを検討する必要があるだろう。

参考文献等

[著書]

- ・ 浅妻章如＝酒井貴子『租税法』（日本評論社、2020 年）
- ・ 芦部信喜『憲法 〔第 8 版〕』（岩波書店、2023 年）
- ・ 伊川正樹『譲渡所得課税に関する基礎的研究』（成文堂、2023 年）
- ・ 五十嵐清『法学入門 〔第 4 版 新装版〕』（日本評論社、2017 年）
- ・ 石島弘『課税権と課税物件の研究』（信山社、2003 年）
- ・ 伊藤滋夫ほか『要件事実で構成する所得税法』（中央経済社、2019 年）
- ・ 伊藤元重『ミクロ経済学 〔第 3 版〕』（日本評論社、2018 年）
- ・ 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（慈学社出版、2013 年）
- ・ 大蔵省財政史室 編『昭和財政史：終戦から講和まで 第 7 巻』（東洋経済新報社、1977 年）
- ・ 大蔵省財政史室 編『昭和財政史：終戦から講和まで 第 8 巻』（東洋経済新報社、1977 年）
- ・ 岡村忠生『所得税法講義』（成文堂、2007 年）
- ・ 岡村忠生ほか『租税法 〔第 4 版〕』（有斐閣、2023 年）
- ・ 樫田明ほか 共編『所得税基本通達逐条解説 〔令和 3 年版〕』（大蔵財務協会、2021 年）
- ・ 金子宏『所得概念の研究：所得課税の基礎理論 上巻』（有斐閣、1995 年）
- ・ 金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究：所得課税の基礎理論 中巻』（有斐閣、1996 年）
- ・ 金子宏『所得課税の法と政策：所得課税の基礎理論 下巻』（有斐閣、1996 年）
- ・ 金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣、2010 年）
- ・ 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣、2010 年）
- ・ 金子宏『租税法 〔第 24 版〕』（弘文堂、2021 年）
- ・ 金子宏ほか『税法入門 〔第 7 版〕』（有斐閣、2016 年）
- ・ 川崎政司『法律学の基礎技法』（法学書院、2011 年）
- ・ 北野弘久『現代税法の構造』（勁草書房、1972 年）
- ・ 北野弘久『税法原論 〔第 8 版〕』（勁草書房、2020 年）
- ・ 北野弘久ほか 編著『争点相続税法』（勁草書房、1995 年）
- ・ 木村弘之亮『租税法』（税務経理協会、1999 年）
- ・ 木山泰嗣『超入門コンパクト租税法 〔第 2 版〕』（中央経済社、2022 年）
- ・ 清永敬次『税法 〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013 年）
- ・ 斉藤稔『租税法主義入門』（中央経済社、1992 年）
- ・ 酒井克彦『所得税法の論点研究』（財経詳報社、2011 年）
- ・ 佐藤英明『プレップ租税法 〔第 4 版〕』（弘文堂、2021 年）

- ・ 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第3版〕』（弘文堂、2022年）
- ・ 塩野宏『行政法1（行政法総論）〔第6版〕』（有斐閣、2015年）
- ・ 宍戸常寿ほか『法学入門』（有斐閣、2021年）
- ・ 自治省財政局『地方税制度資料 第10巻（昭和36年）』（自治省財政局、1968年）
- ・ 品川芳宣『租税法律主義と税務通達』（ぎょうせい、2003年）
- ・ 品川芳宣『重要租税判決の実務研究〔第3版〕』（大蔵財務協会、2014年）
- ・ 品川芳宣＝緑川正博『相続税財産評価の理論と実践』（ぎょうせい、2005年）
- ・ 神野直彦『財政学〔改訂版〕』（有斐閣、2007年）
- ・ 新村出 編『広辞苑〔第7版〕』（岩波書店、2018年）
- ・ 鈴木武雄『現代日本財政史 第3巻』（東京大学出版会、1970年）
- ・ 高野総合会計事務所 編、高木融ほか 編著『判例分析 会社・株主間紛争の非上場株式評価実務』（中央経済社、2020年）
- ・ 高橋志朗『わが国税務会計の発達とシャープ勧告』（同文館出版、2011年）
- ・ 谷口勢津夫『税法の基礎理論』（清文社、2021年）
- ・ 谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂、2021年）
- ・ 谷口勢津夫『税法基本判例1』（清文社、2023年）
- ・ 谷口勢津夫ほか『基礎から学べる租税法〔第3版〕』（弘文堂、2022年）
- ・ 団藤重光『法学の基礎〔第2版〕』（有斐閣、2007年）
- ・ 林修三『法令解釈の常識〔第2版〕』（日本評論社、1975年）
- ・ 林修三『法令用語の常識〔第3版〕』（日本評論社、1975年）
- ・ 藤田宙靖『行政法入門〔第6版〕』（有斐閣、2013年）
- ・ 法令用語研究会 編『有斐閣法律用語辞典〔第5版〕』（有斐閣、2020年）
- ・ 星野英一『民法のもう一つの学び方〔補訂版〕』（有斐閣、2006年）
- ・ 牧口晴一＝齋藤孝一『非公開株式譲渡の法務・税務〔第7版〕』（中央経済社、2021年）
- ・ 増井良啓『租税法入門』（有斐閣、2014年）
- ・ 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第5版〕』（成文堂、2019年）
- ・ 増田英敏 編著『基本原理から読み解く租税法入門』（成文堂、2014年）
- ・ 松岡章夫 編著『ゼミナール相続税法〔令和3年補訂〕』（大蔵財務協会、2021年）
- ・ 松沢智『租税法の基本原則』（中央経済社、1983年）
- ・ 松沢智『租税実体法の解釈と適用』（中央経済社、1993年）
- ・ 松沢智『租税実体法の解釈と適用2』（中央経済社、2000年）
- ・ 松沢智『租税争訟法』（中央経済社、2001年）
- ・ 松沢智『租税実体法〔補正第2版〕』（中央経済社、2003年）
- ・ 松田貴司 編『財産評価基本通達逐条解説〔令和5年版〕』（大蔵財務協会、2023年）
- ・ 丸山雅祥『経営の経済学〔新版〕』（有斐閣、2011年）

- 三木義一『現代税法と人権』（勁草書房、1992 年）
- 三木義一 編著『よくわかる税法入門〔第 17 版〕』（有斐閣、2023 年）
- 三木義一＝末崎衛『相続・贈与と税〔第 2 版〕』（信山社、2013 年）
- 村井正『租税法と取引法』（比較法研究センター、2003 年）
- 山下純司ほか『法解釈入門』（有斐閣、2020 年）
- 山野目章夫 編『新注釈民法(1) 総則(1)』（有斐閣、2018 年）
- 山本直毅『課税所得の認識原理の研究』（成文堂、2020 年）
- 山本守之＝守之会『検証・税法上の不確定概念〔第 2 版〕』（中央経済社、2004 年）
- 吉岡健次ほか『シャープ勧告の研究』（時潮社、1984 年）
- 四元俊明『行間の税法解釈学』（ぎょうせい、1988 年）
- 渡邊定義ほか『税務担当者と実務家のための相続税・贈与税体系財産評価』（大蔵財務協会、2021 年）

[論文]

- 無署名「アメリカのキャピタル・ゲイン課税」租税研究 132 号（1961 年）16-21 頁
- 無署名「財産分与としての不動産の譲渡と譲渡所得課税」法律時報 47 卷 9 号（1975 年）178 頁
- 無署名「財産分与としての不動産の譲渡と譲渡所得課税」旬刊金融法務事情 772 号（1975 年）25-26 頁
- 無署名「財産分与の有償譲渡性」税務弘報 30 卷 11 号（1982 年）153-156 頁
- 無署名「財産分与の有償譲渡性」税務弘報 33 卷 5 号（1985 年）84-87 頁
- 無署名「譲渡資産に要した借入金利子の取得費性」税務弘報 41 卷 3 号（1993 年）168 頁
- 無署名「ゴルフ会員権の受贈者が支払った名義書換手数料と資産の取得費用の該当性」税務弘報 54 卷 6 号（2006 年）166-167 頁
- 無署名「譲渡費用該当性の判断基準及び土地改良区決済金等の譲渡費用性」税務弘報 55 卷 5 号（2007 年）195-196 頁
- J.マーク・ラムザイヤー＝中里実「戦後日本における租税法の成立と発展」金子宏 編『租税法の発展』（有斐閣、2010 年）55-70 頁
- 青山慶二「財産分与契約に関する判決 S50.5.27 最高裁・名古屋医師財産分与事件判決」TKC 税研情報 20 卷 4 号（2011 年）204-211 頁
- 浅妻章如「相続税の性質とそのあり方」税研 31 卷 4 号（2015 年）24-29 頁
- 浅妻章如「憲法 24 条と家族税制」日税研論集 77 号（2020 年）83-126 頁
- 浅妻章如「所得税基本通達 59-6 に明記されていない財産評価基本通達の読替え」ジュリスト 1564 号（2021 年）135-138 頁

- ・ 浅沼潤三郎「財産分与としての不動産の譲渡と譲渡所得課税」民商法雑誌 77 巻 2 号 (1977 年) 274-288 頁
- ・ 新井隆一「青色申告の法的性格」日税研論集 20 号 (1992 年) 23-38 頁
- ・ 新井隆一「税法解釈の基本的姿勢」税研 23 巻 5 号 (2008 年) 16-21 頁
- ・ 安藤智子「通達の位置付けと所得税法と相続税法の異なる趣旨による差異に応じた取扱いについて」税経新報 693 号 (2020 年) 19-28 頁
- ・ 伊川正樹「譲渡所得の基因となる「資産」概念」名城法学 57 巻 1・2 号 (2007 年) 141-181 頁
- ・ 伊川正樹「譲渡所得課税における「資産の譲渡」」税法学 561 号 (2009 年) 3-23 頁
- ・ 伊川正樹「譲渡所得課税における「資産の譲渡」の意義」税務弘報 57 巻 8 号 (2009 年) 89-95 頁
- ・ 伊川正樹「譲渡所得とその課税および実現主義」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会 編『行政と国民の権利』(法律文化社、2011 年) 468-484 頁
- ・ 伊川正樹「譲渡所得における実現の意義と譲渡所得の性質」名城法学 62 巻 2 号 (2012 年) 1-28 頁
- ・ 伊川正樹「譲渡所得課税における取得費および付随費用ならびに譲渡費用」立命館法學 352 号 (2014 年) 2645-2672 頁
- ・ 伊川正樹「みなし譲渡所得に「担税力」はあるのか」名城法学 66 巻 1・2 号 (2016 年) 329-356 頁
- ・ 伊川正樹「取引相場のない株式の譲渡の低額譲渡該当性」税務 QA222 号 (2020 年) 78-82 頁
- ・ 伊川正樹「譲渡所得における対価概念」三木義一先生古稀記念論文集編集委員会 編『現代税法と納税者の権利』(法律文化社、2020 年) 23-44 頁
- ・ 伊川正樹「譲渡所得課税の趣旨と課税理論」税法学 586 号 (2021 年) 5-22 頁
- ・ 伊川正樹「取引相場のない自己株式の取得に対する課税」税務 QA252 号 (2023 年) 66-70 頁
- ・ 石井健吾「財産分与としての不動産の譲渡と譲渡所得課税」ジュリスト 595 号 (1975 年) 75 頁
- ・ 石井健吾「財産分与としての不動産の譲渡と譲渡所得課税」最高裁判所判例解説民事篇 昭和 50 年度 (1979 年) 217-230 頁
- ・ 石倉文雄「譲渡所得——特にみなし譲渡所得課税を中心として」日税研論集 28 号 (1994 年) 53-74 頁
- ・ 石倉文雄「富裕税創設の是非と効果」水野正一 編著『資産課税の理論と課題 〔改訂版〕』(税務経理協会、2005 年) 253-277 頁
- ・ 一高龍司「譲渡所得における資産の取得に要した金額の意義」民商法雑誌 133 巻 3 号 (2005 年) 535-544 頁

- 一高龍司「土地改良区内農地の譲渡所得課税における譲渡費用の範囲」民商法雑誌 136 巻 1 号 (2007 年) 63-76 頁
- 一高龍司「相続税と租税回避」日税研論集 61 号 (2011 年) 33-97 頁
- 一高龍司「相続税における財産評価の今日的問題：事業承継と種類株式」日税研論集 68 号 (2016 年) 145-201 頁
- 伊藤滋夫「譲渡所得①要件事実論の視点からみた所得税法」ビジネス法務 22 巻 5 号 (2022 年) 142-148 頁
- 伊藤滋夫「譲渡所得②要件事実論の視点からみた所得税法」掲載誌 ビジネス法務 22(7):2022.7 p.149-155 22 巻 7 号 (2022 年) 149-155 頁
- 今本啓介「相続財産の土地評価につき裁判所の鑑定結果が合理的とされた事例」ジュリスト 1345 号 (2007 年) 113-115 頁
- 岩崎 政明「財産評価通達の意義と役割」ジュリスト 1004 号 (1992 年) 27-31 頁
- 岩崎政明「税務通達の公開と税務行政指導」日税研論集 36 号 (1997 年) 19-42 頁
- 岩崎政明「相続税を巡る諸問題」水野正一 編著『資産課税の理論と課題〔改訂版〕』（税務経理協会、2005 年）179-206 頁
- 岩崎政明「譲渡所得課税における「資産の譲渡」の意義」税務事例研究 98 号 (2007 年) 31-54 頁
- 岩崎政明「未実現利得・帰属所得に対する所得課税」税務事例研究 110 号 (2009 年) 25-47 頁
- 岩崎政明「反対株主の株式買取請求に係る所得課税」税務事例研究 116 号 (2010 年) 38-61 頁
- 植松守雄「「低額譲渡」をめぐる税法上の諸問題」税務弘報 23 巻 4 号 (1975 年) 18-30 頁
- 植松守雄「所得税法における「課税所得」をめぐって」一橋論叢 77 巻 2 号 (1977 年) 133-158 頁
- 植松守雄「キャピタル・ゲイン課税の問題点」金子宏 編著『所得税の理論と課題〔2 訂版〕』（税務経理協会、2001 年）179-274 頁
- 碓井光明「相続税・贈与税における資産評価」日税研論集 7 号 (1988 年) 5-77 頁
- 占部裕典「租税法における文理解釈の意義と内容」税法学 563 号 (2010 年) 75-104 頁
- 占部裕典「相続財産の評価（1）——土地」別冊ジュリスト 207 号 (2011 年) 150-151 頁
- 占部裕典「租税法における文理解釈の意味と判例の状況」日税研論集 78 号 (2020 年) 39-91 頁
- 大島隆夫「シャープ勧告と所得税」金子宏 編著『所得税の理論と課題〔2 訂版〕』（税務経理協会、2001 年）369-385 頁

- 大塚正民「財産分与としての不動産譲渡と譲渡所得課税」税理 19 巻 4 号（1976 年）170-176 頁
- 大塚正民「みなし譲渡制度に関するシャープ勧告とアメリカ税制との関連-1-」税法学 306 号（1976 年）19-43 頁
- 大塚正民「みなし譲渡制度に関するシャープ勧告とアメリカ税制との関連-2 完-」税法学 307 号（1976 年）1-17 頁
- 大塚正民「財産分与の税務：日米比較」税法学 566 号（2011 年）141-153 頁
- 大淵博義「取引相場のない株式のみなし譲渡課税判決が提起した問題点：最高裁差戻判決等を検証する」税務弘報 68 巻 11 号（2020 年）113-123 頁
- 大淵博義「所得税法 59 条 1 項「その時における価額」と時価二元論 差戻控訴審判決の疑問点の検証」税務弘報 69 巻 12 号（2021 年）129-139 頁
- 岡正晶「譲渡所得課税と「財産分与」の実務」税務事例研究 19 号（1994 年）47-83 頁
- 岡村忠生「譲渡所得の意義」別冊ジュリスト 120 号（1992 年）60-61 頁
- 岡村忠生「譲渡所得課税における取得費について-1-」法学論叢 135 巻 1 号（1994 年）1-23 頁
- 岡村忠生「譲渡所得課税における取得費について-2-」法学論叢 135 巻 3 号（1994 年）1-29 頁
- 岡村忠生「譲渡所得課税における取得費について-3 完-」法学論叢 135 巻 5 号（1994 年）1-17 頁
- 岡村忠生「キャピタルゲイン・ロス課税の創設」税経通信 53 巻 10 号（1998 年）33-39 頁
- 岡村忠生「所得分類論」金子宏 編著『所得税の理論と課題〔2 訂版〕』（税務経理協会、2001 年）45-69 頁
- 岡村忠生「収入金額に関する一考察」法学論叢 158 巻 5・6 号（2006 年）192-237 頁
- 岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と接続」法学論叢 166 巻 6 号（2010 年）94-130 頁
- 岡村忠生「資産概念の二重性と譲渡所得課税」法学論叢 170 巻 4-6 号（2012 年）212-261 頁
- 奥谷健「租税法律主義と国民健康保険料徴収」税研 25 巻 3 号（2009 年）14-16 頁
- 奥谷健「相続税の課税根拠と課税方式」税法学 561 号（2009 年）255-274 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
- 奥谷健「取引相場のない株式が譲渡された場合のみなし譲渡に係る当該株式の評価方法」新・判例解説 watch：速報判例解説（法学セミナー増刊）31 号（2022 年）249-252 頁
- 越智砂織「譲渡所得の意義」別冊ジュリスト 228 号（2016 年）78 頁
- 鬼塚太美「譲渡の意義(2)——財産分与」別冊ジュリスト 178 号（2005 年）80-81 頁

- 小山浩ほか「財産評価に関する近時の裁判例の動向[東京地裁令和元.8.27 判決,最高裁令和 2.3.24 判決]」会計・監査ジャーナル 32 巻 6 号 (2020 年) 84-88 頁
- 加藤友佳「取引相場のない株式の評価と最近の判例」租税研究 853 号 (2020 年) 63-96 頁
- 加藤友佳「取引相場のない株式の評価と最近の判例：所得税・法人税・相続税の交錯」租税研究 853 号 (2020 年) 63-96 頁
- 加藤友佳「租税法における通達解釈と裁判規範性」税大ジャーナル 34 号 (2022 年) 27-46 頁
- 金丸和弘「譲渡の意義(2)——財産分与」別冊ジュリスト 253 号 (2021 年) 88-89 頁
- 金子宏「租税法における所得概念の構成-1-」法学協会雑誌 83 巻 9・10 号 (1966 年) 1241-1282 頁
- 金子宏「租税法における所得概念の構成-2-」法学協会雑誌 85 巻 9 号 (1968 年) 29-47 頁
- 金子宏「租税法における所得概念の構成-3 完-」法学協会雑誌 92 巻 9 号 (1975 年) 1081-1143 頁
- 金子宏「総論——権利確定主義は破綻したか」日税研論集 22 号 (1992 年) 3-24 頁
- 金子宏「シャープ勧告の歴史的意義--21 世紀に向けて」租税法研究 28 号 (2000 年) 1-33 頁
- 金子宏「所得税の理論と課題」金子宏 編著『所得税の理論と課題 [2 訂版]』(税務経理協会、2001 年) 1-17 頁
- 金子宏「研究にあたって」日税研論集 50 号 (2002 年) 1-2 頁
- 金子宏「総説—譲渡所得の意義と範囲—」日税研論集 50 号 (2002 年) 3-31 頁
- 金子宏「租税法解釈論序説」金子宏ほか 編『租税法と市場』(有斐閣、2014 年) 3-27 頁
- 兼平裕子「「合法性の原則」の実務上の対応」税法学 582 号 (2019 年) 3-28 頁
- 神川和久「シャープ勧告の再考」税大ジャーナル 9 号 (2008 年) 91-110 頁
- 川井和子「租税教育における税理士の使命」税法学 574 号 (2015 年) 25-46 頁
- 川井和子「日本国憲法第 30 条「納税の義務」の再検討」税法学 577 号 (2017 年) 29-47 頁
- 川井和子「共和主義的租税観と日本国憲法第 30 条の意義」愛知学院大学論叢. 商学研究 61 巻 2・3 号 (2021 年) 71-85 頁
- 川口浩「ゴルフ会員権の名義書換費用」税理 55 巻 6 号 (2012 年) 162-167 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) 73-131 頁
- 木山泰嗣「所得税法 59 条 1 項の時価算定」税理 63 巻 7 号 (2020 年) 104-105 頁

- 木山泰嗣「個人から法人になされた株式譲渡について所得税法 59 条 1 項 2 号の適用が争われ低額譲渡の判断をするための時価計算の要素になる議決権割合について譲渡直前の株式数を基準に算定すべきとされた事例」税経通信 75 巻 8 号（2020 年）6-16 頁
- 木山泰嗣「租税手続法の解釈のあり方：文理解釈の重要性とその限界」青山法学論集 64 巻 3 号（2022 年）151-192 頁
- 木山泰嗣「法人の自己株式の取得にみなし譲渡規定が適用され、同日付けでされた代表取締役に対する自己株式の処分が給与等の支払にあたりとされた事例」税経通信 78 巻 2 号（2023 年）187-196 頁
- 清永敬次「シャントの純資産増加説-1-」税法学 85 号（1958 年）7-17 頁
- 清永敬次「シャントの純資産増加説-2(完)-」税法学 86 号（1958 年）15-23 頁
- 清永敬次「譲渡所得に対する課税の趣旨等」民商法雑誌 69 巻 1 号（1973 年）159-169 頁
- 清永敬次「譲渡所得の意義」別冊ジュリスト 79 号（1983 年）70-71 頁
- 吉良実「旧所得税法 5 条の 2 の「みなし譲渡」に関する規定による課税と実質課税主義との関係等」シュトイエル 86 号（1969 年）8-16 頁
- 吉良実「譲渡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
- 吉良実「税法上の課税所得論」税法学 300 号（1975 年）87-112 頁
- 吉良実「税法上の課税所得論--裁判例を中心として-1-」税法学 304 号（1976 年）14-31 頁
- 吉良実「税法上の課税所得論--裁判例を中心として-2 完-」税法学 305 号（1976 年）11-22 頁
- 神山弘行「譲渡所得における取得費の引継ぎ——ゴルフ会員権贈与事件」別冊ジュリスト 207 号（2011 年）83-84 頁
- 小島俊朗「相続税法における時価の概念とその経済学的考察」税大ジャーナル 7 号（2008 年）61-100 頁
- 小塚真啓「譲渡所得の意義」別冊ジュリスト 207 号（2011 年）74 頁
- 小塚真啓「譲渡所得における取得費の引継ぎ：ゴルフ会員権贈与事件」別冊ジュリスト 253 号（2021 年）92-93 頁
- 後藤正幸「取引相場のない株式の評価について」税法学 546 号（2001 年）101-117 頁
- 酒井克彦「キャピタル・ゲインの清算課税としての譲渡所得課税--所得区分を巡る諸問題」月刊税務事例 38 巻 7 号（2006 年）58-68 頁
- 酒井克彦「所得税法にいう資産の「取得」の意義(上)」月刊税務事例 49 巻 12 号（2017 年）1-9 頁

- 酒井克彦「所得税法にいう資産の「取得」の意義(中)」月刊税務事例 50 巻 1 号 (2018 年) 13-19 頁
- 酒井克彦「所得税法にいう資産の「取得」の意義(下)」月刊税務事例 50 巻 2 号 (2018 年) 1-8 頁
- 酒井克彦「所得税法上の所得区分の在り方」税法学 579 号 (2018 年) 207-232 頁
- 酒井克彦「取引相場のない株式の評価－所得税法 59 条 1 項 2 号の低額譲渡該当性が争点とされた事例を素材として－」経理研究 60 号 (2018 年) 38-53 頁
- 酒井克彦「取引相場のない株式と低額譲渡(上)」月刊税務事例 51 巻 5 号 (2019 年) 94-104 頁
- 酒井克彦「取引相場のない株式と低額譲渡(下)」月刊税務事例 51 巻 6 号 (2019 年) 107-112 頁
- 酒井克彦「キャピタルゲイン課税にみる譲渡所得区分の意義(1)」商学論纂 61 巻 5・6 号 (2020 年) 411-446 頁
- 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏 編『租税法の基本問題』(有斐閣、2007 年) 55-73 頁
- 佐藤英明「「租税債権」論素描」金子宏 編『租税法の発展』(有斐閣、2010 年) 3-20 頁
- 佐藤英明「「譲渡費用」と「取得費に算入される付随費用」の判断基準」税務事例研究 127 号 (2012 年) 21-50 頁
- 佐藤英明「清算課税説を再確認した最高裁判決」TKC 税研情報 29 巻 4 号 (2020 年) 1-15 頁
- 佐藤英明「最高裁判例に見る租税法規の解釈手法」山本敬三・中川丈久 編『法解釈の方法論』(有斐閣、2021 年) 65-123 頁
- 佐藤善恵「専門家報酬の税法上の扱いについて」掲載誌 税法学 574 号 (2015 年) 97-116 頁
- 品川芳宣「所得税における非上場株式の時価--大分地判平成 13.9.25」ジュリスト 1228 号 (2002 年) 287-289 頁
- 品川芳宣「所得税法 59 条における非上場株式の時価(大分地裁平成 13.9.25 判決)」税研 17 巻 6 号 (2002 年) 123-126 頁
- 品川芳宣「ゴーイング・コンサーンである会社の取引相場のない株式の評価」税研 20 巻 3 号 (2004 年) 13-18 頁
- 品川芳宣「贈与により取得したゴルフ会員権名義書換料の取得費性」税研 25 巻 3 号 (2009 年) 67-69 頁
- 品川芳宣「個人が法人に非上場株式を譲渡した場合の当該株式の価額(配当還元価額適用の可否)」TKC 税研情報 27 巻 1 号 (2018 年) 26-38 頁

- 品川芳宣「個人が法人に非上場株式を譲渡した場合の当該株式の価額(配当還元価額適用の可否)[東京地裁平成 29.8.30 判決]」T & A master723 号 (2018 年) 13-22 頁
- 品川芳宣「個人が法人に非上場株式を譲渡した場合の当該株式の価額 (同族株主等判定の時期)」TKC 税研情報 29 巻 3 号 (2020 年) 28-38 頁
- 品川芳宣「個人が法人に非上場株式を譲渡した場合の当該株式の価額(同族株主等判定の時期)[最高裁令和 2.3.24 判決]」税研 36 巻 2 号 (2020 年) 90-93 頁
- 品川芳宣「個人が法人に非上場株式を譲渡した場合の当該株式の価額(同族株主等判定の時期)[最高裁令和 2.3.24]」T & A master835 号 (2020 年) 12-21 頁
- 渋谷雅弘「シャープ勧告における所得税--譲渡所得を中心として」租税法研究 28 号 (2000 年) 61-76 頁
- 渋谷雅弘「取引相場のない株式の評価と低額譲渡の認定」税務事例研究 56 号 (2000 年) 51-71 頁
- 渋谷雅弘「相続税における財産評価の法的問題」碓井光明ほか 編『公法学の法と政策 上巻』(有斐閣、2000 年) 691-711 頁
- 渋谷雅弘「相続・贈与と譲渡所得課税」日税研論集 50 号 (2002 年) 145-168 頁
- 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研 23 巻 6 号 (2008 年) 22-26 頁
- 下田隆夫「個人の居住の用に供される不動産を取得するための借入金の利子のうち、所得税法三八条一項にいう「資産の取得に要した金額」に含まれる範囲」訴訟月報 39 巻 5 号 (1993 年) 924-938 頁
- 神野直彦「シャープ勧告における資産課税--相続税・贈与税を中心に」租税法研究 12 号 (1984 年) 26-65 頁
- 神野直彦「所得概念論」金子宏 編著『所得税の理論と課題 [2 訂版]』(税務経理協会、2001 年) 19-44 頁
- 首藤重幸「租税行政手続(通達・指導)」日税研論集 25 号 (1994 年) 171-215 頁
- 首藤重幸「キャピタル・ゲイン課税を巡る諸問題」水野正一 編著『資産課税の理論と課題 [改訂版]』(税務経理協会、2005 年) 137-157 頁
- 首藤重幸「租税法における財産評価の今日的理論問題」日税研論集 68 号 (2016 年) 1-27 頁
- 首藤重幸「租税法における法解釈の方法」日税研論集 78 号 (2020 年) 1-37 頁
- 千田喜造「譲渡費用の範囲(農地転用決済金等)」税理 56 巻 2 号 (2013 年) 172-177 頁
- 高野幸大「相続財産の評価と納税」租税法研究 23 号 (1995 年) 25-44 頁
- 高野幸大「資産評価を巡る問題 (土地以外)」水野正一 編著『資産課税の理論と課題 [改訂版]』(税務経理協会、2005 年) 229-252 頁
- 高野幸大「ゴルフ会員権の受贈者が受贈の際に支払った名義書換手数料の取得費該当性」ジュリスト 1319 号 (2006 年) 182-185 頁

- 高野幸大「財産評価の現状と問題点」税研 25 巻 6 号（2010 年）52-57 頁
- 高野幸大「相続税における財産評価の今日的問題」日税研論集 68 号（2016 年）103-143 頁
- 高橋秀至「不確定概念と租税回避否認規定」税法学 580 号（2018 年）23-41 頁
- 高橋靖「資産評価を巡る問題（土地）」水野正一 編著『資産課税の理論と課題〔改訂版〕』（税務経理協会、2005 年）207-228 頁
- 高橋祐介「農地転用決済金・協力金等と譲渡費用」税研 25 巻 3 号（2009 年）70-73 頁
- 竹下重人「譲渡所得課税の二、三の問題点」シュトイエール 100 号（1970 年）107-115 頁
- 竹下重人「譲渡所得－慰謝料及び財産分与－」別冊ジュリスト 79 号（1983 年）76-77 頁
- 竹本守邦「取引相場のない株式の譲渡時価について」税法学 573 号（2015 年）173-187 頁
- 田中治「キャピタルゲイン課税 ―税法学からの問題提起―」租税理論研究叢書 3 号（1993 年）62-89 頁
- 田中治「譲渡所得課税における取得費」税務事例研究 36 号（1997 年）25-60 頁
- 田中治「資産の取得価額をめぐる近時の紛争例」税務事例研究 65 号（2002 年）27-53 頁
- 田中治「相続税制の再検討-相続税財産の評価をめぐる法的諸問題」租税理論研究叢書 13 号（2003 年）40-57 頁
- 田中治「譲渡所得課税における資産の譲渡費用」税務事例研究 71 号（2003 年）21-49 頁
- 田中治「税法通達の読み方」税研 23 巻 5 号（2008 年）22-28 頁
- 田中治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学 563 号（2010 年）215-232 頁
- 田中治「租税法律主義の現代的意義」税法学 566 号（2011 年）243-265 頁
- 田中治「租税訴訟において法の趣旨目的を確定する意義と手法」法科大学院要件事実教育研究所報 9 号（2011 年）127-165 頁
- 田中治「租税法における趣旨・目的解釈の意味と判例の状況」日税研論集 78 号（2020 年）93-143 頁
- 田中治＝近藤雅人「贈与により取得したゴルフ会員権名義書換料の取得費性」税経通信 57 巻 3 号（2002 年）261-268 頁
- 田中治＝土師秀作「贈与により取得したゴルフ会員権の名義書換料の取得費性」税経通信 60 巻 10 号（2005 年）229-235 頁

- 田中晶国「所得税法 59 条 1 項適用上の取引相場のない株式の評価」民商法雑誌 157 巻 2 号 (2021 年) 326-331 頁
- 谷口勢津夫「租税法律主義(憲法 84 条)」日税研論集 77 号 (2020 年) 243-292 頁
- 谷口勢津夫「租税法律主義と司法的救済保障原則」税法学 586 号 (2021 年) 377-401 頁
- 谷口智紀「アメリカ合衆国における知的財産の評価-技術的アプローチ」税法学 570 号 (2013 年) 97-117 頁
- 谷口智紀「個人間贈与における取得費の引継ぎ」ぎょうせい 75 巻 9 号 (2020 年) 106-112 頁
- 千年原未央「離婚に伴う財産分与と譲渡所得課税」増田英敏 編著『租税憲法学の展開』(成文堂、2018 年) 327-390 頁
- 得津晶「非公開会社の株式の譲渡価格の所得税法上の評価[最高裁令和 2.3.24 判決]」法学教室 479 号 (2020 年) 143-頁
- 鳥飼貴司「譲渡所得学説と租税裁判：いわゆる「学説」と裁判例の関連性を中心に」法学論集 46 巻 1 号 (2012 年) 23-46 頁
- 鳥飼貴司＝諏訪原文子「譲渡所得課税の趣旨再考：「清算課税説」と「譲渡益説」の関係性」法学論集 56 巻 1・2 号 (2021 年) 1-15 頁
- 中川「不動産の離婚財産分与と譲渡所得課税」法学セミナー 275 号 (1978 年) 184 頁
- 中里実「所得課税における時価主義」税研 15 巻 4 号 (2000 年) 40-45 頁
- 中里実「みなし譲渡と時価主義」日税研論集 50 号 (2002 年) 89-124 頁
- 中里実「法人税における時価主義」金子宏 編『租税法の基本問題』(有斐閣、2007 年) 454-475 頁
- 中里実「制定法の解釈と普通法の発見(上)」ジュリスト 1368 号 (2008 年) 131-140 頁
- 中里実「制定法の解釈と普通法の発見(下)」ジュリスト 1369 号 (2008 年) 107-113 頁
- 中里実「租税法におけるストックとフローの関係」ジュリスト 1410 号 (2010 年) 19-27 頁
- 中里実「主権国家の成立と課税権の変容」金子宏ほか 編『租税法と市場』(有斐閣、2014 年) 28-53 頁
- 中里実「所得税の類型」日税研論集 74 号 (2018 年) 1-24 頁
- 中里実「財産権と課税」日税研論集 77 号 (2020 年) 169-219 頁
- 中里実「譲渡所得における取得費：借入金利子」別冊ジュリスト 253 号 (2021 年) 90-91 頁
- 中野浩幸「譲渡所得の意義」別冊ジュリスト 253 号 (2021 年) 82 頁

- 中村雅紀「農地転用決済金の譲渡費用該当性」税理 49 巻 14 号（2006 年）132-136 頁
- 西中間浩「廉価でなされた非上場の自己株式の取得につき譲渡人にみなし譲渡所得課税を認め、廉価でなされた取締役への同株式の処分につき所得税法上の「その時の価額」との差額分を同取締役への給与等に該当するなどとした事例」税経通信 77 巻 11 号（2022 年）147-152 頁
- 西本靖宏「譲渡所得課税のあり方」金子宏 編『租税法の発展』（有斐閣、2010 年）96-114 頁
- 西山由美「大島訴訟」金子宏 編『租税法の発展』（有斐閣、2010 年）191-208 頁
- 野口悠紀雄「相続税の理論的基礎」水野正一 編著『資産課税の理論と課題〔改訂版〕』（税務経理協会、2005 年）159-177 頁
- 橋本守次「贈与により取得したゴルフ会員権の名義書換手数料は同会員権の譲渡所得から控除される取得費に含まれるか」月刊税務事例 37 巻 6 号（2005 年）1-7 頁
- 橋本守次「農地転用決済金等の譲渡費用性に係る最高裁判決とその波紋」税理 50 巻 2 号（2007 年）122-129 頁
- 長谷川敏也「自社株低額譲渡事件（タキゲン事件）に見る所得税法上の時価」新・判例解説 watch：速報判例解説（法学セミナー増刊）32 号（2023 年）241-244 頁
- 波多野弘「資産損失」北野弘久 編『日本税法体系：判例研究 3』（学陽書房、1980 年）38-57 頁
- 林仲宣「譲渡の意義：財産分与に係る譲渡所得課税」税 73 巻 5 号（2018 年）157-162 頁
- 林仲宣＝山本直毅「取引相場のない株式の譲渡時の時価」法律のひろば 74 巻 9 号（2021 年）67-71 頁
- 廣木準一「所得税法 59 条 1 項 2 号のみなし譲渡該当性」ジュリスト 1587 巻（2023 年）134-137 頁
- 弘中聡浩「租税訴訟における法創造と租税法律主義」金子宏ほか 編『租税法と市場』（有斐閣、2014 年）145-264 頁
- 福岡耕二「譲渡所得における取得費の引継ぎと二重課税論：土地等に対する相続税と所得税との課税関係」税法学 575 号（2016 年）255-279 頁
- 福岡右武「個人の居住の用に供される不動産を取得するための借入金の利子と所得税法 38 条 1 項にいう「資産の取得に要した金額」」最高裁判所判例解説民事篇 平成 4 年度（1995 年）266-304 頁
- 藤谷武史「所得税の理論的根拠の再検討」金子宏 編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007 年）200-295 頁
- 藤谷武史「租税法を取り巻く環境の変化と理論的枠組みの変遷 租税法と行政法」金子宏 編『租税法の発展』（有斐閣、2010 年）71-95 頁

- 藤谷武史「税務通達を「文理解釈」した原審の判断手法が排斥された事例」ジュリスト 1548 号 (2020 年) 10-11 頁
- 藤曲武美「所得税法における財産評価の今日的問題」日税研論集 68 号 (2016 年) 65-102 頁
- 藤巻一男「みなし譲渡所得課税における取引相場のない株式の時価の問題点」新潟大学経済論集 114 号 (2023 年) 1-14 頁
- 藤原眞由美「みなし譲渡：取引相場のない株式の時価・少数株主の判定を「譲渡人」について判断」税理 63 巻 7 号 (2020 年) 100 頁
- 渕圭吾「所得課税における年度帰属の問題」金子宏 編『租税法の基本問題』(有斐閣、2007 年) 200-295 頁
- 渕圭吾「所得の構成要素としての純資産増加」金子宏ほか 編『租税法と市場』(有斐閣、2014 年) 92-108 頁
- 古江頼隆「譲渡資産の取得のための借入金の利子と取得費該当性」行政関係判例解説 平成 4 年 (1994 年) 202-212 頁
- 古矢文子「みなし譲渡課税と「その時の価額」」守之会論文集 24 号 (2020 年) 211-225 頁
- 細川健＝宮本隆之「所得税法第 59 条(みなし譲渡)における非上場株式の時価」月刊税務事例 39 巻 3 号 (2007 年) 1-6 頁
- 増井良啓「個人の居住の用に供される不動産を取得するための借入金の利子は所得税法 38 条 1 項にいう「資産の取得に要した金額」に含まれるか」法学協会雑誌 111 巻 7 号 (1994 年) 1094-1105 頁
- 増井良啓「租税法における水平的公平の意義」碓井光明ほか 編『公法学の法と政策上巻』(有斐閣、2000 年) 171-187 頁
- 増井良啓「譲渡所得課税における納税協力」日税研論集 50 号 (2002 年) 125-144 頁
- 増井良啓「租税法入門(第 8 回)所得税(5)収入金額」法学教室 362 号 (2010 年) 124-133 頁
- 増田明美「財産分与と譲渡所得税課税」増田英敏 編著『租税憲法学の展開』(成文堂、2018 年) 391-450 頁
- 増田英敏「通達課税の現状と租税法律主義--取引相場のない株式の評価をめぐる裁判例を素材として」税法学 546 号 (2001 年) 245-264 頁
- 増田英敏「租税法律主義と租税公平主義の衝突：租税法解釈の在り方」税法学 566 号 (2011 年) 347-367 頁
- 増田英敏「松沢税法学の系譜と租税法解釈の在り方」増田英敏 編著『租税法の解釈と適用』(中央経済社、2017 年) 1-33 頁
- 増田英敏「租税憲法学の展開」増田英敏 編著『租税憲法学の展開』(成文堂、2018 年) 1-65 頁

- 増田英敏「今改めて問う租税正義」税務弘報 72 巻 2 号（2024 年）9-16 頁
- 松村一成「〔1〕資産の譲渡に当たって支出された費用が所得税法 3 3 条 3 項にいう「資産の譲渡に要した費用」に当たるかどうかの判断基準 〔2〕土地改良区の組合員が同区内の農地を転用目的で譲渡するに当たり土地改良法 4 2 条 2 項に基づき同区に支払った決済金が所得税法 3 3 条 3 項にいう「資産の譲渡に要した費用」に当たるとされた事例 〔3〕土地改良区の組合員が同区内の農地を転用目的で譲渡するに当たり土地改良施設の目的外使用に関する同区の規程に基づき同区に支払った使用負担金が所得税法 3 3 条 3 項にいう「資産の譲渡に要した費用」に当たるとされた事例」判例タイムズ 1245 号（2007 年）254-255 頁
- 三木義一「相続税の基本原理の法的再検討」租税法研究 23 号（1995 年）1-24 頁
- 水野正一「資産課税の理論と課題」水野正一 編著『資産課税の理論と課題〔改訂版〕』（税務経理協会、2005 年）1-28 頁
- 水野武夫「譲渡担保と譲渡所得課税」北野弘久 編『日本税法体系：判例研究 3』（学陽書房、1980 年）58-84 頁
- 水野忠恒「譲渡所得の取得価額」日税研論集 50 号（2002 年）63-87 頁
- 水野忠恒「所得税法第 36 条の読み方と解釈」税研 23 巻 5 号（2008 年）35-40 頁
- 水野忠恒「シャープ勧告 60 年の評価と課題」金子宏 編『租税法の発展』（有斐閣、2010 年）174-190 頁
- 水野忠恒「相続税の意義と根拠」日税研論集 61 号（2011 年）3-31 頁
- 南博方「財産分与としての不動産譲渡と譲渡所得税」別冊ジュリスト 66 号（1980 年）76-77 頁
- 村井正「資産税における評価」租税法研究 12 号（1984 年）1-25 頁
- 村井正「資産の評価」日税研論集 28 号（1994 年）373-407 頁
- 村井正「課税単位論」金子宏 編著『所得税の理論と課題〔2 訂版〕』（税務経理協会、2001 年）71-88 頁
- 森川正晴「税法の基本原則について--その具体的展開を通じての再検討」税法学 312 号（1976 年）10-19 頁
- 森信茂樹「抜本的税制改革以後の税制とシャープ税制」租税法研究 28 号（2000 年）34-51 頁
- 森信茂樹「譲渡所得課税の経済効果と政策課題」日税研論集 50 号（2002 年）33-61 頁
- 安井栄二「離婚時の財産分与と課税問題」立命館法学 369・370 巻(下巻)（2016 年）2144-2167 頁
- 安田雄飛「取引相場のない株式に係るみなし譲渡課税における配当還元方式適用の可否」税理 63 巻 8 号（2020 年）206-216 頁

- 山崎広道「みなし譲渡課税と取引相場のない株式の評価」税法学 585 号 (2021 年) 223-238 頁
- 山本直毅「所得の実現と課税のタイミング」増田英敏 編著『租税憲法学の展開』(成文堂、2018 年) 251-326 頁
- 山本直毅「譲渡所得における譲渡費用：農地転用決済金事件」税 77 巻 7 号 (2022 年) 139-147 頁
- 吉川聡美「所得税法の解釈における租税通達の役割」法学論叢 190 巻 2 号 (2021 年) 120-135 頁
- 吉村典久「応能負担原則の歴史的展開」法學研究 63 巻 12 号 (1990 年) 353-371 頁
- 吉村典久「租税平等主義(憲法 14 条)」日税研論集 77 号 (2020 年) 1-38 頁
- 依田孝子「取引相場のない株式：発行会社を介する三者間の譲渡にみなし譲渡課税等」税理 66 巻 1 号 (2023 年) 164 頁
- 渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」司法研究報告書第 2 第 19 輯第 1 号 (1967 年) 1-117 頁
- 渡辺徹也「譲渡所得の意義」別冊ジュリスト 178 号 (2005 年) 74 頁
- 渡辺徹也「実現主義の再考」税研 25 巻 2 号 (2009 年) 63-82 頁
- 渡辺徹也「個人が法人へ非上場株式を譲渡した場合のみなし譲渡課税(配当還元方式適用の可否)」ジュリスト 1535 号 (2019 年) 124-127 頁
- 渡辺徹也「取引相場のない株式の評価：財産評価基本通達に基づく評価法および清算課税説の再検討」税務事例研究 180 号 (2021 年) 24-50 頁
- 渡辺裕泰「農地の転用目的での譲渡に際して支払われた決済金の譲渡費用性」ジュリスト 1334 号 (2007 年) 257-259 頁
- 渡辺充「農地を転用譲渡した際に土地改良区に支払った決済金等が所得税法 33 条 3 項にいう「資産の譲渡に要した費用」に当たるとされた事例(最一判〔平成〕18.4.20)」判例時報 1953 号 (2007 年) 184-188 頁
- 渡辺充「取引相場のない株式の時価：タキゲン事件最高裁判決」税理 63 巻 10 号 (2020 年) 170-178 頁
- 渡辺充「取引相場のない株式の時価：タキゲン事件差戻審判決」税理 64 巻 12 号 (2021 年) 158-166 頁
- 渡辺充「発行会社を介する三者間の株式の譲渡とみなし譲渡課税[東京地裁令 4.2.14 判決]」税理 66 巻 2 号 (2023 年) 210-216 頁

[その他]

- 『シャープ使節団日本税制報告書』(1949 年)
- 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申 昭和 38 年 12 月」税制調査会 編『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』(大蔵省印刷局、1964 年) 1-74

頁

- 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申 昭和 41 年 12 月」税制調査会 編『長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明』（税制調査会、1968 年）81-107 頁
- 税制調査会「長期税制のあり方についての答申 昭和 46 年 8 月」税制調査会 編『長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明 昭和 46 年』（税制調査会、1971 年）1-26 頁
- 日本公認会計士協会 経営研究調査会研究報告第 32 号「企業価値評価ガイドライン」2013 年 7 月 3 日改正
- 金子宏ほか「税制座談会 カール・シャウプ博士を囲んで」税研 4 巻 23 号（1989 年）48-61 頁

[裁判例・裁決事例一覧]

- 最大判昭和 30 年 3 月 23 日（最高裁判所民事判例集 9 巻 3 号 336 頁）
- 最二小判昭和 33 年 3 月 28 日（最高裁判所民事判例集 12 巻 4 号 624 頁）
- 最大判昭和 36 年 9 月 6 日（最高裁判所民事判例集 15 巻 8 号 2047 頁）
- 最大判昭和 37 年 2 月 21 日（最高裁判所刑事判例集 16 巻 2 号 107 頁）
- 最三小判昭和 38 年 12 月 24 日（最高裁判所裁判集民事 70 号 513 頁）
- 最二小判昭和 40 年 4 月 9 日（最高裁判所民事判例集 19 巻 3 号 582 頁）
- 大阪地判昭和 41 年 5 月 30 日（行政事件裁判例集 17 巻 5 号 591 頁）
- 神戸地判昭和 41 年 11 月 28 日（訟務月報 13 巻 2 号 256 頁）
- 大阪高判昭和 43 年 6 月 28 日（行政事件裁判例集 19 巻 6 号 1130 頁）
- 最一小判昭和 43 年 10 月 31 日（最高裁判所裁判集民事 92 号 797 頁）
- 大阪地判昭和 44 年 3 月 27 日（税務訴訟資料 56 号 316 頁）
- 大阪高判昭和 44 年 9 月 30 日（高等裁判所民事判例集 22 巻 5 号 682 頁）
- 名古屋地判昭和 45 年 4 月 11 日（最高裁判所民事判例集 29 巻 5 号 649 頁）
- 名古屋地判昭和 45 年 10 月 16 日（税務訴訟資料 60 号 560 頁）
- 名古屋高判昭和 46 年 10 月 28 日（最高裁判所民事判例集 29 巻 5 号 655 頁）
- 最三小判昭和 46 年 11 月 9 日（最高裁判所民事判例集 25 巻 8 号 1120 頁）
- 横浜地判昭和 47 年 4 月 10 日（行政事件裁判例集 24 巻 4・5 号 465 頁）
- 最三小判昭和 47 年 12 月 26 日（最高裁判所民事判例集 26 巻 10 号 2083 頁）
- 最一小決昭和 48 年 3 月 1 日（最高裁判所民事判例集 27 巻 2 号 161 頁）
- 東京高判昭和 48 年 5 月 31 日（行政事件裁判例集 24 巻 4=5 号 465 頁）
- 釧路地判昭和 49 年 4 月 23 日（税務訴訟資料 75 号 193 頁）
- 京都地判昭和 49 年 5 月 30 日（最高裁判所民事判例集 39 巻 2 号 272 頁）
- 最二小判昭和 49 年 3 月 8 日（最高裁判所民事判例集 28 巻 2 号 186 頁）

- 最三小判昭和 50 年 5 月 27 日（最高裁判所民事判例集 29 卷 5 号 641 頁）
- 名古屋高判昭和 50 年 11 月 17 日（税務訴訟資料 83 号 502 頁）
- 札幌高判昭和 51 年 1 月 13 日（税務訴訟資料 87 号 1 頁）
- 東京地判昭和 52 年 8 月 10 日（税務訴訟資料 95 号 332 頁）
- 最一小判昭和 53 年 3 月 2 日（税務訴訟資料 97 号 452 頁）
- 最二小判昭和 53 年 4 月 21 日（税務訴訟資料 101 号 156 頁）
- 神戸地判昭和 53 年 12 月 13 日（税務訴訟資料 103 号 747 頁）
- 秋田地判昭和 54 年 4 月 27 日（行政事件裁判例集 30 卷 4 号 891 頁）
- 神戸地判昭和 54 年 5 月 29 日（税務訴訟資料 105 号 461 頁）
- 東京高判昭和 54 年 6 月 26 日（税務訴訟資料 105 号 855 頁）
- 大阪高判昭和 54 年 11 月 7 日（最高裁判所民事判例集 39 卷 2 号 310 頁）
- 東京地判昭和 55 年 9 月 3 日（税務訴訟資料 114 号 618 頁）
- 仙台高判昭和 57 年 7 月 23 日（行政事件裁判例集 33 卷 7 号 1616 頁）
- 神戸地判昭和 59 年 4 月 25 日（税務訴訟資料 136 号 221 頁）
- 最大判昭和 60 年 3 月 27 日（最高裁判所民事判例集 39 卷 2 号 247 頁）
- 東京地判昭和 60 年 5 月 30 日（最高裁判所民事判例集 46 卷 5 号 504 頁）
- 東京高判昭和 61 年 3 月 31 日（最高裁判所民事判例集 46 卷 5 号 535 頁）
- 神戸地判昭和 62 年 1 月 26 日（税務訴訟資料 157 号 181 頁）
- 大阪高判昭和 63 年 9 月 29 日（行政事件裁判例集 39 卷 9 号 983 頁）
- 松山地判平成 3 年 4 月 18 日（税務訴訟資料 183 号 90 頁）
- 名古屋地判平成 3 年 5 月 29 日（税務訴訟資料 183 号 837 頁）
- 名古屋高判平成 4 年 4 月 30 日（税務訴訟資料 189 号 428 頁）
- 最三小判平成 4 年 7 月 14 日（最高裁判所民事判例集 46 卷 5 号 492 頁）
- 東京地判平成 4 年 7 月 29 日（税務訴訟資料 192 号 180 頁）
- 最一小判平成 5 年 2 月 18 日（税務訴訟資料 194 号 462 頁）
- 東京高判平成 5 年 3 月 15 日（行政事件裁判例集 44 卷 3 号 213 頁）
- 最三小判平成 5 年 5 月 28 日（税務訴訟資料 195 号 598 頁）
- 高松高判平成 6 年 3 月 15 日判決（税務訴訟資料 200 号 1067 頁）
- 東京地判平成 7 年 7 月 20 日（税務訴訟資料 213 号 202 頁）
- 東京高判平成 7 年 11 月 28 日（行政事件裁判例集 46 卷 10=11 号 1046 頁）
- 東京高判平成 7 年 12 月 13 日（行政事件裁判例集 46 卷 12 号 1143 頁）
- 最一小判平成 8 年 10 月 17 日（税務訴訟資料 221 号 85 頁）
- 東京地判平成 9 年 1 月 23 日（税務訴訟資料 222 号 94 頁）
- 東京高判平成 9 年 6 月 26 日（税務訴訟資料 223 号 1178 頁）
- 最三小判平成 9 年 11 月 11 日（最高裁判所裁判集民事 186 号 15 頁）
- 最一小判平成 10 年 2 月 12 日（税務訴訟資料 230 号 434 頁）

- 東京地判平成 11 年 9 月 29 日（税務訴訟資料 244 号 950 頁）
- 東京地判平成 11 年 11 月 30 日（税務訴訟資料 245 号 576 頁）
- 東京高判平成 12 年 9 月 26 日（税務訴訟資料 248 号 829 頁）
- 東京地判平成 12 年 12 月 21 日（税務訴訟資料 249 号 1238 頁）
- 東京高判平成 13 年 6 月 27 日（税務訴訟資料 250 号順号 8931）
- 大分地判平成 13 年 9 月 25 日（税務訴訟資料 251 号順号 8982）
- 東京高判平成 14 年 2 月 28 日（税務訴訟資料 252 号順号 9080）
- 東京地判平成 15 年 4 月 22 日（税務訴訟資料 253 号順号 9331）
- 札幌地決平成 16 年 4 月 12 日（LEX/DB 文献番号 28111890）
- 最三小判平成 17 年 2 月 1 日（最高裁判所裁判集民事 216 号 279 頁）
- 札幌高決平成 17 年 4 月 26 日（判例タイムズ 1216 号 272 頁）
- 福岡高判平成 17 年 12 月 27 日（税務訴訟資料 255 号順号 10259）
- 最大判平成 18 年 3 月 1 日（最高裁判所民事判例集 60 卷 2 号 587 頁）
- 最一小判平成 18 年 4 月 20 日（最高裁判所裁判集民事 220 号 141 頁）
- 広島地決平成 21 年 4 月 22 日（金融・商事判例 1320 号 49 頁）
- 最三小判平成 22 年 3 月 2 日（最高裁判所民事判例集 64 卷 2 号 420 頁）
- 最三小判平成 22 年 7 月 6 日（最高裁判所裁判集民事 234 号 181 頁）
- 最二小判平成 22 年 7 月 16 日（最高裁判所裁判集民事 234 号 263 頁）
- 最二小判平成 23 年 2 月 18 日（最高裁判所裁判集民事 236 号 71 頁）
- 最二小判平成 24 年 1 月 13 日（最高裁判所民事判例集 66 卷 1 号 1 頁）
- 東京地判平成 24 年 12 月 25 日（税務訴訟資料 262 号順号 12122）
- 東京地判平成 25 年 10 月 22 日（税務訴訟資料 263 号順号 12315）
- 最二小判平成 25 年 7 月 12 日（最高裁判所民事判例集 67 卷 6 号 1255 頁）
- 東京高判平成 26 年 4 月 23 日（税務訴訟資料 264 号順号 12461）
- 東京高判平成 26 年 5 月 19 日（税務訴訟資料 264 号順号 12473）
- 東京地決平成 26 年 9 月 26 日（金融・商事判例 1463 号 44 頁）
- 最二小判平成 27 年 7 月 17 日（最高裁判所裁判集民事 250 号 29 頁）
- 東京地判平成 27 年 12 月 11 日（税務訴訟資料 265 号順号 12769）
- 東京高判平成 27 年 12 月 17 日（税務訴訟資料 265 号順号 12771）
- 東京高判平成 28 年 9 月 8 日（税務訴訟資料 266 号順号 12898）
- 東京地判平成 29 年 8 月 30 日（税務訴訟資料 267 号順号 13045）
- 東京高判平成 30 年 7 月 19 日（税務訴訟資料 268 号順号 13172）
- 最三小判令和 2 年 3 月 24 日（最高裁判所裁判集民事 263 号 63 頁）
- 東京高判令和 3 年 5 月 20 日差戻控訴審（税務訴訟資料 271 号順号 13564）
- 東京地判令和 3 年 5 月 21 日（税務訴訟資料 271 号順号 13567）
- 東京地判令和 4 年 2 月 14 日（LEX/DB 文献番号 25603643）

- 東京地判令和 4 年 2 月 14 日 (LEX/DB 文献番号 25603644)
- 最三小判令和 4 年 4 月 19 日 (最高裁判所民事判例集 76 卷 4 号 411 頁)
- 東京高判令和 4 年 9 月 28 日 (LEX/DB 文献番号 25595690)
- 東京高判令和 4 年 11 月 30 日 (LEX/DB 文献番号 25596523)

[ホームページ]

- 国税庁 > 税の情報・手続・用紙 > 税について調べる > 所得税 (確定申告書等作成コーナー) 確定申告書等の様式・手引き等 (令和 5 年分の所得税及び復興特別所得税の確定申告分) (最終閲覧日 2024 年 1 月 9 日)
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/shinkoku/tebiki/2023/pdf/050.pdf>

未納付段階における源泉徴収義務者の求償権

—所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈を中心に—

鹿島 光右

論文要旨

未納付段階における源泉徴収義務者の求償権 —所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈を中心に—

鹿島光右

1. 論文の概要

本論文は、源泉徴収義務者の求償権について論じたものである。具体的には、源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈から、未納付段階における源泉徴収義務者の求償権の行使可否を明らかにした。

源泉徴収制度において、法所定の支払をする者（以下、「支払者」という。）は、その支払の際に、その支払を受ける者（以下、「受給者」という。）の所得税（源泉所得税）を徴収し、これを翌月 10 日（法定納期限）までに国に納付する義務を負う（源泉徴収義務。所得税法 183 条 1 項等）。

支払者は、法所定の支払の際に、源泉所得税を天引徴収しなかった場合、国に対して納付すべき源泉所得税の原資を受給者に求償する必要があるが生じる。なぜなら、支払者は、源泉徴収義務者に過ぎず（所得税法 6 条）、源泉所得税相当額の負担を負うのは、本来の納税義務者である受給者だからである（同法 5 条 1 項）。

求償の方法としては、支払者が受給者に直接に支払を求める方法（以下、「支払請求」という。）と、別の支払金額から控除する方法（以下、「控除」という。）が考えられる。しかし、支払者は、受給者に対し、どのような法律構成によって求償権を行使できるのか判然としない場合も多い。

近時、支払者は、法定納期限後、源泉所得税の未納付段階（以下、特別な説明をしない場合、支払者が、法定納期限後、源泉所得税を未納付であるときを、単に「未納付段階」という。後掲図表の網掛け部分）において、求償権を行使できるかについて争われた裁判例が複数ある¹。いずれも民法の不当利得返還請求訴訟として争われたものである。その判断は、裁判所により分かれており、不当利得として、未納付段階の求償権を肯定するものと否定するものがある。

そこで、本論文では、源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈から、未納付段階における求償権が認められるか否かを論じた。

2. 問題の所在

¹ 東京地判平成 26 年 1 月 31 日公刊物未登載（LEX/DB 25517404）、東京地判平成 27 年 11 月 24 日公刊物未登載（LEX/DB 25532600）、東京地判平成 28 年 3 月 23 日公刊物未登載（LEX/DB 25535599）、東京地判平成 28 年 5 月 31 日公刊物未登載（LEX/DB 25534379）等がある。

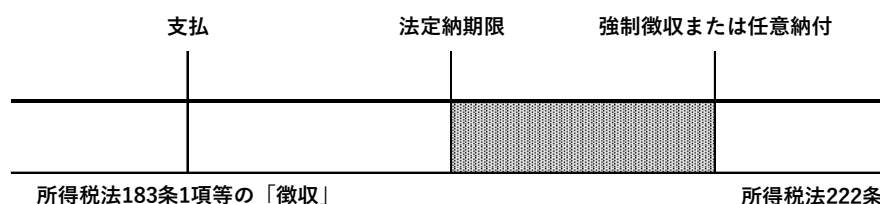
所得税法上、支払者が、国に対して納付すべき源泉所得税の原資を確保するための根拠として、同法 183 条 1 項等の「徴収」及び同法 222 条に規定される求償権が考えられる。

所得税法 183 条 1 項等は、支払者が、法所定の「支払の際」に、源泉所得税を「徴収」すべき旨を規定する。また、同法 222 条は、法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合、支払者が、当該源泉所得税に係る不徴収税額を受給者に求償できる旨を規定する。具体的には、支払者は、不徴収税額を納付後に「支払うべき金額から控除」（控除）し、または不徴収税額の「支払を請求」（支払請求）できる旨を規定する。

所得税法 222 条は、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合の求償権を規定している。このことから、法定納期限後、源泉所得税の未納付段階（下記図表の網掛け部分）において、支払者が受給者に対して不徴収税額を求償できる旨を、同条の解釈として認めることは、文理上難しい。

一方、所得税法 183 条 1 項等は、源泉徴収という支払者が国に対して負う義務を規定し、支払者の受給者に対する求償権の根拠になるものと考えられる。しかし、その内容については、明示的に規定されておらず、文理上、源泉徴収義務規定の解釈として未納付段階の求償権が認められるか否かは明らかではない。

【図表 「未納付段階」の意味】



（筆者作成）

3. 先行研究の状況

（1）所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義

所得税法 183 条 1 項等の「徴収」は、基本的には、天引徴収と理解されている。また、受給者が「徴収」を受忍する義務を負うことを根拠に、「徴収」を天引徴収に限定しない見解や²、物理的に天引徴収が不可能な場面を前提に支払請求や控除を認める見解もある³。

² 福家俊朗「源泉徴収制度の法的理論構造の検討—租税法律関係と源泉徴収制度」租税法研究 11 号（1983 年）117 頁参照。

³ 青柳達朗「所得税法 183 条の『支払』について」税大ジャーナル 5 号（2007 年）75 頁、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〕）7794 頁参照。

しかし、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義を正面から論じる研究は見当たらず、「徴収」の解釈として、天引徴収に加え、求償権（支払請求、控除）が認められるか（認められる場合は、常に認められるか否か）や、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後で求償権の内容が変化するかについては、明確ではない。

（2）未納付段階の求償権

未納付段階の求償権について詳しく論じたものとして、木山論文がある⁴。同論文は、民法の不当利得返還請求訴訟として未納付段階の求償権が争われた裁判例を分析し、未納付段階の求償権は認められるという説と、認められないという説の両説がある点を提示している。同論文は、両説のいずれをとるべきかについて明確な見解を示していないが、所得税法 222 条の解釈として、未納付段階の求償権を認めることは、文理上難しく、同法 183 条 1 項等の「徴収」の内容として認められるかを検討する必要があると指摘する。

木山論文では、未納付段階の求償権について、所得税法 222 条の適用可能性に加え、前述したような同法 183 条 1 項等の「徴収」の意義を踏まえた検討がなされている。しかし、「徴収」を基点とした源泉徴収制度全体の法的枠組みに対する十分な考察はなされていない。

そこで、本論文では、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」を基点として、所得税法の規定振りや、源泉徴収義務の法的性格、源泉徴収制度における三者（国、支払者及び受給者）の法律関係等を考察した。そして、「徴収」の解釈として、未納付段階における求償権が認められるか否かを論じた。

4. 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、民法の不当利得返還請求訴訟として未納付段階における求償権が争われた裁判例を取り上げた。そして、未納付段階の求償権をめぐる問題を指摘した。

第 2 章では、源泉徴収制度の意義について確認した。具体的には、源泉徴収制度の概要や沿革を整理し、同制度の合憲性の根拠を分析した。

第 3 章では、源泉徴収制度における三者（国、支払者及び受給者）の法律関係について確認した。そして、支払者の源泉徴収義務及び受給者の源泉納税義務の法的性格について学説等を整理した。

第 4 章では、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義を検討した。具体的には、裁判例や学説等を整理し、「徴収」と天引徴収の関係や支払者の徴収行為の法的根拠について考察した。

⁴ 木山泰嗣「源泉徴収制度における求償権の法的諸問題」青山法学論集 63 巻 2 号（2021 年）81 頁。

第5章では、未納付段階における求償権について、民法の不当利得（同法703条）を根拠とするアプローチ（不当利得アプローチ）と、所得税法183条1項等の「徴収」を根拠とするアプローチ（源泉徴収アプローチ）という2つのアプローチを確認した。そして、各アプローチにおいて、未納付段階の求償権は認められるという説（肯定説）と、認められないという説（否定説）の両説について見解を整理した。

第6章では、前章までの検討を踏まえ、上記2つのアプローチのどちらが妥当かを考察した。そして、未納付段階の求償権が認められるかについて、源泉徴収制度と整合的な考え方を論じた。

第7章では、本論文を総括し、未納付段階の求償権が認められるか否かについて結論を述べた。

5. 本論文の結論

本論文の結論は、以下のとおりである。

（1）未納付段階の求償権に対するアプローチ

所得税法上、受給者が源泉納税義務を履行するためには、同法183条1項等の「徴収」を介することが予定されている。また、支払者と受給者の法律関係は、純粋な私法上の関係とは言い難い側面がある。このような点から、源泉徴収制度における求償権の問題を、純粋に、民法の不当利得（同法703条）の問題として、とらえることは妥当ではない。

よって、源泉徴収義務者の求償権行使可否は、所得税法183条1項等の「徴収」を根拠とするアプローチ（源泉徴収アプローチ）によるべきである。

（2）源泉徴収アプローチにより導かれるべき求償権

次の3つの観点から、所得税法183条1項等の「徴収」の解釈として、未納付段階の求償権は認められるという説（肯定説）と、認められないという説（否定説）の両説について論じた。

第1に、徴収義務と納付義務の関係である。源泉徴収義務における徴収義務と納付義務は、それぞれ独立した義務であり、支払者は、納付義務を履行したとしても、徴収義務を履行しなければ、不徴収犯とされる。さらに、源泉納税義務を負う受給者は、支払者における納付義務とは無関係に、支払者の徴収行為を受忍する法的基盤を有する。よって、支払者は、徴収義務を前提として、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず、求償権行使を認められるべきである（肯定説）。

第2に、所得税法183条1項等の「徴収」と同法222条の関係である。所得税法222条に規定される求償権は、その立法沿革や法的性質等から、本来、同法183条1項等の「徴収」の内容として、認められていた求償権の一部が転化したものと解することができる。

第1の観点で論じたように、肯定説をとり、所得税法222条をとらえることで、所得税法上、「徴収」と同法222条の関係が整合的なものになる。

第3に、源泉徴収制度の合憲性と支払者の負担である。徴税の便宜などの源泉徴収制度の合憲性の根拠に照らすと、国の立場からは、主に早期の税収確保という点で、また、支払者の立場からは、早期の「徴収」の機会確保という点で、それぞれ肯定説が支持される。また、肯定説をとったとしても、受給者において、特段の不利益はない。そして、源泉徴収義務は、その特殊性から、一定の限界・制約がある。この点、そもそも、求償権行使については、支払者の負担が大きいと考えられるところ、否定説をとり、支払者に早期の求償の機会を認めず、さらに、源泉所得税の立替払を強制するような解釈は、源泉徴収義務の合理的限界を超えるといえる。よって、肯定説をとるべきである。

(3) 結論

以上より、源泉徴収義務者の求償権行使可否は、源泉徴収アプローチによるべきであり、所得税法183条1項等の「徴収」の解釈として、未納付段階の求償権は認められる。

以上

目次

はじめに	3
第1章 未納付段階の求償権をめぐる問題.....	7
第1節 未納付段階における求償権が争われた裁判例	7
第2節 未納付段階の求償権をめぐる議論の状況.....	9
第3節 問題の所在	13
第4節 小括	20
第2章 源泉徴収制度の意義	21
第1節 源泉徴収制度の概要.....	21
第2節 源泉徴収制度の沿革.....	23
第3節 源泉徴収制度の合憲性	29
第4節 小括	34
第3章 源泉徴収制度における三者の法律関係	36
第1節 源泉徴収制度をめぐる三者の法律関係	36
第2節 支払者に課される源泉徴収義務の法的性格	42
第3節 受給者が負う源泉納税義務の法的性格	44
第4節 小括	47
第4章 所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義.....	49
第1節 所得税法 183 条 1 項等の「徴収」と天引徴収.....	49
第2節 支払者の徴収行為の法的根拠.....	60
第3節 小括	67
第5章 未納付段階の求償権に対するアプローチ	69
第1節 不当利得アプローチ.....	69
第2節 源泉徴収アプローチ.....	72
第3節 小括	80
第6章 源泉徴収アプローチにより導かれるべき求償権.....	83
第1節 源泉徴収アプローチの妥当性	83
第2節 徴収義務と納付義務の関係.....	85
第3節 所得税法 183 条 1 項等の「徴収」と同法 222 条の関係.....	91
第4節 源泉徴収制度の合憲性と支払者の負担	95

第5節 小括	99
第7章 総括	101
おわりに	103
参考文献等	104

はじめに

1. 論文の概要

本論文は、源泉徴収義務者の求償権について論じるものである。具体的には、源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈から、未納付段階における源泉徴収義務者の求償権の行使可否を明らかにする。

源泉徴収制度において、法所定の支払をする者（以下、「支払者」という。）は、その支払の際に、その支払を受ける者（以下、「受給者」という。）の所得税（源泉所得税）を徴収し、これを翌月 10 日（法定納期限）までに国に納付する義務を負う（源泉徴収義務。所得税法 183 条 1 項等）。

支払者は、法所定の支払の際に、源泉所得税を天引徴収しなかった場合、国に対して納付すべき源泉所得税の原資を受給者に求償する必要があるが生じる。なぜなら、支払者は、源泉徴収義務者に過ぎず（所得税法 6 条）、源泉所得税相当額の負担を負うのは、本来の納税義務者である受給者だからである（同法 5 条 1 項）。

求償の方法としては、支払者が受給者に直接に支払を求める方法（以下、「支払請求」という。）と、別の支払金額から控除する方法（以下、「控除」という。）が考えられる。しかし、支払者は、受給者に対し、どのような法律構成によって求償権を行使できるのか判然としない場合も多い¹。

近時、支払者は、法定納期限後、源泉所得税の未納付段階（以下、特別な説明をしない場合、支払者が、法定納期限後、源泉所得税を未納付であるときを、単に「未納付段階」という。後掲図表 1 の網掛け部分）において、求償権を行使できるかについて争われた裁判例が複数ある²。いずれも民法の不当利得返還請求訴訟として争われたものである。その判断は、裁判所により分かれており、不当利得として、未納付段階の求償権を肯定するものと否定するものがある。

そこで、本論文では、源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈から、未納付段階における求償権が認められるか否かを明らかにする。

2. 問題の所在

¹ 木山泰嗣「源泉徴収制度における求償権の法的諸問題」青山法学論集 63 巻 2 号（2021 年）87 頁、山本洋一郎「源泉徴収義務者と受給者との関係—最高裁昭和 45 年 12 月 24 日で残された課題」木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考—木村弘之亮先生古稀記念』（信山社、2017 年）215 頁参照。

² 東京地判平成 26 年 1 月 31 日公刊物未登載（LEX/DB 25517404）、東京地判平成 27 年 11 月 24 日公刊物未登載（LEX/DB 25532600）、東京地判平成 28 年 3 月 23 日公刊物未登載（LEX/DB 25535599）、東京地判平成 28 年 5 月 31 日公刊物未登載（LEX/DB 25534379）等がある。

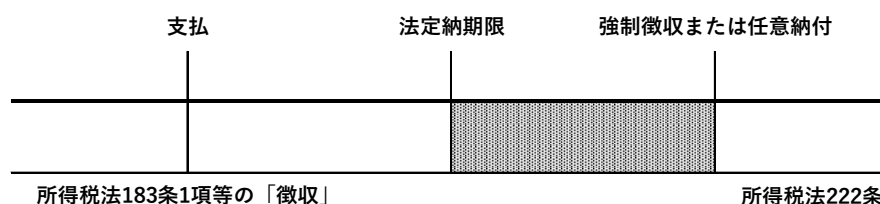
所得税法上、支払者が、国に対して納付すべき源泉所得税の原資を確保するための根拠として、同法 183 条 1 項等の「徴収」及び同法 222 条に規定される求償権が考えられる。

所得税法 183 条 1 項等は、支払者が、法所定の「支払の際」に、源泉所得税を「徴収」すべき旨を規定する。また、同法 222 条は、法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合、支払者が、当該源泉所得税に係る不徴収税額を受給者に求償できる旨を規定する。具体的には、支払者は、不徴収税額を納付後に「支払うべき金額から控除」（控除）し、または不徴収税額の「支払を請求」（支払請求）できる旨を規定する。

所得税法 222 条は、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合の求償権を規定している。このことから、法定納期限後、源泉所得税の未納付段階（図表 1 の網掛け部分）において、支払者が受給者に対して不徴収税額を求償できる旨を、同条の解釈として認めることは、文理上難しい³。

一方、所得税法 183 条 1 項等は、源泉徴収という支払者が国に対して負う義務を規定し⁴、支払者の受給者に対する求償権の根拠になるものと考えられる。しかし、その内容については、明示的に規定されておらず、文理上、源泉徴収義務規定の解釈として未納付段階の求償権が認められるか否かは明らかではない。

【図表 1 「未納付段階」の意味】



（筆者作成）

3. 先行研究の状況

（1）所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義

所得税法 183 条 1 項等の「徴収」は、基本的には、天引徴収と理解されている⁵。また、受給者が「徴収」を受忍する義務を負うことを根拠に、「徴収」を天引徴収に限定し

³ 木山・前掲注（1）134～135 頁参照。

⁴ 志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂串俊編『国税通則法精解 令和 4 年改訂』（大蔵財務協会、2022 年）142 頁参照。

⁵ 支払者による徴収を「天引（き）」と説明するものに、新井隆一編『租税法講義』（青林書院新社、1972 年）33 頁（栗山徳子執筆部分）、今村隆＝小尾仁＝脇博人＝有賀文宣『課税訴訟の理論と実務』（税務経理協会、1998 年）353 頁（小尾仁執筆部分）、可部恒雄「判

ない見解や⁶、物理的に天引徴収が不可能な場面を前提に支払請求や控除を認める見解もある⁷。

しかし、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義を正面から論じる研究は見当たらず、「徴収」の解釈として、天引徴収に加え、求償権（支払請求、控除）が認められるか（認められる場合は、常に認められるか否か）や、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後で求償権の内容が変化するかについては、明確ではない。

（2）未納付段階の求償権

未納付段階の求償権について詳しく論じたものとして、木山論文がある⁸。同論文は、民法の不当利得返還請求訴訟として未納付段階の求償権が争われた裁判例を分析し、未納付段階の求償権は認められるという説と、認められないという説の両説がある点を提示している。同論文は、両説のいずれをとるべきかについて明確な見解を示していないが、所得税法 222 条の解釈として、未納付段階の求償権を認めることは、「文理上難し」く、「同法 183 条 1 項等の『徴収』の内容として認められるかを検討」する必要があると指摘する⁹。

木山論文では、未納付段階の求償権について、所得税法 222 条の適用可能性に加え、前述したような同法 183 条 1 項等の「徴収」の意義を踏まえた検討がなされている。しかし、「徴収」を基点とした源泉徴収制度全体の法的枠組みに対する十分な考察はなされていない。

そこで、本論文では、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」を基点として、所得税法の規定振りや、源泉徴収義務の法的性格、源泉徴収制度における三者（国、支払者及び受給者）

解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 45 年度 1114 頁、北野弘久（著）＝黒川功（補訂）『税法学原論〔第 9 版〕』（勁草書房、2022 年）262 頁、堺澤良『国税関係 課税・救済手続法精説』（財経詳報社、1999 年）199 頁、田中二郎『租税法〔第 3 版〕』（有斐閣、1990 年）214 頁、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）45 頁、松沢智『新版 租税実体法—法人税法解釈の基本原則—〔補正第 2 版〕』（中央経済社、2003 年）375 頁等がある。

⁶ 福家俊朗「源泉徴収制度の法的理論構造の検討—租税法律関係と源泉徴収制度」租税法研究 11 号（1983 年）117 頁参照。

⁷ 青柳達朗「所得税法 183 条の『支払』について」税大ジャーナル 5 号（2007 年）75 頁、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〕）7794 頁参照。

⁸ 木山・前掲注（1）81 頁。

⁹ 木山・前掲注（1）134～135 頁。

の法律関係等を考察する。そして、「徴収」の解釈として、未納付段階における求償権が認められるか否かを明らかにする。

4. 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、民法の不当利得返還請求訴訟として未納付段階における求償権が争われた裁判例を取り上げる。そして、未納付段階の求償権をめぐる問題を指摘する。

第2章では、源泉徴収制度の意義について確認する。具体的には、源泉徴収制度の概要や沿革を整理し、同制度の合憲性の根拠を分析する。

第3章では、源泉徴収制度における三者（国、支払者及び受給者）の法律関係について確認する。そして、支払者の源泉徴収義務及び受給者の源泉納税義務の法的性格について学説等を整理する。

第4章では、所得税法183条1項等の「徴収」の意義を検討する。具体的には、裁判例や学説等を整理し、「徴収」と天引徴収の関係や支払者の徴収行為の法的根拠について考察する。

第5章では、未納付段階における求償権について、民法の不当利得（同法703条）を根拠とするアプローチ（不当利得アプローチ）と、所得税法183条1項等の「徴収」を根拠とするアプローチ（源泉徴収アプローチ）という2つのアプローチを確認する。そして、各アプローチにおいて、未納付段階の求償権は認められるという説（肯定説）と、認められないという説（否定説）の両説について見解を整理する。

第6章では、前章までの検討を踏まえ、上記2つのアプローチのどちらが妥当かを考察する。そして、未納付段階の求償権が認められるかについて、源泉徴収制度と整合的な考え方を論じる。

第7章では、本論文を総括し、未納付段階の求償権が認められるか否かについて結論を述べる。

第1章 未納付段階の求償権をめぐる問題

本章では、未納付段階における求償権が争われた裁判例を取り上げ、未納付段階の求償権をめぐる議論の状況を分析する。そして、未納付段階の求償権についての問題を指摘する。

第1節 未納付段階における求償権が争われた裁判例

1. 未納付段階の求償権が認められた裁判例

民法の不当利得返還請求訴訟として未納付段階の求償権が認められたのは、東京地裁平成27年11月24日判決（以下、「東京地裁平成27年判決」という。）である¹⁰。

東京地裁平成27年判決の概要は、以下のとおりである。

(1) 事案の概要

株式会社X（原告）は、平成26年8月、事業提携先である訴外株式会社Mを吸収合併した。

Y（被告）は、平成7年4月にXに入社し、平成10年2月には、Xの専務取締役役に、平成26年1月には、同代表取締役役に就任したが、同年6月、Xの取締役及び代表取締役を退任した。また、Yは、Mにおいても、平成15年11月の設立時より専務取締役役に、平成18年1月には、同代表取締役役に就任し、平成24年3月に退任した。

訴外Cと、Yの他2名は、平成24年3月、X、Mらを含む4社の発行済株式の全てをCに譲渡する内容の株式譲渡契約を締結した。同日、MはYに対し、退職金を支払うことになり、Mは同退職金から所得税を源泉徴収する等して、1,868万8,760円をYに支払った。

MがXから〔原文ママ。筆者注：Yと思われる。〕源泉徴収した金額は、上記退職金について源泉徴収すべき金額に対して、367万8,100円不足していた。そこで、Mの権利を承継したXは、Yに対し、不当利得返還請求権に基づき、当該源泉徴収不足額及びこれに対する遅延損害金の支払を求め、提訴した。

なお、Xは、不当利得返還請求を行うにつき、源泉所得税を現に納付したことは必要ないと主張した¹¹。

¹⁰ 東京地判平成27年11月24日・前掲注（2）。評釈として、木山泰嗣「判批」税理64巻10号（2021年）120頁がある。

¹¹ Xは、その根拠の1つとして、「源泉所得税の納付前であっても、給与等からの強制控除ではなく、請求することはできないのではないか」という見解（榎本光宏「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成23年度128頁）を挙げている。なお、この見解は、所得税法222条に規定される求償権について述べるものである。

(2) 裁判所の判断

裁判所は、次のように判示し、支払者の源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項に言及したうえで、X の請求を認容した。

「……源泉徴収不足金額分は、X も Y も未だこれを納税していないので、X が Y に対し、不当利得金として返還請求できるかが問題となるが、所得税法 183 条 1 項は、給与の支払をする者は、その支払の際、その給与等について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月 10 日までに、これを国に納付しなければならない旨を定めるところ、X は、Y に対して、源泉徴収税分として預かり置くべき 367 万 8,100 円を含めた 1,868 万 8,760 円を Y に振り込んでいるのであるから、同過誤払金は、不当利得金として X が Y に対し、返還請求できると解され、催告後の遅延損害金を含めて、X の Y に対する不当利得金返還請求には理由があるものと認める。〔下線は筆者〕」

2. 未納付段階の求償権が認められなかった裁判例

民法の不当利得返還請求訴訟として未納付段階の求償権が認められなかったのは、東京地裁平成 28 年 5 月 31 日判決（以下、「東京地裁平成 28 年判決」という。）である¹²。

東京地裁平成 28 年判決の概要は、以下のとおりである。

(1) 事案の概要

Y（被告）は、中小企業診断士であり、CS 社を設立し、その代表を務める者である。Y は、キルギス共和国に赴き、同国での業務に従事した。

X（原告）は、上記業務の対価等として、CS 社名義の預金口座に、平成 22 年 5 月には 26 万 9,000 円、同年 7 月には 89 万 9,000 円、同年 9 月には 372 万円、平成 23 年 9 月には 429 万 8,000 円を送金した。

所轄税務署長は、平成 26 年 2 月、X が CS 社名義の預金口座に送金した対価等は Y 個人がした業務に関する報酬又は料金として支払われたものであり¹³、X は源泉徴収義務を負うとして、源泉所得税の納税の告知をした。そこで、X は、Y に対し、不当利得返還請求権に基づき、納税の告知を受けた金額である 152 万 400 円及びこれに対する損害遅延金の支払を求め、提訴した。

(2) 裁判所の判断

¹² 東京地判平成 28 年 5 月 31 日・前掲注（2）。評釈として、木山泰嗣「判批」税理 62 巻 1 号（2019 年）120 頁がある。

¹³ 所得税法 204 条 1 項 2 号に規定される「弁護士……その他これらに類する者で政令で定めるものの業務に関する報酬又は料金」に該当するとされた。

裁判所は、次のように判示し、源泉所得税の任意納付または強制徴収がなされていないことを理由に、Xの請求を棄却した。

「……源泉徴収税は、本来は源泉徴収義務者であるXがYから源泉徴収して納付することが予定されているものであること、不当返還請求権〔原文ママ〕を発生させる法律要件である利得と損失は、いずれも現実には発生することを要するものであると解されていることからすれば、Xが……源泉徴収税を現実には任意納付し、又は強制徴収されていたのであれば〔原文ママ〕、Yに利得が生じ、Xに損失が生じたものと認めることができる。

しかしながら、……現時点では納税の告知を源泉徴収税を任意納付しておらず〔原文ママ〕、また、……税務署長から源泉徴収税の強制徴収を受けていないというのであるから、いまだXには損失は発生しておらず、これに対応するYの利得も発生していない。
〔下線は筆者〕」

第2節 未納付段階の求償権をめぐる議論の状況

1. 所得税法 222 条に規定される求償権の行使可能時期

所得税法上、支払者が、受給者に源泉所得税の不徴収税額を求償する規定として、同法 222 条がある。同条は、法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合、支払者が、当該源泉所得税に係る不徴収税額を受給者に求償できる旨を規定する。具体的には、支払者は、不徴収税額を納付後に「支払うべき金額から控除」（控除）し、または不徴収税額の「支払を請求」（支払請求）できる旨を規定する。

所得税法 222 条の文理上、未納付段階における求償権行使は認められない。しかし、同条に規定される求償権は、「支払」時から行使可能とする見解もある。

このような見解として、所得税法 222 条に規定される「求償請求権は、民法上の不当利得返還請求権にほかならず、受給者の『利益』（徴収されるべき源泉所得税の受給）と支払者の『損失』（源泉徴収義務の負担）とが共に発生する『支払』の時に成立し、その時から行使が可能となるものと解される」というものがある¹⁴。

また、所得税法 222 条は、給与等の支払に関して、労働基準法 24 条 1 項（賃金の全額払の原則）の例外であることから、未納付段階で、同条の求償権を認める見解もある¹⁵。

2. 両判決の検討

東京地裁平成 27 年判決、東京地裁平成 28 年判決、双方の事案において、支払者（原告）は、所得税法 222 条の規定によらず、民法の不当利得返還請求（同法 703 条）に基づ

¹⁴ 古田孝夫「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 22 年度 38 頁。

¹⁵ 榎本・前掲注（11）128 頁参照。前述したように、東京地裁平成 27 年判決において、支払者（原告）は、未納付段階の求償権が認められると主張する根拠の 1 つとして、この見解を挙げていた。

き、請求を行っている。この点、求償権行使をする際にどちらの条文を選択するかは、当事者に委ねられていると考えられる¹⁶。

両判決では、民法の不当利得返還請求訴訟として判断が分かれているが、両判決を所得税法との関係でどのように解するかについて、次のような見解がある。

木山泰嗣は、両判決は「民法の不当利得の要件該当性の問題として結論が分かれている」としたうえで、所得税法 222 条に規定される求償権行使は「本来民法の不当利得の規定により要件を満たせば可能であるはずである」と述べる¹⁷。詳細は木山論文として後述する。

伊東博之は、所得税法 222 条の規定からは、源泉所得税の納付後に求償権行使が可能と解されるとする¹⁸。一方、民法の不当利得返還請求も同様に解すべきかどうかは、両判決の判断が分かれている点から、「任意納付し又は強制徴収された場合でなければできないとは必ずしもいえない」と述べる¹⁹。

また、佐藤英明は、東京地裁平成 28 年判決について、「専ら不当利得の法理によって事案を解決しているが、所得税法 221 条の『税務署長は……その者から徴収する』との定め、および、222 条の『徴収された者』との文言の解釈を含め、検討すべき課題が残されている」と指摘する²⁰。

このように、所得税法の観点から、両判決を分析すると、未納付段階の求償権については、所得税法 222 条の適用可否が問題の中心といえる。具体的には、同条の文理に即して、未納付段階の求償権は認められないという見解がある一方で、民法の不当利得返還請求権との関係や、所得税法上の他の規定との関係で、認められる余地があるという見解がある。

なお、未納付段階の求償権について詳細な検討をするものは、後述する木山論文のみであった。

3. 未納付段階の求償権に関する裁判例の動向

(1) 未納付段階の求償権が争われた他の裁判例

東京地裁平成 27 年判決、東京地裁平成 28 年判決のほかに、未納付段階における求償権が争われた裁判例として次のようなものがある。いずれも民法の不当利得返還請求訴訟として争われたものであり、未納付段階の求償権は否定されている。

¹⁶ 木山・前掲注 (12) 121 頁参照。

¹⁷ 木山・前掲注 (1) 126 頁。

¹⁸ 伊東博之「税務相談 Q&A—源泉所得税」税経通信 74 巻 11 号 (2019 年) 155 頁参照。

¹⁹ 伊東・前掲注 (18) 155 頁。

²⁰ 佐藤英明「租税法判例の動き」ジュリ 1518 号 (2018 年) 192 頁〔重要判例解説 平成 29 年度〕。

東京地裁平成 26 年 1 月 31 日判決は²¹、「支払の際に所得税を源泉徴収しなかった支払者の受給者に対する請求権については、所得税法 222 条が規定している」と所得税法 222 条に言及する。そして、支払者である原告は、「源泉徴収所得税を国に納付しておらず、税務署長による納税告知も受けていないことが認められるから、……原告に損失が発生したと認める余地はない」と判示され、未納付段階の求償権は否定されている。ただし、源泉所得税の納付前でも、納税の告知を受けていれば、未納付段階の求償権が認められるとも読み取れる。

東京地裁平成 28 年 3 月 23 日判決においても²²、未納付段階の求償権は否定されている。同判決は、支払者である「原告は、被告〔筆者注：受給者〕に対する報酬について、所得税を源泉徴収をすべきであったところ、……報酬の全額を被告に支払い、所得税を源泉徴収しなかったとして、原告には損失が生じたと主張する」が²³、「上記支払によって原告が負っていた報酬支払義務は消滅したことになり、上記支払を行ったことによってはまだ原告に損失が発生したということとはできない」と判示する。そして、「原告が源泉所得税を納付した場合には、所得税法 222 条に基づき、当該徴収をされるべき者に対し、当該所得税の額に相当する金額の支払を請求することができる」と述べる。このことから、源泉所得税の納付後の求償権については、民法の不当利得返還請求権ではなく、もっぱら所得税法 222 条の適用範囲としているようにもみえる。

(2) 納付を前提に所得税法 222 条を解する裁判例

前述したように、所得税法 222 条に規定される求償権を「支払」時から行使可能とする見解もある²⁴。

しかし、所得税法 222 条に規定される求償権について言及する裁判例は、条文に即して、納付を重視しているようである。未納付段階の求償権が争われたものではないが、納付を前提に所得税法 222 条を解する裁判例として、次のようなものがある。

給与等の支払者が強制執行によりその回収を受ける場合の源泉徴収義務が争われた最高裁平成 23 年 3 月 22 日判決は²⁵、「源泉所得税を納付したときには、法〔筆者注：所得税法〕222 条に基づき、徴収をしていなかった源泉所得税に相当する金額を、その徴収をされるべき者に対して請求等することができる〔傍点は筆者〕」と判示する。そして、同判

²¹ 東京地判平成 26 年 1 月 31 日・前掲注 (2)。

²² 東京地判平成 28 年 3 月 23 日・前掲注 (2)。

²³ なお、支払者である原告は、所轄税務署長から督促状を受けている旨の主張もしていた。

²⁴ 榎本・前掲注 (11) 128 頁、古田・前掲注 (14) 38 頁参照。

²⁵ 最判平成 23 年 3 月 22 日民集 65 卷 2 号 735 頁。

決の補足意見は、「源泉徴収すべき所得税を納付した上で、法 222 条に基づき求償することになる〔傍点は筆者〕」と述べる。

下級審裁判例でも、「源泉所得税を納付した支払者が受給者に対してその税額につき求償請求できる（同法〔筆者注：所得税法〕222 条）ことは当然である〔傍点は筆者〕」²⁶、

「源泉徴収義務者は国に源泉徴収の差額を追加納付又は徴収された場合、その差額について所得の受給者に求償することができる（所得税法 222 条）〔傍点は筆者〕」²⁷、「所得税法 222 条は、所得税を強制徴収された源泉徴収義務者又は源泉所得税をその期限後に納付した源泉徴収義務者が、当該源泉所得税を受給者から徴収していなかった場合には、その受給者に対してその後に支払う金額から控除し、又はその者に対して支払請求をすることができること、すなわち源泉徴収義務者の求償権を定めている〔傍点は筆者〕」²⁸、「被告〔筆者注：支払者〕……は、原告〔筆者注：受給者〕の未納付所得税を原告から徴収することなく納付しているから、所得税法 222 条により求償権を取得する〔傍点は筆者〕」²⁹、などの判示がされている。

このように、所得税法 222 条に規定される求償権について言及する裁判例を概観すると、裁判所は、文理に即して、納付を前提に同条の求償権を認めているようにみえる。

4. 未納付段階の求償権に関する学説の動向

未納付段階の求償権について詳しく論じたものとして、木山論文がある³⁰。

同論文は、東京地裁平成 27 年判決及び東京地裁平成 28 年判決を取り上げ、民法の不当利得返還請求と所得税法 222 条の求償権の関係について考察している。そして、所得税法 222 条の立法趣旨・沿革や、本来の納税義務者ではない支払者が税負担をすることを回避するために定められた求償権規定の本質から、支払者の求償権行使は、「所得税法の規定がなくとも、本来民法の不当利得の規定により要件を満たせば可能であるはずである」と指摘する³¹。

そのうえで、民法の不当利得の要件論ではなく、所得税法 222 条の意義・法的性質から、未納付段階における同条の求償権行使可否を検討している。そして、同条の立法趣旨・沿革等を踏まえ、文理に反して、同条を「未納付段階で求償権を認める規定とは読む

²⁶ 東京地判昭和 51 年 7 月 20 日税資 89 号 340 頁。

²⁷ さいたま地判平成 15 年 8 月 27 日税資 253 号順号 9417。

²⁸ 東京地判平成 27 年 10 月 8 日公刊物未登載（LEX/DB 25532857）。

²⁹ 東京地判平成 31 年 2 月 8 日労働判例 1235 号 48 頁。

³⁰ 木山・前掲注（1）81 頁。

³¹ 木山・前掲注（1）126 頁。

ことができない」と述べる³²。加えて、条文相互の関係から論点を整理し、「源泉徴収制度の出発点となる、同法 183 条 1 項等の『徴収』の意義と絡めた検討が必要である」と述べる³³。

木山論文は、結論として、未納付段階の求償権について、「所得税法 222 条の解釈としてこれを認めることは、文理上難し」く、「同法 183 条 1 項等の『徴収』の内容として認められるかを検討」する必要があると指摘する³⁴。そして、「『徴収』の内容として認められるかを検討し、それが難しいとなる場合には、純粋に民法の不当利得返還請求の問題になるであろう」と述べる³⁵。

さらに、木山は、未納付段階の求償権行使可否を検討するにあたっては、「源泉徴収義務と求償権を定めた所得税法の規定振り、源泉徴収制度の本質、各規定の法的性質等から深掘りすることが重要で」と述べる³⁶。そして、「検討すべき対象が不当利得の各要件の充足有無であっても、本質的には、所得税法上の源泉徴収制度から生じる問題であり、源泉徴収制度の本質等からの検討が不可欠であると指摘する³⁷。

以上より、未納付段階の求償権行使可否判断については、従来の裁判例のような民法の不当利得からのアプローチに加え、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈を中心とする源泉徴収制度の本質に照らしたアプローチの検討が必要であると考えられる。

第 3 節 問題の所在

1. 規定の確認

所得税法上、支払者が、国に対して納付すべき源泉所得税の原資を確保するための根拠として、同法 183 条 1 項等の「徴収」及び同法 222 条に規定される求償権が考えられる。

所得税法 183 条 1 項等は、「支払の際」、源泉所得税を「徴収し、その徴収の日の属する月の翌月 10 日までに、これを国に納付しなければならない」とし、支払者の源泉徴収義務を規定する。ここでの「支払の際」の「徴収」は、基本的には、天引徴収と理解されている³⁸。

³² 木山・前掲注（1）132～133 頁。

³³ 木山・前掲注（1）140 頁。

³⁴ 木山・前掲注（1）134～135 頁。

³⁵ 木山・前掲注（1）135 頁。

³⁶ 木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題（第 11 回）未納付でも源泉徴収義務者は求償権を行使できる？」税務弘報 69 巻 12 号（2021 年）141 頁。

³⁷ 木山・前掲注（36）141 頁。

³⁸ 新井編・前掲注（5）33 頁〔栗山徳子執筆部分〕、今村＝小尾＝脇＝有賀・前掲注（5）353 頁〔小尾仁執筆部分〕、可部・前掲注（5）1114 頁、北野（著）＝黒川（補訂）・前掲

そして、「支払の際」、源泉所得税の全部または一部の「徴収」がなされなかった場合の支払者の受給者に対する求償権として所得税法 222 条がある。

所得税法 222 条前段は、「前条の規定〔筆者注：強制徴収〕により所得税を徴収された者がその徴収された所得税の額の全部又は一部につき第 1 章から第 5 章まで（源泉徴収）の規定による徴収をしていなかった場合又はこれらの規定により所得税を徴収して納付すべき者がその徴収をしないでその所得税をその納付の期限後に納付した場合には、これらの者は、その徴収をしていなかった所得税の額に相当する金額を、その徴収をされるべき者に対して同条の規定による徴収の時以後若しくは当該納付をした時以後に支払うべき金額から控除し、又は当該徴収をされるべき者に対し当該所得税の額に相当する金額の支払を請求することができる。」と規定する。

つまり、法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合、支払者は、不徴収税額を納付後に「支払うべき金額から控除」（控除）し、または不徴収税額の「支払を請求」（支払請求）できる旨を規定する。

なお、所得税法上、源泉徴収義務を定める諸規定は、共通して、法所定の「支払をする者」は「その支払の際」に源泉所得税を「徴収」し、「翌月 10 日までに、これを国に納付しなければならない」となっているため、本論文では、これらを総称して「所得税法 183 条 1 項等」と呼ぶ³⁹。

2. 天引徴収がなされなかった場合の求償パターン

支払者は、法所定の支払の際に、源泉所得税の天引徴収をしなかった場合、国に対して納付すべき源泉所得税の原資を受給者に求償する必要がある。求償の方法としては、支払者が受給者に直接に支払を求める方法（支払請求）と、別の支払金額から控除する方法（控除）が考えられる。

具体的な求償としては、「求償」、「納付（法定納期限後の場合、強制徴収も含む。）」、「法定納期限」という 3 つの時期に着目すると、図表 2 のとおり、6 つのパターンが想定される。

注 (5) 262 頁、堺澤・前掲注 (5) 199 頁、田中・前掲注 (5) 214 頁、注解所得税法研究会編・前掲注 (5) 45 頁、松沢・前掲注 (5) 375 頁等参照。

³⁹ 所得税法上、源泉徴収義務は、給与所得に係るもの（同法 183 条 1 項）のほかに、利子所得及び配当所得に係るもの（同法 181 条 1 項）、退職所得に係るもの（同法 199 条）、公的年金等に係るもの（同法 203 条の 2）、報酬・料金等に係るもの（同法 204 条 1 項）、生命保険契約等に基づく年金に係るもの（同法 207 条）、定期積金の給付補てん金等に係るもの（同法 209 条の 2）、匿名組合契約等の利益の分配に係るもの（同法 210 条）及び非居住者又は法人の所得に係るもの（同法 212 条 1 項）がある。なお、法定納期限には、特例もある（所得税法 216 条等）。

まず、「ケース 1：法定納期限内に求償がなされる場合」と「ケース 2：法定納期限後に求償がなされる場合」に大別される。

前者は、「ケース 1-1：求償も納付も法定納期限内であり，求償前に納付がなされる場合」，「ケース 1-2：求償も納付も法定納期限内であり，求償後に納付がなされる場合」，「ケース 1-3：法定納期限内に求償がなされ，法定納期限後に納付がなされる場合」の 3 つの場合に分けられる。

後者は、「ケース 2-1：法定納期限内に納付がなされ，法定納期限後に求償がなされる場合」，「ケース 2-2：求償も納付も法定納期限後であり，求償前に納付がなされる場合」，「ケース 2-3：求償も納付も法定納期限後であり，求償後に納付がなされる場合」の 3 つの場合に分けられる。

【図表2 天引徴収がなされなかった場合の求償パターン】

<ケース1：法定納期限内に求償がなされる場合>

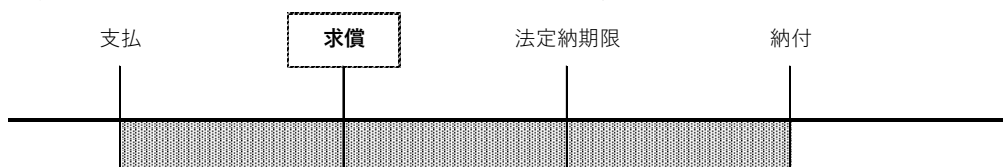
(ケース1-1：求償も納付も法定納期限内であり，求償前に納付がなされる場合)



(ケース1-2：求償も納付も法定納期限内であり，求償後に納付がなされる場合)

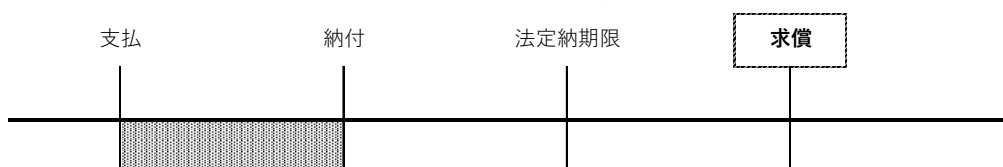


(ケース1-3：法定納期限内に求償がなされ，法定納期限後に納付がなされる場合)

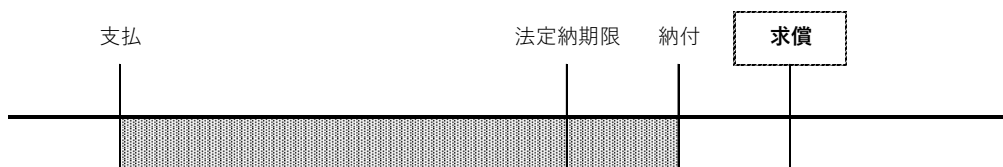


<ケース2：法定納期限後に求償がなされる場合>

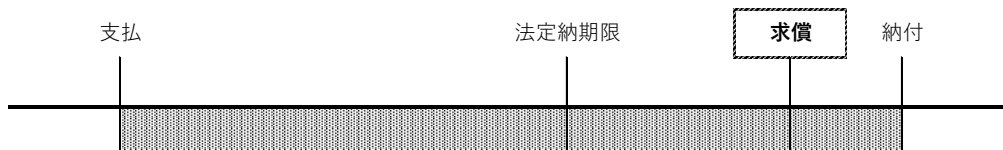
(ケース2-1：法定納期限内に納付がなされ，法定納期限後に求償がなされる場合)



(ケース2-2：求償も納付も法定納期限後であり，求償前に納付がなされる場合)



(ケース2-3：求償も納付も法定納期限後であり，求償後に納付がなされる場合)



(筆者作成)

3. 法的問題点

(1) 未納付段階の求償権と所得税法 222 条に規定される求償権

東京地裁平成 27 年判決や東京地裁平成 28 年判決等⁴⁰、未納付段階の求償権が争われた裁判例は、図表 2 の「ケース 2-3」に該当し、法定納期限後、源泉所得税の未納付段階において求償権行使可否が争われたものである。

所得税法 222 条に規定される求償権を「支払」時から行使可能とする見解もあるが⁴¹、前述のとおり、裁判例からは⁴²、文理に即して、納付を前提に同条の求償権を認めているようにみえる。また、求償権について詳しく論じる木山論文も、同条の立法趣旨・沿革等を踏まえ、文理に反して、同条を「未納付段階で求償権を認める規定とは読むことができない」と指摘する⁴³。

(2) 未納付段階の求償権と所得税法 183 条 1 項等の「徴収」

上記のとおり、所得税法 222 条の求償権の行使が、法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合に限られるとすると、木山論文が指摘するように、「同法 183 条 1 項等の『徴収』の内容として認められるかを検討」する必要がある⁴⁴。

所得税法 183 条 1 項等は、源泉徴収という支払者が国に対して負う義務を規定する⁴⁵。支払者は、源泉徴収義務を前提に、天引徴収を「原則としつつ、支払をする際に受給者に源泉所得税相当額を請求（徴収）する権限を有し」⁴⁶、源泉所得税を受給者から「徴収」することが認められていると考えられる。

しかし、所得税法 183 条 1 項等は、支払者が受給者に対してどのような権限を有するかを明示的に規定しておらず、「徴収」の解釈として、天引徴収に加え、求償権（支払請求、控除）が認められるか（認められる場合は、常に認められるか否か）や、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後で求償権の内容が変化するかについては、明確ではない。

⁴⁰ 東京地裁平成 27 年判決、東京地裁平成 28 年判決のほかに、東京地判平成 26 年 1 月 31 日・前掲注（2）、東京地判平成 28 年 3 月 23 日・前掲注（2）。

⁴¹ 榎本・前掲注（11）128 頁、古田・前掲注（14）38 頁参照。

⁴² 最判平成 23 年 3 月 22 日・前掲注（25）、東京地判昭和 51 年 7 月 20 日・前掲注（26）、さいたま地判平成 15 年 8 月 27 日・前掲注（27）、東京地判平成 27 年 10 月 8 日・前掲注（28）、東京地判平成 31 年 2 月 8 日・前掲注（29）等。

⁴³ 木山・前掲注（1）132～133 頁。

⁴⁴ 木山・前掲注（1）135 頁。

⁴⁵ 志場＝荒井＝山下＝茂串編・前掲注（4）142 頁参照。

⁴⁶ 木山・前掲注（10）121 頁。

天引徴収がなされなかった場合の求償権について、所得税法上、明示的に根拠が存在するのは、同法 222 条（法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合の求償権）を根拠とした「ケース 2-2」のみである。他の 5 つパターンについては、同法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈として認められる否かが問題となる。

本論文の主題である未納付段階の求償権（「ケース 2-3」）は、天引徴収がなされなかった場合における所得税法上の求償権をめぐる解釈問題の 1 つといえる。「徴収」の内容は、条文上、明示的に規定されておらず、この解釈は、「徴収」を基点とした源泉徴収制度全体の法的枠組みのなかで明らかにしていく必要がある⁴⁷。

4. 支払者における不徴収リスクと負担の増大

源泉徴収制度は、源泉所得税の「算出の過程が一義的に明白であることを、自明の前提」としており、このような前提なくしては「成り立ちえない」とされる⁴⁸。

しかし、実際は、課税標準額が明白でない場合や、税額計算が容易ではない場合も少なくない⁴⁹。そして、近年、「支払」概念が拡大し⁵⁰、源泉徴収義務の課税要件該当性判断が困難な場面や物理的に天引徴収が不可能な場面でも源泉徴収義務が肯定されている⁵¹。その結果、支払者において源泉所得税が不徴収となるリスクが大きくなっている。

最近でも、信託型ストック・オプションをめぐる源泉徴収義務について、信託型ストック・オプションを導入した企業と国税庁の間で、見解の相違が生じている。

⁴⁷ 木山・前掲注（1）140～141 頁、木山・前掲注（36）141 頁参照。

⁴⁸ 可部・前掲注（5）1100 頁。

⁴⁹ 金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂、2021 年）1019 頁参照。

⁵⁰ 所得税基本通達 181～223 共-1 は、源泉徴収を要する「支払」には「現実に金銭を交付する行為のほか、元本に繰り入れ又は預金口座に振り替えるなどその支払の債務が消滅する一切の行為が含まれる」と規定する。「支払」概念については、青柳・前掲注（7）58 頁、浦東久男「源泉徴収と支払概念」税法学 534 号（1995 年）15 頁、木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題（第 2 回）源泉徴収義務が生じる『支払』とは何を指すか？」税務弘報 69 巻 2 号（2021 年）154 頁、酒井克彦「源泉徴収義務者は誰か（上）・（中）」税務事例 46 巻 5 号（2014 年）1 頁・同 6 号（2014 年）8 頁等参照。

⁵¹ 付与していたストック・オプションが行使されて受給者に権利行使益が生じた場合や、給与等の支払が強制執行によるもので、強制執行手続上、支払者が、源泉所得税を天引きする機会が予定されていない場合（最判平成 23 年 3 月 22 日・前掲注（25）参照）、国内不動産の購入代金を支払う際に、相手方（売主）の非居住者該当性判断が困難である場合（東京高判平成 28 年 12 月 1 日税資 266 号順号 12942 参照）、債務免除によって受給者に債務免除益が生じた場合（広島高判平成 29 年 2 月 8 日税資 267 号順号 12978 参照）等において、源泉徴収義務が肯定されている。

信託型ストック・オプションとは、「信託とストック・オプションを組み合わせたインセンティブ・プラン」である⁵²。導入企業は、一定のスキームのもとで、「ストックオプションを行使し株式を取得した時の経済的利益は労務の対価に当たらず、給与として課税されないと判断していた」とされる⁵³。

しかし、国税庁は、「ストックオプションに対する課税（Q&A）」（令和5年5月公表、同年7月最終改訂）において、信託型ストック・オプションを行使した時の経済的利益は、給与所得に該当し、導入企業に源泉徴収義務が生じる旨の見解を示した⁵⁴。「支払の際」に、源泉徴収義務を認識していなかった導入企業は、国税庁により、源泉所得税の納付を求められる一方、信託型ストック・オプションを行使した受給者に対して、不徴収となっている源泉所得税を求償する必要があるとされている⁵⁵。

以上のような状況から、近年、支払者は、天引徴収以外で、受給者から、源泉所得税の原資を確保しなければならない場面が多くなっていると想定される。そして、天引徴収がなされなかった場合（図表2の6つの求償パターン）における求償権を、所得税法上、どのように解釈するかは、重要な問題である。

さらに、現行の源泉徴収制度は極めて複雑化し、その結果、支払者には過大な事務負担と法的責任が課せられていることから⁵⁶、支払者の求償権の法的性質を明らかにする必要性は大きいといえる。

そこで、本論文では、未納付段階の求償権行使可否について、所得税法183条1項等の「徴収」の解釈を中心に検討する。

⁵² 川添文彬「信託型ストック・オプションの租税実務上の諸問題—国税庁の見解を踏まえた対応策の検討」税務弘報71巻7号（2023年）94頁。

⁵³ 仙石実＝浅野諭「企業へのインパクトと対応策—行使後、行使前、付与前の段階別の取扱い」税務弘報71巻9号（2023年）70頁。

⁵⁴ 国税庁「ストックオプションに対する課税（Q&A）」（国税庁HP <https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/shotoku/kaisei/230707/pdf/02.pdf>〔2024年1月8日最終確認〕）3～4頁参照。なお、同Q&Aには、求償権行使について、「納付した源泉所得税は、ストックオプションを行使した者〔筆者注：受給者〕に求償することができ〔傍点は筆者〕」の旨が記載されており、納付を前提に求償権行使を認めているようにみえる（同5頁）。

⁵⁵ 仙石＝浅野・前掲注（53）71～72頁、葭田英人「信託型ストックオプション税制に関する諸問題」税務事例55巻9号（2023年）16頁参照。

⁵⁶ このような状況下、源泉徴収制度の簡素化や支払者の負担軽減も提言されている（日本税理士会連合会・税制審議会「源泉徴収制度のあり方について—令和元年度諮問に対する答申—」（令和2年12月7日）1頁参照）。

なお、支払者と受給者の間で求償権放棄の合意や源泉所得税負担の合意等がある場合も考えられるが、本論文では、特にこのような合意等がない場合における求償権の行使可否を論じる⁵⁷。

第4節 小括

本章では、未納付段階における求償権が争われた裁判例を取り上げ、未納付段階の求償権をめぐる議論の状況を分析した。そして、未納付段階の求償権について、従来の裁判例にみられる民法の不当利得からのアプローチに加え、源泉徴収制度の本質に照らしたアプローチの検討が不可欠であることを指摘した。さらに、未納付段階の求償権について、所得税法222条の解釈としてこれを認めることは、文理上難しいことから、同法183条1項等の「徴収」の解釈として認められるかを検討する必要があることを確認した。

所得税法183条1項等の「徴収」は、基本的には、天引徴収と理解されている。しかし、「徴収」の内容として、支払者が受給者に対してどのような権限を有するかについては、明示的に規定されておらず、天引徴収に加え、求償権（支払請求、控除）が認められるか（認められる場合は、常に認められるか否か）や、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後で求償権の内容が変化するかについては、明確ではない。つまり、「徴収」の解釈として、未納付段階の求償権が認められるかは明らかではない。

近年、源泉徴収義務の課税要件該当性判断が困難な場面や物理的に天引徴収が不可能な場面でも源泉徴収義務が肯定され、支払者は、天引徴収以外で、受給者から、源泉所得税の原資を確保しなければならない場面が多くなっていると想定される。よって、未納付段階の求償権の行使可否も含め、天引徴収がなされなかった場合における求償権を、所得税法上、どのように解釈するかは、重要な問題である。

そこで、本論文では、所得税法183条1項等の「徴収」の解釈として、未納付段階の求償権が認められるかについて、「徴収」を基点とした源泉徴収制度全体の法的枠組みのなかで明らかにしていく。

次章では、源泉徴収制度の概要や沿革を確認し、同制度の意義について検討する。

⁵⁷ 求償権放棄の合意等について詳しく論じたものに、木山・前掲注（1）81頁がある。

第2章 源泉徴収制度の意義

本章では、源泉徴収制度の意義について検討する。具体的には、源泉徴収制度の概要や沿革を確認し、同制度の合憲性の根拠を分析する。

第1節 源泉徴収制度の概要

1. 源泉徴収制度の仕組みとその重要性

(1) 徴収納付と自動確定方式

わが国の所得税法においては、納税義務者自らが税額を計算し、申告及び納税する申告納税制度が主に採用されている（所得税法 120 条）。

しかし、納税義務者以外の者が納税義務者の代わりに徴収及び納付する方が合理的であると考えられる場合には、その第三者に徴収させ、国または地方公共団体に納付させることとしており、これを徴収納付という⁵⁸。

源泉徴収制度は、徴収納付の一種であり⁵⁹、法所定の支払をする者（支払者）の徴収納付義務によって成り立っている⁶⁰。具体的には、支払者は、その支払の際に、その支払を受ける者（受給者）の所得税（源泉所得税）を徴収し、これを翌月 10 日（法定納期限）までに国に納付する義務を負う⁶¹（源泉徴収義務。所得税法 183 条 1 項等）。

源泉徴収義務者である支払者は、「納税者」として（国税通則法 2 条 5 号）、「納税義務」を負う（同法 15 条 1 項カッコ書）。「納税義務」は、法所定の「支払の時」に成立し

⁵⁸ 岡村忠生＝酒井貴子＝田中晶国『租税法〔第3版〕』（有斐閣，2021年）293～294頁〔田中晶国執筆部分〕，金子・前掲注（49）1016～1017頁，北野弘久編『現代税法講義〔5訂版〕』（法律文化社，2009年）366頁〔水野武夫執筆部分〕，谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂，2021年）180～181頁，中川一郎編『税法学体系』（ぎょうせい，1977年）318頁〔波多野弘執筆部分〕，中里実＝弘中聡浩＝渕圭吾＝伊藤剛志＝吉村政穂編『租税法概説〔第4版〕』（有斐閣，2021年）150頁〔浅妻章如執筆部分〕，羽生健志「源泉徴収制度—給与所得者の権利救済を中心として—」北野弘久編『判例研究 日本税法体系 4 租税実体法Ⅲ 租税手続法Ⅱ』（学陽書房，1980年）79頁，水野忠恒『大系租税法〔第4版〕』（中央経済グループパブリッシング，2023年）128頁等参照。

⁵⁹ 徴収納付の方法は、住民税その他の地方税の特別徴収（地方税法 321 条の 3 以下，同法 328 条の 4 以下）等でも採用されている。

⁶⁰ 堺澤・前掲注（5）213 頁，増井良啓『租税法入門〔第2版〕』（有斐閣，2018年）84 頁参照。

⁶¹ なお，前述のとおり，法定納期限には，特例もある（所得税法 216 条等）。

(同法 15 条 2 項 2 号), その成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する (同法 15 条 3 項 2 号)。これは, 自動確定方式と呼ばれる⁶²。

(2) 「源泉課税」と「源泉徴収」

源泉徴収制度には, 理論的に, 「源泉課税」と「源泉徴収」という 2 つの方式がある⁶³。

「源泉課税」は, 「源泉において最終的な所得税を徴収する」ものであり, 「分類所得税ないし分離課税に属する」ものといえる⁶⁴。この例としては, 租税特別措置法により源泉分離課税とされている利子所得・配当所得があり, 非居住者の所得に係る源泉徴収の一部も「源泉課税」の性質を有する⁶⁵。

一方, 「源泉徴収」は, 「後に確定税額の算定に当り, 精算を行うことを前提として, 特定の所得に対しあらかじめ源泉において仮に所得税を徴収しておく」ものであり, 「総合課税の一環」といえる⁶⁶。この例としては, 給与や報酬・料金等に係る源泉徴収がある。

「両者は技術的には共通性をもっていること」, 「実際の所得税制度においては, 両者が混在している場合が少なくないこと」, 「一つの所得について一方から他方への制度変更が行われることがしばしばあること」などから⁶⁷, 「源泉課税」と「源泉徴収」の実質的な差異は小さいと考えられる。そこで, 本論文では, 特別な説明をしない場合, 両者を区別せず, 源泉徴収と呼び, 源泉徴収制度を論じる。

(3) 源泉徴収の対象となる所得と源泉所得税額の規模

源泉徴収の対象となる所得の範囲は, 給与所得 (所得税法 183 条 1 項) や利子所得及び配当所得 (同法 181 条 1 項) のほか, 退職所得 (同法 199 条), 公的年金等 (同法 203 条の 2), 弁護士等の自由職業者の受ける報酬・料金等 (同法 204 条 1 項) に至るまで, かな

⁶² 今村＝小尾＝脇＝有賀・前掲注 (5) 355 頁〔小尾仁執筆部分〕, 岡村＝酒井＝田中・前掲注 (58) 296 頁〔田中晶国執筆部分〕, 金子・前掲注 (49) 1018～1019 頁, 北野編・前掲注 (58) 302 頁〔首藤重幸執筆部分〕, 清永敬次『税法〔新装版〕』(ミネルヴァ書房, 2013 年) 230 頁, 堺澤・前掲注 (5) 199 頁, 中里＝弘中＝淵＝伊藤＝吉村編・前掲注 (58) 150 頁〔浅妻章如執筆部分〕, 畠山武道＝渡辺充『新版 租税法』(青林書院, 2000 年) 293 頁, 羽生・前掲注 (58) 82 頁等参照。

⁶³ 小林博志「源泉徴収の手續」日税研論集 25 号 (1994 年) 265 頁参照。

⁶⁴ 金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度—その意義と沿革—」日税研論集 15 号 (1991 年) 5 頁。

⁶⁵ 佐藤英明「日本における源泉徴収制度」税研 153 号 (2010 年) 24 頁参照。

⁶⁶ 金子・前掲注 (64) 5 頁。

⁶⁷ 金子・前掲注 (64) 5 頁。

り広範囲にわたっている。「源泉徴収の範囲がきわめて広いこと」は、わが国の源泉徴収制度の特色の1つとされる⁶⁸。

税収確保の面では、令和3（2021）年度の租税及び印紙収入決算額において、源泉所得税は約17.5兆円であり、申告所得税（約3.8兆円）の約4.6倍となっている⁶⁹。源泉所得税は全体の約4分の1を占めており、国の租税収入で第1位を記録する消費税（約21.9兆円）に次ぐ第2位となっている⁷⁰。

このように、源泉徴収制度は、わが国の税制において、極めて重要な役割を果たしている。

2. 給与所得に対する源泉徴収制度の特徴

申告納税制度のもと、原則として、源泉徴収によって納付された所得税（源泉所得税）の額は、納税者（本来の納税義務者である受給者）自ら行う確定申告手続によって精算される（所得税法120条以下）。

しかし、給与所得者は、確定申告手続が不要となる場合が多い。給与所得については、きめ細かな源泉徴収税額表に基づき源泉徴収が行われている（所得税法185条）。そして、1暦年の終わりには、支払者が、各給与所得者につき、年中の所得税額を計算し、年中に徴収すべき所得税（源泉所得税）の額との差額を調整する（年末調整。同法190条～193条）。

このような制度設計から、大部分の給与所得者は、源泉徴収制度により課税関係が完結し、確定申告手続が不要となる⁷¹。給与所得に対するわが国の源泉徴収は「きわめて精密にできている」といわれる⁷²。

第2節 源泉徴収制度の沿革

源泉徴収制度の沿革について、初めて源泉徴収制度が導入された明治32年改正、源泉徴収の対象が著しく拡大した昭和15年改正、総合累進所得税制度が採用された昭和22年改正、という3つの重要な所得税法改正を中心に確認する⁷³。

⁶⁸ 金子・前掲注（64）3頁。

⁶⁹ 国税庁「国税庁レポート2023」64頁参照。

⁷⁰ 国税庁・前掲注（69）64頁参照。

⁷¹ なお、年間の給与収入額が2,000万円を超える場合等は、年末調整の適用はなく、確定申告手続が必要となる（所得税法121条等）。

⁷² 金子・前掲注（64）4頁。

⁷³ 金子・前掲注（64）3頁、碓井光明「源泉徴収制度についての若干の考察」税経通信36巻10号（1981年）15頁も、同様に、明治32年改正、昭和15年改正、昭和22年改正に着目して、源泉徴収制度の沿革を説明する。

1. 明治 32 年改正

明治 20 年に、わが国に所得税が創設され⁷⁴、明治 32 年の所得税法改正により⁷⁵、源泉徴収制度が初めて導入された。この改正法は、所得を、第一種所得「法人所得」、第二種所得「公社債の利子」及び第三種所得「300 円以上の個人所得」の 3 種類に分けた⁷⁶。

このうち、第二種所得に対して、「第二種ノ所得ニ付テハ其ノ金額支拂ノ際支拂者其ノ所得税ヲ徴収シ其ノ都度之ヲ政府ニ納ムヘシ〔傍点は筆者〕」（所得税法 42 条 2 項）と規定し、源泉徴収の方法で徴収することとした。当時、公社債には無記名式のものが多く、所得者（受給者）の把握が困難であったことから、「簡易で確実な租税の徴収」を目的とし、この改正がなされた⁷⁷。そして、所得税法施行規則には、「公ニ募集シタル公債社債ノ利子ヲ支拂フ者ハ支拂ノ際所得税金額ヲ控除スヘシ〔傍点は筆者〕」（同施行規則 34 条）という規定が設けられた⁷⁸。

また、衆議院の所得税法改正法律案審査特別委員会において、若槻禮次郎政府委員は、源泉徴収について、「仕拂ヒマス時ニソレ〔筆者注：源泉所得税〕ダケ差引イテ仕拂ヒ、サウシテ政府ヘ徴収スルト云フヤウナ便宜ヲ設ケタイト思ヒマス〔傍点は筆者〕」、「拂ッテカラアトカラ税ヲ課ケルト云フヤウニセズニ差引イテ仕拂フコトニスレバ、納税者モ知ラズ識ラズ納税ガ出来、政府モ脱税ナク徴収ガ出来ルト云ウコトニナル〔傍点は筆者〕」と説明している⁷⁹。

⁷⁴ 明治 20 年勅令第 5 号。

⁷⁵ 明治 32 年法律第 17 号。

⁷⁶ 所得税法 3 条は、第一種所得を「法人ノ所得」、第二種所得を「此ノ法律施行地ニ於テ支拂ヲ為ス公債社債ノ利子」、第三種所得を「前各種ニ属セサル所得」（300 円以上）と規定する。

⁷⁷ 金子・前掲注（64）8 頁。

⁷⁸ 明治 32 年勅令第 78 号。

⁷⁹ 衆議院所得税法改正法律案審査特別委員会速記録明治 31 年 12 月 13 日（第 1 號）1～2 頁。

このようにして、天引徴収を前提として、「支払の際」に「徴収」という今日の源泉徴収制度の原型が誕生した⁸⁰。その後、預貯金の利子や退職所得などが第二種所得として源泉徴収の対象となった⁸¹。

なお、支払者に対する強制徴収の規定は、明治 32 年改正にはみられず、大正 2 年改正で⁸²、「第二項ノ規定ニ依リ徴収スヘキ所得税〔筆者注：第二種所得に係る源泉所得税〕ヲ徴収セサルトキ又ハ其ノ徴収シタル税金ヲ納付セサルトキハ國稅徴収法ニ依リ之ヲ支拂者ヨリ徴収ス」との条項が加えられ⁸³（所得税法 42 条 4 項）、以後の法律に引き継がれることとなる。

2. 昭和 15 年改正

昭和 15 年改正では⁸⁴、戦費調達のために必要な税収を確保するという理由で課税範囲が広がり、これに応じて、大衆課税化した所得税を確実に徴収するという趣旨で、源泉徴収の範囲も著しく拡大された⁸⁵。具体的には、分類所得税と総合所得税の二本建てのもとで、配当利子所得、勤労所得及び退職所得が源泉徴収の対象となった。勤労所得が源泉徴収の対象に追加された点で、同改正は、「現在の給与所得の源泉徴収制度の淵源をなすものであり」、その後、「基本的な考え方は当時の仕組みがそのまま引き継がれている」といえる⁸⁶。

⁸⁰ 金子・前掲注（64）7 頁、塩崎潤＝安井誠監修『DHC 源泉徴収所得税釈義』（第一法規、1969 年〔加除式〕）102 頁参照。なお、当時は、「源泉課税」などと呼ばれていた（碓井・前掲注（73）15 頁、田中勝次郎『所得税法精義』（巖松堂、1930 年）79 頁参照）。

⁸¹ 銀行預金の利子が大正 9 年法律第 11 号により、退職所得が昭和 13 年法律第 43 号により、それぞれ源泉徴収の対象に加えられた。

⁸² 大正 2 年法律第 13 号。

⁸³ 碓井光明は、「大正 2 年改正前において支払者に対する強制徴収が可能であつたのか否かは明らかではない」と述べる（碓井・前掲注（73）16 頁）。

⁸⁴ 昭和 15 年法律第 24 号。

⁸⁵ 金子・前掲注（64）18～19 頁、碓井・前掲注（73）16 頁参照。同改正では、不動産所得、配当利子所得、事業所得、勤労所得、山林所得、退職所得の 6 種類に分けられた分類所得税（山林所得及び退職所得は累進税率、それら以外はそれぞれ異なる比例税率）と総合所得税の二本建ての制度が採用された。

⁸⁶ 塩崎＝安井監修・前掲注（80）114 頁。

また、当時の注目すべき点として、給与や配当所得の支払者に対して、源泉徴収に伴う経費の一部の補償の意味で、交付金が支給されていたことが挙げられる⁸⁷（所得税法施行規則 96 条、同施行規則 97 条）。

なお、源泉徴収制度が導入された明治 32 年改正から、このころまでは、所得税の前取りとしての「源泉徴収」という観念は存在しておらず、源泉徴収制度は、もっぱら「源泉課税」を意味していた⁸⁸。

3. 昭和 22 年改正

第二次世界大戦後の昭和 22 年改正により⁸⁹、総合累進所得税制度が採用され、現行の申告納税制度が誕生した。そして、源泉徴収制度は、後の精算を前提とした、所得税の前取りと位置付けられることとなった⁹⁰。同改正の注目すべき点として、源泉徴収の対象となる所得の範囲が旧制度とほぼ同じ範囲であることや、大部分で旧制度における手法や手続が踏襲されていることが挙げられる⁹¹。

また、同改正では、年末調整の制度も創設された。これは、給与所得金額等が一定の要件を満たす場合には、「確定申告の手続を省略して、年末調整で所得税の納税を完結させようとするものであり」、「納税者にとっても租税行政にとっても簡便な制度」といえる⁹²。

さらに、同年の所得税法には、不納付加算税（同法 56 条）や不徴収犯・不納付犯（同法 69 条 2 項）に関する規定が設けられている⁹³。これにより、前述した強制徴収の規定とともに、支払者に対する「源泉徴収の強制方法が確立された」といえる⁹⁴。

⁸⁷ 金子・前掲注（64）24～26 頁参照。この規定は、昭和 15 年勅令第 134 号により設けられた。

⁸⁸ 金子・前掲注（64）14 頁，22 頁参照。

⁸⁹ 昭和 22 年法律第 27 号。

⁹⁰ 金子・前掲注（64）27 頁参照。

⁹¹ 金子・前掲注（64）27～28 頁参照。

⁹² 金子・前掲注（64）33 頁。

⁹³ 不納付加算税（所得税法 56 条）は昭和 22 年法律第 27 号により、不徴収犯・不納付犯（同法 69 条 2 項）は昭和 22 年法律第 142 号により、それぞれ加えられた。

⁹⁴ 碓井・前掲注（73）16 頁。

その後、シャープ勧告において、「どのようにして源泉徴収制度を申告納税制度の精神と両立させるか」という点から⁹⁵、いくつかの提案がなされた⁹⁶。しかし、基本的には、源泉徴収制度の「効率の良い点が評価され」、同制度は「ほぼ戦時中のまま戦後にも引き継がれ」ることになった⁹⁷。

このように、明治 32 年改正、昭和 15 年改正、昭和 22 年改正という重要な所得税法改正を経て、今日の源泉徴収制度の基礎が確立していった。そして、源泉徴収制度は、導入当初より徴税上の便宜という点で評価され、戦費調達必要性等を背景に、効率的かつ確実な租税確保のため、発展してきたといえる。

4. 国税通則法の規定

昭和 37 年に、国税通則法が制定された⁹⁸。これにより、国税についての基本的な事項や共通的な事項が定められ、国税に関する法律関係が明確化された⁹⁹。

以下、源泉徴収制度に関連する国税通則法の規定を確認する。

(1) 「納税者」としての支払者

国税通則法は、「源泉徴収等による国税」について、本来の納税義務者である受給者を「納税者」から除外し、源泉徴収義務者である支払者のみを「納税者」と規定する（同法 2 条 5 号）。

この点、国に対して直接租税を納付するという法律上の義務を負うのは、受給者ではなく、支払者であることから、国税通則法の手続規定の当事者になるのは、支払者のみであることを明らかにしたものとされる¹⁰⁰。そして、「この定義規定により源泉徴収義務者…

⁹⁵ 金子・前掲注（64）38 頁。

⁹⁶ 金子宏は、シャープ勧告が、給与所得について、源泉徴収の毎に税額を納税者に通知すべきとし、また、年末調整を税務署に移管すべきとすることを「特に注目される」点としている（金子・前掲注（64）38 頁参照）。また、村上義弘も、同様に、これらの点を重要とする（村上義弘「源泉徴収制度をめぐる法的諸問題」日本税法学会「中川一郎先生古稀祝賀税法学論文集」刊行委員会編『中川一郎先生古稀祝賀税法学論文集』（日本税法学会、1979 年）305 頁参照）。

⁹⁷ 村上・前掲注（96）304～305 頁。

⁹⁸ 昭和 37 年法律第 66 号。

⁹⁹ 金子・前掲注（49）64 頁参照。

¹⁰⁰ 志場＝荒井＝山下＝茂串編・前掲注（4）142 頁、武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法』（第一法規、1983 年〔加除式〕）632 頁参照。

…を新たに各税法上の納税義務者にしたとか、その性格を変えたとかいうものではない」と説明される¹⁰¹

(2) 支払者の負う「納税義務」

国税通則法の「納税義務」には、本来の納税義務者（受給者）の義務は含まれず、源泉徴収義務者である支払者の源泉所得税納付義務のみが含まれるとされる（同法 15 条 1 項 かつこ書）。

「源泉徴収等による国税」については、「本来の納税義務者……が徴収義務者によって所定の税額を徴収されることを受忍する義務と徴収義務者がその徴収した税額を国に納付すべき義務との二つの義務が併存しており、前者はもとより本来の納税義務者に国税の納付義務があることを前提としている」とされる¹⁰²。そして、「本来の納税義務者の義務は徴収義務者の義務の陰にかくれており、その成立その他を論ずる実益に乏しく、両者を『納税義務』に含めるとかえって不必要な解釈上の混乱を招くおそれもあるので、前者の義務を除外することにした」と説明される¹⁰³。

(3) 自動確定方式

「納税義務」は、法所定の「支払の時」に成立し（国税通則法 15 条 2 項 2 号）、その成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する（同法 15 条 3 項 2 号）。

これは、自動確定方式と呼ばれており¹⁰⁴、源泉徴収に係る所得税は、「課税標準額が通常は明白であり、しかも税額の計算がきわめて容易であるため」、特別の手續が必要とされない¹⁰⁵。

以上のように、国税通則法 15 条 2 項 2 号、同法 15 条 3 項 2 号により、源泉徴収に係る所得税は、自動確定方式とされ、同法 2 条 5 号、同法 15 条 1 項 かつこ書により、源泉徴収制度上、国と法律関係にあるのは支払者のみであることが明確化された。

¹⁰¹ 志場＝荒井＝山下＝茂串編・前掲注（4）142 頁。武田監修・前掲注（100）632～633 頁も同旨。

¹⁰² 志場＝荒井＝山下＝茂串編・前掲注（4）263～264 頁。

¹⁰³ 志場＝荒井＝山下＝茂串編・前掲注（4）264 頁。

¹⁰⁴ 今村＝小尾＝脇＝有賀・前掲注（5）355 頁〔小尾仁執筆部分〕、岡村＝酒井＝田中・前掲注（58）296 頁〔田中晶国執筆部分〕、金子・前掲注（49）1018～1019 頁、北野編・前掲注（58）302 頁〔首藤重幸執筆部分〕、清永・前掲注（62）230 頁、堺澤・前掲注（5）199 頁、中里＝弘中＝淵＝伊藤＝吉村編・前掲注（58）150 頁〔浅妻章如執筆部分〕、畠山＝渡辺・前掲注（62）293 頁、羽生・前掲注（58）82 頁等参照。

¹⁰⁵ 金子・前掲注（49）1018～1019 頁。

しかし、本来の納税義務者である受給者が源泉徴収制度上の法律関係から完全に除外されている点が、同制度の本質に馴染まないという批判的な見解もある¹⁰⁶。源泉徴収制度をめぐる三者の法律関係については次章で詳述する。

第3節 源泉徴収制度の合憲性

1. 源泉徴収義務の特殊性

戦費調達必要性等を背景に、効率的かつ確実な租税確保のため、源泉徴収の対象範囲は広がっていったが、その過程において、「源泉徴収制度の一特にその源泉徴収義務者の一法的性格については、ほとんど検討が加えられて」こなかったようである¹⁰⁷。

しかし、納税者自身が確定申告を行う申告納税制度とは異なり、源泉徴収制度においては、源泉徴収義務者（支払者）が、本来の納税義務者（受給者）の所得税（源泉所得税）を徴収して納付するという、他の国民とは異なる義務（源泉徴収義務）を負う。このような源泉徴収義務の特殊性から、憲法との関係が問題になる¹⁰⁸。

2. 最高裁昭和37年2月28日大法院判決

源泉徴収義務の特殊性に関して、合憲性が争われたのが、最高裁昭和37年2月28日大法院判決（以下、「最高裁昭和37年大法院判決」という。）である¹⁰⁹。最高裁昭和37年大

¹⁰⁶ 雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」租税法研究2号（1974年）138頁、堺澤良「源泉徴収制度の基本的構造と関係当事者の救済」税大論叢10号（1976年）82頁、高橋舞「源泉徴収による所得税の自動確定論の問題点」龍谷大学大学院法学研究10号（2008年）45頁参照。

¹⁰⁷ 清水潔「給与所得源泉徴収制度の法律関係（1）一徴収義務者の法的性格を中心として一」税法学312号（1976年）35頁。村上也、同様に、源泉徴収制度の法律関係について、「ほとんど詰めた議論はなされなかったようである」として、その理由について、①当時の日本において税法学という分野が未成立であったこと、②戦時の非常時下で、異様な雰囲気のもと、法律議論がされるような状況になかったこと、③「源泉徴収制度は、…税を取るものにも、取られるものにも、ある意味極めて便利な制度であり、この大きな利点ゆえに、少々の欠点は大目にみられがちである」こと、の3つを挙げる（村上・前掲注（96）302～303頁参照）。

¹⁰⁸ 新井隆一『財政における憲法問題』（中央経済社、1965年）102～118頁、金子・前掲注（49）1018頁、北野編・前掲注（58）367頁〔水野武夫執筆部分〕、水野・前掲注（58）129～130頁等参照。

¹⁰⁹ 最大判昭和37年2月28日刑集16巻2号212頁。評釈として、新井隆一「判批」法学セミナー200号（1970年）129頁、有賀美保子「判批」税71巻6号（2016年）140頁、

法廷判決では、主として、①本来の納税義務者以外の者（支払者）に補償を与えることなく¹¹⁰、源泉徴収義務を課することが財産権を保障した憲法 29 条に違反しないか、②本来の納税義務者以外の者（支払者）に、源泉徴収義務を課することが法の下での平等を保障した憲法 14 条に違反しないか、が争われた¹¹¹。

最高裁昭和 37 年大法廷判決は、①について、「給与所得者に対する所得税の源泉徴収制度は、これによつて国は税収を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力とを節約し得るのみならず、担税者〔筆者注：受給者〕の側においても、申告、納付等に関する煩雑な事務から免がれることができ」、「また徴収義務者にしても、給与の支払をなす際所得税を天引しその翌月 10 日までにこれを国に納付すればよいのであるから、利するところは全くなしとはいえない」とし、三者のメリットを強調した。そして、「源泉徴収制度は、給与所得者に対する所得税の徴収方法として能率的であり、合理的であつて、公共の福祉の要請にこたえるものといわなければならない〔下線は筆者〕」と説示し、「源泉徴収義務

有倉遼吉「判批」別冊ジュリ 17 号（1968 年）22 頁〔租税判例百選〕、板倉宏「判批」シュート 11 号（1963 年）1 頁、上村信彦「判批」税経通信 38 巻 15 号（1983 年）306 頁、清永敬次「判批」法学論叢 73 巻 1 号（1963 年）154 頁、須貝脩一「判批」法律のひろば 15 巻 5 号（1962 年）25 頁、中村真由子「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）219 頁〔租税判例百選 第 7 版〕、橋本公亘「判批」判時 295 号（1962 年）8 頁、橋本公亘「判批」別冊ジュリ 79 号（1983 年）170 頁〔租税判例百選 第 2 版〕、林仲宣「判批」税 64 巻 10 号（2009 年）108 頁、三井明「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 37 年度 35 頁、三井明「判批」ジュリ 248 号（1962 年）28 頁、山本徳栄「判批」法学新報 69 巻 7 号（1962 年）63 頁等がある。

¹¹⁰ なお、前述のとおり、戦前は、源泉徴収義務者である支払者に対して、源泉徴収に伴う経費の一部の補償の意味で、交付金が支給されていた。

¹¹¹ ほかに、源泉徴収が給与所得者を不当に差別するもので、憲法 14 条に違反しないか、支払者に源泉徴収義務を課することが奴隷的拘束を禁じた憲法 18 条に違反しないか、も争われた。前者については、「租税はすべて最も能率的合理的方法によつて徴収せらるべきものであるから、同じ所得税であつても、所得の種類や態様の異なるに応じてそれぞれにふさわしいような徴税の方法、納付の時期等が別様に定められることはむしろ当然であつて、それ等が一律でないことをもつて憲法 14 条に違反するということはできない」と判示された。後者については、「苦役であり奴隷的拘束であると主張するのは明らかに誇張である」として、憲法 18 条に違反しないと判示された。なお、後者については、判旨を支持しつつも、「加算税などの制裁と刑罰との威嚇をもって、その義務の履行を強制されているという事実は、看過できない」（三井・前掲注（109）（最高裁判所判例解説）41 頁）という指摘や、「徴収、納付義務の単純な不履行に対して、刑罰少くとも懲役を科するのは、苛酷ではなかろうか」（板倉・前掲注（109）5 頁）という指摘がある。

者の徴税義務は憲法の条項に由来し、公共の福祉によつて要請されるものであるから」、憲法 29 条には違反しないと判示した。

また、②について、「給与の支払をなす者が給与を受ける者と特に密接な関係にあつて、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮して、これを徴税義務者としているのである〔下線は筆者〕」り、この義務は、上述のとおり、「憲法の条項に由来し、公共の福祉の要請にかのう〔原文ママ〕ものである」から、「かような合理的理由がある以上これに基いて担税者と特別な関係を有する徴税義務者に一般国民と異なる特別の義務を負担させた」としても、憲法 14 条には違反しないと判示した。

3. 合憲性の根拠の検討

最高裁昭和 37 年大法廷判決は、天引徴収が可能な給与所得に係る源泉徴収制度に関するものであるが、源泉徴収制度全般について当てはまる法理と考えられる¹¹²。そこで、同判決の合憲性の根拠を分析して、源泉徴収制度の趣旨を確認する。

(1) 徴税の便宜

最高裁昭和 37 年大法廷判決は、源泉徴収制度における三者それぞれにメリットがあるとして、同制度は、「所得税の徴収方法として能率的であり、合理的である」として、「公共の福祉の要請にこたえるもの」とであると判示する。

学説は、徴税の便宜といった国のメリットを中心に源泉徴収制度を正当化している¹¹³。具体的には、「所得税徴収機能」及び「所得把握機能」¹¹⁴、「国の徴収事務の簡素化・能率化」¹¹⁵、「簡易迅速に税を徴収し、同時に徴税費を節約する」¹¹⁶、「徴収事務の能率化・簡素化とともに租税の徴収確保にも資する」¹¹⁷、などと表現される。そして、徴税の便宜とは、所得の把握、徴収の確保、徴税費の節約の 3 つの要素からなると考えられる¹¹⁸。このように、学説は、徴税の便宜を源泉徴収制度の理論的根拠しているようであり、この点、「国は税收を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力とを節約し得る」とする最高裁昭和 37 年大法廷判決と整合的といえる。

¹¹² 占部裕典「源泉徴収制度における三面的権利関係と権利救済」同志社法学 67 巻 4 号 (2015 年) 294～296 頁参照。

¹¹³ 小林・前掲注 (63) 277 頁参照。

¹¹⁴ 金子・前掲注 (64) 47 頁。

¹¹⁵ 田中・前掲注 (5) 469 頁。

¹¹⁶ 畠山＝渡辺・前掲注 (62) 332 頁。

¹¹⁷ 金子宏＝渡部吉隆＝新井隆一＝山田二郎＝広木重喜編『租税法講座 3 租税行政法』(ぎょうせい, 1975 年) 158 頁〔浅田久治郎執筆部分〕。

¹¹⁸ 碓井・前掲注 (73) 17～18 頁, 小林・前掲注 (63) 277 頁参照。

一方、「担税者〔筆者注：受給者〕の側においても、申告、納付等に関する煩雑な事務から免がれることができる」という受給者のメリットについては、その合理性は認めつつも、申告納税制度との関係で批判的な見解がある。具体的には、「民主主義的租税制度の観点からは、……国民が自らの責任において自らの税額を計算し、自らの責任においてそれを納付する制度が好ましい」¹¹⁹、「人々の納税者（タックスペイヤー）意識を希薄ならしめる」¹²⁰、などの批判が展開されている。

また、受給者から天引徴収した金員を翌月 10 日に国に納付するまでの間の運用益（金利メリット）を指すとされる支払者のメリットについては、当時より「手数料の代りに、徴収した税金で金利を稼ぐことを認めるような考は、法律論としてはどうであろうか」などの批判的な見解が多い¹²¹。そして、近時の裁判例では、支払者のメリットには言及されず、「支払をなす際に所得税を天引きしその翌月 10 日までにこれを国に納付すればよいというものであるから、これ自体に格別の不利益が含まれているということとはできない」と判示されているものがある¹²²。このような判示について、最高裁昭和 37 年大法院判決のいう支払者のメリットが、「今日的にメリットとはなっていないことを十分に意識した上での表現ではなかろうか」との指摘がある¹²³。

これらを総合すると、所得の把握、徴収の確保、徴税費の節約といった徴税の便宜が源泉徴収制度の最大の特徴であり、意義であるといえる。そして、所得の把握という要請は、「必ずしも源泉徴収によらなければ達せられないものではなく、支払者に対して支払調書の提出を義務づけることで足りる」とも考えられる¹²⁴。よって、源泉徴収義務者（支払者）に、本来の納税義務者（受給者）の所得税（源泉所得税）を徴収して納付させるという源泉徴収義務に焦点をあてると、源泉徴収制度の意義は、とりわけ、徴収の確保と徴税費の節約にあるといえる。

（2）支払者における徴収の便宜

¹¹⁹ 金子・前掲注（64）48 頁。

¹²⁰ 北野（著）＝黒川（補訂）・前掲注（5）261 頁。

¹²¹ 三井・前掲注（109）（最高裁判所判例解説）39 頁。ほかに批判的な見解として、板倉・前掲注（109）4 頁、浦谷清「源泉徴収における法律関係」甲南法学 3 巻 3 号（1962 年）297 頁、清永・前掲注（109）158～159 頁等がある。

¹²² 東京地判平成 23 年 3 月 4 日税資 261 号順号 11635。

¹²³ 酒井克彦「源泉徴収制度における源泉徴収義務の範囲」税務事例 47 巻 7 号（2015 年）4 頁。

¹²⁴ 碓井・前掲注（73）17 頁。なお、碓井は、「源泉徴収には、いろいろな側面から、その存在理由が見出される」としたうえで、「源泉徴収の制度に固有の機能・効果と、それ以外の（たとえば、給与所得の年末調整）の機能・効果を混同してはならない」と指摘する（同 19 頁）。

最高裁昭和 37 年大法廷判決は、支払者が受給者と「特に密接な関係にあつて、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮して、これを」源泉徴収義務者とする」と判示する。

学説は、支払者に何ら補償をしない点を問題視するものの、「特に密接な関係」のもと、徴収の便宜があるとして、支払者に源泉徴収義務を課すことに肯定的である¹²⁵。波多野弘は、「徴収義務者は納税義務者に金銭支払い又は金銭受領の立場にあり、税額留保という点では最も便宜な地位にある」と述べる¹²⁶。また、佐藤は、「源泉徴収制度の具体的な問題を検討する際……には、『源泉徴収義務者の行為は効率的な徴税を実現できているか』という観点からの検討が重要であると述べる¹²⁷。これらの見解は、源泉徴収制度における支払者の徴収の便宜の重要性を示している。

そして、佐藤は、最高裁昭和 37 年大法廷判決を分析して、合憲性を支える要素として、「効率的な徴税の実現に資するという点」と、「通常、源泉徴収義務者には『徴収』に関する『便宜』があると説明されている点」の 2 つがあるとし、前者を「積極的な合理性」、後者を「消極的〔な〕合理性」と説明する¹²⁸。前者は、前述した国のメリットである徴税の便宜、後者は、支払者における徴収の便宜ととらえることができる。よって、源泉徴収制度は、徴税の便宜を「積極的な合理性」としつつ、支払者における徴収の便宜を「消極的〔な〕合理性」とすることで成り立つものといえる。

さらに、前述したように、近時の裁判例では、源泉徴収制度における支払者のメリットには言及されず、天引徴収自体に「格別の不利益が含まれているということとはできない」と判示されている¹²⁹。このように支払者のメリットが消極的に解されていることを踏まえると、今日、源泉徴収制度の合憲性を支える根拠として、支払者における徴収の便宜の重要性は、より大きくなっていると考えべきである。

なお、最高裁昭和 37 年大法廷判決は、「徴税上特別の便宜〔傍点は筆者〕」としているが、同判決は支払者の源泉徴収義務の合憲性について述べるものであることから、「徴税」を「徴収」と読み替えても問題ないと考えられる。

(3) 源泉徴収義務の合理的限界

源泉徴収制度が、徴税の便宜や支払者における徴収の便宜から正当化されるとしても、源泉徴収義務には、その特殊性から、一定の限界・制約があるというべきである。

¹²⁵ 板倉・前掲注(109) 4～5 頁、清永・前掲注(109) 160 頁、橋本・前掲注(109) (別冊ジュリ) 170 頁、三井・前掲注(109) (最高裁判所判例解説) 40 頁等参照。

¹²⁶ 中川編・前掲注(58) 320 頁〔波多野弘執筆部分〕。

¹²⁷ 佐藤・前掲注(65) 26 頁。

¹²⁸ 佐藤・前掲注(65) 25 頁。

¹²⁹ 東京地判平成 23 年 3 月 4 日・前掲注(122)。

田中治は、「支払者（源泉徴収義務者）の義務の内容は、徴税の便宜と徴収義務者の負担の観点からする合理的な限界を持つものというべきである」¹³⁰、「徴収の便宜の観点から支払者に対して課される源泉徴収義務の範囲は、合理的な限界をもつと考えるべきである」¹³¹、などと述べる。小川正雄も、最高裁昭和 37 年大法廷判決のいう「特に密接な関係」に絡め、「支払者は、もともと他人の税金を徴収しているのであって、徴収の便宜の観点から支払者に課されている源泉徴収義務の範囲は、自ずから合理的な限界をもつと考えるべきであろう。」と述べる¹³²。

また、最高裁昭和 37 年大法廷判決は、源泉徴収義務が「憲法の条項に由来」とすると判示するが、このことから、源泉徴収義務が憲法上の納税義務に含まれると解すべきではない¹³³。なぜなら、そのように解すると、「国の徴税事務の都合という名目で徴収義務の創設が無制約に行われることを許す結果となり」、憲法論として妥当性を欠くからである¹³⁴。よって、この判示の意味するところは、源泉徴収義務は所得税法により創設されたものであるが、合理的なものである限り、憲法上、その存在を許される、ということであると考えられる¹³⁵。この点からも、源泉徴収義務には一定の限界・制約が想定されているといえる。

第 4 節 小括

本章では、源泉徴収制度の意義について考察した。具体的には、源泉徴収制度の概要や沿革を確認し、同制度の合憲性の根拠を分析した。

1. 源泉徴収制度の概要・沿革

源泉徴収制度においては、納税義務者以外の者（支払者）が納税義務者（受給者）の代わりに徴収及び納付するという徴収納付の方法が採用されており、支払者には、源泉徴収義務が課されている。具体的には、支払者は、法所定の支払の際に、その支払を受ける者（受給者）の所得税（源泉所得税）を徴収し、これを翌月 10 日（法定納期限）までに国に納付する義務を負う（源泉徴収義務。所得税法 183 条 1 項等）。

¹³⁰ 田中治「源泉徴収制度等の存在理由」税法学 571 号（2014 年）140 頁。

¹³¹ 田中治「申告納税制度と租税行政手続」租税法研究 22 号（1994 年）29 頁。

¹³² 小川正雄「源泉徴収義務の成立要件と税法の解釈」北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納税者権利論の課題』（勁草書房、2012 年）510 頁。

¹³³ 一定の限定を付しつつ、源泉徴収義務が憲法 30 条の「納税の義務」に含まれるとするものに、山本・前掲注（109）63 頁がある。

¹³⁴ 橋本・前掲注（109）（別冊ジュリ）170～171 頁参照。

¹³⁵ 清永・前掲注（109）159 頁、橋本・前掲注（109）（別冊ジュリ）171 頁、三井・前掲注（109）（最高裁判所判例解説）38～39 頁等参照。

源泉徴収制度は、明治 32 年に、天引徴収を前提とし、簡易で確実な租税徴収を目的に導入された。そして、戦費調達必要性等を背景に、効率的かつ確実な租税確保のため、源泉徴収の対象範囲は広がっていった。シャープ勧告後も、基本的には、戦前の源泉徴収制度が引き継がれ、今日に至っている。

所得税法上、強制徴収や不徴収犯・不納付犯に関する規定が設けられ、国の支払者に対する強制方法が確立していった。また、国税通則法上、国と法律関係にあるのは支払者のみであることが明確化された。これらから、源泉徴収制度においては、国は支払者を介して受給者の所得税（源泉所得税）を徴収するという国と支払者との完結する制度体系が作られていった。

2. 源泉徴収制度の合憲性

最高裁昭和 37 年大法廷判決は、①「源泉徴収制度は、……所得税の徴収方法として能率的であり、合理的である」、②支払者は、受給者と「特に密接な関係にあつて、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る」、などから源泉徴収制度を合憲とする。

①は、国、支払者、受給者、三者それぞれにメリットがあるとされるが、主に、国のメリットとしての徴税の便宜が挙げられる。徴税の便宜とは、所得の把握、徴収の確保、徴税費の節約の 3 つの要素からなると考えられ、源泉徴収義務との関係からは、とりわけ、徴収の確保と徴税費の節約が重視されるべきである。

②は、支払者における徴収の便宜である。支払者は、受給者との「特に密接な関係」のもと、効率的な徴収を実現できるとされる。今日、①における支払者のメリットが消極的に解されていることから、源泉徴収制度の合憲性を支える根拠として、支払者における徴収の便宜の重要性は、より大きくなっていると考えられる。

しかし、源泉徴収制度が、徴税の便宜や支払者における徴収の便宜から正当化されとしても、源泉徴収義務には、その特殊性から、一定の限界・制約があるというべきである。

次章では、源泉徴収制度における三者の法律関係を確認する。

第3章 源泉徴収制度における三者の法律関係

本章では、源泉徴収制度における三者（国、支払者及び受給者）の法律関係について確認する。そして、支払者の源泉徴収義務及び受給者の源泉納税義務の法的性格について検討する。

第1節 源泉徴収制度をめぐる三者の法律関係

1. 判例法理

源泉徴収制度における三者（国、支払者及び受給者）の法律関係は、判例によって明らかにされてきた¹³⁶。そこで、三者の法律関係を明確にした最高裁昭和45年12月24日判決¹³⁷（以下、「最高裁昭和45年判決」という。）、及び最高裁平成4年2月18日¹³⁸（以下、「最高裁平成4年判決」という。）、について検討する。

¹³⁶ 木山泰嗣『国税通則法の読み方』（弘文堂、2022年）72頁、谷口・前掲注（58）181頁参照。

¹³⁷ 最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁。評釈として、新井隆一「判批」ジュリ509号（1972年）33頁〔重要判例解説 昭和46年度〕、有賀美保子「判批」税72巻9号（2017年）112頁、可部・前掲注（5）1093頁、可部恒雄「判批」ジュリ474号（1971年）104頁、北野弘久「判批」民商法雑誌65巻5号（1972年）838頁、木下良平「判批」税務事例3巻5号（1971年）4頁、木村弘之亮「判批」別冊ジュリ181号（2006年）120頁〔行政判例百選Ⅰ 第5版〕、清永敬次「判批」シュト118号（1972年）1頁、堺澤良「判批」税経通信26巻5号（1971年）178頁、園部逸夫「判批」別冊ジュリ61号（1971年）145頁〔行政判例百選Ⅰ〕、高木光「判批」別冊ジュリ228号（2016年）216頁〔租税判例百選 第6版〕、手塚貴大「判批」別冊ジュリ260号（2022年）122頁〔行政判例百選Ⅰ 第8版〕、中津山準一「判批」税経通信38巻15号（1983年）304頁、原田大樹「判批」別冊ジュリ253号（2021年）220頁〔租税判例百選 第7版〕、村上義弘「判批」別冊ジュリ120号（1992年）170頁〔租税判例百選 第3版〕、山田二郎「判批」判時627号（1971年）117頁等がある。

¹³⁸ 最判平成4年2月18日民集46巻2号77頁。評釈として、青柳馨「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成4年度46頁、浅沼潤三郎「判批」判時1458号（1993年）196頁、石原直樹「判批」判タ852号（1994年）282頁〔平成5年度 主要民事判例解説〕、牛嶋勉「判批」税研18巻3号（2002年）204頁、加藤正一「判批」訟月38巻8号（1992年）1533頁、吉良実「判批」民商法雑誌107巻3号（1992年）107頁、堺澤良「判批」TKC税研時報8巻1号（1993年）37頁、佐藤孝一「判批」税経通信47巻9号（1992年）192頁、玉越義雄「判批」行政関係判例解説平成4年192頁、林仲宣「判批」税64巻10号（2009年）106頁、水野忠恒「判批」ジュリ1024号（1993年）62頁〔重要判例解説〕

(1) 最高裁昭和 45 年判決

最高裁昭和 45 年判決は、①支払者における源泉所得税の納税義務は、「支払の時に成立し」、かつ、その税額が「自働的〔原文ママ〕に確定する」（国税通則法 15 条）こと、②源泉所得税が「法定の納期限までに納付されないときは、税務署長は支払者に対し、……納税の告知（法〔筆者注：国税通則法〕36 条）をし、さらに督促を経て、滞納処分をなす」こと、③「納税の告知は、課税処分ではなく徴収処分である」こと、④「支払者は、納税の告知の前提となる納税義務の存否または範囲を争つて、納税の告知の違法を主張」できること、⑤「納税の告知は、……受給者の源泉納税義務の存否・範囲にいかなる影響も及ぼしうるものではない」こと、⑥受給者は、支払者との間で、「自己において源泉納税義務を負わないことまたはその義務の範囲を争」いうこと、及び⑦「附帯税を負担すべき者は、納税者（徴収義務者）たる支払者自身であつて、……附帯税相当額を旧所得税法 43 条 2 項（新法〔筆者注：所得税法〕222 条）に基づいて受給者に請求」することはできないこと、を判示した。

同判決の調査官解説は、源泉徴収に関する法律関係の基本について、次の 3 つを挙げる。

第 1 に、「源泉所得税の徴収に関して、課徴権者と直接の対立当事者関係に立つのは、徴収義務者たる支払者のみであつて、租税負担者たる受給者は、徴収の法律関係における当事者とならない」点を挙げる¹³⁹。この点について、上記判示に加え、支払者は、源泉所得税の徴収・納付義務を「罰則をもって……強制される（所得税法 242 条 3 号、240 条）」ことや、「徴税の追及を受けるのは、徴収義務者たる支払者であつて（同法 221 条）、受給者ではない」ことなどにも言及する¹⁴⁰。そして、「源泉徴収による所得税は、いかなる場合においても、支払者のみから徴収され、受給者が課徴権者から直接に追及されることはない」と説明する¹⁴¹。

第 2 に、源泉所得税額が「自働的〔原文ママ〕に確定」する点を挙げる¹⁴²。この点について、法は、源泉所得税額の「算出の過程が一義的に明白であることを、自明の前提」としており、このような「前提なくしては源泉徴収制度は成り立ちえない」とする¹⁴³。

平成 4 年度〕、山口敬三郎「判批」税理 63 巻 1 号（2020 年）171 頁、吉村典久「判批」租税法研究 21 号（1993 年）248 頁、吉村典久「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）222 頁〔租税判例百選 第 7 版〕等がある。

¹³⁹ 可部・前掲注（5）1099 頁。

¹⁴⁰ 可部・前掲注（5）1098 頁。

¹⁴¹ 可部・前掲注（5）1098～1099 頁。

¹⁴² 可部・前掲注（5）1100 頁。

¹⁴³ 可部・前掲注（5）1100 頁。

第3に、「支払者の『徴収すべき税額〔筆者注：支払者の納税義務の範囲〕』と受給者の『徴収されるべき税額〔筆者注：受給者の源泉納税義務の範囲〕』との一致」を挙げる¹⁴⁴。この点について、上記第1の点にも言及しながら、「法が自明の前提として予定するところ」とし、最高裁昭和45年判決では、「支払者において徴収義務を負担するとは、すなわち、受給者において源泉納税義務を負うことにほかならず、両者は表裏をなす関係にあ」と表現されていると述べる¹⁴⁵。そして、徴収処分である納税の告知は、受給者の源泉納税義務の存否・範囲にはいかなる影響も及ぼさず、受給者は、支払者との間で、同義務の存否・範囲を争いうる、と説明する¹⁴⁶。

(2) 最高裁平成4年判決

上記のとおり、最高裁昭和45年判決は、国と支払者の関係及び支払者と受給者の関係を明らかにしたが、源泉徴収に過不足がある場合に、国と受給者の間で清算を行う余地があるかについては、何も判示をしていない¹⁴⁷。この点について、最高裁平成4年判決は、次のように明らかにした。

同判決は、最高裁昭和45年判決を参照しながら、「源泉所得税と申告所得税との各租税債務の間には同一性がなく、源泉所得税の納税に関しては、国と法律関係を有するのは支払者のみで、受給者との間には直接の法律関係を生じないものとされている」と述べる。そして、国と受給者の間で、「……源泉所得税の徴収・納付における過不足の清算を行うことは、所得税法の予定するところではない。のみならず、給与等の支払を受けるに当たり誤って源泉徴収をされた（給与等を不当に一部天引控除された）受給者は、その不足分を即時かつ直接に支払者に請求して追加支払を受ければ足りるのであるから、右のように解しても、その者の権利救済上支障は生じないものといわなければならない。」と判示した。

最高裁平成4年判決の調査官解説も、「源泉徴収による所得税と申告納税による所得税については、納税義務者、納税義務の成立、確定の時期及び手続等において異なる定めがされており、両租税債務は、一応別個の租税債務とされている」と述べる¹⁴⁸。そして、「国と直接の法律関係に立つのは徴収義務者たる支払者のみである」とし、源泉徴収に過

¹⁴⁴ 可部・前掲注(5) 1102頁。

¹⁴⁵ 可部・前掲注(5) 1102頁。

¹⁴⁶ 可部・前掲注(5) 1110頁参照。

¹⁴⁷ 石原・前掲注(138) 283頁、牛嶋・前掲注(138) 206頁、玉越・前掲注(138) 196頁、水野・前掲注(138) 63頁等参照。

¹⁴⁸ 青柳・前掲注(138) 60頁。

不足がある場合、国と受給者の間で清算を行う余地はなく、受給者は、支払者との間で清算すべき旨を説明する¹⁴⁹。

2. 三者の法律関係

最高裁昭和 45 年判決及び最高裁平成 4 年判決を踏まえ、三者の法律関係を整理すると、次の (1) から (4) のとおりである (図表 3 参照)。

三者の法律関係は、国と支払者の公法上の法律関係及び支払者と受給者の私法上の法律関係という二元的構造から成り立っている¹⁵⁰。つまり、国と受給者の「直接の関係は切断されており、両者は徴収納付義務者を通じて間接的に対立し合うにすぎない」といえる¹⁵¹。そして、支払者の源泉徴収義務を基点として、源泉徴収制度における三者の法律関係が成立しているといえる。

(1) 国と支払者の法律関係

国と支払者の法律関係は、公法上の債権債務関係であり¹⁵²、支払者は、法所定の支払の際、源泉所得税を徴収し、これを法定納期限までに国に納付する義務を負う (源泉徴収義務。所得税法 183 条 1 項等)。源泉徴収義務は、支払者が負う納税義務であり (国税通則法 15 条 1 項カッコ書)、「支払の時」に成立し (同法 15 条 2 項 2 号)、納税義務の成立と同時に、特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する (自動確定方式。同法 15 条 3 項 2 号)。

(2) 支払者と受給者の法律関係

支払者と受給者の法律関係は、基本的には、私法上の債権債務関係といわれている¹⁵³。

しかし、「受給者は自己の意思とは無関係に、税法の規定から生ずる金銭債務の履行の義務 (源泉徴収を認容する義務) を一方的に負う」¹⁵⁴、「受給者における源泉徴収受忍義

¹⁴⁹ 青柳・前掲注 (138) 60 頁。

¹⁵⁰ 北野弘久『税法学の基本問題』(成文堂, 1972 年) 276 頁, 谷口・前掲注 (58) 181 頁, 畠山=渡辺・前掲注 (62) 335 頁等参照。

¹⁵¹ 金子・前掲注 (49) 1022 頁。

¹⁵² 今村=小尾=脇=有賀・前掲注 (5) 357 頁〔小尾仁執筆部分〕, 金子・前掲注 (49) 1022 頁, 木山・前掲注 (136) 72 頁, 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 3 版〕』(弘文堂, 2022 年) 451~452 頁, 谷口・前掲注 (58) 181 頁等参照。

¹⁵³ 今村=小尾=脇=有賀・前掲注 (5) 357 頁〔小尾仁執筆部分〕, 金子・前掲注 (49) 1022 頁, 木山・前掲注 (136) 72 頁, 佐藤・前掲注 (152) 451~452 頁, 中尾巧=木山泰嗣『新・税務訴訟入門』(商事法務, 2023 年) 192 頁等参照。

¹⁵⁴ 羽生・前掲注 (58) 86 頁。

務の存在を前提とする点など、純粋な私法上の法律関係とはいえないところがある」¹⁵⁵、「単純な私法上の法律関係ではなく、支払者が源泉徴収制度のもとで徴収納付義務者とされたことから生じた独自の法律関係と解すべきではないか」¹⁵⁶、「源泉徴収義務者と納税義務者との関係は私法上の法律関係と断定することができるかについては、所得税法 221 条、222 条との関係において検討の余地があろう」¹⁵⁷、「特異な民事的關係」¹⁵⁸、などともいわれる。

このように、支払者に源泉徴収義務が課され、受給者は源泉納税義務を負うという点が、両者の法律関係に特殊性を生じさせている。それぞれの義務については、本章第 2 節、第 3 節において、その法的性格を確認する。

(3) 国と受給者の法律関係

国と受給者との間には、基本的に何ら法律関係が存在せず、受給者は国に対して、直接的には義務を負わないとされている¹⁵⁹。

しかし、「租税の具体的な徴収納付という手続法的な法律関係は、国と支払者との間にあるが、それを支える納税義務の発生・消滅という実体法的な法律関係は、国と受給者との間に存する」という見解もある¹⁶⁰。また、「年末調整によって支払者が過納額の還付をできなかった場合について、国から直接に本来の納税義務者に還付することも法令上定められている（所得税法施行令 313 条）」ことなどから、「源泉徴収制度においても、受給者と国との直接の法律関係はいくつかの場面で予定されている」という指摘もある¹⁶¹。

(4) 源泉徴収に過不足がある場合

ア. 未徴収納付または過少徴収納付

¹⁵⁵ 谷口・前掲注（58）181 頁。

¹⁵⁶ 畠山武道「源泉徴収制度の法律関係・争訟手続」日税研論集 15 号（1991 年）259 頁。

¹⁵⁷ 占部・前掲注（112）293 頁。

¹⁵⁸ 金子＝渡部＝新井＝山田＝広木編・前掲注（117）160 頁〔浅田久治郎執筆部分〕。

¹⁵⁹ 今村＝小尾＝脇＝有賀・前掲注（5）357 頁〔小尾仁執筆部分〕、木山・前掲注（136）72 頁、佐藤・前掲注（152）451～452 頁、中尾＝木山・前掲注（153）192 頁、水野・前掲注（58）130 頁等参照。

¹⁶⁰ 岩崎政明『ハイポセティカル・スタディ租税法〔第 3 版〕』（弘文堂、2010 年）281 頁。

¹⁶¹ 奥谷健「源泉徴収制度の法律関係再考」秋葉丈志＝片上孝洋＝平岡章夫＝藤井正希編『公法・人権理論の再構成 後藤光男先生古稀祝賀』（成文堂、2021 年）292 頁。受給者が国との間に租税債権債務関係を有する場合を整理するものとして、注解所得税法研究会編・前掲注（5）48～49 頁がある。

法定納期限までに源泉所得税の全部または一部が徴収納付されなかった場合、国は、支払者からその不足分の源泉所得税を徴収する（強制徴収。所得税法 221 条）。支払者には、不納付加算税（国税通則法 67 条）または不納付重加算税（同法 68 条 3 項）が賦課され、場合によっては、不納付犯（所得税法 240 条）や不徴収犯（同法 242 条 3 号）といった刑事罰が科される。

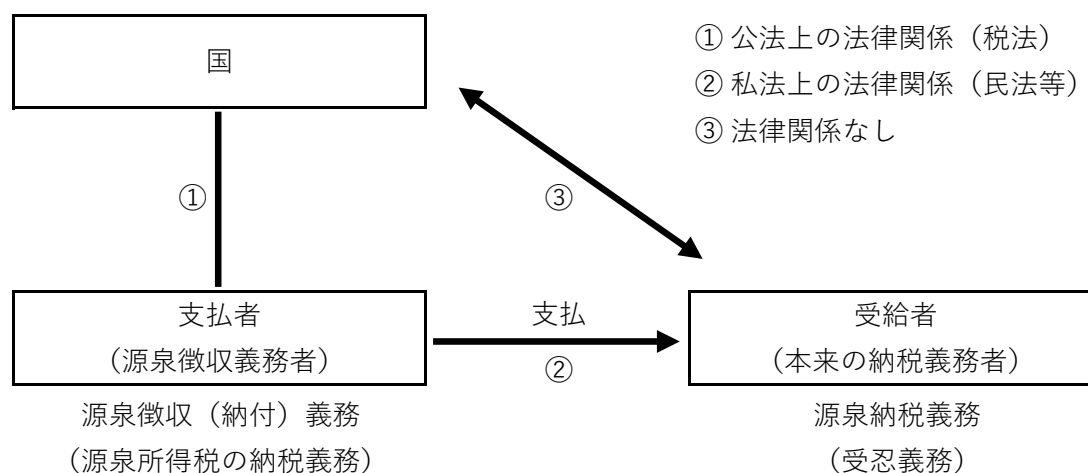
法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合、支払者は、不徴収税額につき、受給者に対して、納付後に「支払うべき金額から控除」（控除）し、または「支払を請求」（支払請求）できる（所得税法 222 条）。なお、附帯税相当額について、求償権の行使はできない（最高裁昭和 45 年判決参照）。

イ. 過大徴収納付

誤って過大に徴収納付された場合、受給者は、直接に国に対して、過大分の税額に相当する金額の還付を請求することも、また、自己の確定申告で清算することもできず、支払者に対して、本来の支払債務（給与等）の一部不履行を理由にして、誤って過大に徴収された源泉所得税に相当する金額の支払を請求することができるにとどまる（最高裁平成 4 年判決参照）。

他方、支払者は、国に対して、過大納付税額相当額を誤納金として還付請求することができる（国税通則法 56 条）。

【図表 3 源泉徴収制度をめぐる三者の法律関係】



（木山泰嗣『国税通則法の読み方』（弘文堂、2022 年）72 頁，289 頁をもとに筆者作成）

(5) 非居住者・外国法人に係る源泉徴収

非居住者や外国法人に対する支払に生じる国内源泉所得の源泉徴収義務（所得税法 212 条 1 項，同法 161 条 1 項各号）については、「納税者が日本に拠点を持たなければ、源泉

徴収される所得税は、税の前払いではなく、最終支払である」¹⁶²、「国内に拠点をもたない相手から税金を徴収するために効果的な方法」¹⁶³、などと指摘される。

このようなことから、非居住者等に対する支払の源泉徴収義務は、「制度趣旨の点で、国内における給与等の支払等の源泉徴収義務（所得税法 183 条 1 項等）と異なる側面はある」と考えられる¹⁶⁴。しかし、三者の法律関係は、基本的に同様とされている¹⁶⁵。

第 2 節 支払者に課される源泉徴収義務の法的性格

支払者に課される源泉徴収義務の法的性格については、学説上、大別して、機関代行説、代理人説、公法上の義務説などの説が展開されている¹⁶⁶。

1. 機関代行説

機関代行説は、支払者を国の徴収機関とみて、支払者に源泉徴収義務を履行させるというものである¹⁶⁷。旧憲法下において、支払者に交付金を支払ったのは、支払者を国の徴収機関という観点からとらえたものであったと考えられる¹⁶⁸。

しかし、現行法では、支払者に対して、全く補償を与えておらず、最高裁昭和 37 年大法院判決は、補償がなくとも、合憲としている。また、源泉徴収義務違反に対し、不納付犯（所得税法 240 条）や不徴収犯（同法 242 条 3 号）といった刑事罰が存在する。さらに、法所定の支払の際に徴収して国に納付するまでの間、支払者が保有する金員（源泉所得税）の法的性質は、公金ではないと解されている¹⁶⁹。

¹⁶² 濱田明子「国際課税における源泉徴収の問題」税務事例 43 巻 6 号（2011 年）32 頁。

¹⁶³ 増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第 4 版〕』（東京大学出版会、2019 年）82 頁。

¹⁶⁴ 木山泰嗣「判批」税理 64 巻 11 号（2021 年）121 頁。

¹⁶⁵ 東京地判平成 23 年 3 月 4 日・前掲注（122）参照。同判決では、非居住者に対する支払の源泉徴収義務の合憲性が争われたが、受給者が居住者、非居住者に関わらず、三者の法律関係は、「同様と解される」と判示され、合憲とされた。評釈として、木村浩之「判批」税務弘報 66 巻 13 号（2018 年）154 頁、駒宮史博「判批」別冊ジュリ 228 号（2016 年）134 頁〔租税判例百選 第 6 版〕、長島弘「判批」税務事例 51 巻 3 号（2019 年）63 頁、宮西恵「判批」税務事例 44 巻 8 号（2012 年）19 頁、山口敬三郎「判批」税理 59 巻 7 号（2016 年）85 頁等がある。控訴審である東京高判平成 23 年 8 月 3 日税資 261 号順号 11727 も同旨。

¹⁶⁶ 小林・前掲注（63）294 頁参照。

¹⁶⁷ 小林・前掲注（63）294 頁、松沢・前掲注（5）380 頁参照。

¹⁶⁸ 松沢・前掲注（5）380 頁、三井・前掲注（109）（ジュリ）30 頁参照。

¹⁶⁹ 名古屋高判昭和 42 年 11 月 29 日税資 48 号 632 頁、堺澤・前掲注（106）90 頁参照。

機関代行説は、源泉徴収義務の法的性格の一面を端的に表しているものの、上記のような点は、支払者を国の徴収機関とみるという考えと矛盾すると考えられる¹⁷⁰。

2. 代理人説

代理人説は、支払者は受給者の代理人として、受給者の納税手続を行うというものである¹⁷¹。支払者に課される源泉徴収義務を、本来の納税義務者である受給者の利益のために、所得税法が命じた法定代理であるととらえ、支払者は、受給者の法定代理人であると説明される¹⁷²。

しかし、国税通則法や所得税法において、支払者が受給者の代理人として納税手続を行う旨の規定はなく、受給者は、支払者に「徴収」されることを単に受忍するにとどまる体裁をとっているようである¹⁷³。

よって、代理人説は、受給者が煩雑な納税手続を免れるという源泉徴収制度における受給者のメリットを表しているものの、機関代行説同様に、同制度の一面をとらえたものに過ぎないといえる¹⁷⁴。

3. 公法上の義務説

公法上の義務説は、源泉徴収義務を憲法上の「納税の義務」や「公共の福祉」によるものと解する¹⁷⁵。

公法上の義務説に対しては、憲法を根拠に、支払者に無制限に義務を課すことを可能とし、租税法律主義を否定することになるという指摘がある¹⁷⁶。

一方、最高裁昭和 37 年大法廷判決は、支払者に課される源泉徴収義務を、「憲法の条項に由来し、公共の福祉によつて要請されるもの」などとして、合憲としている。同判決は、支払者と受給者が、「特に密接な関係」であることを根拠として、公法上の義務説に立つものであるという見解がある¹⁷⁷。

¹⁷⁰ 小林・前掲注(63) 294 頁, 松沢・前掲注(5) 380~381 頁参照。

¹⁷¹ 小林・前掲注(63) 294 頁, 松沢・前掲注(5) 382 頁参照。

¹⁷² 中山治三郎「源泉徴収義務者の法的地位を論ず」税法学 130 号(1961 年) 14~15 頁, 松沢・前掲注(5) 382 頁参照。

¹⁷³ 小林・前掲注(63) 294 頁, 松沢・前掲注(5) 382 頁参照。

¹⁷⁴ 松沢・前掲注(5) 382~383 頁参照。

¹⁷⁵ 小林・前掲注(63) 294~295 頁参照。

¹⁷⁶ 小林・前掲注(63) 295 頁参照。

¹⁷⁷ 今村隆「徴収納付の法律関係に関する諸問題」税研 153 号(2010 年) 41 頁参照。

松沢智は、源泉徴収義務者の法的地位を公法上の義務とみるのが妥当であるとし、これを「公義務説」と呼ぶ¹⁷⁸。そして、最高裁昭和 37 年大法廷判決を「公義務説に立脚したもの」であるとしたうえで、「源泉徴収制度は、国法上の義務として徴収義務者に負担を命じ、受忍する限度の範囲内のものとみる」と述べる¹⁷⁹。さらに、「支払者に公義務として求める内容は無限なものではなく、そこに一定の限度があるべき」と指摘する¹⁸⁰。

また、木山は、源泉徴収義務を定める諸規定が、「支払をする者は、その支払の際……所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月 10 日までに、これを国に納付しなければならない」となっており、「しなければならない」という文言が用いられていることから、公法上の義務であることは明らかであると述べる¹⁸¹。さらに、給与等の支払者が強制執行によりその回収を受ける場合の源泉徴収義務が争われた最高裁平成 23 年 3 月 22 日判決の¹⁸²、調査官解説においても、「源泉徴収義務という公法上の義務」¹⁸³、と表現されていることを指摘する¹⁸⁴。

よって、最高裁昭和 37 年大法廷判決や源泉徴収義務規定（所得税法 183 条 1 項等）の文言を前提にすると、源泉徴収義務の法的性格は、公法上の義務と解することが妥当といえる。ただし、松沢の指摘するように、公法上の義務と解するとしても、支払者に課される源泉徴収義務には、一定の限度があると考えなければならないだろう。

第 3 節 受給者が負う源泉納税義務の法的性格

所得税法 183 条 1 項等の規定から、源泉徴収に係る所得税が本来の納税義務者である受給者の所得税であり¹⁸⁵、受給者が源泉納税義務を負うことに疑いはないが、受給者がいかなる義務を負うかについては、税法上、明確な規定がない¹⁸⁶。受給者が負う源泉納税義務

¹⁷⁸ 松沢・前掲注（5）383 頁参照。

¹⁷⁹ 松沢・前掲注（5）384 頁。

¹⁸⁰ 松沢・前掲注（5）389 頁。

¹⁸¹ 木山泰嗣「源泉徴収制度をめぐる諸問題—特別密接関係と支払者に注意義務はあるのかを中心に—」青山ローフォーラム 6 巻 2 号（2018 年）114 頁参照。

¹⁸² 最判平成 23 年 3 月 22 日・前掲注（25）。

¹⁸³ 榎本・前掲注（11）129 頁。

¹⁸⁴ 木山・前掲注（181）114 頁参照。

¹⁸⁵ 荒谷謙介「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 30 年度 190 頁参照。

¹⁸⁶ 金子＝渡部＝新井＝山田＝広木編・前掲注（117）159 頁〔浅田久治郎執筆部分〕、木山泰嗣「納税告知処分後に生じた経済的成果の喪失を争う方法—最高裁平成 30 年 9 月 25 日第三小法廷判決を契機として—」（2022 年）85 頁参照。

の法的性格については、学説上、納税義務説、受忍義務説という2つの説が展開されている¹⁸⁷。

両説とも、最終的に法律上、受給者が国に対して租税債務を負うという点では共通し、そのうえで、税法体系上の理論構成を論じるものであり、實際上、両説を区別する実益は乏しいとされる¹⁸⁸。

1. 納税義務説

納税義務説は、支払者の徴収義務の論理的前提として、本来の納税義務者である受給者の納税義務が存在するというものである¹⁸⁹。同説は、所得税法が受給者は「納税義務者」であることを認め（同法5条1項）、支払者については単に源泉徴収義務者としての地位を与えているに過ぎない（同法6条）ことに着目する¹⁹⁰。そして、「法の定めるところにより源泉徴収された所得税の額は、論理的には、受給者自身の負担に属する所得税の額」ととらえる¹⁹¹。

納税義務説をとれば、国に対して租税債務を負っている受給者は、自己の納税義務の範囲内でのみ源泉徴収受忍義務を負っているのであって、それを超えて源泉徴収された場合には、受忍する義務はなく、受給者は債権者たる国に対して過大に徴収された部分の返還を請求しうると考えらえるはずである¹⁹²。この点、最高裁平成4年判決では、受給者の国に対する直接の還付請求が否定されており、納税義務説は、判例と立場を異にするようにもみえる。

しかし、納税義務説は、①「国税通則法の予定する納税者概念とは税金を手続上国に直接納付する者をいい、また、『納税義務者』概念とは実体税法（所得税法）上の納税の義務を負う者と解釈できること、すなわち、『納税義務者』はあくまでも受給者であること」、②「所得税法はその全編をとおして、総合課税主義による申告納税制度をうちだしているのであって、源泉徴収制度は徴収面において申告納税制度を支える一手段にすぎな

¹⁸⁷ 小林・前掲注（63）292頁、畠山・前掲注（156）251頁、羽生・前掲注（58）86頁、松沢・前掲注（5）385頁等参照。

¹⁸⁸ 今村・前掲注（177）43頁、羽生・前掲注（58）86頁、茂木繁一「所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について」税大論叢5号（1972年）129頁等参照。

¹⁸⁹ 小林・前掲注（63）292頁、松沢・前掲注（5）385～386頁参照。

¹⁹⁰ 羽生・前掲注（58）86頁参照。

¹⁹¹ 羽生・前掲注（58）83頁。

¹⁹² 畠山・前掲注（156）251頁参照。また、松沢は、「受給者の地位を『納税義務説』に求めることは、必然的に源泉徴収自体が違法（過大徴収）のときは自らの立場に基づき課税権者たる租税行政庁を相手方としてその救済を図る必要が生れてこよう。」と述べる（松沢・前掲注（5）388頁）。

いこと、すなわち、建前論としては、源泉所得税相当税額は年税としての所得税額の前払いとしての性質を有すること」、③「税金を天引き徴収される受給者側の意識からみても、当該債務は自己の税金であるとの認識が一般的であること」、などの観点から妥当であるとされている¹⁹³。

また、最高裁昭和 45 年判決は、「支払者において徴収義務を負担するとは、すなわち、受給者において源泉納税義務を負うことにほかならず、両者は表裏をなす関係にあ」と判示していることから、基本的には、納税義務説を採用しているとされる¹⁹⁴。

このように、受給者が負う源泉納税義務の法的性格については、判例も納税義務説をとり、同説が通説ともいわれる¹⁹⁵。

2. 受忍義務説

受忍義務説は、支払者の徴収義務と受給者の納税義務とを、制度上別個の義務にとらえ、源泉徴収されることに受給者は単に受忍義務が想定されるに過ぎないというものである¹⁹⁶。これは、国税通則法が、「源泉徴収等による国税」について、受給者を「納税者」概念から除外し、支払者をこれに含め（同法 2 条 5 号）、支払者についてのみ「納税義務」を負わせている（同法 15 条 1 項かっこ書）ことに着目したものである¹⁹⁷。

受忍義務説に対しては、「所得税法 181 条が源泉徴収を所得税として徴収するものである旨規定していること、同法 120 条 1 項 5 号〔筆者注：現行の同項 4 号〕や同 103 条は受給者の納税義務を理論的前提として考えているとおもわれること、また、そもそも受給者が納税者としての地位をもつことは、国民意識としても大いに必要なことであって、単に天引きされるのを受忍するというような観念は、近代国家における納税をとおして自主的に国家を構成する構成員たるの自覚心の欠如を醸成する」などの批判がある¹⁹⁸。

なお、所得税法 222 条に規定される支払者から受給者に対する求償を拒みうるかについては、「納税義務説をとれば本来自己の負う納税義務を基準として、それを超えるような請求については、拒みうると解される」のに対して、「受忍義務説をとれば、拒みえないと解するのが論理的であろう」とされる¹⁹⁹。

¹⁹³ 羽生・前掲注（58）87 頁。

¹⁹⁴ 小林・前掲注（63）292 頁，羽生・前掲注（58）87 頁，松沢・前掲注（5）387 頁等参照。

¹⁹⁵ 小林・前掲注（63）292 頁参照。

¹⁹⁶ 小林・前掲注（63）292 頁，松沢・前掲注（5）386 頁，山田・前掲注（137）118 頁参照。

¹⁹⁷ 羽生・前掲注（58）86 頁参照。

¹⁹⁸ 松沢・前掲注（5）386 頁。

¹⁹⁹ 茂木・前掲注（188）129～130 頁。

第4節 小括

本章では、源泉徴収制度をめぐる三者の法律関係を整理し、支払者と受給者の法律関係が、単純な私法上の関係とはいえないことを明らかにした。そして、その背景にある支払者の源泉徴収義務及び受給者の源泉納税義務の法的性格について確認した。

1. 源泉徴収制度をめぐる三者の法律関係

国と支払者の法律関係は、公法上の債権債務関係であり、支払者は、法所定の支払の際、源泉所得税を徴収し、これを法定納期限までに国に納付する義務を負う（源泉徴収義務。所得税法 183 条 1 項等）。

これに対して、支払者と受給者の法律関係は、私法上の債権債務関係であり、また、国と受給者との間では、何ら法律関係が存在しないとされている。そして、国と直接の法律関係に立つのは支払者のみであり、源泉徴収に過不足がある場合、国と受給者の間で清算を行う余地はなく、受給者は、支払者との間で清算すべきとされる（最高裁昭和 45 年判決、最高裁平成 4 年判決参照）。

このように、源泉徴収制度における三者の法律関係は、国と支払者の公法上の法律関係及び支払者と受給者の私法上の法律関係という二元的構造から成り立つ。つまり、支払者の源泉徴収義務を基点として、源泉徴収制度における三者の法律関係が成立しているといえる。

2. 源泉徴収制度における支払者と受給者の法律関係

上記のとおり、支払者と受給者の法律関係は、基本的には、私法上の債権債務関係とされているが、支払者に源泉徴収義務が課され、受給者は源泉納税義務を負うことから、両者の法律関係は、純粋な私法上の関係とはいえない特殊性がある。

支払者に課される源泉徴収義務の法的性格は、学説上、機関代行説、代理人説などもあるが、憲法上、許容される限度の範囲内において、公法上の義務説が妥当といえる。源泉徴収義務規定（所得税法 183 条 1 項等）の文言からも公法上の義務と読み取れ、また、判例もそのように解しているようである。

受給者の負う源泉納税義務の法的性格は、学説上、納税義務説と受忍義務説がある。前者は、支払者の徴収義務の論理的前提として、本来の納税義務者である受給者の納税義務が存在するというものである。後者は、支払者の徴収義務と受給者の納税義務とを、制度上別個の義務にとらえ、源泉徴収されることに受給者は単に受忍義務が想定されるに過ぎないというものである。両説とも、最終的に法律上、受給者が国に対して租税債務を負うという点では共通し、實際上、両説を区別する実益は乏しいとされるが、判例や通説は、納税義務説の立場をとる。

次章では，所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義を検討する。

第4章 所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義

本章では、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義を検討する。具体的には、裁判例や学説等を整理し、「徴収」と天引徴収の関係や支払者の徴収行為の法的根拠について考察する。

第1節 所得税法 183 条 1 項等の「徴収」と天引徴収

所得税法 183 条 1 項等は、「支払の際」、源泉所得税を「徴収し、その徴収の日の属する月の翌月 10 日までに、これを国に納付しなければならない」とし、支払者の源泉徴収義務を規定する。ここでの「支払の際」の「徴収」は、基本的には、天引徴収と理解されている²⁰⁰。しかし、文理上、「徴収」が天引徴収に限定されているわけではない。

そこで、裁判例や学説等から、「支払の際」の「徴収」が、天引徴収に限定されるか否かを検討する。

1. 天引徴収限定説

所得税法 183 条 1 項等の「支払の際」の「徴収」は、天引徴収に限定されるという考え（以下、「天引徴収限定説」という。）がある。天引徴収限定説を採用すると考えられる見解は、次のとおりである。

(1) 可部説

最高裁昭和 45 年判決の調査官解説は、「支払者のする徴収は、一般に、支払に際しての天引控除として理解されて」おり、「法は支払者に対し、支払に際しての天引（支払留保）を許容するにすぎないから、それ以上の積極的な『徴収権限』を支払者が有しないのは当然であり〔傍点は筆者〕、「天引（留保）を指して徴収権と呼ぶか否かは、単なる用語の問題でしかない」と述べる²⁰¹（可部説）。

そして、「いわゆる低廉譲渡〔筆者注：低額譲渡〕は、源泉徴収になじまない」として、その理由を「徴収義務者において天引徴収する余地がな」く、「徴収義務者は、法律上『徴収権限』を与えられていない」からであるとする²⁰²。

²⁰⁰ 新井編・前掲注（5）33 頁〔栗山徳子執筆部分〕、今村＝小尾＝脇＝有賀・前掲注（5）353 頁〔小尾仁執筆部分〕、可部・前掲注（5）1114 頁、北野（著）＝黒川（補訂）・前掲注（5）262 頁、堺澤・前掲注（5）199 頁、田中・前掲注（5）214 頁、注解所得税法研究会編・前掲注（5）45 頁、松沢・前掲注（5）375 頁等参照。

²⁰¹ 可部・前掲注（5）1114 頁。

²⁰² 可部・前掲注（5）1113 頁。

(2) 最高裁平成 23 年判決

給与等の支払者が強制執行によりその回収を受ける場合の源泉徴収義務が争われた最高裁平成 23 年 3 月 22 日判決（以下、「最高裁平成 23 年判決」という。）も²⁰³、天引徴収限定説に立つものと考えられる。

最高裁平成 23 年判決は、「給与等の支払をする者がこれを支払う際に源泉所得税を徴収することができないことは、所論の指摘するとおりであるが²⁰⁴、上記の者は、源泉所得税を納付したときには、法〔筆者注：所得税法〕222 条に基づき、徴収をしていなかった源泉所得税に相当する金額を、その徴収をされるべき者に対して請求等することができるのであるから、所論の指摘するところは、上記解釈〔筆者注：源泉徴収義務の成否〕を左右するものではない〔傍点は筆者〕」と判示する。

同判決は、①天引徴収ができない場合においても源泉徴収義務が肯定されること、②このような場合、支払者は事後的に所得税法 222 条により求償すること、を明確にしたものと評価されている²⁰⁵。そして、同判決の調査官解説には、「確かに、給与等を支払う際には源泉所得税を徴収することはできないが」、所得税法 222 条に規定される求償権の行使が事後的にできる以上、源泉徴収義務の発生について、「天引きに拘泥しなければならぬいわけではなかろう」という指摘がある²⁰⁶。

²⁰³ 最判平成 23 年 3 月 22 日・前掲注 (25)。評釈として、榎本・前掲注 (11) 124 頁、榎本光宏「判批」ジュリ 1435 号 (2011 年) 122 頁、鐘ヶ江洋祐「判批」ジュリ 1424 号 (2011 年) 88 頁、河津博史「判批」銀行法務 21 742 号 (2012 年) 66 頁、倉見智亮「判批」税理 60 巻 5 号 (2017 年) 144 頁、神山弘行「判批」ジュリ 1440 号 (2012 年) 217 頁〔重要判例解説 平成 23 年度〕、高橋祐介「判批」民商法雑誌 145 巻 3 号 (2011 年) 309 頁、長戸貴之「判批」法協 130 巻 4 号 (2013 年) 993 頁、藤谷武史「判批」別冊ジュリ 253 号 (2021 年) 226 頁〔租税判例百選 第 7 版〕、堀招子「判批」税経通信 67 巻 9 号 (2012 年) 244 頁、山本直道「判批」税務弘報 59 巻 8 号 (2011 年) 136 頁等がある。

²⁰⁴ 所論とは、「本件のように、賃金の支払をする者が、その支払を命ずる判決に基づく強制執行による取立てなどによりその回収を受ける場合には、上記の者は、当該賃金の支払の際に源泉所得税を徴収することができないから、法〔筆者注：所得税法〕183 条 1 項所定の源泉徴収義務を負わないと解すべきである」という上告人ら（受給者）の主張を指す。

²⁰⁵ 木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題（第 6 回）源泉徴収制度にとって天引徴収は必須？」税務弘報 69 巻 6 号 (2021 年) 147 頁、倉見・前掲注 (203) 148～149 頁、高橋・前掲注 (203) 315 頁、長戸・前掲注 (203) 1008～1009 頁、山本・前掲注 (203) 136 頁等参照。

²⁰⁶ 榎本・前掲注 (11) 127～128 頁。

このような点から、最高裁平成 23 年判決は、「支払の際」の「徴収」を天引徴収に限定的に解釈し、所得税法 222 条を天引徴収がなされなかった場合の求償規定と位置付けていると考えられる。よって、同判決は、「支払の際」の「徴収」の解釈として、天引徴収限定説を採用するものといえる。

同判決の補足意見は、「給与等の債権者による強制執行手続が複数回にわたって行われる場合には、給与等の支払義務者が第 1 回目の強制執行手続に基づいて支払った給与等に係る所得税の源泉徴収義務は、その支払によって具体的に発生することになるから、同税相当額は、それ以後に支払うべき金額から控除することができる」と述べる。これについては、源泉所得税の納付により、「所得税 222 条……に該当した場合を指して」おり、同条の定める控除を前提にしたものとの指摘がある²⁰⁷。そうすると、この補足意見は、源泉徴収義務の発生を前提に、「徴収」の内容として、控除を認めるものとはいえない。よって、前述のとおり、最高裁平成 23 年判決は、天引徴収限定説を採用するものと考えられる。

(3) 高梨説

高梨克彦は、認定賞与が源泉徴収の対象となるかを論じるなかで、「受給者の受忍義務の内容としては、単に支払者が源泉所得税を支給額より天引きすることを認容することにはすぎない〔傍点は筆者〕」という見解を示す²⁰⁸（高梨説）。

そして、「支払者に期待される行為態容としては、天引可能な現金（又はその等価物）の現実の支給と、その際の現金のうちの税額相当分の留保が實際上容易に可能であって、よもや、支給分以外に受給者のポケットから源泉所得税相当額の金員を強制的に吐きださせて、取り上げるという強制執行まがいの権限まで付与されているとは到底考えられない」と述べる²⁰⁹。

2. 無限定説

所得税法 183 条 1 項等の「支払の際」の「徴収」は、天引徴収に限定されないという考え（以下、「無限定説」という。）がある。無限定説においては、「徴収」の内容として、支払者が源泉所得税相当額を受給者に直接に支払を求めること（支払請求）や別の支払金

²⁰⁷ 山本・前掲注（203）138～139 頁。なお、この点について、最高裁平成 23 年判決の調査官解説は、「実務の参考になるものと思われる」と述べるにとどまる（榎本・前掲注（11）129 頁）。

²⁰⁸ 高梨克彦「法人税更正処分の取消しとその基礎となった事実に基づく所得税源泉徴収義務との関連性」シュト 205 号（1979 年）20 頁。

²⁰⁹ 高梨・前掲注（208）20 頁。

額から控除すること（控除）が可能であると解される。無限定説を採用すると考えられる見解は、次のとおりである。

（1）学説等

ア．福家説

福家俊朗は、「源泉納税義務は、徴収納付義務者の徴収（控除、支払請求）を事実上受忍することによって、徴収金額が被徴収者の所得税とみなされるという法効果が付与される〔傍点は筆者〕」と述べる²¹⁰（福家説）。

所得税法 183 条 1 項等に規定される「支払の際」の「徴収」との関係は、明記されていないが、福家のいう「徴収」は、天引徴収に限定されておらず、無限定説に近い考え方を採用するものといえる。

イ．占部説

占部裕典は、「……給与等の所得の支払に際して、源泉徴収義務者は、支払時に納税義務者から租税を徴収する義務と徴収した租税を国庫に納付する義務を負う。この反面、納税義務者は徴収納付を受忍し、または源泉徴収義務者に税額相当額を給付する義務を負うが、みずから国庫へ納付する義務はなく、国との直接の関係は切断されている。〔傍点は筆者〕」と述べる²¹¹（占部説）。

この見解も、福家説同様、所得税法 183 条 1 項等に規定される「支払の際」の「徴収」との関係は、明記されていないが、「徴収」の解釈として、天引徴収以外の控除や支払請求が可能と解する余地があるように思われる。

ウ．古田説

破産管財人の源泉徴収義務が争われた最高裁平成 23 年 1 月 14 日判決の²¹²、調査官解説は、「支払者が源泉所得税を徴収する場合の具体的な方法としては、一般に、支払額か

²¹⁰ 福家・前掲注（6）117 頁。

²¹¹ 占部・前掲注（112）293 頁。

²¹² 最判平成 23 年 1 月 14 日民集 65 卷 1 号 1 頁。評釈として、石森久広「判批」法学教室 378 号（2012 年）〔別冊付録判例セレクト 2011 II〕11 頁、稲葉孝史「判批」NBL947 号（2011 年）9 頁、占部裕典「判批」民商法雑誌 150 卷 1 号（2014 年）81 頁、岡正晶「判批」別冊ジュリ 216 号（2013 年）42 頁〔倒産判例百選 第 5 版〕、北濱基紀「判批」訟月 59 卷 3 号（2013 年）851 頁、金春「判批」ジュリ 1440 号（2012 年）139 頁〔重要判例解説 平成 23 年度〕、長戸貴之「判批」別冊ジュリ 252 号（2021 年）38 頁〔倒産判例百選

らの天引き徴収が想定されており」、最高裁昭和 37 年大法廷判決も、「支払者が『支払の際に所得税を天引きできる』という特別の便宜を有し、徴税の能率を挙げ得るがゆえにその者を徴収義務者としたという法解釈を前提として、源泉徴収制度の合理性、合憲性を肯定したもの」と解される」と述べる²¹³。そのうえで、「しかし、この点を明示した法令の規定は存在せず、あえていえば、所得税法 222 条が『支払うべき金額から控除し』と規定していることが天引き徴収の方法を示唆しているといえようか。〔傍点は筆者〕」と述べる²¹⁴（古田説）。

この見解から、「徴収」の方法は、法令上、明示されておらず、無限定説をとる余地があることが読み取れる。

エ. 青柳説

青柳達朗は、「源泉徴収に関する規定は、当初より、『支払の際（に）』『所得税を徴収し』であり、文言上は、支払者のする徴収が天引控除に限定されている訳ではない〔傍点は筆者〕」という見解を示す²¹⁵。そして、現物給与に係る源泉徴収の課税実務を挙げながら、「給与等の支払に際し、支払うべき金銭が不存在のため受給者より税金相当額を徴収するという方法は、源泉徴収制度の導入当初より想定されていたものである〔傍点は筆者〕」と述べる²¹⁶（青柳説）。

この見解は、歴史的に、「源泉徴収義務者に単純な天引だけでなく、支払金額が無い場合にも徴収させる」という役割を求めてきた〔傍点は筆者〕とし²¹⁷、物理的に天引徴収が不可能な場面を前提に、天引徴収以外の方法を認めるものといえる。

（2）課税実務

無限定説を採用すると考えられる課税実務として、現物給与、ストック・オプション及び株式配当における源泉徴収が挙げられる。

第 6 版〕、古田・前掲注（14）1 頁、古田孝夫「判批」ジュリ 1432 号（2011 年）100 頁、松下淳一「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）228 頁〔租税判例百選 第 7 版〕、若林元伸「判批」ジュリ 1418 号（2011 年）100 頁等がある。

²¹³ 古田・前掲注（14）33 頁。

²¹⁴ 古田・前掲注（14）33 頁。

²¹⁵ 青柳・前掲注（7）75 頁。

²¹⁶ 青柳・前掲注（7）75 頁。

²¹⁷ 青柳・前掲注（7）77 頁。

ア. 現物給与

現物給与に係る源泉徴収実務として、「①現物で支給される給与等に対する源泉徴収税額を、受給者から徴収する方法〔筆者注：支払請求〕」と、「②源泉徴収義務者が、その税額を一時立替え、納付し、後日、受給者に金銭で支払う給与から徴収する方法〔筆者注：控除〕」の2つの方法があるとされる²¹⁸。

これは、昭和26年所得税基本通達546を根拠としているようである²¹⁹。同通達は、現行の所得税基本通達には引き継がれてはいないが、課税実務はこれを是認しているとする指摘もある²²⁰。

イ. スtock・オプション

Stock・オプション権利行使時の源泉徴収実務について、「権利行使後に支払う給与から源泉徴収することは認められないこととなりますが、権利行使の日に属する月と同じ月に支払う給与であるときは、いずれも源泉徴収税額の納付期限が同じですから、この給与から源泉徴収することにしても差し支えないと考えられ〔筆者注：控除〕」、また、他の方法として、「権利者〔筆者注：受給者〕から権利行使価額に相当する金額を受領する際に、併せて所得税（源泉徴収税額）相当額の金銭の支払を受けることになると考えられます〔筆者注：支払請求〕」という説明がされている²²¹。

この課税実務についての根拠規定は明確ではないが、法定納期限との兼ね合いで説明されていることから、所得税法183条1項等の「徴収」を意識したものでないかと考えられる。

後者の方法では、「権利行使価額に相当する金額を受領する際、併せて所得税（源泉徴収税額）相当額の金銭の支払を受ける〔傍点は筆者〕」とあることから、これは法所定の「支払」の時に、支払請求を認めるものと考えられる。

²¹⁸ 武田監修・前掲注（7）7794頁。

²¹⁹ 武田監修・前掲注（7）7794頁参照。同通達は、「現物給与のみ支給する場合においては、支拂者は、当該現物の価額を支給額として計算した税額を、当該現物支給の際、支拂を受ける者から徴収し、又は当該税額を一時立替え納付しておくものとする。」と規定する（国税庁直税部所得税課編『所得税の法令と取扱通達―所得税法に関する基本通達』（大蔵財務協会、1951年）176頁）。なお、後述するように、昭和26年所得税基本通達（直所1-1）は、わが国最初の所得税法に関する基本通達である（同序文参照）。

²²⁰ 青柳・前掲注（7）76頁参照。

²²¹ 富永賢一『令和4年版 源泉所得税 現物給与をめぐる税務』（大蔵財務協会、2022年）572頁。税理士法人AKJ パートナーズ編『立場別・ステージ別 Stock・オプションの活用と実務〔第5版〕』（中央経済社、2021年）223頁も同旨。

ウ. 株式配当

平成 2 年改正前の商法 293 条の 2 による株式配当の²²²、源泉徴収実務について、「……一時会社が立替えた後、株券引渡しの際各株主〔筆者注：受給者〕から税金相当額を徴収することが考えられますが〔筆者注：支払請求〕、相当困難が伴いましょう。したがって、あらかじめ現金と株式との双方による配当を行うことにし、税金相当部分は現金配当部分から徴収できるようにすればよいと思われます〔筆者注：控除〕。」という説明がある²²³。

後者の方法における「現金と株式との双方による配当を行うことにし〔傍点は筆者〕」とは、現金と株式による配当を同時に行うことと考えられ、法所定の「支払」の時に控除を認めるものといえる。

エ. 各課税実務における徴収の方法及び徴収の時期

これらの課税実務は、対象となる所得を限定したものであるが、「支払の際」の「徴収」の内容として、支払請求や控除を是認しているといえるだろう。

各課税実務における徴収の方法と徴収の時期は、図表 4 のとおりである。支払請求や控除が認められるのは、基本的には、法所定の「支払」の時や「支払」と同月、源泉所得税納付（立替納付）後とされているようである。

所得税法 222 条は、源泉所得税納付後の求償権を規定している。このことから、上記の源泉所得税納付後において、支払請求や控除を認める根拠規定を、所得税法 183 条 1 項等ではなく、同法 222 条と考えることが自然であるように思われる。よって、源泉所得税納付後における支払請求や控除は、同法 222 条から導かれるものとする。ただし、同法 222 条は、「その納付の期限後に納付した場合〔傍点は筆者〕」となっていることから、文理上、法定納期限内に源泉所得税を納付した場合の根拠規定にはなり得ない。この点は、同法 183 条 1 項等と同法 222 条の関係において、別途、検討が必要となる。

なお、現物給与における支払請求の徴収の時期については、明示されておらず、図表 4 において、「(不明)」としているが、次に述べる木山論文では、法定納期限内という見解が示されている。

²²² 平成 2 年改正（同年法律第 64 号）により、商法から株式配当の規定は削除された。

²²³ 池本征男＝吉田行雄『源泉所得税の取扱 例解問答式 平成元年版』（日本税経研究会、1989 年）595 頁。

【図表 4 各課税実務における徴収の方法と徴収の時期】

	徴収の方法	徴収の時期
現物給与	支払請求	(不明)
	控除	源泉所得税納付後 (※)
ストック・オプション	支払請求	法所定の「支払」の時
	控除	法所定の「支払」と同月
株式配当	支払請求	源泉所得税納付後 (※)
	控除	法所定の「支払」の時

※根拠規定は、所得税法 183 条 1 項等ではなく、同法 222 条とする。

(筆者作成)

3. 木山論文

未納付段階の求償権について詳しく論じる木山論文では、現物給与に係る源泉徴収実務を中心に、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義が検討されている。

前述のとおり、現物給与に係る源泉徴収実務として、「①現物で支給される給与等に対する源泉徴収税額を、受給者から徴収する方法」と、「②源泉徴収義務者が、その税額を一時立替え、納付し、後日、受給者に金銭で支払う給与から徴収する方法」の 2 つの方法があるとされる²²⁴。同論文は、「②については、所得税法 222 条が定める自主納付の場合後の『控除』……にあたるもので、根拠条文がある」が、「①については、所得税法上の根拠条文は存在しない」と述べる²²⁵。

そして、同論文は、源泉徴収義務の解釈においては、自動確定方式から、通常の税法解釈以上に強度な文理解釈が求められること²²⁶、を指摘する²²⁷。さらに、源泉所得税の納付先として「日本銀行……又はその国税の収納を行う税務署の職員」を挙げる国税通則法

²²⁴ 武田監修・前掲注 (7) 7794 頁。

²²⁵ 木山・前掲注 (1) 130 頁。なお、前述のとおり、所得税法 222 条は、「その納付の期限後に納付した場合〔傍点は筆者〕」となっていることから、②については、文理上、法定納期限後に納付する場合、同条が根拠となると考えられる。

²²⁶ 鎌野真敬「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 22 年度 135 頁、木山泰嗣「手続法分野における租税法主義の特色—最高裁判決にみる救済解釈等の手続的法解釈を中心に—」税法学 585 号 (2021 年) 194～197 頁参照。

²²⁷ 木山・前掲注 (1) 131 頁。

34 条 1 項等の規定及び源泉徴収義務者を「納税者」と定めた同法 2 条 5 号の規定から、源泉徴収義務者は、あくまで「納税者」に過ぎないこと²²⁸、に言及する²²⁹。

そのうえで、①について、「所得税法及び国税通則法を通覧した文理解釈からすれば、『徴収』は、『支払の際』における天引徴収を意味し、受給者に直接請求できるのは、あくまで、所得税法 222 条が定める場合（強制徴収をされた場合、自主納付をした場合）に限られ、同法 183 条 1 項の『徴収』に（源泉所得税未納段階における）受給者に対する直接請求〔筆者注：支払請求〕は含まれないと解するのが自然のように思われる」という見解を示す²³⁰。

一方、「法定納期限内であれば『支払の際』における『徴収』として、直接請求も認めるとする」という解釈の余地はあると思われる」と述べる²³¹。そして、「現物給与の場合には、あくまで、法定納期限内であれば『支払の際』における『徴収』として、直接請求が認められる」と解しても、解釈論の範囲内におさまえるように〔原文ママ〕思われる」という見解を示す²³²。さらに、一般的な解釈とはいえないとしつつも、この場合、「現物給与に限定するのではなく、所得税法 183 条 1 項等の『徴収』とは、常に、天引徴収だけでなく、法定納期限内であれば、受給者に（源泉所得税未納段階でも）源泉所得税相当額の直接請求をできる規定と読むことになるであろう」と述べる²³³。

このように、木山論文では、未納付段階の求償権について詳しく論じるなかで、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義が検討されている。しかし、明確な結論は示されておらず、更なる検討が必要とされている²³⁴。

4. 所得税法の規定振り

所得税法上、源泉徴収に係る罰則規定やみなし納付規定からは、無限定説に近い考え方が読み取れる。

（1）源泉徴収に係る罰則規定

²²⁸ 浦谷清「源泉納税義務者の租税債務」甲南法学 4 巻 3 号（1963 年）434～435 頁参照。

²²⁹ 木山・前掲注（1）131 頁。

²³⁰ 木山・前掲注（1）131 頁。

²³¹ 木山・前掲注（1）133 頁。

²³² 木山・前掲注（1）133 頁。

²³³ 木山・前掲注（1）133 頁。

²³⁴ 木山・前掲注（1）134～135 頁参照。

所得税法上、源泉徴収に係る罰則規定として、①脱税犯（同法 239 条）、②不納付犯（同法 240 条）、③不徴収犯（同法 242 条 3 号）、がある。これらは、源泉徴収義務（同法 183 条 1 項等）に共通して規定されている。

具体的な罰則対象として、①は「偽りその他不正の行為により」、源泉徴収義務の「規定により徴収されるべき所得税を免れた者〔傍点は筆者〕」、②は源泉徴収義務の「規定により徴収して納付すべき所得税を納付しなかつた者〔傍点は筆者〕」、③は源泉徴収義務の「規定により徴収すべき所得税を徴収しなかつた者〔傍点は筆者〕」、とされる。

物理的に天引徴収が不可能な場面でも源泉徴収義務が肯定されていることから、ここにいる源泉徴収義務の規定による「徴収」を天引徴収に限定し、罰則規定を解釈することは適当でないと考えられる。そうすると、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」は、天引徴収に限られないと解する余地がある。

（2）みなし納付規定

所得税法 223 条は、所得税の還付等に関し、支払者による徴収時に納付があったものとみなす旨を規定する²³⁵。そして、同条は、「徴収の日がその納付すべき日後である場合には、その徴収の日」をみなし納付日とする旨を定める²³⁶。

この文言からは、そもそも、法定納期限後も、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」が想定されているようにもみえ、みなし納付規定が、無限定説を前提にしているように考えられる。

5. 分析

天引徴収限定説、無限定説、双方における見解を分析し、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義について考察する。

（1）天引徴収限定説を採用する見解

天引徴収限定説を採用する見解は、支払者には、天引徴収が認められるに過ぎず、それ以上の積極的な徴収行為は認められないとする（可部説及び高梨説）。また、物理的に天

²³⁵ 確定申告により源泉徴収税額の還付を受ける場合、「源泉徴収税額のうちまだ納付されていないものがあるときは、……還付金の額のうちその納付されていない部分の金額に相当する金額については、その納付があるまでは、還付しない。」（所得税法 138 条 2 項）とされている。また、所得税法 223 条は、「正当に徴収された源泉税額についての定めである」とされる（高橋祐介「源泉徴収過程における過誤の是正に関する一考察」税法学 571 号（2014 年）201 頁）。

²³⁶ この文言は、昭和 28 年法律第 173 号により、所得税法 223 条の前身の旧所得税法 43 条 3 項が創設された当時から存在する。

引徴収ができない場合、所得税法 222 条により求償（支払請求、控除）することになると解している（最高裁平成 23 年判決）。

これらは、源泉徴収制度が、天引徴収を前提として発展してきた点や、所得税法上、支払者に明確な徴収権限が与えられていない点などと整合的な見解といえる。そして、所得税法上、支払者の支払請求や控除を明示的に規定しているものは、同法 222 条に規定される求償権のみである。このことから、同法 183 条 1 項等の「徴収」を天引徴収に限定し、同法 222 条を「支払時に源泉徴収がなされず、給与等の支払者が納税資金を別途用意した上で納付がなされた場合を想定した調整規定」²³⁷、と位置付けることにも妥当性があるように思われる。

（2）無限定説を採用する見解

無限定説を採用する見解として、受給者は源泉納税義務を負い、源泉徴収の受忍義務は、天引徴収に限定されるわけではないというものがある（福家説及び占部説）。この見解は、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」との関係が明確とはいえないが、理論上、受給者は、本来の納税義務者として、実質的な租税負担義務を負う点と整合的であるといえる。また、支払者のする「徴収」が天引徴収と明示する法令はないという見解（古田説）や、文理上、「徴収」が天引徴収に限定されるものではないとし、物理的に天引徴収が不可能な場面を前提に、支払請求や控除が認められるという見解もある（青柳説）。

さらに、現物給与、ストック・オプション及び株式配当に係る源泉徴収実務でも、支払請求や控除を是認しているようである。これらの課税実務における徴収の時期は、基本的には、法所定の「支払」の時や「支払」と同月と考えられる。

無限定説を採用する見解は、「徴収」を天引徴収に限定解釈しておらず、より文理に即した解釈といえる点や、「徴収」を天引徴収に限定して読むことが難しい規定（源泉徴収に係る罰則規定やみなし納付規定）が存在する点、物理的に天引徴収が不可能な場面でも源泉徴収義務が肯定されている点などから、妥当なものといえる。

木山論文は、所得税法及び国税通則法を通覧した文理解釈から、基本的には、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」を天引徴収とする。しかし、法定納期限内であれば、「支払の際」における「徴収」の解釈として、常に（物理的に天引徴収が不可能な場面に限られることなく）、天引徴収以外も認められる可能性を示唆する。

（3）所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義

²³⁷ 倉見・前掲注（203）148 頁。

所得税法 183 条 1 項等の「支払の際」における「徴収」は、基本的には、天引徴収と理解されている²³⁸。しかし、以上の分析のとおり、「徴収」が天引徴収に限定されているかは明らかではなく、「徴収」の意義について通説的な見解があるとはいえない。

そして、「徴収」の解釈を検討するにあたっては、まずは、①「天引徴収に限定されるか否か」、次に、天引徴収に限定されないのなら、②「天引徴収以外が認められるのは、物理的に天引徴収が不可能な場面に限られるか否か」、③「『支払の際』における『徴収』の時期をどのように解すべきか（法定納期限内に限られるか否か等）」といった観点が不可欠といえる。

このような観点は、本論文の主題とも密接に関連していることから、次章において、未納付段階の求償権行使可否に引き付け、さらに検討する。

第 2 節 支払者の徴収行為の法的根拠

支払者は、所得税法 183 条 1 項等により、源泉徴収義務を課される。これは、支払者の国に対する公法上の義務である。一方、支払者が、源泉徴収に際し、受給者に対して、いかなる権限を有するかについては、税法上、明示的な根拠は見当たらない²³⁹。

そこで、裁判例や学説等から、支払者の徴収行為の法的根拠を検討する。

なお、取り上げる裁判例や学説等は、天引徴収を中心に論じるものとなっているが、その根拠規定は所得税法 183 条 1 項等の「徴収」であることから、「徴収」の意義を検討するうえで、参考になるものと考えられる。

1. 名古屋高裁昭和 42 年 11 月 29 日判決

名古屋高裁昭和 42 年 11 月 29 日判決（以下、「名古屋高裁昭和 42 年判決」という。）は²⁴⁰、支払者の徴収行為の性質について判示する。

（1）判示内容

名古屋高裁昭和 42 年判決の判示内容は、次のとおりである（下線及び①～⑦の付番は筆者）。

「①源泉徴収制度において、徴収義務者は一方では受給者との関係で徴収行為を、他方税務署長との関係で納付行為を、それぞれ義務づけられている。

²³⁸ 新井編・前掲注（5）33 頁〔栗山徳子執筆部分〕、今村＝小尾＝脇＝有賀・前掲注（5）353 頁〔小尾仁執筆部分〕、可部・前掲注（5）1114 頁、北野（著）＝黒川（補訂）・前掲注（5）262 頁、堺澤・前掲注（5）199 頁、田中・前掲注（5）214 頁、注解所得税法研究会編・前掲注（5）45 頁、松沢・前掲注（5）375 頁等参照。

²³⁹ 浦谷・前掲注（121）285 頁、可部・前掲注（5）1113 頁参照。

²⁴⁰ 名古屋高判昭和 42 年 11 月 29 日・前掲注（169）。

……②実体法上、徴収義務者は支払い毎の天引徴収を義務づけられ、受給者は受給毎に正当税額を負担することを義務づけられ、この双方の税務署長に対する義務関係が、現実には徴収義務者の徴収行為という形で規定され、それが受給者の側の受忍行為を現出せしめているのである。しかし、徴収義務者の徴収行為は受給者との関係で『公権力の行使』であると解することはできない。なぜならば、徴収義務者のなした天引徴収金は、それが国庫に納付されない限り、いまだ公金ではないし、③受給者が天引を受忍するのは、窮極において実体法上有する租税負担義務のゆえであつて、徴収義務者の徴収権限その他徴収義務者の側の有するなんらかの公権力のゆえではないからである。④徴収義務者の徴収義務も、受給者の天引受忍も、ともに受給者が正当税額にもとづく負担義務の存するかぎりにおいて成立し、その範囲内で、徴収義務者と受給者はあたかも徴収（債権行使）と受忍（債務履行）の関係にあるごとくみえるが、実体法的には両者それぞれが独自の義務づけによつて、税務署長との間で別々の法律関係に立っているものと考えられる。しかしこの実体的な関係が法の規定の上では背後に隠され、単に徴収義務者対受給者の関係があるごとくみえるにすぎない。このように、⑤正当税額の徴収行為に関する限り、税法上結びつけられている両者の関係も、徴収義務者の側における正当税額以上の徴収行為すなわち過大・過誤徴収行為が生じたような場合には、両者を税法上結びつける何物も存在しなくなり、右の過大・過誤徴収行為に対しては、純然たる民事上の債務履行請求もしくは不当利得返還請求の原因が生ずるに至るのである。従つて、徴収義務者の徴収行為それ自体は『公権力の行使』に該らないことというまでもない。

……⑥徴収行為により、受給者の納税義務は消滅するが、徴収義務者の側では徴収金を納付すべき義務が生ずる。しかして、⑦納付行為は、税法上、受給者の存在を媒介とせず、端的に徴収義務者の税務署長に対する納付義務にもとづいて成立する。すなわち、納付行為そのものは、受給者との関係で、公権力の行使に該たるか否かを問題にする必要も余地もないのである。換言すれば、納付行為は徴収義務者の税法上強制された義務履行行為以外のなにものでもないといえる。」

(2) 分析

名古屋高裁昭和 42 年判決は、まず、支払者には、受給者に対する徴収行為と、国に対する納付行為という 2 つの別個の義務が課されていることを確認する (①)。

そして、実体法上（所得税法上）、支払者は徴収義務を、受給者は正当税額の負担を義務付けられているとして、この双方の国に対する義務関係が、支払者の徴収行為と受給者の受忍行為の前提になっていると説明する (②)。

特に注目されるべきは、これら双方の国に対する義務関係が、「現実には徴収義務者の徴収行為という形で規定され、それが受給者の側の受忍行為を現出せしめている〔傍点は筆者〕」と判示されている点である。これは、源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項等を根拠にしていると考えられる。

③、④においては、支払者の徴収行為は、実体法上の支払者の徴収義務及び受給者の正当税額負担義務という双方の国に対する義務関係が前提となっていることから、公権力の行使とはいえないと述べる。そして、「受給者が天引を受忍するのは、窮極において実体法上有する租税負担義務のゆえ」であるとする。

⑤は、②から④を踏まえ、税法上、支払者に認められる徴収行為は、受給者の負担すべき正当税額の範囲に限るということを述べる。また、「正当税額の徴収行為に関する限り、税法上結びつけられている両者の関係〔傍点は筆者〕」と判示する。この点、両者の国に対する義務関係が、「現実には徴収義務者の徴収行為という形で規定され、それが受給者の側の受忍行為を現出せしめている〔傍点は筆者〕」(②) ことと合わせて考えると、受給者の負担すべき正当税額の範囲内においては、所得税法 183 条 1 項等により、支払者の徴収行為が認められていると解することができるだろう。

最後に、「徴収行為により、受給者の納税義務は消滅する」とし、支払者の納付行為は、「受給者の存在を媒介とせず」、国との関係で完結する旨が説明されている (⑥、⑦)。

以上が、名古屋高裁昭和 42 年判決の分析であるが、同判決の考える支払者の徴収行為の法的根拠は、次のようになるだろう。すなわち、実体法上 (所得税法上)、支払者は徴収義務を、受給者は正当税額の負担を義務付けられており、源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項等により、支払者は、当該正当税額の徴収行為を認められている。そして、正当税額の徴収行為に関する限り、支払者と受給者は、所得税法 183 条 1 項等を前提に、「税法上結びつけられている」といえる。そうすると、支払者と受給者の法律関係は、第 3 章で確認したとおり、「単純な私法上の法律関係ではなく、支払者が源泉徴収制度のもとで徴収納付義務者とされたことから生じた独自の法律関係」ということになる²⁴¹。

なお、三者の法律関係を明確にした最高裁昭和 45 年判決は、「支払者において徴収義務を負担するとは、すなわち、受給者において源泉納税義務を負うことにほかならず、両者は表裏をなす関係にあ」と判示する。このような点から、名古屋高裁昭和 42 年判決は、その後の判例とも整合的であると考えられる。

2. 学説等

支払者の徴収行為の性質についての学説等は、大別して 3 つの説に分類できる。すなわち、(1) 源泉徴収義務と源泉納税義務の双方が相乗し合うという説 (相乗説)、(2) 源泉徴収義務を重視する説 (源泉徴収義務重視説)、(3) 源泉納税義務を重視する説 (源泉納税義務重視説)、である。

²⁴¹ 畠山・前掲注 (156) 259 頁。

(1) 相乗説

相乗説は、支払者の徴収義務（源泉徴収義務）及び受給者の実質的な租税負担義務（源泉納税義務）という双方の国に対する義務が相乗し合うことから、支払者の徴収行為を認めるものである。相乗説を採用すると考えられるものは、次のとおりである。

ア. 浦谷説

浦谷清は、「天引徴収権限の明文上の根拠がないといたしますと、制度上の関係にこれを求めざるを得ないのではないのでしょうか。一方においては、徴収義務者は義務と強制により天引徴収をせざるを得ない。他方、源泉納税義務者には正当税額を負担せざるを得ない基盤がある。この二つの拘束事情が相乗し合い、納税義務者の義務遂行のために、反射的権限を生み出してくると解するほかはなからうかと考えます。〔傍点は筆者〕」という見解を示す²⁴²（浦谷説）。

さらに、受給者の「納税義務の受忍義務への転化と天引徴収とが、源泉徴収の本質である」と述べる²⁴³。

イ. 名古屋高裁昭和 42 年判決

前述の名古屋高裁昭和 42 年判決は、実体法上の支払者の徴収義務及び受給者の正当税額負担義務という双方の国に対する義務関係を前提に、支払者の徴収行為を認めている。よって、相乗説を採用するものと考えられる。

(2) 源泉徴収義務重視説

源泉徴収義務重視説は、受給者の国に対する実質的な租税負担義務（源泉納税義務）に重きを置かず、支払者に源泉徴収義務が課されることから（所得税法 183 条 1 項等）、支払者の徴収行為を認めるものである。このような考え方は、受給者が負う源泉納税義務の法的性格を源泉徴収されることに受給者は単に受忍義務が想定されるに過ぎないとする受忍義務説と近いものといえる。源泉徴収義務重視説を採用すると考えられるものは、次のとおりである。

ア. 清永説

清永敬次は、「……給与等の支払者は、……国に対して源泉徴収納付義務を負うことになるが、同時に、給与等の支払者には給与所得者に対する関係において源泉徴収権とでもいふべき権利が与えられている、ということができよう。給与等の支払者には、給与等の

²⁴² 浦谷・前掲注（121）285 頁。

²⁴³ 浦谷・前掲注（121）302 頁。

支払の際、一定税額を一方的に給与等から控除する、すなわち、源泉徴収することが認められているからである。給与等の支払者のこのような権利に対応して、給与所得者は支払者に対して源泉徴収を受忍すべき義務を負わされている、ということができるであろう。このようにして、給与所得者は、国に対して源泉徴収に係る納税義務を負うと同時に、給与等の支払者に対して源泉徴収受忍義務を負う、と解することができるであろう。〔傍点は筆者〕」と述べる²⁴⁴（清永説）。

イ．吉良説

吉良実は、「源泉徴収義務者とは、源泉徴収方式による所得税を、税務官庁に代わって納税義務者から徴収し、かつこれを納税義務者に代わって納付する権利・義務を所得税法の規定によって与えられている者をいう。〔傍点は筆者〕」と述べる²⁴⁵（吉良説）。

ウ．高知地裁昭和 46 年 3 月 10 日決定

高知地裁昭和 46 年 3 月 10 日決定は²⁴⁶、源泉徴収に係る所得税を「本来従業員〔筆者注：受給者〕が申告し納税すべき義務を負う」性質をもつとする。そのうえで、支払者の徴収行為に関して、「使用者〔筆者注：支払者〕と従業員との法律関係に基づくものではなく公法上使用者が負担する義務の履行に由来するいわば反射的権利とでもいうべきものである〔傍点は筆者〕」と述べる。

（3）源泉納税義務重視説

源泉納税義務重視説は、受給者の国に対する実質的な租税負担義務（源泉納税義務）を前提として、支払者の徴収行為を認めるものである。このような見解は、本来の納税義務者である受給者の納税義務を支払者の徴収義務の論理的な前提ととらえる納税義務説に近い考え方といえる。源泉納税義務重視説を採用すると考えられるものは、次のとおりである。

ア．畠山説

畠山武道は、「支払者が受給者の給与等の一部を勝手に控除して国庫に納付する権限は、支払者と受給者の私法上の法律関係には由来せず、むしろ受給者の有する独自の受忍

²⁴⁴ 清永敬次「給与所得をめぐる課税上の法律関係」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995 年）347～348 頁〔初出、1987 年〕。

²⁴⁵ 新井編・前掲注（5）54 頁〔吉良実執筆部分〕。

²⁴⁶ 高知地決昭和 46 年 3 月 10 日労民 22 卷 2 号 209 頁。評釈として、小西國友「判批」ジュリ 524 号（1973 年）130 頁がある。

義務が法律面では支払者の権利（実際には義務であるが）のごとき姿で表出したものになり
ない。〔傍点は筆者〕」という見解を示す²⁴⁷（畠山説）。

イ．浅田説

浅田久治郎は、源泉徴収制度の本質から、「納税義務者が納税義務を前提とする受忍義務を負うことの反射として徴収義務者による……徴収ができる一逆に、徴収義務者が……徴収に係る租税を負担する結果として納税義務者が受忍義務を負うのではない〔傍点は筆者〕」と述べる²⁴⁸（浅田説）。

（4）その他

明確な法的根拠を示すものではないが、次のように、源泉徴収制度が国民に広く受け入れられていることから、支払者の徴収行為を認める見解がある。

小西國友は、「使用者〔筆者注：支払者〕が所得税……を控除しうる能力は単なる権限にとどまらず、黙示の合意や事実たる慣習の存在を媒介にして、或いは法律の条文を根拠にして、私法上の権利でもあると判断される余地があるように思われる」と述べる²⁴⁹。

また、図子善信は、源泉徴収制度が広く定着していることから、「源泉徴収されるのが当然であるとの国民的な理解があり、むしろ慣行化しているといえる」として、「一般の雇用関係や取引関係では源泉徴収されることについては、明示または黙示の了解があるといえよう」と述べる²⁵⁰。

これらの見解は、源泉徴収制度の存在を前提としている。そうすると、究極的には、相乗説、源泉徴収義務重視説、源泉納税義務重視説のいずれかを前提にしているものと考えてよいだろう。

3. 分析

源泉徴収制度では、支払者に源泉徴収義務が課され、受給者は源泉納税義務を負う。前者は、所得税法 183 条 1 項等により規定される公法上の義務である。一方、後者は、実体法（所得税法）上、源泉徴収に係る所得税が本来の納税義務者である受給者の所得税であることから導かれるものであり、受給者の実質的な租税負担義務である²⁵¹。これらの点か

²⁴⁷ 畠山・前掲注（156）259 頁。

²⁴⁸ 金子＝渡部＝新井＝山田＝広木編・前掲注（117）160 頁〔浅田久治郎執筆部分〕。

²⁴⁹ 小西・前掲注（246）133 頁。

²⁵⁰ 図子善信「源泉徴収制度の法律関係」同『租税法律関係論—税法の構造—』（成文堂，2004 年）241 頁〔初出，2002 年〕。

²⁵¹ 荒谷・前掲注（185）190 頁参照。

ら、支払者と受給者の関係をとらえると、相乗説が、源泉徴収制度の全体的な枠組みに沿った考え方であるといえる。

しかし、源泉徴収義務重視説や源泉納税義務重視説が、妥当性を欠くともいえない。なぜなら、源泉徴収義務重視説が受給者の源泉納税義務を全く無視しているとはいえず、また、同様に、源泉納税義務重視説が支払者の源泉徴収義務を全く無視しているとはいえないからである。

源泉徴収義務重視説を採用する見解は、「給与所得者は、国に対して源泉徴収に係る納税義務を負うと同時に、給与等の支払者に対して源泉徴収受忍義務を負う〔傍点は筆者〕」（清永説）や、支払者は「納税義務者に代わって納付する〔傍点は筆者〕」（吉良説）、「本来従業員〔筆者注：受給者〕が申告し納税すべき義務を負う〔傍点は筆者〕」（高知地裁昭和46年3月10日決定）と述べている。これらは受給者の実質的な租税負担義務を考慮したものといえる。

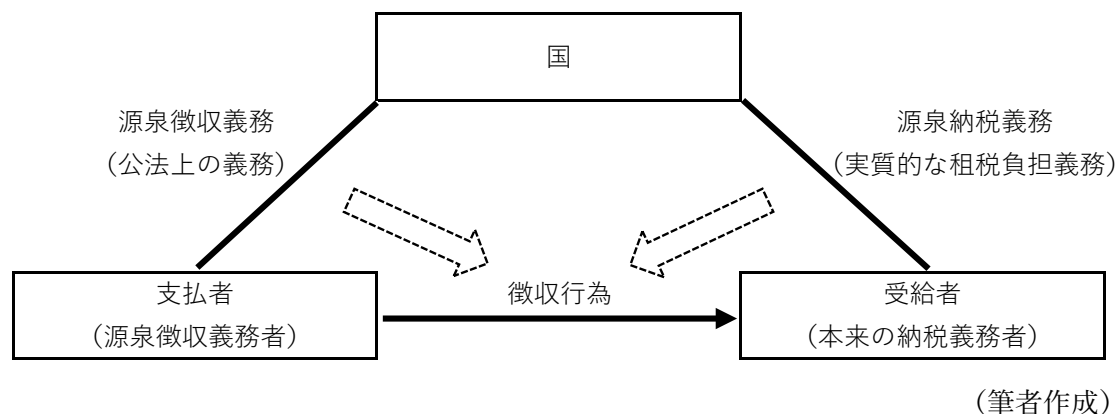
源泉納税義務重視説を採用する見解は、「受給者の有する独自の受忍義務が法律面では支払者の権利（実際には義務であるが）のごとき姿で表出したもの〔傍点は筆者〕」（畠山説）や、「徴収義務者による……徴収〔傍点は筆者〕」（浅田説）という説明をしており、支払者の源泉徴収義務との関係は無視しているとはいえない。つまり、同説は、あくまでも、支払者に源泉徴収義務が課されることを前提に、受給者の源泉納税義務を重視して、支払者の徴収行為を論じるものといえる。

このように分析すると、各説の実質的な差異は小さく、源泉徴収制度や支払者の徴収行為に関して、どの側面を重視するのか、また、その程度の差や表現上の差ともいえるかもしれない。

そして、各説の比較検討から、改めて、支払者の徴収行為の性格を考察するにあたっては、支払者及び受給者の双方からの考察が不可欠であることが認められる。つまり、明示的な規定である源泉徴収義務（所得税法183条1項等）を基礎としつつも、源泉徴収義務規定の背後にある受給者の源泉納税義務（実質的な租税負担義務）の存在に目を向ける必要がある。

よって、支払者の徴収行為の法的根拠については、支払者に課される源泉徴収義務（公法上の義務）、受給者が負う源泉納税義務（実質的な租税負担義務）という双方の側面を考慮したうえで導かれるべきである（相乗説。図表5参照）。

【図表 5 源泉徴収義務及び源泉納税義務と徴収行為との関係】



第3節 小括

本章では、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義を検討した。具体的には、裁判例や学説等を整理し、「徴収」と天引徴収の関係や支払者の徴収行為の法的根拠について明らかにした。

1. 所得税法 183 条 1 項等の「徴収」と天引徴収

所得税法 183 条 1 項等における「支払の際」の「徴収」は、基本的には、天引徴収と理解されている。しかし、文理上、「徴収」が天引徴収に限定されているわけではなく、「徴収」は天引徴収に限定されるという説（天引徴収限定説）と、「徴収」は天引徴収に限定されないという説（無限定説）が考えられる。無限定説においては、「徴収」の内容として、支払者が源泉所得税相当額を受給者に直接に支払を求めること（支払請求）や別の支払金額から控除すること（控除）が可能であると解される。

天引徴収限定説を採用する見解は、支払者には天引徴収以上の積極的な徴収行為は認められていないという立場をとる。これは、源泉徴収制度が、天引徴収を前提として発展してきた点や、所得税法上、支払者に明確な徴収権限が与えられていない点などと整合的な見解といえる。また、所得税法上、支払請求や控除を明示的に規定しているものは、同法 222 条に規定される求償権のみである。このことから、「徴収」を天引徴収に限定し、天引徴収がなされなかった場合、所得税法 222 条に規定される求償権を行使すべきという考え方にも妥当性があるように思われる。

無限定説を採用する見解は、受給者は源泉納税義務を負い、源泉徴収の受忍義務は天引徴収に限定されるわけではないというものや、文理上、「徴収」は天引徴収に限定されず、物理的に天引徴収が不可能な場面を前提に支払請求や控除が認められるというものがある。また、法定納期限内であれば、「支払の際」における「徴収」の解釈として、常に、天引徴収以外も認められるという見解もある。これらは、理論上、受給者は、本来の納税義務者として、実質的な租税負担義務（源泉納税義務）を負う点や、「徴収」を天引

徴収に限定解釈しておらず、より文理に即した解釈といえる点、物理的に天引徴収が不可能な場面でも源泉徴収義務が肯定されている点などと整合的である。なお、無限定説において、徴収の時期については、法所定の「支払」の時や「支払」と同月、法定納期限内が考えられる。

以上の検討のとおり、所得税法 183 条 1 項等の「支払の際」の「徴収」について、通説的な見解があるとはいえない。すなわち、①「天引徴収に限定されるか否か」、そして、天引徴収に限定されないのなら、②「天引徴収以外が認められるのは、物理的に天引徴収が不可能な場面に限られるか否か」、③「『支払の際』における『徴収』の時期をどのように解すべきか（法定納期限内に限られるか否か等）」について、検討の余地がある。

2. 支払者の徴収行為の法的根拠

支払者の徴収行為の法的根拠としては、相乗説、源泉徴収義務重視説、源泉納税義務重視説の 3 つが考えられる。

相乗説は、支払者の徴収義務（源泉徴収義務）及び受給者の実質的な租税負担義務（源泉納税義務）という双方の国に対する義務が相乗し合うことから、支払者の徴収行為を認めるものである。

源泉徴収義務重視説は、受給者の国に対する実質的な租税負担義務（源泉納税義務）に重きを置かず、支払者に源泉徴収義務が課されることから、支払者の徴収行為を認めるものである。

源泉納税義務重視説は、受給者の国に対する実質的な租税負担義務（源泉納税義務）を前提として、支払者の徴収行為を認めるものである。

支払者に源泉徴収義務（公法上の義務）が課され、受給者は源泉納税義務（実質的な租税負担義務）を負うという源泉徴収制度の枠組みから考えると、双方の側面を考慮した相乗説が妥当である。つまり、支払者の徴収行為の法的根拠については、明示的な規定である源泉徴収義務（所得税法 183 条 1 項等）を基礎としつつも、源泉徴収義務規定の背後にある受給者の源泉納税義務（実質的な租税負担義務）の存在を考慮すべきである。

次章では、未納付段階の求償権に対するアプローチを確認し、未納付段階の求償権は認められるという説（肯定説）と、認められないという説（否定説）について見解を整理する。

第5章 未納付段階の求償権に対するアプローチ

本章では、未納付段階の求償権に対するアプローチを確認し、未納付段階の求償権は認められるという説（以下、「肯定説」という。）と、認められないという説（以下、「否定説」という。）について見解を整理する。

第1節 不当利得アプローチ

未納付段階の求償権について、民法の不当利得（同法 703 条）からアプローチするという考え（以下、「不当利得アプローチ」という。）がある。これは、従来の裁判例にみられるものである。

以下、不当利得の要件を確認したうえで、不当利得アプローチにおける肯定説、否定説について見解を整理する。

なお、不当利得アプローチにおいて、両説があり得ることは、木山論文でも指摘されている²⁵²。

1. 不当利得の要件

民法 703 条は、「法律上の原因なく他人の財産又は労務によって利益を受け、そのために他人に損失を及ぼした者……は、その利益の存する限度において、これを返還する義務を負う。」と規定する。同条の規定する「不当利得は、何らかの利得を得た者に、その利得を保有させる正当な理由がない場合に、それと因果関係をもって損失を被った者に対して、その利得の償還を命ずる制度」といわれる²⁵³。

不当利得の成立要件は、①「受益」、②「損失」、③「①と②に因果関係があること」、④「①について法律上の原因のないこと」、である²⁵⁴。ここにいう受益と損失については、二当事者間の場合、「一般に財産の増加および減少をいい、一方の財産に『受益』があったということは、他方の財産がそれだけ『減少』している」と考えられる²⁵⁵。つま

²⁵² 木山・前掲注（1）121～125 頁参照。同様の指摘をするものに、伊東・前掲注（18）154 頁がある。

²⁵³ 我妻榮＝有泉亨＝川井健＝野村豊弘＝沖野眞己『民法 2 債権法〔第 4 版〕』（勁草書房、2022 年）542 頁。

²⁵⁴ 内田貴『民法 II 債権各論〔第 3 版〕』（東京大学出版会、2011 年）569 頁、近江幸治『民法講義 VI 事務管理・不当利得・不法行為〔第 3 版〕』（成文堂、2018 年）38 頁、加藤雅信『新民法大系 V 事務管理・不法利得・不法行為〔第 2 版〕』（有斐閣、2005 年）30 頁、我妻＝有泉＝川井＝野村＝沖野・前掲注（253）543～550 頁等参照。

²⁵⁵ 近江・前掲注（254）40 頁。

り、「二当事者間の不当利得関係においては、『受益』と『損失』は1個の財貨移転の楯の両面にすぎない」といえる²⁵⁶。

2. 不当利得アプローチにおける肯定説

(1) 内容

肯定説は、「支払」時点で支払者の源泉徴収義務は生じており、支払留保（天引徴収）すべき源泉所得税相当額も含めて、受給者に給付している以上、源泉所得税の未納付段階でも、不当利得返還請求が認められるというものである。

(2) 特徴と法的根拠

肯定説は、「民法の不当利得返還請求（同法 703 条）の要件としての『損失』（損失要件）及び『利益』（受益要件）の各該当性を前提に」²⁵⁷、「支払」時に、支払者の「損失」（源泉徴収義務）と受給者の「利益」（源泉所得税相当額の受給）が発生していると解する。

肯定説によると、天引徴収がなされなかった場合、源泉所得税の納付の有無にかかわらず、「支払」時から、支払者の求償権行使が可能となる。つまり、天引徴収がなされなかった場合の求償権は、もっぱら民法の不当利得として解決されることになる。このような考え方は、支払者と受給者の法律関係が、基本的には私法上の債権債務関係とされている点と²⁵⁸、整合的といえるだろう。

(3) 肯定説を採用すると考えられる見解

肯定説を採用すると考えられる見解として、第1章第1節で取り上げた東京地裁平成27年判決がある。同判決は、支払者の源泉徴収義務を規定する所得税法183条1項に言及したうえで、支払者は、受給者に対して、「源泉徴収税分として預かり置くべき」金額も含めて給付しているから、不当利得返還請求が認められると判示する。

所得税法222条に規定される「求償請求権は、民法上の不当利得返還請求権にほかなら」ないとしたうえで、これは、「受給者の『利益』（徴収されるべき源泉所得税の受給）と支払者の『損失』（源泉徴収義務の負担）とが共に発生する『支払』の時に成立し、その時から行使が可能となるものと解される」とする見解がある²⁵⁹。この見解は、「支払」

²⁵⁶ 加藤・前掲注（254）34頁。

²⁵⁷ 木山・前掲注（1）123頁。

²⁵⁸ 今村＝小尾＝脇＝有賀・前掲注（5）357頁〔小尾仁執筆部分〕、金子・前掲注（49）1022頁、木山・前掲注（136）72頁、佐藤・前掲注（152）451～452頁、中尾＝木山・前掲注（153）192頁等参照。

²⁵⁹ 古田・前掲注（14）38頁。

時に、支払者の「損失」と受給者の「利益」が発生するとしており、肯定説を採用するものといえる。

また、源泉徴収義務を負う支払者の受給者に対する私法上の関係を「求償関係（事前求償を含む）」と説明するものがある²⁶⁰。この見解も、肯定説に近いものといえる。

3. 不当利得アプローチにおける否定説

(1) 内容

否定説は、不当利得返還請求が成立するには、現に、源泉所得税を納付することが必要であり、源泉所得税の未納付段階においては、不当利得返還請求は認められないというものである。

(2) 特徴と法的根拠

否定説は、源泉所得税の未納付段階では、「現実の利得と損失が未だに生じていないとして」²⁶¹、民法の不当利得返還請求（同法 703 条）の要件を満たさないとする。つまり、源泉所得税の納付により、支払者の「損失」と受給者の「利益」が現実には生じると解する。

否定説は、納付を前提に求償権を認める所得税法 222 条と同様の理解に立つものである。そして、同条が、民法の不当利得返還請求を確認的に規定したものと解されている点と²⁶²、整合的な考え方といえる。

(3) 否定説を採用すると考えられる見解

否定説を採用すると考えられる見解として、第 1 章第 1 節で取り上げた東京地裁平成 28 年判決がある。同判決は、「不当返還請求権〔原文ママ〕を発生させる法律要件である利得と損失は、いずれも現実には発生することを要するものであると解されている」と判示する。そして、「源泉徴収税を任意納付しておらず、また、……税務署長から源泉徴収税の強制徴収を受けていないというのであるから、いまだ原告〔筆者注：支払者〕には損失は発生しておらず、これに対応する被告〔筆者注：受給者〕の利得も発生していない」として、未納付段階の求償権は否定されている。

²⁶⁰ 加藤雅信＝岩崎政明「租税法と民法との対話—不当利得を接点として—」租税法研究 20 号（1992 年）78 頁。

²⁶¹ 木山・前掲注（1）124 頁。

²⁶² 木山・前掲注（1）118 頁、高橋・前掲注（235）194 頁、古田・前掲注（14）38 頁参照。

第1章第2節で取り上げた東京地裁平成26年1月31日判決²⁶³、東京地裁平成28年3月23日判決も²⁶⁴、否定説を採用するものといえる。前者では、「源泉徴収所得税を国に納付しておらず、税務署長による納税告知も受けていないことが認められるから、……原告〔筆者注：支払者〕に損失が発生したと認める余地はない」として、未納付段階の求償権は否定されている。ただし、源泉所得税の納付前でも、納税の告知を受けていれば、未納付段階の求償権が認められる余地があるようにも読み取れる。後者では、源泉所得税相当額も含めて「支払を行ったことによって未だ原告〔筆者注：支払者〕に損失が発生したということとはできない」として、未納付段階の求償権は否定されている。

また、東京地裁令和2年12月10日判決は²⁶⁵、「原告〔筆者注：支払者〕が被告〔筆者注：受給者〕に対して……所得税を徴収することなく……全額の支払をしながら、本来の納税義務者たる被告に代わって……所得税の納付をしていることからすれば、原告は、……所得税相当額の損失を受ける一方で、被告は……所得税相当額を不当に利得しているものといえることができるから、被告は、原告に対し、……所得税相当額を不当利得として返還すべき義務を負う。」と判示し、支払者の求償権を認めている。同判決は、納付を前提に不当利得を認めているようである。そうすると、未納付段階では、不当利得は成立せず、求償権は認められないと考えられる。よって、同判決は、否定説を採用する見解といえる。

第2節 源泉徴収アプローチ

第1章第3節で述べたように、所得税法上、未納付段階の求償権について、同法222条の解釈としてこれを認めることは、文理上難しい。そこで、同法183条1項等の「徴収」の解釈からアプローチするという考え（以下、「源泉徴収アプローチ」という。）がある。

以下、源泉徴収制度における法解釈のあり方を確認したうえで、源泉徴収アプローチにおける肯定説、否定説について見解を整理する。

なお、先行研究において、源泉徴収アプローチから、両説を整理するものは見当たらない。

1. 源泉徴収制度における法解釈と源泉徴収義務規定

(1) 源泉徴収制度において求められる法解釈のあり方

金子宏は、「租税法は侵害規範……であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うこと

²⁶³ 東京地判平成26年1月31日・前掲注(2)。

²⁶⁴ 東京地判平成28年3月23日・前掲注(2)。

²⁶⁵ 東京地判令和2年12月10日公刊物未登載 (LEX/DB 25586818)。

は許されない」と述べる²⁶⁶。このように、租税法においては、文理解釈が原則とされている²⁶⁷。

最高裁平成 22 年 3 月 2 日判決（以下、「ホステス源泉徴収事件」という。）は²⁶⁸、税法解釈において、文理解釈が原則であることを判示した最高裁判決とされる²⁶⁹。ホステス源泉徴収事件の調査官解説は、支払者における源泉所得税額の「算出の過程が一義的に明白であることを、自明の前提と」し、この「前提なくしては源泉徴収制度は成り立ちえない」と述べる最高裁昭和 45 年判決の調査官解説を²⁷⁰、参照し、自動確定方式の性質を説

²⁶⁶ 金子・前掲注（49）123 頁。

²⁶⁷ 金子・前掲注（49）123 頁以外に、租税法において文理解釈を原則・基本とするものに、佐藤英明『フレップ租税法〔第 4 版〕』（弘文堂、2021 年）71～72 頁、首藤重幸「租税法における法解釈の方法」日税研論集 78 号（2020 年）8 頁、増井・前掲注（60）46 頁等がある。

²⁶⁸ 最判平成 22 年 3 月 2 日民集 64 卷 2 号 420 頁。評釈として、池本征男「判批」税務事例 42 卷 5 号（2010 年）8 頁、市原久幸「判批」行政関係判例解説平成 22 年 97 頁、伊藤剛志「判批」ジュリ 1405 号（2010 年）170 頁、岩崎政明「判批」ジュリ 1440 号（2012 年）209 頁〔重要判例解説 平成 23 年度〕、宇津木克美「判批」訟月 57 卷 2 号（2011 年）385 頁、遠藤みち「判批」税理 53 卷 9 号（2010 年）86 頁、大淵博義「判批」ジュリ 1421 号（2011 年）131 頁、鎌野・前掲注（226）122 頁、鎌野真敬「判批」ジュリ 1416 号（2011 年）74 頁、川崎賢二「判批」税理 53 卷 13 号（2010 年）36 頁、佐藤英明「判批」別冊ジュリ 207 号（2011 年）30 頁〔租税判例百選 第 5 版〕、高野幸大「判批」判時 2099 号（2011 年）164 頁、垂井英夫「判批」税理 53 卷 7 号（2010 年）155 頁、橋本浩史「判批」税経通信 65 卷 5 号（2010 年）146 頁、橋本守次「判批」税務弘報 58 卷 10 号（2010 年）139 頁、林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 58 卷 8 号（2010 年）58 頁、渕圭吾「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）28 頁〔租税判例百選 第 7 版〕、古矢文子「判批」税理 56 卷 3 号（2013 年）90 頁、増田英敏「判批」TKC 税研情報 19 卷 5 号（2010 年）14 頁、山畑博史「判批」法学セミナー増刊 速報判例解説 8 号（2011 年）257 頁等がある。

²⁶⁹ ホステス源泉徴収事件を税法解釈における文理解釈の原則を示した例とするものに、金子・前掲注（49）123～124 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 卷 2 号（2016 年）75 頁、佐藤・前掲注（267）72 頁、首藤・前掲注（267）8 頁、増田英敏『リーガルマインド租税法〔第 5 版〕』（成文堂、2019 年）44 頁等がある。

²⁷⁰ 可部・前掲注（5）1100 頁。

明する²⁷¹。そして、「とりわけ、源泉所得税は、……課税要件が一義的に明確なものである必要性はより大きいものと考えられる〔傍点は筆者〕」と述べる²⁷²。

木山は、この点を踏まえ、源泉徴収制度においては、通常の税法解釈以上に強度な文理解釈（「強度な文理解釈の原則」）が求められると指摘する²⁷³。そして、「強度な文理解釈の原則」は、「より厳密に言えば、法に規定された『源泉徴収義務』の成否（課税要件の充足）に特殊な解釈といえる」と述べる²⁷⁴。

一方、木山は、最高裁平成4年判決が、令和3年改正前の所得税法120条1項5号にいう²⁷⁵、「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」を「正当に徴収をされた又はされるべき所得税の額」と判示する点について次のような見解を示す。すなわち、同判決は、「趣旨を考慮した限定解釈を行っているようにみえ」、「文理の枠を超えた趣旨解釈をしたと思われる」と述べる²⁷⁶。そして、同判決では、源泉徴収義務の成否の解釈ではなく、受給者の還付請求が争われていたことから、「強度な文理解釈の原則」から解放され、趣旨解釈がなされたのではないかと分析する²⁷⁷。

以上を整理すると、税法解釈は、文理解釈を原則とし、源泉徴収制度（特に、源泉徴収義務の成否の解釈）においては、自動確定方式の性質から、通常の税法解釈以上に強度な文理解釈（「強度な文理解釈の原則」）が求められる。一方、「強度な文理解釈の原則」が求められる源泉徴収制度においても、源泉徴収義務の成否の解釈以外では、文理解釈の原則としつつも、趣旨解釈が認められる余地があるといえる。

（2）源泉徴収義務規定の条文構造

所得税法上、源泉徴収義務規定は、共通して、法所定の「支払をする者」は「その支払の際」に源泉所得税を「徴収」し、「その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない」となっている。ここでは、典型例である所得税法183条1項を挙げて、源泉徴収義務規定の条文構造を確認する（①～③の付番は筆者）。

²⁷¹ 鎌野・前掲注（226）135頁参照。

²⁷² 鎌野・前掲注（226）135頁。

²⁷³ 木山・前掲注（226）194頁参照。

²⁷⁴ 木山・前掲注（226）196頁。

²⁷⁵ 令和3年改正（同年法律第11号）により、同号は同項4号となった。

²⁷⁶ 木山・前掲注（226）196頁。

²⁷⁷ 木山・前掲注（226）196頁参照。

【所得税法 183 条 1 項】

……給与等……の支払をする者は、①その支払の際、②その給与等について所得税を徴収し、③その徴収の日の属する月の翌月 10 日までに、これを国に納付しなければならない。

支払者は、「支払の際」に ①、源泉所得税を「徴収」し ②、法定納期限までに、「これを国に納付しなければならない」③ のであり、支払者には、徴収納付義務が課されている。そして、徴収納付義務には、「支払の際」① に源泉所得税を「徴収」する ② という徴収義務と、法定納期限までに源泉所得税を「国に納付」する ③ という納付義務が含まれている。

また、③における「徴収の日」については、「『徴収の日』という用語は源泉徴収の規定全般に用いられているが、この『徴収の日』を支払者が現実に所得税を徴収した日と解すると、支払者が徴収を怠っていてもその間は法定納期限が到来しないことになって不合理であるから、これは『徴収すべき日』すなわち『支払の日』を意味するものと一般に理解されているものと思われる。」という見解がある²⁷⁸。そこで、本論文においても、「徴収の日」は、「支払の日」と解釈するものとする。ただし、「徴収すべき日」をどのように解するか、つまり、「徴収すべき日」が「支払の日」に限定されるか否かは、「支払の際」①における「徴収」②の解釈次第であり、本論文で論じるところである。

以下、源泉徴収アプローチにおける肯定説、否定説について見解を整理する。

2. 源泉徴収アプローチにおける肯定説

(1) 内容

肯定説は、源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項等から、未納付段階の求償権は認められるというものである。肯定説は、次のような解釈から導かれる。すなわち、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」は、常に、天引徴収に加え、求償権（支払請求、控除）を含み、この求償権は、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず、行使可能という解釈である。

(2) 特徴と法的根拠

²⁷⁸ 古田・前掲注（14）31 頁。なお、「徴収の日とは、支払をなす時までになされた徴収について、その現実に徴収した日をいうのであつて、支払後になされた追徴の場合における追徴の日は含まれない」という見解もある（塩崎＝安井監修・前掲注（80）2753 頁）。

所得税法 183 条 1 項等の「徴収」については、基本的には、天引徴収と理解されているものの²⁷⁹、文理上は、天引徴収に限定されておらず、「徴収」の内容として、支払請求、控除を含むと解することは、可能であると考えられる²⁸⁰（無限定説）。また、支払請求と控除は、現実の事態に応じて設けられた区別に過ぎず²⁸¹、所得税法 222 条の規定振りを見ても、両者の法的性質が大きく異なるものとは読み取れない。よって、ここで両者を特別に区別して検討する必要はないと思われる²⁸²。さらに、所得の性質等によって、「徴収」の内容に制限を課す文言もないことから、常に（物理的に天引徴収が不可能な場面などに限ることなく）、天引徴収に加え、求償権（支払請求、控除）を含むという解釈も可能であろう。

一方、この求償権は、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず、行使可能とする解釈には、文理上、若干の困難を伴う。なぜなら、所得税法 183 条 1 項等に規定される源泉徴収義務は、「支払の際」に、源泉所得税を「徴収」し、法定納期限までに、「これを国に納付しなければならない」となっており、文理上、支払者には、源泉所得税を徴収した後に、これ（徴収した源泉所得税）を法定納期限までに納付する義務が課されているという解釈が自然であると思われるからである。そうすると、支払者の徴収行為は、納付義務を前提になされるものであり、同義務と無関係になし得るという解釈は許されないだろう。

また、わが国最初の所得税法に関する基本通達は、「支払の際」の「徴収」について、次のように定める。すなわち、昭和 26 年所得税基本通達 528 は、「『支拂の際……所得税

²⁷⁹ 新井編・前掲注（5）33 頁〔栗山徳子執筆部分〕、今村＝小尾＝脇＝有賀・前掲注（5）353 頁〔小尾仁執筆部分〕、可部・前掲注（5）1114 頁、北野（著）＝黒川（補訂）・前掲注（5）262 頁、堺澤・前掲注（5）199 頁、田中・前掲注（5）214 頁、注解所得税法研究会編・前掲注（5）45 頁、松沢・前掲注（5）375 頁等参照。

²⁸⁰ なお、「徴収」の辞書的な意味は、「一般に、金銭などを取り立てること。特に国や地方公共団体が法律の規定に基づき、租税、手数料等を強制的に取り立てること。租税の場合、納税義務の確定した租税について、納税告知、督促、滞納処分等の手続によって納めさせることを徴収という。」とされる（法令用語研究会編『法律用語辞典〔第 5 版〕』（有斐閣、2020 年）804 頁）。

²⁸¹ 租税法研究会編『租税徴収法研究 上』（有斐閣、1959 年）351 頁〔田中二郎発言部分〕参照。

²⁸² 桃井直造は、天引徴収が公法上の性質を有することを前提に、旧所得税法 43 条 2 項（所得税法 222 条の前身）に規定される控除と支払請求について、①控除が公法上の性質を有し、支払請求が私法上の性質を有する、②両者ともに私法上の性質を有する、③両者とも公法上の性質を有する、という 3 つの考え方を示している（租税法研究会編・前掲注（281）342～343 頁〔桃井直造発言部分〕参照）。

を徴収する』とは、支拂をなす時までには所得税を徴収することをいうものとする」と規定する²⁸³。「支払の際」における「徴収」であることを踏まえると、徴収行為は、「支払」時や法定納期限内に限られるというような解釈の方が、文理に即したものととも考えられる。

しかし、源泉徴収義務規定は、あくまでも、支払者に課される義務を規定するものであり、支払者の徴収行為を規定するものではない。つまり、支払者の徴収行為は、第4章第2節で述べたように、支払者に課される源泉徴収義務（公法上の義務）に加え、受給者が負う源泉納税義務（実質的な租税負担義務）の側面からも考慮すべきである（相乗説）。そうすると、支払者の徴収行為を導くにあたり、源泉徴収義務規定の文言に忠実であるべきという必要性は薄れる。

さらに、源泉徴収制度においては、自動確定方式から、通常の税法解釈以上に強度な文理解釈（「強度な文理解釈の原則」）が求められるが²⁸⁴、ここでは、源泉徴収義務の成否（課税要件の充足）の解釈が問題になっているのではない。この点からも、厳格な文理解釈から離れ、趣旨解釈が認められる余地がある²⁸⁵。

よって、厳格な文理解釈をとる必要性は小さく、所得税法183条1項等の「徴収」の解釈として、肯定説を導くことは可能といえる。

（3）肯定説を採用すると考えられる見解

肯定説を採用すると考えられる見解として、第4章第1節で提示した福家説及び占部説がある。

福家説は、「源泉納税義務は、徴収納付義務者の徴収（控除、支払請求）を事実上受忍することによって、徴収金額が被徴収者の所得税とみなされるという法効果が付与される〔傍点は筆者〕」とする²⁸⁶。また、占部説は、「……給与等の所得の支払に際して、源泉徴収義務者は、支払時に納税義務者から租税を徴収する義務と徴収した租税を国庫に納付する義務を負う。この反面、納税義務者は徴収納付を受忍し、または源泉徴収義務者に税額相当額を給付する義務を負うが、みずから国庫へ納付する義務はなく、国との直接の関係は切断されている。〔傍点は筆者〕」とする²⁸⁷。

²⁸³ 国税庁直税部所得税課編・前掲注（219）172頁。なお、同通達は、現行の所得税基本通達には引き継がれていない。

²⁸⁴ 鎌野・前掲注（226）135頁、木山・前掲注（226）194～197頁参照。

²⁸⁵ 木山・前掲注（226）196頁参照。

²⁸⁶ 福家・前掲注（6）117頁。

²⁸⁷ 占部・前掲注（112）293頁。

これらは、所得税法 183 条 1 項等における「支払の際」の「徴収」との関係が明確ではなく、また、法定納期限との関係や源泉所得税の納付有無を踏まえて論じられたものではないため、完全に肯定説を採用するものかは定かではない。

しかし、福家説及び占部説からは、本来の納税義務者である受給者は、源泉徴収義務者である支払者の徴収行為を、天引徴収に限らず、受忍すべきという論理が読み取れる。このことから、物理的に天引徴収が不可能な場面などに限ることなく、また、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず、支払請求や控除が可能と解する余地があるだろう。よって、福家説及び占部説は、肯定説を採用するものと考えられる。

3. 源泉徴収アプローチにおける否定説

(1) 内容

否定説は、源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項等から、未納付段階の求償権は認められないというものである。否定説は、次のような解釈から導かれる。すなわち、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」は、天引徴収に限定されるという解釈や、天引徴収以外が認められるとしても、「徴収」の時期は限定的であるという解釈である。

(2) 特徴と法的根拠

否定説は、一般的に、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」が天引徴収と理解されている点を²⁸⁸、前提にしていると考えられる。文理上、「徴収」は、天引徴収に限定されているわけではないが、源泉徴収制度の趣旨・沿革等から、天引徴収が基本とされている点は明らかである。そうすると、「徴収」の原則的な解釈を天引徴収とすることは、趣旨解釈によるものといえる。

そして、天引徴収を原則としつつも、天引徴収以外を認める見解は、「支払の際」の「徴収」という文言を尊重しながら、物理的に天引徴収が不可能な場面や法定納期限内などに限定する形で、支払請求や控除を導いているといえる。これは、源泉徴収義務規定の文言に即した解釈をするものと評価することができるだろう。

また、否定説の立場において、考慮すべき重要な点は、所得税法 222 条との関係である。最高裁平成 23 年判決は、天引徴収ができない場合においては、支払者は事後的に所

²⁸⁸ 新井編・前掲注(5) 33 頁〔栗山徳子執筆部分〕、今村＝小尾＝脇＝有賀・前掲注(5) 353 頁〔小尾仁執筆部分〕、可部・前掲注(5) 1114 頁、北野(著)＝黒川(補訂)・前掲注(5) 262 頁、堺澤・前掲注(5) 199 頁、田中・前掲注(5) 214 頁、注解所得税法研究会編・前掲注(5) 45 頁、松沢・前掲注(5) 375 頁等参照。

得税法 222 条により求償することを明確にしている²⁸⁹。これは、同法 183 条 1 項等の「徴収」は基本的には天引徴収に限定され、同法 222 条を「支払時に源泉徴収がなされず、給与等の支払者が納税資金を別途用意した上で納付がなされた場合を想定した調整規定」²⁹⁰、と位置付けるものである。つまり、そもそも、所得税法は、未納付段階の求償権を想定していない（認めていない）として、否定説が妥当であるとも考えられる。

否定説は、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の原則的な解釈を限定的に天引徴収とするものであるが、基本的には、支払者は「支払の際」に源泉所得税を「徴収」し、法定納期限までに、「これを国に納付しなければならない」という源泉徴収義務規定の文言に忠実な解釈といえる。

(3) 否定説を採用すると考えられる見解

否定説を採用すると考えられる見解として、①「徴収」は、天引徴収に限られるという見解、②「徴収」として、天引徴収以外が認められるのは、物理的に天引徴収が不可能な場面に限られるという見解、③「徴収」として、天引徴収以外も認められるが、「徴収」は、法定納期限内に限られるという見解、などがある。

①は、天引徴収限定説であり、第 4 章第 1 節で提示した可部説、最高裁平成 23 年判決及び高梨説が挙げられる。これらは、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」を天引徴収に限定的に解釈しており、「徴収」の解釈として、支払請求や控除は認められず、否定説を採用するものである。

②は、第 4 章第 1 節で提示した青柳説や、現物給与、ストック・オプション及び株式配当に係る源泉徴収実務が挙げられる。これらは、支払請求や控除を認めているが、物理的に天引徴収が不可能な場面に限定しており、また、基本的には、法所定の「支払」の時や「支払」と同月に限り、「徴収」を認めている。そうすると、「徴収」として、法定納期限後の未納付段階での求償権は認められず、否定説を採用するものといえる。

③に近いものとして、第 4 章第 1 節で提示した木山論文における次の見解がある。すなわち、「所得税法 183 条 1 項等の『徴収』とは、常に、天引徴収だけでなく、法定納期限内であれば、受給者に（源泉所得税未納段階でも）源泉所得税相当額の直接請求〔筆者注：支払請求〕をできる規定と読むことになるであろう」という見解である²⁹¹。この見解は、支払請求について述べたものであるが、「法定納期限内であれば……解釈論の範囲内

²⁸⁹ 木山・前掲注（205）147 頁，倉見・前掲注（203）148～149 頁，高橋・前掲注（203）315 頁，長戸・前掲注（203）1008～1009 頁，山本・前掲注（203）136 頁等参照。

²⁹⁰ 倉見・前掲注（203）148 頁。

²⁹¹ 木山・前掲注（1）133 頁。

におさまるように「原文ママ」思われる」としており²⁹²、法定納期限内であれば、支払請求や控除が認められる可能性を示唆するものといえる。しかし、あくまでも、「徴収」は、法定納期限内に限られるとしていることから、法定納期限後、未納付段階の求償権を認めるものではない。よって、この見解は、否定説を採用するものと考えられる。

第3節 小括

本章では、未納付段階における求償権について、民法の不当利得（同法703条）を根拠とする不当利得アプローチと、所得税法183条1項等の「徴収」を根拠とする源泉徴収アプローチという2つのアプローチを検討した。そして、各アプローチにおける肯定説、否定説について見解を整理した。

1. 不当利得アプローチ

不当利得アプローチは、従来の裁判例にみられるものであり、木山論文でも、肯定説、否定説の両説あり得ることが述べられている。

肯定説は、「支払」時点で支払者の源泉徴収義務は生じており、支払留保（天引徴収）すべき源泉所得税相当額も含め、受給者に給付している以上、源泉所得税の未納付段階でも、不当利得返還請求が認められるというものである。これは、不当利得返還請求の要件としての「損失」と「利益」について、「支払」時に、支払者の「損失」（源泉徴収義務）と受給者の「利益」（源泉所得税相当額の受給）が発生していると解する。

否定説は、不当利得返還請求が成立するには、現に、源泉所得税を納付することが必要であり、源泉所得税の未納付段階においては、不当利得返還請求は認められないというものである。これは、源泉所得税の未納付段階では、現実の利益と損失が未だに生じていないとして、不当利得返還請求の要件を満たさないとする。つまり、源泉所得税の納付により、支払者の「損失」と受給者の「利益」が現実が生じると解する。

2. 源泉徴収アプローチ

第1章第3節で述べたように、所得税法上、未納付段階の求償権について、同法222条の解釈としてこれを認めることは、文理上難しい。そこで、源泉徴収制度における法解釈のあり方を確認し、同法183条1項等の「徴収」の解釈として認められるかを検討した。

（1）源泉徴収制度における法解釈

税法解釈は、文理解釈を原則とする。そして、源泉徴収制度（特に、源泉徴収義務の成否の解釈）においては、自動確定方式の性質から、通常の税法解釈以上に強度な文理解釈（「強度な文理解釈の原則」）が求められる。一方、「強度な文理解釈の原則」が求められ

²⁹² 木山・前掲注（1）133頁。

る源泉徴収制度においても、源泉徴収義務の成否の解釈以外では、文理解釈の原則としつつも、趣旨解釈が認められる余地がある。

(2) 源泉徴収アプローチにおける肯定説と否定説

肯定説は、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」は、常に、天引徴収に加え、求償権（支払請求、控除）を含み、この求償権は、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず、行使可能とするものである。肯定説は、明示的な規定である源泉徴収義務を基礎としつつ、受給者が負う源泉納税義務（実質的な租税負担義務）も考慮した趣旨解釈といえる（相乗説）。ここでは、源泉徴収義務の成否（課税要件の充足）の解釈が問題になっているのではないことから、このような趣旨解釈が認められる余地があるといえる。

否定説は、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」は、基本的には、天引徴収であり、支払請求や控除が認められる場合、徴収の時期は限定的（「支払」の時や「支払」と同月、法定納期限内）とするものである。否定説は、「徴収」の原則的な解釈を天引徴収としており、「徴収」を天引徴収とする一般的な理解の延長線上にあるといえる。また、物理的に天引徴収が不可能な場面や法定納期限内などに限定する形で、支払請求や控除を導いており、「支払の際」の「徴収」という源泉徴収義務規定の文理を尊重した解釈といえる。

以上より、不当利得アプローチ、源泉徴収アプローチ、それぞれにおける肯定説、否定説を整理すると、図表 6 のとおりである。

【図表 6 各アプローチにおける否定説・肯定説】

	不当利得アプローチ	源泉徴収アプローチ
論点	不当利得返還請求（民法703条）における「損失」と「利益」の要件充足の解釈が問題。	所得税法183条1項等の「支払の際」の「徴収」の解釈が問題。
肯定説	「支払」時に、支払者の「損失」と受給者の「利益」が発生する。	「徴収」は、天引徴収に加え、求償権を含み、この求償権は、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず、行使可能。
否定説	源泉所得税の納付により、支払者の「損失」と受給者の「利益」が現実には生じる。	「徴収」は、天引徴収を基本とし、物理的に天引徴収が不可能な場面や法定納期限内などに限定する形で、求償権を認める。

（筆者作成）

次章では、上記２つのアプローチのどちらが妥当かを考察し、未納付段階の求償権について、源泉徴収制度と整合的な考え方を論じる。

第6章 源泉徴収アプローチにより導かれるべき求償権

本章では、前章までの検討を踏まえ、未納付段階の求償権に対するアプローチとして、不当利得アプローチ、源泉徴収アプローチのどちらが妥当かを考察する。そして、未納付段階の求償権が認められるかについて、源泉徴収制度と整合的な考え方を論じる。

第1節 源泉徴収アプローチの妥当性

源泉徴収制度における三者の法律関係や法的枠組みを検討し、未納付段階の求償権行使可否の判断について、不当利得アプローチ、源泉徴収アプローチのいずれによるべきかを考察する。

1. 所得税法183条1項等の「徴収」を介する国と受給者の関係

第3章第1節で述べたように、源泉徴収制度における三者の法律関係は、支払者の「徴収」を基点として、国と支払者の公法上の法律関係及び支払者と受給者の私法上の法律関係という二元的構造から成り立つ²⁹³。つまり、国と受給者の「直接の関係は切断されており、両者は徴収納付義務者を通じて間接的に対立し合うにすぎない」といえる²⁹⁴。

国は、支払者から受給者が負担すべき源泉所得税を徴収しなければならない（所得税法183条1項等、同法221条（強制徴収））。そして、支払者の源泉徴収義務は、罰則をもって強制される（同法240条、同法242条3号）。

また、受給者の「納税義務は、源泉徴収手続を経て間接的に履行されるべきものと法は予定」する²⁹⁵。つまり、受給者は、所得税法183条1項等の「徴収」を介して、源泉納税義務を履行することが想定されている。所得税法222条に規定される求償権を介する場合も考えられる。しかし、求償権行使による金額は、同条後段により、源泉徴収義務の「規定により徴収された所得税とみな」される。よって、この場合も同法183条1項等の「徴収」が前提となっているといえる。

このように、国との直接の関係を切断されている受給者が源泉納税義務を履行するためには、所得税法183条1項等の「徴収」を介することになる。仮に、受給者が、民法の不当利得返還請求に応じた場合、形式的には、源泉納税義務を履行したといえようが、所得税法は、このような場合を特に手当てしていない。つまり、不当利得返還請求権行使による金額が、受給者において、自身の所得税とみなされるのか、そのようにみなされる場合、どのような法律構成になるのか等は、明らかではない。そうすると、未納付段階の求

²⁹³ 北野・前掲注（150）276頁，谷口・前掲注（58）181頁，畠山＝渡辺・前掲注（62）335頁等参照。

²⁹⁴ 金子・前掲注（49）1022頁。

²⁹⁵ 増田英敏「給与所得者の権利救済手続」小川英明＝松沢智＝今村隆編『租税争訟〔改訂版〕』（青林書院，2009年）247頁。

債権行使の可否は、一義的には、源泉徴収義務規定を基点とした所得税法との関係で判断されるべきであるように思われる。

2. 支払者と受給者の特殊な法律関係

支払者と受給者の法律関係は、基本的には私法上の債権債務関係とされる²⁹⁶。しかし、「受給者における源泉徴収受忍義務の存在を前提とする点など、純粋な私法上の法律関係とは言い難いところがある」²⁹⁷、「単純な私法上の法律関係ではなく、支払者が源泉徴収制度のもとで徴収納付義務者とされたことから生じた独自の法律関係と解すべきではないか」²⁹⁸、などといわれる。

また、名古屋高裁昭和42年判決は、正当税額の徴収行為に関する限り、支払者と受給者は、所得税法183条1項等を前提に、「税法上結びつけられている」と判示する。同判決は、天引徴収について述べるものであるが、両者の本質的な関係が、税法に由来することを表しているといえる。

上記1に加え、このような支払者と受給者の特殊な法律関係を踏まえると、「徴収義務者の求償権を、単純に私法上のものと見るのは無理なのではな」いかと思われ、「やはり租税の一つの法律関係と見ないと説明がつきにくいのではないかと考えられ」る²⁹⁹。

そして、源泉徴収制度における求償権の問題を「所得税法（税法）ではなく民法の問題であると捉えてしまうと、源泉徴収制度の本質が軽視され」³⁰⁰、同制度の本質から乖離した判断がなされるおそれがある。

よって、支払者の正当税額に基づく徴収行為は、源泉徴収義務（所得税法183条1項等）を基点とする源泉徴収制度の本質から検討されるべきであり、求償権行使可否を、純粋に、民法の不当利得（同法703条）の問題としてとらえることは妥当ではない。これは、未納付段階の求償権に限らず、天引徴収がなされなかった場合における求償権をめぐる解釈問題全般について、当てはまることである。

したがって、求償権行使可否の判断にあたっては、不当利得アプローチではなく、源泉徴収アプローチによるべきである。

以下、源泉徴収アプローチをとるべきものとして、肯定説と否定説について検討する。

²⁹⁶ 今村＝小尾＝脇＝有賀・前掲注（5）357頁〔小尾仁執筆部分〕、金子・前掲注（49）1022頁、木山・前掲注（136）72頁、佐藤・前掲注（152）451～452頁、中尾＝木山・前掲注（153）192頁等参照。

²⁹⁷ 谷口・前掲注（58）181頁。

²⁹⁸ 畠山・前掲注（156）259頁。

²⁹⁹ 租税法研究会編・前掲注（281）303頁〔桃井直造発言部分〕。

³⁰⁰ 木山・前掲注（1）140頁。

第2節 徴収義務と納付義務の関係

所得税法 183 条 1 項等は、支払者に徴収納付義務を課しており、源泉徴収制度は、徴収納付義務によって成り立っている³⁰¹。

そこで、徴収納付義務における「徴収」を基点として、「納付」との関係から、源泉徴収制度における求償権のあり方を検討する。

1. 徴収義務と求償権の関係

(1) 徴収納付義務の法的性格

源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項等は、支払者に、法所定の支払の際、源泉所得税を徴収し、これを法定納期限までに、国に納付する義務を課している。このような租税の徴収方法は、一般に、徴収納付と呼ばれ³⁰²、支払者には徴収納付義務が課されている。

「徴収納付義務は、納税義務者から租税を徴収する義務（作為義務）と徴収した租税を給付する義務（給付義務）の結合した特殊な義務〔傍点は筆者〕」とされる³⁰³。また、最高裁昭和 45 年判決の調査官解説は、「支払者のする徴収は、一般に、支払に際しての天引控除と理解されている」としたうえで、「天引とは、すなわち、支払の一部留保にほかならず、『支払の一部留保』は、支払者にとってマイナスに働く要素とならないから、これを納付と分離して、徴収（留保）義務と呼ぶことは適当でなく、義務の観念としては、用語自体に矛盾があるともいえよう。〔傍点は筆者〕」との見解を示す³⁰⁴。これは、「徴収」を天引徴収と解し、徴収義務と納付義務を一体にとらえる考え方といえる。

しかし、「『徴収』と『納付』との関係については曖昧にされてきた側面がある」との指摘がある³⁰⁵。そして、源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項等の文理からは、双方の義務を一体にとらえず、それぞれ独立した義務と解することができるようにもみえる。また、名古屋高裁昭和 42 年判決は、「源泉徴収制度において、徴収義務者は一方では受給者との関係で徴収行為を、他方税務署長との関係で納付行為を、それぞれ義務づけられている。」と判示し、両義務を別個にとらえているようである。

³⁰¹ 堺澤・前掲注（5）213 頁，増井・前掲注（60）84 頁参照。

³⁰² 岡村＝酒井＝田中・前掲注（58）293～294 頁〔田中晶国執筆部分〕，金子・前掲注（49）1016～1017 頁，北野編・前掲注（58）366 頁〔水野武夫執筆部分〕，谷口・前掲注（58）180～181 頁，中川編・前掲注（58）318 頁〔波多野弘執筆部分〕，中里＝弘中＝瀧＝伊藤＝吉村編・前掲注（58）150 頁〔浅妻章如執筆部分〕，羽生・前掲注（58）79 頁，水野・前掲注（58）128 頁等参照。

³⁰³ 金子・前掲注（49）1017 頁。

³⁰⁴ 可部・前掲注（5）1114 頁。

³⁰⁵ 長戸・前掲注（203）1019 頁。

このようなことから、徴収義務と納付義務の関係については、検討する余地がある。

(2) 源泉徴収に係る罰則規定

所得税法上、不徴収に対する罰則（不徴収犯。同法 242 条 3 号）と不納付に対する罰則（不納付犯。同法 240 条）が規定され、納付義務を履行したとしても、徴収義務を履行しなければ、不徴収犯とされる³⁰⁶。不徴収犯のみ成立する場合は³⁰⁷、「徴収すべきときに徴収はしなかつたか〔原文ママ〕、その税額を納付期日までに源泉徴収義務者が納付した場合（源泉徴収義務者が納税義務者のために源泉税を負担するのではなく、これに対し求償権を留保している場合）などが考えられる」とされる³⁰⁸。

徴収義務と納付義務の双方が履行されなかった場合、不徴収犯は、不納付犯に吸収されることから（所得税法 242 条ただし書）、「実際問題として、不徴収犯によつて処罰されることは極めて稀である」と考えられる³⁰⁹。

また、福家は、「国税通則法上課される各種の附帯税の場合いずれも納付義務の不履行に対するものであり（同 60 条 1 項 5 号、61 条 2 項〔筆者注：現行の同条 3 項〕、67 条、68 条 3 項等）、所得税法上科される罰則には、徴収義務の不履行に対するものがあるが（同 242 条 3 号）、納付義務の不履行に対する罰則が代替することになっている（同条但書、同 240 条 1 項参照）」と述べる³¹⁰。そして、「法が、徴収納付義務者の徴収義務より、納付義務を重視している」と指摘する³¹¹。

確かに、徴収義務に比べ、納付義務の方が重視されているといえるかもしれない。しかし、所得税法上、別個に罰則が定められていることから、同法 183 条 1 項等により支払者に課される徴収義務と納付義務は、それぞれ独立した義務として存在していると考えて差し支えないと思われる。

(3) 徴収義務を前提とした求償権行使

³⁰⁶ 塩崎=安井監修・前掲注（80）3028 頁参照。

³⁰⁷ 体系書等を見ても、不徴収犯の成立時期を明示するものを見つけることはできなかった。ただし、「納付すべき翌月の 10 日以前に不徴収であることが発覚して処罰されることはまずあり得ないといつてよいと思われる」と説明するものがある（塩崎=安井監修・前掲注（80）3028 頁）。

³⁰⁸ 武田監修・前掲注（7）9376 頁。なお、ここにいる「求償権」が所得税法から導かれるものか、民法の不当利得返還請求権なのかは明らかでなく、その法的性質については詳しく述べられていない。

³⁰⁹ 塩崎=安井監修・前掲注（80）3028 頁。

³¹⁰ 福家・前掲注（6）106 頁。

³¹¹ 福家・前掲注（6）106 頁。

上記のとおり、所得税法 183 条 1 項等により支払者に課される徴収義務と納付義務は、それぞれ独立した義務として存在しており、納付義務を履行したとしても、徴収義務を履行しなければ、不徴収犯とされる（同法 242 条 3 号）。

よって、支払者の立場としては、徴収義務を前提とし³¹²、納付義務とは無関係に（法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず）、求償権（支払請求、控除）が認められるべきである。

一方、受給者は、支払者における納付義務とは無関係に（法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず）、正当税額に基づく支払者の徴収行為を受忍する法的基盤を有する。なぜなら、本章第 1 節で述べたとおり、所得税法上、国との直接の関係を切断されている受給者が源泉納税義務を履行するためには、同法 183 条 1 項等の「徴収」を介することが予定されているからである。

したがって、支払者の徴収義務の履行が、源泉徴収制度の重要な前提となっているといえる。そして、否定説のように、求償権の行使可能期間に空白部分が生じる（法定納期限後の強制徴収または任意納付がなされるまで求償権を行使できない）という解釈は、源泉徴収制度と整合的なものとは言い難い³¹³。

以上より、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の内容として、常に、天引徴収に加え、求償権（支払請求、控除）が認められ、この求償権は、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず、行使可能と解すべきである（肯定説）。

次節では、肯定説が、所得税法 222 条に規定される求償権との関係において、妥当なものかを検討する。

2. 徴収納付義務と具体的な求償パターン

ここで、支払者において天引徴収がなされなかった場合の求償パターンについて確認する。第 1 章第 3 節で述べたように、具体的な求償としては、「求償」、「納付（法定納期限後の場合、強制徴収も含む。）」、「法定納期限」という 3 つの時期に着目すると、6 つのパターンが想定される（16 頁の図表 2 参照）。

³¹² 未納付段階の求償権について述べるものではないが、桃井は、不徴収犯に係る規定に言及したうえで、「徴収義務は同時に反面徴収権限を表わしていると考えられます」と述べる（租税法研究会編・前掲注（281）280 頁〔桃井直造発言部分〕）。

³¹³ なお、所得税法 183 条 1 項及び同法 222 条を根拠とする求償権の行使可能期間に空白部分が生じるとすると、給与等の支払者が、受給者に対し、源泉所得税相当額を控除（別の支払金額から控除）し、給与等を支払った場合、賃金全額払の原則（労働基準法 24 条 1 項）に対する例外の根拠を欠くことになり、同原則に違反するという可能性も考えられる。

支払者の徴収納付義務は、徴収義務、納付義務という2つの独立した義務から成り立つ。一方、受給者は、源泉納税義務を負う。各パターンにおけるそれぞれの義務の存在は、図表7の網掛け部分となる。

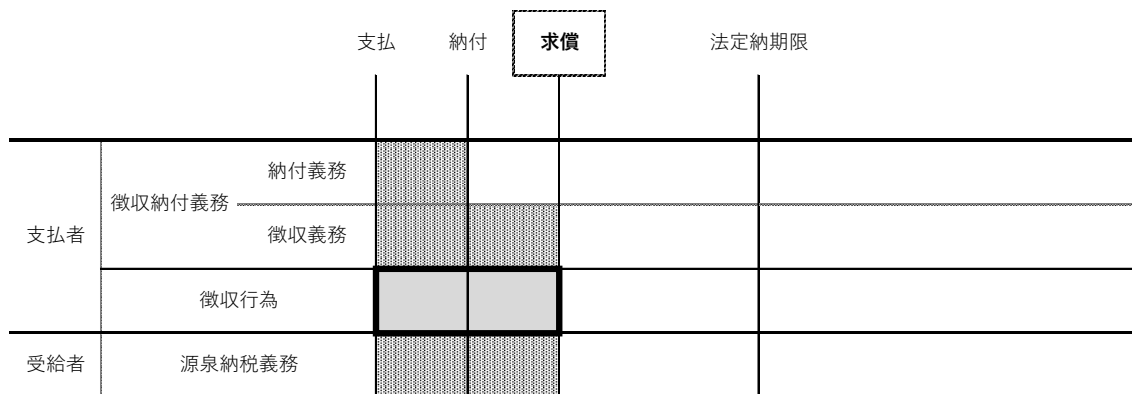
上記1のとおり、支払者の徴収義務及びその背後にある受給者の源泉納税義務を前提に、支払者の徴収行為が認められるとすると（太枠部分）、全6パターンにおいて、「徴収」の解釈として、求償権の行使が可能となる。本論文の主題である未納付段階の求償権は、「ケース2-3」（法定納期限後、源泉所得税の未納付段階における求償権行使）に該当する。

なお、前述のとおり、所得税法183条1項等の「徴収」と同法222条に規定される求償権との関係は、次節で検討する。

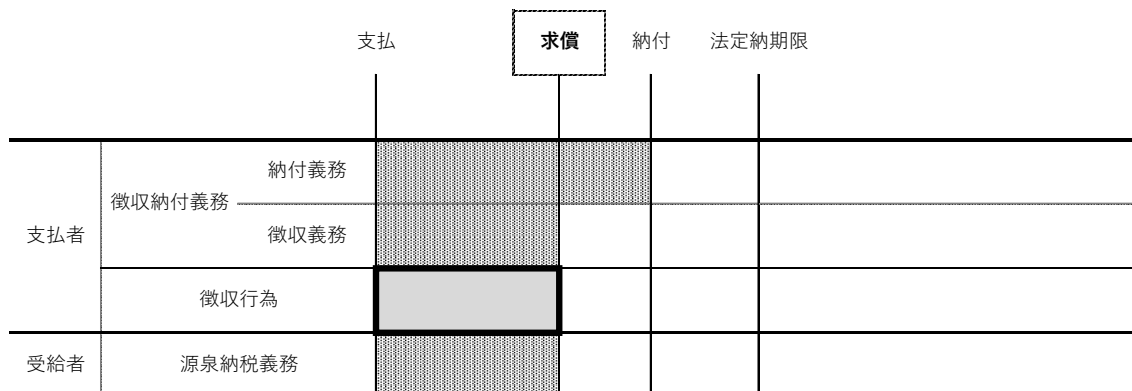
【図表 7 徴収納付義務と具体的な求償パターン】

< ケース1：法定納期限内に求償がなされる場合 >

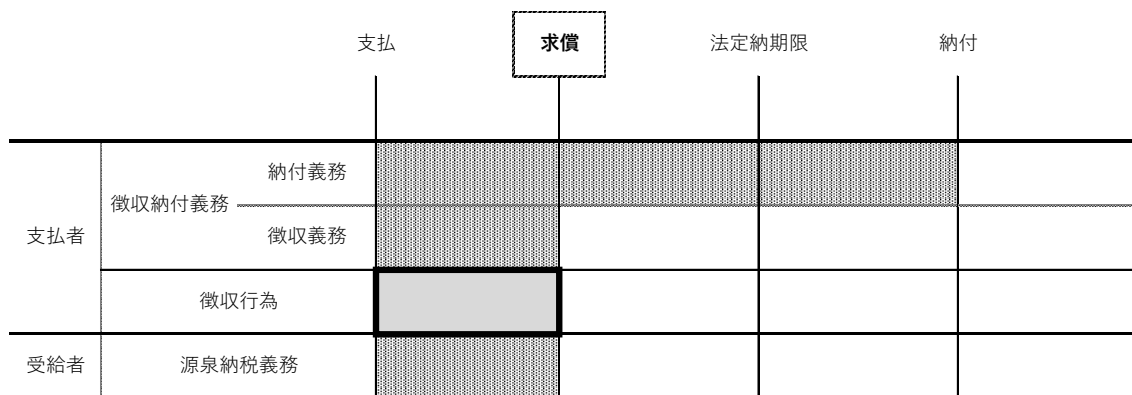
(ケース1-1：求償も納付も法定納期限内であり，求償前に納付がなされる場合)



(ケース1-2：求償も納付も法定納期限内であり，求償後に納付がなされる場合)



(ケース1-3：法定納期限内に求償がなされ，法定納期限後に納付がなされる場合)

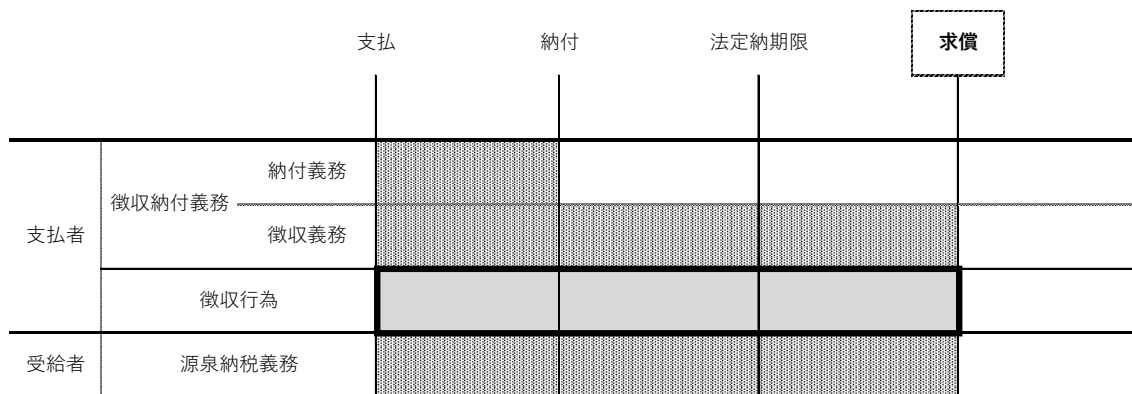


(筆者作成)

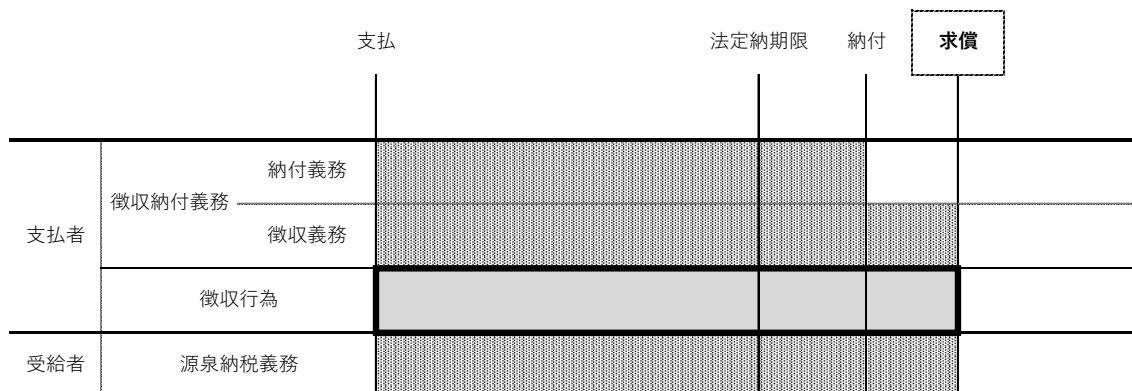
【図表 7（続き） 徴収納付義務と具体的な求償パターン】

< ケース2：法定納期限後に求償がなされる場合 >

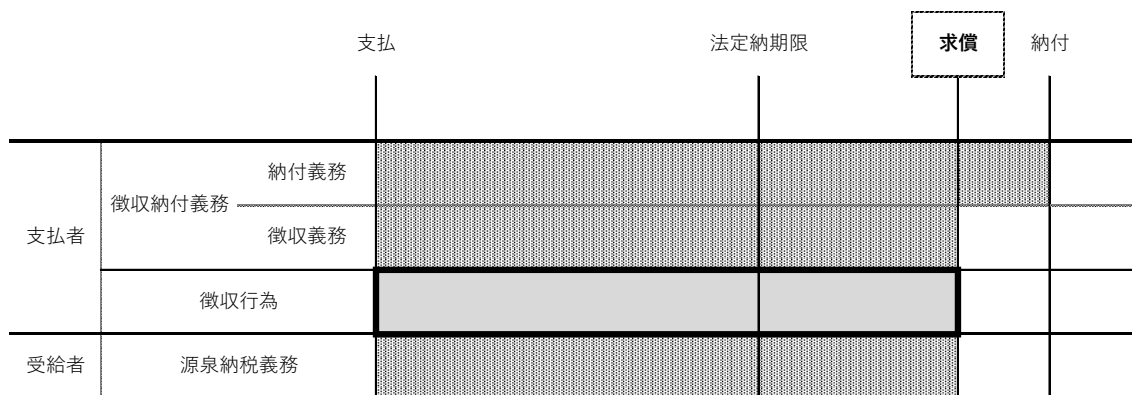
（ケース2-1：法定納期限内に納付がなされ，法定納期限後に求償がなされる場合）



（ケース2-2：求償も納付も法定納期限後であり，求償前に納付がなされる場合）



（ケース2-3：求償も納付も法定納期限後であり，求償後に納付がなされる場合）



（筆者作成）

第3節 所得税法 183 条 1 項等の「徴収」と同法 222 条の関係

所得税法の各規定から解釈すれば、支払者の受給者に対する求償（支払請求，控除）を認め得る規定は，所得税法 183 条 1 項等の「徴収」及び同法 222 条に規定される求償権しか見出し得ない。

そこで、「徴収」と所得税法 222 条の関係から，未納付段階における求償権の法解釈を検討する。

1. 所得税法 222 条の立法沿革

昭和 25 年の所得税法改正により³¹⁴，源泉所得税の強制徴収を受けた支払者が，当該源泉所得税を受給者から徴収していなかった場合の求償権の規定が設けられた。その後，昭和 42 年改正により³¹⁵，支払者が，源泉所得税を受給者から徴収しないで，法定納期限後に任意納付した場合においても，強制徴収された場合と同様に受給者に対して求償できる旨に改正され，現行の条文となった。

源泉所得税を負担すべき者は受給者であることから，強制徴収を受けた支払者に「求償権を認めることは当然であり，昭和 25 年改正は，「この点を所得税法上明らかにした」ものであるとされる³¹⁶。

また，支払者が，源泉所得税を受給者から徴収しないで，法定納期限後に任意納付する事例があり，強制徴収された場合と同様に，任意納付の場合でも「当然に求償を認めるべき」として，昭和 42 年改正がなされたとされる³¹⁷。同改正については，法定納期限後に任意納付する場合でも「当然に……所得者〔筆者注：受給者〕から求償すべきであるにもかかわらず，これができないこととなっていた」として，この場合でも求償できるように，「源泉徴収税額の求償権に関する整備合理化」を図ったという説明もある³¹⁸。

このような立法沿革から，所得税法 222 条の趣旨は，強制徴収された場合の法律関係の明確化や³¹⁹，「源泉徴収義務を拡張・明確にする方向」への対応³²⁰，といった源泉徴収に係る制度面及び運用面の整備という意味合いが強いといえる。

2. 所得税法 222 条に規定される求償権の法的性質

(1) 所得税法 222 条と民法の不当利得返還請求権

³¹⁴ 昭和 25 年法律第 71 号。

³¹⁵ 昭和 42 年法律第 20 号。

³¹⁶ 武田監修・前掲注（7）8862 頁。

³¹⁷ 武田監修・前掲注（7）8862 頁。

³¹⁸ 掃部実「所得税法の改正」国税速報 2023 号（1967 年）46 頁〔改正税法のすべて〕。

³¹⁹ 金子・前掲注（64）40～41 頁参照。

³²⁰ 青柳・前掲注（7）76 頁。

所得税法 222 条は、「基本的には確認規定であるが」、賃金全額払の原則（労働基準法 24 条 1 項）との関係において、「給与からの強制控除の点では、創設規定である」といわれる³²¹。

ここにいう「確認規定」の意味については、民法の不当利得返還請求権（同法 703 条）を確認的に規定したものと理解されているようであり³²²、所得税法 222 条に規定される「求償請求権は、民法上の不当利得返還請求権にほかなら」ないとされる³²³。求償権について詳しく論じる木山論文も、「民法の不当利得返還請求の実質を持つ規定を、……確認的に規定したものと解するのが、一般的な理解なのではないか」と述べる³²⁴。そして、所得税法 222 条に規定される求償権は、民事上の債権とされる³²⁵。

（2）所得税法 222 条と受給者の源泉納税義務

一方、所得税法 222 条に規定される求償権を、税法上、当然に認められるものを確認的に規定したものであると解するような見解もある。

堺澤良は、所得税法 222 条の求償権について、「租税債務の負担者が受給者であって、徴収義務者ではないところから当然であり、この点異論をみない事柄である」と述べる³²⁶。茂木繁一は、所得税法 222 条の「求償権による請求を……受給者は拒みうるか否か」を論じるなかで、「ここで注意しなければならないのは、支給者〔筆者注：支払者〕の納税義務の論理的前提としてあるのが受給者の納税義務であり、その逆ではないということである。」と述べる³²⁷。これらの見解によると、受給者は、税法上、源泉納税義務（実質的な租税負担義務）を負っていることから、支払者は、求償権行使が可能といえる。そして、所得税法 222 条は、この点を確認的に規定したものと考えることができる。

また、清永は、所得税法 222 条の求償権を「源泉所得税の納付後に、……給与所得者〔筆者注：受給者〕の源泉徴収受忍義務の履行を給与等の支払者が求めることを認めるもの」とする³²⁸。そして、同条は、法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合の求償権を規定するものであるが、「源泉徴収しないで納期限までに納付した場合も同じであろう。」と述べる³²⁹。この法的根拠は明確にされておらず、また、あく

³²¹ 谷口・前掲注（58）182 頁。

³²² 高橋・前掲注（235）194 頁参照。

³²³ 古田・前掲注（14）38 頁。

³²⁴ 木山・前掲注（1）118 頁。

³²⁵ 北野（著）＝黒川（補訂）・前掲注（5）263 頁，山田・前掲注（137）120 頁参照。

³²⁶ 堺澤・前掲注（106）91 頁。

³²⁷ 茂木・前掲注（188）136 頁。

³²⁸ 清永・前掲注（244）349 頁。

³²⁹ 清永・前掲注（244）354 頁。

までも、納付を前提としたものかもしれないが、明文規定がなくとも、求償権行使を可能とする見解といえる。この見解によると、支払者は、本来、税法上、源泉納税義務を負う受給者に対し、求償権の行使をする（清水のいう「源泉徴収受忍義務の履行」を求める）ことができ、所得税法 222 条は、これを確認的に規定したものといえる。

そして、受給者は、源泉徴収制度において、本来的に、「天引徴収をされずに全額の支払を受けた場合……、のちに求償された際にこれに応じる義務」、すなわち「求償債務」を負っていると考えられる³³⁰。

所得税法 222 条に規定される求償権は、基本的には、民法の不当利得返還請求権を確認的に規定したものとされている。しかし、以上のように、同条の求償権は、受給者の源泉納税義務を前提として、本来、税法上、支払者に認められていた求償権を確認的に規定したものという側面がある。このような理解は、所得税法 222 条の立法沿革が、源泉徴収に係る制度面及び運用面の整備を目的としたものである点とも矛盾しない。

3. 所得税法 183 条 1 項等の「徴収」と同法 222 条の関係

所得税法 222 条後段は、同条の求償権行使による金額を、源泉徴収義務の「規定により徴収された所得税とみなす」旨を規定する³³¹。ここで、「みなす」という文言が用いられていることから、同条の求償権行使による金額は、「元来は所得税ではないのだというような考え方がある」ようにみえる³³²。そして、「同法 222 条前段の求償権行使は、後段規定により『みな』されなければ、同法 183 条 1 項等の『徴収』にはあたらないという解釈が、前提にあると考えられ」る³³³。

「しかし逆にいうと、みなされているのだから、そのもとのものも債権は単純な私債権でなくて、やはり公法上の債権と考えていく方が筋だということもいえ」る³³⁴。そして、支払者に源泉徴収義務が課され、受給者が源泉線納税義務を負う以上、所得税法 222 条の求償権行使による金額を元来、税法と全く無関係の性質をもつものすることは困難であるように思われる。そうすると、同条の求償権は、同法 183 条 1 項等の「徴収」を前提にしていると考えることが自然であろう。

³³⁰ 木山・前掲注 (136) 289 頁。

³³¹ 福家は、所得税法 222 条後段について、「いかなる意味を持つのか不明な規定である」と述べ、その理由について、同条が「予定する事態は、徴収納付義務者が……私法上当然に請求する場合であり、請求に基づき支われた〔原文ママ〕金額を、所得税とみなす必要もなければ、所得税とみなすことによって、徴収納付義務者に強制徴収権限を付与するものでもない」からであると説明する（福家・前掲注 (6) 107 頁）。

³³² 租税法研究会編・前掲注 (281) 343 頁〔桃井直造発言部分〕。

³³³ 木山・前掲注 (1) 132 頁。

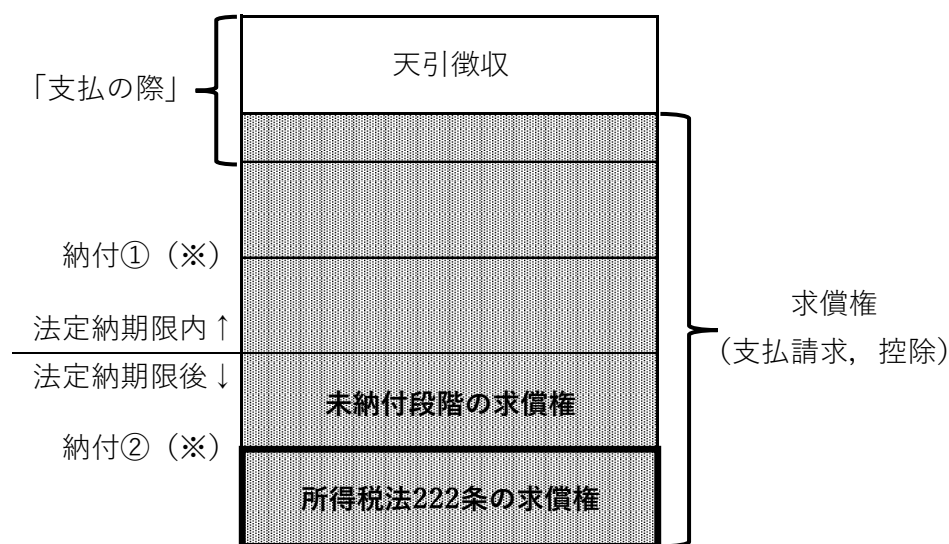
³³⁴ 租税法研究会編・前掲注 (281) 343 頁〔田中二郎発言部分〕。

よって、所得税法 222 条に規定される求償権は、支払者の徴収義務及び受給者の源泉納税義務を前提として、本来、支払者に認められていた求償権の一部（法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合の求償権）を明文化したものと考えることができる。つまり、所得税法 222 条の求償権は、本来、同法 183 条 1 項等の「徴収」の内容として、認められていた求償権の一部（図表 7 における「ケース 2-2」）が転化したものと解することができる。

このように、所得税法 222 条の立法沿革や同条に規定される求償権の法的性質、所得税法の規定振りから検討すると、同法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈として、未納付段階の求償権は認められるという説（肯定説）をとることで、所得税法上、「徴収」と同法 222 条の関係が整合的なものになる。

以上を整理すると、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」と同法 222 条の関係は、図表 8 のようになる。所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の内容は、常に、天引徴収（白抜き部分）に加え、求償権（支払請求、控除。網掛け部分）を含み、この求償権は、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず、行使可能と解すべきである（肯定説）。そして、「徴収」の内容として認められるべき求償権のうち、法定納期限後に源泉所得税を納付した場合の求償権（太枠部分）が、源泉徴収に係る制度面及び運用面の整備が進むなかで、所得税法 222 条として明文化されたといえる。

【図表 8 所得税法 183 条 1 項等の「徴収」と同法 222 条の関係】



※法定納期限内に源泉所得税を納付した場合を「納付①」とし、法定納期限後に源泉所得税を納付した場合（強制徴収または任意納付がなされた場合）を「納付②」としている。

（筆者作成）

第4節 源泉徴収制度の合憲性と支払者の負担

最高裁昭和37年大法廷判決は、源泉徴収制度の合憲性を判示しているが、その根拠は、同制度の意義や趣旨そのものといえる。そして、支払者に課される公法上の義務である源泉徴収義務には、合理的な限界があるとされる³³⁵。

そこで、源泉徴収制度の合憲性と支払者の負担という観点から、未納付段階の求償権について検討する。

1. 最高裁昭和37年大法廷判決からの検討

最高裁昭和37年大法廷判決は、支払者に源泉徴収義務を課すことは、財産権を保障した憲法29条に違反せず、また、法の下での平等を保障した憲法14条にも違反しないと判示する。

以下、同判決の合憲性の根拠から、未納付段階の求償権は認められるという説（肯定説）と、認められないという説（否定説）を検討する。

（1）源泉徴収制度における三者のメリット

最高裁昭和37年大法廷判決は、源泉徴収制度は、国、支払者、受給者の三者にとってメリットがあるとする。そして、「源泉徴収制度は、……所得税の徴収方法として能率的であり、合理的であつて、公共の福祉の要請にこたえるもの」として、憲法29条には違反しないと判示する。そこで、三者の立場から、肯定説、否定説について検討する。

国のメリットは、「国は税収を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力を節約し得る」とされ、徴税の便宜にある。徴税の便宜とは、①所得の把握、②徴収の確保、③徴税費の節約の3つの点からなるが³³⁶、源泉徴収義務との関係からは、とりわけ、②と③が重視されるべきである。そして、肯定説をとることは、これらの点において支持されるように思われる。なぜなら、肯定説をとり、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず、支払者の受給者への求償を可能とすることで、早期の税収確保が期待でき、強制徴収（所得税法221条）等の追加徴税コストの節約につながると考えられるからである。

受給者のメリットは、「申告、納付等に関する煩雑な事務から免がれることができる」とされる。この点、申告所得税と源泉所得税が全く別個のものであることから（最高裁平成4年判決参照）、本質的には、肯定説、否定説のいずれをとったとしても、受給者への影響は軽微と考えられるかもしれない。また、肯定説をとる場合、支払者には、常に、天引徴収に加え、求償権（支払請求、控除）が認められ、この求償権は、法定納期限の前後

³³⁵ 小川・前掲注（132）510頁、田中・前掲注（131）29頁、田中・前掲注（130）140頁、松沢・前掲注（5）389頁参照。

³³⁶ 碓井・前掲注（73）17～18頁、小林・前掲注（63）277頁参照。

や源泉所得税の納付の前後を問わず、行使可能となる。そうすると、受給者における税負担時期が支払者次第となってしまう、受給者の予測可能性が害される可能性がある。しかし、正当な税額に基づく源泉納税義務を負う限りにおいては、受給者に不利益はないと考えるべきであろう。

支払者のメリットは、受給者から徴収した金員を国に納付するまでの間の運用益（金利メリット）を指すとされるが、この点、批判的な見解が多い³³⁷。仮に、金利メリットを認めるのなら、肯定説をとり、早期の求償を実現すべきと考えられるが、低金利時代の今日では、実益はほとんどないだろう。むしろ、近時の裁判例では、支払者のメリットには言及されず、天引徴収自体に「格別の不利益が含まれているということとはできない」と判示されている点に注目すべきである³³⁸。今日、支払者のメリットは消極的に解されていることから、「公共の福祉の要請」といえども、支払者の不利益が小さいことが必要とされている。そうすると、肯定説をとり、早期の求償が認められるべきである。この点、下記（2）において、さらに検討する。

以上が、三者の立場からの検討であるが、国及び支払者においては肯定説が支持されるべきであり、また、肯定説をとったとしても、受給者において特段の不利益はないといえる。

（2）支払者における徴収の便宜

最高裁昭和 37 年大法廷判決は、支払者が受給者と「特に密接な関係にあつて、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮して、これを」源泉徴収義務者としてしていると説示する。そして、「公共の福祉の要請にかのう〔原文ママ〕もの」として、憲法 14 条に違反しないと判示する。

支払者に何ら補償をしない点が問題視されるものの、「特に密接な関係」のもと、徴収の便宜があるとして、支払者に源泉徴収義務を課すことには合理性があるといえる³³⁹。そして、前述のとおり、今日、源泉徴収制度における支払者のメリットが消極的に解されていることを踏まえると、同制度の合憲性を支える根拠として、徴収の便宜の重要性は、より大きくなっているだろう。

ここにいう徴収の便宜とは、支払者が、国に対して納付すべき源泉所得税の原資を確保するための便宜と考えるべきである。つまり、支払者は、天引徴収に限らず、求償権（支

³³⁷ 板倉・前掲注（109）4 頁、浦谷・前掲注（121）297 頁、清永・前掲注（109）158～159 頁、三井・前掲注（109）（最高裁判所判例解説）39 頁等参照。

³³⁸ 東京地判平成 23 年 3 月 4 日・前掲注（122）。

³³⁹ 板倉・前掲注（109）4～5 頁、清永・前掲注（109）160 頁、橋本・前掲注（109）（別冊ジュリ）170 頁、三井・前掲注（109）（最高裁判所判例解説）40 頁等参照。

払請求、控除）の行使においても、便宜を有するべきである³⁴⁰。そうすると、支払者には、早期の求償が認められるべきであり、肯定説をとるべきである。

仮に、否定説をとり、所得税法上、法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた後に、同法 222 条に規定される求償権を行使するしかないとなると、早期の「徴収」の機会を放棄することになる。これは、敢えて、徴収の便宜を失って、源泉徴収制度を機能させようとするものといえ、明らかに不合理である。

よって、前述の源泉徴収制度における三者のメリットや、支払者における徴収の便宜という観点から、未納付段階の求償権が認められるべきであり、肯定説をとるべきである。

2. 源泉徴収義務の合理的限界

支払者は、本来の納税義務者である受給者が負担すべき所得税を徴収し、国に納付するという特殊な義務を負う。このことから、源泉徴収制度が、三者のメリットや支払者における徴収の便宜から正当化されるとしても、支払者に課される公法上の義務である源泉徴収義務には、合理的な限界があるとされる³⁴¹。

源泉徴収制度は、源泉所得税の「算出の過程が一義的に明白であることを、自明の前提」としており、このような前提なくしては「成り立ちえない」とされる³⁴²。しかし、実際は、課税標準額が明白でない場合や、税額計算が容易ではない場合も少なくない³⁴³。そして、第 1 章第 3 節で述べたように、近年、「支払」概念が拡大し、源泉徴収義務の課税要件該当性判断が困難な場面や物理的に天引徴収が不可能な場面でも源泉徴収義務が肯定されている。よって、支払者は、天引徴収以外で、受給者から、源泉所得税の原資を確保しなければならない場面が多くなっていると想定される。

しかし、そもそも、天引徴収がなされなかった場合の処理は、「私人である支払者の自助努力に任せてしまって」おり³⁴⁴、支払者の負担は大きい。木山論文は、この点について詳しく論じている。具体的には、求償権行使に伴う回収費用（訴訟費用や弁護士費用等）

³⁴⁰ 佐藤は、受給者と継続的な関係（雇用関係等）を有する支払者が、納税告知処分を受けた場合、「源泉徴収義務者は、処分の時点でも継続している徴収の便宜を基礎として追加の源泉徴収を行い、受給者は源泉徴収義務者に対してその受忍義務を負う」と考えることができると述べる（佐藤・前掲注（65）29 頁）。この見解は、未納付段階の求償権行使可否を明らかにするものではないが、求償権行使においても、徴収の便宜を認めるものといえる。

³⁴¹ 小川・前掲注（132）510 頁，田中・前掲注（131）29 頁，田中・前掲注（130）140 頁，松沢・前掲注（5）389 頁参照。

³⁴² 可部・前掲注（5）1100 頁。

³⁴³ 金子・前掲注（49）1018～1019 頁参照。

³⁴⁴ 木山・前掲注（136）76 頁。

の自己負担³⁴⁵、受給者の資力により全額の回収ができない危険や非居住者・外国法人に対する求償権行使の実効性³⁴⁶、附帯税（不納付加算税や延滞税）の自己負担や刑事罰（不納付犯等）の可能性³⁴⁷、などを挙げ、求償権行使における支払者の負担を指摘する。

さらに、源泉所得税相当額が受給者から回収されない場合、支払者は求償権を放棄したなどとみなされる可能性がある。そして、支払者が負担した源泉所得税は受給者に対する追加的な支払があった（受給者に対する追加的な経済的利益の移転があった）ものとして、その負担した源泉所得税について、さらに所得税（いわゆる孫税）が課税されるリスクがある³⁴⁸。

確かに、税法上、源泉徴収に係る支払者の徴収行為について、明示的な根拠は見当たらず³⁴⁹、支払者に明確な徴収権限が与えられているとはいえない。

また、第4章第1節で取り上げたように、可部説（最高裁昭和45年判決の調査官解説）や最高裁平成23年判決は、天引徴収限定説を採用していると思われる。このことから、裁判所は、基本的には、「徴収」を天引徴収と解していると考えられる。

しかし、前述のとおり、そもそも、求償権行使については、支払者の負担が大きいと考えられるところ、否定説をとり、支払者に早期の求償の機会を認めず、さらに、源泉所得税の立替払（多額になることも想定される）を強制するような解釈は、源泉徴収義務の合理的限界を超えるといえるだろう。

現行の源泉徴収制度は極めて複雑化し、その結果、源泉所得税が不徴収となるリスクが大きくなっていることにも鑑みると、源泉徴収義務の履行に際し、支払者に過大な負担を課すような解釈は、許されるべきではない。源泉徴収義務の合理的限界という観点から、支払者の受忍すべき義務は必要最小限度とされるべきであり、支払者には、公法上の義務である源泉徴収義務を履行するために必要となる徴収行為が認められるべきである。

したがって、所得税法183条1項等の「徴収」の解釈として、未納付段階の求償権は認められるべきである。

³⁴⁵ 木山・前掲注（1）104～105頁参照。

³⁴⁶ 木山・前掲注（1）100～104頁参照。

³⁴⁷ 木山・前掲注（1）105～107頁参照。附帯税相当額について、求償権の行使はできない（最高裁昭和45年判決参照）。

³⁴⁸ 所得税基本通達221-1、檜田明＝今井慶一郎＝佐藤誠一郎＝木下直人編『所得税基本通達逐条解説〔令和3年版〕』（大蔵財務協会、2021年）1264～1265頁、武田監修・前掲注（7）8864頁参照。

³⁴⁹ 浦谷・前掲注（121）285頁、可部・前掲注（5）1113頁参照。

第5節 小括

本章では、未納付段階の求償権に対するアプローチとして、不当利得アプローチ、源泉徴収アプローチのどちらが妥当かを検討したうえで、未納付段階の求償権について源泉徴収制度と整合的な考え方を論じた。

まず、所得税法上、受給者が源泉納税義務を履行するためには、同法 183 条 1 項等の「徴収」を介することが予定されており、支払者と受給者の法律関係は、純粋な私法上の関係とは言い難い側面があることを確認した。そして、このような点から、求償権の問題を、純粋に、民法の不当利得（同法 703 条）の問題として、とらえることは妥当ではなく、求償権行使可否は、不当利得アプローチではなく、源泉徴収アプローチによるべきであることを明らかにした。

次に、未納付段階の求償権について、以下の 3 つの観点から検討した。そして、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈として、未納付段階の求償権は認められるという説（肯定説）が、源泉徴収制度と整合的であることを明らかにした。

1. 徴収義務と納付義務の関係

源泉徴収義務における徴収義務と納付義務は、それぞれ独立した義務とされており、支払者は、納付義務を履行したとしても、徴収義務を履行しなければ、不徴収犯とされる。このことから、徴収義務を前提として、納付義務とは無関係に（法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず）、求償権が認められるべきである。

さらに、源泉納税義務を負う受給者は、支払者における納付義務とは無関係に（法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず）、支払者の徴収行為を受忍する法的基盤を有する。

よって、支払者の徴収義務の履行が、源泉徴収制度の重要な前提となっているといえる。否定説のように、求償権の行使可能期間に空白部分が生じる（法定納期限後の強制徴収または任意納付がなされるまで求償権を行使できない）という解釈は、源泉徴収制度と整合的なものとは言い難い。

したがって、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の内容として、常に、天引徴収に加え、求償権（支払請求、控除）が認められ、この求償権は、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず、行使可能と解すべきである（肯定説）。

2. 所得税法 183 条 1 項等の「徴収」と同法 222 条の関係

所得税法 222 条に規定される求償権は、その立法沿革や法的性質等から、本来、税法上、支払者に認められていた求償権を確認的に規定したものという側面が読み取れる。

そして、所得税法 222 条は、支払者の徴収義務及びその背後にある受給者の源泉納税義務を前提に、本来、同法 183 条 1 項等の「徴収」の内容として、支払者に認められていた

求償権の一部（法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合の求償権）が転化したものと解することができる。

上記 1 の観点で論じたように、肯定説をとり、所得税法 222 条をとらえることで、所得税法上、「徴収」と同法 222 条の関係が整合的なものになる。

3. 源泉徴収制度の合憲性と支払者の負担

最高裁昭和 37 年大法廷判決は、①源泉徴収制度は、三者にとってメリットがあり、「所得税の徴収方法として能率的であり、合理的である」こと、②「特に密接な関係」のもと、支払者に徴収の便宜があること、などから源泉徴収制度を合憲としている。

①について、国のメリットである徴税の便宜の点からは、早期の税收確保や強制徴収等の追加徴税コストの節約に資すると考えられる肯定説が支持される。支払者のメリットは、今日、消極的に解され、支払者の不利益が小さいことが必要とされている。このことから、支払者においては、肯定説をとり、早期の求償が認められるべきである。また、正当な税額に基づく源泉納税義務を負う限りにおいては、肯定説、否定説のいずれをとったとしても、受給者に不利益はない。申告手続を免がれるという受給者のメリットへの影響も軽微と考えられる。よって、①に関して、国及び支払者においては肯定説が支持されるべきであり、また、肯定説をとったとしても、受給者において特段の不利益はないといえる。

②について、徴収の便宜とは、支払者が、国に対して納付すべき源泉所得税の原資を確保するための便宜と考えるべきである。仮に、否定説をとり、所得税法上、法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた後に、同法 222 条に規定される求償権を行使するしかないとする、早期の「徴収」の機会を放棄することになる。これは、敢えて、徴収の便宜を失って、源泉徴収制度を機能させようとするものといえ、明らかに不合理である。よって、②に関しても、未納付段階の求償権が認められるべきであり、肯定説をとるべきである。

また、源泉徴収制度が、①や②において正当化されとしても、源泉徴収義務は、その特殊性から、一定の限界・制約があるというべきである。この点、そもそも、求償権行使については、支払者の負担が大きいと考えられるところ、否定説をとり、支払者に早期の求償の機会を認めず、さらに、源泉所得税の立替払を強制するような解釈は、源泉徴収義務の合理的限界を超えるといえるだろう。

よって、源泉徴収制度の合憲性と支払者の負担という観点からも、肯定説が妥当である。

以上より、源泉徴収義務者の求償権行使可否は、源泉徴収アプローチによるべきであり、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈として、未納付段階の求償権は認められる。

第7章 総括

本論文では、未納付段階における源泉徴収義務者の求償権について論じた。

第1章では、民法の不当利得返還請求訴訟として未納付段階における求償権が争われた裁判例を取り上げ、未納付段階の求償権をめぐる問題を指摘した。そして、未納付段階の求償権について、従来の裁判例のような民法の不当利得からのアプローチに加え、源泉徴収制度の本質からのアプローチの検討が不可欠であることを確認した。さらに、所得税法222条の解釈として未納付段階の求償権を認めることは文理上難しいことから、同法183条1項等の「徴収」の解釈としてこれが認められるかを検討する必要があることを指摘した。

第2章では、源泉徴収制度の概要や沿革を整理し、同制度の意義を検討した。そして、源泉徴収制度は、効率的かつ確実な租税確保のため、採用されており、同制度の合憲性の根拠は、三者のメリット（特に国のメリットである徴税の便宜）と支払者における徴収の便宜にあることを確認した。

第3章では、源泉徴収制度をめぐる三者の法律関係を整理し、三者の法律関係が、支払者の源泉徴収義務を基点として、国と支払者の公法上の法律関係及び支払者と受給者の私法上の法律関係という二元的構造から成り立つことを明らかにした。さらに、支払者に源泉徴収義務が課され、受給者が源泉納税義務を負うことから、両者の法律関係は、純粋な私法上の関係とは言い難い特殊な側面をもつことを確認した。

第4章では、所得税法183条1項等の「徴収」の意義について検討した。そして、「徴収」は、基本的には、天引徴収と理解されているが、天引徴収に限定されるか否かなどについて、通説的な見解はないことを示した。さらに、支払者の徴収行為の法的根拠として、支払者の源泉徴収義務（公法上の義務）と受給者の源泉納税義務（実質的な租税負担義務）の双方を考慮する説（相乗説）が妥当であることを明らかにした。

第5章では、未納付段階における求償権について、民法の不当利得（同法703条）を根拠とする不当利得アプローチと、所得税法183条1項等の「徴収」を根拠とする源泉徴収アプローチという2つのアプローチを検討した。そして、各アプローチにおいて、未納付段階の求償権は認められるという説（肯定説）と、認められないという説（否定説）について見解を整理した。

第6章では、所得税法183条1項等の「徴収」を基点とした源泉徴収制度の枠組みのなかで、未納付段階の求償権について論じた。まず、所得税法上、受給者が源泉納税義務を

履行するためには、同法 183 条 1 項等の「徴収」を介することが予定されており、また、支払者と受給者の法律関係は、純粋な私法上の関係とは言い難い側面があることを指摘した。そして、このような点から、源泉徴収制度における求償権行使可否は、不当利得アプローチではなく、源泉徴収アプローチによるべきことを明らかにした。

次に、源泉徴収アプローチによるべきものとして、以下の 3 つの観点から、肯定説が源泉徴収制度と整合的であることを明らかにした。

第 1 に、徴収義務と納付義務の関係である。源泉徴収義務における徴収義務と納付義務は、それぞれ独立した義務であり、支払者は、納付義務を履行したとしても、徴収義務を履行しなければ、不徴収犯とされる。さらに、源泉納税義務を負う受給者は、支払者における納付義務とは無関係に、支払者の徴収行為を受忍する法的基盤を有する。よって、支払者は、徴収義務を前提として、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず、求償権行使を認められるべきである（肯定説）。

第 2 に、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」と同法 222 条の関係である。所得税法 222 条に規定される求償権は、その立法沿革や法的性質等から、本来、同法 183 条 1 項等の「徴収」の内容として、認められていた求償権の一部が転化したものと解することができる。第 1 の観点で論じたように、肯定説をとり、所得税法 222 条をとらえることで、所得税法上、「徴収」と同法 222 条の関係が整合的なものになる。

第 3 に、源泉徴収制度の合憲性と支払者の負担である。徴税の便宜などの源泉徴収制度の合憲性の根拠に照らすと、国の立場からは、主に早期の税収確保という点で、また、支払者の立場からは、早期の「徴収」の機会確保という点で、それぞれ肯定説が支持される。また、肯定説をとったとしても、受給者において、特段の不利益はない。さらに、源泉徴収義務は、その特殊性から、一定の限界・制約がある。この点、そもそも、求償権行使については、支払者の負担が大きいと考えられるところ、否定説をとり、支払者に早期の求償の機会を認めず、さらに、源泉所得税の立替払を強制するような解釈は、源泉徴収義務の合理的限界を超えといえる。よって、肯定説をとるべきである。

以上より、源泉徴収義務者の求償権行使可否は、源泉徴収アプローチによるべきであり、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈として、未納付段階の求償権は認められる。

おわりに

本論文では、未納付段階における源泉徴収義務者の求償権について論じた。その結果、源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈として、未納付段階における求償権は認められるとの結論に至った。

源泉徴収制度における求償権については、近時の裁判例で問題になったものがいくつかあるが、民事訴訟としての側面が強く、税法上、活発に議論がされている領域とはいえない。本論文の主題である未納付段階の求償権についても、従来の裁判例では、民法の不当利得からアプローチされている。

そのようななか、本論文では、未納付段階の求償権について、源泉徴収制度の本質に照らしたアプローチを試みた。具体的には、木山論文から示唆を得て、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈から、未納付段階の求償権について検討した。

源泉徴収制度において、支払者は、法所定の支払の際、本来の納税義務者である受給者の所得税（源泉所得税）を徴収して、これを法定納期限までに国に納付しなければならない。天引徴収を前提とし、支払者の「徴収」が機能する限り、源泉徴収制度が能率的かつ確実な租税徴収に資することに疑う余地はない。

しかし、今日の源泉徴収制度は、極めて複雑化し、支払者は、天引徴収以外で、受給者から、源泉所得税の原資を確保しなければならない場面が多くなっている。このような状況下、支払者は、受給者に対し、私法上の求償権を行使できるにとどまる。

支払者と受給者の問題を処理する際、両者の基本的な法律関係が私法上のものだとしても、源泉徴収制度の基点となる「徴収」に立ち返る必要があるのではないか。本論文は、このような疑問から検討を行ったものである。

本論文では論じることができなかったが、源泉徴収制度における求償権をめぐるのは、支払者と受給者の間での求償権放棄の合意や源泉所得税負担の合意、信義則上の求償権行使の制限などの論点もある³⁵⁰。このような論点についても、純粹に私法上の問題と考えるのではなく、源泉徴収制度の本質に照らしたアプローチが求められるかもしれない。この点は、今後の研究課題にしたい。

³⁵⁰ このような論点が争われた裁判例として、東京高判平成 31 年 4 月 25 日公刊物未登載 (Westlaw Japan 2019WLJPCA04256022)、東京地判平成 28 年 3 月 25 日公刊物未登載 (LEX/DB 25534519)、東京地判令和 2 年 6 月 19 日税資 270 号順号 13416、東京地判令和 2 年 6 月 26 日公刊物未登載 (LEX/DB 25584455) 等がある。

参考文献等

【書籍】

- ・青木丈『租税法令の読み方・書き方講座』（税務経理協会，2018 年）
- ・新井隆一『財政における憲法問題』（中央経済社，1965 年）
- ・新井隆一編『租税法講義』（青林書院新社，1972 年）
- ・池本征男＝吉田行雄『源泉所得税の取扱 例解問答式 平成元年版』（日本税経研究会，1989 年）
- ・今村隆＝小尾仁＝脇博人＝有賀文宣『課税訴訟の理論と実務』（税務経理協会，1998 年）
- ・岩崎政明『ハイポセティカル・スタディ租税法〔第 3 版〕』（弘文堂，2010 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『民法講義Ⅵ 事務管理・不当利得・不法行為〔第 3 版〕』（成文堂，2018 年）
- ・岡村忠生＝酒井貴子＝田中晶国『租税法〔第 3 版〕』（有斐閣，2021 年）
- ・檉田明＝今井慶一郎＝佐藤誠一郎＝木下直人編『所得税基本通達逐条解説〔令和 3 年版〕』（大蔵財務協会，2021 年）
- ・加藤雅信『新民法大系Ⅴ 事務管理・不法利得・不法行為〔第 2 版〕』（有斐閣，2005 年）
- ・金子宏＝渡部吉隆＝新井隆一＝山田二郎＝広木重喜編『租税法講座 3 租税行政法』（ぎょうせい，1975 年）
- ・金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂，2021 年）
- ・北野弘久『税法学の基本問題』（成文堂，1972 年）
- ・北野弘久編『現代税法講義〔5 訂版〕』（法律文化社，2009 年）
- ・北野弘久（著）＝黒川功（補訂）『税法学原論〔第 9 版〕』（勁草書房，2022 年）
- ・木山泰嗣『国税通則法の読み方』（弘文堂，2022 年）
- ・清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房，2013 年）
- ・国税庁税務大学校税務情報センター租税史料室編『所得税関係史料集―導入から申告納税制度以前まで―（租税史料叢書第 3 巻）』（国税庁税務大学校税務情報センター租税史料室，2008 年）
- ・国税庁直税部所得税課編『所得税の法令と取扱通達―所得税法に関する基本通達』（大蔵財務協会，1951 年）
- ・酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門〔第 2 版〕』（弘文堂，2023 年）
- ・堺澤良『国税関係 課税・救済手続法精説』（財経詳報社，1999 年）
- ・佐藤英明『フレップ租税法〔第 4 版〕』（弘文堂，2021 年）
- ・佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 3 版〕』（弘文堂，2022 年）
- ・塩崎潤＝安井誠監修『DHC 源泉徴収所得税釈義』（第一法規，1969 年〔加除式〕）

- ・品川芳宣編『現物給付の税務』（新日本法規出版，2000年）
- ・志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂串俊編『国税通則法精解 令和4年改訂』（大蔵財務協会，2022年）
- ・新村出編『広辞苑〔第7版〕』（岩波書店，2018年）
- ・税理士法人AKJ パートナース編『立場別・ステージ別 ストック・オプションの活用と実務〔第5版〕』（中央経済社，2021年）
- ・租税法研究会編『租税徴収法研究 上』（有斐閣，1959年）
- ・太陽ASG 有限責任監査法人『ストック・オプションのすべて—会計・税務・手続—〔第2版〕』（税務研究会，2011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〕）
- ・武田昌輔＝神谷修＝横江義一監修『DHC 所得税務釈義』（第一法規，1994年〔加除式〕）
- ・田中勝次郎『所得税法精義』（巖松堂，1930年）
- ・田中二郎『租税法〔第3版〕』（有斐閣，1990年）
- ・谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂，2021年）
- ・谷口勢津夫＝一高龍司＝野一色直人＝木山泰嗣『基礎から学べる租税法〔第3版〕』（弘文堂，2022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）
- ・富永賢一『令和4年版 源泉所得税 現物給与をめぐる税務』（大蔵財務協会，2022年）
- ・中尾巧『税務訴訟入門〔第5版〕』（商事法務，2011年）
- ・中尾巧＝木山泰嗣『新・税務訴訟入門』（商事法務，2023年）
- ・中川一郎編『税法学体系』（ぎょうせい，1977年）
- ・中里実＝弘中聡浩＝瀧圭吾＝伊藤剛志＝吉村政穂編『租税法概説〔第4版〕』（有斐閣，2021年）
- ・中里実＝増井良啓＝瀧圭吾編『租税法判例六法〔第5版〕』（有斐閣，2021年）
- ・畠山武道＝渡辺充『新版 租税法』（青林書院，2000年）
- ・伴篤＝塩原利武『源泉所得税の取扱 例解問答式』（日本税経研究会，1961年）
- ・法令用語研究会編『法律用語辞典〔第5版〕』（有斐閣，2020年）
- ・牧衛『源泉税の解説 問答式』（税務研究会，1965年）
- ・増井良啓『租税法入門〔第2版〕』（有斐閣，2018年）
- ・増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第4版〕』（東京大学出版会，2019年）
- ・増田英敏『リーガルマインド租税法〔第5版〕』（成文堂，2019年）
- ・松沢智『新版 租税実体法—法人税法解釈の基本原則—〔補正第2版〕』（中央経済社，2003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『大系租税法〔第4版〕』（中央経済グループパブリッシング，2023年）
- ・山田二郎『税務訴訟の理論と実際』（財経詳報社，1976年）
- ・我妻榮＝有泉亨＝川井健＝野村豊弘＝沖野眞己『民法2 債権法〔第4版〕』（勁草書房，2022年）

【論文】

- ・青柳馨「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成4年度46頁
- ・青柳達朗「所得税法183条の『支払』について」税大ジャーナル5号（2007年）58頁
- ・青山慶二「判批」TKC 税研情報30巻1号（2021年）38頁
- ・東江杜羅布「源泉徴収制度の法的問題に関する研究―支払者の源泉徴収義務の範囲を中心に―」租税資料館賞受賞論文集 第31回〔2022年〕第1巻（2023年）509頁
- ・浅妻章如「判批」法学教室362号（2010年）45頁
- ・浅沼潤三郎「判批」判時1458号（1993年）196頁
- ・新井隆一「判批」法学セミナー200号（1970年）129頁
- ・新井隆一「判批」ジュリ509号（1972年）33頁〔重要判例解説 昭和46年度〕
- ・荒谷謙介「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成30年度181頁
- ・荒谷謙介「判批」ジュリ1533号（2019年）100頁
- ・有賀美保子「判批」税71巻6号（2016年）140頁
- ・有賀美保子「判批」税72巻9号（2017年）112頁
- ・有倉遼吉「判批」別冊ジュリ17号（1968年）22頁〔租税判例百選〕
- ・池本征男「判批」税務事例42巻5号（2010年）8頁
- ・石原直樹「判批」判タ852号（1994年）282頁〔平成5年度 主要民事判例解説〕
- ・石森久広「判批」法学教室378号（2012年）〔別冊付録判例セレクト2011Ⅱ〕11頁
- ・板倉宏「判批」シュト11号（1963年）1頁
- ・一高龍司「判批」ジュリ1440号（2012年）211頁〔重要判例解説 平成23年度〕
- ・市原久幸「判批」行政関係判例解説平成22年97頁
- ・伊藤剛志「判批」ジュリ1405号（2010年）170頁
- ・伊東博之「源泉徴収制度をめぐる最近の問題と実務への影響（上）」税理54巻11号（2011年）75頁
- ・伊東博之「源泉徴収制度をめぐる最近の問題と実務への影響（下）」税理54巻13号（2011年）144頁
- ・伊東博之「源泉徴収義務に係る居住者・非居住者の判定の留意点」税理57巻7号（2014年）121頁
- ・伊東博之「税務相談 Q&A―源泉所得税」税経通信74巻11号（2019年）154頁
- ・伊東博之「税務相談 Q&A―源泉所得税」税経通信78巻4号（2023年）120頁
- ・稲葉孝史「判批」NBL947号（2011年）9頁

- ・今村隆「徴収納付の法律関係に関する諸問題」税研 153 号（2010 年）40 頁
- ・今本啓介「申告納税制度と源泉徴収制度の関係―申告納税制度の下での源泉徴収制度のあり方を含めて―」税研 153 号（2010 年）33 頁
- ・岩崎宇多子「判批」税理 61 巻 15 号（2018 年）116 頁
- ・岩崎政明「判批」ジュリ 1440 号（2012 年）209 頁〔重要判例解説 平成 23 年度〕
- ・岩崎政明「源泉徴収制度に係る適用要件について」税務事例研究 146 号（2015 年）22 頁
- ・上田勇夫「判批」法律のひろば 32 巻 6 号（1979 年）74 頁
- ・上村信彦「判批」税経通信 38 巻 15 号（1983 年）306 頁
- ・牛嶋勉「判批」税研 106 号（2002 年）204 頁
- ・碓井光明「源泉徴収制度についての若干の考察」税経通信 36 巻 10 号（1981 年）15 頁
- ・碓井光明「判批」ジュリ 841 号（1985 年）96 頁
- ・碓井光明「判批」ジュリ 1533 号（2019 年）128 頁
- ・宇津木克美「判批」訟月 57 巻 2 号（2011 年）385 頁
- ・浦谷清「給与源泉徴収における誤徴とその還付請求」甲南法学 2 巻 4 号（1962 年）510 頁
- ・浦谷清「源泉徴収における法律関係」甲南法学 3 巻 3 号（1962 年）277 頁
- ・浦谷清「源泉納税義務者の租税債務」甲南法学 4 巻 3 号（1963 年）427 頁
- ・浦東久男「源泉徴収と支払概念」税法学 534 号（1995 年）15 頁
- ・占部裕典＝岡田悦美「源泉徴収による所得税の対象となる賞与の認定」三木義一＝田中治＝占部裕典編『〔租税〕判例分析ファイルⅠ 所得税編〔第 2 版〕』（税務経理協会，2009 年）425 頁
- ・占部裕典「判批」民商法雑誌 150 巻 1 号（2014 年）81 頁
- ・占部裕典「源泉徴収制度における三面的権利関係と権利救済」同志社法学 67 巻 4 号（2015 年）283 頁
- ・占部裕典「租税法における文理解釈の意味と判例の状況」日税研論集 78 号（2020 年）39 頁
- ・榎本光宏「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 23 年度 124 頁
- ・榎本光宏「判批」ジュリ 1435 号（2011 年）122 頁
- ・遠藤みち「判批」税理 53 巻 9 号（2010 年）86 頁
- ・大石篤史「判批」ジュリ 1410 号（2010 年）4 頁
- ・大淵博義「判批」別冊ジュリ 178 号（2005 年）68 頁〔租税判例百選 第 4 版〕
- ・大淵博義「判批」ジュリ 1421 号（2011 年）131 頁
- ・岡正晶「判批」別冊ジュリ 216 号（2013 年）42 頁〔倒産判例百選 第 5 版〕
- ・雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」租税法研究 2 号（1974 年）137 頁

- ・小川正雄「源泉徴収義務の成立要件と税法の解釈」北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納税者権利論の課題』(勁草書房, 2012 年) 507 頁
- ・荻野豊「判批」税務事例 37 巻 2 号 (2005 年) 10 頁
- ・奥谷健「『納税者』の意義についての一考察」北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納税者権利論の課題』勁草書房 (2012 年) 377 頁
- ・奥谷健「源泉徴収制度及び年末調整制度の問題」税務事例 51 巻 2 号 (2019 年) 7 頁
- ・奥谷健「源泉徴収制度の法律関係再考」秋葉丈志＝片上孝洋＝平岡章夫＝藤井正希編『公法・人権理論の再構成 後藤光男先生古稀祝賀』(成文堂, 2021 年) 265 頁
- ・片山直子「源泉徴収義務をめぐる近時の法的諸問題」税法学 581 号 (2019 年) 229 頁
- ・片山直子「居住者に対する源泉徴収の問題点」税研 209 号 (2020 年) 45 頁
- ・加藤正一「判批」訟月 38 巻 8 号 (1992 年) 1533 頁
- ・加藤雅信＝岩崎政明「租税法と民法との対話―不当利得を接点として―」租税法研究 20 号 (1992 年) 64 頁
- ・加藤義幸「源泉徴収を巡る諸問題―納税義務者と納税者及び負担者の関係を再考―」税法学 558 号 (2007 年) 43 頁
- ・鐘ヶ江洋祐「判批」ジュリ 1424 号 (2011 年) 88 頁
- ・金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度―その意義と沿革―」日税研論集 15 号 (1991 年) 3 頁
- ・可部恒雄「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 45 年度 1093 頁
- ・可部恒雄「判批」ジュリ 474 号 (1971 年) 104 頁
- ・鎌野真敬「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 22 年度 122 頁
- ・鎌野真敬「判批」ジュリ 1416 号 (2011 年) 74 頁
- ・掃部実「所得税法の改正」国税速報 2023 号 (1967 年) 10 頁〔改正税法のすべて〕
- ・川崎賢二「判批」税法学 547 号 (2002 年) 121 頁
- ・川崎賢二「判批」税理 53 巻 13 号 (2010 年) 36 頁
- ・川添文彬「信託型ストック・オプションの租税実務上の諸問題―国税庁の見解を踏まえた対応策の検討」税務弘報 71 巻 7 号 (2023 年) 94 頁
- ・河津博史「判批」銀行法務 21 742 号 (2012 年) 66 頁
- ・岸田貞夫「判批」税理 62 巻 1 号 (2019 年) 4 頁
- ・北野弘久「判批」別冊ジュリ 21 号 (1968 年) 210 頁〔憲法判例百選 新版〕
- ・北野弘久「判批」民商法雑誌 65 巻 5 号 (1972 年) 838 頁
- ・北野弘久「判批」別冊ジュリ 44 号 (1974 年) 254 頁〔憲法判例百選 第 3 版〕
- ・北野弘久「判批」別冊ジュリ 69 号 (1980 年) 342 頁〔憲法判例百選Ⅱ〕
- ・北野弘久「源泉徴収制度の法的不公正」季刊労働法 119 号 (1981 年) 162 頁
- ・北野弘久「判批」別冊ジュリ 96 号 (1988 年) 404 頁〔憲法判例百選Ⅱ 第 2 版〕
- ・北野弘久「判批」別冊ジュリ 131 号 (1994 年) 430 頁〔憲法判例百選Ⅱ 第 3 版〕

- ・北濱基紀「判批」訟月 59 卷 3 号 (2013 年) 851 頁
- ・木下良平「判批」税務事例 3 卷 5 号 (1971 年) 4 頁
- ・木村弘之亮「判批」別冊ジュリ 92 号 (1987 年) 126 頁〔行政判例百選 I 第 2 版〕
- ・木村弘之亮「判批」別冊ジュリ 122 号 (1993 年) 124 頁〔行政判例百選 I 第 3 版〕
- ・木村弘之亮「判批」別冊ジュリ 150 号 (1999 年) 136 頁〔行政判例百選 I 第 4 版〕
- ・木村弘之亮「判批」別冊ジュリ 181 号 (2006 年) 120 頁〔行政判例百選 I 第 5 版〕
- ・木村弘之亮「判批」ジュリ 1415 号 (2011 年) 100 頁
- ・木村浩之「判批」税務弘報 66 卷 13 号 (2018 年) 154 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 卷 2 号 (2016 年) 73 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収制度をめぐる諸問題—特別密接関係と支払者に注意義務はあるのかを中心に—」青山ローフォーラム 6 卷 2 号 (2018 年) 73 頁
- ・木山泰嗣「判批」税経通信 73 卷 14 号 (2018 年) 170 頁
- ・木山泰嗣「不納付加算税を賦課すべきでない『正当な理由』の解釈—源泉徴収制度の特殊性からみた異質説の提唱—」青山ローフォーラム 7 卷 2 号 (2019 年) 123 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 62 卷 1 号 (2019 年) 120 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 62 卷 3 号 (2019 年) 120 頁
- ・木山泰嗣「経済的成果をめぐる税法解釈のあり方」青山法学論集 61 卷 4 号 (2020 年) 245 頁
- ・木山泰嗣「手続法分野における租税法律主義の特色—最高裁判決にみる救済解釈等の手続的法解釈を中心に—」税法学 585 号 (2021 年) 177 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収制度における求償権の法的諸問題」青山法学論集 63 卷 2 号 (2021 年) 81 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 64 卷 10 号 (2021 年) 120 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 64 卷 11 号 (2021 年) 120 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 64 卷 12 号 (2021 年) 120 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題 (第 1 回) 源泉徴収制度は憲法違反？」税務弘報 69 卷 1 号 (2021 年) 152 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題 (第 2 回) 源泉徴収義務が生じる『支払』とは何を指すか？」税務弘報 69 卷 2 号 (2021 年) 154 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題 (第 3 回) 申告納税制度と源泉徴収制度の違いは？」税務弘報 69 卷 3 号 (2021 年) 144 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題 (第 4 回) 源泉所得税と申告所得税の関係は？」税務弘報 69 卷 4 号 (2021 年) 82 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題 (第 5 回) 支払者と受給者にある特別密接関係とは？」税務弘報 69 卷 5 号 (2021 年) 142 頁

- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題（第6回）源泉徴収制度にとって天引徴収は必須？」税務弘報 69 巻 6 号（2021 年）146 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題（第7回）自動確定方式と支払時の判断可能性」税務弘報 69 巻 7 号（2021 年）142 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題（第8回）源泉徴収制度における事後的救済方法は？」税務弘報 69 巻 8 号（2021 年）152 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題（第9回）源泉徴収義務を生じる行為の錯誤の影響は？」税務弘報 69 巻 9 号（2021 年）100 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題（第10回）不納付加算税はどのような場合でも賦課される？」税務弘報 69 巻 10 号（2021 年）162 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題（第11回）未納付でも源泉徴収義務者は求償権を行使できる？」税務弘報 69 巻 12 号（2021 年）140 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題（第12回・終）源泉徴収義務の原因行為の錯誤主張の諸問題」税務弘報 70 巻 1 号（2022 年）120 頁
- ・木山泰嗣「納税告知処分後に生じた経済的成果の喪失を争う方法—最高裁平成 30 年 9 月 25 日第三小法廷判決を契機として—」青山法学論集 63 巻 4 号（2022 年）59 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 66 巻 3 号（2023 年）152 頁
- ・清永敬次「判批」法学論叢 73 巻 1 号（1963 年）154 頁
- ・清永敬次「判批」シュト 118 号（1972 年）1 頁
- ・清永敬次「給与所得を巡る課税上の法律関係」シュト 300 号（1987 年）39 頁
- ・清永敬次「給与所得をめぐる課税上の法律関係」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995 年）329 頁〔初出、1987 年〕
- ・清永敬次「源泉徴収制度を巡る問題点」金子宏編『21 世紀を支える税制の論理 第2巻 所得税の理論と課題〔2訂版〕』（税務経理協会、2001 年）353 頁
- ・吉良実「判批」民商法雑誌 107 巻 3 号（1992 年）107 頁
- ・桐山昌己「判批」銀行法務 21 676 号（2007 年）46 頁
- ・金春「判批」ジュリ 1440 号（2012 年）139 頁〔重要判例解説 平成 23 年度〕
- ・熊倉武「判批」別冊ジュリ 1 号（1965 年）216 頁〔刑事訴訟法判例百選〕
- ・熊倉武「判批」別冊ジュリ 33 号（1971 年）154 頁〔続刑法判例百選〕
- ・倉見智亮「判批」税理 60 巻 5 号（2017 年）144 頁
- ・黒住茂雄「判批」税務事例 51 巻 8 号（2019 年）94 頁
- ・小池俊範「判批」税務事例 37 巻 2 号（2005 年）14 頁
- ・神山弘行「判批」ジュリ 1440 号（2012 年）217 頁〔重要判例解説 平成 23 年度〕
- ・神山弘行「判批」別冊ジュリ 228 号（2016 年）64 頁〔租税判例百選 第6版〕
- ・神山弘行「判批」税研 208 号（2019 年）61 頁
- ・神山弘行「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）68 頁〔租税判例百選 第7版〕

- ・小西國友「判批」ジュリ 524 号（1973 年）130 頁
- ・小林博志「源泉徴収の手続」日税研論集 25 号（1994 年）265 頁
- ・駒宮史博「判批」別冊ジュリ 228 号（2016 年）134 頁〔租税判例百選 第 6 版〕
- ・酒井克彦「申告納税制度の意義と展望（上）」税務事例 41 巻 4 号（2009 年）60 頁
- ・酒井克彦「申告納税制度の意義と展望（中）」税務事例 41 巻 5 号（2009 年）55 頁
- ・酒井克彦「申告納税制度の意義と展望（下）」税務事例 41 巻 6 号（2009 年）62 頁
- ・酒井克彦「源泉徴収義務者は誰か（上）」税務事例 46 巻 5 号（2014 年）1 頁
- ・酒井克彦「源泉徴収義務者は誰か（中）」税務事例 46 巻 6 号（2014 年）8 頁
- ・酒井克彦「源泉徴収制度における源泉徴収義務の範囲」税務事例 47 巻 7 号（2015 年）1 頁
- ・酒井克彦「源泉徴収制度における源泉徴収義務の範囲（中）」税務事例 47 巻 8 号（2015 年）1 頁
- ・酒井克彦「源泉徴収制度における源泉徴収義務の範囲（下）」税務事例 47 巻 9 号（2015 年）1 頁
- ・酒井克彦「源泉徴収義務者による錯誤無効の主張—倉敷青果市場事件を素材として—」商学論纂 61 巻 1・2 号（2019 年）119 頁
- ・堺澤良「判批」税経通信 26 巻 5 号（1971 年）178 頁
- ・堺澤良「源泉徴収制度の基本的構造と関係当事者の救済」税大論叢 10 号（1976 年）71 頁
- ・堺澤良「判批」TKC 税研時報 8 巻 1 号（1993 年）37 頁
- ・酒井貴子「判批」民商法雑誌 144 巻 1 号（2011 年）105 頁
- ・佐藤孝一「判批」税経通信 47 巻 9 号（1992 年）192 頁
- ・佐藤孝一「判批」国税速報 6725 号（2022 年）18 頁
- ・佐藤修二「近時の租税事件における納税者勝訴事例の検討（1）」NBL 1057 号（2015 年）22 頁
- ・佐藤英明「破産手続において支払われる賃金と所得税」税務事例研究 67 号（2002 年）23 頁
- ・佐藤英明「日本における源泉徴収制度」税研 153 号（2010 年）22 頁
- ・佐藤英明「判批」別冊ジュリ 207 号（2011 年）30 頁〔租税判例百選 第 5 版〕
- ・佐藤英明「租税法判例の動き」ジュリ 1518 号（2018 年）191 頁〔重要判例解説 平成 29 年度〕
- ・佐藤英明「判批」民商 155 巻 3 号（2019 年）520 頁
- ・佐藤英明＝平井貴昭「最近の重要判例—実務への影響について—」税研 205 号（2019 年）1 頁
- ・清水潔「給与所得源泉徴収制度の法律関係（1）—徴収義務者の法的性格を中心として—」税法学 312 号（1976 年）33 頁

- ・清水潔「給与所得源泉徴収制度の法律関係（２）―徴収義務者の法的性格を中心として―」税法学 313 号（1977 年）1 頁
- ・清水潔「給与所得源泉徴収制度の法律関係（３・完）―徴収義務者の法的性格を中心として―」税法学 314 号（1977 年）1 頁
- ・須貝脩一「源泉徴収義務者の法的地位の問題について」税法学 138 号（1962 年）1 頁
- ・須貝脩一「判批」法律のひろば 15 巻 5 号（1962 年）23 頁
- ・図子善信「源泉徴収制度の法律関係」同『租税法律関係論―税法の構造―』（成文堂，2004 年）201 頁〔初出，2002 年〕
- ・首藤重幸「租税法における法解釈の方法」日税研論集 78 号（2020 年）1 頁
- ・仙石実＝浅野論「企業へのインパクトと対応策―行使後，行使前，付与前の段階別の取扱い」税務弘報 71 巻 9 号（2023 年）68 頁
- ・園部逸夫「判批」別冊ジュリ 61 号（1971 年）145 頁〔行政判例百選Ⅰ〕
- ・高木光「判批」別冊ジュリ 178 号（2005 年）214 頁〔租税判例百選 第 4 版〕
- ・高木光「判批」別冊ジュリ 207 号（2011 年）206 頁〔租税判例百選 第 5 版〕
- ・高木光「判批」別冊ジュリ 228 号（2016 年）216 頁〔租税判例百選 第 6 版〕
- ・高須要子「判批」別冊判タ 32 号（2011 年）330 頁〔平成 22 年度 主要民事判例解説〕
- ・高梨克彦「法人税更正処分の取消しとその基礎となった事実に基づく所得税源泉徴収義務との関連性」シュト 205 号（1979 年）1 頁
- ・高野幸大「徴収方式の法的課題」日税研論集 46 号（2001 年）67 頁
- ・高野幸大「判批」判時 2099 号（2011 年）164 頁
- ・高橋舞「源泉徴収による所得税の自動確定論の問題点」龍谷大学大学院法学研究 10 号（2008 年）45 頁
- ・高橋祐介「判批」民商法雑誌 145 巻 3 号（2011 年）309 頁
- ・高橋祐介「源泉徴収過程における過誤の是正に関する一考察」税法学 571 号（2014 年）183 頁
- ・田上穰治「判批」別冊ジュリ 17 号（1968 年）174 頁〔租税判例百選〕
- ・竹内寅太郎「中間納税制度と源泉徴収義務について」税法学 134 号（1962 年）22 頁
- ・竹内寅太郎「中間納税制度と源泉徴収義務について再論」税法学 137 号（1962 年）3 頁
- ・武田昌輔「報酬・料金等をめぐる源泉徴収制度の実務上の問題点」日税研論集 15 号（1991 年）195 頁
- ・田中治「給与所得者に対する源泉徴収とその過不足税額の是正」税務事例研究 14 号（1993 年）69 頁
- ・田中治「申告納税制度と租税行政手続」租税法研究 22 号（1994 年）12 頁
- ・田中治＝土師秀作「ホステス報酬に係る源泉徴収税額」三木義一＝田中治＝占部裕典編『〔租税〕判例分析ファイルⅠ 所得税編〔第 2 版〕』（税務経理協会，2009 年）452 頁
- ・田中治「源泉徴収をめぐる近時の紛争例」税務事例研究 119 号（2011 年）23 頁

- ・田中治「源泉徴収制度等の存在理由」税法学 571 号（2014 年）137 頁
- ・田中治「租税法における趣旨・目的解釈の意味と判例の状況」日税研論集 78 号（2020 年）93 頁
- ・玉越義雄「判批」行政関係判例解説平成 4 年 192 頁
- ・垂井英夫「判批」税理 53 巻 7 号（2010 年）155 頁
- ・忠佐市「租税債務過程の理論（第三部）」法学新報 80 巻 6 号（1973 年）43 頁
- ・手塚貴大「判批」別冊ジュリ 211 号（2012 年）130 頁〔行政判例百選Ⅰ 第 6 版〕
- ・手塚貴大「判批」別冊ジュリ 235 号（2017 年）124 頁〔行政判例百選Ⅰ 第 7 版〕
- ・手塚貴大「判批」別冊ジュリ 260 号（2022 年）122 頁〔行政判例百選Ⅰ 第 8 版〕
- ・中江博行「判批」税務事例 37 巻 2 号（2005 年）20 頁
- ・長島弘「判批」税務事例 50 巻 12 号（2018 年）35 頁
- ・長島弘「判批」税務事例 51 巻 3 号（2019 年）63 頁
- ・中津山準一「判批」税経通信 38 巻 15 号（1983 年）304 頁
- ・長戸貴之「判批」法協 130 巻 4 号（2013 年）993 頁
- ・長戸貴之「判批」別冊ジュリ 252 号（2021 年）38 頁〔倒産判例百選 第 6 版〕
- ・中村勲「判批」税務事例 15 巻 11 号（1983 年）2 頁
- ・中村真由子「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）219 頁〔租税判例百選 第 7 版〕
- ・中山治三郎「源泉徴収義務者の法的地位を論ず」税法学 130 号（1961 年）10 頁
- ・中山治三郎「源泉徴収義務者の法的地位再論」税法学 137 号（1962 年）1 頁
- ・西川英之「判批」訟月 57 巻 3 号（2011 年）743 頁
- ・西本靖宏「判批」ジュリ 1528 号（2019 年）10 頁
- ・日本税理士会連合会・税制審議会「源泉徴収制度のあり方について一令和元年度諮問に対する答申一」（令和 2 年 12 月 7 日）
- ・野一色直人「源泉徴収をめぐる法的問題の一考察一非居住者（外国法人）に係る取引を素材として一」税法学 570 号（2013 年）119 頁
- ・野一色直人「宿泊税の徴収の方法に係る法的課題一特別徴収義務者をめぐる法的課題を中心に」共栄法律事務所編『法の理論と実務の交錯一共栄法律事務所創立 20 周年記念論文集』（法律文化社，2018 年）470 頁
- ・野一色直人「給与に対する源泉徴収の現状とあり方」税研 209 号（2020 年）39 頁
- ・橋本彩「判批」法学論叢 173 巻 2 号（2013 年）139 頁
- ・橋本彩「判批」ジュリ 1531 号（2019 年）194 頁〔重要判例解説 平成 30 年度〕
- ・橋本公亘「判批」判時 295 号（1962 年）8 頁
- ・橋本公亘「判批」別冊ジュリ 79 号（1983 年）170 頁〔租税判例百選 第 2 版〕
- ・橋本浩史「判批」税経通信 65 巻 5 号（2010 年）146 頁
- ・橋本守次「判批」税務弘報 58 巻 10 号（2010 年）139 頁
- ・畠山武道「源泉徴収制度の法律関係・争訟手続」日税研論集 15 号（1991 年）245 頁

- ・羽生健志「源泉徴収制度—給与所得者の権利救済を中心として—」北野弘久編『判例研究 日本税法体系 4 租税実体法Ⅲ 租税手続法Ⅱ』（学陽書房，1980 年）79 頁
- ・濱田明子「国際課税における源泉徴収の問題」税務事例 43 巻 6 号（2011 年）32 頁
- ・濱田明子「ホステス報酬源泉徴収事件判決の源泉徴収制度への示唆—源泉徴収義務の範囲と課税所得該当性の関連—」明星大学経済学研究紀要 50 巻 2 号（2018 年）19 頁
- ・濱田明子「源泉徴収義務の成立要件：支払をする者の意義と経済的利得の存否」明星大学経済学研究紀要 54 巻 2 号（2023 年）1 頁
- ・林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 58 巻 8 号（2010 年）58 頁
- ・林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 67 巻 1 号（2019 年）154 頁
- ・林仲宣「判批」税 64 巻 10 号（2009 年）106 頁
- ・林仲宣「判批」税 64 巻 10 号（2009 年）108 頁
- ・原田大樹「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）220 頁〔租税判例百選 第 7 版〕
- ・福家俊朗「源泉徴収制度の法的理論構造の検討—租税法律関係と源泉徴収制度」租税法研究 11 号（1983 年）96 頁
- ・藤岡祐治「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）224 頁〔租税判例百選 第 7 版〕
- ・藤川咲穂「株式報酬における源泉徴収制度—退任後に支給される給与等を中心として—」青山ビジネスロー・レビュー 7 巻 1 号（2017 年）95 頁
- ・藤谷武史「判批」別冊ジュリ 228 号（2016 年）220 頁〔租税判例百選 第 6 版〕
- ・藤谷武史「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）226 頁〔租税判例百選 第 7 版〕
- ・藤曲武美「改正通達と Q&A の要点—所得税法施行令 84 条 3 項の適用を中心とした税務上の論点」税務弘報 71 巻 9 号（2023 年）59 頁
- ・渕圭吾「判批」別冊ジュリ 228 号（2016 年）28 頁〔租税判例百選 第 6 版〕
- ・渕圭吾「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）28 頁〔租税判例百選 第 7 版〕
- ・古田孝夫「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 22 年度 431 頁
- ・古田孝夫「判批」ジュリ 1423 号（2011 年）100 頁
- ・古田孝夫「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 23 年度 1 頁
- ・古田孝夫「判批」ジュリ 1432 号（2011 年）100 頁
- ・古矢文子「判批」税理 56 巻 3 号（2013 年）90 頁
- ・堀招子「判批」税経通信 67 巻 9 号（2012 年）244 頁
- ・前田達明「法解釈への提言—民法学において—」同志社法学 56 巻 6 号（2005 年）63 頁
- ・前野悦夫「源泉徴収制度における給与所得者の地位と租税法律関係」税務弘報 57 巻 5 号（2009 年）134 頁
- ・増田英敏「給与所得者の権利救済手続」小川英明＝松沢智＝今村隆編『租税争訟〔改訂版〕』（青林書院，2009 年）243 頁
- ・増田英敏「判批」TKC 税研情報 19 巻 5 号（2010 年）14 頁

- ・増田英敏「租税法律主義と租税法解釈の在り方―注目最高裁判例を素材に一」法学新報 123 卷 11・12 号 (2017 年) 37 頁
- ・松沢智「源泉徴収―源泉徴収制度の本質的構造と争訟手続との関連」税務弘報 23 卷 3 号 (1975 年) 135 頁
- ・松下淳一「判批」別冊ジュリ 207 号 (2011 年) 212 頁〔租税判例百選 第 5 版〕
- ・松下淳一「判批」別冊ジュリ 228 号 (2016 年) 223 頁〔租税判例百選 第 6 版〕
- ・松下淳一「判批」別冊ジュリ 253 号 (2021 年) 228 頁〔租税判例百選 第 7 版〕
- ・三木義一＝上西左大信「理事長の横領と源泉徴収義務」三木義一＝田中治＝占部裕典編『〔租税〕判例分析ファイル I 所得税編〔第 2 版〕』（税務経理協会, 2009 年) 403 頁
- ・水野忠恒「給与等以外の源泉徴収制度」日税研論集 15 号 (1991 年) 133 頁
- ・水野忠恒「判批」ジュリ 1024 号 (1993 年) 62 頁〔重要判例解説 平成 4 年度〕
- ・水野忠恒「判批」別冊ジュリ 207 号 (2011 年) 62 頁〔租税判例百選 第 5 版〕
- ・三井明「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 37 年度 35 頁
- ・三井明「判批」ジュリ 248 号 (1962 年) 28 頁
- ・南繁樹「非居住者に対する源泉徴収の問題点」税研 209 号 (2020 年) 51 頁
- ・宮谷俊胤「源泉徴収制度の概要と問題点」日税研論集 15 号 (1991 年) 55 頁
- ・宮西恵「判批」税務事例 44 卷 8 号 (2012 年) 19 頁
- ・村上義弘「源泉徴収制度をめぐる法的諸問題」日本税法学会「中川一郎先生古稀祝賀税法学論文集」刊行委員会編『中川一郎先生古稀祝賀税法学論文集』（日本税法学会, 1979 年) 297 頁
- ・村上義弘「判批」別冊ジュリ 79 号 (1983 年) 172 頁〔租税判例百選 第 2 版〕
- ・村上義弘「判批」別冊ジュリ 120 号 (1992 年) 170 頁〔租税判例百選 第 3 版〕
- ・村川広視「判批」訟月 40 卷 2 号 (1994 年) 393 頁
- ・村田敏一「判批」民商法雑誌 143 卷 6 号 (2011 年) 686 頁
- ・茂木繁一「所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について」税大論叢 5 号 (1972 年) 119 頁
- ・安井英二「非居住者から国内不動産を購入した者の源泉徴収義務」大阪経大論集 69 卷 2 号 (2018 年) 187 頁
- ・山口敬三郎「判批」税理 59 卷 7 号 (2016 年) 85 頁
- ・山口敬三郎「判批」税理 62 卷 11 号 (2019 年) 188 頁
- ・山口敬三郎「判批」税理 63 卷 1 号 (2020 年) 171 頁
- ・山田二郎「判批」判時 627 号 (1971 年) 117 頁
- ・山田二郎「判決や仮処分によって給与取立てを受ける場合の源泉徴収の要否について」労働判例 158 号 (1972 年) 80 頁
- ・山畑博史「判批」法学セミナー増刊 速報判例解説 8 号 (2011 年) 257 頁

- ・山邊昭代「源泉徴収制度における受給者からの還付請求の可能性―支払者が破産した場合の還付請求事案を素材として」青山ビジネスロー・レビュー10巻1号（2020年）29頁
- ・山本徳栄「判批」法学新報69巻7号（1962年）63頁
- ・山本直道「判批」税務弘報59巻8号（2011年）136頁
- ・山本洋一郎「源泉徴収義務者と受給者との関係―最高裁昭和45年12月24日で残された課題」木村弘之先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考―木村弘之先生古稀記念』（信山社，2017年）215頁
- ・山本洋一郎「判批」租税訴訟11号（2018年）332頁
- ・吉川由己夫「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和37年度48頁
- ・葭田英人「信託型ストックオプション税制に関する諸問題」税務事例55巻9号（2023年）13頁
- ・吉村典久「判批」租税法研究21号（1993年）248頁
- ・吉村典久「判批」別冊ジュリ178号（2005年）216頁〔租税判例百選 第4版〕
- ・吉村典久「判批」別冊ジュリ207号（2011年）208頁〔租税判例百選 第5版〕
- ・吉村典久「判批」別冊ジュリ228号（2016年）218頁〔租税判例百選 第6版〕
- ・吉村典久「判批」別冊ジュリ253号（2021年）222頁〔租税判例百選 第7版〕
- ・若林元伸「判批」ジュリ1418号（2011年）100頁
- ・脇谷英夫「『経済的利益』を対象とする源泉徴収制度の考察」税法学571号（2014年）165頁
- ・鷲田拓之「源泉徴収制度の問題点及びあり方の再検討―源泉徴収義務を課すことの解釈上の限界を中心に―」立命館法政論集13号（2015年）35頁
- ・渡辺章「判批」ジュリ462号（1970年）135頁
- ・渡辺徹也「申告納税・源泉徴収・年末調整と給与所得」日税研論集57号（2006年）121頁
- ・渡辺徹也「源泉徴収制度の現代的意義と課題」税研209号（2020年）32頁
- ・渡辺充「判批」判時2421号（2019年）148頁
- ・編集部「判批」税務事例24巻5号（1992年）16頁
- ・匿名「判批」判タ1323号（2010年）77頁
- ・匿名「判批」判タ1345号（2011年）111頁
- ・匿名「判批」判タ1456号（2019年）46頁

【裁判例】

〔最高裁判所〕

- ・最大判昭和37年2月21日刑集16巻2号107頁
- ・最大判昭和37年2月28日刑集16巻2号212頁
- ・最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁

- ・最判昭和 49 年 7 月 22 日民集 28 卷 5 号 1008 頁
- ・最判昭和 57 年 1 月 22 日税資 122 号 43 頁
- ・最大判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁
- ・最判平成 4 年 2 月 18 日民集 46 卷 2 号 77 頁
- ・最判平成 5 年 2 月 18 日税資 194 号 416 頁
- ・最判平成 17 年 11 月 21 日税資 255 号順号 10203
- ・最判平成 22 年 3 月 2 日民集 64 卷 2 号 420 頁
- ・最判平成 22 年 7 月 6 日民集 64 卷 5 号 1277 頁
- ・最判平成 23 年 1 月 14 日民集 65 卷 1 号 1 頁
- ・最判平成 23 年 3 月 22 日民集 65 卷 2 号 735 頁
- ・最判平成 27 年 10 月 8 日集民 251 号 1 頁
- ・最判平成 30 年 9 月 25 日民集 72 卷 4 号 317 頁

〔高等裁判所〕

- ・東京高判昭和 31 年 2 月 16 日税資 32 号 586 頁
- ・広島高判昭和 33 年 3 月 10 日刑集 16 卷 2 号 158 頁
- ・名古屋高判昭和 42 年 11 月 29 日税資 48 号 632 頁
- ・名古屋高判昭和 42 年 12 月 18 日税資 62 号 11 頁
- ・高松高判昭和 44 年 9 月 4 日判タ 239 号 178 頁
- ・大阪高判昭和 53 年 10 月 27 日労働判例 314 号 65 頁
- ・大阪高判昭和 54 年 11 月 7 日税資 109 号 231 頁
- ・東京高判昭和 55 年 10 月 27 日税資 115 号 269 頁
- ・東京高判昭和 60 年 4 月 15 日税資 145 号 24 頁
- ・名古屋高判平成 2 年 6 月 28 日税資 176 号 1363 頁
- ・大阪高判平成 3 年 9 月 26 日税資 186 号 635 頁
- ・東京高判平成 6 年 9 月 29 日税資 205 号 751 頁
- ・大阪高判平成 10 年 9 月 1 日判時 1690 号 70 頁
- ・大阪高判平成 14 年 10 月 10 日税資 252 号順号 9212
- ・仙台高判平成 16 年 3 月 12 日税資 254 号順号 9593
- ・東京高判平成 18 年 12 月 13 日税資 256 号順号 10600
- ・福岡高判平成 19 年 10 月 25 日税資 257 号順号 10803
- ・大阪高判平成 20 年 4 月 25 日税資 258 号順号 10954
- ・東京高判平成 20 年 12 月 10 日税資 258 号順号 11101
- ・福岡高裁宮崎支判平成 21 年 1 月 23 日金商 1368 号 19 頁
- ・東京高判平成 23 年 8 月 3 日税資 261 号順号 11727
- ・広島高裁岡山支判平成 26 年 1 月 30 日税資 264 号順号 12402

- ・東京高判平成 28 年 12 月 1 日税資 266 号順号 12942
- ・広島高判平成 29 年 2 月 8 日税資 267 号順号 12978
- ・東京高判平成 31 年 4 月 25 日公刊物未登載 (Westlaw Japan 2019WLJPCA04256022)

〔地方裁判所〕

- ・広島地判昭和 30 年 4 月 9 日刑集 16 巻 2 号 154 頁
- ・東京地判昭和 30 年 5 月 20 日税資 32 号 612 頁
- ・岐阜地判昭和 31 年 5 月 8 日下民集 7 巻 5 号 1154 頁
- ・東京地判昭和 34 年 6 月 17 日税資 29 号 614 頁
- ・名古屋地判昭和 41 年 12 月 22 日税資 62 号 1 頁
- ・高知地決昭和 46 年 3 月 10 日労民 22 巻 2 号 209 頁
- ・京都地判昭和 49 年 5 月 30 日税資 75 号 577 頁
- ・東京地判昭和 51 年 7 月 20 日税資 89 号 340 頁
- ・大阪地決昭和 52 年 6 月 27 日判タ 349 号 150 頁
- ・東京地判昭和 53 年 5 月 25 日税資 101 号 428 頁
- ・東京地判昭和 55 年 3 月 26 日税資 110 号 694 頁
- ・岐阜地判昭和 58 年 2 月 28 日税資 129 号 393 頁
- ・福岡地判昭和 60 年 12 月 26 日税資 147 号 860 頁
- ・東京地判昭和 62 年 6 月 9 日判時 1236 号 153 頁
- ・東京地判昭和 63 年 4 月 26 日税資 164 号 258 頁
- ・名古屋地判平成元年 10 月 20 日税資 174 号 157 頁
- ・東京地判平成 5 年 3 月 11 日判時 1459 号 104 頁
- ・東京地判平成 6 年 6 月 30 日労働判例 661 号 18 頁
- ・東京地判平成 8 年 11 月 29 日税資 221 号 641 頁
- ・熊本地判平成 10 年 2 月 18 日判タ 985 号 292 頁
- ・千葉地判平成 10 年 3 月 25 日税資 231 号 251 頁
- ・東京地判平成 11 年 2 月 23 日税資 240 号 838 頁
- ・浦和地判平成 13 年 4 月 9 日判例地方自治 221 号 38 頁
- ・さいたま地判平成 15 年 8 月 27 日税資 253 号順号 9417
- ・さいたま地判平成 15 年 9 月 10 日税資 253 号順号 9428
- ・岡山地判平成 16 年 3 月 23 日税資 254 号順号 9604
- ・津地判平成 16 年 11 月 4 日税資 254 号順号 9807
- ・大阪地判平成 18 年 1 月 26 日労働判例 912 号 51 頁
- ・東京地判平成 18 年 3 月 23 日税資 256 号順号 10351
- ・大阪地判平成 18 年 10 月 25 日税資 256 号順号 10551
- ・長崎地判平成 18 年 11 月 7 日税資 256 号順号 10564

- ・東京地判平成 19 年 4 月 11 日税資 257 号順号 10685
- ・東京地判平成 19 年 4 月 17 日税資 257 号順号 10689
- ・東京地判平成 20 年 6 月 19 日判タ 1314 号 256 頁
- ・宮崎地判平成 20 年 9 月 8 日金商 1368 号 19 頁
- ・東京地判平成 22 年 10 月 18 日公刊物未登載 (LEX/DB 25560184)
- ・大阪地判平成 22 年 11 月 18 日税資 260 号順号 11559
- ・東京地判平成 23 年 3 月 4 日税資 261 号順号 11635
- ・大阪地判平成 25 年 3 月 21 日公刊物未登載 (LEX/DB 25500558)
- ・岡山地判平成 25 年 3 月 27 日税資 263 号順号 12184
- ・東京地判平成 25 年 4 月 16 日税資 263 号順号 12200
- ・東京地判平成 25 年 9 月 12 日判タ 1418 号 207 頁
- ・東京地判平成 26 年 1 月 31 日公刊物未登載 (LEX/DB 25517404)
- ・大阪地判平成 27 年 4 月 17 日公刊物未登載 (LEX/DB 25546594)
- ・東京地判平成 27 年 7 月 18 日税資 262 号順号 12002
- ・大阪地判平成 27 年 8 月 4 日公刊物未登載 (LEX/DB 25541203)
- ・東京地判平成 27 年 9 月 18 日判時 2294 号 65 頁
- ・東京地判平成 27 年 10 月 8 日公刊物未登載 (LEX/DB 25532857)
- ・東京地判平成 27 年 11 月 24 日公刊物未登載 (LEX/DB 25532600)
- ・東京地判平成 28 年 1 月 27 日公刊物未登載 (LEX/DB 25533135)
- ・東京地判平成 28 年 3 月 23 日公刊物未登載 (LEX/DB 25535599)
- ・東京地判平成 28 年 3 月 25 日公刊物未登載 (LEX/DB 25534519)
- ・東京地判平成 28 年 5 月 31 日公刊物未登載 (LEX/DB 25534379)
- ・東京地判平成 28 年 6 月 22 日公刊物未登載 (LEX/DB 25536771)
- ・高松地判平成 28 年 11 月 9 日公刊物未登載 (LEX/DB 25534379)
- ・東京地判平成 29 年 8 月 31 日公刊物未登載 (LEX/DB 25547980)
- ・東京地判平成 30 年 1 月 12 日公刊物未登載 (LEX/DB 25549871)
- ・東京地判平成 30 年 11 月 15 日公刊物未登載 (LEX/DB 25558697)
- ・福井地判平成 30 年 11 月 28 日税資 268 号順号 13214
- ・東京地判平成 31 年 2 月 8 日労働判例 1235 号 48 頁
- ・東京地判令和 2 年 6 月 19 日税資 270 号順号 13416
- ・東京地判令和 2 年 6 月 26 日公刊物未登載 (LEX/DB 25584455)
- ・東京地判令和 2 年 12 月 10 日公刊物未登載 (LEX/DB 25586818)
- ・東京地判令和 3 年 3 月 16 日公刊物未登載 (LEX/DB 25589200)

【裁決例】

- ・国税不服審判所裁決昭和 59 年 11 月 5 日裁決事例集 28 集 149 頁

- ・ 国税不服審判所裁決平成 15 年 11 月 19 日裁決事例集 66 集 200 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 20 年 6 月 12 日裁決事例集 75 集 61 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 24 年 5 月 10 日裁決事例集 87 集 156 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 24 年 12 月 20 日裁決事例集 89 集 88 頁

特許権取引と課税

—職務発明対価の所得分類の問題点について内国歳入法典 1235 条を参考に—

小林 竜大

論文要旨

従業者等が成した職務発明に関する特許を受ける権利をその使用者等に取得・承継させた場合等には、使用者等から従業者等へ職務発明対価が支払われる。我が国では、このような職務発明対価に対する課税上の取扱いが法定されておらず、所得税基本通達及び名古屋国税局の文書回答事例において、国税庁の見解が示されている。しかし、先行研究において、現行の取扱いでは職務発明対価の所得分類について2つの問題点が指摘されている。そこで、本稿は、職務発明対価の所得分類の問題点を解決することを目的としたものである。その研究方法は、米国の内国歳入法典 1235 条に規定される特許権取引の特別規定を用いた比較法研究によるものである。

第1章では、まず我が国の職務発明制度の概要と職務発明対価に対する課税上の取扱いを確認した。先行研究で指摘されている所得区分に関しては、対価の性質ではなく支払時期によって決定していること、権利の帰属先によって経済的実態に差はないにもかかわらず所得区分が異なること、という2つの問題点を確認した。次に、職務発明対価の所得区分に関する先行研究者の学説を紹介、検討し、法解釈による問題解決の限界を述べ、立法による問題解決の必要性を論じた。

第2章では、立法論を展開するための研究材料となる 1235 条の沿革等を紹介し、当該規定の機能及びコンセプトを確認した。その後、1235 条の従業員への支払いへの適用において「事実上の問題」であると規定する財務省規則の判断基準を探るため、従業員への支払いに関する 1235 条の適用可否が争われた判例を分析した。

第3章では、まず、比較法研究によって以下の4つの示唆を得た。
①米国においては、1235 条が適用される特許権取引について、その対価の支払形態を問わず、1 年以上保有していた資本資産の売却または交換とみなすこと、②職務発明取引を含む特許権取引に対する課税には特別規定を設ける必要があること、③雇用主から従業員発明家へ支払われる対価の 1235 条の適用可否の判断基準を明文化することは

難しいこと、④判例では従業員への支払いの 1235 条の適用可否の判断基準として、「発明のための雇用」と「真実の譲渡」の二要件を充足するか否かで判断していること、である。

次に、これら 4 つの示唆を踏まえた我が国における今後の対応として、我が国における職務発明対価の所得分類の問題点を解決するためには、1235 条を参考とした特別規定の創設が必要であること、我が国で設ける特別規定の適用の判断基準については米国の判例が用いた「真実の譲渡」要件を参考とした不確定概念によって規定すること、という私見を述べた。そして、これらの私見を踏まえて我が国で設ける特別規定の内容につき、以下の 4 点を検討した。①対象となる納税義務者は職務発明取引を行った従業者等、②課税物件は従業者等が職務発明取引によって得た所得に限定すること、③職務発明対価の所得区分は権利の帰属先や対価の支払形態を問わず譲渡所得とする規定を設けること、④適用の判断基準は「真実の譲渡」という不確定概念を用いるとともにその具体例を例示列挙するように規定すること、である。以上を踏まえて、本稿で提言する立法案は租税特別措置法 31 条の 5 に規定すべきと主張した上で、具体的な立法提言を行った。

最後に、本稿により期待される研究成果として、現行法で生じている職務発明対価の所得分類の問題を解決する具体的な立法提言を示した点に学術的意義があると考ええる。また、本稿で提言した立法案によって納税者の予測可能性が向上するだけでなく、課税の公平を確保することができるようになること、さらに、発明者に対する課税の優遇規定を設けることで発明のモチベーション向上や特許権取引の活発化を促し、我が国の成長力・国際競争力を向上させることが期待される点に社会的意義もあると考ええる。

—目次—

はじめに	1
第 1 章 我が国における課税上の取扱い	2
第 1 節 職務発明制度の概要	2
第 1 款 職務発明制度の意義	2
第 2 款 職務発明の成立要件	5
第 3 款 職務発明制度の法構造	7
第 4 款 職務発明対価の支払形態	9
第 2 節 我が国の職務発明対価に対する課税と問題点	9
第 1 款 課税上の取扱い	9
第 2 款 課税上の取扱いの問題点	14
第 3 節 職務発明対価の所得区分に関する学説	15
第 1 款 給与所得と解する学説	15
第 2 款 譲渡所得と解する学説	16
第 4 節 解釈による問題解決の限界	17
第 1 款 給与所得該当性の検討	17
第 2 款 譲渡所得該当性の検討	19
第 3 款 解釈論の限界	20
第 2 章 米国における課税上の取扱い	22
第 1 節 米国の特許権取引に対する課税の沿革	22
第 1 款 1235 条制定以前(～1954 年)	22
第 2 款 1235 条制定後(1954 年～2017 年)	25
第 3 款 1221 条改正後(2018 年～)	28
第 2 節 米国の特許権取引に対する課税の法構造	29
第 1 款 1235 条の効果と特徴	29
第 2 款 1235 条の適用要件	32
第 3 款 従業員への支払い	35

第 3 節 従業員発明家に対する 1235 条適用の判断基準	36
第 1 款 判例が用いる二要件	36
第 2 款 Chilton 事件	38
第 3 款 Downs 事件	41
第 4 款 Beausoleil 事件	43
第 3 章 検討	47
第 1 節 米国からの示唆	47
第 2 節 我が国における検討	49
第 3 節 立法提言	51
おわりに	56

はじめに

現在、我が国での特許出願件数のほとんどが法人によるものとなっており¹、組織内での研究開発活動が盛んに行われている。組織による発明のうち、その組織に属する従業者等が職務上で成した発明は職務発明となり、職務発明に関する特許を受ける権利を使用者等取得・承継させた場合等には使用者等から従業者等に対して職務発明対価が支払われる。我が国では、このような職務発明対価についての課税上の取扱いが法定されておらず、所得税基本通達及び名古屋国税局の出した文書回答事例において国税庁の見解が示されている。

しかし、上記の所得税基本通達及び文書回答事例での取扱いについて先行研究では、対価の所得区分を対価の性質ではなく特許を受ける権利の承継時に支払われたか又は承継後に支払われたかという対価の支払時期によって決定していること²、権利の帰属先によって従業者等の経済的実態は変化しないにもかかわらず所得区分が異なるのは課税の公平上問題があるのではないかということ³という問題点が指摘されている。筆者もこれらの指摘に同意し、納税者の予測可能性及び課税の公平を確保するためには早急な問題解決が必要と考える。このような背景から、本稿では、職務発明対価の所得分類の問題点に対する解決策について研究を行う。

この分野での先行研究では、解釈論により答えを導いているものがほとんどであるが、筆者としては、他の取引では見られない法的性質を有する職務発明対価を一般的な所得区分に当てはめて処理することは、納税者にとって不合理な課税を招くおそれがあり問題点の解決には至らないのではないかと考える。そのため、本稿では立法論による問題点の解決策を研究することとする。先行研究においては、谷口教

¹ 特許庁 HP「特許行政年次報告書 2023 年版」102 頁に統計資料が掲載されている。
<https://www.jpo.go.jp/resources/report/nenji/2023/document/index/020208.pdf> (2024 年 1 月 10 日訪問)。

² 谷口智紀『知的財産権取引と課税問題』成文堂 91 頁 (2013) 参照。

³ 岸野悦郎「従業者等が使用者等から職務発明として支給を受ける金銭等に係る所得区分」南山経済研究 35 巻 1 号 19 頁 (2020) 参照。

授が職務発明取引について譲渡所得課税に対する特別規定を設ける等の立法措置を検討すべき⁴、という立法提言がなされている。筆者も谷口教授の立法提言に同意するが、谷口教授の論文では立法提言にとどまり、立法の根拠やその具体的内容については述べられていなかった。そこで本稿では、立法根拠の指摘と特別規定の具体的内容の検討を行うことを目的とする。

本稿では立法論を展開するにあたって、米国の内国歳入法典 1235 条を研究対象とする。1235 条は特許権取引についての特別規定であり、一定の要件を満たす特許権取引は対価の支払形態を問わず、長期キャピタル・ゲインとして課税が優遇される。この規定は従業員から雇用主への特許権の移転についても適用可能である。1235 条の沿革やコンセプト、適用の判断基準等について研究を行い、我が国における立法根拠の指摘と特別規定の具体的内容の検討を試みる。

本稿の構成としては、まず、第 1 章において、我が国の職務発明制度の概要と職務発明対価に対する課税上の取扱いを説明し、その取扱いについて先行研究で指摘された問題点を確認する。その後、先行研究者の学説を紹介、検討し、法解釈による問題解決の限界を述べ、立法による問題解決を提言する。次に、第 2 章において、特許権取引に対する特別規定である米国の内国歳入法典 1235 条の沿革、法構造を紹介し、当該規定の機能及びコンセプトを確認する。また、1235 条の従業員への支払いへの適用可否について、裁判例の分析を行い、その判断基準を探る。最後に、第 3 章において、比較法分析によって得られた米国からの示唆を踏まえて、我が国における検討及び立法提言を行うことで、本研究の成果を示す。

第 1 章 我が国における課税上の取扱い

第 1 節 職務発明制度の概要

第 1 款 職務発明制度の意義

⁴ 谷口智紀「特許法 35 条 3 項にいう『相当の対価』の譲渡所得該当性」島大法學 56 巻 4 号 182 頁(2013)参照。

我が国の職務発明対価に対する課税を説明するにあたって、第 1 節では我が国の職務発明制度の概要を説明する。

我が国の特許法は、発明により特許を受ける権利がすべて自然人たる発明者に原始的に帰属するものとする発明者主義を採用している(特許法 29 条 1 項)⁵。この発明者主義は職務発明においても適用されるため、例えば企業内において従業者が発明を行った場合、実際に発明をした従業者は特許を受ける権利を取得し、出願の上で特許権を取得することができるのに対し、その発明に関与していない企業は、何の権利も得られないこととなる⁶。

しかし、職務発明は通常の発明と異なり、従業者が使用者の職務として使用者から設備や資金等の様々な援助を受けて完成させるものであり、発明に関するリスクも全て使用者が負担するものである⁷。そのため、職務発明においては従業者の個人的資質や努力だけでなく、使用者がなす負担や貢献も重要である⁸。にもかかわらず、従業者のみが発明に関する権利を取得し、研究への投資及びリスク負担をした使用者に何らの見返りもないとなれば、研究への投資が停滞し発明が行われにくくなるおそれがある⁹。これは特許法の目的である発明の奨励を阻害する要因となる¹⁰。この阻害要因を解消し、発明を奨励するためには、従業者等とその使用者等の双方に、発明あるいは発明に対する投資へのインセンティブを与える必要がある¹¹。そこで、我が国の特許法は、職務発明について生じるインセンティブを従業者等と使用者等間で衡平に分配するための特別な制度として、同法 35 条に

⁵ 山下貴「やさしく解説！税務・経理担当者必見知的財産法と税務判断(1)職務発明対価と所得分類(1)」国際税務 25 巻 4 号 70 頁(2005)参照。

⁶ 愛知靖之＝前田健ほか『知的財産法〔第 2 版〕』有斐閣 70 頁(2023)参照。

⁷ 島並良＝上野達弘＝横山久芳『特許法入門〔第 2 版〕』有斐閣 70 頁(2021)参照。

⁸ 横山久芳「職務発明」法学教室 325 号 193 頁(2007)参照。

⁹ 茶園成樹編『知的財産法入門〔第 3 版〕』有斐閣 65 頁～66 頁(2020)(加藤幹執筆)参照。

¹⁰ 特許法第 1 条は、「この法律は、発明の保護及び利用を図ることにより、発明を奨励し、もつて産業の発達に寄与することを目的とする。」と規定している。

¹¹ 中山信弘『特許法〔第 4 版〕』弘文堂 54 頁(2019)参照。

職務発明制度の規定を設けている¹²。

また、従業者等と使用者等間のインセンティブの分配については、その規律を法定せずに両者間の契約に全て委ねることも考えられる¹³。しかし、これを労使間の自由な取決めに任せるとすれば、労使間のいわゆる力関係によって左右されることとなってしまう¹⁴。使用者等と従業者等との関係は、一般的には使用者等の方が強いため、当事者の力関係に委ねると使用者等に一方的に有利な契約が締結される傾向にある¹⁵。これでは、発明者である従業者等の発明・創作意欲が削がれることとなる。職務発明においては組織に属する個々の従業者等の発明・創作への意欲を維持することなしには、優れた発明はなされ得ず、発明の奨励によって産業の発達に寄与するという特許法の目的に資することはできない¹⁶。そのため、我が国の特許法は職務発明制度を法定することで、従業者等の権利を保護し、発明・創作意欲の維持を図っている¹⁷。

以上のことから、特許法 35 条に規定される職務発明制度は、発明を行う従業者等の権利を保護しつつ、他方で、発明に至る開発費等のリスクを負担する使用者等の利益も保護し、両者の利益調整を図り、もって発明や開発投資へ向けられた両者のインセンティブの維持・向上を図ることにより、発明を奨励し、産業の発達に寄与することを目的とした制度であると解される¹⁸。

¹² 横山・前掲注 8・193 頁参照。

¹³ 愛知＝前田ほか・前掲注 6・71 頁参照。

¹⁴ 吉藤幸朔【著】熊谷健一【補訂】『特許法概説〔第 13 版〕』有斐閣 228 頁(1998)参照。

¹⁵ 中山信弘編『注解 特許法〔第三版〕【上巻】』青林書院 335 頁(2000)(中山信弘執筆)参照。

¹⁶ 中山信弘＝小泉直樹編『新・注解 特許法〔第 2 版〕【上巻】』青林書院 560 頁(2017)(飯塚卓也＝田中浩之執筆)参照。

¹⁷ 中山編・前掲注 15・335 頁(中山信弘執筆)では、特許法 35 条について、その歴史的発展経緯及び旧来は発明に関するすべての権利・利益を使用者が収奪していたことを考えると、特許法 35 条が従業者保護のための規定であることは明らかであると述べている。

¹⁸ 中山＝小泉編・前掲注 16・559 頁～560 頁(飯塚卓也＝田中浩之執筆)参照。

第 2 款 職務発明の成立要件

特許法 35 条 1 項において、職務発明とは「従業者等がその性質上当該使用者等の業務範囲に属し、かつ、その発明をするに至った行為がその使用者等における従業者等の現在又は過去の職務に属する発明」であると定義されている。すなわち、ある発明が職務発明に該当するためには、①従業者等が使用者等の下で行った発明であること、②使用者等の業務範囲に属する発明であること、③発明をするに至った行為が従業者等の現在または過去の職務に属する発明であること、という 3 つの要件を満たす必要がある¹⁹。以下、各要件の内容を確認する。

まず、①の要件について。ここでいう従業者等及び使用者等については、特許法 35 条 1 項において、従業者等は「従業者、法人の役員、国家公務員又は地方公務員」、使用者等は「使用者、法人、国又は地方公共団体」であると定義されている。また、特許法 35 条は、発明のために投資を行う「組織」とその組織下で発明を行う「自然人」との利害調整を図る規定であるから、同条の適用を受ける従業者及び使用者については、必ずしも民法や労働法あるいは雇用契約上の労働者及び使用者とは限らず、発明の奨励によって産業の発展を図るという特許法的観点から判断すべきとされている²⁰。

次に、②の要件について。ここでいう使用者等の業務範囲とは、使用者等が現に行っている、あるいは将来行うことが具体的に予定されている全業務を指すと解すべきとされる²¹。そのため、たとえ会社の定款に記載された業務であっても、現在行っておらず、将来行う具体的予定もないものは使用者の業務範囲外となり、逆に定款に記載がなくても、会社の方針として将来行うことが決まっているものは業務範囲に含まれる²²²³。また、国や地方公共団体の場合には、民間企業と

¹⁹ 島並＝上野＝横山・前掲注 7・71 頁参照。

²⁰ 島並＝上野＝横山・前掲注 7・72 頁、永野周志『職務発明の理論と実務―「相当の対価」とインセンティブの検証と指針』ぎょうせい 173 頁～175 頁(2004)、中山・前掲注 11・61 頁参照。

²¹ 中山・前掲注 11・62 頁参照。

²² 同上。

²³ 根拠として中山編・前掲注 15・338 頁(中山信弘執筆)では、「そもそも定款記

異なり、その行っている、あるいは行うことが具体的に予定されているすべての業務を使用者等の業務範囲とすると、その範囲があまりに広く漠然としすぎたものになってしまうため、発明を行った公務員が所属する機関の業務範囲を使用者の業務範囲と解することが妥当であるとされる²⁴。

最後に、③の要件について。ここでいう発明をするに至った行為とは、発明を直接の目的とする行為に限らず、結果として発明に結び付いた行為を含む概念であるとされる²⁵。したがって、従業者等が発明を意図していたかどうかは関係なく、職務遂行の結果として生じた発明は職務発明となる²⁶。発明をするに至った行為が現在だけでなく過去の職務に属する場合も職務発明となるが、ここでいう過去の職務とは、発明当時勤務していた組織内での過去の職務であり、退職後の発明は職務発明とはならないとされる²⁷。また、発明をするに至った行為が職務に属するか否かの判断は画一的になされるものではなく、職務命令の他、従業者等の地位、給与、職種、その発明完成過程への使用者等の関与の程度等の事情を勘案して個別的に決定されなければならないとされる²⁸。

従業者等の成した発明のうち、上記 3 つの要件を満たしたものは職

載の会社の目的は、株主を保護するために、会社とその取引相手との間において会社の権利能力を画したものであり、会社とその従業者の間の権利関係を調整する機能は予定されていないし、そのように介さなければならない合理的理由もない。会社はあらゆる方向に発展する可能性を有しており、特に現代の企業は多角経営に意欲的である。従って、たとえ定款の会社の目的に記載されていない事業であっても、会社の方針として進出することもありうるし、また技術的に目処がついてから定款を改めることもありうる。また、過去において定款の記載の通りの業務を行っていたが、現在はそのような業務とは無関係な業務のみ行っていれば、たとえ形式的には定款に記載があっても、使用者の業務範囲とは言えない。その上、定款をもたない個人企業や国等の従業者にとって、定款の記載による制限ということ自体ありえないが、会社の従業者と個人企業や国の従業者とを区別して考えねばならない実質的根拠はない。」と述べている。

²⁴ 中山・前掲注 11・62 頁参照。

²⁵ 島並＝上野＝横山・前掲注 7・73 頁参照。

²⁶ 吉藤・前掲注 14・231 頁参照。

²⁷ 中山・前掲注 11・64 頁参照。

²⁸ 中山編・前掲注 15・339 頁(中山信弘執筆)、中山・前掲注 11・63 頁(2019)参照。

務発明となり、特別な法的効果を有するが、それ以外は自由発明となつて従業者等に原始的に帰属し、従業者等が自由に実施・収益・処分できる²⁹。

第3款 職務発明制度の法構造

職務発明制度は、特許法 35 条にその規定が定められている。

1 項においては、前述した特許法 35 条が適用されるべき職務発明の定義及び成立要件を定めるとともに、職務発明であっても原始的に自然人である発明者に特許を受ける権利が帰属する発明者主義を前提として、使用者等の開発投資への最低限の保証として法定通常実施権³⁰を与えている³¹。

2 項においては、使用者等から従業者等に対する一方的な権利の篡奪を防ぐため、従業者等がした職務発明以外の発明(自由発明)についての権利を使用者等に取得させたり、使用者等のため専用実施権³²を設定することをあらかじめ定めた契約、勤務規則その他の定めを無効としている³³。これは未だ発明がなされていない段階で将来の権利の処分に係る合意がなされる場合には、従業者等と使用者等の交渉力格差から、従業者等に不利な取決めがなされる可能性が大きいことを鑑み、従業者等保護の観点から設けられた規定である³⁴。その一方で、2 項の反対解釈として、職務発明についての権利は使用者等が勤務規則等により使用者等が原始取得する旨を定めることや、従業者等に対して承継等をあらかじめ義務付けることを許容しており、使用者等が職務発明の権利を得て独占的な利益を得ることを可能としている³⁵。

²⁹ 中山・前掲注 11・60 頁参照。

³⁰ 特許法の規定により又は設定行為で定めた範囲内において、業としてその特許発明の実施をする権利(特許法 78 条 2 項)。

³¹ 中山＝小泉編・前掲注 16・557 頁(飯塚卓也＝田中浩之執筆)参照。

³² 設定行為で定めた範囲内において、業としてその特許発明の実施を専有する権利(特許法 77 条 2 項)。

³³ 中山＝小泉編・前掲注 16・558 頁(飯塚卓也＝田中浩之執筆)参照。

³⁴ 島並＝上野＝横山・前掲注 7・71 頁参照。

³⁵ 中山＝小泉編・前掲注 16・558 頁(飯塚卓也＝田中浩之執筆)参照。

3 項においては、従業者等がした職務発明について、契約、勤務規則その他の定めにおいてあらかじめ使用者等に特許を受ける権利を取得させることを定めたときは、その特許を受ける権利は、その発生した時から当該使用者等に帰属するとして、特許を受ける権利の使用者等への原始的な帰属を認めている³⁶。これは発明者主義を原則とする我が国特許法において例外的規定といえる。3 項の規定は、平成 27 年度特許法改正により導入されたものであり、改正以前に生じていた二重譲渡の問題³⁷、及び、特許を受ける権利が共有に係る場合の帰属の不安定性の問題³⁸を解決することを目的とした規定である³⁹。

4 項においては、職務発明の特許を受ける権利を使用者等が原始取得した場合(以下、使用者等帰属)、使用者等が特許を受ける権利や特許権を発明者である従業者等から承継取得した場合(以下、従業者等帰属)、及び、専用実施権の設定を受けた場合に従業者等が当該使用者等から相当の金銭その他の経済上の利益(以下、相当の利益)⁴⁰を受ける権利を取得することを定めている⁴¹。4 項において相当の利益という特別な権利を発明をした従業者等に付与する趣旨としては、特許法が発明へのインセンティブを付与するべく、発明をした従業者等に

³⁶ 中山＝小泉編・前掲注 16・558 頁(飯塚卓也＝田中浩之執筆)参照。

³⁷ 使用者等が特許を受ける権利を予約承継していた場合であっても、使用者等以外の第三者に権利が二重に承継され、当該第三者が先に出願をした場合には使用者等が権利を取得できないという問題。

³⁸ 他社との共同研究で特許を受ける権利が共有に係る場合において、自社の発明者の権利の持分を、当該発明者から自社へ承継するときでも他社の発明者が同意しなければ権利承継ができないという問題。

³⁹ 産業構造審議会知的財産分科会特許制度小委員会(平成 27 年 1 月)「我が国のイノベーション促進及び国際的な制度調和のための知的財産制度の見直しに向けて」https://www.jpo.go.jp/resources/shingikai/sangyo-kouzou/shousai/tokkyo_shoi/document/h26houkokusho/houkokusho.pdf (2024 年 1 月 10 日訪問) 3 頁～4 頁参照。

⁴⁰ 平成 27 年特許法改正以前は、「相当の対価」と規定されていたが、企業戦略に応じて柔軟なインセンティブ施策を講じることを可能とするとともに、発明者の利益を守るため、金銭に限定せず金銭以外の経済上の利益を与えることも含まれるようにするために、「相当の金銭その他の経済上の利益」「相当の利益」に変更した。特許庁 HP「職務発明制度の概要」

<https://www.jpo.go.jp/system/patent/shutugan/shokumu/shokumu.html> (2024 年 1 月 10 日訪問) 参照。

⁴¹ 中山＝小泉編・前掲注 16・558 頁(飯塚卓也＝田中浩之執筆)参照。

のみ相当利益請求権を組み込んだ制度としたものと考えられている⁴²。そして、5 項以下では相当の利益の内容について、その決定方法が定められている。

第 4 款 職務発明対価の支払形態

特許法 35 条 7 項によると相当の利益の算定は「使用者等が受けた利益の額」ではなく、「使用者等が受けるべき利益の額」を考慮すると規定されており、権利の取得あるいは承継の時に「使用者の受けるべき利益」を算出して支払うのが原則である⁴³。しかしながら多くの企業では、相当の利益の支払いは取得時あるいは承継時の一括払いではなく、出願補償金、登録補償金、実績補償金等に分割し、実績補償金については現実には「使用者の受けた利益」を基に算出し、一定の時期を区切って分割払いで支払われている⁴⁴。このような分割払いの支払形態は「特許を受ける権利の譲渡時においては右権利が不確定なものであり、また権利が実施されていない間には使用者が受けるべき利益も未定であることから相当の対価の額を算定することは困難であり、更にかかる分割払方式を採用しても従業者に不利益となるものではないことを考慮すると分割払方式も許されるものと解するのが相当である。⁴⁵」として裁判例においても認められている。この本来は一括で支払うべきものを分割で支払うという職務発明対価の支払形態が、その所得区分の決定にあたって議論を呼んでいる。

第 2 節 我が国の職務発明対価に対する課税と問題点

第 1 款 課税上の取扱い

我が国の所得税法においては、職務発明対価の課税上の取扱いは法定されておらず、その取扱いについては、所得税基本通達及び名古屋

⁴² 愛知＝前田ほか・前掲注 6・75 頁参照。

⁴³ 中山・前掲注 11・84 頁参照。

⁴⁴ 同上。

⁴⁵ 大阪地判昭和 59 年 4 月 26 日判タ 536 号 337 頁。

国税局の出した文書回答事例によって国税庁の見解が示されている。国税庁の見解によれば、職務発明対価の所得区分は特許を受ける権利の帰属を従業者等帰属とした場合と使用者等帰属とした場合とで区分されるとしているため、以下ではそれぞれの場合の取扱いについて紹介する。また、判例において、従業者等帰属の場合の職務発明対価の所得区分が争われた事件があるため、判例における取扱いも紹介する。

まず、従業者等帰属による場合の取扱いを紹介する。従業者等帰属による場合の取扱いは所得税法基本通達 23～35 共一1(1)で次のように示されている。

「(1) 業務上有益な発明、考案又は創作をした者が当該発明、考案又は創作に係る特許を受ける権利、実用新案登録を受ける権利若しくは意匠登録を受ける権利又は特許権、実用新案権若しくは意匠権を使用者に承継させたことにより支払を受けるもの

これらの権利の承継に際し一時に支払を受けるものは譲渡所得、これらの権利を承継させた後において支払を受けるものは雑所得」

所得税基本通達では特許を受ける権利を使用者等に承継することにより支払いを受けるものについては、その支出の態様に応じて、当該権利の承継に際して支払われる一時金は権利の譲渡の対価であるから譲渡所得とし、権利の承継後その権利の実施の成績に応じて支払われるものは権利の譲渡の対価の追加払い的な性質のものとも考えられるが、権利の移転によって一時に実現した所得に当たらないため雑所得としている⁴⁶。このように所得税基本通達では、職務発明対価の支払時期を基準に所得区分を決定しており、当該基準を職務発明対価の支払形態に当てはめると、出願補償金は譲渡所得、登録補償金及び実績補償金は雑所得に区分される⁴⁷。

次に、使用者等帰属による場合の取扱いを紹介する。使用者等帰属

⁴⁶ 榎田明ほか編『所得税基本通達逐条解説(令和3年版)』大蔵財務協会 280 頁～281 頁(2021) 参照。

⁴⁷ 猪野竜司「監査役のための税務トピックス(第11回)職務発明に係る所得税法上の所得区分について：平成27年の特許法改正後の取扱い」監査役 667 号 74 頁(2017) 参照。

による場合の取扱いは、上記通達とは別に、名古屋国税局の事前照会の文書回答事例で示されている。当該回答事例によると、使用者等帰属を定めた場合に従業者等が支払いを受けるものは、特許を受ける権利の移転を伴わないことから、譲渡所得に該当せず、また、発明者である従業員等が、使用人としての地位に基づいて支払いを受けるものではなく、特許法の規定により発明者としての地位に基づいて支払いを受けるものであり、当該従業員等が退職した場合や死亡した場合でも当該従業員等やその相続人へ継続して支払われることから、給与所得にも該当せず、さらに、あらかじめ定めた職務発明規定等に基づき、支払いを受けるものであるため、一時所得にも該当しないとし、いずれの所得区分にも該当しないことから雑所得に該当する旨の見解を示している⁴⁸。使用者等帰属の場合には従業者等帰属の場合と異なり、支払時期で所得区分は変わらず、出願補償金、登録補償金、実績補償金のすべてが雑所得に区分される⁴⁹。

最後に、判例における取扱いを紹介する。従業者等帰属とした場合の職務発明対価の所得区分が争われた事件として大阪地裁平成 23 年判決⁵⁰がある。同事件では所得税基本通達の取扱いと同様、権利の承継後に支払われた職務発明対価については譲渡所得に該当せず、雑所得に該当すると判断された。同事件の概要は、以下のとおりである。

職務発明を行った原告は、当時の使用者である株式会社 A に対し、特許法 35 条 3 項の「相当の対価」の支払いを求める訴えを提起し、和解金 3000 万円（以下、「本件和解金」という。）を受領した。原告は、本件和解金につき、いったん雑所得に区分して申告したが、その後、本件和解金は譲渡所得に該当するとして更正の請求を行った。これに対し、所轄税務署長は本件和解金が雑所得に該当し、譲渡所得に

⁴⁸ 国税庁 HP「職務発明による特許を受ける権利を使用者に原始的に帰属させる制度を導入した場合の『相当の利益』に係る税務上の取扱いについて」
<https://www.nta.go.jp/about/organization/nagoya/bunshokaito/shotoku/170206/besshi.htm>（2024 年 1 月 10 日訪問）参照。

⁴⁹ 猪野・前掲注 47・75 頁参照。

⁵⁰ 大阪地判平成 23 年 10 月 14 日訟月 59 卷 4 号 1125 頁。

は該当しないとして、更正をすべき理由がない旨の通知処分を行った。原告はこの通知処分の取消しを求めて出訴した。

大阪地裁は、譲渡所得の性質を「…譲渡所得に係る課税の趣旨や制度の仕組みなどからすれば、ある所得が譲渡所得に該当するためには、その所得が『当該資産の増加益が所有者の支配を離れる機会に一举に実現したもの』であること、すなわち、資産の所有権その他の権利が相手方に移転する機会に一時に実現した所得であることを要すると解するのが相当である…」と判示した上で、本件和解金に係る所得が実現した時期について以下のように判示し、原告の請求を棄却した。

「…特許を受ける権利等の承継時においては、そもそもその特許を受ける権利（職務発明）につき特許出願がされるのかどうか、特許出願をした場合に特許が付与されるかどうかなどは不確定であり、特許が付与されたとしても、（『相当の対価』の算定の考慮事項である⁵¹）現実に使用者が得る利益は、当該使用者の資本、設備、営業能力、経営判断、その時々の景気、需要者の嗜好の変化、代替技術の出現等によって大きく左右されるから、実際には、特許を受ける権利等の承継時に『相当の対価』の額を的確に算定することは極めて困難である…」。

「このような『相当の対価』の算定の困難性に照らすと、特許を受ける権利等が承継された時（相当の対価支払請求権が発生した時）においては、その機会に現実に金銭が支払われた（又は将来支払われる具体的な金額が確定している）部分を除き、当該特許を受ける権利等の承継に係る「相当の対価」につき所得が実現したと評価することはできない」。

「以上によれば、本件職務発明に係る特許法 35 条 3 項の『相当の対価』については、出願報奨金として原告に支払われた 1000 円を除き、本件特許を受ける権利が承継された機会において所得が実現したということとはできないから、本件職務発明に係る『相当の対価』とし

⁵¹ 括弧内は、筆者注。

て支払われた本件和解金についても、本件特許を受ける権利が承継された機会において所得が実現したということとはできない…」。

また、大阪地裁は、職務発明対価の性質について、対価の算定に使用者等の貢献の程度が考慮されることから、「…特許法 35 条 3 項の『相当の対価』とは、特許を受ける権利等の承継時における適正な金額（客観的交換価値）とは全く異なる概念であって、むしろ、貢献度に応じた独占実施利益の分配金という方が、その実質によく合致するというべきである。」と判示した。

以上から、大阪地裁は本件和解金が譲渡所得に該当せず、また他のいずれの所得区分にも該当しないとして、雑所得に該当するとの判断を下した。

なお、控訴審⁵²は原審判断を維持して控訴棄却とし、上告審⁵³は不受理となった。

同事件以外にも従業者等帰属の場合の職務発明対価の所得区分が争われた事件⁵⁴があるが、いずれの事件も概ね同事件と同旨により譲渡所得該当性が否定され、雑所得と判断された⁵⁵。

⁵² 大阪高判平成 24 年 4 月 26 日訟月 59 卷 4 号 1143 頁。

⁵³ 最判平成 26 年 4 月 4 日税資 264 号順号 12446(不受理)。

⁵⁴ ①大津地判平成 26 年 4 月 10 日税資 264 号順号 12448、大阪高判平成 27 年 4 月 23 日税資 265 号順号 12656、最判平成 28 年 6 月 10 日税資 266 号順号 12868(不受理)、②大阪地判平成 27 年 12 月 18 日訟月 63 卷 4 号 1183 頁、大阪高判平成 28 年 10 月 6 日訟月 63 卷 4 号 1205 頁、最判平成 29 年 6 月 29 日税資 267 号順号 13029(不受理)、③東京地判平成 28 年 5 月 27 日税資 266 号順号 12859、東京高判平成 28 年 11 月 17 日税資 266 号順号 12934、最判平成 29 年 4 月 18 日税資 267 号順号 12859(不受理)。裁決例では、①国税不服審判所裁決平成 21 年 4 月 23 日裁決事例集 77 集 72 頁、②国税不服審判所裁決平成 23 年 9 月 22 日裁決事例集 84 集 91 頁。

⁵⁵ 前掲注 54 の③の事件においては、納税者は一時所得該当性を主張しているが、これは同事件以前の判例で譲渡所得該当性が否定されたのを受けて、それらの判例で争われなかった一時所得該当性が争点になったものと思われる。長戸貴之「職務発明に関し承継後に支払われた補償金の一時所得該当性－東京地判平成 28・5・27」ジュリスト 1515 号 129 頁(2018)参照。なお、同事件では、「本件金員の支払は、本件各発明にかかる特許を受ける権利の国への譲渡と密接に関連する給付であるというべきであり、その事情に照らし、偶発的に本件金員が支払われたとは言えないものというべきであり、一時所得には該当しない。」と判示がなされ、雑所得と判断された。

第 2 款 課税上の取扱いの問題点

上記のような職務発明対価の課税上の取扱いについて、先行研究では次の 2 つの問題点が指摘されている。

1 つは、対価の支払時期によって異なる所得区分に該当すると解されていることである。所得税基本通達によると、職務発明対価は従業者等帰属を選択した場合には、その支払時期に応じて譲渡所得又は雑所得に区分される。しかし、当該対価の所得区分は、あくまで対価の法的性質によって決定されるべきであり、対価支払の時点を基準に決定されるべきではない⁵⁶。また、対価の支払時期が分かれているのは、使用者等が特許を受ける権利を承継された時にはその金額の算定が困難で、その後の実績に応じて分割して支払っているためであり、法的性質が異なる対価を支払っているわけではない。この点について判例では、権利の承継後に支払われる対価の法的性質を使用者等の貢献の程度が考慮されることから「貢献度に応じた独占実施利益の分配金」とであると判示されたが、使用者等の貢献度は特許を受ける権利の適正な評価額を決定するための考慮要素にすぎず、これを理由に対価の法的性質を「貢献度に応じた独占実施利益の分配金」とであると判断した点には疑問がある⁵⁷。

もう 1 つは、特許を受ける権利の帰属先によって、異なる所得区分に該当すると解されていることである。平成 27 年特許法改正において使用者等は自己の判断により従業者等帰属か使用者等帰属のいずれかを選択することができるようになった。従業者等からすれば、従業者等帰属と使用者等帰属のいずれによっても同様の金銭等が支払われるため経済的実態に変化は生じないが、課税関係は適用される制度によって異なる結果となってしまう、これは課税の公平上問題があるのではないかと思われる⁵⁸。従業者等帰属と使用者等帰属とで経済的実態が変わらないのであれば、同じ所得区分として取扱うべきではない

⁵⁶ 谷口・前掲注 2・91 頁参照。

⁵⁷ 谷口・前掲注 4・180 頁参照。

⁵⁸ 岸野・前掲注 3・19 頁参照。

かと考える⁵⁹。

これらの問題点については、納税者の予測可能性及び課税の公平を確保するために早急な解決が必要と考える。問題点を解決するには、権利の承継時期や帰属先によって所得区分が異なるものとするのではなく、一つの所得区分に統一することが必要だと考える。そこで以下の第3節と第4節では、職務発明対価の所得区分について課税上の取扱いと異なる見解を紹介、検討し、法解釈による問題解決を試みる。

第3節 職務発明対価の所得区分に関する学説

課税上の取扱いと異なる見解としては職務発明対価を給与所得と解する学説と譲渡所得と解する学説の2つがある。

第1款 給与所得と解する学説

佐藤教授は、工具、原材料等をすべて使用者が提供し、従業員が自ら高度な技術を駆使して手作りの工芸品を制作する場合、使用者が従業員に支払う「給与」は原則として全額が給与所得になると考えられるという例を挙げ、その理由としてこの従業員が行った行為は、いかに高度な知識・技術を必要とするとしても、従属的に労務を提供した点に尽きるからである、と述べている⁶⁰。そして、手作りの工芸品作成と比較した場合、設備、原材料、試料、その他の研究環境一切に関する経費を使用者が負担し、従業員は使用者の広義の指揮命令下で研究を行い、その研究を行うこと自体が当事者間で合意され、期待されている労務提供である場合において使用者から従業員に支払われる「対価」は、同様に従属的労務の対価以外の何者でもなく、特に、職務発明に関する権利の承継が個別の合意ではなく、就業規則や企業の一方的意思表示によっても行われうると解される場合には、制作した工芸品を当然に使用者に引き渡さねばならない制作技術者と実質的に

⁵⁹ 同上。

⁶⁰ 佐藤英明「使用者から与えられる報奨金等が給与所得とされる範囲」税務事例研究 61 号 38 頁(2001)参照。

大きな差異はないと考えるべきであろう、という見解を述べている⁶¹。

酒井教授は、職務発明対価請求権は「従業員等たる地位にある発明者」の受ける「相当の利益」であって、それが「従業員等」の地位にあるものという点を除いては得られない権利である、という見解を述べている⁶²。この見解から酒井教授は、勤労者ないし従業員がその地位に基づいて使用者から受ける給付が給与所得に該当するという考え方は判決においても支持されており、このような考え方を前提とすると、「従業員等」の地位において給付を受ける特許法 35 条の規定に基づく職務発明対価は、給与所得に該当すると考えることが妥当ではなかろうか、と述べている⁶³。

岸野教授は、平成 27 年度特許法改正に伴い相当の利益の考え方が「相当の対価」という資産の対価の性質ではなく、従業者等のインセンティブのためとなされたものであるとし、そうであれば従業者等帰属及び使用者等帰属が適用される相当の利益のすべてが、使用者等が発明者たる従業者等を自己の人的資産として確保し、当該従業者等の研究成果を生み出し利益を得る目的の 1 つとして支給するものであり、給与等として一元的に見るべきではないか、と述べている⁶⁴。

第 2 款 譲渡所得と解する学説

元氏教授は、特許法では特許を受ける権利が勤務規則等によって半ば強制的に使用者等に承継される見返りとして、従業者等に対して相当の対価支払請求権を取得することを法定したのであって、当該従業者等がそれを実現することによって取得した金員は、まさに特許を受ける権利の譲渡による所得である、と述べている⁶⁵。また、元氏教授

⁶¹ 同上。

⁶² 酒井克彦「職務発明対価に係る所得区分(下-3)」月刊税務事例 49 巻 5 号 1 頁(2017)参照。

⁶³ 酒井・前掲注 62・3 頁参照。

⁶⁴ 岸野・前掲注 3・22 頁参照。

⁶⁵ 元氏成保「職務発明に関して従業員等が使用者等から受け取る金員の所得区分」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利：水野武夫古稀記念論文集』法律文化社 514 頁(2011)参照。

は、譲渡所得とする根拠として「従業者等が取得する相当の対価は、特許法 35 条の規定に基づいて当該特許を受ける権利の価値を再評価した、いわば資産の再評価額である。そして、特許を受ける権利を再評価するにあたり、当該特許権の実施によって使用者等が得るべき利益を考慮要素の一つとしているに過ぎず、換言すると、種々の要素を考慮しつつ特許法 35 条の規定に基づいて特許を受ける権利を再評価した結果、追加の対価を支払うべき旨が明らかになったのであって、この所得に対する課税は、まさに従業者等の所有していた資産に帰属する増加益に課税しているものである。⁶⁶⁾」と述べている。

林教授及び谷口教授は、租税法の解釈は、租税法律主義の下で厳格な文理解釈がなされるべきであり、所得税法 33 条の条文上では資産の譲渡と対価支払が同時期になされなければならないとの解釈を必ずしも導出することはできないとし、特許を受ける権利の承継後に支払われる職務発明対価も譲渡所得に該当する、という見解を述べている⁶⁷⁾。

金子教授は、職務発明について従業者等が使用者等から受ける金員のうち、特許法 35 条 3 項(現 4 項)に基づいて支払を受ける相当の対価は退職後に支給される和解金を含めて譲渡所得に当たると解すべきとし、平成 27 年改正後の特許法 35 条のもとでも、同条 1 項・3 項・4 項をあわせて考えると、職務発明について従業者等が使用者等から受ける相当の利益は譲渡所得にあたると解することが可能であると考え、と述べている⁶⁸⁾。

第 4 節 解釈による問題解決の限界

第 1 款 給与所得該当性の検討

⁶⁶⁾ 元氏・前掲注 65・516 頁参照。

⁶⁷⁾ 林仲宣＝谷口智紀「職務発明に係る特許を受ける権利の『相当の対価』の所得区分」税務弘報 60 巻 13 号 129 頁(2012)参照。

⁶⁸⁾ 金子宏『租税法〔第 24 版〕』弘文堂 269 頁～270 頁(2021)参照。なお、金子教授は同書において、従業者等が社内規則等に基づいて支給される報奨金等は給与所得にあたると解すべきとし、特許法に基づき支給される金銭等と区別している。

職務発明対価を給与所得とする見解は、対価が従業員としての地位にもとづいて使用者から従業者に支払われるものであること、発明に要する設備や費用を負担しているのは使用者であること等を根拠とするものである。

しかし、職務発明対価を給与所得と解することについて、以下のような疑問がある。

まず、特許法上の法律構成を軽視し、従業者等の地位を重視して所得区分を検討していることである⁶⁹。租税法の課税対象となる経済活動及び経済事象は第一次的には私法によって規律されているため、租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである⁷⁰。これは、職務発明対価への課税についても同様である。特許法 35 条では従業者等帰属による場合、発明者である従業者に特許を受ける権利をいったん帰属させた後に、契約等によって使用者に承継させることができると規定したうえで、特許を受ける権利が使用者に承継された場合には、従業者は対価として相当の利益の請求権を有すると規定している⁷¹。この法律関係を前提とすると、従業者等帰属による場合の相当の利益は、従業者から使用者への特許を受ける権利の承継（譲渡）の対価として支払われたものであり、当該権利の承継は所得税法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」に該当することから、当該対価は譲渡所得に該当するのではないだろうか⁷²。租税法上で特許法の法律関係と異なる取扱いをする場合には、立法により租税法上に明文規定を置く必要があると考える⁷³。

次に、職務発明を従業者が製造した製品と同義に捉えていることである。前節で紹介した佐藤教授の見解は手作りの工芸品を例に挙げ、給与所得該当性が主張されている。しかし、職務発明は工芸品等の製

⁶⁹ 谷口・前掲注 2・90 頁参照。

⁷⁰ 金子・前掲注 68・129 頁参照。

⁷¹ 谷口・前掲注 2・89 頁～90 頁参照。

⁷² 谷口・前掲注 2・90 頁参照。

⁷³ 同上。

品とは異なり、費用や時間をかけることで確実に生み出されるものではなく、発明として特許を受けるためには新規性が必要とされるので、生産のハードルが高いものである。また、製造業の従業員に支払われる給与は勤務時間等を考慮して毎月継続して支払われるものであるが、職務発明対価は毎月の給与とは別に発明がなされて初めて支払われるものであり、対価の額は生み出された発明により使用者が受けるべき利益の額等を考慮して決められるものである。このように職務発明と製品の製造は生産のハードルの高さや支払われる対価の算定方法が異なるものであるため、両者を同じものとして所得区分を検討することは適当ではないと考える。

第2款 譲渡所得該当性の検討

職務発明対価を譲渡所得とする見解は、特許を受ける権利の譲渡後に支払われる対価は譲渡時には確定していなかった当該権利の再評価額であることを根拠とするものである。筆者も概ね、この見解に同意する。職務発明対価の支払時期が分かれているのは、特許を受ける権利の承継時には当該権利の適正な評価額を算出することができないためであり、承継時に支払われたもの、承継後に支払われたもののいずれも、資産の譲渡による所得であると考ええる。また、職務発明対価が特許を受ける権利という資産によって従業者等が得る資産性所得であること、及び、権利の帰属先を原則である発明者主義に準じて従業者等にした場合には、従業者等から使用者等への特許を受ける権利の譲渡取引が行われることを考慮すると、所得区分を統一するにあたっては譲渡所得とすることが適当ではないかと考える。しかし、現行法の解釈からでは、以下の2点から職務発明対価のすべてを譲渡所得と解釈することは難しいと考える。

1 点目は、譲渡所得課税の趣旨として判例及び通説では増加益清算課税説がとられていることである。増加益清算課税説とは、譲渡所得課税の趣旨を「譲渡所得に対する課税は、…資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の

支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨…⁷⁴」と解すものである。増加益清算課税説は多くの判例で引用されており、本章第2節で紹介した職務発明対価の所得区分が争われた判例⁷⁵においても、この考え方から譲渡後に支払われた対価の譲渡所得該当性が否定されている。増加益清算課税説については、所得税法33条の文理解釈からは資産の譲渡と対価支払時期が同時期になされなければならないという解釈は導出できないという見解⁷⁶もあるが、判例及び通説で増加益清算課税説がとられている以上、職務発明対価においてのみ異なる解釈で課税を行うことは、課税の公平性が損なわれる恐れがあると考ええる。そのため特許を受ける権利の承継後に支払われる職務発明対価については、資産の譲渡による所得であるが承継時には確定していなかった所得のため、現行法の解釈では譲渡所得に該当しないと考える。また、所得税法本法の解釈により資産の譲渡後の所得でも譲渡所得とすることが可能になると、納税者間の取決め次第で、資産の増加益とは関係のない所得を恣意的に譲渡所得に変更する事態が引き起こされることが危惧される⁷⁷。

2点目は、平成27年特許法改正により特許を受ける権利を原始的に使用者等に帰属させることが可能になったことである。特許を受ける権利をその発生時から使用者等に帰属させた場合、従来と異なり従業者等から使用者等への権利の承継が行われず、権利の帰属先で従業者等に支払われる対価に差が生じるわけではないが、資産の譲渡が行われず、使用者等帰属を採用した場合の職務発明対価を譲渡所得と解することは難しいと考える。

第3款 解釈論の限界

⁷⁴ 最判昭和43年10月31日訟月14巻12号1442頁。

⁷⁵ 大阪地判平成23年10月14日訟月59巻4号1125頁、大阪高判平成24年4月26日訟月59巻4号1143頁、最判平成26年4月4日税資264号順号12446(不受理)。

⁷⁶ 林＝谷口・前掲注67・129頁参照。

⁷⁷ 神山弘行「譲渡所得の要件と職務発明の『相当の対価』に関する和解金—大阪高判平成24・4・26」ジュリスト1469号123頁(2014)参照。

本節では、職務発明対価の給与所得該当性と譲渡所得該当性の検討を行った。その検討の結果、私見としては、職務発明対価の所得区分を統一するにあたっては、給与所得ではなく譲渡所得とすることが適当であると考えているが、現行法の解釈からはすべてを譲渡所得と解することが難しく、所得税基本通達及び文書回答事例の取扱い同様、特許を受ける権利の承継時に支払われる対価のみ譲渡所得とし、承継後に支払われる対価及び使用者等帰属による場合の対価については雑所得とすることが、解釈論の限界であると考えている。しかし、所得税基本通達及び文書回答事例に則った課税を行うと、本章第2節で述べた問題点が生じるため、この点は立法によって解決を図る必要があると考える。

先行研究においては、谷口教授が「…特許法領域における『相当の対価』の額の算定に従って、各支払時点で課税を行うが、相当な対価の請求権行使によって支払われる金員は譲渡対価としての性質を持つことから、譲渡所得課税に対する特別規定を設ける等の立法措置を講じる、が検討されるべきであろう。⁷⁸⁾」という立法提言を述べている。筆者も譲渡所得課税に対する特別規定を設ける谷口教授の立法提言に同意する。だが、谷口教授の論文では立法提言を述べるにとどまり、立法の根拠やその具体的内容については述べられていなかった。

そこで次章では、立法根拠の指摘と特別規定の具体的内容の検討を行うため、米国の特許権取引に対する特別規定である内国歳入法典1235条について研究を行う。1235条は職務発明取引を含む特許権取引について規定しており、一定の特許権取引については、権利の譲渡後に支払われる対価についてもキャピタル・ゲイン⁷⁹⁾として課税している。1235条のコンセプトや機能を研究し、我が国に導入することで、現行法によって生じている職務発明対価の所得分類の問題の解決につながると考える。そして最終章では、次章で得られた米国からの示唆を踏まえて、我が国における検討及び具体的な立法提言を

⁷⁸⁾ 谷口・前掲注4・182頁。

⁷⁹⁾ 我が国の所得税法にいう譲渡所得に相当する。

行う。

第2章 米国における課税上の取扱い

第1節 米国の特許権取引に対する課税の沿革

第1款 1235条制定以前(～1954年)

本章第1節では、米国の特許権取引に対するの課税の沿革を①1235条制定以前(～1954年)、②1235条制定後(1954年～2017年)、③1221条改正後(2018年～)の3つに区分して第一款から第三款において紹介し、1235条制定の経緯とコンセプトを確認する。

1235条制定以前の特許権取引に対する課税については、一般のキャピタル・ゲイン課税の規定⁸⁰のもと、キャピタル・ゲインまたはキャピタル・ロスの規定の適用を受けられるか否かが判断されていた。つまり、納税者がキャピタル・ゲイン課税の規定を受けるためには、行った特許権取引が「資本資産の売却または交換」に該当する必要があった。以下では、1235条制定以前の特許権取引に対する課税について、特許権の「資本資産」該当性の判断基準、1950年歳入法(アイゼンハウアー改正)、ロイヤリティ支払いに対する課税上の取扱いを順に紹介する。

第一に、特許権の「資本資産」該当性の判断基準について。1235条制定以前は、特許権取引のキャピタル・ゲイン課税の適用可否については、発明家がプロフェッショナルかアマチュアかで判断がなされており、アマチュアの発明家は特許の売却でキャピタル・ゲイン課税の適用を受けることができたが、プロフェッショナルの発明家はキャピタル・ゲイン課税の適用を受けることができなかった⁸¹。これはアマチュアの作成した知的財産は、1221条(a)により「資本資産」とみなされるのに対し、プロフェッショナルの作成した知的財産は、1221

⁸⁰ 当時は1939年内国歳入法典117条、現在は1221条及び1222条。

⁸¹ See, William H. Byrnes & Jason Fiske, § 22C:3. Sale or exchange of patents generally, 4 Mertens Law of Fed. Income Tax'n § 22C:3 (2023), available at WESTLAW.

条(a)(1)に規定する「納税者の営業用株式、在庫、または納税者の営業や事業の通常の過程で主に顧客に販売するために保有する財産」とみなされ、「資本資産」から除外されるためであった⁸²。しかし、このような区分は、発明家がプロフェッショナルかアマチュアか、特許が主として販売のために保有されているかという難しい事実判断を伴うため、特許権取引の課税にはかなりの不確実性が伴っていた⁸³。

第二に、1950 年歳入法(アイゼンハウアー改正)について。1950 年歳入法は「資本資産」の除外項目として新たに「著作権、文学的ないし音楽的あるいは芸術的な作品その他のこれらに類する財産(a copyright, a literary, musical or artistic composition, or similar property)」を追加改正した⁸⁴。この改正は、改正の契機となった取引を行った者の名から、俗にアイゼンハウアー改正(Eisenhower Amendment)と呼ばれている⁸⁵。

同改正の経緯は、以下のとおりである⁸⁶。1950 年歳入法による改正前当時は、アマチュアの著作者が著作物の売却についてキャピタル・ゲイン課税の優遇税率の適用を受けるためには、著作物を最低 6 か月間保有したのちに売却する必要があった。そこで、アイゼンハウアーは、自身の執筆した第 2 次大戦回顧録(Crusade in Europe)の原稿を出版社に売却する際、原稿完成から 6 ヶ月を超える間を置いてから

⁸² See, Anthony P. Polito, Did Congress Goof? TCJA and the Taxation of Self-Created Patents and Inventions, 161 Tax Notes 51, 52(2018).

⁸³ See, John F Creed, Robert B. Bangs & Joseph P. Driscoll, Federal Taxation of the Inventor, Patent, Trademark and Copyright Journal of Research and Education, vol. 2, no. 4, at 506(1958), https://ipmall.law.unh.edu/sites/default/files/hosted_resources/IDEA/02_IDEA_1958.pdf.

⁸⁴ 大塚正民『キャピタル・ゲイン課税制度：アメリカ連邦所得税制の歴史的展開』有斐閣学術センター99 頁(2007)参照。

⁸⁵ 同上。

⁸⁶ アイゼンハウアー改正の経緯については、See, Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, 47.4 COPYRIGHTS, ARTISTIC WORKS, LETTERS, AND SIMILAR ITEMS, Fed. Tax'n Income, Est.& Gifts ¶ 47.4 (2023), at 2-3, available at WESTLAW、邦語の文献では、大塚・前掲注 84・99 頁～100 頁、谷口・前掲注 2・190 頁～191 頁を参照した。

売却することで、キャピタル・ゲイン課税の優遇税率の適用を受けた。これを受けて連邦議会は、このような納税者による租税回避行為の横行を防止するため、1950年歳入法による改正によって、「著作権、文学的ないし音楽的あるいは芸術的な作品その他のこれらに類する財産」を「資本資産」から除外した。

この改正によって「著作権、文学的ないし音楽的あるいは芸術的な作品その他のこれらに類する財産」は、その創造者自身またはその創造者の取得価格を引き継ぐこととされている者によって保有されているものである限り、「資本資産」項目から除外されることとなった⁸⁷。なお、本改正の当初の下院法案では、上記項目に加えて「発明」、「特許権」、「意匠」も除外項目に含まれていたが、上院の「発明家の活動を促進することは、下院法案で得られるかもしれない少額の追加収入を上回る」との反対により削除された⁸⁸。

第三に、ロイヤリティ支払いに対する課税上の取扱いについて。一括払いや分割払いが多い不動産取引とは対照的に、特許権取引は通常、譲受人による生産性、販売、使用によって測定される支払いや譲受人による特許の使用と概ね同じ期間にわたって定期的に支払われる等、ロイヤリティの支払形態がとられる⁸⁹。そこで、特許権取引では購入価格が上記のような偶発的な支払いである場合、その取引は「売却または交換」にあたるのか否かという疑問が生じる⁹⁰。多くの判例では、保有者による特許権の譲渡、または特許権の存続期間中の製造、使用、販売の権利の独占的なライセンスは、その支払いが一括払いの場合だけでなく、ロイヤリティの支払形態であっても税務上「売却または交換」とみなされており、保有者がアマチュアの場合にはキャピタル・

⁸⁷ 大塚・前掲注 84・100 頁～101 頁参照。

⁸⁸ See, S. Rep. No. 81-2375(1954), reprinted in 1950 U.S.C.C.A.N. 3053, 3097-3098.

⁸⁹ See, Xuan-Thao Nguyen, Jeffrey A. Maine, The History of Intellectual Property Taxation: Promoting Innovation and Other Intellectual Property Goals?, 64 S.M.U Law Review 795, 810(2011).

⁹⁰ See, *Id.*

ゲイン課税の適用を受けることができた⁹¹。

しかし、1950年に謄写印刷物 6490 (Mimeograph 6490)⁹²が発行され、内国歳入庁長官が、譲渡された財産の生産性、販売、使用によって支払額が測定される場合、または譲受人による特許の使用と概ね同じ期間にわたって定期的に支払われる場合には、この譲渡またはライセンスを「通常所得として課税対象となるロイヤリティの支払いについて定めたもの」とみなすと発表したことにより、ロイヤリティの支払形態がとられている場合のキャピタル・ゲイン課税の適用可否を争う訴訟が続くこととなった⁹³。

第2款 1235条制定後(1954年～2017年)

1954年内国歳入法典では、新たに特許権取引についての特別規定である1235条が制定された。1235条は特許に対するすべての実質的権利、またはそのようなすべての権利の一部を含む未分割持分からなる財産の保有者による譲渡に関して、当該譲渡の対価が譲受人による特許の使用期間と概ね同時期に定期的に支払われるか、譲渡された財産の生産性、使用、処分を条件とする場合でも、1年以上保有した資本資産の売却または交換とみなすと規定している⁹⁴。この年代では特許権取引のキャピタル・ゲイン課税の適用可否を特別規定である1235条と一般規定である1221条及び1222条の下で判断する。以下では、1235条の立法趣旨及びその立法経過、ロイヤリティ支払いに対する課税上の取扱いについて順に紹介する。

第一に、1235条の立法趣旨について。上院の報告によると1235条の立法趣旨は「謄写印刷物(Mimeograph 6490)によって生じた不確実性を排除し、国家の富に貢献する発明家にインセンティブを提供す

⁹¹ See, S. Rep. No. 83-1622(1954), reprinted in 1954 U.S.C.C.A.N. 4621, 5082.

⁹² Mimeograph 6940, C.B. 1950-1, 9.

⁹³ S. Rep. No. 83-1622(1954), reprinted in 1954 U.S.C.C.A.N. 4621, 5082.

⁹⁴ I.R.C. §1235(a).

るため、委員会は、(a) 項において、特許の売却(「譲渡」または「独占ライセンスであるかどうかにかかわらず)が、支払形態のみを理由として税務上の『売却または交換』に該当しないとみなされないことを、特定の特許権者に法的に保証することを意図している。⁹⁵⁾と述べられている。つまり、1235 条の立法趣旨は、内国歳入庁の公表によって生じた特許権の売却における課税上の取扱いの疑問を解消すること、そして、国家の富に貢献する発明者に対してインセンティブを与えることにあったといえる⁹⁶⁾。

第二に、1235 条の立法経過について。1235 条の立法提言がなされた下院法案では規定内容について次のように述べている。

「現行法では、アマチュアの発明家は特許権の売却によりキャピタル・ゲイン課税の適用を受けることができるが、プロフェッショナルの発明家は受けることができない。しかし、アマチュア発明家であっても売却により得られる収入が対価の分割払いではなく、ロイヤリティの支払いであるとみなされた場合には通常所得課税を受けることとなる。現行法におけるアマチュアとプロフェッショナルの発明家、分割払いとロイヤリティ収入の区別は、恣意的であり、かつ、混乱の原因となっている。さらに現行法の取扱いは、科学的な研究を抑制する傾向がある。そこで、本法案ではアマチュアとプロフェッショナルの発明家の区別、分割払いとロイヤリティ収入との区別を設けないこととする。すなわち、その売買代金を特許権の譲受人の手元における特許の生産性、使用、処分により算定される金額とした上で、これを 5 年超の期間にわたって特許権の譲渡人に支払う契約でないこと、かつ、その支払いが 5 年以内に完了する契約である場合には、すべてのケースにおいてキャピタル・ゲイン課税の適用が可能となる。この法案の下では、時効も延長される⁹⁷⁾」。

⁹⁵⁾ S. Rep. No. 83-1622(1954), reprinted in 1954 U.S.C.C.A.N. 4621, 5082.

⁹⁶⁾ 谷口・前掲注 2・193 頁参照。

⁹⁷⁾ H. R. Rep. No. 83-1337(1954), reprinted in 1954 U.S.C.C.A.N. 4017, 4108.

この下院法案の報告を受け、上院は下院法案に原則賛成としたうえで、次のような修正を加えた。

「本委員会では、下院法案において、1235 条が発明者に限定されていたこと及び 5 年ルールが設けられていたことから、下院法案では発明の活性化という目的を達成できていないと考えた。そこで上院法案では 1235 条は、発明が実際に実施に移される時点より前に発明に対する権利を購入した個人にも適用されるよう修正を行った。しかし、この個人は発明者の関連者でも雇用主でもない必要がある。下院法案の規定はさらに修正され、5 年ルールが削除された。これにより、適格な譲渡人またはライセンサーの手元にある、売買または交換に該当する譲渡または独占的なライセンス契約からの収入は、譲受人またはライセンシーによる特許の使用に依存するかどうかに関わらず、キャピタル・ゲインとなる⁹⁸」。

このように下院法案については上院により大幅な修正がなされ、実際に制定された 1235 条では下院法案で提案されていた諸々の制約条項がほとんど削除されている⁹⁹。

第三に、ロイヤリティ支払いに対する課税上の取扱いについて。1954 年内国歳入法典により 1235 条が制定されたことで、1235 条の要件を満たした特許権取引については、その対価の支払いがロイヤリティ支払いの形態であったとしても、キャピタル・ゲイン課税の適用を受けることができると明文化された。この点について、内国歳入庁は 1955 年にロイヤリティ形態の特許権取引が 1235 条の適用を受けず、一般規定により課税される場合には、謄写印刷物 6490 と同様に引き続き通常所得として扱うことを表明した¹⁰⁰。しかし、その後 1958 年に内国歳入庁は以前の見解を撤回し、受け取った対価が特許権の生産性、使用、販売によって測定される場合でも、特許権の譲渡

⁹⁸ S. Rep. No. 83-1622(1954), reprinted in 1954 U.S.C.C.A.N. 4621, 4747.

⁹⁹ 大塚・前掲注 84・108 頁参照。

¹⁰⁰ Rev. Rul. 55-58, 1955-1 C.B. 97.

者が行った取引は「売却」とみなし、キャピタル・ゲイン課税の適用を受けることができると表明した¹⁰¹。

第3款 1221条改正後(2018年～)

2017年税制改正(Tax Cuts and Jobs Act of 2017 以下、TCJA)により 1221条(a)(3)が改正され、「資本資産」の除外項目に新たに「特許、発明、モデルまたはデザイン(特許の有無にかかわらず)、秘密の方式またはプロセス (a patent, invention, model or design (whether or not patented), a secret formula or process)」が追加された¹⁰²。特許が「資本資産」から除外されたため、特許権取引のキャピタル・ゲイン課税の適用可否は 2018年以降、1235条によってのみ判断される。以下では、1221条(a)(3)改正の趣旨及び TCJA の下院法案で提言された 1235条廃止案について順に紹介する。

第一に、1221条(a)(3)改正の趣旨について。下院法案では次のように述べられている。

「著作権、芸術作品、及び類似の財産が、それを作成した人の手元にある場合（または、作成した人から贈与として財産を受け取った人の手元にある場合）の取扱いの根拠は、その財産の保有者が、実質的に、著作権または類似の財産を作成し販売する事業に従事している（またはその個人に財産を与えた他の人の個人的努力により作成した財産を販売している）ためである。したがって、このような財産の売却から生じる利益は、資本資産として保有する財産の売却から生じるキャピタル・ゲインとしてではなく、その人（または寄贈者）が提供した個人的なサービスの報酬として得られる通常所得として扱われる。本委員会は、特許、発明、モデルまたは意匠、及び秘密の方式またはプロセスは、納税者（または納税者に財産を与えた人）の個人的努力

¹⁰¹ Rev. Rul. 58-353, 1958-2 C.B. 408. See, Nguyen, Maine, *supra* note 89, 811.

¹⁰² P. L. 115-97 section 13314.

によって作られた著作権及び同様の財産と本質的に似ており、したがって、税法上同じように分類されるべきであると考えます。本委員会は、販売される製品が実質的に個人的な努力の結果である場合、その人が作成した特許、発明、モデル、意匠、または秘密の方式やプロセスを販売する者は、その販売によってキャピタル・ゲインを受け取るものとして扱われるべきではないと考えている¹⁰³」。

本改正により、アイゼンハウアー改正時に上院の反対により「資本資産」の除外項目から削除された「発明」、「特許」、「意匠」についても「資本資産」の除外項目に該当することとなった。これは、内国歳入庁が発明家に対する税制優遇を縮小したことを意味すると思われる。

第二に、1235 条廃止案について。TCJA の下院法案では、1235 条を廃止する提案がなされていた。下院の主張は、次のとおりである。

「本委員会は、ある種の自己創造的な無形資産は資本資産として扱われるべきではなく、そのような無形資産から得られる所得は通常所得の性質を持つべきであると考えている。特許の売却または交換に関する特別規則は、利得を資本として扱うものであり、その信念と矛盾するものである。¹⁰⁴」

下院の主張は、1221 条(a)(3)の改正趣旨と一致している。しかし、詳細は不明であるが、両院協議会は 1221 条(a)(3)改正案には合意したのに対し¹⁰⁵、1235 条の廃止法案については除外することとした¹⁰⁶。

第 2 節 米国の特許権取引に対する課税の法構造

第 1 款 1235 条の効果と特徴

第 2 節では、米国において特許権取引に対する課税の特別規定として制定されている 1235 条の法構造を順に紹介し、その機能を確認する。

¹⁰³ H. R. Rep. No. 115-409, at 271 (2017).

¹⁰⁴ H. R. Rep. No. 115-409, at 272 (2017).

¹⁰⁵ See, H. R. Rep. No. 115-466, at 413-414 (2017).

¹⁰⁶ See, H. R. Rep. No. 115-466, at 414-415 (2017). See, Polito, *supra* note 82, 53.

一般のキャピタル・ゲイン課税規定の下では、キャピタル・ゲイン及びロスは 1221 条に定義される資本資産を売却または交換により処分した際に認識される¹⁰⁷。そして、認識されたキャピタル・ゲイン及びロスは、売却または交換した資本資産の保有期間に応じて、1 年以内であれば短期キャピタル・ゲイン及びロス、1 年超であれば長期キャピタル・ゲイン及びロスに分類される¹⁰⁸。

一方、特別規定である 1235 条は、特許権取引に対する課税について、以下のように取り扱うことを規定している。

「(a) 一般規定

特許に関するすべての実質的権利、またはそのようなすべての権利の一部を含む未分割持分からなる財産の保有者による譲渡（贈与、相続、または遺贈によるものを除く）は、当該譲渡の対価として支払われたものが以下のものであるかどうかにかかわらず、1 年を超えて保有していた資本資産の売却または交換とみなされる。

(1) 譲受人による特許の使用期間と概ね同時期に定期的に支払われるもの

(2) 譲渡された財産の生産性、使用、または処分を条件とするもの」

この 1235 条の規定は、次の 3 点においてキャピタル・ゲイン及びロス規定の基本的枠組みから外れているとされる¹⁰⁹。

まず、最も重要な点として、発明や特許が通常取引や事業の過程で顧客に販売するために保有されている場合でも、利益を長期キャピタル・ゲインとして申告することを認めている点である¹¹⁰。一般のキャピタル・ゲイン課税の規定の下では、顧客販売目的の財産は資本資産から除外されるため、キャピタル・ゲイン課税の対象外となる¹¹¹。しかし、上記 1235 条では、一定の特許権取引について 1 年を超えて

¹⁰⁷ I. R. C. § 1222.

¹⁰⁸ I. R. C. § 1222(1)(2)(3)(4).

¹⁰⁹ Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, 50.4 TRANSFERS OF PATENT RIGHTS, Fed. Tax'n Income, Est. & Gifts ¶ 50.4 (2023), at 2, available at WESTLAW.

¹¹⁰ Treas. Reg. § 1.1235-2(d)(3); *Id.*

¹¹¹ I. R. C. § 1221(a)(1).

保有していた資本資産の売却または交換とみなす、と規定している。そのため、1235 条の要件を充足する場合には、1221 条にいう資本資産の要件を充足せずとも、特許権移転取引による利益には長期キャピタル・ゲインとして優遇的取扱いがなされる¹¹²。この前例のない寛大な取扱いを正当化する主たる理由は、前節で述べたようにアマチュアとプロの発明家の区別が「恣意的で混乱する」ためである¹¹³。

次に、対価が単一の課税年度ではなく、数年間にわたって分割して支払われていたとしても、支払われたロイヤリティは 1235 条の下では長期キャピタル・ゲインとして適格である点である¹¹⁴。1954 年の制定当時は、ライセンスによる特許の使用を条件とするロイヤリティに対する課税が不明確であったため、1235 条のこの特徴は非常に重要であった¹¹⁵。しかし、1958 年に政府が定期的なロイヤリティは通常所得ではなく長期的なキャピタル・ゲインになりうると譲歩したことにより、1235 条のこの側面は革新的な性格を失った¹¹⁶。それでも、分割された金額をキャピタル・ゲインとして分類することは、依然として異常さを残している¹¹⁷。

最後に、1235 条は、納税者の保有期間がいかに短くても、長期キャピタル・ゲインの取扱いを認めるという点である¹¹⁸。前述したように、一般のキャピタル・ゲイン課税の下で長期キャピタル・ゲイン処理を受けるには資本資産を 1 年超保有する必要があるが、1235 条では一定の特許権取引は保有期間を問わず 1 年を超えて保有していた資本資産の売却または交換とみなされ、長期キャピタル・ゲインの取扱いを受けることができる。この取扱いは利益を長期キャピタル・ゲインに分類して優遇課税の対象とすることで、1235 条の立法趣旨である国家の富に貢献する発明家へのインセンティブの提供を実現するこ

¹¹² 谷口・前掲注 2・194 頁参照。

¹¹³ See, Bittker & Lokken, *supra* note 109, at 2.

¹¹⁴ *Id.*

¹¹⁵ *Id.*

¹¹⁶ Rev. Rul. 58-353, 1958-2 C.B. 408; *Id.*

¹¹⁷ Bittker & Lokken, *supra* note 109, at 2.

¹¹⁸ Bittker & Lokken, *supra* note 109, at 3.

とを目的としたものと考えられる。

第 2 款 1235 条の適用要件

1235 条に基づく課税を受けるためには、譲渡は(1)「保有者」によって非関連者に対して行われ、譲渡される財産は(2)特許に関するすべての実質的権利、またはそのようなすべての権利の一部を含む未分割持分で構成されている必要がある¹¹⁹。以下、各要件の内容及び用語の意義について確認する。

(1)の要件では、1235 条の対象となる納税義務者及び取引の相手方が制限されており、1235 条の適用を受けるためには、それぞれが「保有者」及び非「関連者」である必要がある。「保有者」及び「関連者」については、1235 条及び財務省規則において次のように規定されている。

まず、「保有者」について。1235 条において「保有者」は個人に限定され、①その努力によって特許財産を創出し、合衆国法典 35 編¹²⁰にいう原発明者、第一発明者、または共同発明者に該当する者、または②特許の対象となる発明の実際の実用化前に当該創出者に支払われた金銭または金銭的価値の対価と引き換えに特許財産に対する権利を取得した者をいう¹²¹。ただし、②に該当するものについては、当該創出者の雇用主でも関連者でもない必要がある¹²²。

次に、「関連者」について。1235 条は「保有者」による譲渡であっても、それが 267 条(b)及び 707 条(b)に規定される「関連者」間で直接的または間接的に行われる場合には適用されないとしている¹²³。267 条(b)及び 707 条(b)に規定される「関連者」には家族、支配関係にある法人、パートナーシップ等が挙げられる¹²⁴。通常、267 条

¹¹⁹ *Id.*

¹²⁰ 米国における特許法(United States Code: Title 35)。

¹²¹ I. R. C. § 1235(b)(1)(2); Treas. Reg. § 1.1235-2(d)(1)(i)(ii).

¹²² I. R. C. § 1235(b)(2)(A)(B); Treas. Reg. § 1.1235-2(d)(1)(ii).

¹²³ I. R. C. § 1235(c).

¹²⁴ I. R. C. § 267(b), 707(b).

(b)及び 707 条(b)の下では、個人と法人は、50%以上の所有権によって結ばれている場合にのみ関連性を有するとされている¹²⁵が、1235 条はこの基準を25%以上まで引き下げている¹²⁶。また、1235 条は、家族の範囲について配偶者と祖先と直系子孫のみを含めるものとし、兄弟姉妹をその範囲から除外している¹²⁷。この規定は、実質的に同じ経済グループ内での特許の売却から生じる可能性のある 1235 条の濫用を防止することを目的として制定された¹²⁸。

このように(1)の要件は人を制限しているのに対し、(2)の要件では、譲渡される財産について制限しており、1235 条の適用を受けるためには、「特許」に関する「すべての実質的権利」、またはそのようなすべての権利の一部を含む「未分割持分」の譲渡でなければならないとしている。ここにいう「特許」、「すべての実質的権利」及び「未分割持分」については、財務省規則において次のように規定されている。

まず、「特許」について。1235 条における「特許」については、財務省規則において「特許とは、合衆国法典 35 編の規定に基づいて付与された特許、または合衆国特許に基づく権利と一般的に類似する権利を有する外国特許を意味する。1235 条の要件が満たされていれば、発明に関する特許または特許出願が存在する必要はない。¹²⁹」と規定されている。財務省規則によると、1235 条にいう「特許」概念は、合衆国法典 35 編の下で特許省庁によって発行される特許だけでなく、合衆国特許の有する権利と一般的に類似する権利を持つ外国特許、特許の発行や特許出願のない発明も含む広範な概念であるといえる¹³⁰。

次に、「すべての実質的権利」について。1235 条の適用を受けるためには、「特許」に関する「すべての実質的権利」を譲渡する必要が

¹²⁵ *Id.*

¹²⁶ I. R. C. § 1235(c)(1); Bittker & Lokken, *supra* note 109, at 3.

¹²⁷ I. R. C. § 1235(c)(2); Treas. Reg. § 1.1235-2(f)(1).

¹²⁸ S. Rep. No. 83-1622, (1954), reprinted in 1954 U.S.C.C.A.N. 4621, 5082.

¹²⁹ Treas. Reg. § 1.1235-2(a).

¹³⁰ 谷口・前掲注 2・198 頁参照。

ある。この「特許」に関する「すべての実質的権利」について財務省規則では、「特許に関するすべての実質的権利とは、特許権（またはその未分割持分）が譲渡された時点で価値のあるすべての権利（その時点で付与者が保有しているか否かを問わない）を意味する。特許に関するすべての実質的権利という用語には、特許に対する権利の付与は含まれない。¹³¹」と規定している。「すべての実質的権利」の譲渡に該当しないものとして、財務省規則では、発行国において地理的に限定されているもの¹³²、契約条件によって特許の残存期間よりも短い期間に限定されているもの¹³³、業種または産業内の使用分野において、特許の対象となる権利のうち、付与時に存在し価値を有する権利よりも少ない権利を譲受人に付与するもの¹³⁴、特許付与の時点で存在し、価値を有する特許の対象となるすべての請求項(claims)または発明よりも少ない権利を譲受人に付与するもの¹³⁵が挙げられている。また、財務省規則は、ある取引において「特許」に関する「すべての実質的権利」が譲渡されたか否かを判断する際には、譲渡証書で使用する特定の用語ではなく、取引全体の状況を考慮すると規定している¹³⁶。

最後に、「未分割持分」について。1235 条は「特許」に関する「すべての実質的権利」だけでなく、そのような権利の一部を含む「未分割持分」の譲渡についても適用される。「未分割持分」という用語は、財務省規則において「特許に関する実質的な各権利の分数的共有 (fractional share of each and every substantial right to the patent)¹³⁷」と定義されている¹³⁸。財務省規則では「未分割持分」に該当しないものとして、特許からの収入に対する権利、地理的に限定されたライセンス、特許の対象となる価値ある請求項

¹³¹ Treas. Reg. § 1.1235-2(b)(1).

¹³² Treas. Reg. § 1.1235-2(b)(1)(i).

¹³³ Treas. Reg. § 1.1235-2(b)(1)(ii).

¹³⁴ Treas. Reg. § 1.1235-2(b)(1)(iii).

¹³⁵ Treas. Reg. § 1.1235-2(b)(1)(iv).

¹³⁶ Treas. Reg. § 1.1235-2(b)(1).

¹³⁷ Treas. Reg. § 1.1235-2(c).

¹³⁸ Creed, Bangs & Driscoll, *supra* note 83, at 510.

(claims)または用途のすべてではなく一部を対象とするライセンスが挙げられている¹³⁹。また、財務省規則は、特許の残存期間よりも短い期間に限定された譲渡は、特許に関するすべての実質的権利に対する「未分割持分」の譲渡には該当しないと規定している¹⁴⁰。

第3款 従業員への支払い

1235 条は、我が国でいう職務発明対価に相当する従業員から雇用主への権利譲渡が行われた場合に支払われる対価について、財務省規則にその取扱いを規定している。財務省規則によると、従業員への支払いに対する 1235 条の適用可否を決定づける要因は、支払いが特許権の譲渡の対価と従業員が提供した役務の対価のいずれにあたるか、である¹⁴¹。

支払いが特許の譲渡に起因すると判断され、1235 条に基づく他のすべての要件が満たされている場合、当該支払いは特許権の売却から生じた収益として扱われ、1235 条の適用対象となる¹⁴²。一方、従業員による発明の権利を雇用主に譲渡することを要求する雇用契約に基づき、従業員として提供した役務の対価として従業員が受け取る支払いは、1235 条が適用される譲渡に起因しないこととなる¹⁴³。なぜなら、このような状況下では、従業員への支払いは労働に対するものであり、発明に対するものではないためである¹⁴⁴。

このように従業員への支払いにおいては、支払いが特許権の譲渡の対価であるか、従業員が提供した役務の対価であるかが重要となる。しかし、財務省規則は、その判断について「…従業員が雇用主から（雇用契約またはその他の方法で）受け取る支払いが、従業員による

¹³⁹ Treas. Reg. § 1.1235-2(c).

¹⁴⁰ *Id.*

¹⁴¹ Treas. Reg. § 1.1235-1(c)(2).

¹⁴² *Id.*

¹⁴³ *Id.*

¹⁴⁴ William H. Byrnes & Jason Fiske, § 22C:28. Payments to employees, 4 Mertens Law of Fed. Income Tax'n § 22C:28 (2023), available at WESTLAW.

特許（またはその未分割持分）に対するすべての実質的権利の譲渡に起因するか、従業員が雇用主に提供した役務の対価であるかは、事実上の問題である。¹⁴⁵」という曖昧な表現で規定している。そのため、財務省規則の規定のみでは、従業員への支払いの 1235 条適用可否の判断基準が不明確となっている。

このように曖昧な規定が設けられているのは、米国が判例を重要な法源とする判例法の国であるためと考えられる。そのため、従業員への支払いへの 1235 条適用可否の判断基準を明らかにするためには、判例の内容を確認する必要がある。そこで、次節では、従業員への支払いに関する 1235 条の適用可否が争われた判例を分析して、その判断基準を探る。

第 3 節 従業員発明家に対する 1235 条適用の判断基準

第 1 款 判例が用いる二要件

第 3 節では、従業員発明家に支払われる対価の 1235 条の適用可否について、財務省規則において事実上の問題であるとされる判断基準を探るため、従業員への支払いに関する 1235 条の適用可否が争われた判例を分析する。

従業員発明家が受け取った対価に関する 1235 条の適用可否について、判例では次の二要件を充足しているか否かでその判断を下している。

第一の要件は、発明のための雇用(Hired-to-Invent)要件である。特許に関する規定を解釈する際、裁判所は従業員が財産を譲渡したか否かを判断するために「発明のための雇用」の原則を適用する¹⁴⁶。これは、「ある人が特定の製品を『発明するために』他者に雇用された場合、その従業員の労働の成果である発明はその雇用主に帰属する。

¹⁴⁵ Treas. Reg. § 1.1235-1(c)(2).

¹⁴⁶ Edward J. Jennings, THE TAXATION AND REPORTING OF DISTRIBUTIONS DERIVED FROM LICENSING INTELLECTUAL PROPERTY, 15 Taxation of Exempts 207, at 209(2004).

¹⁴⁷」という原則である。この場合、従業員が成した発明は、その発生時から雇用主に帰属しているため、従業員から雇用主への財産の譲渡が生じないこととなる。そのため、雇用主から従業員へ支払われる対価は特許の移転に起因するものではなく、従業員が提供した役務に対する対価であるため、1235 条の適用を受けることはできず、通常所得として課税されることとなる¹⁴⁸。

第二の要件は、真実の譲渡(Bona fide transfers)要件である。従業員が発明をするために雇用されたわけではないと判断された場合、裁判所は、財産権の真実の譲渡を示す一定の要素に基づき、契約の事実と状況を検討する¹⁴⁹。ここで検討される一定の要素には、解雇や方針の変更に関係なく雇用終了後や死亡後も固定額の支払いを継続するという法的拘束力のある契約が含まれる¹⁵⁰。また、雇用主から従業員への支払額が従業員によって譲渡された特許権の使用者による生産性、販売、使用、または使用者に対する価値に依存するかどうかも考慮されなければならない¹⁵¹。このような検討の結果、支払いが特許権の譲渡に起因すると判断され、かつ 1235 条に基づく他のすべての要件が満たされている場合、当該支払いは特許権の売却から生じた利益として扱われるものとする¹⁵²。

判例では、以上の二要件を充足するか否かで 1235 条の適用可否が判断されており、従業員が発明のために雇用されておらず、かつ、支払われる対価が特許権の譲渡に起因するものである場合に 1235 条の適用を受けて長期キャピタル・ゲインとして有利な課税を受けることができる。以下、各判例を分析し、それぞれの要件の適否をどのように判断しているのかを見ていく。

¹⁴⁷ Chilton v. C.I.R., 40 T.C. 552 (1963).

¹⁴⁸ Treas.Reg. § 1.1235-1(c)(2).

¹⁴⁹ Jennings, *supra* note 146, at 211.

¹⁵⁰ *Id.*

¹⁵¹ Treas.Reg. § 1.1235-1(c)(2).

¹⁵² Treas.Reg. § 1.1235-1(c)(2).

第 2 款 Chilton 事件¹⁵³

まず、上述した二要件を共に充足し、従業員発明家が受け取った対価に関する 1235 条の適用が認められた判例として、Chilton 事件を紹介する。Chilton 事件の概要は、以下のとおりである。

申立人は、1929 年から 1949 年までの間、雇用主との間で、技術者として仕事をし、雇用主の製品の改良に取り組む契約を結んでいた。契約では、年間 15,000 ドルの給与が申立人に支払われることになっていた。この年俸は、1949 年にこの契約による雇用が終了するまで、申立人に支払われた。また契約では申立人が航空機エンジンに関する発明、特許出願、特許を雇用主に開示し、譲渡することを規定していた。契約の下で、申立人は、彼が開発し、雇用主に譲渡した特許によってカバーされる、雇用主によって製造、販売された物品の売上のパーセンテージを受け取ることになっており、この金額は、特許の存続期間中継続することになっていた。雇用主は、帳簿上及び連邦税申告書上で、これらの割合の支払いを給与としてではなく、常にロイヤリティとして扱っていた。申立人は、1939 年から 1953 年までの連邦所得税申告において、この支払いを発明という事業または職業からの通常所得として扱った。一方、1954 年から 1957 年までの連邦所得税申告においては、申立人は 6 ヶ月以上保有した資本資産の売却益として処理した。この 1954 年から 1957 年の申立人の所得に対して、内国歳入庁は当該所得が通常所得に該当するとして、所得税の増額更正処分を行った。これに対して、申立人はその取消しを求めて出訴した。

以下では、同事件を発明のための雇用要件と真実の譲渡要件の 2 点から、それぞれ認定された事実と判示を紹介する。

まず、発明のための雇用要件に関するものとして、次の 3 つの事実認定がなされた。1 つ目は、雇用主は主に申立人のエンジニアとしてのサービスを獲得することに関心をもち、雇用の交渉を行っていたことである。2 つ目は、特許譲渡に関する規定が申立人からの主張によ

¹⁵³ Chilton v. C.I.R., 40 T.C. 552 (1963).

って設けられたことである。3 つ目は、雇用契約において申立人が「コンサルティング・エンジニア」の肩書で雇用され、提供する業務内容が雇用会社の既存の航空機エンジン及びその他の製品、または雇用会社の製品に類似する製品の改良、及び新型の開発、ならびにこれらに関連するエンジニアリング業務と規定されていたことである。

これらの認定された事実を踏まえて、租税裁判所は次のように判示し、申立人は発明のために雇用されたのではないと判断した。

「申立人と雇用主との間の関係の性質は、両者間の契約及び当事者の行動から決定されなければならない。契約の条項が曖昧でなければ、他の事実を考慮する必要はないかもしれない。しかし、これらの条項は、申立人の雇用の性質について明確ではない。申立人は、『発明能力』を雇用者の製品に適用することに同意した。しかし、申立人の『発明能力』に言及する文章の前には、申立人のサービスを『エンジニアリング業務』と分類する文章がある。契約書の中で、申立人の航空機エンジンの発明はすべて Wright 社または Reed 社の所有物であると言及されていることと、開発試験終了後 90 日以内に申立人に書面による通知がなされなかった場合、発明に対するすべての権利は申立人に帰属するとの規定との間にも、同様の矛盾がある」。

「他の証拠に目を向けると、申立人が航空機エンジン、その改良、またはその付属品を『発明するために雇われた』のではないことは明らかであると思われる。このような証言は、複数の証人の証言である。当事者の行動は、この証言を裏付けている。雇用会社は、申立人を雇用した時点では、契約書に彼の発明を規定することを提案していなかった」。

次に、真実の譲渡要件に関するものとして、次の 3 つの事実認定がなされた。1 つ目は、申立人は雇用会社から追加報酬として公表された定価の 2.5% のロイヤリティを受け取っていたことである。2 つ目は、雇用主は帳簿上及び連邦所得税申告書上で特許譲渡規則に係る支払いを給与としてではなく、常にロイヤリティとして扱っていたことである。3 つ目は、ロイヤリティの支払いが申立人の雇用終了後も特

許の存続期間中継続することとなっていたことである。

これらの認定された事実を踏まえて、租税裁判所は次のように判示し、雇用主から申立人への支払いは、従業員としての役務に対する報酬ではなく、特許権の譲渡に起因するものであると判断した。

「少なくとも 1939 年以降、申立人は連邦所得税申告において、Wright 社または Reed 社に譲渡された特許に関して受領した金額を発明事業からの所得として申告した。これらの申告書が提出された時点で、この所得は通常所得として課税された。申立人がこれらの支払いを、役務の対価と区別して事業または職業からの所得として申告する自分勝手な理由は存在しなかった。Reed 社、Wright 社、及び Curtiss-Wright 社はそれぞれ、帳簿及び記録、連邦所得税申告書において、特許に関する申立人への支払いを、報酬ではなくロイヤルティとして扱っていた。記録にあるこれらの事実及びその他の事実は、これらの契約の当事者のいずれも、特許に関する支払いを従業員としての役務に対する申立人への報酬と考えていなかったことを示している」。

「申立人が雇用主との契約に従って特許に関して受け取った支払いは、『従業員として』提供された役務に対する報酬ではないため、その金額は申立人の発明と特許を雇用主に譲渡するための申立人への支払いとなる」。

さて、同事件について、若干の検討を行ってみたい。同事件では発明のための雇用要件及び真実の譲渡要件を共に充足しているとの判断がなされ、申立人が受け取った対価に関する 1235 条の適用が認められた。同事件は発明のための雇用要件において、雇用契約の規定内容と雇用契約締結時の当事者の状況を頼りに、申立人が発明のために雇用されたのではないと判断した。雇用契約締結時において、雇用主は申立人のエンジニアとしての役務提供に期待していたこと、及び、特許権移転に関する規定は申立人からの提案であったことから、雇用主は申立人を発明のために雇用したのではないことが明らかであるため、同事件の判断は適当であったと考える。真実の譲渡要件においては、

帳簿や連邦所得税申告書上で当該対価がどのように扱われているかを切り口として、当事者間では当該対価をどのようなものとして認識していたかということから判断がなされた。その他にも当該対価は公表された定価の 2.5% という特許権の使用者による生産性、販売、使用に依存して決定されること、当該対価は雇用契約終了後も特許存続期間中継続して支払われることを考慮すると、当該対価を資本資産の売却益であるとの同事件の判断は適当であったと考える。

第 3 款 Downs 事件¹⁵⁴

次に、従業員が発明のために雇用されていたと判断され、受け取った対価に関する 1235 条の適用が否認された判例として、Downs 事件を紹介する。Downs 事件の概要は、以下のとおりである。

申立人は 1932 年以来、専門的に開業している機械技師である。主に発明家として働き、病院設備に関する専門知識を習得してきた。申立人が単独または共同発明者であった装置について、いくつかの特許が発行されている。American Metal Products 社（以下、American Metal 社という）は、ミシガン大学医療センターの代表者からアイデアを持ちかけられ、自動電動病院用ベッドの開発に興味を持つようになった。申立人は、この分野の経験者として American Metal 社の関係者に推薦され、プロジェクトについて話し合った後、American Metal 社の従業員となった。雇用契約では、申立人は毎月 1,000 ドルの支払いを受けること、その対価として勤務時間や雇用期間中に会社の事業範囲内で申立人が実用化したあらゆる発明に関するすべての権利を譲渡すること等が規定されていた。申立人はその後いくつかのユニークな特徴を持つベッドを開発し、1959 年 4 月 2 日申立人と共同発明者との名義で特許出願がなされた。この発明については 1959 年 3 月 30 日、発明、特許出願、及びその結果生じた特許に対するすべての権利が、1 ドルの対価で American Metal 社に譲渡さ

¹⁵⁴ Downs v. C. I. R., 49 T.C. 533 (1968).

れていた。申立人はこの譲渡を行った 1959 年分の雇用会社からの支払いについて資本資産の売却益として申告したが、内国歳入庁は当該対価が通常所得であるとして、申立人の連邦所得税の増額更正処分を行った。これに対して、申立人はその取消しを求めて出訴した。

以下では、発明のための雇用要件について認定された事実と判示を紹介する。

発明のための雇用要件に関するものとして、次の 2 つの事実認定がなされた。1 つ目は、American Metal 社は自動電動ベッドの開発のため、その分野の経験者である申立人と雇用契約を結んだことである。2 つ目は、雇用契約において申立人が毎月のコンサルタント料以外に American Metal 社から受けるべき追加的な利益はない、との規定が設けられていたことである。

これらの認定された事実を踏まえて、租税裁判所は次のように判示し、申立人は発明のために雇用されたと判断した。

「この記録の目的上、電動病院用ベッドのコンセプトはミシガン大学医療センターの職員が発案し、American Metal 社が採用した。その後、American Metal 社は、このアイデアを具体的で実行可能な形にできる、その関連分野で経験を積んだ機械エンジニアを探し始めた。American Metal 社は、このプロジェクトに関する申立人との面談、及び同社との提携後、申立人がこのプロジェクトに専従したことから、申立人が電動病院用ベッドの構想を実現する目的で採用されたことは明らかである」。

「申立人は、American Metal 社が創案した概念を実用化するために報酬を得ていたので、申立人名義及び American Metal 社の他の 2 名の従業員名義の特許出願は、American Metal 社のために行われた。1956 年の契約における譲渡条項は、その後開発された発明に関する American Metal 社の既存の特許権を確認したにすぎない。1956 年の契約や 1959 年 3 月 30 日に実行された譲渡によって、実質的な権利が『譲渡』されたわけではない」。

「…申立人は、彼の努力によって開発された発明に関して彼が持つ

可能性のあるすべての権利を、『それ以上の対価なしに』譲渡することを誓約した。この最後の条項は、特許取得可能な発明である電動病院用ベッドの開発が、申立人の雇用の主な目的であったことを明確に示している」。

さて、同事件について、若干の検討を行ってみたい。同事件では申立人は発明のために雇用されたとして受け取った対価に関する 1235 条の適用が否認された。同事件では発明のための雇用要件において Chilton 事件と同様に、雇用契約の規定内容と雇用締結時の当事者の状況から判断が下された。同事件においては雇用締結時において開発対象が既に創案されており、雇用主はそのアイデアを実現するのに適した能力を有する申立人を選んで雇用契約を締結しているため、その目的が発明のための雇用であったことは間違いないものとする。また、真実の譲渡要件の観点からも、支払対価が毎月 1,000 ドルの固定額であり、特許権の使用者による生産、販売、使用に依存していないこと等から、当該対価は 1235 条の適用対象とならないと考える。

第 4 款 Beausoleil 事件¹⁵⁵

最後に、発明のための雇用要件を充足しているが、真実の譲渡要件を充足していないと判断され、従業員が受け取った対価に関する 1235 条の適用が否認された判例として、Beausoleil 事件を紹介する。Beausoleil 事件の概要は、以下のとおりである。

申立人は、1956 年 3 月 20 日に International Business Machines 社(以下 IBM)に入社した際、「発明及び機密情報に関する雇用契約」を締結した。このような契約は、全従業員が署名し、IBM に雇用された日から有効となった。この契約には従業員が雇用期間中に IBM の事業に関連する発明等を作成または考案した場合には、そのすべての発明等に関する権利、権原及び利益のすべてを、IBM、その承継人及び譲受人に売却、譲渡すること等が規定されていた。IBM は長

¹⁵⁵ Beausoleil v. C.I.R., 66 T.C. 244 (1976).

年にわたり、発明達成賞制度を維持してきた。この制度はポイント制に基づいており、IBM が特許出願によって保護されるべきであると判断した発明を提出した従業員、または IBM の「技術開示公報」に掲載された従業員にポイントが与えられる。資格のある従業員が 12 ポイントずつ累積するたび番号が付けられた「プラトー¹⁵⁶」に到達し、IBM 発明達成賞が授与され、1600 ドルの固定額が支払われる。1972 年、申立人は、翌年に 3 件の特許が発行された発明について 4 件の特許出願を行い、1,600 ドルの賞を受けた。申立人はこの 1600 ドルの発明功労賞を資本資産の売却益として申告したが、これに対して、内国歳入庁は当該所得が通常所得であるとして、申立人の連邦所得税の増額更正処分を行った。これに対して、申立人はその取消しを求めて出訴した。

同事件を発明のための雇用要件と真実の譲渡要件の 2 点から、それぞれ認定された事実と判示を紹介する。

まず、発明のための雇用要件に関するものとして、次の 2 つの事実認定がなされた。1 つ目は、申立人がエンジニアとして IBM に雇用されていたのは 1972 年とそれ以前の数年間のみであったことである。2 つ目は、「発明及び機密情報に関する雇用契約」における発明等の譲渡規定は従業員が現在または将来 IBM の役員に指定されている場合、または役員、管理職、技術職、エンジニアリング職、カスタマー・エンジニアリング職、セールス・エンジニアリング職、開発職、もしくは研究職の従業員に指定される可能性がある場合にのみ有効である、と規定されていたことである。

これらの認定された事実を踏まえて、租税裁判所は次のように判示し、申立人は発明のために雇用されたのではないと判断した。

「申立人の IBM のエンジニアとしての職務は、主に管理的なもので

¹⁵⁶ IBM が発明者に授与する賞の一つ。創造性と技術的知識によって合計 12 ポイントの特許または技術開示公報への掲載を獲得した発明者に授与される。IBM, Plateau, available at <https://www.ibm.com/training/badge/plateau> (2024 年 1 月 10 日訪問) 参照。

あり、特許可能な発明を生み出す義務は含まれていなかった。しかしながら、申立人は、IBM との雇用の条件として、またその対価として、すべての IBM 従業員と同様に、『発明及び機密情報に関する雇用契約』を締結することを要求された」。

「申立人は、自分が IBM のために『発明するために雇われた』のではなく、自分の発明と特許は自分の財産であり、IBM による支払いは発明を補償するためのものであって、発明を生み出した労働を補償するためのものではないと主張し、Chilton 事件、McClain 事件を引用した。我々は、人が特定の製品を発明するために雇われた場合、その労働の成果である発明は雇用主の財産であるという申立人の法的前提に同意する。また、我々は、申立人が『発明するために雇われた』のではないことを事実として認定する。しかし、この事実上の結論は、発明の所有権の問題、すなわち、申立人に譲渡する実質的な権利があったかどうかに関係するものである」。

次に、真実の譲渡要件に関するものとして、次の 4 つの事実認定がなされた。

1 つ目は、1972 年中、申立人は IBM から発明達成賞として受け取った 1,600 ドルを含む 40,166.56 ドルを受け取り、その全額がその年の W-2 フォームに「源泉徴収対象支払賃金」として記載されていたことである。2 つ目は、IBM 発明達成賞は 1,600 ドルの固定額であり、12 ポイントを授与された発明の経済的価値とは無関係であったことである。3 つ目は、1972 年に申立人が受け取った 1,600 ドルの賞金が、IBM によって、通常の給与と同様に、支払い時に彼の正規の配属事業部門の予算に計上されていたことである。4 つ目は、雇用契約において要請があれば、米国及び外国における当該開発品すべての正式な譲渡及び譲受、ならびに IBM が米国及び外国において特許状または著作権を申請し、これを確保するために必要なその他のすべての文書及び書類、及びその他のすべての合理的な行為を、さらなる対価を支払うことなく速やかに実施し、交付することに同意するという規定が設けられていたことである。

これらの認定された事実を踏まえて、租税裁判所は次のように判示し、雇用主から申立人への支払いが、特許権の譲渡に起因するものではなく、従業員としての役務に対する報酬であると判断した。

「申立人は、IBM が彼を雇用することに同意したことの対価の一部としてのみ、譲渡を実行した。記録には、譲渡に対する他のいかなる種類の対価の証拠も含まれていない。さらに、契約の条項では、申立人は、IBM が要求した場合、契約の対象となる特許の正式な譲渡を『さらなる対価なしに』実行し、引き渡すことに同意した。雇用契約または同時期に締結された文書のいかなる条項も、契約に含まれる発明及び特許の譲渡に関して、申立人に対する支払いまたは同様の対価を規定するものではなかった」。

「発明達成賞プランの説明や申請書には、従業員が IBM に雇用された際に締結した譲渡契約との関連を示すものは一切ない。重要なことは、支払われる金額が、雇用主に譲渡された特許権の『生産性、販売、使用、または雇用主にとっての価値』に左右されないことである。例えば、申立人は、彼の発明の 1 つによって IBM が 2 億 4,200 万ドルを節約できると推定されると証言した。しかし、彼は各発明に対して 3 つのプラトー賞ポイントしか受け取らず、そのポイントは 1,600 ドルのプラトー業績賞に対して加算された」。

「Roland Chilton では、雇用契約において、雇用主が受け入れた発明や特許に対する従業員への支払いが明確に規定されていた。Roland Chilton と Thomas H. McClain の両事件において、その支払いは、使用者による発明の使用と使用者のための発明の収益性に連動したロイヤルティであった。さらに、これらのケースでは、従業員は、企業による雇用の終了にもかかわらず、特許権の存続期間中、ロイヤルティを受け取ることになっていた。本件では、発明の譲渡と支払いとの間にそのような関連性は存在しない。むしろ、IBM プランに基づく元従業員への賞金の支払いは、許可された休暇中の従業員及び IBM 退職プランに基づいて退職した従業員に限定されており、支払い自体は特許の使用または生産性に依存していなかった」。

さて、同事件について、若干の検討を行ってみたい。同事件では申立人は発明のために雇用されたのではないが、支払われる対価が特許権の譲渡の対価ではなく、役務提供による対価であるとして 1235 条の適用が否認された。同事件は発明のための雇用要件の適否について、雇用契約の規定内容から判断したものと思われる。申立人がエンジニアとして雇用されていたのは 1972 年とそれ以前の数年間とされているため、1956 年の入社当初は発明等の譲渡規定の対象外であり、そのため申立人が発明のために雇用されたのではないことは明らかである。真実の譲渡要件においては、雇用契約の規定内容や職務達成賞制度の内容から判断をしており、支払対価が雇用主に譲渡された特許権の「生産性、販売、使用、または雇用主にとっての価値」に左右されないことから、当該対価は 1235 条の適用対象とならない役務提供に対する対価であると判断を下した。その他、Chilton 事件で用いられた帳簿や連邦所得税申告書における当該対価の取扱いの観点から見ても 1972 年に雇用主から申立人に支払われた対価の全額が W-2 フォームの「源泉徴収対象支払賃金」に記載されていたり、1972 年に申立人が受け取った 1,600 ドルの賞金が IBM によって、通常の給与と同様に、支払い時に彼の正規の配属事業部門の予算に計上されていたりすることから、雇用主にとって当該対価は申立人への給与の一部という認識だったのではないかと考えられる。

第 3 章 検討

第 1 節 米国からの示唆

第 2 章において、我が国の職務発明対価の所得分類の問題点の解決方法を研究する上で、米国の特許権取引に対する特別規定である内国歳入法典 1235 条の沿革、法構造、従業員への支払いの適用可否が争われた判例をリサーチした。その結果、次の 4 つの示唆が得られたと考える。

第一の示唆は、米国においては、1235 条が適用される特許権取引について、その対価の支払形態を問わず、1 年以上保有していた資本

資産の売却または交換とみなすということである。これはつまり、対価の支払いが特許権の移転後に行われる場合でも、長期キャピタル・ゲインとして優遇課税を受けられるということである。このような特許権取引に対して特別な取扱いをする 1235 条は、当時米国で生じていた特許権取引に対する課税の不確実性を排除すること、及び、国家の富に貢献する発明家にインセンティブを与えることという 2 つのコンセプトのもと創設された。

第二の示唆は、職務発明取引を含む特許権取引に対する課税には特別規定を設けることが必要ということである。1235 条制定以前は、特許権取引についてもキャピタル・ゲイン課税の一般規定によって取り扱われていたが、第 2 章第 1 節で述べたように、一般規定の下では課税の不確実性が生じてしまっていた。この問題について、米国は特許権取引に対する特別規定である 1235 条を制定することで解決することを図った。これは、特許権取引を他の移転取引と同様に一般規定のみで処理することが難しい、との判断によるものと思われる。特許権取引の特殊性として、資産の移転時にその価値を適切に評価することが難しいというものがある。そのため、特許権の移転後、その譲受人による生産性、販売、使用によって測定される支払いや譲受人の特許の使用期間にわたっての定期的な支払い等、資産の移転後の価値評価に基づいて対価が支払われるというロイヤリティ形式の支払いが行われている。このような支払形態がとられることから、特許権取引の対価は権利の譲渡対価でありながらその額が事後的に決定される、という他の移転取引の対価と異なる法的性質を有している。こうした特殊な法的性質を有する特許権取引の対価に適正な課税を行うため、米国は特別規定の創設に至ったと考える。

第三の示唆は、雇用主から従業員発明家へ支払われる対価に関する 1235 条の適用可否の判断基準を明文化することは難しいということである。1235 条は従業員への支払いについて財務省規則に規定を設けている。財務省規則では、支払いが従業員の提供した役務の対価である場合には 1235 条は適用されないとしているが、支払いが権利の

譲渡に起因するか、それとも従業員から雇用主に提供した役務の対価であるかの判断は事実上の問題であるとして明確に規定されていない。このような曖昧な規定の存在は、譲渡か役務かの判断においては、明確で一義的な基準を設けることが難しいということを示していると考ええる。また、事実上の問題という曖昧な規定を設けられるのは、米国が判例を主要な法源とする判例法の国であるためと考えられる。

第四の示唆は、判例では従業員への支払いに関する 1235 条の適用可否の判断基準として、「発明のための雇用」と「真実の譲渡」の二要件を充足するか否かで判断しているということである。前者の要件は、従業員が特定の製品を発明するために雇用された場合、その従業員が成した発明はその雇用主に帰属するため、従業員から雇用主への権利の譲渡が生じず、したがって支払われる対価は権利の譲渡対価ではなく役務の対価であるというものである。後者の要件は、支払いが譲渡に起因するかどうかは、支払いが特許権の利用者による生産性、販売、使用、または利用者に対する価値に依存するかどうか等、真実の譲渡を示す一定の要素に基づき、契約の事実と状況を検討するというものである。

第 2 節 我が国における検討

まず、第一及び第二の示唆について。第 1 章第 2 節で述べたとおり、我が国では、職務発明対価の課税上の取扱いが法定されておらず、その取扱いについては所得税基本通達及び名古屋国税局の出した文書回答事例によって、国税庁の見解が示されている。しかし、所得税基本通達及び文書回答事例の取扱いでは、対価の性質ではなく支払時期で所得区分が決定されていること、また、権利の帰属先によって従業員の受ける金銭等の経済的実態に相違はないが所得区分は異なること、という所得分類の問題が生じてしまっている。これは、他とは異なる法的性質を有する職務発明対価を一般的な所得区分の規定に当てはめて処理した結果、納税者にとって不合理な課税が行われてしまっていると考えられる。この問題を解決するには、我が国においても 1235 条を

参考とした職務発明取引に対する特別規定を創設することが必要と考える。1235 条のコンセプトの 1 つとして、課税の不確実性の排除がある。これは 1235 条創設当時、特許権取引についてはアマチュア発明家とプロフェッショナルの発明家での取扱いが異なっていたこと、ロイヤリティの支払形態の対価についてのキャピタル・ゲイン課税の適用が不明確であったことを受けたコンセプトである。1235 条創設当時の状況は、権利の帰属先が使用者等帰属の従業員と従業者等帰属の従業員とで取扱いが異なり、権利の譲渡後に支払われた対価について支払時期を理由に譲渡所得に該当しないとされている現在の我が国の状況と類似していると考ええる。このことは我が国における職務発明取引に対する特別規定創設の必要性を強く感じさせる。また、もう 1 つのコンセプトである国家の富に貢献する発明家へのインセンティブの提供についても、我が国へ導入する価値は高いと考える。なぜなら、発明家にインセンティブを与え知的財産の創発を促すことは、島国で石油・ガス等のエネルギー資源にあまり恵まれていない我が国において成長力・国際競争力を向上していくために必要不可欠だからである。1235 条は、要件を満たした対価を長期キャピタル・ゲインとして課税を優遇することで、当該コンセプトを実現した。これに対応させると、我が国においては一定の要件を満たす職務発明対価を長期譲渡所得として課税を優遇することが適当となるのではないかと考える。

次に、第三及び第四の示唆について。米国では従業員への支払いの 1235 条の適用可否について事実上の問題であると規定しているが、このような規定は米国が判例を主要な法源とする判例法の国であるため成立するのであり、我が国のような成文法を主要な法源とする制定法の国では事実上の問題として曖昧に規定することは難しいと考える。だが、明確な規定を設けるにしても、従業員へ支払われる対価の性質を決定するには、それぞれの事案ごとに異なる雇用契約等を検討し、判断することとなるため、全ての事案に対応可能な一義的で明確な判断基準を規定することは難しいと考える。このため、我が国における条文適用の判断基準としては、不確定概念を用いて規定するほかない

と考える。不確定概念を用いた判断基準を規定するにあたっては、米国の判例が用いている二要件が大いに参考になると考える。

しかし、米国の判例が用いた二要件のうち、「発明のための雇用」要件については、我が国では採用されないと考える。なぜなら「発明のための雇用」要件は、米国の判例の積み重ねによって確立された判例法であり、我が国の現行法ではそのような法理は存在しておらず、従業員が成した発明は、その従業員が特定製品の発明のために雇われていたとしても、特許法 29 条 1 項の発明者主義により従業員に権利が帰属するためである。職務発明においては権利の帰属について、使用者等帰属とすることをあらかじめ契約、勤務規則その他の定めにおいて定めていた場合には雇用主に権利が帰属することとなるが、これはその従業員が特定製品の発明のために雇用されていたからではなく、契約の効力によるものである。このように米国と我が国とでは従業員が成した発明の権利の帰属について異なる考え方が採られていることから、「発明のための雇用」要件については、我が国では採用されないと考える。対して、もう一つの要件である「真実の譲渡」要件については我が国においても採用できると考える。「真実の譲渡」要件を用いて契約の事実と状況を検討することで、対価の本来の性質を決定することができ、対価に対して適正な課税を行うことができると考える。そのため、我が国で設ける適用可否の判断基準は、米国における「真実の譲渡」要件を参考に、不確定概念を用いて規定することが適当であると考ええる。

第 3 節 立法提言

以上の検討の結果、我が国における今後の対応として、1235 条を参考に職務発明取引を対象とした特別規定の創設が必要であるということが明らかとなった。そこで、第 3 節では我が国で設ける特別規定について仮条文を作成し、具体的な立法提言を行う。仮条文を作成するため第 3 節では、対象となる納税義務者及び課税物件、現行法の問題の立法による解決方法、適用の判断基準について検討を行う。

まず、対象となる納税義務者及び課税物件について。1235 条ではあらゆる特許権取引が対象に含まれるように広く規定を設けていた。しかし、本稿で提言する立法案は、職務発明対価の所得分類の問題を解決することを目的とした規定であるため、対象となる納税義務者に関しては職務発明取引を行った従業者等、課税物件を従業者等が職務発明取引によって得た所得に限定することが適当であると考え。対象を狭く規定することで立法における明確化を図るとともに、その執行可能性を高めることができると考える。

なお、1235 条では濫用防止規定を設けており、取引の相手方が関連者に該当する場合については特別規定の適用対象外となる。ここでいう関連者には、譲渡人が発行済株式の 25%以上を有する法人や譲渡人の兄弟姉妹以外の家族等が該当する。職務発明取引の相手方となる使用者等のうち関連者に相当するものとしては、同族会社が挙げられると考える。そのため、我が国で設ける特別規定においても、同族会社との間で行われる職務発明取引について、何らかの制限をかける必要があると考えるが、この点については立法に拠らず、現行法の所得税法 157 条の同族会社等の行為又は計算の否認規定で処理することが可能と考える。現行法の規定で対処可能な場合には敢えて新たな規定を設ける必要はないと考える。

次に、現行法の問題の立法による解決方法について。現行法では職務発明対価の所得分類について、権利の帰属先によって経済的実態に差がないのにもかかわらず所得区分が異なること、及び、所得区分を対価の性質ではなく対価の支払時期によって区分していること、という 2 つの問題点が生じている。この問題点を解決する方法として、本稿では職務発明対価の所得区分を譲渡所得に統一することを主張するが、これを実現するためには、現行法では譲渡所得に該当しない権利の帰属先を使用者等帰属とした場合に支払われる対価及び使用者等の特許の使用期間にわたって定期的に支払われる場合や譲渡した特許権の生産性、使用または処分によって算定される場合等の権利の譲渡後に支払われる対価の双方を譲渡所得とする規定を設けることが適当と

考える。これにより職務発明対価の所得区分が譲渡所得に統一され、所得分類の問題を解決することができると思う。

また、特別規定の適用により譲渡所得とされた職務発明対価については、所得税法施行令 82 条 1 項の適用により長期譲渡所得に分類されると考える。所得税法施行令 82 条 1 項は短期譲渡所得の範囲について定めており、「自己の研究の成果である特許権…の譲渡による所得¹⁵⁷」は所得税法 33 条 3 項 1 号に規定する政令で定める所得に該当し、短期譲渡所得の範囲から除かれて長期譲渡所得として課税される。職務発明対価への所得税法施行令 82 条 1 項の適用については、広島国税局の出した文書回答事例によって国税庁の見解が示されており、「…『特許を受ける権利』等の知的財産権に係る譲渡所得は、所得税法施行令第 82 条に規定する『自己の研究の成果である特許権』の譲渡に準じ、長期譲渡所得に該当する。¹⁵⁸」としている。現行の取扱いでは、所得税法施行令 82 条 1 項が適用されるのは従業者等帰属とした場合の権利の譲渡時に支払われる対価のみであるが、本稿で提言する立法案の適用により使用者等帰属の場合の対価及び権利の譲渡後の対価についても譲渡所得に区分することで、権利の帰属先及び対価の支払時期を問わず、所得税法施行令 82 条 1 項が適用されると考える。

次に、適用の判断基準について。適用の判断基準の規定については前節の検討で述べたように明確で一義的な基準を設けることが難しいと考えられることから、「真実の譲渡」という不確定概念を用いて規定することが適当と考える。また、ここにいう「真実の譲渡」がどのようなものか、該当するものを例示列举することで、解釈の手掛かりを示す。ここで例示列举するものは米国の判例で「真実の譲渡」に該当すると判断されたものを参考に規定する。このような不確定概念を用いた判断基準を設けることで個々の事案ごとに公平な課税上の取扱

¹⁵⁷ 所得税法施行令 82 条 1 項。

¹⁵⁸ 国税庁 HP「職務発明等に係る報奨金の所得税の取扱いについて（照会）」
<https://www.nta.go.jp/about/organization/hiroshima/bunshokaito/joto-sanrin/003/besshi.htm>（2024 年 1 月 10 日訪問）。

いが可能となると考える。

最後に、以上の検討を踏まえて作成した仮条文を提示する。なお、条文の設置場所としては租税特別措置法 31 条の 5 に設けるのが適切と考える。なぜなら、租税特別措置法は政策目的の達成のため設けられた規定が多く、本稿で提言する立法案も発明者への課税を優遇しインセンティブを与えることで知的財産の創発を促す、という政策目的を有しているからである。また、租税特別措置法 31 条は長期譲渡所得の課税の特例規定を定めており、本稿で提言する立法案も職務発明対価を長期譲渡所得として優遇課税するものであるため、条文の設置場所としては租税特別措置法 31 条の 5 が適切ではないか、と考える。

租税特別措置法第三十一条の五

業務上有益な発明、考案等をした役員又は使用人が使用者から令和六年四月一日以降、支払いを受ける報償金、表彰金、賞金等の金額のうち次に掲げるものは、譲渡所得に係る総収入金額に算入するものとする。

一 業務上有益な発明、考案又は創作をした者が当該発明、考案又は創作に係る特許を受ける権利又は特許権を使用者に承継させたことにより支払いを受けるもの

二 業務上有益な発明、考案又は創作をした者が当該発明、考案又は創作に係る特許を受ける権利又は特許権をその発生時から使用者に帰属させたことにより支払いを受けるもの

2 前項の規定は使用者からの支払いが次のように支払われる場合であっても適用される。

一 使用者の特許権の使用と概ね同じ期間にわたって定期的に支払われる場合

二 譲渡した特許権の生産性、使用または処分によって算定される場合

3 使用人からの支払いが、第一項の適用対象となるかどうかの判断をするときは、支払いが特許権の生産性、販売、使用、または使用人にとっての価値に依存して算定されていること、支払いが雇用関係を前提としたものではなく雇用終了後や死亡後も継続して行われることその他の真実の譲渡に該当するか否かにより判断する。

なお、時限立法につき、本立法案が有効に機能し、政策目的を実現した暁には、恒久化に向けて本立法案を所得税法本法へ追加する税制改正を行うことが望ましいと思う。なぜなら、本立法案は政策目的だけでなく職務発明対価の所得分類の問題を解決し、納税者の予測可能性及び課税の公平を確保する機能も有しており、さらに、恒久的に発明者への課税を優遇しインセンティブを与えることで知的財産の創発を促すことは、我が国の成長力・国際競争力の持続的な向上ひいては

我が国の恒久的な発展につながることを期待できるためである。

おわりに

本稿は、職務発明対価の所得分類の問題点を解決することを目的として研究したものである。その研究方法は、米国の内国歳入法典 1235 条に規定される特許権取引の特別規定を用いた比較法研究によるものである。

第 1 章では、我が国の職務発明制度の概要と職務発明対価に対する課税上の取扱いを説明し、その取扱いについて先行研究で指摘された 2 つの問題点について確認を行った。その後、職務発明対価の所得区分に関する先行研究者の学説を紹介、検討し、法解釈による問題解決の限界を述べ、立法による問題解決の提言を行った。

第 2 章では、立法論を展開するための研究材料となる 1235 条の沿革、法構造を紹介し、当該規定の機能及びコンセプトの確認を行った。その後、1235 条の従業員への支払いへの適用について、事実上の問題であるとしている財務省規則の規定の判断基準を探るため、従業員への支払いに関する 1235 条の適用可否が争われた判例の分析を行った。

以上を踏まえて、第 3 章第 1 節では以下の 4 つの米国からの示唆を得ることができた。第一の示唆は、米国においては、1235 条が適用される特許権取引について、その対価の支払い形態を問わず、1 年以上保有していた資本資産の売却または交換とみなすということである。第二の示唆は、職務発明取引を含む特許権取引に対する課税には特別規定を設けることが必要ということである。第三の示唆は、雇用主から従業員発明家へ支払われる対価の 1235 条の適用可否の判断基準を明文化することは難しいということである。第四の示唆は、判例では従業員への支払いの 1235 条の適用可否の判断基準として、「発明のための雇用」と「真実の譲渡」の二要件を充足するか否かで判断しているということである。

上記 4 つの示唆から、我が国における今後の対応として、第 3 章第

2 節において次の 2 つの私見を述べた。1 つは、我が国における職務発明対価の所得分類の問題点を解決するためには、1235 条を参考とした特別規定の創設が必要ということである。これは、上記示唆の第一及び第二を踏まえたものである。もう 1 つは、我が国で設ける特別規定の適用の判断基準については、米国の判例が用いた「真実の譲渡」要件を参考とした不確定概念によって規定するということである。これは、上記示唆の第三及び第四を踏まえたものである。

そして、これらの私見を踏まえて第 3 章第 3 節では我が国で設ける特別規定について仮条文を作成し、具体的な立法提言を行った。仮条文を作成するにあたっては、対象となる納税義務者及び課税物件、現行法の問題の立法による解決方法、適用の判断基準について検討を行った。検討事項のうち、まず、対象となる納税義務者及び課税物件については、納税義務者を職務発明取引を行った従業者等、課税物件を従業者等が職務発明取引によって得た所得に限定することが適当であると論じた。次に、現行法の問題の立法による解決方法については、権利の帰属先を使用者等帰属とした場合に支払われる対価、及び使用者の特許の使用期間にわたって定期的に支払われる場合や譲渡した特許権の生産性、使用または処分によって算定される場合等の権利の譲渡後に支払われる対価の双方を譲渡所得とする規定を設けることが適当であると論じた。さらに、適用の判断基準については、「真実の譲渡」という不確定概念を用いることで個々の事案ごとに公平な課税上の取扱いを実現するとともに、その具体例を例示列举することで解釈の手掛かりを示すというように規定することが適当であると論じた。そして、本稿で提言する立法案は、租税特別措置法 31 条の 5 に規定すべきであると主張した後で、具体的な立法提言を行った。

最後に、本稿により期待される研究成果として、現行法で生じている職務発明対価の所得分類の問題を解決する具体的な立法提言を示した点に学術的意義があると考え。さらに、本稿で提言した立法案によって納税者の予測可能性が向上するだけでなく、課税の公平を確保することができるようになること、及び、発明者に対する課税の優遇

規定を設けることで発明のモチベーション向上や特許権取引の活発化を促し、我が国の成長力・国際競争力を向上させることが期待される点に社会的意義があると考ええる。

参考文献一覧

【書籍】

1. 愛知靖之＝前田健ほか『知的財産法〔第2版〕』有斐閣(2023)
2. 大塚正民『キャピタル・ゲイン課税制度：アメリカ連邦所得税制の歴史的展開』有斐閣学術センター(2007)
3. 檜田明ほか編『所得税基本通達逐条解説(令和3年版)』大蔵財務協会(2021)
4. 金子宏『租税法〔第24版〕』弘文堂(2021)
5. 島並良＝上野達弘＝横山久芳『特許法入門〔第2版〕』有斐閣(2021)
6. 谷口智紀『知的財産権取引と課税問題』成文堂(2013)
7. 茶園成樹編『知的財産法入門〔第3版〕』有斐閣(2020)
8. 永野周志『職務発明の理論と実務―「相当の対価」とインセンティブの検証と指針』ぎょうせい(2004)
9. 中山信弘『特許法〔第4版〕』弘文堂(2019)
10. 中山信弘＝小泉直樹編『新・注解 特許法〔第2版〕【上巻】』青林書院(2017)
11. 中山信弘編『注解 特許法〔第三版〕【上巻】』青林書院(2000)
12. 吉藤幸朔【著】熊谷健一【補訂】『特許法概説〔第13版〕』有斐閣(1998)

【雑誌・紀要等】

1. 猪野竜司「監査役のための税務トピックス(第11回)職務発明に係る所得税法上の所得区分について：平成27年の特許法改正後の取扱い」監査役667号(2017)
2. 神山弘行「譲渡所得の要件と職務発明の『相当の対価』に関する和解金―大阪高判平成24・4・26」ジュリスト1469号(2014)
3. 岸野悦郎「従業者等が使用者等から職務発明として支給を受ける金銭等に係る所得区分」南山経済研究35巻1号(2020)
4. 酒井克彦「職務発明対価に係る所得区分(下-3)月刊税務事例 49

巻 5 号 (2017)

5. 佐藤英明「使用者から与えられる報奨金等が給与所得とされる範囲」税務事例研究 61 号 (2001)
6. 谷口智紀「特許法 35 条 3 項にいう『相当の対価』の譲渡所得該当性」島大法学 56 巻 4 号 (2013)
7. 長戸貴之「職務発明に関し承継後に支払われた補償金の一時所得該当性－東京地判平成 28・5・27」ジュリスト 1515 号 (2018)
8. 林仲宣＝谷口智紀「職務発明に係る特許を受ける権利の『相当の対価』の所得区分」税務弘報 60 巻 13 号 (2012)
9. 元氏成保「職務発明に関して従業員等が使用者等から受け取る金員の所得区分」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利－水野武夫古稀記念論文集－』法律文化社 (2011)
10. 山下貴「やさしく解説！税務・経理担当者必見知的財産法と税務判断(1)職務発明対価と所得分類(1)」国際税務 25 巻 4 号 (2005)
11. 横山久芳「職務発明」法学教室 325 号 (2007)

【外国文献】

1. Anthony P. Polito, Did Congress Goof? TCJA and the Taxation of Self-Created Patents and Inventions, 161 Tax Notes 51 (2018)
2. Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, 47.4 COPYRIGHTS, ARTISTIC WORKS, LETTERS, AND SIMILAR ITEMS, Fed. Tax'n Income, Est.& Gifts ¶ 47.4 (2023), available at WESTLAW
3. Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, 50.4 TRANSFERS OF PATENT RIGHTS, Fed. Tax'n Income, Est.& Gifts ¶ 50.4 (2023), available at WESTLAW
4. Edward J. Jennings, THE TAXATION AND REPORTING OF DISTRIBUTIONS DERIVED FROM LICENSING INTELLECTUAL PROPERTY, 15 Taxation of Exempts 207 (2004)

5. H. R. Rep. No. 83-1337(1954), reprinted in 1954 U.S.C.C.A.N. 4017
6. H. R. Rep. No. 115-409(2017)
7. H. R. Rep. No. 115-466(2017)
8. John F Creed, Robert B. Bangs & Joseph P. Driscoll, Federal Taxation of the Inventor, Patent, Trademark and Copyright Journal of Research and Education (1958), vol. 2, no. 4,
https://ipmall.law.unh.edu/sites/default/files/hosted_resources/IDEA/02_IDEA_1958.pdf
9. Mimeograph 6940, C.B. 1950-1, 9
10. S. Rep. No. 81-2375(1950), reprinted in 1950 U.S.C.C.A.N. 3053
11. S. Rep. No. 83-1622(1954), reprinted in 1954 U.S.C.C.A.N. 4621
12. William H. Byrnes & Jason Fiske, § 22C:3. Sale or exchange of patents generally, 4 Mertens Law of Fed. Income Tax'n § 22C:3 (2023), available at WESTLAW
13. William H. Byrnes & Jason Fiske, § 22C:28. Payments to employees, 4 Mertens Law of Fed. Income Tax'n § 22C:28 (2023), available at WESTLAW
14. Xuan-Thao Nguyen, Jeffrey A. Maine, The History of Intellectual Property Taxation: Promoting Innovation and Other Intellectual Property Goals?, 64 S.M.U Law Review 795(2011)

【判例・裁決】

1. 最判昭和 43 年 10 月 31 日訟月 14 卷 12 号 1442 頁
2. 大阪地判昭和 59 年 4 月 26 日判タ 536 号 337 頁
3. 国税不服審判所裁決平成 21 年 4 月 23 日裁決事例集 77 集 72 頁

4. 国税不服審判所裁決平成 23 年 9 月 22 日裁決事例集 84 集 91 頁
5. 大阪地判平成 23 年 10 月 14 日訟月 59 卷 4 号 1125 頁
6. 大阪高判平成 24 年 4 月 26 日訟月 59 卷 4 号 1143 頁
7. 最判平成 26 年 4 月 4 日税資 264 号順号 12446
8. 大津地判平成 26 年 4 月 10 日税資 264 号順号 12448
9. 大阪高判平成 27 年 4 月 23 日税資 265 号順号 12656
10. 大阪地判平成 27 年 12 月 18 日訟月 63 卷 4 号 1183 頁
11. 東京地判平成 28 年 5 月 27 日税資 266 号順号 12859
12. 最決平成 28 年 6 月 10 日税資 266 号順号 12868
13. 大阪高判平成 28 年 10 月 6 日訟月 63 卷 4 号 1205 頁
14. 東京高判平成 28 年 11 月 17 日税資 266 号順号 12934
15. 最判平成 29 年 4 月 18 日税資 267 号順号 12859
16. 最判平成 29 年 6 月 29 日税資 267 号順号 13029

【外国判例】

1. Chilton v. C.I.R., 40 T.C. 552 (1963)
2. Downs v. C.I.R., 49 T.C. 533 (1968)
3. Beausoleil v. C.I.R., 66 T.C. 244 (1976)

【その他】

1. 国税庁 HP「職務発明等に係る報奨金の所得税の取扱いについて
(照会)」
<https://www.nta.go.jp/about/organization/hiroshima/bunshokaito/joto-sanrin/003/besshi.htm>
2. 国税庁 HP「職務発明による特許を受ける権利を使用者に原始的に
帰属させる制度を導入した場合の『相当の利益』に係る税務上の
取扱いについて」
<https://www.nta.go.jp/about/organization/nagoya/bunshokaito/shotoku/170206/besshi.htm>
3. 産業構造審議会知的財産分科会特許制度小委員会(平成 27 年 1 月)

「我が国のイノベーション促進及び国際的な制度調和のための知的財産制度の見直しに向けて」

https://www.jpo.go.jp/resources/shingikai/sangyo-kouzou/shousai/tokkyo_shoi/document/h26houkokusho/houkokusho.pdf

4. 特許庁 HP 「特許行政年次報告書 2023 年版」

<https://www.jpo.go.jp/resources/report/nenji/2023/document/index/020208.pdf>

5. 特許庁 HP 「職務発明制度の概要」

<https://www.jpo.go.jp/system/patent/shutugan/shokumu/shokumu.html>

6. IBM, Plateau,

<https://www.ibm.com/training/badge/plateau>

法人税法における部分貸倒れの研究

坂田 凌河

論文要旨

法人税法上の損失(22条3項3号)は包括的な概念であり、貸倒損失もこれに含まれる。貸倒損失の認定基準を論ずる上で、金銭債権の一部が回収不能(部分貸倒れ)となった場合に損金算入を認めるべきか否かが問題となるが、この点については以前から議論がなされている。判例および課税実務においては、部分貸倒れにつき、貸倒損失として損金算入することは伝統的に否定されており、部分貸倒れが生じた金銭債権については個別評価金銭債権として、貸倒引当金の損金算入(法52条1項)を認め、間接的な償却により対応することとされてきた。

しかし、法人税率の引き下げ等に伴う法人税の課税ベース拡大のために、平成23年度税制改正において、貸倒引当金は原則として廃止され、一般の法人は貸倒引当金の繰入れによって不良債権の間接償却をすることができなくなった。そのため、従来、貸倒引当金制度の存在を前提に議論されてきた部分貸倒れの問題について、再度、理論的検討が必要であると考えるところである。

本稿では、第1章において、企業会計および法人税法における貸倒損失の取扱いについて確認した。企業会計において費用概念と損失概念の限界は非常に曖昧であり、貸倒損失は収益との関連性という観点においても、発生の経常性・偶発性という観点においても、一概に費用・損失のどちらかに該当するとはいえないものである。一方、法人税法上の費用・損失概念に照らせば、貸倒損失は3号損失として捉えるべきである。なぜなら、貸倒損失は債務の確定を観念できないものだからである。貸倒損失が損金算入されるためには、債務の確定ではなく、損失の確定(すなわち、経済的価値喪失の確定)が必要である。損失の確定のタイミングは、専ら事実認定の問題であり、課税実務上、主に通達の認定基準が用いられてきたといえる。

第2章では、企業会計および法人税法における貸倒引当金の取扱いについて確認した。貸倒引当金は企業会計および会社法上、費用収益対応の原則に基づいて、当然に認められるものである。法人税法においては52条において規定されており、費用については債務確定主義の例外、損失については実現主義の例外に当たるといえる。貸倒損失と貸倒引当金は貸倒れリスクの具体化に応じて段階的な損金算入を可能にするための手段として機能してきたものである。

第3章―第1節では、部分貸倒れ論の核となる論点を確認した。これまで通説的解釈とされてきた部分貸倒消極説は、主に「部分貸倒れは実質的に33条が禁止している資産の評価損に当たる」という考え方に基づく評価損計上禁止説と「金銭債権は債務者の総財産を担保としている」という考え方に基づく総財産担保説を根拠とするものである。部分貸倒れの損金算入を認めるためにはこれらを克服する必要がある。

第3章―第2節では、部分貸倒れの諸問題について検討した。とくに重要な論点である債権放棄による部分貸倒れについては、金銭債権の法的消滅による損失の確定、および実質

的な回収可能性の考慮による債権放棄の任意性の排除という 2 点を理由として、その損金算入を認めるべきであるとの結論に至った。

第 3 章―第 3 節では、近年の改正による影響を指摘した。平成 21 年度改正については、部分貸倒れの解禁を謳ったものではないという解釈が妥当であろうが、金銭債権除外規定の削除が部分貸倒れ論に少なからず影響を与えたといえる。また、平成 23 年度改正は、貸倒引当金の原則的廃止により、前述した貸倒損失と貸倒引当金との関係性の崩壊を招いた。

第 3 章―第 4 節では、興銀事件判決を部分貸倒れに関連する論点に絞って考察した。興銀事件は債権者側の事情を考慮したという点で貸倒損失の認定基準に大きな影響を与えたといえる。また、興銀事件における債権放棄が与えた影響については様々な見解があるが、私見としては、債権放棄の有無にかかわらず、事実上の貸倒れが認められた事例として理解すべきであると考えるところである。

第 4 章―第 1 節では、金子論文の分析を行った。金子宏は、2つのカテゴリー論において、貸倒損失を「損益取引に基づき実現した損失」に分類した。筆者は、この「損益取引に基づき実現した損失」という概念について、「取引」と「実現」という言葉に焦点を当てて、それぞれがどのような意味で用いられているのかについて、分析を試みた。「取引」について金子宏は、貸倒損失を「外部取引」であると捉えており、そこに滅失損としての性格を見出しているように思われる。しかし、筆者は貸倒損失という事象について内部取引・外部取引という区別を行うことは困難であるとの結論に至った。また、「実現」について金子宏は、貸倒損失を「実現した損失」であるとしているが、この点についてはとくに説得的な根拠が提示されていないと思われる。筆者は、金子宏が想定する「実現」は、太田洋による考え方と同様で、貸倒損失は事実認定により部分貸倒れ、全部貸倒れにかかわらず、「実現した損失」になり得るという見解を採っていると考えている。

第 4 章―第 2 節では、太田論文の分析を行った。太田論文は金子論文と同様、部分貸倒れが 3 号損失として当然に損金算入されるべき旨を述べている。そして様々な論点から 33 条が部分貸倒れを否定する趣旨を含まないことを示している。太田洋はとくに部分貸倒れのみが評価損とされていることについて疑問を呈しており、部分貸倒れと全部貸倒れとの間に本質的な違いがないことを指摘した上で、両者ともに滅失損としても解し得ることを主張する。このような解釈について筆者は、総財産担保説との関係が問題になるものの、一定の妥当性のある解釈であると評価した。また、太田洋は、法人税法の所得概念と時価主義とが整合的であることや、近年、国際会計基準およびわが国の会計基準において部分的に時価主義が採用されていることを根拠として、金銭債権の時価評価を認めるべき旨を主張している。筆者は、このような見解については、立法論として評価している。

第 4 章―第 3 節では、(1)現行法人税法の解釈としての妥当性、(2)内部性と外部性、(3)実現について、という観点から金子、太田論文の主張をまとめたが、両論文は各観点において理論的根拠に欠ける部分があり、筆者は両論文の主張をもって、部分貸倒積極説を認めることはできないと判断した。ただし、(3)の観点においては、部分貸倒消極説が根拠とする

総財産担保説の考え方によっても、法律上の部分貸倒れとの関係や全額回収不能要件の解釈の幅について、疑問を残すところである。そのため、この点については今後の課題としたい。

以上の検討を踏まえて、現状の部分貸倒れ問題の立法的解決策としては、筆者は貸倒引当金の復活をその手段として提案した。貸倒引当金は企業会計上、当然に認められる引当金であり、法人税法上も課税所得の合理的な計算に必要な会計技術として、歴史的に認められてきたものである。貸倒引当金の原則的廃止の是非については、それが企業会計と税法の双方に与えた影響を巡って再び俎上に載せるべき論題であると考えているところである。

目次

はじめに	1
第1章 貸倒損失.....	2
第1節 費用・損失概念と貸倒損失.....	2
1. 企業会計における貸倒損失	2
2. 法人税法における貸倒損失	4
3. 損失の確定.....	5
第2節 貸倒損失の認定基準.....	5
第2章 貸倒引当金	12
第1節 貸倒引当金の計上根拠	12
第2節 貸倒引当金制度の沿革	14
第3節 貸倒損失と貸倒引当金の関係	16
第3章 部分貸倒れ.....	18
第1節 部分貸倒れ論の基礎.....	18
1. 部分貸倒れの中心的課題.....	18
2. 部分貸倒消極説とその主な根拠.....	18
第2節 部分貸倒れの諸問題.....	19
1. 同一債務者に対して担保付金銭債権と無担保金銭債権を有する場合等の貸倒れ ...	19
2. 債権放棄による部分貸倒れ	20
第3節 改正による影響	22
1. 平成21年度改正	23
2. 平成23年度[12月]改正と引当金の縮減・廃止	24
第4節 興銀事件判決と部分貸倒れ.....	25
1. 事実の概要.....	25
2. 第1審・東京地判平成13年3月2日訟月48巻3号757頁	27
3. 控訴審・東京高判平成14年3月14日訟月49巻5号1571頁.....	27
4. 判旨・最判平成16年12月24日民集58巻9号2637頁.....	27
5. 考察.....	28
第4章 主要論文の分析.....	32
第1節 金子論文の分析	32
1. 論文の全体像	32
2. 2つのカテゴリー論の概要	32
3. 損益取引に基づき実現した損失.....	33
第2節 太田論文の分析	35

1. 論文の全体像	35
2. 歴史的観点による総財産担保説への反論	36
3. 内的原因による評価損と外的原因による評価損	37
4. 「全部」貸倒れと損失の確定	38
5. 評価損計上禁止説の4つの根拠への反論	39
6. 時価主義からのアプローチ	41
第3節 私見	42
1. 金子論文および太田論文のまとめ	42
2. 貸倒引当金制度の必要性	45
おわりに	47

はじめに

法人税法上の損失(22条3項3号)は包括的な概念であり、貸倒損失もこれに含まれる。貸倒損失の認定基準を論ずる上で、金銭債権の一部が回収不能(部分貸倒れ)となった場合に損金算入を認めるべきか否かが問題となるが、この点については以前から議論がなされている。判例および課税実務においては、部分貸倒れにつき、貸倒損失として損金算入することは伝統的に否定されており、部分貸倒れが生じた金銭債権については個別評価金銭債権として、貸倒引当金の損金算入(法52条1項)を認め、間接的な償却により対応することとされてきた。

しかし、法人税率の引き下げ等に伴う法人税の課税ベース拡大のために、平成23年度税制改正において、貸倒引当金は原則として廃止され、一般の法人は貸倒引当金の繰入れによって不良債権の間接償却をすることができなくなった。そのため、従来、貸倒引当金制度の存在を前提に議論されてきた部分貸倒れの問題について、再度、理論的検討が必要であると考えるところである。

本稿では、第1章において、企業会計における貸倒損失の取扱いについて検討し、それを踏まえた上で法人税法における貸倒損失の取扱いおよび損金算入時期について論じる。また、現状、課税実務において常用されている貸倒損失の認定基準に関する通達について概観する。

第2章では、まず貸倒引当金の計上根拠を企業会計および会社法の立場からみていき、その上で法人税法上の貸倒引当金の規定ぶりを確認する。次に法人税法における貸倒引当金制度の歴史について振り返り、その制度趣旨について理解を深める。そして、貸倒損失と貸倒引当金の関係について言及する。

第3章では、法人税法における部分貸倒れについての課題および部分貸倒れがこれまで消極的に解されてきた根拠について述べる。また、本稿の問題意識の発端である平成21年度改正および平成23年度改正による影響を分析する。そして、部分貸倒れ論に大きな影響を与えた興銀事件について考察し、判例における貸倒損失の認定基準を確認する。

第4章では、部分貸倒れ論に重要な示唆を与えた金子宏による論文および太田洋による論文を分析する。両論文は部分貸倒れを異なる視点から肯定するものであり、両論文を比較・検討することにより、法人税法の解釈論として部分貸倒れが認められる方法を模索する。最後に部分貸倒れ論についての私見を述べるとともに、今や原則的に廃止に追い込まれた貸倒引当金制度について、再度、その必要性を問う。

第1章 貸倒損失

第1節 費用・損失概念と貸倒損失

法人税法 22 条 3 項は、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額として、①原価（1 号原価）、②費用（2 号費用）、③損失（3 号損失）を掲げ、同条 4 項は、原則として、損金の額に算入すべき金額をいわゆる公正処理基準^{1・2}に従って算定する旨を定めている。

さて、本稿で問題とする貸倒損失の損金該当性については、損金の額が公正処理基準に従って計算される以上、貸倒損失が企業会計においてどのように取り扱われているかについて検討しておく必要がある。

1. 企業会計における貸倒損失

企業会計における貸倒損失の取扱いを検討するに当たって、貸倒損失を費用とみるべきか損失とみるべきかは、重要な問題である。企業会計における費用と損失の違いについて、岡村忠生は次の 3 点、すなわち、「①損失が利益に対応したネット（差額、純額）の概念であるのに対して、費用は収益に対応したグロス（総額）の概念であること、②損失と収益獲得との間には広い意味での不可避性ないし関連性が認められるのに過ぎないのに対して、費用は収益獲得に直接貢献するものであること、③損失が非自発的偶発的に発生するのに対して、費用の発生は経常的で企業の意思に基づくこと」³を指摘している。

上記によれば、企業会計における費用と損失の違いは、大きく分けて①収益との関連性、②発生の経常性・偶発性の 2 つの観点⁴によって決定づけられると考えられる。以下では、

¹ 法人税法は企業会計準拠主義（法 22 条 4 項）を採用するとともに、手続面では確定決算主義（法 74 条 1 項）を採用している。その確定した決算の基礎となる会社法会計もまた企業会計に準拠している（会社 431 条、614 条）。これらを総合して考えると、企業会計を基礎として会社法会計が存在し、その上に租税会計が存在するという「会計の三重構造」が成り立っている。この点については、金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂,2022）355—357 頁参照。

² 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 7 版〕』（弘文堂,2021）【417】は、公正処理基準の内容について、「会社法および会社計算規則、金融商品取引法および財務諸表等規則等の法令上の計算規定、企業会計原則・同注解、企業会計基準委員会（公益財団法人財務会計基準機構）の企業会計基準・同適用指針、日本公認会計士協会・日本税理士会連合会・日本商工会議所・企業会計基準委員会『中小企業の会計に関する指針』（平成 17 年 8 月 1 日。逐次改正）、などの公表された会計基準のほか、確立された会計慣行をも含む」とする。

³ 岡村忠生『法人税法講義〔第 3 版〕』（成文堂,2007）50 頁。

⁴ 岡村忠生が提示するネット概念とグロス概念の区別（前注参照）は、収益との関連性に基づく区別に含まれると考えてよいだろう。

これらの基準に照らし、貸倒損失の費用該当性・損失該当性について検討する。

まず、①収益との関連性について、谷口勢津夫は、「金融業の貸付金に係る貸倒損失は、通常、費用（販売費。財務規 87 条参照）とみることができる」⁵と指摘している。これは、金融業という営業形態において、貸付債権の貸倒れは経営上不可避免的に発生するものであり、収益との関連性が強いと考えられるからであろう。

また、桜井久勝は以下のように、金融業以外の事業においても、貸倒損失の費用性を見出している。すなわち、「売上債権については、取引先を慎重に選んでも、その一部が回収不能になることは避けられない。この貸倒れによる損失は、販売促進のために現金取引でなく信用を供与したことに伴うコストであるから、売上収益に対応する費用であると考えられる。」⁶としている。この考え方によれば、一般的な商品販売における売上債権の貸倒れについても、収益に対応する費用であると捉えられる。

以上のように、信用経済が発達した今日においては、収益を得るために不可避免的に発生する貸倒損失について、その費用性を認める見解が主張されることも少なくない。ただし、岡村忠生が指摘するように、損失についても収益との関連性が全くないわけではなく、収益獲得との間にある程度の不可避性または関連性が認められることから、費用・損失の限界は流動的⁷であり、どの程度関連性が強ければ費用と認められるかについては、必ずしも明らかではない。

次に、②発生の経常性・偶発性について検討してみよう。言うまでもないが、債権者にとって貸倒損失は避けるべき事態であり、債権者が自らの意思や目的で発生させるようなものではない。そういった点で、貸倒損失は非自発的なものであり、偶発的な損失としての性格を持つと言える。

ただし、1つ1つの債権にフォーカスすれば偶発的であっても、ある期間中に複数の債権について発生する貸倒れについて考えれば、その期間中にどれだけの貸倒損失が発生するかは統計的にある程度予測することが可能である。すなわちマクロの視点で考えれば、貸倒損失は、債権者にとって織り込み済みの経常的な費用とみることが可能であるといえる。このような考え方は、従来からの貸倒引当金制度においても、個別評価金銭債権と一括評価金銭債権という形で取り入れられてきたものであるといえる。

以上、2つの観点について検討を行ったが、企業会計における費用・損失概念の限界は曖昧であり、貸倒損失が一概にどちらかであると言い切ることは難しい⁸。そのため、貸倒損

⁵ 谷口・前掲注(2)【399】。

⁶ 桜井久勝『財務会計講義〔第 23 版〕』（中央経済社,2022）142 頁。

⁷ 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）1098 頁参照。

⁸ 財務諸表上の表示という観点では、営業上の取引に基づく貸倒損失は販売費及び一般管理費（財務規 87 条）、営業上の取引以外に基づく貸倒損失は営業外費用（財務規 93 条）、臨時かつ巨額である貸倒損失は特別損失として計上されることとなっている。

失を法人税法上、費用と捉えるのか、損失と捉えるのかについては、さらなる検討が必要である。ただし、法人税法 22 条 4 項の解釈として、企業会計上の費用・損失概念がそのまま法人税法上の費用損失概念と整合性を有するわけではないということには注意が必要である。

この点について酒井克彦は次のように指摘している。「法人税法 22 条 4 項は、『前項各号〔筆者注：同条 3 項各号〕に掲げる額は、別段の定めがあるものを除き、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るものとする。〔傍点筆者〕』と規定しており、あくまでもこの条項は、1 号原価・2 号費用・3 号損失の『額』の『計算』ルールについて企業会計に準拠するという態度を明らかにしたものにはすぎないのである。」⁹ つまり法人税法における費用・損失の概念は、法人税法の立脚する価値観の中で確定すべきであるといえる。

2. 法人税法における貸倒損失

さて、ここまでは企業会計における貸倒損失の取扱いについてみてきたが、ここからは法人税法が独自に立脚する費用・損失概念の中で、貸倒損失が費用とされるか、損失とされるかについて検討していこう。

結論から述べれば、法人税法上、貸倒損失を費用として損金算入することは、法人税法 22 条 3 項の解釈上、不可能であると解される。その理由は以下の通りである。

法人税法 22 条 3 項 2 号は、括弧書きにおいて、「償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。」と規定している（債務確定主義）。仮に貸倒損失が法人税法上、2 号費用に該当するとすれば、債務の確定¹⁰が要求されることになるが、貸倒損失は通常、債権債務関係を生じ得るようなものではない。そのため、法人税法上、貸倒損失を 2 号費用として捉えると矛盾が生じてしまう。この矛盾が生じる原因は、法人税法の費用概念が「償却費以外の費用については、債務の確定ないしそもそも債権債務関係の存在を観念し得るものだけを予定している」¹¹ことによるものと解される。したがって、法人税法の費用・損失概念の下では、貸倒損失は 3 号損失として損金の額に算入されるのが妥

⁹ 酒井克彦『プログレッシブ税務会計論Ⅱ—収益・費用と益金・損金〔第 2 版〕』（中央経済社, 2018）211 頁。

¹⁰ 債務確定主義の具体的内容について、法人税基本通達 2—2—12 は、①債務の成立、②給付原因たる事実の発生、③金額の明確性のすべてに該当することを要件としている。また、①債務の成立は民法上の「債権（債務）の成立」の 3 条件を満たすことにより充足されると解される。この解釈については、武田隆二『法人税法精説〔第 13 版〕』（森山書店, 2001）102—104 頁参照。

¹¹ 谷口勢津夫「貸倒損失」日税研論集 47 号(2001)104 頁。所得税法 37 条 1 項についての記述であるが、法人税法 22 条 3 項 2 号についても同様の解釈が可能であろう。

当である。

3. 損失の確定

前述のとおり、貸倒損失は法人税法上、3号損失に当たると解され、法人税法22条3項3号は債務の確定を明文に規定していないのであるから、貸倒損失につき債務確定主義は要求されないと考えべきである。ただし、3号損失が損金の額に算入されるためには、損失の確定が要求される。

谷口勢津夫は、損失の確定について、「損金算入し得る損失については、債務の確定ではなく、損失の確定が要求されると解される。それは、費用の見越計上の禁止の観点から要請される損失に係る債務の確定ではなく、資産の評価損の損金不算入の観点から要請される損失の確定（経済的価値喪失・滅失損としての確定損の発生）を意味すると考えられる。」¹²と述べている。つまり、損失については債務確定主義は要求されないのであるが、資産の評価損の損金不算入規定（法33条1項）との関係で、損失の客観的かつ不可逆的な確定が求められるのである¹³。

また、酒井克彦も確定された損失のみが3号損失に該当すると指摘しており、その根拠については、『『損失』という概念自体に確定性が包含されていると考えるためである。換言すれば、確定していないものは、そもそも『損失』ではないという視角である。』¹⁴と述べている。酒井克彦は、33条との関係については言及していないが、ここにいう確定性も債務確定主義のいうような確定性ではなく、経済的価値喪失の確定という意味で用いられていると捉えてよいだろう。

第2節 貸倒損失の認定基準

以上の議論より、3号損失が損金に算入されるためには、損失の確定が必要であることは明らかであるが、貸倒損失がいつ確定したかというのは事実認定の問題であり、その判断は容易ではない。昭和40年の法人税法全文改正を受けて整備された、昭和44年5月改正の法人税基本通達は現行の通達の原型であり、貸倒損失に関する通達も基本的にはこの昭和44年通達を基礎として現在まで引き継がれている¹⁵。

課税実務上、貸倒れの認定は法人税基本通達9-6-1以下において示される基準に従っ

¹² 谷口・前掲注(2)【401】。

¹³ このような損失の確定を損失の「実現」と表現することも多いが（本稿第4章—第1節—3、第4章—第2節—4参照）、筆者はこれらを同義であると解している。

¹⁴ 酒井・前掲注(9)211頁。

¹⁵ 玉國文敏「貸倒損失と通達—その沿革的検討」税研158号(2011)21—22頁参照。

て行われてきた。もちろん、通達に法的拘束力はない¹⁶が、それが課税庁の明示する貸倒れの基準である以上、実際上は納税者にとって大きな力を持つのは当然のことである¹⁷。そのため以下では、通達の示す認定基準を概観することによって、従来からの貸倒損失の取扱いを確認する。

① 法律上の貸倒れ（法人税基本通達 9—6—1）

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

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

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

法人税基本通達 9—6—1 は、金銭債権の全部又は一部の切捨て等が行われ、金銭債権が法律上消滅した場合の取扱いについて規定しており、しばしば「法律上の貸倒れ」と表現される。

(1)(2)は更生計画認可の決定、再生計画認可の決定及び特別清算に係る協定の認可の決定により、債権が切り捨てられた場合を規定している。このような場合に貸倒れの判断は、法的整理手続の中で裁判所等による監督の下で行われるため、実際の回収可能性について債

¹⁶ なお、通達が行政規則であり、法的拘束力を持たないことを確認した近年の判例として、最判令和 2 年 3 月 24 日判タ 1478 号 21 頁、最判令和 4 年 4 月 19 日民集 76 巻 4 号 411 頁が挙げられる。

¹⁷ 玉國・前掲注(15)25 頁参照。

権者の主観的判断が介在する余地はない。

一方で、(3)のような私的整理によって行われる債権の切捨てには、債権者の主観的判断が、比較的入り込みやすい¹⁸。そこで(3)イは、その要件を「合理的基準」¹⁹により行われた負債整理に限定している。

(4)は、債権放棄による貸倒れを規定している。債権放棄は私法上当然に、債権者の自由な意思によって行われるため、そこには債権者の主観的判断が含まれると考えられる。そのため(4)には、「債務者の債務超過の状態が相当期間²⁰継続し、その金銭債権の弁済を受けることができないと認められる場合」という客観的な要件が付されている。

この要件は後述する事実上の貸倒れ（法基通 9—6—2）の「債務者の資産状況、支払能力等からみてその全額が回収できないことが明らかになった場合」という要件と基本的には同様の意味を持つと考えられており²¹、どちらも客観性を確保するための要件であるといえる。ただし、法人税基本通達 9—6—1(4)には全額回収不能要件は付されていない。このことから債権放棄による部分貸倒れが認められるかという問題がしばしば議論されるが、この点については本稿第 3 章—第 2 節—2 において詳細に検討することとする。

② 事実上の貸倒れ（法人税基本通達 9—6—2）

法人税基本通達 9—6—2 （回収不能の金銭債権の貸倒れ）

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

（注） 保証債務は、現実これを履行した後でなければ貸倒れの対象にすることはできな

¹⁸ 所得税についての記述であるが、谷口・前掲注(11)124 頁参照。

¹⁹ 「合理的基準」とは、原則として債権額に応じた切捨てを指しているが、親会社の責任の度合い等を考慮して弾力的な取扱いをすることは、当然に許容されると解される。この解釈については、山本守之ほか「貸倒損失の税務判断をめぐって」税経通信 64 巻 10 号(2009)80 頁[成松洋一発言]参照。

²⁰ 山本守之は、「相当期間」が 3 年や 5 年といった形式的な期間ではなく、回収不能の判断を行う実質的な期間であるとしている。この解釈については、山本ほか・前掲注(19)81 頁 [山本発言]参照。

²¹ 一高龍司「貸倒引当金と部分貸倒れに関する一考察」総合税制研究 12 号(2004)131 頁、谷口・前掲注(11)123 頁参照。

いことに留意する。

法人税基本通達 9-6-2 は、金銭債権が法律上は消滅していないが、実質的に回収不能に陥っている場合の取扱いについて規定しており、しばしば「事実上の貸倒れ」と表現される。法人税基本通達 9-6-2 は、「全額が回収できないことが明らかになった場合」に貸倒れが認められるとし、金銭債権の一部が回収不能（部分貸倒れ）となった場合の損金算入を認めていない。本稿はこのように課税実務上、部分貸倒れの損金算入が認められていないことの当否について考察・検討を試みるものであるが、部分貸倒れについての詳細な検討は、後の章において行うこととする。

ところで、事実上の貸倒れは金銭債権の法的な消滅を要求していないという点で法律上の貸倒れとは異なる。しかし、両者の本質的な内容は決定的に異なるものではなく、むしろ「法律上の貸倒れは事実上の貸倒れを発想の基本とするものである」²²、と捉えることができる。そもそも損失は経済的価値喪失が確定した時点で損金の額に算入されるべきであり、貸倒れの認定における最終的なゴールは、経済的価値喪失の確定にほかならない。事実上の貸倒れは債権の全額回収不能により、法律上の貸倒れは法的な債権の消滅（債権者の主観的判断が排除される状況下に限る。）により²³、経済的価値喪失が「確定した」ことを認めるのである。

③形式上の貸倒れ（法人税基本通達 9-6-3）

法人税基本通達 9-6-3 （一定期間取引停止後弁済がない場合等の貸倒れ）

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

- (1) 債務者との取引を停止した時（最後の弁済期又は最後の弁済の時が当該停止をした時以後である場合には、これらのうち最も遅い時）以後 1 年以上経過した場合（当該売掛債権について担保物のある場合を除く。）
- (2) 法人が同一地域の債務者について有する当該売掛債権の総額がその取立てのために

²² 谷口・前掲注(11)123 頁。

²³ 一高・前掲注(21)135 頁は、法律上の貸倒れをさらに(1)倒産処理手続の下での免除、(2)それ以外の免除、に区分し、「(1)は、一部貸倒れが形式的基準の下に一律に解され、(2)では、回収不能が要求されるが、現に法律上債権が消滅することにより部分貸倒れが認められる余地があ〔る〕」と整理している。

要する旅費その他の費用に満たない場合において、当該債務者に対し支払を督促したにもかかわらず弁済がないとき

(注) (1)の取引の停止は、継続的な取引を行っていた債務者につきその資産状況、支払能力等が悪化したためその後の取引を停止するに至った場合をいうのであるから、例えば不動産取引のようにたまたま取引を行った債務者に対して有する当該取引に係る売掛債権については、この取扱いの適用はない。

法人税基本通達 9-6-3 は、売掛債権に限定して、形式的な基準の下に貸倒れを認めるものであり、しばしば「形式上の貸倒れ」と表現される。このような取扱いは、売掛債権の性質を考慮したものであり、「他の一般の貸付金その他の金銭消費貸借契約に基づく債権のように、履行が遅滞したからといって直ちに債権確保のための手続をとることが事実上困難である等の事情」²⁴を根拠とするものである。

また、成松洋一は形式上の貸倒れの損金経理要件に着目し、次のように述べている。「通達の 9-6-3 は、極論すれば、本当は貸倒れになっていないようなものでも形式基準で貸倒れを認めていますから、損金経理の要件を付しているということでしょう。……通達の 9-6-2 は『損金経理をすることができる。』、通達の 9-6-3 は『損金経理をしたときは、これを認める。』ですから、通達 9-6-2 の貸倒れと通達の 9-6-3 の貸倒れは性格が決定的に違うということでしょう。」²⁵つまり、形式上の貸倒れはその名の通り形式的に貸倒れを認定するものであるから、法律上の貸倒れや事実上の貸倒れが実質的に要求している損失の確定とは性格が異なり、㊦で示したような、経済的価値喪失の確定を必ずしも要求しないものと解される。

㊦補論（法人税基本通達 9-4-1、9-4-2）

ここで、本稿の主旨からはややそれるが、貸倒損失の認定基準と関連して、子会社等への損失負担等または子会社等への無利息貸付け等があった場合の、寄附金該当性についての通達をみておこう。

法人税基本通達 9-4-1 （子会社等を整理する場合の損失負担等）

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（以下 9-4-1 において「損失負担等」という。）をした場合において、その損失負担等をしなければ今後より大きな損失を蒙ることになる

²⁴ 矢田公一「金銭債権の貸倒損失の認定基準について―住専処理問題を題材として―」税大論叢 58 号(2008)193 頁。

²⁵ 山本ほか・前掲注(19)90 頁[成松発言]。

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。

貸倒れの一類型として、法人がその子会社等の整理のために、債権放棄等の損失負担を行う場合が考えられる。この場合、その放棄した債権が回収不能であると認められれば、債権放棄による法律上の貸倒れ（法基通 9—6—1(4)）として損金算入が可能であるが、それが認められない場合、当該債権放棄は経済的な利益の無償の供与（37 条 7 項）として寄附金に該当し²⁶、損金算入が制限されることになる（37 条 1 項）²⁷。

しかし、子会社等に対して債権放棄等を行わなければ「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」ような状況²⁸も考えられる。そのため、法人税基本通達 9—4—1 は子会社等の整理のために行った債権放棄等の損失負担のうち、その経済合理性が認められるものについては寄附金の額に該当しないこととしている。

通達がこのような取扱いをするのは、上記のような状況における債権放棄等に費用性を認めているからである。東京地判平成 29 年 1 月 19 日判タ 1465 号 151 頁〔173 頁〕は、法人税法 37 条 7 項の解釈につき次のような整理をしている。「法人税法 37 条 7 項は、資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与であっても、『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』については寄附金から除く旨を定めているところ、これは、上記に掲げられた費用が、その費用としての性質が明白であり、明確に区別し得るものであるため、その全額を寄附金にあたらぬものとして損金の額に算入することとしたものと解される。」この解釈に即して考えれば、債権放棄等についても、それが法人の収益を生み出すため、またはより大きな損失を回避するために

²⁶ 伝統的な会社法的な考え方によれば、親子会社はあくまで別法人であり、親会社は子会社に対して有限責任を負うのみであるから、子会社の整理に際して、債権放棄等を行った場合には、寄附金に該当するのである。この点については、矢田・前掲注(24)201 頁参照。

²⁷ 寄附金の損金算入が制限される理由について、谷口・前掲注(2)【471】は、「寄附金とされる個々の支出については、費用性がないわけではないが、費用性が曖昧であるから、費用性の有無の判断、あるいは費用性と利益処分性の判別をすることは、理論上も実際上も困難である。そこで、法人税法は課税の執行可能性および公平の確保のため、法人の支出した寄附金の額の合計額のうち、損金算入限度額を超える部分の金額は、損金の額に算入しないものとしている（37 条 1 項）。」と述べている。

²⁸ 東京地判平成 29 年 1 月 19 日判タ 1465 号 151 頁〔173 頁〕は、「当該子会社等の整理を実現することができず、その結果、親会社自体に当該子会社等の従業員の再雇用や経営権の譲渡の取りやめといったより大きな損失が生ずる場合」を例示している。

必要な費用に当たるのであれば、寄附金には該当せず、費用として損金算入が可能であると解される。

法人税基本通達 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の利率よりも低い利率での貸付け又は債権放棄等（以下 9-4-2 において「無利息貸付け等」という。）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。

（注） 合理的な再建計画かどうかについては、支援額の合理性、支援者による再建管理の有無、支援者の範囲の相当性及び支援割合の合理性等について、個々の事例に応じ、総合的に判断するのであるが、例えば、利害の対立する複数の支援者の合意により策定されたものと認められる再建計画は、原則として、合理的なものと取り扱う。

法人税基本通達 9-4-2 は、子会社等の再建というシチュエーションに焦点を当てたものである。本来子会社等に対する経済的利益の供与（本通達では無償貸付、低利貸付、債権放棄等が挙げられる。）は、寄附金に該当する。しかし、それが子会社等の再建のためにやむを得ず行った行為であるならば、その行為は親会社にとって経済合理性を有するといえる。法人税基本通達 9-4-2 は、法人税基本通達 9-4-1 と同様、その行為の費用性に鑑みて、寄附金非該当の取扱いを示したものである。

第2章 貸倒引当金

第1節 貸倒引当金の計上根拠

企業会計上、貸倒引当金の計上根拠は、適切な期間損益計算を行うという損益計算書目的と企業が所有している資産の正しい価額を示すという貸借対照表目的から説明される²⁹。また、費用の見越計上という観点からは、保守主義の原則³⁰もその計上根拠として挙げることができる。

企業会計は、引当金の設定要件として、①将来の特定の費用・損失に関するものであること、②費用・損失の発生が当期以前の事象に起因していること、③費用・損失の発生の可能性が高いこと、④費用・損失の金額を合理的に見積ることができることを要求している（企業会計原則・注解18）。この基準を満たさない引当金は、費用収益対応の原則に基づいて設定された妥当な引当金であるとは認められず、利益留保性引当金として留保利益の中から任意積立金として計上すべきものと判断される。

これらの基準に貸倒引当金を当てはめた場合、貸倒れは将来における経済的価値の喪失であり（①）、その発生は当期以前の貸付けや信用販売に起因し（②）、信用経済において不可避免的に発生するものであり（③）、その金額を過去の経験から統計的に³¹見積もることができる（④）。このようにみると、貸倒引当金は費用収益対応の原則を根拠として、企業会計上当然に認められるものであると解される³²。

次に会社法会計における貸倒引当金についてもみておこう。会社法会計においては、取立不能のおそれのある債権については、取立不能見込額を控除しなければならないと定められており（会社計算5条4項）、貸倒引当金その他当該引当金の設定目的を示す名称を付した項目をもって、資産に対する控除項目として表示することとされている（会社計算78条）。

弥永真生は、この取立不能見込額としての貸倒引当金について、「貸倒引当金は金銭債権の控除項目であり、貸倒引当金の設定は『企業会計原則注解』（注18）があげるような引当

²⁹ 新井清光『財務会計論〔第4版〕』（中央経済社、1998）121頁参照。

³⁰ 保守主義の原則は、企業財政の強化を目的とする単なる「企業原則」であり、予想される損失をどの程度顧慮するかの限界が定かではないため、「計算原則」としての役割を持ち得ない。一方で、費用収益対応の原則は「計算原則」として引当経理を理論づけることが可能である。この点については、武田・前掲注(10)881頁参照。

³¹ 貸倒れの発生確率は過去の経験から統計的に決定できるとされている。貸倒れの発生が正規分布に従うと仮定した上で、貸倒引当金の見積額を決定する方法については、武田・前掲注(10)883—887頁参照。

³² 費用収益対応の原則を根拠とした貸倒引当金の計上は、売上債権には妥当するが、貸付債権には妥当しないという説がある。この説については、一高・前掲注(21)119—121頁参照。

金設定の要件に服するものではないと解すべきであろう。すなわち、取立不能のおそれがある場合には、一そのようなことがあるのかどうかは疑わしいが一その金額が合理的に見積もることができなくとも取立不能見込を貸借対照表に反映させるべきであるから、全額を取立不能見込額として貸借対照表を作成すべきであろう。」³³と述べている。つまり、会社法会計においては、上で挙げた貸倒引当金の4つの計上要件のうち、④を要求していないと解される。そのため、貸倒引当金は会社法会計においても当然に認められるが、会社の財産状態の適正表示を目的とする会社法においては、その計上要件が緩和されていると解し得る。

では、企業会計および会社法会計における貸倒引当金の取扱いを踏まえ、法人税法が貸倒引当金をどのように規定しているかについて確認しておこう。法人税法上、貸倒引当金は損金についての別段の定めとして、法人税法52条に規定されている。より詳しく述べれば、法人税法においては、損金の原則規定(22条3項)が、費用に対して債務確定主義(同項2号括弧書)を要求していることから、引当金その他の見越費用の計上は許されない³⁴。したがって、法人税法上認められる引当金は、別段の定めによって規定されている引当金に限定されるのである³⁵。つまり、法人税法において引当金は、費用については債務確定主義の例外、損失については実現主義(損失が客観的に確定するという意味での実現)の例外に当たるといえるのである³⁶。

ところで、企業会計とは異なり、法人税法がこのように引当金を限定し、無制限には認めていないのは、課税の公平を重視するからであると考えられる。武田昌輔は、引当金の計上について、「これを企業の任意とする場合には、およそその企業において発生することあるべき予測費用がすべて計上され、しかもこれに対して、それが費用に非ざることの立証は逐一税務当局においてはなしえないところである。」³⁷としており、税務運営上の観点から、課税の公平を維持するためには、引当金を制限列举的に規定することが妥当であることを指摘している。

³³ 弥永真生『コンメンタール会社計算規則・商法施行規則〔第4版〕』(商事法務,2022)122頁。

³⁴ 債務の発生が確実で、その金額が確認できる限り、費用の見越を許すべきであるとして、債務確定主義をゆるやかに解釈する説がある。この点については、金子・前掲注(1)376頁参照。

³⁵ もっとも、引当金は幾度の改正により大幅に縮減・廃止され、現在は対象法人が制限された貸倒引当金(法52条)が残るのみである。

³⁶ 谷口・前掲注(2)【478】参照。

³⁷ 武田昌輔『会社税務精説』(森山書店,1962)254頁。

第2節 貸倒引当金制度の沿革³⁸

わが国の法人税法上、貸倒引当金制度の導入について、本格的な議論が行われる契機となったのは、昭和24年のシャープ勧告である。同勧告では貸倒準備金の創設について、「貸倒引当金の設定を認め、課税所得の算定において、この準備金への繰入額の控除を認めるべきである」という要求が、特に金融機関などの納税者たちによって行われている。原則としてはこれに対しては異論はない。……貸倒準備金の設定は、何時の年度に不良貸出が価値のないものとして消却されるのが妥当であるかという点に関し納税者と税務官吏の間に紛争が起ることを除去する手段としてある程度勧められている。」³⁹という検討を行っている。このように同勧告は、貸倒準備金制度の必要性を概ね認める態度をとっており、以後の貸倒引当金制度に対して影響を与えたといえる。

同勧告を受け、貸倒準備金は昭和25年度改正によって、法人税法施行規則14条に規定された。当該規定の内容は、青色申告法人が売掛金等の貸倒れによる損失の補てんに充てるため、一定の金額を貸倒準備金勘定に繰り入れた場合には、その繰り入れた事業年度の損金の額に算入するというものである。また、同年9月には法人税基本通達⁴⁰116が定められ、「貸金が回収不能と認められる場合」が明確化された。当該通達が発せられるまでは、貸倒損失に関する取扱いが事実認定の問題であるということを経由し、税務上とくに問題とされることはなかったが、貸倒準備金の創設に伴って、このような取扱いが明らかにされたものと思われる⁴¹。

昭和29年7月に出された通達である「売掛債権の償却の特例等について」⁴²では、「債権の貸倒れの特例」として、後の債権償却特別勘定および個別貸倒引当金に繋がる規定が設けられた。具体的には、債務者に手形取引停止処分、会社更生手続の開始の決定等の事実が発生した場合に、当該債務者に対して有する債権の金額の50%相当額を貸倒れとして処理するというものであり、当該貸倒処理は直接償却ではなく、債権償却引当金勘定に計上することとされた。当該通達により、回収不能の可能性が高いが、未だ貸倒れが確定していない債権について、間接償却が認められるようになったことは注目に値する。

昭和36年には貸倒準備金の積立てに関して、経常的貸倒れについては洗替え方式、偶発的貸倒れについては累積方式により対応することとなった。このような区別が行われたの

³⁸ 以下、沿革についての叙述は主に、玉國・前掲注(15)20頁以下、大島隆夫＝市丸吉左エ門＝武田昌輔『戦後法人税制史』(税務研究会,1996)、武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法』(第一法規,加除式)を参考とした。

³⁹ 福田幸弘監修『シャープの税制勧告』(霞出版社,1985)168—169頁。

⁴⁰ 昭和25年9月25日直法1—100。

⁴¹ 武田編著・前掲注(38)1143頁の2参照。

⁴² 昭和29年7月24日直法1—140、直所1—77。

は当時の貸倒準備金が、評価性引当金たる性格と偶発準備金たる性格の両方を有していた⁴³ことによるものである。しかし、企業会計にはこのような考え方はないため、貸倒準備金は評価性引当金として純化することが妥当であると考えられていた。

そこで、昭和 39 年には貸倒準備金が評価性引当金として貸倒引当金に改められ、全額洗替え方式が採用された。また、昭和 25 年以降貸倒準備金（引当金）の法定繰入率は上昇し続け、昭和 39 年にピークを迎えた⁴⁴。この時期の貸倒準備金（引当金）制度について、武田昌輔は、「現実の貸金債権には、経常的に発生する貸倒れ損失も偶発的に発生する貸倒れ損失も含まれており、それを、昭和 39 年度の税制改正において、貸倒引当金を評価性引当金に純化する過程で、後者の偶発的な貸倒れに備える部分が理論的には捨象されてしまっているが、将来にわたる回収不能を見込んで設定された繰入率に吸収されたとみることもできるであろう。いずれにしても概算的な繰入率による場合は、準備金的性格をもつた部分が入っているのではないかという問題が残る。そのために常に実績をしん酌して適正なものとする必要があるとされている。」⁴⁵と述べている。このような見解をみれば、昭和 39 年度の改正で貸倒準備金は貸倒引当金に改められたものの、法定繰入率との関係を踏まえて考えれば、完全に評価性引当金として純化されたということは難しいだろう。その後、繰入率については実績をしん酌する姿勢へと変わり、平成 10 年には法定繰入率は廃止された。この法定繰入率の廃止については批判的な意見がある⁴⁶。

昭和 40 年の法人税法全文改正では、貸倒引当金が法律に明記されるに至った(法 52 条)。また、この全文改正に伴って昭和 44 年には法人税基本通達の全面改正⁴⁷があり、貸倒損失に関する通達も現在の通達の形式に改められた。昭和 44 年通達では、法律上の貸倒れ(法基通 9—6—1)、事実上の貸倒れ(法基通 9—6—2)、形式上の貸倒れ(法基通 9—6—3)に加え、法人税基本通達 9—6—4～法人税基本通達 9—6—11 において債権償却特別勘定による取扱いが明示された。この債権償却特別勘定は債権償却引当金勘定の役割を引き継いだものと考えられる。

全面改正から約 10 年後の昭和 55 年には、昭和 44 年通達の総点検として、さらに通達の

⁴³ 大島＝市丸＝武田・前掲注(38)379 頁参照。

⁴⁴ 田々邊献「貸倒損失と部分貸倒れ」『租税資料館賞受賞論文集第 24 回中巻』(2015)27—28 頁参照。

⁴⁵ 武田編著・前掲注(38)3189 頁。

⁴⁶ 武田・前掲注(10)888 頁は、「法定繰入率は、個々の企業が個々の実情に基づき見積区間を措定することの困難性に代替する措置として、社会的・平均的割合として定めた規定区間の中央値に匹敵するものとして定められていると理解すべきである」としており、法定繰入率の必要性を主張している。

⁴⁷ 昭和 44 年 5 月 1 日直審（法）25。

改正⁴⁸が行われ、債権償却特別勘定の設定条件として最低回収不能割合が導入された。これにより債権償却特別勘定への繰入額を損金算入するためには、債権額のおおむね 50%以上が回収不能になっていることが要求されるようになった⁴⁹。

平成 10 年の通達改正⁵⁰では、債権償却特別勘定は個別貸倒引当金として、引当金制度に組み込まれる形で法制化された（法 52 条 1 項、令 96 条）。従来、債権償却特別勘定の設定を行うには、所轄税務署長に対する認定申請が必要であり、通達でこのような要件を定めることに関しては、租税法律主義に反するのではないかという問題があった。一方で、法人税法施行令 96 条は、この認定申請を廃止し、最低回収不能割合による制限も撤廃したために、引当金制度による間接償却の枠内で、金銭債権の部分無税償却が全面的に解禁されたといえる⁵¹。また、それまで貸倒引当金は法定繰入率と実績率の選択適用により計算することが認められていたが、当該改正により実績率に一本化されることとなった。

ここまでみてきたように、貸倒引当金制度は幾度の改正の中で準備金的性格を排し、費用収益対応の原則に基づく評価性引当金として理論的に純化されていった。その一方で課税ベース拡大等の要請から、引当金制度一般の縮減・廃止が行われるようになり、法人税法上認められる引当金は、その数を減らしていった。貸倒引当金は、平成 23 年度改正によって原則として廃止され、貸倒引当金を設定できる法人は、中小法人および銀行・保険会社、リース会社等の一定の法人に限定されることとなった。

第 3 節 貸倒損失と貸倒引当金の関係

本稿第 2 章第 1 節でみたように貸倒引当金は、費用としては債務確定主義の例外であり、損失としては実現主義の例外である。つまり、貸倒引当金は貸倒損失が未だ確定していない段階において、金銭債権の一部回収不能による損金算入を間接的に認めるものである。平成 23 年度改正で貸倒引当金が原則的廃止に至る以前においては、貸倒損失と貸倒引当金は、貸倒れリスクの具体化の程度に応じて段階的に損金算入がなされるという構造⁵²を成していた。

その構造とは、次のようなものである。①未だ具体的な貸倒れリスクが生じていない金銭債権（一括評価金銭債権）については、過去 3 年間の平均的な貸倒実績率（令 96 条 6 項）

⁴⁸ 昭和 55 年 12 月 25 日直法 2—15。

⁴⁹ 太田洋「「部分貸倒れ」の租税法上の取扱い—「失われた 10 年」と税制上の桎梏」税経通信 56 巻 3 号(2008)37 頁参照。

⁵⁰ 平成 10 年課法 2—7。

⁵¹ 太田・前掲注(49)38 頁参照。

⁵² このような貸倒損失と貸倒引当金の関係・役割についての整理は、佐々木浩「貸倒引当金と貸倒損失の関係—平成 23 年度税制改正の影響」税研 158 号(2011)34 頁以下を参考とした。

を用いて、損金算入される（法 52 条 2 項）。②長期棚上げ（令 96 条 1 項 1 号）、債務者の債務超過状態の継続（同項 2 号）等によって、一部回収不能の状態が高い蓋然性をもって見込まれる金銭債権（個別評価金銭債権）については、その金銭債権の個別的な状況（債務者の財務内容等）に応じて損金算入される（法 52 条 1 項）。③最終的に貸倒れが確実となった金銭債権は、貸倒損失（法 22 条 3 項 3 号）として損金算入される。このように貸倒損失と貸倒引当金は、金銭債権の不良債権化への対応について、ある種の役割分担をしていたと解することができる。

しかし、平成 23 年度改正によって貸倒引当金は原則として廃止されたため、貸倒損失と貸倒引当金との関係は崩壊した。改正後の状況を上記の構造に即していえば、③の全額回収不能を前提とする貸倒損失（全部貸倒れ）による損金算入のみが残され、①②の段階における、貸倒引当金の繰入れによる損金算入は、原則として認められないという状況に陥ったのである。

そこで問題となるのは、22 条 3 項 3 号に規定する損失としての部分貸倒れの解釈についてである。かねてから部分貸倒れを肯定する有力説⁵³は主張されてきたものの、判例・行政解釈においては基本的に否定されており、学説においても消極的な姿勢を取るものが多かったと考えられる。しかし、これらの消極説の多くは平成 23 年度改正前の貸倒損失と貸倒引当金との関係を前提として主張されたものである。例えば、部分貸倒れの消極説の多くは、その根拠の 1 つとして、「金銭債権の一部回収不能は貸倒引当金制度を通して損金算入が可能であること」を挙げている⁵⁴。また、法人税基本通達 9—1—3 の 2 は、金銭債権が評価換えの対象となる資産に含まれないことを確認するとともに、法的整理による金銭債権の帳簿価額の減額は貸倒引当金により処理することを求めている。このような貸倒引当金ありきの主張は現行の法人税法の議論において、十分な説得力を持たないものであると考えられる。そのため、部分貸倒れの解釈については、再度、理論的検討を試みる必要があるのである。

⁵³ 主な有力説として、金子宏『租税法理論の形成と説明 下巻』（有斐閣,2010）94 頁以下[初出・2002]、太田・前掲注(49)35 頁以下が挙げられる。

⁵⁴ 例えば、武田昌輔「税法における債権の償却一回回収不能額の決定について」会計 65 巻 5 号(1954)119 頁は、「この債権の評価はすでに設けられている貸倒準備金制度によって補われているところであるから、税務上更に債権の評価を認めることは要しないであろう。」としており、大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』（税務経理協会,2009）324 頁は、「この点についての論議は積極、消極の両説があるが、……個別評価金銭債権の一部の個別回収不能額の合理的な見積りによる貸倒引当金の繰入れにより、問題点の多くは解決されているといってよいであろう。」と述べている。

第3章 部分貸倒れ

第1節 部分貸倒れ論の基礎

1. 部分貸倒れの中心的課題

部分貸倒れが抱える最も中心的な課題は、「事実上の部分貸倒れを直接償却の方法により、損金算入することが、法人税法の解釈論上可能であるか」ということである。わが国の課税実務は、法人税基本通達 9—6—2 が全額回収不能を要件としていることから分かるように、歴史的に部分貸倒れに消極的な態度（部分貸倒消極説）を取ってきた。これに対し、次章において分析する金子宏、太田洋による部分貸倒積極説は、通達解釈に囚われず、実際に経済的価値を失った金銭債権の一部を貸倒れとし、直接償却により損金算入を認めようとするものである。

2. 部分貸倒消極説とその主な根拠

上述の通り、課税実務上部分貸倒れは消極的に解されてきたわけであるが、多くの消極説が主たる根拠としているのは、次の2つの考え方であるといえるだろう。

(1) 評価損計上禁止説

部分貸倒れは実質的に金銭債権の評価損の計上を意味するとされ、法人税法 33 条が資産の評価損の計上を基本的に禁止していることに反する。ここで、法人税法 33 条の規定を今一度確認しておくと、同条 1 項は資産の評価損の損金不算入を一般的に規定しており、同条 2 項ないし 4 項は資産につき災害による損傷があった場合等において、同条 1 項の規定にかかわらず資産の評価損の損金算入を認める旨を規定している⁵⁵。部分貸倒れについて問題となるのは、とくに同条 2 項の規定であり、後に述べる平成 21 年度改正までは、金銭債権が評価損の損金算入の対象に含まれないことが明文に定められていた。そのため金銭債権の評価損の計上はいかなる場合も認められないと解され、当該規定が部分貸倒れの直接損金算入を認めない大きな根拠とされてきた。

(2) 総財産担保説

総財産担保説はその名の通り、金銭債権は債務者の総財産を担保としているという考え方に基づくものである。谷口勢津夫は、「金銭債権については、その性質上、債務不履行は

⁵⁵ 企業会計が実現主義・取得原価主義を採っている以上、資産の評価損益の計上が認められないのは当然のことである。したがって、33 条 1 項は公正処理基準の確認規定と解するのが相当であり、2 項以降が別段の定めにあたると解される。この点については、金子宏『所得税・法人税の理論と課題』（日本租税研究協会,2010）129—131 頁参照[初出・2008]。

履行遅滞を生ずるのみで履行不能を生ずることはないのであるから、法的な観点からみれば、債務者が存在する限り、そもそも回収不能ということはない。」⁵⁶と述べており、法的観点においては金銭債権が一部回収不能の状態になることがないことを指摘している。

一方で、経済的観点からみれば、実際に金銭債権が一部回収不能の状態になることは考慮されるべき問題であるが、この点について谷口勢津夫は、「債務者が法的意味における不存在に準ずるような状態に陥らない限り、回収不能を容認すべきではない。したがって、資産状況・支払能力等から客観的にみて金銭債権の全額が回収不能であると認められ得るような状態に債務者が陥ったときに初めて、金銭債権の貸倒れが認定されるべきである。」⁵⁷と述べている。つまり、総財産担保説によれば、貸倒認定の基本は、あくまで債務者の不存在（本来的な全部貸倒れ）であり、それに準ずる形で全額回収不能要件（疑似的な全部貸倒れ）を満たす場合の貸倒れが認められていると解される。そしてこのような考え方によれば、部分貸倒れはそもそも想定されていない事象であるといえることができる。

これら 2 つの説はしばしば別々に論じられるため、ここでも一応区別して挙げておいたが、両説は全く別の論理を構成しているわけではなく、むしろ突き詰めればほとんど同じ考え方に行き着くのではないと思われる。というのも、総財産担保説は損失の確定について、債務者の不存在を基礎として全額回収不能という基準を導くものであるが、そもそも損失に確定を求めるのは、損失と 33 条との関係を考慮しているためである。そのため、両説はともに 33 条を根拠に部分貸倒れを否定する説であるといえる。

第 2 節 部分貸倒れの諸問題

部分貸倒れの問題として論じられる論点には様々なものがあるが、ここではその中でも多くの論文等が取り上げている重要な論点について検討を加えたい。次に検討する問題は、本稿第 3 章—第 1 節—1 で示した部分貸倒れの中心的課題からはややそれるが、部分貸倒れを論ずる上で必要不可欠な論点であり、かつ、部分貸倒れの中心的課題について示唆を与えるものである。

1. 同一債務者に対して担保付金銭債権と無担保金銭債権を有する場合等の貸倒れ

例えば、債務者 X（以下、「X」という。）に対して担保付金銭債権 A（以下、「債権 A」という。）と無担保金銭債権 B（以下、「債権 B」という。）を有していると仮定する。X が倒産し、債権 A の担保物（X の唯一の資産と仮定する。）を処分することとなった場合において、その担保物の時価が債権 A の債権金額を下回ると見込まれるとき、債権 B の貸倒れを認定することはできるだろうか。

⁵⁶ 谷口・前掲注(11)126 頁。

⁵⁷ 谷口・前掲注(11)126 頁。

この状況で第一に問題となるのは、債権 B が法人税基本通達 9—6—2 にいう、「全額が回収できないことが明らかになった場合」に当てはまるかどうかである。広い視点で見れば、当該債務者に対して有している全債権（債権 A＋債権 B）のうちの一部が回収不能となっているともいえそうであるが、このような場合の債権 B については、全部貸倒れとして債権金額全額の損金算入を認めるべきであろう。なぜなら、債権 B は無担保債権であり、少なくとも債権 A を全額回収できる見込みがなければ、全く弁済を受けることができない状態にあるからである。

第二の問題は、債権 B を担保物の処分前に貸倒処理できるかということである。法人税基本通達 9—6—2 は、「担保物を処分した後でなければ貸倒れとして損金経理をすることはできない」としている。しかし、上述の通り債権 B は無担保債権であり、しかも債権 A の担保物の処分価額の大小が債権 B の回収可能額に影響を及ぼさない状況にある。そのため、通達の要件を債権 B にもそのまま適用して、担保物の処分があるまで貸倒損失を認めないというのは、妥当ではない⁵⁸。したがって、このような状況においては、担保物処分前に債権 B の貸倒れが認められると解される。

また、担保付債権の貸倒れに関するもう 1 つの例として、劣後抵当権を担保とする金銭債権 C（以下、「債権 C」という。）について、回収不能が生じた場合を考えてみよう。例えば、倒産した債務者の有する資産が債権 C の抵当権の対象となる土地のみであり、その土地が処分されたとしても先順位の債権者に配当されるのみで、債権 C に対して配当がなされる見込みがないような場合、債権 C は実質的に全く担保されていないといえる。このような場合の貸倒れの認定について、国税庁の質疑応答事例は、「担保物の適正な評価額からみて、その劣後抵当権が名目的なものであり、実質的に全く担保されていないことが明らかである場合には、担保物はないものと取り扱って差し支えありません。……B 社〔＝債務者〕の資産状況、支払能力等からみて貸付金の全額が回収不能と判断されるところですから、担保物を処分する前であっても貸倒れとして処理することができます。」⁵⁹と回答している。すなわち、このような場合においても全部貸倒れとして担保物処分前の貸倒れが認められると解される。

2. 債権放棄による部分貸倒れ

法人税基本通達 9—6—1(4)（以下、「債権放棄による貸倒れ」という。）は、実質的に回収不能となった金銭債権について債権放棄を行った場合には貸倒れを認めることとしているが、この通達には法人税基本通達 9—6—2（事実上の貸倒れ）のような全額回収不能の要

⁵⁸ 担保物の処分前において貸倒れを認めた判決として、広島高判昭和 57 年 2 月 24 日税資 122 号 355 頁がある。

⁵⁹ 国税庁「担保物がある場合の貸倒れ」[下記 URL]参照。

<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/16/04.htm>（2024 年 1 月 10 日閲覧）

件は付されていない。そのため、金銭債権が一部回収不能の状態にある場合に、当該一部を超えない範囲で債権放棄を行うことで、その放棄した部分を貸倒れとして損金算入することが可能かどうか問題となる。

法人税基本通達 9—6—1（法律上の貸倒れ）のうち債権放棄による貸倒れが、ことさら取り上げられる理由は、債権放棄による貸倒れが「主観的判断による貸倒れ」を認めていると考えられているからであろう。法人税基本通達 9—6—1(1)～(3)（以下、「法的整理手続による貸倒れ」という。）が、裁判所の監督等を伴う手続を要件としているのに比べて、債権放棄は民法上債権者の自由な意思によって行うことができる。そのため、債権放棄による部分貸倒れは部分貸倒れ論において、しばしばその取扱いが疑問視されているのである。

しかし、筆者はもっと根本的な問題として、債権放棄による貸倒れを含む法律上の貸倒れが事実上の貸倒れとは異なり、全額回収不能要件を付していないことについて、その理由を明確にする必要があると考えている。前にも述べたように、事実上の貸倒れの全額回収不能要件は総財産担保説の考え方（すなわち、債務者の不存在を貸倒れの基礎とし、それに準ずる状態として全額回収不能を要求する）に基づいているといえる。この総財産担保説の考え方は、部分貸倒れをそもそも想定していないのであるから、法律上の貸倒れにおいて全額回収不能要件が付されていない（部分貸倒れが認められ得る）ことと矛盾するという問題がある。

この問題について、筆者は、法律上の貸倒れを貸倒損失の確定性についての通達ではなく、貸倒損失の任意性についての通達と捉えるべきではないかと考えている。法律上の貸倒れと事実上の貸倒れの決定的な違いは、金銭債権の法的消滅の有無である。事実上の貸倒れの認定において重要となる確定性の問題（すなわち、損失が客観的・不可逆的に確定しているかという問題）について、法律上の貸倒れは金銭債権の法的消滅という事実をもって、既にこれをクリアしているといえる。そのため法律上の貸倒れが本質的に規制しているのは任意性を孕んだ行為であると考えられる。

この点について一高龍司は、「確かに、倒産処理手続上の免除の強制的性格は、寄附金の要件としての『任意性』の欠如をもたらしうるが故に、寄附金に該当しない根拠となりうるが、転じてそれが『貸倒れ』とされる十分な根拠とはいえないように思われるし、たとえば会社整理では、整理計画の実行の命令がなされても、計画の効力は同意しない債権者には及ばず、そのぶん強制的性格も弱い、そこでの免除は貸倒れと解されているのである。」⁶⁰と述べている。このように考慮要素を「貸倒れ（の確定性）」と「任意性」に分けて考えると、法律上の貸倒れは任意性についてのみ、判断を下しているといえることができる。

さて、当初の疑問として、債権放棄による貸倒れは、「主観的判断による貸倒れ」を許しているか、ということについて述べたが、そのようなことはありえない。なぜなら、債権放棄による貸倒れには、「債務者の債務超過の状態が相当期間継続し、その金銭債権の弁済を

⁶⁰ 一高・前掲注(21)134—135 頁。

受けることができないと認められる場合」という実際の回収可能性を考慮する要件⁶¹が付されているためである。これにより、仮に回収可能部分について、債権放棄が行われた場合には、その放棄額は貸倒損失とは認められず、寄附金として損金算入の制限を受けることになる。つまり、債権放棄は民法上、債権者の任意により行うことができるが、それが必ずしも貸倒損失として損金算入されるわけではない。したがって、債権放棄という行為自体の主観性は問題にはならないのである。

以上の検討から、債権放棄による部分貸倒れについては、金銭債権の法的消滅による損失の確定、および実質的な回収可能性の考慮による債権放棄の任意性の排除、という2点を理由にその損金算入が認められるべきである。

最後に債権放棄による貸倒れと寄附金についての通達である法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 との違いについても補足しておこう。これらの通達はいずれも、子会社等に対して債権放棄を行った場合に損金算入を認め得るものであるが、その適用条件は債権放棄による貸倒れとは異なる。債権放棄による貸倒れが金銭債権の実際の回収不能をもって損金算入を認めるのに対して、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 は、「親会社のより大きな損失を回避するための費用」といった、費用性に注目して損金算入を認めるものである。そのため、例えば金銭債権の回収可能性が認められ、債権放棄による貸倒れによって損金算入が認められなかった場合であっても、その債権放棄に費用性が認められれば、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 によって損金算入が可能になるということが考えられる。

第3節 改正による影響

ここまでみてきたように、今日に至るまで部分貸倒れの問題については様々な解釈論が展開されてきたが、その議論が最も活発に行われたのは、次節において検討する興銀事件判決の前後の時期といえるだろう。しかし、興銀事件判決から約20年を経た現在においては、当時とは異なる制度の下で、新しい視点に立った議論が必要である。以下では、近年とくに部分貸倒れの議論に大きな影響を与えた平成21年度改正および平成23年度改正について、検討を行うこととする。また、平成23年度改正の検討に伴って、引当金制度一般の縮減・廃止について、併せて検討を行うこととする。

⁶¹ この要件は事実上の貸倒れの「債務者の資産状況、支払能力等からみてその全額が回収できないことが明らかになった場合」という要件と同様に金銭債権の実際の回収可能性について考慮するためのものである。ただし、筆者の見解としては、これらの要件が付されている理由は、それぞれで異なるといえる。すなわち、債権放棄による貸倒れの場合には債権放棄の任意性を判断するため、事実上の貸倒れの場合には貸倒損失の確定性を判断するために当該要件が付されていると考えられる。

1. 平成 21 年度改正

平成 21 年度改正前の法人税法 33 条は資産の評価損の損金算入を例外的に認める規定の中で、その対象となる資産から、預金、貯金、貸付金、売掛金その他の金銭債権を除くことを明文に規定していた（改正前法 33 条 2 項括弧書、3 項括弧書）。上述の評価損計上禁止説による部分貸倒れの否定は、この規定を根拠としている。

平成 21 年度改正ではこの金銭債権除外規定が削除され、法的整理手続による資産の評価損についても規定が整理された。ここで改正後法 33 条がどのような場合に資産の評価損の損金算入を認めているのか確認しておこう。改正後法 33 条は損金算入可能な資産の評価損について以下のような分け方をしている。

①災害等による場合（法 33 条 2 項）

—①a物損等の事実が生じた場合（令 68 条 1 項）

—①b法的整理の事実が生じた場合（令 68 条 1 項）

②更生計画認可の決定による評価があった場合（法 33 条 3 項）

③再生計画認可の決定による評価があった場合（法 33 条 4 項）

改正によりこれらの規定からは金銭債権を除外する旨の記述はなくなったが、問題は、上記①～③のいずれの場合においても、金銭債権の評価損の損金算入が認められるかということである。

①aの物損等の事実とは、令 68 条 1 項 1 号ないし 4 号において列挙されている棚卸資産、有価証券、固定資産、繰延資産についての評価損を指しており、これは会社法（会社計算 5 条 3 項）および企業会計（企業会計原則第 3 の 5 の A・B・同注解（注 10））における資産の強制評価減または減損損失の取扱いに準拠したものである。平成 21 年度改正において金銭債権がこれらの評価損の対象資産に追加されていないことを考慮すれば、①aの場合には金銭債権の評価損は認められないと考えられる。

①bの法的整理の事実が生じた場合については、法人税基本通達 9—1—3 の 2 がその取扱いを示しており、金銭債権については評価換えの対象とはならず、貸倒引当金の繰入れによって対処することとされている。国税庁はこの通達の解説として、「金銭債権に関する含み損は会社法及び企業会計において貸倒引当金というツールを用いて会計処理することとされていることから、税務上も金銭債権は評価換えの対象とならず、会計処理と同様に貸倒引当金（法 52）の定めに従って損金算入されることになる。」⁶²と説明している。

⁶² 国税庁「平成 21 年 12 月 28 日付課法 2—5 ほか 1 課共同『法人税基本通達等の一部改正について』（法令解釈通達）の趣旨説明」[下記 URL]参照。

https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/091228/01_04.htm#d01（2024 年 1 月 10 日閲覧）

つまり、①の場合による資産の評価損はあくまで会社法および企業会計に準拠した取扱いを求めていると考えられているのである。また、①にはかねてから損金経理要件が課されていることから、佐々木浩は、「企業会計上基本的に評価損として損金経理の対象とならない金銭債権についてまで税制上の評価損の計上対象となる資産の範囲が拡充されたわけではない。」⁶³と指摘している。

一方で②、③については、金銭債権も評価損の対象になると考えられる。なぜなら、これらは会社法および企業会計における評価損の取扱いを前提としたものではなく、会社更生法等の規定に基づいて行われるものであるからである。

したがって、平成 21 年度改正は結局のところ部分貸倒れの解禁を謳ったものではなく、②、③の会社更生法等による資産の評定が「一切の財産」について行われることについて、法人税法の規定を符合させるためのものに過ぎなかったという解釈が妥当であろう。

しかし、①⑥についての取扱いを示した法人税基本通達 9—1—3 の 2 については、平成 21 年度改正時には妥当性があったものの、後の平成 23 年度改正で貸倒引当金の原則的な廃止が行われたことにより、明らかな矛盾が生じているといえる。また、33 条 2 項の法文上から金銭債権除外規定が削除されたことについては、解釈論としての部分貸倒れ論に少なからず影響を与えたものと評価してよいだろう⁶⁴。

2. 平成 23 年度[12 月]改正と引当金の縮減・廃止

平成 23 年度改正では、貸倒引当金制度の対象法人が、中小法人および銀行・保険会社、リース会社等の一定の法人に限定されることとなった。これにより一般の事業会社は貸倒れのリスクがある程度具体化している金銭債権であっても、これを部分的に損金算入することができなくなった。この改正が行われた背景には法人税率の引下げに伴った課税ベース拡大の要請があったといえる。

貸倒引当金に限らず、課税ベース拡大の名の下に各種引当金は縮減・廃止されており、平成 10 年度改正では賞与引当金、平成 14 年度改正では退職給与引当金、平成 30 年度改正では返品調整引当金が廃止された。このように引当金の廃止が財源確保のターゲットとなった理由については、平成 10 年度改正の基礎となった「税制調査会・法人課税小委員会報告」（平成 8 年 11 月）において、「引当金は、具体的に債務が確定していない費用又は損失の見積であることから、常にその見積もりが適正なものであるかどうかが問題となる。公平性、明確性という課税上の要請からは、そうした不確実な費用又は損失の見積り計上は極力抑制すべきである。」⁶⁵と説明されている。

⁶³ 佐々木・前掲注(52)37 頁。

⁶⁴ 金子・前掲注(1)400—401 頁参照。

⁶⁵ 税制調査会「平成 8 年 11 月 法人課税小委員会報告」（1996）40 頁[下記 URL]参照。

確かに、引当金が法人税法上、債務確定主義の例外として制限的に規定されていることに鑑みれば、法人税法の視点から不相当である引当金に対しては、縮減・廃止が検討されることも考えられる。しかし、引当金の計上が見積計算によるからといって、必ずしも課税上の公平性や明確性を害しているとはいえない。上記の報告について武田隆二は、「費用の見積もりを伴うが故に、それは適正を欠くという理屈は、論理の世界にはない。見積もりを合理化するための努力が、発生主義会計の基礎に横たわっている。また、かかる見積・測定の技法を開発し、洗練化するところに会計学研究の基本があるのであって、『見積もりが即適正を欠く』と断じているのは、一面的な見解というべきであろう。」⁶⁶と批判している。つまり、見積計算それ自体の適正性を批判することは、企業会計（発生主義会計）を基礎とする法人税法の解釈として妥当ではない。そのため、課税ベースの拡大といった政策的判断の下で、十分な理論的根拠なしに引当金を排除することは、相当ではないといえよう。

また、企業会計準拠主義を採る法人税法にとって、不用意に企業会計と法人税法の乖離を招くことは好ましくなかろう。平成 23 年度改正が企業会計に与える影響について、吉本利行は、「今までは、貸倒引当金を積んでも、損金処理できたため、積極的にこれを活用するインセンティブがあった。しかし、資本金 1 億円以下の企業を除き、これが廃止されたので、収益が上がらない場合は、必要な貸倒引当金を十分に積まない（手当てをしない）ことが考えられる。」⁶⁷と述べている。このような企業会計への影響も踏まえれば、引当金の縮減・廃止については、それが必要な措置であったか、今一度検討する必要があるだろう。

第 4 節 興銀事件判決と部分貸倒れ

興銀事件は、当時の日本経済の重大な課題であった不良債権処理問題について、訴額が非常に大きく、政治的・社会的に多大な関心を集めた事件である。法人税法における貸倒れについての議論は、この事件の前後で非常に活発化し、有力な部分貸倒れ論が唱えられる契機となった。ここでは部分貸倒れ論への影響を中心に興銀事件判決の考察を行う。

1. 事実の概要

訴外 A は、X（原告・被控訴人・上告人）を含む母体行と呼ばれる金融機関を中心に設立された住宅金融専門会社（いわゆる住専）である。A は、母体各社から出資および融資を受けていたが、X からの融資が最も多額であった。また、A の代表取締役を X の出身者が務めるなど、X は A の設立・経営に深く関与していた。

バブル経済の崩壊により、住専各社の財務状況は急激に悪化した。そのため A は、平成

https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0811_houjinkazeisyouiinkai.pdf（2024 年 1 月 10 日閲覧）

⁶⁶ 武田・前掲注(10)828 頁。

⁶⁷ 吉元利行「全社的債権管理の進め方」税務弘報 60 巻 5 号(2012)128 頁。

4 年 5 月に母体各社に金利減免等を要請するとともに資産の圧縮等を目指す事業計画を策定した。

その後も住専各社の経営環境は一層悪化したため、平成 4 年 12 月、大蔵省は住専各社に新たな再建計画の策定を指導した。農協系統金融機関および農林水産省は、当初金利減免に反発したが、母体行が責任を持って再建計画に対応することが明確になることおよび債権元本の回収ができることを条件に、再建計画に協力する意向を示した。そこで A は、計画期間を平成 5 年 4 月から 10 年間とし、各債権者に対する金利減免の要請や母体各社による新規融資金の貸出し等を内容とする新たな再建計画を策定した。

しかし、その後も A の不良債権額は多額に上ったため、平成 7 年 9 月 22 日、母体各社は A を整理する方針を確認した。農協系統金融機関は A を整理するにあたって、農協系統金融機関の元本損失部分を母体行が責任を持って処理すること（完全母体行責任）を求めたが、X を含む母体 2 行は貸出金の全額放棄が限度であること（修正母体行責任）を主張し、農協系統金融機関の要求を拒否した。

平成 7 年 12 月 19 日、内閣は住専処理機構の設立等を内容とする閣議決定（以下、「本件閣議決定」という。）をした。また、平成 8 年 1 月 30 日、第Ⅲ分類資産に係る損失（2 次ロス）の処理方策を内容とする閣議了解（以下、「本件閣議了解」という。）をした。

平成 8 年 2 月 8 日、いわゆる住専処理法案が国会に提出されたが、野党の反対により国会審議は同年 3 月 25 日まで中断した。

母体各社は、本件閣議決定および本件閣議了解で示された住専処理計画に沿って、A の不良資産のうちの損失見込額 1 兆 3588 億円および欠損見込額 187 億円の合計 1 兆 3775 億円について、母体 2 行の債権 5370 億円（X の有する債権は約 3760 億円）の全額放棄、一般行の債権合計 9264 億円のうち 4999 億円の放棄、農協系統金融機関による 3407 億円の贈与によって損失負担することを基本とする処理計画案を策定した。

平成 8 年 3 月 29 日、X は A との間で債権放棄協定書を取り交わし、A の営業譲渡の実行および解散の登記が同年 12 月末日までに行われないことを解除条件として本件債権を放棄する旨の合意をした。

住専処理に係る公的資金を盛り込んだ平成 8 年度予算は、平成 8 年 5 月 10 日に成立し、住専処理法は、同年 6 月 18 日に成立し、同月 21 日、施行された。これを受けて A は、同年 8 月 31 日、住宅金融債権管理機構との間で営業譲渡契約を締結した上、同年 9 月 1 日、解散した。

X は平成 8 年 3 月 31 日までの事業年度における法人税の計算にあたって、債権放棄に係る放棄額を法人税法 22 条 3 項 3 号にいう「当該事業年度の損失の額」として損金の額に算入し、青色確定申告をした。税務署長 Y（被告・控訴人・被上告人）は、上記の損金算入を否定して、更正処分および過少申告加算税賦課決定処分を行った。これに対して X は、不服申立手続を経て、上記更正処分の取消しを求め出訴した。

2. 第1審・東京地判平成13年3月2日訟月48巻3号757頁

第1審は、本件債権の回収可能性について「合理的な経済活動に関する社会通念に照らして判断するのが相当である」とした上で、Xが法的措置を取って債権回収を図ることは、「有害かつ無益であって経済的にみて非合理的で行うに値しない行為」とであると判断し、「本件債権については、……、平成8年3月末の時点で既に全額回収不能の状態にあり経済的な価値はなくなっていたと評価すべきであって、債権放棄の有無にかかわらず、その全額を損金に算入できるものというべきである」として、Xの請求を認容した。

また、補足的に、本件解除条件付債権放棄の効力について、「損失の発生は確定している」と判示した。

3. 控訴審・東京高判平成14年3月14日訟月49巻5号1571頁

控訴審は、本件債権の回収可能性について、「債権の全額が回収不能であるとは、債務者の実際の資産状況、支払能力等の信用状態から当該債権の資産性が全部失われたこと」であるとした上で、「Aの客観的な財務状況に鑑みると、平成8年3月末時点において、本件債権が全額回収不能であったといえないことは明らかである。」と判断した。また、「責任財産がありながら、債権行使に対する社会的批判等の他事を考慮して債権者が当該債権を行使しないこととしたような場合」は、債権の全額回収不能には当たらないとした。

そして、本件解除条件付債権放棄については、「本件におけるような流動的な事実関係に[マ]下においては、……本件解除条件付きでされた債権放棄に基づいて生ずる損金については、当該条件の不成就が確定したときの属する年度……の損金として計上すべきものというべきである。」として、本件事業年度における損金算入を否定し、1審判決を取り消して、請求を棄却した。

4. 判旨・最判平成16年12月24日民集58巻9号2637頁

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

《中略》

母体5社は、本件閣議決定及び本件閣議了解で示された住専処理計画に沿ってJHLの処理計画を策定し、同計画において、興銀は、本件債権を全額放棄すること、すなわち、本件債権を非母体金融機関の債権に劣後する扱いとすることを公にしたということがで

きる。前記のとおり、興銀においてせいぜい修正母体行責任しか主張することができない情勢にあったことをも考慮すると、仮に住専処理法及び住専処理に係る公的資金を盛り込んだ予算が成立しなかった場合に、興銀が、社会的批判や機関投資家として興銀の金融債を引き受ける立場にある農協系統金融機関の反発に伴う経営的損失を覚悟してまで、非母体金融機関に対し、改めて債権額に応じた損失の平等負担を主張することができたとは、社会通念上想定し難い。

《中略》

……興銀が本件債権について本件母体金融機関に対して債権額に応じた損失の平等負担を主張することは、……平成 8 年 3 月末までの間に社会通念上不可能となっており、当時の JHL の資産等の状況からすると、本件債権の全額が回収不能であることは客観的に明らかとなっていたというべきである。そして、このことは、本件債権の放棄が解除条件付きでされたことによって左右されるものではない。

5. 考察

本判決の論点は多岐にわたるが、ここでは主に部分貸倒れ論に影響を与えた以下の 2 つの論点について考察を試みるものとする。

(1) 貸倒れの認定基準

最高裁判決は貸倒損失を損金算入するためには、「金銭債権の全額が回収不能であることを要する」としている。この全額回収不能要件については従来から法人税基本通達 9—6—2 で示されてきた一般的な理解と同様であり、部分貸倒れの直接損金算入は認められないという立場に立っている。佐藤英明はこの点について、「債権について部分貸倒がありうるとする近時の有力学説（……）を採らないことを明言したものである。」⁶⁸と評価している。

貸倒れの認定基準について最高裁判決と控訴審判決で最も大きく異なるのは、債権者側の事情を考慮するかどうかという点である。最高裁判決は債権回収の経済性および債権回収の強行により生ずる経営的損失といった債権者側の事情を考慮要素としている。この判断について阪本勝は、「金銭債権が、債権者と債務者との具体的な関係及び両者の置かれた経済的環境の下において実現されるものであることからすると、債権者側の事情や経済的環境等を全く考慮しないで、債権が全額回収不能であるかどうかを判断することができる性質のものではないと考えられる。」⁶⁹と指摘している。すなわち金銭債権の経済的価値は理論的には複合的な要素から成り立っているといえるだろう。

これに対して、控訴審判決は貸倒れの認定要素を専ら債務者の資産状況および支払能力に求めている。これは債権者側の事情を考慮することが、損金算入時期の人為的操作につな

⁶⁸ 佐藤英明「判批」ジュリスト 1310 号 (2006) 181 頁。

⁶⁹ 阪本勝「判解」最判解民事篇平成 16 年度 (下) (2007)845 頁。

がることを懸念するためであろう。しかし、吉村政穂は、「客観性の確保を図ることと、債権者側の事情を考慮することは、必ずしも矛盾しない。」⁷⁰と指摘している。このことを本件について考えてみるに、最高裁はXによる全額債権放棄の不可避性について、①XがAの経営に深く関与していたこと、②Xが農協系統金融機関に対して信義則上の責任を負う状況にあったこと、③Xが住専処理計画に沿って策定した計画において全額債権放棄を公にしていたこと等の詳細な事実関係に基づいて判断している。すなわち、客観性確保については債権者側の事情が客観的事実に基づいたものであれば足りるのであり、債権者側の事情を考慮することが、そのまま客観性を欠く判断になるとはいえない。もちろん、金銭債権の回収可能性を判断する上で最も重要な事実、債務者の資産状況および支払能力であるが、それに加えて債権者側の事情や経済的環境等を考慮することを示した本件最高裁判決は、以後の貸倒損失の認定に大きな影響を与えたといえる。

ところで、本件最高裁判決が下した上記のような判断は従来からの部分貸倒れの考え方と整合的であるといえるだろうか。部分貸倒れを消極的に捉える説として、本稿第3章—第1節—2でも挙げた総財産担保説がある。総財産担保説によれば、金銭債権はその性質上、「債務者の総財産を一般的な担保とするものであり、したがって、評価損のような部分的な価値の消滅を観念することが至難である」⁷¹とされている。そのため、「資産状況・支払能力等から客観的にみて金銭債権の全額が回収不能であると認められ得るような状態に債務者が陥ったときに初めて、金銭債権の貸倒れが認定されるべき」⁷²であると解されている。

一方で、本件最高裁判決は、債務者側に部分的な弁済資力が残されているにもかかわらず、債権者側の事情および経済的環境等を社会通念に従って総合的に判断することで、金銭債権の全額が回収不能であるとし、貸倒れを認めるという結論に至っている。つまり、このようなケースは「資産状況的には部分貸倒れの状態であったが、全部貸倒れが認められた事例」として理解することも可能である。

もちろん、本件最高裁判決は最終的には全額回収不能を根拠としている点で総財産担保説の考え方とは相違がないといえる。しかし、総財産担保説が債務者の不存在（すなわち債務者の弁済可能財産がゼロになること）を貸倒れの基本としているにもかかわらず、このようなケースの貸倒れを認め得るかについては疑問が残るところである（この点については、本稿第4章—第3節—1(3)も参照。）。

(2)債権放棄の効果

本件では、XがAの経営責任を問われる立場にあったことから、XはAに対して有する債権の全額について解除条件付債権放棄を行ったが、この債権放棄が本判決においてどの

⁷⁰ 吉村政穂「判批」別冊ジュリスト 253号(2021)115頁。

⁷¹ 中村平男「貸倒損失の判定等の取扱の改正について」税務弘報 12巻9号(1964)56頁。

⁷² 谷口・前掲注(11)126頁。

ような影響を与えたかは、本判決を考察する上で重要な論点である。

控訴審判決は本件解除条件付債権放棄について、「解除条件付き債権放棄の私法上の効力は、当該意思表示の時点で生ずる」とした上で、「本件におけるような流動的な事実関係に『ママ』下においては、債権放棄の効力が消滅する可能性も高く、未だ確定したとはいえない」と判示し、「当該条件の不成就が確定したときの属する年度……の損金として計上すべき」とあるとした。このような控訴審の判断は解除条件付債権放棄について、その「効力の発生」と「効力の確定」を分けて考え、損失の損金算入は「効力の確定」があった時点で行うことを示したものであろう。

しかし、企業会計上損失は発生時に計上すべき⁷³であるし、本稿第1章―第1節―3でも述べたように法人税法上の債務確定主義は損失には妥当しないことから、解除条件付債権放棄による損金算入は「効力の発生」の時点で行うのが相当であると考えられる⁷⁴。また、仮に解除条件の不成就が確定するまで損失が認識されないのであれば、「私法上、消滅し存在しない住専債権を係争事業年度の債権として資産に計上するという矛盾が露呈することになる」⁷⁵ことから、企業会計を基礎とする法人税法の解釈として妥当ではないといえる。

控訴審判決とは異なり、第1審判決および最高裁判決は、本件解除条件付債権放棄は貸倒損失の認定に無関係であると判断したと解される。この点について、第1審判決は「債権放棄の有無にかかわらず」と判示し、最高裁判決は「本件債権の放棄が解除条件付きでされたことによって左右されるものではない」と判示している。谷口勢津夫は、両判決の違いについて、「もし仮に興銀が本件事業年度に本件債権の放棄をしないで貸倒損失を損金に算入していたとすれば、第一審判決は、少なくともその論理（「債権放棄の有無にかかわらず」貸倒れ認定）からすると、それでもその貸倒れを認めたであろうが、本判決は認めなかったであろう。」⁷⁶と指摘している。しかし、最高裁判決は、「本件債権の全額が回収不能である

⁷³ 谷口勢津夫「判批」民商133巻3号(2005)524頁は、「法人税法が準拠する企業会計においては、発生主義といっても収益については原則として実現を要求する広義の発生主義が採用されているが、費用・損失についてはその本来の字義どおり発生が基準とされている」としている。

⁷⁴ 須藤正彦『精説不良債権処理』（経済法令研究会,2004）132頁は、解除条件付債権放棄について、「原則的には、……債務免除の意思表示がなされたときに直ちに（つまり、解除条件の不成就の確定を待たずして）消滅を認識する（解除条件が成就したらそのときはそのときでそれに対応した処理をする）と一応いえそうである。」とした上で、「それも程度問題で、……解除条件の成就の蓋然性が高ければ、消滅を認識しないことになろう（保守主義の観点から慎重になり、消滅を認識するという立場もあろうが）。」と述べており、解除条件の成就の蓋然性によっては、債権の消滅を認識しない立場を取っている。

⁷⁵ 大淵・前掲注(54)314頁。

⁷⁶ 谷口・前掲注(73)518頁。

ことは客観的に明らかになっていたというべきである。」と判示していることから、債権放棄の有無にかかわらず、法人税基本通達 9—6—2 による事実上の貸倒れが認められたものと解すべきであろう。なぜなら債権放棄がなければ貸倒れが認められなかったということは、換言すれば債権放棄の直前の段階において当該債権に回収可能部分が存在していたということになる。仮にそのような状況で本件のように債権金額の全額に対して債権放棄が行われた場合、債権の一部が回収可能であるにもかかわらず放棄されたこととなるため、その一部については寄附金と認定されるべきである。しかし、本件最高裁判決では債権放棄された全額がもれなく損金算入される結果となっている。このことは裏を返せば債権放棄を行う前から金銭債権の全額が事実上の貸倒れの状態にあったことを示しているといえよう。

また、谷口勢津夫は、本件最高裁判決について、「債務免除による貸倒損失の損金算入と子会社等の整理損失等の負担の損金算入（法基通 9—4—1）との『棲み分け』を明確にし、前者の処理を金銭債権の全額放棄の場合に限定し、もって、貸倒損失から『評価損』の要素を排除し、貸倒損失をまさに債権の滅失・無価値化を内容とする『確定損』として純化させたものと評価することができよう。」⁷⁷と述べている。しかし、上述のように、本件はあくまで法人税基本通達 9—6—2 による事実上の貸倒れが認められた事例と捉えるべきであり、本件最高裁判決が債権放棄による部分貸倒れを否定する趣旨を含むとは考えられない。

⁷⁷ 谷口・前掲注(73)519 頁。

第4章 主要論文の分析

第1節 金子論文の分析

1. 論文の全体像

本節では、部分貸倒れを肯定する学説として、部分貸倒れ論に非常に大きな影響を与えた金子宏による論文⁷⁸（以下、「金子論文」とする。）について考察する。金子宏は部分貸倒れが認められるべき理由について、法人税法上の損失を2つに分類し（以下、「2つのカテゴリー論」という。）、貸倒損失がそもそも33条の規定とは無関係であることを論じている。また、アメリカにおける部分貸倒れの制度⁷⁹を参照して部分貸倒積極説を補強し、部分貸倒れが公定解釈として認められた場合におけるわが国の税法の制度的な課題⁸⁰にも言及している。金子論文は部分貸倒れが認められれば、期間損益計算がより適正となるだけでなく、当時のわが国の課題であった不良債権処理問題の解消につながるとしている。以下では、部分貸倒れを肯定する理論的根拠として、金子論文の核となっている2つのカテゴリー論について、考察を試みることにする。

2. 2つのカテゴリー論の概要

金子宏は、法人税法における貸倒損失と資産の評価損との違いに関して以下のように述べている。

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

これに対して、資産の評価額^[マ]は、所有資産の価値の減少、すなわち未実現の損失であるから、企業会計上も、法人税法上も、それらが採用している実現主義の原則からして、費用ないし損金に算入することは原則として認められない。それが認められるのは、別段の定めがある場合のみであり、法人税法33条2項は、まさにそのような別段の定め当たるの

⁷⁸ 金子・前掲注(53)115頁以下。

⁷⁹ アメリカでは、内国歳入法典166条(a)項2号において部分貸倒れが認められている。部分貸倒れがあるかどうかは、税務署長の合理的な裁量により認定される。部分貸倒れの場合、全部貸倒れの場合に比べて納税者の立証責任は重くなると解されている。この点については、金子・前掲注(53)118—119頁参照。

⁸⁰ ①部分貸倒れをどのような基準で判断するか、②償却した債権は免除すべきか、③金融機関はどのように債権を償却すべきか、について指摘している。これらについては、金子・前掲注(53)119—120頁参照。

である。」⁸¹

このように、貸倒損失は外部との損益取引に基づき実現した損失であり、これを資産の評価損と混同することを金子宏は否定している。続けて、金子宏は損失の 2 つのカテゴリーについて以下のように述べている。

「このように、法人税法が、損失を、(1)損益取引に基づき実現した損失と、(2)所有資産の価値の減少という未実現の損失、という 2 つのカテゴリーに区別し、前者は当然に損金に算入され、後者は別段の定めがある場合にのみ損金に算入することを認められていることからすると、33 条 2 項が金銭債権を除外しているのは、なんら部分貸倒れを否定する趣旨を含むものではなく、金銭債権の価値の減少の取扱いが 33 条 2 項の範囲内の問題ではなく、損益取引に基づく損失の問題、すなわち(1)のカテゴリーの問題として別個に検討すべき問題であることを確認的・注意的に規定したと解すべきである（なお、資産の価値が減少したか否か、どれだけ減少したかは評価の作用、つまり判断の作用であり、債権が貸倒れになったかどうかは、認定の作用、つまり確認の作用であり、両者は精神作用としての性質が異なることにも注意する必要がある）。」⁸²

金子宏は、上記の 2 つのカテゴリー論により、平成 21 年度改正前 33 条 2 項における金銭債権を除外する規定が、部分貸倒れの損金算入を妨げるものではないことを示し、法人税法の解釈論として部分貸倒積極説を主張したのである。

3. 損益取引に基づき実現した損失

2 つのカテゴリー論を分析する上で、最も重要であるのは、金子宏が何を根拠として貸倒損失を「損益取引に基づき実現した損失」に分類しているのかということである。以下では「取引」と「実現」という概念に着目し、この点を明らかにしていきたい。

(1) 「取引」について

金子宏は(1)のカテゴリーの損失を「外部との損益取引の結果として生ずる損失」であると説明している。ここで「外部との」という表現が用いられているのは、それが内部計算によるものではなく、外部の者との取引、つまり私法上の取引であることを示していると思われる。そして(1)のカテゴリーが当然に損金に算入されるという考え方は、法人税法 22 条における「取引」が私法を前提とした概念であるとする見解⁸³を根拠にしていると考えられる。

⁸¹ 金子・前掲注(53)116 頁。

⁸² 金子・前掲注(53)116 頁。

⁸³ 金子・前掲注(1)347 頁は、法人税法 22 条 2 項について「この規定にいう取引は法的取引を意味していると解すべきである」としている。なお、法人税法 22 条 2 項における「取引」の意義について争われた判例として、最判平成 18 年 1 月 24 日訟月 53 卷 10 号 2946 頁がある。

法人税法 22 条における「取引」について中里実は、「法人税の課税対象である所得は、基本的には、私法により発生させられた法律効果としての経済的利得のことであり、簿記が経済的效果を発生させることは、法律の明文の定めのない限りありえないと考えられる。減価償却や引当金のような内部取引は、法人税法の『別段の定め』により、『取引』とされると考えれば、それで問題はなかろう」⁸⁴と述べている。つまり貸倒損失は外部の者（債務者）との私法上の取引により発生するものであるから当然に損金算入され、33 条とは無関係であるのに対し、資産の評価損は簿記上の取引（内部計算によるもの）であるから別段の定め（33 条 2 項）の適用がなければ、損金算入することができないという論理である。

しかし、このような論理で貸倒損失と資産の評価損を区別することは本当に可能であろうか。金銭債権が私法上の取引によって生じる以上、貸倒損失は「外部との損益取引に基づく損失」（傍点筆者）であるといえるが、一般の資産の評価損についても、その資産の取得の際には損益取引が発生しているはずである。そのため、筆者としては、「取引」の概念のみを根拠に 2 つのカテゴリーの分類を行うことは不可能であると考ええる。

(2)「実現」について

金子宏は「実現した損失」を(1)のカテゴリー、「未実現の損失」を(2)のカテゴリーに分類している。ここで用いられている「実現」がすでに本稿第 1 章—第 1 節—3 において述べた「損失の確定」と同義であるならば、(1)、(2)のカテゴリーの違いは経済的価値喪失が確定しているか否かという点にあるといえる。つまり、(1)のカテゴリーは滅失損、(2)のカテゴリーは評価損ということになるから、(2)のカテゴリーにのみ 33 条の適用があるというのは当然のことである。

さて、ここで問題となるのは、金子宏は、通説上未実現の損失であると考えられている部分貸倒れを(1)のカテゴリーに分類しているということである。そして、部分貸倒れが「実現した損失」である根拠についてはとくに明確に言及されていない。そのため、当該論文から、金子宏がこのような分類をした意図を読み取るのは困難であるが、次節において分析する太田論文の中で、「部分貸倒れも全部貸倒れも本質的には異なるところはなく、どちらも滅失損として当然に損金算入し得る」という見解（本稿第 4 章—第 2 節—4）が示されており、筆者は両論文の「実現」に対する考え方は一致しているのではないかと考えている。

以上の分析から 2 つのカテゴリー論は、実現した損失である滅失損には 33 条の適用はなく、未実現の損失である評価損には 33 条の適用があるという至極当然の理論を説いているだけのように思われる。また、筆者は「取引」の概念から 2 つのカテゴリーを理解することを試みたが、上述のとおり「取引」による分類は曖昧で確たる基準にはなり得ないといえる

⁸⁴ 中里実「法人税における時価主義」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣,2007）455 頁。

だろう。

第2節 太田論文の分析

1. 論文の全体像

本節では、太田洋が部分貸倒れについて検討している2つの論文^{85・86}（以下、2つの論文をまとめて「太田論文」とする。）について分析する。太田論文は部分貸倒れについての数多くの論文に引用されており、前節で分析した金子論文においても部分貸倒れを肯定する論文の1つとして紹介されている⁸⁷。太田洋は法人税法上、部分貸倒れが認められるべき旨を概ね以下のような流れで論述している。

まず、貸倒損失は法人税法上、22条3項3号に規定する損失として捉えられ、原則としてその損失の計上時期は公正処理基準に基づいて決定されるとしている⁸⁸。太田洋は貸倒損失の損金算入時期を商法および企業会計原則の観点から一般的に定義⁸⁹した上で、貸倒損失を認識するための要件として金銭債権の全額回収不能を求めることは、22条3項3号の解釈上、妥当ではないとしている⁹⁰。

このような前提の下で部分貸倒消極説が妥当性を保つためには、別段の定めにより部分貸倒れが否定されると考える他なく、部分貸倒消極説の当否は33条2項が部分貸倒れを否定する趣旨を含むか否かにかかっているといえる。つまり、太田洋は貸倒損失について、33

⁸⁵ 太田・前掲注(49)35頁以下。

⁸⁶ 太田洋「金銭債権の回収不能に基づく貸倒損失—劣後債権についての貸倒損失認識時期の問題を手掛かりとして—」碓井光明ほか編『金子宏先生古稀祝賀論文集・公法学の法と政策〔上巻〕』（有斐閣、2000）315頁以下。

⁸⁷ 金子・前掲注(53)117頁は、太田論文について、「時価会計の拡大を根拠として部分貸倒れが認められるべきことを主張している。」と説明している。

⁸⁸ 太田・前掲注(49)38—39頁参照。

⁸⁹ 太田・前掲注(86)326頁は、「①債務者が相当期間債務超過の状況にあって且つそのままの状態では事業の好転も見込めない場合において、②当該株式会社（債権者）が、対象事業年度末の時点で合理的に入手可能な全ての情報を基礎として、③当該債務者の資産状況、支払能力等を基礎として、取立ての為の費用の多寡や手続の難易なども考慮に入れて当該債務者に対する金銭債権の取立てが不能であると判断した上で、④そのように取立不能と合理的に判断された当該債権の金額を貸借対照表上の債権残高から直接減額する方法によって償却を行った場合には、⑤当該処理が企業会計の専門家の通説を含む企業関係者の社会通念に照らしても是認されることを条件として、当該債権は『公正ナル会計慣行』の下においては当然に『貸倒れ』の状態にある」としており、これを「貸倒損失の認識時期に関する一般テーゼ」と呼んでいる。

⁹⁰ 太田・前掲注(49)38—39頁参照。

条の適用を考えた上で、それが部分貸倒れを否定する趣旨を含むのかを検討しており、その点において、貸倒損失が 33 条の埒外にあるとする金子説とは異なるといえる。太田洋は次の第 4 章—第 2 節—2 以下でみるように、33 条 2 項により部分貸倒れが否定されるという見解が、一般的に評価損計上禁止説および総財産担保説を根拠としていることに着目し、これらの根拠が法人税法の解釈論上説得力に欠けることを指摘することで、部分貸倒れが認められるべき旨を主張している。

また、上記のような部分貸倒積極説を展開する太田論文の論理のベースには、時価主義の考え方があるといえ、伝統的な実現主義・取得原価主義に基づく 33 条の規定に対して批判的な立場を取っている。以下では、太田論文が展開する主張を各要素に分けて分析し、太田論文の妥当性を検討していく。

2. 歴史的観点による総財産担保説への反論

太田洋は、歴史的観点から総財産担保説の妥当性に疑問を呈している。総財産担保説によれば、貸倒れは本来、債務者の不存在によってのみ生じる。そのため、債務者が債務の一部を弁済可能な場合や、担保付債権につき担保物の処分が未了である場合には、貸倒れは基本的には生じないと考えられる。しかし、太田洋は国税当局がこのような総財産担保説の考え方を常に採っていたわけではないことを次のとおり指摘している⁹¹。

例えば、昭和 39 年度改正により新設された法人税に関する基本通達 78 の 7⁹²は、担保物処分前であっても、債権金額のうち当該担保物の価額を控除した金額について貸倒れを認めており、この取扱いは昭和 55 年度改正まで明示的に容認されてきた。その後、昭和 55 年度改正の際には、国税当局は打って変わって部分貸倒れに消極的な姿勢⁹³を明らかにしたが、昭和 55 年度改正以降も平成 10 年度改正まで存続した債権償却特別勘定制度が部分貸倒れおよび担保物処分前の貸倒れを実質的に容認しているという矛盾があった。

平成 10 年度改正において租税法律主義との関係で問題があった債権償却特別勘定制度は、個別評価引当金へと姿を変えて法律に規定されるに至ったのであるが、この改正について太田洋は、「従来租税法律主義との関係では貸倒『引当金』ではなく法 22 条 3 項 3 号所

⁹¹ 太田・前掲注(49)35—38 頁、太田・前掲注(85)320—323 頁参照。

⁹² 昭和 39 年直審（法）89。

⁹³ 渡部祐資監修『コンメンタール法人税基本通達』（税務研究会,1982）481 頁は、「法律上債権が存在するにもかかわらず、事実上回収不能であることを理由として帳簿上これを償却（貸倒れ処理）することができるのは、債権の全額が回収不能である場合に限られる。」としており、担保物については、「貸金等について担保物があるときは、その担保物の処分後の状況によつて回収不能なものがあるかどうかを判断すべきであるので、その担保物を処分し、その処分によつて受入れた金額を控除した残額についてこの取扱いを適用することになる。」としている。

定の『損失』についての損金算入の範囲内のものであってかつ法 33 条 2 項にも抵触しないものとして正当化されてきた、部分貸倒れに関する債権償却特別勘定を、法 22 条 3 項 3 号や法 33 条 2 項の文言を殆どいじらぬまま、突如として『33 条 2 項は実は部分貸倒れを本来一切禁止していたから』と『後知恵的に』称して貸倒引当金制度に看板を架け替えるというのは、法解釈論として余りに場当たりの過ぎよう。⁹⁴と批判している。

このように国税当局も一貫して総財産担保説の立場から部分貸倒れを否定してきたとはいいい難く、むしろ部分貸倒れを認める態度を取っていた時期もあることから、太田洋は必ずしも 33 条 2 項が部分貸倒れを否定する趣旨を含むとはいえないと主張するのである。

筆者はこのような批判は正当であると解する。しかし、債権償却特別勘定のような法的根拠が曖昧な制度が通達として認められていた過去があったとしても、それが現行の 33 条 2 項の解釈にどれほどの影響を与えるかについては疑問が残るところである。

確かに 33 条 2 項が部分貸倒れを否定しているという解釈に立てば、部分貸倒れを実質的に認めていた債権償却特別勘定等の通達は緩和通達に当たるものであり、租税法律主義上問題があったといえる。しかし、現在においては債権償却特別勘定等の通達は消滅しており、個別評価引当金として法制化されることで法的問題は解決されている。この改正については「後知恵的な法解釈論」とみることも、「貸倒損失の性格の純化」⁹⁵とみることもできようが、少なくとも太田洋による上記のような批判は、33 条 2 項について積極的な解釈論を提示するものではないことに注意が必要である。

3. 内的原因による評価損と外的原因による評価損

太田洋は、田中勝次郎の見解を引用し、資産の評価損が内的原因によるものと外的原因によるものとに区別できるとしている。田中勝次郎は現行の法人税法 33 条の淵源となる規定である昭和 25 年改正後の法人税施行規則 17 条の 2 について、「凡そ資産は、内的原因と外的原因の 2 つの原因によつてそれぞれその価値を変動するものであるが、その原因が何れにあるにせよ、その価値が低落する場合には、法人所得の計算上納税者がこれが帳簿価額を減額した場合には、これを認めなければならないことは、不動の原則である。債権も亦資産であるから、その価値を減少することがあるが、金銭債権に限り外的原因によつて価値（即ち時価）を低落することはあり得ない。故に外的原因による価値の低落に関する規定の適用はない。（……）然るに施行規則第 17 条の 2 の規定は、外的原因による価額の低落に関する規定であることは、内的原因による価値低落の代表的の場合である固定資産の取扱方については、別に減価償却等の規定があつて、両者相俟つて資産価額の低落に対処する場合の規定を設けている点から考察しても明瞭である。故に施行規則第 17 条の 2 は、債権の償却とは何等関係のない規定である。従つて同條に債権を除外する旨を規定したからと云つて

⁹⁴ 太田・前掲注(49)40 頁。

⁹⁵ 谷口・前掲注(11)127 頁。

債権の一部を見積り償却することを否認する旨を規定したものでないといえることができると思う。」⁹⁶と述べている。

このように田中勝次郎は、資産の評価損を内的原因によるものと外的原因によるものに区別しているが、太田洋はこの内的・外的の区別を以下のように、より具体的に捉えているように思われる。すなわち、太田洋は内的原因とは「経済的価値（その解体価値）の減少に基づく帳簿価額の切下げ」であり、外的原因とは「時価（客観的交換価値）の変動に基づく帳簿価額の切下げ」であるとしている⁹⁷。

このような内的・外的の区別を前提として太田洋が主張しているのは、（旧法人税法施行規則 17 条の 2 を淵源とする）法 33 条は、外的原因による評価損について規定しているのであり、内的原因による評価損である部分貸倒れを否定する趣旨のものではないということであろう。

しかし、筆者はこの主張について、論拠が不明確な部分があると解さざるを得ない。なぜならば、上述のような内的・外的の区別の仕方は実際のところかなり曖昧なものであると考えるからである。第一に部分貸倒れを内的原因による評価とみることができるかという問題がある。確かに、金銭債権の評価は有価証券の評価のように客観的交換価値に基づくものとはいい難く、その点で外部的ではないと考えられるが、しかし、貸倒れの原因が債務者の財政状態の悪化等にあることに着目すれば、その評価損の原因は外部（債務者）にあるといえることができる。

また、33 条が専ら外的原因による評価についてのみ規定しているという解釈についても疑問が残る。法人税法 33 条 2 項は評価損の計上ができる事実を法人税法施行令 68 条 1 項において定めている。この中で棚卸資産の陳腐化や有価証券の価額の低下はまさに客観的交換価値の低下を反映したものであると考えられる。しかし、これらと同列に規定されている災害による棚卸資産や固定資産の損傷は、客観的交換価値の変動による評価損といえるだろうか。災害による損傷は外部的な原因によるものではあるが、それが資産に与えた影響は、時価の低落というよりは、むしろ資産そのものの価値（解体価値）の低下であると考えの方が自然である。

以上より筆者は、太田洋および田中勝次郎による内的・外的の分け方には理論上不備があると考えている。したがって、法人税法 33 条は内的・外的にかかわらず、一般的に資産の評価損を禁止しており、一定の場合に限り例外的に評価損を認めていると解釈すべきであろう。

4. 「全部」貸倒れと損失の確定

部分貸倒れが法人税法 33 条のいう「評価」に当たるとする見解に対して、太田洋は、「確

⁹⁶ 田中勝次郎『改正法人税法の研究』（白亜書房,1951）239 頁。

⁹⁷ 太田・前掲注(49)40 頁参照。

かに部分貸倒れの判定には対象債権についての『評価』の要素が入り込むが、それは『全部』貸倒れの場合とて同じことである。全部貸倒れの場合が債権の全部について損失が『実現』したものととして損金算入を認められるのであれば、債権の一部について損失が『実現』したと解し得る場合に当該一部に貸倒処理を認めることも、当然許されるべきであろう。」⁹⁸と述べている⁹⁹。

太田洋がこのように主張するのは、事実上の貸倒れにおいて、部分貸倒れと全部貸倒れは本質的に異なるものではないと考えるからではないだろうか。法律上の貸倒れにおいては貸倒損失の確定は金銭債権の法的な消滅を根拠に認められる。一方で事実上の貸倒れの場合には、貸倒損失が確定しているか否かは事実認定の問題に委ねられる。すなわち、全部貸倒れであれ、部分貸倒れであれ、事実認定において回収不能の客観性・不可逆性が認定されたならば、両者とも「実現」した損失として認められて然るべきである。筆者としてもこのような主張によれば、法人税法の解釈論として部分貸倒れが認められる余地があると考えるところである。

それでは、通説において語られてきた全額回収不能要件は当該主張の前には意味をなさないのだろうか。この点については、総財産担保説が上記主張とは異なる見解を示していることが注目に値する。総財産担保説は債務者の不存在こそが事実上の貸倒れの基礎となる要件であるとしている。その上で、「債務者が法的意味における不存在に準ずるような状態」（本稿第3章—第1節—2(2)。傍点筆者）として、全額回収不能要件を導き、これによる貸倒れのみを認めている。すなわち、総財産担保説は、「全部」貸倒れであることに損失の確定を観念するのであって、そもそも部分貸倒れという事象を想定していないのである。このような考えによれば、全額回収不能要件についても、その妥当性を説明することができる。

損失の「実現」と全額回収不能要件との関係については、本稿第4章—第3節—1でも改めて検討することとする。

5. 評価損計上禁止説の4つの根拠への反論

太田洋は、評価損計上禁止説に基づいて部分貸倒れが否定される場合において、しばしばその根拠として主張されるものを以下のように細分化して、列挙している。その根拠とは、「①昭和37年改正後の商法が、資産評価について一般に原価主義による評価を原則とし、

⁹⁸ 太田・前掲注(49)40頁。

⁹⁹ 須藤・前掲注(74)158頁は、「その一部は、あくまで法律上の全体の債権の一部を指すのであるが、その一部が回収不能であるということであるなら、その一部については資産性が失われたということであるから、それは法律上では一部であってもその部分の資産としては全部の資産性の喪失であって、もはや、評価による減少の域を超えた（いわば質的転換を遂げた）ものといえるであろう。」と述べており、太田説と表現は少し異なるが、同様の趣旨であると解される。

例外的な場合にのみ評価損の計上を認める立場を採用したことで平仄を合わせる必要がある旨を強調するもの、⑥貸付金等の債権は金銭等価物であって評価換対象として不適当という旨を強調するもの、㉟金銭債権の売買『市場』なるものが存在しない状況に鑑みれば、時価（客観的交換価値）の変動は必ずしも確定的なものとは言えず、かつその価額の客観的な測定も通常容易ではない以上、時価変動による評価損益の計上は認めないのが妥当であるとするもの、及び㉠損失の見積もりが困難という行政技術上の要請を強調するもの」¹⁰⁰の4つである。

太田洋は、この4つの根拠に対して反論することで、評価損計上禁止説を否定する立場を取っている。㉠については、平成10年改正後の商法285条の4第3項がCP（コマーシャルペーパー）やCD（譲渡性預金）のような、市場価格のある金銭債権について時価を付すことを認めるようになったことを指摘している¹⁰¹。次に⑥については、太田洋は、「そもそも債権が金銭等価物であると解すること自体経済の実情にそぐわない」¹⁰²と指摘している。そして㉟、㉠については、金銭債権についても相当程度客観的な交換価値の把握が可能であるとしている¹⁰³。

このうち、⑥への反論については、筆者もその論理を支持するところである。この点について品川芳宣は、『金銭等価物』であることや『評価が自明』であることは、当該資産の価額が下落すること（評価損の必要）とは直接関係がなく、……金融債権の評価損を禁ずる理由としては説得力が乏しいものといえる。」¹⁰⁴と指摘しており、金銭債権が金銭等価物であるかは措くとして、金銭債権が評価の対象とならないとの見解には、否定的である。そもそも金銭債権が金銭等価物とされる所以はその名目的価値（額面金額）が保証されているからであると考えられる。しかし、実際には金銭債権は貸倒れリスクを負っており、その実質的価値は名目的価値と乖離するものである¹⁰⁵。したがって、金銭債権が金銭等価物であるから評価換えの対象とならないという⑥の考え方は、金銭債権の価値を一面的に捉えた見解であり、相当ではないといえる。

㉠㉟㉠への反論は時価主義の考え方をベースに、金銭債権の時価評価の可能性を主張するものであるといえる。時価主義については、次の第4章—第2節—6においてより詳しく検討する。

¹⁰⁰ 太田・前掲注(49)39—40頁。

¹⁰¹ 太田・前掲注(86)329頁参照。

¹⁰² 太田・前掲注(86)329頁。

¹⁰³ 太田・前掲注(86)329頁参照。

¹⁰⁴ 品川芳宣「含み益、含み損に関する法人税の課題」税経通信 54 巻 7 号(1999)21 頁。

¹⁰⁵ 田々邊・前掲注(44)16—17 頁参照。

6. 時価主義からのアプローチ

ここまでいくつかの論点について検討してきたが、太田洋の部分貸倒積極説のベースとなっているのは、時価主義の考え方である。以下では、包括的所得概念と時価主義の関係について簡単に確認した上で、部分貸倒積極説の時価主義的アプローチについて検討する。

(1) 包括的所得概念と時価主義

わが国の法人税法は包括的所得概念を採用しており、所得の算定方法としては損益法（収益から費用等を差し引く方法）を採用している。しかし、中里実¹⁰⁶は包括的所得概念という所得の定義から考えれば、所得の算定方法は時価主義によることが整合的であるとする。その理由として中里実¹⁰⁷は、現在の所得課税における所得の定義が、サイモンズによる定義式（すなわち所得＝純資産増加額¹⁰⁷）によって表されることを示し、さらに以下のように所得の定義に対して時価主義と実現主義・取得原価主義がどのような関係にあるかについて述べている。

「〔純資産増加額は、〕毎期末の資産評価額（時価によるそれ）の変動により把握するというのが、理論的であり、また本来のものであったと考えられる。すなわち、所得の定義式自体が、本来的には時価主義を指向していたのではなかろうか。しかし、資産の時価評価は現実的には困難であるために、一種の簡便法として実現主義や取得原価主義が登場すると説明することが可能である。（もちろん、会計学に実現主義が採用されている背景には、実際には、このような実務的な考慮の他に、大恐慌の反省や種々の実際的要請から、会計学に保守主義¹⁰⁸が取り入れられたことの意味も大きいといえよう。）」¹⁰⁹

つまり、法人税法における課税所得の算定は理論的には時価主義によって行われるべきであり、実現主義・取得原価主義はあくまで実務上の要請（納税資金の問題や時価把握の困難性）を考慮した結果であるといえる。

ここで考えなければならないのは、そのような実務上の要請を考慮しつつ、時価主義をどの程度取り入れていくべきかということであるが、この点について中里実¹⁰⁹は、「客観的な時

¹⁰⁶ 中里実「みなし譲渡と時価主義」日税研論集 50 号(2002)95 頁は、「所得についても目的（すなわち、所得の定義）が手段（すなわち、所得の算定方法）に先行して存在するのであり、……決して、（手段が目的を支配するようなかたちで）算定方法が先にあって、その結果として所得が定義されるというものではない。」と指摘している。

¹⁰⁷ 個人においては消費を考慮する必要があるため、所得の定義式は、所得＝消費＋純資産増加額となる。

¹⁰⁸ 品川・前掲注(104)17 頁は、「バブル崩壊後の資産デフレ化が深刻化する中で、各制度会計における取得原価主義は、企業の保有資産の含み損を隠ぺいする機能を有するようになり、かえって保守主義の原則に反するようになった。」と指摘している。

¹⁰⁹ 中里・前掲注(106)96 頁。

価が把握できる場合には、それを用いることに特段の不都合は生じない。……課税所得算定においては、時価主義への移行が、少なくとも時価の明確に把握できる金融商品等については、必須のことであると考えらるべきであろう。」¹¹⁰と述べている。

(2)部分貸倒積極説の時価主義的アプローチ

さて、時価主義の考え方について簡単に確認したが、ここで部分貸倒れの議論に戻ることとしよう。太田洋は金銭債権についても時価主義を取り入れるべきであることを主張している。すなわち、「〔時価主義の考え方からすれば、〕課税所得の算定は時価ベースでの資産の純増価額を算出することによって行われるので、少なくとも特定の貸付金の一部分が不可逆的に無価値となったと看做し得る場合には、当該無価値化した部分の金額の損金算入を直ちに認めるべきことは当然と解される。」¹¹¹としている。つまり、部分貸倒れが滅失損であるか評価損であるかということにかかわらず、金銭債権の価値（時価）の変動に応じて、それを損金として認識するという視角である。

しかし、現行法人税法が損益法により所得を計算し、実現主義・取得原価主義を基礎としている以上、(法人税法 33 条 2 項が部分貸倒れを否定する趣旨を含むか否かとは関係なく) 上記のような金銭債権の時価評価を解釈論として認めるのは不可能であろう。現在、法人税法は売買目的有価証券やデリバティブ取引等¹¹²において時価主義の考え方を採用しているが、これらはあくまでも損金の基本規定（法 22 条 3 項 3 号）の例外的位置づけである別段の定めとして規定されている。金銭債権の時価評価を実現するためには、これらと同様に新たにその旨を別段の定めとして規定する必要があるだろう。そのため、部分貸倒れについての時価主義的アプローチは立法論として理解するのが相当であるといえる。

第 3 節 私見

1. 金子論文および太田論文のまとめ

ここまで、金子論文および太田論文の分析を行ってきたが、以下では改めて両論文の要点を整理し、部分貸倒積極説の妥当性を検証したい。

(1)現行法人税法の解釈論としての妥当性

まず、本稿第 4 章—第 2 節—2、第 4 章—第 2 節—5、第 4 章—第 2 節—6 において示した太田洋の主張は、現行法人税法の解釈論としては、以下のとおり、いずれも妥当でないように思われる。

¹¹⁰ 中里・前掲注(106)101 頁。

¹¹¹ 太田・前掲注(49)39 頁。

¹¹² 時価主義の考え方を採用している現行法人税法の規定をまとめたものとして、金子・前掲注(1)369—374 頁参照。

第4章―第2節―2で述べたように、太田洋は、旧通達における債権償却特別勘定等の制度が、総財産担保説の考え方とは異なっていたことを根拠として、法人税法33条2項が必ずしも部分貸倒れを否定する趣旨を含まないことを主張している。しかし、債権償却特別勘定は単純に部分貸倒れを認めていたわけではなく、独自の要件を創設して、その枠内で部分貸倒れを認めていたものである。その上、この要件は、所轄税務署長の認定が必要であるという点で租税法律主義上の問題があった。つまり、旧通達と総財産担保説との関係については、旧通達における取扱いが不適當であったという他なく、旧通達の解釈を現行の法人税法の解釈として流用することは失当であるといえよう。したがって、当該主張により旧通達と総財産担保説との齟齬を指摘することは可能であっても、それが現行法人税法についての積極的な解釈論を提示し得るとはいい難い。

第4章―第2節―5では、太田洋が評価損計上禁止説の根拠を、主に時価主義の考え方に基づいて、批判していることについて述べた。続く第4章―第2節―6においては、太田洋が説いている部分貸倒積極説の時価主義的アプローチについて解説した。ここでの太田洋の主張は、わが国の採用する包括的所得概念と最も整合的であるのは、時価主義であるとした上で、実現主義・取得原価主義を基礎とする33条の規定を批判し、代わりに金銭債権の時価評価を認めようとするものである。筆者はこれを立法論として評価しているが、やはりこのような主張は現行法人税法の解釈論としては妥当とはいいい難い。

(2)内部性と外部性

異なるアプローチではあるが、金子宏および太田洋は、ともに法人税法33条が規定する評価損の解釈について、内部性・外部性の考え方を持ち出している。

本稿第4章―第1節―3では、金子宏は、貸倒損失が「外部との取引に基づき実現した損失」に当たるとしており、貸倒損失を外部取引としてカテゴライズしていることが分かる。いうまでもなく金銭債権は債権であり、他の一般の資産（物権）とは異なる対人的なものである。そのため、金子宏は、貸倒れという事象も外部の者（債務者）との取引であるという見方をしているようである。しかし、事実上の部分貸倒れという場面を考えてみると、債権者は債務者に対して、債権放棄等の私法上の取引を行うわけではないし、むしろ債務者との関係により発生している損失を内部計算に基づき計上していると考えることができる。そのため金銭債権自体が対人的・外部的なものであっても、貸倒損失を外部取引とするべきかは疑問が残るところである。

また、本稿第4章―第2節―3で述べたように、太田洋は、33条に規定する評価損を内的原因による評価損（解体価値の減少）と外的原因による評価損（客観的交換価値の減少）に区別している。そして、貸倒損失は内的原因による評価損に該当すると主張している。しかし、貸倒損失の原因は明らかに外部の者（債務者）の財政状態の悪化により引き起こされるものであることを考慮すれば、このような区分も曖昧なものであるといわざるを得ない。

以上より、筆者は内部性・外部性の考え方はその区別が非常に不明確であり、これをもっ

て部分貸倒れ論を解決することは不可能であると考えている。

(3)実現について

部分貸倒れ論の最大の課題は、部分貸倒れを「実現した損失」と考えてよいかということであり、言い換えるとそれは部分貸倒れが評価損として取り扱われるべきか、滅失損として取り扱われるべきかという問題になる。

太田洋は、部分貸倒れと全部貸倒れの認定については、本質的な違いがないとしており、どちらにせよ事実認定によって実現した損失として認められる部分については損金算入を認めるべきであるという主張を展開している（本稿第4章―第2節―4）。金子宏も、貸倒損失は（部分、全部にかかわらず）損益取引に基づき実現した損失に分類することができ、これを当然に損金算入すべき旨を主張している（本稿第4章―第1節―3）。金子論文においては貸倒損失が実現した損失である理由については詳しく述べられていないが、太田論文と同様に貸倒損失を滅失損として理解しており、かつ、部分貸倒れと全部貸倒れとの間には、なんら区別を設けてはいない。

これらの主張に対して、総財産担保説の考え方は部分貸倒れと全部貸倒れに異なる性質を見出しており、「全部」であることに実現の要素を観念しているように思われる。これは総財産担保説が金銭債権の対人的性格に着目し、貸倒れという事象が全部貸倒れか否かというオール・オア・ナッシングの思考（部分貸倒れは単なる履行遅滞にすぎない）でしか表せないものであるとするからである。

これらの見解の相違は、結局のところ貸倒れという事象について金銭債権の特殊性をどの程度考慮すべきかという問題に帰着するといってもよいだろう。

金子・太田論文による部分貸倒積極説は経済的観点から部分貸倒れを捉えており、貸倒損失を一括して滅失損としている点で、非常にシンプルである。しかし、それは金銭債権の特殊性（対人的性格）を捨象したものであるといえることができる。

反対に総財産担保説の考え方は金銭債権の特殊性を考慮したものであるといえる一方で、その論理は複雑であり貸倒れの認定基準を難解にしている原因のひとつであると考えられる。たとえば、貸倒れについて全額回収不能を前提とする以上、債権放棄による部分貸倒れ（法基通9―6―1(4)）を認めるべきではないという見解がある（筆者は本稿第3章―第2節―2においてこれを認めるべき旨を主張した。）。また、総財産担保説から導かれる全額回収不能要件には解釈の幅があるといえる。たとえば、興銀事件訴訟のようにある程度の弁済資力が残されている場合であっても債権者側の事情等の総合的な判断から、全額回収不能が認定されることがある。そのため、どこまでが「債務者の不存在に準ずる状態」であるかという点で、総財産担保説から導かれる全額回収不能要件には曖昧さが付きまとうといえる。

(4)まとめ

以上より、上記(3)で示した金子宏および太田洋の「実現」についての考え方については一定の妥当性があるものの、金銭債権の特殊性が考慮されていないという欠陥があり、上記(1)～(3)を総合すると両論文は部分貸倒れの損金算入を認めるための理論的根拠を明確に示しているとはいえない。また、金銭債権の特殊性に鑑みれば、貸倒損失を一般の損失と同様に 3 号損失の枠内で議論することには限界があると考えられる。そのため、部分貸倒れの問題に立法論的解決策を見出すとするならば、金銭債権の特殊性を考慮した、貸倒れについての独自の規定¹¹³が必要であると考えるところである。太田論文のように時価主義の考え方を採るならば、金銭債権に時価評価を適用する旨の別段の定めを創設することが考えられるが、費用・収益アプローチを基本とする現行法人税法にとっては、理論的にも技術的にもあまり好ましい解決策であるとはいえないだろう。そのため、筆者は、かねてから企業会計において当然に認められてきた貸倒引当金について、その必要性を再度主張し、これを法人税法上、復活させるべきであると考えている。

2. 貸倒引当金制度の必要性

ここまで平成 23 年度改正による貸倒引当金の原則的廃止を前提として、部分貸倒れの直接損金算入が解釈論として認められ得る方法について模索してきたが、金子・太田論文を分析した上で、やはり部分貸倒れを 3 号損失として直接損金算入することが困難であるという結論に至った。そこで、筆者は平成 23 年度改正前の仕組み、すなわち部分貸倒れについては貸倒引当金を用いて間接的に損金算入を行い、全部貸倒れについては貸倒損失として直接損金算入を行うという形に戻すことが、部分貸倒れの問題を解決する最も好ましい方法であると考えている。

ここで今一度本稿の目的に立ち返って、部分貸倒れを損金算入すべき理由について考えてみよう。金子宏は部分貸倒れが認められれば、「期間損益の計算がより適正で実体にあったものとなり、あるいはフレキシブルになる場合が少なくないのみでなく、金融機関の不良債権の処理にも役立つと思われる。」¹¹⁴と述べている。バブル崩壊後、不良債権処理が喫緊の課題であったわが国では、その解決策として、不良債権の直接償却（すなわちオフバランス化）を行う必要があったのである。しかし、貸倒引当金が原則的に廃止となり、部分貸倒れを貸倒引当金の形で損金算入できなくなった現在においては、部分貸倒積極説の主目的

¹¹³ 中里実「資産の評価損と貸倒損失の関係」税研 158 号(2011)27 頁は、「実務上、一般の資産について資産の評価損が議論されるのに対して、金銭債権については租税法上の考え方が根本的に異なり、資産の評価損の問題ではなく、貸倒損失・貸倒引当金の問題が議論されることになっている。」と述べており、金銭債権の評価を他の一般の資産の評価とは異なる視点で捉えていることが分かる。

¹¹⁴ 金子・前掲注(53)115 頁。

は期間損益計算の適正化にあると考える。

太田洋は、「会計上の損失計上に比して租税法上の損失認識が遅れるということは、貨幣の時間的価値基準 (time value of money rule) に従って考えるならば、(課税繰延措置に「非」課税の側面があることと正に逆の意味で) 実質的な課税の加重が行われるということと同義である。そうであるとすれば、かかる課税の加重を正当化するだけの十分に合理的な理由がない限り、我が国法人税法の基本原則である企業会計準拠原則の趣旨から、このような租税法上の損失認識の遷延は許されないと解すべきであろう。」¹¹⁵と述べており、部分貸倒れの否定が実質的な税負担の増加をもたらしていることを批判している。この損金算入時期の遅延という問題を解決するためには、必ずしも部分貸倒れの直接損金算入が認められる必要はなく、貸倒引当金による間接償却の方法で足りる。そのため筆者は貸倒引当金制度の復活を主張するのである。

そもそも企業会計において貸倒引当金は適切な期間損益計算の実現のため、当然に認められている (企業会計原則・注解 18) ものであり、会社法においても資産状況の適正表示のため、取立不能見込額 (会社計算 5 条 4 項) として、貸倒引当金を計上する旨が規定されている (会社計算 78 条)。法人税法は債務確定主義により、法定外の引当金を認めていないが、企業会計準拠主義を採っている以上、企業会計と法人税法の乖離は望ましくなく、特段の不都合がない限り会計上の引当金を排除すべきではないと考えられる。そのため、法人税率の引下げに伴う課税ベースの拡大という政策的要請をもって、貸倒引当金を原則的に廃止とした平成 23 年度改正は理論的根拠に乏しいものであったといえる。

また、前述したように法人税法の通説的な解釈論においては、総財産担保説の考え方から部分貸倒れを評価損として捉えるべきとする見解が支持されている。部分貸倒れを貸倒引当金として評価損の枠内で処理することができれば、このような通説の見解と衝突することなく、損金算入することが可能である。

¹¹⁵ 太田・前掲注(49)41 頁。

おわりに

本稿においては法人税法上、部分貸倒れの損金算入が認められるべきであるかについて、伝統的に行われてきた議論を整理し、部分貸倒れに関する現行の会計基準および法令の問題点を解決するための手段を模索した。本稿を締め括るにあたって、その要点を以下のようにまとめておくこととする。

第1章においては、企業会計および法人税法における貸倒損失の取扱いについて確認した。企業会計において費用概念と損失概念の限界は非常に曖昧であり、貸倒損失は収益との関連性という観点においても、発生の経常性・偶発性という観点においても、一概に費用・損失のどちらかに該当するとはいえないものである。一方、法人税法上の費用・損失概念に照らせば、貸倒損失は3号損失として捉えるべきである。なぜなら、貸倒損失は債務の確定を観念できないものだからである。貸倒損失が損金算入されるためには、債務の確定ではなく、損失の確定（すなわち、経済的価値喪失の確定）が必要である。損失の確定のタイミングは、専ら事実認定の問題であり、課税実務上、主に通達の認定基準が用いられてきたといえる。

第2章においては、企業会計および法人税法における貸倒引当金の取扱いについて確認した。貸倒引当金は企業会計および会社法上、費用収益対応の原則に基づいて、当然に認められるものである。法人税法においては52条において規定されており、費用については債務確定主義の例外、損失については実現主義の例外に当たるといえる。貸倒損失と貸倒引当金は貸倒れリスクの具体化に応じて段階的な損金算入を可能にするための手段として機能してきたものである。

第3章―第1節においては、部分貸倒れ論の核となる論点を確認した。これまで通説的解釈とされてきた部分貸倒消極説は、主に「部分貸倒れは実質的に33条が禁止している資産の評価損に当たる」という考え方に基づく評価損計上禁止説と「金銭債権は債務者の総財産を担保としている」という考え方に基づく総財産担保説を根拠とするものである。部分貸倒れの損金算入を認めるためにはこれらを克服する必要がある。

第3章―第2節においては、部分貸倒れの諸問題について検討した。とくに重要な論点である債権放棄による部分貸倒れについては、金銭債権の法的消滅による損失の確定、および実質的な回収可能性の考慮による債権放棄の任意性の排除という2点を理由として、その損金算入を認めるべきであるとの結論に至った。

第3章―第3節においては、近年の改正による影響を指摘した。平成21年度改正については、部分貸倒れの解禁を謳ったものではないという解釈が妥当であろうが、金銭債権除外規定の削除が部分貸倒れ論に少なからず影響を与えたといえる。また、平成23年度改正は、貸倒引当金の原則的廃止により、前述した貸倒損失と貸倒引当金との関係性の崩壊を招いた。

第3章―第4節においては、興銀事件判決を部分貸倒れに関連する論点に絞って考察し

た。興銀事件は債権者側の事情を考慮したという点で貸倒損失の認定基準に大きな影響を与えたといえる。また、興銀事件における債権放棄が与えた影響については様々な見解があるが、私見としては、債権放棄の有無にかかわらず、事実上の貸倒れが認められた事例として理解すべきであると考えているところである。

第4章―第1節においては、金子論文の分析を行った。金子宏は、2つのカテゴリー論において、貸倒損失を「損益取引に基づき実現した損失」に分類した。筆者は、この「損益取引に基づき実現した損失」という概念について、「取引」と「実現」という言葉に焦点を当てて、それぞれがどのような意味で用いられているのかについて、分析を試みた。「取引」について金子宏は、貸倒損失を「外部取引」であると捉えており、そこに滅失損としての性格を見出しているように思われる。しかし、筆者は貸倒損失という事象について内部取引・外部取引という区別を行うことは困難であるとの結論に至った。また、「実現」について金子宏は、貸倒損失を「実現した損失」であるとしているが、この点についてはとくに説得的な根拠が提示されていないと思われる。筆者は、金子宏が想定する「実現」は、太田洋による考え方と同様で、貸倒損失は事実認定により部分貸倒れ、全部貸倒れにかかわらず、「実現した損失」になり得るという見解を採っていると考えている。

第4章―第2節においては、太田論文の分析を行った。太田論文は金子論文と同様、部分貸倒れが3号損失として当然に損金算入されるべき旨を述べている。そして様々な論点から33条が部分貸倒れを否定する趣旨を含まないことを示している。太田洋はとくに部分貸倒れのみが評価損とされていることについて疑問を呈しており、部分貸倒れと全部貸倒れとの間に本質的な違いがないことを指摘した上で、両者ともに滅失損としても解し得ることを主張する。このような解釈について筆者は、総財産担保説との関係が問題になるものの、一定の妥当性のある解釈であると評価した。また、太田洋は、法人税法の所得概念と時価主義とが整合的であることや、近年、国際会計基準およびわが国の会計基準において部分的に時価主義が採用されていることを根拠として、金銭債権の時価評価を認めるべき旨を主張している。筆者は、このような見解については、立法論として評価している。

第4章―第3節においては、(1)現行法人税法の解釈としての妥当性、(2)内部性と外部性、(3)実現について、という観点から金子、太田論文の主張をまとめたが、両論文は各観点において理論的根拠に欠ける部分があり、筆者は両論文の主張をもって、部分貸倒積極説を認めることはできないと判断した。ただし、(3)の観点においては、部分貸倒消極説が根拠とする総財産担保説の考え方によっても、法律上の部分貸倒れとの関係や全額回収不能要件の解釈の幅について、疑問を残すところである。そのため、この点については今後の課題としたい。

以上の検討を踏まえて、現状の部分貸倒れ問題の立法的解決策としては、筆者は貸倒引当金の復活をその手段として提案した。貸倒引当金は企業会計上、当然に認められる引当金であり、法人税法上も課税所得の合理的な計算に必要な会計技術として、歴史的に認められてきたものである。貸倒引当金の原則的廃止の是非については、それが企業会計と税法の双方

に与えた影響を巡って再び俎上に載せるべき論題であると考えているところである。

引用・参考文献一覧

(著書)

- 新井清光『財務会計論〔第4版〕』(中央経済社,1998)
- 大島隆夫＝市丸吉左エ門＝武田昌輔『戦後法人税制史』(税務研究会,1996)
- 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』(税務経理協会,2009)
- 岡村忠生『法人税法講義〔第3版〕』(成文堂,2007)
- 金子宏『租税法〔第24版〕』(弘文堂,2022)
- 酒井克彦『プログレッシブ税務会計論Ⅱ－収益・費用と益金・損金〔第2版〕』(中央経済社,2018)
- 桜井久勝『財務会計講義〔第23版〕』(中央経済社,2022)
- 須藤正彦『精説不良債権処理』(経済法令研究会,2004)
- 武田昌輔『会社税務精説』(森山書店,1962)
- 武田昌輔編著『DHC コンメンタール法人税法』(第一法規,加除式)
- 武田隆二『法人税法精説〔第13版〕』(森山書店,2001)
- 田中勝次郎『改正法人税法の研究』(白亜書房,1951)
- 谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』(弘文堂,2021)
- 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)
- 福田幸弘監修『シャウプの税制勧告』(霞出版社,1985)
- 弥永真生『コンメンタール会社計算規則・商法施行規則〔第4版〕』(商事法務,2022)
- 渡部祐資監修『コンメンタール法人税基本通達』(税務研究会,1982)

(論文等)

- 一高龍司「貸倒引当金と部分貸倒れに関する一考察」総合税制研究12号(2004)115頁
- 太田洋「金銭債権の回収不能に基づく貸倒損失－劣後債権についての貸倒損失認識時期の問題を手掛かりとして－」碓井光明ほか編『金子宏先生古稀祝賀論文集・公法学の法と政策〔上巻〕』(有斐閣,2000)315頁
- 太田洋「「部分貸倒れ」の租税法上の取扱い－「失われた10年」と税制上の桎梏」税経通信56巻3号(2008)35頁
- 金子宏『所得税・法人税の理論と課題』(日本租税研究協会,2010)123頁[初出・2008]
- 金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』(有斐閣,2010)94頁[初出・2002]
- 佐々木浩「貸倒引当金と貸倒損失の関係－平成23年度税制改正の影響」税研158号(2011)34頁
- 武田昌輔「税法における債権の償却－回収不能額の決定について－」会計65巻5号(1954)740頁
- 田々邊献「貸倒損失と部分貸倒れ」『租税資料館賞受賞論文集第24回中巻』(2015)3頁

谷口勢津夫「貸倒損失」日税研論集 47 号(2001)99 頁
玉國文敏「貸倒損失と通達—その沿革的検討」税研 158 号(2011)20 頁
中里実「資産の評価損と貸倒損失の関係」税研 158 号(2011)27 頁
中里実「法人税における時価主義」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣,2007)454 頁
中里実「みなし譲渡と時価主義」日税研論集 50 号(2002)89 頁
中村平男「貸倒損失の判定等の取扱の改正について」税務弘報 12 巻 9 号(1964)1275 頁
品川芳宣「含み益、含み損に関する法人税の課題」税経通信 54 巻 7 号(1999)17 頁
矢田公一「金銭債権の貸倒損失の認定基準について—住専処理問題を題材として—」税大
論叢 58 号(2008)
山本守之ほか「貸倒損失の税務判断をめぐって」税経通信 64 巻 10 号(2009)76 頁
吉元利行「全社的債権管理の進め方」税務弘報 60 巻 5 号(2012)125 頁

(裁判例)

広島高判昭和 57 年 2 月 24 日税資 122 号 355 頁
東京地判平成 13 年 3 月 2 日訟月 48 巻 3 号 757 頁
東京高判平成 14 年 3 月 14 日訟月 49 巻 5 号 1571 頁
最判平成 16 年 12 月 24 日民集 58 巻 9 号 2637 頁
最判平成 18 年 1 月 24 日訟月 53 巻 10 号 2946 頁
東京地判平成 29 年 1 月 19 日判タ 1465 号 151 頁
最判令和 2 年 3 月 24 日判タ 1478 号 21 頁
最判令和 4 年 4 月 19 日民集 76 巻 4 号 411 頁

(判例研究)

阪本勝「判解」最判解民事篇平成 16 年度(下)(2007)833 頁
佐藤英明「判批」ジュリスト 1310 号(2006)180 頁
谷口勢津夫「判批」民商 133 巻 3 号(2005)504 頁
吉村政穂「判批」別冊ジュリスト 253 号(2021)114 頁

(ウェブページ)

国税庁「担保物がある場合の貸倒れ」
<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/16/04.htm>
国税庁「平成 21 年 12 月 28 日付課法 2—5 ほか 1 課共同『法人税基本通達等の一部改正について』(法令解釈通達)の趣旨説明」
https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/091228/01_04.htm#d01
税制調査会「平成 8 年 11 月 法人課税小委員会報告」(1996)
<https://www.soken.or.jp/sozei/wp->

[content/uploads/2019/09/h0811_houjinkazeisyouiinkai.pdf](content/uploads/2019/09/h0811_houjinkazeisyouiinkai.pdf)

必要経費と家事費等の区別

— 一個人事業主が支出する教育関連費用を中心として —

櫻井 達也

必要経費と家事費等の区別
—個人事業主が支出する教育関連費用を中心として—
論文要旨

櫻井達也

1. 本論文の対象

本論文は、必要経費・家事費・家事関連費の区別について論じたものである。

具体的には、個人事業主が支出する教育関連費用を中心として、その区別を検討した。

2. 問題意識

(1) 必要経費と家事費等

事業所得の必要経費に関する規定は、所得税法（以下「法」ということがある。）37条1項にある。

その「別段の定め」として、法45条1項1号に、「家事上の経費」（以下「家事費」という。）と「これに関連する経費」（以下「家事関連費」という。また、家事費と家事関連費を併せて「家事費等」という。）に関する規定がある。

家事費の意義は、法令に定めがないが、個人の消費活動上の支出をいうものとされている。家事関連費は、家事費と必要経費の両方の性質を持つ支出をいう。

家事費等が定められている理由は、法人と個人の性質の違いにある。すなわち、法人は専ら事業活動を目的として存在しているため、支出したものが消費にあたるかどうかを考慮する必要はない。これに対し、個人の場合は、事業主体であると同時に、消費主体でもある。そのため、支出が消費にあたるかどうかを考慮する必要が生じる。

(2) 区別の難しさ

条文上は、必要経費と家事費は明確に区分されているものの、必要経費と家事費等の区別には、困難を生じることがある。

たとえば、食費は消費にあたる支出であり、典型的な家事費に該当すると考えられる。しかし、弁護士業を営む個人事業主が、弁護士会等の役員としての活動に伴い支出した懇親会費等については、飲食が含まれているものの、必要経費と認められた裁判例がある。

プロのスポーツ選手が肉体の改造や維持のために食べる食料品の購入費用については、業務と強く結びついており、必要な支出であるため、必要経費にあたると判断されるべき場合があるとする見解もある¹。

一方で、弁護士業を営む個人事業主が支出するロータリークラブ会費は、事業を行っていない限り支出しないとも思われるが、これが家事費にあたるとされた裁判例もある。

¹ 佐藤英明『スタンダード所得税法[第4版]』（弘文堂、2024年）283頁参照。

このように、必要経費と家事費等は区別が容易でない場合がある。

3. 素材となる裁判例

必要経費と家事費等の区別について検討するにあたり、参考になる裁判例が、近時あらわれた。大阪高裁令和2年判決である。この判決は、柔道整復師等による整体業を営む個人事業主が支出した、柔道整復師の資格取得に要する費用が、必要経費にあたるか否かが争われた。

大阪高裁令和2年判決は、法37条1項の必要経費該当性は、業務との関連性があるか（以下「関連性要件」という。）、業務遂行上の必要性があるか（以下「必要性要件」という。）で判断をした。その上で、①これら関連性要件と必要性要件を満たさないこと、②業務独占資格を得ることは、「期間の限定なく、他の居住者ないし法人と雇用契約を締結して給与収入を得ることなどができる地位を得た」ものであることを理由に、柔道整復師の資格取得に要した費用は、必要経費に該当しないと判示した。

②については、その資格取得に要した費用を家事費ととらえているものと考えられる。しかし、業務独占資格だからという理由で、家事費に該当するという判断は妥当なのか、疑問が残る。この論理によれば、たとえば、簿記検定は業務独占資格ではないので、その資格取得に要した費用は、必要経費として認められる可能性があることになる。

このように、業務独占資格に着目した大阪高裁令和2年判決の考え方は、なぜ、業務独占資格が特別なのか、他の資格や大学の学費等との関係性をどう考えるのか、という問題を生じさせる。

業務独占資格に着目することにより発生する問題は、家事費を積極的に定義づけしようとするから生じるものと思われる。つまり、大阪高裁令和2年判決が採用している必要経費と家事費等の区別の方法には、その妥当性に問題がある。

4. 先行研究

必要経費と家事費等の区別について論じた先行研究には、植松論文²、崎山論文³、田中論文⁴、酒井論文がある⁵。

このうち、田中論文では、必要経費と家事費等の区別には、①家事費該当性からアプローチする方法、②必要経費該当性からアプローチする方法、③必要経費該当性と家事費該当性

² 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頁。

³ 崎山強「事業主の自己啓発のために支出する費用の業務関連性」税理48巻7号（2005年）57頁。

⁴ 田中晶国「必要経費と家事費・家事関連費」税研35巻6号（2020年）49頁。

⁵ 酒井克彦「所得税法37条の『別段の定め』と家事費概念—所得税法37条と45条の適用における優先劣後関係—」中央ロー・ジャーナル17巻1号（2020年）29頁。

の両面からアプローチする方法、があるとされている。そして、家事費との区別の必要性から、③必要経費該当性と家事費該当性の両面からアプローチする方法が妥当であると論じる。

植松論文では、明らかに家事費の要素が混入するような費用については、必要経費該当性要件を狭める等により区別を行う解釈が示されており、③必要経費該当性と家事費該当性の両面からアプローチする方法が妥当であるとする。

崎山論文では、必要経費として控除すべきものが家事費に該当するおそれがあることから、③必要経費該当性と家事費該当性の両面からアプローチする方法は妥当ではなく、②必要経費該当性からアプローチする方法が妥当であることを論じる。

酒井論文では、所得税法の条文構造を踏まえると、法 37 条 1 項の「別段の定め」にあたる法 45 条 1 項 1 号を優先的に適用すべきであることから、①家事費該当性からアプローチする方法が妥当であることを論じている。

このように、先行研究においては、必要経費と家事費等の区別について 3 つのアプローチがあることが示されており、それぞれのアプローチの妥当性が個別に論じられている。

しかし、それぞれのアプローチを比較した上で、どのアプローチが妥当であるのかを論じた文献は見当たらない。

そこで、本論文では、それぞれのアプローチを採用する学説や裁判例の内容を整理し、比較検討した上で、どのアプローチが妥当であるのかを検討した。

5. 本論文の構成

本論文の構成は、次のとおりである。

第 1 章では、必要経費と家事費等の区別について検討するにあたり、参考になる大阪高裁令和 2 年判決を確認した。具体的には、事案の概要や判示内容、判決に対する評価を整理した上で、必要経費と家事費等の区別に関する法的問題を明らかにした。

第 2 章では、必要経費と家事費等の意義や沿革について整理した。具体的には、必要経費と家事費等の意義を確認した上で、所得税法が制定された明治 20 年の規定から整理を行った。現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申の内容も確認した。

第 3 章では、必要経費の要件論に関する先行研究を確認した。具体的には、業務の範囲、関連性要件と必要性要件が求められる程度、要件該当性の判断基準について見解を整理した。

第 4 章では、教育関連費用について確認した。具体的には、教育の意義や種類を整理した上で、本論文における教育関連費用の意義や、分類ごとの特徴を確認した。その後、教育関連費用を支出する目的や効果、特定支出控除制度について確認を行った。

第 5 章では、必要経費と家事費等の区別に関する見解を整理した。具体的には、区別の方法を 3 つのアプローチに分けた上で、それぞれの内容や特徴を確認した。

第 6 章では、前章までの内容を踏まえた上で、必要経費と家事費等の区別をどのように行うべきかについて論じた。具体的には、前章で整理した各アプローチの妥当性、教育関連費

用の場合のアプローチの妥当性、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を検討した。

第 7 章では、教育関連費用のうち、必要経費と家事費等の区別が難しいと考えられる 3 つのパターンを想定し、前章で論じた区別の方法によると、具体的に必要経費と家事費等がどのように区別されるのか検証した。

第 8 章では、本論文を総括した。

6. 本論文の結論

以上の検討を行った結果、本論文の結論は、次のとおりとなった。

① 区別の方法

必要経費と家事費等の区別は、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件によって区別を行う、総則規定優先アプローチが妥当する。具体的には、次の手順により区別を行う。

② 第 1 段階：業務範囲の確定

まず、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を検討するにあたり、適切に業務の範囲を確定することが必要である。ここにいう業務とは、その年における事業所得を生ずべき業務であるといえるものであり、納税者の個別具体的な業態や状況に応じてその範囲を確定する。

③ 第 2 段階：関連性要件と必要性要件の判定

業務の範囲を確定したら、関連性要件と必要性要件を満たすか否かで必要経費該当性を判断する。

関連性要件は、客観的に支出の目的や効果からみて、納税者の業務に有益であるか否かで判断する。必要性要件は、客観的に支出の目的や効果からみて、金額的に不相当とはいえず、納税者の業務の遂行上、有益であるか否かで判断する。これらの要件を満たすものは必要経費となり、これを満たさないものは家事費等になる。

④ 第 3 段階：家事関連費のうち必要経費となる部分の判定

家事費等となったもののうち、施行令 96 条各号の要件を満たすものは、その要件を満たす部分について、必要経費に算入することができる。

この区別の方法は、教育関連費用であっても変わることはなく、上記のとおりに解すべきである。

以上

目次

はじめに	3
第1章 大阪高裁令和2年判決に含まれる法的問題	7
第1節 事案の概要	7
第2節 判示内容	8
第3節 判決の評価	9
第4節 法的問題	12
第5節 小括	12
第2章 必要経費と家事費等の意義と沿革	14
第1節 意義	14
第2節 沿革	16
第3節 小括	20
第3章 必要経費の要件論	21
第1節 業務の範囲	21
第2節 関連性要件	23
第3節 必要性要件	25
第4節 判断基準	27
第5節 小括	32
第4章 教育関連費用	34
第1節 意義	34
第2節 支出目的と効果	36
第3節 特定支出控除制度	43
第4節 小括	46
第5章 区別についての見解	48
第1節 別段の定め優先アプローチ	48
第2節 総則規定優先アプローチ	51
第3節 双方向アプローチ	54
第4節 小括	59
第6章 必要経費と家事費等の区別	60
第1節 各アプローチの妥当性	60
第2節 業務の範囲	70
第3節 関連性要件	72
第4節 必要性要件	77
第5節 判断基準	80
第6節 小括	87
第7章 事例検討	90

第1節	業務独占資格・開業後取得型	90
第2節	業務独占資格・開業前取得型	94
第3節	学位の資格・収入獲得業務非直結型.....	98
第4節	小括.....	103
第8章	総括	104
おわりに		106
参考文献等		107

はじめに

1. 本論文の対象

本論文は、必要経費・家事費・家事関連費の区別について論じるものである。

具体的には、個人事業主が支出する教育関連費用を中心として、その区別を検討する。

2. 問題意識

(1) 必要経費と家事費等

事業所得の必要経費に関する規定は、所得税法（以下「法」ということがある。）37条1項にある。

その「別段の定め」として、法45条1項1号に、「家事上の経費」（以下「家事費」という。）と「これに関連する経費」（以下「家事関連費」という。また、家事費と家事関連費を併せて「家事費等」という。）に関する規定がある。

家事費の意義は、法令に定めがないが、個人の消費活動上の支出をいうものとされている¹。家事関連費は、家事費と必要経費の両方の性質を持つ支出をいう²。

家事費等が定められている理由は、法人と個人の性質の違いにある。すなわち、法人は専ら事業活動を目的として存在しているため、支出したものが消費にあたるかどうかを考慮する必要はない。これに対し、個人の場合は、事業主体であると同時に、消費主体でもある。そのため、支出が消費にあたるかどうかを考慮する必要が生じる³。

(2) 区別の難しさ

条文上は、必要経費と家事費は明確に区分されているものの、必要経費と家事費等の区別には、困難を生じることがある⁴。

たとえば、食費は消費にあたる支出であり、典型的な家事費に該当すると考えられる⁵。しかし、弁護士業を営む個人事業主が、弁護士会等の役員としての活動に伴い支出した懇親会費等については、飲食が含まれているものの、必要経費と認められた裁判例がある。

プロのスポーツ選手が肉体の改造や維持のために食べる食料品の購入費用については、業務と強く結びついており、必要な支出であるため、必要経費にあたると判断されるべき場

¹ 金子宏『租税法[第24版]』（弘文堂、2021年）324頁、谷口勢津夫『税法基本講義[第7版]』（弘文堂、2021年）343頁、佐藤英明『スタンダード所得税法[第4版]』（弘文堂、2024年）283頁、水野忠恒『大系租税法[第4版]』（中央経済社、2023年）339頁参照。

² 金子・前掲注(1)324頁、谷口・前掲注(1)343頁、佐藤・前掲注(1)284頁、水野・前掲注(1)339頁参照。

³ 金子・前掲注(1)324頁、谷口・前掲注(1)343頁参照。

⁴ 佐藤・前掲注(1)283頁参照。

⁵ 佐藤・前掲注(1)283頁参照。

合があるとする見解もある⁶。

一方で、弁護士業を営む個人事業主が支出するロータリークラブ会費は、事業を行っていないとすれば支出しないとも思われるが、これが家事費にあたるとされた裁判例もある。

このように、必要経費と家事費等は区別が容易でない場合がある。

3. 素材となる裁判例

必要経費と家事費等の区別について検討するにあたり、参考になる裁判例が、近時あらわれた。大阪高裁令和2年判決である⁷。この判決では、柔道整復師等による整体業を営む個人事業主が支出した、柔道整復師の資格取得に要する費用が、必要経費にあたるか否かが争われた。

大阪高裁令和2年判決は、法37条1項の必要経費該当性は、業務との関連性があるか（以下「関連性要件」という。）、業務遂行上の必要性があるか（以下「必要性要件」という。）で判断をした。その上で、①これら関連性要件と必要性要件を満たさないこと、②業務独占資格を得ることは、「期間の限定なく、他の居住者ないし法人と雇用契約を締結して給与収入を得ることなどができる地位を得た」ものであることを理由に、柔道整復師の資格取得に要した費用は、必要経費に該当しないと判示した。

②については、その資格取得に要した費用を家事費ととらえているものと考えられる。しかし、業務独占資格だからという理由で、家事費に該当するという判断は妥当なのか、疑問が残る。この論理によれば、たとえば、簿記検定は業務独占資格ではないので、その資格取得に要した費用は、必要経費として認められる可能性があることになる⁸。

このように、業務独占資格に着目した大阪高裁令和2年判決の考え方は、なぜ、業務独占資格が特別なのか、他の資格や大学の学費等との関係性をどう考えるのか、という問題を生じさせる⁹。

業務独占資格に着目することにより発生する問題は、家事費を積極的に定義づけしようとするから生じるものと思われる。つまり、大阪高裁令和2年判決が採用している必要経費と家事費等の区別の方法には、その妥当性に問題がある。

4. 先行研究

⁶ 佐藤・前掲注(1)283頁参照。

⁷ 大阪高判令和2年5月22日訟月66巻12号1991頁。

⁸ 同様に疑問を呈するものとして、武田涼子「個人が行う事業に関連して支払われた研修・教育費用の必要経費該当性—大阪高判令和2年5月22日を踏まえて—」税務事例研究187号（2022年）27頁参照。

⁹ 佐藤英明=稲葉武彦「判批」TKC税研情報31巻2号（2022年）13頁[佐藤英明執筆部分]参照。

必要経費と家事費等の区別について論じた先行研究には、植松論文¹⁰、崎山論文¹¹、田中論文¹²、酒井論文がある¹³。

このうち、田中論文では、必要経費と家事費等の区別には、①家事費該当性からアプローチする方法、②必要経費該当性からアプローチする方法、③必要経費該当性と家事費該当性の両面からアプローチする方法、があるとされている。そして、家事費との区別の必要性から、③必要経費該当性と家事費該当性の両面からアプローチする方法が妥当であると論じる。

植松論文では、明らかに家事費の要素が混入するような費用については、必要経費該当性を狭める等により区別を行う解釈が示されており、③必要経費該当性と家事費該当性の両面からアプローチする方法が妥当であるとする。

崎山論文では、必要経費として控除すべきものが家事費に該当するおそれがあることから、③必要経費該当性と家事費該当性の両面からアプローチする方法は妥当ではなく、②必要経費該当性からアプローチする方法が妥当であることを論じる。

酒井論文では、所得税法の条文構造を踏まえると、法37条1項の「別段の定め」にあたる法45条1項1号を優先的に適用すべきであることから、①家事費該当性からアプローチする方法が妥当であることを論じている。

このように、先行研究においては、必要経費と家事費等の区別について3つのアプローチがあることが示されており、それぞれのアプローチの妥当性が個別に論じられている。

しかし、それぞれのアプローチを比較した上で、どのアプローチが妥当であるのかを論じた文献は見当たらない。

そこで、本論文では、それぞれのアプローチを採用する学説や裁判例の内容を整理し、比較検討した上で、どのアプローチが妥当であるのかを検討する。

5. 本論文の構成

本論文の構成は、次のとおりである。

第1章では、必要経費と家事費等の区別について検討するにあたり、参考になる大阪高裁令和2年判決を確認する。具体的には、事案の概要や判示内容、判決に対する評価を整理した上で、必要経費と家事費等の区別に関する法的問題を明らかにする。

第2章では、必要経費と家事費等の意義や沿革について整理する。具体的には、必要経費

¹⁰ 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頁。

¹¹ 崎山強「事業主の自己啓発のために支出する費用の業務関連性」税理48巻7号（2005年）57頁。

¹² 田中晶国「必要経費と家事費・家事関連費」税研35巻6号（2020年）49頁。

¹³ 酒井克彦「所得税法37条の『別段の定め』と家事費概念—所得税法37条と45条の適用における優先劣後関係—」中央ロー・ジャーナル17巻1号（2020年）29頁。

と家事費等の意義を確認した上で、所得税法が制定された明治 20 年の規定から整理を行う。現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申の内容も確認する。

第 3 章では、必要経費の要件論に関する先行研究を確認する。具体的には、業務の範囲、関連性要件と必要性要件が求められる程度、要件該当性の判断基準について見解を整理する。

第 4 章では、教育関連費用について確認する。具体的には、教育の意義や種類を整理した上で、本論文における教育関連費用の意義や、分類ごとの特徴を確認する。その後、教育関連費用を支出する目的や効果、特定支出控除制度について確認を行う。

第 5 章では、必要経費と家事費等の区別に関する見解を整理する。具体的には、区別の方法を 3 つのアプローチに分けた上で、それぞれの内容や特徴を確認する。

第 6 章では、前章までの内容を踏まえた上で、必要経費と家事費等の区別をどのように行うべきかについて論じる。具体的には、前章で整理した各アプローチの妥当性、教育関連費用の場合のアプローチの妥当性、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を検討する。

第 7 章では、教育関連費用のうち、必要経費と家事費等の区別が難しいと考えられる 3 つのパターンを想定し、前章で論じた区別の方法によると、具体的に必要経費と家事費等がどのように区別されるのか検証する。

第 8 章では、本論文を総括する。

第1章 大阪高裁令和2年判決に含まれる法的問題

本章では、必要経費と家事費等の区別について検討するにあたり、参考になる大阪高裁令和2年判決を確認する¹⁴。

具体的には、事案の概要や判示内容、判決に対する評価を整理した上で、必要経費と家事費等の区別に関する法的問題を明らかにする。

第1節 事案の概要

1. 事案

大阪高裁令和2年判決の概要は、次のとおりである。

柔道整復師等による整体業を営む個人であるX（原告・控訴人）が、柔道整復師法12条1項所定の都道府県知事の指定を受けた柔道整復師養成施設である専門学校の授業料等を事業所得の必要経費に算入して所得税等の確定申告をした。しかし、Xは、所轄税務署長から家事費に該当するため必要経費に算入されないとする各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を受けたため、それらの処分の取消しを求めた。

2. 認定事実

Xは、平成23年9月から、A接骨院の屋号で接骨院（以下「本件接骨院」という。）を開設し、柔道整復業及びカイロプラクティック並びに理学療法による整体業を営む個人であるが、本件接骨院の開設当時、柔道整復師の免許を有していなかった。

Xは、本件接骨院の開設当時、自らは免許を要しないカイロプラクティックを行う一方で、免許を有するBを雇用して柔道整復を行わせていたが、Bが数か月で退職したため、平成24年4月から、免許を有するCを雇用して柔道整復を行わせていた。

Xは、Cが数年後に独立することが予想されたことから、本件接骨院の経営の安定及び事

¹⁴ 大阪高判令和2年5月22日・前掲注(7)。上告不受理で確定。最決令和3年2月19日税資271号順号13525。第1審は、大阪地判令和元年10月25日訟月66巻12号2012頁。評釈として、佐藤=稲葉・前掲注(9)9頁、西川英之「判批」訟月66巻12号（2020年）1991頁、佐藤謙一「判批」国税速報6672号（2021年）20頁、匿名「判批」旬刊速報税理40巻34号（2021年）6頁、渡辺充「判批」税理65巻2号（2022年）188頁、伊川正樹「判批」税務QA240号（2022年）90頁、木山泰嗣「判批」税経通信77巻4号（2022年）132頁、三好建弘「判批」月刊税務事例54巻5号（2022年）72頁、竹本守邦「判批」税法学587号（2022年）49頁、森照雄「判批」税理66巻1号（2023年）286頁、長島弘「判批」月刊税務事例55巻3号（2023年）30頁、石山皇太「判批」名城法学72巻3号（2023年）55頁、近藤雅人「判批」新・判例解説Watch33号（2023年）257頁、金子友裕「判批」

（<https://www.mjs.co.jp/outline/zeikei/studies/sozeihanrei/assets/pdf/2023060201.pdf>）
最終閲覧日：2024年3月10日）1頁等がある。

業拡大のため、自ら免許を取得することとし、平成 25 年 4 月から平成 28 年 3 月の間、柔道整復師法 12 条 1 項所定の都道府県知事の指定を受けた柔道整復師養成施設である D 専門学校（以下「本件学校」という。）の柔道整復師学科夜間部 3 年制課程を履修した。X は、本件学校に対し、学費等の納入金として、①平成 25 年 4 月 1 日に 150 万 2500 円、②平成 26 年 3 月 24 日に 110 万 7500 円、③平成 27 年 4 月 1 日に 114 万 2500 円（以下、①及び②の合計 261 万円を「本件支払額」という。）を支払った。

X は、平成 28 年 5 月 24 日、免許の交付を受け、同月以降、本件接骨院において、他の柔道整復師 1 名と共に柔道整復を行っている。

3. 第 1 審の判断

第 1 審である大阪地裁令和元年判決は¹⁵、X の請求を棄却した。

その理由は、①その支出の効果が本件各年当時の X の業務にもたらす有益性が副次的かつ限定的なものにとどまること、②収入を得ることができる業務独占資格を獲得するという人的資本の価値増加を享受するための対価として支出されたものという側面が濃厚であることから、本件支払額は、法 45 条 1 項 1 号の家事費に該当し、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件である関連性要件と必要性要件をともに満たないためであるとした。

第 2 節 判示内容

大阪高裁令和 2 年判決は、以下のように判示し、X の控訴を棄却した。

1. 法解釈

「必要経費として控除されるためには、当該費用が、所得を生ずべき業務と関連し、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のであって、前記の業務との関連性及びその遂行上の必要性の有無については、（ア）当該業務の具体的な内容、性質等を前提として、（イ）事業者が当該費用を支出した目的、（ウ）当該支出が、当該業務に有益なものとして収入の維持又は増加をもたらす効果の有無及び程度等の諸事情を考慮して判断することが相当である。（下線は筆者）」

2. あてはめ

「X は、本件各年当時、自らは免許を有さずに柔道整復に該当しないカイロプラクティック等を行うとともに、柔道整復師を雇用して柔道整復を行わせるという形態の事業を営んでいたところ……、本件支払額は、X が 3 年制の課程を修了した後の平成 28 年以降に免許を取得して柔道整復を業として行うためのものであって、本件各年当時において、前記の形態の事業による収入の維持又は増加をもたらす効果を有するものではない。なお、X が、本件各年当時、自らカイロプラクティック等を行い、又は雇用していた柔道整復師の補助を行

¹⁵ 大阪地判令和元年 10 月 25 日・前掲注(14)。

う際に、本件学校で修得した知識及び技能を用いることがあったとしても、本件支払額は、飽くまで試験の受験資格を得るための課程を修了するための支出であるから、その支出の効果が本件各年当時の X の業務にもたらす有益性は副次的かつ限定的なものにとどまるといわざるを得ない。

他方で、……本件支払額は……相当程度高額であることも考慮すると、X は……試験に合格して免許を得ることにより、生涯にわたって柔道整復を業として行い、収入を得ることができる業務独占資格を獲得したものであり、これによって本件接骨院を経営しながら他の居住者ないし法人と雇用契約を締結して給与収入を得ることなどができるほか、今後本件接骨院の経営を廃止することなどがあったとしても、期間の限定なく、他の居住者ないし法人と雇用契約を締結して給与収入を得ることなどができる地位を得たものと考えられ、本件支払額は、当該地位を得るための対価として支出されたものという側面が濃厚であるといわざるを得ない。また、X が、本件支払額を支出した結果、平成 28 年以降に柔道整復師として柔道整復を業として行い、収入を維持又は増加させたとしても、他方で X は、本件接骨院に係る業務とは別に上記説示のとおり¹の地位を得たものであるから、本件支払額が必要経費に算入されるためには、そのうち、本件接骨院に係る業務の遂行上必要である部分を明らかに区分することができること及びその金額、又は取引の記録等に基づいて本件接骨院に係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があること及びその金額を明らかにする必要があるにもかかわらず、X はいずれについても具体的な主張立証をしていない。(下線は筆者)」

「給与所得においては、事業所得における必要経費とは異なり、勤務に関連して費用を支出しても収入金額との関連性が間接的かつ不明確であり、家事費等との区別が困難であることを前提に、控除対象となる特定支出の範囲を法定して実額控除を認めているところ、給与所得者の勤務形態の変化や確定申告の機会拡大を図るといった観点から、業務独占資格を含めた人の資格を取得するための支出について、所定の要件の下で特定支出として実額控除が認められているのであるから、給与所得において業務独占資格を含めた人の資格を取得するための支出が特定支出として控除されることをもって、事業所得において、当該支出が必要経費に該当するものということとはできない。(下線は筆者)」

「業務の遂行上間接的に必要となる費用等を広く必要経費に算入することができるものと解することはできない。(下線は筆者)」

第3節 判決の評価

判決の意義や考え方、評価は、次のように評釈されている。

1. 意義

通常、弁護士や税理士等の資格に基づく事業を営むものは、事業を開始する前に資格取得に要する費用を支出するため、必要経費該当性は争点にならないものと思われる。しかし、本件はこれとは異なる特殊性があった。このような場合について、必要経費の要件論及び判

断基準とともに、家事費との関係の解釈も行ったことに、大阪高裁令和 2 年判決の意義がある¹⁶。

また、業務独占資格の取得に要する費用は、「業務とは別に」「期間の限定なく、他の居住者ないし法人と雇用契約を締結して給与収入を得ることなどができる地位を得た」ことから必要経費に該当しないという結論が出されたことは、その結論の当否はともかく、意義を有するものである¹⁷。

2. 考え方

大阪高裁令和 2 年判決は、業務の範囲について、X の資格取得前後で異なるものであると判断している。すなわち、X が行っていた本件各年当時における業務を「自らは免許を有さずに柔道整復に該当しないカイロプラクティック等を行うとともに、柔道整復師を雇用して柔道整復を行わせるという形態の事業を営んでいた（下線は筆者）」ものと認定している。そして、「本件支払額は、X が 3 年制の課程を修了した後の平成 28 年以降に免許を取得して柔道整復を業として行うためのものであって、本件各年当時において、前記の形態の事業による収入の維持又は増加をもたらす効果を有するものではない。（下線は筆者）」と判示している。これを踏まえると、法 37 条 1 項の業務の範囲に、X 自身が柔道整復を行うことは含まれないと考えていることがわかる。

必要経費該当性要件については、関連性要件と必要性要件を満たすか否かで判断するとしている。

その要件該当性の判断は、①業務の具体的な内容、性質等を前提として、②支出の目的、③業務に有益なものとして収入の維持又は増加をもたらす効果の有無及び程度等を考慮して行うべきであるとする。

関連性要件について、明示的には直接的な関連性を求めているものの、本件支払額が X の業務にもたらす有益性が副次的であるとしていることや、「業務の遂行上間接的に必要となる費用等を広く必要経費に算入することができるものと解することはできない。」と判示していることを踏まえると、実際には直接的な業務関連性を求めているものと考えられる¹⁸。

規範として明示しているわけではないが、「相当程度高額であることも考慮すると」という文言から、金額の相当性を必要経費と家事費等の区別の判断基準に用いていることも伺える。

X の控訴を棄却した主な理由は、本件支払額が、①支出の効果が本件各年当時の X の業務にもたらす有益性が副次的かつ限定的なものにとどまり、関連性要件と必要性要件とともに満たさないこと、②業務独占資格を獲得したことにより、期間の限定なく収入を得るこ

¹⁶ 木山・前掲注(14)137 頁参照。

¹⁷ 佐藤=稲葉・前掲注(9)12 頁[佐藤執筆部分]参照。

¹⁸ 西川・前掲注(14)2000 頁、竹本・前掲注(14)52-53 頁参照。

とができる地位を得るための対価として支出されたものという側面が濃厚であることにあ
るとしている。すなわち、法 37 条 1 項の必要経費の要件該当性を検討するとともに (①)、
積極的に法 45 条 1 項 1 号の家事費該当性を検討することにより (②)、必要経費と家事費
等の区別を行っている。

3. 評価

(1) 業務独占資格に関する評価

大阪高裁令和 2 年判決が、業務独占資格であることを理由に家事費であると判断したこ
とについて、その資格を取得することで、初めてある特定の事業を営むことができるという
業務独占資格の特徴を踏まえると、妥当であるとする見解がある¹⁹。

一方で、「簿記検定のための学費……は、業務独占資格取得のものではないことから、必
要経費算入が可能であると思われる。では何故税理士資格の取得の学費は急に不可となる
のであろうか。」²⁰として、業務独占資格であることを理由に家事費であると判断すること
に、疑問を呈する見解がある。

(2) 必要経費該当性要件に関する評価

大阪高裁令和 2 年判決が、X 自身が柔道整復を行うことは X の業務の範囲に含まれない
としたことについて、将来の年分の所得のみを生ずべき業務について生じた費用は必要経
費にならないことを理由に、肯定的な見解がある²¹。一方で、この考え方は法 37 条 1 項を
縮小解釈するもので妥当ではないとする見解がある²²。

直接的な業務関連性を求めるような解釈を示していることについて、資格取得費の性質
から、そのように解釈することが妥当であるとする見解がある²³。一方で、法 37 条 1 項で
は、直接的な業務関連性は要求されていないため、そのような解釈をすることに否定的な見
解がある²⁴。

大阪高裁令和 2 年判決が、「支出の効果が本件各年当時の X の業務にもたらす有益性は副
次的かつ限定的なものにとどまるといわざるを得ない。」と判示したことについて、それほ
ど確実な効果を要求することは、従来からの必要経費の考え方とは相容れないように思わ
れるとして、疑問を呈する見解がある²⁵。「利益獲得等に直結するかが厳密に問われる解釈

¹⁹ 西川・前掲注(14)1998 頁、三好・前掲注(14)75 頁参照。

²⁰ 長島・前掲注(14)39 頁。

²¹ 西川・前掲注(14)1996 頁参照。

²² 竹本・前掲注(14)55-56 頁参照。

²³ 西川・前掲注(14)1998 頁参照。

²⁴ 竹本・前掲注(14)59-60 頁参照。

²⁵ 佐藤=稲葉・前掲注(9)11 頁[佐藤英明執筆部分]参照。

がなされるならば、投下資本の選択について経営判断を阻害する危険がある」²⁶として、この有益性に関する判決の考え方に否定的な見解もある。

(3) 特定支出控除制度に関する評価

特定支出控除制度について、事業所得における必要経費性とは切り離して判断すべきとする大阪高裁令和2年判決の考え方は、自然に導かれるもので妥当であるとする見解がある²⁷。一方で、事業所得と給与所得の所得計算構造の違いというだけで、切り捨ててよい問題ではないとする見解²⁸、特定支出控除制度の改正経緯に照らすと、本判決の理解には疑問があるとする見解がある²⁹。

第4節 法的問題

このような評価のある大阪高裁令和2年判決には、次のような法的問題が内在している。

1つ目は、業務独占資格であることを理由に家事費であると判断することが妥当なのかという問題である。業務独占資格の特徴を理由に家事費に該当するとした場合、大学等の学費や業務独占資格以外の資格との異同をどのように考えるべきかという問題が生じる³⁰。

2つ目に、法37条1項の必要経費の要件論をどう考えるかという問題である。大阪高裁令和2年判決が示した、業務の範囲に関する解釈、関連性要件に直接性を求めるような解釈、有益性や客観性、金額の相当性を考慮して要件該当性を判断することは妥当なのか。

3つ目に、特定支出控除制度との兼ね合いの問題である。大阪高裁令和2年判決の論理だと、事業所得においては、業務独占資格の資格取得に要する費用は、原則として必要経費に算入することができないことになる。これに対し、給与所得における特定支出控除制度では、一定の場合に業務独占資格の資格取得に要する費用を控除することができる。この点は、単に所得計算構造の違いということで、切り離して考えることが妥当なのか。

これら3つの法的問題をどう解釈するかにより、支出した費用が、必要経費となるのか、家事費等となるのか変わってくる。すなわち、これら法的問題の検討は、必要経費と家事費等の区別の方法を検討するにあたり、有用である。

第5節 小括

本章では、柔道整復師の資格取得に要する費用の必要経費該当性が争われた大阪高裁令和2年判決を取り上げ、必要経費と家事費等の区別に関する法的問題を確認した。

²⁶ 木山・前掲注(14)141頁。

²⁷ 佐藤=稲葉・前掲注(9)12頁[佐藤英明執筆部分]、佐藤=稲葉・前掲注(9)16頁[稲葉武彦執筆部分]参照。

²⁸ 渡辺・前掲注(14)192頁参照。

²⁹ 伊川・前掲注(14)93-94頁参照。

³⁰ 佐藤=稲葉・前掲注(9)13頁[佐藤英明執筆部分]参照。

大阪高裁令和 2 年判決では、本件支払額が、①支出の効果が本件各年当時の X の業務にもたらす有益性が副次的かつ限定的なものにとどまり、関連性要件と必要性要件をともに満たさないこと、②業務独占資格を獲得したことにより、期間の限定なく収入を得ることができる地位を得るための対価として支出されたものという側面が濃厚であることを理由に、必要経費に該当しないという判断をしている。すなわち、法 37 条 1 項の必要経費の要件該当性を検討するとともに (①)、積極的に法 45 条 1 項 1 号の家事費該当性を検討することにより (②)、必要経費と家事費等の区別を行っている。

大阪高裁令和 2 年判決が、業務独占資格であることを理由に家事費であると判断したこと、X 自身が柔道整復を行うことは X の業務の範囲に含まれないとしたこと、直接的な業務関連性を求めるような解釈を示したこと、判断基準として求められる有益性の程度、特定支出控除制度について事業所得における必要経費性とは切り離して判断すべきとしたことについて、肯定的な見解と否定的な見解がある。

このような評価のある大阪高裁令和 2 年判決には、次のような法的問題が内在している。

1 つ目は、業務独占資格であることを理由に家事費であると判断することが妥当なのかという問題である。2 つ目に、法 37 条 1 項の必要経費の要件論をどう考えるかという問題である。3 つ目に、特定支出控除制度との兼ね合いの問題である。

これら 3 つの法的問題をどう解釈するかにより、支出した費用が、必要経費となるのか、家事費等となるのか変わってくる。すなわち、これら法的問題の検討は、必要経費と家事費等の区別の方法を検討するにあたり、有用である。

以上を踏まえ、本論文では、個人事業主が支出する教育関連費用を中心に、必要経費と家事費等の区別をどのように行うべきかについて論じる。そのためには、必要経費と家事費等の意義や沿革について確認する必要がある。そこで、次章では、必要経費と家事費等の意義と沿革を整理する。

第2章 必要経費と家事費等の意義と沿革

本章では、必要経費と家事費等の意義と沿革について整理する。

具体的には、必要経費と家事費等の意義を確認した上で、所得税法が制定された明治 20 年の規定から整理を行う。現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申の内容も確認する。

第1節 意義

1. 必要経費

(1) 法 37 条 1 項

事業所得・不動産所得・雑所得（事業所得及び雑所得のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得のうち法 35 条 3 項に規定する公的年金等に係るものを除く。以下「事業所得等」という。）の必要経費に関する総則的規定が、法 37 条 1 項にある。

ここでは、「別段の定め」がある場合を除き、①「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」（以下「個別対応の費用」という。）と、②「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」（以下「一般対応の費用」という。）を必要経費に算入すべき金額としている。

このように、法 37 条 1 項は、必要経費に算入すべき費用の範囲及びその費用の額をどのような段階で控除するのかという課税上の年度帰属について、その通則を規定したものである³¹。

必要経費そのものの意義は、法令に規定されていない。そのため、法 37 条 1 項は、必要経費という容器があるとして、かかる入れ物に算入すべき金額を規定している³²。

本論文では、個人事業主における教育関連費用を中心に、必要経費と家事費等の区別について論じるため、事業所得等のうち、事業所得のみに焦点をあてて論じるものとする。

また、個別対応の費用については、必要経費と家事費等の区別が問題になることは少ないことから、一般対応の費用に焦点をあてて論じるものとする。

(2) 意義

上記のとおり、必要経費そのものの意義は、法令に規定されていないが、必要経費とは、所得を得るために必要な支出のことであり、課税の対象となる所得の計算上、必要経費の控

³¹ 武田昌輔監修『コンメンタール所得税法』（第一法規、1983 年）[加除式]3281 頁参照。

³² 碓井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集 31 号（1995 年）21 頁、酒井克彦「必要経費と家事関連費（上）—収入・必要経費を巡る諸問題—」月刊税務事例 40 巻 3 号（2008 年）57 頁参照。

除を認めることは、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けるためにある³³。すなわち、消費にあたらぬ純資産の減少が必要経費に該当することになり、必要経費は、収入のうち、課税対象となる部分を所得に限定する役割を果たしているといえる³⁴。

なお、損失が法 37 条 1 項の必要経費に含まれるのかという点について、企業会計における概念として、一般的には、費用と損失は別物とされているが、両者の限界は流動的であり、事業経営上不可避免的に生じるものであることから、必要経費に含まれると理解されている³⁵。

2. 家事費等

(1) 法 45 条 1 項 1 号

法人は専ら事業活動を目的として存在しているため、支出したものが消費にあたるかどうかを考慮する必要はないが、個人の場合は、事業主体であると同時に消費主体でもあるため、支出が消費にあたるかどうかを考慮する必要がある³⁶。

そこで、法 45 条 1 項 1 号は、家事費及び家事関連費のうち政令で定めるものは、必要経費に算入しない旨定めている。

家事関連費のうち政令で定めるものについては、所得税法施行令（以下「施行令」ということがある。）96 条にその定めがある。

ここでは、①「家事上の経費に関連する経費の主たる部分が……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」（施行令 96 条 1 号）と、②青色申告の承認を受けているものについては、「取引の記録等に基づいて、……所得を生ずべき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の金額に相当する経費」（同条 2 号）に該当するもの以外を政令で定めるものとしている。

すなわち、施行令 96 条各号に該当するものは、家事関連費であっても必要経費に算入することができる。

(2) 意義

家事費そのものの意義は、必要経費と同様、法令に規定されていないが、個人の消費活動

³³ 金子・前掲注(1)320-321 頁、谷口・前掲注(1)335-337 頁、水野・前掲注(1)328 頁、岡村忠生=酒井貴子=田中晶国『租税法[第 4 版]』（有斐閣、2023 年）78 頁[岡村忠生執筆部分]参照。

³⁴ 佐藤・前掲注(1)279 頁参照。

³⁵ 武田・前掲注(31)3297-3298 頁参照。これに対し、法が特に資産損失として規定した場合を除き、通常一般的な損失は必要経費に算入されないとする見解として、松沢智『新版租税実体法[補正第 2 版]』（中央経済社、2003 年）201 頁参照。

³⁶ 金子・前掲注(1)324 頁、谷口・前掲注(1)343 頁参照。

上の支出をいうものとされている³⁷。

その具体例として、衣服費・食費・住居費・娯楽費・教養費を挙げる見解がある³⁸。

しかし、たとえば、「食費やレジャーに要する経費、習い事に要する経費、これらヒューマンキャピタル（人的資本）への投資が『家事上の経費』の代表である」³⁹とする見解があるが、人的資本への投資であっても、「業務に必要な研修や教育で地位や資格を得るものについては、通常感覚では、家事上の経費に含まれるとは考え難い。」⁴⁰とする見解もあり、家事費の外延は漠然としている⁴¹。

なお、家事費が必要経費にあたることはありえないことから、法 45 条 1 項 1 号の家事費の規定は、確認的規定であると解するのが妥当であるとする見解がある⁴²。

一方で、費用性がある場合にも控除を認めない趣旨であるとする見解や⁴³、必要経費と家事費等の区別にあたり、法 45 条 1 項 1 号の家事費該当性を積極的に考慮することも不合理ではないとする見解もある⁴⁴。

家事関連費は、家事費と必要経費の両方の性質を持っている支出をいう⁴⁵。

第 2 節 沿革

1. 明治 20 年

わが国の所得税法は、明治 20 年に創設された（以下「明治 20 年法」という。）⁴⁶。利子、配当、給与の所得については収入金額がそのまま所得金額とされ（明治 20 年法 2 条 1 項）、それ以外の資産又は営業その他より生じる所得については、収入金額から「国税、地方税、区町村費、備荒儲蓄金、製造品ノ原質物代価、販売品ノ原価、種代、肥料、営利事業ニ属スル場所物件ノ借入料、修繕料、雇人給料、公債ノ利子及雑費」を控除した金額を所得とするものとされていた（同法 2 条 2 項）。

この段階では、必要経費という文言は用いられておらず、収入から控除できる費用が列挙

³⁷ 金子・前掲注(1)324 頁、谷口・前掲注(1)343 頁、佐藤・前掲注(1)283 頁、水野・前掲注(1)339 頁参照。

³⁸ 金子・前掲注(1)324 頁参照。

³⁹ 酒井・前掲注(13)35 頁。

⁴⁰ 武田・前掲注(8)33 頁。

⁴¹ 植松・前掲注(10)587 頁参照。

⁴² 谷口・前掲注(1)343 頁、佐藤・前掲注(1)283 頁参照。

⁴³ 岡村=酒井=田中・前掲注(33)85 頁[岡村忠生執筆部分]参照。

⁴⁴ 田中・前掲注(12)50 頁参照。同旨と思われるものとして、植松・前掲注(10)589 頁参照。

⁴⁵ 金子・前掲注(1)324 頁、谷口・前掲注(1)343 頁、佐藤・前掲注(1)284 頁、水野・前掲注(1)339 頁参照。

⁴⁶ 明治 20 年勅令第 5 号。

される形であった。

2. 明治 32 年

明治 20 年法は、明治 32 年に全面改正され⁴⁷、課税制度が第一種（法人ノ所得）、第二種（公債社債ノ利子）、第三種（前各種ニ属セサル所得）に分類された（以下「明治 32 年法」という。）。明治 32 年法では、第三種の所得は「総収入金額ヨリ必要ノ経費ヲ控除」することにより算出することとされ、この改正で、初めて必要経費の概念が取り入れられている（明治 32 年法 4 条 3 項）。

この改正に伴い、所得税法施行規則が制定された（以下「明治 32 年施行規則」という。）⁴⁸。明治 32 年施行規則では、必要経費となるものについて「種苗蚕種肥料ノ購買費、家畜其ノ他飼養料・仕入品ノ原価・原料品ノ代価・場所物件ノ修繕費、其ノ借入料、場所物件又ハ業務ニ係ル公課・雇人ノ給料其ノ他収入ヲ得ルニ必要ナル経費ニ限ル」とされ、さらに、「家事上ノ費用及之ト関連スルモノハ之ヲ控除セス」旨も定められた（明治 32 年規則 1 条）。

すなわち、列挙された費用だけではなく、収入を得るために必要な費用であれば、必要経費に該当することが明示されるとともに、家事費等は控除することができないことが明示された。

明治 32 年法は、明治 20 年法と比較すると、必要経費の範囲は広がっているものの、基本的には例示されているものに限定されていた⁴⁹。また、必要経費は、所得と直接因果関係を有するもので、債務の確定したものをいうと解されていた⁵⁰。

この明治 32 年法で制定された必要経費に関する規定の骨子は、昭和 40 年に所得税法が全文改正されるまで、昭和 15 年に負債利子が追加されたものを除き、本法及び施行規則で維持された⁵¹。

3. 昭和 25 年改正前

明治 32 年の改正後、明治・大正時代には、必要経費に関する税法の規定の改正はされなかった。

昭和 15 年の所得税法の全面改正（以下「昭和 15 年法」という。）の際には⁵²、所得税が必要経費にならないことが明記され（昭和 15 年法 12 条 2 項）、昭和 15 年法施行規則（以下「昭和 15 年施行規則」という。）において、収入を得るに必要な負債利子が必要経費に算

⁴⁷ 明治 32 年法律第 17 号。

⁴⁸ 明治 32 年勅令第 78 号。

⁴⁹ 三木義一「判批」青山法学論集 54 巻 4 号（2013 年）17 頁参照。

⁵⁰ 武本宗重郎『改正所得税法釈義』（同文館、1913 年）133 頁参照。

⁵¹ 注解所得税法研究会編『六訂版注解所得税法』（大蔵財務協会、2019 年）1086 頁参照。

⁵² 昭和 15 年法律第 24 号。

入されることとなった（昭和 15 年施行規則 10 条）⁵³。

その後、昭和 22 年に所得税法の全文改正（以下「昭和 22 年法」という。）が行われたが⁵⁴、必要経費については、従来所得税法施行規則に規定されていたものが本法（昭和 22 年法 10 条 2 項）に移行したのみで、その内容に変更はなかった⁵⁵。

なお、同年に「災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律」の改正が行われ⁵⁶、事業用資産が災害等によって一定の甚大な被害を受けたときは、その損害額を必要経費とみなす旨の規定が設けられた（災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律の施行に関する政令 6 条）⁵⁷。

その他、昭和時代に入り、行政当局の解釈等により必要経費の範囲が種々の点で明確にされ、拡大されていった⁵⁸。

4. 昭和 25 年

昭和 25 年には、シャウプ勧告に基づく所得税法の改正が行われ⁵⁹、必要経費に関する規定も様々な改正が行われた（以下、昭和 40 年改正まで維持された所得税法の条文を「旧法」という。）。

必要経費に係る改正内容としては、家事関連費（旧法 10 条 2 項、同法施行規則 10 条の 9）、減価償却費（旧法 10 条 2 項、同法施行規則 10 条）、各種加算税等（旧法 10 条 2 項、同法施行規則 10 条の 10）、所得税等（旧法 10 条 3 項）、棚卸資産の評価方法（旧法施行規則 10 条の 2）の改正と、貸倒準備金制度の創設（旧法施行規則 10 条の 4）がある。

この法改正により、当初は必要経費として認めていなかった減価償却費、貸倒損失等について次第に必要経費に含めるようになったことは、必要経費となるべきものを付加したのではなく、本来必要経費に含まれるものを明確化したものであるとする見解がある⁶⁰。

改正内容のうち、家事関連費については、その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区分できる場合には、その部分を必要経費に算入することとされた（旧法 10 条 2 項、旧法施行規則 10 条の 9）。

前述のとおり、従来、家事関連費は家事費と同様、必要経費として控除することはできないとされていたため、この改正は、必要経費として控除することができる範囲を拡大する内

⁵³ 昭和 15 年勅令第 134 号。

⁵⁴ 昭和 22 年法律第 27 号。

⁵⁵ 注解所得税法研究会・前掲注(51)1089 頁参照。

⁵⁶ 昭和 22 年法律第 175 号。

⁵⁷ 昭和 22 年政令第 268 号。なお、この規定は、昭和 25 年に雑損控除が設けられたことに伴い削除された（昭和 25 年政令第 68 号）。

⁵⁸ 注解所得税法研究会・前掲注(51)1087 頁参照。

⁵⁹ 昭和 25 年法律第 71 号、昭和 25 年政令第 69 号。

⁶⁰ 碓井・前掲注(32)13 頁参照。

容であった⁶¹。

5. 昭和 40 年改正前

その後、昭和 39 年までの間に行われた所得税法の一部改正により、①青色専従者控除制度の創設、②繰延資産の償却額の必要経費算入の規定の追加、③いわゆる白色申告者の事業専従者控除制度の創設、④事業用固定資産の損失の必要経費算入の規定の追加、⑤利子税の必要経費算入の規定の追加、⑥引当金・準備金の必要経費算入の拡充や創設等が行われ、必要経費の範囲は徐々に拡大されていった⁶²。

6. 昭和 40 年改正（現行法）

昭和 40 年に所得税法の全文改正が行われ⁶³、現在に至る。現行法への改正の方向性を示すものとして、昭和 38 年税制調査会答申がある⁶⁴。

この答申では、必要経費の範囲について、以下のように述べられている。

「費用収益対応の考え方のもとに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の取扱いをいかにすべきかという問題については、純資産増加説的な考え方に立って、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、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との広狭二様の考え方がある。

所得税の建前としては、事業上の経費と家事費とを峻別する後者の考え方も当然無視することはできないが、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採り入れる方向で整備を図ることが望ましいと考える。（下線は筆者）」⁶⁵

家事関連費については、以下のように述べられている。

「必要経費と認めない家事関連費に関する規定は、現在それが抽象的であるため、交際費、接待費、寄附金等の経費につき必要経費に認めるべきであるかどうかの判定が事実上困難である。判定を容易にするために形式的な基準を規定してこれを基に判定することも考えられるが、この種の経費は、その性質上客観的にその基準を求めることは必ずしも容易でなく、したがって、個々の事実判定に委ねる方がかえって合理的であるとも考えられるので、規定上従来のような基本的な考え方を表現するにとどめるのが適当であると考える。（下線は筆者）」⁶⁶

⁶¹ 注解所得税法研究会・前掲注(51)1090 頁参照。

⁶² 武田・前掲注(31)3283 頁参照。

⁶³ 昭和 40 年法律第 33 号。

⁶⁴ 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（1963 年）。

⁶⁵ 税制調査会・前掲注(64)43 頁。

⁶⁶ 税制調査会・前掲注(64)46 頁。

この方向性を基に、現行法の制定に至っていることを踏まえれば、昭和 38 年税制調査会答申の考え方は、現行法における必要経費の趣旨目的を示しているものであると考えてよいであろう。

なお、純資産増加説とは、包括的所得概念のことで、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成するという考え方である⁶⁷。

第3節 小括

本章では、必要経費と家事費等の意義と沿革について確認した。

必要経費それ自体の意義については法令に定めはないものの、消費にあたらぬ純資産の減少が必要経費に該当するとされている。

家事費も必要経費と同様、それ自体の意義については法令に定めはないものの、消費にあたる支出を必要経費から排除するための規定として定められた概念である。

所得税法が制定された当初は、必要経費として所得の計算上控除できる金額は限定されていたものの、その範囲は時代とともに徐々に拡大していったことが確認できる。

現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申では、必要経費と家事費とを区別する考え方を無視することはできないが、できる限り純資産増加説的な考え方に立って整備を図ることが望ましいとされている。また、必要経費と認めない家事関連費の規定については、その性質上、客観的に必要経費と家事費等の区別の基準を求めることは必ずしも容易ではなく、個々の事実判定に委ねる方がかえって合理的であるため、従来のような基本的な考え方にとどめるのが適当であるとしている。

この方向性を基に、現行法の制定に至っていることを踏まえれば、昭和 38 年税制調査会答申の考え方は、現行法における必要経費の趣旨目的を示しているものであると考えてよいであろう。

この沿革を踏まえ、次章では、現行法における必要経費の要件について、先行研究を確認する。

⁶⁷ 金子・前掲注(1)196 頁、谷口・前掲注(1)205-206 頁、佐藤・前掲注(1)3-6 頁、水野・前掲注(1)165 頁参照。

第3章 必要経費の要件論

本章では、必要経費の要件論に関する先行研究を確認する。

具体的には、法37条1項の業務の範囲、関連性要件と必要性要件が求められる程度、要件該当性の判断基準について見解を整理する。

第1節 業務の範囲

1. 業務の特定方法

所得税法上、業務についての定義規定はない。業務の辞書的な意味は、「事業・商売などに関して、日常継続して行う仕事。」⁶⁸とされる。

このことから、酒井克彦は、業務該当性を確認させる間接事実、反復性ないし継続性のある職業上の仕事であることとする⁶⁹。

さらに、酒井は、法37条1項の業務とは、法律上の建前をいうのか、それとも事実問題としての業務を指すのかという疑問を提起した上で、税理士の事業を行うものが事実行為として行う金銭の貸付業務について、「税理士が事実行為として行う金銭の貸付業務はこれら税理士法の射程の範囲ではないものの、別言すれば厳格な狭小化された『事業』概念で説明できる範囲ではないかもしれないものの、実際の付随的行為であるとみれば、『業務』該当性は肯定され得るのではなかろうか。」⁷⁰と述べる。すなわち、職業専門家の業種業態を規律する法律が想定していない事実行為としての付随的行為についても、業務に該当するという見解を示している⁷¹。

崎山強は、業務の範囲を特定するにあたっては、日本標準産業分類のような抽象的に分類された後の弁護士業や税理士業というようなものではなく、その事業の個別具体的な業態や状況に応じて、業務の範囲を特定する必要があるとする⁷²。この理由について、崎山は「規制緩和の中で業界の垣根がなくなり、経済低迷と相まって、建設業が同じ事業体として農業を兼業したり、介護ビジネスに参入したりする例も実際にでてきている。実質課税……を旨とする所得税法の解釈としては、抽象化された『業務』や『通常』性などナンセンスであることが強調されなければならない。」⁷³と述べる。

⁶⁸ 新村出編『広辞苑[第7版]』（岩波書店、2018年）771頁。

⁶⁹ 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[第4版改訂増補版]』（財務詳報社、2017年）183頁参照。

⁷⁰ 酒井克彦「業務関連費用論のループホール（直接業務関連費と間接業務関連費の相克）（下）」月刊税務事例55巻4号（2023年）4頁。

⁷¹ 酒井・前掲注(70)5頁参照。

⁷² 崎山・前掲注(11)59-60頁参照。同旨として、松山修「所得税法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）310-311頁参照。

⁷³ 崎山・前掲注(11)60頁。

業務該当性が争われた裁判例も、同様の見解を示しているものと思われる⁷⁴。

すなわち、個別具体的な業態や状況に応じて、業務の範囲は特定すべきであるといえるであろう。

2. 将来の年分の所得のみを生ずべき業務は含まないとする見解

(1) 肯定的な見解

将来の年分の所得のみを生ずべき業務は、法 37 条 1 項の業務の範囲には含まれないとする見解がある。

その理由は、法 37 条 1 項が「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（下線は筆者）」と規定していることや、費用収益対応の原則に照らすと、その年分ではない将来の年分の所得のみを生ずべき業務について生じた費用は、必要経費とはならないからであるとされる⁷⁵。

この見解の論者として、西川英之⁷⁶、武田涼子がいる⁷⁷。

(2) 否定的な見解

一方で、そのような解釈は妥当ではないとする見解がある。この見解の内容は、次のとおりである。

文理解釈の観点では、法 37 条 1 項の「その年における」という文言は、「生ずべき業務」という文言を修飾しているのではなく、「その年における」「費用」であれば、必要経費に該当すると解することが妥当であるとする⁷⁸。

趣旨目的の観点では、事業所得は多岐にわたる収入を想定していることからすれば、それに対応して、必要経費も多岐にわたることが想定されていると解することが妥当である点⁷⁹、将来の収益にのみ結びつく費用であっても、支出時に必要経費として認めることが、純

⁷⁴ 業務該当性が争われた裁判例として、東京高判平成 18 年 3 月 16 日税資 256 号順号 10346、津地判平成 18 年 4 月 27 日税資 256 号順号 10380 がある。

⁷⁵ 武田・前掲注(8)31-32 頁、西川・前掲注(14)1995-1996 頁参照。

⁷⁶ 西川・前掲注(14)1995-1996 頁参照。

⁷⁷ 武田・前掲注(8)31-32 頁参照。

⁷⁸ 竹本・前掲注(14)55-56 頁参照。同旨として、尾崎佑樹「事業所得における教育費・資格取得費の必要経費該当性—大阪高裁令和 2 年 5 月 22 日判決を題材として—」租税資料館賞受賞論文集 32 回 2 巻（2023 年）232-233 頁参照。このほか、「その年における」という文言が「販売費、一般管理費」を修飾しているとの見解を示すものとして、小西隆太「所得税法 37 条 1 項の解釈に関する一考察—時代 に即した新たな必要経費概念の提言—」租税資料館賞受賞論文集 30 回上巻（2021 年）402-404 頁参照。

⁷⁹ 竹本・前掲注(14)56-57 頁参照。

資産増加説に相応しい考え方である点が挙げられる⁸⁰。

これらを踏まえると、将来の年分の所得のみを生ずべき業務について生じた費用は必要経費にならないとする見解は妥当ではないとするものである。

この見解の論者として、竹本守邦⁸¹、尾崎佑樹がいる⁸²。

品川芳宣は、業務の範囲を顧客から役務提供の対価として報酬が得られるものに限定することは、必要経費に該当する費用は、個別対応の費用に限りなく近づくことになり、法 37 条 1 項が一般対応の費用を別途必要経費として認めていることの意義が薄れると述べており、将来の年分の所得のみを生ずべき業務は含まないことに否定的な見解であると思われる⁸³。

第 2 節 関連性要件

大阪高裁令和 2 年判決では、関連性要件を必要経費該当性要件の 1 つに挙げているが、必要経費該当性が争われた裁判例の多くは、同様に業務との関連性を要件の 1 つに挙げている⁸⁴。

1. 根拠

関連性要件は、法 37 条 1 項の「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」という文言から導かれるものである⁸⁵。すなわち、「販売費」や「一般管理費」が業務について生じていることは疑いようがなく、「業務について生じた」という文言からも、業務との関連性を必要経費該当性要件とすることは自然であるとされている⁸⁶。

⁸⁰ 尾崎・前掲注(78)233 頁参照。

⁸¹ 竹本・前掲注(14)55-58 頁参照。

⁸² 尾崎・前掲注(78)232-233 頁参照。

⁸³ 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 22 巻 1 号（2013 年）31 頁参照。

⁸⁴ 業務との関連性を求める近時の裁判例として、大阪地判平成 30 年 4 月 19 日税資 268 号順号 13144、東京高判令和元年 5 月 22 日訟月 65 巻 11 号 1657 頁、千葉地判令和 2 年 6 月 30 日訟月 67 巻 5 号 701 頁、大阪地判令和 3 年 3 月 4 日税資 271 号順号 13534 等がある。

⁸⁵ 佐藤・前掲注(1)281 頁、酒井・前掲注(13)37 頁、碓井光明「所得税における必要経費」租税法研究 3 号（1975 年）67 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）486 頁、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一直接性の意義を中心に」租税資料館賞受賞論文集 30 回下巻（2021 年）202 頁参照。

⁸⁶ 酒井克彦「業務関連性を有しない年金型生命保険金に係る所得税法上の必要経費」中央ロー・ジャーナル 19 巻 4 号（2023 年）8-9 頁参照。

2. 関連性の程度

問題は、どの程度の関連性を求めるかである。この業務関連性を文字通り解釈すれば、業務に関連して支出されたものすべてが該当し得るというような、かなり広範な概念となる一方で、業務関連の範囲を業務遂行上に不可欠な支出と厳密に定義づけるとするならば、当然、その範囲が狭い概念となる⁸⁷。

この関連性の程度については、直接的な関連性を求める見解と、直接的な関連性を不要とする見解に分かれている。

(1) 直接的な関連性を求める見解

このうち、直接的な関連性を求める見解は、法 37 条 1 項の「直接に要した費用」という文言を理由とするもの⁸⁸、法 37 条 1 項の「算入すべき」という文言を理由とするもの⁸⁹、家事費との区別を理由とするもの⁹⁰、特定の所得類型との結びつきを理由とするもの⁹¹、租税負担の不当な減少を防止することを理由とするものがある⁹²。

(2) 直接的な関連性を不要とする見解

これに対し、直接的な関連性を不要とする見解は、法 37 条 1 項の文理解釈上、直接的な関連性は求められないことを理由とするもの⁹³、昭和 38 年税制調査会答申の考えを理由と

⁸⁷ 林仲宣『所得税法・消費税法の論点 判例・裁決例からみた法解釈の実際』（中央経済社、2005 年）39 頁参照。

⁸⁸ 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税（2）」税研 30 巻 2 号（2014 年）74 頁参照。反対説として、酒井・前掲注(69)176 頁、伊川正樹「判批」名城法学 64 巻 4 号（2015 年）73 頁参照。

⁸⁹ 末永英男「租税判例にみる企業会計に対する無理解—所得税法の必要経費を中心にして—」税研 31 巻 4 号（2015 年）21 頁参照。この見解を妥当するものとして、松嶋・前掲注(85)221 頁参照。

⁹⁰ 佐藤・前掲注(1)280 頁、松山・前掲注(72)273 頁、濱田・前掲注(85)492 頁、松嶋・前掲注(85)222 頁、袴田裕二「判批」ジュリ 1553 号（2021 年）126 頁、今本啓介「判批」ジュリ 1561 号（2021 年）127 頁等参照。反対説として、谷口・前掲注(1)340 頁、伊川・前掲注(88)75-76 頁参照。

⁹¹ 佐藤・前掲注(1)280 頁、濱田・前掲注(85)486 頁、松嶋・前掲注(85)222 頁、岡村・前掲注(88)73-74 頁、今村隆「判批」税研 30 巻 4 号（2014 年）75 頁等参照。反対説として、伊川・前掲注(88)76 頁参照。

⁹² 松山・前掲注(72)273-274 頁参照。

⁹³ 谷口・前掲注(1)344 頁、木山・前掲注(14)140 頁、三木・前掲注(49)16 頁、小西・前掲注(78)458 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

するものがある⁹⁴。

（３） 直接の意義

では、直接的な関連性の示す直接とは、そもそもどのような意味なのであろうか。

この直接的な関連性に関する先行研究として、松山論文⁹⁵、松嶋論文がある⁹⁶。

松山論文では、直接性は、①家事費排除のために関連性を限定する意義、②租税負担の不当な減少を防ぐために客観性を担保する意義があるとされている⁹⁷。

松嶋論文では、業務関連性と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、補助的な要件として直接性が用いられているとする⁹⁸。そして、その直接性は、もっぱらや社会通念上等の文言によって客観性を担保しようとする通常性を求めることと似た意義を持つとしている⁹⁹。

第１章第３節でみたとおり、大阪高裁令和２年判決では、直接的な業務関連性を求めているものと思われる¹⁰⁰。

すなわち、本件支払額の主たる目的は、あくまで試験の受験資格を得ることであり、Xの業務に有益であることを直接の目的にしておらず、その意味で、Xの業務に直接関連していないという解釈である。このような解釈は、松山論文や松嶋論文における直接の意義と整合的である。

以上を踏まえると、直接とは、納税者の主観ではなく、客観的な表象からみて、支出の主たる目的や効果が、納税者の業務に関連していることを求めているものと考えられる¹⁰¹。

第３節 必要性要件

大阪高裁令和２年判決では、必要性要件を必要経費該当性要件の１つに挙げているが、

大学法学論集 53 巻 1 号（2018 年）70 頁、増田英敏『リーガルマインド租税法[第 5 版]』（成文堂、2019 年）427-428 頁、上西左大信「必要経費の個別対応と一般対応」税研 35 巻 6 号（2020 年）48 頁等参照。反対説として、松嶋・前掲注(85)224 頁参照。

⁹⁴ 三木・前掲注(49)16-18 頁、伊川・前掲注(88)75-76 頁、奥谷健「必要経費控除の意義と範囲」税法学 575 号（2016 年）238 頁、国岡大輔「同族会社の関連経費に対する行為計算否認規定（所税 157 条 1 項）の適用に関する一考察—必要経費の通則規定（所税 37 条 1 項）との関係を中心に—」租税資料館賞受賞論文集 32 回 3 巻（2023 年）78 頁等参照。

⁹⁵ 松山・前掲注(72)231 頁。

⁹⁶ 松嶋・前掲注(85)179 頁。

⁹⁷ 松山・前掲注(72)273-274 頁参照。

⁹⁸ 松嶋・前掲注(85)229 頁参照。

⁹⁹ 松嶋・前掲注(85)229-230 頁参照。

¹⁰⁰ 西川・前掲注(14)2000 頁、竹本・前掲注(14)52-53 頁参照。

¹⁰¹ 同旨と思われるものとして、尾崎・前掲注(78)237 頁参照。

必要経費該当性が争われた裁判例の多くは、同様に業務遂行上の必要性を要件の 1 つに挙げている¹⁰²。

1. 根拠

必要性要件が求められる根拠については、法 45 条 1 項 1 号は、「家事上の経費」という表現を用いており、「経費」と「必要経費」とは別の概念として区別されていると考えることができるため、必要性要件は法 37 条 1 項に内在していると考えられるとする見解¹⁰³、家事費との区別の観点から必要性が求められるとする見解¹⁰⁴、法 37 条は、法 27 条 2 項等で「必要経費」と規定されているのを受けて、「必要経費に算入すべき金額」と規定していることからすると、業務遂行上の必要性は、既に法 27 条 2 項で規定されていることが根拠になるとする見解¹⁰⁵、これまでの判例の蓄積、法 37 条の見出し及び昭和 40 年改正前の必要経費の通則的規定により、現在まで受け継がれてきたとする見解¹⁰⁶、施行令 96 条の文言から求められるとする見解¹⁰⁷、法 45 条や施行令 96 条等の関連条文を含めた目的論解釈として求められるとする見解がある¹⁰⁸。

一方で、必要性が要求されるのは、法 37 条 1 項前段部分の「その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用」に該当するものだけであり、一般対応の費用には、要件として必要性は求められないとする見解がある¹⁰⁹。また、一般対応の費用の要件として必要性を求めることは、施行令 96 条の文言を用いた解釈であり、妥当ではないとする見解もある¹¹⁰。

2. 必要性の程度

必要性要件が求められるとした場合、関連性要件と同様、どの程度の必要性を求めるかが問題となる。この必要性の程度については、厳格な必要性を求める見解と、厳格な必要性を求めることに否定的な見解に分けることができる。

¹⁰² 業務遂行上の必要性を求める近時の裁判例として、大阪地判平成 30 年 4 月 19 日・前掲注(84)、東京高判令和元年 5 月 22 日・前掲注(84)等がある。

¹⁰³ 伊川・前掲注(88)77 頁参照。

¹⁰⁴ 碓井・前掲注(32)22 頁参照。

¹⁰⁵ 今村・前掲注(91)74-75 頁参照。

¹⁰⁶ 寺田心「必要経費の要件の再検討―必要性要件と同族会社に対する支出の関係を中心として―(上)・(下)」青山ビジネスロー・レビュー11 巻 1 号 (2021 年) 22-26 頁参照。

¹⁰⁷ 伊川・前掲注(88)77 頁、岸田貞夫=吉村典久=柳祐治=矢内一好=秋山高善=柳綾子『基礎から学ぶ現代税法[第 4 版]』(財経詳報社、2019 年) 99-100 頁[吉村典久執筆部分]参照。

¹⁰⁸ 松嶋・前掲注(85)205 頁参照。

¹⁰⁹ 小西・前掲注(78)444 頁参照。

¹¹⁰ 尾崎・前掲注(78)232 頁参照。

(1) 厳格な必要性を求める見解

このうち、厳格な必要性を求める見解は、家事費を排除することは、必要経費の出発点をなしているために、収益をあげるための必要性は、法人の場合に比べて、一層強く求められなければならないことを理由とするものである¹¹¹。

この見解では、寄附金はその無償性の観点から、接待交際費は社会生活上又は私生活上の交際という性格の強い支出が混入していることが多いという観点から、特に厳密な必要性を要するとされる¹¹²。

(2) 厳格な必要性を求めることに否定的な見解

これに対し、厳格な必要性を求めることに否定的な見解には、文理上直接必要であることが要求されていないことを理由とするもの¹¹³、一般対応の費用の性質を理由とするもの¹¹⁴、投下資本部分に課税が及ぶことを避ける趣旨を理由とするものがある¹¹⁵。

第4節 判断基準

関連性要件と必要性要件の該当性を判断する際の基準として、第1章でみた大阪高裁令和2年判決で示されている、支出の目的、有益性、客観性、金額の相当性について確認すると、次のとおりである。

1. 支出の目的

(1) 肯定的な見解

支出の目的を判断基準とすることに肯定的な見解は、個人事業主は、所得稼得活動を行うにあたり、考えられうる方策の中から、その時々に応じて有効と思われる手段を選択することから、個人事業主が費用をどのような目的で支出したのかという点が軽視されてはならないとするものである¹¹⁶。

研究開発費や広告宣伝費、新規事業進出の費用等を考慮すると、その支出がどれほど事業に貢献したかという事実から判断できないことを踏まえ、必要性要件を判断する際には、支出の目的を判断基準とすることは妥当であるとする見解もある¹¹⁷。

目的意思がないことをもって必要経費該当性を判断することは誤りであるものの、必要

¹¹¹ 碓井・前掲注(32)22頁参照。

¹¹² 碓井・前掲注(32)34頁参照。同旨として、松嶋・前掲注(85)208頁参照。

¹¹³ 酒井・前掲注(13)37頁、寺田・前掲注(106)27-28頁参照。

¹¹⁴ 寺田・前掲注(106)27-28頁参照。

¹¹⁵ 木山・前掲注(14)141頁参照。

¹¹⁶ 松山・前掲注(72)311-312頁参照。

¹¹⁷ 菅納敏恭「判批」税研35巻4号(2019年)96頁参照。この見解を妥当とするものとして、寺田・前掲注(106)58頁参照。

経費該当性の判断基準として支出の目的を考慮することは有用な場合があるとする見解もある¹¹⁸。

このように、支出の目的を判断基準とすることに肯定的な論者として、松山修¹¹⁹、菅納敏恭¹²⁰、寺田心¹²¹、小西隆太がいる¹²²。

(2) 否定的な見解

これらに対し、酒井克彦は、事業遂行上の目的意思をもたない事業用資産等の損失（法 51 条）が必要経費算入に含まれることを踏まえると、「業務上の支払かどうかという目的意思の有無による必要性判断はある種放棄されたとみてもよいのかもしれない。」¹²³とし、支出の目的を判断基準とすることに否定的であると思われる見解を述べている。

2. 有益性を判断基準とする見解

有益性を判断基準とすることに肯定的な見解は、必要経費該当性要件が、業務に関連しない支出は何ら拡大再生産に寄与しないという理解を前提にしていることから、業務にとって有益な支出であるかどうかを、判断基準とすべきとするものである¹²⁴。

どの程度の有益性を求めるのかについて、木山泰嗣は、経済的利益獲得基準と有益性基準があるとする¹²⁵。

(1) 経済的利益獲得基準

経済的利益獲得基準とは、具体的な利益獲得への結びつきが強い支出のみが、有益性の基準を満たすとする考え方である。

松嶋良太は、この考え方は、業務関連性に直接性を求めることと同様であるとする¹²⁶。

この経済的利益獲得基準を採用する裁判例として、第 1 章でみた大阪高裁令和 2 年判決や、大阪地裁平成 27 年判決がある¹²⁷。

¹¹⁸ 小西・前掲注(78)452 頁参照。

¹¹⁹ 松山・前掲注(72)311-312 頁参照。

¹²⁰ 菅納・前掲注(117)96 頁参照。

¹²¹ 寺田・前掲注(106)58 頁参照。

¹²² 小西・前掲注(78)452 頁参照。

¹²³ 酒井克彦『所得税法の論点研究—裁判例・学説・実務の総合的検討—』（財経詳報社、2011 年）321 頁。

¹²⁴ 松山・前掲注(72)312-313 頁参照。

¹²⁵ 木山・前掲注(14)140 頁参照。

¹²⁶ 松嶋・前掲注(85)238 頁参照。

¹²⁷ 大阪地判平成 27 年 1 月 23 日税資 265 号順号 12592。控訴審は、大阪高判平成 27 年

一方で、このような確実な効果を要求することは、従来からの必要経費の考え方とは相容れないとして、経済的利益獲得基準を採用することに否定的な見解がある¹²⁸。

(2) 有益性基準

有益性基準とは、業務の維持、拡大にとって意義があれば、有益性の基準を満たすとする考え方である。この根拠は、経済的利益獲得基準のように、利益獲得への結びつきを厳密に問われる解釈がなされる場合、投下資本部分に課税が及ぶことを避けるという必要経費の趣旨に反するおそれが生じ、投下資本の選択について経営判断を阻害する危険があるためであるとされる¹²⁹。

経済的利益の獲得という結果に直接的な寄与を要するのは売上原価のような個別対応の費用であり、一般対応の費用にそのような結びつきは不要であるとする見解もある¹³⁰。

このような意味での有益性を判断基準とすることに肯定的であると思われる論者として、寺田心¹³¹、木山泰嗣¹³²、石山皇太がいる¹³³。

3. 客観性

客観性を判断基準とする見解には、客観的な表象により判断するという意味での客観性を求めるとする見解、社会通念上や通常性という意味での客観性を求めるとする見解、客観性を強調すべきではないとする見解がある。

(1) 客観的な表象により判断するという意味での客観性を求めるとする見解

客観的な表象により判断するという意味での客観性を求めるとする見解は、必要経費該当性要件の判断は、納税者の主観的意図のみによって判断すべきではなく、その主観的意図を客観的な表象で判断する必要があるとするものである¹³⁴。すなわち、その主観的意図を客観的な表象で確認することができるか、という意味で客観性を用いるものである¹³⁵。

この見解の論者として、酒井克彦がいる¹³⁶。

10月20日税資265号順号12742。評釈として、木山泰嗣「判批」税理62巻14号(2019年)120頁等がある。

¹²⁸ 佐藤=稲葉・前掲注(9)11頁[佐藤英明執筆部分]参照。

¹²⁹ 木山・前掲注(14)141頁参照。

¹³⁰ 寺田・前掲注(106)64頁参照。

¹³¹ 寺田・前掲注(106)64頁参照。

¹³² 木山・前掲注(14)140-141頁参照。

¹³³ 石山・前掲注(14)74-75頁参照。

¹³⁴ 酒井・前掲注(123)327頁参照。

¹³⁵ 酒井・前掲注(123)327頁参照。

¹³⁶ 酒井・前掲注(123)326-327頁参照。

(2) 社会通念上や通常性という意味での客観性を求めるとする見解

社会通念上や通常性という意味での客観性を求めるとする見解は、必要経費と家事費の区別を行うための判断基準として、客観性を用いるものである。

この見解を採っていると思われる論者として、武田涼子がいる¹³⁷。

武田は、「必要性の認定は、納税主体等の主観的判断を基準とするものではなく、客観的基準に即してなされなければならない（下線は筆者）」¹³⁸とした上で、「客観的基準に即して必要性を判断するといっても、その必要性が厳密に客観的に収入に対応していることがその結果から判断されるという意味ではなく、当該支出の時点において、一般的社会的に必要とされる範囲の関連性が具体的に認められれば足りるものと思われる。（下線は筆者）」¹³⁹と述べる。

金子友裕は、必要経費性の判断は「社会通念に従って客観的に納得の得られるものである必要がある。（下線は筆者）」¹⁴⁰と述べていることから、この見解に近い考えであると思われる。

この意味で客観性を求めることは、その内容からして、必要経費該当性要件の判断に、通常性を求めることと同義であると思われる。

この通常性を求めることについては、その支出が業務を遂行する上で、客観的に必要であるといえるかを判断するための基準として、妥当であるとする見解がある¹⁴¹。

一方で、医療費控除（法 73 条 2 項）や特定支出控除（法 57 条の 2 第 2 項 1 号ないし 3 号）の規定においては「通常」という文言があるのに対し、法 37 条 1 項にはそのような文言がないことから、通常性を求めることに否定的な見解がある¹⁴²。

(3) 客観性を強調すべきではないとする見解

¹³⁷ 武田・前掲注(8)31 頁参照。

¹³⁸ 武田・前掲注(8)31 頁。

¹³⁹ 武田・前掲注(8)31 頁。

¹⁴⁰ 金子友裕「判批」月刊税務事例 45 巻 2 号（2013 年）36 頁。

¹⁴¹ 松嶋・前掲注(85)210-211 頁、岸田=吉村=柳（裕）=矢内=秋山=柳（綾）・前掲注(107)100 頁[吉村典久執筆部分]、吉良実「課税所得計算における必要経費」シュト 100 号（1970 年）17 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）44 頁、伊川正樹「一般対応の必要経費該当性にかかる要件」税法学 569 号（2013 年）26 頁参照。

¹⁴² 金子・前掲注(1)321 頁、尾崎・前掲注(78)234 頁、酒井・前掲注(123)323-324 頁、橋本守次「必要経費と家事関連費の取扱いの現状と問題の検討（下）—平成 21 年 3 月 24 日裁決を題材に一」税務弘報 58 巻 5 号（2010 年）117 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（2014 年）49-51 頁、藤谷武史「必要経費の意義と範囲」日税研論集 74 号（2018 年）186 頁参照。

客観性を強調すべきではないとする見解は、客観性が強調されすぎると主観が排除されてしまうおそれがあること¹⁴³、投下資本部分に課税が及ぶことを避けるという必要経費の趣旨に反するおそれがあること¹⁴⁴、投下資本の選択について経営判断を阻害するおそれがあること¹⁴⁵、昭和38年税制調査会答申ができるだけ広く経費性を認めるべきとした点に反するおそれがあること¹⁴⁶、を理由とするものである。

このように、客観性を強調すべきではないとする見解の論者として、酒井克彦¹⁴⁷、小西隆太¹⁴⁸、木山泰嗣¹⁴⁹、尾崎佑樹がいる¹⁵⁰。

4. 金額の相当性

(1) 肯定的な見解

金額の相当性を判断基準とすることに肯定的な見解は、必要経費該当性の判断は、法37条1項の要件とともに、必要経費の性質を備えているかどうかで判断すべきものであることを理由とするものである¹⁵¹。

金額の相当性を判断基準とすることに肯定的な見解の論者として、伊川正樹¹⁵²、吉村典久がいる¹⁵³。

碓井光明は、法37条1項に金額の相当性に関する要件が付されていないことから、「金額が不相当であるという理由のみで必要経費性を否定することは困難である」¹⁵⁴としつつ、「地方都市で税理士を営むAが、東京に業務目的で出張し、通常ならば2万円以内のホテルを利用するところ、ときには豪華なホテルを利用してみたいと思い、5万円の客室を利用した。(略)ときには豪華なホテルを利用してみたいという業務外の理由により費用が増大しているのであるから、その増加分は、必要経費性が否定されるという考え方がありうる。」¹⁵⁵と述べていることから、金額の相当性を判断基準とすることを妥当とする見解であるよ

¹⁴³ 酒井・前掲注(123)327頁、小西・前掲注(78)441頁、尾崎・前掲注(78)238頁参照。

¹⁴⁴ 木山・前掲注(14)141頁参照。

¹⁴⁵ 木山・前掲注(14)141頁参照。

¹⁴⁶ 木山・前掲注(14)141頁参照。

¹⁴⁷ 酒井・前掲注(123)327頁参照。

¹⁴⁸ 小西・前掲注(78)441頁参照。

¹⁴⁹ 木山・前掲注(14)141頁参照。

¹⁵⁰ 尾崎・前掲注(78)238頁参照。

¹⁵¹ 伊川・前掲注(141)28頁参照。

¹⁵² 伊川・前掲注(141)28頁参照。

¹⁵³ 岸田=吉村=柳(裕)=矢内=秋山=柳(綾)・前掲注(107)100頁[吉村典久執筆部分]参照。

¹⁵⁴ 碓井・前掲注(32)35頁。

¹⁵⁵ 碓井・前掲注(32)35-36頁。

うに思われる。

国岡大輔は、法 37 条 1 項の必要性要件を判断するにあたり、金額の適正額が問題になる場合には、納税者の内部資料等を基に適正額を算出すべきであると述べていることから、金額の相当性を判断基準とすることを妥当としているものと思われる¹⁵⁶。

(2) 否定的な見解

一方で、金額の相当性を判断基準とすることに否定的な見解がある。

その理由としては、①所得税法における所得計算等は、特別な規定がない限り、当事者間で現実に授受された金額を基礎として計算されていること、②適正な必要経費の金額を第三者が客観的に算定することは困難であることが挙げられる¹⁵⁷。

この否定的な見解の論者として、佐藤英明¹⁵⁸、小西隆太がいる¹⁵⁹。

また、田中治は、それなりの理由があれば、金額が大きくても、あるいは他の者より多く費用を負担したとしても、必要経費該当性は否定されるべきではなく、金額要件として規範性を持たすのであれば、明確な根拠規定を置くべきであると述べており、この否定的な見解を妥当としているものと思われる¹⁶⁰。

第 5 節 小括

本章では、必要経費の要件論に関する先行研究を確認した。

業務の範囲については、個別具体的な業態や状況に応じて、特定すべきであるとされている。大阪高裁令和 2 年判決のように、将来の所得を生ずべき業務は業務の範囲に含まれないという解釈には、肯定的な見解と否定的な見解がある。

関連性要件については、直接的な関連性を求めることに肯定的な見解と否定的な見解があり、必要性要件については、厳格な必要性を求める見解とこれに否定的な見解がある。

支出の目的を判断基準とすることには、肯定的な見解と否定的な見解がある。

有益性については、具体的な利益獲得への結びつきの強い支出のみが有益性の基準を満たすとする経済的利益獲得基準と、業務の維持、拡大にとって意義があれば有益性の基準を満たすとする有益性基準がある。経済的利益獲得基準を妥当とする見解もあれば、有益性基準を妥当とする見解もある。

客観性については、客観的な表象により判断するという意味での客観性を判断基準として求める見解、社会通念上や通常性という意味での客観性を判断基準として求める見解、客観性を強調すべきではないとする見解がある。

¹⁵⁶ 国岡・前掲注(94)86-87 頁参照。

¹⁵⁷ 佐藤・前掲注(1)288-289 頁参照。

¹⁵⁸ 佐藤・前掲注(1)288-289 頁参照。

¹⁵⁹ 小西・前掲注(78)448-449 頁参照。

¹⁶⁰ 田中・前掲注(142)56 頁参照。

金額の相当性を判断基準とすることには、肯定的な見解と否定的な見解がある。

次章では、教育関連費用について確認する。個人事業主が支出する教育関連費用を中心に、必要経費と家事費等の区別を検討するためには、これら必要経費の要件の妥当性を論じる前に、教育関連費用について確認する必要があるからである。

第4章 教育関連費用

本章では、教育関連費用について確認する。

具体的には、教育の意義や種類を整理した上で、本論文における教育関連費用の意義や、分類ごとの特徴を確認する。その後、教育関連費用を支出する目的や効果、特定支出控除制度について確認を行う。

第1節 意義

1. 教育の意義

教育の辞書的な意味は、「教え育てること。望ましい知識・技能・規範などの学習を促進する意図的な働きかけの諸活動。」¹⁶¹、「他人に対して、意図的な働きかけを行うことによって、その人間を望ましい方向へ変化させること。」¹⁶²、「ある人間を望ましい姿に変化させるために、身心両面にわたって、意図的、計画的に働きかけること。知識の啓発、技能の教授、人間性の涵養などを図り、その人のもつ能力を伸ばそうと試みること。」¹⁶³であるとされる。

つまり、教育とは、他人に対して、知識・技能・規範などを教え育てることといえるであろう。

2. 教育の種類

(1) 普通教育と専門教育

教育は、普通教育と専門教育に分けることができる。

普通教育とは、「職業にかかわりなく一般共通に必要な知識を与え教養を育てる教育。」¹⁶⁴、「社会の構成員となるすべての者に共通に必要とされる一般的・基礎的な教育。」¹⁶⁵、「人間として、また一般社会人として必要と思われる知識や能力を養うために行われる教育。」¹⁶⁶をいうものとされる。具体的には、「初頭普通教育（小学校）・中等普通教育（中学校）・高等普通教育（高等学校）」¹⁶⁷を指す。

つまり、普通教育とは、教育のうち、社会の構成員となるために必要となる一般的・基礎的な教育といえるであろう。

これに対し、専門教育とは、「職業・芸能などに対応した特定の分野・内容に関する専門

¹⁶¹ 新村・前掲注(68)754頁。

¹⁶² 松村明編『大辞林[第4版]』（三省堂、2019年）697頁。

¹⁶³ 松村明監修『大辞泉[第2版]』（小学館、2012年）936頁。

¹⁶⁴ 新村・前掲注(68)2567頁。

¹⁶⁵ 松村・前掲注(162)2397頁。

¹⁶⁶ 松村・前掲注(163)3175頁。

¹⁶⁷ 新村・前掲注(68)2567頁。

的な教育。」¹⁶⁸、「専門的な知識・技能を授ける教育。」¹⁶⁹、「特定の分野または内容に関する専門的な教育。」¹⁷⁰であるとされる。

つまり、専門教育とは、教育のうち、特定の分野・内容に関する専門的な教育といえるであろう。

(2) 専門教育の種類

専門教育は、資格取得を伴う専門教育と、資格取得を伴わない専門教育に分けることができる。

資格取得を伴う専門教育の具体例としては、学位が取得できるもの、国家資格・公的資格・民間資格を取得できるものがある。資格取得を伴わない専門教育としては、研修による教育や書籍による教育が考えられる。

学位とは、「一定以上の学術能力があると認定された者に授与される資格」¹⁷¹である。具体的には、学士・修士・博士等がある（学校教育法 104 条）。

国家資格とは、「国の法律に基づいて、各種分野における個人の能力、知識が判定され、特定の職業に従事すると証明される資格」¹⁷²である。

国家資格はさらに、業務独占資格・名称独占資格・設置義務資格・技能検定に分類できる¹⁷³。このうち、業務独占資格とは、「有資格者以外が携わることを禁じられている業務を独占的に行うことができる資格」¹⁷⁴をいう。

公的資格とは、「国家資格と民間資格の中間に位置付けられる資格で、民間団体や公益法人が実施し文部科学省や経済産業省などの官庁や大臣が認定する資格」¹⁷⁵である。

民間資格とは、「民間団体や企業が、独自の審査基準を設けて任意で認定する資格」¹⁷⁶であるとされる。

¹⁶⁸ 新村・前掲注(68)1677 頁。

¹⁶⁹ 松村・前掲注(162)1558 頁。

¹⁷⁰ 松村・前掲注(163)2093 頁。

¹⁷¹ 新村・前掲注(68)518 頁。

¹⁷² 文部科学省「国家資格の概要について」

(https://www.mext.go.jp/b_menu/shingi/chousa/shougai/014/shiryo/07012608/003.htm 最終閲覧日：2024 年 3 月 10 日)。

¹⁷³ 文部科学省・前掲注(172)。

¹⁷⁴ 文部科学省・前掲注(172)。

¹⁷⁵ 資格の王道「公的資格」(<https://www.shikakude.com/paje/koutekishikaku.html> 最終閲覧日：2024 年 3 月 10 日)。

¹⁷⁶ 資格の王道「民間資格」(<https://www.shikakude.com/paje/minkanshikaku.html> 最終閲覧日：2024 年 3 月 10 日)。

3. 教育関連費用の意義と分類

これら、教育に関連する費用のことを、本論文では教育関連費用と呼ぶ。

教育関連費用は、①普通教育に要する費用、②資格取得に要する費用、③①及び②以外の技能又は知識の習得に要する費用に分類できる。具体的には、次のような費用が考えられる。

①普通教育に要する費用の代表例として、小・中・高等学校の学費がある。このほか、全国紙のような新聞購入費用、書籍（小説や漫画等）購入費用、音楽鑑賞費用、映画鑑賞費用も、普通教育に要する費用になり得る。教育と普通教育の意義を踏まえれば、新聞・小説・漫画・音楽・映画などによっても、普通教育の意義を有するものがあると考えられるからである。

②資格取得に要する費用として、学士・修士・博士の資格取得費用、弁護士や税理士等の国家資格の資格取得費用、簿記検定や秘書検定等の公的資格の資格取得費用、情報処理技能検定試験や医療秘書技能検定等の民間資格の資格取得費用等がある。これら資格取得費用には、資格試験の受験料だけではなく、試験に合格するための知識や能力を養うための費用（学校の学費や受験対策予備校の費用）も含まれる。

③①及び②以外の技能又は知識の習得に要する費用として、研修費用、特定の業界に特化した新聞購入費用、書籍（専門書や実務書等）購入費用が考えられる。

4. 特徴

このように教育関連費用を分類すると、それぞれに特徴があることがわかる。

①普通教育に要する費用は、普通教育の意義からして、「本人の知識・教養の涵養、人格形成など」¹⁷⁷を育むことに特徴があるといえる。

専門教育に要する費用（②、③の教育関連費用）は、専門教育の意義からして、所得稼得活動に直接結びつくようなものが多いことに特徴があるといえる。

そのうち、②資格取得に要する費用は、資格という客観的にその人の能力を把握することができる地位を取得できることに特徴があるといえる。また、資格のうち、業務独占資格は、特定の業務を独占的に行うことができるものであるため、その資格取得に要する費用は、他の教育関連費用に比べ、人的資本の価値（所得稼得能力）を増加させることが、客観的に明らかになることに特徴があるといえる。

第2節 支出目的と効果

これらの特徴を踏まえた上で、教育関連費用を支出する目的と効果を確認する。その目的や効果について、必要経費と家事費等の区別に関する見解がある場合には、その確認も行う。

1. 知識・教養の涵養、人格形成

①普通教育に要する費用の特徴を踏まえると、「本人の知識・教養の涵養、人格形成など

¹⁷⁷ 注解所得税法研究会・前掲注(51)1143頁。

を目的」¹⁷⁸として、教育関連費用を支出することが考えられる。注解所得税法研究会は、教育を一般教育と専門教育に分け、一般教育を「本人の知識・教養の涵養、人格形成などを目的」¹⁷⁹とする教育であると定義している。ここにいう一般教育は、その内容からして、前述の普通教育の意義と同義であると思われる。

(1) 専門教育・家事費肯定説

注解所得税法研究会では、このような一般教育の費用は消費支出にあたるとしている¹⁸⁰。そして、一般教育だけではなく、専門教育についても、本人の教養の涵養や人格形成を目的とする部分を持つため、家事費の要素を含むとしている（専門教育・家事費肯定説）¹⁸¹。

(2) 専門教育・家事費否定説

これに対し、尾崎佑樹は、①専門教育についても家事費の要素があることは、一般教育と専門教育のそれぞれの意義が曖昧になってしまうこと、②専門教育を受ける場合は、本人の教養の涵養や人格形成を目的としていることは考えづらく、社会で生きていく上で必要な本人の教養等の涵養も十分に足りている場合が多いことを理由に、家事費の要素を含むと解することに否定的な見解を示している（専門教育・家事費否定説）¹⁸²。

崎山強は、「一般教養を目的とした教育課程が家事費とされるのは正しいことと思われるが、専門教育課程については必要経費性を否定される理由はないといわざるを得ない。単に、費用収益対応の問題があるために、費用処理できない場合があるにすぎない考えるべきである。」¹⁸³と述べていることから、専門教育について家事費であると判断することに否定的な見解であるものと思われる。

2. 資格という地位の獲得

専門教育のうち、②資格取得に要する費用の特徴を踏まえると、資格という地位の獲得を目的に、教育関連費用を支出することも考えられる。たとえば、簿記検定の資格や、修士や博士の学位を取得すると、その人の能力を客観的に把握することが可能となる地位を得ることができる。

(1) 資格獲得・家事費肯定説

このような資格は、個人に帰属する一身専属権であることから、家事費に該当すると判断

¹⁷⁸ 注解所得税法研究会・前掲注(51)1143 頁。

¹⁷⁹ 注解所得税法研究会・前掲注(51)1143 頁。

¹⁸⁰ 注解所得税法研究会・前掲注(51)1143 頁参照。

¹⁸¹ 注解所得税法研究会・前掲注(51)1143 頁参照。

¹⁸² 尾崎・前掲注(78)244-245 頁参照。

¹⁸³ 崎山・前掲注(11)62 頁。

することが妥当であるとする見解がある（資格獲得・家事費肯定説）¹⁸⁴。

この見解の論者として、渡辺充¹⁸⁵、矢頭正浩がいる¹⁸⁶。

また、武田昌輔は、「技能の修得又は研修のために支出する費用については、その費用のうち一身専属的なものは、必要経費性があるかどうか疑問の余地はある」¹⁸⁷と述べており、この見解に近い考えであると思われる¹⁸⁸。

（２） 資格獲得・家事費否定説

一方で、行っている事業と当該学位や資格を構成する知識や技術との関連性が重なる場合もあり、そのために支出した費用につき、関連性があれば、必要経費性が認められる余地はあり、一身専属的な学位や資格を取得することをもって、一律に必要経費性を否定することに批判的な見解がある（資格獲得・家事費否定説）¹⁸⁹。

この見解の論者として、橋本彩¹⁹⁰、武田涼子¹⁹¹、竹本守邦がいる¹⁹²。

金子友裕は、「一身専属権であるものは、将来において事業所得以外の収入に結び付くことも考えられる。しかし、現時点（期間税である所得税を考慮すれば12月31日まで）で、事業所得の収入に貢献しないことが明らかである場合や事業所得以外の収入の[原文ママ]貢献することが明らかな場合でもなければ、事業所得の必要性費[原文ママ]該当性を排除する必要はないだろう。」¹⁹³と述べていることから、この批判的な見解を妥当としているものと思われる。

木山泰嗣は、「必要経費の要件規定に資格取得費に関する明文規定がない以上、関連性要件及び必要性要件により必要経費該当性を判断した上で、『家事関連費』に該当するとなれば（飲食等の純粋な消費と異なり、すでに行われている事業に関連する資格の取得に向けられた支出であることから、その該当性判断も本来は必要となると思われる）不算入規定の適否を判断するほかない。」¹⁹⁴と述べていることから、この見解を妥当としているものと思われる。

¹⁸⁴ 渡辺・前掲注(14)191頁参照。

¹⁸⁵ 渡辺・前掲注(14)191頁参照。

¹⁸⁶ 矢頭正浩「業種別にみる必要経費・家事関連費の特殊性」税経通信 73 巻 10 号（2018 年）53 頁参照。

¹⁸⁷ 武田・前掲注(31)3320 頁。

¹⁸⁸ 同旨として、樫田明＝今井慶一郎＝佐藤誠一郎＝木下直人編『所得税基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2021 年）406-407 頁参照。

¹⁸⁹ 武田・前掲注(8)34 頁、竹本・前掲注(14)55 頁参照。

¹⁹⁰ 橋本彩『教育支出に対する課税問題』（成文堂、2021 年）18 頁参照。

¹⁹¹ 武田・前掲注(8)34 頁参照。

¹⁹² 竹本・前掲注(14)55 頁参照。

¹⁹³ 金子・前掲注(14)14 頁。

¹⁹⁴ 木山・前掲注(14)142 頁。

れる。

西川英之も、「一般論としては、資格取得費についても直接関連性及び必要性を満たせば必要経費に該当し得るものではある。」¹⁹⁵と述べていることから、資格という地位の獲得を理由に家事費であると判断すること自体には否定的であると思われる。

(3) 業務独占資格獲得・家事費肯定説

資格のうち業務独占資格は、その資格を取得することで、初めてある特定の事業を営むことができる資格であり、現に営んでいる事業にとって直ちに有益であるとは言い難いことから、業務独占資格という地位の獲得を理由に、家事費であると判断することに肯定的な見解がある（業務独占資格獲得・家事費肯定説）¹⁹⁶。

この見解の論者として、西川英之¹⁹⁷、稲葉武彦がいる¹⁹⁸。

橋本彩は、「業務独占資格では、資格の取得前と取得後で、行っている事業がよく似ていたとしても、資格の有無によって区別された異なる事業に従事していると判断されるのは妥当であろう。そうでなければ、あえて業務独占資格を設けている意義が失われてしまう。」¹⁹⁹としていることから、この見解を妥当としているように思われる。しかし、第1章でみた大阪高裁令和2年判決の事案について、「納税者本人が柔道整復師として柔道整復を行うことも、柔道整復師の資格のある従業員に柔道整復を実施させることも、資格のある者による柔道整復を行うということが事業の内容である点で一致していると考えの方が素直に思える。」²⁰⁰と述べていることからすると、業務独占資格であるからといって、一律に家事費であると考えているわけではないようにも思われる。

(4) 業務独占資格獲得・家事費否定説

これに対して、業務独占資格とそれ以外の資格とで差を設けることは、公平な取扱いとはいえず、業務独占資格であることを理由に、積極的に家事費であると判断することに否定的な見解がある（業務独占資格・家事費否定説）²⁰¹。

この見解の論者として、長島弘がいる²⁰²。

3. 人的資本の価値増加

¹⁹⁵ 西川・前掲注(14)1998 頁。

¹⁹⁶ 西川・前掲注(14)1998 頁参照。

¹⁹⁷ 西川・前掲注(14)1998 頁参照。

¹⁹⁸ 佐藤=稲葉・前掲注(9)15 頁[稲葉武彦執筆部分]参照。

¹⁹⁹ 橋本・前掲注(190)19 頁。

²⁰⁰ 橋本・前掲注(190)19 頁。

²⁰¹ 長島・前掲注(14)39-40 頁参照。

²⁰² 長島・前掲注(14)39-40 頁参照。

資格のうち、業務独占資格の特徴を踏まえると、人的資本の価値（所得稼得能力）を増加させることを目的に、教育関連費用を支出することも考えられる。

（１） 人的資本の価値の意義と課税上の取扱い

人的資本の辞書的な意味は、「労働力を資本としてみたもの。教育投資によって労働者に体现された技能・熟練を指す。ヒューマン・キャピタル。」²⁰³とされる。

人的資本の課税上の扱いにおいては、人的資本の意義を「人の稼得力」²⁰⁴とするものや、「人の生産力を資本としてとらえる経済的なもの」²⁰⁵とするもの、「個人の有する所得獲得能力」²⁰⁶とするものがある。これらを踏まえ、本論文では、人の所得稼得能力のことを、人的資本と呼ぶ。

わが国の所得税法における所得は、人の担税力を増加させる利得はすべて所得を構成するという、包括的所得概念の考え方が妥当する²⁰⁷。そのため、人的資本の価値が増加した場合、その増加額を所得に含めることが妥当するようにも思われる。しかし、現行の所得税法において、この人的資本の価値増加は、課税されることになっていない²⁰⁸。その理由は、人的資本の価値増加は、未実現の所得又は帰属所得であることにある。

所得税法では、各種所得の計算の出発点を「収入」としている（法 36 条 1 項）。そのため、未実現の所得及び帰属所得については、原則として課税されない²⁰⁹。これを、人的資

²⁰³ 新村・前掲注(68)1519 頁。

²⁰⁴ 金子宏「所得税の課税ベース—所得概念の再検討を中心として—」租税法研究 17 号（1989 年）19 頁。

²⁰⁵ 中里実「human capital と租税法—研究ノート—（上）」ジュリ 956 号（1990 年）105 頁。

²⁰⁶ 岡村忠生「ヒューマン・キャピタルと教育・医療」金子宏監修『現代租税法講座 第 2 巻 家族・社会』（日本評論社、2017 年）189 頁。

²⁰⁷ 金子・前掲注(1)196-197 頁、谷口・前掲注(1)207 頁、佐藤・前掲注(1)3 頁、水野・前掲注(1)165-166 頁参照。

²⁰⁸ 金子宏は、「①あまりに当り前のことであるが、人間は物ではないこと、②将来の時間を稼得のために費やすか、それともその他の目的—たとえば無償の公共奉仕やレジャー—のために費やすかは、各人の自由であること、③一部のスポーツマンやタレントの場合を除いて人の稼得力を評価することは困難であり、それをマーケットにおいて資産として評価する慣行も成立していないこと、等からすると、ヒューマン・キャピタルの考え方には、なお検討しなければならない種々の問題が残されており、その増加を所得に含めないと包括的所得税の理念に反することになる、と断定するのは早計であると考える。」（金子・前掲注(204)19 頁）と述べる。

²⁰⁹ 金子・前掲注(1)197-198 頁、谷口・前掲注(1)214-218 頁、佐藤・前掲注(1)13-16 頁、

本の価値増加にあてはめると、次のようになる。

教育を受けたことにより人的資本の価値が増加したとして、その増加額は人によって異なるはずであり、それがいくらであるのか、直接計測することはできないため、所得が実現したとはいえない（未実現の所得）。また、その増加した人的資本を、知的好奇心を満たすこと等により、即時に消費しているという人もいるであろう（帰属所得）²¹⁰。

すなわち、人的資本の価値増加は、未実現の所得や帰属所得にあたることから、現行の所得税法の下では、課税されることになっていない。

（２） 人的資本の価値増加・家事費肯定説

このように、現行法上、人的資本の価値増加が課税対象外とされていることを踏まえ、それに要した費用は家事費に該当すると判断することに肯定的な見解がある（人的資本の価値増加・家事費肯定説）²¹¹。

この見解の論者として、三好健弘がいる²¹²。

三好は、その資格を持って独立開業できるような資格を取得する場合には、人的資本を増加させるものであり、それに要する費用は、必要経費としないことが妥当であるという見解を示している²¹³。

また、この見解による裁判例として、「利得を獲得する能力である人的資本の価値増加は所得に含まれないため、当該価値増加を得るための支出については必要経費として控除を認める必要がない」とした、大阪地裁令和元年判決がある。

（３） 人的資本の価値増加・家事費否定説

一方で、人的資本の価値増加を理由に家事費とすることには、否定的な見解がある（人的資本の価値増加・家事費否定説）。

この見解の論者として、長島弘がいる²¹⁴。

この見解は、業務に直接関係する研修等においても、個人の担税力は増加するのであり、個人の担税力を増加させるものは必要経費にならないとすると、そのような費用まで必要経費として認められないことになり、妥当ではないとするものである²¹⁵。

藤谷武史は、消費か費用かという問題はありつつも、積極的に所得の獲得や増加を狙って

水野・前掲注(1)170-171 頁参照。例外的に未実現の所得や帰属所得に対して課税する例として、法 39 条、法 40 条 1 項、法 41 条 1 項、法 59 条 1 項がある。

²¹⁰ 岡村・前掲注(206)221-223 頁参照。

²¹¹ 三好・前掲注(14)75 頁参照。

²¹² 三好・前掲注(14)75 頁参照。

²¹³ 三好・前掲注(14)75 頁参照。

²¹⁴ 長島・前掲注(14)38-39 頁参照。

²¹⁵ 長島・前掲注(14)38-39 頁参照。

教育を受け、そのための費用支出を行った場合は、人的資本本体の価値がどれだけ増加したかとは切り離して、この教育費用それ自体を資産計上した上で、一定期間にわたって償却させるのが理論的であると述べていることから、人的資本の価値増加を理由に家事費に該当するという見解に否定的であると思われる²¹⁶。

(4) 人的資本への投資・家事費肯定説

これに関連し、人的資本への投資は課税対象外のものとされていることを理由に、教育関連費用は家事費であると判断することに肯定的な見解がある（人的資本への投資・家事費肯定説）²¹⁷。

この見解の論者である酒井克彦は、以下のように述べる。

「現行所得税法において身体や精神が資本と捉えられているのであれば、その資本を減価させて得た給与所得は、身体や精神をすり減らして得た所得という意味で、減価償却費が控除されてしかるべきであるが、そのような控除は認められていない。また、プライバシー権の譲渡による対価や、血液その他身体の一部の販売の場合に、その元本となった人的資本の価額を譲渡資産の取得費として控除することも、所得税法上認められていない。ヒューマンキャピタルへの投資は課税計算外のものとされているのであるから、ヒューマンキャピタルへの投資を事業所得の金額の計算上、必要経費として控除することは妥当ではない。」

²¹⁸

すなわち、他の所得においても人的資本への投資は所得計算において控除することが認められていないことから、事業所得の金額の計算上も、必要経費として控除を認めるべきではないとする見解である。

(5) 人的資本への投資・家事費否定説

一方で、所得税基本通達においては、研修等のための費用は、業務の遂行に直接必要であり、通常必要とされる金額の範囲内であれば、必要経費に算入するとされている（所得税基本通達 37-24）。この通達について、「技能の習得又は研修のために支出する費用については、その費用のうち一身専属的なものは、必要経費性があるかどうか疑問の余地はあるが、一身専属的なものでないものについては、業務の合理化・維持改善のために支出するものもあり、必要経費性が直ちに否認されるものではないと考える。」²¹⁹という解説がされている。すなわち、人的資本への投資であることを理由に家事費であると判断することに否定的な見解であると思われる（人的資本への投資・家事費否定説）。

中里実は、人の寿命は有限であることから、ヒューマン・キャピタルは減価償却資産であ

²¹⁶ 藤谷・前掲注(142)178-179 頁参照。

²¹⁷ 酒井・前掲注(13)44 頁参照。

²¹⁸ 酒井・前掲注(13)44 頁。

²¹⁹ 檜田＝今井＝佐藤＝木下・前掲注(188) 406-407 頁。

るものの、所得税においてその減価償却費の控除が正面から認められたことはなかったといつてよいであろうと述べる²²⁰。そして、この減価償却費の控除について、①費用なしに（投下資本なしに）獲得されたヒューマン・キャピタルと、②投資により獲得されたヒューマン・キャピタルに分ける考え方に一応賛成するとし、減価償却をする理由である投下資本の回収・費用の繰延を認める必要がない前者（①）のヒューマン・キャピタルについては、減価償却を認める必要はないとする²²¹。

この内容からすると、直接的に言及しているわけではないが、後者（②）のヒューマン・キャピタルについては、減価償却を認めることを妥当としているように思われる。すなわち、人的資本への投資であることを理由に家事費であるとする見解とは、相反する見解であるように思われる。

教育関連費用の必要経費該当性が争われた裁判例・裁決例のうち、国税不服審判所平成 15 年裁決を除き²²²、人的資本への投資であることを理由に、家事費であると判断しているものはない²²³。すなわち、国税不服審判所平成 15 年裁決以外の教育関連費用について争われた裁判例・裁決例は、人的資本への投資であることを理由に家事費であると判断することに、否定的な見解であると思われる。

4. 整理

以上のとおり、教育関連費用を支出する目的と効果としては、(a)知識・教養の涵養、人格形成、(b)資格という地位の獲得、(c)人的資本の価値増加の 3 つが想定される。どれか 1 つの目的と効果しかないこともあれば、複数の目的と効果を有する場合もあり得る。

第 3 節 特定支出控除制度

所得税法には、給与所得の特定支出控除制度において、教育関連費用に関する規定がある

²²⁰ 中里実「human capital と租税法—研究ノート—（下）」ジュリ 961 号（1990 年）215 頁参照。

²²¹ 中里・前掲注(220)216 頁参照。

²²² 国税不服審判所裁決平成 15 年 10 月 27 日裁決事例集 66 集 120 頁。この裁決では、「大学等への進学と同様、大学院修士課程・博士課程への進学に伴う支出は、通常の場合は、家事費として個人の所得の処分と考えられ、必要経費に算入することはできない。」とし、学校に支払う授業料等については、一般的に家事費であるとしている。

²²³ 大阪高判令和 2 年 5 月 22 日・前掲注(7)、東京地判昭和 53 年 2 月 27 日税資 112 号 882 頁、高松高判平成 8 年 3 月 26 日税資 215 号 1121 頁、国税不服審判所裁決平成 13 年 3 月 30 日裁決事例集 61 集 129 頁、国税不服審判所裁決平成 13 年 9 月 27 日公刊物未登載（TAINS F0-1-152）、国税不服審判所裁決平成 15 年 10 月 27 日裁決事例集 66 集 120 頁、東京地判平成 23 年 3 月 25 日税資 261 号順号 11655、国税不服審判所裁決平成 27 年 4 月 14 日公刊物未登載（TAINS F0-1-583）。

ため、その内容を確認する。

1. 沿革と内容

給与所得者については、従来、概算経費控除の意味で給与所得控除のみが認められていた。そのため、給与所得についても事業所得と同様に、実額による必要経費の控除を認めるべきであるという意見や、実額による必要経費の控除を認めないことは、事業所得に対する関係で、給与所得を不当に差別するものであり、憲法 14 条 1 項に反するという見解が強く主張されていた²²⁴。

給与所得の計算において実額による経費控除を認めないことの合憲性が争われた最高裁判昭和 60 年判決では²²⁵、給与所得控除について、「給与所得についても収入金額を得るための必要経費の存在を観念し得る」とし、「給与所得については、必要経費の実額控除を認めず、代わりに同法所定額による概算控除を認めるものであり、必要経費の控除について事業所得者等と給与所得者とを区別するものである」とされた。

そして、結論として、給与所得の計算において実額による経費控除を認めないことは、憲法 14 条 1 項に違反しないとされた。

しかし、補足意見のなかには、現行制度に疑問を呈する見解や、経費の実額が給与所得控除額を超える場合には、所得税賦課の基本理念に反することになるとする見解があった。

給与所得者についても、一定の条件の下に実額による経費控除を認める特定支出控除制度は、この裁判の後、昭和 62 年 9 月の改正により創設された²²⁶。

特定支出控除制度は、昭和 61 年税制調査会答申において、「サラリーマンが確定申告を通じて自らの所得税の課税標準及び税額を確定させることができる途を拓くことは、公平感の維持、納税意識の形成の上で重要なことと考える。このような見地から、勤務に伴う費用の実額控除と概算控除との選択制を導入することが適当である。」²²⁷とされていることを踏まえた上で、「実額控除の対象とする勤務費用といっても、その費用は一般的に収入金額との関連が薄いことから、家事上の費用やこれに関連する費用との区別が困難であることが多く、どういう費用が含まれるのかはつきりせず、その範囲を巡って税務当局との間でトラブルが多発するおそれがあること、といった問題（下線は筆者）」²²⁸等があることも考慮

²²⁴ 金子・前掲注(1)256-257 頁参照。

²²⁵ 最大判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁。控訴審は、大阪高判昭和 54 年 11 月 7 日民集 39 卷 2 号 310 頁。第 1 審は、京都地判昭和 49 年 5 月 30 日民集 39 卷 2 号 272 頁。評釈として、金子宏「判批」別冊ジュリ 253 号(2021 年)4 頁等、多数存在する。

²²⁶ 昭和 62 年法律第 96 号。

²²⁷ 税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」(1986 年) 32 頁。

²²⁸ 大蔵財務協会編『昭和 62 年度版 改正税法のすべて』(大蔵財務協会、1987 年) 41 頁。

して創設されている²²⁹。すなわち、特定支出控除制度は、勤務費用と家事上の費用の区別が困難であるという給与所得者の特性を踏まえた制度設計になっている。

その後、特定支出控除の制度は、現実に利用される件数が極めて少数であったことを背景に、給与所得者の実額控除による確定申告の機会拡大を図る観点から、平成 24 年度の税制改正において、特定支出控除の適用判定基準について、原則として、給与所得控除額の 2 分の 1 とすることとされた（法 57 条の 2 第 1 項）²³⁰。また、特定支出の範囲に、職務の遂行に直接必要なものとして給与等の支払者により証明がされた弁護士、公認会計士、税理士等の資格取得費（法 57 条の 2 第 2 項 4 号[現行 5 号]）、図書費、衣服費、交際費等で、その支出がその者の職務の遂行に直接必要なものとして給与等の支払者により証明がされたもの（最高 65 万円。法 57 条の 2 第 2 項 6 号[現行 7 号]）が追加された。

図書費、衣服費、交際費等の特定支出について「職務の遂行に直接必要なもの」として、職務遂行上の直接的必要性が明文で要件とされているのは、事業所得等の必要経費と異なり、給与所得には家事費に相当する規定がなく、消費支出との区別を明確にするためであるとする見解がある²³¹。

2. 特定支出控除の規定を考慮することについて肯定的な見解

この特定支出控除の規定が、所得税法における広義の意味における必要経費に関する規定であることを踏まえ、事業所得の必要経費と家事費等の区別にあたり、この規定を考慮することについて肯定的な見解がある²³²。

この見解の論者として、田中晶国がいる²³³。

3. 特定支出控除の規定を考慮することについて否定的な見解

一方で、特定支出控除の規定は、給与所得に関する規定であり、所得区分の異なる法 37 条 1 項の解釈にこの規定を持ち込むことは妥当ではないとする見解がある²³⁴。

この見解の論者として、酒井克彦がいる²³⁵。

第 1 章でみた大阪高裁令和 2 年判決も、所得区分の異なる法 37 条 1 項の解釈に、特定支出控除の規定を持ち込むことは妥当ではないとしている。

²²⁹ 大蔵財務協会・前掲注(228)41 頁参照。

²³⁰ 平成 24 年法律第 16 号、武田・前掲注(31)4243-4244 頁参照。

²³¹ 谷口・前掲注(1)293 頁参照。

²³² 田中・前掲注(12)51-52 頁参照。

²³³ 田中・前掲注(12)51-52 頁参照。

²³⁴ 酒井・前掲注(13)35-36 頁参照。同旨と思われるものとして、佐藤=稲葉・前掲注(9)12 頁[佐藤英明執筆部分]、佐藤=稲葉・前掲注(9)16 頁[稲葉武彦執筆部分]参照。

²³⁵ 酒井・前掲注(13)35-36 頁参照。

4. 特定支出控除制度との均衡は考慮すべきとする見解

特定支出控除の規定を考慮した上で、必要経費と家事費等の区別を行うこと自体を肯定しているわけではないものの、特定支出控除制度との均衡は考慮すべきであるとする見解がある。

この見解の論者として、渡辺充²³⁶、尾崎佑樹がいる²³⁷。

渡辺は、資格取得に要する費用であっても、施行令 96 条各号の要件を満たすのであれば、必要経費に算入できる部分はあるのであり、大阪高裁令和 2 年判決のように、所得計算構造の違いというだけで、資格取得に要する費用について、事業所得においては控除することができないとすることは妥当ではないと述べる²³⁸。

木山泰嗣は、事業所得の必要経費制度は、「限定列举方式で経費控除が認められているのではなく、認められないものが『別段の定め』に限定列举されているに過ぎない」²³⁹のであり、事業所得の必要経費の要件規定に、資格取得費に関する明文規定がない以上は、関連性要件と必要性要件による必要経費該当性を判断すべきであるとする²⁴⁰。それにもかかわらず、必要性の立証を事業所得者に厳格に求め、立証なき限り必要経費性が否定されるとすると、給与所得者に認められている特定支出控除において、弁護士や税理士のような業務独占資格も一定の要件の下で控除対象とされていることとの均衡が問題になると述べる²⁴¹。すなわち、給与所得と事業所得の所得計算構造の違いを踏まえると、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たす場合には、必要経費算入を認めないと、給与所得規定との不均衡が生じ、妥当ではないとする見解であると思われる。

金子友裕は、「所得区分の違いにより必要経費の範囲が異なるとなれば、差額概念である所得概念にゆがみを生じかねないという問題が内在していることは間違いなく、特定支出控除が過渡的な制度と位置づけられるとしても、この取扱いと平仄を合わせる方法もあり得る」²⁴²として、単に所得計算構造が違うことを理由に、切り離して議論することに疑問を呈するような見解を示している。

第 4 節 小括

本章では、教育関連費用について確認した。

教育の辞書的な意味を踏まえると、教育とは、他人に対して、知識・技能・規範などを教え育てることといえる。

²³⁶ 渡辺・前掲注(14)192 頁参照。

²³⁷ 尾崎・前掲注(78)248 頁参照。

²³⁸ 渡辺・前掲注(14)192 頁参照。

²³⁹ 木山・前掲注(14)142 頁。

²⁴⁰ 木山・前掲注(14)142 頁参照。

²⁴¹ 木山・前掲注(14)142 頁参照。

²⁴² 金子・前掲注(14)15 頁。

教育は、普通教育と専門教育に分けることができる。さらに専門教育は、資格取得を伴う専門教育と、資格取得を伴わない専門教育に分けることができる。

これら、教育に関連する費用のことを、本論文では教育関連費用と呼ぶ。

教育関連費用は、①普通教育に要する費用、②資格取得に要する費用、③①及び②以外の技能又は知識の習得に要する費用に分類できる。

このように教育関連費用を分類すると、それぞれに特徴があることがわかる。

その特徴を踏まえた上で、教育関連費用を支出する目的と効果を確認すると、(a)知識・教養の涵養、人格形成、(b)資格という地位の獲得、(c)人的資本の価値増加の3つが想定される。どれか1つの目的と効果しかないこともあれば、複数の目的と効果を有する場合もあり得る。また、これらを理由に家事費に該当すると判断することに肯定的な見解と否定的な見解がある。

給与所得における特定支出控除制度は、勤務費用と家事上の費用の区別が困難であるという給与所得者の特性を踏まえた制度設計になっている。この特定支出控除の規定を、事業所得の必要経費と家事費等の区別にあたり考慮することには、肯定的な見解と否定的な見解がある。

教育関連費用を支出する目的と効果を理由に、積極的に家事費であると判断することは妥当なのか。この検討を行うために、次章では、必要経費と家事費等の区別についての見解を整理する。

第5章 区別についての見解

本章では、必要経費と家事費等の区別に関する見解を整理する。

区別の方法について、田中論文では、①法 37 条 1 項の必要経費該当性からアプローチする方法、②法 45 条 1 項 1 号の家事費該当性からアプローチする方法、③必要経費該当性と家事費該当性の両面からアプローチする方法、があるとされている²⁴³。確かに、法 37 条 1 項と法 45 条 1 項 1 号の条文を踏まえれば、この 3 つの方法が考えられる。

そこで、本章では、これを基に 3 つのアプローチに区分し、それぞれの内容や特徴を確認する。

第1節 別段の定め優先アプローチ

1. 内容

別段の定め優先アプローチとは、法 45 条 1 項 1 号の家事費該当性を判断し、その後、法 37 条 1 項による必要経費該当性の判断を行うという手順により、必要経費と家事費等の区別を行う方法である。

2. 根拠

別段の定め優先アプローチを採る根拠について、酒井論文では、収入金額について規定する法 36 条、必要経費について規定する法 37 条、譲渡所得の金額の計算上控除する取得費について規定する法 38 条は、いずれも別段の定めがあるのであれば、それを優先的に適用するという基本構造を採用していることにあるとされる²⁴⁴。

このような構成は、同じ所得課税法である法人税法における課税標準の計算規定としての同法 22 条ないし 22 条の 2 においても同様であることから妥当であるとする²⁴⁵。

施行令 96 条は、業務上必要性を有しないという点のみから、家事関連費を規定しているものであることからすれば、「業務について生じた」として業務関連性をも必要経費の算入要件とする法 37 条 1 項によって必要経費算入が認められる経費と、法 45 条 1 項 1 号によって必要経費算入が認められない経費は裏表の関係にあるものとはいえないことになるという点も、別段の定めを優先すべき根拠となるとする²⁴⁶。

²⁴³ 田中・前掲注(12)50 頁参照。

²⁴⁴ 酒井克彦「所得税法 157 条は同法 37 条 1 項の『別段の定め』か一大阪地裁平成 30 年 4 月 19 日判決を素材として一」月刊税務事例 52 巻 4 号（2020 年）1 頁参照。

²⁴⁵ 酒井・前掲注(244)1 頁参照。また、山田麻未は、「条文の文言を読めば、所得税法 45 条 1 項 1 号は、同法 37 条 1 項にいう『別段の定め』にあたるので、条文の構造上、同法 45 条 1 項 1 号が同法 37 条 1 項に優先すると考えられます。」（山田麻未「所得獲得に寄与する支出と消費の関係」税大ジャーナル 33 号（2021 年）3 頁）と述べる。

²⁴⁶ 酒井・前掲注(13)36-37 頁参照。

3. 学説

別段の定め優先アプローチを採っていると思われる論者として、酒井克彦²⁴⁷、尾崎佑樹がいる²⁴⁸。

岡村忠生は、衣服費や外食費のように、所得稼得活動のために、追加的な個人消費支出が行われる場合について、「これらの支出は、本質的に個人消費の性質を帯びている。……所得税法は家事費を必要経費控除の対象から排除しているが（45条1項1号）、これは、費用性がある場合にも控除を認めない趣旨である（下線は筆者）」²⁴⁹と述べており、このアプローチに整合的な見解であると思われる。

酒井論文では、具体的に、以下の方法により必要経費と家事費等の区別を行うとしている。

第1段階として、法45条1項1号の家事費に該当するか否かを判断する²⁵⁰。そこで、家事費に該当しないと判断された場合は、後述の第4段階に進む²⁵¹。

これに対して、第1段階で、家事費に該当すると判断された場合は、第2段階として、施行令96条各号の要件該当性を判断する²⁵²。そして、施行令96条各号の要件を満たした場合には、第3段階として、法45条1項2号以下ないし2項該当性を判断する²⁵³。それらに該当しない場合には、第4段階として、法37条1項の必要経費該当性要件を満たすか否かを検討することとしている²⁵⁴。この第4段階の要件を満たしたものが、必要経費に該当する。

これを図表にすると、以下のとおりである。

²⁴⁷ 酒井・前掲注(13)30頁参照。

²⁴⁸ 尾崎・前掲注(78)230頁参照。

²⁴⁹ 岡村=酒井=田中・前掲注(33)85頁[岡村忠生執筆部分]。

²⁵⁰ 酒井・前掲注(13)34頁参照。

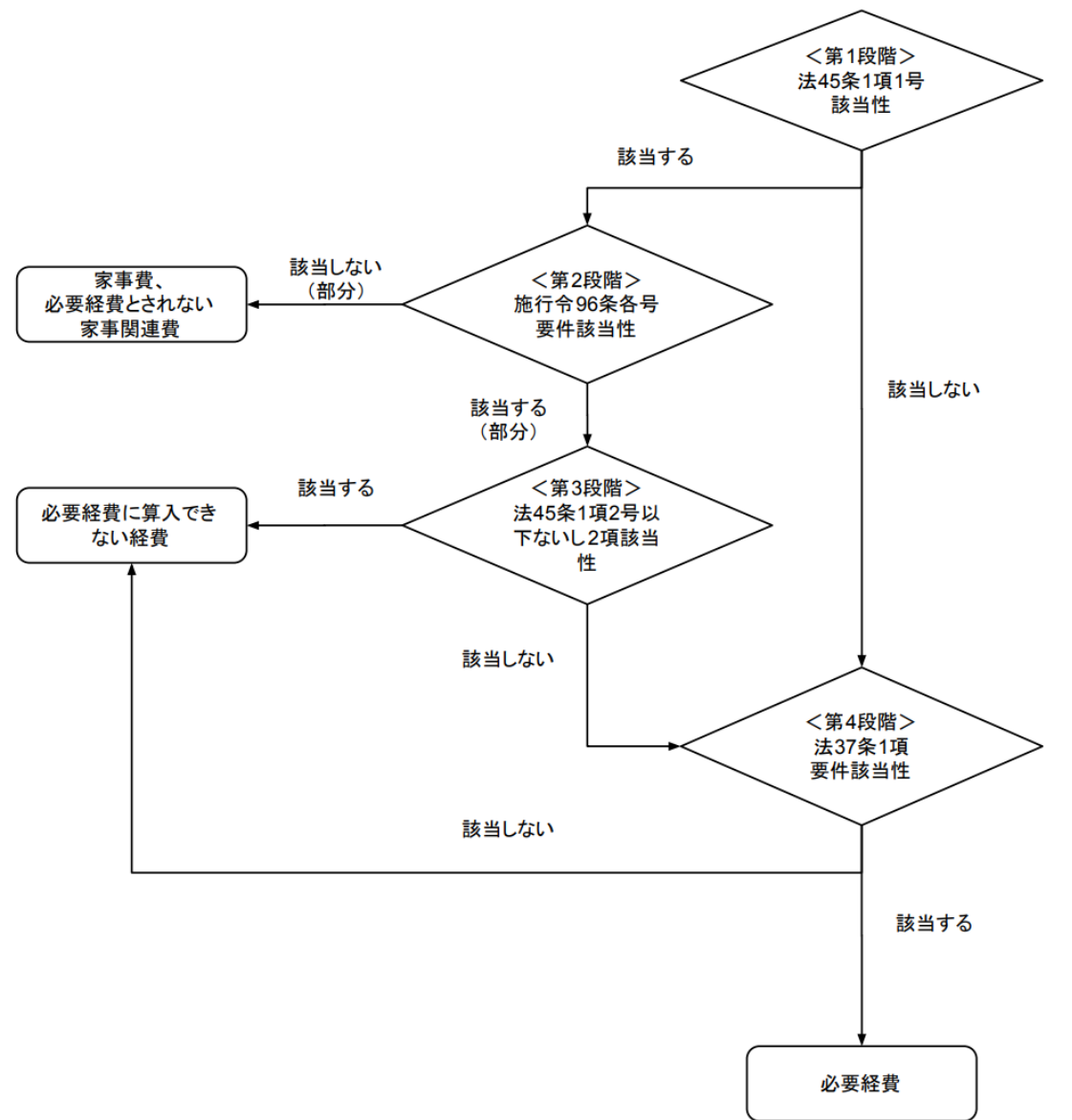
²⁵¹ 酒井・前掲注(13)34頁参照。

²⁵² 酒井・前掲注(13)34頁参照。

²⁵³ 酒井・前掲注(13)34頁参照。

²⁵⁴ 酒井・前掲注(13)34頁参照。

図表 1 別段の定め優先アプローチによるフローチャート



(酒井論文を基に筆者作成²⁵⁵⁾)

²⁵⁵ 酒井・前掲注(13)34 頁参照。

4. 裁判例・裁決例

別段の定め優先アプローチを採っていると思われる教育関連費用に関する裁決例として、宅地建物取引主任者の資格取得費用の必要経費該当性が争われた、国税不服審判所平成 27 年裁決がある²⁵⁶。

この裁決では、宅地建物取引主任者の資格が、「特定の職業に従事することができる資格」であることを理由に、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を検討することなく、法 45 条 1 項 1 号の家事費に該当するとしている。すなわち、法 45 条 1 項 1 号の家事費該当性を優先的に判断することで、必要経費と家事費等の区別を行っている。

5. 特徴

別段の定め優先アプローチによる利点は、積極的に法 45 条 1 項 1 号の家事費該当性を検討することから、他のアプローチに比べて、家事費を明確に排除することができる点にある。

問題点としては、投下資本の回収部分にも課税がなされるおそれがあることが挙げられる。家事費性を有するものは、施行令 96 条各号に該当しない限り、必要経費に算入することができないからである。すなわち、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを防ぐということより、必要経費と家事費等の区別を重視しており、現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申の考え方と整合的であるとはいえない。

このアプローチは、法 45 条 1 項 1 号の家事費の規定を創設的规定であると解する立場からは、整合的なものとなる。一方で、この規定を確認的规定であると解する立場からは、整合しないものとなる。

第 2 節 総則規定優先アプローチ

1. 内容

総則規定優先アプローチとは、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件によって、必要経費と家事費等の区別を行う方法である。

2. 根拠

総則規定優先アプローチの根拠は、法 37 条 1 項の規定は、そもそも家事費との区別を前提にしており、家事費の必要経費不算入規定である法 45 条 1 項 1 号が確認的规定であることにある²⁵⁷。

必要経費と家事費の両面から判断するようなアプローチは、本来必要経費に属するものまでが家事費とされてしまう危険性があることも根拠として挙げられる²⁵⁸。

²⁵⁶ 国税不服審判所裁決平成 27 年 4 月 14 日・前掲注(223)。

²⁵⁷ 谷口・前掲注(1)343 頁、佐藤・前掲注(1)280-284 頁参照。

²⁵⁸ 崎山・前掲注(11)58-59 頁参照。

3. 学説

総則規定優先アプローチを採っていると思われる論者として、谷口勢津夫²⁵⁹、佐藤英明²⁶⁰、崎山強²⁶¹、松山修²⁶²、松嶋良太²⁶³、竹本守邦がいる²⁶⁴。

このうち、佐藤、松山、松嶋は、消費との区別を厳格に行う必要性から、関連性要件に直接性を求めることで、家事費との区別を行うべきであるとする²⁶⁵。

一方で、谷口、崎山は、関連性要件に直接性を求めるべきではないとする見解を示している²⁶⁶。

それぞれ論者により、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件をどのように考えるのかに違いはあるものの、このアプローチを採っていると思われる論者は、総じて、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たすか否かによって、必要経費と家事費等の区別を行っている。

このアプローチによると、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たす場合には、必要経費となり、満たさない場合は家事費等になる。そして、家事費等に該当する場合には、施行令 96 条各号に該当する部分についてのみ、必要経費に算入することができることになる。

これを図表にすると、以下のとおりである。

²⁵⁹ 谷口・前掲注(1)343 頁参照。

²⁶⁰ 佐藤・前掲注(1)280 頁参照。

²⁶¹ 崎山・前掲注(11)60 頁参照。

²⁶² 松山・前掲注(72)273 頁参照。

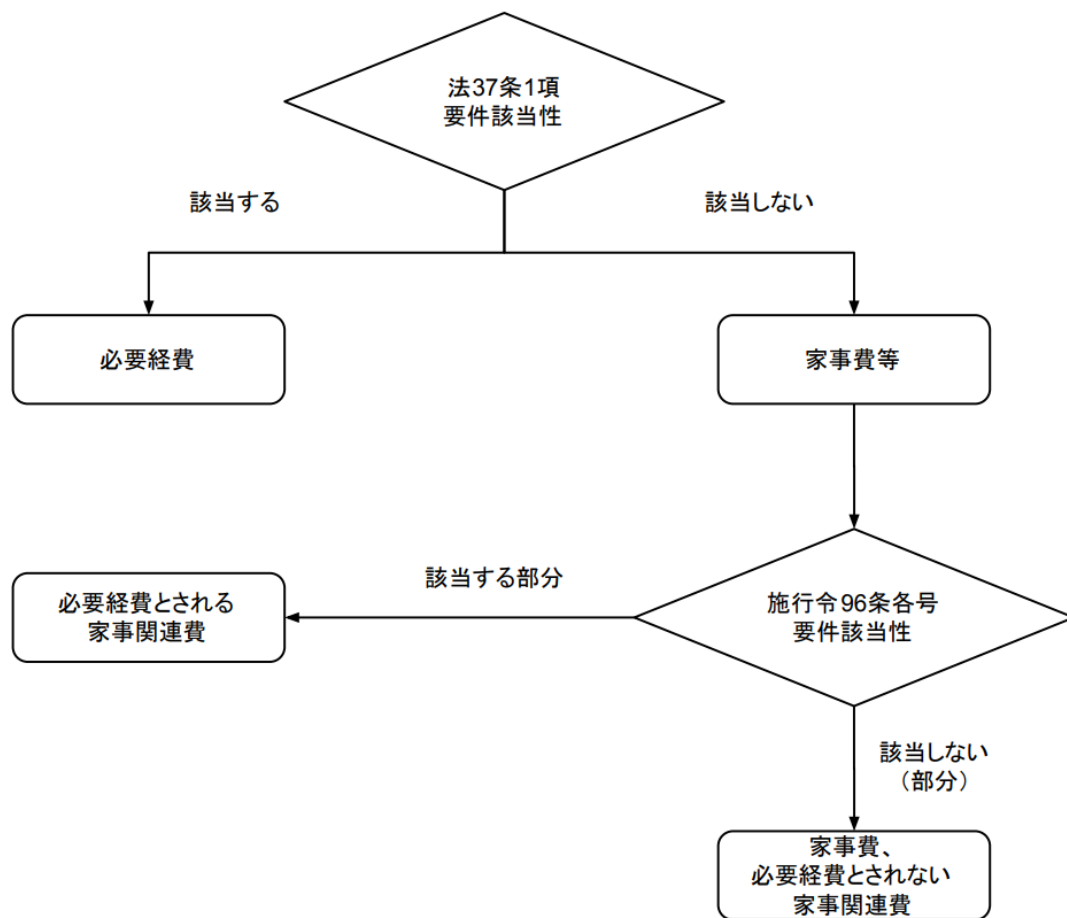
²⁶³ 松嶋・前掲注(85)227 頁参照。

²⁶⁴ 竹本・前掲注(14)60 頁参照。

²⁶⁵ 佐藤・前掲注(1)280 頁、松嶋・前掲注(85)227 頁、松山・前掲注(72)273 頁参照。

²⁶⁶ 谷口・前掲注(1)344 頁、崎山・前掲注(11)60 頁参照。

図表 2 総則規定優先アプローチによるフローチャート



(筆者作成)

4. 裁判例・判決例

総則規定優先アプローチを採っていると思われる教育関連費用に関する裁判例・判決例として、東京地裁昭和 53 年判決²⁶⁷、国税不服審判所平成 13 年 3 月裁決²⁶⁸、東京地裁平成 23 年判決がある²⁶⁹。

これらはいずれも、法 45 条 1 項 1 号の家事費該当性を積極的に判断しておらず、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たすか否かにより、必要経費と家事費等の区別を行っている。

²⁶⁷ 東京地判昭和 53 年 2 月 27 日・前掲注(223)。控訴審は、東京高判昭和 54 年 3 月 5 日税資 112 号 875 頁。上告不受理で確定。最決昭和 54 年 6 月 4 日税資 112 号 874 頁。

²⁶⁸ 国税不服審判所裁決平成 13 年 3 月 30 日・前掲注(223)。

²⁶⁹ 東京地判平成 23 年 3 月 25 日・前掲注(223)。控訴審は、東京高判平成 23 年 8 月 8 日税資 261 号順号 11729。上告不受理で確定。最決平成 24 年 2 月 28 日税資 262 号順号 11894。

5. 特徴

総則規定優先アプローチによる利点は、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件により区別を行うことから、他のアプローチに比べると、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを防ぐことができる点にある。すなわち、昭和 38 年税制調査会答申の考え方に整合的である。

問題点としては、法 45 条 1 項 1 号の家事費該当性を積極的に判断しないため、他のアプローチに比べると、家事費を明確に排除するという観点では劣ることが挙げられる。

このアプローチは、法 45 条 1 項 1 号の家事費の規定を確認的規定であると解する立場からは、整合的なものとなる。一方で、この規定を創設的規定であると解する立場からは、整合しないものとなる。

第3節 双方向アプローチ

1. 内容

双方向アプローチとは、法 37 条 1 項の必要経費該当性と、法 45 条 1 項 1 号に規定する家事費該当性の両面を考慮し、必要経費と家事費等の区別を行う方法である。

2. 根拠

双方向アプローチを妥当とする根拠は、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たすか否かのみで、必要経費と家事費等の区別を行うと、本来家事費として必要経費から排除すべきものが、必要経費に算入されてしまうことにある²⁷⁰。

具体例として、子どもの養育に係る保育費、接待交際費、寄附金が挙げられる²⁷¹。

法 45 条 1 項 1 号で家事費等は必要経費不算入とされているものの、施行令 96 条及びその関連通達では、個々の事情に鑑みて、家事関連費の一部は必要経費として認める構造になっていることを根拠に、必要経費と家事費等の区別は、双方向アプローチにより行うべきであるとする見解もある²⁷²。

3. 学説

双方向アプローチを採っていると思われる論者として、植松守雄²⁷³、山田二郎²⁷⁴、田中

²⁷⁰ 植松・前掲注(10)589 頁、寺田・前掲注(106)61 頁、田中・前掲注(12)50 頁、山田・前掲注(245)6 頁参照。

²⁷¹ 田中・前掲注(12)50 頁、植松・前掲注(10)599 頁参照。

²⁷² 宮崎裕士「家事関連費における必要経費との区分要件（上）—交際費等を中心として—」大阪経大論集 69 巻 3 号（2018 年）101 頁参照。

²⁷³ 植松・前掲注(10)589 頁参照。

²⁷⁴ 山田二郎「必要経費論」金子宏編『所得税の理論と課題[2 訂版]』（税務経理協会、2001 年）103 頁参照。

晶国²⁷⁵、宮崎裕士²⁷⁶、寺田心²⁷⁷、山田麻未がいる²⁷⁸。

このうち、植松論文と田中論文は、具体的な区別の方法について論じている。

(1) 植松説

植松論文では、①必要経費と家事費が混在する場合でも、原則的には、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たす場合には、必要経費に該当するとされる²⁷⁹。

ただし、②同じ支出のうちに明らかに両要素の混在があり、しかもその合理的な分別がある程度可能な費用、③同じ支出のうちに両要素の混在が認められるものの、その合理的分別がほとんど不可能に近く、しかも一般に家事費的色彩が強い費用、④必要経費と家事費の要素の分別というより、まずそのいずれに属するものとみるか割切りを要する費用については、別の取扱いをすべきであるとする²⁸⁰。

②同じ支出のうちに明らかに両要素の混在があり、しかもその合理的な分別がある程度可能な費用の具体例として、ビジネス目的のほかに観光的要素等が混入した旅行の旅費を挙げている²⁸¹。この点、所得税基本通達では、海外渡航費について「事業の遂行上直接必要であると認められる場合に限り」、必要経費に算入するという取扱いを定めているが（所得税基本通達 37-16）、このような解釈は、旅費の家事費的要素を考慮したものとして妥当であるとする²⁸²。

③同じ支出のうちに両要素の混在が認められるものの、その合理的分別がほとんど不可能に近く、しかも一般に家事費的色彩が強い費用の具体例として、接待交際費や寄附金を挙げる²⁸³。このような費用については、必要経費と家事費の要素を分別することは困難であり、かつ、これらの支出は一般的に家事費的要素が大きいと考えられることから、事業遂行上その支出の必要性が特に強い場合に限定して、必要経費に該当するという解釈が妥当であるとする²⁸⁴。

²⁷⁵ 田中・前掲注(12)50 頁参照。

²⁷⁶ 宮崎・前掲注(272)101 頁参照。

²⁷⁷ 寺田・前掲注(106)61 頁参照。

²⁷⁸ 山田・前掲注(245)6 頁参照。

²⁷⁹ 植松・前掲注(10)597-598 頁参照。同一の支出が必要経費という性質をもつと同時に個人的消費という性格をもち、いわば必要経費と家事費の要素が盾の両面をなしているような費用（ギャンブルの費用等）については、収入の限度で費用の控除を認めるなど必要経費の控除に制限を加える方法が採られていると述べる（植松・前掲注(10)600 頁参照）。

²⁸⁰ 植松・前掲注(10)592-600 頁参照。

²⁸¹ 植松・前掲注(10)598 頁参照。

²⁸² 植松・前掲注(10)598-599 頁参照。

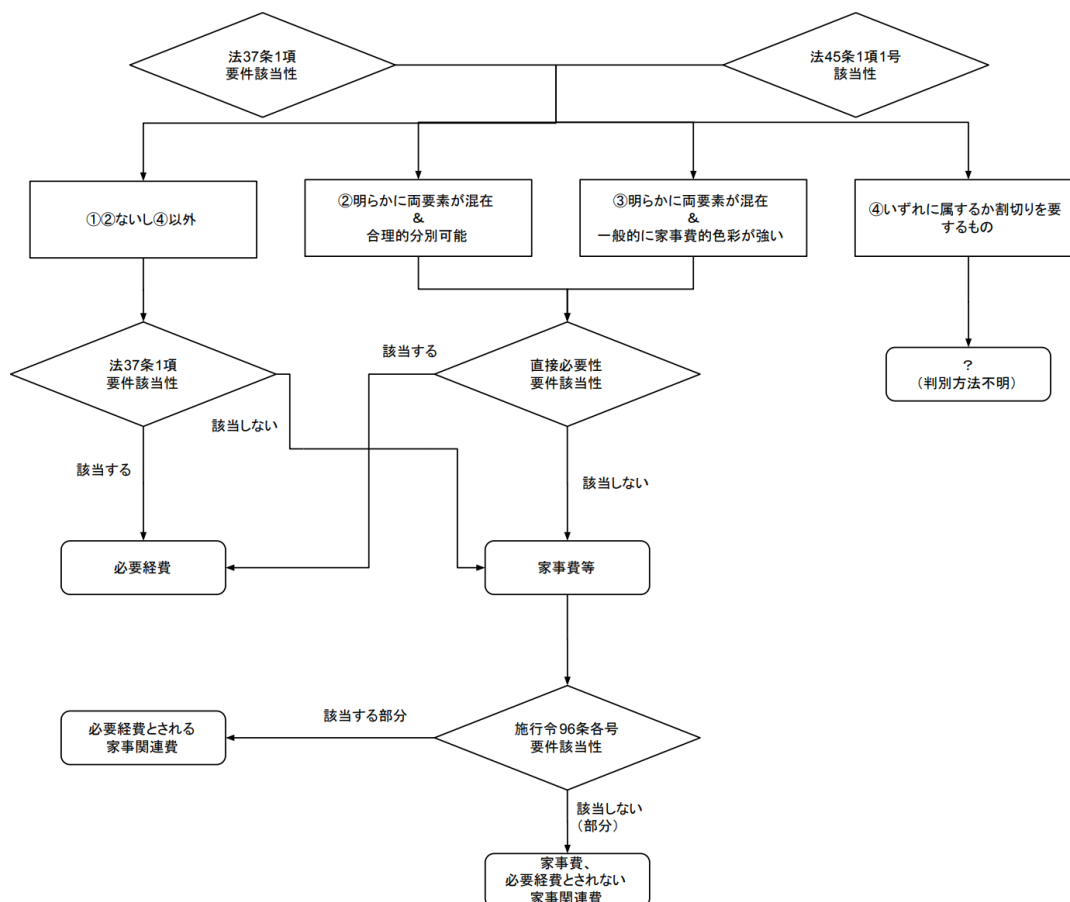
²⁸³ 植松・前掲注(10)599 頁参照。

²⁸⁴ 植松・前掲注(10)599-600 頁参照。

④必要経費と家事費の要素の分別というより、まずそのいずれに属するものとみるか割り切りを要する費用の具体例として、通勤費・旅費、教育研修費を挙げる²⁸⁵。しかし、これらについて具体的に、どのように必要経費と家事費等の区別を行うべきであるのかについては、論じられていない。

以下、この見解を植松説と呼ぶ。この植松説を図表にすると、以下のとおりである。

図表3 双方向アプローチ（植松説）によるフローチャート



（植松論文を基に筆者作成²⁸⁶）

（２） 田中説

田中論文では、特に費用の性質で区分けはせず、法37条1項の必要経費該当性要件に該当するか否かを検討すると同時に、その支出自体が、そもそも家事費に該当するか否かを検討することになるとされる²⁸⁷。そして、その両面からアプローチをしても、消費支出の要

²⁸⁵ 植松・前掲注(10)592頁参照。

²⁸⁶ 植松・前掲注(10)592-600頁参照。

²⁸⁷ 田中・前掲注(12)50-51頁参照。

素と必要経費の要素を併有するような支出が、家事関連費になるとする²⁸⁸。

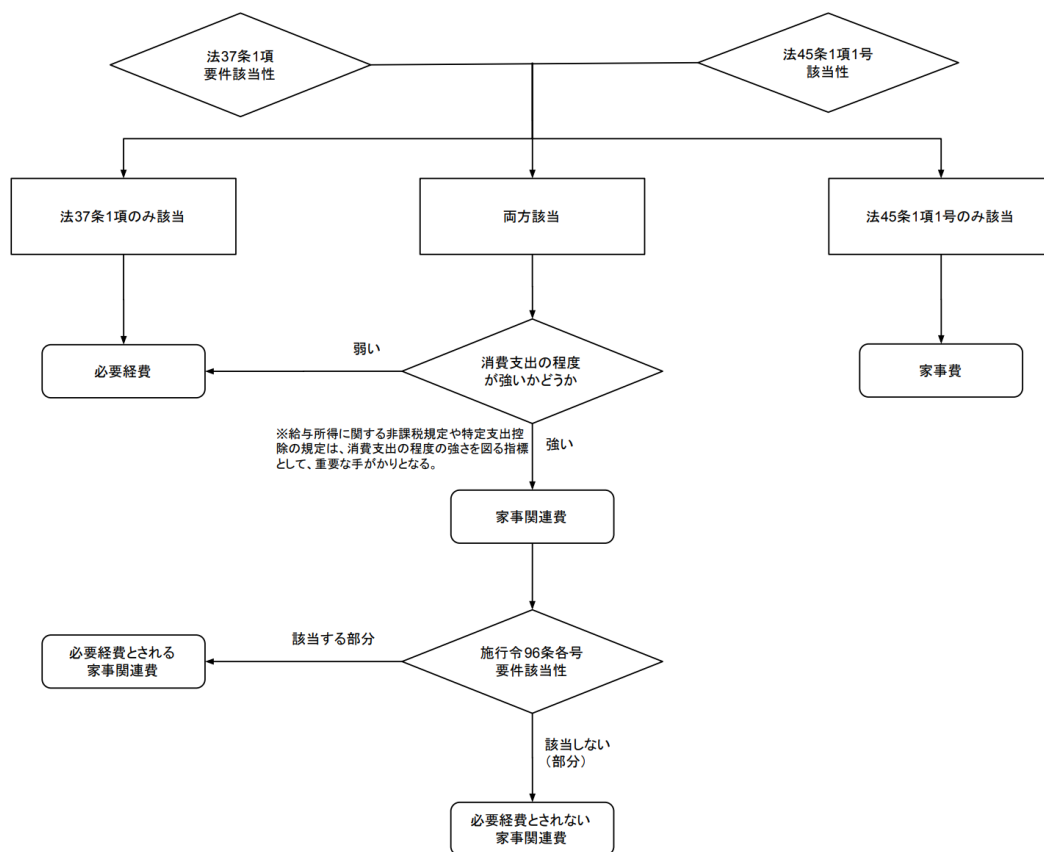
ただし、両方の要素を併有するものであっても、消費支出の程度の強さにより、家事関連費ではなく必要経費に該当する場合があるとしている²⁸⁹。

どの程度消費支出の要素が強くなれば家事関連費になるのかという判断は難しく、個別事例ごとに判断するほかないとしつつ、「法文上に目をやると、給与所得に関する非課税所得・特定支出控除の規定は、所得税法における広義の意味における必要経費概念の表れともいえる部分があり、事業所得者等の『必要経費』と家事費・家事関連費の範囲を画する上で重要な手がかりとなる。」²⁹⁰と述べている。

すなわち、教育関連費用については、特定支出控除の規定を考慮して、必要経費と家事費等の区別を行うことを妥当としているものと思われる。

以下、この見解を田中説と呼ぶ。この田中説を図表にすると、以下のとおりである。

図表4 双方向アプローチ（田中説）によるフローチャート



（田中論文を基に筆者作成²⁹¹）

²⁸⁸ 田中・前掲注(12)50-51 頁参照。

²⁸⁹ 田中・前掲注(12)51 頁参照。

²⁹⁰ 田中・前掲注(12)50 頁。

²⁹¹ 田中・前掲注(12)50-52 頁参照。

4. 裁判例・裁決例

双方向アプローチを採っていると思われる教育関連費用に関する裁判例・裁決例として、国税不服審判所平成 13 年 9 月裁決²⁹²、国税不服審判所平成 15 年裁決、大阪高裁令和 2 年判決がある。

これらの判決・裁決では、「主として」、「むしろ」、「他方で」、「側面が濃厚」という文言が用いられていることから、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件と、法 45 条 1 項 1 号の家事費該当性の両面を考慮して、必要経費と家事費等の区別を行っているものと思われる。

5. 特徴

双方向アプローチによる利点は、積極的に法 45 条 1 項 1 号の家事費該当性を検討することから、総則規定優先アプローチに比べると、家事費を明確に排除することができる点にある。また、家事費の側面を有するものであっても、家事関連費の規定を経由せずに必要経費に該当すると判断することが可能であり、別段の定め優先アプローチに比して、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを防ぐことができるという点も利点である。

問題点としては、総則規定アプローチに比べると、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを防ぐという点では劣ることになり、昭和 38 年税制調査会答申の考え方と整合的とはいえないおそれがあることが挙げられる。

必要経費該当性と家事費該当性の両面を考慮するという解釈は、仮に法 45 条 1 項 1 号の規定が確認的規定であったとしても、必要経費と家事費の概念の比較的明らかな中核部分を用いた法の適用であって、不合理ではないとする見解がある²⁹³。これを踏まえると、このアプローチは、法 45 条 1 項 1 号の家事費の規定を確認的規定であると解する立場と創設的規定であると解する立場のどちらにおいても、ある程度整合的であるといえるものと思われる。

以上、3 つのアプローチを相対的に比較すると、家事費との区別については、別段の定め優先アプローチが優れており、総則規定優先アプローチが劣ること、双方向アプローチが中間に位置することがわかる。一方で、必要経費の趣旨目的に最も整合的であるものは、総則規定優先アプローチであり、その次に双方向アプローチが整合的である。そして、一番整合的でないものは、別段の定め優先アプローチであることがわかる。

また、法 45 条 1 項 1 号の家事費の規定を確認的規定であると解する立場からは、総則規定優先アプローチが整合的である。一方で、家事費の規定を創設的規定であると解する立場からは、別段の定め優先アプローチが整合的である。双方向アプローチはどちらの立場にもある程度整合的であるといえる。

この内容を図表にすると、以下のとおりである。

²⁹² 国税不服審判所裁決平成 13 年 9 月 27 日・前掲注(223)。

²⁹³ 田中・前掲注(12)50 頁参照。同旨と思われるものとして、植松・前掲注(10)589 頁参照。

図表 5 3つのアプローチの特徴

	別段の定め優先アプローチ	総則規定優先アプローチ	双方向アプローチ
家事費との区別	◎	△	○
必要経費の趣旨目的	△	◎	○
家事費を確認的規定と解する立場との整合性	△	◎	○
家事費を積極的規定と解する立場との整合性	◎	△	○

※◎（優）＞○（中間）＞△（劣）の順で、相対的に優劣をつけている。

（筆者作成）

第4節 小括

本章では、必要経費と家事費等の区別に関する見解を整理した。

必要経費と家事費等の区別の方法は、①法 45 条 1 項 1 号の家事費該当性を判断し、その後、法 37 条 1 項による必要経費該当性の判断を行うという手順により区別を行う方法（別段の定め優先アプローチ）、②法 37 条 1 項の必要経費該当性要件によって区別を行う方法（総則規定優先アプローチ）、③法 37 条 1 項の必要経費該当性と、法 45 条 1 項 1 号に規定する家事費該当性の両面を考慮して区別を行う方法（双方向アプローチ）の 3 つに分類できる。

この 3 つのアプローチを相対的に比較すると、家事費との区別については、別段の定め優先アプローチが優れており、総則規定優先アプローチが劣ること、双方向アプローチが中間に位置することがわかる。一方で、必要経費の趣旨目的に最も整合的であるものは、総則規定優先アプローチであり、その次に双方向アプローチが整合的である。そして、一番整合的でないものは、別段の定め優先アプローチであることがわかる。

また、法 45 条 1 項 1 号の家事費の規定を確認的規定であると解する立場からは、総則規定優先アプローチが整合的である。一方で、家事費の規定を創設的規定であると解する立場からは、別段の定め優先アプローチが整合的である。双方向アプローチはどちらの立場にもある程度整合的であるといえる。

次章では、本章までの内容を踏まえた上で、個人事業主が支出する教育関連費用を中心に、必要経費と家事費等の区別をどのように行うべきか検討する。

第6章 必要経費と家事費等の区別

本章では、前章までの内容を踏まえた上で、必要経費と家事費等の区別をどのように判断すべきかについて論じる。

具体的には、前章で整理した各アプローチの妥当性、教育関連費用の場合のアプローチの妥当性、法37条1項の必要経費該当性要件を検討する。

第1節 各アプローチの妥当性

1. 別段の定め優先アプローチの妥当性

別段の定め優先アプローチは、法45条1項1号の家事費該当性を判断し、その後、法37条1項による必要経費該当性の判断を行うという手順により、必要経費と家事費等の区別を行う方法である。

(1) 文理解釈の観点

第5章第1節でみたとおり、別段の定め優先アプローチを採るべきとする根拠は、収入金額について規定する法36条、必要経費について規定する法37条、譲渡所得の金額の計算上控除する取得費について規定する法38条は、別段の定めがある場合は、それを優先的に適用するという基本構造を有しているからであるとされる²⁹⁴。また、このような構成は、同じ所得課税法である法人税法における課税標準の計算規定としての同法22条ないし22条の2においても同様であることから妥当であるとされる²⁹⁵。

確かに、「別段の定めがあるものを除き」という文言からすると、別段の定めを先にみた上で、それに該当しない場合に、本則的な規定の該当性を考慮することが、条文の構造としては妥当であるといえるかもしれない。しかし、それは、少なくとも「別段の定め」の規定が創設的規定である場合に限られるのではないだろうか。確認的規定は、既存の法律又は法理により既に設定されている法律関係について、念のため確認するものであり、新しい法律関係を創設する規定ではない²⁹⁶。

この点、消費支出の性質を考慮する必要がある所得税法の必要経費に関する規定と、消費支出の性質を考慮する必要がない法人税法の損金に関する規定を比較してみる。

法37条1項では、一般対応の費用について、「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（下線は筆者）」を必要経費に算入すると規定している。

これに対して、法人税法22条3項2号では、「当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）

²⁹⁴ 酒井・前掲注(244)1頁参照。

²⁹⁵ 酒井・前掲注(244)1頁参照。

²⁹⁶ 伊藤義一『税法の読み方 判例の見方[改訂第3版]』（TKC出版、2014年）48頁参照。

の額（下線は筆者）」を損金の額に算入すると規定している。

この2つを比べてわかるとおり、所得税法においては、「業務について生じた」という制限があるのに対し、法人税法においてそのような制限はない。この理由は、個人の場合は、事業主体であると同時に、消費主体でもあるため、支出が消費にあたるかどうかを考慮する必要があることによるものであると考えられる。

また、所得税法においては、必要経費という文言が用いられているのに対し、法人税法においては、必要経費という文言は用いられていない。これも、所得税法では、個人の場合には家事費との区別が必要となるために、「必要」という文言が用いられていると考えることができる。

これらを踏まえると、法37条1項の条文において、既に家事費との区別は考慮されていると考えられる。すなわち、法45条1項1号の家事費は、確認的規定であると解することが妥当である。

そうすると、法37条1項の必要経費該当性要件を満たすか否かで、「別段の定め」である法45条1項1号の家事費該当性を検討することが、条文の構造上妥当であるといえる。

よって、文理解釈の観点で、別段の定め優先アプローチによるべきとする根拠は、その妥当性に欠ける。

（２）趣旨目的の観点

別段の定め優先アプローチは、家事費が何であるのか定義づけないと、法45条1項1号の家事費該当性が判断できないため、家事費を積極的に定義づけることになる。

たとえば、衣食住は誰にとっても明らかに消費支出の要素があるものである。すなわち、家事費を積極的に定義づけた場合に、これらが家事費性を有するという事に異論はないであろう。

そのため、別段の定め優先アプローチによると、これらに関連する費用はすべて法45条1項1号の家事費等に該当することになる。すなわち、施行令96条各号の要件を満たさない限り、家事費性を有する費用は、必要経費に算入することができない。施行令96条各号の条文内容は、以下のとおりである。

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ったことが明らかにされる部分の金額に相当する経費（下線は筆者）

施行令 96 条 1 号では、その家事関連費の「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することができる」ことが求められている。また、同条 2 号では、「業務の遂行上直接必要」であることが求められ、それが「明らかにされる部分」について必要経費に算入することができるものとされている。

これらの要件のうち、問題は、同条 1 号の「必要である部分を明らかに区分することができる」という要件を満たすことができるかどうか、同条 2 号の直接必要である「部分」を「明らかに」できるかである。

部分の辞書的な意味は、「着目する全体の中を分けて考えた一つ。全体の中の一カ所。」²⁹⁷とされている。すなわち、一般的な意味に解するかぎり、部分に全体は含まれない。

このことから、家事関連費に該当するものは、そもそも、その全体について必要経費に算入することは想定しておらず、店舗兼住宅の家賃のように、明らかに家事費性がない部分が含まれる経費についてのみ、その一部について必要経費に算入することを想定しているものと考えられる。すなわち、家事関連費に該当するものについて、その全部を必要経費に算入することができるという解釈を行うことは、妥当ではない。

これを踏まえると、別段の定め優先アプローチにより必要経費と家事費等の区別を行う場合、飲食を含む接待交際費のような費用は、必要経費に算入することができないことになる。

しかし、このような費用をすべて必要経費に算入しないとすることは、第 2 章第 2 節でみた、現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申の必要経費と家事費の区別よりも、純資産増加説的な考えを重視すべきとするものと整合しない。むしろ、必要経費と家事費の区別を重視すべき立場となる。

すなわち、別段の定め優先アプローチは、必要経費の趣旨目的の観点からも妥当性を欠くものであるといえる。

(3) 結論

以上のとおり、文理解釈と趣旨目的の観点を踏まえると、必要経費と家事費等の区別の方法として、別段の定め優先アプローチは妥当とはいえない。

2. 総則規定優先アプローチの妥当性

総則規定優先アプローチは、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件によって、必要経費と家事費等の区別を行う方法である。

(1) 文理解釈の観点

このアプローチでは、家事費を積極的に定義づけることはしない。この点、別段の定め優先アプローチの妥当性の検討でみたとおり、法 37 条 1 項の条文において、既に家事費との

²⁹⁷ 新村・前掲注(68)2582 頁。

区別は考慮されており、家事費の規定を確認的规定と解することが妥当であるとしたことと整合的である。すなわち、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たすか否かをもって、必要経費と家事費等の区別を行うこのアプローチは、文理解釈上妥当である。

(2) 趣旨目的の観点

前述のとおり、現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申においては、必要経費と家事費の区別よりも、純資産増加説的な考えを重視すべきであるとしている²⁹⁸。

別段の定め優先アプローチと双方向アプローチは、家事費を積極的に定義づけることから、家事費性があるものは施行令 96 条各号に該当しないかぎり、必要経費に算入することができない論理構造である。これに対して、総則規定優先アプローチによる場合は、家事費性を有するものであっても、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たせば、必要経費に算入できる。すなわち、総則規定優先アプローチが、必要経費の趣旨目的に最も整合的である。

よって、総則規定優先アプローチは、趣旨目的の観点からも妥当である。

(3) 結論

以上のとおり、文理解釈と趣旨目的の観点を踏まえると、必要経費と家事費等の区別の方法として、総則規定優先アプローチは妥当であるといえる。

3. 双方向アプローチの妥当性

双方向アプローチは、法 37 条 1 項の必要経費該当性と、法 45 条 1 項 1 号に規定する家事費該当性の両面を考慮し、必要経費と家事費等の区別を行う方法である。

(1) 文理解釈の観点

このアプローチは、必要経費性と家事費性の両方の側面をみるため、別段の定め優先アプローチと同じく、家事費を積極的に定義づけることになる。

しかし、別段の定め優先アプローチの妥当性でみたとおり、家事費を積極的に定義づけることは文理解釈上妥当とはいえない。

この点、仮に家事費の規定が確認的规定であったとしても、家事費という概念の比較的明らかな中核部分を用いた法の適用であって、家事費を積極的に定義づけることは不合理ではないとする反論があり得る²⁹⁹。

確かに、そのように解することも可能かもしれない。しかし、法 37 条 1 項の条文に「業務について生じた」という文言があることからすれば、少なくとも文理解釈上の観点では、家事費を積極的に定義づけるよりも、消極的に解するほうが妥当であるといえる。

²⁹⁸ 税制調査会・前掲注(64)43 頁参照。

²⁹⁹ 田中・前掲注(12)50 頁参照。同旨と思われるものとして、植松・前掲注(10)589 頁参照。

また、家事費を積極的に定義づける以上、法 45 条 1 項 1 号を経由せずに必要経費に該当するという解釈は成り立たないのではないだろうか。家事関連費は、条文上「これに関連する経費」とされている。ここにいう「これ」は、家事費のことである。つまり、家事関連費は、家事費に関連する経費である。家事費を積極的に定義づけるアプローチを採るのであれば、家事費の性質を有するものは、必然的に法 45 条 1 項 1 号の「家事上の経費」又は「これに関連する経費」にしかなり得ないはずである。それにもかかわらず、家事費の性質を有するものの、「これに関連する経費」に該当しないという解釈を行うことは、「これに関連する経費」を厳格に解しているということになる。いわば「これに関連する経費」という文言を、これに直接関連する経費というように解しているものと捉えることができる。

しかし、そのように解すべき文言は、法 45 条 1 項 1 号に見当たらない。すなわち、文理解釈上、「これに関連する経費」を厳格に解すべき理由はない。

これを踏まえると、文理解釈の観点では、双方向アプローチが妥当であるとはいえない。

(2) 趣旨目的の観点

第 5 章第 3 節でみたとおり、双方向アプローチによるべきであるとする根拠は、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たすか否かのみで、必要経費と家事費等の区別を行うと、本来家事費として必要経費から排除すべきものが、必要経費に算入されてしまうことにある³⁰⁰。

確かに、投下資本にあたらない消費支出については、家事費として必要経費から排除すべきである。

しかし、前述のとおり、現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申においては、必要経費と家事費の区別よりも、純資産増加説的な考えを重視すべきであるとしている³⁰¹。

これを踏まえると、双方向アプローチよりも総則規定優先アプローチのほうが、趣旨目的に沿ったものであるといえる。

具体的な区別の方法を論じていた、植松説と田中説の妥当性についても検討する。

ア. 植松説の妥当性

第 5 章第 3 節でみたとおり、植松説では、①家事費が混在する費用であっても、原則として法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たせば必要経費に該当するとしつつ、②同じ支出のうちに明らかに両要素の混在があり、しかもその合理的な分別がある程度可能な費用、③同じ支出のうちに両要素の混在が認められるものの、その合理的分別がほとんど不可能に近く、しかも一般に家事費的色彩が強い費用、④必要経費と家事費の要素の分別というよ

³⁰⁰ 植松・前掲注(10)589 頁、寺田・前掲注(106)61 頁、田中・前掲注(12)50 頁、山田・前掲注(245)6 頁参照。

³⁰¹ 税制調査会・前掲注(64)43 頁参照。

り、まずそのいずれに属するものとみるか割切りを要する費用については、別の取扱いをすべきであるとする³⁰²。

このうち、②同じ支出のうちに明らかに両要素の混在があり、しかもその合理的な分別がある程度可能な費用、③同じ支出のうちに両要素の混在が認められるものの、その合理的分別がほとんど不可能に近く、しかも一般に家事費的色彩が強い費用については、必要性要件を厳格にみることで、家事費との区別を行うこととしている。

確かに、これらの費用については、消費支出の要素が含まれているものと思われ、そのような性質の費用について、必要経費該当性要件を狭めることで、必要経費と家事費等の区別を行うことには、一定の合理性があるといえるのかもしれない。

しかし、現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申では、接待交際費や寄附金のように、必要経費と認めるべきであるかどうかの判定が事実上困難である費用について、「判定を容易にするために形式的な基準を規定してこれを基に判定することも考えられるが、この種の経費は、その性質上客観的にその基準を求めることは必ずしも容易でなく、したがって、個々の事実判定に委ねる方がかえって合理的であるとも考えられるので、規定上従来のような基本的な考え方を表現するにとどめるのが適当であると考える。(下線は筆者)」³⁰³とされている。

これは、接待交際費や寄附金であるから直接必要性を要する、というように、特定の費用であることを理由にして、客観的な基準を設けることを妥当としていない。そうではなく、個々の事実関係を踏まえた上で、必要経費と家事費等の区別を行うべきであるとしているものと考えられる。

しかし、植松説は、これとは相反する考え方である。なぜなら、植松説の場合、特定の費用について、一律に、必要性要件を狭めるという客観的基準を設けることで、必要経費と家事費等の区別を行うことになるからである。

よって、植松説は妥当ではないといえる。

イ. 田中説の妥当性

第 5 章第 3 節でみたとおり、田中説では、法 37 条 1 項の必要経費該当性と法 45 条 1 項 1 号の家事費該当性の両面からアプローチをしても、消費支出の要素と必要経費の要素を併有するような支出は、原則として家事関連費になるが、両方の要素を併有するものであっても、消費支出の程度の強さによっては、家事関連費ではなく必要経費に該当することがあるとする³⁰⁴。そして、必要経費と家事費等の区別にあたり、広義の意味における必要経費ともいえる、給与所得に関する非課税所得や特定支出控除の規定が重要な手がかりとなると

³⁰² 植松・前掲注(10)592-600 頁参照。

³⁰³ 税制調査会・前掲注(64)46 頁。

³⁰⁴ 田中・前掲注(12)51 頁参照。

している³⁰⁵。

確かに、給与所得に関する非課税所得や特定支出控除の規定は、広義の意味における必要経費ともいえるであろう。

しかし、事業所得は、実際にかかった費用を控除する計算構造になっている。これに対し、給与所得は、法定で定められた費用を控除する計算構造になっている³⁰⁶。すなわち、給与所得と事業所得は所得計算構造が異なるのであるから、給与所得に関する所得金額の計算規定を事業所得に関する所得金額の計算規定の解釈に持ち込むことは妥当ではない³⁰⁷。

また、第4章第3節でみたとおり、特定支出控除の範囲は、必要経費と家事費等の区別が困難であるという給与所得者の特性を考慮して制定されている。すなわち、特定支出の範囲に含まれる費用について、単に必要なだけではなく、「通常必要」、「直接必要」であることを求めているのは、給与所得の特性に基づいているものと考えることが妥当である。

これらを踏まえると、事業所得等に関する規定である法37条1項の解釈にあたり、給与所得に関する非課税所得や特定支出控除の規定を持ち込むことは、妥当な解釈とはいえない。

よって、田中説は妥当ではないといえる。

(3) 結論

以上のとおり、文理解釈と趣旨目的の観点を踏まえると、必要経費と家事費等の区別の方法として、双方向アプローチは妥当とはいえない。

よって、必要経費と家事費等の区別については、総則規定優先アプローチが妥当する。

4. 教育関連費用の場合

(1) 教育関連費用の家事費該当性

教育関連費用についても同様に、総則規定優先アプローチにより区別を行うことが妥当なのか。

別段の定め優先アプローチと双方向アプローチは、積極的に家事費を定義づける方法である。すなわち、教育関連費用の特徴を踏まえた目的と効果をもって、積極的に家事費であると判断することが妥当かどうかを検討すれば、他の費用と同じく、総則規定優先アプローチによることが妥当なのかどうか分かる。

第4章第2節でみたとおり、教育関連費用を支出する目的と効果としては、(a)知識・教養の涵養、人格形成、(b)資格という地位の獲得、(c)人的資本の価値増加の3つが想定されるため、これらをもって、積極的に家事費であると判断することが妥当なのか検討する。

³⁰⁵ 田中・前掲注(12)52頁参照。

³⁰⁶ 木山・前掲注(14)142頁参照。

³⁰⁷ 酒井・前掲注(13)35-36頁参照。

ア．知識・教養の涵養、人格形成

(a)知識・教養の涵養、人格形成という性質をもって、家事費に該当すると判断することは妥当なのであろうか。

確かに、普通教育（一般教育）は、本人の知識・教養の涵養、人格形成を主たる目的や効果とするものであるといえるであろう。また、専門教育であっても、その側面が全くないとはいえないように思われる。すなわち、普通教育（一般教育）であっても専門教育であっても、消費支出の性質があると考えられることはできる³⁰⁸。

しかし、どの程度、知識・教養の涵養、人格形成という効果をもたらしたのかを客観的に把握することはできない。すなわち、どの程度消費支出の性質を有するのか客観的に判断することは困難である。消費支出の性質を有するのか客観的に判断することが困難であるにもかかわらず、これをもって家事費であると判断することは妥当ではない。実際には、消費支出の要素を含んでいない可能性や、消費支出の程度が相当程度小さい可能性もあるからである。

よって、(a)知識・教養の涵養、人格形成という性質をもって、家事費に該当すると判断することは妥当ではない。

イ．資格という地位の獲得

(ア) 業務独占資格以外の資格

(b)資格という地位の獲得という性質をもって、家事費に該当すると判断することは妥当なのであろうか。

資格は、その人の能力を客観的に把握することが可能となる地位である。仮に業務で資格が必要であるとしても、業務以外で資格の効果を享受することは少なからずあるであろう。たとえば、業務以外の場面で自己紹介をする際に利用できると思われる。そうすると、資格という地位の獲得について、消費支出の要素を全く含まないと解することは困難であろう。

(a)知識・教養の涵養、人格形成という性質や、(c)人的資本の価値増加という性質とは異なり、(b)資格という地位の獲得という性質は、資格を取得したという客観的事実によって確認できる。生涯にわたって（有期の場合はその期間）資格という地位が継続することを踏まえると、消費支出的要素が相当程度強いと考えることができる。そのため、資格取得に要する費用について、必要経費性を認めることは妥当ではないという見解があるかもしれない。

しかし、資格取得に要する費用は、生涯にわたって（有期の場合はその期間）投下資本にあたるという性質を有する可能性もあるといえるはずである。すなわち、一概に消費支出的要素が強いとはいえない。消費支出の性質を有するとしても、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たせば、必要経費に該当すると判断することが、できるだけ広く経費性を認める

³⁰⁸ 注解所得税法研究会・前掲注(51)1143 頁参照。

べきとする、昭和 38 年税制調査会答申の考え方に整合する³⁰⁹。

この点、将来投下資本にあたるかどうかは、支出した時点においては不明であるから、消費支出の程度が強いと判断することが妥当であるという見解があるかもしれない。これは、資格取得に要する費用を支出した年の翌年以降に事業を辞めた場合、その支出の効果の大部分が、現実には投下資本となっていないにもかかわらず、全額必要経費として控除されてしまうことが妥当ではないという懸念から生じる考えであると思われる。

しかし、この懸念は、必要経費と家事費等の区別の問題ではなく、必要経費の年度帰属の問題である³¹⁰。

現行法上、必要経費は償却費を除き、その債務の確定の日をもって計上することになる。すなわち、必要経費と家事費等の区別を行った結果、必要経費に算入できるとされたものは、償却費を除き、債務確定基準によって、必要経費に計上すべき時期が決まるのである。

もし仮に、資格取得に要する費用が、繰延資産に該当しないのだとしたら、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たす限り、それが生じた年に全額必要経費に算入することが、現行法の解釈として妥当である。

よって、(b)資格という地位の獲得という性質をもって、家事費に該当すると判断することは妥当ではない。

(イ) 業務独占資格

第 4 章第 2 節でみたとおり、資格のうち、業務独占資格であることを理由に家事費であると判断することに肯定的な見解がある³¹¹。この根拠は、業務独占資格は、現に営んでいる事業にとって直ちに有益とはいえないことにある³¹²。

現に営んでいる事業にとって有益といえるか否かは、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件の判断基準の話である。すなわち、現に営んでいる事業にとって直ちに有益とはいえないことは、積極的に家事費であることを判断する根拠にはならない。

よって、業務独占資格であることを理由に、家事費に該当すると判断することは妥当ではない。

ウ. 人的資本の価値増加

(ア) 人的資本の価値増加

(c)人的資本の価値増加という性質をもって、家事費に該当すると判断することは妥当なのであろうか。

第 4 章第 2 節でみたとおり、この根拠は、人的資本の価値増加自体が、現行法上、課税さ

³⁰⁹ 税制調査会・前掲注(64)43 頁参照。

³¹⁰ 同旨であると思われるものとして、崎山・前掲注(11)62 頁参照。

³¹¹ 西川・前掲注(14)1998 頁、佐藤=稲葉・前掲注(9)15 頁[稲葉武彦執筆部分]参照。

³¹² 西川・前掲注(14)1998 頁、佐藤=稲葉・前掲注(9)15 頁[稲葉武彦執筆部分]参照。

れることになっていないことにある³¹³。人的資本の価値増加が課税されることになっていない理由は、未実現の所得又は帰属所得にあたることにある。すなわち、人的資本の価値増加を理由に、家事費に該当すると判断することに肯定的な見解は、未実現の所得又は帰属所得に対する支出であることを理由に、家事費であると判断することを妥当であるとしていることになる。

では、これらを理由に、家事費であると判断することは妥当なのであろうか。

たとえば、業務に関連する書籍を購入し、知識を得たとする。この場合、そこで得た知識が、未実現の所得に対する支出であるのか、その年に実現した所得に対する支出であるのかは、法 37 条 1 項の「その年における」「業務について」生じているか否かで判断することになる。前述のとおり、必要経費の年度帰属は、償却費を除いて債務確定基準によるのであり、この書籍で得た知識を、実際に業務に活用し、所得として実現した年に必要経費として計上する、ということにはならないであろう。

すなわち、未実現の所得に対する支出であることは、積極的に家事費であると判断する理由にはならない。

また、知識を得ることで知的好奇心を満たしている可能性があり、その意味で書籍の購入費用は、帰属所得に対する支出であるという側面があるといえるかもしれない。すなわち、消費支出の性質があると考えられるかもしれない。しかし、どの程度、帰属所得の効果をもたらしたのかを客観的に把握することはできない。すなわち、どの程度消費支出の性質を有するのか客観的に判断することは困難である。これは、(a)知識・教養の涵養、人格形成と同様の性質であり、そのような場合に積極的に家事費であると判断することが妥当でないことは既に述べたとおりである。すなわち、帰属所得に対する支出であることは、積極的に家事費であると判断する理由にはならない。

よって、(c)人的資本の価値増加という性質をもって、家事費に該当すると判断することは妥当ではない。

(イ) 人的資本への投資

これに関連して、第 4 章第 2 節でみたとおり、人的資本への投資はそもそも家事費であり、必要経費として控除すべきではないとする見解がある³¹⁴。

この見解の論者である酒井克彦は、食費やレジャーに要する経費、習い事に要する経費等は、人的資本への投資であるとする³¹⁵。その上で、給与所得や譲渡所得においても、人的資本への投資は課税計算外とされているのであるから、事業所得においても、人的資本への投資を必要経費として認めるべきではないと述べている³¹⁶。

³¹³ 三好・前掲注(14)75 頁参照。

³¹⁴ 酒井・前掲注(13)44 頁参照。

³¹⁵ 酒井・前掲注(13)35 頁参照。

³¹⁶ 酒井・前掲注(13)44 頁参照。

しかし、給与所得については、特定支出控除制度において、一定の資格取得に要する費用や図書費等の費用を特定支出とすることが認められている(法 57 条の 2 第 2 項 4 号、5 号、7 号)。すなわち、所得税法において、人的資本への投資が課税計算外とされているとは一概にいえず、妥当な解釈とはいえない。

また、そのように解するとした場合、人的資本への投資にあたるものはすべて必要経費に算入すべきではないことになる。しかし、できるだけ広く必要経費性を認めるべきとする昭和 38 年税制調査会答申の内容からして、そのように解することは妥当とはいえない。

よって、人的資本への投資であることを理由に、家事費に該当し、必要経費として控除すべきでないとする見解は妥当ではない。

(2) 結論

以上を踏まえると、教育関連費用について、積極的に家事費であると判断する理由はない。

よって、教育関連費用についても、総則規定優先アプローチにより、必要経費と家事費等の区別を行うことが妥当であるといえる。

しかし、総則規定優先アプローチによる場合は、家事費を積極的に定義づけないため、適切に家事費を排除できるのかという問題が残る³¹⁷。

そこで、次節以降において、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を検討し、そのような問題を解消することができるのか確認する。

第 2 節 業務の範囲

1. 業務の特定方法

第 3 章第 1 節でみたとおり、所得税法上、業務についての定義規定はない。業務の辞書的な意味が「事業・商売などに関して、日常継続して行う仕事。」³¹⁸であることからすれば、酒井克彦の述べる通り、反復性ないし継続性のある職業上の仕事であることが、業務の範囲を検討する上での材料になるものと考え³¹⁹。そして、納税者によって、事業所得を生ずべき業務は異なるものであり、画一的に判断できるものでもないことからすれば、業務の範囲は、納税者の個別具体的な業態や状況に応じて確定すべきである。

たとえば、税理士業を営む個人事業主の場合、税理士の独占業務とされている業務は当然、業務の範囲に含まれることになる。また、顧客を獲得するためのマーケティング業務や、従業員を雇用しているとした場合には、従業員をマネジメントする業務(人材マネジメント業務)も、事業所得を生ずべき業務の範囲に含まれると考える。

この理由は、個人事業主が事業を維持、拡大していくためには、売上を維持、拡大してい

³¹⁷ 植松・前掲注(10)589 頁、寺田・前掲注(106)61 頁、田中・前掲注(12)50 頁、山田・前掲注(245)6 頁参照。

³¹⁸ 新村・前掲注(68)771 頁。

³¹⁹ 酒井・前掲注(69) 183 頁参照。

くためのマーケティング施策が業務として必要であるし、従業員を雇用する場合には、その従業員のマネジメントを行うことが業務として当然に必要となるからである。

2. 将来の年分の所得のみを生ずべき業務は含まないとする見解の妥当性

第3章第1節でみたとおり、将来の年分の所得のみを生ずべき業務は、法37条1項の業務に該当しないとする見解があるが、そのような解釈は妥当なのであろうか。

(1) 文理解釈の観点

法37条1項は、「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（下線は筆者）」と規定している。

この文脈からすると、「その年における」は、「販売費」、「一般管理費」、「これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」のそれぞれにかかっている文言であると解するのが妥当である³²⁰。すなわち、「その年における販売費」、「その年における……一般管理費」、「その年における……これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」となる。

「これらの所得」が意味するところは、法37条1項の冒頭にある事業所得等のことである。そうすると、事業所得における業務の範囲は、その年における事業所得を生ずべき業務となる。

この点、西川英之は、将来の年分の所得のみを生ずべき業務は、その年における事業所得を生ずべき業務ではないことから、業務の範囲には含まれないと解している³²¹。

この解釈が妥当であるかどうかは、「生ずべき」という文言をどのように解するかによって変わる。

べき、は、べし、の連体形である³²²。べし、の辞書的な意味は、「①当然の意。……②確実な推量の意。……③話し手の動作の語に付いて、意志・決意を表す。……④可能の意。……⑤命令の意。」³²³とされる。

仮に、①当然の意という意味で「生ずべき」という文言を用いているのだとすれば、将来の年分の所得のみを生ずべき業務は、業務の範囲に含まれないと解することが、文理解釈として妥当といえるのかもしれない。この意味の場合、その年に当然に所得となり得る業務のみが、業務の範囲に含まれると解することができるからである。

一方で、④可能の意という意味で「生ずべき」という文言を用いているのだとすれば、将来の年分の所得のみを生ずべき業務であっても、その年における事業所得を生じる可能性がある業務であれば、業務の範囲に含まれると解することができると考えられる。④可能の

³²⁰ 石山・前掲注(14)79頁、酒井・前掲注(69)175-176頁参照。

³²¹ 西川・前掲注(14)1995-1996頁参照。

³²² 新村・前掲注(68)2633頁参照。

³²³ 新村・前掲注(68)2635頁。

意という意味の場合、「することができそうだ。」³²⁴という意味で、べき、という文言を用いていることになり、その場合、事業所得を生じる可能性があるといえる内容の業務であれば、業務の範囲に含めても、文理解釈として成り立つからである。

このように考えると、「生ずべき」という文言は一義とはいえない。すなわち、文理解釈により、業務の範囲に、将来の年分の所得のみを生ずべき業務が含まれるかどうかを判断することは難しい。

よって、趣旨目的の観点を検討して判断すべきであろう。

(2) 趣旨目的の観点

将来の年分の所得のみを生ずべき業務は含まないとする見解によると、たとえば、新規事業のために支出する費用は、すべて必要経費に算入することができないことになる。

しかし、この時代において、単一事業のみで事業を継続していくことは難しく、複数の事業を行うことで、事業を維持、拡大させていくことは一般的にあり得ることである³²⁵。

本論文のテーマと離れてしまうため、詳細は割愛するが、現在行っている事業との兼ね合いで、一体的に行っていると認められるものであれば、新規事業に関する業務であっても、その年における事業所得を生ずべき業務に含まれて然るべきであると考え。

新規事業のために支出する費用のような、事業を維持、拡大させる意図をもって支出した費用について、一切必要経費に算入することを認めないことは、自由な経済活動を阻害することになりかねず、解釈として妥当とはいえない。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趣旨に反するおそれがある。

このように、趣旨目的の観点からは、業務の範囲に、将来の年分の所得のみを生ずべき業務は含まないと解することは妥当ではない。

(3) 結論

この趣旨目的の観点を踏まえると、「生ずべき」という文言は、①当然の意というような厳格な意味で解釈するのではなく、④可能の意というような緩やかな意味で解釈することが妥当である。

よって、業務の範囲について、将来の年分の所得のみを生ずべき業務は含まないとする解釈は、法 37 条 1 項を縮小解釈するものであり、妥当とはいえない。

業務の範囲は、その年における事業所得を生ずべき業務であるといえるものであり、納税者の個別具体的な業態や状況に応じてその範囲を確定すべきである。

第 3 節 関連性要件

1. 根拠

³²⁴ 新村・前掲注(68)2635 頁。

³²⁵ 同旨と思われるものとして、崎山・前掲注(11)60 頁参照。

法 37 条 1 項の「業務について生じた」という文言からすれば、必要経費該当性要件として、関連性要件を求めることは妥当である³²⁶。

2. 直接的な関連性の要否

第 3 章第 2 節でみたとおり、関連性要件の程度については、直接的な関連性を求める見解と、直接的な関連性は不要であるとする見解がある。

そこで、直接的な関連性を求めることが妥当であるのか検討する。

(1) 文理解釈の観点

法 37 条 1 項の個別対応の費用については、「当該総収入金額を得るため直接に要した費用（下線は筆者）」として「直接」という文言を用いていることから、単に「要した」だけでは足りず、「直接」「要した」ことが要件となることは、文理上明らかである。

これに対し、一般対応の費用については「直接」という文言は用いられていない。

これを鑑みれば、文理解釈上、直接的な関連性を求めることは妥当ではないといえる。

(2) 趣旨目的の観点

法 37 条 1 項の現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申では、必要経費と家事費の区別よりも、純資産増加説的な考え方に立ち、できるだけ広く経費を所得計算上考慮すべきであるとしている³²⁷。

直接的な関連性を求めることは、この法 37 条 1 項の趣旨目的と相反する解釈になってしまい、趣旨目的の観点からも妥当とはいえない。

よって、直接的な関連性を求める解釈は妥当ではない。

3. 関連性要件の程度

では、どの程度の関連性が求められるのか。

関連性の程度については、直接関連しているというような、関連性を狭く解するのではなく、単に、納税者の業務に関連しているといえる程度の関連性が求められていると考えるべきである。ただし、業務そのものに関連している必要はある。

なお、店舗兼住宅の家賃のように、1 つの支出のなかに、明らかに業務に関連しない部分があるものについては、その支出全体について、業務そのものの関連性があるとはいえないことから、関連性要件は満たさない。

ここで、直接的な関連性と関連性の分水嶺、関連性があるものとないものの分水嶺となる具体例を確認する。

³²⁶ 佐藤・前掲注(1)281 頁、酒井・前掲注(13)37 頁、碓井・前掲注(85)67 頁、濱田・前掲注(85)486 頁、松嶋・前掲注(85)202 頁参照。

³²⁷ 税制調査会・前掲注(64)43 頁参照。

(1) 直接的な関連性と関連性の分水嶺

直接的な関連性と関連性の分水嶺となる具体例として、東京高裁令和元年判決を確認する³²⁸。

この事案は、弁護士業を営む X（原告、控訴人）が支出した E ロータリークラブ（以下「本件クラブ」という。）の年会費（以下「本件会費」という。）の必要経費該当性が争われたものである。

東京高裁令和元年判決は、本件クラブの定款及び細則の目的等を確認した上で、「本件クラブの会員は、奉仕の理念の奨励という目的に従って、各種の奉仕活動を行うとともに、会員に義務付けられている例会への出席、所属する委員会での活動、会員同士の親睦を深めるためのレクリエーション活動、各種行事に参加しており、X も、本件クラブの会員として、上記例会等へ参加し、また、……本件各会計年度において、本件クラブの委員会に所属し、各委員会の事業計画にあるような活動を行っていたと認められる。したがって、X が支出した本件会費は、X が本件クラブにおいて、上記のような活動をするために納入されたものであ」と認定した。そして、「X の本件クラブでの活動の目的及び内容に照らせば、本件会費の支出は、法律事務を行う弁護士としての X の経済活動と直接の関連を有し、客観的にみて当該経済活動の遂行上必要なものということとはできない。」として、業務関連性を否定した。

また、「X は、本件クラブの他の会員が所属する企業と法律顧問契約を締結しており、本件クラブに加入することによって、X の弁護士としての業務の経済的利益の獲得に一定の成果を上げている」ことを認めているものの、「それは、X が本件会費を支払ったことにより生じるべき直接の効果ではない。当該成果は、X が本件会費を支払って、本件クラブの掲げる奉仕の理念に基づき、本件クラブの例会等に参加したり、委員会活動や奉仕活動をしたりするなどして本件クラブにおいて活動する中で、本件クラブの会員と親睦を深めたことを契機として間接的・副次的に生じたものにすぎない。（下線は筆者）」としている。

この事案における直接の意義は、第 3 章第 2 節で確認したとおり、納税者の主観ではなく、客観的な表象からみて、支出の主たる目的や効果が、納税者の業務に関連していることを求めているものと考えられる。

すなわち、本件クラブの定款や細則の目的に、X の事業の収益につながることを目的としていること等が記載されていない限り、必要経費として認められることはない。そのような目的でない限り、X の業務と直接関連している支出とはいえないからである。

これに対し、直接的な関連性を求めない関連性要件であれば、その要件を満たす場合があると考えられる。

³²⁸ 東京高判令和元年 5 月 22 日・前掲注(84)。上告不受理で確定。最決令和 2 年 6 月 26 日税資 270 号順号 13422。第 1 審は、長野地判平成 30 年 9 月 7 日訟月 65 卷 11 号 1634 頁。評釈として、今本・前掲注(90)126 頁、木山泰嗣「判批」税理 65 卷 4 号（2022 年）120 頁、渡辺充「判批」税理 66 卷 3 号（2023 年）238 頁等がある。

Xの主張をみると、「本件クラブでは、同一職業分類に属する会員は5名を超えることができないとされているため、本件クラブ内での弁護士職の希少性が確保されている。」とし、「弁護士も職業人である以上、その業務を行うには顧客を獲得することが必須であり、顧客獲得のためには営業を欠かすことができない。」としていることから、弁護士としての業務を行うにあたり、顧客獲得を目的として、本件クラブに入会したことが伺える。

この点、ロータリークラブのホームページを検索すると、会社の経営者や専門職業人のみが入会できるとされているところがある³²⁹。また、1業種につき若干名という人数制限を設けているところもある³³⁰。

本件クラブについては定かでないが、Xの上記主張は、客観的な表象によって確認することが可能なものであると考えられる。そして、東京高裁令和元年判決も認めるとおり、Xは実際に、本件クラブ活動を通じて、「Xの弁護士としての業務の経済的利益の獲得に一定の成果を上げている」のである。

このように、納税者が主張する目的や効果について、客観的な表象によって業務との関連性が確認できる場合には、直接的な関連性を求めない関連性要件であれば、その要件を満たすものとする。

(2) 関連性があるものとなないものの分水嶺

関連性があるものとなないものの分水嶺となる具体例として、国税不服審判所平成13年3月裁決を確認する。

この事案は、歯科診療業を営むX（請求人）が支出した英会話研修費について、必要経費該当性が争われたものである。

Xは、「米国歯周病学会等の英語を使用して運営される国際的な学会に参加することは、新知識、新技術の修得のために不可欠であり、そのためには専門的な英会話能力が必要となる。そして、米国歯周病学会から紹介される来日米国人患者の治療と治療後のメンテナンスには、英会話能力の継続維持が絶対必要となることから、英会話研修費は業務の遂行上必要な経費である。」と主張している。

Xの歯科診療業務を行うにあたり、米国歯周病学会等の英語を使用して運営される国際的な学会に参加することは、Xの業務に有益であると思われるし、その業務に有益である学

³²⁹ 浦安ロータリークラブ「入会について」(<https://urayasu-rotary.net/membership-join/> 最終閲覧日：2024年3月10日)、仙台南ロータリークラブ「ロータリークラブについて」(<https://sendai-src.com/about> 最終閲覧日：2024年3月10日)等がある。

³³⁰ 東京池袋豊島東ロータリークラブ「お問い合わせ・入会案内」(<https://www.ikebukuro-toshimah-rc.org/%E3%81%8A%E5%95%8F%E3%81%84%E5%90%88%E3%82%8F%E3%81%9B%E3%83%BB%E5%85%A5%E4%BC%9A%E6%A1%88%E5%86%85/> 最終閲覧日：2024年3月10日)。

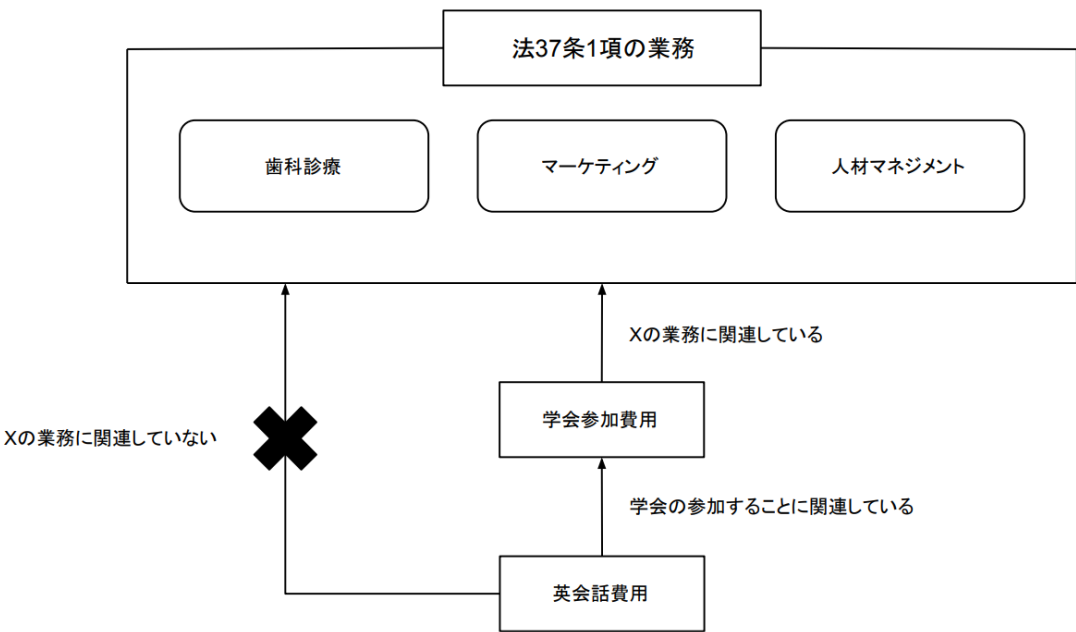
会等に参加するために英会話能力が必要なのだとすると、その英会話能力を習得するための費用は、Xの業務に関連しているともいえそうである。

しかし、この事案における英会話能力は、歯科診療業務そのものに関連するものではなく、歯科診療業務を行うにあたり有益な学会等に参加することに関連しているものである。仮に、学会に参加するために参加費を支払う場合、その参加費については、その学会に参加すること自体が、Xの業務に有益であることから、関連性を有するといえる。

しかし、その学会に参加することに関連する英会話費用は、Xの業務に関連しているとはいえない。あくまでも、Xの業務そのものに関連性があるといえるか否かで判断すべきである。これは、「事業遂行（所得稼得行為）との関連性という点から出発してその因果関係をたどっていくと、その連鎖が果てしなく拡がる」³³¹という懸念を解消する意味でも、妥当性のある解釈である。

なお、英会話能力を必要とする外国人患者の受診者数は、平成8年から平成10年までの間で1名のみであるとされている。この事実は、Xの歯科診療業務に関連するという主張を根拠づける客観的な表象としては、あまりにも弱い。そのほかにXの主張を根拠づける客観的な表象がなければ、英会話費用について、歯科診療業務そのものに関連性があると判断することは困難であろう。

図表6 国税不服審判所平成13年3月裁決における業務関連性



(筆者作成)

³³¹ 植松・前掲注(10) 589 頁。

第4節 必要性要件

1. 根拠

法 37 条 1 項の見出しに「必要経費（下線は筆者）」とあること³³²、不動産所得（法 26 条 2 項）、事業所得（法 27 条 2 項）、雑所得（法 35 条 2 項 2 号）の規定において、「必要経費を控除した金額（下線は筆者）」を所得とすると定めており、法 37 条 1 項において、「必要経費に算入すべき金額は（下線は筆者）」と規定していることから³³³、必要経費該当性要件として、必要性要件を求めることは妥当である。

2. 厳格な必要性の要否

第 3 章第 3 節でみたとおり、必要性要件の程度については、厳格な必要性を求めることに肯定的な見解と否定的な見解がある。

そこで、厳格な必要性を求めることが妥当であるのか検討する。

(1) 文理解釈の観点

必要の辞書的な意味は、「必ず要すること。欠くことのできないこと。なくてはならないこと。必用。必須。」³³⁴である。

この点からすると、業務遂行上の必要性とは、それがなければ業務を行えないような支出を指すといえるかもしれない。

しかし、所得税法において、他に必要という文言が使用されているものを鑑みると、このように考えることは妥当ではないことがわかる。

たとえば、法 37 条 1 項では、個別対応の費用について、「直接要した」という文言がある。要する、の辞書的な意味は、「必要とする。」³³⁵とされていることから、「直接要した」は直接必要であったことと同義であるといえる。すなわち、法 37 条 1 項の個別対応の費用については、直接必要という文言が用いられているといえる。

このほか、給与所得者の特定支出控除について規定する法 57 条の 2 のなかにも、「直接必要」であることを要件としているものがある（法 57 条の 2 第 2 項 2 号、4 号、5 号、7 号）。

非課税所得の規定（法 9 条 1 項 4 号、5 号）、資産損失の必要経費算入の規定（法 51 条 4 項）、給与所得者の特定支出控除の規定の一部（法 57 条の 2 第 2 項 1 号ないし 3 号）、生活に通常必要でない資産の災害による損失の規定（法 62 条 1 項）、損益通算の規定（法 69 条 2 項）、医療費控除の規定（法 73 条 2 項）においては、「通常必要」や「通常要する」という文言が用いられている。

³³² 寺田・前掲注(106)25 頁参照。

³³³ 今村・前掲注(91)74-75 頁参照。

³³⁴ 新村・前掲注(68)2466 頁。

³³⁵ 新村・前掲注(68)3015 頁。

所得税法施行令では、減価償却資産の償却方法の規定（施行令 120 条 2 項）、家事関連費について規定する施行令 96 条 2 号において、「直接必要」という文言が用いられている。一方で、施行令 96 条 1 号では、「必要」という文言が用いられているが、直接という文言は付されていない。

これら所得税法や所得税法施行令の規定振りからすると、直接必要・通常必要・必要という文言は使い分けられていると考えるのが妥当であろう。仮に、直接必要や通常必要といっているものと、単に必要といっているものが同義であるとしたら、直接や通常という文言を用いている意味がなくなるからである。

このように考えると、直接や通常という文言が用いられていない一般対応の費用については、文理解釈上、厳格な必要性を求めることは妥当ではないといえる。

この点、施行令 96 条 2 号において、「業務の遂行上直接必要」とされていることを理由に、法 37 条 1 項の必要性要件を厳格に解すべきとする見解があるかもしれない。

しかし、施行令 96 条は法 37 条 1 項の委任を受けたものではなく、法 45 条 1 項 1 号の委任を受けた政令であり、上記のように解することは、租税法律主義の観点から妥当ではない³³⁶。

（２）趣旨目的の観点

第 3 章第 3 節でみたとおり、厳格な必要性を求める見解は、家事費との区別を理由とするものである³³⁷。

しかし、現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申では、家事費排除の原則がありつつも、できるだけ広く経費を認めるべきであるとする方向性が示されている³³⁸。厳格な必要性を求めることは、この法 37 条 1 項の趣旨目的と相反する解釈になると考えられる³³⁹。

一般対応の費用とされる販売費や一般管理費の例として、広告宣伝費や福利厚生費があるが、これらは業務遂行上必須であるとはいえない点からも、厳格な必要性を求めることは妥当ではないといえる³⁴⁰。

これらを踏まえると、趣旨目的の観点からも、厳格な必要性を求めることは妥当とはいえない。

3. 必要性が求められる程度

³³⁶ 谷口・前掲注(1)344 頁、酒井・前掲注(13)41-43 頁参照。同旨と思われるものとして、寺田・前掲注(106)22-24 頁参照。

³³⁷ 碓井・前掲注(32)22 頁参照。

³³⁸ 税制調査会・前掲注(64)43 頁参照。

³³⁹ 木山・前掲注(14)141 頁参照。

³⁴⁰ 寺田・前掲注(106)27-28 頁参照。

では、どの程度の必要性が求められると解すべきであろうか。

この点につき、所得税法上用いられている直接必要性・通常必要性・必要性に分けて、それぞれの程度の必要性が求められるのか検討する。

(1) 直接必要性

まず、直接必要性について検討する。

この点、外れ馬券の購入代金が、個別対応の費用の「直接に要した費用」にあたるとされた、最高裁平成 29 年判決が参考になる³⁴¹。

最高裁平成 29 年判決は、当たり馬券は雑所得であるとした上で、外れ馬券の購入代金は、「雑所得である当たり馬券の払戻金を得るため直接に要した費用（下線は筆者）」として、必要経費に該当すると判示した。

外れ馬券が「直接に要した費用」とされた理由について、本件のような一連の馬券の購入により利益を得るためには、「外れ馬券の購入は不可避であったといわざるを得ない（下線は筆者）」からであるとしている。

すなわち、「不可避であった」費用を「直接に要した費用」とであると解している。

このような解釈は、同じく個別対応の費用とされる売上原価も、収入を得るために不可避である費用であるため、この観点からも妥当な解釈であると考ええる。

よって、直接必要性とは、「不可避であった」といえるような費用であることが求められるものである。

(2) 通常必要性

次に、通常必要性について検討する。

通常の意味は、「普通であること。」³⁴²とされる。また、普通とは「ひろく一般に通ずること。多くにあてはまること。」³⁴³とされる。

これらの意味を踏まえると、通常必要性とは、社会一般的に考えて、必要であるといえるか、すなわち、通常人を基準にして、社会通念上相当と認められる範囲内であるといえる程度の必要性が求められるものである。

(3) 必要性

最後に、必要性について検討する。すなわち、一般対応の費用の必要性要件の程度である。

³⁴¹ 最判平成 29 年 12 月 15 日民集 71 卷 10 号 2235 頁。控訴審は、東京高判平成 28 年 4 月 21 日民集 71 卷 10 号 2356 頁。第 1 審は、東京地判平成 27 年 5 月 14 日民集 71 卷 10 号 2279 頁。評釈として、三宅知三郎「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 29 年度 764 頁、田中晶国「判批」別冊ジュリ 253 号(2021 年)94 頁等、多数存在する。

³⁴² 新村・前掲注(68)1931 頁。

³⁴³ 新村・前掲注(68)2567 頁。

直接や通常というような、必要性を狭めるような文言は存在しないため、少なくとも直接必要性や通常必要性よりは、その範囲を広く解すべきであろう。現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申のできるだけ広く経費性を認めるべきとする考え方を踏まえれば、必要性とは、納税者にとって、業務を遂行する上で有益であったといい得る程度の必要性が求められるものであると考える。

第 5 節 判断基準

では、関連性要件と必要性要件を満たすか否かは、具体的にどのような基準を用いて判断すべきであろうか。

この点について、第 3 章第 4 節でみた、支出の目的、有益性、客観性、金額の相当性を判断基準として用いることが妥当であるか検討する。

1. 支出の目的

個人事業主は、所得稼得活動を行うにあたり、考えられうる方策の中から、その時々に応じて有効と思われる手段を選択することになる³⁴⁴。そして、その選択した手段によっては、費用を支出することになり、その投下資本を通じて、所得を稼得することになる。そのため、個人事業主が費用をどのような目的で支出したのかという点が軽視されてはならない³⁴⁵。

仮に、必要経費該当性要件を判断する上で、支出の目的を考慮しないとすると、支出の効果に応じて、必要経費該当性を検討することになる。

たとえば、売上を上げることを目的として、インターネット上で広告宣伝を行うために費用を支出したとする。しかし、広告宣伝の効果はなく、売上は上がらなかった。

この場合、支出の目的を考慮しないと、必要経費には該当しないことになる。支出の効果からは、業務関連性と業務遂行上の必要性が認められないからである。

しかし、このような広告宣伝費用が必要経費に該当しないとすると、個人事業主が所得稼得活動を行うにあたり採り得る選択肢を狭めることになり、経営判断を阻害するおそれがある。これは、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避ける必要経費の趣旨に反することになりかねない。現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申ができるだけ広く経費性を認めるべきとすることとも整合しないことから、支出の目的を考慮しないことは妥当とはいえないであろう。

一方で、効果があるにもかかわらず、目的が異なるからといって、必要経費性を認めないことは妥当ではない。必要経費の趣旨は、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを防ぐことにあるのであるから、その業務にとって効果があったといえるのであれば、それは必要経費として控除されるべきである。

支出の目的がない損失が費用に含まれるものと理解されていることからしても、支出の

³⁴⁴ 松山・前掲注(72)312 頁参照。

³⁴⁵ 松山・前掲注(72)311-312 頁参照。

目的を絶対条件と解することは妥当ではない。

すなわち、絶対条件ではないものの、支出の目的を判断基準として用いることは妥当である。

2. 有益性

必要経費の趣旨が、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを防ぐことにあることからすれば、業務にとって有益であったか否かを判断基準とすることは妥当である。

しかし、この有益性を厳格に解すると、投下資本部分に課税が及ぶことを避けるという必要経費の趣旨に反するおそれが生じ、投下資本の選択について経営判断を阻害する危険がある³⁴⁶。また、関連性要件について直接的な関連性を求めること、必要性要件について直接必要性を求めることと同じことになるおそれもある。

よって、業務の維持、拡大にとって意義があるといえる程度の有益性（有益性基準）を判断基準とすることが妥当であると考ええる。

なお、関連性要件で求められる有益性と、必要性要件で求められる有益性は、その意味が異なる。

関連性要件とは、業務との関連性を有するか否かであるから、業務に有益であるといえるものが、関連性要件を満たす。一方で、必要性要件とは、業務遂行上の必要性を有するか否かであるから、業務の遂行上有益であるといえるものが、必要性要件を満たす。

多くの場合、関連性要件で求められる有益性を満たす場合、必要性要件で求められる有益性も満たすと考えられる。しかし、そうではない場合もある。

その具体例として、子どもの養育に係る保育費がある。たとえば、税理士業を営む個人事業主がいたとする。この個人事業主には、小さい子どもがいるが、独身で、近くに頼れる親戚がいない。税理士業を円滑に行うためには、子どもをベビーシッターに預けたほうがよいと考え、ベビーシッターを雇い、その費用を支出した。この費用について、関連性要件と必要性要件で求められる有益性は満たすか。

この場合、必要性要件で求められる有益性は満たす。ベビーシッターに子どもを預けることで、業務を円滑に遂行できるからである。

しかし、関連性要件で求められる有益性は満たさない。ベビーシッターに子どもを預けても、税理士業務そのものに対する有益性はないからである。

3. 客観性

第3章第4節でみたとおり、客観性については、客観的な表象により判断するという意味での客観性を求めるとする見解と、社会通念上や通常性という意味での客観性を求めるとする見解がある。

³⁴⁶ 木山・前掲注(14)141頁参照。

(1) 客観的な表象により判断するという意味での客観性を求めるとする見解

このうち、客観的な表象により判断するという意味での客観性を求めるとする見解は、妥当である。

仮に、客観的な表象による判断を要しないとすると、納税者の主観によってのみ判断することとなり、納税者がそれらしいことを主張するだけで、関連性要件と必要性要件を満たしてしまうことになるからである。

(2) 社会通念上や通常性という意味での客観性を求めるとする見解

社会通念上や通常性という意味での客観性を求めることは妥当なのであろうか。

ア. 文理解釈の観点

仮に、このような客観性を求めるとすると、通常性を要件として求めていることと同義になる。しかし、医療費控除（法 73 条 2 項）や特定支出控除（法 57 条の 2 第 2 項 1 号ないし 3 号）の規定において「通常」という文言が用いられているのに対し、法 37 条 1 項にそのような文言がないことからすれば、このような判断基準を設けることは、文理解釈の観点から妥当ではない。

イ. 趣旨目的の観点

必要経費は、支出した納税者本人の業務について関連性があるか、必要性があるかで判断すべきものであり、通常人を基準にすべきではない³⁴⁷。なぜなら、納税者によって行っている業務は様々であり、費用を支出する目的や効果も、納税者によって異なるからである。支出した納税者本人にとって、投下資本の回収部分といえる費用が、必要経費に算入できるのである。このような判断基準を設けると、納税者の主観が排除されてしまうことにもなりかねない。すなわち、趣旨目的の観点からも妥当とはいえない。

よって、社会通念上や通常性という意味での客観性を求めることは妥当ではない。

(3) 結論

以上の理由から、客観的な表象により判断するという意味での客観性を判断基準とすることは妥当である。

4. 金額の相当性

第 3 章第 4 節でみたとおり、金額の相当性を判断基準とすることには否定的な見解がある。法 37 条 1 項の必要経費該当性を判断するにあたり、金額の相当性を全く考慮しないことは妥当なのであろうか。

³⁴⁷ 近藤・前掲注(14)260 頁参照。

(1) 文理解釈の観点

必要性要件が、法 37 条 1 項の見出し等から導かれることは既に述べたとおりであるが、必要という文言から、金額の相当性を考慮することはできないのであろうか。

たとえば、25 g 以内の定形郵便物を郵送する際に、84 円分の切手が必要となるが³⁴⁸、これに、94 円分の切手を貼ったとする。この場合、84 円分の切手が必要だったのであり、94 円分の切手を貼る必要はなかったのである。94 円分の切手を貼る必要がなかったのは、金額的に過剰だからである。

このような具体例を踏まえると、必要という文言から、金額的な側面を考慮することは自然に導かれるものであることがわかる。

すなわち、金額の相当性を考慮することは、法 37 条 1 項の文理解釈上妥当であるといえる。

(2) 趣旨目的の観点

趣旨目的の観点ではどうか。

たとえば、東京で税理士を営む個人事業主が、京都にある顧問先に訪問するため、京都市内の 1 泊 20 万円のホテルに泊まったとする。1 泊 20 万円もするホテルは、一般的にはかなり高級なホテルであると思われるが、このホテルに泊まる業務上の理由は特段ない。しかし、京都に出張するためには、京都市内のホテルに泊まる必要があった。この費用について、必要経費に算入することはできるか。

この点、金額の相当性を考慮しない限り、関連性要件と必要性要件を満たすものと考えられる。しかし、個人は法人と異なり、事業主体であると同時に消費主体なのであるから、支出が消費にあたるかどうかを考慮する必要がある点を踏まえれば、所得税法が、このような費用についてまで、必要経費に算入することを想定しているとは思えない。すなわち、必要経費と家事費を区別する観点から、金額の相当性を考慮することは妥当であるといえる。

(3) 金額の相当性が求められる程度

では、どの程度 of 金額の相当性が求められると解すべきか。

仮に、金額が相当である場合にのみ必要経費性を認めるという意味での金額の相当性を判断基準に用いると、それは結果として、通常必要であるか否かによって必要性要件を判断することと同じことになってしまうおそれがある。相当な金額を積極的に把握し、それを超える場合には、必要経費に該当しないことになるからである。

しかし、法 37 条 1 項の解釈にあたり、通常性を判断基準に用いることが妥当でないことは既に述べたとおりである。

³⁴⁸ 日本郵便株式会社「国内の料金表 手紙・はがき」

(https://www.post.japanpost.jp/send/fee/kokunai/one_two.html 最終閲覧日：2024 年 3 月 10 日)。

相当な金額を第三者が客観的に算定することは困難であるという側面からも、そのような判断基準を設けることは妥当ではない。

これに加え、必要性要件について、厳格な必要性を求めることが妥当ではないことも踏まえると、不相当とはいえない程度の金額の相当性を求めることが妥当であるとする。

すなわち、金額的に不相当といえるような場合は、必要性要件を満たさないことになるが、そのような事情がない限りは、金額の相当性が認められるとするものである。

金額的に不相当といえるか否かは、個々の具体的事情を考慮した上で、社会通念上不相当といえるような金額であるか否かで判断すべきである。

前述の1泊20万円のホテルの例でいうと、近辺のホテルの相場からして相当高額であり、業務遂行上特段の事情がなければ、1泊20万円のホテルは金額的に不相当といえることになる。ただし、このホテル以外に空いているホテルがなかったという事情や、そのほか業務における何らかの理由があり、不相当とはいえないような事情があるのであれば、金額の相当性という判断基準を満たす可能性はあるものとする。

(4) 否定的な見解に対する反論

第3章第4節でみたとおり、金額の相当性を判断基準とすることに否定的な見解は、①所得税法における所得計算等は、特別な規定がない限り、当事者間で現実に授受された金額を基礎として計算されていること、②適正な必要経費の金額を第三者が客観的に算定することは困難であることを理由とするものである³⁴⁹。

しかし、既に述べたとおり、文理解釈上、金額の相当性を考慮することは妥当であることから、①所得税法における所得計算等は、特別な規定がない限り、当事者間で現実に授受された金額を基礎として計算されていることは、金額の相当性を判断基準とすることを否定する理由として妥当とはいえない。

また、不相当とはいえない程度の金額の相当性を求める場合、適正な金額がいくらであるのかを客観的に算定する必要はない。あくまで必要性要件を満たすか否かを判断するための1つの基準に過ぎず、適正な金額に引き直したりするわけではないからである。よって、②適正な必要経費の金額を第三者が客観的に算定することは困難であることも、金額の相当性を判断基準とすることを否定する理由として妥当とはいえない。

(5) 結論

以上の理由から、必要性要件について、不相当とはいえない程度の金額の相当性を判断基準に用いることは妥当である。

5. まとめ

以上より、必要経費と家事費等の区別についてまとめると、次のとおりとなる。

³⁴⁹ 佐藤・前掲注(1)288-289頁参照。

① 区別の方法

必要経費と家事費等の区別は、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件によって区別を行う、総則規定優先アプローチが妥当する。具体的には、次の手順により区別を行う。

② 第 1 段階：業務範囲の確定

まず、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を検討するにあたり、適切に業務の範囲を確定することが必要である。ここにいう業務とは、その年における事業所得を生ずべき業務であるといえるものであり、納税者の個別具体的な業態や状況に応じてその範囲を確定する。

③ 第 2 段階：関連性要件と必要性要件の判定

業務の範囲を確定したら、関連性要件と必要性要件を満たすか否かで必要経費該当性を判断する。

関連性要件は、客観的に支出の目的や効果からみて、納税者の業務に有益であるか否かで判断する。必要性要件は、客観的に支出の目的や効果からみて、金額的に不相当とはいえず、納税者の業務の遂行上、有益であるか否かで判断する。これらの要件を満たすものは必要経費となり、これを満たさないものは家事費等になる。

④ 第 3 段階：家事関連費のうち必要経費となる部分の判定

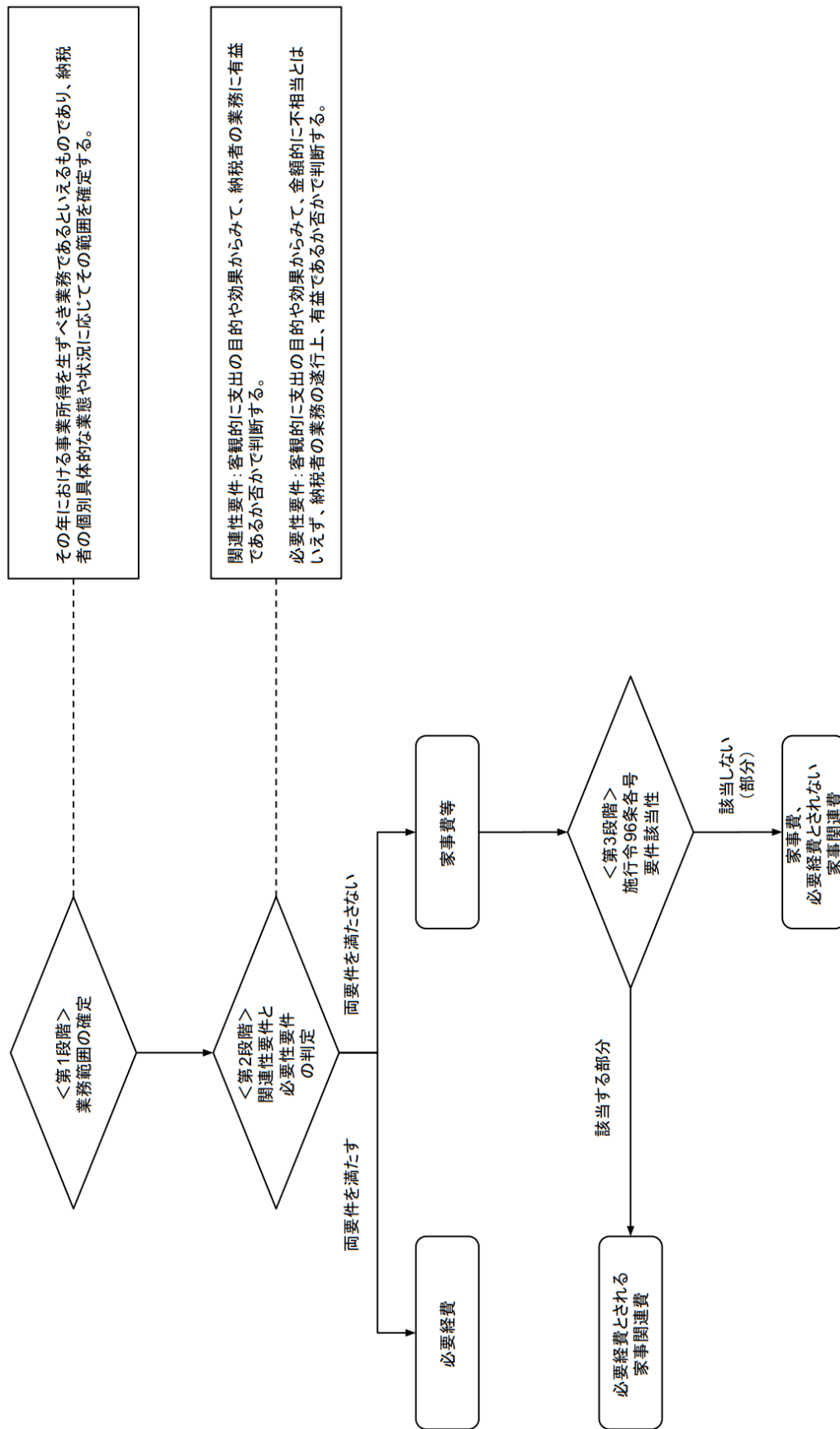
家事費等となったもののうち、施行令 96 条各号の要件を満たすものは、その要件を満たす部分について、必要経費に算入することができる。

この区別の方法は、教育関連費用であっても変わることはなく、上記のとおりに解すべきである。

法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を上記のとおりに解すれば、本来、必要経費に含まれるべきでないものについては、家事費として排除できるものと考ええる。すなわち、総則規定優先アプローチによると、本来、家事費とすべきものが必要経費に含まれてしまうという問題は解消できる。

これを図表にすると、以下のとおりである。

図表 7 必要経費と家事費等の区別



(筆者作成)

第6節 小括

本章では、必要経費と家事費等の区別をどのように判断すべきかについて論じた。具体的には、次のとおりである。

1. 各アプローチの妥当性

別段の定め優先アプローチは、法 45 条 1 項 1 号の家事費該当性を判断し、その後、法 37 条 1 項による必要経費該当性の判断を行うという手順により、必要経費と家事費等の区別を行う方法である。

法 37 条 1 項の条文において、既に家事費との区別は考慮されており、法 45 条 1 項 1 号の家事費は、確認的規定であると解することが妥当である。そうすると、家事費を積極的に定義づけることになる別段の定め優先アプローチは、文理解釈上妥当しない。

別段の定め優先アプローチによると、家事費性があるものは家事費等に該当することになるので、施行令 96 条各号の要件を満たさない限り、必要経費に算入することはできない。すなわち、飲食を含む接待交際費のような費用は、必要経費に算入することができないことになる。しかし、このような費用をすべて必要経費に算入しないとすることは、現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申の考え方と整合せず、趣旨目的の観点からも妥当しない。

よって、必要経費と家事費等の区別に、別段の定め優先アプローチを用いることは妥当ではない。

総則規定優先アプローチは、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件によって、必要経費と家事費等の区別を行う方法である。このアプローチでは、家事費を積極的に定義づけることはしないため、家事費の規定を確認的規定と解することと整合的である。すなわち、このアプローチは、文理解釈上妥当である。

総則規定優先アプローチによる場合は、家事費性を有するものであっても、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たせば、必要経費に算入できる。すなわち、必要経費の趣旨目的の観点からも妥当する。

よって、必要経費と家事費等の区別に、総則規定優先アプローチを用いることは妥当である。

双方向アプローチは、法 37 条 1 項の必要経費該当性と、法 45 条 1 項 1 号に規定する家事費該当性の両面を考慮し、必要経費と家事費等の区別を行う方法である。このアプローチは、家事費を積極的に定義づけることになるが、これが文理解釈上妥当しないことは、別段の定め優先アプローチと同じである。

また、双方向アプローチよりも総則規定優先アプローチのほうが、必要経費の趣旨目的に沿ったものであるといえる。

双方向アプローチのうち、具体的な区別の方法について論じられている植松説は、現行法の必要経費の趣旨目的と整合しないため、妥当とはいえない。田中説は、所得計算構造が異なる規定を解釈に持ち込む考え方であり、妥当ではない。

これらを踏まえると、必要経費と家事費等の区別に、双方向アプローチを用いることは妥当とはいえない。

よって、必要経費と家事費等の区別については、総則規定優先アプローチが妥当する。

教育関連費用を支出する目的と効果として、(a)知識・教養の涵養、人格形成、(b)資格という地位の獲得、(c)人的資本の価値増加があるが、これらの性質をもって、積極的に家事費であると判断することは妥当ではない。

よって、教育関連費用についても、総則規定優先アプローチにより、必要経費と家事費等の区別を行うことが妥当であるといえる。

2. 必要経費の要件論

業務の範囲について、将来の所得のみを生ずべき業務は含まないとする解釈は、法 37 条 1 項を縮小解釈するものであり、妥当とはいえない。

業務の範囲は、その年における事業所得を生ずべき業務であるといえるものであり、納税者の個別具体的な業態や状況に応じてその範囲を確定すべきである。

関連性要件は、法 37 条 1 項の「業務について生じた」という文言から導かれる。関連性が求められる程度については、直接関連しているというような、関連性を狭く解するのではなく、単に、納税者の業務に関連しているといえる程度の関連性が求められていると考える。

必要性要件は、法 37 条 1 項の見出し、事業所得等の規定や法 37 条 1 項に「必要経費」と規定されていること等から導かれる。必要性が求められる程度については、法 37 条 1 項の一般対応の費用には、必要性を狭めるような文言は存在しないことや、現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申の考え方を踏まえれば、納税者にとって、業務を遂行する上で有益であったといい得る程度の必要性が求められていると考える。

絶対条件ではないものの、支出の目的を判断基準として用いることは妥当である。

必要経費が、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを防ぐという趣旨であること等を踏まえれば、業務の維持、拡大にとって意義があるといえる程度の有益性を判断基準とすることが妥当である。

客観的な表象による判断を要しないとすると、納税者の主観によってのみ判断することとなり、納税者がそれらしいことを主張するだけで、関連性要件と必要性要件を満たしてしまうことを踏まえれば、客観的な表象により判断するという意味での客観性を判断基準として求めることは妥当である。

必要という文言から、金額的な側面を考慮することは自然に導かれることや、必要経費と家事費を区別する観点から、必要性要件について、不相当とはいえない程度 of 金額の相当性を判断基準として求めることは妥当である。

3. まとめ

以上より、必要経費と家事費等の区別についてまとめると、次のとおりとなる。

① 区別の方法

必要経費と家事費等の区別は、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件によって区別を行う、総則規定優先アプローチが妥当する。具体的には、次の手順により区別を行う。

② 第 1 段階：業務範囲の確定

まず、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を検討するにあたり、適切に業務の範囲を確定することが必要である。ここにいう業務とは、その年における事業所得を生ずべき業務であるといえるものであり、納税者の個別具体的な業態や状況に応じてその範囲を確定する。

③ 第 2 段階：関連性要件と必要性要件の判定

業務の範囲を確定したら、関連性要件と必要性要件を満たすか否かで必要経費該当性を判断する。

関連性要件は、客観的に支出の目的や効果からみて、納税者の業務に有益であるか否かで判断する。必要性要件は、客観的に支出の目的や効果からみて、金額的に不相当とはいえず、納税者の業務の遂行上、有益であるか否かで判断する。これらの要件を満たすものは必要経費となり、これを満たさないものは家事費等になる。

④ 第 3 段階：家事関連費のうち必要経費となる部分の判定

家事費等となったもののうち、施行令 96 条各号の要件を満たすものは、その要件を満たす部分について、必要経費に算入することができる。

この区別の方法は、教育関連費用であっても変わることはなく、上記のとおりに解すべきである。

法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を上記のとおりに解すれば、本来、必要経費に含まれるべきでないものについては、家事費として排除できるものとする。すなわち、総則規定優先アプローチによると、本来、家事費とすべきものが必要経費に含まれてしまうという問題は解消できる。

具体的に必要経費と家事費等がどのように区別されるのか、他のアプローチとの違いを明確にするため、次章において、事例検討を行う。

第7章 事例検討

本章では、教育関連費用のうち、必要経費と家事費等の区別が難しいと考えられる3つのパターンを想定し、前章で論じた区別の方法によると、具体的に必要経費と家事費等がどのように区別されるのか検証する。

第1節 業務独占資格・開業後取得型

1つ目のパターンは、業務独占資格の資格取得に要する費用を支出した時点で、既にその独占業務を業としているケースである（業務独占資格・開業後取得型）。ここでは、大阪高裁令和2年判決をベースにして検討する。

なお、本章の事例検討においては、次の事項を検討の前提条件とする。

- ・他のアプローチについては、アプローチ方法のみが異なるものとし、法37条1項の必要経費該当性要件とその判断基準は、前章で論じた内容と同じであるものとする。
- ・双方向アプローチについては、教育関連費用に関して具体的な判断方法が述べられている、田中説を採用するものとする。
- ・家事費を積極的に定義づける場合、資格という地位の獲得は、家事費に該当するものとする。
- ・繰延資産該当性の検討は省略する。

1. 事案の概要

Fは、平成23年9月から、接骨院を開設し、柔道整復業及びカイロプラクティック並びに理学療法による整体業を営む個人であるが、接骨院の開設当時、柔道整復師の免許を有していなかった。

Fは、接骨院の開設当時、自らは免許を要しないカイロプラクティックを行う一方で、免許を有するGを雇用して柔道整復を行わせていたが、Gが数か月で退職したため、平成24年4月から、免許を有するHを雇用して柔道整復を行わせていた。

Fは、Hが数年後に独立することが予想されたことから、接骨院の経営の安定及び事業拡大のため、自ら免許を取得することとし、平成25年4月から平成28年3月の間、柔道整復師学科夜間部3年制課程（以下「本件学科」という。）を履修した。Fは、学費等の納入金として、3年間で合計375万円（以下「本件学費等」という。）を支払った。

Fは、平成28年5月24日、免許の交付を受け、同月以降、他の柔道整復師1名と共に柔道整復を行っている。

この場合、本件学費等は必要経費に該当するか。

2. 業務の範囲

Fは、顧客に対し、柔道整復による施術、カイロプラクティックによる施術、理学療法に

による施術を行うことで、事業所得を得ている。

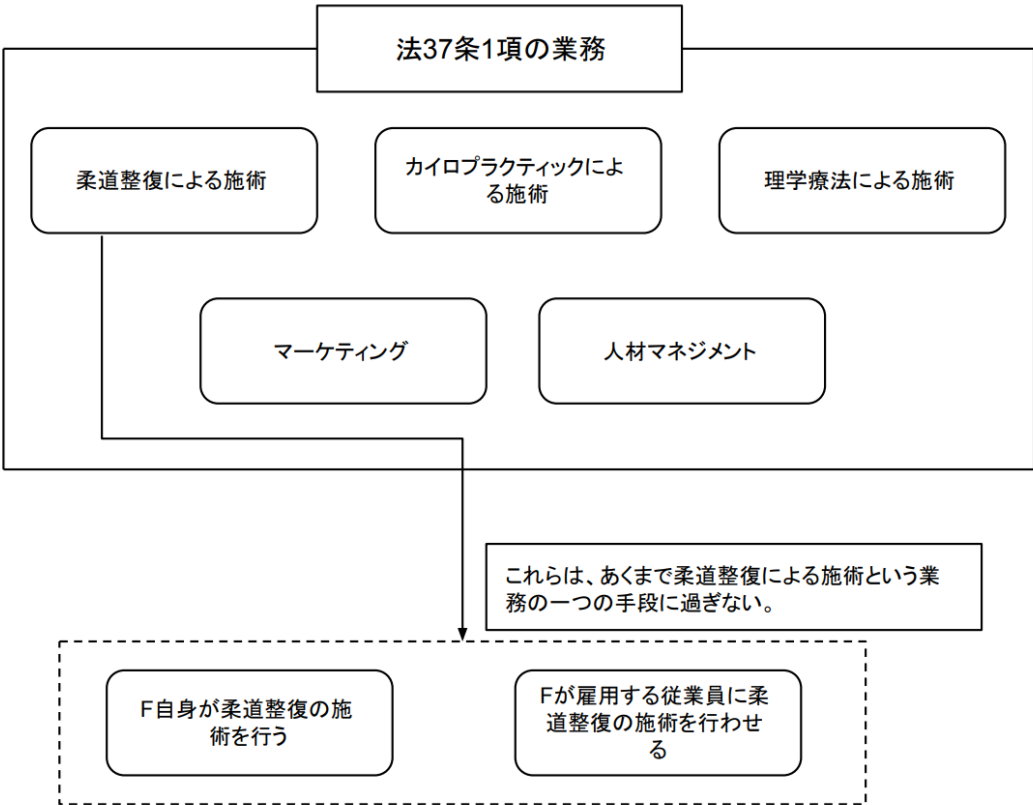
顧客を獲得するためのマーケティング業務や、従業員をマネジメントする業務（人材マネジメント業務）も業務の範囲に含まれると考えるべきことは、第 6 章第 2 節でみたとおりである。

なお、大阪高裁令和 2 年判決の考え方を基にすると、本件学費等を支出した年における F の柔道整復による施術の業務を、「柔道整復師を雇用して柔道整復を行わせる」ことに限定することになる。

しかし、F 自身が柔道整復の施術を行うことと、F が雇用する従業員に柔道整復の施術を行わせることは、あくまで柔道整復による施術という業務の一つの手段に過ぎない。これら細分化したものを F の業務であるとするのは、業務の範囲を縮小解釈しており、妥当ではない（図表 8）。

すなわち、柔道整復による施術業務、カイロプラクティックによる施術業務、理学療法による施術業務、マーケティング業務、人材マネジメント業務が、F の業務となる。

図表 8 F の業務の範囲



（筆者作成）

3. 関連性要件

（1） 支出の目的や効果

F は開業当時、自らは柔道整復師の免許を有していなかったため、G や H を雇用していた。しかし、G は数か月で退職し、H も数年後独立する見込みであった。

この事情から、F は、接骨院の経営の安定及び事業拡大のため、自ら免許を取得することとし、本件学科に通学し、本件学費等を支出して柔道整復師の資格を取得した。

すなわち、支出の目的は、接骨院の経営の安定及び事業拡大のためである。

支出の効果としては、F が柔道整復師の資格を取得したことや、本件学科で柔道整復に関する知識や技術を修得したことが挙げられる。

(2) 客観性

F は開業当時、自らは柔道整復師の免許を有していなかったことや、G は数か月で退職し、H も数年後独立する見込みであったということは、事実として認められる。すなわち、上記の支出の目的は、客観的な表象によって確認することができるものであると考えて問題ないであろう。

また、本件学科に通学して授業を受けていたこと、柔道整復師の資格を取得したことも事実であることから、客観的な表象によって支出の効果を確認することができるといえる。

(3) 有益性

F の業務の範囲には、柔道整復による施術が含まれる。

F が、接骨院の経営の安定及び事業拡大を図るために、柔道整復に関する知識や技術を修得することは、客観的な表象からも、柔道整復による施術という業務に有益であろうことは明らかである。

よって、関連性要件における有益性は満たす。

(4) 要件該当性

以上のとおり、客観的に支出の目的や効果からみて、F の業務に有益であることからすれば、本件学費等は関連性要件を満たす。

4. 必要性要件

(1) 金額の相当性

柔道整復師の資格を取得するためには、本件学科のような専門学校に通う必要がある。各専門学校の柔道整復師学科の学費等を調べると、I 校は 439 万円³⁵⁰、J 校（夜間部）は 421

³⁵⁰ 新宿医療専門学校「学費・各種支援制度」(<https://www.ssjs.ac.jp/guide/tuition/> 最終閲覧日：2024 年 3 月 10 日)。入学金 10 万円、授業料 404 万円、諸費用 25 万円。

万円³⁵¹、K校（夜間部）は303万円³⁵²というところがある。本件学費等は375万円であるが、複数の専門学校と比較しても、これが金額的に不相当であるといえるような事情があるとはいえない。生涯にわたって投下資本となる可能性のある業務独占資格の資格取得に要する費用であるという観点からも、金額的に不相当であるといえる事情があるとはいえない。

よって、不相当とはいえない程度の金額の相当性を有する。

（２） 有益性

Fの柔道整復による施術という業務を遂行する上で、柔道整復師の資格が有益であることは明らかである。また、F自身が施術を行わなかったとしても、柔道整復師の従業員をマネジメントしていく上で、有益であるといえるであろう。

これらを踏まえると、本件学費等は、Fの業務の遂行上有益であったといえる。

（３） 要件該当性

以上のとおり、客観的に支出の目的や効果からみて、金額的に不相当とはいえず、Fの業務の遂行上、有益であるといえることから、必要性要件を満たす。

よって、法37条1項の要件を満たすため、本件学費等は必要経費に該当する。

５．別段の定め優先アプローチによる場合

仮に、別段の定め優先アプローチを採用した場合、どのように判断されるのであろうか。

まず、本件学費等は、資格という地位の獲得にあたることから、家事費の性質を有するものとなる。すなわち、法45条1項1号の家事費等に該当する。

次に、施行令96条各号の要件を満たすか検討する。本件学費等について、「必要である部分を明らかに区分すること」はできないため、施行令96条1号の要件は満たさない。

施行令96条2号の「業務の遂行上直接必要であった」という要件はどうか。換言すると、柔道整復による施術という業務の遂行上、不可避であったといえるような費用か、ということである。

柔道整復師法によれば、免許を有する柔道整復師でなければ、業として柔道整復を行ってはならないが（柔道整復師法2条1項、15条）、柔道整復を行う場所である施術所の開設については、都道府県知事への届出を要するのみで、施術所を開設する者が免許を有すること

³⁵¹ 東洋医療専門学校「学費について」（<https://www.toyoiryo.ac.jp/boshu/gakuhi/> 最終閲覧日：2024年3月10日）。入学金20万円、授業料210万円、実習費120万円、教材費20万円、総合演習費29万円、諸経費22万円。

³⁵² 首都医校「募集学科・出願資格・学費」（<https://www.iko.ac.jp/tokyo/enter/exam> 最終閲覧日：2024年3月10日）。入学金15万円、授業料222万円、教育充実費27万円、施設・設備維持費39万円。

は要件とされていない（柔道整復師法 2 条 2 項、19 条）。すなわち、自ら柔道整復師の資格を取得しなくても、柔道整復による施術を業とすることができる。

これを踏まえると、F の柔道整復による施術という業務を遂行することが不可避であったといえるような事情があるとはいえず、施行令 96 条 2 号の要件も満たさない。

よって、別段の定め優先アプローチによる場合には、本件学費等は家事費又は必要経費とされない家事関連費に該当し、必要経費に算入することはできない。

6. 双方向アプローチ（田中説）による場合

仮に、双方向アプローチ（田中説）を採用した場合、どのように判断されるのであろうか。

まず、本件学費等は、資格という地位の獲得にあたることから、家事費の性質を有するものとなる。また、法 37 条 1 項の要件を満たすことは、前述のとおりである。すなわち、消費支出の程度の強さによって、必要経費と家事関連費の区別を行うことになる。そして、このような教育関連費用については、特定支出控除の規定を考慮することになる。

特定支出控除の規定において、人の資格については、「その支出がその者の職務の遂行に直接必要なもの」を特定支出の範囲としている（法 57 条の 2 第 2 項 5 号）。すなわち、業務の遂行に直接必要かどうかで区別を行う。

本件学費等について、業務の遂行上直接必要といえないことは、前述のとおりである。

そうすると、本件学費等は、家事関連費に該当することになるが、前述のとおり、施行令 96 条各号の要件を満たさない。

よって、双方向アプローチ（田中説）による場合には、本件学費等は必要経費とされない家事関連費に該当し、必要経費に算入することはできない。

第 2 節 業務独占資格・開業前取得型

2 つ目のパターンは、業務独占資格の資格取得に要する費用を支出して業務独占資格を取得し、同じ年に、独占業務を開始したケースである（業務独占資格・開業前取得型）。

1. 事案の概要

一般企業の人事部に勤める L は、社会保険労務士として独立開業したいと思っており、令和 5 年 1 月から、とある専門学校の社会保険労務士試験対策講座（受講料 20 万円。以下「本件受講料」という。）を受講し、令和 5 年 8 月 27 日に社会保険労務士試験を受けた。

L は、今勤めている企業で 2 年以上の労働社会保険諸法令に関する実務経験を有するため、合格すれば社会保険労務士として登録を行うことができる。そこで、L は合格発表前から、事務所探しやホームページの作成等の開業に向けた準備を進めていた。

令和 5 年 10 月 4 日が合格発表日であったが、L は合格することができた。その後、L は登録申請手続きを行い、同年 11 月から社会保険労務士として独立開業することになった。

この年中に、顧問先を 2 件獲得し、社会保険労務士の有償独占業務であるとされる、社会保険労務士法 2 条 1 項 1 号及び 2 号の業務を実際に行っている。

この場合、本件受講料は必要経費に該当するか。

2. 業務の範囲

L は、顧客に対し、社会保険労務士の有償独占業務を行うことで、事業所得を得ている。また、顧客を獲得するためのマーケティング業務も、業務の範囲に含まれると考えるべきことは、第6章第2節でみたとおりである。すなわち、社会保険労務士の有償独占業務、マーケティング業務が、L の業務となる。

3. 関連性要件

(1) 支出の目的や効果

L は、社会保険労務士として開業することを目的として、社会保険労務士試験対策講座を受講した。そして、実際に社会保険労務士試験を受け、合格している。すなわち、L の目的は社会保険労務士として独立開業し、収入を得ることを目的として本件受講料を支払っている。

支出の効果としては、社会保険労務士という資格を取得することができ、労働社会保険諸法令の知識を得ることができている。

(2) 客観性

実際に社会保険労務士試験対策講座を受講し、試験に合格、開業しているということを踏まえれば、上記の目的と効果は、客観的な表象によって確認することができるといえるであろう。

(3) 有益性

社会保険労務士の業務を行うにあたり、社会保険労務士の資格を取得することが必須であることからすれば、本件受講料が、L の社会保険労務士としての業務に有益であることは明らかである。よって、関連性要件における有益性は満たしている。

(4) 要件該当性

以上のとおり、客観的に支出の目的や効果からみて、L の業務に有益であることからすれば、本件受講料は関連性要件を満たす。

4. 必要性要件

(1) 金額の相当性

社会保険労務士試験を受けることについて、特定の講座を受講したり、学校に通ったりしなければならないということはない。数千円程度で試験の参考書を購入し、試験を受けることも可能である。

しかし、社会保険労務士試験の合格率は、約 6.19%となっており、決して高いとはいえない

い³⁵³。この点を踏まえれば、参考書を購入するよりも明らかに高額となる本件受講料を支払い、試験を受けたことをもって、金銭的に不相当とはいえないであろう。

また、社会保険労務士の受験対策予備校の講座を調べると、M校は22万円(総合本科生、教室講座)³⁵⁴、N校(社労士合格コース、教室通学)は20万円³⁵⁵、O校(通信教育)は7万9000円というところがある³⁵⁶。本件受講料は20万円であるが、複数の受験対策予備校の講座受講料と比較しても、これが金銭的に不相当であるといえるような事情があるとはいえない。生涯にわたって投下資本となる可能性のある業務独占資格の資格取得に要する費用であるという観点からも、金銭的に不相当であるといえる事情があるとはいえない。

よって、不相当とはいえない程度の金額の相当性を有する。

(2) 有益性

社会保険労務士の業務を行うにあたり、社会保険労務士の資格を取得することが必須であることからすれば、本件受講料が、Lの社会保険労務士としての業務の遂行上有益であることは明らかである。よって、必要性要件における有益性は満たしている。

(3) 要件該当性

以上のとおり、客観的に支出の目的や効果からみて、金銭的に不相当とはいえず、Lの業務の遂行上、有益であるといえることから、必要性要件を満たす。

³⁵³ 全国社会保険労務士会連合会試験センター「第55回(令和5年度)社会保険労務士試験についての情報 過去10年の推移と合格者の年齢階層別・職業別・男女別割合」

(<https://www.sharosi-siken.or.jp/wp-content/uploads/2023/10/%E9%81%8E%E5%8E%BB%E5%90%88%E6%A0%B9%B4%E3%81%AE%E6%8E%A8%E7%A7%BB%E3%81%A8%E5%90%88%E6%A0%BC%E8%80%85%E3%81%AE%E5%B9%B4%E9%BD%A2%E9%9A%8E%E5%B1%A4%E5%88%A5%E3%83%BB%E8%81%B7%E6%A5%AD%E5%88%A5%E3%83%BB%E7%94%B7%E5%A5%B3%E5%88%A5%E5%89%B2%E5%90%88.pdf> 最終閲覧日：2024年3月10日)における、平成26年から令和5年までの各年の合格者数の合計(24,556人)を受験者数の合計(396,295人)で除して計算した。

³⁵⁴ TAC株式会社「総合本科生」(https://www.tac-school.co.jp/kouza_sharosi/sharosi_crs_sougou.html 最終閲覧日：2024年3月10日)。

³⁵⁵ 大原学園グループ「社会保険労務士コースリスト」(https://www.o-hara.jp/course/sharoshi/course_search?search_condition_course_sale_name=9319 最終閲覧日：2024年3月10日)。

³⁵⁶ 株式会社ユーキャン「社会保険労務士講座」(<https://www.u-can.co.jp/%E7%A4%BE%E4%BC%9A%E4%BF%9D%E9%99%BA%E5%8A%B4%E5%8B%99%E5%A3%AB/> 最終閲覧日：2024年3月10日)。

よって、法 37 条 1 項の要件を満たすため、本件受講料は必要経費に該当する。

(4) 事業開始前の費用であることについて

本件受講料は、L が事業を開始する前に生じた費用であるが、法 37 条 1 項においては、その年における事業所得を生ずべき業務について生じた費用を必要経費とするとしている。

そのため、本件受講料がその年に生じており、同一年に実際に事業所得を生ずべき業務を行っており、関連性要件と必要性要件を満たすのであれば、事業開始前に生じた費用であっても、必要経費に算入することができると解するのが相当である。

5. 別段の定め優先アプローチによる場合

仮に、別段の定め優先アプローチを採用した場合、どのように判断されるのであろうか。

まず、本件受講料は、資格という地位の獲得にあたることから、家事費の性質を有するものとなる。すなわち、法 45 条 1 項 1 号の家事費等に該当する。

次に、施行令 96 条各号の要件を満たすか検討する。本件受講料について、「必要である部分を明らかに区分すること」はできないため、施行令 96 条 1 号の要件は満たさない。

施行令 96 条 2 号の「業務の遂行上直接必要であった」という要件はどうか。

社会保険労務士法 2 条 1 項 1 号及び 2 号の業務については、社会保険労務士以外のものが有償で業務を行うことが禁止されていることからすれば（社会保険労務士法 27 条）、L の「業務の遂行上直接必要であった」といえるであろう。

しかし、業務の遂行上直接必要であった部分を明らかにすることはできないため、施行令 96 条 2 号の要件は満たさない。

よって、別段の定め優先アプローチによる場合には、本件受講料は家事費又は必要経費とされない家事関連費に該当し、必要経費に算入することはできない。

6. 双方向アプローチ（田中説）による場合

仮に、双方向アプローチ（田中説）を採用した場合、どのように判断されるのであろうか。

本件受講料は、資格という地位の獲得にあたることから、家事費の性質を有するものとなる。また、法 37 条 1 項の要件を満たすことは、前述のとおりである。すなわち、消費支出の程度の強さによって、必要経費と家事関連費の区別を行うことになる。そして、このような教育関連費用については、特定支出控除の規定を考慮することになる。

特定支出控除の規定において、人の資格については、「その支出がその者の職務の遂行に直接必要なもの」を特定支出の範囲としている（法 57 条の 2 第 2 項 5 号）。すなわち、業務の遂行に直接必要かどうかで区別を行う。

社会保険労務士の資格取得に要する費用が業務の遂行上直接必要であったといえることは、前述のとおりである。そうすると、本件受講料は必要経費に該当することになる。

よって、双方向アプローチ（田中説）による場合には、本件受講料は必要経費に該当する。

第3節 学位の資格・収入獲得業務非直結型

3つ目のパターンは、収入を得ることに直結する業務以外の業務に関連する、学位の資格取得に要する費用を支出したケースである（学位の資格・収入獲得業務非直結型）。

1. 事案の概要

個人事業主のPは、従業員を数名抱えて、飲食店Qを経営している。Qは、平日日中はカフェとして営業し、平日夜はお酒を提供するバーとして営業している。また、土日祝日はイベントのスペースとして場所貸ししている。

今後、さらに新しい取り組みを増やし、店舗数拡大も視野に入れているが、この段階で経営に関して体系的に学ぼうと思い、経営学修士の資格を取得できる大学院に入学し、入学金と授業料（以下「本件MBA授業料等」という。）を支払った。本件MBA授業料等は、総額で300万円であった。大学院では、マーケティングや人材マネジメント等に関する科目を受講した。入学から2年後、修士課程を修了し、経営学修士の資格を取得した。この場合、本件MBA授業料等は、必要経費に該当するか。

2. 業務の範囲

Pは、顧客に対し、カフェやバーとして飲食を提供する業務や、イベントスペース貸しを行うことで、事業所得を得ている。また、顧客を獲得するためのマーケティング業務や、従業員をマネジメントする業務（人材マネジメント業務）も業務の範囲に含まれると考えるべきことは、第6章第2節でみたとおりである。すなわち、カフェやバーとして飲食を提供する業務、イベントスペース貸しを行う業務、マーケティング業務、人材マネジメント業務が、Pの業務となる。

3. 関連性要件

（1）支出の目的や効果

Pは、今後の事業拡大を踏まえて、経営を体系的に学ぶことを目的に、本件MBA授業料等を支払っている。

支出の効果としては、経営学修士の資格を取得することができ、経営学についての知識を得ることができている。

（2）客観性

実際に、大学院に通い、経営学修士の資格を取得していることからすれば、上記の目的と効果は、客観的な表象によって確認することができるといえるであろう。大学院の募集要項等でも、そのような目的と効果を確認することはできるものと思われる。

マーケティングや人材マネジメント等に関する科目を受講したことも、Pが実際に受講した科目が分かる資料を提示する等の方法により、客観的な表象によって確認することができるものと思われる。

(3) 有益性

P は、マーケティングや人材マネジメントに関する科目を受講しており、それらで得た知識は、P の業務に有益であったといえるであろう。

よって、関連性要件における有益性は満たす。

(4) 要件該当性

以上のとおり、客観的に支出の目的や効果からみて、P の業務に有益であることからすれば、本件 MBA 授業料等は関連性要件を満たす。

4. 必要性要件

(1) 金額の相当性

本件 MBA 授業料等のように費用をかけなくても、経営について知識を深めることは可能である。しかし、大学院でこそ学べることもあるであろう。どのような方法で、どのレベルの経営に関して学ぶことが業務を行っていく上で望ましいのかは、納税者によって異なるものであり、その判断については、本人の意思を尊重すべきである。すなわち、本件 MBA 授業料等のように費用をかけなくても、経営について知識を深めることは可能であるということをもって、金額的に不相当であると判断すべきではない。

また、経営学修士の資格を取得できる大学院を調べると、R 大学院は 307 万 8000 円³⁵⁷、S 大学院は 342 万円³⁵⁸、T 大学院は 156 万 7920 円³⁵⁹というところがある。

本件授業料等は 300 万円であるが、複数の経営学修士の資格を取得できる大学院の授業料等と比較しても、これが金額的に不相当であるといえるような事情があるとはいえない。

よって、不相当とはいえない程度の金額の相当性を有する。

(2) 有益性

関連性要件の有益性で検討したとおり、P の業務に有益であることからすれば、P の業務の遂行上も有益であることは明らかである。よって、必要性要件における有益性は満たして

³⁵⁷ グロービス経営大学院「大学院概要」(<https://mba.globis.ac.jp/about/outline/> 最終閲覧日：2024 年 3 月 10 日)。パートタイム&オンライン MBA プログラム（日本語）を想定。入学金 8 万円と授業料 299 万 8000 円の合計額。

³⁵⁸ 早稲田大学「学費・奨学金・教育訓練給付金」

(<https://www.waseda.jp/fcom/wbs/applicants/tuition> 最終閲覧日：2024 年 3 月 10 日)。夜間主総合 MBA プログラムを想定。入学金 30 万円と授業料 312 万円の合計額。

³⁵⁹ 一橋大学大学院「授業料」(<https://www.ics.hub.hit-u.ac.jp/jp/admissions/mba/financing.html> 最終閲覧日：2024 年 3 月 10 日)。入学金 28 万 2000 円と授業料 128 万 5920 円（年額 64 万 2960 円×2 年）の合計額。

いる。

(3) 要件該当性

以上のとおり、客観的に支出の目的や効果からみて、金額的に不相当とはいえず、Pの業務の遂行上、有益であるといえることから、必要性要件を満たす。

よって、法37条1項の要件を満たすため、本件MBA授業料等は必要経費に該当する。

5. 別段の定め優先アプローチによる場合

仮に、別段の定め優先アプローチを採用した場合、どのように判断されるのであろうか。

まず、本件MBA授業料等は資格という地位の獲得にあたることから、家事費の性質を有するものとなる。すなわち、法45条1項1号の家事費等に該当する。

次に、施行令96条各号の要件を満たすか検討する。本件MBA授業料等について、「必要である部分を明らかに区分すること」はできないため、施行令96条1号の要件は満たさない。

また、経営について知識を深めることは、Pの「業務の遂行上直接必要であった」とはいえないため、施行令96条2号の要件も満たさない。

よって、別段の定め優先アプローチによる場合には、本件MBA授業料等は家事費又は必要経費とされない家事関連費に該当し、必要経費に算入することはできない。

6. 双方向アプローチ（田中説）による場合

仮に、双方向アプローチ（田中説）を採用した場合、どのように判断されるのであろうか。

本件MBA授業料等は資格という地位の獲得にあたることから、家事費の性質を有するものとなる。また、法37条1項の要件を満たすことは、前述のとおりである。すなわち、消費支出の程度の強さによって、必要経費と家事関連費の区別を行うことになる。そして、このような教育関連費用については、特定支出控除の規定を考慮することになる。

特定支出控除の規定において、人の資格については、「その支出がその者の職務の遂行に直接必要なもの」を特定支出の範囲としている（法57条の2第2項5号）。すなわち、業務の遂行に直接必要かどうかで区別を行う。

本件MBA授業料等について、業務の遂行上直接必要といえないことは、前述のとおりである。そうすると、本件MBA授業料等は、家事関連費に該当することになるが、前述のとおり、施行令96条各号の要件を満たさない。

よって、双方向アプローチ（田中説）による場合には、本件MBA授業料等は必要経費とされない家事関連費に該当し、必要経費に算入することはできない。

7. 事例検討結果

以上、3つのパターンの検証結果をまとめると、次のようになる。

1つ目のパターンは、業務独占資格の資格取得に要する費用を支出した時点で、既にその

独占業務を業としているケースである（業務独占資格・開業後取得型）。

2つ目のパターンは、業務独占資格の取得に要する費用を支出して業務独占資格を取得し、同じ年に、独占業務を開始したケースである（業務独占資格・開業前取得型）。

3つ目のパターンは、収入を得ることに直結する業務以外の業務に関連する、学位の資格取得に要する費用を支出したケースである（学位の資格・収入獲得業務非直結型）。

前章で述べた区別の方法による場合は、すべてのケースにおいて、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たすため、必要経費に該当する。

これに対して、他のアプローチによる場合は、家事費を積極的に定義づけることから、2つ目のパターンの双方向アプローチ（田中説）以外については、必要経費に該当しない。

以上の事例検討結果をまとめると、以下の図表のとおりである。

図表 9 事例検討結果

パターン	別段の定め優先アプローチ	総則規定優先アプローチ	双方向アプローチ
業務独占資格・開業後取得型	家事費に該当→施行令 96 条各号の要件を満たさない。 家事費又は必要経費とされない家事関連費	法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たす。 必要経費	直接必要要件を満たさない→家事関連費に該当→施行令 96 条各号の要件を満たさない。 必要経費とされない家事関連費
業務独占資格・開業前取得型	家事費に該当→施行令 96 条各号の要件を満たさない。 家事費又は必要経費とされない家事関連費	法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たす。 必要経費	直接必要要件を満たす。 必要経費
学位の資格・収入獲得業務非直結型	家事費に該当→施行令 96 条各号の要件を満たさない。 家事費又は必要経費とされない家事関連費	法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たす。 必要経費	直接必要要件を満たさない→家事関連費に該当→施行令 96 条各号の要件を満たさない。 必要経費とされない家事関連費

(筆者作成)

第4節 小括

本章では、教育関連費用のうち、必要経費と家事費等の区別が難しいと考えられる3つのパターンを想定し、前章で論じた区別の方法によると、具体的に必要経費と家事費等がどのように区別されるのか検証した。

1つ目のパターンは、業務独占資格の資格取得に要する費用を支出した時点で、既にその独占業務を業としているケースである（業務独占資格・開業後取得型）。

2つ目のパターンは、業務独占資格の取得に要する費用を支出して業務独占資格を取得し、同じ年に、独占業務を開始したケースである（業務独占資格・開業前取得型）。

3つ目のパターンは、収入を得ることに直結する業務以外の業務に関連する、学位の資格取得に要する費用を支出したケースである（学位の資格・収入獲得業務非直結型）。

前章で論じた区別の方法による場合は、すべてのケースにおいて、法37条1項の必要経費該当性要件を満たすため、必要経費に該当する。

これに対して、他のアプローチによる場合は、家事費を積極的に定義づけることから、2つ目のパターンの双方向アプローチ（田中説）以外については、必要経費に該当しない。

第8章 総括

本論文では、必要経費と家事費等の区別について論じた。具体的には、個人事業主が支出する教育関連費用を中心として、その区別を検討した。

第1章では、柔道整復師の資格取得に要する費用の必要経費該当性が争われた大阪高裁令和2年判決を取り上げ、必要経費と家事費等の区別に関する法的問題を3つ指摘した。1つ目は、業務独占資格であることを理由に家事費であると判断することが妥当なのかという問題である。2つ目に、法37条1項の必要経費の要件論をどう考えるかという問題である。3つ目に、特定支出控除制度との兼ね合いの問題である。

第2章では、必要経費と家事費等の意義と沿革について確認した。所得税法が制定された当初は、必要経費として所得の計算上控除できる金額は限定されていたものの、その範囲は時代とともに徐々に拡大していった。現行法への改正の方向性を示す昭和38年税制調査会答申では、必要経費と家事費とを区別する考え方よりも、できる限り純資産増加説的な考え方に立って整備を図ることが望ましいとされている。

第3章では、必要経費の要件論に関する先行研究を確認した。

具体的には、法37条1項の業務の範囲、関連性要件と必要性要件が求められる程度、要件該当性の判断基準について見解を整理した。

第4章では、教育関連費用について確認した。

教育は、普通教育と専門教育に分けることができる。さらに専門教育は、資格取得を伴う専門教育と、資格取得を伴わない専門教育に分けることができる。

これら、教育に関連する費用のことを、本論文では教育関連費用と呼ぶ。

教育関連費用は、①普通教育に要する費用、②資格取得に要する費用、③①及び②以外の技能又は知識の習得に要する費用に分類できる。

教育関連費用を支出する目的と効果を確認すると、(a)知識・教養の涵養、人格形成、(b)資格という地位の獲得、(c)人的資本の価値増加の3つが想定される。どれか1つの目的と効果しかないこともあれば、複数の目的と効果を有する場合もあり得る。また、これらを理由に家事費に該当すると判断することに肯定的な見解と否定的な見解がある。

給与所得における特定支出控除制度は、勤務費用と家事上の費用の区別が困難であるという給与所得者の特性を踏まえた制度設計になっている。この特定支出控除の規定を、事業所得の必要経費と家事費等の区別にあたり考慮することには、肯定的な見解と否定的な見解がある。

第5章では、必要経費と家事費等の区別に関する見解を整理した。

必要経費と家事費等の区別の方法は、①法45条1項1号の家事費該当性を判断し、その

後、法 37 条 1 項による必要経費該当性の判断を行うという手順により区別を行う方法（別段の定め優先アプローチ）、②法 37 条 1 項の必要経費該当性要件によって区別を行う方法（総則規定優先アプローチ）、③法 37 条 1 項の必要経費該当性と、法 45 条 1 項 1 号に規定する家事費該当性の両面を考慮して区別を行う方法（双方向アプローチ）の 3 つに分類できる。

第 6 章では、必要経費と家事費等の区別をどのように行うべきかについて論じた。

必要経費と家事費等の区別についてまとめると、次のとおりとなる。

必要経費と家事費等の区別は、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件によって区別を行う、総則規定優先アプローチが妥当する。具体的には、次の手順により区別を行う。

第 1 段階として、業務の範囲を確定する。ここにいう業務とは、その年における事業所得を生ずべき業務であるといえるものであり、納税者の個別具体的な業態や状況に応じてその範囲を確定する。

第 2 段階として、関連性要件と必要性要件を満たすか否かで必要経費該当性を判断する。関連性要件は、客観的に支出の目的や効果からみて、納税者の業務に有益であるか否かで判断する。必要性要件は、客観的に支出の目的や効果からみて、金額的に不相当とはいえず、納税者の業務の遂行上、有益であるか否かで判断する。この要件を満たすものは必要経費となり、これを満たさないものは家事費等になる。

第 3 段階として、家事関連費のうち必要経費となる部分の判定を行う。家事費等となったもののうち、施行令 96 条各号の要件を満たすものは、その要件を満たす部分について、必要経費に算入することができる。

この区別の方法は、教育関連費用であっても変わることはなく、上記のとおりに解すべきである。

第 7 章では、教育関連費用のうち、必要経費と家事費等の区別が難しいと考えられる 3 つのパターンを想定し、前章で論じた区別の方法によると、具体的に必要経費と家事費等がどのように区別されるのか検証した。

おわりに

本論文では、必要経費と家事費等の区別について検討した。

第1章で取り上げた、大阪高裁令和2年判決を初めてみたとき、なぜこれが必要経費に該当しないのか、という疑問が生じた。内容として、柔道整復師業を現に行っており、自ら柔道整復師の資格を取得することに合理的な理由があることから、必要経費該当性要件を満たすと思ったためである。しかし、大阪高裁令和2年判決の判断は違った。業務独占資格を取得することは家事費に該当すると判断した。それと同時に、法37条1項の必要経費該当性要件を満たさないという判断もした。

業務独占資格の資格取得に要する費用であることをもって、家事費に該当すると判断することは妥当なのか、このような費用について、法37条1項の必要経費該当性要件を満たさないとする判断は妥当なのか。このような疑問から、教育関連費用を中心に、必要経費と家事費等の区別をどのように行うべきであるのかを検討することにした。

必要経費と家事費等の区別について、先行研究においては3つのアプローチがあることが示されており、それぞれのアプローチの妥当性が個別に論じられていた。しかし、それぞれのアプローチを採用する見解の内容を整理し、比較検討した上で、どのアプローチが妥当するかを論じた文献は見当たらなかった。そこで、本論文では、それぞれの内容を比較検討し、その妥当性を論じた。

本論文の最初に触れたとおり、必要経費と家事費等の区別は容易でない場合がある。その主な理由は、その区別の方法が統一されていないことにありと思われる。

しかし、区別の方法が明らかでないと、納税者は、必要経費になるかわからない状態で費用を支出することになる。すなわち、法的安定性と予測可能性が保たれない状態となる。本論文は、この問題を解消するために検討を行った。

本論文では、他国における教育関連費用の取扱いについては検討を行わなかった。その理由は、わが国の現行法の解釈に力点を置いたためである。

教育関連費用について、それが生じた年にすべて費用化することは、費用収益対応の原則から疑問が残るところではある。この点については、繰延資産該当性や、他国における教育関連費用の取扱いを検討することで、疑問を解決できる可能性があるため、今後の研究課題としたい。

参考文献等

【書籍】

- ・石島弘『課税権と課税物件の研究』（信山社、2003 年）
- ・伊藤義一『税法の読み方 判例の見方[改訂第 3 版]』（TKC 出版、2014 年）
- ・大蔵財務協会編『昭和 62 年度版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1987 年）
- ・大村大次郎『フリーランス & 個人事業主 確定申告でお金を残す！元国税調査官のウラ技[第 8 版]』（技術評論社、2021 年）
- ・岡村忠生=酒井貴子=田中晶国『租税法[第 4 版]』（有斐閣、2023 年）
- ・小田満『Q&A 業種別の特殊事情に係る所得税実務[3 訂版]』（税務経理協会、2019 年）
- ・檜田明=今井慶一郎=佐藤誠一郎=木下直人編『所得税基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2021 年）
- ・金子宏『租税法[第 24 版]』（弘文堂、2021 年）
- ・川田剛=ホワイト & ケース外国法事務弁護士事務所編『ケースブック 海外重要租税判例』（財経詳報社、2010 年）
- ・岸田貞夫=吉村典久=柳祐治=矢内一好=秋山高善=柳綾子『基礎から学ぶ現代税法[第 4 版]』（財経詳報社、2019 年）
- ・清永敬次『税法[新装版]』（ミネルヴァ書房、2013 年）
- ・酒井克彦『所得税法の論点研究―裁判例・学説・実務の総合的検討―』（財経詳報社、2011 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[第 4 版改訂増補版]』（財経詳報社、2017 年）
- ・酒井克彦『裁判例からみる所得税法[2 訂版]』（大蔵財務協会、2021 年）
- ・佐藤英明編『租税法演習ノート[第 4 版]―租税法を楽しむ 21 問』（弘文堂、2021 年）
- ・佐藤英明『スタンダード所得税法[第 4 版]』（弘文堂、2024 年）
- ・新村出編『広辞苑[第 7 版]』（岩波書店、2018 年）
- ・武田昌輔監修『コンメンタール所得税法』（第一法規、1983 年）[加除式]
- ・武本宗重郎『改正所得税法釈義』（同文館、1913 年）
- ・田中治『田中治税法著作集[第 2 巻]』（清文社、2021 年）
- ・谷口勢津夫『税法基本講義[第 7 版]』（弘文堂、2021 年）
- ・谷口勢津夫=一高龍司=野一色直人=木山泰嗣『基礎から学べる租税法[第 3 版]』（弘文堂、2022 年）
- ・注解所得税法研究会編『六訂版注解所得税法』（大蔵財務協会、2019 年）
- ・橋本彩『教育支出に対する課税問題』（成文堂、2021 年）
- ・林仲宣『所得税法・消費税法の論点 判例・裁決例からみた法解釈の実際』（中央経済社、2005 年）
- ・平川忠雄編『家事関連費を中心とした必要経費の実務』（税務研究会出版局、2016 年）

- ・増田英敏『リーガルマインド租税法[第5版]』（成文堂、2019年）
- ・松沢智『新版租税実体法[補正第2版]』（中央経済社、2003年）
- ・松村明監修『大辞泉[第2版]』（小学館、2012年）
- ・松村明編『大辞林[第4版]』（三省堂、2019年）
- ・水野忠恒『租税法[第5版]』（有斐閣、2011年）
- ・水野忠恒『大系租税法[第4版]』（中央経済社、2023年）

【論文】

- ・伊川正樹「一般対応の必要経費該当性にかかる要件」税法学 569 号（2013 年）15 頁
- ・今村修「所得税法のフレームワークー所得税法と消費ー」千葉商大紀要 50 巻 1 号（2012 年）1 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 頁
- ・上田和彦「海外渡航に直接要した費用の範囲」税理 48 巻 7 号（2005 年）97 頁
- ・上西左大信「必要経費の個別対応と一般対応」税研 35 巻 6 号（2020 年）43 頁
- ・植松守雄「サラリーマンの経費と控除」税理 15 巻 11 号（1972 年）53 頁
- ・植松守雄「所得税法における『課税所得』をめぐって」一橋論叢 77 巻 2 号（1977 年）133 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 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該当性」税務事例研究 129 号（2012 年）36 頁
- ・牛嶋勉「士業が支出した任意団体や懇親会等の会費の必要経費性」税務事例研究 189 号（2022 年）14 頁
- ・碓井光明「所得税における必要経費」租税法研究 3 号（1975 年）63 頁
- ・碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究（一）ー控除可能な経費と控除不能な支出との区別ー」法学協会雑誌 93 巻 4 号（1976 年）505 頁
- ・碓井光明「米国連邦所得税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）728 頁
- ・碓井光明「米国連邦所得税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）1093 頁
- ・碓井光明「米国連邦所得税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）1243 頁
- ・碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究（五）」法学協会雑誌 94 巻 4 号（1977 年）494 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 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的スタンス」税理 48 巻 7 号（2005 年）28 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 71 巻 1 号 (2019 年) 113 頁
- ・大藏将史「純資産増加説における『消費』とわが国所得税法上の『家事費』の異同—シャ
ンツ、ヘイグおよびサイモンズの所得定義に基づく検討—」熊本学園商学論集 26 巻 1 号
(2021 年) 179 頁
- ・岡崎和雄「事業主が支出する冠婚葬祭に関連する費用の経費性」税理 48 巻 7 号 (2005 年)
50 頁
- ・尾崎佑樹「事業所得における教育費・資格取得費の必要経費該当性—大阪高裁令和 2 年
5 月 22 日判決を題材として—」租税資料館賞受賞論文集 32 回 2 巻 (2023 年) 203 頁
- ・岡村忠生「消費課税とヒューマン・キャピタル」税務弘報 60 巻 13 号 (2012 年) 2 頁
- ・岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税 (1)」税研 30 巻 1 号 (2014 年) 69 頁
- ・岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税 (2)」税研 30 巻 2 号 (2014 年) 73 頁
- ・岡村忠生「ヒューマン・キャピタルと教育・医療」金子宏監修『現代租税法講座 第 2 巻
家族・社会』(日本評論社、2017 年) 189 頁
- ・奥谷健「必要経費控除の意義と範囲」税法学 575 号 (2016 年) 229 頁
- ・小澤拓「所得税法 37 条 1 項の『必要経費』の解釈について」共栄法律事務所編『法の理
論と実務の交錯』(法律文化社、2018 年) 531 頁
- ・小野木賢司「ロータリークラブ等の会費の支出と必要経費性」税理 62 巻 2 号 (2019 年)
69 頁
- ・金子宏「所得税の課税ベース—所得概念の再検討を中心として—」租税法研究 17 号 (1989
年) 1 頁。
- ・神川和久「法人税法上の損金と所得税法上の必要経費の範囲とその異同及び問題点—同族
会社と個人事業者を中心として—」税大論叢 58 号 (2008 年) 311 頁
- ・吉良実「課税所得計算における必要経費」シュト 100 号 (1970 年) 13 頁
- ・国岡大輔「同族会社の関連経費に対する行為計算否認規定 (所税 157 条 1 項) の適用に
関する一考察—必要経費の通則規定 (所税 37 条 1 項) との関係を中心に—」租税資料館
賞受賞論文集 32 回 3 巻 (2023 年) 5 頁
- ・熊谷洋平「支払家賃・水道光熱費・車両関連費・衣服費等の実務判断」税経通信 73 巻 10
号 (2018 年) 28 頁
- ・倉見智亮「働き方の多様化と必要経費」税研 35 巻 6 号 (2020 年) 64 頁
- ・神山弘行「必要経費の基本的考え方—研究ノート—」税研 35 巻 6 号 (2020 年) 36 頁
- ・後久亮「棚卸資産の取得に『直接要した費用』の範囲」税理 48 巻 7 号 (2005 年) 104 頁
- ・小西隆太「所得税法 37 条 1 項の解釈に関する一考察—時代に即した新たな必要経費概念
の提言—」租税資料館賞受賞論文集 30 回上巻 (2021 年) 355 頁
- ・斎藤誠「所得税法における必要経費と家事費との境界線—判例の検討を中心として—」愛
知経営論集 159 号 (2009 年) 45 頁
- ・酒井克彦「必要経費と家事関連費 (上) —収入・必要経費を巡る諸問題—」月刊税務事例

40 卷 3 号 (2008 年) 57 頁

・酒井克彦「必要経費と家事関連費(中)―収入・必要経費を巡る諸問題―」月刊税務事例

40 卷 4 号 (2008 年) 53 頁

・酒井克彦「必要経費と家事関連費(下)―収入・必要経費を巡る諸問題―」月刊税務事例

40 卷 5 号 (2008 年) 61 頁

・酒井克彦「所得税法 37 条の『別段の定め』と家事費概念―所得税法 37 条と 45 条の適用における優先劣後関係―」中央ロー・ジャーナル 17 卷 1 号 (2020 年) 29 頁

・酒井克彦「所得税法 157 条は同法 37 条 1 項の『別段の定め』か―大阪地裁平成 30 年 4 月 19 日判決を素材として―」月刊税務事例 52 卷 4 号 (2020 年) 1 頁

・酒井克彦「業務関連費用論のループホール(直接業務関連費と間接業務関連費の相克)(上)」月刊税務事例 55 卷 3 号 (2023 年) 1 頁

・酒井克彦「業務関連費用論のループホール(直接業務関連費と間接業務関連費の相克)(下)」月刊税務事例 55 卷 4 号 (2023 年) 1 頁

・酒井克彦「業務関連性を有しない年金型生命保険金に係る所得税法上の必要経費」中央ロー・ジャーナル 19 卷 4 号 (2023 年) 3 頁

・崎山強「事業主の自己啓発のために支出する費用の業務関連性」税理 48 卷 7 号 (2005 年) 57 頁

・末永英男「租税判例にみる企業会計に対する無理解―所得税法の必要経費を中心にして―」税研 31 卷 4 号 (2015 年) 16 頁

・鈴木修三「業務上直接必要な技術の習得・研修費用の範囲」税理 48 卷 7 号 (2005 年) 84 頁

・高野弘美「基本的な考え方―所得税法 37 条を中心に―」税経通信 73 卷 10 号 (2018 年) 18 頁

・武田涼子「個人が行う事業に関連して支払われた研修・教育費用の必要経費該当性―大阪高判令和 2 年 5 月 22 日を踏まえて―」税務事例研究 187 号 (2022 年) 25 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 (2014 年) 36 頁

・田中晶国「必要経費と家事費・家事関連費」税研 35 卷 6 号 (2020 年) 49 頁

・田中康雄「ネガティブサイト削除費用は必要経費に当たらず!? インターネット関連費用の税務上の取扱い」税務弘報 68 卷 3 号 (2020 年) 64 頁

・玉ノ井孝一「繰延資産の取得に「直接要した費用」の範囲」税理 48 卷 7 号 (2005 年) 112 頁

・津田顕雄「所得税法における家事費・家事関連費試論」税法学 357 号 (1980 年) 2 頁

・土屋栄悦「弁護士業の必要経費―弁護士会役員の交際費等」税務弘報 58 卷 11 号 (2010 年) 160 頁

・土屋晴行「交際接待に関連して直接支出する費用と交際費隣接費用」税理 48 卷 7 号 (2005 年) 90 頁

・角田益雄「店舗併用住宅における経費区分」税理 48 卷 7 号 (2005 年) 39 頁

- ・坪田晶子「家族従業員に関する支出と従事の実態」税理 48 巻 7 号（2005 年）70 頁
- ・寺田心「必要経費の要件の再検討―必要性要件と同族会社に対する支出の関係を中心として―（上）・（下）」青山ビジネスロー・レビュー 11 巻 1 号（2021 年）1 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 頁
- ・中里実「human capital と租税法―研究ノート―（上）」ジュリ 956 号（1990 年）104 頁
- ・中里実「human capital と租税法―研究ノート―（下）」ジュリ 961 号（1990 年）215 頁
- ・中里実「必要経費（費用等）の年度帰属」日税研論集 31 号（1995 年）171 頁
- ・芳賀真一「所得区分と必要経費」税研 35 巻 6 号（2020 年）56 頁
- ・橋本守次「必要経費と家事関連費の取扱いの現状と問題の検討（上）―平成 21 年 3 月 24 日裁決を題材に―」税務弘報 58 巻 4 号（2010 年）121 頁
- ・橋本守次「必要経費と家事関連費の取扱いの現状と問題の検討（下）―平成 21 年 3 月 24 日裁決を題材に―」税務弘報 58 巻 5 号（2010 年）115 頁
- ・畠山武道「教育・研修費課税をめぐる問題」金子宏編『所得課税の研究』（有斐閣、1991 年）270 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）477 頁
- ・林仲宣＝四方田彰「固定資産の取得・譲渡に『直接要した費用』の範囲」税理 48 巻 7 号（2005 年）118 頁
- ・林仲宣「家事関連費をめぐる問題」税理 60 巻 2 号（2017 年）18 頁
- ・林仲宣「家事関連費と必要経費をめぐる税務問題」税理 62 巻 2 号（2019 年）12 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 頁
- ・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―」租税資料館賞受賞論文集 30 回下巻（2021 年）179 頁
- ・松山修「所得税法 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）231 頁
- ・三木義一「シングルマザー弁護士のベビーシッター代は必要経費か？―専門家でもわかれる理解―」青山学報 250 号（2015 年）53 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）―交際費等を中心として―」大阪経大論集 69 巻 3 号（2018 年）87 頁
- ・宮崎裕士「家事関連費における必要経費との区分要件（下）―交際費等を中心として―」大阪経大論集 69 巻 4 号（2018 年）69 頁
- ・茂垣志乙里「研修費・資格取得費用の支出と必要経費性」税理 62 巻 2 号（2019 年）43 頁
- ・森信茂樹「人的資本蓄積と税制」租税研究 645 号（2003 年）32 頁
- ・矢頭正浩「業種別にみる必要経費・家事関連費の特殊性」税経通信 73 巻 10 号（2018 年）47 頁
- ・山口義夫「業務上直接必要な会費・負担金の範囲」税理 48 巻 7 号（2005 年）77 頁

- ・山田麻未「保育費の控除可能性についての一考察」税法学 579 号（2018 年）155 頁
- ・山田麻未「所得獲得に寄与する支出と消費の関係」税大ジャーナル 33 号（2021 年）1 頁
- ・山田二郎「必要経費論」金子宏編『所得税の理論と課題[2 訂版]』（税務経理協会、2001 年）89 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 頁
- ・山本洋一郎=近藤雅人=三木義一「座談会 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）113 頁
- ・四方田彰「交際費名目の支出」税理 60 巻 2 号（2017 年）33 頁
- ・若山寿裕「交際費・諸会費・福利厚生費の実務判断」税経通信 73 巻 10 号（2018 年）36 頁
- ・渡邊徹也「シェアリング・エコノミーに関する課税問題－所得課税および執行上の問題を中心に－」税務事例研究 168 号（2019 年）21 頁
- ・渡辺智之「課税における人的資本の位置付け」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）109 頁

【評釈】

- ・朝倉洋子「判批」旬刊速報税理 32 巻 3 号（2012 年）40 頁
- ・浅妻章如=渡辺充税法研究グループ「判批」旬刊速報税理 32 巻 4 号（2013 年）40 頁
- ・伊川正樹「判批」名城法学 64 巻 4 号（2015 年）65 頁
- ・伊川正樹「判批」税務 QA240 号（2022 年）90 頁
- ・池本征男「判批」国税速報 6502 号(2018 年)25 頁
- ・石山皇太「判批」名城法学論集大学院研究年報 48 号(2020 年)21 頁
- ・石山皇太「判批」名城法学 72 巻 3 号（2023 年）55 頁
- ・市野瀬菫子「判批」税理 55 巻 14 号（2012 年）120 頁
- ・今村隆「判批」税研 30 巻 4 号（2014 年）73 頁
- ・今本啓介「判批」ジュリ 1561 号（2021 年）126 頁
- ・牛嶋勉「判批」税研 35 巻 4 号（2019 年）111 頁
- ・大高由美子「判批」税研 34 巻 6 号(2019 年)88 頁
- ・金子友裕「判批」月刊税務事例 45 巻 2 号（2013 年）31 頁
- ・金子友裕「判批」

(<https://www.mjs.co.jp/outline/zeikei/studies/sozeihanrei/assets/pdf/2023060201.pdf>

最終閲覧日：2024 年 3 月 10 日）1 頁

- ・金子宏「判批」別冊ジュリ 253 号(2021 年)4 頁
- ・川口秀憲「判批」税務弘報 26 巻 10 号(1978 年)75 頁
- ・菅納敏恭「判批」税研 35 巻 4 号（2019 年）95 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 62 巻 10 号（2019 年）152 頁

- ・ 木山泰嗣「判批」税理 62 巻 14 号 (2019 年) 120 頁
- ・ 木山泰嗣「判批」税経通信 76 巻 1 号 (2021 年) 199 頁
- ・ 木山泰嗣「判批」税理 65 巻 4 号 (2022 年) 120 頁
- ・ 木山泰嗣「判批」税経通信 77 巻 4 号 (2022 年) 132 頁
- ・ 吉良実「判批」シュト 73 号 (1968 年) 18 頁
- ・ 小仙健太郎「判批」月刊税務事例 53 巻 8 号 (2021 年) 88 頁
- ・ 近藤雅人「判批」新・判例解説 Watch33 号 (2023 年) 257 頁
- ・ 佐々木栄美子「判批」税理 55 巻 15 号 (2012 年) 88 頁
- ・ 佐藤謙一「判批」国税速報 6398 号 (2016 年) 21 頁
- ・ 佐藤謙一「判批」国税速報 6672 号 (2021 年) 20 頁
- ・ 佐藤孝一「判批」月刊税務事例 45 巻 2 号 (2013 年) 1 頁
- ・ 佐藤英明=稲葉武彦「判批」TKC 税研情報 31 巻 2 号 (2022 年) 9 頁
- ・ 佐藤義行「判批」判タ 372 号(1979 年)41 頁
- ・ 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 22 巻 1 号 (2013 年) 21 頁
- ・ 品川芳宣「判批」税研 28 巻 6 号 (2013 年) 78 頁
- ・ 末永英男「判批」会計専門職紀要 4 号 (2013 年) 3 頁
- ・ 首藤重幸「判批」新・判例解説 Watch23 号 (2018 年) 233 頁
- ・ 高木良昌「判批」税経通信 68 巻 15 号(2013 年)151 頁
- ・ 竹内進「判批」税務通信 69 巻 4 号(2014 年)171 頁
- ・ 竹内進「判批」税経通信 69 巻 9 号(2014 年)199 頁
- ・ 竹本守邦「判批」税法学 587 号 (2022 年) 49 頁
- ・ 田島秀則「判批」月刊税務事例 50 巻 1 号(2018 年)21 頁
- ・ 田中治=坂本宗総「判批」TKC 税研情報 29 巻 3 号(2020 年)13 頁
- ・ 田中晶国「判批」別冊ジュリ 253 号(2021 年)94 頁
- ・ 長島弘「判批」月刊税務事例 44 巻 12 号 (2012 年) 29 頁
- ・ 長島弘「判批」月刊税務事例 46 巻 3 号 (2014 年) 30 頁
- ・ 長島弘「裁批」月刊税務事例 51 巻 1 号 (2019 年) 61 頁
- ・ 長島弘「判批」月刊税務事例 51 巻 4 号(2019 年)28 頁
- ・ 長島弘「判批」月刊税務事例 54 巻 11 号 (2022 年) 26 頁
- ・ 長島弘「判批」月刊税務事例 55 巻 3 号 (2023 年) 30 頁
- ・ 西川英之「判批」訟月 66 巻 12 号 (2020 年) 1991 頁
- ・ 西水公一「判批」名城法学論集 46 号 (2018 年) 111 頁
- ・ 袴田裕二「判批」ジュリ 1553 号 (2021 年) 123 頁
- ・ 橋本守次「判批」月刊税務事例 44 巻 12 号 (2012 年) 1 頁
- ・ 林仲宣「判批」シュト 297 号(1986 年)1 頁
- ・ 林仲宣「判批」税 64 巻 11 号 (2009 年) 31 頁
- ・ 林仲宣=谷口智紀「判批」税務弘報 61 巻 2 号 (2013 年) 142 頁

- ・林仲宣=谷口智紀「判批」税務弘報 65 卷 7 号(2017 年)72 頁
- ・林仲宣=谷口智紀「判批」税務弘報 67 卷 7 号(2019 年)66 頁
- ・一杉直「判批」国税速報 6252 号 (2013 年) 37 頁
- ・前野悦夫「判批」税務弘報 64 卷 10 号 (2016 年) 174 頁
- ・増田英敏「判批」税務弘報 60 卷 7 号 (2012 年) 96 頁
- ・増田英敏「判批」TKC 税研情報 22 卷 2 号 (2013 年) 1 頁
- ・増田英敏=渡邊信子「判批」TKC 税研情報 28 卷 2 号 (2019 年) 1 頁
- ・真鍋恵子「判批」税法学 547 号 (2002 年) 129 頁
- ・三木義一「判批」青山法学論集 54 卷 4 号 (2013 年) 11 頁
- ・三宅知三郎「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 29 年度 764 頁
- ・三好建弘「判批」月刊税務事例 54 卷 5 号 (2022 年) 72 頁
- ・森照雄「判批」税理 66 卷 1 号 (2023 年) 286 頁
- ・山田麻未「判批」税法学 571 号 (2014 年) 233 頁
- ・山田麻未「判批」税法学 582 号 (2019 年) 193 頁
- ・山田二郎「判批」シュト 56 号 (1966 年) 1 頁
- ・依田孝子「判批」税研 28 卷 4 号 (2012 年) 87 頁
- ・依田孝子「判批」税研 30 卷 4 号 (2014 年) 109 頁
- ・依田孝子「判批」税理 62 卷 2 号(2019 年)148 頁
- ・渡辺充「判批」旬刊速報税理 28 卷 4 号(2009 年)32 頁
- ・渡辺充「判批」税理 65 卷 2 号 (2022 年) 188 頁
- ・渡辺充「判批」税理 66 卷 3 号 (2023 年) 238 頁
- ・匿名「判批」税務弘報 42 卷 7 号 (1994 年) 162 頁
- ・匿名「判批」旬刊速報税理 24 卷 36 号(2005 年)31 頁
- ・匿名「判批」旬刊速報税理 33 卷 15 号 (2014 年) 8 頁
- ・匿名「判批」旬刊速報税理 36 卷 19 号 (2017 年) 8 頁
- ・匿名「判批」旬刊速報税理 38 卷 9 号(2019 年)8 頁
- ・匿名「判批」旬刊速報税理 40 卷 34 号 (2021 年) 6 頁

【裁判例】

(最高裁判所)

- ・最決昭和 47 年 8 月 23 日税資 68 号 1102 頁
- ・最判昭和 53 年 5 月 1 日税資 101 号 317 頁
- ・最判昭和 53 年 6 月 27 日税資 101 号 597 頁
- ・最決昭和 54 年 6 月 4 日税資 112 号 874 頁
- ・最判昭和 56 年 4 月 24 日税資 117 号 316 頁
- ・最判昭和 56 年 10 月 1 日税資 121 号 1 頁
- ・最決昭和 59 年 4 月 6 日税資 142 号 1679 頁

- ・最大判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁
- ・最判昭和 60 年 6 月 7 日税資 145 号 782 頁
- ・最判昭和 62 年 12 月 17 日税資 160 号 1355 頁
- ・最判昭和 63 年 3 月 17 日税資 163 号 830 頁
- ・最決平成元年 3 月 17 日税資 177 号 1 頁
- ・最判平成元年 6 月 22 日税資 170 号 769 頁
- ・最決平成元年 11 月 27 日税資 172 号 2443 頁
- ・最判平成 3 年 9 月 13 日税資 186 号 571 頁
- ・最決平成 7 年 3 月 3 日税資 210 号 943 頁
- ・最決平成 7 年 3 月 7 日税資 210 号 998 頁
- ・最判平成 8 年 10 月 14 日税資 221 号 48 頁
- ・最判平成 9 年 10 月 28 日税資 229 号 340 頁
- ・最判平成 10 年 2 月 26 日税資 230 号 814 頁
- ・最判平成 12 年 7 月 17 日税資 248 号 343 頁
- ・最決平成 16 年 7 月 26 日税資 254 号順号 9706
- ・最判平成 16 年 11 月 26 日税資 254 号順号 9836
- ・最決平成 20 年 7 月 2 日税資 258 号順号 10981
- ・最決平成 24 年 2 月 28 日税資 262 号順号 11894
- ・最決平成 24 年 3 月 13 日税資 262 号順号 11905
- ・最決平成 25 年 7 月 25 日税資 263 号順号 12253
- ・最決平成 26 年 1 月 17 日税資 264 号順号 12387
- ・最決平成 27 年 3 月 17 日税資 265 号順号 12632
- ・最決平成 28 年 3 月 18 日税資 266 号順号 12827
- ・最判平成 29 年 12 月 15 日民集 71 卷 10 号 2235 頁
- ・最決平成 30 年 4 月 17 日税資 268 号順号 13142
- ・最決平成 31 年 3 月 28 日税資 269 号順号 13260
- ・最決令和元年 5 月 24 日税資 269 号順号 13274
- ・最決令和元年 7 月 16 日税資 269 号順号 13294
- ・最決令和 3 年 2 月 19 日税資 271 号順号 13525

(高等裁判所)

- ・名古屋高判昭和 42 年 9 月 14 日税資 48 号 404 頁
- ・大阪高判昭和 46 年 12 月 21 日税資 63 号 1233 頁
- ・東京高判昭和 47 年 1 月 26 日税資 68 号 1127 頁
- ・東京高判昭和 51 年 9 月 30 日税資 89 号 833 頁
- ・広島高判昭和 51 年 11 月 8 日税資 90 号 515 頁
- ・東京高判昭和 53 年 4 月 11 日税資 101 号 99 頁

- ・東京高判昭和 54 年 3 月 5 日税資 112 号 875 頁
- ・東京高判昭和 54 年 5 月 22 日税資 105 号 401 頁
- ・大阪高判昭和 54 年 11 月 7 日民集 39 卷 2 号 310 頁
- ・大阪高判昭和 55 年 10 月 15 日税資 115 号 66 頁
- ・東京高判昭和 59 年 1 月 11 日税資 142 号 1681 頁
- ・大阪高判昭和 59 年 5 月 23 日税資 136 号 570 頁
- ・大阪高判昭和 59 年 12 月 26 日税資 140 号 814 頁
- ・名古屋高判昭和 60 年 12 月 4 日税資 177 号 16 頁
- ・大阪高判昭和 61 年 2 月 27 日税資 150 号 402 頁
- ・仙台高判昭和 61 年 10 月 31 日税資 154 号 413 頁
- ・福岡高判昭和 62 年 3 月 30 日税資 157 号 1290 頁
- ・東京高判昭和 63 年 1 月 26 日税資 163 号 143 頁
- ・大阪高判昭和 63 年 2 月 4 日税資 172 号 2552 頁
- ・大阪高判昭和 63 年 5 月 21 日税資 164 号 547 頁
- ・東京高判平成元年 9 月 27 日税資 173 号 1009 頁
- ・大阪高判平成 2 年 10 月 26 日税資 179 号 3970 頁
- ・大阪高判平成 2 年 10 月 26 日税資 181 号 144 頁
- ・東京高判平成 2 年 11 月 27 日税資 181 号 409 頁
- ・大阪高判平成 4 年 2 月 7 日税資 210 号 952 頁
- ・大阪高判平成 4 年 5 月 26 日税資 210 号 1022 頁
- ・東京高判平成 5 年 12 月 13 日行集 44 卷 11・12 号 1026 頁
- ・福岡高判平成 7 年 2 月 15 日税資 208 号 350 頁
- ・名古屋高判平成 7 年 3 月 30 日税資 208 号 1089 頁
- ・東京高判平成 7 年 7 月 17 日税資 213 号 67 頁
- ・高松高判平成 8 年 3 月 26 日税資 215 号 1121 頁
- ・東京高判平成 8 年 4 月 26 日税資 216 号 311 頁
- ・広島高判平成 9 年 7 月 18 日税資 228 号 149 頁
- ・大阪高判平成 10 年 1 月 30 日税資 230 号 337 頁
- ・東京高判平成 11 年 8 月 30 日税資 244 号 432 頁
- ・広島高判平成 14 年 6 月 28 日税資 252 号順号 9148
- ・広島高判平成 16 年 1 月 22 日税資 254 号順号 9525
- ・広島高判平成 17 年 5 月 27 日税資 255 号順号 10040
- ・東京高判平成 18 年 3 月 16 日税資 256 号順号 10346
- ・東京高判平成 18 年 6 月 15 日税資 256 号順号 10428
- ・名古屋高判平成 20 年 9 月 29 日税資 258 号順号 11040
- ・東京高判平成 22 年 10 月 20 日税資 260 号順号 11536
- ・東京高判平成 23 年 2 月 23 日税資 261 号順号 11622

- ・福岡高判平成 23 年 3 月 24 日税資 261 号順号 11649
- ・東京高判平成 23 年 8 月 8 日税資 261 号順号 11729
- ・東京高判平成 24 年 9 月 19 日税資 262 号順号 12040
- ・高松高判平成 25 年 1 月 25 日税資 263 号順号 12141
- ・福岡高判平成 26 年 9 月 26 日税資 264 号順号 12535
- ・東京高判平成 26 年 10 月 29 日税資 264 号順号 12554
- ・東京高判平成 27 年 3 月 4 日税資 265 号順号 12619
- ・大阪高判平成 27 年 10 月 20 日税資 265 号順号 12742
- ・東京高判平成 27 年 11 月 26 日税資 265 号順号 12758
- ・広島高判平成 28 年 4 月 20 日税資 266 号順号 12846
- ・東京高判平成 28 年 4 月 21 日民集 71 卷 10 号 2356 頁
- ・広島高松江支判平成 29 年 3 月 27 日税資 267 号順号 13002
- ・大阪高判平成 29 年 9 月 28 日税資 267 号順号 13067
- ・東京高判平成 29 年 12 月 6 日税資 267 号順号 13094
- ・大阪高判平成 30 年 5 月 18 日税資 268 号順号 13154
- ・大阪高判平成 30 年 11 月 2 日税資 268 号順号 13206
- ・東京高判平成 30 年 11 月 15 日税資 268 号順号 13209
- ・東京高判令和元年 5 月 22 日訟月 65 卷 11 号 1657 頁
- ・大阪高判令和 2 年 5 月 22 日訟月 66 卷 12 号 1991 頁
- ・大阪高判令和 3 年 10 月 7 日税資 271 号順号 13614

(地方裁判所)

- ・名古屋地判昭和 41 年 4 月 23 日税資 44 号 401 頁
- ・大阪地判昭和 43 年 4 月 26 日税資 52 号 845 頁
- ・東京地判昭和 45 年 5 月 1 日税資 68 号 1142 頁
- ・大阪地判昭和 48 年 8 月 7 日訟月 20 卷 1 号 71 頁
- ・大阪地判昭和 48 年 12 月 11 日税資 71 号 1140 頁
- ・東京地判昭和 49 年 4 月 16 日税資 75 号 112 頁
- ・京都地判昭和 49 年 5 月 30 日民集 39 卷 2 号 272 頁
- ・広島地判昭和 50 年 5 月 28 日税資 81 号 656 頁
- ・大阪地判昭和 51 年 5 月 18 日税資 88 号 774 頁
- ・名古屋地判昭和 51 年 10 月 27 日税資 90 号 289 頁
- ・東京地判昭和 52 年 3 月 30 日税資 91 号 573 頁
- ・東京地判昭和 52 年 7 月 27 日税資 95 号 222 頁
- ・東京地判昭和 53 年 2 月 27 日税資 112 号 882 頁
- ・東京地判昭和 53 年 4 月 24 日税資 107 号 532 頁
- ・横浜地判昭和 54 年 7 月 18 日税資 106 号 23 頁

- ・神戸地判昭和 54 年 12 月 19 日税資 109 号 728 頁
- ・奈良地判昭和 57 年 6 月 25 日税資 123 号 853 頁
- ・東京地判昭和 58 年 2 月 2 日税資 142 号 1719 頁
- ・大分地判昭和 58 年 3 月 30 日税資 129 号 840 頁
- ・浦和地判昭和 58 年 4 月 15 日税資 130 号 1 頁
- ・大阪地判昭和 58 年 8 月 31 日税資 133 号 567 頁
- ・水戸地判昭和 58 年 12 月 13 日税資 134 号 387 頁
- ・大阪地判昭和 59 年 2 月 29 日税資 172 号 2691 頁
- ・大阪地判昭和 59 年 3 月 29 日税資 135 号 437 頁
- ・名古屋地判昭和 59 年 4 月 25 日税資 177 号 49 頁
- ・大阪地判昭和 59 年 11 月 30 日税資 140 号 349 頁
- ・京都地判昭和 60 年 3 月 29 日税資 179 号 4134 頁
- ・大分地判昭和 60 年 4 月 24 日税資 145 号 150 頁
- ・青森地判昭和 60 年 11 月 5 日税資 147 号 326 頁
- ・大阪地判昭和 60 年 12 月 20 日税資 147 号 633 頁
- ・青森地判昭和 61 年 4 月 15 日税資 152 号 41 頁
- ・東京地判昭和 62 年 2 月 16 日税資 157 号 482 頁
- ・東京地判昭和 62 年 9 月 16 日税資 159 号 555 頁
- ・大阪地判昭和 62 年 12 月 21 日税資 160 号 1444 頁
- ・京都地判昭和 63 年 4 月 11 日税資 210 号 981 頁
- ・東京地判平成元年 4 月 26 日税資 170 号 170 頁
- ・大津地判平成元年 8 月 4 日税資 210 号 1058 頁
- ・東京地判平成 2 年 3 月 27 日税資 176 号 231 頁
- ・東京地判平成 3 年 7 月 10 日税資 186 号 219 頁
- ・福岡地判平成 5 年 5 月 18 日税資 195 号 365 頁
- ・東京地判平成 5 年 9 月 13 日訟月 40 卷 6 号 1313 頁
- ・名古屋地判平成 5 年 11 月 19 日税資 199 号 819 頁
- ・東京地判平成 6 年 6 月 24 日税資 201 号 542 頁
- ・徳島地判平成 7 年 4 月 28 日税資 209 号 471 頁
- ・山口地判平成 7 年 6 月 27 日税資 209 号 1167 頁
- ・浦和地判平成 8 年 9 月 9 日税資 220 号 561 頁
- ・神戸地判平成 9 年 2 月 17 日税資 222 号 456 頁
- ・東京地判平成 11 年 1 月 22 日税資 240 号 40 頁
- ・広島地判平成 11 年 5 月 18 日税資 242 号 651 頁
- ・広島地判平成 13 年 2 月 22 日税資 250 号順号 8843
- ・広島地判平成 13 年 10 月 11 日税資 251 号順号 9000
- ・釧路地判平成 16 年 3 月 16 日税資 254 号順号 9594

- ・東京地判平成 16 年 11 月 30 日税資 254 号順号 9839
- ・千葉地判平成 17 年 11 月 11 日税資 255 号順号 10200
- ・東京地判平成 17 年 12 月 22 日税資 255 号順号 10255
- ・岡山地判平成 18 年 1 月 11 日税資 256 号順号 10261
- ・津地判平成 18 年 4 月 27 日税資 256 号順号 10380
- ・東京地判平成 18 年 12 月 1 日税資 256 号順号 10592
- ・さいたま地判平成 19 年 11 月 28 日税資 257 号順号 10833
- ・津地判平成 20 年 4 月 3 日税資 258 号順号 10936
- ・千葉地判平成 22 年 2 月 26 日税資 260 号順号 11389
- ・福岡地判平成 22 年 8 月 24 日税資 260 号順号 11493
- ・東京地判平成 22 年 9 月 15 日税資 260 号順号 11512
- ・東京地判平成 23 年 3 月 25 日税資 261 号順号 11655
- ・東京地判平成 23 年 8 月 9 日税資 261 号順号 11730
- ・東京地判平成 23 年 12 月 21 日税資 261 号順号 11839
- ・静岡地判平成 24 年 4 月 26 日税資 262 号順号 11939
- ・高松地判平成 24 年 8 月 8 日税資 262 号順号 12019
- ・東京地判平成 25 年 10 月 17 日税資 263 号順号 12311
- ・東京地判平成 26 年 2 月 28 日税資 264 号順号 12421
- ・福岡地判平成 26 年 4 月 22 日税資 264 号順号 12458
- ・東京地判平成 26 年 9 月 25 日税資 264 号順号 12533
- ・大阪地判平成 27 年 1 月 23 日税資 265 号順号 12592
- ・東京地判平成 27 年 5 月 14 日民集 71 卷 10 号 2279 頁
- ・東京地判平成 27 年 6 月 18 日税資 265 号順号 12681
- ・広島地判平成 27 年 7 月 29 日税資 265 号順号 12705
- ・鳥取地判平成 27 年 12 月 18 日税資 265 号順号 12775
- ・東京地判平成 28 年 11 月 29 日税資 266 号順号 12940
- ・大阪地判平成 29 年 3 月 15 日税資 267 号順号 12995
- ・大阪地判平成 29 年 9 月 7 日税資 267 号順号 13051
- ・東京地判平成 30 年 4 月 12 日税資 268 号順号 13139
- ・大阪地判平成 30 年 4 月 19 日税資 268 号順号 13144
- ・大阪地判令和元年 10 月 25 日訟月 66 卷 12 号 2012 頁
- ・千葉地判令和 2 年 6 月 30 日訟月 67 卷 5 号 701 頁
- ・大阪地判令和 3 年 3 月 4 日税資 271 号順号 13534

【裁決例】

- ・国税不服審判所裁決昭和 57 年 5 月 21 日裁決事例集 24 集 39 頁
- ・国税不服審判所裁決昭和 58 年 1 月 27 日裁決事例集 25 集 42 頁

- ・ 国税不服審判所裁決昭和 61 年 1 月 27 日裁決事例集 31 集 28 頁
- ・ 国税不服審判所裁決昭和 61 年 6 月 30 日裁決事例集 31 集 37 頁
- ・ 国税不服審判所裁決昭和 61 年 9 月 9 日裁決事例集 32 集 31 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 5 年 10 月 29 日裁決事例集 46 集 21 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 9 年 12 月 10 日裁決事例集 54 集 141 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 13 年 3 月 30 日裁決事例集 61 集 129 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 13 年 9 月 27 日公刊物未登載 (TAINS F0-1-152)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 15 年 10 月 27 日裁決事例集 66 集 120 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 17 年 2 月 23 日裁決事例集 69 集 79 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 17 年 4 月 26 日公刊物未登載 (TAINS F0-1-230)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 18 年 11 月 8 日公刊物未登載 (国税不服審判所 HP)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 20 年 10 月 30 日裁決事例集 76 卷 136 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 22 年 2 月 18 日公刊物未登載 (TAINS F0-1-349)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 22 年 4 月 22 日裁決事例集 79 集 164 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 22 年 7 月 21 日公刊物未登載 (TAINS F0-1-392)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 25 年 3 月 4 日裁決事例集 90 集 31 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 25 年 7 月 9 日裁決事例集 92 集 150 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 26 年 3 月 6 日裁決事例集 94 集 63 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 26 年 5 月 22 日裁決事例集 95 集 122 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 27 年 4 月 14 日公刊物未登載 (TAINS F0-1-583)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 27 年 6 月 17 日公刊物未登載 (TAINS F0-1-576)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 28 年 2 月 15 日公刊物未登載 (TAINS F0-1-577)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 28 年 12 月 5 日公刊物未登載 (TAINS F0-1-690)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 29 年 5 月 8 日公刊物未登載 (TAINS F0-1-732)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 29 年 12 月 5 日公刊物未登載 (TAINS F0-1-915)

租税資料館賞論文集 第 33 回（2024）第二卷

令和 7 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>