

租税資料館賞受賞論文集

第 33 回（2024 年）

第四卷

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) 第三巻(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) 第三巻(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) 第三巻(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) 第三巻(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) 第四巻(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) 第四巻(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) 第四巻(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) 第四巻(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)

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—

辻本 祥之

論文要旨
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－

1. 本論文の概要

本論文は、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈について論じたものである。具体的には、国税通則法 68 条 1 項にいう隠蔽又は仮装の範囲を検討した。

2. 重加算税の賦課要件

国税通則法 68 条 1 項は、過少申告加算税(同法 65 条)の賦課要件が満たされる場合に、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときに重加算税を課すと定めていた。したがって、重加算税を賦課するためには、隠蔽又は仮装の行為(以下、「隠蔽仮装行為」という。)があっただけでは足りず、これに「基づき」申告をしたことが必要であると解されていた。隠蔽又は仮装の典型例としては、証拠書類の廃棄、架空契約書の作成、他人名義の利用等が挙げられる。

過少申告をすることは、「事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装した」ことに当たるが、それが当然に「その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していた」ことに当たると解するのは、国税通則法 68 条 1 項の文理上は困難である。したがって、あくまでも申告書の提出そのものとは別個の何らかの隠蔽仮装行為があり、申告書の提出がこれに「基づく」ものであるといえることが必要になる。そうでなければ、認識ある過少申告の全てが過少申告加算税だけでなく、重加算税の賦課要件も満たすことになってしまうからである。したがって、隠蔽仮装行為の認定が加算税が加重されるための分水嶺として重要であった。

3. 積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課要件が争われた裁判例

(1) 積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件

国税通則法 68 条 1 項にいう隠蔽とは、「事実を隠匿し、あるいは脱漏すること」であり¹、仮装とは、「所得財産あるいは取引上の名義等に関し、あたかも、それが真実であるかの

¹ 和歌山地判昭和 50 年 6 月 23 日税資 82 号 70 頁。

ように装う等、故意に事実を歪曲すること」である²、と解されている。

ところで、二重帳簿や仮名名義の利用等のような積極的な隠蔽仮装行為が存する場合には、重加算税の賦課要件を認めることは容易である。

しかし、このような積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に、文理解釈上重加算税の賦課要件を充足するか否かは疑義が生じる。例えば、所得があるにもかかわらず故意に申告しなかったり、あえて帳簿書類を備え付けることなく所得の一部をつまんで申告したり、申告の段階で内容を偽って過少申告する等をした場合などが挙げられる。

(2) 2つの最高裁判決

これらの問題については、種々の議論がされてきたが、かかる場合にも重加算税の賦課を認めた最高裁判決として、最高裁平成6年11月22日第三小法廷判決(以下、「最判平成6年」という。)及び最高裁平成7年6月28日第二小法廷判決(以下、「最判平成7年」という。)がある³。

これら2つの最高裁判決は、重加算税の趣旨に鑑み、文理解釈から離れたところで拡大した解釈を行った。すなわち、趣旨解釈を行うことによって、結果として隠蔽又は仮装と認定すべき範囲を広げたものとなった。

特に、最判平成7年は、積極的な隠蔽仮装行為が認められない場合においても、「重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものである。しかし、右の重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである。」[下線は筆者]と判示し、重加算税の賦課要件における一般論を示した。このように解するのは、従来の学説・判例を踏まえ、いたずらに厳格な解釈をして重加算税制度の趣旨を没却する結果を避けつつ、重加算税の適用が不当に拡張されることを防止することを目的として、国税通則法68条1項の合目的的解釈を試みたものであるといえる。

² 名古屋地裁昭和55年10月13日税資115号31頁。

³ 最判平成6年11月22日民集48巻7号1379頁、最判平成7年4月28日民集49巻4号1193頁。

しかしながら、「……ような場合には」という表現から、完結的に必要十分条件としての賦課要件を示しておらず、本件を解決するための十分条件のみを示したものと考えられる。

4. 問題の所在

その後、様々な態様の事案に対して、2つの最高裁判決の考え方をういた判決・裁決等が積み重ねられている。しかしながら、最判平成7年の判決文において、「その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」が具体的にどのような行為を指すのかが示されていないこと、最判平成7年の調査官解説において、『「納税者が当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合」』というのが、具体的にどのような場合であるのかについては、事案ごとに諸般の事情を総合考慮して判断すべき」と説明されている。

同判決以降、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課要件の解釈が争われた裁判例は多数存在するが、その後明確な判断基準を示す最高裁判例は存在しない。

以上から、次の問題点が残されていた。すなわち、①両判決の射程がどこまで及ぶのかという点、②特段の行動が具体的に何を意味するのかという点、③積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に、事実関係をどのように総合判断するのかは依然として不明確である点の3つである。

納税者にとって、いかなる場合に「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」に当たり、重加算税が課されるのか予測できないおそれがある。そこで、上記3点について検討することが重要であった。

このような問題意識のもと、本論文では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課要件である隠蔽仮装行為に当たるかを論じた。

5. 先行研究

重加算税の先行研究には、体系的に論じたものとして、品川芳宣の著書⁴、酒井克彦の著書がある⁵。両者は、重加算税の賦課要件及び関連する論点について、裁判例を参照しつつ詳細に検討されている。

積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課要件の解釈についても、先行研

⁴ 品川芳宣『附帯税の事例研究[第4版]』(財経詳報社、2012年)1頁。

⁵ 酒井克彦『附帯税の理論と実務』(ぎょうせい、2010年)1頁。

究として、次の４点がある。

具体的には、碓井論文、佐藤論文、池本論文、品川芳宣の著書である。

碓井論文は、消極説に立ち、納税申告書の提出それ自体では同項にいう隠蔽仮装行為には当たらず、それとは別個に隠蔽又は仮装行為が必要であるとする⁶。

佐藤論文は、積極説のうちの申告書作成行為説に立ち、所得金額や収入金額等を意図的に仮称につまみ出す行為や過少な金額が記載された申告書の作成行為をもって、申告書の提出に先立つ隠蔽仮装行為とみとする⁷。

池本論文は、積極説のうち行為時期不問説に立ち、申告後の隠蔽仮装行為も重加算税の賦課要件を満たすとする⁸。

品川芳宣の著書は、積極説のうち事実関係総合判断説に立ち、事実関係全体からみて、その不申告や虚偽申告が課税を免れることを意図して作為的に行われていると推認できるときには、これを一つの隠蔽仮装行為と認定すべきとする⁹。

しかし、これらの先行研究は、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合における重加算税の賦課要件の解釈について、具体的な判断基準が示されていない。この点で、検討の余地が残されていた。

6. 本論文の構成

本論文の構成は、以下の通りである。

第１章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課を認めた事例を取り上げた。そして、どのような場合に積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に当たり、重加算税の賦課要件を満たすかが明らかになっていないことの問題点を指摘した。

第２章では、重加算税の概要について確認した。重加算税の賦課要件、趣旨及び沿革を整理した上で、重加算税の性質を明らかにした。

第３章では、隠蔽仮装行為について検討した。まず、隠蔽又は仮装の意義を明らかにし、重加算税賦課における故意の可否を確認した。その上で、「偽りその他不正の行為」との関係や重加算税の納税義務の成立時期と隠蔽又は仮装を整理し、隠蔽仮装行為の意義を明確にした。

⁶ 碓井光明「重加算税賦課の構造」税理 22 巻 12 号(1979 年)5-6 頁参照。

⁷ 佐藤孝一「判批」税経通信 48 巻 13 号(1993 年)214 頁参照。

⁸ 池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税大論叢 14 号(1981 年)207-208 頁参照。

⁹ 品川・前掲注(4)380 頁参照。

第4章では、2つの最高裁判決について整理した。具体的には、最判平成6年及び最判平成7年の内容を整理し、何が問題となったかを明らかにした。その上で、両判決を検討し、特段の行動について検討した。そして両判決の射程がどこまで及ぶのかを明らかにした。

第5章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない事例の整理を行った。具体的には、特段の行動の存否が争われた事例の分析を行った。そこで、特段の行動が認められた事例、認められなかった事例で類型化を行った。

第6章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の判断基準についての見解を整理し、検討を行った。

第7章では、前章までの検討を踏まえ、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方を検討した。

第8章では、本論文を総括し、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方について結論を述べた。

7. 本論文の結論

本論文の結論は、以下のとおりである。

積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方として、①国税通則法68条1項の解釈、②主観的要素を重視すべきであること、③恣意的な課税を排除する必要があることの3点に鑑みる必要があることを確認した。その上で、3段階アプローチが妥当であることを明らかにした。

3段階アプローチは、①特段の行動が認められるか、②過少申告の結果の認識の可能性があるか否か、③過少申告の意図が認められるか否か、という流れによって、隠蔽仮装行為が認められるかを判断するものである。

事実関係総合判断説の最たる問題点は、事実関係を総合判断する過程で、どのような事実を、どのような観点で、どのように総合するか、が明らかでないという点にあった。その点、3段階アプローチは判断過程が可視化されており、主観的状况という観点を重視し判断することが明らかであるため、この問題を解消することができた。

以上

目次

はじめに	3
第1章 積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の最高裁判決に含まれる法的問題.....	8
第1節 最判平成6年の概要	8
第2節 最判平成7年の概要	10
第3節 つまみ申告に関する学説.....	12
第4節 問題の所在.....	15
第5節 小括	18
第2章 重加算税制度の概要	19
第1節 賦課要件	19
第2節 沿革	19
第3節 計算方法	26
第4節 趣旨及び性質	27
第5節 小括	30
第3章 隠蔽仮装行為	32
第1節 隠蔽仮装行為の意義	32
第2節 故意の要否.....	38
第3節 隠蔽仮装行為と「偽りその他不正の行為」の関係.....	40
第4節 納税義務の成立時期と隠蔽又は仮装	43
第5節 小括	46
第4章 2つの最高裁判決の内容.....	48
第1節 最判平成6年の内容.....	48
第2節 最判平成7年の内容.....	51
第3節 両判決の検討.....	56
第4節 特段の行動.....	60

第5節 小括	64
第5章 積極的な隠蔽仮装行為を伴わない事例の分析	66
第1節 特段の行動が認められた事例	66
第2節 特段の行動が認められなかった事例	75
第3節 小括	81
第6章 見解の整理	82
第1節 危険性アプローチ	82
第2節 2段階アプローチ	84
第3節 3段階アプローチ	86
第4節 小括	89
第7章 積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の賦課要件の解釈	90
第1節 各見解の検討	90
第2節 賦課要件の解釈	91
第3節 事例検証	95
第4節 小括	97
第8章 総括	99
おわりに	101
参考文献等	102

はじめに

1. 本論文の概要

本論文は、積極的な隠蔽偽装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈について論じるものである。具体的には、国税通則法 68 条 1 項にいう隠蔽又は偽装の範囲を検討するものである。

2. 重加算税の賦課要件

国税通則法 68 条 1 項は、過少申告加算税(同法 65 条)の賦課要件が満たされる場合に、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は偽装し、その隠蔽し、又は偽装したところに基づき納税申告書を提出していたときに重加算税を課すと定めている。したがって、重加算税を賦課するためには、隠蔽又は偽装の行為(以下、「隠蔽偽装行為」という。)があっただけでは足りず、これに「基づき」申告をしたことが必要であると解されている¹。隠蔽又は偽装の典型例としては、証拠書類の廃棄、架空契約書の作成、他人名義の利用等が挙げられる²。

過少申告をすることは、「事実の全部又は一部を隠蔽し、又は偽装し、その隠蔽し、又は偽装した」ことに当たるが、それが当然に「その隠蔽し、又は偽装したところに基づき納税申告書を提出していた」ことに当たると解するのは、国税通則法 68 条 1 項の文理上は困難である。したがって、あくまでも申告書の提出そのものとは別個の何らかの隠蔽偽装行為があり、申告書の提出がこれに「基づく」ものであるといえることが必要になる³。そうでなければ、認識ある過少申告の全てが過少申告加算税だけでなく、重加算税の賦課要件も満たすことになってしまうからである⁴。したがって、隠蔽偽装行為の認定が加算税が加重されるための分水嶺として重要となる⁵。

3. 積極的な隠蔽偽装行為を伴わない場合に重加算税の賦課要件が争われた裁判例

(1) 積極的な隠蔽偽装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件

¹ 川神裕「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 6 年度(1994 年)597 頁、近藤崇晴「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 7 年度(1995 年)475 頁、酒井克彦『附帯税の理論と実務』(ぎょうせい, 2010 年)355 頁参照。

² 川神・前掲注(1)592-593 頁、近藤・前掲注(1)480 頁参照。

³ 近藤・前掲注(1)481 頁参照。

⁴ 近藤・前掲注(1)471 頁参照。

⁵ 木山泰嗣『国税通則法の読み方』(弘文堂, 2022 年)334 頁参照。

国税通則法 68 条 1 項にいう隠蔽とは、「事実を隠匿し、あるいは脱漏すること」であり⁶、仮装とは、「所得財産あるいは取引上の名義等に関し、あたかも、それが真実であるかのように装う等、故意に事実を歪曲すること」である⁷、と解されている。

ところで、二重帳簿や仮名名義の利用等のような積極的な隠蔽仮装行為が存する場合には、重加算税の賦課要件を認めることは容易である。

しかし、このような積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に、文理解釈上重加算税の賦課要件を充足するか否かは疑義が生じる⁸。例えば、所得があるにもかかわらず故意に申告しなかったり、あえて帳簿書類を備え付けることなく所得の一部をつまんで申告したり、申告の段階で内容を偽って過少申告する等をした場合などが挙げられる⁹。

(2) 2つの最高裁判決

この問題について、種々の議論がされてきたが、かかる場合にも重加算税の賦課を認めた最高裁判決として、最高裁平成 6 年 11 月 22 日第三小法廷判決(以下、「最判平成 6 年」という。)及び最高裁平成 7 年 6 月 28 日第二小法廷判決(以下、「最判平成 7 年」という。)がある¹⁰。

これら 2 つの最高裁判決は、重加算税の趣旨に鑑み¹¹、文理解釈から離れたところで拡大した解釈を行った。すなわち、趣旨解釈を行うことによって、結果として隠蔽又は仮装と認定すべき範囲を広げたものとなった¹²。

特に、最判平成 7 年は、積極的な隠蔽仮装行為が認められない場合においても、「重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだ

⁶ 和歌山地判昭和 50 年 6 月 23 日税資 82 号 70 頁。

⁷ 名古屋地裁昭和 55 年 10 月 13 日税資 115 号 31 頁。

⁸ 品川芳宣『附帯税の事例研究[第 4 版]』(財経詳報社、2012 年)349-350 頁参照。

⁹ 品川・前掲注(8)350 頁参照。

¹⁰ 最判平成 6 年 11 月 22 日民集 48 卷 7 号 1379 頁、最判平成 7 年 4 月 28 日民集 49 卷 4 号 1193 頁。

¹¹ 重加算税制度の趣旨は、「納付すべき税額の計算の基礎となる事実について隠蔽又は仮装という不正手段があったときには、特別の行政制裁を課し、適正な申告をした納税者との権衡を図る」とされる(志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂申俊編『国税通則法精解』[令和 4 年改訂](大蔵財務協会、2022 年)830 頁)。

¹² ハツ尾順一「重加算税の法理と隠蔽・仮装の事実認定のあり方」税理 63 卷 14 号(2020 年)16 頁参照。

けでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、偽装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものである。しかし、右の重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである。[下線は筆者]と判示し、重加算税の賦課要件における一般論を示した。このように解するのは、従来の学説・判例を踏まえ、いたずらに厳格な解釈をして重加算税制度の趣旨を没却する結果を避けつつ、重加算税の適用が不当に拡張されることを防止することを目的として、国税通則法 68 条 1 項の合目的的解釈を試みたものであるといえる¹³。

しかしながら、「……ような場合には」という表現から、完結的に必要十分条件としての賦課要件を示しておらず、本件を解決するための十分条件のみを示したものと考えられる¹⁴。

4. 問題の所在

その後、様々な態様の事案に対して、2つの最高裁判決の考え方をを用いた判決・裁決等が積み重ねられている。しかしながら、最判平成7年の判決文において、「その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」が具体的にどのような行為を指すのかが示されていないこと、最判平成7年の調査官解説において、『納税者が当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合』というのが、具体的にどのような場合であるのかについては、事案ごとに諸般の事情を総合考慮して判断すべき」と説明されている¹⁵。

同判決以降、積極的な隠蔽偽装行為を伴わない場合に重加算税の賦課要件の解釈が争われた裁判例は多数存在するが、その後明確な判断基準を示す最高裁判例は存在しない。

以上から、次の問題点が残されている。すなわち、①両判決の射程がどこまで及ぶのかという点、②特段の行動が具体的に何を意味するのかという点、③積極的な隠蔽偽装行為を伴わない場合に、事実関係をどのように総合判断するのかは依然として不明確である点の3つである。

¹³ 近藤・前掲注(1)482頁参照。

¹⁴ 近藤・前掲注(1)482頁参照。

¹⁵ 近藤・前掲注(1)482頁。

納税者にとって、いかなる場合に「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」に当たり、重加算税が課されるのか予測できないおそれがある。そこで、上記3点について検討することが重要になる。

このような問題意識のもと、本論文では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課要件である隠蔽仮装行為に当たるかを論じる。

5. 先行研究

重加算税の先行研究には、体系的に論じたものとして、品川芳宣の著書¹⁶、酒井克彦の著書がある¹⁷。両者は、重加算税の賦課要件及び関連する論点について、裁判例を参照しつつ詳細に検討されている。

積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課要件の解釈についても、先行研究として、次の4点がある。具体的には、碓井論文、佐藤論文、池本論文、品川芳宣の著書である。

碓井論文は、消極説に立ち、納税申告書の提出それ自体では同項にいう隠蔽仮装行為には当たらず、それとは別個に隠蔽仮装行為が必要であるとする¹⁸。

佐藤論文は、積極説のうち申告書作成行為説に立ち、所得金額や収入金額等を意図的に仮称につまみ出す行為や過少な金額が記載された申告書の作成行為をもって、申告書の提出に先立つ隠蔽仮装行為とみとする¹⁹。

池本論文は、積極説のうち行為時期不問説に立ち、申告後の隠蔽仮装行為も重加算税の賦課要件を満たすとする²⁰。

品川芳宣の著書は、積極説のうち事実関係総合判断説に立ち、事実関係全体からみて、その不申告や虚偽申告が課税を免れることを意図して作為的に行われていると推認できるときには、これを一つの隠蔽仮装行為と認定すべきとする²¹。

しかし、これらの先行研究は、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合における重加算税の

¹⁶ 品川・前掲注(8)1頁。

¹⁷ 酒井・前掲注(1)1頁。

¹⁸ 碓井光明「重加算税賦課の構造」税理 22 巻 12 号(1979 年)5-6 頁参照。

¹⁹ 佐藤孝一「判批」税経通信 48 巻 13 号(1993 年)214 頁参照。

²⁰ 池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税大論叢 14 号(1981 年)207-208 頁参照。

²¹ 品川・前掲注(8)380 頁参照。

賦課要件の解釈について、具体的な判断基準が示されていない。この点で、検討の余地が残されている。

6. 本論文の構成

本論文の構成は、以下のとおりである。

第1章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課を認めた最高裁判決を2つ取り上げる。そして、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合において、どのような場合に、重加算税の賦課要件を満たすかが明らかになっていないことの問題点を指摘する。

第2章では、重加算税制度の概要について確認する。重加算税の賦課要件、趣旨及び沿革を整理した上で、重加算税の性質を明らかにする。

第3章では、隠蔽仮装行為について検討する。まず、隠蔽又は仮装の意義を明らかにし、重加算税賦課における故意の要否を確認する。その上で、「偽りその他不正の行為」との関係や重加算税の納税義務の成立時期と隠蔽又は仮装を整理し、隠蔽仮装行為の意義を明確にする。

第4章では、2つの最高裁判決について整理する。具体的には、最判平成6年及び最判平成7年の内容を整理し、何が問題となったかを明らかにする。その上で、両判決を検討し、特段の行動について検討する。そして両判決の射程がどこまで及ぶのかを明らかにする。

第5章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない事例の整理を行う。具体的には、特段の行動の存否が争われた事例の分析を行う。そこで、特段の行動が認められた事例、認められなかった事例で類型化をする。

第6章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の判断基準についての見解を整理し、検討を行う。

第7章では、前章までの検討を踏まえ、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方を検討する。

第8章では、本論文を総括し、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方について結論を述べる。

第1章 積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の最高裁判決に含まれる法的問題

本章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税賦課が争われた最高裁判決を紹介し、そこから提起される問題点を指摘する。

まず、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税賦課が認められた最高裁判決を2つ取り上げる。次に、これらに関する裁判例や学説を概観し、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課の問題点を指摘する。

なお、本論文では過少申告加算税に対応する重加算税を中心に検討することとする。

第1節 最判平成6年の概要

1. 事案の概要

最判平成6年の事案の概要は、以下のとおりである²²。

Aの夫であるX(原告・控訴人・被被告人)は、所得税の確定申告に当たり、3年分にわたって真実の所得金額の大部分を脱漏し、過少の所得金額を記載した申告書を提出し、その後、修正申告を重ねた後、所轄税務署長であるY(被告・被控訴人・上告人)から各修正申告に対応する重加算税の賦課決定を受けた。本件は、Aの相続人であるXが、Yに対し各重加算税賦課決定(過少申告加算税相当額を超える部分)の取消しを求めた事案である。

2. 裁判所の判断

(1) 下級審の判断

第一審は、Xが各確定申告書の提出前に会計帳簿書類等に工作を加える等をし、事実の一部を隠蔽し、これに基づき過少な確定申告書を提出した事実を推認することができ、国税通

²² 最判平成6年11月22日・前掲注(10)。第一審は、京都地判平成4年3月23日民集48

巻7号1424頁。控訴審は、大阪高判平成5年4月27日民集48巻7号1445頁。評釈として、岩崎政明「判批」ジュリ1069号(1995年)153頁、岩橋健定「判批」法協114巻4号(1997年)106頁、金井肇「判批」税研106号(2002年)181頁、品川芳宣「判批」TKC税研情報5巻6号(1996年)1頁、近田正晴「判批」判タ臨増913号(1996年)288頁、森山幸二「判批」訟月41巻11号(1995年)2887頁、山口敬三郎「判批(上)」税理64巻10号(2021年)147頁、山口敬三郎「判批(下)」税理64巻11号(2021年)153頁等がある(後述するものを除く)。

則法 68 条 1 項の要件を満たしているとして、X の請求を棄却した²³。

これに対し控訴審は、「事実としての隠ぺい、仮装行為と過少の納税申告書の提出行為とは別々であることが必要であるとともに、右隠ぺい、仮装行為と過少申告行為が存在しているだけで重加算税の要件を充足するものではなく、右両者の間に因果関係が存在することが必要である。」と判示し、また、正しい総所得金額と申告額との間の差が大きいということのみによって殊更の過少申告に該当するということとはできず、その他に申告者の過少申告に至った経緯等の事情を総合考慮してその該当性を判断すべきであるとした。そして、正しい会計帳簿を作成している等の認定事実の下では、X がした行為は殊更な過少申告ということもできず、右過少申告が、隠蔽仮装行為による不正な経理に基づくものと認めるに足りる証拠もないとして、第一審を取り消し、X の請求を認容した²⁴。

(2) 上告審の判断

上告審は、以下のように判示し、原判決を破棄した²⁵。

「原審は、右事実関係の下において、次のような理由により、X が各確定申告及び各修正申告において過少な総所得金額を申告した行為は、国税通則法（昭和 59 年法律第 5 号による改正前のもの、以下同じ）68 条 1 項に定める要件を満たすものとはいえず、本件各重加算税賦課決定は違法であると判断した。すなわち、正しい総所得金額と申告額との差が大きいことのみによっては殊更の過少申告ということとはできないところ、X は、正しい会計帳簿類を作成しており、会計帳簿類を廃棄したのは、Y において X の本件各係争年度の収入・支出額を把握したと X が推測できた後であることなどからすると、X が過少な総所得金額を申告した行為が殊更の過少申告であるということもできず、さらに、右過少申告が、隠ぺい、仮装の行為による不正な経理に基づくものと認めるに足りる証拠もない。」

「しかしながら、原審の右判断は是認することができない。……事実関係によれば、X は、会計帳簿類や取引記録等により自らの事業規模を正確に把握していたものと認められるにもかかわらず、確定申告において、3 年間にわたり最終申告に係る総所得金額の約 3 パーセントにすぎない額（差額で約 4 億円ないし 9 億 7000 万円少ない額）のみを申告したばかりでなく、その後 2 回ないし 3 回にわたる修正申告を経た後、初めて飛躍的に多額の最終申告をするに至っているのである。しかも、確定申告後の税務調査に際して、真実よりも少な

²³ 京都地判平成 4 年 3 月 23 日・前掲注(22)。

²⁴ 大阪高判平成 5 年 4 月 27 日・前掲注(22)。

²⁵ 最判平成 6 年 11 月 22 日・前掲注(10)。

く店舗数を記載した本件資料を税務署の担当職員に提出しているが、それによって昭和 54 年分の総所得金額を計算すると、損失しか算出されない結果となり、本件資料の内容は虚偽のものであるといわざるを得ない。その後右職員の懲罰に応じて修正申告をしたけれども、その申告においても、右職員から修正を求められた範囲を超えることなく、最終修正申告に係る総所得金額の約 10 ないし 15 パーセントにとどまる金額（差額で約 3 億 7800 万円ないし 8 億 8500 万円少ない額）を申告しているにすぎない。

右のとおり、X は、正確な所得金額を把握し得る会計帳簿類を作成していながら、3 年間にわたり極めてわずかな所得金額のみを作為的に記載した申告書を提出し続け、しかも、その後の税務調査に際しても過少の店舗数を記載した内容虚偽の資料を提出するなどの対応をして、真実の所得金額を隠ぺいする態度、行動をできる限り貫こうとしているのであって、申告当初から、真実の所得金額を隠ぺいする意図を有していたことはもちろん、税務調査があれば、更に隠ぺいのための具体的工作を行うことをも予定していたことも明らかといわざるを得ない。以上のような事情からすると、X は、単に真実の所得金額よりも少ない所得金額を記載した確定申告書であることを認識しながらこれを提出したというにとどまらず、本件各確定申告の時点において、白色申告のため当時帳簿の備付け等につきこれを義務付ける税法上の規定がなく、真実の所得の調査解明に困難が伴う状況を利用し、真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的な意図の下に、必要に応じ事後的にも隠ぺいのための具体的工作を行うことも予定しつつ、前記会計帳簿類から明らかに算出し得る所得金額の大部分を脱漏し、所得金額を殊更過少に記載した内容虚偽の確定申告書を提出したことが明らかである。したがって、本件各確定申告は、単なる過少申告行為にとどまるものではなく、国税通則法 68 条 1 項にいう税額等の計算の基礎となるべき所得の存在を一部隠ぺいし、その隠ぺいしたところに基づき納税申告書を提出した場合に当たるといふべきである（最高裁昭和 46 年（あ）第 1901 号同 48 年 3 月 20 日第三小法廷判決・刑集 27 巻 2 号 138 頁参照）。

そうすると、これと異なり、本件各申告行為が殊更の過少申告に当たらず、国税通則法 68 条 1 項に定める要件を満たさなかったとした原判決には、同条項の解釈適用を誤った違法があるものといわなければならない。右の違法は判決に影響を及ぼすことが明らかである。[下線は筆者]

第 2 節 最判平成 7 年の概要

1. 事案の概要

最判平成 7 年の概要は、以下のとおりである²⁶。

会社役員である X(原告・控訴人・上告人)が所得税の確定申告に際して申告しなかった株式等の取引による所得について、所轄税務署長である Y(被告・被控訴人・被上告人)が X に対して重加算税の賦課決定処分をした。本件は、X が Y に対して税額等の基礎になる事実の隠蔽仮装行為をしていないから重加算税の課税要件を欠くと主張して、この処分のうち過少申告加算税の額を超える部分の取消しを求めた事案である。

2. 裁判所の判断

(1) 第一審、控訴審の判断

第一審²⁷、控訴審とも²⁸、当該事実関係の下に、国税通則法 68 条 1 項所定の賦課要件が満たされていると判断し、第一審は X の請求を棄却し、控訴審は X の控訴を棄却した。

(2) 上告審

上告審は、以下のように判示し、X の上告を棄却した²⁹。

「過少申告をした納税者が、その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、その納税者に対して重加算税を課することとされている(国税通則法 68 条 1 項)。この重加算税の制度は、納税者が過少申告をするについて隠ぺい、仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を科することによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである。

したがって、重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、

²⁶ 最判平成 7 年 4 月 28 日・前掲注(10)。第一審は、神戸地判平成 5 年 3 月 29 日民集 49 卷 4 号 1261 頁。控訴審は、大阪高判平成 6 年 6 月 28 日民集 49 卷 4 号 1271 頁。評釈として、海老原明「判批」訟月 42 卷 1 号(1996 年)227 頁、品川芳宣「判批」TKC 税研情報 5 卷 6 号(1996 年)1 頁、茂垣志乙里「判批」税 74 卷 11 号(2019 年)130 頁、住田裕子「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい・仮装』行為〔上〕－平成 6 年・平成 7 年の 2 つの最高裁判決を中心に－」商事法務 1419 号(1996 年)2 頁、森稔樹「判批」税務弘報 54 卷 14 号(2006 年)135 頁等がある(後述するものを除く)。

²⁷ 神戸地判平成 5 年 3 月 29 日・前掲注(26)。

²⁸ 大阪高判平成 6 年 6 月 28 日・前掲注(26)。

²⁹ 最判平成 7 年 4 月 28 日・前掲注(10)。

仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものである。しかし、右の重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである。[下線は筆者]

「これを本件について見ると、Xは、昭和60年から62年までの3箇年にわたって、Yに所得税の確定申告をするに当たり、株式等の売買による前記多額の雑所得を申告すべきことを熟知しながら、あえて申告書にこれを全く記載しなかったのみならず、右各年分の確定申告書の作成を顧問税理士に依頼した際に、同税理士から、その都度、同売買による所得の有無について質問を受け、資料の提出も求められたにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて、右所得のあることを同税理士に対して秘匿し、何らの資料も提供することなく、同税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させ、これをYに提出したというのである。もとより、税理士は、納税者の求めに応じて税務代理、税務書類の作成等の事務を行うことを業とするものであるから（税理士法2条）、税理士に対する所得の秘匿等の行為を税務官公署に対するそれと同視することはできないが、他面、税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において納税義務の適正な実現を図ることを使命とするものであり（同法1条）、納税者が課税標準等の計算の基礎となるべき事実を隠ぺいし、又は仮装していることを知ったときは、その是正をするよう助言する義務を負うものであって（同法41条の3）、右事務を行うについて納税者の家族や使用人のようにその単なる履行補助者の立場にとどまるものではない。

右によれば、Xは、当初から所得を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたものであるから、その意図に基づいてXのした本件の過少申告行為は、所定の重加算税の賦課要件を満たすものというべきである。」

第3節 つまみ申告に関する学説

重加算税は、「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していた」場合に課されるものである。

しかし、必ずしも積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に、文理解釈上前記の重加算税の

賦課要件を充足するか否かは疑義が生じる³⁰。例えば、所得があるにもかかわらず故意に申告しなかったり、あえて帳簿書類を備え付けることなく所得の一部をつまんで申告したり(以下、「つまみ申告」という。)、申告の段階で内容を偽って過少申告する等をした場合などが挙げられる³¹。

この問題について、つまみ申告がそれだけで重加算税の賦課要件を満たすか否かについては、消極説と積極説の対立がある。

1. 消極説

消極説は、国税通則法 68 条 1 項が、隠蔽又は仮装することと隠蔽又は仮装したところに基づき納税申告書を提出することとを書き分けていることから、納税申告書の提出それ自体では同項にいう隠蔽又は仮装には当たらず、それとは別個に隠蔽仮装行為が必要であると解する見解である³²。

碓井光明は、「通則法 68 条 1 項は、『国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実』の隠ぺい又は仮装があり、それに『基づき納税申告書を提出していた』ことを要件としているのであるから、申告書における虚偽記入は、隠ぺい又は仮装に含まれないと解すべきである」と述べ³³、消極説に立つ。

また消極説は、同項が「基づき」と規定していることから、申告書の提出行為よりも先に隠蔽仮装行為が存在し、その結果として申告がされるということが必要であるとする³⁴。実質論としては、故意ある単純無申告については無申告加算税が課されるのみであるのに³⁵、積極説を採れば、故意ある過少申告は全て重加算税賦課の対象となり、バランスを欠くとする³⁶。

³⁰ 品川芳宣「ことさらの過少申告と重加算税の関係」小川英明＝松沢智＝今村隆編『新・裁判実務大系 第 18 巻 租税訴訟』(青林書院, 2009 年) 250-251 頁参照。

³¹ 品川・前掲注(30)250-251 頁参照。

³² 碓井・前掲注(18)5-6 頁, 長田行雄「重加算税をめぐる若干の問題について」税法学 269 号(1973)年 19 頁。平成 6 年判決後も消極説に立つものとして, 岡村忠生「判批」民商 113 巻 1 号(1995 年)96 頁, 三木義一「判批」判時 1546 号(1996 年)173 頁等がある。

³³ 碓井・前掲注(18)5-6 頁。

³⁴ 碓井・前掲注(18)5-6 頁参照。

³⁵ 長田・前掲注(32)18 頁参照。

³⁶ 池田英敏「判批」税理 38 巻 5 号(1995 年)34 頁, 長田・前掲注(32)19 頁参照。

2. 積極説

積極説は、消極説を貫徹すると、意図的な過少申告等の多くが重加算税を賦課されないこととなり、これを助長しかねないことから、重加算税の賦課要件を緩やかに解する見解である³⁷。

積極説は、次の3つに分類することができる。

(1) 申告書作成行為説

申告書作成行為説は、つまみ申告や過少な金額が記載された申告書の作成行為をもって、申告書の提出に先立つ隠蔽仮装行為とみるべきとする見解である³⁸。

佐藤孝一は、故意に正当な帳簿書類と異なる内容虚偽の帳簿書類を作成し、それに基づいて申告を行った後に破棄したとした場合に重加算税の賦課を免れないことから、「内容虚偽の帳簿書類の作成が『事実の隠蔽・仮装』に当たるとすることの本質(実質的根拠)は、内容虚偽の帳簿書類が存在しているというところにあるものではなく、内容虚偽の事実の作出行為自体にあるということができる」と述べ³⁹、実質的に上記の場合と差異がないつまみ申告に重加算税が賦課されることは当然であるという見解を示し⁴⁰、申告書作成行為説に立つ。

(2) 行為時期不問説

行為時期不問説は、申告後の隠蔽仮装行為も重加算税の賦課要件を満たすとする見解である⁴¹。

池本征男は、「悪質な所得隠ぺい工作があるにもかかわらず、実行行為が申告の前段階としてなされたか後段階としてなされたかによって、租税負担上差異のあるのは妥当ではない。」と述べ⁴²、重加算税制度の趣旨及び目的に照らし、隠蔽仮装行為の時期を問う必要はないという見解を示し⁴³、行為時期不問説に立つ。

³⁷ 馬場陽「重加算税における隠ぺい、仮装の論証構造(上)要件事実論的等価値性の観点から」月刊税務事例 54 巻 6 号(2022 年)11 頁参照。

³⁸ 小貫芳信「附帯税をめぐる訴訟(1)」税理 38 巻 14 号(1995 年)203 頁、酒井克彦「重加算税賦課要件の再検討－添付書類作成行為と隠ぺい・仮装行為(下)」月刊税務事例 49 巻 2 号(2017 年)5 頁、佐藤・前掲注(19)214 頁参照。

³⁹ 佐藤・前掲注(19)214 頁。

⁴⁰ 佐藤・前掲注(19)214 頁参照。

⁴¹ 池本・前掲注(20)207-208 頁参照。

⁴² 池本・前掲注(20)207-208 頁。

⁴³ 池本・前掲注(20)207-208 頁参照。

(3) 事実関係総合判断説

事実関係総合判断説は、事実関係全体からみて、その不申告や虚偽申告が課税を免れることを意図して作為的に行われていると推認できるときには、これを一つの隠蔽仮装行為と認定すべきとする見解である⁴⁴。

品川芳宣は、「不申告行為やつまみ申告行為あるいは虚偽申告行為等が隠ぺい又は仮装行為と認定し得るか否かについては、国税通則法 68 条の文言のみに拘泥すべきではなく、同条の立法趣旨、所得税法上の記帳義務制度等を考慮し、それらの行為の前後における事実関係を総合して『隠ぺい・仮装』行為であることを推認して判断されるべき」と述べ⁴⁵、事実関係総合判断説に立つ。

最判平成 7 年の調査官解説では、裁判所はこの事実関係総合判断説に近い見解を示したと説明されている⁴⁶。

第 4 節 問題の所在

1. 重加算税の賦課要件

国税通則法 68 条 1 項は、過少申告加算税(同法 65 条)の賦課要件が満たされる場合に、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときに重加算税を課すと定めている。したがって、重加算税を賦課するためには、隠蔽仮装の行為があっただけでは足りず、これに「基づき」申告をしたことが必要である⁴⁷。

すなわち、隠蔽仮装行為が存在しなければならず、また、単に隠蔽仮装行為の存在だけでは足りず、過少な納税申告書の提出が隠蔽仮装行為に基づいたものであるということが重加算税賦課処分の適法性を担保すると考えられる⁴⁸。これは、国税通則法 68 条 2 項の無申告加算税の額に代えて課される重加算税についても同様である⁴⁹。

⁴⁴ 品川・前掲注(8)379-382 頁参照。馬場陽は、事実関係総合判断説説が有力であるとの見解を示している(馬場・前掲注(37)11 頁参照)。

⁴⁵ 品川・前掲注(8)381 頁。

⁴⁶ 近藤・前掲注(1)481 頁参照。

⁴⁷ 酒井克彦「重加算税の賦課要件と非積極的不正行為—つまみ申告・殊更過少な申告・作為的無申告—」税理 51 巻 10 号(2008 年)112-113 頁参照。

⁴⁸ 酒井・前掲注(47)113 頁参照。

⁴⁹ 酒井・前掲注(47)113 頁参照。なお、同法 68 条 3 項の不納付加算税の額に代えて課さ

2. 積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合における重加算税の賦課要件の解釈

そこで問題となるのが、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に、文理解釈上、重加算税の賦課要件を満たすか否かである。例えば、所得があるにもかかわらず故意に申告しなかったり、収入金額等の一部を帳簿に記載しないで過少申告したり、申告の段階で内容を偽って過少申告したり、あるいは虚偽の申告行為をした後、税務調査等において仮装の証拠資料を作成したり、又は虚偽答弁をしたりすること等の場合が挙げられる⁵⁰。

真実の所得金額を故意に脱漏して、過少の金額を記載した申告書を作成し、これを提出する行為は、素直に考えればそれ自体も一般用語としての隠蔽に当たることは、容易に肯定されるところである⁵¹。

一方で、国税通則法 68 条 1 項が隠蔽又は仮装することと隠蔽又は仮装したところに基づき納税申告書を提出することを書き分けており、重加算税制度は過少申告に当たるものから、特に隠蔽又は仮装という悪質な態様のものを取り出してその対象としている⁵²。これらに鑑みると、納税申告書の提出それ自体は同条にいう隠蔽又は仮装に当たらず、それとは別個に隠蔽仮装行為が必要であると解するのが、文理等に適った解釈であるといえる⁵³。

しかし、だからといって、証拠書類の廃棄、架空請求書の作成、架空あるいは他人の名義の利用といった積極的な行為がなければ、意図的に脱税をした者に対して重加算税を課することができないというのは、不当ではないかという疑問を生ずる⁵⁴。

既に確認した最判平成 6 年及び最判平成 7 年では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合においても、殊更な過少申告や特段の行動が認められれば、重加算税の賦課要件を満たすと判断された。最判平成 6 年では説明されていないが、最判平成 7 年は、隠蔽又は仮装の概念を、重加算税制度の趣旨に鑑み拡張している。

3. 問題の所在

両判決は、事例判決の形を採っているものの、重加算税の賦課を認め、特に最判平成 7 年

れる重加算税についても同様である。

⁵⁰ 品川・前掲注(8)349-350 頁参照。

⁵¹ 川神・前掲注(1)597 頁参照。

⁵² 川神・前掲注(1)597 頁参照。

⁵³ 川神・前掲注(1)597 頁参照。

⁵⁴ 近藤・前掲注(1)481 頁参照。

は重加算税の賦課要件についての一般論を示したことから活発な議論を呼んだ。すなわち、最判平成7年は、隠蔽又は仮装に当たり得るものとして、納税者が「当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」を要件として、より一般的な形で示したことから、その後の税務行政に多大な影響を与えた⁵⁵。

両判決が出た当時は見解の対立があったものの、現在は多くの裁判例及び裁決例において最判平成7年の考え方が用いられ、事実関係総合判断説が通説となっていると思われる。

しかし、最判平成7年の調査官解説において、『「……のような場合には』という表現が用いられているところからすると、完結的に必要十分条件としての賦課要件を示したのではなく、本件を解決するのに必要な限度で十分条件を示したものと理解すべき」と説明されており⁵⁶、また『「納税者が当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合』というのが、具体的にどのような場合であるのかについては、事案ごとに諸般の事情を総合考慮して判断すべき」と説明されている⁵⁷。そして最判平成7年以降、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課要件の解釈が争われた裁判例及び裁決例は多数存在するが、その後明確な判断基準を示す最高裁判例は存在しない。

以上から、次の問題点が残されている。すなわち、①両判決の射程がどこまで及ぶのかという点、②特段の行動が具体的に何を意味するのかという点、③積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に、事実関係をどのように総合判断するのかは依然として不明確である点の3つである。

納税者にとって、いかなる場合に「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」に当たり、重加算税が課されるのか予測できないおそれがある。そこで、上記3点について検討することが重要になる。

このような問題意識のもと、本論文では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課要件をどのように解釈すべきかを検討する。

⁵⁵ 小島俊朗「積極的な不正行為がない場合の重加算税の賦課について－平成6、7年最判の再評価と裁決事例にみる現状－」 摂南法学 51号(2016年)2頁参照。

⁵⁶ 近藤・前掲注(1)482頁。

⁵⁷ 近藤・前掲注(1)482頁。

第5節 小括

本章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に、重加算税の賦課要件の解釈が争われた最高裁判決を2つ取り上げ、本論文で検討すべき問題点を明らかにした。

第1節及び第2節では、最判平成6年と最判平成7年について確認した。具体的には、まず事案の概要及び下級審判決の判断を確認した上で、最高裁判決の判断について確認した。

第3節では、いわゆるつまみ申告と重加算税に関する学説について確認した。具体的には、国税通則法68条の文理を厳格に解する消極説と、緩やかに解する積極説という見解の対立があり、そのうち積極説は申告書作成行為説、行為時期不問説、事実関係総合判断説という3つがあることを確認した。

第4節では、前節までに取り上げた2つの最高裁判決及び先行研究を確認することで、残された問題点があることを確認した。具体的には、①両判決の射程がどこまで及ぶのかという点、②特段の行動が具体的に何を意味するのかという点、③積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に、事実関係をどのように総合判断するのかは依然として不明確のままという点という3点が問題として残されていることを確認した。

以上の観点から、本論文では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に、重加算税の賦課要件をどのように解釈すべきかを検討する。

次章では、重加算税制度の概要を確認する。具体的には、重加算税の賦課要件、沿革、計算方法、重加算税制度の趣旨及び性質を確認する。

第2章 重加算税制度の概要

本章では、重加算税制度の概要を確認する。具体的には、重加算税の賦課要件、趣旨及び沿革を整理した上で、重加算税の性質を明らかにする。

第1節 賦課要件

国税通則法 68 条 1 項は、過少申告加算税(同法 65 条)の賦課要件が満たされる場合に、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときに重加算税を課すと定めている。

重加算税を過少申告加算税に代えて課す場合の課税要件は、次の 2 つの要件を満たすことである。

第 1 に、過少申告加算税を課される要件に該当していることである。

第 2 に、納税者が、その国税の課税標準又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していることである。

すなわち、事実の全部又は一部を隠蔽又は仮装することによって、納付すべき税額を過少に計算して、納税申告書を提出している場合がこれに該当する。

なお、国税通則法 68 条 1 項にいう「課税標準等」とは、国税にかかる課税標準、課税標準から控除する金額及び純損失等の金額をいい(国税通則法 2 条 6 号イ～ハ)、「税額等」とは、国税にかかる納付すべき金額、還付金の額に相当する税額及び納付すべき税額の計算上控除する金額又は還付金の額の計算の基礎となる税額をいう(同号ニ～ヘ)。

この点について、京都地裁平成 4 年 3 月 23 日判決は⁵⁸、『課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実』は、各税法の申告規定との対比によって明らかにされる。所得税に関しては、所得税法 22 条、120 条 1 項にいう課税標準である総所得金額、退職金額及び山林所得金額の計算の基礎となった各種所得の金額、所得控除額並びに税額控除額等、同法 21 条所定の所得税額の計算の基礎となる事実を指す」と判示している。

第2節 沿革

重加算税は、国税通則法に規定される加算税のひとつである。そもそも加算税(導入当初は「追徴税」であった。)制度は、申告納税制度を確保するための制度として、申告納税制

⁵⁸ 京都地判平成 4 年 3 月 23 日・前掲注(22)。

度の導入に伴って採用され、その後、国税通則法の制定により整備されたものである⁵⁹。一方、昭和 22 年以前は、申告納税制度は存在せず、加算税制度(追徴税制度)というべき制度もなかった⁶⁰。また、賦課課税制度を採用していたため、脱税を除いた過少申告等に対する制裁意識は存在せず、課税庁が決定した税額が期限内に納付されるかどうかに関心の中心であったため、期限内納付を確保するため、納付遅延に対する制裁として延滞金制度が設けられていた⁶¹。

以下では、この延滞金制度から現在の重加算税制度に至る沿革について概観する。

1. 国税通則法制定以前の制度

(1) 延滞金制度

加算税制度が導入される以前(明治 44 年～昭和 22 年)、附帯税制度としての延滞金制度が設けられていた⁶²。当時の国税徴収法 9 条は、「国税ノ納期限ヲ過キ其の税金ヲ完納セサル者アルトキハ収税官吏ハ期限ヲ指定シ之を督促スヘシ」と規定し、明治 44 年勅令 282 号 11 条の 2 は、「督促ヲ為シタル場合ニ於イテ勅令ノ定ムル所ニ依リ督促手数料、延滞金ヲ徴収ス」と規定していた。また、これを受けた勅令(施行規則)は、「督促ヲ受ケタル場合ニ於テハ税金額 100 円ニ付 1 日 3 銭ノ割合ヲ以テ納期限ノ翌日ヨリ税金完納又は財産差押ノ日ノ前日迄ノ日数ニ依リ計算シタル延滞金ヲ徴収ス」と規定していた。

この延滞金は、基本的には現在の延滞税に相当する遅延利息的な性質のものであったが、財産差押えの日以後は課されないこと、督促状に指定した期限までに税金及び督促手数料を完納したときには課されないことなどから、行政罰的な性格も帶有する積極的な滞納施策であった⁶³。

(2) 追徴税制度

昭和 22 年の税制改正により⁶⁴、所得税、法人税、相続税等の直接国税について、申告納

⁵⁹ 赤壁隆司「青色申告決算書・収支内訳書の虚偽記載と重加算税賦課要件についての一考察」税大論叢 92 号(2018 年)170 頁参照。

⁶⁰ 石倉文雄「加算税制度の沿革と目的」日税研論集 13 号(1990 年)4 頁参照。

⁶¹ 石倉・前掲注(60)4 頁参照。

⁶² 石倉・前掲注(60)8 頁参照。

⁶³ 石倉・前掲注(60)8 頁参照。

⁶⁴ 昭和 22 年法律第 27 号(所得税法)、同年法律第 28 号(法人税法)、同年法律第 87 号(相続税法)。

税方式が採用されたことに伴って、追徴税という加算税制度が導入された⁶⁵。

この追徴税制度は、納税者が更正決定を受けた場合又は修正申告書を提出して国税を納付する場合に、当初の申告が過少であったこと又は申告書の提出がなかったことについてやむを得ない事由がある場合を除き、当該更正決定又は修正申告により増加した税額の一定割合を追徴税という名称で徴収するという制度であった⁶⁶。

この一定割合は、当初の規定では 50%を限度として、正当税額に補正されるまでの遅延期間に応じて 1 ヶ月に 5%ずつ増加することになっていた⁶⁷。しかし、同年の改正によって⁶⁸、所得税については一律に正当税額との差額の 25%の割合で追徴税が課されることとなった。

また、翌年の改正で⁶⁹、法人税と相続税についても 25%の割合で追徴税が課されることとなった⁷⁰。

(3) シャウプ勧告に基づく加算税額制度

ア シャウプ勧告

追徴税制度は、アメリカ合衆国のカール・シャウプ博士を団長とするシャウプ使節団の勧告を基にした加算税制度に移行することとなった⁷¹。そのシャウプ勧告の内容は、以下のとおりであった⁷²。

① 納税申告を怠った場合

「現在、納税申告書が提出されなくとも、罰則を受けることはないようである。法律は、故意に申告の提出を怠った場合、それが刑事犯であることを明記するよう改正されなければならない。それに加えて、民事罰も規定すべきである。申告の遅延が 1 ヶ月を超えなければ、その税の 10%が民事罰として加算されるべきである。毎月加わることにもう 10%加算

⁶⁵ 池本・前掲注(20)145-148 頁、石倉・前掲注(60)8 頁参照。

⁶⁶ 石倉・前掲注(60)8-9 頁、北野弘久「加算税制度の再検討」税法学 249 号(1971 年)21 頁参照。

⁶⁷ 石倉・前掲注(60)9 頁、北野・前掲注(66)21 頁参照。

⁶⁸ 昭和 22 年法律第 142 号。

⁶⁹ 昭和 23 年法律第 107 号。

⁷⁰ 石倉・前掲注(60)9 頁参照。

⁷¹ 赤壁・前掲注(59)172 頁参照。

⁷² シャウプ使節団編 連合国軍最高司令官総司令部『シャウプ使節団日本税制報告書 巻 4』(大蔵省主税局, 1949 年)D38-D41 頁。

し、遅滞が続く期間その総額が税額の 30%になるまで加算することを示唆する。もしその申告の遅延が故意の怠慢ではなく、正当な理由に基く場合には、このような罰則は適用されるべきでない。」

② 納税を怠った場合

「期限内に納税しなかった場合、25%を課する現行の罰則は余りに苛酷である。もし、納税者が期限内に納税できなければ、たとえその遅延が軽微であつても 25%が課せられるから、ある意味で、かれは滞納を続行するようしむけられている。罰金額は、従って滞納期間に應じて伸縮させるべきである。」

③ 民事詐欺事件の罰則

「現在詐欺事件に適用される唯一の罰則は、その適用に起訴を必要とする刑罰である。詐欺行為は処罰されないで黙認するわけには行かない。各事件ごとに刑罰を課する必要から免がれるため民事詐欺罰則を採用することを勧告する。このような罰則では、納税額の一部分たりとも欠けていた場合それが脱税を意図して詐欺によつたときはその不足分を支拂う上に、不足分の 60%を支拂わなければならない。この罰金はそれが事実上税の一部となるから税と同様な方法で徴収すべきである。」

④ 帳簿、記録をつけてなかった場合

「個人で正当な帳簿または記録をつけるのを怠つたものに所得税および法人税罰則が適用されることはないらしい。前に示したとおり、正当な申告納税には、かような記帳は不可欠の要素である。申告納税が最近実施されたのに鑑み、正しい帳簿に記載を怠つた場合、所得税および法人税のもとでこれを刑事犯とするのは恐らく望ましくないかもしれない。記録帳簿の現在の不十分の状態で罰則を正当に適用することは困難かも知れない。しかし将来に徹底的教育運動および正当な帳簿記録をつける必要が廣く認識されるように考案された他の活動が実行された後、正当な帳簿記録をつけることを故意に怠つた場合刑罰を適用することが適當であるかもしれない。

勿論、行政手続が改善されるにつれ、罰則に関する他の改正が自ずと示唆されるであろう。したがつて、発展しつつある行政および納税者が、成熟するにつれ、その規定の妥当性と公平を保証するため、これらの規定を絶えず検討する必要がある。」

イ 加算税額制度

追徴税制度は、シャウプ勧告に基づく昭和 25 年の税制改正によって廃止され⁷³、過少申

⁷³ 昭和 25 年法律第 71 号。

告加算税額，無申告加算税額，源泉徴収加算税額，重加算税額の制度が創設された⁷⁴。この改正によって，従来の加算税は利子税と名称が改められ，現行の加算税制度の基盤が出来上がった⁷⁵。

これらの各種加算税額はいずれも，追徴税の場合と同様に，適正な申告書を提出しなかったことに対する一種の行政罰であったが，場合に応じて以下のような区分がされていた⁷⁶。第 1 に，申告書が期限内に提出されたか否かに応じて税率に差異を設け(過少申告加算税額と無申告加算税額との差異)，第 2 に，申告書の提出が期限後になされた場合でも，早期に提出すればより遅れて提出した場合より有利に取扱うこととし(無申告加算税額の差異)，第 3 に，納税義務者が過少申告をしたこと又は無申告であったことについて，詐欺その他不正な行為があったか否かによって税率に差異を設けることとしていた⁷⁷。

このうち重加算税額は，課税標準の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し又は仮装し，これに基づいて正当税額よりも過少な申告をし，あるいは申告をしない場合に，その不足税額に対して 50%の割合により徴収される加算税額である⁷⁸。源泉徴収所得税の徴収義務者が事実の全部又は一部を隠蔽し又は仮装し，これに基づいて正当な納税をしなかった場合も，同じ割合でこの加算税額が徴収されるが，いずれの場合においても，納税者が期限後に自発的な申告または納付をしたときは徴収されない⁷⁹。また，この重加算税額は過少申告加算税額と併課されることはないが，無申告加算税額又は源泉徴収税額とは併課されるものである⁸⁰。

重加算税額は，「納税義務者が所得税額の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装し，その隠ぺいし又は仮装したところに基き確定申告書等，損失申告書又は修正確定申告書等を提出していたときは，政府は，同項の過少申告加算税額に代え，当該過少申告加算税額の計算の基礎となるべき追徴税額又は所得税額に，100 分の 50 の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税額を徴収する。」と規定されていた。

上記のように創設された加算税額制度は，昭和 25 年から昭和 37 年の間に，いくつかの

⁷⁴ 赤壁・前掲注(59)173 頁，石倉・前掲注(60)10-12 頁参照。

⁷⁵ 池本・前掲注(20)156 頁参照。

⁷⁶ 石倉・前掲注(60)12 頁参照。

⁷⁷ 石倉・前掲注(60)12 頁参照。

⁷⁸ 石倉・前掲注(60)13 頁参照。

⁷⁹ 石倉・前掲注(60)13 頁参照。

⁸⁰ 石倉・前掲注(60)13 頁参照。

改正がされている。このうち、重加算税額の改正について以下で確認する。

昭和 28 年の税制改正によって⁸¹、重加算税額の算定基準が変更された。昭和 25 年当時の規定によると、重加算税額の算定基準は、一部でも隠蔽仮装行為に基づくものがあった場合には、その他の隠蔽仮装行為に基づかない部分も含めて不足税額の全額を基礎としていた。しかしこれは不合理であるとされ、昭和 28 年に過少申告加算税額、無申告加算税額又は源泉徴収税額の計算の基礎となる税額を、隠蔽又は仮装された事実に基づく税額とその事実に基づかない税額とに分け、前者については重加算税額を課すが、後者については過少申告加算税額を課すにとどめるように改正された⁸²。

さらに昭和 33 年の改正では⁸³、従来は「法人税の課税標準または欠損金額の計算の基礎となる事実」を隠蔽又は仮装した場合に重加算税額を課していたが、それに加えて「法人税額減少の基礎となる事実」を隠蔽又は仮装した場合にも重加算税額を課することができるようになった⁸⁴。

2. 国税通則法の制定に基づいた加算税制度

国税通則法の制定以前の国税に関する法律は、法体系としてみると、所得税法、法人税法、酒税法、物品税法等のいわゆる各税法と国税徴収法から成り立っていた⁸⁵。各税法は、各税ごとに課税物件、納税義務者、税率等の課税実態が異なっていることから、それぞれ独立の税法として制定され、課税実態に関する規定にとこれに関する手続規定を中心として構成されていた⁸⁶。

昭和 36 年における税制調査会の「国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)及びその説明」で、当時の規定について、「租税に関する基本的な法律構成に関する規定が欠けているし、また、各税に共通する事項でありながら、規定の不備統一ないしは重複等がかなりみられる」ことによって⁸⁷、税法についての統一的な理解を困難にしたり、解釈上

⁸¹ 昭和 28 年法律第 173 号。

⁸² 石倉・前掲注(60)14 頁参照。

⁸³ 昭和 33 年法律第 40 号。

⁸⁴ 石倉・前掲注(60)15 頁参照。

⁸⁵ 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)及びその説明」(1961 年)1 頁参照。

⁸⁶ 税制調査会・前掲注(85)1 頁参照。

⁸⁷ 税制調査会・前掲注(85)1 頁。

の疑義が生じるといった問題が指摘された⁸⁸。そこで、租税の基本的仕組みないしは各税に共通する事項については、統一的に整備規定することが必要であるとして、国税通則法の制定が望ましいと提唱された⁸⁹。またそれに伴って、当時、各個別税法に規定されていた加算税制度を総合的に検討し、これを国税通則法において総合的に整備すること及び負担の軽減合理化を図るとされた⁹⁰。

これに基づいて制定された国税通則法において⁹¹、従前の加算税額の名称が加算税に変更されるとともに、加算税制度の整備及び軽減合理化が行われた⁹²。ここに現行の加算税制度、すなわち過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税の体系が整備されたのである⁹³。

重加算税については、他の加算税との併課を廃止するとともに、税率を従前の 50%から隠蔽又は仮装による事実に係る基礎税額の 30%(無申告加算税又は不納付加算税の課税要件に該当する場合は 35%)の割合によることとされた⁹⁴。また、消費税についても申告納税制度が導入されたが、重加算税については通告処分があることから、従来とおり課さないこととされた⁹⁵。

なお、当時の国税通則法 68 条 1 項の文言は、次のとおりである。

「第 65 条第 1 項(過少申告加算税)の規定に該当する場合……において、納税者がその国税の課税標準又は税額等の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額(その税額の計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠ぺいし、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額)に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に

⁸⁸ 税制調査会・前掲注(85)1 頁参照。

⁸⁹ 税制調査会・前掲注(85)2 頁参照。

⁹⁰ 税制調査会・前掲注(85)2 頁参照。

⁹¹ 昭和 37 年法律第 66 号。

⁹² 石倉・前掲注(60)15 頁参照。

⁹³ 石倉・前掲注(60)15 頁参照。

⁹⁴ 石倉・前掲注(60)15 頁、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〕) 3627 頁参照。

⁹⁵ 石倉・前掲注(60)15 頁、武田・前掲注(94)3627 頁参照。

100 分の 30 の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。」

次に、国税通則法制定以後の改正は、以下のとおりである。

(1) 昭和 59 年改正

昭和 59 年の税制改正により⁹⁶、国税通則法 65 条が改正され、過少申告加算税に 2 段階制が導入された⁹⁷。それに伴って、加重される過少申告加算税が課される場合における重加算税の計算方法を定める政令を設けるための改正がなされた⁹⁸。

(2) 昭和 62 年改正

所得税法の一部を改正する法律によって⁹⁹、過少申告加算税及び無申告加算税(自主申告に係るものを除く。)並びにこれらに代えて課される重加算税の割合がそれぞれ 5%引き上げられた¹⁰⁰。

(3) 平成 28 年改正

平成 28 年の税制改正によって¹⁰¹、国税通則法 68 条 1 項の「同条第 5 項の規定の適用がある」を「修正申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない」に、「隠ぺいし」を「隠蔽し」に改められた。また同条 2 項の「又は同条第 5 項若しくは第 6 項」を「若しくは同条第 7 項」に改め、「ある場合」の下に「又は納税申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正又は決定があるべきことを予知してされたものでない場合」を加え、「隠ぺいし」を「隠蔽し」に改め、同条第 3 項中「隠ぺいし」を「隠蔽し」に改め、同条 4 項中「又は第 2 項」を、「第 2 項又は前項」に改め、同項を同条 5 項とされた。

第 3 節 計算方法

国税通則法 68 条 1 項の重加算税は、隠蔽又は仮装された事実に基づいて納税申告書が提

⁹⁶ 昭和 59 年法律第 5 号。

⁹⁷ 石倉・前掲注(60)16 頁，武田・前掲注(94)3627 頁参照。

⁹⁸ 石倉・前掲注(60)16 頁，武田・前掲注(94)3627 頁参照。

⁹⁹ 昭和 62 年法律第 96 号。

¹⁰⁰ 石倉・前掲注(60)16 頁，武田・前掲注(94)3627 頁参照。

¹⁰¹ 平成 28 年法律第 15 号。

出された場合に、その過少申告加算税の計算の基礎となるべき税額(不足税額)に対して 35%相当額が課される。この 35%の課税割合は、昭和 62 年 10 月 1 日以後に法定申告期限が到来する国税に係るものについて適用され、同日以前に法定申告期限が到来した国税に係るものについては、従来の課税割合である 30%が適用される¹⁰²。

この計算については、以下の 2 点に留意する必要がある。

第 1 に、過少申告加算税の計算の基礎となるべき税額の計算の基礎となるべき事実のうち、隠蔽し、又は仮装されていないものに基づくものが明らかであるものがあるときは、当該隠蔽し、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額を新たな基礎税額とし(国税通則法 68 条 1 項括弧書き)、その基礎税額の 35%相当額が重加算税の額とされる。

ここにいう「政令で定めるところにより計算した金額」とは、「過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額のうち当該事実のみに基づいて修正申告書の提出又は更正があつたものとした場合におけるその申告又は更正に基づき法第 35 条第 2 項(申告納税方式による国税等の納付)の規定により納付すべき税額」である(国税通則法施行令 28 条 1 項)。

第 2 に、国税通則法 65 条 2 項の規定によって、過少申告加算税の対象額のうち、期限内申告税額相当額又は 50 万円のいずれか多い金額を超える部分の税額に対しては、過少申告加算税が 5%加重されるが、かかる場合に重加算税が課されるときは、重加算税はまず加重税額に対する過少申告加算税に代えて課すものとされている(国税通則法施行令 27 条の 2)。

第 4 節 趣旨及び性質

1. 重加算税制度の趣旨

重加算税制度の趣旨は、納税者が課税要件事実を隠蔽又は仮装するという不正手段を行った場合に、特別に重い負担を課し、申告納税制度の信用を維持し、その基礎を擁護するところにある¹⁰³。

裁判例においては、「国税通則法 68 条に規定する重加算税は、同法 65 条ないし 67 条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課されるもので、これによってこのような方法による納税義務違反の発生を防止し、徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措

¹⁰² 品川・前掲注(8)261 頁参照。

¹⁰³ 川神・前掲注(1)602 頁，志波＝荒井＝山下＝串・前掲注(11)830 頁参照。

置である」と示されている¹⁰⁴。

2. 重加算税の性質

(1) 重加算税と罰則規定との関係

申告義務の違反に対しては、その違反の態様に応じて各種加算税が課されるが、それのみにとどまらず、刑事罰が課されることがある。すなわち、所得税法等で刑事罰が規定されている(所得税法 238～244 条, 法人税法 159 条～164 条, 相続税法 68 条～70 条, 消費税法 64 条～70 条等)。このことから、申告義務違反の行為が各種加算税の課税要件に該当するとともに、刑事罰の構成要件にも該当する場合が考えられる¹⁰⁵。

このように、1つの行為に対して加算税を課すと同時に刑罰を科すことは、憲法 39 条後段の二重処罰禁止の規定に抵触するのではないかという問題が長らく議論されてきた¹⁰⁶。

この問題について、過去には、損害賠償金的性質を有するという見解や¹⁰⁷、刑罰としての罰金に相当するという見解があったが¹⁰⁸、今日の通説判例は、行政上の制裁的措置と理解する見解に落ち着いたとみられる¹⁰⁹。

税制調査会の「国税通則法の制定に関する答申の説明」は、この問題につき、「重加算税額(ママ)は、詐偽行為があった場合にその全部について刑事訴追をすることが実際問題として困難であり、また必ずしも適当でないところから、課されるものであることは否定できない」とした上で、「むしろ、重加算税は、このような場合において納税義務の違反者に対してこれを課すことにより納税義務違反の発生を防止し、もつて徴税の実をあげようとする行政上の措置にとどまると考えるべきであろう。したがって、重加算税は、制裁的意義を有することは否定できないが、そもそも納税義務違反者の行為を犯罪とし、その不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目して、これに対する制裁として科される刑事罰とは、明白に区

¹⁰⁴ 大阪高判平成 9 年 2 月 25 日税資 222 号 568 頁。

¹⁰⁵ 石倉・前掲注(60)19 頁, 落合秀行「無申告事案における重加算税の賦課要件」税大論叢 64 号(2010 年)234 頁参照。

¹⁰⁶ 酒井・前掲注(1)296 頁参照。

¹⁰⁷ 阿南主税『所得税法体系』(ビジネス教育出版社, 1969 年)184 頁。

¹⁰⁸ 加藤恒二「申告納税制度の下における制裁等—納税者のコンプライアンス向上の観点から—」税大論叢 44 号(2004 年)218 頁。

¹⁰⁹ 酒井・前掲注(1)296 頁参照。

別すべきであるとする。」として、「重加算税額(ママ)を課すとともに刑事罰に処しても、二重処罰と観念すべきではないと考えられる。」と説明している¹¹⁰。

(2) 裁判例

このような考え方は、国税通則法の制定前の裁判例の傾向から窺うことができる。すなわち、前述した追徴税時代の事案につき、最高裁昭和 33 年 4 月 30 日大法廷判決は¹¹¹、「追徴税は、申告納税の実を挙げるために、本来の租税に附加して租税の形式により賦課せられるものであつて、これを課することが申告納税を怠つたものに対し制裁的意義を有することは否定し得ないところであるが、詐欺その他不正の行為により法人税を免れた場合に、その違反行為者および法人に科せられる同法 48 条 1 項および 51 条の罰金とは、その性質を異にするものと解すべきである。……追徴税は、単に過少申告・不申告による納税義務違反の事実があれば、同条所定の己むを得ない事由のない限り、その違反の法人に対し課せられるものであり、これによつて、過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、以つて納税の実を挙げんとする趣旨に出でた行政上の措置であると解すべきである。……追徴税のかような性質にかんがみれば、憲法 39 条の規定は、刑罰たる罰金と追徴税とを併科することを禁止する趣旨を含むものでないと解するのが相当である」と判示している。

同判決の考え方は、その後の最高裁判決でも用いられており¹¹²、国税通則法制定後の重加

¹¹⁰ 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明」(1961 年)102 頁。

¹¹¹ 最大判昭和 33 年 4 月 30 日民集 12 卷 6 号 938 頁。評釈として、白石健三「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 33 年度(1958 年)97 頁、板倉宏「判批」別冊ジュリ 62 号(1979 年)430 頁、上寫一高「判批」別冊ジュリ 178 号(2005 年)241 頁、川出敏裕「判批」別冊ジュリ 260 号(2022 年)218 頁、北野弘久「判批」別冊ジュリ 122 号(1993 年)226 頁、北野弘久「判批」別冊ジュリ 150 号(1999 年)246 頁、嶋崎健太郎「判批」別冊ジュリ 246 号(2019 年)268 頁、永沢信義「判批」民商法雑誌 38 卷 5 号(1959 年)860 頁、藤木英雄「判批」別冊ジュリ 28 号(1970 年)281 頁、松尾浩也「判批」別冊ジュリ 17 号(1968 年)240 頁、松尾浩也「判批」別冊ジュリ 120 号(1992 年)214 頁等がある。

¹¹² 最判昭和 33 年 8 月 28 日税資 26 号 815 頁、最判昭和 36 年 5 月 2 日刑集 15 卷 5 号 745 頁、最判昭和 36 年 7 月 6 日刑集 15 卷 7 号 154 頁、最判昭和 38 年 7 月 19 日税資 40 号 432 頁、最判昭和 39 年 3 月 13 日税資 42 号 332 頁、最判昭和 39 年 11 月 27 日税資 43 号 737 頁、最判昭和 44 年 4 月 1 日税資 58 号 313 頁、最判昭和 44 年 7 月 3 日税資 58 号 783 頁。

算税制度の下においても、最高裁昭和 45 年 9 月 11 日第二小法廷判決は、同様の考え方を示している¹¹³。

(3) 性質

以上で確認したように、重加算税の性質は、納税義務の違反者に対してこれを課すことにより、納税義務違反の発生を防止し、もって納税の実をあげるという行政上の措置であり、納税者本人の刑事責任を追及するものではない、というものである。この考え方は、判例上確立されたといえる¹¹⁴。したがって、重加算税の賦課要件が充足されるための、隠蔽又は仮装の意義、課税原因の成立時期等の問題については、かかる重加算税の性質を考慮した上で判断すべきであると解される¹¹⁵。

第 5 節 小括

本章では、重加算税制度の概要を確認した。具体的には、重加算税の賦課要件、趣旨及び沿革を整理した上で、重加算税の性質を明らかにした。

第 1 節では、重加算税の賦課要件について確認した。具体的には、重加算税について規定している国税通則法 68 条 1 項の内容を確認し、過少申告加算税を課される要件に該当していること、納税者がその国税の課税標準又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していることの 2 つの要件を満たす場合に重加算税が課されることを確認した。

第 2 節では、重加算税の沿革を確認した。国税通則法制定以前に設けられていた延滞金制度から、追徴税制度となり、その後シャウプ勧告に基づく加算税額制度を経て、今日の国税通則法制定に基づく加算税制度に至るまでの流れを確認した。

第 3 節では、重加算税の計算方法について確認した。国税通則法 68 条 1 項の重加算税は、隠蔽又は仮装された事実に基づいて納税申告書が提出された場合に、その過少申告加算税の計算の基礎となるべき税額(不足税額)に対して 35%相当額が課されることを確認した。

第 4 節では、重加算税制度の趣旨及び性質を確認した。まず、重加算税の制度の趣旨は、納税者が課税要件事実を隠蔽又は仮装するという不正手段を行った場合に、特別に重い負

¹¹³ 最判昭和 45 年 9 月 11 日刑集 24 巻 10 号 1333 頁。評釈として、大久保太郎「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 45 年度(1970 年)201 頁、池田眞一「判批」警察研究 54 巻 12 号(1983 年)72 頁等がある。

¹¹⁴ 品川・前掲注(8)272-273 頁参照。

¹¹⁵ 品川・前掲注(8)273 頁参照。

担を課し、申告納税制度の信用を維持し、その基礎を擁護するところにあることを確認した。次に、重加算税と罰則規定との関係を明らかにした。次に、重加算税の性質は、納税者本人の刑事責任を追及するものではなく、納税義務の違反者に対してこれを課すことにより、納税義務違反の発生し、もって納税の実をあげるという行政上の措置であることを確認した。そして、重加算税の賦課要件が充足されるための隠蔽又は仮装の意義については、かかる重加算税の性質を考慮した上で判断すべきであることを確認した。

次章では、隠蔽仮装行為について確認する。

第3章 隠蔽仮装行為

本章では、隠蔽仮装行為の意義及びこれと密接に関係する論点について確認する。具体的には、重加算税における故意の要否、隠蔽仮装行為と「偽りその他不正の行為」の関係、重加算税の納税義務の成立時期と隠蔽又は仮装について検討する。

第1節 隠蔽仮装行為の意義

重加算税は、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときに課されるものである(国税通則法 68 条 1 項)。その課税をするにあたって、最も問題となるのは「事実を隠蔽し、又は仮装すること」、すなわち隠蔽仮装行為が何を意味するかである¹¹⁶。

以下では、隠蔽又は仮装の意義についての裁判例及び学説における議論を概観し、現行の課税実務上の取扱いを確認する。その上で、隠蔽又は仮装の意義を明確にする。

1. 裁判例における隠蔽又は仮装の意義

隠蔽又は仮装の意義について示した裁判例として、和歌山地裁昭和 50 年 6 月 23 日判決がある¹¹⁷。同判決は、「『事実を隠ぺい』するとは、事実を隠匿しあるいは脱漏することを、『事実を仮装』するとは、所得・財産あるいは取引上の名義を装う等事実を歪曲することといい、いずれも行為の意味を認識しながら故意に行なうことを要するものと解すべきである。」と判示している。

これらに加え、より納税者の意思を重視した裁判例として、大阪高裁平成 6 年 6 月 28 日判決がある¹¹⁸。同判決は、「事実の『隠ぺい』とは、納税者がその意思に基づいて、特定の事実を隠匿しあるいは脱漏することを、事実の『仮装』とは、納税者がその意思に基づいて、特定の所得、財産あるいは取引上の名義を装う等事実を歪曲することをいうものと解すべきである」と判示している。

他方、納税義務を免れるということを読み込もうとする裁判例として、横浜地裁平成 16 年 2 月 4 日判決がある¹¹⁹。同判決は、「『事実の隠ぺい・仮装』とは、典型的には、二重帳簿

¹¹⁶ 品川・前掲注(8)276 頁参照。

¹¹⁷ 和歌山地判昭和 50 年 6 月 23 日・前掲注(6)。

¹¹⁸ 大阪高判平成 6 年 6 月 28 日・前掲注(26)。

¹¹⁹ 横浜地判平成 16 年 2 月 4 日税資 254 号順号 9548。

を作成し、あるいは、売上伝票、納品書等の証拠書類を廃棄するなどして売上げを除外する、注文伝票や領収書等を偽造するなどして架空仕入れ、架空経費を計上する、税務調査に対して虚偽の答弁をする等、本件に係る法人税及び消費税に即していえば、納税者が、その納税義務の全部又は一部を免れるために、意図的に、存在する益金ないし課税資産の譲渡等の全部又は一部を隠し、あるいは、存在しない損金ないし課税仕入れとなる費用等が存在するように装うことを指すものと解される。」と判示している。このように、隠蔽又は仮装に納税義務を免れるということを読み込もうとする判断もみられるが、後述するように過少申告に対する故意が重加算税の賦課要件とされるべきかは議論のあるところである。

また、故意について示した裁判例として、名古屋地裁平成 15 年 2 月 14 日判決がある¹²⁰。同判決は、『『隠ぺい』とは、課税要件に該当する事実の全部又は一部を隠すことをいい、『仮装』とは、存在しない課税要件事実が存するように見せかけることをいい、これらの事実は客観的に存在すれば足り、納税者の故意ないし意欲を要するものではないと解される』と判示している。

2. 学説における隠蔽又は仮装の意義

金子宏は、「事実の隠蔽とは、売上除外、証拠書類の廃棄等、課税要件に該当する事実の全部または一部をかくすことをいい、事実の仮装とは、架空仕入・架空契約書の作成・他人名義の利用等、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることをいう。隠蔽と仮装とは同時に行われることが多い(たとえば、二重帳簿の作成のように、存在する事実をかくし、存在しない事実があるように見せかけること)。」という見解を示している¹²¹。

また村井正は、「事実の隠ぺいとは何か。一般には、これは二重帳簿の作成、売上除外、架空仕入もしくは架空経費の計上、たな卸資産の一部除外によるものをその定型的なものと解されている。また事実の仮装とは、取引上の他人名義の使用、虚偽答弁をいうものと解されている。」という見解を示している¹²²。

このような考え方が通説的な理解であるとされている¹²³。

これらの見解をより分析すると、上記の金子の見解のように隠蔽仮装行為に悪質性や不

¹²⁰ 名古屋地判平成 15 年 2 月 14 日税資 253 号順号 9285。

¹²¹ 金子宏『租税法[第 24 版]』(弘文堂、2021 年)914 頁。

¹²² 村井正「逋脱犯の成立要件と重加算税の賦課要件」税理 19 卷 14 号(1976 年)78 頁。

¹²³ 酒井・前掲注(1)251 頁参照。

正性のような観念を持ち込まない考え方と、品川のように不正性まで言及し、隠蔽仮装行為を捉えようとする考え方がある。

品川は、『『隠ぺい又は仮装』の意義は、重加算税の性質が、悪質な過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、もって納税の実を挙げんとする行政上の制裁措置であることに鑑み、究極的には、租税徴収権の侵害行為を意味する何らかの不正手段であることといい得よう。』という見解を示している¹²⁴。この見解は、重加算税の趣旨に鑑みると、隠蔽仮装行為は租税徴収権の侵害行為を意味する何らかの不正手段であるとし、その行為の不正性に着目している。

波多野弘は、『『……の計算の基礎となる事実(の全部又は一部)を隠ぺいし、又は仮装し』たとは、不正手続による租税徴収権の侵害行為を意味し、『事実を仮装する』とは、所得・財産あるいは取引上の名義を装う等事実を歪曲することをいい、いずれも行為の意味を認識しながら故意に行うことを要するものと解すべきである』という見解を示している¹²⁵。この見解も、隠蔽仮装行為が不正手続による租税徴収権の侵害行為であることに着目している。

松沢智は、『『隠ぺい・仮装』とは租税を遁脱する目的を持って故意に収税官吏に対し、納税義務の発生原因たる計算の基礎となる事実を隠匿し、または、作為をほどこして虚偽の事実を附加せしめて収税官吏の調査を妨げ納税義務の全部又は一部を免れる行為をいうものである。いずれも故意によることを要件とする。』という見解を示している¹²⁶。この見解は、税務調査における行為も隠蔽仮装行為に含まれるとしている。この点については、重加算税の納税義務の成立時期と隠蔽仮装行為の時期の論点と関係するものであるが、この見解によると法定申告期限後の虚偽答弁等も隠蔽仮装行為に含まれると考えられる。

以上のいずれの見解を前提としても、必ずしも隠蔽と仮装との違いは明確にされていないと考えられる¹²⁷。

この点について、木村弘之亮は、『『事実の隠ぺい』とは、課税標準や税額の計算の基礎となる事実の隠匿・脱漏をいう。より正確に述べると、租税を根拠づける事実または租税を増額する事実を秘匿することを指す。所得や財産に関する二重帳簿の作成、売上除外、証拠書

¹²⁴ 品川・前掲注(8)302頁。

¹²⁵ 波多野弘「附帯税(利子税・延滞税・加算税)」北野弘久編『判例研究 日本税法体系 1 税法の基本原則』(学陽書房、1978年)189頁。

¹²⁶ 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－第2巻 租税実体法－』(帝国地方行政学会、1972年)336頁[松沢智執筆部分]。

¹²⁷ 酒井・前掲注(1)252-253頁参照。

類の廃棄等，租税法律要件を根拠づける事実の全部または一部を隠すことがその典型例である。『事実の仮装』とは，真正な事実を歪曲することをいう。より正確に述べると，租税を減額するような事実を偽って表示することをいう。架空仕入，架空契約書の作成，他人名義の利用，虚偽答弁等，存在しない租税法律要件事実が存在するように見せかけることがその例である。相手との通謀を要しない。」と述べており¹²⁸，隠蔽と仮装を明確に区別している。すなわち，隠蔽とは事実の秘匿であり，仮装とは，租税を減額するような事実を偽って表示することを指すとしている。

3. 課税実務上の取扱い

(1) 旧通達の取扱い

昭和 26 年の旧所得税基本通達においては¹²⁹，「隠ぺい又は仮装して申告書を提出しなかった場合等」において，以下の場合を掲げていた。

「所得税法 57 条の 2 第 1 項から第 4 項までの『事実の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装して，これに基き申告書を提出し，若しくは提出せず，又は徴収して納付すべき所得税を納付しなかった場合』とは，たとえば，いわゆる二重帳簿を作成し，故意に架空の取引を記載し，若しくは事実の取引を脱漏し，又は故意に科目を偽る等故意に総所得金額若しくは課税総所得金額又は源泉徴収にかかる給与等の金額を減額する事実があつて，過少の総所得金額若しくは課税総所得金額を記載した申告書の提出があり，若しくはなかった場合又は徴収して納付すべき所得税の納付がなかった場合等をいうものとして取り扱うものとする。」

この通達は，二重帳簿の作成，架空取引の記載，事実の取引の脱漏等，隠蔽又は仮装の典型的な例を例示したものであるが，税額を減額して申告等をするに故意を強調しているという点に問題があった¹³⁰。

その後の昭和 29 年に，所得税の重加算税の取扱いは，以下のように改められることとなった。

当時の通達では，「所得税法 57 条の 2 第 1 項から第 4 項までの規定の適用については，次に掲げるような所得に対する税額のみを所得税額計算の基礎となるべき事実を隠ぺいし，又は仮装したところに基くものとしてさしつかえないものとする」としていた。

① いわゆる二重帳簿を作成して所得を隠ぺいしていた場合における当該隠蔽されていた

¹²⁸ 木村弘之亮『租税過料法』（弘文堂，1991 年）69 頁。

¹²⁹ 所得税基本通達昭和 26 年 1 月 1 日付直所 1-1。

¹³⁰ 品川・前掲注(8)277 頁参照。

部分の所得

- ② 売上除外、架空仕入れ若しくは架空経費の計上その他故意に虚偽の帳簿を作成して所得を隠ぺいし、又は仮装していた場合における当該隠蔽し、又は仮装されていた部分の所得
- ③ 棚卸資産の一部を故意に除外して所得を隠蔽していた場合における当該隠蔽されていた部分の所得
- ④ 他人名義等により所得を隠蔽し、又は仮装していた場合における当該隠蔽し、又は仮装されていた部分の所得
- ⑤ 虚偽答弁、取引先の通謀、帳簿又は財産の秘匿その他の不正手段により故意に所得を隠蔽し、又は仮装していた部分の所得
- ⑥ その他明らかに故意に収入の相当部分を除外して確定申告書を提出し、又は給与所得その他についての源泉徴収を行っていた場合における当該除外されていた部分の所得

(2) 現行通達の取扱い

現行の加算税通達のうち、重加算税の取扱いに関する通達は、次の5つである。

- ① 申告所得税及び復興特別所得税の重加算税の取扱いについて
- ② 法人税の重加算税の取扱いについて
- ③ 源泉所得税の重加算税の取扱いについて
- ④ 相続税及び贈与税の重加算税の取扱いについて
- ⑤ 消費税加算税通達

これらの通達は、隠蔽又は仮装に該当する場合と該当しない場合についての取扱いを例示している。以下では、上記のうち①について確認する。

①は、以下のとおりに規定している。

「通則法第68条第1項又は第2項に規定する『国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し』とは、例えば、次に掲げるような事実(以下、『不正事実』という。)がある場合をいう。

なお、隠蔽又は仮装の行為については、特段の事情がない限り、納税者本人が当該行為を行っている場合だけでなく、配偶者又はその他の親族等が当該行為を行っている場合であっても納税者本人が当該行為を行っているものとして取り扱う。

ア いわゆる二重帳簿を作成していること。

イ ア以外の場合で、次に掲げる事実(以下、『帳簿書類の隠匿、虚偽記載等』という。)があること。

- (i) 帳簿、決算書類、契約書、請求書、領収書その他取引に関する書類(以下、『帳簿書類』

という。)を、破棄又は隠匿していること。

(ii) 帳簿書類の改ざん、偽造、変造若しくは虚偽記載、相手方との通謀による虚偽若しくは架空の契約書、請求書、領収書その他取引に関する書類の作成又は帳簿書類の意図的な集計違算その他の方法により仮装を行っていること。

(iii) 取引先に虚偽の帳簿書類を作成させる等していること。

ウ 事業の経営、売買、賃貸借、消費貸借、資産の譲渡又はその他の取引(以下、『事業の経営又は取引等』という。)について、本人以外の名義又は架空名義で行っていること。

ただし、次の(i)又は(ii)の場合を除くものとする。

(i) 配偶者、その他同居親族の名義により事業の経営又は取引等を行っているが、当該名義人が実際の住所地等において申告等をしているなど、税のほ脱を目的としていないことが明らかな場合

(ii) 本人以外の名義(配偶者、その他同居親族の名義を除く。)で事業の経営又は取引等を行っていることについて正当な事由がある場合

エ 所得の源泉となる資産(株式、不動産等)を本人以外の名義又は架空名義により所有していること。

ただし、ウの(i)又は(ii)の場合を除くものとする。

オ 秘匿した売上代金等をもって本人以外の名義又は架空名義の預貯金その他の資産を取得していること。

カ 居住用財産の買換えその他各種の課税の特例の適用を受けるため、所得控除若しくは税額控除を過大にするため、又は変動・臨時所得の調整課税の利益を受けるため、虚偽の証明書その他の書類を自ら作成し、又は他人をして作成させていること。

キ 源泉徴収票、支払調書等(以下、『源泉徴収票等』という。)の記載事項を改ざんし、若しくは架空の源泉徴収票等を作成し、又は他人をして源泉徴収票等に虚偽の記載をさせ、若しくは源泉徴収票等を提出させていないこと。

ク 調査等の際の具体的事実についての質問に対し、虚偽の答弁等を行い、又は相手先をして虚偽の答弁等を行わせていること及びその他の事実関係を総合的に判断して、申告時における隠蔽又は仮装が合理的に推認できること。

なお、次に掲げる場合で、当該行為が、相手方との通謀による虚偽若しくは架空の契約書等の作成等又は帳簿書類の破棄、隠匿、改ざん、偽造、変造等によるもの等でないときは、帳簿書類の隠匿、虚偽記載等に該当しない。

ア 収入金額を過少に計上している場合において、当該過少に計上した部分の収入金額を、翌年分に繰り越して計上していること。

イ 売上に計上すべき収入金額を、仮受金、前受金等で経理している場合において、当該収入金額を翌年分の収入金額に計上していること。

ウ 翌年分以後の必要経費に算入すべき費用を当年分の必要経費として経理している場合において、当該費用が翌年分以後の必要経費に算入されていないこと。」

第2節 故意の要否

重加算税の賦課要件である隠蔽仮装行為について、既に確認してきたように、多くの場合、故意によることが指摘されている。しかしながら、それらの考え方で故意が何を意味するのかは、明らかでない。すなわち、二重帳簿の作成や売上除外等の隠蔽仮装行為を認識して行うことについて故意を強調していると思われるもの¹³¹、税額を免れることにも故意を要するとしているもの¹³²、二重帳簿の作成等の行為が客観的にみて隠蔽又は仮装と判断されれば足り、納税者の故意の立証まで要しないとするもの¹³³、故意の要素を否定しないまでも遁脱犯の構成要件と明確に区分しようとするもの等¹³⁴、これらの考え方は様々である。

以下では、重加算税を賦課するにあたって故意が必要であるか否かについて、学説及び裁判例の動向を検討する。

1. 学説

隠蔽仮装行為についての故意の要否に関する考え方を内容的に整理すると、①二重帳簿の作成等の行為が客観的に隠蔽又は仮装と判断されるものであれば足り、納税者の故意の立証まで必要としないと解するもの、②課税要件となる事実を隠蔽又は仮装することについての認識があれば足り、その後過少申告等についての認識は必要としないとするもの、③②の要件に加え、過少申告等についても租税を免れる認識をも必要とするもの、という3つに分類することができる¹³⁵。

以上の考え方のうち、まず①は、「隠蔽し、又は仮装し」という法律の規定の文言から、行為者の意思に基づく積極的な行為を予定していると解しながらも、遁脱犯の場合と対比

¹³¹ 旧所得税基本通達昭和29年1月1日付直所1-1。

¹³² 碓井・前掲注(18)4頁。

¹³³ 志場＝荒井＝山下＝茂串・前掲注(11)833頁。

¹³⁴ 村井・前掲注(122)78頁。

¹³⁵ 品川・前掲注(8)304頁参照。

して、課税庁側に行行為者の故意の立証まで必要としないとする見解である¹³⁶。

次に②は、「重加算税の賦課要件としての故意とは、課税要件事実について、事実と相反する経理処理がなされていることについて、納税者が、積極的に事実と相反する経理処理をしようとする意思があったこと、あるいは事実と相反する経理処理がなされていることを知りながら、あえてこれをそのまま放置して訂正しないでおこうとする意思があったことをいう」として、事実を隠蔽又は仮装することについての認識があれば足り、その後過少申告等についての認識は必要としないとする見解である¹³⁷。

最後に③は、「隠ぺい又は仮装の行為の時点において租税を免れようとする意図までが認められることを要しないとの見解は、通脱犯との要件の違いを説明するのに便利であろうが、他方においては、単純な加算税が存在しているのに、それに制裁を加重するには、それなりの理由がなければならないことを考えると、租税を免れようとする意図を要すると解すべきであろう」として、②の要件に加え、過少申告等についても租税を免れる認識をも必要とする見解である¹³⁸。

2. 裁判例の動向

まず、和歌山地裁昭和 50 年 6 月 23 日判決では¹³⁹、隠蔽仮装行為について、「いずれも行為の意味を認識しながら故意に行なうことを要するものと解すべきである。」と判示している。また、仙台地裁平成 5 年 8 月 10 日判決では¹⁴⁰、「納税者が故意に標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装し、その隠ぺい又は仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであることが必要であり、ここでいう故意があるというためには、当該納税者が隠ぺい又は仮装行為と評価されるべき客観的事実を意図的に実現したことが必要であると解すべきである。」と判示している。

次に、熊本地裁昭和 57 年 12 月 15 日判決は¹⁴¹、「税の申告に際し、仮装、隠ぺいした事実に基づいて申告する、あるいは申告しないなどという点についての認識を必要とするも

¹³⁶ 志場＝荒井＝山下＝茂串・前掲注(11)833 頁。

¹³⁷ 寺西輝泰「租税制裁における故意」税理 19 卷 14 号(1976 年)61 頁。

¹³⁸ 碓井・前掲注(18)4 頁。

¹³⁹ 和歌山地判昭和 50 年 6 月 23 日・前掲注(6)。

¹⁴⁰ 仙台地判平成 5 年 8 月 10 日税資 198 号 482 頁。評釈として、林仲宣「判批」税 64 卷 10 号(2009 年)114 頁がある。

¹⁴¹ 熊本地判昭和 57 年 12 月 15 日訟月 29 卷 6 号 1202 頁。評釈として、岸田貞夫「判批」ジュリ 827 号(1984 年)93 頁等がある。

のではなく、結果として過少申告などの事実があれば足りるものと解すべきである。」と判示している。この事件の上告審である、最高裁昭和 62 年 5 月 8 日第二小法廷判決(以下、「最判昭和 62 年」という。)は¹⁴²、「重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に際し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である。」と判示している。

以上を整理すると、重加算税の賦課に当たって、過少申告についての故意や認識は、要件とされないが、隠蔽仮装行為についての故意や認識は要件とされると理解することができる¹⁴³。

第 3 節 隠蔽仮装行為と「偽りその他不正の行為」の関係

「偽りその他不正の行為」によって納税義務を免れた等の場合には、重加算税の賦課という行政上の措置以外にも、延滞税の課税期間が延長され(国税通則法 61 条 1 項)、通常の場合法定申告期限から 5 年である更正決定等の除斥期間が 7 年に延長されることとされ(同法 70 条 5 項)、国税の徴収権の消滅時効の進行が停止される(同法 73 条 3 項)。また、刑事制裁として各個別税法に罰則規定が設けられており、「偽りその他不正の行為」によって税額を免れた等の場合に、5 年以下の懲役若しくは脱税額に応じた罰金に処せられ、又はこれが併科される(所得税法 238 条・239 条、法人税法 159 条、相続税法 68 条等)。

以上のように、いずれの場合にも「偽りその他不正の行為」という文言が用いられているが、その文言の意義、重加算税が賦課される場合の隠蔽仮装行為と「偽りその他不正の行為」の関係が問題とされる。

1. 除斥期間が延長される場合の「偽りその他不正の行為」の意義

除斥期間が延長される場合の「偽りその他不正の行為」の意義について示した裁判例として、福岡高裁昭和 51 年 6 月 30 日判決がある¹⁴⁴。同判決は、『偽りその他不正の行為』とは、税額を免れる意図のもとに、税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を伴う不正な行為を行っていることをいう」と判示し、単なる不申告行為

¹⁴² 最判昭和 62 年 5 月 8 日集民 151 号 35 頁。

¹⁴³ 酒井・前掲注(1)309 頁参照。

¹⁴⁴ 福岡高判昭和 51 年 6 月 30 日行集 27 卷 6 号 975 頁。

はこれに含まれないが、その不正行為の具体例として、名義の仮装、二重帳簿を作成する等を挙げている。

2. 刑罰が科される場合の「偽りその他不正の行為」の意義

刑罰が科される場合の「偽りその他不正の行為」の意義を判示した最も重要な裁判例として、最高裁昭和 42 年 11 月 8 日大法廷判決(以下、「最判昭和 42 年」という。)¹⁴⁵がある。同判決は、「詐偽その他不正の行為とは、遁脱の意図をもつて、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行なうことをいうもの」とし、さらに、「不申告以外に詐偽その他不正の手段が積極的に行なわれることが必要であるとしているのは、単に申告をしないというだけでなく、そのほかに、右のようななんらかの偽計その他の工作が行なわれることを必要とする」と判示した。

次いで最高裁昭和 48 年 3 月 20 日第三小法廷判決(以下、「最判昭和 48 年」という。)¹⁴⁶、前述の最判昭和 42 年を引用し、「かかる工作を伴わない単なる所得不申告は、右『不正の行為』にあたらぬ旨判示しているところ、真実の所得を隠蔽し、それが課税対象となることを回避するため、所得金額をことさらに過少に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を税務署長に提出する行為……自体、単なる所得不申告の不作为にとどまるものではなく……、右大法廷判決の判示する『詐偽その他不正の行為』にあたるものと解すべきである。」と判示している。

3. 隠蔽仮装行為と「偽りその他不正の行為」の関係

重加算税の賦課要件である隠蔽仮装行為、除斥期間延長等における「偽りその他不正の行為」、そして罰則規定における「偽りその他不正の行為」は、それぞれ規制目的を異にした

¹⁴⁵ 最大判昭和 42 年 11 月 8 日刑集 21 巻 9 号 1197 頁。評釈として、木梨節夫「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 42 年度(1967 年)319 頁、板倉宏「判批」別冊ジュリ 17 号(1981 年)238 頁、上寫一高「判批」別冊ジュリ 207 号(2011 年)224 頁、京藤哲久「判批」別冊ジュリ 178 号(2005 年)238 頁、竹内進「判批」税 74 巻 3 号(2019 年)100 頁、葉玉匡美「判批」ジュリ増刊 2805 号(2016 年)196 頁等がある。

¹⁴⁶ 最判昭和 48 年 3 月 20 日刑集 27 巻 2 号 138 頁。評釈として、大久保太郎「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 48 年度(1973 年)269 頁、池田真一「判批」警察研究 49 巻 10 号(1978 年)46 頁、板倉宏「判批」ジュリ 554 号(1974 年)118 頁、堺沢良「判批」税経通信 32 巻 11 号(1977 年)234 頁、武田昌輔「判批」税経通信 34 巻 15 号(1979 年)256 頁、吉田淳一「判批」警察学論集 26 巻 10 号(1973 年)186 頁等がある。

別個の概念である¹⁴⁷。しかし、それぞれの文言の意味内容、いずれも納税義務違反に対する制裁に関わる事等から、実質的には同義の概念を有しており、実際にはほとんどの場合相互に一致して重なり合うことも否定できない¹⁴⁸。そのため、三者がそれぞれ独立した別異の概念であると理解することは、いささか観念論的であるという見解がある¹⁴⁹。

そこで、まず重加算税の賦課要件である隠蔽仮装行為、除斥期間延長等における「偽りその他不正の行為」との関係についてみると、一般には、後者は前者を含み、それより広い概念であると理解されている¹⁵⁰。

例えば、名古屋地裁昭和 46 年 3 月 19 日判決は¹⁵¹、『偽りその他不正の行為』とは脱税を可能ならしめる行為であつて、社会通念上不正と認められる一切の行為を包含するものと解すべき」とし、裁決によって重加算税の賦課決定について、隠蔽又は仮装の事実がないとして取り消されたとしても、「再び重加算税賦課決定をし得ないという拘束を受けるにすぎず、更正期間制限についての観点からは何らの拘束を受けるものではない」旨を判示している。

すなわち、「偽りその他不正の行為」によって税を免れたとして 3 年又は 5 年の通常の除斥期間を経過した後に更正処分又は決定処分がなされ、さらに隠蔽仮装行為があったとして重加算税が賦課決定され、その後に隠蔽仮装行為がなかったとして重加算税の賦課決定が裁決により取り消された場合に、もし両者が同一の概念であるとする、通常の除斥期間を経過した後になされた当該更正処分の効力が、取消裁決の拘束力(国税通則法 102 条 1 項)との関係上問題となる¹⁵²。しかし、「偽りその他不正の行為」の概念が隠蔽仮装行為の概念より広いものであると考え、裁決の拘束力によっても、当該重加算税の賦課決定が当初よりなかったものとされ、当該課税庁はこれに拘束されるに過ぎない¹⁵³。したがって、本税にかかる更正または決定をなすべき期間制限については、何らの拘束を受けるものではないということになる¹⁵⁴。

¹⁴⁷ 品川・前掲注(8)405 頁参照。

¹⁴⁸ 品川・前掲注(8)405-406 頁参照。

¹⁴⁹ 品川・前掲注(8)406 頁参照。

¹⁵⁰ 金子＝渡部＝新井＝山田＝広木・前掲注(126)337 頁参照。

¹⁵¹ 名古屋地判昭和 46 年 3 月 19 日訟月 18 卷 12 号 1900 頁。

¹⁵² 品川・前掲注(8)406 頁参照。

¹⁵³ 品川・前掲注(8)406 頁参照。

¹⁵⁴ 品川・前掲注(8)406 頁参照。

次に、隠蔽仮装行為の概念と罰則規定における「偽りその他不正の行為」の概念の相違についてであるが、罰則規定における「偽りその他不正の行為」と除斥期間延長等における「偽りその他不正の行為」が同一の概念であるとする、重加算税の賦課要件である隠蔽仮装行為と除斥期間延長等における「偽りその他不正の行為」との関係と同じことがいえると考えられる¹⁵⁵。

この問題について、国税通則法の立法担当者は、「重加算税の課税要件である『隠蔽、仮装』と罰則規則における『偽りその他不正行為』とは、現実には、多くの場合相互に一致して重なりあうであろうが、厳密には別個のものである。したがって、例えば、遡って青色申告承認処分が取り消された場合におけるその事業年度の犯則税額は、青色申告の承認がないものとして適正に計算した場合の法人税額からその申告にかかる法人税額を差し引いた額である(最高裁昭和49年9・20刑集28巻6号291頁)が、青色承認取消益にあってはその税額等の計算の基礎となる事実について隠蔽、仮装がない場合も多いところから、重加算税を課し得ない場合もあろうし、逆に、簿外貸付けにかかる認定利息については、実務上、隠蔽、仮装ありとして重加対象とされる場合が多いが、これは、税務上の擬制であるところから、偽りその他不正行為により免れた税額としての犯則税額は構成しないとされる場合が多い。」と説明がされている¹⁵⁶。

第4節 納税義務の成立時期と隠蔽又は仮装

国税通則法15条2項は、「納税義務は、次の各号に掲げる国税……については、当該各号に定める時(当該国税のうち政令で定めるものについては、政令で定める時)に成立する」として、過少申告加算税、無申告加算税又は同法68条1項(若しくは2項)の規定による重加算税の納税義務の成立時期について、法定申告期限の経過の時(14号)と規定している。

この規定から、過少申告加算税に代えて賦課される重加算税の成立時期は、法定申告期限の経過の時ということになる。重加算税は、「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」に課されるのであるから(同法68条1項)、同法15条2項と併せ読むと、法定申告期限の経過の時よりも前に隠蔽又は仮装行為が発生している必要があると解することができよう¹⁵⁷。

¹⁵⁵ 品川・前掲注(8)408頁参照。

¹⁵⁶ 志場＝荒井＝山下＝茂串・前掲注(11)833頁。

¹⁵⁷ 酒井克彦「重加算税の成立時期と法定申告期限後の隠ぺい・仮装(2)－修正申告時の隠

しかし、この法定申告期限等を経過した後の税務調査における税務職員に対する虚偽答弁等が隠蔽仮装行為と認定されることがある。この場合に、重加算税を課することが同法15条及び68条の文理に反するか否かという問題が生ずる。

この問題について、重加算税賦課肯定説と否定説がある。

まず肯定説は、『『ことさらの過少申告』は、確かに事前の所得秘匿行為を伴うものではないが、真実の所得金額を隠ぺいしようとする確定的な意図の存在と、その確定的な意図を外部からもうかがい得る特段の行為をしたことと、別途これに基づく過少申告がされることの双方によって重加算税が賦課されるのである。』として¹⁵⁸、法定申告期限前に隠蔽仮装行為がなくとも重加算税は賦課されるという考え方である。

次に否定説は、重加算税の成立時期は法定申告期限の経過の時であり、隠蔽仮装行為は、この期限が到来する前の行為だけが加算税の対象となるのが原則であるから、法定申告期限後の隠蔽仮装行為の存否は法定申告時における隠蔽仮装行為の存在を推認させる一間接事実となり得るにすぎないという考え方である¹⁵⁹。

以上のように、法定申告期限及び法定申告期限後の経過時を隠蔽仮装行為の時期とする考え方は、これまで確認してきたように国税通則法68条の文理解釈から首肯し得るが、法定申告期限及び法定申告期限後の経過時に過少な修正申告、修正納付等において税を免れ、それを正当化するために事実関係を隠蔽又は仮装する行為については、どのように評価すべきかが問題となるところである¹⁶⁰。

この問題につき、裁判例においては、隠蔽仮装行為の時期は重加算税の納税義務が成立する法定申告期限等の経過の時までであると解されていたところ¹⁶¹、新たな解釈を示したものとして、東京地裁平成16年1月30日判決がある¹⁶²。同判決は、「通則法15条2項は、

ぺい・仮装を中心として」税理51巻2号(2008年)73頁、品川・前掲注(8)383頁参照。

¹⁵⁸ 松沢智「ことさらの過少申告と重加算税—いわゆる『つまみ申告』と最近の裁判例をめぐって」税法学534号(1995年)144頁。

¹⁵⁹ 三木・前掲注(32)177頁参照。

¹⁶⁰ 品川・前掲注(8)385頁参照。

¹⁶¹ 隠蔽仮装行為の時期は、重加算税の納税義務が成立する法定申告期限等の経過の時までであると解する裁判例として、大阪地判昭和50年5月20日税資81号602頁、名古屋地判昭和55年10月13日税資115号31頁、宇都宮地判平成12年8月30日税資248号586頁等がある。

¹⁶² 東京地判平成16年1月30日税資254号順号9542。評釈として、石川浩三「判批」週

昭和 37 年の通則法の制定に当たり、納税義務は成立しているが納付すべき税額が確定していない税額の徴収手段として繰上保全差押制度（通則法 38 条 3 項）が創設されたことに伴い、国税の納税義務の成立時期を明確にする趣旨から、主として繰上請求の観点からみて必要な範囲において、同法 15 条第 2 項各号又は国税通則法施行令 5 条に、各税目ごとの成立時期が規定されたものであると解すべきである。」として、「重加算税の納税義務が法定申告期限の経過の時に成立すると定められているからといって、重加算税については、法定申告期限までにその課税要件を充たす必要があり、その後において隠ぺい又は仮装の行為に基づき修正申告がされた場合には、重加算税を課すことが許されない、と解することは相当でない」と判示した。

水野勝は、「国税通則法制定に際し、納税義務は成立しているが納付すべき税額がまだ確定していない税額の徴収手段として繰上保全差押制度(通則法 38 条 3 項)を創設したことに対処するため、国税通則法に国税の成立時期が定められた」とし¹⁶³、「加算税の納税義務の成立時期は、加算税が賦課決定できる期間を本税について更正、決定又は納税告知できる期間と同一にするという観点から定められたものであるから、これをもって、法定申告期限又は法定納期限後に隠ぺい又は仮装があった場合には重加算税を課すことができないと解すべきではない。」と述べられる¹⁶⁴。上記の東京地裁判決は、同氏が指摘されることを踏まえて判断を下したようである¹⁶⁵。申告書提出後の隠蔽仮装行為については、重加算税制度の趣旨を踏まえ、重加算税の対象となし得るような立法措置を講じる必要があるとこれまで指摘されてきたところであるが、上記の考え方が定着すれば、問題解決策として相当の意義を有すると考えられる¹⁶⁶。

しかし、この考え方については、「国税通則法 15 条 2 項 13 号と同法 38 条の各規定の制定時期が異なる等からかなり問題があるように思われる」との批判も展開されており¹⁶⁷、同法 15 条 2 項についての理解は未だ固まっていないといえる。このような意味で、この問題

刊税務通信 2869 号(2005 年)54 頁、品川芳宣「判批」税研 20 巻 3 号(1988 年)85 頁、品川芳宣「判批」TKC 税研情報 13 巻 7 号(2004 年)64 頁、渡辺充「判批」旬刊速報税理 24 巻 13 号(2005 年)28 頁等がある。

¹⁶³ 水野勝『租税法』(有斐閣、1993 年)108 頁。

¹⁶⁴ 水野・前掲注(163)108-109 頁。

¹⁶⁵ 酒井・前掲注(157)79 頁参照。

¹⁶⁶ 酒井・前掲注(157)79 頁参照。

¹⁶⁷ 品川・前掲注(8)389 頁参照。

については立法的解決の意義は未だ薄れていないといえよう¹⁶⁸。

第5節 小括

本章では、隠蔽仮装行為について検討した。

第1節では、隠蔽仮装行為の意義について確認した。裁判例及び学説における隠蔽仮装行為の意義を確認することで、事実の隠蔽とは、課税要件に該当する事実の全部または一部をかくすことをいい、事実の仮装とは、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることをいうことを明らかにした。最後に、課税実務上の取扱いについて確認した。

第2節では、重加算税賦課における故意の要否について確認した。まず、学説において、①二重帳簿の作成等の行為が客観的に隠蔽又は仮装と判断されるものであれば足り、納税者の故意の立証まで必要としていないと解するもの、②課税要件となる事実を隠蔽又は仮装することについての認識があれば足り、その後過少申告等についての認識は必要としないとするもの、③②の要件に加え、過少申告等についても租税を免れる認識をも必要とするもの、という3つの見解があることを確認した。次に、裁判例の動向を確認し、隠蔽仮装行為についての故意は必要であるが、過少申告についての故意や認識は重加算税の賦課要件とされないことを明らかにした。

第3節では、隠蔽仮装行為と「偽りその他不正の行為」の関係について検討した。重加算税の賦課要件である隠蔽仮装行為、除斥期間延長等における「偽りその他不正の行為」、そして罰則規定における「偽りその他不正の行為」は、それぞれ規制目的を異にした別個の概念であることを確認した。

第4節では、重加算税の納税義務の成立時期と隠蔽又は仮装について検討した。重加算税について規定する国税通則法68条1項と、納税義務の成立時期について規定する同法15条2項を併せ読むと、法定申告期限の経過の時よりも前に隠蔽仮装行為が発生している必要があると解することができる。しかし、右の法定申告期限等を経過した後の税務調査における税務職員に対する虚偽答弁等が隠蔽仮装行為と認定されることがある。この場合、同法15条及び同法68条の文理に反するか否かという問題が生ずるところ、学説において肯定説と否定説があることを確認した。そして裁判例においては、否定説を採る傾向があることを確認した。最後に、新たな解釈を示した裁判例があることを確認した。具体的には、国税通則法に国税の成立時期が定められたのは、繰上保全差押制度を創設したことに対処するためであることから、法定申告期限までに重加算税の課税要件を充たす必要があると解す

¹⁶⁸ 酒井・前掲注(157)79頁、品川・前掲注(8)389頁参照。

るべきでないというものである。

積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課要件を満たすか否かという問題を検討する上で、これについて争われた 2 つの最高裁判決を整理する必要がある。そこで次章では、2 つの最高裁判決の整理を行う。具体的には、最判平成 6 年及び最判平成 7 年の内容を整理し、何が問題となったかを明らかにする。その上で、両判決の射程がどこまで及ぶのかを検討する。

第4章 2つの最高裁判決の内容

本章では、2つの最高裁判決について整理する。具体的には、最判平成6年及び最判平成7年の内容を整理し、何が問題となったかを明らかにする。その上で、両判決の射程がどこまで及ぶのかを検討する。

第1節 最判平成6年の内容

1. 内容

最判平成6年の事案の概要は¹⁶⁹、第1章第1節において確認したが、以下で特筆すべき事実について確認する。

Xは、本件各係争年度につき正しい会計帳簿を作成しており、取引記録及び貸付金・利息の入手金を集計した記録も揃えていた。しかし、その申告は真実の所得金額の3～4%にあたる分のみを申告していたに過ぎなかった。さらに、Xは昭和57年1月に至るまで少額の修正申告を繰り返しており、また、Xは税務調査にて、Yに対し内容虚偽の資料を提出し、Yの部下職員は、反面調査をすることなく、本件係争各年分の修正申告を慫慂したため、Xがその後にした修正申告に係る総所得金額が、いまだ真実の所得の1割程度に留まっていた。

このような状況の下、Yが各年度の増差税額分に係る重加算税の賦課決定処分をしたのに対し、Xがその処分の取り消しを求めたのが本件である。

2. 争点

最判平成6年では、つまみ申告が重加算税の賦課要件を満たすかが争われた。

法人税では、確定申告の際に当該事業年度の貸借対照表や損益計算書等を添付しなければならず(法人税法74条2項)、また所得税の確定申告の場合にも、所得控除、特別控除等を受ける場合には証明書類の添付、提示が義務付けられている場合がある(所得税法120条3項等)。このような場合、事実と反する計算書類、証拠書類の作成は、隠蔽又は仮装に当たり、それらに基づき納税申告書を提出した場合には、重加算税の課税要件を満たすものといえることができる¹⁷⁰。そうすると、過少申告行為が隠蔽又は仮装に当たるか否かが大きな問題となるのは、証拠書類等の添付を要しない所得税に関する収入金額の脱漏等による過

¹⁶⁹ 最判平成6年11月22日・前掲注(10)。

¹⁷⁰ 川神・前掲注(1)593頁参照。

少申告、すなわちつまみ申告の場合ということになる¹⁷¹。

3. 結論

本判決は、「本件各申告行為が殊更の過少申告に当たらず、国税通則法 68 条 1 項に定める要件を満たさなかったとした原判決には、同条項の解釈適用を誤った違法があるものといわなければならない、右の違法は判決に影響を及ぼすことが明らかである。」と判示し、原判決を破棄した。

4. 判断枠組み

(1) 国税通則法 68 条 1 項の解釈

裁判所は、「X は、正確な所得金額を把握し得る会計帳簿類を作成していながら、3 年間にわたり極めてわずかな所得金額のみを作為的に記載した申告書を提出し続け、しかも、その後の税務調査に際しても過少の店舗数を記載した内容虚偽の資料を提出するなどの対応をして、真実の所得金額を隠ぺいする態度、行動をできる限り貫こうとしているのであって、申告当初から、真実の所得金額を隠ぺいする意図を有していたことはもちろん、税務調査があれば、更に隠ぺいのための具体的工作を行うことをも予定していたことも明らかといわざるを得ない」との事実を前提にした上で、「以上のような事情からすると、X は、単に真実の所得金額よりも少ない所得金額を記載した確定申告書であることを認識しながらこれを提出したというにとどまらず、本件各確定申告の時点において、白色申告のため当時帳簿の備付け等につきこれを義務付ける税法上の規定がなく、真実の所得の調査解明に困難が伴う状況を利用し、真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的な意図の下に、必要に応じ事後的にも隠ぺいのための具体的工作を行うことも予定しつつ、前記会計帳簿類から明らかに算出し得る所得金額の大部分を脱漏し、所得金額を殊更過少に記載した内容虚偽の確定申告書を提出したことが明らかである」とし、「したがって、本件各確定申告は、単なる過少申告行為にとどまるものではなく、国税通則法 68 条 1 項にいう税額等の計算の基礎となるべき所得の存在を一部隠ぺいし、その隠ぺいしたところに基づき納税申告書を提出した場合に当たる」と判示している。

最判平成 6 年は、X の行ったいわゆるつまみ申告が「殊更の過少申告」にあたり、重加算税の賦課要件を満たすと判示した。

同判決の調査官解説では、同判決が一般論を示しておらず、消極説を採用しなかったこと

¹⁷¹ 川神・前掲注(1)593 頁参照。

は明らかであるが、積極説のうちいずれかの考え方に立つのか、あるいは他の考え方に立つのかは必ずしも明らかではないと説明がされていた¹⁷²。しかし、その後の最判平成 7 年の調査官解説において、同判決は殊更の過少申告というキーワードを用いて、事実関係総合判断説に近い見解を示したものであるということができるとされた¹⁷³。

(2) 殊更の過少申告の意義と要件

本判決は、「所得金額を殊更過少に記載した内容虚偽の確定申告書を提出したこと」が重加算税の賦課要件を充足すると判示している。

この殊更の過少申告については、重加算税に係る隠蔽仮装行為又は除斥期間の延長又は遁脱犯に係る「偽りその他不正の行為」を認定した裁判例において採用されているものである¹⁷⁴。また、殊更の過少申告という表現がはじめて用いられたのは、最判昭和 48 年のようである¹⁷⁵。

以上のように、殊更の過少申告という表現は、遁脱罪における犯則所得金額の算定において用いられていたが、その後、除斥期間の延長等に係る「偽りその他不正の行為」(国税通則法 70 条 5 項等)及び重加算税の賦課要件である隠蔽仮装行為にも共通的に用いられるようになった¹⁷⁶。

しかし、殊更の過少申告が具体的に何を指すのかは、必ずしも明らかではない。これについて積極説の立場からは、「当該申告によって税を遁脱せしめることの積極的な意思の存在としてあえて右申告に及ぶ行為」¹⁷⁷、「行為の態様において、客観的にみて、あえて右申告に及ぶ行為であることが外形的に明らかな場合を指称する」と説明するものがある¹⁷⁸。

また品川は、このような中間的概念を用いる場合には、結局は何が殊更の過少申告に当た

¹⁷² 川神・前掲注(1)604 頁参照。

¹⁷³ 近藤・前掲注(1)481 頁参照。

¹⁷⁴ 裁判例として、最判昭和 48 年 3 月 20 日・前掲注(146)、福岡高判昭和 51 年 6 月 30 日・前掲注(144)、東京地判平成 2 年 10 月 5 日判時 1364 号 3 頁等がある。

¹⁷⁵ 品川・前掲注(30)256 頁参照。

¹⁷⁶ 品川・前掲注(30)257 頁参照。

¹⁷⁷ 松沢・前掲注(158)146 頁。

¹⁷⁸ 松沢・前掲注(158)146 頁。

るのかを議論しなければならないので、これを用いる必要性は乏しいのではないかとの見解を示している¹⁷⁹。

第2節 最判平成7年の内容

1. 内容

最判平成7年の事案の概要は¹⁸⁰、第1章第2節において確認したとおりであるが、以下で特筆すべき事実について確認する。

Xは会社役員であるが、本業とは別に株式等の売買を行っていた。Xは昭和60年ないし62年において上記売買による多額の所得(各年分につき2600万円から2億円程度)があり、この所得はいずれの年分においても、当時の所得税法上、雑所得として申告しなければならないものであった。Xは、当該所得額のある程度の額を認識しており、申告の必要性も認識していたが、申告及び納税するつもりがなく、その計算すらもしていなかった。ただし、以下のような事実が認定されている。

- ① Xは、上記株式等の売買について、取引の名義を架空にしたり、その資金の出納のために隠れた預金口座を設けたりするようなことはしなかった。
- ② Xは、顧問税理士や証券会社の担当者から注意を受けていたので、株式等の売買による所得があった場合の課税要件を十分に知っていた。
- ③ Xは、上記各年分の確定申告書の作成を顧問税理士に依頼した際に、その都度、Xが株式等の売買をしていることを知っていた同税理士から、株式の取引による所得についても課税要件を満たしていれば申告が必要であると何度も念を押され、その所得の有無について質問を受け、資料の提示を求められたにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて、同税理士に対し、課税要件を満たす所得はない旨を答え、他の所得に関する資料を交付しながら、株式等の取引に関する資料を全く示さなかった。

そしてXは、この各年分の所得税について確定申告をしたが、これらの売買による所得は申告書に全く記載されなかった。YがXに重加算税賦課決定処分をしたことに対し、Xがその取り消しを求めたのが本件である。

2. 争点

¹⁷⁹ 品川・前掲注(8)382頁参照。

¹⁸⁰ 最判平成7年6月28日・前掲注(10)。

本件において、Xが株式等の売買について過少申告をしたことの他には、取引名義を架空にしたり、その資金の出納のために隠れた預金口座を設けるといった事実は認定されていない。隠蔽又は仮装に当たり得るXの行為は、確定申告書の作成を顧問税理士に依頼した際に、所得のあることを税理士に対して秘匿し、何らの資料も提出せず、その結果税理士に過少な申告を記載した申告書を作成させて、Yにこれを提出したということのみである。すなわち、本件で争われたのは、Xの行った税理士に対する隠蔽が重加算税の賦課要件を満たすか否かである。

3. 結論

本判決は、税理士の職務の法的位置付けを検討した上で、重加算税の賦課要件の一般論に本件の事実関係をあてはめ、「右によれば、Xは、当初から所得を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたものであるから、その意図に基づいてXのした本件の過少申告行為は、国税通則法68条1項所定の重加算税の賦課要件を満たすものというべきである。」と判示し、原判決の判断を是認した。

4. 判断枠組み

(1) 国税通則法68条1項の解釈

裁判所は、「重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものである。しかし、右の重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである。」という重加算税の賦課要件についての一般論を示した。

このように解するのは、従来の学説・判例を踏まえ、いたずらに厳格な解釈をして重加算税制度の趣旨を没却する結果を避けつつ、重加算税の適用が不当に拡張されることを防止することを目的として、国税通則法68条1項の合目的的解釈を試みたものであるといえる¹⁸¹。しかしながら、「……ような場合には」という表現から、完結的に必要十分条件としての賦課要件を示しておらず、本件を解決するための十分条件のみを示したものと考えられ

¹⁸¹ 近藤・前掲注(1)482頁参照。

る¹⁸²。

本判決の調査官解説では、本件は最判平成 6 年と異なり、殊更の過少申告という表現は用いていないが、その意味を敷衍したものであると説明されている¹⁸³。これは、文理解釈においては消極説の立つものの、事実関係を考慮して最終的に積極説で解釈していると考えられる¹⁸⁴。すなわち、過少申告の意図を実現するための特段の行動があり、その行動によってその意図が外部からもうかがい得るような場合には、隠蔽又は仮装と評価すべき行動が存在するものとして、重加算税の賦課要件が満たされると判断しているのである¹⁸⁵。本件における「外部からもうかがい得る特段の行動」とは、顧問税理士に依頼した際に、所得の有無について質問を受け、資料の提出を求められたのにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて所得を秘匿した行為を指すと考えられる¹⁸⁶。

しかし、本判決が「過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動」と判示した趣旨について、どのように理解するかという問題が残されているという指摘がある¹⁸⁷。すなわち、確定的な意図を立証する資料と理解するか、その立証とは別に客観的な行為が必要であると理解するかである¹⁸⁸。小貫芳信はこれについて、「判文からすると、後者のように理解するのが穏当であり、主観に傾きすぎる要件論を排しようとしたものとして評価できないではないが、何故に外部的行動が要件として必要であるのかの論証が求められるのではなかろうか」と述べ¹⁸⁹、特段の行動とは別に客観的な行為が必要としつつも、その行為が何故必要であるのかは検討が必要であるとしている。また、調査官解説においても、「具体的にはどのような場合であるのかについては、事案ごとに諸般の事情を総合考慮して判断すべきであり、今後の事例の積み重ねを待つ必要がある」とされている¹⁹⁰。

以上のことから、「外部からもうかがい得る特段の行動」は、具体的な判断基準として明

¹⁸² 近藤・前掲注(1)482 頁参照。

¹⁸³ 近藤・前掲注(1)481 頁参照。

¹⁸⁴ 岩武俊郎「判批」九州国際大学大学院法政論集 13 号(2011 年)84 頁参照。

¹⁸⁵ 岩武・前掲注(184)84 頁参照。

¹⁸⁶ 岩武・前掲注(184)84 頁参照。

¹⁸⁷ 小貫芳信「判批」行政関係判例解説平成 6 年(1994 年)119 頁参照。

¹⁸⁸ 小貫・前掲注(187)119 頁参照。

¹⁸⁹ 小貫・前掲注(187)119 頁。

¹⁹⁰ 近藤・前掲注(1)482 頁参照。

確なものではないと考えられる¹⁹¹。しかし、この考え方は本判決以降引用及び参照がされており、この考え方が判例理論として定着しているとみることもできる。当時から事例の積み重ねを待つ必要があるとされていることから¹⁹²、具体的な事例の検討を行う必要があると考えられる。

(2) 税理士に対する所得の秘匿について

本件における隠蔽又は仮装に当たり得る X の行為は、確定申告書の作成を顧問税理士に依頼した際に、所得のあることを税理士に対して秘匿し、何らの資料も提出せず、その結果税理士に過少な申告を記載した申告書を作成させて、Y にこれを提出したということのみであるといえる。

X のこのような行為がただちに国税通則法 68 条 1 項の隠蔽又は仮装に当たり、X が「これに基づき納税申告書を提出していた」といえるのであれば、重加算税の賦課要件を満たされるとすること何らの問題も生じないが、そのようにいえるかどうかについては、納税義務者が税理士に対してこのような行為をしたことが、税理士の職務の法的位置付けとの関係でどのような意味を持つか検討する必要がある¹⁹³。

税理士法 1 条は、「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそつて、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。」と規定している。

税理士は、納税義務者との委任契約に基づき確定申告書を作成するのであるから、納税義務者が税理士に対してした所得の秘匿、質問に対する虚偽答弁、資料要求の無視といった行為が、納税義務者が直接税務官公署に対してそれと同様の行為をした場合と同視し得るものではないことは、明らかであろう¹⁹⁴。したがって、税理士に対するそのような行為それ自体がただちに国税通則法 68 条 1 項の隠蔽又は仮装に当たると解するのは疑問が生じる¹⁹⁵。

このような問題に関しては、課税庁にも納税者にも与しない第三者とする見解(松沢説)と、納税者の権利の擁護者とする見解(北野説)が対立している。

¹⁹¹ 岩武・前掲注(184)84 頁参照。

¹⁹² 近藤・前掲注(1)482 頁参照。

¹⁹³ 近藤・前掲注(1)483 頁参照。

¹⁹⁴ 近藤・前掲注(1)484 頁参照。

¹⁹⁵ 近藤・前掲注(1)484 頁参照。

松沢説は、『申告納税制度の本質』に基づき、税理士は納税者をして適正な納税義務を実現させるための『法律家』としての使命がある¹⁹⁶、「税理士は、俯瞰的には良心に従って通達に捉われず、いずれにも偏せず税務官庁のみならず、委嘱者からも間を置いて自ら正しいと信ずる法解釈に従って、納税義務者の納税義務を適正に実現させねばならない」として¹⁹⁷、税理士の使命について述べている。この見解は、税理士を適正な納税義務の実現のために業務を行う課税庁にも納税者にも与しない第三者と位置付けている。

一方、北野説は、「民間の職業専門家としての税理士の使命が問われるのは、問題が自明であって評価が分かれぬ時ではなく、問題が自明ではなくて評価が分かるといいうわば限界状況の場合である。そのようないわば限界状況においてはもはや『中正な立場』、『公正な立場』なるものは論理的に存在しえない。端的に言えば、そのような場合、税務行政庁(徴税)の立場にたつか、それとも納税者の立場にたつかのいずれかに評価が分かれることになるからである¹⁹⁸」。「思うに、租税法律関係は納税者と税務行政庁(公権力機関)との間の関係である。税理士は、この関係の弱者である納税者を支援し、能うかぎり、憲法および税法によって保護されている納税者の人権を擁護する職責をになう」として¹⁹⁹、税理士を、租税法律関係において弱い立場に置かれる納税者の権利を擁護する存在と位置付けている²⁰⁰。

以上のように、この問題については見解が対立しているが、現行法の下においては、どちらの見解も成り立ち得ると考えられる²⁰¹。その理由としては、それぞれ次の2つが挙げられる²⁰²。すなわち、まず松沢説が成り立ち得る根拠として、①税理士法1条に、「独立した公正な立場」、「納税義務の適正な実現」という文言があること、②税理士の懲戒権限や日税連の総会決議の取消命令権が財務大臣にあることが挙げられる。次に北野説が成り立ち得る根拠として、①税理士法1条に、「申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ」という文言に「課税庁の信頼」のような文言が登場しないことから、北野説に親和的であること、②国税通則法の事前通知や審査請求に関する規定は、納税者の主張を税理士が

¹⁹⁶ 松沢智『税理士の職務と責任[第3版]』(中央経済社、1995年)36-37頁。

¹⁹⁷ 松沢・前掲注(196)57頁。

¹⁹⁸ 北野弘久『税法学原論[第9版]』(勁草書房、2022年)198頁。

¹⁹⁹ 北野弘久『税理士制度の研究[増補版]』(税務経理協会、1997年)66-67頁。

²⁰⁰ 藤間大順「税理士と税務行政のこれまでとこれから：税理士制度のあり方に関する議論と税務行政のデジタル化に関する議論の対応を主眼として」神奈川法学 55 巻 4 号(2022年)192頁参照。

²⁰¹ 藤間・前掲注(200)193頁参照。

²⁰² 藤間・前掲注(200)193頁参照。

代理する制度であることが挙げられる。また金子も、「税理士法 1 条が、税理士の基本的役割として、正しい納税義務の実現と、納税者の権利・利益の保護の 2 つを合わせて規定している」と論じており²⁰³、現行制度においては松沢説と北野説のいずれの考え方も見出すことができると思われる²⁰⁴。

本判決は、「税理士は、納税者の求めに応じて税務代理、税務書類の作成等の事務を行うことを業とするものであるから（税理士法 2 条）、税理士に対する所得の秘匿等の行為を税務官公署に対するそれと同視することはできないが、他面、税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において納税義務の適正な実現を図ることを使命とするものであり（同法 1 条）、納税者が課税標準等の計算の基礎となるべき事実を隠ぺいし、又は仮装していることを知ったときは、その是正をするよう助言する義務を負うものであって（同法 41 条の 3）、右事務を行うについて納税者の家族や使用人のようにその単なる履行補助者の立場にとどまるものではない。」[下線は筆者]と判示した。

この判示部分から、上記で確認した松沢説を採用したと考えられる。したがって、X が株式等の取引による所得を秘匿して顧問税理士に確定申告書を作成させたことは、X が自らが所得を秘匿した内容の確定申告書を作成した場合と同じ意味しか持たないとはいえない²⁰⁵。X が顧問税理士の質問に対して正確な答弁をして、その資料要求に応じていたならば、同税理士は X に対して正しい申告をするように助言したはずであり、虚偽の内容の確定申告書を作成することも起き得なかったはずである²⁰⁶。そうすると、X の税理士に対する右のような行為は、重加算税の賦課要件に対して無価値なものであるとはいい切れないと評価することができよう²⁰⁷。

第 3 節 両判決の検討

1. 両判決に対する評価

両判決に対しては、肯定的に解するものと否定的に解するもので見解が大きく分かれて

²⁰³ 金子宏「今後の税制のあり方と税理士が果たすべき役割」税理士制度 70 周年記念事業特別委員会編『税理士制度 70 周年記念誌 過去に感謝 未来に責任』（日本税理士会連合会，2013 年）81 頁。

²⁰⁴ 藤間・前掲注(200)193 頁参照。

²⁰⁵ 近藤・前掲注(1)484 頁参照。

²⁰⁶ 近藤・前掲注(1)484 頁参照。

²⁰⁷ 近藤・前掲注(1)484 頁参照。

いる。以下ではこの2つの見解についてそれぞれ確認する。

(1) 最判平成6年に対する評価

ア 最判平成6年を肯定的に解する見解

住田裕子は、納税者の過少申告の意図が外部的・客観的に把握できる行為であれば、申告書提出行為以外の行為は全て隠蔽仮装行為となりうるという立場から、本件の事実関係は重加算税の要件を満たすとして、最判平成6年を支持している²⁰⁸。

イ 最判平成6年を否定的に解する見解

岡村忠夫は、消極説の立場から、「過少申告を巡る事実関係や主観的状况を間接事実と位置づけ、無限定に判断過程に取り込むことにより、悪質だと総合判断される納税者には重加算税を課す……という裁量による主観的な当罰性判断を先行させた重加算税賦課の新たな構造を認めるもの」と事実関係総合判断説を採用した最判平成6年を批判している²⁰⁹。

(2) 最判平成7年に対する評価

ア 最判平成7年を肯定的に解する見解

渋谷雅弘は、最判平成7年が指摘する税理士の地位を考えれば、税理士に対する所得の秘匿等をとらえて重加算税の賦課要件を満たすとしたことは妥当であるとして、最判平成7年を評価している²¹⁰。

また五十嵐義治も、重加算税制度の趣旨を踏まえ、国税通則法68条1項を合目的的に解釈したものとして、最判平成7年を評価している²¹¹。

イ 最判平成7年を否定的に解する見解

三木義一は、重加算税の成立時期は法定申告期限の経過の時であり、隠蔽仮装行為は、この期限が到来する前の行為だけが加算税の対象となるのが原則であるから、本件では重

²⁰⁸ 住田裕子「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい・仮装』行為〔下〕－平成6年・平成7年の2つの最高裁判決を中心に－」商事法務1420号(1996年)11頁参照。

²⁰⁹ 岡村・前掲注(32)109頁参照。

²¹⁰ 渋谷雅弘「判批」租税法研究24号(1996年)188頁参照。

²¹¹ 五十嵐義治「判批」行政関係判例解説平成7年(1995年)148頁参照。

加算税の適用は否定されるべきだとする²¹²。また、納税者が自身で申告する際に株式売買益について申告しなかった場合と、税理士に告げずに申告しなかった場合とで重加算税の適用の可否が分かれることになりかねないとして、最判平成7年を批判している²¹³。

2. 両判決の関係

最判平成6年は、確定申告書の作成が隠蔽仮装行為であり、それに基づいて申告書の提出を行ったと認定し、隠蔽仮装行為とそれに基づく申告書の提出が国税通則法68条1項の要件を充足するとしている。

これに対し、最判平成7年は、過少に申告することを意図し、その意図に基づく過少申告をしたという点を認定しているに過ぎない²¹⁴。

ここで問題となるのは、両判決の関係をどのように位置づけるかであるが、これについては見解が分かれている。大別すると、①両判決の統一的理解を試みる見解、②整合的理解を断念する見解、③事案を区別して抵触を回避する見解という3つに区分することができる。以下では、それぞれについて検討する。

① 両判決の統一的理解を試みる見解

この見解は、事実関係総合判断説の立場から、両判決を統一的な理解を試みる見解である²¹⁵。例えば最判平成6年の調査官解説は、積極説の1つである申告書作成行為説について、「このような見解は、実質的には、故意ある過少申告行為を常に隠ぺいに当たるものと認めることになりかねないため、直ちに賛同することはできない」としつつも、「虚偽の申告書の作成から提出に至る行為の態様いかんによって、あるいは、それを申告書の提出の前後を通じた一連の行動と結び付けて考えた場合に、単なる過少の申告書の提出行為として評価し尽くされない、すなわち、過少の申告書の提出行為そのものとは別の評価の対象となる行為を観念することは十分に可能である。」として、過少申告行為を含む一連の行動を隠蔽仮装行為と評価し得ることを認めている²¹⁶。

この表現は、行為時期不問説あるいは事実関係総合判断説とも理解できるが、全体としての虚偽申告行為の評価を問題とする点から、事実関係総合判断説と理解することができる

²¹² 三木・前掲注(32)177頁参照。

²¹³ 三木・前掲注(32)177頁参照。

²¹⁴ 酒井・前掲注(1)358頁参照。

²¹⁵ 川神・前掲注(1)598頁、近藤・前掲注(1)481頁参照。

²¹⁶ 川神・前掲注(1)598頁。

217。

そして、最判平成 7 年の調査官解説も、最判平成 6 年について「『殊更の過少申告』というキーワードを用いて、この『事実関係総合判断説』に近い見解を示したものと位置づけた上で²¹⁸、最判平成 7 年について「『殊更の過少申告』という言葉は用いていないが、その意味を敷衍したもの」²¹⁹、「本判決は……事実関係の詳細な分析をすることによって、重加算税の賦課要件についていかなる事実がどのような意味で重視されるのかを明らかにしている」として²²⁰、事実関係総合判断説の立場から統一的理解を試みている。

② 整合的理解を断念する見解

この見解は、最判平成 6 年を事実関係総合判断説の枠組みで理解することは、判決文から見て正しくないとして、「結局、右最判は、過少申告行為そのものが『隠ぺい等』に当たると判断したもの」と評価するものである²²¹。そして、最判平成 6 年は「過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在」することを要求していないと解し、これと最判平成 7 年は明らかに矛盾した内容を含むとするものである²²²。

③ 事案を区別して抵触を回避する見解

この見解は、最判平成 6 年と最判平成 7 年の不整合を認めつつも、最判平成 7 年のいう「しかし、右の重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合」が 1 つのパターンの例示に過ぎないことを踏まえて、「重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものである。」との抵触

²¹⁷ 馬場・前掲注(37)14 頁参照。事実関係総合判断説と理解するものとして、三木・前掲注(32)176 頁がある。

²¹⁸ 近藤・前掲注(1)481 頁。

²¹⁹ 近藤・前掲注(1)481 頁。

²²⁰ 近藤・前掲注(1)485 頁。

²²¹ 水野武夫「判批」民商 114 巻 3 号(1996 年)512 頁参照。

²²² 水野・前掲注(221)512-514 頁参照。

を回避しようと試みるものである²²³。

第4節 特段の行動

本章第2節で確認したように、最判平成7年は、「架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである。」という重加算税の賦課要件についての一般論(以下、単に「一般論」という。)を示した。

この点について、重加算税の賦課要件との関係において、過少申告の意図は重加算税の賦課要件であるのか、「特段の行動」の意義は何かが最判平成7年の判示からは必ずしも明らかではない。

これらの点につき、以下で検討をする。

1. 過少申告の意図は重加算税の賦課要件であるのか

最判平成7年は、「納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、……その意図に基づく過少申告をしたような場合」に重加算税が賦課される旨判示しているが、これを重加算税の賦課要件との関係においてどのように理解するかが問題となる²²⁴。

第3章第2節でも確認した最判昭和62年は、重加算税の賦課要件として、隠蔽仮装行為における故意を必要とするものの、過少申告の認識は不要と判示した。

これに対し、最判平成6年は、「真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的な意図」を、最判平成7年は、「当初から所得を過少に申告する意図」を要求する旨判示している²²⁵。この点について、両者の整合性をどのように理解すべきかが問題となる。

まず積極的な隠蔽仮装行為を伴う場合をみると、その行為後に通常の経理・申告をすれば当然に過少申告等に至るのであるから、納税者の過少申告等の有無は問題とならない²²⁶。

一方、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合には、納税者の行為から直接に故意を認識

²²³ 岡村忠生「判批」税法学 534号(1995年)114-118頁参照。

²²⁴ 赤壁・前掲注(59)227頁参照。

²²⁵ 福原俊之「相続税・贈与税に係る重加算税賦課の一考察—ことさら過少等に対する賦課基準—」税大論叢 102号(2021年)319頁参照。

²²⁶ 市川聡毅「重加算税の賦課要件『基づいて』を軸とした最高裁判決再考—重加算税の課税要件の共通理解のために—」税研 34巻1号(2018年)112頁参照。

し、それに基づき過少申告等に至ったという因果関係を充足させることは困難である²²⁷。

しかし、重加算税を賦課すべき悪質な納税者の行為や申告納税制度の基盤を揺るがす行為は、必ずしも積極的な隠蔽仮装行為を伴うものばかりではない²²⁸。

そこで、過少申告の意図は重加算税の賦課要件であるのかという問題が生じるが、この問題については、肯定説と否定説の見解の対立がある。

まず肯定説に立つものとして、市川聡毅は、「6年判決の類型で要求される主観的要件は、単なる過少申告の意図ではない。典型的な隠蔽等どころか『特段の行動』の存在すら立証されない事案で、意図の存在自体が客観的な隠蔽等が存在するのと同程度の過少申告等の危険を作り出し、この危険が過少申告等の実現したと評価できるほどの強固で確定的な隠蔽等の意図」が必要であるという見解を示す²²⁹。また、福原俊之も同様の見解を示している²³⁰。また、松沢智も肯定説に立ち、重加算税の賦課要件として①確定的な意図と、②外部的付随事情の存在することが必要であるという見解を示す²³¹。増田英敏も、「隠蔽又は仮装行為を用いることにより過少申告をした納税者に対してペナルティを科すことにより申告納税制度を基盤である納税モラルを確保しようとするのが重加算税であることから、納税者の隠蔽又は仮装行為により過少申告をしているという認識(故意)は、仮装又は隠蔽行為の該当性の判断において必要とされるべきである」と述べ²³²、肯定説に立っていると思われる。

次に否定説に立つものとして、住田は、最判平成7年は小法廷によるものであることから、最判昭和62年の判例としての意義は変更されていないと解し、過少申告の故意及び確定的意図等は不要であるとの見解を示す²³³。また、赤壁隆司も、否定説に立っている²³⁴。この見解に立つと、過少申告の意図は重加算税の要件ではないが、十分条件に該当すると考えられる²³⁵。

過失による過少申告等と、過少申告の意図を持って、積極的な隠蔽仮装行為に該当しない

²²⁷ 福原・前掲注(225)320頁参照。

²²⁸ 福原・前掲注(225)320頁参照。

²²⁹ 市川・前掲注(226)115頁。

²³⁰ 福原・前掲注(225)321頁参照。

²³¹ 松沢智『租税処罰法』(有斐閣、1999年)87-90頁参照。

²³² 増田英敏「判批」TKC税研情報28巻6号(2019年)99頁。

²³³ 住田・前掲注(208)14頁参照。

²³⁴ 赤壁・前掲注(59)227-228頁参照。

²³⁵ 住田・前掲注(208)14頁参照。

ように、用意周到な手段によって目的を達成しようとする場合を同一に扱うとすれば、重加算税制度の趣旨を没却することとなる²³⁶。さらには、納税者の適正申告の下で成立している申告納税制度に影響を及ぼすことが想定される²³⁷。

したがって、単なる過少申告の場合と過少申告の意図を有する場合を区別する必要があるため、肯定説が妥当であると解すべきである。

2. 特段の行動の意義

最判平成 7 年のいう「当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」とは、具体的にいかなる場合をいうのであろうか。

まず、最判平成 7 年についてみると、外部からもうかがい得る特段の行動は、「顧問税理士に依頼した際に、所得の有無について質問を受け、資料の提出を求められたにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて所得を秘匿した行為」を指すと考えられる。

そして、同判決の調査官解説は、「『納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合』というのが、具体的にはどのような場合であるのかについては、事案ごとに諸般の事情を総合考慮して判断すべきであり、今後の事例の積み重ねを待つ必要があるが、例えば、多額の所得があったにもかかわらず、これをゼロとし、あるいはそのごく一部だけを作為的に記載した申告書を提出し続けた場合、そのような所得を得た納税者が通常であれば保管しておくと考えられる原始資料をあえて散逸するにまかせていた場合、税務調査に対する非協力、虚偽答弁、虚偽資料の提出等の態度を採った場合などがこれに当たり得ると思われる。」と説明している²³⁸。特段の行動について、事例の積み重ねを待つ必要があるとされているが、現在まで特段の行動について具体的に示された最高裁判例はない。

次に、特段の行動の意義についての学説を検討する。学説には、以下の 2 説のような説明をするものもある。さまざまな見解が示されるのは、特段の行動の意義について判例が明確にしないままにしてきたことが原因であると思われるが、それぞれの見解の要点は、次のとおりである。

① 確定的な意図を立証するものと位置付ける見解

赤壁隆司は、外部からもうかがい得る特段の行動とは、「『確定的な意図を立証するもの』

²³⁶ 福原・前掲注(225)320 頁参照。

²³⁷ 福原・前掲注(225)320 頁参照。

²³⁸ 近藤・前掲注(1)482 頁。

との理解が相当である」と述べている²³⁹。この見解は、最判平成 7 年における特段の行動は、確定的な意図を推認するための事情であり、その行動が重加算税の賦課要件とするものでないとするものであろう。しかし、同判決以降の積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税が争われた事例は、その全てが特段の行動の存否が問題となっており、その要件が定着している現状に鑑みると²⁴⁰、このような理解は必ずしも妥当とはいえないと思われる。

② 具体例を挙げて説明を試みる見解

五十嵐義治は、特段の行動に含まれるものとして、調査官解説で挙げられているものの他に、申告書に添付する内訳書に虚偽記載をした、記帳義務があるのに記帳しない、従業員に虚偽の説明して申告書を作成させた等が考えられるとしている²⁴¹。この見解は、調査官解説で示されたものにさらなる具体例を加え、特段の行動の説明をするものである。

市川は、「典型的な隠蔽等と異なり、通常そのまま経理・申告手続を経ても過少申告等に至るといえない行動であり、過少申告等の実現に至る危険が限定的」なものと述べている²⁴²。そして、「具体的な過少申告等の意図の下で行われたときに、現実の因果経過に照らし、過少申告等の結果を実現するような『特段の行動』である必要がある。」とする²⁴³。この見解は、典型的な隠蔽等と特段の行動による隠蔽等を切り分けて、過少申告等の実現に至る危険という観点から説明するものである。

品川は、「不自然な多額な所得金額の申告除外やつまみ申告、合理的な理由もないのに借名等で申告したり取引する行為、申告書に架空の経費項目を加えたり虚偽の証拠資料を添付する行為、記帳能力等がありながら証拠隠匿を意図して帳簿を備え付けなかったり、原始記録を保存しないで行う不申告行為、不申告や虚偽申告後の税務調査における非協力、虚偽答弁、虚偽資料の提出等が複合して行われている場合（その行為いかんによって、単独で行われている場合をも含む）には、それぞれの事実関係の実態に応じて作為的な不申告行為、

²³⁹ 赤壁・前掲注(59)232 頁。

²⁴⁰ 小島・前掲注(55)58 頁参照。

²⁴¹ 五十嵐・前掲注(211)154 頁参照。

²⁴² 市川・前掲注(226)113 頁。

²⁴³ 市川・前掲注(226)113 頁。

つまみ申告行為又は虚偽申告行為等と推認し、隠ぺい又は仮装行為と認定し得るであろう。」と述べている²⁴⁴。この見解は、具体例を挙げて特段の行動の意義を説明するものである。特筆すべきは、それらの具体例が複合して行われている場合に、隠蔽仮装行為と認定し得るであろうとする点にある。しかし、単独で行われている場合をも含むとされるが、この場合には結局のところ過少申告の意図が存するか否かで判断する必要がある、という問題が生じる。

福原俊之は、「それ自体では直接的に隠蔽・仮装の認識を認めることはできないが、過少申告等を招来させる可能性のある間接事実のうち、通常の申告では起こり得ないような人のあらゆる行為」と述べている²⁴⁵。この見解は、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合には、過少申告が存するか否かで判断せざるを得ないとして、特段の行動を通常の申告では起こり得ないような行為と説明するものである。

ここまで具体例を挙げて説明を試みる見解を確認したが、いずれの見解も調査官解説における説明を前提として、特段の行動の意義を説明している。以上を整理すると、特段の行動の意義は、確定的な意図を立証するものではなく、積極的な隠蔽仮装行為を伴わなくとも実質的にそれと評価すべき必要がある納税義務違反行為と考えられる。すなわち、両判決は積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合にも重加算税を課すことができるとしたことに意義があり、特に最判平成7年は、主観的状况を重視し、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の要件を示した判決と位置付けられる。現在まで積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税が争われる事案の全てにおいて特段の行動が争われていることから鑑みれば、特段の行動という要件は定着しているといえ、もはや事例判決という扱いは妥当ではないと考えられる²⁴⁶。

第5節 小括

本章では、2つの最高裁判決について整理した。具体的には、最判平成6年及び最判平成7年の内容を整理し、何が問題となったかを明らかにした。その上で、両判決の射程がどこまで及ぶのかを検討した。

第1節では、最判平成6年の内容を確認し、何が問題となったのかを明らかにした。同判決では、不正経理、二重帳簿の作成等の帳簿操作を前提とすることなく、故意に所得金額

²⁴⁴ 品川・前掲注(8)380頁。

²⁴⁵ 福原・前掲注(225)353頁。

²⁴⁶ 小島・前掲注(55)58頁参照。

を過少に記載した確定申告書を提出する行為、いわゆるつまみ申告が、重加算税の賦課要件を満たすか問題となった。同判決は、Xの行ったいわゆるつまみ申告が「殊更の過少申告」にあたり、重加算税の賦課要件を満たすと判示し、「殊更の過少申告」というキーワードを用いて、事実関係総合判断説に近い見解を示したものであることを確認した。

第2節では、最判平成7年の内容を確認し、何が問題となったのかを明らかにした。すなわち、同判決では、確定申告書の作成を顧問税理士に依頼した際に、所得のあることを税理士に対して秘匿し、何らの資料も提出せず、その結果税理士に過少な申告を記載した申告書を作成させて、Yにこれを提出したということが、重加算税の賦課要件を満たすかが問題となった。同判決は、いたずらに厳格な解釈をして重加算税制度の趣旨を没却する結果を避けつつ、重加算税の適用が不当に拡張されることの防止を目的として、国税通則法68条1項の合目的的解釈を試みたものであることを確認した。

第3節では、最判平成6年と最判平成7年について検討した。具体的には、まず両判決に対する評価を検討し、それぞれ肯定的に解するものと否定的に解するもので見解が分かれていることを確認した。次に、両判決の関係をどのように位置付けるかについて検討し、①両判決の統一的理解を試みる見解、②整合的理解を断念する見解、③事案を区別して抵触を回避する見解という3つの見解があることを確認した。

第4節では、特段の行動について確認した。まず、過少申告の意図は重加算税の賦課要件であるのかについて検討したところ、肯定説と否定説の見解の対立があったが、単なる過少申告の場合と過少申告の意図を有する場合を区別する必要があることから、肯定説が妥当であることを確認した。次に、特段の行動の意義について検討した。特段の行動とは、確定的な意図を立証するものではなく、積極的な隠蔽仮装行為を伴わなくとも実質的にそれと評価すべき必要がある納税義務違反行為をいうことを確認した。その上で、最判平成7年は、主観的状况を重視し、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の要件を示した判決と位置付けられ、現在まで積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税が争われる事案の全において特段の行動が争われていることから鑑みれば、特段の行動という要件は定着しているといえ、もはや事例判決という扱いは妥当ではないことを確認した。

第5章 積極的な隠蔽仮装行為を伴わない事例の分析

本章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない事例の分析を行う。

平成7年以降の積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課が争われた事例83件を、特段の行動が認められた事例と認められなかった事例に分け、それぞれ分析・検討を行う。対象となる事例は、令和5年11月10日時点で、「LEX/DB インターネット税務判例総合検索」において、フリーキーワードに「重加算税」、「特段の行動」と指定し、全ての裁判所と国税不服審判所を対象として、検索して得られた556件から、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に重加算税の賦課が争われた事例を抽出する。

第1節 特段の行動が認められた事例

特段の行動が認められた事例は、多数存在するが、①過少申告が複数年度にわたる場合、②税務調査において虚偽の説明をした場合、③相続財産の移転や秘匿をした場合、④故意による帳簿の操作をした場合、⑤財産の帰属が判明しにくい状況を利用した場合、⑥明らかに不合理な行動が認められる場合、という6つに分類することができる²⁴⁷。

以下では、それぞれについて概観する。

1. 過少申告が複数年度にわたる場合(①)

最判平成7年と同様に、過少申告が複数年度にわたる場合に、特段の行動が認められた事例は多数存在する²⁴⁸。その中でも重要と思われるものとして、国税不服審判所平成28年

²⁴⁷ 特段の行動が争われた事例を類型化したものとして、吉田正毅「重加算税―事実の隠ぺい・仮装と税法上の評価誤り(上)」税理59巻14号(2016年)78頁、吉田正毅「重加算税―事実の隠ぺい・仮装と税法上の評価誤り(下)」税理59巻15号(2016年)77頁がある。

²⁴⁸ 国税不服審判所裁決平成11年3月19日裁決事例集57号50頁、横浜地判平成11年4月12日税資242号86頁、国税不服審判所裁決平成11年10月28日公刊物未登載(LEX/DB26100043)、大阪地判平成12年7月27日税資248号523頁、大阪高判平成13年9月28日税資251号順号8986、国税不服審判所裁決平成14年4月17日裁決事例集63号86頁、大阪高判平成16年2月17日税資254号順号9557、国税不服審判所裁決平成17

9 月 30 日裁決がある²⁴⁹。

(1) 事案の概要

事案の概要は、以下のとおりである。

本件は、原処分庁が、審査請求人（以下「請求人」という。）は所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）の事業所得に係る売上げの一部を脱漏するとともに、消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）を納める義務が免除されないにもかかわらずこれらの申告をしなかったとして、所得税等の各更正処分及び重加算税の各賦課決定処分並びに消費税等の各決定処分及び重加算税の各賦課決定処分等を行ったのに対し、請求人が、所得税等及び消費税等に係る重加算税の各賦課決定処分の全部の取り消しを求めた事案である。

本件では、①農産物の生産販売業を営む請求人が、消費税等の負担を免れるため、農産物等の販売金額の合計額が 1000 万円以下となるように下書き用の収支内訳書を作成し、市が開催する確定申告の申告相談において市職員に相談した、②請求人の申告相談を受けた市職員は、下書き用の収支内訳書に基づき収支内訳書及び確定申告書を作成した、③請求人は、各年分(平成 21 年ないし平成 25 年分)の所得税について、市職員が作成した各確定申告書及び各収支内訳書を原処分庁に提出し、また、各課税期間の消費税等の確定申告書は提出しなかった、という事実が認定されている。

年 8 月 30 日公刊物未登載(LEX/DB26100054)、岡山地判平成 18 年 3 月 23 日税資 256 号順号 10348、福岡地判平成 22 年 5 月 27 日税資 260 号順号 11446、国税不服審判所裁決平成 23 年 6 月 3 日裁決事例集 83 号 410 頁、国税不服審判所裁決平成 23 年 6 月 17 日裁決事例集 83 号 678 頁、国税不服審判所裁決平成 23 年 6 月 23 日裁決事例集 83 号 727 頁、水戸地判平成 24 年 2 月 16 日税資 262 号順号 11880、国税不服審判所裁決平成 25 年 2 月 25 日裁決事例集 90 号 1 頁、東京高判平成 27 年 8 月 5 日税資 265 号順号 12707、国税不服審判所裁決平成 27 年 10 月 30 日裁決事例集 101 号 24 頁、大阪地判平成 28 年 2 月 26 日税資 266 号順号 12809、国税不服審判所裁決平成 28 年 9 月 30 日裁決事例集 104 号 1 頁、大阪高判令和元年 6 月 28 日税資 269 号順号 13288、宇都宮地判令和元年 7 月 3 日税資 269 号順号 13289、津地判令和 2 年 10 月 1 日税資 270 号順号 13457、東京地判令和 2 年 10 月 9 日税資 270 号順号 13462、国税不服審判所裁決令和 2 年 2 月 19 日裁決事例集 118 号 3 頁。

²⁴⁹ 国税不服審判所裁決平成 28 年 9 月 30 日・前掲注(248)。

(2) 審判所の判断

審判所は、「請求人が、少なくとも平成 19 年分ないし平成 25 年分の 7 年間という長期間にわたり、各農産物の販売金額を過少に記載するなどした本件下書用収支内訳書を作成し、これを b 市職員に提示することによって、……P 国税局長の許可の下で臨時の税務書類の作成等が認められていた b 市職員をして各農産物の販売金額を過少に記載させ、その合計額がいずれも 10,000,000 円以下となる各収支内訳書及び各確定申告書を作成させ続けたことに鑑みると、請求人のこれらの行為は、請求人の過少申告の意図又は無申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動に該当するものと認められる。」として、重加算税の賦課要件を満たすと判断した。

(3) 分析

本件は、請求人が 7 年間にわたって過少な金額を記載した収支内訳書を作成し、それに基づいて確定申告書を作成していた。

審判所は、これらの一連の行為が過少申告の意図又は無申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動に該当するものとして、重加算税の賦課要件を満たすと判断した。

したがって、①過少申告が複数年度にわたる場合にあたると考えられる。

2. 税務調査において虚偽の説明等をした場合(②)

税務調査において虚偽の説明をした場合に、税理士に対する虚偽答弁等とあいまって、特段の行動が認められた事例は多数存在する²⁵⁰。その中でも重要と思われるものとして、山口地裁平成 11 年 4 月 27 日判決がある²⁵¹。

(1) 事案の概要

事案の概要は、以下のとおりである。

本件は、X(原告)が、訴外 P 社との間でなした約定に基づき、代表取締役である A が同社から購入した船舶の購入代金につき債務引受をしたところ、同代金債務の一部の支払債務

²⁵⁰ 那覇地判平成 10 年 2 月 18 日税資 230 号 604 頁、東京地判平成 11 年 1 月 22 日税資 240 号 40 頁、山口地判平成 11 年 4 月 27 日税資 242 号 436 頁、国税不服審判所裁決平成 23 年 9 月 27 日裁決事例集 84 号 47 頁、東京地判平成 30 年 6 月 29 日税資 268 号順号 13162。

²⁵¹ 山口地判平成 11 年 4 月 27 日・前掲注(250)。

を免除（以下、「本件債務免除」という。）されたにもかかわらず、これを益金の額に計上することなく、法人税の確定申告書を提出したところ、所轄税務署長である Y(被告)が、国税通則法 68 条 1 項所定の課税要件を充足するとして、重加算税の賦課決定処分を行ったので、かかる処分の取消しを求めた事案である。

(2) 裁判所の判断

裁判所は、X にとって約 5000 万円の債務免除を受けることは重大な関心事であることから、X は債務免除を受けた事実及び雑収入として計上すべきことを十分認識していたこと、X は、税理士に対して債務免除を受けた事実を報告せず、未払金が存在するかのような虚偽の説明をしたこと、税務調査において、未払金が存在するとの虚偽の説明をし、資料を提示しなかったことから、「当初から、所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行為をした上、その意図に基づく過少申告をしたといわざる」を得ないとして、重加算税の賦課要件を満たすと判示した。

(3) 分析

本件は、X が本件債務免除を受けたのにも関わらず、税理士に対して報告せず、虚偽の説明をした上、税務調査においても虚偽答弁を行ったという事案である。

裁判所は、これらの行為は「当初から、所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行為」に当たり、重加算税の賦課要件を満たすと判断した。

したがって、②税務調査において虚偽の説明等をした場合に当たると考えられる。

3. 相続財産の移転や秘匿をした場合(③)

相続税に係る事案において、相続財産の移転をしているにも関わらず、税理士に対して当該相続財産を秘匿した場合に、特段の行動が認められた事例は多数存在する²⁵²。その中でも

²⁵² 国税不服審判所裁決平成 17 年 6 月 13 日裁決事例集 69 号 46 頁、国税不服審判所裁決平成 18 年 11 月 16 日裁決事例集 72 号 41 頁、国税不服審判所裁決平成 23 年 5 月 16 日裁決事例集 83 号 799 頁、国税不服審判所裁決平成 23 年 9 月 27 日裁決事例集 84 号 47 頁、国税不服審判所裁決平成 27 年 10 月 2 日裁決事例集 101 号 68 頁、国税不服審判所裁決平成 28 年 4 月 19 日裁決事例集 103 号 26 頁、福岡地判令和元年 10 月 30 日税資 269 号順号 13334。

重要と思われるものとして、国税不服審判所平成 17 年 6 月 13 日裁決がある²⁵³。

(1) 事案の概要

事案の概要は、以下のとおりである。

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、相続税の申告に際し、申告書の作成を依頼した税理士に対して相続財産の一部である被相続人名義の定期預金等の存在を知らせず、これを申告書に記載させずに申告をした場合に、重加算税の賦課要件である隠蔽仮装行為があったか否かを争点とする事案である。

(2) 審判所の判断

審判所は、「請求人は、相続税の申告をするに当たり、本件預金を相続財産として申告すべきことを熟知しながら、あえて本件当初申告書に本件預金を記載しなかったのみならず、妻Gに指示して本件残高証明書を入手していたにもかかわらず、当初から財産を過少に申告することを意図し、本件当初申告書の作成を依頼したF税理士に同証明書を提供することなく、また、本件遺産分割協議の際及び同税理士から本件当初申告の内容について説明を受けた際に、本件預金の漏れを是正する機会が再三あったにもかかわらずこれを是正することなく、本件預金の存在を同税理士に対して秘匿し、同税理士に過少な申告を記載した本件当初申告書を作成させ、これを原処分庁に対して提出した」ことから、当初から財産を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたのであるから、重加算税の賦課要件を満たすとした。

(3) 分析

本件は、請求人が相続税の申告をするにあたって、税理士に対して相続財産の秘匿をした事例である。

審判所は、当初から財産を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたとして、重加算税の賦課要件を満たすとした。

したがって、本事例は③相続財産の移転や秘匿をした場合に当たると考えられる。

4. 故意による帳簿の操作をした場合(④)

法人税に係るもので、単年度の過少申告の事案で故意による帳簿の操作をした場合に、特

²⁵³ 国税不服審判所裁決平成 17 年 6 月 13 日・前掲注(252)。

段の行動が認められた事例は多数存在する²⁵⁴。その中でも重要と思われるものとして、横浜地裁平成 21 年 8 月 26 日判決がある²⁵⁵。

(1) 事案の概要

事案の概要は、以下のとおりである。

運送業を営む X(原告)が、所有する車両の修理を訴外 B 株式会社（以下「B」という。）に行かせたとして、修理に係る費用を修繕費として損金の額に算入して(以下「本件経理処理」という。)法人税及び消費税等の各確定申告をしたところ、所轄税務署長が、X 自らが上記修理を行ったにもかかわらず、これを B が行ったように事実を仮装したと認められるとして、X に対し、国税通則法 68 条 1 項に基づき、法人税、消費税等の各重加算税賦課決定処分をした。本件は、X が上記認定を争い、国である Y(被告)に対し上記各処分の取消しを求めた事案である。

本件の争点は、X による本件経理処理が、国税通則法 68 条 1 項の「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装」した場合に該当するか否かである。

(2) 裁判所の判断

裁判所は、「本件経理処理は、X が決算期になつて税負担の回避を図ることを意図し、実体のない本件修理代金を修繕費に計上するとともに、上記修繕費計上と矛盾を生じさせないために本件各車両の修理を行った乙に対して支払った給与相当額を B に対する貸付金に振り替えたものと推認することができる。」と判示して、このような経理処理は、税額を過少に申告するという意図を外部からもうかがい得る特段の行動であると認めることができ、重加算税の賦課要件を満たすとした。

(3) 分析

²⁵⁴ 名古屋地判平成 20 年 10 月 30 日税資 268 号順号 11066、東京地判平成 20 年 10 月 31 日税資 258 号順号 11068、横浜地判平成 21 年 8 月 26 日税資 259 号順号 11261、東京地判平成 30 年 4 月 26 日税資 268 号順号 1315。

²⁵⁵ 横浜地判平成 21 年 8 月 26 日・前掲注(254)。その後、控訴審である東京高判平成 22 年 1 月 27 日税資 260 号順号 11371 でも同様の判断がされている。

本件は、X がした本件経理処理が国税通則法 68 条 1 項の賦課要件を満たすかが争われた事例である。

裁判所は、本件経理処理が税額を過少に申告するという意図を外部からもうかがい得る特段の行動に当たるとして、重加算税の賦課要件を満たすと判示した。

したがって、本事例は④故意による帳簿の操作をした場合に当たると考えられる。

5. 財産の帰属が判明しにくい状況を利用した場合(⑤)

財産の帰属が判明しにくい状況を利用した場合に、特段の行動が認められた事例は複数存在する²⁵⁶。その中でも重要と思われるものとして、東京地裁平成 30 年 4 月 24 日判決がある²⁵⁷。

(1) 事案の概要

事案の概要は、以下のとおりである。

X(原告)は、自身の叔母である乙（以下「本件被相続人」という。）が死亡したことにより開始した相続（以下「本件相続」といい、乙の死亡日を「本件相続開始日」という。）に係る相続税の期限内申告書（以下「本件申告書」といい、本件申告書に係る申告を「本件申告」という。）を提出した。ところが、所轄税務署長から、X が本件被相続人名義の A 信用金庫及び B 証券株式会社の各口座から引き出し、その一部を本件被相続人の入院費等に充てた残額である 2161 万 0546 円のうち、本件申告に計上された 70 万円を超える部分である 2091 万 0546 円（以下「本件現金」という。）が申告漏れとなったとして修正申告をしたことについて、相続税の過少申告加算税及び重加算税の賦課決定処分を受けた。

本件は、X が、国である Y(被告)を相手に、上記賦課決定処分のうち、納付すべき税額が 49 万 6000 円を超える部分の取消しを求めた事案である。

本件の争点は、X が本件申告をするに当たり本件現金が申告漏れとなったことについて、国税通則法 68 条 1 項所定の重加算税の賦課要件を満たすか否かである。

(2) 裁判所の判断

²⁵⁶ 大阪地判平成 23 年 12 月 16 日税資 261 号順号 11836、大阪高判平成 27 年 11 月 27 日

税資 265 号順号 12762、東京地判平成 30 年 4 月 24 日税資 268 号順号 13147。

²⁵⁷ 東京地判平成 30 年 4 月 24 日・前掲注(256)。

裁判所は、「X は、本件相続開始日当時において保管していた多額の現金（本件現金）が相続税の申告対象であることを認識していたにもかかわらず、支出（本件被相続人のために支払った費用）の記載額が収入（本件各口座等からの引出し）の記載額を上回っているため本件現金の存在を認識することが困難な内容の書面……を作成して本件税理士に交付し、本件税理士が時間的な制約等からその内容について十分な検証ができないという状況下で、本件税理士からの現金の有無に関する質問に対する回答を殊更に避け、また、実際に保管されている現金の額と著しく異なる金額が相続財産である現金の額として本件申告書に記載されていることを認識しつつ、あえてこの相違につき本件税理士に指摘しなかったと認められるのであるから、こうした X の一連の行動は、多額の現金を保管している事実を本件税理士から知られないように意図して行われたものと評価することができ、相続財産を過少に申告するという上記の意図を外部からもうかがい得る特段の行動に当たると認めるのが相当である。」と判示し、重加算税の賦課要件を満たすとした。

(3) 分析

本件は、X が本件申告をするに当たり本件現金が申告漏れとなったことについて、重加算税の賦課要件を満たすかが争われた事例である。

裁判所は、「X の一連の行動は、多額の現金を保管している事実を本件税理士から知られないように意図して行われたものと評価することができ」として、重加算税の賦課要件を満たすと判示した。

したがって、本事例は⑤財産の帰属が判明しにくい状況を利用した場合に当たると考えられる。

6. 明らかに不合理な行動が認められる場合(⑥)

明らかに不合理な行動が認められる場合に、特段の行動が認められた事例として、名古屋地裁平成 25 年 11 月 14 日判決がある²⁵⁸。

(1) 事案の概要

事案の概要は、以下のとおりである。

本件は、貸金業を営む X(原告)が所得税の確定申告において貸倒金の必要経費を計上して

²⁵⁸ 名古屋地判平成 25 年 11 月 14 日税資 263 号順号 12334。

いたが、この計上が認められず、更正の請求をしたが認められなかった。本件は、Xが税務署の職員からも援助を受け、修正申告を行ったが、それによって新たに納付すべき所得税が発生し、さらに過少申告に対する加算税や貸倒金に関する重加算税も課されたところ、これらの処分が無効であると主張し、国であるY(被告)に対しこれらの取消しを求めた事案である。

(2) 裁判所の判断

裁判所は、「本件債権については、平成10年9月25日の弁済を最後に債務者が行方不明となり、その全額の回収不能が明らかになったため、本来であれば、その頃に貸倒れになったものとして損失計上すべきであって、平成20年分の所得税の確定申告において必要経費として損金算入することはできないものであるにもかかわらず、Xは、Aの株式の売却によって多額の収入が平成20年中に得られる見込みとなるや、これに対する課税を免れる意図で、所得を過少に申告するために必要経費を過大に計上しようと企図し、平成20年になって突如、本件債権の債務者である乙を被告とする別件訴訟を提起し、乙に届くはずがないことを知りながら、債権放棄通知書を乙の最終住所地に投函するなど、本件債権が平成20年内に新たに貸倒れとなったかのように装ったものであるから、これらXの一連の行為は、平成20年の所得税の確定申告において所得を過少に申告することを意図して行われたものというほかはない。」と判示し、その意図に基づいた所得税の確定申告をしたから、Xは当初から所得を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたものであるから、重加算税の賦課要件を満たすとした。

(3) 分析

本件は、Xが貸付金返還訴訟を提起したところ、その目的は通常債権の回収を図ることであるにも関わらず、訴訟係属中に当該債権の放棄をした事例である。

裁判所は、貸付金債権が平成20年に新たに貸倒れになったかのように装ったとして、Xは当初から所得を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたものであるから、重加算税の賦課要件を満たすとした。

Xが貸付金返還訴訟係属中に債権放棄をすることは、その目的に反しており明らかに不合理であり、これらの行動の目的は、貸付金債権が貸倒れになったかのような外観を整えて税額を過少にするためと推認される²⁵⁹。

²⁵⁹ 吉田・前掲注(247)82頁参照。

したがって、本事例は⑥明らかに不合理な行動が認められる場合に当たると考えられる。

第2節 特段の行動が認められなかった事例

積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に隠蔽仮装行為の存否が争われ、特段の行動が認められなかった事例は多数存在する。取り消された理由は、①所得の存在や申告すべきことを認識していたが、過少申告の意図が認められない場合、②過少申告の意図が認められるが、特段の行動が認められない場合、③所得の存在や申告すべきことを認識しておらず、過少申告の意図も認められない場合、④税務署長が主張する事実が認められない場合、⑤過失等による過少申告であり特段の行動と認められない場合、の5つに分類することができる。本節では、それらを類似の事例ごとに分け、分析する。

1. 所得の存在や申告すべきことを認識していたが、過少申告の意図が認められない場合 (①)

所得の存在や申告すべきことを認識していたが、過少申告の意図が認められない場合の事例は多数存在するが²⁶⁰、その中でも重要なものとして国税不服審判所平成23年2月23日裁決が挙げられる²⁶¹。

(1) 事案の概要

事案の概要は、以下のとおりである。

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、仮受金勘定に計上された金額は売上に計上すべきであったなどとして法人税並びに消費税及び地方消費税の修正申告をしたところ、原処分庁が、請求人の仮受金に関する経理処理が隠蔽又は仮装に当たるなどとして重加算税の賦課決定処分を行ったことに対し、請求人が、当該処理は隠蔽又は仮装に当たら

²⁶⁰ 国税不服審判所裁決平成23年2月23日裁決事例集82号25頁、国税不服審判所裁決平成23年5月11日裁決事例集83号465頁、国税不服審判所裁決平成25年10月7日裁決事例集93号313頁、国税不服審判所裁決平成27年10月1日裁決事例集101号1頁、国税不服審判所裁決令和元年11月20日裁決事例集117号34頁、国税不服審判所裁決令和4年4月15日裁決事例集127号3頁、国税不服審判所裁決令和4年5月10日裁決事例集127号15頁、国税不服審判所裁決令和4年7月1日裁決事例集128号3頁。

²⁶¹ 国税不服審判所裁決平成23年2月23日・前掲注(260)。

ないとして同処分の一部の取消しを求めた事案である。

(2) 審判所の判断

審判所は、所得の存在や申告すべきことの認識があったか否かについて、「仮受金勘定が増加していることの認識はあった」とした上で、税理士との意思疎通の欠如等から、正当な経理処理を行わないまま放置していたことを認定した。したがって、「請求人が積極的な意思をもってあえて適正な経理処理を行うことなくこれを放置したとまで認めるには至らず、かかる仮受金勘定の誤った経理処理をもって、故意の隠ぺい又は仮装の行為や過少申告の確定的意図を外部からうかがい得る特段の行動があったとまでいうことはできない。」として、重加算税の賦課要件を満たさないと判断した。

(3) 検討

本件は、所得の存在や申告すべきことを認識していたが、過少申告の意図が認められないとして、重加算税の賦課要件を満たさないとされた。

したがって、本事例は①所得の存在や申告すべきことを認識していたが、過少申告の意図が認められない場合に当たると考えられる。

2. 過少申告の意図が認められるが、特段の行動が認められない場合(②)

過少申告の意図が認められるが、特段の行動が認められなかった事例は多数存在するが²⁶²、その中でも重要と思われるものとして、東京地裁平成 18 年 9 月 22 日判決が挙げられる²⁶³。

(1) 事案の概要

²⁶² 東京地判平成 18 年 9 月 22 日税資 256 号順号 10512, 国税不服審判所裁決平成 24 年 2 月 22 日裁決事例集 86 号 58 頁, 国税不服審判所裁決平成 26 年 4 月 17 日裁決事例集 95 号 22 頁, 国税不服審判所裁決平成 27 年 7 月 1 日裁決事例集 100 号 15 頁, 国税不服審判所裁決平成 28 年 3 月 30 日裁決事例集 102 号 12 頁, 国税不服審判所裁決平成 28 年 7 月 4 日裁決事例集 104 号 16 頁, 国税不服審判所裁決平成 31 年 4 月 23 日裁決事例集 115 号 15 頁。

²⁶³ 東京地判平成 18 年 9 月 22 日・前掲注(262)。

事案の概要は、以下のとおりである。

相続人である X(原告)が、被相続人である D の遺産の確認作業を行い、相続財産の内訳を整理して記載したメモ及び明細書の内容を確認し、そこに記載された各株式が D の遺産に属することを認識しながら、相続財産に含めずに相続税の申告をし、その後修正申告をしたところ、所轄税務署長である Y(被告)から本件修正申告に伴う増差税額について、過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分を受けた。これを X が不服として、Y に対し各賦課決定処分の取消しを求めた事案である。

(2) 裁判所の判断

東京地裁平成 18 年 9 月 22 日判決は、次のように判示し、過少申告の意図が認められるが、特段の行動が認められないとして、重加算税の賦課要件を満たさないとした。

「X は、少なくとも本件期限内申告時において、相続財産を過少に申告することを意図していたものとみることができる。」しかし、重加算税を賦課するためには、納税者等が、隠ぺい・仮装又はこれに相当する、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をし、これに基づいて過少申告行為を行ったことが要件になるものと解すべきところ、上記のとおり、X が D の株式保有の事実を認識していたとしても、その名義自体が D のものとされている以上、そこに隠ぺい・仮装があったとみるのは困難というほかない。そうすると、X の行為は、本件修正申告の増差税額との関係では、重加算税の賦課要件を満たさないものといわざるを得ない。[下線は筆者]」

(3) 分析

本件は、X が相続した株式を相続財産に含めずに相続税の申告をし、その後修正申告をしたという事案である。

裁判所は、過少申告の意図があったと認めたものの、特段の行動が認められないとして、重加算税の賦課要件を満たさないと判断した。

したがって、本事例は②過少申告の意図が認められるが、特段の行動が認められない場合に当たると考えられる。

3. 所得の存在や申告すべきことを認識しておらず、過少申告の意図も認められない場合 (③)

所得の存在や申告すべきことを認識しておらず、過少申告の意図も認められなかった事

例は多数存在するが²⁶⁴、その中でも重要と思われるものとして、国税不服審判所令和4年6月24日裁決がある²⁶⁵。

(1) 事案の概要

事案の概要は、以下のとおりである。

本件は、審査請求人（以下、「請求人」という。）が、原処分庁所属の調査担当職員の調査を受けて相続税の修正申告をしたところ、原処分庁が、相続財産の一部を申告していなかったことに隠蔽の行為があるとして重加算税の賦課決定処分を行ったのに対し、請求人が、当該隠蔽の行為はないとして、重加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税相当額を超える部分の取消しを求めた事案である。

(2) 審判所の判断

審判所は、申告の必要性を認識していたかについて、「本件当初申告に当たり、本件被相続人に帰属するものであることが明らかになるまで申告する必要があると誤解した可能性は否定できない。[下線は筆者]」とした上で、「……本件本人名義株式を相続税の申告財産から除外するために、あえて所有株式数証明書などを取得しなかった又は本件税理士に本件各ノート等の資料を提出しなかったとまでは認め難い。その他、当審判所の調査及び審理の結果によっても、請求人が、本件本人名義株式に係る所有株式数証明書などを取得せず、本件税理士らに本件各ノート等の資料を提出しなかった行為について、隠蔽の行為そのものであるとか、当初から相続財産を過少に申告することを意図した上、その意図を外部から

²⁶⁴ 国税不服審判所裁決平成24年2月14日裁決事例集86号40頁、国税不服審判所裁決平成28年5月13日裁決事例集103号43頁、国税不服審判所裁決平成28年5月20日裁決事例集103号57頁、国税不服審判所裁決平成30年3月29日裁決事例集110号82頁、国税不服審判所裁決平成30年5月31日裁決事例集111号15頁、国税不服審判所裁決令和元年11月19日裁決事例集117号3頁、国税不服審判所裁決令和元年12月18日裁決事例集117号51頁、国税不服審判所裁決令和3年3月1日裁決事例集122号68頁、国税不服審判所裁決令和3年3月23日裁決事例集122号84頁、国税不服審判所裁決令和3年6月25日裁決事例集123号38頁、国税不服審判所裁決令和4年6月24日裁決事例集127号31頁。

²⁶⁵ 国税不服審判所裁決令和4年6月24日・前掲注(260)。

もうかがい得る特段の行動に出たものと認めるに足る事情は認められない。」として、重加算税の賦課要件を満たさないとした。

(3) 分析

本件では、申告の必要性を認識しておらず、また過少申告の意図も認められないとして、重加算税の賦課要件を満たさないと判断された。

したがって、本事例は所得の存在や申告すべきことを認識しておらず、過少申告の意図も認められない場合に当たると考えられる。

4. 税務署長が主張する事実が認められない場合(④)

税務署長が主張する事実が認められない場合に、特段の行動が認められなかった事例は多数存在するが²⁶⁶、その中でも重要と思われるものとして、国税不服審判所平成13年3月30日裁決がある²⁶⁷。

(1) 事案の概要

事案の概要は、以下のとおりである。

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、帳簿書類を持参しないで課税庁の職員に申告相談の上、所得税について過少申告したこと、また、消費税及び地方消費税について確定申告をしなかったことについて、重加算税の課税要件に該当する事実があるか否かが争われた事案である。

(2) 審判所の判断

²⁶⁶ 長野地判平成12年6月23日税資247号1338頁、国税不服審判所裁決平成13年3月30日公刊物未搭載(LEX/DB26100062)、国税不服審判所裁決平成17年4月20日公刊物未搭載(LEX/DB26100085)、国税不服審判所裁決平成23年1月25日裁決事例集82号41頁、国税不服審判所裁決平成23年9月27日裁決事例集84号47頁、国税不服審判所裁決平成23年12月1日裁決事例集85号66頁、国税不服審判所裁決平成24年2月14日裁決事例集86号40頁、国税不服審判所裁決平成25年7月12日裁決事例集92号39頁、国税不服審判所裁決令和元年6月24日裁決事例集115号64頁。

²⁶⁷ 国税不服審判所裁決平成13年3月30日・前掲注(260)。

審判所は、「各法定申告期限間近において、請求人が原始記録等を整理、検討しておらず、他の所得金額の算定資料も持参していないこともあって、申告相談担当者が、収入金額から必要経費を控除して所得金額を算定するという方法ではなく、請求人のその前年の申告に係る所得金額を基準にして申告書を作成し、これに請求人が署名押印をして原処分庁に提出するという状態が続いていたものと認められ、請求人においてその所得金額を帳簿書類等によって把握しながら、あえて相談担当者に虚偽の説明をし、あるいはことさら資料の存在を秘匿するなどの行為がなされたことを認めるに足りる証拠は見当たらない。」として、税務署長が主張する事実が認められないから、重加算税の賦課要件を満たさないとした。

(3) 分析

本件では、税務署長が主張する事実が認められないことをもって、重加算税の賦課要件を満たさないと判断された。

したがって、本事例は④税務署長が主張する事実が認められない場合に当たると考えられる。

5. 過失等による過少申告であり特段の行動と認められない場合(⑤)

過失等による過少申告であり特段の行動と認められない場合に、特段の行動が認められなかった事例は複数存在するが²⁶⁸、その中でも重要と思われるものとして、岡山地判平成 21 年 10 月 27 日判決がある²⁶⁹。

(1) 事案の概要

事案の概要は、以下のとおりである。

本件は、平成 12 年から平成 15 年までの各年分の所得税並びに消費税及び地方消費税につき、X(原告)が行った修正申告につき、所轄税務署長である Y(被告)が、所得税に対して重加算税及び消費税等に対して重加算税を賦課する旨の各処分（以下「本件各処分」という。）をしたのに対し、X が、本件各処分は違法であると主張して、その取消しを求めた事

²⁶⁸ 岡山地判平成 21 年 10 月 27 日税資 259 号順号 11300、国税不服審判所裁決平成 20 年 12 月 12 日公刊物未搭載(LEX/DB26100046)、国税不服審判所裁決平成 29 年 8 月 23 日裁決事例集 108 号 54 頁、国税不服審判所裁決平成 30 年 9 月 27 日裁決事例集 112 号 15 頁。

²⁶⁹ 岡山地判平成 21 年 10 月 27 日・前掲注(268)。

案である。

(2) 裁判所の判断

裁判所は、まず「本件における決算料を収入から除外する方法は、税理士である X による隠ぺい・仮装の方法としてはあまりに稚拙かつ不用意にすぎるし、また、本件所得税等調査等における X の上記応対からしても、X に収入除外に係る隠ぺい・仮装の意思があったとは認め難い。」と判示し、X の過少申告は過失によるものとした。その上で、最判平成 7 年の一般論を引用し、「単に、過少申告となることを予見し、認容していたとしても、これのみでは通則法 68 条所定の仮装・隠ぺいというには不十分であるといわざるを得」ないとして、重加算税の賦課要件を満たさないとした。

(3) 分析

本件では、X の過少申告は過失によるものとされ、重加算税の賦課要件を満たさないと判断された。

したがって、本事例は⑤過失等による過少申告であり特段の行動と認められない場合に当たると考えられる。

第3節 小括

本章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない事例の分析を行った。

第1節では、特段の行動が認められた事例の分析を行った。具体的には、まず特段の行動が認められた事例を、①過少申告が複数年度にわたる場合、②税務調査において虚偽の説明をした場合、③相続財産の移転や秘匿をした場合、④故意による帳簿の操作をした場合、⑤財産の帰属が判明しにくい状況を利用した場合、⑥明らかに不合理な行動が認められる場合、という6つに分類した。次に、それぞれの場合の事案を挙げ、概観し分析を行った。

第2節では、特段の行動が認められなかった事例の分析を行った。具体的には、取り消された理由を、①所得の存在や申告すべきことを認識していたが、過少申告の意図が認められない場合、②過少申告の意図が認められるが、特段の行動が認められない場合、③所得の存在や申告すべきことを認識しておらず、過少申告の意図も認められない場合、④税務署長が主張する事実が認められない場合、⑤過失等による過少申告であり特段の行動と認められない場合、の5つに分類した。次に、それぞれの場合の事例を挙げ、概観し分析を行った。

次章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の判断基準についての見解を整理し、それぞれの見解の評価を検討する。

第6章 見解の整理

本章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の判断基準についての見解を整理し、検討を行う。第4章で検討したように、積極説のうち、事実関係総合判断説が有力であると考えられ、今日に至るまで多くの裁判例及び裁決例でこの考え方が用いられている。事実関係総合判断説に立つ場合でも、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件を満たすかについて、危険性アプローチ、2段階アプローチ、3段階アプローチの3つのアプローチが考えられる。

第1節 危険性アプローチ

1. 危険性アプローチの概要

(1) 危険性アプローチの内容

危険性アプローチとは、重加算税の賦課対象となる行為を過少申告等の発生の危険を高める行為と解し、その行為に内在する危険性という観点から、隠蔽仮装行為の類型化を試みるアプローチである。すなわち、①典型的な隠蔽又は仮装の類型、②過少申告の意図の下の特段の行動の類型、③つまみ申告の類型、の3つである。

具体的にみると、①の類型は、消極説の立場からも重加算税の賦課が認められるような典型的な隠蔽仮装行為が存在する場合である。このタイプの危険の過少申告等の結果実現の影響は決定的であると考えられる。②の類型は、典型的な隠蔽仮装行為と異なり、通常そのまま経理・申告手続を経ても過少申告に至るといえない場合である。最判平成7年の事案は、ここに含まれる。③の類型は、いわゆるつまみ申告がされた場合である。最判平成6年の事案は、ここに含まれる。

(2) 危険性アプローチの根拠

重加算税の趣旨は、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとすることにある。ここにいう悪質な納税義務違反とは、過少申告等の発生の結果を高める行為を指すと考えられる。

危険性アプローチは、重加算税の趣旨に鑑み、国税通則法68条1項の「基づいて」という文言について、隠蔽等に内在する過少申告の危険が、直接あるいは現実の因果関係に照らして、過少申告等の結果に実現したかの判断をすべきとするものである。

(3) 危険性アプローチの判断フロー

危険性アプローチの判断フローは、まずその行為に内在する危険性という観点から、不正

行為を3つに類型化し、次にその類型に当たる場合に、それぞれが隠蔽仮装行為に当たるかを判断するものである。具体的にそれぞれがどのように隠蔽仮装行為に当たるかを判断するかについては、以下のとおりである。

①の類型に当たる場合は、典型的な隠蔽仮装行為が存在する。したがって、この類型に当たる場合は、判断せずとも隠蔽仮装行為に当たる。

②の類型に当たる場合は、特段の行動の有無と、その行為を過少申告の意図の下で行ったか否かで隠蔽仮装行為に当たるかを判断する。ここにいう特段の行動とは、過少申告の意図の下、過少申告等の結果を実現するような特段の行動である必要がある。

③の類型に当たる場合は、間接事実を総合し、隠蔽等の確定的意図の有無で隠蔽仮装行為に当たるかを判断する。ここにいう確定的意図とは、典型的な隠蔽仮装行為どころか特段の行動すら立証されない事案において、過少申告の意図が客観的な隠蔽等と同程度の過少申告の危険を作り出し、その危険が過少申告等を実現したと評価できるほどの強固なものを指す。

(4) 危険性アプローチの特徴

危険性アプローチの特徴は、①の類型から③の類型に進むにつれ行為者の主観が持つ意味が増幅し、その分、行為の客観的性質が持つ意味が減少するという点にある。すなわち、①から③に進むにつれそれぞれが過少申告の危険への影響が変化する。①から③に進むにつれて、行為者の主観は、強固かつ一貫した隠蔽等の意図へと変化し、行為の客観的性質は典型的な隠蔽等の行為から客観的行為を伴わないつまみ申告等へと変化する。

2. 危険性アプローチを採用する学説・裁判例及び裁決例

(1) 学説

危険性アプローチを採用すると思われる学説には、次のようなものがある。

市川は、重加算税の制度趣旨をふまえると、重加算税の賦課対象となる行為は「悪質な納税義務」、すなわち「過少申告等の発生の危険を質的に高める行為」であり²⁷⁰、刑法学における因果関係論を参照するとこれらの行為に内在する危険が過少申告等の結果へと実現したときに、重加算税の賦課が認められるとの見解を示す²⁷¹。

²⁷⁰ 市川・前掲注(226)111頁参照。

²⁷¹ 市川・前掲注(226)111頁参照。

(2) 裁判例及び裁決例

積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈が争われた裁判例及び裁決例で、危険性アプローチを採用するものは、調べた限り見当たらない。

3. 危険性アプローチの評価

危険性アプローチの利点は、事実関係を総合判断するに当たって、3類型を切り出し、各類型を言語化することで、その過程を可視化することから、納税者の予測可能性を担保できる点にあると考えられる。

他方で、3類型に当てはまらない場合に、どのように判断するかが明らかでないという問題がある。3類型はそれぞれある程度の幅を有しているものの、明白な境界線がなく、その領域が重なり合う場合も考えられうる。この場合、どの類型に当てはまるのか判断できないという問題が生じる。

第2節 2段階アプローチ

1. 2段階アプローチの概要

(1) 2段階アプローチの内容

2段階アプローチとは、過少申告の意図と特段の行動を別個に考え、それぞれが認められるかによって、隠蔽仮装行為が存在するかを判断するアプローチである。

(2) 2段階アプローチの根拠

税理士に対する所得の不告知や資料の不提出などという積極的な隠蔽仮装行為を伴わない行為は、それ自体では意図的である場合とそうでない場合との判別がつかない。また、過少申告の意図が推認できる典型的な隠蔽仮装行為と違い、その行為から過少申告の意図の推認ができない。

2段階アプローチは、単なる過少申告と意図的な過少申告が区別される必要があることを根拠として、過少申告の意図と特段の行動を別個に認定すべきとするものである。

(3) 2段階アプローチの判断フロー

2段階アプローチは、①特段の行動が認められるか、②特段の行動から過少申告の意図が推認できるかの2段階で隠蔽仮装行為が存在するかを判断する。

特段の行動に当たりうる行為としては、多額の所得があったのにも関わらず、これを0と

し、あるいはそのごく一部だけを作為的に記載した申告書を提出し続けた場合、所得を得た納税者が通常であれば保管しておくと考えられる原資資料をあえて散逸していた場合、税務調査に対する非協力、虚偽の答弁、虚偽資料の提出の場合等が挙げられる。

(4) 2段階アプローチの特徴

2段階アプローチの特徴は、特段の行動と別個に客観的な過少申告の意図が認定されることによって、過少申告の意図のもとに証拠書類等を提出しなかったものと法的評価がされ、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない特段の行動が、積極的な隠蔽仮装行為と法的に同等と評価できるという点にある。このように、過少申告の意図と特段の行動を別個に認定することで、特段の行動は客観性を有するものと評価できる。

2. 2段階アプローチを採用する学説・裁判例及び裁決例

(1) 学説

2段階アプローチを採用すると思われる学説には、次のようなものがある。

安住修一は、「特段の行動が不作為行為である場合にはその外見から過少申告の意図は推認できない」と述べた上で²⁷²、過少申告の意図は特段の行動とは別個独立に認定されるべきだという見解を示す²⁷³。この見解は、過少申告の意図と特段の行動を切り分けて、その2つが認められる場合に隠蔽仮装行為が存在するとする考え方である。

(2) 裁判例及び裁決例

2段階アプローチを採用すると思われる裁判例及び裁決例には、前章第2節で整理した、②過少申告の意図が認められるが、特段の行動が認められない場合として挙げたものがある。具体的には、東京地裁平成18年9月22日判決²⁷⁴、国税不服審判所平成24年2月22

²⁷² 安住修一「平成7年4月28日最高裁判決で示された『その意図を外部からも窺い得る特段の行動』の意義(解釈)についての一考察－重加算税が賦課される隠ぺい、仮装の対象となるのは、具体的にいかなる行為を言うのか(過少申告行為そのものは隠ぺい、仮装の対象となるか)。－」税大ジャーナル10号(2009年)106頁。

²⁷³ 安住・前掲注(272)106頁参照。

²⁷⁴ 東京地判平成18年9月22日・前掲注(262)。

日裁決²⁷⁵、国税不服審判所平成 26 年 4 月 17 日裁決²⁷⁶、国税不服審判所平成 27 年 7 月 1 日裁決²⁷⁷、国税不服審判所平成 28 年 3 月 30 日裁決²⁷⁸、国税不服審判所平成 28 年 7 月 4 日裁決²⁷⁹、国税不服審判所平成 31 年 4 月 23 日裁決である²⁸⁰。

これらの事例では、過少申告の意図が認められているが、特段の行動が認められないとして、重加算税の賦課要件が満たされないと判断されている。このことから、過少申告の意図と特段の行動は別個に判断がされていると考えられる。したがって、2 段階アプローチに立っていると考えられる。

3. 2 段階アプローチの評価

2 段階アプローチの利点は、過少申告の意図が特段の行動と別個に認定されることにより、特段の行動の客観性が担保されるという点にある。

他方で、過少申告の意図を認定する際に、どのような事実をどのように判断するのが明らかでないという問題がある。

第 3 節 3 段階アプローチ

1. 3 段階アプローチの概要

(1) 3 段階アプローチの内容

3 段階アプローチとは、過少申告の意図と特段の行動を別個に考え、それに加えて、過少申告の結果が生じるかを認識できたかどうか、すなわち過少申告の結果の認識の可能性があるか否かで隠蔽仮装行為が認められるかを判断するアプローチである。

(2) 3 段階アプローチの根拠

3 段階アプローチの根拠は、重加算税を納税者としての注意義務違反、結果への認識が至らないままで過少申告を回避する義務に違反したことに対する制裁と捉えることで、過少申告の結果の認識の可能性が重加算税の賦課の本質であり、重加算税が課される所以であ

²⁷⁵ 国税不服審判所裁決平成 24 年 2 月 22 日・前掲注(262)。

²⁷⁶ 国税不服審判所裁決平成 26 年 4 月 17 日・前掲注(262)。

²⁷⁷ 国税不服審判所裁決平成 27 年 7 月 1 日・前掲注(262)。

²⁷⁸ 国税不服審判所裁決平成 28 年 3 月 30 日・前掲注(262)。

²⁷⁹ 国税不服審判所裁決平成 28 年 7 月 4 日・前掲注(262)。

²⁸⁰ 国税不服審判所裁決平成 31 年 4 月 23 日・前掲注(262)。

るところにある。

(3) 3段階アプローチの判断フロー

3段階アプローチは、①特段の行動が認められるか、②過少申告の結果の認識の可能性があるか否か、③過少申告の意図が認められるか否か、という流れによって、隠蔽仮装行為が認められるかを判断する。

①の特段の行動に当たりうる行為としては、本章第2節で確認したものが挙げられる。②の過少申告の結果の認識の可能性があるか否かは、所得の存在や申告すべきことについての認識ができたか否かで判断する。③の過少申告の意図が認められるか否かは、①と②の存否及びその他の事実から推認できるか否かで判断する。

(4) 3段階アプローチの特徴

3段階アプローチの特徴は、2段階アプローチに加え、過少申告の結果の認識の可能性があるか否かの判断を設けることによって、判断基準がより明確な点にある。

2. 3段階アプローチを採用する学説・裁判例及び判決例

(1) 学説

学説には、3段階アプローチを明確に採用する見解は見当たらない。しかし、このアプローチに、部分的に一致する見解はある。

佐藤英明は、まず申告納税制度下における脱税行為について、「不正確な確定申告書を提出するまたは提出義務ある確定申告書を提出しないという外形的行為と『遁脱の意図』という主観的要素の2点」が中核であるとする²⁸¹。加えて、「遁脱の故意の存在を肯定するために必要とされる認識の内容には、立場により相当程度幅があることに鑑みれば、『遁脱の意図』—それは『故意』を最も厳格に解せばその内容となるべき認識である—を『故意』に加えて明瞭に要求することにも、合理性がある」とする²⁸²。このように述べた上で、「遁脱犯の制度と深い機能的連関の下に構築されるべき重加算税制度において、同様の方向に変化があるべきことも正当である」とし²⁸³、結論として、「重加算税においても『脱税の意図』の

²⁸¹ 佐藤英明「いわゆる『つまみ申告』と重加算税—租税制裁における主観的要件重視の傾向について」同『脱税と制裁[増補版]』（弘文堂、2018年）400頁[初出、2000年]。

²⁸² 佐藤・前掲注(281)400-401頁。

²⁸³ 佐藤・前掲注(281)402頁。

有無を重視し、それが申告不足額等と関連して客観的に立証される場合には、当該事案は重加算税の賦課対象となるものと解するのが正当である」と述べ²⁸⁴、重加算税の賦課に認識を要求すべきであるとしている。

小関健三は、重加算税の本質が過少申告を予防するための制裁であると理解し、「重加算税賦課に当たって重要なのは、過少申告がなされたが、果たしてそれは納税者において『過少申告の結果を生じるかもしれないことは現実に認識していなかったが、認識することが可能であった』場合であったかどうか」と述べ²⁸⁵、これこそが制裁としての重加算税の本質であるとする²⁸⁶。この見解によれば、過少申告の結果の認識可能性が認められる限り、重加算税を賦課すべきということになる。

(2) 裁判例及び裁決例

3段階アプローチを採用すると思われる裁判例及び裁決例には、前5章第2節で整理した、①所得の存在や申告すべきことを認識していたが、過少申告の意図が認められない場合として挙げたものがある。具体的には、国税不服審判所平成23年2月23日裁決²⁸⁷、国税不服審判所平成23年5月11日裁決²⁸⁸、国税不服審判所平成25年10月7日裁決²⁸⁹、国税不服審判所平成27年10月1日裁決²⁹⁰、国税不服審判所令和元年11月20日裁決²⁹¹、国税不服審判所令和4年4月15日裁決²⁹²、国税不服審判所令和4年5月10日裁決²⁹³、国税不服審判所令和4年7月1日裁決である²⁹⁴。

これらの事例は、所得の存在や申告すべきことを認識していたことを認めつつも、過少申

²⁸⁴ 佐藤・前掲注(281)403頁。

²⁸⁵ 小関健三「制裁としての重加算税について」税法学589号(2023年)8頁。

²⁸⁶ 小関・前掲注(285)8頁参照。

²⁸⁷ 国税不服審判所裁決平成23年2月23日・前掲注(260)。

²⁸⁸ 国税不服審判所裁決平成23年5月11日・前掲注(260)。

²⁸⁹ 国税不服審判所裁決平成25年10月7日・前掲注(260)。

²⁹⁰ 国税不服審判所裁決平成27年10月1日・前掲注(260)。

²⁹¹ 国税不服審判所裁決令和元年11月20日・前掲注(260)。

²⁹² 国税不服審判所裁決令和4年4月15日・前掲注(260)。

²⁹³ 国税不服審判所裁決令和4年5月10日・前掲注(260)。

²⁹⁴ 国税不服審判所裁決令和4年7月1日・前掲注(260)。

告の意図が認められないとして、重加算税の賦課要件を満たさないと判断したものである。このことは、所得の存在や申告すべきことを認識していたことと、過少申告の意図を切り分けて考え、それに基づいて特段の行動が認められるかを判断しているといえる。したがって、3段階アプローチに立っていると考えられる。

3. 3段階アプローチの評価

3段階アプローチの利点は、過少申告の意図を認定するために、特段の行動に加えて過少申告の過少申告の結果の認識の可能性があるか否かを要求するため、その判断の客観性が保たれ、恣意的な課税を排除できるという点であると考えられる。

他方で、認識があるか否かを判断する際に、どのような事実を重視するかは、具体的事案によってそれぞれであるため、判断基準として必ずしも明確でないおそれがあるという問題がある。

第4節 小括

本章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の判断基準についての見解を整理し、検討を行った。

具体的には、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件のあり方について、積極説のうち事実関係総合判断説が通説とされていることを前提に、3つのアプローチがあり得ることを確認した。

第1節では、危険性アプローチについて検討した。危険性アプローチとは、重加算税の賦課対象となる行為を過少申告等の発生を高める行為と解し、その行為に内在する危険性という観点から、隠蔽仮装行為の類型化を試みるアプローチである。

第2節では、2段階アプローチについて検討した。2段階アプローチは、過少申告の意図と特段の行動を別個に考え、それぞれが認められるかを判断し、隠蔽仮装行為が存在するかを判断するアプローチである。

第3節では、3段階アプローチについて検討した。3段階アプローチとは、過少申告の意図と特段の行動を別個に考え、それに加えて、過少申告の結果が生じるかを認識できたかどうか、すなわち過少申告の結果の認識の可能性があるか否かで隠蔽仮装行為が認められるかを判断するアプローチである。

次章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方について検討する。その上で、自説を示し、その妥当性を論ずる。

第7章 積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の賦課要件の解釈

本章では、前章までの検討を踏まえ、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方を検討する。具体的には、まず前章で整理した各見解についての検討を行う。そして、重加算税の賦課要件の解釈のあり方について検討した上で、3段階アプローチの妥当性について論ずる。最後に、事例検討を行う。

第1節 各見解の検討

1. 危険性アプローチの検討

(1) 危険性アプローチの問題点の検討

危険性アプローチは、総合判断の過程が可視化されており、納税者の予測可能性を担保できるといった利点がある。一方で、各類型に当てはまらない場合に、どのように判断するかが明らかでないといった問題点がある。

3類型は典型例であり、それぞれ間にはある程度の幅があるものの、事案によってはどの類型に当てはまるか必ずしも明らかでないと考えられる。特に、②過少申告等につながる危険を一定程度有する行為と③明確な脱税の意図を有し、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない行為のどちらに当てはまるかは、判断の分かれるところであろう。この場合には、かえって納税者の予測可能性を害する可能性がある。

(2) 結論

以上のことから、危険性アプローチによると、3類型のどれに当てはまるかの判断ができない可能性がある。したがって、納税者の予測可能性を害するため妥当ではない。

2. 2段階アプローチの検討

(1) 2段階アプローチの問題点の検討

2段階アプローチは、過少申告の意図が特段の行動と別個に認定されることにより、特段の行動の客観性が担保されるといった利点がある。一方で、過少申告の意図を認定する際に、どのような事実を重視し、どのように判断するのが明らかでないといった問題点がある。

重加算税の趣旨は、特別に重い負担を課し、申告納税制度の信用を維持し、その基礎を擁護するところにある。したがって、課税庁の安易な腰だめの賦課を認めてしまうと、その趣旨を没却するおそれがあることから、重加算税を賦課する際には厳正かつ適正な判断が求められる。

しかし、2段階アプローチでは、過少申告の意図を総合判断する際の判断基準が明らかでないため、納税者の主観的状況が無限定に取り込まれるおそれがある。すなわち、税法の遵守意識や、納税者の人格までもが総合判断の射程に入り得ると考えられる。

(2) 結論

以上のことから、2段階アプローチによると、過少申告の意図を総合判断する際の判断基準が明らかでない。したがって、重加算税の趣旨を没却する恐れがあるから、妥当ではない。

第2節 賦課要件の解釈

前節では、危険性アプローチと2段階アプローチについて検討したが、どちらのアプローチも妥当ではないことを明らかにした。本節では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方について検討する。

1. 重加算税の賦課要件の解釈のあり方

(1) 国税通則法 68 条 1 項の解釈

国税通則法 68 条 1 項は、過少申告加算税(同法 65 条)の賦課要件が満たされる場合に、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときに重加算税を課すと定めている。この規定から、「隠蔽し、又は仮装し」と、「その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」が、重加算税の賦課要件であると解される。しかし、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に右規定の賦課要件を充足するか否かは、判断が分かれるところである。

積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合はどのようなものであるかについては、第5章第1節で確認したが、その申告行為は複雑かつ様々な態様である。また、他の不正行為(所得の秘匿や、帳簿の不提示等)と合わさって行われることがある。そして、これらの行為がどのように行われた場合に、隠蔽仮装行為に当たるといえるかは一律ではないと考えられる。

したがって、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に隠蔽仮装行為が認められるか否かについては、国税通則法 68 条の文言にのみ拘泥すべきでなく、同条の立法趣旨を考慮し、それらの行為の事実関係を総合して判断すべきである。

(2) 主観的要素を重視すべきであること

我が国の多くの国税は、申告納税方式を採用しているため、納税者が高い納税意識を有することが求められる。そして、健全かつ適正な申告納税を行う高い納税意識を有する納税者に対して、税法の第一次的な法解釈権が与えられるべきである。

その上で、重加算税の賦課要件の判断においては、多数の納税者の租税確定手続が健全かつ適正に行われることが最も重要である。

重加算税の賦課要件を形式的に判断することによって、納税者の理解を得られないとすれば、納税者の高い納税意識を維持できないおそれがあり、かえって申告納税制度の円滑な運営を害するといえる。

したがって、隠蔽仮装行為の判断については納税者がその行為について認識可能であったかという主観的要素を重視すべきであると考えられる。具体的には、まず事実関係から行為について認識し得たかを判断し、それが認められない場合には、納税者が高い納税意識を有していることを前提として、他の納税者が当然に認識し得たかも考慮して判断すべきである。他の納税者が当然に認識し得た場合には、課税の公平性、担税力の見地からも重加算税が課されてもやむを得ないと考えられる。

(3) 恣意的な課税を排除する必要があること

重加算税は、納税者に対して高率な租税を課す行政上の措置であることから、その判断は慎重に行われることが必要であり、重加算税を腰だめの的に賦課することは、納税者の予測可能性及び法的安定性を害するため許されない。

また、租税法律主義の本質は恣意的な課税の防止にあるところからすると²⁹⁵、課税要件法の領域ばかりではなく、租税の賦課及び徴収手続といった租税手続法の領域においても法の支配を確立する必要がある。租税法律主義の内容の 1 つである手続保障の原則は、租税の賦課・徴収手続の適正な保障も確保されるべきであることを要請しており、納税者の権利保護の観点から重要な意義を有している²⁹⁶。

したがって、重加算税を賦課するかはその賦課要件を充足したか否かによって判断されるべきである。過少申告の税額と真正な税額との較差等の事実のみによって判断されるべ

²⁹⁵ 金子・前掲注(121)77－80 頁、北野・前掲注(198)78 頁、谷口勢津夫『税法基本講義 [第 7 版]』(弘文堂,2021 年)10－12 頁、増田英敏『リーガルマインド租税法[第 5 版]』(弘文堂, 2019 年)24－28 頁参照。

²⁹⁶ 金子・前掲注(121)87－88 頁、北野・前掲注(198)77－80 頁、木山泰嗣『入門課税要件論』(中央経済社, 2020 年)53－54 頁、谷口・前掲注(295)25－27 頁、増田・前掲注(295)32 頁参照。

きではないことは明らかである。

また、上記(1)で事実関係を総合して判断すべきであると述べたが、恣意的な課税を排除するという観点から、どのようなアプローチをとるかを明らかにすることが必要であると考えられる。

2. 3段階アプローチの妥当性

以上のことから、積極的な隠蔽偽装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方として、①国税通則法 68 条 1 項の解釈、②主観的要素を重視すべきであること、③恣意的な課税を排除する必要があることの 3 点に鑑みる必要がある。

そうすると、積極的な隠蔽偽装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈として、3 段階アプローチが妥当する。何故ならば、3 段階アプローチは、主観的要素を重視することで、その判断に客観性を持たせているからである。また、事実関係を総合判断する過程を明らかにすることで、恣意的な課税を排除でき、納税者の予測可能性が確保できるからである。

以下では、3 段階アプローチの妥当性について検討する。

(1) 国税通則法 68 条 1 項の文理解釈との関係

3 段階アプローチは、事実関係総合判断説のうち考えうる 1 つの見解である。事実関係総合判断説は、重加算税の賦課要件の判断において文理に拘泥すべきでなく、行為の前後における事実関係を総合判断するものであるが、ここにいう文理に拘泥すべきでないとは、文理解釈を否定するものではなく、法定申告期限後等の不正行為について隠蔽又は偽装の推認事項としてとらえる従来の裁判例の考え方を一層深めようとするものである。

また、重加算税の趣旨はもって申告納税制度の信用を維持するところにあるから、国税通則法 68 条の文理を過度に厳格に解すると、この趣旨を没却することとなり、かえって不合理に結果を生じさせるおそれがある。

事実関係総合判断説はこの点、国税通則法 68 条の文理のみではなく、重加算税制度の趣旨に鑑み、合目的的解釈を試みているから、妥当であると考えられる。

(2) 3 段階アプローチにおける主観的要素

3 段階アプローチは、過少申告の意図と特段の行動を別個に考え、それに加えて、過少申告の結果の認識の可能性があるか否かで隠蔽偽装行為が認められるかを判断する。

このような重加算税の賦課要件を主観化することについては、次のような批判がある。岡

村は、「悪質だと総合判断される納税者は重加算税を課す……という、裁量による主観的な当罰性判断を先行させた重加算税賦課の新たな構造を認めるものと言える。」と述べており²⁹⁷、重加算税の要件を主観化すると過少申告加算税と重加算税とが当罰性の程度による区別となると批判される。

しかし、重加算税の賦課要件を主観化したとしても、直ちに過少申告加算税と重加算税が当罰性の程度によって区別されるとは言い難い。両者は、あくまでも客観的に認定できる過少申告の結果の認識の可能性の有無によって截然と区別することができる。したがって、この批判は問題とはならないと考えられる。

(3) 3段階アプローチにおける判断過程

3段階アプローチの判断過程は、①特段の行動が認められるか、②過少申告の結果の認識の可能性があるか否か、③①及び②から過少申告の意図が認められるか否か、という流れで行われる。

事実関係総合判断説の最たる問題点は、事実関係を総合判断する過程で、どのような事実を、どのような観点で、どのように総合するか、が明らかでないという点にあった。その点、3段階アプローチは判断過程が可視化されており、主観的状况という観点を重視し判断することが明らかであるため、この問題を解消することができる。

(4) 判断基準の客観性が保たれること

行政上の制裁である重加算税は、第三者機関ではなく行政庁自身が事実認定を行い、弁明等の手続も排除されていることから、判断基準がより外形的、客観的である隠蔽仮装行為のみがその対象とされていると解することができる。

このことから、重加算税の要件が刑事罰と比して客観的、限定的であるのは、その範囲を制限する趣旨であり、納税者の保護が重視されていると解されよう。したがって、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税においても、その判断基準は客観的でなければならないといえる。

3段階アプローチは、2段階アプローチと同様に、特段の行動と過少申告の意図を切り分けて判断する考え方である。これによって、客観性が保たれることは第6章第2節で確認したとおりであるが、3段階アプローチはこれに加え、過少申告の結果の認識の可能性があ

²⁹⁷ 岡村・前掲注(32)109-110頁。

るか否かを要求するものである。過少申告の意図を推認するために特段の行動と、過少申告の結果の認識の可能性を求めることによって、より客観性を持たせることができるといえよう。

そして、このように判断基準に客観性を持たせることによって、恣意的な課税を排除することが可能になるといえる。

3. 結論

以上のとおり、事実関係総合判断説の問題点は、3段階アプローチによれば解消される。したがって、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈としては、3段階アプローチが妥当である。

3段階アプローチは、①特段の行動が認められるか、②過少申告の結果の認識の可能性があるか否か、③過少申告の意図が認められるか否か、という流れによって、隠蔽仮装行為が認められるかを判断する。

事実関係総合判断説の最たる問題点は、事実関係を総合判断をする過程で、どのような事実を、どのような観点で、どのように総合するか、が明らかでないという点にあった。その点、3段階アプローチは判断過程が可視化されており、主観的状况という観点を重視し判断することが明らかであるため、この問題を解消することができる。

第3節 事例検証

本節では、これまでの検討を踏まえ、3段階アプローチによる判断基準に基づいて、事例に当てはめて検証する。

1. 検証方法

検証の方法は、次のように行う。

① 事案において、納税者の特段の行動に当たりうる行為が存在したか。具体的には、以下のうちのいずれかに該当する認定事実である。

- ・多額の所得があったのにも関わらず、これを0とし、あるいはそのごく一部だけを作為的に記載した申告書を提出し続けた場合
- ・所得を得た納税者が通常であれば保管しておくと考えられる原資資料をあえて散逸していた場合
- ・税務調査に対する非協力
- ・虚偽の答弁

・虚偽資料の提出

② 納税者において過少申告の結果の認識の可能性があるか否か。具体的には、納税者が所得の存在や申告すべきことを認識していたか否かである。

③ ①及び②から、過少申告の意図が認められるか否か。

2. 最判平成6年の検証

(1) 納税者の特段の行動に当たりうる行為が存在したか

本件では、Xの申告は真実の所得金額の3～4%にあたる分のみを申告していたに過ぎず、Xは少額の修正申告を繰り返していた。また、Xは税務調査にて、Yに対し内容虚偽の資料を提出し、Yの部下職員は、反面調査をすることなく、本件係争各年分の修正申告を慫慂したため、Xがその後にした修正申告に係る総所得金額が、いまだ真実の所得の一割程度に留まっていたから、特段の行動が存在したといえる。

(2) 納税者において過少申告の結果の認識の可能性があるか否か

Xは少額の修正申告を繰り返し、虚偽資料の提出をしていたことから、所得の存在や申告すべきことを認識していたといえる。したがって、過少申告の結果の認識の可能性があるといえる。

(3) 過少申告の意図が認められるか否か

本件においては、特段の行動及び過少申告の結果の認識の可能性があることから、Xの過少申告の意図が認められるといえる。

(4) 結論

したがって、Xが、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたといえるから、その意図に基づいたXの過少申告行為は重加算税の賦課要件を満たす。

3. 最判平成7年の検証

(1) 納税者の特段の行動に当たりうる行為が存在したか

本件では、税理士に対し、課税要件を満たす所得はない旨を答え、他の所得に関する資料を交付しながら、株式等の取引に関する資料を全く示さなかったという事実が認定されている。したがって、特段の行動が存在したといえる。

(2) 納税者において過少申告の結果の認識の可能性があるか否か

本件において、Xは顧問税理士や証券会社の担当者から注意を受けていたので、株式等の売買による所得があった場合の課税要件を十分に知っており、また株式の売買による所得

の額についても認識しているという事実が認定されている。したがって、所得の存在や申告すべきことを認識していたといえるから、過少申告の結果の認識の可能性があったといえる。

(3) 過少申告の意図が認められるか否か

本件においては、特段の行動及び過少申告の結果の認識の可能性が認められることから、Xの過少申告の意図が認められるといえる。

(4) 結論

したがって、Xが、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたといえるから、その意図に基づいたXの過少申告行為は重加算税の賦課要件を満たす。

第4節 小括

本章では、前章までの検討を踏まえ、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方を検討した。

第1節では、各見解の検討を行った。具体的には、まず危険性アプローチについて検討した。危険性アプローチによると、3類型のどれに当てはまるかの判断ができない可能性があり、納税者の予測可能性を阻害するため妥当ではないことを確認した。次に、2段階アプローチについて検討した。2段階アプローチによると、過少申告の意図を総合判断する際の判断基準が明らかでなく、重加算税の趣旨を没却する恐れがあるため妥当ではないことを確認した。

第2節では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方について検討した。具体的には、まず重加算税の賦課要件の解釈のあり方として、①国税通則法68条1項の解釈、②主観的要素を重視すべきであること、③国家による恣意的な課税を排除する必要があること、という3つを考慮する必要があることを確認した。その上で、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈として3段階アプローチが妥当であることを論じた。事実関係総合判断説の問題点は、3段階アプローチによる判断基準であれば解消される。したがって積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈としては、3段階アプローチが妥当であることを確認した。

第3節では、3段階アプローチに基づく事例検証を行った。まず、その検証方法を提示した。具体的には、①事案において、納税者の特段の行動に当たりうる行為が存在したか、②納税者において過少申告の結果の認識の可能性があるか否か、③①及び②から、過少申告の意図が認められるか否か、というものであった。これらの検証に基づいて、最判平成6年及

び最判平成7年について再度検証した。

以上の検証の結果としては、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方としては、3段階アプローチが妥当である。

3段階アプローチとは、過少申告の意図と特段の行動を別個に考え、それに加えて、過少申告の結果を生じるかを認識できたかどうか、すなわち過少申告の結果の認識の可能性があるか否かで判断するアプローチである。

3段階アプローチは、①特段の行動が認められるか、②過少申告の結果の認識の可能性があるか否か、③過少申告の意図が認められるか否か、という流れによって、隠蔽仮装行為が認められるかを判断する。

事実関係総合判断説の最たる問題点は、事実関係を総合判断する過程で、どのような事実を、どのような観点で、どのように総合するか、が明らかでないという点にあった。その点、3段階アプローチは判断過程が可視化されており、主観的状况という観点を重視し判断することが明らかであるため、この問題を解消することができる。

第8章 総括

本論文では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈について論じた。具体的には、国税通則法 68 条 1 項にいう隠蔽又は仮装の範囲を検討した。

第 1 章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に、重加算税の賦課要件の解釈が争われた最高裁判決を 2 つ取り上げた。そして、①両判決の射程がどこまで及ぶのかという点、②特段の行動が具体的に何を意味するのかという点、③積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合に、事実関係をどのように総合判断するのかは依然として不明確のままという点という 3 点が問題として残されていることを指摘した。

第 2 章では、重加算税制度の概要を確認した。具体的には、重加算税の賦課要件、趣旨及び沿革を整理した上で、重加算税の性質を明らかにした。その上で、重加算税の賦課要件が充足されるための隠蔽又は仮装の意義については、重加算税の性質を考慮した上で判断すべきであることを確認した。

第 3 章では、隠蔽仮装行為について検討した。具体的には、隠蔽仮装行為の意義、重加算税賦課における故意の要否、隠蔽仮装行為と「偽りその他不正の行為」の関係、重加算税の納税義務の成立時期と隠蔽又は仮装について検討した。

第 4 章では、2 つの最高裁判決について整理した。具体的には、最判平成 6 年及び最判平成 7 年の内容を整理し、それぞれ何が問題となったかを明らかにした。その上で、特段の行動という要件は定着しているといえ、もはや事例判決という扱いは妥当ではないことを確認した。

第 5 章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない事例の整理を行った。まず、特段の行動が認められた事例の分析を行ったところ、①過少申告が複数年度にわたる場合、②税務調査において虚偽の説明をした場合、③相続財産の移転や秘匿をした場合、④故意による帳簿の操作をした場合、⑤財産の帰属が判明しにくい状況を利用した場合、⑥明らかに不合理な行動が認められる場合、という 6 つに分類できることを確認した。次に、特段の行動が認められなかった事例の分析を行ったところ、取り消された理由を、①所得の存在や申告すべきことを認識していたが、過少申告の意図が認められない場合、②過少申告の意図が認められるが、特段の行動が認められない場合、③所得の存在や申告すべきことを認識しておらず、過

少申告の意図も認められない場合、④税務署長が主張する事実が認められない場合、⑤過失等による過少申告であり特段の行動と認められない場合、の 5 つに分類できることを確認した。

第 6 章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の判断基準についての見解を整理し、検討した。重加算税の賦課対象となる行為を「過少申告等の発生の危険を高める行為」と解し、その行為に内在する危険性という観点から、隠蔽仮装行為の類型化を試みる見解を危険性アプローチ、過少申告の意図と特段の行動を別個に考え、それぞれが認められるかを判断し、隠蔽仮装行為が存在するかを判断する見解を 2 段階アプローチ、過少申告の意図と特段の行動を別個に考え、それに加えて所得の存在や申告すべきことの認識の可能性があるか否かで判断する見解を 3 段階アプローチとして、それぞれの意義、利点及び問題点を明らかにした。

第 7 章では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方を検討した。具体的には、まず第 6 章で確認した危険性アプローチ及び 2 段階アプローチを検討した。危険性アプローチによると、3 種類のどれに当てはまるかの判断ができない可能性があり、納税者の予測可能性を阻害し、2 段階アプローチによると、過少申告の意図を総合判断する際の判断基準が明らかでなく、重加算税の趣旨を没却する恐れがあるため妥当ではないことを確認した。次に、重加算税の賦課要件の解釈のあり方として、①国税通則法 68 条 1 項の解釈、②主観的要素を重視すべきであること、③国家による恣意的な課税を排除する必要があること、という 3 つを考慮する必要があることを確認した。その上で、事実関係総合判断説の問題点は、3 段階アプローチであれば解消されることを確認した。

したがって、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈のあり方としては、3 段階アプローチが妥当である。

3 段階アプローチは、①特段の行動が認められるか、②過少申告の結果の認識の可能性があるか否か、③過少申告の意図が認められるか否か、という流れによって、隠蔽仮装行為が認められるかを判断するものである。

事実関係総合判断説の最たる問題点は、事実関係を総合判断する過程で、どのような事実を、どのような観点で、どのように総合するか、が明らかでないという点にあった。その点、3 段階アプローチは判断過程が可視化されており、主観的状況という観点を重視し判断することが明らかであるため、この問題を解消することができる。

おわりに

本論文では、積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈について論じた。具体的には、国税通則法 68 条 1 項にいう隠蔽又は仮装の範囲を検討した。

積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合の重加算税の賦課要件の解釈については、これまで様々な議論がなされてきた。しかしながら、今日においてはあまり議論がされていないように思われる。この議論をする前提で様々な論点を検討する必要があり、複雑でわかりにくいことが原因であると思われる。

本論文では、事実関係総合判断説のうち、考えられうるアプローチを 3 つ挙げ、3 段階アプローチが妥当であることを論じた。今日の裁判例及び裁決例では、最判平成 7 年の考え方が用いられているが、具体的な判断基準が明確でなく、どのような場合に重加算税の賦課要件が満たされるのかが明らかでなかった。特に、事実関係を総合判断する際に、どのような事実をどのように判断するのかは、必ずしも十分な検討がされていなかった。

重加算税の賦課においては、隠蔽仮装行為が誰によって行われたか、すなわちその行為者の範囲についてもしばしば問題になることがある。

例えば、納税者が委任した税理士が隠蔽仮装行為をしたり、法人の従業員が隠蔽仮装行為をした場合には、納税者が隠蔽仮装行為を行っていないので、重加算税は賦課されない。しかし、その事実を納税者が認識していたか否かによって、納税者以外の第三者が隠蔽仮装行為をしたとしても、重加算税を賦課されるとされた裁判例がある。納税者が認識していたかという点について、本論文に関連すると思われる論点である。これらの点についても、今後の研究課題としたい。

参考文献等

[書籍]

- ・ 芦部信喜＝塩野宏＝新堂幸司＝竹内昭夫＝星野英一＝松尾浩也編『基本法学 8－紛争』（岩波書店，1983 年）
- ・ 阿南主税『所得税法体系』（ビジネス教育出版社，1969 年）
- ・ 鴻秀明『重加算税と税務調査』（税務経理協会，2012 年）
- ・ 小川英明＝松沢智＝今村隆編『新・裁判実務大系 第 18 巻 租税訴訟』（青林書院，2009 年）
- ・ 金子宏『租税法[第 24 版]』（弘文堂，2021 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－第 2 巻 租税実体法－』（帝国地方行政学会，1972 年）
- ・ 北野弘久編『判例研究 日本税法体系 1 税法の基本原則』（学陽書房，1978 年）
- ・ 北野弘久『税理士制度の研究[増補版]』（税務経理協会，1997 年）
- ・ 北野弘久『税法学原論[第 9 版]』（勁草書房，2022 年）
- ・ 木村弘之亮『租税過料法』（弘文堂，1991 年）
- ・ 木山泰嗣『入門課税要件論』（中央経済社，2020 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[新装版第 5 刷]』（ミネルヴァ書房，2013 年）
- ・ 黒坂昭一『Q&A 国税通則法詳解』（清文社，2009 年）
- ・ 小早川光朗『行政法(上)』（弘文堂，1999 年）
- ・ 齋藤明＝廣瀬正志『租税刑事制裁の法理』（中央経済社，1997 年）
- ・ 酒井克彦『附帯税の理論と実務』（ぎょうせい，2010 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 5 版]』（財経詳報社，2021 年）
- ・ 酒井克彦『裁判例からみる加算税』（大蔵財務協会，2022 年）
- ・ 佐藤英明『脱税と制裁[増補版]』（弘文堂，2018 年）
- ・ 塩野宏『行政法[第 6 版]』（有斐閣，2015 年）
- ・ 品川芳宣『附帯税の事例研究[第 4 版]』（財経詳報社，2012 年）
- ・ 品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい，2017 年）
- ・ 志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂串俊編『国税通則法精解』（大蔵財務協会，2022 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〕）

- ・ 谷口勢津夫『税法基本講義[第7版]』(弘文堂,2021年)
- ・ 野一色直人『国税通則法の基本－その趣旨と実務上の留意点』(税務研究会, 2020年)
- ・ 藤田宙靖『行政法[第4版]』(青林書院, 2003年)
- ・ 増田英敏『リーガルマインド租税法[第5版]』(弘文堂, 2019年)
- ・ 松沢智『税理士の職務と責任[第3版]』(中央経済社, 1995年)
- ・ 松沢智『租税手続法』(中央経済社, 1997年)
- ・ 松沢智『租税処罰法』(有斐閣, 1999年)
- ・ 水野勝『租税法』(有斐閣, 1993年)
- ・ ハツ尾順一『事例からみる重加算税の研究[第7版]』(清文堂, 2022年)

[論文]

- ・ 赤壁隆司「青色申告決算書・収支内訳書の虚偽記載と重加算税賦課要件についての一考察」
税大論叢 92号(2018年)139頁
- ・ 朝倉洋子「隠蔽・仮装の認定事例と実務～重加算税の取消裁決を中心に～」税経通信 64
巻7号(2009年)175頁
- ・ 安住修一「平成7年4月28日最高裁判決で示された『その意図を外部からも窺い得る特
段の行動』の意義(解釈)についての一考察－重加算税が賦課される隠ぺい、仮装の対象とな
るのは、具体的にいかなる行為を言うのか(過少申告行為そのものは隠ぺい、仮装の対象と
なるか)。－」税大ジャーナル 10号(2009年)93頁
- ・ 五十嵐義治「判批」行政関係判例解説平成7年(1995年)145頁
- ・ 池田眞一「判批」警察研究 49巻10号(1978年)46頁
- ・ 池田眞一「判批」警察研究 54巻12号(1983年)72頁
- ・ 池田英敏「判批」税理 38巻5号(1995年)31頁
- ・ 池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税大論叢 14号(1981年)137頁
- ・ 池本征男「判例からみた重加算税の賦課要件－隠ぺい又は仮装の行為－」税経通信 38巻
12号(1983年)39頁
- ・ 石川浩三「判批」週刊税務通信 2869号(2005年)54頁
- ・ 石倉文雄「加算税制度の沿革と目的」日税研論集 13号(1990年)3頁
- ・ 板倉宏「判批」ジュリ 554号(1974年)118頁
- ・ 板倉宏「判批」別冊ジュリ 62号(1979年)430頁
- ・ 板倉宏「判批」別冊ジュリ 17号(1981年)238頁
- ・ 市川聡毅「重加算税の賦課要件『基づいて』を軸とした最高裁判決再考－重加算税の課税

要件の共通理解のために-」税研 34 卷 1 号(2018 年)110 頁

・市川康明「仮装隠蔽行為の指摘とそれに基づく重加算税の回避」税経通信 66 卷 9 号(2011 年)86 頁

・伊藤隆雄「重加算税賦課争訟事案についての一考察 —所得税に係る裁決事例を素材として—」九州国際大学法学論集 28 卷 1・2 号合併号(2022 年)1 頁

・伊藤暢男「いわゆる『つまみ申告』が重加算税の賦課要件を満たすとした事例(棄却)」月刊税務事例 25 卷 5 号(1993 年)27 頁

・伊藤義一「判批」TKC 税研情報 16 卷 3 号(2007 年)34 頁

・岩崎政明「判批」ジュリ 1069 号(1995 年)153 頁

・岩武俊郎「判批」九州国際大学大学院法政論集 13 号(2011 年)43 頁

・岩崎政明「判批」ジュリ 1069 号(1995 年)153 頁

・岩崎政明「重加算税に係る賦課要件及び除斥期間」ジュリ 1464 号(2014 年)8 頁

・岩橋健定「判批」法協 114 卷 4 号(1997 年)106 頁

・上畠一高「判批」別冊ジュリ 178 号(2005 年)241 頁

・上畠一高「判批」別冊ジュリ 207 号(2011 年)224 頁

・碓井光明「重加算税賦課の構造」税理 22 卷 12 号(1979 年)2 頁

・占部裕典「重加算税の賦課要件の再検討—『納税者認識不要説』に対する批判」税法学 566 号(2011 年)113 頁

・占部裕典「重加算税の賦課要件の再検討—国税通則法 68 条 1 項・70 条 5 項, 法人税法 127 条 1 項 3 号・159 条の關係に着目して—」北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納税者権理論の課題』(勁草書房, 2012 年)395 頁

・海老原明「判批」訟月 42 卷 1 号(1996 年)227 頁

・大久保太郎「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 45 年度(1970 年)201 頁

・大久保太郎「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 48 年度(1973 年)269 頁

・大野重国「判批」税理 45 卷 2 号(2002 年)208 頁

・岡田俊明「無申告というだけで重加算税:全部取消し 名古屋国税不服審判所裁決を読む」月刊民商 54 卷 10 号(2012 年)28 頁

・岡村忠生「判批」税法学 534 号(1995 年)110 頁

・岡村忠生「判批」民商 113 卷 1 号(1995 年)96 頁

・奥谷健=田坂晶「重加算税の賦課要件に関する一考察(上)制裁的要素を踏まえた刑事法的アプローチから」月刊税務事例 42 卷 8 号(2010 年)31 頁

・奥谷健=田坂晶「重加算税の賦課要件に関する一考察(下)制裁的要素を踏まえた刑事法的

アプローチから」月刊税務事例 42 巻 8 号(2010 年)40 頁

- ・長田行雄「重加算税をめぐる若干の問題について」税法学 269 号(1973 年)15 頁
- ・落合秀行「無申告事案における重加算税の賦課要件」税大論叢 64 号(2010 年)209 頁
- ・加藤恒二「申告納税制度の下における制裁等―納税者のコンプライアンス向上の観点から―」税大論叢 44 号(2004 年)185 頁

- ・金井肇「判批」税研 106 号(2002 年)181 頁

・鎌倉友一「重加算税の賦課要件と租税遡脱犯の構成要件」名古屋商科大学論集 60 巻 1 号(2015 年)67 頁

- ・川神裕「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 6 年度(1994 年)586 頁

・川口克巳「ことさら過少型の重加算税賦課と推計課税」税経通信 51 巻 7 号(1996 年)164 頁

- ・岸田貞夫「判批」ジュリ 827 号(1984 年)93 頁

- ・北野弘久「加算税制度の再検討」税法学 249 号(1971 年)20 頁

- ・北野弘久「判批」別冊ジュリ 122 号(1993 年)226 頁

- ・北野弘久「判批」別冊ジュリ 150 号(1999 年)246 頁

- ・木梨節夫「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 42 年度(1967 年)319 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法的解釈を中心に」税法学 585 号(2021 年)177 頁

- ・京藤哲久「判批」別冊ジュリ 178 号(2005 年)238 頁

・清原裕平「隠蔽・仮装の行為が法人か一個人かの判断ポイント」税理 63 巻 14 号(2020 年)38 頁

- ・吉良実「重加算税の賦課要件と遡脱犯の成立要件」税理 24 巻 1 号(1981 年)71 頁

- ・「月刊税務事例」編集部「判批」月刊税務事例 27 巻 10 号(1995 年)15 頁

・鴻秀明「『隠蔽・仮装の意図を当初から有していた』か否かの判断ポイント」税理 63 巻(2020 年)14 号 21 頁

・小島俊朗「積極的な不正行為がない場合の重加算税の賦課について―平成 6、7 年最判の再評価と裁決事例にみる現状―」摂南法学 51 号(2016 年)1 頁

・小関健三「過少申告の意図の存否の認定と重加算税の賦課要件」税務弘報 59 巻 13 号(2011 年)149 頁

・小関健三「重加算税の法人に賦課する場合の要証事実」税務弘報 68 巻 4 号(2020 年)161 頁

- ・小関健三「制裁としての重加算税について」税法学 589 号(2023 年)3 頁

- ・小貫芳信「判批」行政関係判例解説平成6年(1994年)110頁
- ・小貫芳信「附帯税をめぐる訴訟(1)」税理38巻14号(1995年)198頁
- ・近藤崇晴「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成7年度(1995年)471頁
- ・近藤崇晴「判批」ジュリ1073号(1996年)313頁
- ・酒井克彦「判批」税理51巻3号(2008年)119頁
- ・酒井克彦「重加算税の成立時期と法定申告期限後の隠ぺい・仮装(1)－虚偽答弁を中心として－」税理51巻1号(2008年)81頁
- ・酒井克彦「重加算税の成立時期と法定申告期限後の隠ぺい・仮装(2)－修正申告時の隠ぺい・仮装を中心として－」税理51巻2号(2008年)73頁
- ・酒井克彦「重加算税の賦課要件と非積極的不正行為－つまみ申告・殊更過少な申告・作為的無申告－」税理51巻10号(2008年)112頁
- ・酒井克彦「記帳義務等違反者に対する重加算税賦課問題」月刊税務事例42巻3号(2010年)1頁
- ・酒井克彦「重加算税賦課要件の再検討－添付書類作成行為と隠ぺい・仮装行為」月刊税務事例49巻2号(2017年)1頁
- ・酒井克彦「国税通則法68条にいう『課税標準又は税額等の基礎となるべき事実』の意義」月刊税務事例50巻4号(2018年)1頁
- ・酒井克彦「重加算税賦課要件にみる『外部からうかがい得る特段の行動』(上)税理士法1条と税理士による確定申告行為」月刊税務事例53巻9号(2021年)1頁
- ・酒井克彦「重加算税賦課要件にみる『外部からうかがい得る特段の行動』(下)税理士法1条と税理士による確定申告行為」月刊税務事例53巻10号(2021年)1頁
- ・酒井克彦「加算税制度の複雑化と抑止的效果・インセンティブ効果」月刊税務事例54巻7号(2022年)1頁
- ・堺沢良「判批」税経通信32巻11号(1977年)234頁
- ・作田隆史「重加算税の要件における『特段の行動』」税大ジャーナル29号(2018年)93頁
- ・佐藤孝一「判批」税経通信48巻13号(1993年)201頁
- ・佐藤孝一「判批」税経通信50巻3号(1995年)243頁
- ・佐藤孝一「隠蔽し又は仮装されていない事実と仮定増差所得」税経通信64巻7号(2009年)132頁
- ・佐藤孝一「隠蔽し又は仮装されていない事実と仮定増差所得」税経通信64巻7号(2009年)132頁
- ・佐藤孝一「肉用牛の取引の実質が控訴人(原告)会社と買主との直接取引と評するほかない

ことを、控訴人会社は未必的に認識していたから、故意に行ったものと認められ、国税通則法 68 条 1 項の仮装に当たるとした事例－未必的認識と重加算税の賦課要件の充足を中心として」月刊税務事例 55 巻 10 号(2023 年)10 頁

・佐藤英明「納税者以外の者による隠ぺい・仮装工作と重加算税」総合税制研究 4 号(1996 年)79 頁

・佐藤英明「判批」ジュリ 1086 号(1996 年)113 頁

・佐藤英明「いわゆる『つまみ申告』と重加算税--租税制裁における主観的要件重視の傾向について」総合税制研究 8 号(2000 年)72 頁

・澤井勝美「無記帳者の重加算税について」税大論叢 84 号(2016 年)219 頁

・塩津立人「重加算税の賦課」税務弘報 67 巻 7 号(2019 年)45 頁

・品川芳宣「判批」税研 20 巻 3 号(1988 年)85 頁

・品川芳宣「判批」TKC 税研情報 5 巻 6 号(1996 年)1 頁

・品川芳宣「重加算税賦課に求められる課税の明確性--日本税理士会連合会税制審議会答申をもとに」税理 43 巻 6 号(2000 年)2 頁

・品川芳宣「判批」TKC 税研情報 13 巻 7 号(2004 年)64 頁

・品川芳宣「ことさらに過少申告と重加算税の関係」小川英明＝松沢智＝今村隆編『新・裁判実務大系 第 18 巻 租税訴訟』(青林書院, 2009 年)250 頁

・品川芳宣「加算税をめぐる最近の重要判決の動向と国税通則法改正の影響について」租税研究 758 号(2012 年)38 頁

・品川芳宣「判批」TKC 税研情報 28 巻 4 号(2019 年)1 頁

・品川芳宣「判批」税研 218 号(2021 年)111 頁

・品川芳宣「判批」TKC 税研情報 30 巻 3 号(2021 年)26 頁

・渋谷雅弘「判批」租税法研究 24 号(1996 年)187 頁

・嶋崎健太郎「判批」別冊ジュリ 246 号(2019 年)268 頁

・白石健三「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 33 年度(1958 年)97 頁

・進藤壮一郎「重加算税」定岡誠『行政関係訴訟の実務』(商事法務, 2015 年)182 頁

・鈴木茂夫「法人税重加算税賦課決定処分の取消された裁決事例から、その対応を考察する[平成 26.2.21]」租税訴訟 11 号(2018 年)184 頁

・住田裕子「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい・仮装』行為〔上〕－平成 6 年・平成 7 年の 2 つの最高裁判決を中心に－」商事法務 1419 号(1996 年)2 頁

・住田裕子「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい・仮装』行為〔下〕－平成 6 年・平成 7 年の 2 つの最高裁判決を中心に－」商事法務 1420 号(1996 年)9 頁

- ・高橋美由紀「無申告事案に対する重加算税の賦課要件の射程[審判所平成 23.1.25 裁決]」
税務弘報 60 巻 8 号(2012 年)132 頁
- ・田口渉「錯誤による申告漏れと重加算税賦課との関係」税理 63 巻 14 号(2020 年)63 頁
- ・田口渉「重加算税 賦課決定処分の取消し」税務弘報 71 巻 3 号(2022 年)73 頁
- ・竹内進「判批」税 74 巻 3 号(2019 年)100 頁
- ・武田恒男「重加算税の賦課決定要件の接点(第 1 回)」税務 QA147 号(2014 年)6 頁
- ・武田恒男「重加算税の賦課決定要件の接点(第 2 回)」税務 QA148 号(2014 年)6 頁
- ・武田昌輔「判批」税経通信 34 巻 15 号(1979 年)256 頁
- ・武田昌輔「使用人等による不正行為と租税通脱に関する若干の考察」税理 30 巻 5 号(1987 年)2 頁
- ・竹中淳一「相続財産の脱漏と重加算税の賦課要件としての隠蔽・仮装の該当性判断[国税不服審判所令和 3.3.23 裁決]」税務弘報 70 巻 6 号(2022 年)159 頁
- ・田中治「判批」税経通信 58 巻 6 号(2003 年)205 頁
- ・田中治「判批」TKC 税研情報 31 巻 3 号(2022 年)19 頁
- ・谷口勢津夫「重加算税における隠ぺい・仮装行為主体論」同『税法創造論』(清文社, 2022 年)940 頁[初出, 2017 年]
- ・垂井英夫「行政制裁としての重加算税: 最高裁平成 7.4.28 の意義」税理 56 巻 2 号(2013 年)25 頁
- ・近田正晴「判批」判タ臨増 913 号(1996 年)288 頁
- ・出村仁志「重加算税の『隠蔽』, 『仮装』に関する考察: 収支内訳書に関する最近の裁決事例を中心に」新潟経済論集 104 号(2018 年)41 頁
- ・寺西輝泰「租税制裁における故意」税理 19 巻 14 号(1976 年)58 頁
- ・中井稔「重加算税と偽りその他不正の行為との関係」税法学 564 号(2010 年)119 頁
- ・中川俊治「つまみ申告とことさらの過少申告(重加算税)の差異」税務弘報 47 巻 9 号(1999 年)105 頁
- ・永沢信義「判批」民商法雑誌 38 巻 5 号(1959 年)860 頁
- ・中里実「国税通則法 68 条 1 項の重加算税と, 過少申告加算税の関係(最判昭和 58.10.27)」
法学協会雑誌 104 巻 11 号(1987 年)1618 頁
- ・長島弘「つまみ申告への重加算税賦課を肯定した裁決例」月刊税務事例 53 巻 5 号(2021 年)22 頁
- ・長島弘「相続開始後の売買契約の合意解除と重加算税」月刊税務事例 55 巻 9 号(2023 年)17 頁

- ・錦織康高「重加算税に関する一考察」西村あさひ法律事務所 西村高等法務研究所編『西村利朗先生追悼論文集 グローバリゼーションの中の日本法』(商事法務, 2008 年)339 頁
- ・長谷川記央「重加算税における形式主義と客観主義の問題」租税訴訟 10 号(2017 年)281 頁
- ・葉玉匡美「判批」ジュリ増刊 2805 号(2016 年)196 頁
- ・林仲宣「判批」税 64 卷 10 号(2009 年)114 頁
- ・平野秀輔「重加算税の新たな体系と賦課要件をめぐる問題：重加算税賦課をめぐる税務当局の動向及び最近の判例・裁決」税理 59 卷 8 号(2016 年)42 頁
- ・広瀬正「逋脱犯の成立要件と重加算税の課税要件」税理 19 卷 14 号(1976 年)78 頁
- ・福原俊之「相続税・贈与税に係る重加算税賦課の一考察－ことさら過少等に対する賦課基準－」税大論叢 102 号(2021 年)247 頁
- ・福屋俊朗「加算税制度の意義と重加算税－法的論理と機能の相剋」税理 29 卷 3 号(1986 年)8 頁
- ・藤木英雄「判批」別冊ジュリ 28 号(1970 年)281 頁
- ・藤間大順「税理士と税務行政のこれまでとこれから：税理士制度のあり方に関する議論と税務行政のデジタル化に関する議論の対応を主眼として」神奈川法学 55 卷 4 号(2022 年)180 頁
- ・増田英敏「判批」TKC 税研情報 28 卷 6 号(2019 年)89 頁
- ・松尾浩也「判批」別冊ジュリ 17 号(1968 年)240 頁
- ・松尾浩也「判批」別冊ジュリ 120 号(1992 年)214 頁
- ・松沢智「ことさらに過少申告と重加算税－いわゆる『つまみ申告』と最近の裁判例をめぐって」税法学 534 号(1995 年)134 頁
- ・松澤正人「課税売上高の虚偽記載が重加算税の賦課要件である「隠ぺい又は仮装の行為」に該当するか否か[審判所平成 23.4.19 裁決]」税務弘報 60 卷 12 号(2012 年)159 頁
- ・三木義一「判批」判時 1546 号(1996 年)173 頁
- ・水野武夫「判批」民商 114 卷 3 号(1996 年)505 頁
- ・村井正「逋脱犯の成立要件と重加算税の賦課要件」税理 19 卷 14 号(1976 年)75 頁
- ・森山幸二「判批」訟月 41 卷 11 号(1995 年)2887 頁
- ・森照雄「判批」税理 65 卷 2 号(2022 年)168 頁
- ・森稔樹「判批」税務弘報 54 卷 14 号 (2006 年) 135 頁
- ・ハツ尾順一 「重加算税の法理と隠蔽・仮装の事実認定のあり方」税理 63 卷 14 号(2020 年)12 頁

- ・ハツ尾順一「判批」速報税理 40 巻 34 号 (2021 年)14 頁
- ・山口敬三郎「判批 (上)」税理 64 巻 10 号(2021 年)147 頁
- ・山口敬三郎「判批 (下)」税理 64 巻 11 号(2021 年)153 頁
- ・山口義夫「過少申告加算税適用の分水嶺(つまみ申告, ことさらの過少申告)」税経通信 64 巻 7 号(2009 年)140 頁
- ・山本直毅「重加算税の賦課要件の充足をめぐる問題 : 国税不服審判所平成 27 年 7 月 1 日裁決」税務弘報 65 巻 2 号(2017 年)157 頁
- ・山本守之「法人税における重加算税の賦課対象となる『不正の事実』」税理 43 巻 14 号(2000 年)76 頁
- ・弓削忠史「重加算税に対する遡脱犯の基本的な問題点--『法益論』等を中心に」月刊税務事例 43 巻 11 号(2011 年)45 頁
- ・吉田淳一「判批」警察学論集 26 巻 10 号(1973 年)186 頁
- ・吉田正毅「重加算税－事実の隠ぺい・仮装と税法上の評価誤り(上)」税理 59 巻 14 号(2016 年)134 頁
- ・吉田正毅「重加算税－事実の隠ぺい・仮装と税法上の評価誤り(下)」税理 59 巻 15 号(2016 年)136 頁
- ・吉田幸久「判批」行政関係判例解説平成 13 年(2001 年)136 頁
- ・横田雅志「判批」租税訴訟 14 号(2021 年)373 頁
- ・渡辺充「判批」旬刊速報税理 24 巻 13 号(2005 年)28 頁
- ・渡辺充「判批」税理 65 巻 14 号(2022 年)78 頁

[その他]

- ・税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明」(1961 年)1 頁
- ・税制調査会「国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)及びその説明」(1961)1 頁

[裁判例等]

<最高裁判所>

- ・最大判昭和 33 年 4 月 30 日民集 12 巻 6 号 938 頁
- ・最判昭和 33 年 8 月 28 日税資 26 号 815 頁
- ・最判昭和 36 年 5 月 2 日刑集 15 巻 5 号 745 頁

- ・ 最判昭和 36 年 7 月 6 日刑集 15 卷 7 号 154 頁
- ・ 最判昭和 38 年 7 月 19 日税資 40 号 432 頁
- ・ 最判昭和 39 年 3 月 13 日税資 42 号 332 頁
- ・ 最判昭和 39 年 11 月 27 日税資 43 号 737 頁
- ・ 最大判昭和 42 年 11 月 8 日刑集 21 卷 9 号 1197 頁
- ・ 最判昭和 44 年 4 月 1 日税資 58 号 313 頁
- ・ 最判昭和 44 年 7 月 3 日税資 58 号 783 頁
- ・ 最判昭和 45 年 9 月 11 日刑集 24 卷 10 号 1333 頁
- ・ 最判昭和 48 年 3 月 20 日刑集 27 卷 2 号 138 頁
- ・ 最判昭和 52 年 1 月 25 日訟月 23 卷 3 号 563 頁
- ・ 最判昭和 62 年 5 月 8 日集民 151 号 35 頁
- ・ 最判昭和 63 年 10 月 27 日税資 152 号 137 頁
- ・ 最判平成 6 年 11 月 22 日民集 48 卷 7 号 1379 頁
- ・ 最判平成 7 年 4 月 28 日民集 49 卷 4 号 1193 頁
- ・ 最判平成 18 年 4 月 20 日民集 60 卷 4 号 1611 頁
- ・ 最判平成 18 年 4 月 25 日民集 60 卷 4 号 1728 頁

<高等裁判所>

- ・ 福岡高判昭和 51 年 6 月 30 日行集 27 卷 6 号 975 頁
- ・ 大阪高判昭和 55 年 3 月 18 日税資 110 号 602 頁
- ・ 東京高判昭和 57 年 7 月 28 日税資 127 号 524 頁
- ・ 札幌高判昭和 63 年 4 月 25 日税資 164 号 253 頁
- ・ 大阪高判平成 3 年 4 月 24 日判タ 763 号 216 頁
- ・ 大阪高判平成 6 年 6 月 28 日民集 49 卷 4 号 1271 頁
- ・ 大阪高判平成 9 年 2 月 25 日税資 222 号 568 頁
- ・ 福岡高判平成 11 年 5 月 11 日税資 242 号 527 頁
- ・ 東京高判平成 11 年 8 月 30 日税資 244 号 432 頁
- ・ 東京高判平成 13 年 4 月 25 日訟月 48 卷 7 号 1812 頁
- ・ 大阪高判平成 13 年 7 月 26 日訟月 48 卷 10 号 2567 頁
- ・ 大阪高判平成 13 年 8 月 30 日税資 251 号順号 8965
- ・ 大阪高判平成 13 年 9 月 28 日税資 251 号順号 8986
- ・ 大阪高判平成 16 年 2 月 17 日税資 254 号順号 9557

- ・東京高判平成 16 年 7 月 21 日税資 254 号順号 9703
- ・東京高判平成 18 年 1 月 24 日税資 256 号順号 10276
- ・東京高判平成 21 年 4 月 23 日税資 259 号順号 11187
- ・名古屋高判平成 21 年 11 月 20 日税資 269 号順号 11320
- ・東京高判平成 22 年 1 月 27 日税資 260 号順号 11371
- ・福岡高判平成 22 年 12 月 28 日税資 260 号順号 11590
- ・大阪高判平成 24 年 2 月 24 日税資 262 号順号 11891
- ・東京高判平成 27 年 8 月 5 日税資 265 号順号 12707
- ・大阪高判平成 27 年 11 月 27 日税資 265 号順号 12762
- ・東京高判平成 30 年 11 月 15 日税資 268 号順号 13208
- ・大阪高判令和元年 6 月 28 日税資 269 号順号 13288

[地方裁判所]

- ・長野地判昭和 26 年 1 月 25 日税資 18 号 64 頁
- ・名古屋地判昭和 46 年 3 月 19 日訟月 18 卷 12 号 1900 頁
- ・大阪地判昭和 50 年 5 月 20 日税資 81 号 602 頁
- ・和歌山地判昭和 50 年 6 月 23 日税資 82 号 70 頁
- ・東京地判昭和 55 年 6 月 2 日税資 113 号 526 頁
- ・名古屋地判昭和 55 年 10 月 13 日税資 115 号 31 頁
- ・東京地判昭和 56 年 4 月 15 日税資 117 号 4 頁
- ・熊本地判昭和 57 年 12 月 15 日訟月 29 卷 6 号 1202 頁
- ・東京地判平成 2 年 10 月 5 日判時 1364 号 3 頁
- ・京都地判平成 4 年 3 月 23 日税資 188 号 829 頁
- ・神戸地判平成 5 年 3 月 29 日民集 49 卷 4 号 1261 頁
- ・仙台地判平成 5 年 8 月 10 日税資 198 号 482 頁
- ・那覇地判平成 10 年 2 月 18 日税資 230 号 604 頁
- ・東京地判平成 11 年 1 月 22 日税資 240 号 40 頁
- ・横浜地判平成 11 年 4 月 12 日税資 242 号 86 頁
- ・山口地判平成 11 年 4 月 27 日税資 242 号 436 頁
- ・長野地判平成 12 年 6 月 23 日税資 247 号 1338 頁
- ・大阪地判平成 12 年 7 月 27 日税資 248 号 523 頁
- ・宇都宮地判平成 12 年 8 月 30 日税資 248 号 586 頁

- ・東京地判平成 12 年 9 月 29 日訟月 47 卷 11 号 3466 頁
- ・名古屋地判平成 13 年 9 月 28 日税資 251 号順号 8986
- ・神戸地判平成 14 年 6 月 20 日税資 252 号順号 9142
- ・名古屋地判平成 15 年 2 月 14 日税資 253 号順号 9285
- ・東京地判平成 16 年 1 月 30 日税資 254 号順号 9542
- ・横浜地判平成 16 年 2 月 4 日税資 254 号順号 9548
- ・名古屋地判平成 17 年 7 月 28 日税資 255 号順号 10091
- ・岡山地判平成 18 年 3 月 23 日税資 256 号順号 10348
- ・東京地判平成 18 年 9 月 22 日税資 256 号順号 10512
- ・東京地判平成 18 年 10 月 19 日税資 256 号順号 10532
- ・東京地判平成 20 年 10 月 31 日税資 258 号順号 11068
- ・名古屋地判平成 20 年 10 月 30 日税資 268 号順号 11066
- ・横浜地判平成 21 年 8 月 26 日税資 259 号順号 11261
- ・岡山地判平成 21 年 10 月 27 日税資 259 号順号 11300
- ・福岡地判平成 22 年 5 月 27 日税資 260 号順号 11446
- ・大阪地判平成 23 年 3 月 24 日税資 261 号順号 11650
- ・岡山地判平成 23 年 10 月 25 日税資 261 号順号 11798
- ・大阪地判平成 23 年 12 月 16 日税資 261 号順号 11836
- ・水戸地判平成 24 年 2 月 16 日税資 262 号順号 11880
- ・東京地判平成 25 年 4 月 16 日税資 263 号順号 12200
- ・名古屋地判平成 25 年 11 月 14 日税資 263 号順号 12334
- ・神戸地判平成 26 年 1 月 17 日公刊物未登載(LEX/DB 25505506)
- ・大阪地判平成 27 年 2 月 24 日税資 265 号順号 12607
- ・大阪地判平成 27 年 3 月 13 日税資 265 号順号 12626
- ・大阪地判平成 28 年 2 月 26 日税資 266 号順号 12809
- ・東京地判平成 30 年 4 月 24 日税資 268 号順号 13147
- ・東京地判平成 30 年 4 月 26 日税資 268 号順号 13150
- ・東京地判平成 30 年 6 月 29 日税資 268 号順号 13162
- ・福岡地判平成 30 年 9 月 19 日税資 268 号順号 13187
- ・大阪地判平成 30 年 12 月 21 日税資 268 号順号 13222
- ・宇都宮地判令和元年 7 月 3 日税資 269 号順号 13289
- ・福岡地判令和元年 10 月 30 日税資 269 号順号 13334

- ・東京地判令和 2 年 2 月 19 日税資 270 号順号 13382
- ・津地判令和 2 年 10 月 1 日税資 270 号順号 13457
- ・東京地判令和 2 年 10 月 9 日税資 270 号順号 13462

<裁決例>

- ・国税不服審判所裁決平成 7 年 12 月 14 日裁決事例集 50 号 25 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 11 年 10 月 28 日公刊物未登載(LEX/DB26100043)
- ・国税不服審判所裁決平成 11 年 3 月 19 日裁決事例集 57 号 50 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 13 年 3 月 30 日公刊物未登載(LEX/DB26100062)
- ・国税不服審判所裁決平成 14 年 4 月 17 日裁決事例集 63 号 86 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 17 年 4 月 20 日公刊物未登載(LEX/DB26100085)
- ・国税不服審判所裁決平成 17 年 6 月 13 日裁決事例集 69 号 46 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 17 年 8 月 30 日公刊物未登載(LEX/DB 26100054)
- ・国税不服審判所裁決平成 18 年 11 月 16 日裁決事例集 72 号 41 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 20 年 12 月 12 日公刊物未登載(LEX/DB26100046)
- ・国税不服審判所裁決平成 20 年 12 月 18 日裁決事例集 76 号 42 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 21 年 9 月 9 日裁決事例集 78 号 327 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 23 年 1 月 25 日裁決事例集 82 号 41 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 23 年 2 月 23 日裁決事例集 82 号 25 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 23 年 5 月 11 日裁決事例集 83 号 465 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 23 年 5 月 16 日裁決事例集 83 号 799 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 23 年 6 月 3 日裁決事例集 83 号 410 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 23 年 6 月 17 日裁決事例集 83 号 678 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 23 年 6 月 23 日裁決事例集 83 号 727 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 23 年 9 月 27 日裁決事例集 84 号 47 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 23 年 12 月 1 日裁決事例集 85 号 66 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 24 年 2 月 14 日裁決事例集 86 号 40 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 24 年 2 月 22 日裁決事例集 86 号 58 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 25 年 2 月 25 日裁決事例集 90 号 1 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 25 年 7 月 12 日裁決事例集 92 号 39 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 25 年 10 月 7 日裁決事例集 93 号 313 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 26 年 4 月 17 日裁決事例集 95 号 22 頁

- ・ 国税不服審判所裁決平成 27 年 7 月 1 日裁決事例集 100 号 15 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 27 年 10 月 1 日裁決事例集 101 号 1 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 27 年 10 月 2 日裁決事例集 101 号 68 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 27 年 10 月 30 日裁決事例集 101 号 24 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 28 年 3 月 30 日裁決事例集 102 号 12 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 28 年 4 月 19 日裁決事例集 103 号 26 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 28 年 5 月 13 日裁決事例集 103 号 43 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 28 年 5 月 20 日裁決事例集 103 号 57 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 28 年 7 月 4 日裁決事例集 104 号 16 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 29 年 8 月 23 日裁決事例集 108 号 54 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 28 年 9 月 30 日裁決事例集 104 号 1 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 30 年 1 月 11 日裁決事例集 110 号 24 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 30 年 2 月 6 日裁決事例集 110 号 48 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 30 年 3 月 29 日裁決事例集 110 号 82 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 30 年 5 月 31 日裁決事例集 111 号 15 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 30 年 9 月 27 日裁決事例集 112 号 15 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 31 年 4 月 23 日裁決事例集 115 号 48 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和元年 6 月 24 日裁決事例集 115 号 64 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和元年 11 月 19 日裁決事例集 117 号 3 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和元年 11 月 20 日裁決事例集 117 号 34 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和元年 12 月 18 日裁決事例集 117 号 51 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和 2 年 2 月 13 日裁決事例集 118 号 19 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和 2 年 2 月 19 日裁決事例集 118 号 3 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和 3 年 2 月 5 日裁決事例集 122 号 50 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和 3 年 3 月 1 日裁決事例集 122 号 68 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和 3 年 3 月 23 日裁決事例集 122 号 84 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和 3 年 6 月 25 日裁決事例集 123 号 38 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和 4 年 4 月 15 日裁決事例集 127 号 3 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和 4 年 5 月 10 日裁決事例集 127 号 15 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和 4 年 6 月 24 日裁決事例集 127 号 31 頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和 4 年 7 月 1 日裁決事例集 128 号 3 頁

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—

野田 久仁香

【論文要旨】

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—

野田 久仁香

1. 本論文の目的

本論文の目的は、商企業にとって根幹をなす取引である商品売買取引の処理方法について、「決算中心主義の簿記」と「管理中心主義の簿記」という2つの簿記学の視点をてがかりに、それぞれに適合する処理方法について考察を行うことである。

2. 本論文の問題意識

本論文では、以下の二つの問題意識のもとに考察を行った。

岩田（1955）は、決算中心主義の簿記すなわち財務諸表を作成するための簿記が従来から支配的であることを批判している。簿記はその目的から本来、会計管理を中心にあるべきとして主要簿よりも補助簿の重要性を説き、本来簿記は管理中心主義の簿記であるべきことを主張した。本論文での問題意識の一つは、岩田（1955）をよりどころにして、簿記における記録の重要性を改めて考えるとともに、取引を事実どおりに記録し会計管理に適合する商品売買取引の処理方法はいかなるものかを考察することである。

次に、わが国ではさまざまな商品売買取引の処理方法が研究され、また教育において説明がなされてきた。先行研究によれば、わが国の実務や教育においては商品売買取引の処理方法のうち三分法が支配的であるという見解が多数である。実際、本論文において行った簿記テキストの調査の結果、三分法を取り上げていないものはほぼ存在しておらず、三分法がわが国の教育においては支配的であることを裏付ける結果となった。しかし、それにもかかわらず、三分法には従来から理論的な問題点が指摘されている。さらには会計処理のコンピュータ化が当たり前になった今日の企業実務で、はたして本当に手記簿記を前

提とする三分法が採用されているのか疑問である。このように、わが国における簿記研究や教育と企業実務とは乖離しているのではないのかというのが二つの問題意識である。

3. 本論文の構成

本論文の構成は以下のとおりである。

第1章では、簿記の目的について確認するとともに、岩田（1955）における「決算中心主義の簿記」と「管理中心主義の簿記」という二つの考え方について考察を行い、会計管理では継続的な記録が重要であることを確認した。

第2章では、15世紀以降の商品勘定の歴史的変遷に伴い総記法、分記法、三分法の順に処理方法が出現した経緯を確認した。さらに、上記の処理方法に加えて、小売棚卸法、売上原価対立法について再考しそれぞれの特徴を整理した。

第3章では、わが国の簿記教育においてそれらの処理方法が、どのように取り扱われているかについて、簿記テキストと検定試験の調査を行った。日商簿記検定では2016年から2級の出題範囲に売上原価対立法や実務において一般的になっている月次による処理が追加されていることを確認した。一方、簿記テキストについては主に専修大学に所蔵されている簿記テキストについてその内容を調査・分析し、三分法がわが国では今日まで一貫して支配的であることを実証的に明らかにした。加えて、簿記テキストでは、実務では採用されない処理方法が説明されていたり、逆に実務では採用されている処理方法がほとんど取り上げられていないことが明らかとなった。

第4章では、先行研究における処理方法のさまざまな観点での分類整理を総括し筆者独自の分類モデルを提示した。分類モデルを提示する上で重視したのが、本論文の副題である「決算中心主義の簿記」と「管理中心主義の簿記」の視点からの考察である。商品売買取引の処理方法において、この二つの簿記学の考え方の違いは、売上原価の算定方法にあらわれると結論づけた。具体的には、売上原価を販売のつど把握できる処理方法である売上原価対立法は、日々の記録を重視するという点において「管理中心主義の簿記」の立場に立つ処理方法である。一方、期末に一括して売上原価を把握する処理方法である三分法

は、いわゆる財務諸表の作成を主たる目的としたものであり、「決算中心主義の簿記」の立場に立つ処理方法であるといえる。

第5章では、先行研究や第3章の調査において実証したわが国の簿記教育上で支配的な処理方法である三分法の問題点について考察を行った。とりわけ、実務上の問題点については、先行研究における実態調査を考察した結果、採用されている処理方法は三分法ではなく、三分法から派生した五勘定法と売上原価対立法の2つの処理方法であることを明らかにした。

第6章では、五勘定法と売上原価対立法について詳細に検討を行った。具体的には、中小企業向け会計パッケージソフトである（株）TKCのFX2について主に調査を行い、商品売買取引の処理方法として実際に五勘定法が採用されていることを確認しその特徴を明らかにした。また、売上原価対立法の意義と会計管理におけるその効果について考察を行った。

第7章では、今日、コンピュータ環境下での会計処理が一般化していることから、取引処理システムと商品売買取引の処理方法との関係について考察を行った。取引ごとの損益把握を目的として販売のつど売上原価を計上する場合は、分散入力/リアルタイム処理を特徴とする統合型のシステム環境のもとで売上原価対立法が採用され、財務諸表作成を重視したシステム構築であれば売上原価は期末に一括して把握する独立型のシステム環境のもとで五勘定法が適合することを述べた。そして、決算中心主義に適合する商品売買取引の処理方法が五勘定法であり、管理中心主義に適合するのが売上原価対立法であると結論づけた。

4. 本論文の結論

わが国では簿記教育において手記簿記を前提とした三分法が支配的であり、コンピュータでの処理が浸透している実務においては五勘定法が中小企業を中心に採用されており、よって売上原価を後から一括して計上する三分法思考の記録方法が支配的であるといわざるをえないと結論づけた。すなわち、わが国の簿記教育や実務における商品売買取引の処理方法は、岩田（1955）が70年前に指摘した決算中心主義の簿記にいまだ支配されているのである。

そして、第6章で考察したように、取引処理システム形態に応じて適合する商品売買取引の処理方法は異なると一般的には言うことができることを指摘した。すなわち、独立型のシステム形態には五勘定法が、統合型のシステム形態には売上原価対立法が適合する。

筆者は取引を事実どおりに記録することができる売上原価対立法を採用することが好ましいと考えている。それぞれの企業においてどの処理方法を採用するかは、一般的には企業ごとの会計情報に対するニーズにより判断が異なると言えるが、わが国では取引処理システム形態とは無関係に五勘定法が採用される傾向がある。特に中小企業においては販売のつど売上原価を把握する煩雑さや、必ずしもリアルタイムでの損益情報を必要としていないといったことから、売上原価対立法を採用することは難しいといった指摘もあるであろう。しかし、情報技術の進展を踏まえ会計情報の業務管理への有効活用を考える場合には、売上原価対立法の採用は困難ではないものと考えている。

決算中心主義の簿記思考から脱するためには、三分法一辺倒の簿記教育では問題があるため、実務で採用されている五勘定法と売上原価対立法を教育することが今後ますます必要となる。実務では決算中心主義の簿記の考え方の範疇にある五勘定法の採用が多いが、現代のコンピュータ環境や業務管理への有効な情報提供という観点から管理中心主義の簿記学の考え方に適合する売上原価対立法の教育は重要ではないかと考える。

目 次

目 次	i
はじめに	1
第 1 章 「決算中心主義の簿記」と「管理中心主義の簿記」	3
第 1 節 簿記の目的	3
第 2 節 二つの簿記学	4
第 3 節 会計管理と商品売買取引	5
第 2 章 商品売買取引の処理方法	7
第 1 節 商品勘定の歴史的変遷	7
第 2 節 各種処理方法	10
第 1 項 分記法	10
第 2 項 総記法	12
第 3 項 小売棚卸法	14
第 4 項 三分法	16
第 5 項 売上原価対立法	18
第 3 章 わが国における商品売買取引の処理方法の取り扱い—簿記テキストの 調査を中心に—	21
第 1 節 簿記テキストにおける商品売買取引の処理方法	21
第 1 項 先行研究	21
第 2 項 調査の概要	21
第 3 項 明治初期から昭和初期までの簿記テキスト	22
第 4 項 昭和中期から平成までの簿記テキスト	25
第 5 項 令和以降の簿記テキスト	34
第 2 節 検定試験における商品売買取引の処理方法	39
第 1 項 簿記学習における検定試験の位置づけ	39
第 2 項 日商簿記検定試験の出題内容の変遷	40
第 3 節 簿記テキストと簿記検定試験との関連	43
第 4 章 商品売買取引の処理方法の分類	45

第1節	商品売買取引の処理方法の分類	45
第1項	勘定の数による分類	45
第2項	勘定の数と売上原価の計上時点による分類	46
第3項	勘定の数と売上原価の算定方法による分類	48
第4項	純額法と総額法にもとづいた分類	52
第2節	商品売買取引の処理方法の分類モデル	54
第5章	三分法の問題点	57
第1節	問題の所在	57
第2節	理論上の問題点	57
第1項	仕入勘定に関する問題点	57
第2項	繰越商品勘定に関する問題点	59
第3項	売上損益の把握に関する問題点	59
第3節	三分法と商品有高帳との関連性に関する問題点	60
第4節	三分法という名称に関する問題点	61
第5節	実務上の問題点	62
第1項	情報技術の進展と商品売買取引の処理方法	62
第2項	商品売買取引の処理方法の実態	63
第6章	企業実務における商品売買取引の処理方法	67
第1節	コンピュータ環境下での取引処理の全体像	67
第1項	取引処理システムと総勘定元帳システム	67
第2項	取引処理システムの形態	68
第2節	五勘定法	70
第1項	五勘定法の具体的処理方法	70
第2項	五勘定法の構造的特徴	74
第3節	中小企業向け会計ソフトのケース	76
第1項	株式会社TKCのFXシリーズ	76
第2項	勘定科目コード体系と五勘定法	78
第4節	売上原価対立法の特徴	80
第1項	商品売買取引における価値連鎖	80
第2項	売上原価対立法の意義	81

第3項 取引処理システムにおける売上原価対立法の効果.....	82
第7章 商品売買取引の処理方法と二つの簿記学との関係	85
第1節 取引処理システムと商品売買取引の処理方法との関係.....	85
第2節 補助簿と主要簿	87
第3節 商品売買取引の処理方法と二つの簿記学	88
おわりに	91
謝辞	94
引用文献・参考文献	96

はじめに

本論文の目的は、商品売買取引の処理方法について、「決算中心主義の簿記」と「管理中心主義の簿記」という2つの簿記学の視点をてがかりに、それぞれに適合する処理方法について考察を行うことである。本論文では、二つの問題意識のもとに考察を行っていく。

岩田（1955）は、決算中心主義の簿記すなわち財務諸表を作成するための簿記が従来から支配的であることを批判している。簿記はその目的から本来、会計管理を中心にあるべきとして主要簿よりも補助簿の重要性を説き、本来簿記は管理中心主義の簿記であるべきことを主張したのである。本論文での問題意識の一つは、岩田（1955）をよりどころにして、簿記における記録の重要性を改めて考えるとともに、取引を事実どおりに記録し会計管理に適合する商品売買取引の処理方法はいかなるものかを考察することである。

次に、商品売買取引は商企業にとって根幹をなす取引であるが、わが国では歴史的経緯からさまざまな処理方法が研究されまた教育において説明がなされてきた。しかし、わが国では実務や教育においては商品売買取引の処理方法のうち三分法が支配的であるという見解が多数である。実際、本論文において行った簿記テキストの内容調査においては、三分法を取り上げていないものは1冊を除き存在しておらず、三分法がわが国では教育においては支配的であることを裏付ける結果となった。しかし、それにもかかわらず、三分法には従来から理論的な問題点が指摘されている。さらには会計処理のコンピュータ化が当たり前になった今日の企業実務で、はたして本当に三分法が採用されているのか疑問である。このように、わが国における簿記研究や教育と企業実務とは乖離しているのではないのかというのが二つ目の問題意識である。

ここで本論文の構成を示しておく。

第1章では、簿記の目的について改めて確認するとともに、岩田（1955）の「決算中心主義の簿記」と「管理中心主義の簿記」を検討し、会計管理と商品売買取引の処理方法との関連について考察を行う。

第2章では、商品勘定の歴史的変遷について考察した後、代表的な商品売買

取引の処理方法である分記法，総記法，小売棚卸法，三分法および売上原価対立法について再考しそれぞれの特徴を整理する。

第3章では，簿記教育においてその処理方法がどのように取り扱われているかについて，主に専修大学に所蔵されている簿記テキストについてその内容を調査・分析し，三分法がわが国では今日まで一貫して支配的であることを実証的に明らかにする。加えて，簿記テキストでは，実務ではまったく採用されない処理方法が説明されていたり，逆に実務では採用されている処理方法がほとんど取り上げられていないことを明らかにする。

第4章では，商品売買取引の処理方法の分類について先行研究を精査したうえで，筆者独自の分類モデルを提示する。分類モデルでは単に仕訳に用いられる勘定の数ではなく，仕訳の前提となる適用条件という視点から分類を行う。

第5章では，先行研究や第3章の調査において実証したわが国の簿記教育上で支配的な処理方法である三分法の理論的な問題点について考察を行う。さらに，実態調査を行った先行研究を精査して，企業実務では三分法は採用されておらず，三分法から派生した五勘定法と売上原価対立方法の二つの方法が主な処理方法であることを指摘する。

第6章では，企業実務におけるコンピュータ環境下での商品売買取引の処理方法について，最初に五勘定法の特徴と具体的な処理方法について，実際に企業で使われている会計ソフトを調査して考察を行う。次に，売上原価対立法の意義と会計管理におけるその効果について考察する。

第7章では，取引処理システム形態に応じて適合する商品売買取引の処理方法を考察し，独立型指向のシステムでは五勘定法が，統合型指向のシステムでは売上原価対立法が適合することを指摘したうえで，それぞれの処理方法が二つの簿記学とどのように関係するのかについて結論を述べることにする。

第 1 章 「決算中心主義の簿記」と「管理中心主義の簿記」

第 1 節 簿記の目的

簿記は一般的には複式簿記を意味するが、ここに複式簿記とは「経済主体の経済活動を勘定科目と貸借記入原則によって秩序整然と記録・計算・整理し、その結果として財産計算と損益計算とを同時に完成する記録システム」であると定義される（大藪編 2020, 1）。また、簿記は帳簿記入の略語であるが、帳簿に記入すればどのような記入でも簿記といわれるわけではなく、①経済主体の経済活動を記入内容とすること、②数値（特に貨幣数値）による記入であること、および③継続的な記入であること、の三つの条件を充足しなければ簿記と呼ぶことはできない（沼田 1961, 4）。

加えて、簿記の目的とは、財産管理と損益計算であるとされる（中村 2011, 2）。財産管理については「営業の規模が大きくなって従業員を使うようになると、現金や商品などについて、その出し入れを記録しておかないと、間違いや不正を生じるおそれがある」（中村 2011, 2）とされる。損益計算については「営業活動の結果として半年なり 1 年の間にどれだけの経費がかかり、どれだけの利益をあげたかを計算することができる。これを知ることは商人にとって非常に大切である」（中村 2011, 2）とされる。中村（2011, 2）は、簿記は当初、債権・債務や商品・現金などの管理を主たる目的として行われたが、その後損益計算を主たる目的とするようになってきていると指摘している¹。例えば、渡邊（2017, 103）によれば、複式簿記は 13 世紀初頭の北イタリアの都市国家で企業損益の算定手段として誕生したことからその中心的な役割は損益計算にあり、単なる財産管理の技法ではなく、財産管理の機能は正確な損益計算をするための前提で、あくまでも損益計算の機能の副次的な役割に過ぎないという主張もある。しかしながら、財産管理と損益計算によって経営管理を行うことが簿記の目的であるとも言うことができ、簿記は、企業の取引を日々帳

¹ 簿記の目的が財産管理ではなく、損益計算となっていることを指摘する論者は少なくない。例えば、岩田（1955）、中村（2011）の他に、安藤（1988）、鳶村（1993）、万代（2017）などである。

簿に秩序整然と記録し、計算し、整理し、そして経営管理や外部報告に活用できるものでなければならないのである（高橋 2017, 36）。財産管理による経営管理は、日々の記録によって価額や物量を継続的に把握するので、これは「記録行為そのものによる管理」と考えることもできる（高橋 2017, 37）。一方、損益計算による経営管理は、記録結果としての損益計算書をつうじて経営成績を診断し経営活動の改善に結び付けていくことになるので、これは「記録行為の結果による管理」と考えることもできる（高橋 2017, 37）。

第 2 節 二つの簿記学

岩田（1955）は、「二つの簿記学」の論文においてこれまでの簿記学を「決算中心主義の簿記」と呼び、これに対して「管理中心主義の簿記」の必要性を主張し、今から約 70 年前に簿記に対する二つの異なる見方を示した。

ここに「決算中心主義の簿記」とは、簿記の目的、勘定理論の構成、勘定の分類、帳簿組織の設定といったいくつかの問題について、決算を行うことが究極の目的であるとして決算を中心に考える簿記学である（岩田 1955, 8）。一方、「管理中心主義の簿記」とは、簿記の目的、勘定理論の構成、勘定の分類、帳簿組織の設定などを会計管理を行うことを中心に考える簿記学である（岩田 1955, 8）。岩田（1955, 9）は、管理中心主義の簿記の観点からは、従来の簿記は決算中心主義の簿記であるとし、従来から行われている年度決算は会計管理のなかに一つの適用の形態としてその中に溶け込んでしまうとす。一方で、決算中心主義の簿記の観点からは、会計管理というものはその影をほとんどひそめてしまうと指摘する（岩田 1955, 9）。

岩田（1955）は、この 2 つの簿記学を比較し、それぞれの考え方をとった際の立場について述べている。決算中心主義の簿記では、簿記の目的は「営業成績を明らかにする、財政状態を明らかにし営業成績を算定する」（岩田 1955, 9）とされ、「決算をやるということのために、毎日々々、多量の取引を継続記録する」（岩田 1955, 9）と説明している。一方、管理中心主義の簿記では、「毎日々々、たくさんに発生するところの取引を非常にたくさんの人がたくさんの時間をかけて帳簿へ書いていくということは、半年あるいは一年の後にた

つた一つの数字，利益金を計算するためにだけやっているのではない。…毎日日々の日常的な管理の機能を果たすためにやっておる」（岩田 1955，11）と説明している。そのうえで，実際にはそのような簿記の機能が活用されておらず，本来は会計管理を中心にした簿記学であるべきだと主張している。

第3節 会計管理と商品売買取引

岩田（1955）は，決算中心主義の簿記が従来から支配的であることを指摘し，次の3つの問題点について言及する。1点目は，決算のためすなわち財務諸表の作成に重点をおくため，日々の取引を継続記録するという日常的な管理の機能を果たしているということを軽視していること，2点目は，勘定理論が，決算時に必要な財務諸表を中心として全体を統一的に説明しようとするために，非常に難解なものとなっていること，3点目は，本来簿記は連続的に連なり続いて行われる記帳であるが，貸借対照表勘定と損益計算書勘定といった期間を区切って行う計算にもとづいた勘定分類が行われており，必ずしもそのような記帳になっていないというのである。

さらにそれは主要簿である元帳を中心とした分類であり，主要簿に属するものを補助簿とする分類が行われており，会計管理の観点から必要なのは主要簿ではなくて補助簿であるので主従の関係が逆であることを指摘している。すなわち，「元帳というものは，たくさんの補助簿の間にバランスがとれているかどうかということをもとめて計算する，試算表みたいなものです。これは単なる計算上の帳簿にすぎない。そういう意味で，管理の点からいえば，これは従属的なもので，ちょうど，従来の帳簿組織の考え方がひっくり返しになる」（岩田 1955，12）と指摘している。会計管理のための簿記では，いわゆる補助簿が主であり主要簿が従であるということである。

会計管理のための簿記とは，日々の業務のなかで行われる管理を重視した考え方であり，具体的に会計管理とは個々の財産の管理を意味しているものと考えた場合に，現預金の管理であったり棚卸資産の商品の管理であったりする。商品はその受け払いによる取引によって日々増減しているから，それを管理するためにはその増減を詳細に記録する補助簿である商品有高帳が管理に有効と

なる。経営管理上の課題の一つとして、商品売買取引における棚卸資産である商品の管理がある。過剰なその在庫は、保管費用などの付随的な費用を必要としたり、あるいは在庫を陳腐化させて機械損失をもたらすことにもなる。日々の購買活動や販売活動を継続的に記録することによって、先に挙げたような商品に関する問題を早期に発見することができる。これは継続的な記録をすることによって問題の発見と診断のために資するので、会計管理は記録行為そのものによる管理ということができる（高橋 2017, 40）。自らの活動を記録することそのものが管理ということになるのである。

ここまで本章では、岩田（1955）における二つの簿記学について考察を行ってきた。その中では、現在では決算中心主義の簿記に偏重している点が危惧されていることを指摘し、会計管理のための簿記の重要性について考察をしてきた。第2章以降では、商品売買取引の処理方法の諸方法について考察を行ったうえで、最終的にそれらが二つの簿記学とどのような関係にあるのかについて考察することにする。

第2章 商品売買取引の処理方法

第1節 商品勘定の歴史的変遷

商品売買取引は、商企業における主要な営業活動であり、利益の主たる源泉となっている（武田 2002, 71；原 1997b, 149）。そのため、企業実務はもちろんのこと、簿記研究や簿記教育においても重要な取引である。商品売買取引にはさまざまな処理方法が存在し、これまでに簿記研究や簿記教育においては、それらの処理方法が取り上げられてきた。そこで本章では、各種処理方法で用いられる商品勘定の歴史的変遷について考察した後、商品売買取引の処理方法について代表的な5つを取り上げ、それぞれの処理方法の特徴を整理する。

商企業における基幹業務は、商品の購買業務と販売業務からなる。それらの業務では商品の売買をめぐり商品の増減に関する取引の記録が行われる。中野（1988）によれば、商品売買取引の処理においては、その中核をなす勘定は商品勘定であるという。そこで本節では、商品勘定がどのような歴史的変遷を辿ってきたかについて考察する。

歴史的変遷の考察に入る前に、商品勘定に注目して、簿記テキストにおいて取り上げられている商品売買取引の処理方法をみれば、およそ二つに大別することができるという（中野 1988, 86）。中野（1988）によれば、一つは、さまざまな種類や仕入口の商品を総括的にただ一つの商品勘定で処理する方法である総記法がそれに該当する。この商品勘定は、商品の種類や仕入口ごとの商品勘定ではなくそれらを集約、統合し、企業全体の商品をあらわす勘定のために一般商品勘定と呼ばれることもある。もう一つは、商品の購買業務、販売業務および在庫業務といったように企業規模の拡大に伴い業務が機能分割されるのに合わせて、購買業務に関しては仕入勘定、販売業務に関しては売上勘定、商品の在庫業務に関しては繰越商品勘定というように商品勘定を三つの勘定に分割して処理する三分法である（中野 1988, 86）。

しかし、このような一般商品勘定や、商品売買取引をより詳細に把握するために商品勘定を分割する処理方法は、複式簿記の誕生当初から存在していなか

ったとされる²。そこで、商品勘定の歴史的変遷について概観する。

茂木（1995）によれば、商品勘定は15世紀北イタリアにおいては「口別商品名商品勘定」が使われており、その後17世紀のオランダでは「一般商品勘定」が出現し、19世紀になると商品勘定が三分割され三分法へ展開したという歴史的経緯を説明する³。3つの時代区分における商品勘定の歴史的変遷は以下のとおりである。

最初に、15世紀北イタリアにおける「口別商品名商品勘定」として胡椒勘定・毛織物勘定等が使用されており、取扱商品の種類別や荷口別の形態を採っていた（茂木 1995, 12；中野 2016, 16）。これにより商品の売買損益も期間を単位として企業全体について計算されるのではなく、個々の商品勘定で記帳の対象とされた取扱商品の販売完了時や、特定の航海の終了時などに個別的に把握されていたにとどまるとされる（中野 1988, 87）。また、「損益計算は決算に関連して具体化する。非期間的な口別計算段階では「勘定の締切り」はあっても「決算」はなかった」（茂木 1995, 17）とされる。以上のとおり、15世紀当時は商品ごとの口別商品勘定が設けられており、今日の期間損益計算の考え方は存在せず、それぞれの商品の販売が終了するとその勘定が締め切られその役割を終えていたとされる。

次に、17世紀のオランダでは「一般商品勘定」が出現し⁴、仕入口や航海などを単位としていた商品勘定を企業全体の視点から集約し合理化する商品勘定の総括化が行われ一般商品勘定が出現し期間損益計算が成立したといわれる。当時の商品売買取引は一般商品勘定のみを用いて処理するのが特徴であった⁵。

² 中野（1988, 86）によれば、複式簿記の世界最初の印刷文献とされる Luca Pacioli の簿記論（1494）に代表される当時のヴェネチア式簿記では、商人の営む取引活動が基本的に当座的な冒険取引（venture）の集合から成り立っていたことを反映して、商品勘定は、取扱商品の仕入口別、積送品については特定の仕向地に対する航海や旅商別に設けられていたと説明している。

³ 茂木（1995）はこれを商品勘定発展の三段階的規定という。

⁴ 勘定の総括化が進行し、商品勘定のほか債権・債務の勘定は人名勘定から貸付金、借入金勘定という総括勘定に、とくに売掛金、買掛金勘定というものの出現にも対応して、商品売買活動を統括・総括するものとして「（一般）商品勘定」が出現したとされる（茂木 1995, 12）。

⁵ これはいわゆる総記法であるが、これについては後に述べることにする。

期間損益計算では口別損益計算においては問題とならなかった決算時の商品の在庫といった棚卸資産の考え方が新たに発生したと言われる（茂木 1996a, 219）。

一般商品勘定は商品売買の損益計算と商品在庫の繰越しを行う場合に、収益勘定であると同時に資産勘定になるという勘定の混合性という欠点があるとされる（茂木 1995, 12）。すなわち、商品勘定の貸方が資産の減少と収益との混合の勘定となり、貸借差額が意味のない数値となる（泉 2003b；大藪 1968；原 1997b）。この一般商品勘定の欠点とされる勘定の混合性の問題を回避するため、19 世紀になると商品勘定を三分割する処理方法である三分法が出現した⁶。

19 世紀は、産業革命をはじめとした産業の急速な発展があった。その中で、株式会社制度が一般化し、企業は大規模経営化した。そこで経営管理上、必然的になったのが業務の分課制度であった。商品売買業においては少なくとも、在庫商品の保管・出納を取り扱う倉庫係、商品の仕入れ業務を担当する仕入係、商品の販売を担当する販売係という 3 つが存在した。それぞれの担当者の責任の所在を明らかにし、取扱い業務を記録・計算することが必要となった。すなわち、倉庫係の商品有高帳、仕入係の仕入帳、販売係の売上帳であり、それぞれの帳簿に対応する繰越商品勘定、仕入勘定、売上勘定が出現したといわれる（小島 1973, 茂木 1969）⁷。

以上みてきたように、商品勘定は、15 世紀には「口別商品名商品勘定」、17 世紀には「一般商品勘定」、そして 19 世紀になると商品勘定が三分割されたという歴史的変遷を辿っている。これは、損益計算において口別損益計算から期間損益計算へという大きな変化も伴っている。口別損益計算では、商品の購入から販売までを計算期間として個々の商品ごとに口別商品勘定を設けて処理する。一方で、期間損益計算では、決算という人為的に計算期間を区切って新たに商品の棚卸という概念が入り、商品売買取引の処理として商

⁶ 商品勘定再分割の論拠として、混合勘定性の排除のほかに、職能別組織の採用による業務（仕入・販売）の分割、それに伴う帳簿（仕入帳、売上帳）の分割という側面の影響も指摘されている（原 1997b, 152）。

⁷ 三つのそれぞれ独立した勘定を用いて商品売買損益を計算するための処理方法がいわゆる三分法である。これについては後述する。

品の購入，販売，在庫を分けて記録するという現在の処理方法が出現した。

第 2 節 各種処理方法⁸

第 1 項 分記法

分記法とは，商品勘定（資産勘定）と商品売買益（収益勘定）という 2 つの勘定科目を用いて処理する商品売買取引の処理方法である。商品購入時には，その取得価額を商品勘定の借方に記録し，商品販売時には，販売品の取得価額を商品勘定の貸方に記録するとともに，販売価額と取得価額との差額を商品販売益勘定の貸方または商品販売損勘定の借方に記録する（横山 2002，119）。具体的な仕訳例を取引例とともに以下に示す。なお，取引例は以降の仕訳方法にも共通に用いる。

<取引例>

- 期首商品棚卸高（@ ¥100，10 個）
- @ ¥100 の商品 30 個を掛けにて購入した。
- 上記の商品のうち，20 個を@ ¥200 にて掛けにて販売した。
- 期末商品棚卸高（@ ¥100，20 個）

<分記法の仕訳例>

商品購入時：

借方科目	金額	貸方科目	金額
商 品	3,000	買 掛 金	3,000

⁸ ここで取り上げる 5 つの方法以外にも商品売買取引の処理方法が存在する。具体的には，2 分法（商品勘定の 2 分割），5 分法，7 分法，英国式商品勘定分割法（売買勘定を用いる方法），商品販売益勘定に売上原価と純売上高を集合させる方法，売上原価勘定に期首商品棚卸高，期末商品棚卸高，純仕入高を集合させ，売上原価を計算し売上勘定または損益勘定に振り替える方法等である（柴田 1996，187；192）。

商品販売時：

借方科目	金額	貸方科目	金額
売 掛 金	4,000	商 品	2,000
		商 品 販 売 益	2,000

決算時：

決算整理仕訳は不要

分記法の特長は、商品の購入時と販売時に商品勘定への記入を原価にて行うために、商品勘定の残高は常に手許有高を示すことになる。図表 2-1 は、仕訳例に従い商品勘定への転記結果を示したものである。分記法における商品勘定は、常に原価にて行われるため、取引例においても、借方には前期末の商品棚卸高である期首商品棚卸高 ¥1,000、商品購入額 ¥3,000（@ ¥100 × 30 個）が記録され、貸方には商品出荷額である売上原価 ¥2,000 が記録され、その貸借差額 ¥2,000 は商品の在庫、すなわち期末商品棚卸高をあらわしている。

図表 2-1 分記法における商品勘定

商 品			
前 期 繰 越	1,000	売 掛 金	2,000
買 掛 金	3,000		

したがって、商品勘定の残高が常に手許有高を示すことから商品勘定の記録を在庫管理に役立てることができる（大藪 2020；原 1997b）。また、商品販売時には、売上高と売上原価との差額である商品売買損益が記録されるという点でも、個別取引の損益が明らかにされるので販売管理にも役立てることができる（原 1997b）。簿記教育の側面では、分記法は商品売買取引の記録を原価で行うために、「商品勘定が純粹の資産勘定となり、学習者に理解させやすい」（柴田 2000，88）との指摘がある。そのため、わが国の多くの簿記テキスト

において分記法が導入段階で説明されていることが多い⁹。

一方で、分記法の欠点としては、大藪（2020）や柴田（2000）によれば、分記法は販売のつど売上原価を把握しなければならないため、実務上、商品販売のつど商品販売金額と売上原価を把握したうえで商品販売益を算定することが煩雑となり労力を必要とするから経済的でないとの指摘がある。したがって、分記法は、実務上あらゆる企業で採用できるものではなく、取引の回数が少なく、限られた業種や企業において採用可能な方法である。ただし、原（1997b）は、情報技術が発展したような現代においては、分記法は一部の例外を除き採用可能であることを指摘している。

しかし、技術的な進展にもかかわらず、実務上、分記法が採用されているケースは皆無のようである（柴田 2000）。それは、第一に、売上高という経営上重要な金額を勘定上に総額で示すことができないからである（大藪 2020, 83）。分記法は、商品販売取引の事実を売上原価と商品販売益とに分割して記録するため、商品販売取引を忠実に勘定に反映できない。「損益計算書に「売上高」と「売上原価」を表示することはもとより、商品勘定と売上帳との照合も困難である」（柴田 2000, 88）といった指摘のとおり、最終的な財務諸表作成に直接的に記録を反映できないのである。原（1997b）もまた、分記法の欠点は収益（売上）の発生と費用（売上原価）の発生という二つの取引を相殺する純額法の処理法であるという点を指摘している。

第2項 総記法

総記法は、商品勘定（資産勘定）のみを用いて処理する商品売買取引の処理方法である。商品購入時には取得価額を商品勘定の借方に記録し、商品販売時にはその払出原価が分からないため、とりあえず売上高（売価）を商品勘定の貸方に記録しておき、月末または期末に商品の実地棚卸価額（原価）と商品勘定との差額を、商品勘定の借方に記録するとともに、同額を商品販売益勘定の貸方に記録する（横山 2002, 119）。具体的な仕訳例を以下に示す。

⁹ なお、この点については第3章で実際の簿記テキストにおいて分記法がそのとおりに扱われているのかを調査している。

〈総記法の仕訳例〉

商品購入時：

借方科目	金額	貸方科目	金額
商 品	3,000	買 掛 金	3,000

商品販売時：

借方科目	金額	貸方科目	金額
売 掛 金	4,000	商 品	4,000

決算時：

借方科目	金額	貸方科目	金額
商 品	2,000	商 品 販 売 益	2,000

図表 2-2 は、仕訳例に従い商品勘定への転記例を示したものである。総記法における商品勘定は、商品の購入時は原価で借方記入され、販売時は売価で貸方記入される。取引例においても、借方には期首商品棚卸高 ¥1,000、商品購入額 ¥3,000 が原価で記録され、貸方には商品販売時に売価 ¥4,000 が記録されている。したがって、決算時には貸方に売価で記録されていた金額のうち、売上原価 ¥2,000 を商品販売益勘定へ振り替える処理が行われている。

図表 2-2 総記法における商品勘定

商 品			
前 期 繰 越	1,000	売 掛 金	4,000
買 掛 金	3,000		
商 品 販 売 益	2,000		

わが国の多くの簿記テキストではまず分記法を説明する。そして、分記法には、先にも指摘したとおり売価を原価と販売益とに分けて記入するのに手間が掛かるという欠点があるため、販売頻度の少ない業種の記帳にしか適用できないと説明される。そのうえで、その欠点を補うために販売のつどではなく決算

時にまとめて売価を原価と販売益とに分けて記録する方法として総記法が取り上げられる（大藪 1995, 10）。

一方で、総記法の欠点として、商品勘定の貸借に売価と原価が混在（商品勘定の混合勘定性と呼ばれている）するという指摘がある（大藪 2020, 82）。具体的には、例えば、購入商品の返品・値引等があった場合には商品勘定の貸方に記入し、販売商品の返品・値引等があった場合には商品勘定の借方に記入するからである。この場合、経営上、重要な数値である売上高および仕入高が勘定記録から即座に把握できなくなる。

第 3 項 小売棚卸法

小売棚卸法は、定価販売を前提とし、商品購入時には、その取得原価を売価に換算して商品勘定の借方に記入し、販売益（未実現利益）を計上する。販売時には、総記法と同様に、商品勘定の貸方に売価を用いて処理する商品売買取引の記帳方法である（大藪 1968, 59 ; 1982, 90）。そのため、分記法での処理の際に、商品勘定の貸借差額が手許商品有高を仕入原価で示すのに対して、小売棚卸法による商品勘定の貸借差額は売価による手許残高を示すことになる（大藪 1968, 60）。なお、小売棚卸法を用いて処理する際は、商品が定価販売されることが最大の前提とされる（大藪 1995, 11）。そうでなければ、販売益の修正に手数を要するからである。

また、商品勘定の貸借ともに売価で記入する小売棚卸法は、総記法の商品勘定の貸方が資産（の減少）と収益との混合勘定となることで、貸借差額が意味のない数値となり決算整理が必要となることを防ぐために考えられた（泉 2003b, 176）。小売棚卸法では商品勘定の増減記入はいずれも売価で行われるため、その貸借差額は手元商品有高を売価によって示すことになり、売価とはいえ手許商品の管理が可能となる（大藪 1982, 90）。

なお、販売益は、商品の購入時点では未実現で、販売取引によって実現するため、期末までに購入商品の全部が売却済みとなれば、期間計算的には実現利益の計算が可能である（大藪 1982, 90）。しかし、通常は期末に残高が生じるため、期末商品に見込まれている販売益を未実現利益として控除する必要がある（大藪 1982, 90）。具体的な仕訳例を以下に示す。

〈小売棚卸法の仕訳例〉

商品購入時：

借方科目	金額	貸方科目	金額
商 品	6,000	買 掛 金	3,000
		商 品 販 売 益	3,000

商品販売時：

借方科目	金額	貸方科目	金額
売 掛 金	4,000	商 品	4,000

決算時：

借方科目	金額	貸方科目	金額
商 品 販 売 益	2,000	繰 延 商 品 販 売 益	2,000

図表 2-3 は、仕訳例に従い商品勘定への転記例を示したものである。商品購入時には借方に商品購入額の売価¥6,000 が記録され、商品販売時には貸方に売価¥4,000 が記録されている。決算時には購入時には貸方に記録されていた商品販売益¥3,000 のうち未実現利益¥2,000 を繰延商品販売益勘定へ振り替える処理が行われている。

図表 2-3 小売棚卸法における商品勘定

商 品			
前 期 繰 越	2,000	売 掛 金	4,000
買 掛 金	6,000		
商 品 販 売 益	2,000		

また、小売棚卸法は最初から仕入れた商品を売価で借方記入するという点で、大変特異な方法であり売価還元法とは違う¹⁰（中村・大藪 1987, 46）とい

¹⁰ 「税法でいう棚卸資産の原価評価法の一つとしての売価還元法は、商品の売価に平均利益率を適用して棚卸商品の原価を計算する方法である。すな

う指摘がある。

第4項 三分法

三分法は、総記法の商品勘定を仕入勘定（費用勘定）、売上勘定（収益勘定）、繰越商品勘定（資産勘定）という3つの勘定科目を用いて処理する商品売買取引の処理方法である。商品購入時には、その取得価額を仕入勘定の借方に記録し、商品販売時には、販売価額を売上勘定の貸方に記入する。そして、決算時には、前期繰越高を仕入勘定の借方に振り替えるとともに、期末商品棚卸高を仕入勘定から繰越商品勘定の借方に振り替える。その結果、仕入勘定の貸借差額として売上原価を算出する（大藪 1997, 144；大藪 2020, 78）。具体的な仕訳例を以下に示す。

〈三分法の仕訳例〉

商品購入時：

借方科目	金額	貸方科目	金額
仕 入	3,000	買 掛 金	3,000

商品販売時：

借方科目	金額	貸方科目	金額
売 掛 金	4,000	売 上	4,000

決算時：

借方科目	金額	貸方科目	金額
仕 入	1,000	繰 越 商 品	1,000
繰 越 商 品	2,000	仕 入	2,000

わち、売価を原価に還元する方法で、原価を売価に換算する方法ではない。この点から見ても、小売棚卸法とは全く異なる。企業会計原則（同意見書）が小売棚卸法をもって売価還元法と混同していることは、いちじるしい誤りである。簿記・会計書のうちには、企業会計原則を鵜呑みにして両者を混同しているものが多いのにはまことに遺憾である。」（沼田 1989, 231）という指摘がある。

図表 2-4 は、仕訳例に従い仕入勘定と繰越商品勘定への転記例を示したものである。仕入勘定では、当期商品仕入高 ¥3,000 と期首商品棚卸高 ¥1,000 が借方に、期末商品棚卸高 ¥2,000 が貸方に記録され、貸借差額は売上原価 ¥2,000 となる。繰越商品勘定では、期首商品棚卸高である前期繰越高 ¥1,000 を仕入勘定の借方に振り替えるとともに、期末商品棚卸高 ¥2,000 を仕入勘定から繰越商品勘定の借方に振り替えているので、貸借差額は期末商品棚卸高となっている。

図表 2-4 三分法における仕入勘定と繰越商品勘定

仕 入			
買 掛 金	3,000	繰 越 商 品	2,000
繰 越 商 品	1,000		
繰 越 商 品			
前 期 繰 越	1,000	仕 入	1,000
仕 入	2,000		

三分法の特長として、総記法による商品勘定の記入内容は複雑となるため、商品売買取引における経営上必要な数値（純仕入高、純売上高、売上原価など）を、取引の種類ごとに勘定記入ができるように商品勘定を分割し、各勘定の記入上の純粋性を確保する点が挙げられている（大藪 1997, 146）。各勘定の純粋性の確保とは、総記法における商品勘定が資産と利益の混合勘定となってしまうことを解消できることを意味する¹¹。

三分法による処理では、決算整理による売上原価の算出に関連して、繰越商

¹¹ 「時として商品勘定分割の理由として、商品勘定の混合勘定性を排除することにあると説明されることがある。すなわち、商品勘定は資産と損益とを合併記入する混合勘定であるから、これを繰越商品という資産勘定と、仕入、売上という損益勘定とに分けて、商品勘定の混合勘定性を排除することができるというわけである。しかしこれはまったくの誤りで、商品勘定を分割してみても、商品に関するすべての勘定は決算整理前には単純勘定とはなっていない」（大藪 1968, 61）という指摘がある。

品勘定と仕入勘定との間の振替処理による売上原価の算定が、初学者にとって理解しづらい（安平 1988, 33）といった指摘がある。なお、三分法における問題点については、詳細を第5章において検討する。

また、商品勘定を仕入勘定、売上勘定、繰越商品勘定の3勘定に分割する三分法のほかに、商品勘定をいくつに分割するかにより二分法（仕入、売上）、五分法（仕入、仕入戻し品、売上、売上戻り品、繰越勘定）、七分法（仕入、仕入値引、仕入戻し品、売上、売上値引、売上戻り品、繰越勘定）といった処理方法も存在する（図表2-5参照）。

図表 2-5 各分割法において使用される勘定

	商 品						
二分法	仕 入				売 上		
三分法	繰越商品	仕 入			売 上		
五分法	繰越商品	仕 入		仕入戻し品	売 上		売上戻り品
七分法	繰越商品	仕入	仕入値引	仕入戻し品	売上	売上値引	売上戻り品

出所：新井（1986, 134），一部加筆・修正。

第5項 売上原価対立法

売上原価対立法は、商品勘定（資産勘定）、売上勘定（収益勘定）、売上原価勘定（費用勘定）という3つの勘定科目を用いて処理する商品売買取引の記帳方法である。商品購入時には、その取得価額を商品勘定の借方に記録し、商品販売時には、販売品の売価で売上勘定の貸方に記録するとともに、その取得原価を商品勘定から売上原価勘定の借方に振り替える。この結果、帳簿棚卸高と実地棚卸高とが一致している限り、決算整理仕訳は不要である。（大藪 1997, 152）。具体的な仕訳例を以下に示す。

図表2-6は、仕訳例に従い商品勘定への転記例を示したものである。借方には期首商品棚卸高¥1,000、商品購入額¥3,000が原価で記録され、貸方には商品販売時に売上原価¥2,000が記録されている。

〈売上原価対立法の仕訳例〉

商品購入時：

借方科目	金額	貸方科目	金額
商 品	3,000	買 掛 金	3,000

商品販売時：

借方科目	金額	貸方科目	金額
売 掛 金	4,000	売 上	4,000
売 上 原 価	2,000	商 品	2,000

決算時：

決算整理仕訳は不要

図表 2-6 売上原価対立法における商品勘定

商 品			
前 期 繰 越	1,000	売 上 原 価	2,000
買 掛 金	3,000		

売上原価対立法の特長として、「資産の取得と費用の発生を勘定の上で明確に区別するとともに、最も重要な収益・費用項目たる売上高・売上原価を勘定に明示させること」（安平 1988, 35）が挙げられている。また、商品勘定の借方残高は常に帳簿上の手許有高（帳簿棚卸高）を示すので、これを実際の有高（実地棚卸高）と照合することにより、在庫の管理に役立てることができる（大藪 2020, 78）という。

一方、欠点としては、販売のつど売上原価を把握できることが前提であるため、すべての取扱商品について売上原価を決定するために、商品有高帳を設ける必要がある。商品の種類が多かったり、販売取引の回数が多い企業では、商品を販売するそのつど、商品有高帳で商品の受け払いを記録して、販売した商品の払出原価を把握することは煩雑となる。したがって、商品別の商品有高帳を設けることができない場合には採用が困難であり、販売時点で売上原価を把

握できない場合もある¹²（大藪 2020，77-78）という指摘もある。なお，売上原価対立法については，第 6 章においてより詳細に考察を行う。

本章では，商品勘定がどのような歴史的変遷を辿ったかについて考察を行うとともに，商品売買取引の代表的な 5 つの処理方法について取り上げ，それぞれの長所・短所について考察を行った。これらをふまえて，第 3 章では，わが国の簿記教育においてこれらの処理方法がどのように取り扱われているかについて考察を行う。

¹² 安平（2009，97）によれば，売上原価が販売のつど確定できない場合であっても，販売が行われた時には売上勘定の記入にとどめ，売上原価勘定への振り替えは商品の期末棚卸に基づいて決算時に一括して行うとされる。

第3章 わが国における商品売買取引の処理方法の取り扱い —簿記テキストの調査を中心に—

第1節 簿記テキストにおける商品売買取引の処理方法

第1項 先行研究

わが国の学習簿記で使用される多くの簿記テキストでは、商品売買取引の処理において、単一商品勘定での処理、次に分割商品勘定での処理の順に説明されることが多い。具体的には、単一商品勘定による処理方法である分記法と総記法（総記法は省略される場合もある）、その後、分割商品勘定による処理方法である三分法の順に説明されていることが多いとされる（飯野 1966；大藪 1968；秋葉 1985a；原 1997b；千葉 2008；餅川 2011；島本 2015）。また、多くの簿記テキストでは三分法が最も一般的な処理方法であると説明される（安平 1988, 24；秋葉 1985a, 64）。最初に、分記法について説明し、分記法の欠点とされる販売する商品の数が多い場合には、売上高と売上原価に分けることが困難である点を補うための処理方法として総記法を説明している。さらに総記法の欠点として、商品勘定がいわゆる混合勘定となる点を指摘し、商品勘定を分割する代表的な処理方法として三分法の説明を行っている。先行研究の中には、例えば、諸外国ではすでに取り上げられていない分記法がわが国の多くの簿記テキストで取り上げられている背景には、明治時代に多数の翻訳書や祖述本が出版された簿記書の影響があるという指摘がある（原 1997b, 150）。これらの先行研究の内容を踏まえて、わが国の簿記テキストにおいて、商品売買取引の各種処理方法がどのように取り扱われているかについて調査とその結果の考察を行う。

第2項 調査の概要

わが国で出版されている学習用の簿記テキストを中心に、そこでどのような商品売買取引の処理方法が取り扱われているのか調査を行う。調査では、時代区分ごとにどのような処理方法が取り上げられているのか、複数の処理方法が取り上げられている場合にはどのような順序で取り上げられているかについて

調査を行う。ここに調査に用いた時代区分は、明治初期から昭和初期、昭和中期から平成および令和以降の三つである。明治初期から昭和初期の時代区分の調査では、先行研究における各簿記テキストの商品売買取引の記載内容を取り上げるとともに今回の調査において最も出版年の古い上野道輔（1942）『新稿簿記原理』有斐閣について商品売買に関する記載内容について考察を行う。昭和中期から平成の時代区分の調査では、わが国の代表的な簿記テキストである著名な 15 冊の簿記テキストについて取り上げ、具体的な処理方法、説明の順序、処理方法の名称等について調査する。令和以降の時代区分の調査では、高校の教科書や簿記検定試験向けの簿記テキストを中心に調査する。

第 3 項 明治初期から昭和初期までの簿記テキスト

① 先行研究（石垣 1984 ; 1985）のまとめ

石垣（1984 ; 1985）では、明治初期から昭和 10 年代までを中心に商業簿記テキスト約 150 冊の文献についてその特徴が整理されている。石垣（1984）によれば、商品売買に関する記載のある最も歴史のあるテキストは、1898（明治 34）年 10 月に出版された福田正敏『簡易商業簿記テキスト』であり、高等小学校、乙種商業高等学校商業補習学校用として出版された（石垣 1984, 135）。内容については、資産勘定として土地、家屋、什器、手形、債権、株券等が見られ、商品については単一商品勘定であり、損益勘定、資産負債勘定、棚卸表、試算表の記載があり、決算整理仕訳はまだ行われていない（石垣 1984, 135）。次に、1923（大正 12）年 1 月の吉田良三『商業簿記テキスト』上・下巻では、商品売買益の計算は、商品勘定の三分割に基づいており、「純売上高一（純仕入高＋期首商品棚卸高－期末商品棚卸高）＝売買益」という計算式が示されている（石垣 1985, 102）。精算表については整理記入欄がはじめて二桁で示され、整理事項のうち、商品売買取引に関連するものとしては期末商品棚卸高が設けられており、精算表の注記には商品棚卸は勘定を作って入れてよいという記載がある（石垣 1985, 103）。精算表の記入事項を見る限り、簿記用語は古いが、ほぼ今日の原型といっても差しつかえないと考えられる（石垣 1985, 103）。さらに、1938（昭和 13）年 2 月の江上繁一『標準商業簿記』においては、商品三分法では米国法（純額法）として商品棚卸勘定、仕

入勘定，売上勘定，英国法として米国法の三勘定に加えて売買勘定の紹介があり，精算表の棚卸高はまだ1桁である（石垣 1985，108）。1938（昭和 13）年の木村和三郎『大日本商業簿記』では，単式簿記は下巻に置き，力を注いだ内容に商品勘定があるとされ，商品勘定は，はじめに混合勘定で説明し，商品勘定の分割は下巻で取扱っており，商品売買利益の等式は今日と同じである（石垣 1985，108）。商品勘定は三分法，五分法の説明，売上原価の振替について英米法，英国法の算定法を行っている（石垣 1985，108）。

以上のことから，明治時代においては，商品勘定は分割されず単一商品勘定の処理であり，その後，大正時代から昭和初期においては，すでに三分法を中心とした商品勘定分割の処理方法が中心であったといえる。

② 上野道輔（1942）『新稿簿記原理』

上野（1942）¹³は，本研究での簿記テキストの調査を行った際，手に取った簿記テキストの中で実際の出版年が最も古いものであり，商品売買取引に関する記述があるためここに取り上げる。

商品売買取引に関連した箇所は，「第 11 章 複式簿記の欠点—混合勘定—」の「第 3 節 混合勘定」において，混合勘定の顕著なるものとして商品勘定（正確には混合商品勘定）を例示した後，「第 6 節 商品勘定の分割」において，商品勘定を複数の勘定に分割することによりその欠点の解決が図られるとされる。

「第 3 節 混合勘定」では，商品勘定の残高は決して商品有高を示すものではないと指摘し，商品勘定の借方は仕入れた商品の原価を記録するため，借方合計は純粋な財産の増加を示す一方で，貸方は商品の売上を記録する貸方は，純粋な財産の減少のみを含むものではなく，したがって貸方合計は借方に記入された仕入商品の純粋な減少額を示すものではない（上野 1942，210-211）

¹³ 石垣（1985）によれば，東京帝国大学上野道輔教授の『簿記原理』等の著述は 1919（大正 8）年から 1936（昭和 11）年の間に書かれている（石垣 1985，111）。また，上野（1942）のはしがき（改版序言）によれば，『簿記原理』は，1919（大正 8）年の夏季休暇を利用して過去 2 年間の講義案を基礎として書いたプリントがその原型である（上野 1942，改版序言 1）という。なお，上野道輔著『簿記原理』は 1922（大正 11）年，今回取り上げる同著『新稿簿記原理』は 1931（昭和 6）年に初版が出版されている（石垣 1985，117-118）。

とされる。そして、貸方は主として商品の売上すなわち売上商品の販売価格を記入するので、商品の販売価格なるものは財産的要素と損益的要素（資本的要素）より成る¹⁴とし、商品勘定の残高は、借方合計たる仕入商品の原価の合計と貸方合計たる売上商品の販売価格との差額を示すにすぎないという（上野 1942, 211）。この点は、いわゆる総記法における商品勘定（混合商品勘定）の混合勘定性を指摘している。

続いて、「第6節 商品勘定の分割」では、混合商品勘定は商品に関するすべての取引を記録するが故に、常に混合勘定として勘定組織中における一大障壁を成すのみならず、経営上必要又は有用なる各種の材料を全く不明にする欠点を有するとし、その欠点を排除するために商品の仕入・売上などをそれぞれの勘定により記録することを示している（上野 1942, 225-226）。すなわち、商品勘定を仕入勘定や売上勘定といった勘定に分割することにより、混合性という欠点は解決されるとしている。なお、混合商品勘定の分割方法としては、3種又は5種の勘定を用いるのが通常とされ、具体的には、（1）商品財産勘定、（2）商品仕入勘定、（3）商品売上勘定、（4）戻し品勘定、（5）戻り品勘定という5つの勘定¹⁵を用いる（上野 1942, 226）。そして、商品勘定を分割した処理方法¹⁶として、三分法での処理が示されている。なお、今日の三分法において通常用いられる繰越商品勘定、仕入勘定、売上勘定は、それぞれ「商品財産勘定」、「商品仕入勘定」、「商品売上勘定」という勘定が用いられている（上野 1942, 226）。

以上みてきたように、今回の簿記テキストの調査において最も古いものである上野（1942）においては、商品売買取引の処理方法の具体的な名称は特に示

¹⁴ 具体的には、（1）資産・商品の減少すなわち売上商品の原価、（2）売上利益又は売上損失から構成されとする（上野 1942, 211）。

¹⁵ なお、①（4）戻し品勘定は（2）商品仕入勘定の補助的勘定、②（5）戻り品勘定は（3）商品売上勘定の補助的勘定、③（6）仕入運賃勘定を（2）商品仕入勘定の補助的勘定として用いることがある、④（7）売上商品原価勘定なる総合勘定を決算に至って設定するとされる（上野 1942, 226）。

¹⁶ 上野（1942）では、「商品財産勘定」、「商品仕入勘定」、「商品売上勘定」を用いて処理する今日の三分法のほかに、これら3つの勘定科目に加えて決算時に「売上商品原価勘定」、「集合損益勘定」を設定する処理方法、決算時に「販売勘定」を設けて売上総利益を算出し、これを集合損益勘定へ振替える方法が示されている。

されていないが、今日の総記法で用いられる商品勘定の混合勘定性を指摘し、それを解決するために商品勘定を分割する処理方法である三分法が取り扱われていることが確認できた。

第4項 昭和中期から平成までの簿記テキスト

① 調査方法と調査結果の概要

ここでは、わが国の代表的な簿記テキストにおける商品売買取引の処理方法の取り扱いについて調査を行う。なお、対象として選定した簿記テキストは、2005年4月に当時の日本会計研究学会の会員に対して実施された質問票調査「最も影響を受けた簿記のテキスト」として回答¹⁷されたテキストの著者上位11名の代表的な簿記テキスト¹⁸である（中野 2007, 60）。会計に関する専門家にとって影響を与えたとされる簿記テキストは、主要なテキストといえることができる¹⁹。

図表 3-1 は、調査の対象とした簿記テキスト 15 冊の著者、調査した代表的な簿記テキスト名、その初版の出版年（西暦、和暦）、出版年は、実際に調査した簿記テキストが出版された年である。調査した簿記テキスト 15 冊は 1930 年代から 2000 年までの間に初版が出版されたものである。図表 3-1 は、初版の出版年を第 1 優先に昇順で並べている。主な処理方法については、第 2 章で取り上げた代表的な 5 つの処理方法について取り扱いの有無を調査した。なお、処理方法の上段は、数字が入っている箇所はその処理方法の取り扱いがあり、数字は取り扱いの順序を表わしている。下段は、代表的な 5 つの処理方

¹⁷ 調査対象者の回答時点での職種は、303 人の回答者のうち 158 人（52.1%）が大学（短期大学）教員（財務会計）、61 人（20.1%）が大学（短期大学）教員（管理会計）、26 人（8.6%）が大学（短期大学）教員（監査）であり、それ以外の学問領域を専攻する大学教員を合わせると 255 人（84.2%）を占めている（中野 2007, 40）。

¹⁸ そのうち、黒澤清、大藪俊哉、安平昭二および武田隆二の 4 名の簿記テキストについては、先行研究において取り上げられているテキストが複数あったり、調査の過程において商品売買取引における記載内容に異なる点があったため複数を取り上げた。

¹⁹ 大学の会計教育における簿記論の内容と位置づけがその後の会計教育に大きな影響力を有していることになる。したがって、その素材となるテキストが果たす役割も、おのずから重要な意義をもつことになるという指摘がある（久野 1985b, 48）。

法について、別の名称が使用されていればその名称を記載している。処理方法における「一」の表記は、処理方法の具体的な名称は使用されていないが、その処理方法が存在することについて言及していることを表わしている。三分法における「複数※」の表記は、三分法以外の複数の商品勘定分割の処理方法の説明があることを表わしている。図表 3-1 の最後の 2 行には、5 つの処理方法における「処理方法の名称あり」および「処理の方法の説明あり」の冊数を示している。

図表 3-1 代表的な簿記テキストにおける商品売買取引の処理方法

著者・書籍	初版	初版	出版年	分記法	総記法	小売棚卸法	三分法	売上原価対立法
吉田良三『商業簿記提要』※初版	1934	昭和 9	1952	① 損益分記法	② —		③ 複数※	
井上達雄『例解簿記会計精義』	1934	昭和 9	1976	① 損益分記法	③ —		④ 複数※	② —
片野一郎『新稿簿記精説』	1937	昭和12	1973	② 二勘定制	① 一勘定制		③ 複数※	
黒沢清『新講商業簿記』	1947	昭和22	1996	① 口別会計法	② 棚卸会計法		③ 複数※	
木村和二郎・小島男佐夫『簿記学入門』	1952	昭和27	1952		① —		② 複数※	
沼田嘉徳『簿記教科書』	1956	昭和31	1989	①	②	④	③ 複数※	
山下勝治『新版近代簿記論』	1962	昭和37	1980		① —		② 複数※	
黒沢清『商業簿記（新訂増補版）』	1974	昭和49	1983	①	② —		③	
大藪俊哉『簿記の計算と理論』	1978	昭和53	1982	①	②	③	④	
安平昭二『簿記要論』	1978	昭和53	2009	①			③	② 売上高・売上原価表示法
安平昭二『簿記詳論』	1980	昭和55	2000	① 狭義の分記法	③ 狭義の総記法	⑤	④ 三分割法	② 売上高・売上原価表示法
武田隆二『簿記一般教程』	1982	昭和57	2002	①	②		③	
中村忠『新訂現代簿記』	1985	昭和60	2011	①	③		②	
武田隆二『簿記Ⅰ』	1996	平成 8	2009	①	②		③ 三分法棚卸計算法	④ 三分法継続記録法
大藪俊哉『簿記テキスト』	2000	平成12	2022	④	③		②	①
取り扱い冊数	処理方法の名称あり			13	9	3	15	4
	処理の方法の説明あり			13	14	3	15	5

出所：筆者作成。

② 取り扱われている処理方法

最初に、処理方法の取り扱い冊数について、処理方法の名称として取り上げ

られている処理方法は、三分法が 15 冊すべてのテキストにおいて取り扱われおり、次に分記法が 13 冊、総記法が 9 冊、売上原価対立法が 4 冊、小売棚卸法が 3 冊で取り上げられている。なお、総記法については、名称を付した処理方法として取り上げられているテキストが 9 冊、総記法という名称は示されないものの総記法的な処理が説明されているテキストが 5 冊あった。また、売上原価対立法については、名称は示されないものの売上原価対立法的な処理が説明されているテキストが 1 冊あった。

以上みてきたように、取り扱われる処理方法については、三分法がすべてのテキストにおいて取り上げられているという結果であり、先行研究において指摘されているとおり三分法が支配的な処理方法とされているといえる。また、総記法については、取り扱われている 14 冊のうち 9 冊には、名称が示されているが、残り 5 冊についてはいずれも三分法の説明の前に、商品勘定を分割しない処理方法では、商品勘定の残高が意味をもたないという混合勘定性を説明するために記載があった。なお、先行研究で指摘されているとおり、諸外国で取り扱われていない分記法は 15 冊中 13 冊で取り扱われている。また、売上原価対立法については 15 冊中 5 冊（うち 1 冊は処理方法の説明のみ）という結果であった。

③ 説明の順番

次に、処理方法の取り扱い順序については、分記法→総記法→三分法の順に説明されているテキストが最も多く、小売棚卸法や売上原価対立法が前後に説明されているものも含めると、15 冊中 9 冊である。そのうち分記法が説明されていない 2 冊についてはいずれも総記法→三分法の順で説明されている。したがって、多くのテキストが先行研究において指摘されている順序どおりに取り扱われているといえる。なお、それ以外の順序で説明されているテキストのうち、特徴的なものについて以下に述べる。最初に、中村（2011）『現代簿記』であるが、分記法→三分法→総記法の順序で説明されている。この点に関して、中村（2005）によれば²⁰、分記法から三分法へいきなり変えるのは学習者に

²⁰ 中村（2005）は、『簿記の考え方・学び方』という書籍であり、第 1 部「簿記学習の要点」および第 2 部「簿記の考え方」という 2 部から構成されている。この書籍に関して論じている茂木（1996b）によれば、上記で

混乱を与えるため、その中間に商品勘定を混合勘定として記帳する総記法を説明するほうがよいという意見もあるが、著者の経験からかえって学習者を混乱させてしまうことになり総記法には全く触れないほうがよいと主張する（中村 2005, 4）。具体的に中村（2005）では、商品について「最初は商品勘定を純然たる資産として説明する。したがって分記法で処理する。しかし販売のつど商品勘定の貸方に原価で記入することは、取引の回数が多い場合には不可能なので三分法が採られる、と説明する。三分法のもとでは、商品を仕入れた時は仕入勘定の借方に記入する。この勘定は費用の勘定である。仕入れた段階ではまだ費用ではないが、やがて費用になるのであるから費用として扱い、決算に際し期末残高を繰越商品勘定へ振替えることにより純然たる費用の勘定になるのだ」（中村 2005, 43）とする。このような著者の教育上の経験をもとにした理由から中村（2011）『現代簿記』では、他のテキストとは異なり、分記法から三分法へと説明された後、総記法はあくまで「補足」として取り扱われている。

次に、大藪（2022）『簿記テキスト』であるが、売上原価対立法→三分法→総記法→分記法の順序で取り扱われている。大藪（2022）によると、「商品売買取引の記帳は、単一商品勘定の説明から導入し、分割商品勘定の処理に移るのが普通であるが、本書では三分法、売上原価対立法を前提として説明し、分記法、総記法は補足的に説明しているに過ぎない。各種の検定試験、国家試験では、単一商品勘定の出題頻度が低いことなどがその理由である」（大藪 2022, はしがき 5）とされている。このテキストは、調査した 15 冊の中でもっとも新しく 2022 年に出版された簿記テキストであるが、売上原価対立法をどの処理方法よりも最初に取り扱う唯一の簿記テキストである。この点に関して、第 3 節において考察する簿記検定試験の出題内容を反映した流れになって

引用した第 1 部は NHK 学園の通信教育「簿記」講座の受講者を対象に書かれており、受講生（教えられる側）とともに著者である教授側の二面から考えるべき問題を含む 46 講が収録されている（茂木 1996b, 237）。商品売買取引の処理方法の説明の順序についても、上述したとおり、学習者にとってどの処理方法をどのような順序で取り扱えば学習者が理解しやすいかという点などについて言及されている。また、中村（2005, 二訂版まえがき）によれば、簿記の初心者向きの書物であり、簿記学習のポイントを会得してもらおうとして書かれた書籍である。

おり、結果として実務に即した簿記テキストであるということが出来る。なお、調査した同じ著者の大藪（1982）『簿記の計算と理論』は、初版が1978年、調査した簿記テキストは1982年に出版されているが、こちらは他のテキストと同様に分記法→総記法→小売棚卸法→三分法の順序で説明されている。加えて、大藪（1982）『簿記の計算と理論』に特徴的なこととして、小売棚卸法の取扱いがあげられる。大藪（1968；1995）によれば、総記法による商品勘定の混合勘定性を排除するために考案されたのが小売棚卸法であるという主張から自身の簿記テキストにおいてもそのような順序で説明されていると考えられる。具体的には、「分記法による商品勘定の貸方差額が手許有高を仕入原価で示すのに対して、小売棚卸法による商品勘定の借方差額は売価による手許商品の有高を示すことになる」（大藪1968，59-60）として、小売棚卸法が「商品勘定の混合勘定性を排除²¹し、もって商品管理をも可能にすることを目的として考案された方法と考えるべきである」（大藪1968，60）と述べている。このような考え方のもと、小売棚卸法が取り扱われている3冊のうち、他の2冊が三分法をはじめとする各種分割勘定での処理方法を説明した後に小売棚卸法が説明されているのに対して、大藪（1982）『簿記の計算と理論』では、分記法→総記法→小売棚卸法→三分法という特徴的な順序で処理方法が説明されている。

続いて、安平（2009）『簿記要論²²』、安平（2000）『簿記詳論』の2冊について、前者は、簿記の初級・中級用のテキストとして書かれた簿記入門書（安平2009，はしがき）であるのに対して、後者は、前者の続編にあたりその上位の簿記テキストと位置付けられている。前者は、分記法→売上原価対立法→三分法の順に3つの処理方法を取り扱い、後者は、分記法→売上原価対立法→総記法→三分法→小売棚卸法の順に5つの処理方法が取り扱われている。

²¹ 大藪（1968）では、総記法による商品勘定の混合勘定性という欠点を排除する手段として①商品有高帳の採用、②小売棚卸法の実施の2点があげられている（大藪1968，59）。

²² 基本的なねらいは、簿記を全く知らない人に簿記の理論と実務への手ほどきをし、日商検定2級をやや上まわる程度の知識と技能を習得することであるとされ、上級（例えば日商検定1級およびそれ以上）に属する事項については『簿記詳論』で取り扱われるべきであるとされる（安平2009，はしがき）。

総記法、小売棚卸法の取り扱いの有無に関しては、初級者向け、上級者向けの違いによるものと考えられる。なお、これら2冊に共通する特徴的なことは、分記法の次に売上原価対立法が説明されている点である。この点に関して、2003年に書かれた安平（2009）の五訂版への序文において以下の記載がある。「前回の四訂版（筆者注：1997年出版）では、「商品売買取引の処理」の部分进行全面的に書き直した。「分記法」「総記法」「三分法」の順に、しかも、「三分法」に重点を置いて説明する方式に、簿記の初歩教育という点から見て、いくつかの疑問²³がもたれるからである。そこで、いわゆる「売上高・売上原価表示法」（売上原価対立法とも呼ばれる方法）を導入して説明し、初歩教育上の不要な混乱を避けようとしたのである」（安平 2009「五訂版への序文」）。すなわち、これら2冊の著者である安平は、支配的とされる三分法には複数の問題点があるために、売上原価対立法の説明を採り入れることで商品売買取引の初学者の理解を容易にしたいという意図があると考えられる。

以上みてきたように、処理方法については、著者独自の考えにより異なるテキストもあるが、おおむね先行研究で指摘されているように、分記法→総記法→三分法という順序で説明されていることが明らかとなった。

④ 処理方法の名称

次に、処理方法の名称について、考察を行う。まず、分記法は「損益分記法」「二勘定性」、「口別会計法」、「狭義の分記法」、総記法は「一勘定制」、「棚卸会計法」、「狭義の総記法」、三分法は「三分割法」、「三分法継続記録法」、売上原価対立法は「売上高・売上原価表示法」、「三分法棚卸計算法」という名称が用いられており、小売棚卸法は別の呼称の記載があるテキストはなかった。分記法を「損益分記法」と記載しているテキストは2冊あった。吉田（1952）『商業簿記提要』では、「商品を仕入れたときには仕入原価で商品勘定の借方

²³ 安平（1988）では、教育上の問題として①決算整理による売上原価の算出に関連して繰越商品勘定と仕入勘定との間の振替関係が初学者には容易に理解できない点、②分記法による説明をした後、三分法を教えるのが通常であるがその結果、同じ取引（商品の仕入れ）に異なった意味が与えられ、さらに仕入勘定が費用勘定とされると初学者が戸惑う点、③後に学習する工業簿記では三分法とは異なった処理法（すなわち、売上原価対立法的な処理法）が教えられるがそのことがまた、簿記学習者に無用の混乱を与えかねない点の3点をあげている（安平 1988, 34）。

に記入し、これを売却したときには原価で貸方に記入して、原価と売価との差額を、別に商品売買損益勘定を設けて処理する」(吉田 1952, 125) ため、損益分記法とされる。次に「二勘定制」であるが、それに対応して総記法は「一勘定制」とされている(片野 1973, 138)。片野(1973)では、売上総利益の計算において、総記法を商品勘定のみで処理する方法、分記法を商品勘定・商品売買損益勘定の二勘定で処理する方法のためとされる(片野 1973, 138)。すなわち、総記法は商品勘定という 1 つの勘定で処理するため「一勘定制」、分記法は商品勘定・商品売買損益勘定の 2 つの勘定で処理するため「二勘定制」とされる。

続いて、黒澤(1996)では、分記法は「口別会計法」とされ、それに対応して総記法は「棚卸会計法」とされている(黒澤 1996, 60-61)。分記法は「商品勘定が商品の数量計算の役目をするとともに売上口別に損益計算をすることとなる。これを口別会計法と名づける」(黒澤 1996, 60) とされる。一方総記法は、「口別会計法は往時の商業経営のように、手持品をほとんど常備せず、取引事業も単純であった場合には適当な方法であるが、現代の商業経営のように種々な商品種類から成る手持商品を常備し、かつ頻繁に取引の行われる場合には売上のたびごとに原価と売価を比較することは、実行することが困難である。それゆえ今日では一般に棚卸会計法が行われる」(黒澤 1996, 61) とされる。すなわち、分記法は売上ごとに損益計算が可能であるため口別会計法、総記法は売上ごとには損益計算を行うことができず期末における棚卸計算法を用いて行うため棚卸会計法とされる。つぎに安平(2000)では「狭義の分記法」としているのに対して総記法は「狭義の総記法」とされている(安平 2000, 4)。これは、著者が処理方法を売上原価を売上のたび認識できるかどうかという独自の視点で分類することに関連しており、売上原価を売上のたびに認識できる処理方法を広義の分記法(具体的には分記法と売上原価対立法)、そうではない処理方法を広義の総記法(具体的には総記法と三分法)に分ける(安平 1988, 25) ためである。続いて、三分法を「三分割法」とするのは、「商品勘定は繰越商品勘定・仕入勘定・売上勘定の三つの勘定に分割」(安平 2000, 15) されるためである。つまり、三分法という名称は商品勘定を三分割することに由来しているが、簿記学者の中には、安平(2000)と同様に三

分法という名称が妥当ではなく、本来は三分割法と呼称すべきであると主張する論者（秋葉 1977）も存在する²⁴。次に、武田（2009）では、三分法を「三分法棚卸計算法」、それに対応して売上原価対立法を「三分法継続記録法」とする（武田 2009, 209）。これは、武田（2009）による処理方法の独自の分類²⁵によるものであり、三分法は、売上勘定、仕入勘定、繰越商品勘定という分割商品勘定制（三分法）を採用し、期末に一括して売上原価を算定する仕組みである棚卸計算法を前提とするため「三分法棚卸計算法」、売上原価対立法は、売上勘定、売上原価勘定、商品勘定という分割商品勘定制（三分法）を採用し、販売のつど、売上原価を商品勘定から振り替える手続きを行う継続記録法を前提とするため、「三分法継続記録法」とされる（武田 2009, 209-210）。続いて、安平（2000；2009）において、売上原価対立法を「売上高・売上原価表示法」とするのは、「販売のつど売上高と売上原価を勘定に明示する」（安平 1988, 26）ためであるとされる。以上みてきたように、著者の考え方により独自の名称が付けられている処理方法もある。

⑤ その他の特徴的な点

その他に 15 冊の代表的な簿記テキストを調査する中で、特徴的であった商品勘定の分割について述べる。茂木（1990）によれば、論者自身の簿記学習の経験から、昭和前期においては一般商品勘定の説明がまずなされるのが一般的であったが、その後一般商品勘定がほぼ説明されなくなり、分記法と三分法のみになった²⁶（茂木 1990, 16）という指摘がある。図表 3-1 は、初版の出版年を第一優先に昇順に並べているが、初版出版年の古い 7 冊（1934 年から 1962 年まで）すべてにおいて、商品勘定を分割する処理方法が複数取り上げられていた。すなわち、商品勘定の分割の説明があり、ゆえに三分法のみではなく複数の分割法（二分法、五分法、七分法など）が取り上げられていた。その中で、沼田（1989）では、商品勘定の分割は、理論的には三分割法ではなく、仕入勘定と売上勘定に分割されたのであって、繰越商品勘定は決算整理

²⁴ なお、三分法の名称に関する問題点については第 5 章において考察する。

²⁵ 処理方法の分類に関しては第 4 章で考察する。

²⁶ 茂木（1990）によれば、分記法から三分法へという流れが一般的であるが、自身の教授法としては、商品名商品勘定→一般商品勘定→三分法へという歴史的な展開の道程を説明するとしている（茂木 1990, 16-18）。

勘定にすぎない（沼田 1989, 117）という指摘がある。考察を行う中で筆者の主観であるが、茂木（1990）の指摘のとおり、最初に三分法による処理が突然説明されるより、やはり商品勘定がなぜ分割されたかという歴史的経緯から説明されるほうが、初学者にとっては、興味深く、理解しやすくなるのではないだろうか。加えて、沼田（1989）の指摘のように本来は商品勘定が仕入勘定と売上勘定に分割されたのであるから、二分法を説明した後に三分法をはじめとしたその他の分割法の説明に入るほうが理解しやすいと考えられる。

さらに、処理方法の独自の名称については、井上（1976）は総記法を商品勘定のみで処理する「一勘定制」、分記法を商品勘定・商品売買損益勘定の2勘定で処理する「二勘定制」、さらには繰越商品勘定・仕入勘定・売上勘定の三勘定で処理する方法を「三勘定制」としている（井上 1976, 138）。これは、売上総利益の計算方法をもとにした処理方法の分類であり、商品勘定は分割されていない。一方、調査した 15 冊すべての簿記テキストでは三分法をはじめとする商品勘定を分割した処理方法が取り扱われている点を鑑みても、名称の由来が、いくつかの勘定を使用する処理方法なのか、それとも商品勘定をいくつに分割した処理方法なのかに注意が必要である。なお、沼田（1989）は、三分法を「商品勘定の三勘定制または三分割法」と呼称する（沼田 1989, 117）。すなわち、井上（1976）の分類のように売上総利益の計算の視点なのか、商品勘定分割の視点による分類なのかに注意する必要があると考えられる。この点に関して、大藪（1995）は、三分割法と3勘定制とは区別して呼称し、異なった意味をもたせるべきである²⁷と主張し、わが国では、三分割法（三分法）と3勘定制という呼称は、相互代替的に使われてきたと指摘する（大藪 1995, 12）。

以上、出版されている簿記テキストをすべて調査できたわけではないが、わ

²⁷ 大藪（1995）では、当座預金に関する1勘定制と2勘定制の記帳法が説明されることを例に、2勘定制は当座預金勘定を分割したものではないとして、これを商品の記帳に準用すれば、分記法と小売棚卸法は、商品勘定と商品販売益の2つの勘定で記帳するため、2勘定制と呼称することができるが商品勘定は分割されておらず、2分割法、3分割法は、同時に2勘定制、3勘定制とも呼称できるとする（大藪 1995, 12）。そうすることで、「2勘定制から3勘定制へ」というプロセスで「分記法の記帳から3分割法（＝3勘定制）の記帳」へ移行できるとする（大藪 1995, 12）。

が国の主要なテキストにおける商品売買取引の処理方法の傾向を観察できた。

第5項 令和以降の簿記テキスト

わが国で出版されている簿記に関するテキストのうち、専修大学神田キャンパス 10 号館 knowledgebase（図書館）に所蔵されているものを対象にして、どのような処理方法がどのような順序で取り上げられているかを調査した。knowledgebase には主に学部生向けすなわち今の簿記学習者が利用する書籍を中心に所蔵されており、大学内の他の図書館と比較して、学部生向けかつ新しい書籍が豊富なため調査対象とした。具体的には、図書館所蔵検索データベースにおいて検索キーワード「簿記」で検索を行った。検索の結果、該当したテキストは 62 冊であった（2023 年 9 月 15 日時点）。そのうち、実際に調べたところ、商品売買取引の処理方法に関する記載があるテキストは 42 冊であり、この 42 冊を調査対象とした。なお、42 冊には、高校検定済テキストが 9 冊、日本商工会議所簿記検定（以下、日商簿記検定）向けテキスト（いずれも 2 級）が 3 冊含まれている。図表 3-2 は、調査対象となった簿記テキストについて、取り上げられていた処理方法の数をテキストのカテゴリーごとに分類したものである。また、図表 3-3 は、調査対象のテキスト 42 冊の書籍名、著者名、出版社名、初版の出版年、調査したテキストの出版年、記載のある処理方法とその取り扱い順序の一覧である。なお、42 冊は高校検定済テキスト、日商簿記検定向けテキスト、その他の 3 つのカテゴリーに分け、それぞれのカテゴリーの中で、初版の出版年で昇順で並べている。

図表 3-2 簿記テキストで取り扱われている商品売買取引の処理方法

処理方法	高校	検定向	その他	合計
分記法	6	2	21	29
総記法	0	0	9	9
小売棚卸法	0	0	0	0
三分法	9	3	29	41
売上原価対立法	0	3	3	6

出所：筆者作成。

図表 3-3 簿記テキスト一覧

	書籍名／著者名／出版社名	初版	出版年	記載のある処理方法と取り扱い順序
高校教科書	簿記 / 醍醐聰 [ほか] 著. -- 新訂版. -- 東京法令出版	2015	2019	分記法→三分法
	はじめての簿記 / 桑原知之著. -- ネットスクール	2015	2019	三分法
	高校簿記 / 大塚宗春 [ほか] 著. -- 新訂版. -- 実教出版	2015	2019	分記法→三分法
	新簿記 / 安藤英義 [ほか] 著. -- 新訂版. -- 実教出版	2015	2019	分記法→三分法
	簿記 / 醍醐聰 [ほか] 著. -- 東京法令出版	2020	2022	三分法
	高校簿記 / 大塚宗春ほか著. -- 実教出版	2020	2022	分記法→三分法
	現代簿記 / 岩崎勇 [ほか] 著. -- 東京法令出版	2020	2022	三分法→分記法
	新簿記 / 安藤英義ほか著. -- 実教出版	2020	2022	分記法→三分法
	簿記 / TAC 著. -- TAC 出版	2020	2022	三分法
検定試験	商業簿記 / 渡部裕巨, 片山寛, 北村敬子編著; 2級, 3級. -- 検定版第6版. -- 中央経済社 (検定簿記ワークブック)	1976	2020	三分法→販売のつど売上原価勘定に振り替える方法
	合格テキスト 日商簿記2級商業簿記 / TAC 簿記検定講座編著. -- 第17版 (Ver.14.0). -- TAC 株式会社出版事業部	1999	2021	分記法→売上原価対立法→三分法
	みんなが欲しかった簿記の教科書 日商2級商業簿記 / 滝澤ななみ著. -- 第9版. -- TAC 株式会社出版事業部	2012	2020	三分法→分記法→売上原価対立法
その他のテキスト	現代簿記: 簿記A to Z: 基礎から応用までを具体的に説明 / 中村忠著. -- 新訂第5版. -- 白桃書房	1985	2016	分記法→三分法→ (補足として) 総記法
	基本簿記論 / 関西学院大学会計学研究室編. -- 新版第4版. -- 中央経済社	1988	2020	分記法→三分法
	入門簿記講義: ビジュアル版 / 大塚宗春, 清水孝, 長谷川恵一, 広瀬義州著. -- 改訂版. -- 中央経済社	1995	2017	分記法→総記法→三分法
	簿記の基本を学ぶ / 八田進二, 橋本尚著. -- 第4版. -- 同文館出版	2003	2018	三分法
	エッセンス簿記会計 / 新田忠誓 [ほか] 著. -- 第15版. -- 森山書店	2004	2019	三分法→分記法→総記法→売上原価対立法
	簿記概論 = An Introduction to bookkeeping / 白石和孝編著; 田中敏行 [ほか著]. -- 改訂版. -- 税務経理協会	2006	2013	分記法→総記法→分割法 (三分法など)
	簿記概論 = An introduction to bookkeeping / 白石和孝編著; 田中敏行 [ほか著]. -- 3訂版. -- 税務経理協会	2006	2015	分記法→総記法→分割法 (三分法など)
	商業簿記入門 / 氏原茂樹編著. -- 第2版. -- 税務経理協会	2007	2019	三分法
	詳解簿記論 / 松原成美 [ほか] 著. -- 税務経理協会	2009	2009	損益分記法 (分記法)、総記法、三分法
	スタディガイド基本簿記 / 柳裕治編著; 石原裕也 [ほか] 著. -- 第2版. -- 中央経済社	2010	2015	分記法→三分法
	スタディガイド基本簿記 / 柳裕治編著; 石原裕也 [ほか] 著. -- 第3版. -- 中央経済社	2010	2019	分記法→三分法
	スタディガイド基本簿記 / 柳裕治編著; 石原裕也 [ほか] 著. -- 第4版. -- 中央経済社	2010	2022	三分法
	商業簿記のエッセンス / 山本誠 [ほか] 著. -- 中央経済社	2011	2011	分記法→総記法→三分法 (五分法)
	簿記原理入門 / 吉田康久, 魏巍著. -- 中央経済社	2011	2018	三分法
	簿記入門 / 小野保之 [ほか] 著. -- 第2版. -- 森山書店	2012	2018	三分法
	はじめての簿記・会計学教室 / 島崎規子 [ほか] 著. -- 中央経済社	2013	2013	分記法→総記法→三分法 (五分法)
	初級簿記会計 / 千葉商科大学会計研究室編. -- 中央経済社	2013	2016	分記法→三分法
	入門テキスト商業簿記 / 長崎大学会計学研究室編. -- 中央経済社	2014	2014	分記法→三分法
	基本簿記教室 / 田宮治雄 [ほか] 著. -- 第2版. -- 中央経済社	2014	2019	三分法
	入門企業簿記: 理論と演習 / 拓殖大学会計教育研究会編. -- 中央経済社	2015	2018	分記法→三分法 (三分割法)
	簿記・経営分析: 初歩から学ぶ / 三枝幸文, 松井富佐男共著. -- 税務経理協会	2016	2016	三分法
	初級簿記 / 齋藤正章著. -- 改訂版. -- 放送大学教育振興会 (放送大学教材; 1639463-1-1611).	2016	2016	分記法→三分法 (三分割法)
	簿記学 / 矢部孝太郎編著; 原田保秀 [ほか] 著. -- 第2版. -- 税務経理協会	2016	2019	三分法→分記法→売上原価対立法
	ゼロからスタート簿記入門 / 渡辺竜介, 山北晴雄, 江頭幸代編著. -- 税務経理協会	2018	2018	仕入→売上のみ→三分法
	簿記の思考と技法 / 中村文彦著. -- 森山書店	2018	2018	分記法→三分法
	レクチャー初級簿記 / 千葉商科大学会計研究室編. -- 中央経済社	2018	2018	分記法→三分法
	入門簿記のエッセンス / 岡部勝成編著; 松尾裕一, 新野正晶, 堂野崎融著. -- 中央経済社	2018	2018	分記法→三分法
	ビジネスセンスが身につく簿記: business sense / 成川正晃編著. -- 中央経済社	2018	2019	売上原価対立法のみ
	教養としての簿記: ゼロから学ぶ簿記理論 / 太田佑馬編著; 小林里美, 濱田明著. -- 大学教育出版	2019	2019	分記法→三分法
	基本簿記原理 / 伊藤龍峰 [ほか] 著. -- 中央経済社	2020	2020	分記法→三分法

出所: 筆者作成。

最初に、高校検定済テキストの9冊について、9冊すべてのテキストにおいて三分法が、次いで6冊で分記法が説明されている。そして、3冊が三分法のみ、6冊が三分法と分記法を説明している。逆に、三分法、分記法以外の処理方法は全く取り上げられていなかった。三分法と分記法を説明している6冊のうち、5冊が分記法から三分法、1冊が三分法から分記法という順序で説明している。高校検定済テキストにおいて特徴的なことは、三分法がすべてのテキストにおいて取り上げられており、依然として教育上支配的な処理方法といえる。また、三分法、分記法2つの処理方法を取り上げている6冊のうち5冊において分記法から三分法の順序で説明している。これは、わが国のほとんどのテキストでは、最初に分記法、次に総記法、あるいは総記法を省略し、三分法が説明される（原 1997b, 150）という先行研究において指摘されているとおりの順序である。また、総記法を取り扱うテキストは1冊もないことに関連して、先行研究では以下の記載がある。茂木（1996b）によれば、昔（昭和戦前期に）は、総記法による商品売買取引の処理について教育を受けていたが、これがなくなった理由として、最初は商品勘定を純然たる資産として説明しこれが分記法の基礎となるとして、仕入れたときも販売したときも資産の勘定として扱い、売上においては商品販売益がでてくるので仕入原価の払出し分と販売益が当然に分かれて計算処理されねばならないので分記法がでてくるとされる（茂木 1996b, 246）。すなわち、商品勘定の貸借差額が意味のある金額を単独で示さないため、会計期間中に商品の管理ができないという総記法の欠点があるために初学者が決算時の処理を理解しづらい（原 1997b, 151）という点を考慮していると考えられる。

次に、日商簿記検定向けテキスト（いずれも2級向け）が3冊あったが、3冊すべてにおいて三分法、売上原価対立法（うち1冊は、売上原価対立法という名称を使用せずに、「販売のつど売上原価勘定に振り替える方法」としての取り扱い）が取り上げられ、分記法は2冊のテキストで取り上げられていた。特徴的なこととして、検定試験向けテキストでは、検定試験の出題内容に沿ってテキストが構成されており、第3節で述べるとおり、日商簿記検定2級の出題範囲に2016年度から売上原価対立法が新たに追加されたことに対応してすべてのテキストにおいて取り扱われている。また、3冊いずれのテキストでも

2つ以上の処理方法が取り上げられているが、三分法から分記法へのテキスト、分記法から三分法へのテキストどちらも存在し、検定試験向けというカテゴリの中では、取り扱い順序に関する特徴的な傾向はみられなかった。これは、検定試験向けのテキストは、受験対策としての役割が最も求められ、歴史的経緯や理論上の着眼点を重要視していないためと推測される。なお、中野（2016）は、日商簿記検定の各級の出題にあわせて、分記法→三分法→売上原価対立法→総記法の順に解説しているテキストがあるが、商品勘定の利用形態に関する歴史的変遷から見ればきわめて奇異に感じられると指摘している。今回の調査では、検定試験向けのテキストは3冊すべてが2020年以降に出版されたものであった。2021年以降の日商簿記検定の級別の出題は、三分法（3級）→売上原価対立法（2級）→総記法（1級）であり、中野（2016）の指摘のとおり歴史的変遷を考慮していないテキストもあるといえる。

そして、残りの一般的なテキストの調査結果は、30冊中、三分法を取り扱うテキストが29冊、続いて分記法を取り扱うテキストが21冊、総記法を取り扱うテキストが9冊、売上原価対立法を取り扱うテキストが3冊であった。加えて、商品売買取引の処理方法を1つのみ取り扱うテキストは9冊あり、うち8冊が三分法のみを取り扱っている。これらは、先行研究において指摘されている三分法が教育上支配的な処理方法であると状況が現在も継続しているといえる。加えて、取り扱いの数が、三分法、分記法、総記法の順序であることは、高校向けテキストにおいて示した原（1997b）の指摘のとおりの結果である。さらに、売上原価対立法は42冊中3冊で取り上げられているが、検定試験向けテキストでは3冊中3冊で取り上げられていることと比較すると、極めて少ないと言わざるをえない。これらの調査の結果より日商簿記検定をはじめとした検定試験において後に述べる実務に即した処理、すなわち売上原価対立法が追加されたことに一般の簿記テキストが追いついていないといえる。ただし、今回の調査の中で1冊だけ売上原価対立法のみを取り扱ったテキストが存在した。具体的には、成川正晃編著『ビジネスセンスが身につく簿記：business sense』中央経済社というテキストである。当テキストは、初版が2018年、筆者が手に取った版数は2019年に出版されたものであり、日商簿記検定2級には2016年に売上原価対立法が追加されたことを考えると、実務

に対応した検定試験の内容を反映しているテキストであるといえる。

また、説明の順序であるが、2つ以上の処理方法を扱う21冊中18冊で、分記法、総記法（省略されている場合もある）、三分法の順であり、先行研究において指摘されているとおりの結果である。なお、その順序ではない残り3冊のうち、1冊は、第4項で考察を行った簿記テキストである中村忠著『現代簿記』であり、分記法、三分法、総記法の順序で説明しており、先に考察したとおり、著者の考えにより総記法を補足として取り扱う特異なケースである。残り2冊は、新田忠誓他著『エッセンス簿記会計（第15版）』初版が2004年、調査したテキストは2019年に出版されており、三分法→分記法→総記法→売上原価対立法の順で、矢部孝太郎編著『簿記学（第2版）』初版が2016年、調査したテキストは2019年に出版されており、三分法→分記法→売上原価対立法の順序で取り上げられている。この2冊に共通な点は、①調査したテキストが2019年に出版されていること、②最初に三分法が説明されていること、③売上原価対立法が説明されていることの3点である。あくまで推測であるが、2016年に日商簿記検定に売上原価対立法が出題範囲に追加され、それ以降に出版されていることから実務や検定試験の流れの影響を少なからず受けていること、加えてどちらのテキストも導入部分が三分法の処理であることから、他の多くのテキストのように三分法が支配的な状況にある中で、実務に即した検定試験に対応したテキストにしようとする意図が汲み取れる。

なお、第4項において調査を行った著名なテキストとの比較であるが、第4項で対象とした歴史のある多くのテキストにおいては商品勘定の分割についてすなわち複数の商品勘定の分割の処理方法が取り扱われているのに対して、第5項で取り扱った比較的新しいテキストにおいては、先行研究の指摘どおり三分法を取り扱っている41冊のうち、商品勘定の分割や三分法以外の分割法を取り扱っているのは4冊のみ（うち2冊は、分割法として三分法のみを取り扱い）であった。すなわち、現在の簿記学習者が手にする多くのテキストでは、商品勘定の分割の経緯や三分法以外の分割の処理方法を学習することなく、三分法での処理を突然学習することになるのである。

以上のことから、新しいテキストであっても、三分法を取り扱うテキストが圧倒的に多く、次いで分記法、総記法という順での取り扱い冊数については、

先行研究の指摘どおりの結果であるといえる。また、売上原価対立法が取り扱われているのは6冊のみであり、そのうち3冊は日商簿記検定2級用である。次の第2節において考察するように、2016年に日商簿記検定2級の出題範囲に売上原価対立法が新たに追加されたことから、簿記テキストにも売上原価対立法がもっと採り入れられるべきであるにもかかわらず42冊中6冊のみでの取り扱いであり、主要な処理方法とはいえない結果であった。

第2節 検定試験における商品売買取引の処理方法

第1項 簿記学習における検定試験の位置づけ

わが国の簿記検定試験には、「三大検定試験」とされる3つの検定試験がある。具体的には、日本商工会議所および各地商工会議所が主催する「日本商工会議所簿記検定試験（日商簿記検定）」、公益財団法人全国商業高等学校協会が主催する「全国商業高等学校協会簿記実務検定試験（全商簿記検定）」²⁸、公益財団法人全国経理教育協会が主催する「全国経理教育協会簿記能力検定（全経簿記検定）」²⁹である³⁰（河野1998、小田2012）。

受験者数のもっとも多い日商簿記検定をはじめとするこれらの検定試験は、わが国の簿記・会計教育に大きな影響³¹を及ぼしているとされる（河合2016）。特にわが国の商業高校における簿記教育は、これらの簿記検定試験に合格することを目標とした学習指導が中心となっており、事実上、商業高校における学習簿記と検定簿記は同化した状態となっていることが指摘されている（小田2012）。また、短期大学の経営系学部や大学での経営学部や商学部で

²⁸ 文部科学省高等学校学習指導要領に定める内容によって実施され、商業高等学校の生徒やその卒業生に対し、簿記実務の能力を検定する目的で行われる試験である。

²⁹ 全国経理学校協会の会員校（専修学校、各種学校）の生徒やその他の一般人に対し簿記実務の能力を検定する目的で行われる試験である。

³⁰ これら以外に、一般財団法人日本ビジネス技能検定協会が主催する「簿記能力検定試験」（全産簿記検定）がある（小田2011）。

³¹ 例えば、日商簿記検定の功績について、①会計基準や法令の普及・定着に寄与しており、能力の可視化ができることから、②学習者からはそのモチベーションとなりうること、③指導者からは到達目標の明確化や指導方法の標準化が図りやすいこと、④企業等からは採用・人事考課・昇進の際の目安となることが指摘されている（河合2016）。

は「簿記」に関する科目が必ず存在し、1年生を対象とした簿記教育は、その多くが日商簿記検定の3級の受験を念頭において授業が展開されているという（河合 2016，桑原 2015）。さらに，中野（2007）によれば，日本会計研究学会の会員に対して行った調査結果³²が以下のとおり示されている。「あなたは簿記の授業において，簿記検定試験の受験を勧めますか」という設問に対して，①積極的に受験を勧めると答えているのが 148 人（48.8%）と最も多く，次いで，②簿記検定試験について話をするが，受験するかどうかは自主性にまかせるが 126 人（41.6%），そして，③特に話題にはしないが 23 人（7.6%）となっている（他に⑤その他が 6 人）（中野 2007，58）。

近年の資格取得指向の中で，高等学校（商業科等）では従前から簿記検定試験受験がある種必須であったが，大学（短期大学）でも簿記検定試験を推奨する傾向が醸成されていることが読み取れるとされる（中野 2007，58）。

そこで，わが国の簿記教育において大きな影響力のあるこれら三大検定試験の中でも最も受験者数の多い日商簿記検定における商品売買取引の処理方法の出題について考察を行う。それにより，簿記教育の中でも検定試験における商品売買取引の処理方法の取り扱いに関する傾向を概観する。

第2項 日商簿記検定試験の出題内容の変遷

日商簿記検定は，1954（昭和 29）年に第1回簿記検定試験が実施された（河野 1998；河合 2016）。2023 年 11 月の検定試験が 165 回となる。

図表 3-4 は，日商簿記検定の出題区分表について，商品売買処理に関する項目の変遷をまとめたものである。4 級では，1983 年から 2016 年まで一貫して「分記法」，3 級では，1959 年に「単一勘定，三分割法」，1983 年に「三分割法」，2007 年に「3 分（割）法」，2018 年に「分記法，3 分（割）法」，2021 年には「3 分（割）法」，2 級では 1959 年に「単一勘定，三分割法，その他の分割法」，1983 年には「その他の方法」，2016 年には「（月次によ

³² 実施された調査は，質問票調査を通じて，複式簿記の現状を把握するという目的をもって行われた。同調査は，2005（平成 17）年 4 月に，当時の日本会計研究学会に所属する会計学分野関連の学会員全員に対して，1,750 通が郵送され，351 人から回答が得られている（回収率 20.1%）（中野 2007，23）。

る処理）販売のつど売上原価勘定に振り替える方法」すなわち売上原価対立法，1 級では，1959 年に「単一勘定，三分割法，その他の分割法」，2012 年には「（総記法）」，2016 年には「総記法」が出題区分となっている。

図表 3-4 日商簿記検定における商品売買取引の出題区分の変遷

年	4 級／初級	3 級	2 級	1 級
1959	一	単一勘定 三分割法	単一勘定 三分割法 その他の分割法	単一勘定 三分割法 その他の分割法
1983	分記法	三分割法	その他の方法	(総記法)
2007				
2009				
2010				
2011				
2012				
2013				
2016				
2018	3 分（割）法 ※	分記法	(月次による処理) 販売のつど 売上原価勘定に 振り替える方法	総記法
2019		3 分（割）法		
2021		3 分（割）法		
2022				
2022				

出所：日商簿記検定試験出題区分表をもとに筆者作成。

※ 4 級の試験は 2002 年度より開始され，2016 年度まで実施された。また，2017 年度以降は簿記初級に変更された。

※ 記載年は，日商簿記検定試験において商品売買にかかわらず改定があった年を記載。

現在の級ごとの出題区分をみると，4 級では分記法，3 級では 3 分（割）法，2 級では 2016 年に「（月次による処理）販売のつど売上原価勘定に振り替える方法」すなわち売上原価対立法が新たに追加され，同時に「月次による処理」という表現も加えられた。1 級では 2016 年に総記法が正式に追加されている。

とりわけ，日商簿記検定が「経営管理に役立つ知識として，企業から最も求められる資格」としている 2 級において，2016 年に売上原価対立法が新たな出題範囲となり，月次による処理という表現が加えられたことは，企業の経理

業務の実情に則した出題内容に近づけようとしていると考えられる。この点に関して、櫻井（2017）によれば、これまでの日商簿記検定では、販売時に売上原価を把握せずに決算整理として年度単位での売上原価の把握を仕入勘定で行う出題がなされてきたが、2016年の改定では、会計実務の動向を踏まえて月次決算を想定した処理が採り入れられたことと、初めて商品売買について販売のつど売上原価勘定に振替える売上原価対立法の出題が明示されたことは大きな意味があるとされる（櫻井 2017, 77）。すなわち、詳細は第6章で取り扱うが、コンピュータ環境下での会計処理が浸透している現在においては多くの企業で月次決算が採用されており、加えて売上原価対立法が採用できる環境も整備される可能性が高まっており、その点を鑑みてもより実務に即した出題範囲になっていると言える。

また、同年に1級の出題範囲において、文部省検定商業高等学校用のテキストでは回避している総記法³³（大藪 1995, 10）が正式に追加されたことは、各種処理方法の内容やそれらの相違点を、極めて高度なレベルといわれている1級を受験する者であれば理解してほしいという日本商工会議所の意図があるのではないだろうか。

加えて、3級の出題範囲において、2018年に分記法が追加されているが、2021年には削除されている。分記法はわが国では簿記教育の初学者に対する簿記の理解を促進するという点から、企業では採用されていないにもかかわらず必ずと言ってよいほど多くのテキストに取り上げられてきた。しかし、図表3-4に示すとおり日商簿記検定の出題区分表から近年、分記法が削除された。これは、簿記検定において教育と実務の乖離を埋めるために行われた改革の一端を表しているが、先に考察したとおり分記法の実務上の実施困難性ばかりでなく理論的な問題点も考慮されてのことだと考えることもできる。

加えて、三大検定試験の一つである全経簿記検定の令和5年度出題範囲においては、3級（商業簿記）に分記法、売上原価対立法（個別／月次）、三分法、上級商業簿記／会計学に、総記法、五分法その他の分割法があげられている。

以上のことから、これら2つの簿記検定試験において共通することは、初歩

³³ 総記法は、簿記の初学者にとって決算時の処理を理解しづらいという点が指摘されている（原 1997b, 151）。

的な級では、分記法→三分法の順で処理の理解が求められ、さらに現在において実務が求めている月次による処理を前提とする売上原価対立法に関する理解が求められる。上位の級においては、それらの処理に加えて総記法での処理の理解も求められている。

第3節 簿記テキストと簿記検定試験との関連

第1節では、時代変遷に応じて教育上取り扱われる商品売買取引の処理方法がどのように変化しているかについて考察を行った。考察の結果、明治時代には商品勘定はまだ分割されておらずいわゆる総記法の処理方法が取り扱われていた。その後、上野道輔（1942）『新稿簿記原理』の考察を通じて、すでに大正から昭和の初期には、商品勘定が分割され三分法の処理が取り扱われていたことを確認した。その後、昭和中期から平成までの簿記テキストにおいては、多くのテキストで商品勘定の分割について説明されており、加えて、調査した15冊すべてで取り扱われていた唯一の処理方法は三分法であった。さらに、令和以降の簿記テキストにおいては、それ以前の簿記テキストと比較して商品勘定の分割や複数の分割勘定による処理が取り扱われている簿記テキストはほとんどなかったが、最も多くの簿記テキストで取り扱われていたのは三分法であった。

これに対して、第2節では、日商簿記検定における商品売買取引の処理方法の出題についての考察を行った。考察の結果、特徴的なこととして1959年の試験開始以来、単一勘定による処理方法や三分法を中心とした出題であったが、2016年より、2級の出題範囲に売上原価対立法が新たに追加され、加えて企業実務の動向を踏まえて月次による処理という表現が明示されていることから、もより実務に即した出題内容になったといえる。

なお、先行研究によれば、例えば、アメリカでは売上原価対立法が、ドイツでは総記法での処理が説明されている（原1997b, 152 ; 155）。そして、分記法は歴史的には劣勢な処理方法であり、現代ではわが国のテキストでしかみられないという指摘がある（原1997b, 155）。

以上のことから、わが国の簿記教育における商品売買取引の処理方法に関し

て、売上原価対立法を出題範囲に追加した日商簿記検定をはじめとする簿記検定試験ではより実務に即した内容に近づけようとしている意図が汲み取れるが、簿記テキストにおいては依然として三分法が支配的であることが確認された。

第4章 商品売買取引の処理方法の分類

第1節 商品売買取引の処理方法の分類

第1項 勘定の数による分類

商品売買取引の処理方法については、これまでにさまざまな観点から体系立てた分類整理が行われている。最初に、商品勘定の歴史的変遷から導き出される勘定の数による商品売買取引の処理方法の分類について考察する。これは、商品勘定を分割するか否かという視点で商品売買取引の処理において使用される勘定の数に焦点を合わせた分類である。具体的には、商品勘定のみを使用して処理する方法と、それを複数の勘定に分割して処理する方法に分ける。商品勘定のみを使用して処理する方法には、貸借ともに原価を用いて処理する分記法、借方を原価で貸方を売価で処理する総記法および貸借ともに売価で処理する小売棚卸法がある。第2章において、総記法は混合勘定という問題点がありそれを解決するために商品勘定を分割する処理方法が出現したことを明らかにした（黒澤 1996；武田 2004）。その商品勘定を分割して処理する方法には、三分法、売上原価対立法が該当する（原 1997b；中野 2016）。

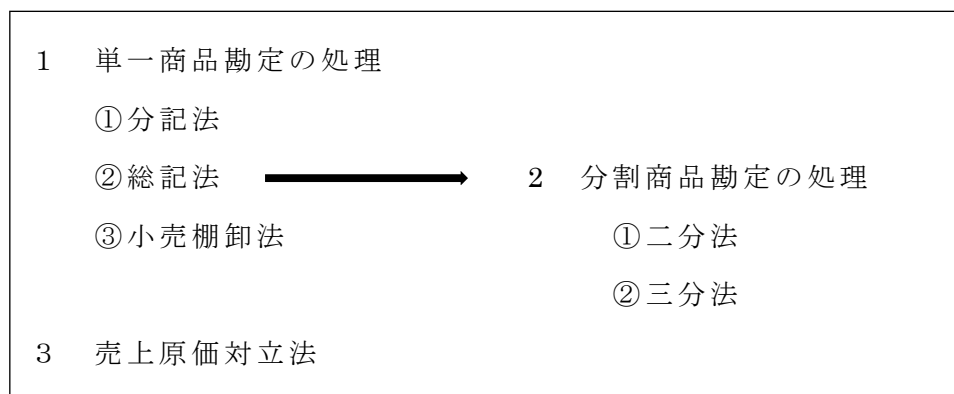
泉（2003b）は、図表 4-1 に示されるように、単一商品勘定の処理、分割商品勘定の処理および売上原価対立法と大きく3つに分類している³⁴。これは、主として使用する勘定の数による分類である。単一商品勘定の処理方法には、分記法、総記法および小売棚卸法があげられている。分割商品勘定の処理方法には二分法と三分法があげられている。図表 4-1 には総記法から分割商品勘定の処理に向かって矢印が示されているが、これは先に考察したとおり総記法の商品勘定を分割して分割商品勘定の処理が出現した歴史的経緯を示したものである。一般的には、総記法の商品勘定が仕入、売上、繰越商品という3

³⁴ 泉（2003b）の分類では、単一商品勘定の処理と分割商品勘定の処理に二分している点は他の多くの論者と同様であるが、加えて売上原価対立法をそれらとは独立して分類している点が特徴的であるといえる。泉（2003b）は、総記法の商品勘定を分割した処理のみを分割商品勘定の処理と捉えており、売上原価対立法は単一商品勘定の処理と分割商品勘定の処理とは異なり両者には属さないという見解を示している。

つの勘定に分割されたとして三分法を説明するテキストが多い。しかし泉（2003b, 31）は、分割商品勘定の処理の基本は二分法であり、総記法の商品勘定の借方への記入を仕入勘定に、貸方への記入を売上勘定に2つに分けて行うためであるとしている。泉（2003b, 38）は、三分法における繰越商品勘定はあくまでも期末整理勘定にすぎないので、二分法の一形態と考えることができる³⁵と述べている。

以上のように、勘定の数による分類とは、商品勘定の分割の歴史的変遷を踏まえた分類であると言える。

図表 4-1 勘定の数による商品売買取引の処理方法の分類



出所：泉（2003b, 30）。

第2項 勘定の数と売上原価の計上時点による分類

安平（1988）は、商品勘定の分割か否かという勘定の数による分類は基本的な分類の基準とはならないと主張する。それぞれの方法のもつ原理的な特徴にもとづいた整理が必要であると指摘する。図表 4-2 では、販売のつど売上原価を計上するの否かという観点から、広義の分記法として売上原価分別計上法、広義の総記法として売上高一括計上法とに分類している（安平 1988, 25）。安平（1988）は分記法と売上原価対立法³⁶が販売のつど売上原価を確

³⁵ 商品勘定の分割は二分法を基本とするものには、例えば井上（1976）、沼田（1989）、吉田（1952）などがある。

³⁶ 一般的には売上原価対立法と呼称することが多いが、図表中では売上高・売上原価表示法と表記されている。これは、販売のつど売上高と売上原価

定するという共通性があることを指摘する。分記法と売上原価対立法は売上高のうち売上原価となる部分を区別して計上することから売上原価分別計上法と呼ばれている。一方、安平（1988，27）は，総記法と三分法は商品販売時に売上原価と商品売買損益が確定できない場合に売上原価を一括して計上するという共通性があり，用いられる勘定が単一の商品勘定か三つの勘定かという点が違うだけであって原理的には異ならないと指摘する。総記法と三分法を，販売のつど売上原価を確定せずに期末に一括して処理するため売上高一括計上法と呼んでいる（安平 1988，26）。

図表 4-2 商品売買取引の処理方法の分類

(a) 分記法（広義の）：売上原価分別計上法： 販売のつど個別に把握する	
①分記法（狭義の）	2 勘定制
②売上高・売上原価表示法	3 勘定制
(b) 総記法（広義の）：売上高一括計上法： 期末に一括して把握	
③総記法（狭義の）	1 勘定制
④三分法	3 勘定制

出所：安平（1988，25），太字部分を加筆。

図表 4-3 は，中野（2016）による分類であるが，安平（1988）とほぼ同様の分類を示している。安平（1988）や中野（2016）の分類は売上原価の算定の計上時点によるものとみることができるが，売上原価分別計上法は売上原価を販売のつど確定できることが適用条件となり，一方で，売上高一括計上法は期末に一括して売上原価を算定するという方法と適合することになり，売上原価の算定方法という前提条件という視点にもとづいた分類であるとも言える。以下では，前提条件としての売上原価の算定方法について詳細に検討することにする。

を勘定に明示するという観点からこのような表記が用いられている。

図表 4-3 商品売買取引の 4 つの記帳方法

		1 勘定制	3 勘定制
売上原価 (棚卸高) の計算	期末時に 一括把握	総記法 (売上高一括計上法)	三分法 (いわゆる三分法)
	販売の都度 個別に把握	分記法 (売上高分別計上法)	三分法 (売上原価対立法)

出所：中野（2016，15），一部修正。

第 3 項 勘定の数と売上原価の算定方法による分類

期間損益計算のもとでは、棚卸資産である商品の取得原価を当期の費用となる販売した商品の売上原価と次期以降の費用となる商品の在庫である棚卸資産とに配分する手続き、すなわち原価配分が必要となる（武田 2008a）。原価配分を行うためには、期中に払い出された商品の取得原価の合計である商品の払出原価を算定しなければならない（桜井・須田 2022）。この原価配分の手続きは棚卸資産の払出のつど行うこともできれば、年度末等に一括して行うこともできる（武田 2008a，374）。

① 数量計算

商品の払出原価は、払出数量に払出単価を乗じて計算される。最初に、棚卸資産の数量管理を実施する手続きには、継続記録法（または恒久棚卸法）、棚卸計算法（または定期棚卸法）の二つの手続きがあり、多くの企業ではこの二つが同時に利用されている（武田 2008a，374）。継続記録法とは、商品の受入数量と払出数量との記録を継続的に行う方法で、常に在庫量を帳簿から直接的に把握できるという特徴があり、在庫管理に資する方法である（武田 2008a，375）。この関係を式で示すと次のとおりである。

$$(\text{期首数量} + \text{当期受入数量}) - \text{当期払出数量} = \text{期末数量}$$

一方、棚卸計算法とは、期中における払出数量の記録は行わず、期末等において実地棚卸を行い商品の在庫量を確認し、受入総数量からそれを差し引いて期中の払出数量を間接的に把握する方法である（武田 2008a，374）。これは、期中における商品在庫数量を継続して把握できないので、在庫管理を有効に実

施できない（武田 2004，218）。この関係を式で示すと次のとおりである。

$$（期首数量＋当期受入数量）－期末数量＝当期払出数量$$

② 価額計算

商品の期末有高の評価を行うためには，継続記録法による場合も棚卸計算法による場合もともに単価計算が必要である。継続記録法と棚卸計算法は，商品の数量計算の方法として用いられるが，同時に原価の流れの仮定と結びついて価額計算の方法としても利用される（武田 2008a，376）。ここに原価の流れの仮定とは，商品の受入れ単価が在庫単価と異なる場合に，商品の払い出し段階でどのような順序で払い出されたと仮定するかといったことを意味する。原価の流れの仮定にもとづいて商品の取得原価を，販売した商品に係る原価部分（売上原価）と，手許に残った商品に係る原価部分（繰越商品原価）とに識別する原価配分が行われる（武田 2004，221）。具体的に原価配分の方法には，個別法，先入先出法，移動平均法，総平均法，最終仕入原価法，売価還元法などがある。これらの計算方法によって棚卸資産の取得価額は，当期の費用となる売上原価と次期以降の費用となる棚卸資産とに配分される。なお，原価の流れにもとづく原価配分方法を商品の払出しのつど適用するその都度法（個別法，先入先出法，移動平均法）と，月または期を単位として適用する方法（総平均法，最終仕入原価法，売価還元法）とに区分することができる（武田 2008a，376）。

原価配分の方法は，継続記録法か棚卸計算法かの払出数量の把握方法との適用の可否によって分類することができる。一般的に，継続記録法には，数量のみを記録する方法と，数量・単価・金額を記録するものがあり，商品有高帳には二種類のものが存在する。受払数量のみを記録する方法では販売のつど売上原価は算定できない。通常，簿記教育上は継続記録法といった場合は，数量，単価，金額を記録する商品有高帳を指す場合が多い。桜井・須田（2022）によれば，個別法，先入先出法は棚卸計算法を実施していても適用可能だが通常は継続記録法でおこなわれる方法で，総平均法，最終仕入原価法，売価還元法は棚卸計算法のもとで採用される方法だという（桜井・須田 2022）。

③ 数量計算と価額計算

図表 4-4 は，原価の流れの仮定を示すと同時に，それらが継続記録法と棚卸

計算法で適用可能か否かを示している。継続記録法が原価の流れの仮定のうちその都度法と結びついた場合、期中の払出価額を直接算定することができ同時に期末等の棚卸資産価額も決定することができる（武田 2008a, 378）。一方で、棚卸計算法は原価の流れの仮定のうち月別・期別法と結びつき、期末等に棚卸資産価額の決定をつうじて期中の払出価額を間接的に決定できる（武田 2008a, 378）。

図表 4-4 数量計算と原価配分の方法

原価配分の方法 ³⁷		継続記録法	棚卸計算法
その都度法	個別法	○	○
	先入先出法	○	○
	移動平均法	○	×
月別・期別法	総平均法	×	○
	最終仕入原価法	×	○
	売価還元法	×	○

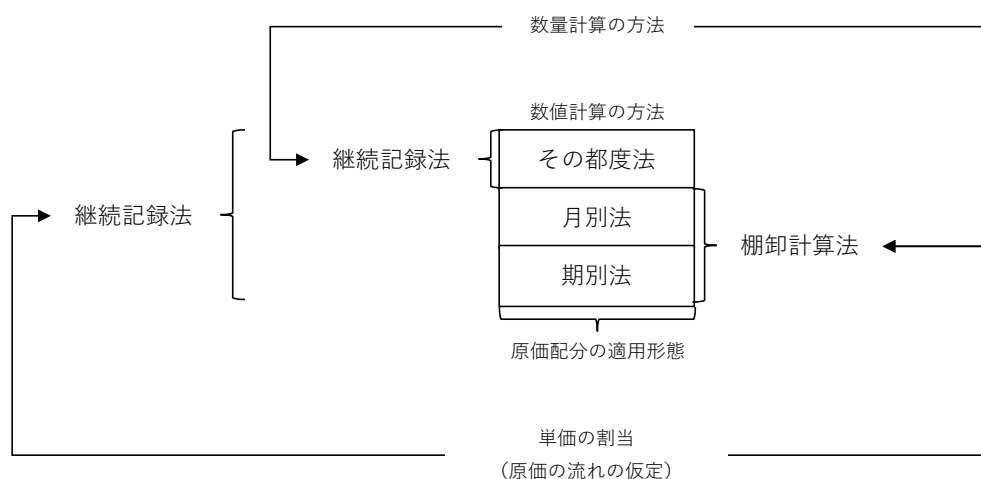
注) ○印は適用可能、×印は適用不能または無意味であることを示す。

出所：武田（2008a, 377）、一部修正。

図表 4-5 は、数量計算の方法である継続記録法および棚卸計算法と、価額計算の方法である原価の流れの仮定である原価配分の方法との関係を示したものである。継続記録法は原価配分法のうちその都度法と結びつき、棚卸計算法は月末または期末に実地棚卸による数量計算にもとづき、期末手持量の評価を行うにあたり、月別・期別法と結びつく（武田 2008a, 376）。なお、図表中の継続記録法とは、販売のつど払出価額を算定し、商品の手持有高を帳簿上で継続的に把握できる方法であり、数量計算としての継続記録法と価額計算としてのその都度法の組み合わせをいう。一方、棚卸計算法は期末等において実際の有高を調査し計算によって手持有高を把握する方法であり、数量計算としての棚卸計算法と価額計算としての月別・期別法の組み合わせをいう。

³⁷ 2010 年 4 月 1 日開始の事業年度より、改正企業会計基準第 9 号「棚卸資産の評価に関する会計基準」により、後入先出法、単純平均法は廃止されているため、図表 4-4 ではそれらを除いた。

図表 4-5 数量計算と価額計算



出所：武田（2008a, 223）。

④ 勘定の数と売上原価算定方法による分類

図表 4-6 は、武田（2004）による商品売買取引の処理方法の分類である。図表では、勘定の数による分類に加えて、売上原価の算定方法との組み合わせから分類したものである。まず勘定の数による分類では、記帳手続きとして一勘定制として分記法、総記法が分類され、商品勘定を3つの勘定に分割した三勘定制（三分法）として、売上原価対立法と三分法に分類されている。次に、売上原価の算定方法は、継続記録法（その都度法）が商品の販売のつど売上原価を把握方法であるのに対して、棚卸計算法（月別・期別法）は期末に一括して把握方法と区別することができる。（武田 2004, 199）。したがって、分記法と売上原価対立法は販売のつど売上原価を把握する継続記録法と結びつき、総記法と三分法は期末に一括して売上原価を把握する棚卸計算法と結びつく（武田 2004, 199）。

武田（2004）では、勘定の数と売上原価の算定方法との組み合わせから、売上原価対立法を三分法継続記録法、三分法を三分法棚卸計算法との特徴を表す独自の名称が用いられている。

図表 4-6 会計手続と勘定制

記帳法 会計手続	一勘定制		三勘定制（三分法）	
	分記法	総記法	売上原価対立法	三分法
継続記録法	○	-	○ 三分法継続記録法	-
棚卸計算法	-	○	-	○ 三分法棚卸計算法

出所：武田（2004，200），一部修正。

第4項 純額法と総額法にもとづいた分類

ここでは、損益計算書における表示項目の方法にもとづいた分類について考察する。損益計算書の表示項目には、純額法と総額法の二つがある。純額法による損益計算書では売上総利益だけを示すのに対して、総額法による損益計算書では売上高－売上原価＝売上総利益という計算過程を示す。現在わが国では明瞭表示の考え方にもとづき総額法が一般的な慣行となっている（安平 1988，30）。

図表 4-7 は、武田（2004）による商品勘定の分割，記帳法，売買損益算定の方式を示したものである。武田（2004）によれば，分記法と総記法による処理は，一定期間の売上総額と仕入総額とを明確に把握できず，販売損益が総額で一括して算定されるにすぎず純額法に分類される。一方，三分法や売上原価対立法は，期中の仕入総額や売上総額を把握できるが，主として総額法と結びつくが，純額法とも結びつく（武田 2004，203）。

図表 4-7 記帳法と純額法・総額法

勘定制	記帳法	売買損益算定の方式
一勘定制 (混合商品勘定制)	分記法 総記法	純 額 法
三勘定制 (分割商品勘定制)	三分法継続記録法（売上原価対立法） 三分法棚卸計算法（三分法）	総 額 法

出所：武田（2004，203），一部修正。

柴田（2000）は、企業会計原則において「費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部または一部を損益計算書から除去してはならない」という総額主義の原則、また「費用及び収益は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に対応表示しなければならない」という費用収益対応の原則があることから、「売上高」と「売上原価」の相殺は認められないという（柴田 2000, 87）。そのうえで、商品売買取引の処理においては総額法にもとづく必要があり、具体的には、勘定により「売上高」と「売上原価」を把握できるようにしなければならないと主張する（柴田 2000, 86）。

これらをふまえ、安平（1988）では図表4-8のとおり商品売買取引の処理方法を分類している。この分類は基本的には処理方法の前提となる適用条件の相違によって分類整理がなされている。販売のつど売上原価を継続記録法（その都度法）によって直接的に把握する方法には分記法と売上原価対立法が、売上原価を月次や決算時にまとめて棚卸計算法（月別・期別法）によって間接的に把握する方法には総記法と三分法が分類されており、仕訳方法の前提となる適用条件である売上原価の算定方法の相違で分類されている。また、明瞭表示の考え方にもとづいた損益計算書における表示項目という点では、総額法（総額主義）としての売上原価対立法と三分法、純額法（純額主義）としての分記法と総記法という別の視点からも分類されている（安平1988, 29-30）。この損益計算書上の表示項目に関する分類の視点は、制度会計上要請されていることから軽視できない視点といえる。

図表 4-8 各種処理方法の分類整理

	継続記録法を前提 (決算整理不要)	棚卸計算法を前提 (要決算整理)
純額主義にもとづく	①分記法(狭義の)	③総記法(狭義の)
総額主義にもとづく	②売上高・売上原価表示法	④三分法

出所：安平（1988, 31）。

第2節 商品売買取引の処理方法の分類モデル

ここまでみてきたとおり，これまでに商品売買取引の処理方法はさまざまな観点から体系立てた整理が行われてきた。その中では，単純に商品勘定の分割か否かで分類整理しているものから，仕訳方法の前提条件となる売上原価の算定方法との関係から分類整理したものまで多岐にわたることが明らかになった。そこで，ここではこれまでの分類を総括した商品売買取引の処理方法の分類モデルを提示する。筆者は，商品売買取引の処理方法を分類するにあたっては，安平（1988）や武田（2008a）が提示したように売上原価の算定方法にもとづいて整理することが肝要だと考えている。仕訳方法を実際に適用するためには，その前提条件となる売上原価の算定方法が適合していなければならない。

図表 4-9 商品売買取引の処理方法の分類モデル

仕訳方法	売上原価の算定方法			項目表示	勘定の数
	数量計算	価額計算	売上原価の把握		
分記法				純額主義	1 勘定制
売上原価対立法	継続記録法	その都度法	販売のつど個別に把握	総額主義	3 勘定制
三分法	棚卸計算法	月別・期別法	期末時点に一括把握		
総記法				純額主義	1 勘定制

出所：筆者作成。

図表 4-9 は商品売買取引の処理方法の分類に関する先行研究を総括した分類モデルを示している。分類モデルでは，「仕訳方法」，「売上原価の算定方法」，「項目表示」および「勘定の数」の大きく四つの視点からそれを分類している。さらに「売上原価の算定方法」は，「数量計算」，「価額計算」および「売上原価の把握」と三つの視点から構成されている。分類モデルは，安平（1988）が指摘するように，商品販売時に売上原価を把握できるかどうかということをし訳方法の前提条件と位置づけて分類しているものである。分記法と売上原価対立法は，払出数量の把握における継続記録法と先入先出法や移動平均法など

のその都度法とが結びつくことによって、売上原価を商品販売のつど把握することができるので仕訳方法は分記法と売上原価対立法の採用が可能となる。一方、総記法と三分法は、商品販売時にはそのような条件のない場合の処理方法であり、払出数量の把握における棚卸計算法と総平均法や売価還元法など月別・期別法との組み合わせは、期末等に一括して売上原価を把握することになるので仕訳方法は総記法と三分法が適合することになる。

ところで、安平（1988）は簿記テキストで三分法が一般化しているのは、技術的な困難性から販売のつど売上原価を算定できない企業で採用が可能であり、また総額法に結び付いているという点から他の方法よりも優位性がある点が評価されてのことだろうと述べている。先述のとおり、わが国では明瞭表示の考え方にもとづいて総額法が一般的な慣行であり総額法が純額法にまさることには異論がないと考えられる（安平 1988, 30）。損益計算書における売上原価の表示項目に関しては、各種計算規則において要請されている点であることから、当然に内訳明細を示す総額法をとる処理方法である売上原価対立法と三分法が適しているといえる。また、分記法はわが国の簿記テキストでしかみられないという点（原 1997b）、第3章の調査で明らかにしたとおり簿記テキストでは総記法は今日ではほとんど取り扱われていない点を考慮すると、今日において商品売買取引の処理方法は、売上原価対立法と三分法の二つであるといえることができるので図表中の点線で囲まれた部分はそのことを強調している。

この両者の方法は、二者択一的にどちらかが優れているといったことは考慮していない。販売のつど売上原価を算定できるような技術的環境、すなわち継続記録法（その都度法）の前提条件を採用しうる環境が整えば、三分法は同じく総額法と結びつく売上原価対立法と競合関係になるという指摘がある（安平 1988, 31）。簿記の機能との関連でこの分類をみた場合、決算中心主義の簿記という観点からは、どちらの処理方法をとっても本質的な違いはないが、主として三分法が対応すると考えることができる。一方、管理中心主義の観点からは、財産管理および取引事実の顛末説明の点でも、あるいは業務管理という点でもそれに有効な会計情報を提供しうるという点でも売上原価対立法が対応するものと考えられる（寫村 1993, 9）。三分法は販売損益が帳簿上、決算時にしか判明しないので、理論的かつ有効性という点から売上原価対立法は三分

法よりも好ましい処理方法であると言える。しかし、このような売上原価対立法か三分法かという論点ではなく、企業が置かれた環境は個々に異なるのであるから、企業の実情に合わせて商品売買取引の処理方法はその前提条件を踏まえて選択的に採用されるものと考えることができる。よって、この分類モデルはどちらを選択すべきかを示したのではなく、あくまでも処理方法の前提条件を踏まえたパターンを示したものである。さらに、分類モデルは非常に単純化したものであるから、すべての企業の処理方法がこれに該当するわけではない。例えば、三分法であっても継続記録法を否定するものではなく、継続記録法と月別・期別法のパターンも当然考えられうるであろう。

第5章 三分法の問題点

第1節 問題の所在

第3章では、わが国の簿記教育においてどのような商品売買取引の処理方法が取り扱われているのかについて、簿記テキストおよび簿記検定試験に関して考察した。考察の結果、簿記検定試験においては、簿記の学習に最も影響力のある日商簿記検定試験でより実務に即した出題内容にするという傾向がみられた。具体的には、2016年度より2級の出題範囲に売上原価対立法が新たに追加された。一方で、売上原価対立法を取り扱う簿記テキストは少数で、最も多く取り上げられている商品売買取引の処理方法は三分法であった。これは、先行研究で指摘されていることを裏付ける結果となった。すなわち、わが国の簿記テキストや簿記教育では、商品売買取引の主要な処理方法として三分法を示し、その合理性を説明するのが一般的である（安平 1988, 24；横山 1997, 75；柴田 2000, 84）。

三分法が現在においても主要な商品売買取引の処理方法として取り扱われているが、三分法はこれまでもさまざまな問題点が指摘されている。柴田（2000, 84）によれば、三分法は不完全なものであり、最終的に正しい期間損益計算が保証されれば良いという判断が根底にあるのは否定できないという指摘すらある。そこで、本章では、わが国の簿記教育において依然として主要な処理方法とされる三分法に関する問題点について考察する。具体的には、三分法で用いられる仕入勘定、繰越商品勘定に関する問題点、売上原価・売上総利益の把握に関する問題点、三分法と商品有高帳との関連性に関する問題点、三分法という名称に関する問題点、実務上の問題点について考察を行う。

第2節 理論上の問題点

第1項 仕入勘定に関する問題点

三分法は、仕入勘定、売上勘定、繰越商品勘定の3つの勘定により商品売買取引を処理する方法である。そのうち売上勘定は、収益勘定であるという点に

ついて異論はないものと考えられる（中村 2005，78）。一方，仕入勘定と繰越商品勘定については，これまでも問題点が指摘されている。

仕入勘定は，費用に属する勘定として説明されるのが一般的である（中村 2005，78；秋葉 1995，9）。しかしながら，仕入勘定に関しては，費用勘定とする考え方の他に，資産勘定とする考え方（茂木 1996b），売上原価間接把握勘定とする考え方（秋葉 1988），および現金過不足勘定や製造間接費勘定と近く決算時点において残高を残さないという点で通過勘定とする考え方（徳山 2023）といった具合にさまざまな考え方がある。ここでは，そのうちの代表的なものとして仕入勘定を費用勘定とする考え方と資産勘定とする考え方について考察する。

最初に，仕入勘定を費用勘定とする考え方について，中村（2005，78）は，「仕入勘定は一応，費用の勘定である。一応という意味は，商品を仕入れた段階ではまだ費用ではないからである。販売されたときに費用になるのである。しかし間もなく費用になるので，最初から費用として扱うのである。期末に㊤前期繰越高を加え，㊤次期繰越高を差し引くことにより，仕入勘定は売上原価を示す純全たる費用の勘定になる」と指摘する³⁸。このように仕入勘定を費用の勘定とする考え方については，仕入勘定を商品購入と同時に販売されたと仮定して記入する売上原価の勘定ということもできるし，また仕入勘定を仕入費用を表わす費用勘定と，繰越商品勘定の残高を修正する勘定とが複合した勘定ということもできてしまう（秋葉 1995，10）。とりわけ，商品の購入と同時に費用の発生を認識する考え方は，非現実的であるともいえる（秋葉 1995，10）。

次に，仕入勘定を資産勘定とする考え方は，決算整理仕訳の記入時において仕入勘定は「借方に商品の増加高および期首棚卸高が，また，貸方に商品の期末棚卸高および減少高が記入された状態になっている」ことからである（秋葉 1995，13）。このように仕入勘定が資産勘定であった場合に，前期繰越高を計上しない勘定は資産の有高を示さないという問題がある（安平 1988，32）。

以上，見てきたように三分法における仕入勘定は，その位置づけや性格づけ

³⁸ 秋葉（1995）は，仕入勘定を費用の勘定とする考え方について，売上原価勘定説と複合勘定説の2つを示してそれぞれの問題点を考察している。

が困難という問題点が認められる（秋葉 1995，16）。費用勘定でも資産勘定でもなく商品の購入事実を示す勘定といった説明もあるが，結局，仕入勘定は一体何を表す勘定かという問題があり，さまざまな考え方が存在すること自体に問題があり意見の一致は見られない（安平 1988，32）。

第2項 繰越商品勘定に関する問題点

繰越商品勘定は，資産の勘定であるが，期中には眠っているおかしな勘定であるという指摘がある（中村 2005，78）。わが国の多くの簿記テキストでは，繰越商品勘定の前期繰越高を期末の時点で仕入勘定に振替えており，会計期間中，繰越商品勘定の前期繰越高は期首から同額のままで変わらない。山田（1974）は，繰越商品勘定は常に必ずしも資産勘定ではなく，仕入勘定もまた常に必ずしも費用勘定ともいえないとし，繰越商品勘定と仕入勘定は同質の勘定であると指摘する³⁹。飯野（1966）は，繰越商品勘定は支払保険料などの前払費用と同様に経過勘定で，期間費用を正しく計算するために生じたものと説明する⁴⁰。さらに，柴田（2000，90）は，繰越商品の一部ないし大半は期中において販売されているから，販売時に売上原価の記録を省略することは望ましくないと主張する。以上のように，仕入勘定と同様に，繰越商品勘定もまた一体何を表す勘定かという問題点がある。

第3項 売上損益の把握に関する問題点

第4章において，三分法は棚卸計算法や月別・期別法と結びつき，売上原価は販売のつど把握せずに期末に一括して把握できる処理方法であるとした。この点に関連して，三分法での処理においては，決算日に決算整理を行わなければ，売上原価も売上総利益も明確にならないという問題点がある（柴田 2000，

³⁹ 山田（1974）は，繰越商品勘定と仕入勘定は同質の勘定であって，何等区別する理由もなくまたその必要がないとして，両者を統合したところの新しい意味の商品勘定に，売上勘定と売上原価勘定とを加えた三つの勘定とすることが適切であると主張する。

⁴⁰ 繰越商品勘定は，決算日において期間損益計算を行った後に使命は終了するため翌期首に再振替をすることが望ましいとされる（沼田 1961；飯野 1966；柴田 2000）。

91)。三分法による処理では商品の販売時には売上高の計上のための仕訳を行うが、商品の減少の記録は省略されるので、その仕訳は論理ミスを行っているとする。そして、これを補完するために、決算日において、1会計期間の売上原価合計額を仕入勘定から損益勘定に振替を行っているのが今日の会計慣行であると指摘する（柴田 2000, 91）。すなわち、三分法での処理では、商品の販売のつど売上原価を計上しないから、売上損益は決算整理仕訳を行う期末を待たなければ明らかにならない。

第3節 三分法と商品有高帳との関連性に関する問題点

商品有高帳は、商品の種類ごとに作成され、商品の物量の管理を行うと共に商品の払出単価を決定するための帳簿である。三分法と商品有高帳とは、簿記教育上では、期末における商品の帳簿棚卸高、実地棚卸高という用語が説明されるときに関連し合う（秋葉 1994, 4）。秋葉（1994）は、多くのテキストでは、商品を販売するつど売上原価を計上することが可能であれば分記法を適用し、その適用が困難であれば三分法を適用せざるを得ないという考え方が前提となっていると説明する。秋葉（1994, 5）は、三分法が採用されている場合、商品有高帳を用いることができないと考えるのが普通で、決算時にのみ商品有高帳を出してくるのはおかしいと疑問を呈する。また、安平（1992）も同様に、「現在の簿記テキストの大部分は、三分法の処理を説明した後、商品売買に関連する補助簿の記入と題して、仕入帳・売上帳・商品有高帳を説明するという構成をとっている。三分法の後で商品有高帳（継続記録法）が出てくるのである。すなわち、三分法の説明に際し、分記法によれないこと（売上原価・販売益の継続的確定ができないこと）に触れながら、その直後に、分記法の可能性を示唆するという、矛盾におちいつているのである」（安平 1992, 83）と、三分法と商品有高帳との関連について問題を指摘している。商品有高帳は、期中の有高が記入できるという前提に立った帳簿であり、商品有高帳と密接な関連を持つ仕訳方法は三分法ではなく、売上原価対立法である（秋葉 1994, 5）。

第4節 三分法という名称に関する問題点

三分法という名称は、仕入勘定、売上勘定、繰越商品勘定の3つの勘定が単一商品勘定の処理方法である総記法で用いられる商品勘定を3つの勘定に分割されたことにより生じたことに基づいているとされる（秋葉 1977, 59）。

しかし、この三分法という名称に関して複数の指摘がなされている⁴¹。まず、分割商品勘定の処理方法⁴²の中で、基本となる処理方法は三分法ではなく二分法であるという指摘である。大藪（1968）によれば、商品勘定分割の最も初歩的、基本的なものは、仕入勘定と売上勘定に分割する場合であるとされる。また、沼田（1989）は、「繰越商品勘定には単に決算時における商品棚卸高のみが記入され、よってこの勘定は決算整理勘定に過ぎない。このため理論上は商品勘定が仕入および売上の二勘定に分割されたわけで、商品勘定の二分法とみるのが正しい。しかし今日の簿記学では勘定の性質をそこまで精密に吟味しておらず、これを商品勘定の三分法といっている。このため本書でも不本意ながら通説の用語を使用した。」（沼田 1989, 117）と説明する。秋葉（1994）は、高校向け簿記テキストでは、総記法の説明を省いており、その場合、三分法を商品勘定三分割法と同義に用いるのは極めて不自然であると指摘する。なぜなら、単一商品勘定の処理方法である総記法の商品勘定が、結果的に、仕入勘定、売上勘定、繰越商品勘定の3つに分割された処理方法が三分法であるにもかかわらず、総記法での処理を説明せずに三分法を説明することになるためであるという。

また、秋葉（1994）は、商品勘定が三分割されて繰越商品・仕入・売上の三勘定ができたのではなく、商品勘定が仕入勘定と売上勘定とに二分割され、

⁴¹ 秋葉（1977）は、三分法を「商品勘定三分割法」と呼称する。また、沼田（1989）は、商品勘定の三勘定制または三分割法とする。三分法という名称が一般的に用いられているが、商品勘定を三分割した意味を含んだ名称も著者によっては用いられている。

⁴² 商品勘定を3勘定に分割する三分法のほかに、二分法、五分法、七分法といった処理方法も存在する（新井 1986, 134）。また、大藪（1968）によれば、三分法、五分法のそれぞれに売買勘定を加えて四分法、六分法もある。

このうちの仕入勘定に対して繰越商品という勘定が1個補充されたという説明が正しく、三分法という名称自体に問題があると指摘する⁴³。

第5節 実務上の問題点

第1項 情報技術の進展と商品売買取引の処理方法

ここまで明らかにしてきたように、三分法にはさまざまな問題⁴⁴が指摘されている。それにもかかわらず、わが国では、これまで簿記教育において三分法が主要な処理方法として取り上げられてきた（安平 1988；横山 1997；柴田 2000）。さらには、簿記テキストや簿記研究において、三分法は実務においても主要な処理方法であると説明するものが多い（渡部他 2023a, 85；松下 2022, 7）。三分法が主要な処理方法であるとする根拠には、多くの場合、売上原価対立法のように商品の販売時に売上原価を把握することが実務上不可能であることを指摘する（安平 1988, 33）。すなわち、三分法に問題があっても、商品の販売のつど売上原価を把握することができなければ、期末等にまとめて売上原価を計上せざるを得ないから、三分法による処理にならざるを得ないというのである。この点に関して、安平（1988, 33）は、売上原価対立法が実務上不可能または困難であるという前提が崩れた場合には、それが採用されるべきことになると主張する。そのうえで、実務では三分法はあまり採用されていないのではないかと示唆する。この示唆は、会計処理のコンピュータ化が進展したことにより、継続記録法とその都度法の採用が困難ではなくなったと考えられるため、実務では三分法はあまり採用されず、かわりに売上原価対立法が進展しているのではないかという指摘だと考えられる。

⁴³ 「商品勘定に対してまず繰越商品勘定が補充され、そのあと商品勘定が仕入勘定、売上勘定に2分割された。」という説明も行うことができるとされる（秋葉 1994, 3）。

⁴⁴ 実務上に関する問題点として他に、財務諸表規則に基づく損益計算書の作成上、期首・期末の棚卸高と当期仕入高を勘定上に示しておくために三分法が必要であるという指摘がある（安平 1988, 33）。しかし、勘定記録と財務諸表とは必ずしも直結するものではなく、また棚卸高と仕入高が同一勘定に計上されていても、決算時にそれを分離することは困難ではないとされる（安平 1988, 33）。すなわち、総額主義によらない処理方法であっても、決算時に対応が可能という見解である。

たしかに第4章において、商品売買取引に関して売上原価の算定方法や仕訳などの組み合わせについて商品売買取引の処理方法の分類モデルを提示した。分類モデルでは、売上原価の算定方法としての数量計算としての継続記録法と単価算定方法としてのその都度法の組み合わせの場合には売上原価対立法が適合し、数量計算としての棚卸計算法と単価算定方法としての月別・期別法の組み合わせの場合には三分法が適合することを指摘した。これは、売上原価対立法が採用できなければ三分法が採用されるといった関係を示したのではなく、あくまでも個別の企業の取引処理環境を前提としてどのような処理方法が採用されるのかといった分類パターンを示したものである。したがって、コンピュータ処理が進展したことによって、継続記録法・その都度法を前提とした売上原価対立法を採用できる環境が整ったとしても、すべての企業がそのような方法を採用したとは到底考えられない。それは、どのような処理方法を採用するかは企業の取引処理環境を踏まえた独自の判断があり、その結果として売上原価対立法または三分法が採用されていると考えるのが自然である。

一方で、従来からの手作業を前提とした三分法がコンピュータ処理環境下においてもそのまま採用されているとも考えにくい。今日では、コンピュータ環境下に適した処理方法が採用されていると推測される。では、実務において、実際にはどのような商品売買取引の処理方法が採用されているのであろうか。

第2項 商品売買取引の処理方法の実態

これまでに商品売買の処理方法に関するいくつかの実態調査が行われている。

横山（1996）は、1994年に実施した個人企業39社と法人企業487社の計526社の面接による実態調査の結果を明らかにしている。商品売買取引の処理方法に関する回答企業471社の中で、五勘定法⁴⁵は329社（69.8%）、三分法は113社（24.0%）、売上原価対立法（販売時個別売上原価対立法）は12

⁴⁵ 五勘定法とは横山（1996，29）で使用された用語で、コンピュータ処理における商品売買取引の処理方法を指す。五勘定法についての詳細は第6章で取り上げることにする。

社（2.6％），その他 17 社（3.6％）⁴⁶という結果⁴⁷であった。この調査結果で注目すべき点は、まず三分法を採用している企業は非常に少なく、また売上原価対立法も同様である。代わりにコンピュータ処理法である五勘定法を採用する企業が約 70％と非常に多いことが明らかにされている。

次に、横山（1997）では、上記の調査結果を踏まえて調査対象などを拡大して第 2 回目の実態調査が行われている。具体的には、1996 年に個人企業 15 社と法人企業 765 社の計 780 社に対して調査を行っている。調査結果のうち法人企業 712 社の回答結果は、三分法は 376 社（52.8％）、五勘定法は 288 社（40.4％）売上原価対立法（販売時個別売上原価対立法）は 19 社（2.7％）、その他は 29 社（4.1％）という結果を明らかにしている⁴⁸。横山（1996）の結果より五勘定法を採用する企業は少ないものの約 40％の企業が採用している。

大城（1997）は、沖縄県内の中小企業を中心に行ったアンケート⁴⁹の調査結果について、回答企業 221 社のうち五勘定法は 89 社（40.3％）、売上原価対立法は 26 社（11.8％）、三分法は 24 社（10.9％）であったことを明らかにしている⁵⁰。横山（1997）と同様に五勘定法が約 40％の企業で採用されている結果となっている。

⁴⁶ 調査には「その他」の項目は用意されていなかったが、明示されている項目の回答企業数を回答企業合計 471 社から差し引いて「その他」とした。

⁴⁷ 調査結果に対して横山（1996, 29）は、「月次決算を行っていれば販売のつど払出原価が算定されなくても、月末には売上原価が確定するので、月単位でみる限り、払出原価が算定されるかどうかはあまり重要でないことから、売上原価対立法（販売時個別売上原価対立法）の採用はわずか 12 社（2.6％）しかなかったものと思われる。」と指摘されている。

⁴⁸ この調査では前回の調査（横山 1996）において分記法、総記法、小売棚卸法の回答がなかったため、それらを質問項目に含めなかったとしている。

⁴⁹ 日本簿記学会簿記実務研究部会（豊岡隆部会長）『簿記会計情報の作用と利用に関する研究』（最終報告書）1996 年 10 月 27 日。本報告書は、沖縄県内の中小企業を中心に上記のテーマでアンケート方式で会計実務を調査し、分析されたものである（大城 1997, 178-179）。

⁵⁰ 五勘定法は「コンピュータ用五勘定法（仕入、売上、期首商品棚卸高、期末商品棚卸高、商品）で記帳している」、売上原価対立法は「売上原価計上法（売上と同時に売上原価を計上）で記帳している」と質問項目が設定されている。その他の回答結果は「分記法（原価と販売益を区分）で記帳している」（4 社, 1.8％）, 「完成工事高と完成工事原価で記帳している」（31 社, 14.0％）, 「その他」（47 社, 21.2％）であった（大城 1997, 171-172）。

河合・櫻井（2002）は、東京証券取引所に上場する食品、製造業および商業に属する企業に対する 2001 年に行った実態調査の結果を明らかにしている。調査では、商品（材料）購買に関する仕訳と商品（製品）販売に関する仕訳を五勘定法（三分法）と売上原価対立法の二つのパターンを具体的に示したうえで回答を求めている⁵¹。調査結果は、商品購買時の仕訳では五勘定法（三分法）が 135 社（67.5%）、売上原価対立法が 65 社（32.5%）、商品販売時の仕訳では五勘定法（三分法）が 143 社（71.9%）、売上原価対立法が 56 社（28.1%）であったことが明らかにされている。これまでの調査からわずかな年しか経過していないが、上場企業においては五勘定法を採用する企業の割合は 70%程度と高いことを明らかにしている。

以上、調査によって多少ばらつきはあるものの、わが国では五勘定法が商品売買取引の基本的処理方法の一つと言って良いであろう。一方で、横山（1996；1997）や大城（1997）では売上原価対立法を採用する企業は少なかったが、その後に行われた河合・櫻井（2002）では売上原価対立法を採用する企業は 30%程度とその割合は高くなっている。これは河合・櫻井（2002）は上場企業を対象にしているという調査対象の違いによるものかもしれない。しかし、横山（1996；1997）では企業規模（資本金）が大きくなると売上原価対立法の採用が増えるという指摘⁵²があり、企業規模が大きくなると売上原価対立法を採用する企業の割合が高まるという傾向が認められる。

これらの実態調査結果より以下のことが明らかになっている。まず、安平（1988）が示唆したコンピュータの進展により継続記録法の採用が困難ではなくなり実務では三分法はあまり採用されずに、かわりに売上原価対立法が進展している点であるが、確かに、三分法は調査結果からも実務ではあまり採用されていないと言うことができる。しかし、販売のつど売上原価を計上できる環境が整っているにもかかわらず、売上原価対立法が実務において広く浸透し

⁵¹ この調査では、決算整理仕訳については質問されていない。そのため、他の調査とは単純には比較できないものの、上場企業における商品売買取引の処理方法の実態を把握するには十分と考える。

⁵² 「売上原価対立法の採用も規模別にみれば、資本金 50,000 万円以上の企業にあっては 17 社中 7 社（41.2%）となっており、原価管理体制の充実が計られているとみることもできる」（横山 1996, 29）。

ているとは必ずしも言えない。そのような環境が整っている中においても、五勘定法が多く企業で採用されていることが明らかになった。この五勘定法の詳細な考察は第6章にゆずるが、五勘定法は棚卸計算法や月別・期別法を前提とした処理方法であり、その点において五勘定法は三分法と共通点がある。

以上のことから、実務において三分法は主要な商品売買取引の処理方法であるとはいえない。また、売上原価対立法の採用が三分法に代わるものだと言える事実は確認できなかった。代わりに、コンピュータでの処理を前提とする五勘定法が基本的な商品売買取引の処理方法であるということが明らかになった。

第 6 章 企業実務における商品売買取引の処理方法

第 1 節 コンピュータ環境下での取引処理の全体像

第 1 項 取引処理システムと総勘定元帳システム

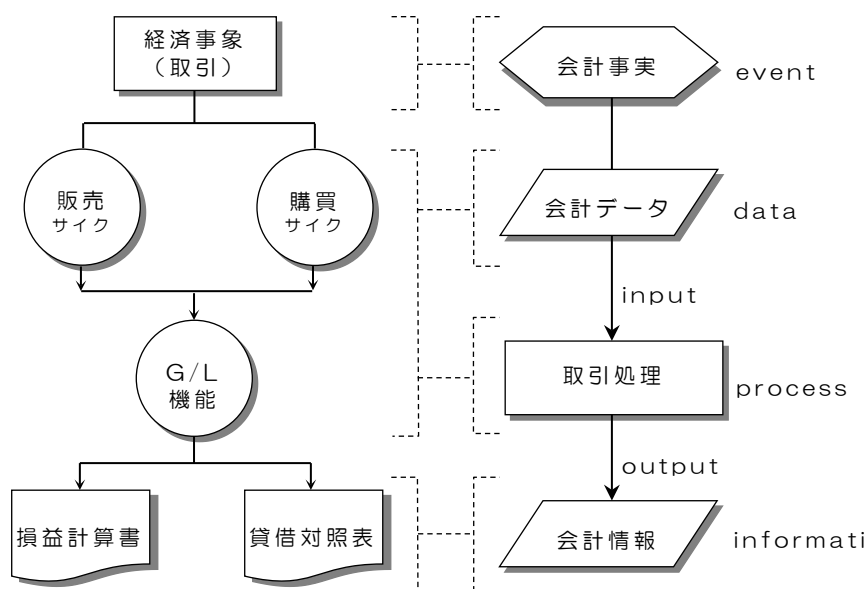
第 5 章において、三分法はわが国の簿記教育において主要な商品売買取引の処理方法として取り上げられているが、いくつかの実態調査から実務ではほとんど採用されていないことが明らかにされた。わが国の簿記教育は手記簿記が前提となっており、コンピュータによる会計処理が当たり前となっている今日においては、実態調査結果は当然の結果とも言える。そこで、本章では、コンピュータ処理を前提とした企業実務における商品売買取引の処理方法について考察を行う。その場合、商品売買取引の仕訳方法には五勘定法と売上原価対立法とがある（河合 2000，櫻井 2011）。

会計システムの中で、最も代表的かつ伝統的であり経営成績や財政状態を報告するための測定の仕事が取引処理システム（transaction processing system）である（河合他 2021，15）。取引処理システムとは、「業務活動で認知される取引を対象として、損益計算書や貸借対照表のような財務諸表を作成するための機能と構造を有する体系」（河合他 2021，15）である。図表 6-1 は、取引処理システムの基本モデルを表わしたものである。商企業の商品売買活動では、購買サイクルと販売サイクルはそれぞれ別々の機能を果たしながら商品の流れを介して連動し、取引処理システムはこれらの業務サイクルを横断して生じる価値の変動を最終的なアウトプットである財務諸表を作成する（河合他 2021，16）。取引処理システムは、財務諸表作成目的に主眼を置いたシステムであるからあらゆる企業において構築される。

取引処理システム全体の中で最も重要となる機能は、G/L（General Ledger）機能である。G/L 機能とは直訳すれば総勘定元帳機能であるが、具体的には勘定別の残高を確定する処理機能である（河合他 2021，18）。この G/L 機能を担うシステムを総勘定元帳システム（G/L システム）という（河合他 2021，18）。総勘定元帳システムの具体的な運用手段としては、伝統的な手作業による複式簿記いわゆる手記簿記と、コンピュータ処理による総勘定元

帳システムがあるが、今日、一般的にはコンピュータによる処理を指す（河合他 2021，18）。

図表 6-1 取引処理システムの基本モデル



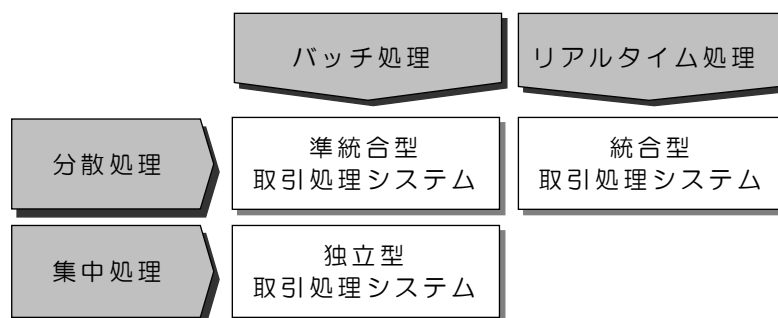
出所：根本（2004，16）。

第 2 項 取引処理システムの形態

取引処理システムは、各業務で発生した会計に関するデータを総勘定元帳システムに引き渡す際の効率性に関連してみた場合に、業務活動で捕捉される取引を財務諸表に変換するまでの一連の手続きをシステム化の対象とする（櫻井 2017，79）。河合他（2021）によれば、「企業がいかなるコンピュータ処理方式を採用するかは企業の規模，組織形態，情報活用能力などに左右され，情報技術がいくら革新的な進歩を遂げているからといっても，あらゆる企業が同一の取引処理システムを構築するわけではない」（河合他 2021，28）と指摘する。しかし，情報技術は取引処理システムの構築において影響を与える大きな要因であり，情報技術の適用水準の相違は取引処理システムの形態として現れる（櫻井 2017，79）。したがって，取引処理システムは，業務サイクルにおける業務処理システムと総勘定元帳システムとの間のコンピュータ処理方式の相違によっていくつかの形態に分類することができる（櫻井 2017，79）。

ここにコンピュータ処理方式とは、取引データの入力場所としての分散入力と集中入力、取引処理のタイミングとしてのバッチ処理とリアルタイム処理である。取引データの入力場所として、分散入力とは組織や地理的に異なった部門から取引を入力する方法で、集中入力とはある部署 1 か所で入力する方法である（河合他 2021, 28-29）。また、取引処理のタイミングとして、バッチ処理とはデータを一定期間保管した後それらのデータを一括処理する方法で、リアルタイム処理とは業務の発生とほぼ同時にデータの入力・処理を行うことができる方式である（河合他 2021, 28-29）。

図表 6-2 データ処理方式と取引処理システムの形態



出所：河合他（2021, 35）。

図表 6-2 に示すように、取引処理システムはデータ処理方式の組み合わせから三つのシステム形態に整理することができる。具体的には、集中入力とバッチ処理との組み合わせを独立型取引処理システム、分散入力とバッチ処理との組み合わせを準統合型取引処理システム、および分散入力とリアルタイム処理の組み合わせを統合型取引処理システムに分類している⁵³。独立型取引処理システムは、業務処理システムと総勘定元帳システムとが連携していない形

⁵³ 今井（1991 a, 1991b）では、会計システムの発展段階を第一レベル・会計専用型システム、第二レベル・業務連結型システム、第三レベル・業務統合型システムの三段階で説明しているが、それらはこの形態分類と整合するものと考えられる。また、河合（1999）や櫻井（2004）では、情報処理技術の適用水準の違いという視点からわが国企業の実態調査分析が行われており、その分析結果とこの形態分類とは整合性があるとされる。

態であり、各業務で発生した取引データは総勘定元帳システム側で集中的に仕訳入力される（櫻井 2017，80）。準統合型取引処理システムは、業務処理システムと総勘定元帳システムとがコンピュータにより連携され、各業務で発生した取引データは分散的に入力されオンラインでシステム全体のどこかで自動仕訳入力されるが、総勘定元帳システムに引き渡されるデータは一定期間または一定量束ねられたデータとなる（櫻井 2017，80）。統合型取引処理システムは、業務処理システムと総勘定元帳システムとがコンピュータにより連携され、取引の発生とほぼ同時に取引データが入力され自動仕訳される（櫻井 2017，80）。

第2節 五勘定法

第1項 五勘定法の具体的処理方法

五勘定法についての研究は数少ないが、先駆的な研究として横山（1996，1997）や大城（1998）をあげることができる⁵⁴。横山（1996）は、五勘定法を「試算表の売上原価が、期（月）首商（製）品棚卸高、仕入高または製品製造原価、期（月）末商（製）品棚卸高と区別して打出されることから、これに売上高および商（製）品勘定を加えた五つの勘定を設ける」（横山 1996，29）と説明している。その後も同様に、五勘定法を「損益計算書に属する勘定として売上高勘定・仕入高勘定・期首（月首）商品棚卸高勘定・期末（月末）商品棚卸高勘定、貸借対照表に属する勘定としては商品勘定を設けて商品売買取引を記録する方法」（横山 1997，75）と説明している。

大城（1998）は、コンピュータ用五勘定法という名称を用いて、それをコンピュータ導入により生じた会計処理方法であり、従来の伝統的な手記簿記に

⁵⁴ これらの研究以前には秋葉（1978a）がある。秋葉（1978a）では、五勘定法の名称も使っていないし、またコンピュータでの処理を前提として考察しているわけではないが、どのような勘定科目を設定すれば財務諸表規則による損益計算書の作成が容易となるかについて売上原価の表示形式と勘定設定の考察がなされていて、五勘定法と同様の処理方法が提示されている。そのうえで、それを「財務諸表規則による損益計算書が勘定の記入面から直ちに作られるという意味で最も適切な方法」（秋葉 1978a，65）と結論づけている。

においてはみられなかった決算時に売上原価の内訳明細を示す処理方法であるとする説明する（大城 1998，86）。その上で，コンピュータの利用による会計帳簿の出力形式は，商品売買の処理方法にも影響を及ぼしているとして，コンピュータ用五勘定法を「仕入，売上，繰越商品（または，商品）勘定のほか，決算で利用する，期首商品棚卸高，期末商品棚卸高の2勘定を設定して会計処理を行う方法」（大城 1998，86）と説明している。

ここで，五勘定法の具体的な処理方法について取引例にもとづいて考察する。以下は，年次決算において売上原価を算定・表示するための仕訳方法である。

<取引例>

- 期首商品棚卸高（@ ¥100，10 個）
- @¥100 の商品 30 個を掛けにて購入した。
- 上記商品のうち 20 個を@¥200 にて掛けにて販売した。
- 期末商品棚卸高（@ ¥100，20 個）

<五勘定法の仕訳例（年次決算の場合）>

商品購入時：

借方科目	金額	貸方科目	金額
仕 入 高	3,000	買 掛 金	3,000

商品販売時：

借方科目	金額	貸方科目	金額
売 掛 金	4,000	売 上 高	4,000

年次決算時：

借方科目	金額	貸方科目	金額
期 首 商 品 棚 卸 高	1,000	商 品	1,000
商 品	2,000	期 末 商 品 棚 卸 高	2,000

最初に，商品の購入時，販売時における仕訳について，三分法では「仕入」

勘定、「売上」勘定を使用するのに対して、五勘定法では、「仕入高」勘定、「売上高」勘定を使用する。これらの勘定は、損益計算書上の表示項目と同じであり、表示項目を勘定として入力に用いるためである。次に、年次決算時の決算整理仕訳において、三分法との比較において五勘定法では「仕入」勘定に代わり「期首商品棚卸高」勘定と「期末商品棚卸高」勘定が用いられ、「繰越商品」勘定に代わり「商品」勘定を用いる。これは商品の購入時と販売時と同様に決算整理においても、財務諸表上の表示項目と同一の勘定を用いる必要があるためである。商品の購入時と販売時の仕訳は基本的には三分法と同様の処理方法であるが、三分法と大きく異なるのは決算整理仕訳ということができる。

大城（1998）は、五勘定法の特徴として、決算整理仕訳で利用する期首商品棚卸高、期末商品棚卸高という2つの勘定を設定し、貸借対照表の期末商品の計上のためにこの2つの勘定を用いる修正仕訳により売上原価の内訳明細を示す会計処理を行う点をあげる（大城 1998, 86）。この特徴に関して、コンピュータを利用した会計実務において月次試算表等は損益計算書、貸借対照表に区分して出力されているため、月次試算表における損益計算書の売上原価の内訳明細のため、また貸借対照表の期末商品の計上のため、決算時の修正仕訳が必要となる（大城 1998, 86）とする。中村（2018）は、五勘定法は、試算表または損益計算書等で間接的に仕入高を売上原価へ調整する費用の勘定科目として、期首商品棚卸高勘定と期末商品棚卸高勘定を設定すると説明する（中村 2018, 15）。

次に、月次で売上原価を算定・表示するための仕訳方法である。

<五勘定法の仕訳例（月次決算の場合の月末決算整理）>

- 3月本決算
- 4月首商品棚卸高 ¥1,000
- 4月末商品棚卸高 ¥2,400
- 5月末商品棚卸高 ¥3,000
- 6月末商品棚卸高 ¥2,800

4月の月次決算時：

借方科目	金額	貸方科目	金額
期首商品棚卸高	1,000	商品	1,000
商品	2,400	期末商品棚卸高	2,400

5月の月次決算時：

借方科目	金額	貸方科目	金額
期末商品棚卸高	2,400	商品	2,400
商品	3,000	期末商品棚卸高	3,000

6月の月次決算時：

借方科目	金額	貸方科目	金額
期末商品棚卸高	3,000	商品	3,000
商品	2,800	期末商品棚卸高	2,800

続いて、3月が本決算の場合を想定した月次決算時の決算整理仕訳について示した。期首月である4月の月次決算時の仕訳は、年次決算の場合の仕訳と同様である。上段の仕訳は、前期末の商品棚卸高である期首商品棚卸高¥1,000を商品勘定から期首商品棚卸高勘定に振り替える処理である。同時に下段の仕訳は、4月末の商品棚卸高¥2,400を商品勘定の借方と期末商品棚卸高勘定の貸方に計上する処理である。期首月である4月末の月次決算が終わったタイミングでは、期首商品棚卸高勘定の残高は期首商品棚卸高である¥1,000、商品勘定と期末商品棚卸高勘定の残高はともに4月末の商品棚卸高である¥2,400となる。

次に、5月の月次決算時の上段の仕訳は、商品勘定と期末商品棚卸高勘定の残高である前月4月末の商品棚卸高¥2,400を相殺するために商品勘定と期末商品棚卸高勘定を洗い替える仕訳である。下段の仕訳は、5月の月末商品棚卸高¥3,000を商品勘定の借方と期末商品棚卸高勘定の貸方に計上する。5月の月次決算の処理が終了した時点では、期首商品棚卸高勘定の残高は4月初の商品棚卸高である期首商品棚卸高¥1,000のままであり、商品勘定と期末商品棚

卸高勘定の残高はともに5月末の商品棚卸高¥3,000である。それ以降の月次決算時の仕訳は、5月の仕訳と同じパターンの仕訳を繰り返し入力する。それによって、最終的に3月の決算時では、期首商品棚卸高勘定は期首商品棚卸高を、商品勘定と期末商品棚卸高勘定は3月末の商品棚卸高すなわち期末商品棚卸高を示すことになる。この一連の仕訳は、商品勘定と期末商品棚卸高勘定とで毎月の在庫変動を把握していることになる。

以上のことから、五勘定法は出力される財務諸表上の表示項目を勘定科目として仕訳入力に用いる点が大きな特徴であると言える。つまり、五勘定法は、売上高勘定、仕入高勘定、期首商品棚卸高勘定、期末商品棚卸高勘定、商品勘定という5つの勘定科目を用いて処理する。この点について、横山（1997）は、昭和50年代に入りコンピュータでの会計処理が進展すると、月次決算後の月次試算表を損益計算書と貸借対照表に区分して打ち出す形式をとるようになったため、三分法よりも損益計算書の表示を考慮して勘定を設ける五勘定法を用いるようになった（横山 1997, 75）と指摘する。すなわち、五勘定法は、商品の購買、販売および決算の一連の商品売買取引の処理において用いられる勘定の数に着目して名称がつけられていると考えられる⁵⁵。この点に関して横山（1996；1997）は、学習簿記上は、売上原価に属する勘定が期首商品棚卸高、仕入高および期末商品棚卸高の残高を売上原価勘定に振替えるべきであることから六勘定法ということもできると指摘していることから勘定の数に着目した名称であると言える⁵⁶。

第2項 五勘定法の構造的特徴

五勘定法の決算時の処理について、簿記会計教育の観点から棚卸計算法を前

⁵⁵ 櫻井（2011）もまた五勘定法は「決算時に損益計算書上の売上損益を算定・表示し、同時に貸借対照表上の商品残高を確定するのに必要となる勘定が、売上高、仕入高、商品、期首商品棚卸高および期末商品棚卸高の五つであることから五勘定法」であると勘定の数から説明する（櫻井 2011, 360）。

⁵⁶ 餅川（2012c）においても五勘定法が取り上げられているが、これは商品勘定五勘定法（五分割法）すなわち商品勘定を5つの勘定で処理するという三勘定法（三分割法）の発展形としての意味で用いられており、コンピュータ環境下における五勘定法とは異なる。

提とする三分法の財務諸表作成時における組替え仕訳と考えることもできるという指摘がある（大城 1998, 92）。その点から、五勘定法は、三分法から派生した処理方法または三分法思考のコンピュータ環境下での処理方法であると捉えることもできる（河合 2000, 248；櫻井 2011, 360）。そこで、五勘定法の構造的特徴を三分法との比較をつうじてその共通点と相違点から明らかにする。

最初に、共通点であるが、手記簿記における三分法もコンピュータ処理における五勘定法も、期中の商品売買取引の処理を合理的あるいは簡便的に行う棚卸計算法を前提にした処理方法である（河合 2000, 248；櫻井 2011, 360；2017, 78）。三分法も五勘定法も、売上原価の算定を決算時に一括して行う点で同じである。すなわち、期末時点で商品数量有高を確定したうえでこれに期末の在庫単価を乗じて計算する期末商品棚卸高にもとづいて、売上原価を計算によって算定する。

次に、相違点について二つ指摘する。一つ目は、売上原価の算定方法の違いである。すなわち、「期首商品棚卸高＋当期商品仕入高－期末商品棚卸高」の計算は、三分法では仕入勘定において行われるのに対して、五勘定法ではプログラム上で行われる（櫻井 2011, 360）。それによって決算整理仕訳に大きな違いがある。三分法では、仕入勘定において売上原価を算定するために、仕入勘定に期首商品棚卸高と期末商品棚卸高を振替えるための仕訳を行う。それに対して、五勘定法では「売上原価の算定式は演算プログラムに定義され、その演算には五勘定法による仕訳をつうじて確定された金額が用いられる」（河合 2000, 249）と指摘されるように、売上原価を算定するために必要な期首商品棚卸高と期末商品棚卸高の各金額を仕訳によって登録するといっても良い。したがって、五勘定法の決算整理仕訳における勘定は、プログラム上で売上原価を算定するために必要な計算式の記憶場所という役割を担う（河合 2000, 249；櫻井 2011, 360）。

相違点の二つ目は、三分法では必ずしも勘定は財務諸表上の表示項目と一致していないが、五勘定法で用いられる勘定はすべて財務諸表上の表示項目と一致している（河合 2000, 250）。会計システムの多くは、財務諸表に準じて勘定科目を決定しているという点で、財務諸表上の表示項目からのインプット制

約的なデータ・フローという特徴をもつものである（河合 2000，252；櫻井 2011，359）。五勘定法では，主要なアウトプットと位置づけられる合計残高試算表の表示項目が仕訳入力時の勘定科目として用いられる点が特徴である。例えば，期首商品棚卸高や期末商品棚卸高の勘定は，損益計算書の売上原価の内訳表示項目という役割がある（河合 2000，249；櫻井 2011，360）⁵⁷。五勘定法において三分法のように仕入勘定を用いて処理することができないのは，仕入勘定を用いてしまうとコンピュータ環境下では「財務諸表上の表示項目と金額との一致を保証するためのデータ処理システムの合理性が失われる」（河合 2000，252）からである。中村（2018）もまた五勘定法の特徴として，会計システムから損益計算書等を直接出力する際，仕入勘定または，売上原価勘定の中身を期首商品棚卸高，当期仕入高および期末商品棚卸高に分解して出力することはできないという先に述べた点と同じことが指摘されている（中村 2018，15）。

第 3 節 中小企業向け会計ソフトのケース

第 1 項 株式会社 TKC の F X シリーズ

わが国の中小企業向け会計パッケージ・ソフト（以下，会計ソフト）は，パーソナル・コンピュータが登場した 1980 年代以降に提供が開始され，今日多くの中小企業で利用されている。そのような会計ソフトには，弥生会計，PCA 会計，勘定奉行，大蔵大臣，会計王といったものがある。ここでは多くの中小企業で利用されている株式会社 TKC（以下，TKC）が提供する会計ソフト「F X シリーズ」⁵⁸の 1 つである FX2 を取り上げる。

TKC は，1966 年に飯塚毅⁵⁹氏により栃木県宇都宮市で設立された。同氏は，

⁵⁷ 中村（2018）もまた五勘定法の特徴として，会計システムから損益計算書等を直接出力する際，仕入勘定または，売上原価勘定の中身を期首商品，当期仕入および期末商品に分解して出力することはできないと指摘する（中村 2018，15）。

⁵⁸ 同シリーズは累計で 31 万社の企業に提供されている。なお，同シリーズのうち，小規模法人向け「e21 まいスター」は 12 万 7 千社，「FX2」は 12 万社，「FX4 クラウド」は 19 万 3 千社に導入されている（いずれも 2023 年 9 月 30 日現在）。

⁵⁹ 税理士・公認会計士。終戦翌年の 1946（昭和 21）年に会計事務所を開業

1962 年の第 8 回世界会計人会議出席のため訪れた米国において「コンピュータ会計革命」に大きな衝撃を受け、この技術革新が間違いなく日本にもやってくることを確信し、1966 年に会計事務所が共同利用する株式会社栃木県計算センター（現 TKC）を設立した（TKC2023, 370-371）。その後、「会計伝票という単一のソース・データから多角的に高度な経営計算資料を自由自在に取り出し得るトータル・システム」の構築を目指して会計ソフトの開発を始めている。現在の会計ソフト F X シリーズの基礎となっているのが「TKC 財務三表システム」である（TKC2023, 370）。

図表 6-3 一覧式総勘定元帳と勘定科目コード

TKC財務三表システム「一覧式総勘定元帳」(第1版・昭和42年12月)

一覧式総勘定元帳

月別損益分析表

月別損益分析表

月別損益分析表

月別損益分析表

月別損益分析表

月別損益分析表

(損益計算)

勘定科目名		勘定科目コード
営業収益	売上高	4111
	売上高	4112
	売上高	4113
	収入	4114
	売上値引・戻り高	4115
	純売上高	
	期首棚卸高	5111
	商品仕入高	5211
		5212
	仕入値引・戻し高	5213
売上原価	期末棚卸高	5311

出所：飯塚毅記念館展示物：一覧式総勘定元帳。

している。

図表 6-3 は飯塚毅記念館（栃木県宇都宮市）に展示されている TKC 財務三表システムの「一覧式総勘定元帳」である。一覧式総勘定元帳とは、1967（昭和 42）年に設計されたものでその出力帳表は縦 96 cm，横 44.5 cm の新聞紙大であり，月次試算表（貸借対照表と損益計算書）と月例経営分析表の三表から構成されている。図表 6-3 はその一覧式総勘定元帳の出力帳票である。月次試算表は「資産・負債・資本計算」（貸借対照表）と「損益計算」（損益計算書）からなり，「前残高」，「借方」，「貸方」および「残高」という書式になっていて，現在多くの会計ソフトで出力されている試算表と同じ書式になっている。一覧表の下段には「月例経営分析表」があり 47 項目の経営分析指標が表示されている。

第 2 項 勘定科目コード体系と五勘定法

図表 6-3 の右側には損益計算書部分を拡大したものが示されているが，そこには勘定科目に対応した勘定科目コードを確認することができる。これは，同氏が開発したわが国で最初の標準的な勘定科目コード体系の解説書「一覧式総勘定元帳の科目配置基準⁶⁰」にもとづいたものである。日下部（1971，173）によれば，当時の通産省工業技術院が企業の EDP 会計において使用する勘定科目コードを標準化し日本工業規格（以下，JIS）として制定しようとしたのが 1970 年代になってからであり，それよりも前に勘定科目のコード体系が確立されていたことになる。会計ソフトにおいては勘定科目体系の確立が非常に重要で，個々の勘定科目に付せられた勘定科目コードはコンピュータが勘定科目を識別するためのキーであり，電算機の内部では勘定科目コードが特定の勘定科目の体现者として機能することになる（新田 1987，164）。

ところで，図表 6-3 の拡大部分は売上損益項目で，勘定科目名と勘定科目

⁶⁰ TKC は標準勘定科目体系の開発により利用企業の会計情報の収集が容易となり，1975 年から『TKC 経営指標（Business Analyses and Statistics by TKC：BAST）』という財務分析情報を提供している。令和 5 年版の『TKC 経営指標』には，全国の中小企業 253,648 社（1,175 業種）の会計情報を基礎に，優良企業・黒字企業・欠損企業などの財務分析数値を提供している（TKC2023，378）。

コードが示されている。営業収益項目としては「売上高：4111」、売上原価項目としては「期首棚卸高：5111」、「商品仕入高：5211」および「期末棚卸高：5311」が見て取れ、損益計算書の表示項目にそって勘定科目コードが設定されている。また、拡大はされていないが貸借対照表部分では「商品：1131」とコード化されている。

図表 6-4 FX2 の試算表（貸借対照表・損益計算書）

貸借対照表：

FX2 株式会社 T K C 食品						
令和 5年10月現在 (期首から 7か月) 令和 5年10月						
貸借対照表 (資産の部) 貸借対照表 (負債・純資産の部) 損益計算書 製品製造原価						
コード	勘定科目名	元	資	前月末残高	借方	貸方
1122	売掛金	20		27,620,716	17,495,241	17,290,451
1123		10		0	0	0
1125	有価証券	10		0	0	0
1126	その他の当座資産	10		0	0	0
	当座資産計			211,642,777	45,704,431	41,469,038
1131	商品	10		478,452	222,855	245,210
1132	製品	10		70,739	1,285,455	1,212,548
1133	半製品	10		0	0	0
1134	原材料	10		1,247,386	1,735,550	1,732,563
1135	仕掛品 (半成品)	10		385,953	222,558	211,120
1136	貯蔵品	10		0	0	0
	棚卸資産計			2,182,530	3,466,418	3,401,441
1151	前渡金	10		0	0	0

損益計算書：

FX2 株式会社 T K C 食品						
令和 5年 4月 1日～令和 5年10月31日 令和 5年10月						
貸借対照表 (資産の部) 貸借対照表 (負債・純資産の部) 損益計算書 製品製造原価						
コード	勘定科目名	元	資	前月末残高	借方	貸方
4111	製品売上高	10	—	114,218,527	0	18,932,433
4112	商品売上高	10	—	6,462,948	0	1,003,425
4113	売上高	10	—	0	0	0
4114	売上高	10	—	0	0	0
4115	売上値引戻り高 (△)	10	—	0	1,050	0
	純売上高			120,681,475	0	19,934,808
5111	期首棚卸高	10	※	1,469,368	0	0
5211	商品仕入高	10	√	3,069,212	702,174	0
5212		10	√	0	0	0
5215		10	√	0	0	0
5216		10	√	0	0	0
5213	仕入値引戻し高 (△)	10	√	0	0	0
	当期製品製造原価			83,428,311	13,612,430	0
5273	他勘定振替高 (△)	10	※	0	0	0
5311	期末棚卸高 (△)	10	※	1,526,473	1,457,758	1,508,310
	当期売上原価			86,440,418	14,264,052	0
	売上総利益			34,241,057	0	5,730,756
6111	販売員給与	30	F	4,973,710	811,490	0

出所：FX2（2023 年 12 月版 A）。

現在の会計ソフト FX シリーズでは、この勘定科目コードが当時のまま利用されている。図表 6-4 は、FX2 のいわゆる試算表である勘定科目残高貸借対照

表（資産の部）（棚卸商品）、勘定科目残高損益計算書（売上総利益）である。貸借対照表には「商品」、損益計算書には「売上高」、「商品仕入高」、「期首棚卸高」、「期末棚卸高」という表示項目が確認できるが、結局、これらの表示項目を勘定科目として仕訳入力に用いることになる。今回、FX2 以外にも代表的な会計ソフトである弥生会計、PCA 会計、勘定奉行および会計王についても商品売買取引の処理方法について調査を行った。その結果、それらの会計ソフトでは、例外なく商品売買取引の処理方法には五勘定法が採用されていたことが確認できた。したがって、先述のとおり五勘定法が中小企業向けの会計ソフトにおいては基本的な処理方法となっていることが確認できた。

第 4 節 売上原価対立法の特徴

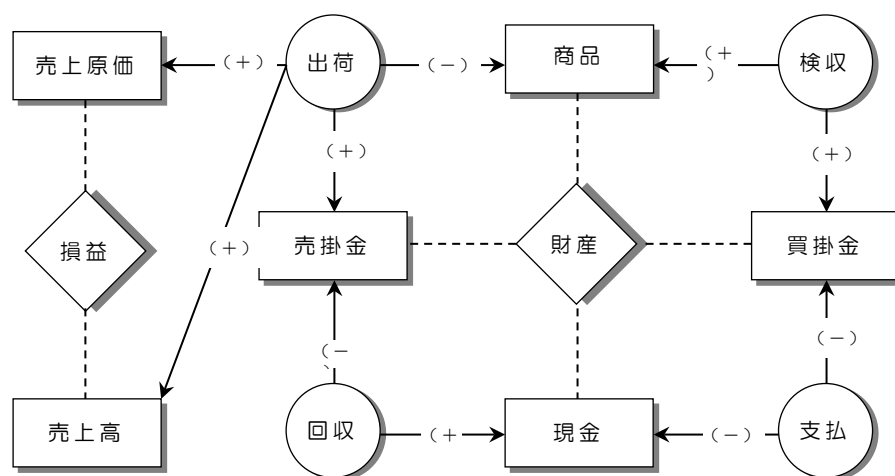
第 1 項 商品売買取引における価値連鎖

取引処理は、通常、購買や販売などの基幹業務サイクル内での各事象に関するデータ処理を機能別に分け、最終的にそれぞれのデータ処理の結果を総勘定元帳機能に引き渡し、その後財務諸表に変換する（櫻井 2017, 75）。つまり、取引処理システムにおいて、各業務を処理する業務処理システムは取引処理システムのサブシステムとして捉えられ、それぞれの業務処理システムで捕捉される取引のデータをどのように総勘定元帳システムに連携するのが重要になる（櫻井 2017, 75）。そのため、会計の視点から見た場合には、価値連鎖の過程において各業務サイクルで発生する取引をどのように財務諸表に変換するかが重要となる（櫻井 2017, 75）。価値連鎖とは、「商品の購買から販売までの各事象の一連の流れの中で価値を付加する連鎖的な業務活動」（櫻井 2017, 75）と捉えられる。

図表 6-5 は、商企業の商品売買取引における価値連鎖を構成する各事象と価値要素との関係を表したものである。図表 6-5 では、商品売買において、会計上の取引を直接的に発生させる事象は円で、四角形はそれぞれ異なる価値要素をあらわしている。購買機能は「購買」と「現金支払」の事象から構成され、販売機能は「販売」と「現金回収」の事象から構成される。これらの機能を有する部門等は、通常企業内では、別々の組織として存在し、同時にそれぞれが

独立して業務を行っているが、「商品」や「現金」などの価値要素を媒介して統合され、商企業における基幹業務である商品売買取引を構成している（櫻井 2017, 75 - 76）。そして、商品売買取引における価値連鎖も商品という棚卸資産を媒介に認識される（櫻井 2017, 76）。会計測定に必要となる価格や数量などのデータは、各業務サイクルのなかの活動において取引処理システムのインプットとして把握されることになる。業務サイクルでの各業務活動は、会計情報の変換に要する会計データの源泉であるから、会計測定は業務サイクルを横断して認識される価値連鎖を勘定によって把握することになる（櫻井 2017, 76）。取引処理システムの全体において、業務処理システムで処理される業務データは、勘定科目を伴って会計データに変換され総勘定元帳システムに引き渡される。

図表 6-5 商品売買取引における価値連鎖



出所：根本（2004，15）。

第2項 売上原価対立法の意義

桜井（2022，152）は、売上原価対立法⁶¹を原則的な処理方法として位置づけている。その理由は、①収益との個別的対応に合致すること、②経営管理において販売ごとに利益測定が必要とされること、および③工業簿記の教材に

⁶¹ 売上原価対立法については第2章で述べており、具体的な処理方法についてはそこでの仕訳例を参照されたい。

における製品勘定から売上原価勘定への振替仕訳と首尾一貫していることなどを指摘している（桜井 2022, 152）。また、柴田（2000）によれば、売上原価対立法の長所について、①売上勘定は収益勘定であり、販売時に売上に対応する売上原価を費用の認識として計上するため、勘定の分類および勘定の性格が明白となること、②商品勘定は、純粋の資産勘定となり、商品有高帳・仕入帳との照合が容易であること、③売上高と売上原価の対応が容易であるため、経営管理上、重要な役割を果たすことができることがあげられている（柴田 2000, 90）。また、寫村（1993）によれば、売上原価対立法は、総額主義記録法であり、取引のつど売上原価勘定および売上勘定が記帳されることから、決算整理を必要としないという意味で完全記録法として特徴づけることができる（寫村 1993, 9）。加えて、「管理機能の面からは、財産管理および取引事実の顛末説明の点で売上原価対立法がもっとも合理的な処理方法といえる」（寫村 1993, 9）と主張されている。これらの売上原価対立法の特徴のうち、五勘定法との比較から特筆すべき特徴は、売上原価対立法は五勘定法とは異なり、商品売買活動において最も重要である売上損益を販売のつど明らかにできる点である。

第3項 取引処理システムにおける売上原価対立法の効果

河合他（2021）は取引処理システムにおける売上原価対立法の効果について三つ指摘する。

一つ目の効果は、購買業務と販売業務における会計事実が、その業務のつど会計測定ルールに準じて直接的に勘定機構に写像される点である。とりわけ、商品の売買損益は商品の出荷段階で商品別に把握され、期末の実地棚卸を待つ必要はない。換言すれば、売上原価対立法は売上原価対立法は検収から出荷までに至る棚卸資産の増減に着目し、会計事実がその事実どおりに仕訳に反映されるという特徴⁶²をもつ（河合 2000, 257）。

二つ目の効果は、個別業務部門での業務データの捕捉が前提となることから、分散処理方式がコンピュータ環境に適している点である。購買業務と販売業務

⁶² 安平（1988）や 中瀬（1991）では、売上原価対立法がもっとも事実に基づいた処理方法であると結論づけている。

とを連動させる商品の流れを直接的に把握するために、継続記録法とその都度法の処理を組み込んだ在庫管理機能が必要になるが、売上原価対立法は準統合型および統合型取引処理システムに適用可能である。

三つ目の効果は、データベースやネットワーク・システムの情報技術環境のもとで、販売業務の発生とほぼ同時に売上損益を把握できることに加えて、全社的損益情報のほかに商品別、部門別、担当者別あるいは得意先別の損益情報をリアルタイムに業務部門にフィードバックすることができる点である。売上損益情報を購買や販売部門に対して発生時点に近いタイミングでフィードバックすることができる（河合 2000, 260）。これによって、取引処理システムが単なる財務諸表作成機能から、損益情報を基礎とする業務管理機能へとその機能を拡張することができる⁶³。今日では、ERP システムの多くは売上原価対立法を適用している（河合他 2021, 34-35）。

なお、売上原価対立法の最大の特徴は、売上原価を販売のつど計上する点にあるが、処理上の煩雑さから販売のつど売上原価の把握が困難な場合についても先行研究においてさまざまな解決法が示されている。安平（1988）によれば、月次決算を待たずして売上原価が把握できない場合であっても、期中の商品購入時にはそれを資産として商品勘定に原価で記録し、月末に販売した分を費用として売上原価勘定に記録すれば売上原価対立法は使用可能である⁶⁴（安平 1988, 26）。また、横山（1996 ; 1997）によれば、継続記録法の採用が困難な場合に、予定売上原価計算制度の採用を提示する。具体的には、製造業における予定原価計算制度と同様に商業の場合にも予定売上原価制度を採用することにより、商品の販売のつど売上原価を採用することが可能となる（横山 1996,31 ; 1997,79-80）とする。つまり、棚卸計算法を採用している

⁶³ 櫻井（2011）は、企業活動に即した会計情報を経営管理にも活用しようとする企業にとっては、即時的に商品別などの損益情報を提供することができる売上原価対立法は非常に有効となると指摘する。

⁶⁴ さらに、久野（1986）は、売上原価対立法を、商品販売のつど商品勘定から売上原価勘定へ振替える方法を継続売上原価直接把握法、決算時に一括して振替える方法を一括売上原価直接法と呼称し、さらに後者は、どのタイミングで売上原価を把握するかにより週末一括売上原価直接法、月末一括売上原価直接法、期末一括売上原価直接法があるとされる（久野 1986, 80-82）。

場合であっても、予定売上原価計算制度により販売時個別売上原価対立法を採用することが可能である。一方で、薬品・家電・酒類を販売する業種においては仕入のタイミングからかなり遅れて仕入割戻が行われることがあるため、その割戻額を見積ったうえで見積払出価額により売上原価を算定することが必要となる（横山 1996, 31）という指摘がある。

本章では、ここまで企業実務において採用されている五勘定法と売上原価対立法についてその特徴を明らかにした。取引を事実どおりに記録することができる売上原価対立法を採用することが好ましいと考える。しかし、特に中小企業においては販売のつど売上原価を把握する煩雑さや、必ずしもリアルタイムでの損益情報を必要としていないといったことから、実務における売上原価対立法の採用割合は高くないと考えられる。それぞれの企業において、どの取引処理システムを採用するかは、企業ごとの会計情報に対するニーズにより判断が異なるといえる。

第7章 商品売買取引の処理方法と二つの簿記学との関係

第1節 取引処理システムと商品売買取引の処理方法との関係

第4章では、商品売買取引の処理方法について払出数量の把握方法、払出単価の決定方法、売上原価の計上のタイミング、仕訳方法などの視点から分類整理した。繰り返しになるがそれを簡単にまとめれば、最終的には商品売買取引の処理方法は大きく二つの方法に分類することができる。一つは、継続記録法は移動平均法などその都度法と結びつき、それにより販売のつど売上原価を計上することが可能となるので仕訳方法は売上原価対立法が適合する。もう一つは、棚卸計算法は総平均法など月別・期別法と結びつき、それにより月次等にまとめて売上原価を算定することになるので仕訳方法は三分法が適合する。

河合他（2021）は、取引処理システム形態の違いは売上損益計算の方法にも影響を及ぼすと指摘する。具体的には、売上損益の算定において統合型取引処理システムに適用可能な方法と独立型取引処理システムに典型的な方法があるとする。継続記録法とその都度法は、統合型のシステム環境に適合する方法である。継続記録法とその都度法を採用するためには、購買業務での商品の在庫数量、受入数量、受入価格のデータ、販売業務での商品の払出数量のデータを共用しリアルタイムで処理されるような統合型取引処理システムの環境が必要である（櫻井 2017, 80）。一方で、棚卸計算法と月別・期別法は、会計取引を集中入力しバッチ処理するような独立型取引処理システムに適合する方法である。月次や年次において売上原価を一括して計上する場合は、業務活動の日常的な詳細記録と勘定機構とは独立の関係にあるようなバッチ処理を特徴とする独立型のシステム環境で十分である（櫻井 2017, 80）。

これを踏まえて櫻井（2017, 81）では、図表 7-1 に示すような取引処理システム形態と商品売買取引の処理方法との関係を整理している。この分類整理では、取引処理システム形態に応じて適合する商品売買取引の処理方法は異なると考えられている。具体的には、取引処理システムに適合する商品売買取引の処理方法を「払出数量の把握方法」、「払出単価の評価方法」、「売上原価の把握」および「仕訳方法」の四つの視点から考察されている。

図表 7-1 取引処理システム形態と商品売買取引の処理方法との関係

TPS の形態	払出数量 の把握方法	払出単価 の評価方法	売上原価 の把握	仕訳方法
統合型 TPS (リアルタイム処理)	継続記録法	その都度法 ● 個別法 ● 先入先出法 ● 移動平均法	直接的に把握	売上原価 対立法
準統合型 TPS (バッチ処理)		月別・期別法 ● 月次移動平均法 ● 総平均法 ● 単純平均法 ● 最終仕入原価法 ● 売価還元法		
独立型 TPS (バッチ処理)	棚卸計算法		間接的に把握 (期末商品棚卸高 を算定)	五勘定法

(注) TPS＝取引処理システム

出所：櫻井（2021，83），一部加筆修正。

図表 7-1 では、例えば、取引ごとの損益把握を目的として販売のつど売上原価を計上する場合は、分散入力/リアルタイム処理を特徴とする統合型のシステム環境が必要となる。販売のつど売上原価を把握するためには、継続記録法とその都度法を前提とした売上原価対立法が採用されることになる（櫻井 2017，80）。

一方で、月次や年次での決算を行い、財務諸表作成を重視したシステム構築であれば棚卸計算法と月別・期別法を前提とした五勘定法で問題ない（櫻井 2017，80）。月次や年次において売上原価を一括して計上する場合は、業務活動の日常的な詳細記録と勘定機構とは独立の関係にあるようなバッチ処理を特徴とする独立型のシステム環境で十分である。したがって、五勘定法は決算時点において売上原価を計上するという点で、業務活動と損益情報との関連性は重視されず売上損益情報は集約的となることから、財務諸表作成目的を重視して構築される取引処理システムにおいては適合的な方法である（河合 2000）。なお、五勘定法は必ずしも棚卸計算法を前提としているわけではなく⁶⁵、購

⁶⁵ 中村（2018）によれば、「財務諸表作成目的等で先入先出法や移動平均法を採用するものの、管理上のコストとベネフィットからリアルタイムの総勘定元帳データを必要とせず三分法等を用いることは十分に考えられ、この組み合わせは何ら矛盾するものではない」（中村 2018，16）とされる。

買・在庫管理システムや販売管理システムにおいて継続的に捕捉される商品の増減に関するデータから月末商品棚卸高を算定し、それを総勘定元帳システムにおいて月次決算仕訳として入力することもできる（櫻井 2011, 361）。

第 2 節 補助簿と主要簿

決算中心主義の簿記について岩田（1955）は以下の二つを指摘する。一つは、簿記と会計の区別があいまいになること、二つ目は、帳簿の中でも会計管理のための簿記においては、本来重要とされるべき補助簿ではなく、主要簿をつける帳簿係を養成する学問となってしまう、経理部の機能が決算を目指した仕事でその材料を集めるという日常の経営活動から遊離したものになってしまうということである（岩田 1955, 10）。第 1 章では、日々の帳簿記入は管理につながり、会計管理のための簿記では、いわゆる補助簿が「主」となり主要簿が「従」となることを指摘した。

安藤（1988）もまた最近の簿記テキストについて簿記の語源といえる「帳簿記録」の第一の目的が忘れられ、決算を重視するという第二の目的に偏っており、「帳簿記録」を忘れた簿記は空洞化していると指摘する（安藤 1988, 44）。簿記が本来の目的を果たすためには「簿記はまずもって、日々の取引を細大漏らさず帳簿に記録する必要がある」（安藤 1988, 44）とする。加えて、安藤（1988）は、簿記では帳簿に関して主要簿と補助簿に区別されるが、補助簿の重要性を説いている（安藤 1988, 44）。例えば、商品については主要簿ではなく、補助簿である商品有高帳で具体的・直接的な管理が行われるためである（安藤 1988, 44）。そして、その場合、主要簿（仕訳帳と総勘定元帳）は、補助簿との照合関係を通じて、帳簿を組織化・体系化し、財産管理に対して間接的な役割であるとする（安藤 1988, 44）。寫村（1993）も、簿記の主要機能として決算機能が重視されていることを指摘し、簿記の基本機能は取引顛末の記録機能であるとし、管理機能を第 2 次機能、決算機能を第 3 次機能として位置づける帳簿組織の見直しが必要であると主張する（寫村 1993, 3）。

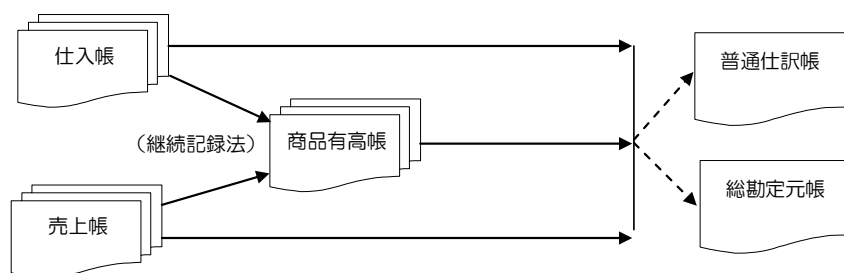
複式簿記は「会計管理機能を担う単式簿記を補助簿として、あるいは特殊仕訳帳として包含しているシステムであり、複式記入の対象となる帳簿である仕

訳帳（普通仕訳帳），総勘定元帳だけを検討しても，意味がない」（原編 2019，5）と指摘されるように，主要簿を対象とするのではなく，簿記の仕組みを包括的に検討すべきであることが指摘されている。また，帳簿の本来の機能は「あらゆる会計に共通の機能である記録による管理，会計管理にあり，これを実際に担っているのは，補助簿を含む帳簿組織全体である」（原編 2019，I）と述べられているように帳簿記録の重要性が指摘されている。

第 3 節 商品売買取引の処理方法と二つの簿記学

日常的な商品売買取引による商品の数量増減をそのつど記録し，商品の払出単価を一定の会計的方法（移動平均法など）により商品の払出のつど計算する処理方法を想定した場合の帳簿記録の体系は図表 7-2 のとおりである。

図表 7-2 継続記録法を前提とした帳簿記録の体系



出所：筆者作成。

これまでに考察してきたとおり，三分法ではこのような帳簿記録の体系とは乖離している部分がある。すなわち，商品在庫変動の把握（売上原価の算定）を巡る帳簿体系と仕訳とが分離している。会計処理の煩雑化を理由とした帳簿記録の簡略化は，決算中心主義の簿記ということが言える。現代においては中小企業においても会計処理のコンピュータ化は浸透しており，三分法が商品売買取引の処理方法として支配的であるかのような説明は妥当ではないことを指摘した。現代においては，帳簿記録の簡略化を継続しなければならない要因は取り除かれているとも考えられる。

しかし，過去の実態調査結果からわが国の実務では五勘定法を採用する企業

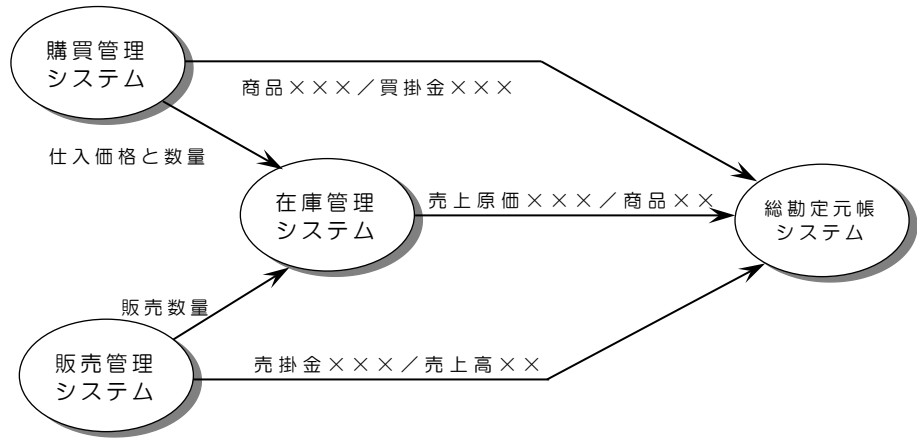
が多いというのが実状で、とりわけ中小企業向けの市販の会計ソフトのほとんどは五勘定法を採用していることを指摘したところである。五勘定法は、期中の会計事実を期間集計値をもって財務諸表上に反映させるように、期中の商品売買取引の記録を簡素化して期間損益計算を行える点で、財務諸表作成目的を重視した方法なのである（河合 2000, 255）。その点において、五勘定法も三分法と同様に帳簿と勘定の関係が別々であり決算中心主義の簿記の思考を踏襲しているのではないかと考えられる。ここに帳簿と勘定の関係が分離しているとは、例えば、商品有高帳を商品という資産の内訳明細を示していると考える場合に、三分法や五勘定法は商品という資産については勘定への増減記録は行われていないということである（泉 2003a, 86）。

図表 7-1 では、統合型取引処理システムは分散処理やリアルタイム処理環境であることから、売上原価を商品販売のつど把握することができ売上原価対立法が採用可能であるため、財務諸表作成はもちろんのこと日々の業務管理に資する損益情報を提供できる。一方で、独立型取引処理システムは、集中入力やバッチ処理環境であることから、月別・期別法と適合し月次決算もしくは決算においてまとめて売上原価を把握して五勘定法によって売上原価を算定・表示することに適している。一方で、売上原価対立法では期中において商品勘定に原価で増減記録が行われるから商品勘定が商品有高帳の統制勘定になるとも考えられる（泉 2003a, 86-87）。

統合型の取引処理システムは基幹業務システムを統合することに特徴があり、そこでの帳簿記録は購買管理、在庫管理、販売管理などを適切に行うために必要なデータを提供しなければならない。言い換えれば、統合システム環境下での帳簿記録は管理目的で行われるのであって、財務諸表の作成のみを目的にして日々の帳簿記録が行われるのではない。さらに、それぞれの部門で管理に活用するのは補助簿のデータだということである。具体的には、図表 7-3 のように購買管理システムや販売管理システムで捕捉される数量や価格のデータを在庫管理システムに連携することにより売上原価対立法での処理が可能となる（河合 2000, 257）。今日、統合システムにみられるネットワーク技術やバーコード技術を活用することで、売上原価対立法を適用できる企業は増大している（河合他 2021, 34）。その点で、統合型システムに組み込まれる帳簿記録

の体系は、まさに管理中心主義の簿記学であると言える。

図表 7-3 売上原価対立法を可能にする自動仕訳



出所：河合（2000，257）。

おわりに

本論文では、商品売買取引の処理方法についてさまざまな視点から考察を行った。考察の結果、以下のようないくつかの発見事項があった。

第2章において15世紀以降の商品勘定の歴史的変遷に伴い総記法、分記法、三分法の順に処理方法が出現した経緯を確認したが、わが国ではそのような順で商品売買取引の処理方法を説明する簿記テキストが多い。第3章では、わが国の簿記教育において商品売買取引の処理方法が、どのように取り扱われているかについて、簿記テキストと検定試験の調査を行った。調査の結果、日商簿記検定では2016年から2級の出題範囲に売上原価対立法や実務において一般的になっている月次による処理が追加される一方で、簿記テキストにおいては、大正時代からすでに取り扱われていた三分法が、昭和、平成、そして今日まで一貫して支配的な処理方法であることを明らかにした。

また、第4章では、先行研究における処理方法のさまざまな観点での分類整理を総括し筆者独自の分類モデルを提示した。分類モデルを提示する上で重視したのが、本論文の副題であり第1章で取り上げた「決算中心主義の簿記」と「管理中心主義の簿記」の視点からの考察である。商企業の根幹をなす商品売買取引の処理方法において、この二つの簿記学の考え方の違いは、売上原価の算定方法にあらわれると結論づけた。具体的には、売上原価を販売のつど把握できる処理方法である売上原価対立法は、日々の記録を重視するという点において「管理中心主義の簿記」の立場に立つ処理方法である。一方、期末に一括して売上原価を把握する処理方法である三分法は、いわゆる財務諸表の作成を主たる目的としたものであり、「決算中心主義の簿記」の立場に立つ処理方法であるといえる。

第5章では三分法の問題点について考察を行った。具体的には、三分法に用いる仕入勘定や繰越商品勘定、売上損益の把握に関する理論上の問題点、商品有高帳との関連性に関する問題点、三分法という名称に関する問題点、実務上の問題点について取り上げた。とりわけ、実務上の問題点については、先行研究における実態調査を考察した結果、採用されている処理方法は三分法ではな

く、三分法から派生した五勘定法と売上原価対立法の2つの処理方法であることを明らかにした。

第6章では、五勘定法と売上原価対立法について詳細に検討を行った。具体的には、中小企業向け会計パッケージソフトであるTKCのFX2について主に調査を行い、商品売買取引の処理方法として実際に五勘定法が採用されていることを確認しその特徴を明らかにした。なお、わが国ではパーソナル・コンピュータが登場した1980年代以降に中小企業会計向けパッケージソフトは提供が開始されたが、TKCではすでに1960年代に今日提供されているFX2で使用されている勘定科目コードを設定していた。JISの勘定科目コードの制定が1976年とされているため、それよりはるか前にコード化されていることを調査によって明らかにした。

第7章では、今日においてはコンピュータ環境下での会計処理が一般化していることから、取引処理システムと商品売買取引の処理方法との関係について考察を行った。取引ごとの損益把握を目的として販売のつど売上原価を計上する場合は、分散入力/リアルタイム処理を特徴とする統合型のシステム環境のもとで売上原価対立法が採用され、財務諸表作成を重視したシステム構築であれば売上原価は期末に一括して把握する独立型のシステム環境のもとで五勘定法が適合することを述べた。そして、決算中心主義に適合する商品売買取引の処理方法が五勘定法であり、管理中心主義に適合する処理方法が売上原価対立法であると結論づけた。

以上のことから、わが国では簿記教育においては手記簿記を前提とした三分法が支配的であり、実務においては五勘定法が中小企業を中心に採用されており、よって売上原価を後から一括して計上する三分法思考の記録方法が支配的であるといわざるをえないと結論づけた。すなわち、わが国の簿記教育や実務における商品売買取引の処理方法は、岩田（1955）が70年前に指摘した決算中心主義の簿記にいまだ支配されているのである。そして、第6章で考察したように、取引処理システム形態に応じて適合する商品売買取引の処理方法は異なると一般的には言うことができることを指摘した。すなわち、独立型のシステム形態には五勘定法が、統合型のシステム形態には売上原価対立法が適合する。

筆者は取引を事実どおりに記録することができる売上原価対立法を採用することが好ましいと考えている。それぞれの企業においてどの処理方法を採用するかは、一般的には企業ごとの会計情報に対するニーズにより判断が異なると言えるが、わが国では取引処理システム形態とは無関係に五勘定法が採用される傾向がある。特に中小企業においては販売のつど売上原価を把握する煩雑さや、必ずしもリアルタイムでの損益情報を必要としていないといったことから、売上原価対立法を採用することは難しいといった指摘もあるであろう。しかし、情報技術の進展を踏まえ会計情報の業務管理への有効活用を考える場合には、売上原価対立法の採用は困難ではないものと考えている。

決算中心主義の簿記思考から脱するためには、三分法一辺倒の簿記教育では問題がある。実務で採用されている五勘定法と売上原価対立法を教育することが今後ますます必要となる。実務では決算中心主義の簿記の考え方の範疇にある五勘定法の採用が多いが、現代のコンピュータ環境や業務管理への有効な情報提供という観点から管理中心主義の簿記学の考え方に適合する売上原価対立法の教育は重要ではないかと考える。

最後に、本論文を執筆するうえで出発点となった日々の記録の重要性、すなわち岩田（1955）が主張する「管理中心主義の簿記」の立場では、本来、主要簿ではなく日々の管理に有効な補助簿が重要視される点においては考察が不十分であったため今後の検討課題としたい。

謝辞

本論文を最後まで執筆することができたのは、現中央大学教授の櫻井康弘先生のご指導のお陰です。筆者が何度も諦めかけた時も、決して諦めず最後までご指導いただきました。大変お世話になり、本当にありがとうございました。

筆者が勤務する株式会社 TKC が提供する会計システムについて研究ができればいいなという漠然とした思いだけで、専修大学大学院を受験しました。会計の知識もほとんどない筆者を、櫻井先生は受け入れてくださいました。それにもかかわらず、いつも自身の能力以上のことに何も考えずに勢いだけで挑戦してしまう筆者は、案の定、研究と仕事の両立ができずにゴールが見えない不安に押しつぶされ、途中研究に取り組むこと自体を諦めてしまいました。そんな筆者に櫻井先生は、もう一度研究する機会をくださり、多くの論文を読むという初歩的なことから懇切丁寧にご指導くださいました。特に最後の1年間はたくさんの論文を読んで新たな知見や気づきを得ることはとても新鮮で、社会人になり忘れかけていた知的好奇心を満たすわくわく感を体験することができました。この最後の1年間は筆者にとっては大変貴重で、この機会がなければ一生心残りがあったと思います。そんな機会をくださった櫻井先生には、あらためて感謝の気持ちでいっぱいです。

研究生生活においては、多くの方々にご支援をいただきました。中央大学大学院との合同ゼミでは、中央大学学長の河合久先生に修士論文執筆にあたり貴重なご指導をいただきました。ありがとうございました。

また、副査を担当いただいた成岡浩一先生をはじめ、石原裕也先生、梶田龍三先生、国田清志先生には、中間発表会や講義の際に、貴重なご意見を数多くいただきました。先生方から賜りましたご意見が少なからずこの論文に反映できていれば幸いです。この場をお借りして心からお礼申し上げます。

加えて、株式会社 TKC の提供するシステムの歴史を調査する過程においては、飯塚真玄名誉会長をはじめ、飯塚真規社長、システム開発研究所自計化システム設計部堀越浩部長には執筆された書籍で学習させていただいたり、修士論文執筆のための過去の資料を提供いただいたり大変お世話になりました。ま

た、飯塚毅記念館永井伸一副館長には展示物の写真撮影にご協力いただきました。ありがとうございました。なお、研究において、勤務する株式会社 TKC や TKC 全国会について調べる中で、創業者である飯塚毅氏が、この神保町の専修大学神田キャンパスで研究されていたことを知りました。いくつもの偶然が重なり、同じキャンパスで研究生生活を送ることができたことはとても幸せでした。

最後にこの専修大学大学院を修了された先輩で税理士の佐々木理恵先生に、感謝いたします。佐々木先生の厳しい叱咤激励がなければ、まだまだ未熟で諦めるのが得意な筆者は、研究生生活が続けることはできませんでした。ありがとうございました。

2024 年 2 月

野田 久仁香

引用文献・参考文献

- Littleton, A. C. 1933. *Accounting Evolution to 1900*, American Institute Publishing. 片野一郎訳 (1952)『リトルトン会計発達史』同文館出版。
- 青木茂人 (2002)『図解いちばんやさしい簿記入門』ナツメ社。
- 青柳文司編著 (1972)『会計情報の一般理論』中央経済社。
- 秋葉国利 (1972)「商品勘定三分割法の批判的考察 (Ⅰ)」『一橋研究』第 24 巻, 20-42 頁。
- 秋葉国利 (1973)「商品勘定三分割法の批判的考察 (Ⅱ)」『一橋研究』第 25 巻, 1-17 頁。
- 秋葉国利 (1974)「商品勘定三分割法における各種の勘定運用法とその修正」『北海学園大学経済論集』第 22 巻第 3 号, 89-106 頁。
- 秋葉国利 (1976)「費用性資産の簿記処理における資産法と費用法」『北海学園大学経済論集』第 23 巻第 4 号, 119-137 頁。
- 秋葉国利 (1977)「商品勘定三分割法という名称の妥当性について」『北海学園大学経済論集』第 24 巻第 4 号, 59-70 頁。
- 秋葉国利 (1978a)「損益計算書における売上原価の表示形式と勘定設定」『北海学園大学経済論集』第 25 巻第 4 号, 55-73 頁。
- 秋葉国利 (1978b)「三分法と費用法ー「特殊販売の仕訳処理 1」(前号)第 5 節に関連してー」『北海学園大学経済論集』第 26 巻第 3 号, 95-107 頁。
- 秋葉国利 (1985a)「5 冊の簿記書における分記法・総記法・三分法の説明」『共同研究：大学レベルの簿記テキストの検討』『産業経理』第 45 巻第 1 号, 64-66 頁。
- 秋葉国利 (1985b)「期首における再修正記入の意義と目的 (新稿)」『北海学園大学経済論集』第 33 巻第 3 号, 101-113 頁。
- 秋葉国利 (1986)「商品売買と勘定記入」久野光朗編『簿記論講義』同文館, 77-88 頁。
- 秋葉国利 (1988)「三分法における仕入 a/c の性格」『産業経理』第 48 巻第 3 号, 20-28 頁。
- 秋葉国利 (1991a)「有高勘定と名目勘定とにおける 1 つの関係」『商学論纂』第 32 巻第 5・6 号, 1-23 頁。
- 秋葉国利 (1991b)「不均衡な貸借対照表と収益・費用勘定」『経理研究』第 35 巻, 1-12 頁。
- 秋葉国利 (1991c)「一般売買の仕訳処理ー特殊販売についての簿記教授法と関連してー」『北海学園大学経済論集』第 38 巻第 3 号, 53-64 頁。
- 秋葉国利 (1993)「10 冊の簿記書に見る特殊販売の仕訳処理法」『北海学園大学経済論集』第 40 巻第 4 号, 27-44 頁。
- 秋葉国利 (1994)「商品売買の処理における 3 分法の問題点 (1)」『北海学園大学経済論集』第 41 巻第 4 号, 1-8 頁。
- 秋葉国利 (1995)「商品売買の処理における 3 分法の問題点 (2)」『北海学園

- 大学経済論集』第42巻第4号，9-17頁。
- 秋葉国利（1996）「代位勘定法と商品勘定」『北海学園大学経済論集』第43巻第4号，31-45頁。
- 秋葉国利（2002）「もう一つの総記法」『北海学園大学経済論集』第49巻第4号，33-37頁。
- 新井清光（1992）『最新簿記論〈改訂版〉』中央経済社。
- 新井益太郎（1983）『商業簿記入門改訂版』実教出版。
- 新井益太郎編（1986）『簿記の重要計算』税務経理協会。
- 安藤英義（1988）「簿記および会計の空洞化」『企業会計』第40巻第9号，43-48頁。
- 安藤英義（1989）「簿記書の資本中心主義化」『企業ジャーナル』第21巻第4号，8-14頁。
- 安藤英義（2001）『簿記会計の研究』中央経済社。
- 安藤英義（2006）「会計と簿記の間－表示科目と勘定科目の関係など－」『會計』第170巻第3号，303-315頁。
- 飯塚毅（1973）『電算機利用による会計事務所の合理化【第5版】』株式会社TKC。
- 飯塚毅（1988）『正規の簿記の諸原則（改訂版）』森山書店。
- 飯塚毅（1992）『電算機利用による会計事務所の合理化【復刻版】』株式会社TKC。
- 飯塚真玄（2015）『自利利他の経営－「会計事務所の職域防衛と運命打開」を目指して－』TKC出版。
- 飯野利夫（1954）「簿記の目的」『ビジネスレビュー（一橋大学産業経営研究所）』第2巻第3号35-47頁。
- 飯野利夫（1966）「商品会計処理法の吟味」『会計人コース』Vol1No.6，4-7頁。
- 飯野利夫監修・山口年一・寫村剛雄（1985）『体系簿記論〔第1巻〕』税務経理協会。
- 石内孔治（2014a）「商品売買の会計処理に関する一考察」『日本経済大学大学院紀要』第2巻第2号，33-57頁。
- 石内孔治（2014b）「商品売買の会計処理に関する一考察（2）」『日本経済大学大学院紀要』第3巻第1号，85-89頁。
- 石垣康雄（1984）「わが国における簿記教育の歴史的展開－簿記教科書の内容を中心として－」『経理知識』第63号，125-139頁。
- 石垣康雄（1985）「わが国における簿記教育の歴史的展開（2）－簿記教科書の内容を中心として－〔含年表〕（資料）」『経理知識』第64号，101-125頁。
- 石川純治（2001）『キャッシュ・フロー簿記会計論』森山書店。
- 石川純治（2015）『複式簿記のサイエンス〔増補改訂版〕』税務経理協会。
- 石川鉄郎（2002）「会計，企業会計，および会計学」『商学論纂』第44巻第1号，1-21頁。

- 石山傳・木下裕一（1985）『簿記論〔改訂版〕』税務経理協会。
- 泉宏之（1997）『簿記論の要点整理』中央経済社。
- 泉宏之（2000）「決算手続における一試案－間接整理法と間接仕訳法の統一的説明－」『横浜経営研究』第21巻（1/2），117-122頁。
- 泉宏之（2003a）「帳簿組織に関する一考察：補助記入帳と補助元帳」『横浜経営研究』第24巻第1号，85-89頁。
- 泉宏之（2003b）「商品売買取引の処理」『會計』第164巻第2号，29-38頁。
- 泉宏之（2004）『簿記論の要点整理』中央経済社。
- 泉宏之・堀江正之・柴健次（2008）「会計教育の現代的課題（第10回・最終回）座談会：会計教育研究の発展を目指して」『企業会計』第60巻第3号，433-448頁。
- 泉谷勝美（1988）『現代簿記精説』森山書店。
- 泉谷勝美（1997）『スンマへの径』森山書店。
- 泉谷勝美（2002）『現代簿記論』森山書店。
- 伊藤邦雄（2018）『新・現代会計入門第3版』日本経済新聞出版社。
- 稲場建吾（2012）「商品の流れと仕訳に関する一考察」『川口短大紀要』第26巻，73-80頁。
- 稲場建吾（2022）「仕入勘定に関する一考察」『川口短大紀要』第36巻，1-13頁。
- 井上清（1983）『簿記概論』有斐閣。
- 井上達雄（1976）『例解会計簿記精義』白桃書房。
- 今井二郎（1991a）「コンピュータ会計の展開と先行会計情報Ⅰ」『JICPA ジャーナル』No.428，18-23頁。
- 今井二郎（1991b）「コンピュータ会計の展開と先行会計情報Ⅱ」『JICPA ジャーナル』No.429，29-33頁。
- 今井信二（1988）『改訂簿記通論（増補版）』千倉書房。
- 岩崎勇（2021）『AI時代に複式簿記は終焉するか』税務経理協会。
- 岩田巖（1953）「「アカウント」「アカウントビリティ」「アカウンティングコントロール」」『産業経理』第13巻第1号，12-19頁。
- 岩田巖（1955）「二つの簿記学：決算中心の簿記と会計管理のための簿記」『産業経理』第15巻第6号，8-14頁。
- 岩田巖（1956）『利潤計算原理』同文館。
- 上野清貴（2017a）『現場で使える簿記・会計』中央経済社。
- 上野清貴（2017b）『会計理論研究の方法と基本思考』中央経済社。
- 上野清貴編著（2019a）『日本簿記学説の歴史探訪』創成社。
- 上野清貴（2019b）『簿記の理論学説と計算構造』中央経済社。
- 上野道輔（1928）「混合勘定に関する一考察」『経済論叢』第27巻第5号，617-643頁。
- 上野道輔（1942）『新稿簿記原理』有斐閣。
- 上原学（1996）『簿記の基本』税務経理協会。
- 氏原茂樹編著（2004）『簿記原理（改訂版）』税務経理協会。

- 宇南山英夫（1991）『企業会計原則精解改訂版』中央経済社。
- 梅村勲（1999）『簿記学入門』税務経理協会。
- 大澤一雄（2011）「混合勘定に関する一考察」『中央学院大学商経論叢』第 25 巻第 2 号，127-136 頁。
- 大城建夫（1992a）「情報化時代における簿記教育の課題」『沖大経済論叢』16（2），45-60 頁。
- 大城建夫（1992b）「簿記教育の諸問題」『沖大経済論叢』17（1），93-115 頁。
- 大城建夫（1994）「情報化社会における簿記および会計機能の再検討」『沖大経済論叢』18（1），59-74 頁。
- 大城建夫（1996）「試算表の役割と課題」『商経論集』第 25 巻 1 号，79-89 頁。
- 大城建夫（1997）「情報化における簿記会計情報の作成及び利用－その実態と課題－」『産業総合研究』第 4 号，169 - 179 頁。
- 大城建夫（1998）「情報化と棚卸資産会計の課題」『商経論集』第 27 巻 1 号，81 - 92 頁。
- 太田哲三（1956）『会計学の四十年』中央経済社。
- 太田哲三（1975）『新講簿記原理』中央経済社。
- 大野俊雄（2001）「IT 革命と会計情報システム」『産業経理』第 60 巻第 4 巻，11-18 頁。
- 大橋慶士・松井富佐男・村上利幸・永岩尊暢（1999）『基本簿記会計』税務経理協会。
- 大橋真定・藤沼守利・岩渕昭子（2003）『詳解現代簿記論（改訂版）』創成社。
- 大藪俊哉（1968）「商品勘定分割上の諸問題」『エコノミア』第 35 巻，58-72 頁。
- 大藪俊哉（1982）『簿記の計算と理論』税務研究会出版局。
- 大藪俊哉（1989）「情報化社会と簿記教育のあり方」『ソフト化社会と会計』ビジネス教育出版社，68-78 頁。
- 大藪俊哉（1995）「商品売買の記帳と決算手続－回顧と展望－」『横浜経営研究』第 1 号，10-18 頁。
- 大藪俊哉（1997）『簿記論の重点詳解（第 2 版）』中央経済社。
- 大藪俊哉（2020）『簿記テキスト〔第 5 版〕』中央経済社。
- 大藪俊哉（2022）『簿記テキスト〔第 6 版〕』中央経済社。
- 岡田裕正（2006）「分記法と三分法についての一試論－利益概念の立場から－」『経営と経済（長崎大学経済学会）』第 86 巻第 3 号，129-143 頁。
- 岡本治雄・丸山由喜・中島真澄・鈴木昭一（2000）『企業簿記の原理（第 3 版）』中央経済社。
- 奥田真也（2015）「情報システム統合と財務会計システムの満足度の関係」『企業会計』第 67 巻第 3 号，433-438 頁。
- 奥田真也（2023a）「会計情報システムはどのような意図で整備されるのか？」『企業会計』第 75 巻第 9 号，124-125 頁。
- 奥田真也（2023b）「会計システム研究を「会計管理」へつなげる」『企業会

- 計』第75巻第10号, 126-127頁。
- 小田徳仁(2011)「検定簿記と簿記教育－入門簿記の意義と課題－」『千葉商大論叢』第49巻第1号, 283-300頁。
- 小田徳仁(2012)「入門的な簿記検定試験の現状：全経簿記検定4級の分析」『千葉商大論叢』第49巻第2号, 361-383頁。
- 大日方隆(2013)『アドバンスト財務会計(第2版)』中央経済社。
- 笠井昭次(1989)『会計的統合の系譜－会計構造論の類型論的体系化－』慶應通信株式会社。
- 笠井昭次(1991a)「岩田理論の現代的意義-「会計管理のための簿記」観を巡って-1-」『會計』140(1), 106-117頁。
- 笠井昭次(1991b)「岩田理論の現代的意義-「会計管理のための簿記」観を巡って-2-」『會計』140(2), 239-249頁。
- 笠井昭次(1991c)「岩田理論の現代的意義-その創造性・統合性を巡って」『企業会計』43(11), 1547-1555頁。
- 笠井昭次(1993)「岩田理論の現代的意義--岩田巖の研究姿勢をめぐって」『企業会計』45(6), 737-746頁。
- 笠井昭次(1998)「会計理論の在り方を巡って(1)」『三田商学研究』第41号第3号, 65-83頁。
- 片岡清賢(1992)「商品勘定に関連する決算仕訳」『国際研究論叢』第5巻第2号, 1-11頁。
- 片野一郎(1973)『新稿簿記精説』同文館出版。
- 片野一郎(1977)『簿記精説(上巻)』同文館出版。
- 狩野一久(1994)「棚卸資産・売上原価の会計基準国際比較――日・IAS・米・英・豪・加の比較研究――」『飯山論叢』第11巻第2号, 46-57頁。
- 金川一夫・李瓊球(2020)「会計情報システム研究・教育の史的展開-1960年代から2010年代まで-」『九州産業大学商経論叢』第60巻第4号, 1-21頁。
- 河合晋(2016)「日商簿記検定試験の出題範囲の大改定と本学科に与える影響」『岡崎女子大学・岡崎女子短期大学地域協働研究』第2号, 63-72頁。
- 河合信雄(1984)『現代複式簿記』税務経理協会。
- 河合久(1987)「データベース設計に関する一考察－伝統的会計思考との関連から－」『経理研究』(31), 37-42頁。
- 河合久(1999)「会計情報システムの構築形態に関する分析的考察」佐藤進編著『わが国の管理会計』中央大学出版部, 175-216頁。
- 河合久(2000)「コンピュータに基づく商品売買取引処理の再考－サイクル概念による業務統合化の視点から－」『商学論纂』第41巻第3号, 245-265頁。
- 河合久・櫻井康弘(2002)「企業の会計情報システムの現状」市川一夫・今井二郎・河合久・櫻井康弘・成田博・堀内恵・室井一夫・吉村成弘『コンピュータを利用した会計教育の体系化』高千穂大学総合研究所。
- 河合久・櫻井康弘・成田博・堀内恵(2011)『コンピュータ会計システム入門』

- 創成社。
- 河合久・櫻井康弘・成田博・堀内恵（2021）『コンピュータ会計基礎〔改訂版〕』創成社。
- 河崎照行（2009）『情報会計システム論』中央経済社。
- 河崎照行監修（2019）『TKC 財務三表システム中小会計要領対応版 TKC 財務三表システムの科目配置基準（第14版）』株式会社TKC。
- 河辺亮二（2011）「論点別 IFRS システム対応（第6回）原価計算・棚卸資産のシステム対応」『旬刊経理情報』66-69頁。
- 菊地和聖（1971）「インフォメーション・テクノロジーと会計情報システム」『企業会計』第23巻第4号，108-113頁。
- 岸悦三・中田清監修，濱沖典之編著（1999）『最新簿記原理－企業の取引処理－』同文館出版。
- 木村和三郎・小島男佐夫（1952）『簿記学入門（下巻）』森山書店。
- 日下部与市（1971）「解説EDP会計のための「勘定科目コード」のJIS原案について」『企業会計』23（4），173-177頁。
- 久野光朗（1985a）「C.E.Sprague の勘定学－アメリカ簿記論の完成－」『北海学園大学経済論集』第33巻第3号，1-16頁。
- 久野光朗（1985b）「共同研究：大学レベルの簿記テキストの検討」『産業経理』第45巻第1号，48-66頁。
- 久野光朗（1986）『簿記論講義』同文館出版。
- 久野光朗（1987）『簿記論演習』同文館出版。
- 久野光朗（1996）「アメリカにおける商品勘定分割の歴史的考察」『企業会計』第48巻第11号121-128頁。
- 久野光朗（2000）『簿記論テキスト〔初版〕』同文館出版。
- 久野光朗（2012）『新版簿記論テキスト』同文館出版。
- 黒澤清（1933）「複式簿記の発生史的考察」『會計』第33巻第3号，81-94頁。
- 黒澤清（1956）『複式簿記の基礎』千倉書房。
- 黒澤清（1961）『改訂簿記原理』森山書店。
- 黒澤清（1983）『商業簿記（新訂増補版）』一橋出版。
- 黒澤清（1996）『新講商業簿記』千倉書房。
- 桑原正行（2015）「大学簿記教育初年度における現状と教育的課題：駒澤大学における1年次簿記教育の現状をふまえて（最終報告）」『駒澤大学経営学部研究紀要』第44号，1-25頁。
- 河野勉（1998）「企業税務における基礎的簿記教育の重要性（日商簿記検定試験3級を中心として）」『桃山学院大学経済経営論集』第39巻第4号，175-199頁。
- 河野二男編著，大場敏男・高栢真一・中村隆文・水島多美也（1999）『現代簿記概説』税務経理協会。
- 神戸大学会計学研究室（2007）『第六版 会計学辞典』同文館出版。
- 小西一正（2002）『簿記の基礎と応用（第3版）』中央経済社。

- 小島男佐夫（1973）「商品勘定の総括化と分割」『商学論究』第20巻第1号，1-24頁。
- 近藤健司（1998）「大学における簿記教育に関する一考察：日商簿記検定試験2級を中心として」『桃山学院大学経済経営論集』第39巻第4号，201-213頁。
- 斉藤昭雄（1988）『フランス会計制度論』千倉書房。
- 齋藤整督（1998）『簿記会計〔I〕』大蔵財務協会。
- 斎藤嘉一（1972）「商品売買に関する現代簿記法について」『大阪産業大学論集．社会科学編』第34巻，1-20頁。
- 坂本孝司（2019）『税理士の未来—新たなプロフェッショナルの条件—』中央経済社。
- 桜井久勝（2022）『財務会計講義〈第23版〉』中央経済社。
- 桜井久勝・須田一幸（2022）『財務会計・入門〔第15版〕』有斐閣。
- 桜井久勝・須田一幸（2023）『財務会計・入門〔第16版〕』有斐閣。
- 櫻井康弘（2003）「会計情報システムにおける「統合化」概念」『高千穂論叢』38（1），37-56頁。
- 櫻井康弘（2004）「会計情報システム形態の現状—実態調査分析にもとづいて—」『経理研究』第47号，310-322頁。
- 櫻井康弘（2011）「コンピュータ会計における商品売買取引処理に関する一考察」『経理研究』第54号，356-365頁。
- 櫻井康弘（2017）「取引処理システムと商品売買取引の処理方法との関係」『専修商学論集』第104巻，69-85頁。
- 櫻井康弘（2023）「会計情報システムの統合化と組織特性との関係」『企業研究』第43号，171-189頁。
- 櫻井康弘（2023）「会計情報システムの構築に関する実態調査」『商学論纂』第65巻第1・2号，303-334頁。
- 佐々木敏博（1998）「勘定科目名称の統一化の必要性」『白鷗女子短大論集』第22巻第2号，129-145頁。
- 笹島明（2016）「コンピュータ環境下における実務指向の簿記教育についての一考察—商品売買取引の処理方法について—」『研究紀要』第27巻，59-65頁。
- 柴田重則（1996）『簿記・会計教育論』大原出版。
- 柴田重則（2000）「商品売買取引の適正な会計処理—理論と実務のギャップは解決可能か—」『産業経理』Vol.60 No.2，84-91頁。
- 寫村剛雄（1976）『資産会計の基礎理論』中央経済社。
- 寫村剛雄（1988）『財務諸表の理論と実際』第三出版。
- 寫村剛雄（1991）『簿記会計問題精説』中央経済社。
- 寫村剛雄（1993）「会計の原点—勘定—」『経営論集』第40巻第3・4合併号，3-13頁。
- 寫村剛雄（1994）『簿記会計学習ハンドブック』中央経済社。
- 寫村剛雄・古谷允寿（1976）『基本簿記通論』白桃書房。

- 清水泰洋（2021）「コロナ禍と会計―変わるものと変わらぬもの―」『企業会計』第73巻第1号，48-49頁。
- 島本克彦（2015）『簿記教育上の諸問題』関西学院大学出版会。
- 白石和孝（2000）『簿記概論』税務経理協会。
- 須田一幸（2001）「ERP パッケージと簿記教育」『關西大學商學論集』第45巻第6号，457-472頁。
- 税務経理協会（1997）『受験簿記の学び方―国家試験の受験にそなえて―』税務経理協会。
- 関根慎吾（1995）「現代ドイツ初級簿記書における商品勘定」『石巻専修大学経営学研究』第6巻第1号，55-66頁。
- 関根慎吾・豊島義一・大塚裕史（2000）「石巻地域の中小企業における簿記会計の電算化の実態に関する調査報告」『石巻専修大学経営学研究』第12巻第1号，81-117頁。
- 関根慎吾（2001）「簿記会計のコンピュータ化と自計化―『石巻地域の中小企業における簿記会計の電算化の実態に関する調査』結果に基づいて―」『産業経理』第60巻第4号，57-65頁。
- 関根慎吾（2016）「学習指導要領の変容と高等学校における商業教育」『石巻専修大学研究紀要』第27巻，29-34頁。
- 染谷恭次郎（1955）「簿記の目的―資金計算的職分を簿記の目的に加えんとする提案―」『會計』第67巻第6号41-53頁。
- 高木泰典・菊池満雄（1997）『精説簿記論』税務経理協会。
- 瀧田輝己（2002）『簿記学』同文館出版。
- 高橋巖（1988）「商品棚卸会計とPOSシステム」『経営研究』第1巻第2号，163-189頁。
- 高橋賢（2017）「簿記と管理会計」『横浜経営研究』第37巻第3・4号，35-45頁。
- 武田隆二（2002）『簿記一般教程〔第5版〕』中央経済社。
- 武田隆二（2004）『簿記Ⅰ〈簿記の基礎〉〔第4版〕』税務経理協会。
- 武田隆二（2008a）『最新財務諸表論〈第11版〉』中央経済社。
- 武田隆二（2008b）『簿記一般教程（第7版）』中央経済社。
- 武田隆二（2009）『簿記Ⅰ〈簿記の基礎〉〔カラー版第5版〕』税務経理協会。
- 武田安弘（1987）「簿記の一巡に関する諸問題―簿記教育との関連において―」『商学研究』第32巻第2号，37-51頁。
- 武田安弘・大雄令純・竹森一正・澤村隆秀・粥川和枝（1993）「わが国における大学・短期大学の簿記教育の実態と問題点」『産業経済研究所紀要』第3号，77-107頁。
- 田中茂次（1992）「混合勘定の本質」『経理研究』第36巻，1-22頁。
- 田中茂次（2018）『会計の意味論』中央大学出版部。
- 千葉啓司（2008）「コンバージェンス時代における簿記会計教育―棚卸資産の会計―」『千葉商大論叢』第46巻第1/2号，31-50頁。
- 千葉啓司・青木孝暢・岩田俊行（2014）「簿記教育研究部会（中間報告）大学

- における簿記教育の問題点の整理と対策案の提示」『日本簿記学会年報』(29), 8-13 頁。
- 坪谷二郎・岩崎健久 (2002)『最新簿記のエッセンス』中央経済社。
- TKC 全国会 30 周年記念誌編纂委員会編纂 (2001)『TKC 全国会 30 周年記念誌変革に挑戦する会計人集団』TKC 全国会。
- TKC 全国会創設 50 周年記念誌編集委員会編纂 (2021)『TKC 全国会創設 50 周年記念誌未来に繋ぐ職業会計人の使命と責任』TKC 全国会。
- TKC 全国会中央研修所編著 (2023)『TKC 基本講座 (第 5 版)』株式会社 TKC 出版。
- 徳谷昌勇 (1981)『推定簿記』税務経理協会。
- 徳山英邦 (2023)「資産化と費用化の優先順位―棚卸資産：仕入勘定の勘定特性の検討―」『会計』第 204 巻第 5 号 41-52 頁。
- 飛田努 (2019)「中小製造業に見る管理適合的な記録とは―「管理中心主義」からの検討―」『簿記研究』第 2 巻第 2 号, 13-20 頁。
- 友岡賛 (2018)『会計と会計学のレーゾン・デートル』慶應義塾大学出版会。
- 豊森照信 (1971)「EDP 会計におけるドキュメンテーション」『産業経理』第 31 巻第 6 号, 55-60 頁。
- 長島文道・真下満 (1986)『企業簿記論〔三訂版〕』税務経理協会。
- 中瀬忠和 (1991)「会計における認識と事実：一步前―取引記入は<事実>どおりを記入するのか―」『商学論纂』第 32 巻第 5・6 号, 237-262 頁。
- 中瀬忠和 (2018)「「売上高・売上原価対立法」を巡って―安平説・木村説・田中理論の検討を通して―」『経済系：関東学院大学経済経営学会研究論集』第 273 集, 1-25 頁。
- 中瀬忠和 (2019)「アカウントビリティについて考える「役割」としての会計責任」の提示」『商学論纂』第 61 巻第 3・4 号, 377-432 頁。
- 中野常男 (1984)「棚卸資産評価についての実態分析―昭和 58 年 3 月決算の東証・大証一部上場 525 社の計算書類の実態調査から―」『産業経理』第 43 巻第 4 号, 125-134 頁。
- 中野常男 (1988)「スプレイグ簿記論における商品売買取引の処理方法について―商品勘定の総括化とその機能的分割―」『産業経理』第 47 巻第 4 号, 85-92 頁。
- 中野常男 (2000)『複式簿記会計原理 (第 2 版)』中央経済社。
- 中野常男編著 (2007)『複式簿記の構造と機能―過去・現在・未来―』同文館出版。
- 中野常男 (2016)「簿記教育異聞：簿記の教科書と会計の歴史」『企業会計』第 68 巻第 4 号, 15-21 頁。
- 中野常男・清水泰洋 (2019)『近代会計史入門 (第 2 版)』同文館出版。
- 永野則雄 (2006)「会計的認識の諸問題」『企業会計』第 58 巻第 6 号, 868-875 頁。
- 中村彰良 (2013)『基礎簿記』創成社。
- 中村忠・大藪俊哉 (1987)『対談・簿記の問題点をさぐる』税務経理協会。

- 中村忠（2005）『簿記の考え方・学び方[四訂版]』税務経理協会。
- 中村忠（2011）『新訂現代簿記（第5版）』白桃書房。
- 中村英敏（2018）「商品売買取引における簿記処理の再検討」『日本簿記学会報』第33巻，14-16頁。
- 中村元彦（2018）『IT 会計帳簿論－IT 会計帳簿が変える経営と監査の未来－』白桃書房。
- 中村元彦（2020）「IT 会計帳簿の活用による IT 精査に基づく深度ある監査の実現」『産業経理』第80巻第1号，72-80頁。
- 西野嘉一郎（1953）「勘定科目と勘定番号」『月刊簿記』第4巻第7号，18-25頁。
- 日本公認会計士協会編（2019）『会計基礎教育の歴史と現況』日本公認会計士協会出版局。
- 日本情報処理開発センター勘定科目コード JIS 原案作成委員会（1971）「勘定科目コード日本工業規格（JIS）原案」『産業経理』第31巻第4号，154-179頁。
- 新田忠誓（1999a）「簿記の原理－簿記学の対象と会計学の対象－」『會計』第155巻第4号，575-585頁。
- 新田忠誓（1999b）「簿記の原理－簿記学の対象と会計学の対象－（その二）」『會計』第155巻第5号，771-784頁。
- 新田忠誓（1999c）「簿記の原理－簿記学の対象と会計学の対象－（その三）」『會計』第155巻第6号，921-931頁。
- 新田忠誓（1999d）「簿記の原理－簿記学の対象と会計学の対象－（その四）」『會計』第156巻第1号，119-130頁。
- 新田忠誓（1999e）「簿記の原理－簿記学の対象と会計学の対象－（その五）」『會計』第156巻第2号，281-293頁。
- 新田忠誓（1999f）「簿記の原理－簿記学の対象と会計学の対象－（その六）」『會計』第156巻第3号，431-443頁。
- 新田忠誓（2008）「会計アプローチと損益計算書および企業観の変化」『企業会計』第60巻第7号，932-938頁。
- 新田文雄（1987）『TKC コンピュータ会計概論』第一法規出版株式会社。
- 日本簿記学会簿記教育研究部会編（2012）『明治以降の簿記書の歴史の研究』日本簿記学会。
- 沼田嘉穂（1957）『簿記入門』千倉書房。
- 沼田嘉穂（1961）『簿記論攷』中央経済社。
- 沼田嘉穂（1964）『精説簿記自習（18版）』中央経済社。
- 沼田嘉穂（1968）『帳簿組織』中央経済社。
- 沼田嘉穂（1971）「簿記理論から見た混合勘定の実体」『企業会計』第23巻第4号，4-10頁。
- 沼田嘉穂（1989）『簿記教科書[四訂新版]』同文館出版。
- 根本光明監修，河合久・成田博・日野克久著（1995）『コンピュータ会計基礎論』創成社。

- 根本光明監修，河合久・成田博編著（2004）『会計情報システム（改訂版）』創成社。
- 野口昌良・清水泰洋・中村恒彦・本間正人・北浦貴士編（2020）『会計のヒストリー80』中央経済社。
- 倍和博（2000）『簿記システム基礎論』創成社。
- 橋本武久（2016）「『帳簿の世界史』とオランダ会計史」『會計』第190巻第5号，540-551頁。
- 橋本義一・根本光明（1996）『図解会計情報システム』中央経済社。
- 八角憲男（2006）「トライアングル化した会計教育の問題点－簿記検定試験を中心として－」『倉敷芸術科学大学紀要』（11），131-142頁。
- 八角憲男・木村栄宏（2012）「会計教育の変革への期待」『国際情報研究』第9巻第1号，22-32頁。
- 濱田弘作（1999）『簿記原理』創成社。
- 早田己代一編著（2004）『簿記会計学の基礎』学文社。
- 原俊雄（1997a）「勘定分類の史的考察-19世紀のアメリカの簿記書を中心として」『會計』第151巻第5号，726-738頁。
- 原俊雄（1997b）「商品売買取引処理法の再検討」『情報研究』第18巻，149-158頁。
- 原俊雄（2003a）「簿記学の対象」『企業会計』第55巻第5号，734-736頁。
- 原俊雄（2003b）「簿記学の対象（2）・完」『企業会計』第55巻第6号，846-848頁。
- 原俊雄編著（2019）『簿記と帳簿組織の機能－歴史的・国際的視点から－』中央経済社。
- 万代勝信（2000）「2つのアプローチと期間損益計算－収益・費用の把握方法を中心にして－」『産業経理』第60巻第2号，56-64頁。
- 万代勝信（2017）「岩田巖先生－岩田学説を貫く記録と事実の照合」『企業会計』第69巻第1号，27-31頁。
- 久野秀男（1990）「批判的『簿記テキスト』試論－腑に落ちない『簿記テキスト』の常識－」『学習院大学経済論集』，第26巻第3-4号1-37頁，第27巻第1号，1-21頁。
- 久野秀男（1992）『会計制度史比較研究』学習院大学。
- 平井克彦（1984）「簿記の教育」『経理知識』第63号，41-52頁。
- 藤井則彦・後藤文彦・安永利啓・伊藤進・小池和彰（1993）『現代社会簿記論』中央経済社。
- 藤田芳夫（1966）「商品勘定分割への新しいアプローチ」『商学討究』第17巻第2号，81-96頁。
- 藤田芳夫（1978）「コンピュータ会計と勘定体系の変更」『経済理論（和歌山大学経済学部編）』第162号，1-41頁。
- 藤巻治吉（1971）『新しい決算の実務』森山書店。
- 堀友章・林良治（1999）『簿記の基礎と演習〔四訂版〕』税務経理協会。
- 本田直誉（2021）『勘定科目別仕訳処理ハンドブック』清文社。

- 前田清隆（2000）『新講簿記原理』創成社。
- 前林和寿・佐藤芳次・靄日出郎・小野保之・大澤一雄・佐藤利光（1999）『簿記の基礎（改訂版）』森山書店。
- 松井富佐男・村上利幸・永岩尊暢・大橋慶士（1999）『基本簿記会計』税務経理協会。
- 松下真也（2022）「複式簿記のコントロール機能の教育に向けて」『簿記研究』。5巻2号，1-8頁。
- 松下真也（2023）「商品売買取引における現金割引の会計処理の研究－非対称的な会計処理による対応関係の歪みと組替調整－」『京都マネジメント・レビュー』第42号，81-92頁。
- 松下博・山田勲（1984）『企業簿記』同文館出版。
- 真野ユリ子（1973）「棚卸資産と売上原価の測定をめぐる問題点－ペイント学説研究－」『北海学園大学経済論集』第21巻第2号，81-92頁。
- 村上陽一郎（2001）『新しい科学論「事実」は理論をたおせるか』講談社。
- 餅川正雄（2011）「高等学校「簿記」における商品売買の指導に関する研究（Ⅰ）」『広島経済大学論集』第34巻第3号，17-30頁。
- 餅川正雄（2012a）「高等学校「簿記」における商品売買の指導に関する研究（Ⅱ）」『広島経済大学論集』第34巻第4号，49-63頁。
- 餅川正雄（2012b）「高等学校「簿記」における商品売買の指導に関する研究（Ⅲ）」『広島経済大学論集』第35巻第1号，29-45頁。
- 餅川正雄（2012c）「高等学校「簿記」における商品売買の指導に関する研究（Ⅳ）」『広島経済大学論集』第34巻第2号，33-51頁。
- 茂木虎雄（1963）「商品勘定の発展と損益計算制度」『経営論集』第11巻第1号，71-100頁。
- 茂木虎雄（1964）「複式簿記の形成論理の検討」『立教経済学研究』第28巻第3号，97-141頁。
- 茂木虎雄（1965）「資産評価の歴史的経緯－いわゆる「棚卸資産」を中心として－」第19巻第3号，69-111頁。
- 茂木虎雄（1969）『近代会計成立史論』未来社。
- 茂木虎雄（1970a）「混合勘定論の学説史的吟味（一）」『立教経済学研究』第24巻第1号，71-106頁。
- 茂木虎雄（1970b）「混合勘定論の学説史的吟味（二）「人的勘定学説」を中心として」『立教経済学研究』第24巻第2号，137-174頁。
- 茂木虎雄（1970c）「混合勘定論の学説史的吟味（三）「物的勘定学説」を中心として」『立教経済学研究』第24巻第3号，169-208頁。
- 茂木虎雄（1988）「複式簿記論の基本問題：勘定理論と簿記教育」『立教経済学研究』第42巻第2号，99-118頁。
- 茂木虎雄（1990）「複式簿記の基礎理論：記帳技術の理論と簿記教授法」『立教経済学研究』第44巻第1号，1-28頁。
- 茂木虎雄（1995）「「商品勘定の発展と損益計算制度」その後」『経営論集』第42巻第2～4号合併号，9-23頁。

- 茂木虎雄（1996a）「商品勘定の理論的・歴史的考察－会計史を通じてみた複式簿記－」『大東文化大学経済論集』第 65 巻第 11 号，213-230 頁。
- 茂木虎雄（1996b）「中村簿記学の体系と思想－中村忠著『簿記の考え方・学び方』によせて－」『大東文化大学経済論集』第 68 巻第 13 号，237-255 頁。
- 森川八洲男（1984）『精説簿記論〔I〕』白桃書房。
- 守永誠治（1987）『現代簿記精講〔増補版〕』税務経理協会。
- 森美智代（2003）「ドイツ企業におけるコンテン・ラーメン」『アドミニストレーション』第 10 巻，1-23 頁。
- 安平昭二（1971）『コンテンラーメンの理論』千倉書房。
- 安平昭二（1979）『精説簿記原理』中央経済社。
- 安平昭二（1980）「商品勘定の諸処理法について」『商大論集』第 31 巻第 4・5 号，342-361 頁。
- 安平昭二（1988）「商品売買処理法についての一考察－「売上高・売上原価表示法」のすすめ－」『商大論集』第 39 巻第 4 号，24-37 頁。
- 安平昭二（1991）「勘定理論・会計構造論諸説の類型化とその概観・企業複式簿記の本質の構造論的考察への序説・」『商大論集』第 43 巻第 3 号，299-310 頁。
- 安平昭二（1992）『簿記・会計の理論・歴史・教育』東京経済情報出版。
- 安平昭二（1994）『簿記その教育と学習』中央経済社。
- 安平昭二（2000）『簿記詳論〔四訂版〕』同文館出版。
- 安平昭二（2009）『簿記要論〔六訂版〕』同文館出版。
- 柳裕治（2015）『スタディガイド基本簿記（第 2 版）』中央経済社。
- 山口年一（1987）『現代簿記精講（三訂版）』同文館出版。
- 山下勝治（1950a）「總括的損益計算制度の成立」『国民経済雑誌』第 81 巻第 5 号，1-16 頁。
- 山下勝治（1950b）「複式簿記の成立と損益計算制度」『會計』第 57 第 6 号，1-14 頁。
- 山下勝治（1980）『新版近代簿記論』千倉書房。
- 山田邦男（1974）「決算整理の問題点」『中京商学論叢』第 13 巻第 1 号 1-17 頁。
- 山田邦男・服部松一・小泉明（1987）『現代企業簿記〔2 訂版〕』税務経理協会。
- 山田真弘（2017）「日商簿記検定「初級」創設に関する一考察：初学者に対する簿記会計教育の視点から」『関東学園大学紀要』第 26 巻，26-34 頁。
- 山梶忠恕（1994）『複式簿記原理（新訂版）』千倉書房。
- 山本孝夫・前川邦生・井上行忠・大塚俊仁・釜谷彰一・高崎英彦・前川道生（1999）『例解演習基本簿記』創成社。
- 湯田雅夫・上田俊昭・渋谷武夫・小川文雄（2000）『演習商業簿記入門』中央経済社。
- 横山和夫（1986）『図解簿記』大蔵財務協会。

- 横山和夫（1989）「中小販売業・製造業における予定売上原価制度の導入化（序説）」園田平三郎編著『現代会計と原価計算』中央経済社，321-341 頁。
- 横山和夫（1996）「商品売買取引記録システムの実証的研究——情報化時代の棚卸資産会計における測定上の課題——」『日本簿記学会年報』第 11 号，27-33 頁。
- 横山和夫（1997）「商品売買取引の処理及び記録システムの実証研究」『JICPA ジャーナル』No.509，74 - 81 頁。
- 横山和夫（2002）『現代企業簿記会計』中央経済社。
- 横山和夫（2003）『図解簿記論』大蔵財務協会。
- 横山和夫（2020）「勘定科目・表示科目の名称の再考」『会計』第 198 巻第 6 号，618-627 頁。
- 吉田良三・田島四郎（1952）『商業簿記提要』同文館。
- 若杉明（1971）「解説 勘定科目コード日本工業規格（JIS）原案について」『産業経理』第 31 巻第 4 号，151-153 頁。
- 若杉明（1989）『ソフト化社会と会計』ビジネス教育出版社。
- 渡邊泉（1983）『損益計算史論』森山書店。
- 渡邊泉（2016a）「会計の役割—受託責任と信頼性—」『企業会計』第 68 巻第 10 号，13-21 頁。
- 渡邊泉（2016b）『帳簿が語る歴史の真実』同文館出版。
- 渡邊泉（2016c）「複式簿記の発生以前に簿記は存在したか」『会計』第 190 巻第 1 号，94-106 頁。
- 渡邊泉（2017）「会計の生成史を論ずるに先立って」『会計』第 191 巻第 6 号，94-106 頁。
- 渡邊泉（2018）「株式会社の登場と会計報告の始まり：イギリス東インド会社にみる貸借対照表の萌芽」『企業会計』第 70 巻第 1 号，47-54 頁。
- 渡邊泉（2021）『世界をめぐる会計歴史紀行—新たな地平を求めて—』税務経理協会。
- 渡部裕亘・片山覚・北村敬子（2023a）『検定簿記講義 3 級商業簿記』中央経済社。
- 渡部裕亘・片山覚・北村敬子（2023b）『検定簿記講義 2 級商業簿記』中央経済社。

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—

早川 太策

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—

氏 名 早川 太策

1. 問題の所在

本邦税法上、「剰余金の配当」の定義はなく、会社法の「剰余金の配当」の借用概念と解されている。それゆえ、我が国会社法と同等といえない会社法を準拠法として行われる外国事業体からの分配に係る我が国法人税法上の「剰余金の配当」該当性判断において「不明瞭性」の問題が生じうる。さらに、会社法上の配当原資によって我が国法人税法上の「剰余金の配当」が規定されていることから、例えば、利益剰余金から資本剰余金に振替えて配当させると「資本の払戻し」としてみなし配当のプロラタ計算対象となり、その逆の振替を行い配当させると利益配当としての益金不算入の適用となり、納税者は恣意的な譲渡損創出も可能になる「租税回避余地」の問題も生じうる。

これらの問題は、米国 LLC からの混合配当を巡る最高裁判決でも争われず、現在も未解決であるが、そもそも、会社法に依拠する税法構造に本質的問題があるのではないか。外国事業体からの分配に係る我が国法人税法上の取扱いを、会社法に依拠しているがゆえに生じうる「不明瞭性」と「租税回避余地」の問題が内在する我が国配当課税制度について、このままでよいのか、といった疑問を抱いた。

2. 研究の方法

本研究では、先の最高裁判決を素材として、我が国法人税法上の「剰余金の配当」を中心に、分配受領先株主は法人、みなし配当は「資本の払戻し」を対象とした研究を行った。

3. 論文の構成

まず、租税法上の配当概念の展開、借用概念と外国私法の交錯に係る学説及びデラウェア州 LPS 事件最高裁判決における租税法上の「法人」判断枠組みを示唆として、外国事業体からの分配に係る法人税法上の「判断枠組み」を整理し、当該解釈論の限界から、「主要な外国事業体及び分配に係る性質の一般的な取扱いの提示」を行うことを提言した。

次に、会社法に依拠した借用概念を飛び越えて、新たな「租税法独自の配当概念」を導入して、課税関係を独自に規律する有効性を提起した。新たな「租税法独自の配当概念」の概観は、法人税法の重要な原則である「資本と利益の峻別」、米国とドイツの配当課税制度など検討を加え、次の3つの特徴を有する新たな配当概念の概観を提言した。

- 1) 税法上の配当可能利益は利益積立金額迄とし、その範囲内で益金不算入を認める
- 2) 利益積立金額と資本金等の額を原資に課税規律を規定、現行プロラタ計算は廃止
- 3) 会社法に依拠しない租税法独自の文言による法令構造とする

さらに、外国事業体がハイブリッド事業体になる場合における課税上の問題点を考察して、現地でパス・スルー課税を選択したハイブリッド事業体からの分配は、課税済利益からの分配ではないため、国際的二重課税防止を立法趣旨とする外国子会社配当益金不算入制度の適用対象外とすることを包含する、現地税務上の取扱いに応じて本邦税務上の取扱

いを規定する「リンキング・ルール」（調整規定）の導入と組合税制の中長期的な整備の方向性を提言した。

4. 結論

最後に、これまでの考察と提言を踏まえ、外国事業体からの分配に係る「不明瞭性」と「租税回避余地」の問題への解決策として、次の「3段階アプローチ」として総括した。

- ① 総論：主要な外国事業体及び分配に係る性質の一般的な取扱いの提示
- ② 中核的対応：外国事業体からの分配に係る新たな「租税法独自の配当概念」導入
- ③ 個別的アプローチ：ハイブリッド事業体からの分配に係る調整規定の導入

このような「3段階アプローチ」によって、外国事業体からの分配を、租税法独自の目的から、租税法独自の文言で規定することで、租税法のあるべき課税上の取扱いを、租税法独自に描き出すことができ、会社法の借用概念に依拠することから生じうる外国事業体からの分配に係る「不明瞭性」は幾分かは是正され、「租税回避余地」についても歯止めをかけ、租税公平主義と法的安定性に資することができるのではないか、との提言を行った。

以上

序章 はじめに	4
1 問題の所在	4
2 研究の方法	6
3 論文の構成	6
第1章 残された課題	8
第1節 課税上の取扱いに係る「不明瞭性」の問題	8
第2節 納税者による「租税回避余地」の問題	9
第一類型：会社法に依拠したみなし配当	10
第二類型：利益剰余金と資本剰余金の間で振替した上での配当	13
第三類型：マイナスの利益剰余金からの配当	14
第3節 小括	16
第2章 借用概念に依拠する現行法上の「判断枠組み」	17
第1節 外国事業体からの分配に係る「判断枠組み」	17
第1款 法人税法上の配当概念の展開	17
第2款 借用概念と外国私法の交錯	18
第3款 外国事業体からの分配に係る「判断枠組み」の検討	21
第2節 米国 LLC からの分配に係る法人税法上の取扱い	23
第1款 法人税法上の「法人」該当性と類似団体についての検討	23
第2款 法人税法上の「剰余金の配当」該当性の検討	28
第3款 実務上の問題とガイダンスの必要性	30
第3節 小括	32
第3章 新たな「租税法独自の配当概念」の在り方	34
第1節 法人税法上の「資本と利益の峻別」の意義	34
第1款 租税法独自の配当概念である「みなし配当」制度の意義	34
第2款 「資本と利益の峻別」の意義	37
第2節 新たな「租税法独自の配当概念」の在り方の一考察	40
第1款 立法措置の必要性	41
第2款 外国における配当課税制度	41
第3款 新たな「租税法独自の配当概念」の検討	44
第3節 小括	52
第4章 ハイブリッド事業体からの分配に係る「調整規定」	54
第1節 米国パートナーシップに係る我が国法人税法上の取扱い	54
第2節 ハイブリッド事業体からの分配に対する「調整規定」の検討	55

第1款 概要	55
第2款 二重課税の排除.....	55
第3款 今後の方向性 ―組合税制と「リンキング・ルール」の導入―.....	61
第3節 小括.....	64
終章	65
1 本研究の総括.....	65
2 今後の課題.....	67
3 結びに代えて.....	67
参考文献	68

序章 はじめに

1 問題の所在

我が国租税法上、「剰余金の配当」の定義はなく、会社法上の「剰余金の配当」の借用概念と考えられている¹。それゆえ、我が国会社法と同等といえない、あるいは明白でないような外国会社法を準拠法として行われる外国事業体からの分配を、我が国法人税法上の「剰余金の配当」と同様に取り扱ってよいのかどうか、という「不明瞭性」の問題がある。

債務超過の米国 LLC²からの分配に係る我が国法人税法上の取扱いについて争われた最小判令和3年3月11日判決³(以下、「本件判決」「混合配当事件」という。)は、会社法上の「剰余金の配当」は、その原資により、法人税法23条1項1号と同法24条1項4号の適用区分がされるとの文理解釈を改めて示したが、当該 LLC からの分配が、我が国会社法上の株式会社が行う資本剰余金又は利益剰余金を原資とする「剰余金の配当」に相当するものであることについては裁判で争われず、外国法を準拠法として行われた分配が、どのような要素等を備えた場合に、我が国法人税法上の「剰余金の配当」に該当すると判断するのか、その判断の在り方については残された課題となっている⁴。

本件判決では、本邦会社法上は罰則規定のあるマイナスの利益剰余金からの配当(いわゆる蝸配当)に対する外国子会社配当益金不算入規定(法23条の2第1項)の適用是非についても争点にならなかったが、課税未済である当該配当を実行すると、その後の株式譲渡や清算等を行う際に多額の譲渡損が計上できることも想定され、専ら譲渡損のみを認識できることもあり得る⁵。さらには、会社法上の配当原資によって我が国法人税法上の「剰余金の配当」が規定されていることから、外国事業体における株主総会又は取締役会で配当原資が決議され、会計上もそれに則った処理が行われていれば、買収した外国事業体の利益剰余金から資本剰余金に振替えて配当させると「資本の払戻し」⁶になり、子会社株式簿価減額

¹ 金子宏『租税法(第23版)』225頁(弘文堂、2019)。

² 米国各州が制定する LLC (リミテッド・ライアビリティー・カンパニー; Limited Liability Company) 法に基づいて設立される事業体である。

³ 民集75巻3号418(102)頁。その他利益剰余金からの配当とその他資本剰余金からの配当を同時に行った事案に係る最高裁判決(下級審判決は東京地判平成29年12月6日判決、東京高判令和元年5月29日判決)である。

⁴ 大野真弓「資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とする配当を受けた場合の法人税法上の区分について—最高裁令和3年3月11日判決を題材として—」税大論叢106号77頁、80頁(2022)。

⁵ 池原桃子「判解」最判解民事篇75巻4号168-169頁(法曹会、2023)。

⁶ 資本剰余金の額の減少にともなう剰余金の配当は、資本の払戻しの性質をもつと考えられるが、法人税法は、交付金銭等を、資本金等の額(原資部分)と利益積立金額(利益部

特例制度⁷を回避して、恣意的な譲渡損創出も可能となりうる、という「租税回避余地」の問題もある。

本件判決では、「みなし配当」⁸計算に関する法令 23 条 1 項 4 号につき、一定条件下で、それに係る法律の委任範囲を逸脱する限りにおいて違法・無効との判断も示され、本件判決後に、資本の払戻しにおける「払戻等対応資本金額等」及び「減資資本金額」は、減少した「資本剰余金の額」を限度とする令和 4 年度税制改正が施行された。しかし、外国事業体からの分配において起こり得るこれらの問題は、そもそも、我が国における配当課税制度の文言を、会社法の「剰余金の配当」に依拠し、かつ、税法概念である「みなし配当」の分水嶺及びみなし配当の「プロラタ計算方式」における払戻等対応資本金額等の算式中の分数の分子を「資本剰余金の額」、つまり、会社計算規則に定める「その他資本剰余金」に依拠する税法構造そのものが、外国事業体からの分配で問題となりうる「不明瞭性」と納税者による「租税回避余地」の本質的原因であるのではないだろうか。

このように、資本主義の根幹にもかかわる配当に関して、我が国の「剰余金の配当」、とりわけ、「みなし配当」に係る税法規定は不明瞭性を帯び、我が国と諸外国の制度の相違等により、外国事業体、とりわけハイブリッド事業体⁹からの分配の場合には、これらの要因が複合的に絡み合い、本邦税法の適用が一層困難なものになり、「租税回避余地」も生じていると考えられる。すなわち、外国事業体からの分配に係る我が国法人税法上の取扱いを、会社法に依拠しているがゆえに生じうる「不明瞭性」と「租税回避余地」の問題が内在する我が国配当課税制度について、このままでよいのか、といった疑問を抱いた。

そこで、本研究では、外国事業体からの分配を受領する場合において起こり得る現行法における課税上の取扱いの問題点を確認し、その解決策を提示することで、法的安定性を高めるとともに、課税の公平性を図ることを目的として研究を行う。

分)の比率で案分して(プロラタ計算)、それぞれの部分からの払戻しとし、利益積立金額からの払戻しとする部分を配当とみなして課税関係(みなし配当の一つ)を構築している。

⁷ 法人税法施行令 119 条の 3 第 7 項。内国法人が一定の支配関係にある外国子会社等から一定の配当等の額(原則、帳簿価額の 10%相当額超)を受ける場合、当該外国子会社の株式帳簿価額から、その配当等の額につき益金不算入とされた金額を減額する規定である。

⁸ 法人税法 24 条(配当等とみなす金額)。租税法は、配当概念を会社法から借用しているが、会社法上は配当でない一定の事由にもとづく分配について、株主に対する交付額のうちに利益を原資とする部分があるとみなして配当課税を行う税法独自の規定である。

⁹ ハイブリッド事業体(hybrid entity)とは、一方の国の税法上はパートナーシップ等として取り扱われ、その構成員が課税を受けるが、他方の国の税法上では法人として事業体自身が納税義務者として取り扱われるというように、双方の国で課税上の取扱いを異にする事業体である(本田光宏「ハイブリッド事業体と租税条約—米国のアプローチについて—」第 27 回日税研究賞入選論文集 1 頁(日本税務研究センター、2004))。

2 研究の方法

本研究では、外国事業体からの分配に係る法人税法上の問題について、主に、本件判決と米国 LLC からの分配を素材として、我が国法人税法上の「剰余金の配当」を中心に、分配受領先株主は法人、みなし配当は資本の払戻しを対象とした研究を行う。まず、解釈論として、我が国法人税法上の「剰余金の配当」該当性判断について考察した上で、立法論として、会社法に依拠しない「租税法独自の配当概念」と課税規律の在り方について、米国 LLC がハイブリッド事業体になる場合も想定して研究を行う。

3 論文の構成

まず、第1章では、外国事業体からの分配に係る残された課題として、課税上の取扱いに係る「不明瞭性」と「租税回避余地」の問題を指摘する。前者の問題は、借用概念と外国私法との交錯に起因する問題であることを確認するとともに、後者の問題は、外国事業体からの分配を、租税回避余地の観点から類型化して整理する。これらの問題に対して、外国事業体からの分配に係る課税上の取扱いを、会社法の借用概念に依拠することなく、租税法独自に規定することで対処できないか、との問題提起を行う。

第2章では、租税法上の配当概念の展開を確認した上で、借用概念と外国私法の交錯に係る学説及びデラウェア LPS 事件の最高裁判決¹⁰から、外国事業体からの分配に係る法人税法上の「判断枠組み」を整理する。この「判断枠組み」に基づいて本件判決を考察した上で、「判断枠組み」に係る解釈問題を踏まえて、「主要な外国事業体及び分配に係る性質の一般的な取扱いの提示」を行うことを提言する。その上で、会社法に依拠した借用概念を飛び越えて、「租税法独自の配当概念」を導入して、課税関係を独自に規律する有効性を提起する。

第3章では、新たな「租税法独自の配当概念」の在り方について、税法独自の配当概念であるみなし配当制度を、法人税法の重要な原則である「資本と利益の峻別」と併せて概観して、米国とドイツの配当課税制度を示唆として、この重要な原則を捉え、かつ、4つの視点（租税回避余地への対処と税法上の配当可能利益、現行プロラタ計算方式からの転換、「資本と利益の峻別」の簡素化、会社法に依拠しない租税法独自の文言による法令構造）から考察し、その概観を提言する。

第4章では、外国事業体がハイブリッド事業体になる場合における当該事業体からの分配に係る現行法上の取扱いの問題点を確認して、現地でパス・スルー課税を選択したハイブリッド事業体からの分配は、課税済利益からの分配ではないことから、国際的二重課税防止を立法趣旨とする、外国子会社配当益金不算入制度の適用対象外とすることの提言と併せ

¹⁰ 最二平 27・7・27 民集 69 巻 5 号 1253 頁。デラウェア州の LPS(リミテッド・パートナーシップ)が、我が国所得税法上の「法人」に該当するかが争われた事案で、最高裁が、租税法上の「法人」判断枠組みを示した判例である。

て、現地税務上の取扱いを準用した「リンキング・ルール」¹¹の導入及び組合税制の整備の方向性について提言する。

最後に、これまでの考察と提言を踏まえ、終章において、外国事業体からの分配に係る「不明瞭性」と「租税回避余地」の問題への解決策として、次の「3段階アプローチ」として総括する。

- ① 主要な外国事業体及び分配に係る性質の一般的な取扱いの提示（一般的取扱い）
- ② 外国事業体からの分配に係る新たな「租税法独自の配当概念」の導入
- ③ ハイブリッド事業体からの分配に係る調整規定の導入（個別的アプローチ）

このような「3段階アプローチ」によって、外国事業体からの分配を、租税法独自の目的から、租税法独自の文言で規定することで、租税法のあるべき課税上の取扱いを、租税法独自に、描き出すことができるのではないかと。

その結果として、会社法の借用概念に依拠することから生じうる、外国事業体からの分配に係る「不明瞭性」は、幾分かは是正され、「租税回避余地」についても歯止めをかけることができ、租税公平主義と法的安定性に資することができるのではないかと、との提言を行う。

なお、本研究における意見にわたる部分は、あくまで個人の見解であって、所属する組織のものではないことをあらかじめお断りする。

¹¹ 他国の租税法の扱いを踏まえて自国の租税法を決めるルール。クロスボーダー取引に際して、各国の企業が、金融商品、事業体に対する複数国間における税務上の取扱いの差異を恣意的に利用して租税回避、タックス・プランニングを行うことを防止することを目的に、2015年にOECDが公表したBEPS最終報告書に記載された勧告の一つである。

第1章 残された課題

本章では、本件判決後の税制改正を踏まえても、外国事業体からの分配¹²に係る我が国課税上の取扱いにおいて、「不明瞭性」と「租税回避余地」の問題が残されていることを指摘する。これらの問題が生じる原因は、会社法に依拠する我が国配当課税制度と外国私法との交錯にあることを確認した上で、その対処法として、外国事業体からの分配に係る課税上の取扱いを租税法独自に規定することの必要性について問題提起する。

第1節 課税上の取扱いに係る「不明瞭性」の問題

我が国法人税法上、「剰余金の配当」の定義はなく、会社法上の「剰余金の配当」の借用概念と解されている¹³。

混合配当事件¹⁴最高裁判決においても、最高裁は、「会社財産の払戻しについて、その原資の会社法上の違いにより 23 条 1 項 1 号と 24 条 1 項 3 号の適用を区別することとし、利益剰余金のみを原資とする払戻しは、23 条 1 項 1 号により、資本部分が含まれているか否かを問わずに一律に利益部分の分配と扱った上でその全部又は一部を益金の額に算入しないこととする一方で、資本剰余金のみを原資とする払戻しは、24 条 1 項 3 号により、資本部分の払戻しと利益部分の分配とに分け、後者の金額を 23 条 1 項 1 号の配当とみなすこととするという仕組みを採っているものということができる。」（筆者傍点）と述べて、会社法上の「剰余金の配当」は、その原資により、法人税法 23 条 1 項 1 号と 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）の適用区別がされるとの解釈を示した¹⁵。

¹² 法人から株主に、株主としての地位にもとづいて、金銭や金銭以外の資産（現物）が交付されることを、分配とよぶ。分配には、法人の獲得した利益を原資とする分配と、株主から出資された資本を原資とする分配（資本の払戻し）の 2 種類がある（岡村忠生・酒井貴子・田中晶国『租税法 第 3 版』191 頁（有斐閣アルマ、2021））。

¹³ 金子・前掲注(1)。

¹⁴ 米国デラウェア州 LLC 法に基づき組成された債務超過の法人である Kyo-ya Pacific Company, LLC（以下、KPC 社とする。）が、当期に受領した子会社からの配当を日本の親会社に全額還流させるにあたって、本邦会社法では罰則規定のある課税未済の利益配当と資本剰余金の払戻しを行った事件である。内国法人である被上告人（原告・被控訴人）は、平成 24 年 4 月 1 日から同 25 年 3 月 31 日までの事業年度において、外国子会社である KPC 社からの資本剰余金及び利益剰余金を原資とする「剰余金の配当」のうち、前者は資本の払戻しに、後者は「剰余金の配当」に該当するとして、法人税の確定申告をしたが、所轄税務署長は、配当の全額が資本の払戻しに該当するとして、法人税の更正処分を行った。

¹⁵ ①利益剰余金のみを原資とするものは 23 条 1 項 1 号の「剰余金の配当」、②資本剰余金のみを原資とするもの及び③利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とするものは資本剰

このように、資本主義の根幹でもある我が国の配当課税制度は、会社法に依拠して、その課税関係を規律している。

それゆえ、外国法を準拠法として行われる外国事業体からの分配を、我が国法人税法上の「剰余金の配当」と同様に取扱ってよいのかどうか、すなわち、外国法を準拠法として行われた分配が、どのような要素等を備えた場合に我が国法人税法上の「剰余金の配当」に該当すると判断されるのか、という「不明瞭性」の問題が生じることになる。

つまり、この不明瞭性は、外国事業体からの分配に係る我が国法人税法上の取扱い及び税法概念であるみなし配当の分水嶺とその計算を、会社法の「剰余金の配当」、「資本剰余金」に依拠する問題と、外国法を準拠法として行われた分配がどのような要素等を備えた場合に我が国法人税法上の「剰余金の配当」に該当すると判断されるのか、という問題が交錯することにより生じる「借用概念と外国私法の交錯」の問題ともいえる¹⁶。

本件判決では争われなかったものの、本邦会社法が及ばない米国デラウェア州 LLC 法で規定される外国事業体である KPC 社からの分配が、果たして、本邦会社法及び法人税法上の「剰余金の配当」に該当するのか、外国事業体と当該外国事業体からの分配の性質を踏まえて、我が国法人税法上、どのように判断されるべきであるのかを改めて整理する必要があるのではないだろうか。

さらに言うならば、この問題を根本的に解決するためには、外国事業体からの分配に係る課税上の取扱いを、会社法の借用概念に依拠することなく、租税法独自に規定することが必要になるのではないだろうか。

第2節 納税者による「租税回避¹⁷余地」の問題

従来、外国事業体からの分配に係る租税回避の防止措置としては、個別的租税回避防止措

余金の額が減少することから24条1項3号の資本の払戻しに該当するとしたものであり、本解釈は平成18年度税制改正の解説での説明と整合性が取れている（財務省広報ファインダンス別冊「平成18年度税制改正の解説」256-257頁）。

¹⁶ 先駆的な研究として増井良啓「外国会社からの現物分配と所得税—国税不服審判所平成15年4月9日裁決を素材として—」税務事例研究84号54-60頁（2005）、太田洋・佐藤修二「我が国の租税法規と外国私法との交錯」中里実ほか編『国際租税訴訟の最前線』339-354頁（有斐閣、2010）などがある。

¹⁷ 金子宏教授は、租税回避について、「私法上の形成可能性を異常または変則的な態様で利用することによって、税負担の軽減または排除を図る行為」と定義し、その中に合理的または正当な理由なく通常用いられない法形式を選択する類型と、租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、自己の取引をそれに充足するように仕組む類型があるとする（金子・前掲注(1)133-135頁）。

置¹⁸が設けられ¹⁹、我が国の配当課税制度は難解な制度になっているが、「剰余金の配当」に係る会社法上の原資・時期選択可能性の利用による、みなし配当課税の不当な回避及び租税回避余地は依然残っており、これらを一般的に防止するには、法解釈では限界であり、租税法律主義の下では、立法措置が必要と考えられる²⁰。

本件判決では、みなし配当計算に関する法令 23 条 1 項 3 号(現行 4 号)につき、一定条件下で、それに係る法律の委任範囲を逸脱する限りにおいて違法・無効との判断が示され²¹、本件判決後に、資本の払戻しにおける「払戻等対応資本金額等」及び「減資資本金額」は、減少した「資本剰余金の額」を限度とする令和 4 年度税制改正が施行されているが、果たして、外国事業体からの分配に係る「租税回避余地」はなくなっているのでしょうか。

外国事業体からの分配を、租税回避余地の観点から類型化して整理することで、現行税制における「租税回避余地」について、以下にて確認する。

第一類型：会社法に依拠したみなし配当

1 つ目の類型は、「会社法に依拠したみなし配当」である。

「剰余金の配当」は、その他資本剰余金のみを原資とした場合（その他利益剰余金およびその他資本剰余金の双方を原資とした場合も同様）、配当の一部がみなし配当とされ、残りの部分が株式の譲渡対価として取り扱われる。株式の譲渡損が認識される場合であっても、みなし配当は益金不算入されることから、税制上のみの損失を作出することが可能となる²²。

¹⁸ 租税回避の否認規定がない場合に、租税法規の解釈適用上否認が認められるかどうかについては、学説上争いがある（金子宏「租税法と私法—借用概念及び租税回避について—」『租税法理論の形成と解明 上巻』403 頁（有斐閣、2010））。租税回避の一般的否認規定の導入については、昭和 36 年 7 月に、税制調査会の「国税通則法の制定に関する答申」で、当時の状況を踏まえた上で提案されたが見送られた（金子宏「租税法と私法」租税法研究 6 号 18 頁（1978））。立法化が見送られた理由については志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解 3 版』52 頁（大蔵財務協会、1977）。金子宏教授は、租税法律主義の下では、このような権限を租税行政庁に認めることは困難とし、原則的に租税回避の否認を否定する（金子・前掲注(1)138-139 頁）。

¹⁹ 外国子会社配当益金不算入制度（平成 21 年改正）、自己株取得を予定したみなし配当益金不算入適用除外規定（平成 22 年改正）、現地損金算入配当を活用した租税回避防止規定（平成 27 年改正）、子会社株式簿価減額特例制度（令和 2 年改正）等が創設されている。

²⁰ 谷口勢津夫「判批」ジュリ 1531 号 189 頁（2019）。

²¹ 基本的に法人税法関係規定の文理解釈で委任命令の違法性を決定付けたもので妥当との指摘は酒井貴子「判批」ジュリ 1560 号 11 頁（2021）。

²² 配当課税とキャピタル・ゲイン課税の切り分けは、会社の計算に委ねられることになり、税負担軽減を目的とした行為計算につながるとは岡村忠生「法人課税の基本問題と会社法制—資金拘束とインセンティブ—」税法学 559 号 97 頁（2008）。

たとえば、下図表において、S 社の一億円の配当により、P 社において、①みなし配当が 5,000 万円生じ、②株式譲渡損も 5,000 万円生じる。そして、①のみなし配当 5,000 万円については、P 社の持株割合が 100%であることから、その 5%を除いて益金の額に算入されないことになる。結果的に、P 社は S 社から 1 億円の配当を受けたにもかかわらず、税務上は 5,000 万円の株式譲渡損が生じたとして、当該金額を損金の額に算入することが可能となる。このように、その他資本剰余金を原資とする配当を行うと、税務上、株式譲渡損を計上することができる場合があり、この点を利用した租税回避的な分配が可能となっている。

【前提】

- ・P社は、1年以上前から、海外に設立したS社の発行済株式総数1万株のうち、1万株を有する、完全支配関係にある。
- ・P社が保有するS社株式の帳簿価額は、1株10万円である。
- ・S社の資本金等の額は5億円である。
- ・S社の前事業年度終了時における税務上の簿価純資産価額は10億円である。
- ・S社は、前事業年度終了時から現在まで、資本取引を行っていない。
- ・S社は、その他資本剰余金のみを原資として、1億円の配当を行い、P社は1億円の配当を受ける予定である。

P社
S社株式：10万円/株

↓

S社
資本金等の額：5億円
簿価純資産価額：10億円

1億円の配当

【P社の課税関係】

①みなし配当：受取配当金1億円-株式に対応する部分5,000万円（*1）= 5,000万円

②株式の譲渡損益：譲渡に係る対価の額（交付された金銭1億円-みなし配当5,000万円 - 原価の額1億円（*2）= △5,000万円

（*1）株式に対応する部分の計

株式に対応する部分 (5,000万円)	=	払戻し等の直前の 資本金等の額 (5億円)	×	減少した 資本剰余金の額 (1億円)	×	内国法人が当該直前に 保有していた株式の数 (1万株)
				前事業年度末の 簿価純資産価額 (10億円)		払戻法人の当該払戻し 等に係る株式の数 (1万株)

（*2）原価の額の計

原価の額 (1億円)	=	1株当たりの 帳簿価額 (10万円)	×	減少した 資本剰余金の額 (1億円)	×	内国法人が当該直前に 保有していた株式の数 (1万株)
				前事業年度末の 簿価純資産価額 (10億円)		

（出典） 上記の事例も含めて、小山浩「子会社からの配当をめぐる税務上の留意点[下]」
商事法務 2292 号 49 頁（2022）を一部修正

平成 18 年改正で「資本剰余金」²³が、みなし配当計算の基準になって以降、前述の事例のように、配当法人側の資本構成次第で株主側課税が決まるため、株主側の税負担軽減への恣意的利用が危惧され、税の取り扱いにおけるイニシアティブが納税者側に渡り、課税実務上、疑問なしとはしない、との指摘もある²⁴。

本件判決で示されなかった²⁵混合配当該当性の認定基準については、資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とする配当につき、今後、意図的に配当時期をずらすことで、混合配当の場合と異なる課税関係に関する納税者の恣意性介入の恐れの問題（以下、「混合配当先後関係問題」という。）もある²⁶。また、みなし配当計算の払戻割合は、前期末簿価純資産価額と減少した資本剰余金の額を用いて算定するため、株式譲渡対価は減少した資本剰余金を上限とする（本件判決及び令和 4 年度税制改正）のに対して、株式譲渡原価は従前同様に計算されるため、株式譲渡原価が過大に計算され、譲渡対価算定と平仄も合わない²⁷。この捻じれは、払戻割合計算が原則²⁸、前期末簿価純資産価額を使用することから発生し、「期ずれ」に過ぎないとも言えるが、株主側税負担軽減への納税者側の恣意的な利用が可能となっている²⁹。

²³ 法人税法上、この「資本剰余金」という用語は特に定義されていないが、法人税法上、この用語は剰余金の配当の原資を指すものとして用いられていることからすると、会社法および法務省令上のその他資本剰余金を意味することになるものと思われるとは宮崎・岩崎・平川「剰余金の配当」『新会社法下における企業組織と租税法（6・完）』商事法務 1781 号 44 頁（2006）。財務省広報（ファイナンス別冊）『平成 18 年度税制改正の解説』139 頁、142-143 頁の記述からは、24 条 1 項 3（現 4）における「資本剰余金」は企業会計原則または一般に公正と認められる企業会計の慣行における概念ではなく、法務省令である会社計算規則の規定する計数を直接指していると考えられるとは岡村・前掲注(22)96 頁。

²⁴ 小山真輝「配当に関する税制の在り方—みなし配当と本来の配当との統合の観点から—」税大論叢 62 号 81-82 頁（2009）。

²⁵ 個々の配当毎にその原資に応じて扱った場合と同じ結論を導くことができるため、当該判断は必要なかったとの指摘は高橋祐介「判批」民商法雑誌 158 巻 2 号 354 頁（2022）。

²⁶ 坂本雅士「判批」會計 200 巻 5 号 33 頁（2021）。小山浩「子会社からの配当をめぐる税務上の留意点[下]」商事法務 2292 号 48-50 頁（2022）。

²⁷ 同様の指摘として坂本雅士「事例研究」税研 220 号 57-59 頁（2021）。

²⁸ 法令 23 条 1 項 2 号イで、払戻し等の直前までの間に資本金等の額又は利益積立金額の増減を反映するとされているが、受取配当等の所得変動は反映対象外とされている。

²⁹ 前期末と配当直前の純資産変動（特に孫会社からの配当）への調整規定が検討されても良いのではないかと渡辺徹也「判批」ジュリ 1567 号 134 頁（2022）。子会社株式簿価減額特例制度では、孫会社配当を原資とした子会社配当、期中増加利益剰余金も判定基準の

このように、税法概念であるみなし配当の分水嶺と計算式を、会社法概念と会社法の数字に依拠することが、租税回避余地の原因となっているとも言えることから、外国事業体からの分配を、会社法に依拠せず、租税法独自に規定していくことが重要ではないかと考えられる。

第二類型：利益剰余金と資本剰余金の間で振替した上での配当

2つ目の類型は、「利益剰余金と資本剰余金の間で振替した上での配当」である。

我が国の会社法上、その他利益剰余金の資本金の額への組み入れ、及び、資本金の額を減少させてその他資本剰余金への組み入れ、の双方が可能である（会社法 450 条 1 項、同法 447 条 1 項）。諸外国の私法においても、同様の組み入れが可能な国は少なくない。したがって、会社法上、利益剰余金から資本剰余金へ振替えて配当させると「資本の払戻し」となり、資本金等に対応する部分の金額が株式譲渡損益、その差額の額がみなし配当となる一方、会社法上、資本剰余金から利益剰余金へ振替えて配当させると、そのすべてが本来の配当として取り扱われることになると考えられる³⁰。

本件判決で、「剰余金の配当」に関する法人税法の規定は、会社法の規定に基づいた利益剰余金又は資本剰余金それぞれの配当原資に着目したものであるとの最高裁判決が示されたように、外国法人における株主総会あるいは取締役会において原資が決議されると共に、会計上もそれに則った処理が行われていれば、買収した外国法人の利益剰余金から資本剰余金に振替えて配当させると「資本の払戻し」になり、子会社株式簿価減額特例制度を回避しつつ、恣意的な譲渡損創出が可能となりうる³¹。

これに対して、我が国では、法人税法上、前述の会社法上の組み入れはなかったように調整され（法人税法施行令 8 条 1 項 13 号、同令 8 条 1 項 12 号）、法人税法基本通達 1-5-7 で、外国法人の資本金等の額を本邦税務基準に置き換えする課税実務の取り扱いも規定され、みなし配当計算におけるプロラタ計算方法によって、このような会社法上の資本と利益の

計算に反映（任意適用）される（法人税法施行令 119 条の 2 第 10 項 2 号イ）。

³⁰ 小山・前掲注(24)7 頁。同旨として渡辺徹也「企業会計・会社法と法人税法に関する一考察—最近のルール改正案や最高裁判決を題材として—」税法学 586 号 700 頁（2021）。

³¹ 最一小決平 28 年 2 月 18 日（IBM 事件）を契機に、平成 22 年度税制改正で、自己株取得を予定したみなし配当益金不算入適用除外規定（法 23 条 3 項）が導入されている。この規定に基づき、発行法人（外国子会社）が自己株式として取得することを予定している株式を取得し、予定どおり取得される場合には、これにより生ずるみなし配当に係る益金不算入制度が制限されることになるが、みなし配当の取扱いを得ることが重要な動機となっていたというような、相当に限定された場合だけであると考えられることから、実効性に関しては不明瞭な点がある（小塚真啓『『租税回避』防止立法としての法人税法 23 条 3 項』岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』273 頁（ミネルヴァ書房、2015））。

混在の問題に対しては、一定の対処を行なっていると考えられるが、プロラタ計算自体、「会社法上の資本剰余金」に依拠していることから、第二類型と第一類型の配当の組み合わせによっても、租税回避余地が生じることになると考えられる³²。

したがって、利益剰余金と資本剰余金の間で振替した上での配当については、その振替を認めないとする調整措置も検討に値するのではないかと考えられる。

第三類型：マイナスの利益剰余金からの配当

3 つ目の類型は、「マイナスの利益剰余金からの配当」である。

我が国会社法上、分配可能額規制（法 461 条）に違反して、分配可能額を超過する配当決議は法令違反の無効な決議³³であり、剰余金分配（俗に「蝸配当」と呼ばれている）をした場合には罰則規定がある（法 963 条）³⁵。諸外国の私法上においては、筆者が実務で把握する限り、少なくとも米国、ブラジル、イタリアでは、マイナスの利益剰余金であったとしても、通常配当決議で配当を実行できる³⁶ことから、マイナスの利益剰余金からの配当であっても我が国会社法上の「剰余金の配当」に相当する限り、法人税法上の「剰余金の配当」と整理でき、外国子会社配当益金不算入制度が適用されると考えられる³⁷。

しかるに、マイナスの利益剰余金からの配当は、法人レベルでは未だ法人税が課されてい

³² 小山・前掲注(24)81-82 頁。

³³ 江頭憲治郎『株式会社法 第 8 版』712 頁（有斐閣、2022）。

³⁴ 違法な剰余金分配の効力についての有効説と無効説は神田秀樹『会社法』340 頁（弘文堂、2019）。

³⁵ 臨時決算（会社法 441 条）で創出された利益剰余金については、法人税法上、中間申告を行わない限り、同法における所得金額等として認識されないことから、最終事業年度末日における利益積立金額がマイナスの場合は、法人税法上、マイナスの利益積立金からの「剰余金の配当」が理屈上は可能となるとは池原・前掲注(5)168 頁。

³⁶ 米国では、当期に収益がある限り配当たりうるとするものと、欠損の状態にある限り資本の返還であるとするものとに裁判例が分かれていたが、内国歳入法典で、課税年度に「収益・利益」が存在する限り配当となることが立法により明らかにされた（水野忠恒『アメリカ法人税の法的構造』129 頁（有斐閣、1988））。

³⁷ 昭和 35 年 10 月 7 日最高裁判決（鈴や金融事件）において、所得税の領域ではあるが、蝸配当のような違法配当であったとしても、当該配当は、税務上の利益配当に含まれると解されている。また、本件判決の第 1 審判決（東京地判平成 29 年 12 月 6 日）においても、地裁は、法 23 条の 2 第 1 項の規定が、源泉地国で課税済みの所得の配当に対して我が国が重ねて課税するという国際的な二重課税を排除するためのもので、「益金不算入とすることが相当と言えるかどうかは一応問題となり得る」としながら、剰余金の配当時点で課税されていないと、当該規定の対象となつていないとしている。

ない獲得ない留保利益について、株主レベルで先に（みなし）配当として課税の対象とされることを意味する³⁸。配当課税が「法人税を課税済の留保利益」の株主への配当に対する課税であることから、二重課税を防止するため、法人株主については益金不算入とされているところ、マイナスの利益剰余金からの配当は、二重課税となっていないにもかかわらず益金不算入となることから、外国子会社配当益金不算入制度の適用妥当性の観点から疑問が残る。さらに、マイナスの利益剰余金から利益原資の配当を実行すると、その後の株式譲渡や清算等を行う際に多額の譲渡損が計上できることも想定され、混合配当事件のように、専ら譲渡損のみを認識できることもあり得る³⁹。

我が国での現行会社法を基本とした運用が定着している環境の中で、欠損金からの配当は通常行われえない行為であり、これを他国の制度だからといって利益配当による非課税と整理することを是とすれば、「課税上の弊害」、「課税の公平」の観点で問題が生じるのではないだろうか。

したがって、事業体におけるマイナスの利益剰余金からの配当には、外国子会社配当益金不算入制度の適用を認めないとする立法措置も検討に値すると考えられる⁴⁰。

以上をまとめると、本件判決後においても、外国事業体からの分配において、少なくとも3つの種類の配当には、未だ「租税回避余地」が残っていると考えられる。この租税回避余地は、外国事業体からの分配を、我が国法人税法上、会社法概念に依拠して規定する税法構造に、その根本的原因があるように思われることから、外国事業体からの分配を、会社法の借用概念に依拠することなく、租税法独自に規定することで対処できないであろうか。

この租税回避余地は、租税公平主義の観点から、速やかに是正措置がとられて然るべきであると考えられよう。

³⁸ 太田洋「マイナスの『資本金等の額』、『資本積立金額』および『利益積立金額』」西村あさひ法律事務所＝西村高等法務研究所編『西村利朗追悼・グローバル化の中の日本法』126頁（商事法務、2008）。

³⁹ 池原・前掲注(5)168-169頁。同旨及びその他の課税上の問題から、「利益積立金額」がマイナスの値となり得ることに伴う課税上の結果については、それらを問題視する見解が有力であるとは太田・前掲注(38)126-128頁。

⁴⁰ 仮に、利益積立金額をゼロで打ち止めした場合の代替勘定としては、資本金等の額が当てられたと考えるべきであるとは小山真輝「配当に関する税制の在り方—自己株式のみなし配当に対する取扱いを中心として—」税大論叢 58号143頁（2008）。経済実態との平仄を考えるのであれば、マイナスの利益積立金額を認めるのではなく、マイナス部分は資本金等の額を減額すべきであり、その後に利益が計上された場合、資本金等の額を減額した部分と相殺し、事後的に資本部分と利益部分のしゅん別を回復する手続きを求めるべきであるとは金子友裕「剰余金の配当」税務事例研究 184号27頁（2021）。

第3節 小括

本件判決後の令和4年度税制改正後においても、外国事業体からの分配に係る課税上の取扱いには「不明瞭性」と、納税者による「租税回避余地」の問題が残っている。

1点目の「不明瞭性」の問題は、外国事業体からの分配に係る我が国法人税法上の取扱い及び税法概念であるみなし配当の分水嶺とその計算を、会社法の借用概念に依拠する問題と、外国準拠法上の分配に係る我が国法人税法上の「剰余金の配当」該当性判断が交錯する「借用概念と外国私法の交錯」の問題ともいえよう。

2点目の「租税回避余地」の問題は、少なくとも、「会社法に依拠したみなし配当」、「利益剰余金と資本剰余金の間で振替した上での配当」、「マイナスの利益剰余金からの配当」の3つの類型の配当に、未だ「租税回避余地」が残っていると考えられる。

これらの問題を解決するために、会社法の借用概念に依拠することなく、外国事業体からの分配に係る課税上の取扱いを、租税法独自に規定することで対処できないであろうか。

これが本研究における筆者の問題意識である。

第2章 借用概念に依拠する現行法上の「判断枠組み」

本章では、外国事業体からの分配に係る我が国法人税法上の「判断枠組み」について、これまでの法人税法上の配当概念の展開及び借用概念の解釈並びに外国私法との交錯の観点から整理する。この「判断枠組み」を基に、本件判決における米国 LLC からの分配を考察した上で、諸外国に存在する「主要な外国事業体及び分配に係る性質の一般的取扱い」を明らかにすることを提言して、新たな「租税法独自の配当概念」構築の必要性について問題提起する。

第1節 外国事業体からの分配に係る「判断枠組み」

第1款 法人税法上の配当概念の展開

前章で確認したように、法人税法 23 条 1 項の「剰余金の配当」は、会社法の借用概念と解されている⁴¹が、まず、この法人税法上の配当概念の展開について概観する。

昭和 35 年 10 月 7 日最高裁判決（鈴や金融事件）⁴²は、所得税法上の配当所得の意義を、商法の前提とする取引社会における利益配当の概念と同一のものと解して、所得税法上の配当概念を「株主たる地位を根拠に法人が支払う利益」と示した最初の判例と解されている⁴³。昭和 43 年 11 月 13 日最高裁判決（東光商事事件）⁴⁴は、「・・・会社から株主たる地位にある者に対し株主たる地位に基づいてなされる金銭的給付は、たとえ、上告会社に利益がなく、かつ、株主総会の決議を経ていない違法があるとしても、法人税法上、その性質は配当以外のものではありません。これを上告会社の損金に算入することは許されない。」と述べ、株主たる地位への着目・重視を最高裁がより明白な形で打ち出し⁴⁵、利益がなく、株主総会決議を経ない違法であっても、法人税法上は配当と解されることを肯定している。昭和 45 年 7 月 16 日最高裁判決⁴⁶は、「・・・会社から株主たる地位にある者に対し、株主たる地位に基づいてなされる金銭的給付は、たとえ、被上告会社に利益がなく、かつ、株主総会の決議を経ていない違法があるとしても、法人税法上、その性質は配当以外のものではありません。

⁴¹ 金子・前掲注(1)。会社法上、株主総会決議に基づいて、株主に「剰余金の配当」をすることができ（会社法 453・454 条）、この「剰余金の配当」には株主への払戻しも含まれる（同法 446・447・448・453 条）。会社が、株主に対し、その有する株式の数に応じて会社の財産を分配する行為であり、営利を目的とする株式会社の本質的要素であるとは江頭・前掲注(33) 702 頁。

⁴² 最二昭 35・10・7 民集 14 卷 12 号 2040 頁。

⁴³ 小塚真啓『税法上の配当概念の展開と課題』26 頁（成文堂、2016）。

⁴⁴ 最大昭 43・11・13 民集 22 卷 12 号 2449 頁。

⁴⁵ 小塚・前掲注（43）26 頁。

⁴⁶ 最一昭 45・7・16 判時 602 号 47 頁。

ず・・・」と法人税法上の配当概念を示している。

このような判例を踏まえ、法人税法上の配当概念は、「会社から株主たる地位にある者に対し、株主たる地位に基づいてなされる金銭的給付を含む経済的利益」（以下、「最高裁の定式」とする。）と解され、国税庁通達においても、法人が「株主等に対しその出資者たる地位に基づいて供与した経済的利益」を、法人税法上の資本等取引に該当する利益等又は剰余金の分配に含むもの（法人税法基本通達 1-5-4）と示している。

第2款 借用概念と外国私法の交錯

（1）借用概念の解釈

ところで、租税法が用いる概念は、固有概念と借用概念の2種類がある。固有概念は、租税法が独自に用いている概念をいい、借用概念とは、他の法分野で用いられている概念をいう⁴⁷。この借用概念には、①租税法上独自の意義を与えられるべきとする独立説、②原則として私法におけると同義に解すべきであるとする統一説、③各々の概念を規定している法規の目的との関連において探求すべきとする目的適合説の対立がある⁴⁸が、租税法が課税要件規定について私法と同じ概念を用いている場合は、私法上の概念と同じ意義に解するのが法的安定性の見地から好ましいという理由から、借用概念は他の法分野と同じ意義に解釈すべき（統一説）と解されている⁴⁹。

もっとも、税法の目的にしたがって解釈とする目的適合説も有力に唱えられている⁵⁰が、裁判例は基本的に統一説と同様の見解を採ってきたと解されている⁵¹。しかるに、この統一説に対しては、まず、その用語の借用元が明らかでない点、次に、仮に借用元とされる法令が明らかになったとしても、その用語の意義についての規定がなく、その意味内容を明確に把握できない場合が少なくない点、第3に、借用元は国内私法であると解することができるが、そうすると、国外取引に対する租税法の規定の適用を合理的に説明できない点に問題があるとの指摘がある⁵²。

⁴⁷ 金子・前掲注（1）126-129頁。

⁴⁸ 金子宏「租税法と私法」租税法研究6号4頁（1978）。

⁴⁹ 金子・前掲注（1）126-127頁。金子宏教授は、租税法が全法秩序の一部であり、また私法と密接な関係をもっていることからすると、統一説は、租税法の私法への従属を意味するものではなく、種々の利益（公平負担の要請、法的安定性の要請等）の比較衡量の結果として導き出される結論の一つなのであるとする（金子・前掲注(48)31頁）。

⁵⁰ 田中二郎『租税法〔第三版〕』126-127頁（有斐閣、1990）。

⁵¹ 金子・前掲注（1）127-128頁。

⁵² 小林淳子「国外取引に対する租税法の適用と外国法人の分割に関する諸問題」税大論叢45号261-266頁（2004）。鈴や金融事件で、最高裁は、商法における利益配当の観念は、商法に固有の観念ではなく、「取引社会における利益配当の観念」であるとしているように、

(2) 外国私法との関係⁵³

外国法を準拠法とする場合、租税法上の借用概念には、私法上の取扱いを尊重して、準拠法により判断されるべきとする見解である「外国私法準拠説」と、租税法上の借用概念は、我が国の憲法の下での私法を前提にしているのであるから、内国司法により判断されるべきとする見解である「内国私法準拠説」がある⁵⁴。

外国私法準拠説に立つ場合、課税庁や納税者あるいは法の解釈及び適用に当たる裁判官にとって過大な負担となるおそれがある。即ち、外国私法の規律内容を正確に把握するためには、成文法のみならず、当該外国の判例、学説等に広く目配りせざるを得ないし、当該外国にのみ存在し、我が国に存在しない法概念については、どのように考えるのかという問題

統一説においては、不明瞭性が問題となる場合が少なくない。我が国法人税法における「剰余金の配当」、「資本剰余金」は会社法の借用概念と考えられているが、これらの用語を法人税法で用いる不明瞭性が、外国事業体からの分配になると一層顕著となる。

⁵³ 増井良啓教授は、租税法令が用いる様々の概念である「信託」、「法人」、「配当」、「合併」、「相続」、「配偶者」などについて、この準拠法の問題が顕在化してきていて、多くの議論がなされ、学説はいわば百花繚乱の状況にあるといっても過言ではないとする(増井良啓「信託と国際課税」『信託税制の体系的研究—制度と解釈—』日税研論集 62 号 237 頁(2011))。学説上、租税法の解釈・適用における準拠外国法の取扱いという問題については、個別的な問題ごとに論じられており、その見解も多岐に分かれるとは横溝大「ニューヨーク州法を準拠法とする国際契約と法人税法上の『取得』」ジュリ 1511 号 152 頁(2017)。

⁵⁴ 中里実教授は、日本の租税法律の中で外国の私法上の概念が用いられている場合については、外国法上の概念が租税法律の明文で排除されているか、あるいは、外国法上の概念を排除することが一見して明らかな場合を除いては、外国の私法上の概念の意味内容をそのまま尊重すべきであるとして、「外国私法上の概念については外国私法を基準に解釈すべき」との見解に理解を示す(太田・佐藤・前掲注(16) 346 頁)。一方、浦東久男教授は、「納税義務者」等の課税の対象となる者や課税物件等の課税の対象の範囲を決定する規定の概念については、原則、自国法を基準とし、課税要件を計算する過程を定める規定の概念については、租税負担能力を適切に把握するため、又は課税の基礎となっている私法上の法律関係を適切に反映するため、それに関して適用される外国法の概念を取り込んで解釈すべきとする(浦東久男「税法において使用される法概念について—外国法の概念は含まれるか—」税法学 536 号 12 頁(1996))。斉木敏文氏(執筆当時法務省訟務局参事官)は、国家の利益が直接反映され、場合によっては処罰で裏打ちされることもある「租税法などの公法の領域については、当該国家の利益が問題となっているのであるから、公法の領域は国際私法の守備範囲から除外されるべきである」とする(弘中聡浩「我が国の租税法規の国際取引への適用に関する一試論」西村追悼・前掲注(38) 364 頁)。

も生じうる。

今村隆教授は、租税法は公法であり、このような抵触法のルールが当然に当てはまるとは言えず、我が国租税法の立法に当たり、立法者が借用概念を用いる際には、抵触法ルールにより外国私法に委ねるとして立法されているとは考えられず、我が国民商法を念頭に立法していると考えられるため、一般論として、租税法が借用概念を用いている場合、原則、その借用概念は、我が国の民商法に準拠して判断する「内国私法準拠説」が妥当であるとする⁵⁵。

（３）デラウェア LPS 事件⁵⁶

このような学説がある一方、我が国法人税法上、「法人」の定義規定が存在しない⁵⁷ことから、外国事業体が我が国法人税法上の法人概念に合致するの否かについては、解釈論上困難な問題を惹起することになる⁵⁸が、デラウェア州のリミテッド・パートナーシップ（以下「LPS」という。）が、我が国所得税法上の「法人」に該当するかが争われた事案で、最高裁平成 27 年 7 月 17 日判決（以下、「デラウェア LPS 事件」という。）は、租税法上の「法人」判断枠組みを示した⁵⁹。

最高裁は、我が国租税法上の「法人」概念の意義を、「当該組織体が権利義務の帰属主体とされているか否かを基準として判断することが相当であると解される」として、我が国における租税法上の法人該当性の判断基準として、①設立準拠法上、日本法上の法人に相当する法的地位が付与されているか否か、そして、②①の基準で判定できない場合には、権利義務の帰属主体があるか否かによって判断するという新たな判断基準（２段階テスト）を示した⁶⁰。

本件最高裁判所調査官解説では、外国私法基準説と内国私法基準説を統合した判断方法を定立したもので、とりわけ内国私法基準説の考え方を基本にするものと評価することが

⁵⁵ 今村隆「外国事業体の『法人』該当性」税大ジャーナル 24 号 11-12 頁（2014）。基本的に、筆者も同様の立場である。

⁵⁶ 最二平 27・7・27 民集 69 巻 5 号 1253 頁。

⁵⁷ 法人税法 2 条 3 号、4 号にはそれぞれ、内国法人、外国法人の定義があるが、「法人」の定義自体は存在しない。

⁵⁸ 酒井克彦「米国 Limited Liability Company からの分配金に対する課税（１）—租税法上の法人概念と米国における法人該当性—」比較法制研究 29 号 1-2 頁（国土舘大学、2006）。

⁵⁹ これまで不明確であった分野について新たな判断基準を示すことは、同時に、外国事業体の課税上の取扱いに係るその他の不明確な論点を惹起し、新たな出発点とも位置付けられるとは本田光宏「外国事業体の課税上の取扱いの明確化」本庄資編著『国際課税ルールの新しい理論と実務 ポスト BEPS の重要課題』535 頁（中央経済社、2017）。

⁶⁰ 本田・前掲注(59)535 頁。

可能であるとする⁶¹⁶²。

第3款 外国事業体からの分配に係る「判断枠組み」の検討

前述してきた法人税法上の配当概念の展開、及び、借用概念の解釈並びに外国私法との交錯の観点に係る学説及び判例を踏まえて、次に、外国事業体からの分配に係る「判断枠組み」について検討する。

(1) 裁決と裁判

我が国において外国法人からの「剰余金の配当」について規定した明確な法令はないが、外国事業体からの分配に関しては、平成15年4月9日裁決において、国税不服審判所（カナダのスピンオフ事件）⁶³が、「H社が同社の株主に対して同社の利益剰余金を原資に、株主の所有株数に応じて分配したものと認められることから、・・・所得税法第24条第1項に規定する『利益の配当』に該当するものと認められるので、配当所得には当たらない旨のXの主張には理由がない。・・・所得税法の適用に当たって外国の税法や裁定等に基づく非課税措置を考慮する必要はないというべきである」（筆者傍点）と述べて、「利益の配当」として配当所得に該当すると判断した。本裁決では、外国事業体からの分配に対する租税法の適用について、外国の税法や裁定等に基づく非課税措置を考慮する必要なく、我が国租税法上の「利益の配当」概念へ該当するか否か直接その適用可否を判断している⁶⁴。

平成21年11月12日東京地判（米国のスピンオフ事件）⁶⁵では、東京地裁は、「法人が、その株主等の出資者に対し、出資者としての地位に基づいて分配した利益は、その名目のいかんや決算手続の有無にかかわらず、所得税法上の配当所得に該当する」と配当所得の意義を述べ、「Y（被告：筆者記載）が本件割当てによって取得したB社及びC社の株式のうちA社の利益剰余金を原資とする部分は、法人がその株主等の出資者に対し出資者としての地位に基づいて分配した利益に当たる」と判断して納税者敗訴とした。増井良啓教授は、平成18年の会社法制定に伴い所得税法24条1項の配当所得の定義が変更され、外国事業体からの分配であるにも関わらず、配当所得へ該当するか否かについては、日本の会

⁶¹ 衣斐瑞穂「判解」最判解民事篇平成27年度（下）359-360頁（法曹会、2015）。

⁶² 今村隆「デラウェア LPS 最高裁判決にみる『法人』該当性」税理12月号72-74頁（2015）。

⁶³ 国税不服審判所平成15年4月9日裁決事例集65号84頁。

⁶⁴ 増井・前掲注(16)50頁、58頁。本裁決が裁判で争われた事案である東京地判平成16年9月17日、控訴審の東京高判平成17年1月26日においても、NN社の株式分配が外国会社法に基づくものであったにも関わらず、裁判所は、配当所得の意義に関する「最高裁の定式」に特段の修正を加えず、配当所得への該当性の有無を決めているとは増井良啓「外国会社からの現物分配と所得税一再論」税務事例研究126号60頁（2012）。

⁶⁵ 判例タイムズ1324号134頁。

社法上に基づく配当について論ずる場合と同様、従来の「最高裁の定式」をそのまま踏襲していると指摘する⁶⁶。

本件判決では、混合配当事件における KPC 社からの分配が、我が国法人税法上の「剰余金の配当」に該当するか否かについては、法人該当性と同様、争いのない事実として認定され、特に問題にはならなかった⁶⁷。

（２）外国事業体からの分配に係る「判断枠組み」の検討

それに対して、外国私法に基づいて設立された組織体の我が国租税法上の扱い、ひいては外国法上の概念を、我が国の租税法上どのように扱うか、という問題が判断された⁶⁸。前述のデラウェア LPS 事件最高裁の判断基準は、外国私法準拠説と内国私法準拠説とを併用する立場を採っている。

この最高裁の判断基準に倣うと、「剰余金の配当」は、我が国会社法からの借用概念であるため、まず、①外国会社法等において我が国会社法上の「剰余金の配当」に相当する性質を有するかどうかを検討し、これが明白でない場合には、②外国会社法等の法的性質等から、我が国会社法における「剰余金の配当」の本質的属性の有無を検討することとなると考えられる⁶⁹。つまり、基本的な考え方としては、外国事業体からの分配が、我が国における「剰余金の配当」の本質的要素を備えるものであれば、我が国における剰余金の配当と同様の取扱いとすべきであるということになろう⁷⁰。

デラウェア LPS 事件の最高裁判所調査官解説は、外国法に準拠した取引に係る我が国租税法の取扱いは、（１）取引の前提としての私法が問題となっている場面と、（２）租税法の解釈に関して私法が参照される場面に区分⁷¹して、（１）は、納税者が行った個々の行為と、その行為が準拠法の下でいかなる経済的効果を生み出すのかを認定する作業を行うことと

⁶⁶ 増井・前掲注(64)58-61頁。

⁶⁷ 大野・前掲注(4)76-77頁。池原・前掲注(5)176頁。本件判決で争われなかった我が国法人税法上の「剰余金の配当」該当性については、次節において検討する。

⁶⁸ 太田洋・伊藤剛志編著『企業取引と税務否認の実務 第2版』415頁（大蔵財務協会、2022）。

⁶⁹ 大野・前掲注(4)79-80頁。

⁷⁰ 公益社団法人日本租税研究協会が国税庁との協議を踏まえてとりまとめた『外国における組織再編成に係る我が国租税法上の取扱いについて』4頁（日本租税研究会、2012）でも、基本的な考えとして、外国における組織再編成が、我が国における組織再編成の法的側面から、その本質的要素を抽出して、当該要素と同じ要素を備えるものであれば、我が国における組織再編成の場合と同様の取扱いとすべきであるとする。

⁷¹ この区分は2008年に弘中論文（弘中・前掲注(54)363頁以下）で提唱され、2016年の溯論文で整理されている（溯圭吾『所得課税の国際的側面』324頁以下（有斐閣、2016））。

なり、(2) は、我が国租税法が課税要件を定めるに当たり従来から存在した私法上の概念あるいは枠組みを利用している場合、これらの私法上の概念、枠組みは、通常は日本法上のものであると考えられるとする⁷²。

以上のような、「最高裁の定式」及びデラウェア LPS 事件並びに当該事件最高裁判所調査官解説が示す判断枠組みを整理すると、外国事業体からの分配に係る我が国法人税法上の「剰余金の配当」該当性の判断については、次のような判断枠組み（以下「判断枠組み」という。）で検討する必要があるように思われる。

- ① 設立準拠法上における事業体の法人該当性及び性質の検討
- ② 設立準拠法上の分配で生じる経済的效果と分配に係る性質の検討
- ③ ①、②及び「最高裁の定式」から我が国における「剰余金の配当」該当性の判断

このような外国事業体からの分配に係る「判断枠組み」を基に、次節では、本件判決における米国 LLC からの分配を題材にして、その適用可能性と問題について考察する。

第2節 米国 LLC からの分配に係る法人税法上の取扱い

第1款 法人税法上の「法人」該当性と類似団体についての検討

(1) 米国 LLC

まず、米国 LLC とは、新しい有限責任のパートナーシップ形態⁷³であり、米国各州が制定する LLC 法に基づいて設立される事業体で、1977 年にワイオミング州で初めて立法された後、米国の他州で、使い勝手が良い事業体として、実務上多用されている。米国では、課税上、パートナーシップと法人との区別がますます困難なものとなったことから、キントナー原則とよばれる判断基準が判例法上確立され、これにしたがって財務省関連規則が制定され、永らく法人と法人以外の組織との区別を画する基準として用いられてきたが、この区別はきわめて煩雑かつ複雑であったことから、キントナー原則の代わりに、1996 年に企業の

⁷² 池原・前掲注(5) 175 頁。

⁷³ 1954 年に初めて立法化されたパートナーシップ課税において、パートナーシップの所得には、所得税は課税されず、当該所得が帰属される（パス・スルー）パートナーとして事業活動を行う者が、その個人の担税力について課税されることになる。パートナーシップ自身に申告義務がある一方、パートナーは、パートナーシップ所得が分配されるかどうかを問わず、持分に応じた納税義務がある。

申告における選択に委ねる「チェック・ザ・ボックス規則」を導入した⁷⁴。

LLC は法人に似た性質を有しているが、米国税務上は、LLC 毎に、法人課税を受けるか、その出資者を納税主体とするいわゆる「パス・スルー課税」を受けるかの選択が認められている。それゆえ、LLC における内国法人の経済的機能が同じであるのに、法人とパートナーシップに対する税務上の取扱いが相違することにより、パートナーシップが選択される可能性があるため、LLC には納税者による「租税回避余地」が生じていると考えられる。

パートナーは、定款で LLC の運用に関するすべての合意を含めることができ、LLC 租税項目（所得、収益、損失、損金の控除または税額控除）の分配シェアは、通常、運営契約（an operating agreement⁷⁶）によって決定される。パス・スルー課税を受ける場合は、構成員の LLC 出資割合と異なる基準により所得または損失を構成員に配分することができ、LLC の負債その他の義務についてすべての構成員の責任は有限である。出資・分配時には、パートナーシップあるいはパートナーが損益を認識しないのが原則であるが、分配時は多数の規定によって損益の認識がなされる可能性が高い⁷⁷。

（２） 国税庁の見解

このような米国 LLC については、平成 13 年 6 月に国税庁が HP で公表した米国 LLC に関する見解もあり、我が国税務上、外国法人として取り扱うのが一般的である⁷⁸。国税庁での

⁷⁴ 渡邊幸則「チェック・ザ・ボックス規則について」碓井光明・小早川光郎・水野忠恒・中里実編『金子宏古稀 公法学の法と政策 上巻』585-588 頁（有斐閣、2000）。平野嘉秋「米国内国歳入法上の企業分類における新規則『チェック・ザ・ボックス規則』（上）」国際税務 11 月号 10 頁以下（1997）、平野嘉秋「米国内国歳入法上の企業分類における新規則『チェック・ザ・ボックス規則』（下）」国際税務 12 月号 11 頁以下（1997）参照。

⁷⁵ 我が国における納税者選択方式導入については、日本公認会計士協会が提案している（日本公認会計士協会「外国事業体課税のあり方について」租税調査会研究報告第 6 号 10 頁以下（2002））。しかし、我が国ではパス・スルー課税のルールが未発達であり、パス・スルー課税を選択しても不分明な点多すぎる点、選択制をとると、国際的租税裁定の機会が増える点から、当面、慎重であるべきとは増井良啓「投資ファンド税制の国際的側面—外国パートナーシップの性質決定を中心して—」『金融資産収益と所得課税』日税研論集 55 号 91-92 頁（2004）。

⁷⁶ 運営契約（an operating agreement）は、LLC の諸問題及びその事業の遂行に関する構成員の合意と定義されている。

⁷⁷ 高橋祐介『アメリカ・パートナーシップ所得課税の構造と問題』384 頁（清文社、2008）。なお、構成員が分配損益を認識する場合、分配を受ける課税年度に申告する必要がある、分配された現金が分配直前の持分調整ベースを超える範囲で、収益を認識する。

⁷⁸ 国税庁「米国 LLC に係る税務上の取扱い」

米国 LLC に関する法人該当性は、米国のチェック・ザ・ボックス規則においていかなる形態を採用しているかについては考慮しないスタンスであり、米国において、LLC が法人と解釈されるか否かという視点はあくまでも、米国連邦所得税法における解釈ではなく、私法上の解釈を前提とするべきであると考えられる⁷⁹。

このように、国税庁では、原則、米国 LLC は外国法人となるとの見解を公表しているものの、「個々の LLC が外国法人に該当するか否かの判断は、個々の LLC 法の規定等に照らして、個別に判断する必要がある」としている⁸⁰。

(3) 米国デラウェア州 LLC の性質検討

本件判決で、KPC 社は、「デラウェア州 LLC 法に基づき組成された法人」であるとの事実認定がされ、裁判でこの点は争われていない⁸¹が、以下では、デラウェア州 LLC の特徴を確認して、それと対比する形で我が国の各団体との類似性を検討する⁸²。

イ デラウェア州 LLC

まず、デラウェア州 LLC は、デラウェア州 LLC 法 (Delaware Limited Liability Company Act ; 以下、DLLCA とする。) ⁸³に基づき組成される LLC (有限責任会社) ⁸⁴である。出資者自

(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/31/03.htm>, 最終閲覧日:2024 年 1 月 8 日)。
この取扱いについての疑問として仲谷栄一郎＝藤田耕司「海外事業体の課税上の扱い」金子宏編『租税法の発展』643 頁 (有斐閣、2010)。金子宏教授も米国の LLC は法人にあたりと解すべきであるとする (金子・前掲注(1)542 頁)。

⁷⁹ 酒井・前掲注(58)50 頁。その結果、課税関係の取扱いに係る日米ミスマッチが生じることになるが、ミスマッチに対応する課税規律が備わっているとは言い難いのが本研究における筆者の問題意識でもあり、第 4 章でその調整規定について検討する。

⁸⁰ 国税庁・前掲注(78)。

⁸¹ 池原・前掲注(5)176 頁。

⁸² Avery Jones 氏らの比較法研究によると、一般的には、外国事業体を、国内租税法上のカテゴリーにそのままあてはめるか、法人税の納税義務を負う内国団体のリストに類推によってあてはめる、というやり方がとられるとは増井・前掲注(75)90 頁。我が国各団体との類似性の検討におけるロからホの事例は、安部慶彦「デラウェア州法における LPS の法人性に関する一考察」第 38 回日税研究賞入選論文集 29-31 頁 (日本税務研究センター、2015) を一部修正。

⁸³ 詳細についてはデラウェア州会社法 (<https://delcode.delaware.gov/title6/c018/>, 最終閲覧日:2024 年 1 月 8 日) 参照。

⁸⁴ すべての LLC は州法に基づいて組成された組織で、LLC は法人と同様に、当該組織の負債その他の義務についてすべての構成員の責任は有限であり、かつ、連邦税の適用上パートナーシップとして分類される (筆者下線。本庄資『アメリカ法人税法講義』627 頁 (税務経

らが経営を行うか、あるいはマネージャー（業務執行者）に行わせるかを選択でき、LLC 設立のためには、証明書を作成して、登録しなければならず、LLC はこの登録がされた時点で設立される⁸⁵。LLC の運営方法を規定する運営契約(an operating agreement)において、メンバーとマネージャーの権利と責任を定め、運営契約がない場合は、LLC の運営方法は州の LLC 方が適用される。デラウェア州は、他の州と異なり、LLC に年次報告書の提出を要求していない。

ロ 合同会社（日本版 LLC）・合名会社・合資会社

次に日本版 LLC とも呼ばれる合同会社は、合名会社、合資会社と同じように持分会社の一つであり、持分会社は設立登記によって成立し（会社法 579 条）、出資者の全員から構成される会社形態であり、出資者たる社員と経営者が一致して（同法 590 条）、会社の経営については、出資者間の合意により、自由に定款を規定することができる（同法 577 条）。合同会社の構成員である社員は、原則、いつでも合同会社に対して利益の配当を請求することができ（同法 621 条 1 項）、定款で利益の配当を請求する方法や時期などを定めることができ（同法 621 条 2 項）、損益分配の割合についても定款により定めることができ（同法 622 条 1 項）、出資の払戻しについても定款に定めることができる（同法 624 条、626 条）。会社は法人であるため（同法 3 条）、法人課税の対象となる。

合同会社が、他の持分会社（合名会社、合資会社）と異なる大きな点は、合同会社の出資者が全員有限責任である⁸⁶（同法 578 条、580 条 2 項）点にある。一方、合名会社は、無限責任社員により構成され（同法 576 条 2 項）、合資会社は、有限責任社員と無限責任社員により構成される（同法 576 条 3 項）。

ハ 任意組合・匿名組合

民法上の任意組合や商法上の匿名組合は、登記・登録等は必要とされず、法人ではないとされ、「人格のない社団等」にも該当しないと解される⁸⁷ことから、法人課税の対象とはされていない。

理協会、2006))。LLC についての詳細は、大杉謙一「米国におけるリミティッド・ライアビリティー・カンパニー (LLC) およびリミティッド・ライアビリティー・パートナーシップ (LLP) について—閉鎖会社立法への一提言—」金融研究 20 巻 1 号 163-202 頁 (2001) (<https://www.imes.boj.or.jp/research/papers/japanese/kk20-1-5.pdf>, 最終閲覧日: 2024 年 1 月 8 日) 参照。

⁸⁵ DLLCA § 18-201.

⁸⁶ 中島祐二『LLC(合同会社)・LLP(有限責任事業組合)の制度・会計・税務』7 頁 (中央経済社、2007)。

⁸⁷ 木村一夫『組合事業の会計・税務』43 頁、92 頁 (中央経済社、2007)。

二 有限責任事業組合(日本版 LLP)

日本版 LLP と呼ばれる有限責任事業組合は、契約に基づき、各当事者が出資を完了した時点で効力を生じ（有限責任事業組合契約に関する法律 3 条 1 項）、各組合員は出資の限度で責任を負う（同法 15 条）。登記も必要とされているが、成立要件とはなっていない（同法 57 条）。有限責任事業組合は、法人ではないとされ、法人課税の対象とはされていない。

ホ 投資事業有限責任組合

投資事業有限責任組合は、基本的には組合であることには変わりなく、民法上の組合の規定が準用される（投資事業有限責任組合契約に関する法律第 16 条）。無限責任組合員と有限責任組合委員から構成され（同法 2 条 2 項）、前者は無限責任（同法 9 条 1 項）、後者は有限責任とされる（同条 2 項）。投資事業有限責任組合は契約により成立するが（同法 2 条 2 項）、成立後の登記が義務付けられている（同法 17 条）。財産分配については、同法 10 条 1 項に反しない限り、民法上の組合と同様、自由に行える。投資事業有限責任組合も、あくまで組合であり、法人課税の対象とはならない。

以上のように、デラウェア州 LLC を国内の類似会社と比較したところ、デラウェア州 LLC は、我が国における「合同会社」が最も類似するものと解する余地があると思われる⁸⁸。我が国における合同会社は、法人税の課税対象となっていることから、デラウェア州 LLC は法人税の課税対象となる法人税法 2 条 4 号の外国法人に当たるとも考えられる。

しかるに、判例や課税庁によって、外国事業体における我が国法人税法上の取扱いに係る一般的取扱いが示されている事業体は、デラウェア州 LPS や米国 LCC のように限定的であり⁸⁹、前述の検討結果のように、デラウェア州 LLC は、我が国における合同会社と捉える余

⁸⁸ そもそも、合同会社は米国各州の LLC を模したといわれる（金子・前掲注(1)549 頁）ことに加えて、最高裁判所調査官解説が、「会社法制定時の合同会社の導入経緯や同法 823 条の規定等に照らせば、A 社（筆者注：KPC 社）を合同会社に相当するものと捉える余地もあるように考えられる」（池原・前掲注(5)176 頁）と指摘していることも踏まえると、デラウェア州 LLC は、我が国における「合同会社」が最も類似するものであるとする余地もあるように思われる。ただし、増井良啓教授が紹介している Avery Jones 氏らの外国事業体の租税法上の性質決定に係る比較法研究において、Avery Jones 氏らは、国内法上の基準を外国事業体にあてはめたところで「意味のある答えは得られない」との見解を表明している（増井・前掲注(75)91 頁）。

⁸⁹ たとえば、ドイツの有限合資会社（Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommanditgesellschaft ; GmbH & Co. KG）など他の外国事業体に係る我が国法人税法上の法人該当性についても、デラウェア LPS 事件を基準に検討する必要があるように思われる。

地もあるように整理できることを踏まえると、諸外国に存在する各種の外国事業体からの分配に係る「不明瞭性」を低減させる観点から、外国事業体、とりわけ我が国の制度にない主要な外国事業体及び当該事業体からの分配に係る一般的取扱いを明らかにすることが望まれるのではないかとと思われる。

第2款 法人税法上の「剰余金の配当」該当性の検討

(1) 米国私法下の分配で生じる経済的効果

米国租税法上の配当は、会社法上の配当と同一の意味ではなく、法人が獲得した収益および利益 (earnings and profits ; 以下、E&P とする。) を原資とする範囲に限り配当となり (I.R.C. § 301)、E&P とならない分配は配当とはならず、出資者に対する分配となる。

つまり、米国 LLC が現地で法人課税を選択する場合、「E&P を原資とする範囲に限り配当」、そうでない場合は出資者に対する分配となり、配当受領側が法人株主の場合、受取配当益金不算入制度が適用され、パートナーシップによる分配は、すでに計算が行われ、配賦後に実際に金額が動く段階であることから、原則、損益を認識しない非課税として取り扱われる。

さらに、分配後のパートナーの持分の減少を生じることから、分配は基本的にパートナーに対する「資本の払戻し」という位置づけにあり、法人における剰余金の配当と異なる点として、分配を受けることにより、パートナーの地位や権利等にも影響を生じる⁹⁰。

(2) 分配の性質検討

混合配当事件において、KPC 社からの配当⁹¹は、デラウェア州 LLC 法に基づいて行われて

⁹⁰ 高浜智輝「外国事業体における剰余金の配当と分配について—アメリカ合衆国における法人と LLC の検討を中心に—」渋谷雅弘・高橋滋・石津寿恵・加藤友佳編『公法・会計の制度と理論—水野忠恒古稀』566-567 頁 (中央経済社、2022)。

⁹¹ KPC 社は、親会社である内国法人 X が本件事業年度を通じてその出資持分の全部を保有していることから、法人税法 23 条の 2 第 1 項所定の外国子会社に該当する。X は、KPC 社及びその子会社である Kyo-ya Company, LLC (以下、KC 社という。) から資金を X に還流させることを企画して、税務上の取扱いも踏まえた上で、平成 24 年 11 月 12 日、KPC 社に対し、総額 6 億 4400 万ドルを、「資本の払戻し」(Return of capital) としての 1 億ドルと、「利益の配当」(Dividend) としての 5 億 4400 万ドルに切り分けて分配を行うべき旨等を連絡した。KPC 社は、KC 社から、利益の配当として 6 億 4400 万ドルの送金を受け、更にこれを X に還流するため、平成 24 年 11 月 12 日付けで、LLC 法に基づき、KPC 社の唯一の社員である X との間で、同意書及びこれに添付された各議決書を取り交わした。本同意書は、署名者 (KPC 社の役員ら及び X 代表者) が、添付された各決議書について、その効力発生日を同日として採択することに同意することを内容とするものであり、各決議書は、KPC 社に対し、資本金の額を減少させ、その減少額を追加払込資本に振り替えた上で、追加払込

いるものであるところ、これらが我が国会社法上の株式会社が行う資本剰余金又は利益剰余金を原資とする「剰余金の配当」に相当するものであることについても、KPC 社の法人該当性同様、裁判では争われなかった⁹²。最高裁は、「剰余金の配当」の原資について、「追加払込資本は我が国の会社法上の資本剰余金に、留保利益は同じく利益剰余金にそれぞれ該当する」と述べるが、前述のように、KPC 社は我が国における合同会社に相当するものと捉える余地もあるように考えられることから、KPC 社からの分配は、そもそも、我が国法人税法における「剰余金の配当」ではなく、合同会社における「利益の配当」及び「出資の払戻し」として解される余地もあるように思われる⁹³。

さらに、DLLCA には、日本の株式会社や合同会社に適用されるような、資本剰余金や利益剰余金に相当する文言はなく、分配規制もそれらの概念に依拠していない⁹⁴。DLLCA 上、LLC は、配当の効力発生後に、LLC の公正価値による資産価額が、債務総額を超える限りにおいて構成員に配当を行うことができ、運営契約に基づいた柔軟な配当が可能である⁹⁵ことから、混合配当事件のように、前期期末時点の利益積立金額がマイナスの状態でも、当年度収入を原資とする利益剰余金の配当と減資による資本剰余金の配当の同時実施が可

資本の払戻しとして X に対して 1 億ドルの分配を行うこと、留保利益から X に対して 5 億 4400 万ドルの分配を行うこと等の権限を付与することをその内容とするものであった。なお、追加払込資本は我が国の会社法上の資本剰余金に、留保利益は同じく利益剰余金にそれぞれ該当する。X は、平成 24 年 11 月 14 日、KPC 社から、本件配当に係る 6 億 4400 万ドルの送金を受けた。KPC 社は、同月 30 日付けで、資本から追加払込資本に 1 億 0381 万ドルを振りかえ、KC 社から送金された 6 億 4400 万ドルを配当収入とした上で、追加払込資本 1 億ドル及び留保利益 5 億 4400 万ドルをそれぞれ減少させる会計処理を行なった（筆者下線。池原・前掲注(5)139-140 頁）。このように原審の適法に確定させた事実関係の概要では、我が国会社法上の資本剰余金と利益剰余金が配当原資として最高裁では争われた。

⁹² 池原・前掲注(5)176 頁。

⁹³ 合同会社における出資の払戻しに際しては、みなし配当及び譲渡損益が生じることとなるが、現金が払い戻される限りにおいては、出資の額を限度に払い戻される以上、みなし配当は原則として生じないと考えられる（安部慶彦『詳解 合同会社の法務と税務』122 頁（中央経済社、2023））ことから、「剰余金の配当」とは異なる課税関係になると思われる。

⁹⁴ 高橋・前掲注(25)359 頁。

⁹⁵ 分配規制については DLLCA § 18-607(a)。その他、例えば、LLC は、解散前に構成員が利益の一部を分配として受け取る権利について、LLC 契約に定められた範囲に限り、構成員は中間利益分配を受け取ることができる（DLLCA § 18-601）。分配は LLC 契約により定められた方法により配賦され、もし LLC 契約が配賦スキームを定めていない場合、当該分配は各会員が出資された金額のうち、LLC に受領され、かつ払戻しがされていない範囲において合意された金額に基づいて分配が行われるとされている（DLLCA § 18-504）。

能であったといえる。

それのみならず、KPC 社からの分配に係る「最高裁の定式」の該当性判断についても、常に満たすかという疑問が残る。例えば、米国 LLC は、「配賦」と「分配」とが異なる自由な取決めが可能な運営契約に基づいた分配を行うことができ、仮に KPC 社が現地でパス・スルー課税を選択している場合、構成員の LLC 持分比率による配分以外の基準により所得または損失を構成員に配分することができることから、常に「株主たる地位に基づいてなされる金銭的給付」が行われているとはいえないのではないかと思われる。

このように、米国 LLC からの分配は、我が国における合同会社の「利益の配当」及び「出資の払戻し」と解される余地もあり、資本剰余金や利益剰余金に相当する文言及び剰余金の額並びに利益額に基づく配当の財源規制に相当する規制もなく、自由な取決めを行うことができる運営契約に基づいた分配が可能なことから、米国 LLC からの分配に係る我が国法人税法上の「剰余金の配当」該当性判断は慎重に行う必要があると考えられる⁹⁶。

第3款 実務上の問題とガイダンスの必要性

これまで見てきたように、前節で整理した外国事業体からの分配に係る「判断枠組み」を基に、本節では、米国 LLC からの分配を考察してきたが、外国事業体の性質検討をした上で、当該事業体からの分配で生じる経済的効果と性質検討を行い、我が国法人税法上の「剰余金の配当」該当性の判断をする「判断枠組み」において、実務上の問題が残っていると思われる。

まず、分配だけでなく、米国 LLC のように諸外国に存在する各種の事業体そのものの性質理解の拠り所も、諸外国の各種の私法に求めることになる点である。次に、我が国法人税法 23 条、24 条の「剰余金の配当」概念も、あくまで内国法人からの配当を前提として制度設計されていると考えられ、従来の「最高裁の定式」も外国事業体からの分配を想定したものとはいえない点である⁹⁷。第3に、外国会社法等も改正や判例、学説等による解釈等によっ

⁹⁶ 高浜智輝博士は「LLC が行う分配は、基本的には構成員に対する資本の払戻しとしての性格である」とした上で、「州法・租税法どちらの観点においても相違が存在するが、州法と租税法の間にも概念の相違が存在していることから、結局のところ、外国の事業体によって行われた分配をわが国において直ちに法人が行う『剰余金の配当』として解するのではなく、事業体自体の性質に加え、どのような分配が行われたのかという分配の性質についても検討した上で判断する必要がある」（筆者下線）と指摘する（高浜・前掲注(90)567-568頁）。混合配当事件において、米国 LLC である KPC 社が、現地で法人課税、あるいはパス・スルー課税を選択しているか否かは定かではないが、チェック・ザ・ボックス規則による選択を踏まえた分配に係る我が国課税上の取扱いは第4章で検討する。

⁹⁷ 租税法は、事実関係や関係法令等が的確に把握できる国内取引を対象として規定を設けるのが通例であり、それらが的確に把握できない国外取引を対象として規定を設けること

て、常に変化しないとは限らない点である。

このような、予見可能性とコンプライアンス・コストの問題⁹⁸に対して、米国 IRS(米国内国歳入庁)は、主要な外国事業体の米国での課税上の取扱いを公表し、英国 HMRC(英国歳入関税庁)も、Memec 事件判決で示された透明体として取扱われる特徴に基づいて、外国事業体の性質決定の判断要素を公表して、主要な外国事業体の英国での課税上の取扱いを明らかにしていることを踏まえると、デラウェア州 LPS 事件最高裁判決等を基に、諸外国に存在する事業体、とりわけ我が国の制度にない「主要な外国事業体に係る性質、分配の一般的取扱い」を明らかにすることが必要ではないかと思われる⁹⁹。

さらに、前述の通り、平成 15 年 4 月 9 日裁決が、外国の税法や裁定等に基づく非課税措置を考慮する必要なく、我が国租税法上の「利益の配当」概念へ該当するか否か直接その適用可否を判断していることを踏まえると、外国事業体からの分配については、上記の

が難しいことは、容易に察せられるところであるとは小林・前掲注(52)367 頁。

⁹⁸ なじみのない外国事業体につきどのような手順と基準によって性質決定を行うべきかが、かなり深刻な問題となるとは増井・前掲注(75)86 頁。米国では法人該当性の判断基準(キントナー原則)があったが、執行上の多大な時間と労力から、同原則に代わり、チェック・ザ・ボックス規則が 1996 年に制定されている。

⁹⁹ 米国及び英国の経験を踏まえると、我が国でも本件判決(筆者注:デラウェア LPS 事件最高裁判決)に基づき、主要な外国事業体の一般的な取扱いを示すことが必要と考えられるとは本田・前掲注(59)536-538 頁。同旨として長谷部啓「外国事業体と国際課税を巡る問題—各国租税法上の法人概念の相違に起因する諸問題を中心として—」税大論叢 59 号 235 頁(2008)。川端康之教授は、前述した国税庁による米国 LLC に関する見解について、「LLC で問題となっているのは、法人格の有無という私法上の性質ではなく、米国所得課税上はパス・スルーとなっていることを我が国においていかに評価するかという点であるから、やはり Q&A はいま一つの問題点には答えていないように思われる。むしろ、法人格の有無を第一の判断基準としつつ、米国法ではなく我が国法においてどのような扱いを受ける企業形態かを第二の基準として明示すべきであったと思われる。」(筆者下線)と指摘する(川端康之「企業形態の多様化と国際課税」国際税務 8 月号 12 頁以下(2002)。事業体の分類について、外国の事業体をも念頭に置き、明確なルールを設ける必要がある。特に、契約自由の原則に基づき、様々な事業体が存在しうる私法上の基準では、明確な線引きが要求される税法上の事業体分類を律しきれない、とは高橋祐介「事業体課税論」岡村忠生編『新しい法人税法』113 頁(有斐閣、2007)。わが国においては法制化されていない事業体についても、わが国における課税の在り方を考える必要があるとは水野忠恒『大系租税法 第 3 版』412 頁(中央経済社、2021)。

「判断枠組み」や借用概念からの解釈を飛び越えて¹⁰⁰¹⁰¹、新たな「租税法上独自の配当概念」を規定して、当該概念を基準に、我が国法人税法上の適用を直接判断する方法が効果的であり、適用可能性の検討に値するのではないかとと思われる。

第3節 小括

諸外国の私法に準拠して行われる分配が我が国法人税法上の「剰余金の配当」に該当するか否かについては、解釈論上困難な問題を惹起することになると考えられるが、「最高裁の定式」及びデラウェア LPS 事件最高裁判決並びに当該事件最高裁判所調査官解説が示す考え方を基に、「剰余金の配当」該当性判断を整理すると、次の「判断枠組み」となる。

- ① 設立準拠法上における事業体の法人該当性及び性質の検討
- ② 設立準拠法上の分配で生じる経済的効果と分配に係る性質の検討
- ③ ①、②及び「最高裁の定式」から我が国における「剰余金の配当」該当性の判断

本件判決において、KPC 社からの配当は、デラウェア州 LLC 法に基づいて行われるものであるところ、これらが我が国会社法上の株式会社が行う資本剰余金又は利益剰余金を原資とする「剰余金の配当」に相当するものであることについても、KPC 社の我が国における法人該当性同様、裁判では争われなかったが、最高裁判所調査官解説に加えて、デラウェア州 LLC を国内の類似会社と比較した結果をまとめると、デラウェア州 LLC は、我が国における「合同会社」が最も類似するものと捉える余地もあると考えられる。したがって、KPC 社からの分配は我が国法人税法における「剰余金の配当」ではなく、合同会社における「利益の

¹⁰⁰ 統一説について、なお解釈上の明確化を要する問題が山積しており、統一説の意図する納税者の予測可能性・法的安定性の担保という機能が十二分に果たされているとはいえない状況にあると言わざるを得ないとは平川雄士「借用概念論に関する国際的企業租税実務上の諸問題」金子宏編『租税法の発展』354 頁（有斐閣、2010）。

¹⁰¹ デラウェア LPS 最高裁判決は、通説的見解とされる統一説を離れ、目的適合説を採用したものであり、借用概念論の枠組みから自らを解放したにも関わらず、租税法の観点からより直接的な基準の定立もあり得たが、租税法の構造から私法上の「権利義務の帰属主体」性によって判断するという形で租税法と私法の架橋を行なったとは長戸貴之「最高裁判所民事判例研究」法学協会雑誌 133 巻 10 号 1696-1704 頁（2016）。吉村政穂教授は、デラウェア LPS 最高裁判決について、借用概念論の枠組を採らなかったと整理する（吉村政穂「デラウェア州法に基づくリミテッド・パートナーシップの『法人』該当性」税務弘報 63 巻 12 号 106 頁（2015））。このように、従来の借用概念論、つまり統一説による解釈も曖昧になっている面があると言えるのではないだろうか。

配当」及び「出資の払戻し」と解される余地もあるように思われる。

そもそも、剰余金・利益額に基づく財源規制がなく、自由な取決めを行うことができる米国 LLC からの分配に係る我が国法人税法上の「剰余金の配当」該当性判断は、慎重に検討する必要があると考えられるが、前述の「判断枠組み」を基に判断するにしても、諸外国に存在する各種の事業体からの分配については、外国事業体と分配の性質検討が必要になり（①及び②）、その認定に係るコンプライアンス・コストと予見可能性の問題は小さくない。

したがって、デラウェア州 LPS 事件最高裁判決等を基に、諸外国の事業体、とりわけ我が国の制度にない「主要な外国事業体に係る性質及び分配に係る性質の一般的取扱い」を明らかにする必要があると思われる。

さらに、平成 15 年 4 月 9 日裁決（カナダのスピンオフ事件）が、外国の税法や裁定等に基づく非課税措置を考慮する必要なく、我が国租税法上の「利益の配当」概念へ該当するか否か直接その適用可否を判断していることを踏まえると、外国事業体からの分配については、前述の「判断枠組み」や借用概念からの解釈を飛び越えて、新たな「租税法上独自の配当概念」を規定して、当該概念を基準に、我が国法人税法上の適用を直接判断する対処法が効果的であり、必要とされているのではないだろうか。

第3章 新たな「租税法独自の配当概念」の在り方

本章では、前章で整理した「判断枠組み」や借用概念からの解釈の問題を踏まえて、税法独自の配当概念である「みなし配当」制度の意義と変遷を概観した上で、その根幹として受け継がれてきた法人税法における「資本と利益の峻別」の意義に着目して、法人税法における重要なこの峻別を捉えた、新たな「租税法独自の配当概念」の在り方について考察する。

第1節 法人税法上の「資本と利益の峻別」の意義

第1款 租税法独自の配当概念である「みなし配当」制度の意義

前述してきた通り、租税法は、配当概念を原則として会社法から借用しているが、会社法上は配当でない一定の事由にもとづく分配について、株主に対する交付額のうちに利益を原資とする部分があるとみなして配当課税を行う税法独自の「みなし配当」課税を規定している（法人税法 24 条）。本節では、この税法独自のみなし配当制度について概観する。

（1）沿革

みなし配当に関する税制は、大正 9 年の所得税法改正で、減資等による払戻金に係るみなし配当課税が設けられたのが始まりであり、その後、幾多の変遷を辿ってきている¹⁰²。平成 13 年度税制改正前では、有償減資に係るみなし配当について、「資本の減少」による交付の起因となった株式の帳簿価額を上回る金額のうち、資本等の金額からなる部分の金額以外の金額を「みなし配当」とし、残額は譲渡所得等に係る収入金額とするとされていた（旧税法 24 条 1 項 3 号、61 条の 2 第 3 項）。

平成 12 年 5 月の商法改正による会社分割制度創設を受けて、平成 13 年改正でみなし配当制度も企業組織再編税制の観点から全面的に見直され、「資本の減少」による交付についてもみなし配当の計算基礎となる金額が「帳簿価額」から「資本等の金額のうち交付の基因となった当該法人の株式等に対応する部分の金額」に改められ¹⁰³、対応部分の金額（払戻等対応資本金額）について、いわゆる「プロラタ計算」が導入された¹⁰⁴。

¹⁰² 小山・前掲注(24) 64-70 頁。

¹⁰³ 帳簿価額をベースとしない改正は、株主の帳簿価額そのものは厳密に言えば、みなし配当には関連がないことと、利益積立金額の明確化と相俟って発行会社を中心とすることに割り切らざるを得なかったものと考えられるとは武田昌輔「みなし配当—基本的な考え方と概要—」税務事例 36 巻 7 号 59 頁（2004）。

¹⁰⁴ プロラタ方式の導入の要素としては、①減資等の時点における税法基準による一部清算概念の導入、②会計数値と税法数値の根本的差異の存在、③発行法人の恣意性の排除、④利益等の資本組入れの法的可能性の存置などが考えられる（小山・前掲注(24) 74 頁）、会社が資本剰余金のみを支払財源として減資を行うことによって配当課税を遅らせることに

これにより、会計上は「減資」であっても、税法独自のプロラタ計算で払戻し等資本金額の計算がなされ、一部はみなし配当課税配当扱い、一部は譲渡扱いされることになったため、旧商法上の計算に委ねる部分はなくなった。これらの改正は株式発行法人の利益積立金額の減少をより一層適切に株主等の配当に反映させるとの観点から見直しがされている¹⁰⁵。

平成 13 年度改正による法人税法では、資本積立金額と利益積立金額が旧商法を離れて定義された¹⁰⁶。平成 18 年度税制改正前の法人税法上は、当期末処分利益（会社法では、その他利益剰余金）からの配当とその他資本剰余金からの配当を区別せず、どちらも配当として扱っていた（旧法 2 条 18 号ヌ、旧法人税基本通達 3-1-7 の 5）¹⁰⁷が、平成 18 年施行の会社法で、従来の利益の配当、中間配当、資本の払戻等、会社財産の払出が「剰余金の配当」として統一されたことにより、平成 18 年度改正後の法人税法では、「剰余金の配当」に依拠する構造として、次の通り、法人税法の課税関係が規律されている¹⁰⁸。

法人税法 23 条第 1 項第 1 号

「『剰余金の配当』（株式等に係るものに限るものとし、資本剰余金の額の減少に伴うもの並びに分割型分割によるもの及び株式分配を除く。）若しくは利益の配当（分割型分割によるもの及び株式分配を除く。）又は剰余金の分配（出資に係るものに限る。）の額」

法人税法 24 条 1 項

「資本の払戻し（『剰余金の配当』（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る）のうち、分割型分割によるもの以外のものをいう）または解散による残余財産の分配」

これに伴い、従来の払戻しの手続きではなく、原資に着目することとなり、「剰余金の配当」の原資に資本剰余金が含まれる場合には、払戻額のうち資本金等の額に対応する部分につ

よる租税回避を防止する措置である（成道秀雄「増資・減資と資本積立金額及び利益積立金額」『資本積立金額と利益積立金額』日税研論集 53 号 99 頁（2003））と説明されている。

¹⁰⁵ 国税庁『平成 13 年改正税法のすべて』134 頁（大蔵財務協会、2001）。

¹⁰⁶ 法案立案者だった朝長税理士は、「資本金等の額と利益積立金額の増減は、所得の金額の増減と同様に、正確に規定しなければならない、ということになる。資本金等の額と利益積立金額の増減を正しく定めなければ、それらの増減を含む組織再編成の取扱いも、正しく定めることができない。」と述べ、そこで、平成 13 年度改正においては、資本積立金額と利益積立金額の増減の規定を正しく見直すこととし、これらの規定は、改正前の約 3 倍となったわけであるとしている（朝長英樹『現代税制の現状と課題 組織再編成税制編』194-195 頁（新日本法規出版、2017））。

¹⁰⁷ 太田達也『「純資産の部」完全解説』328 頁（税務研究会出版局、2010）。

¹⁰⁸ 金子・前掲注(1)。

いては資本金等の額を減少し、譲渡収入に区分する一方、払戻額がそれを超えるときは利益積立金額からの払戻しとしてみなし配当課税を適用するものとして整理され、プロラタ計算については、「資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額」が分子として用いられた（法令 23 条 1 項 3 号ロ）。

つまり、平成 18 年改正では、会社が資本および準備金の減少に伴う払戻も含めて「剰余金の配当」に統一されたことから、会社法上の配当原資が資本剰余金、利益剰余金のいずれかによって、法人税法上の課税関係が規定され、みなし配当の分水嶺とその計算についても資本剰余金に依拠する現行法令の構造となっている¹⁰⁹¹¹⁰。

（２） 学説

みなし配当制度について、武田昌輔教授は、資本準備金部分は譲渡益、利益積立金額部分は配当なるべきものであり、法人税法 24 条 1 項におけるこの区分は、実務上の煩雑さの点はあるものの課税上妥当であるとした上で、みなし配当を譲渡益に吸収するという議論は配当二重課税の排除という目的を没却することになることから、税制の立場からは論外であり、法人株主において、みなし配当は、二重課税の排除という観点が極めて大きい要素となるとする¹¹¹。岡村忠生教授は、法人利益を適切な時期に、株主間で均等に課税するという政策が認められるとする¹¹²。渡辺徹也教授は、課税を無制限に繰り延べるため

¹⁰⁹ 渡辺徹也教授は、会社法上の原資に依拠することへの租税法上の必然性ないし利点の存在といった明確な根拠に関する立案担当者の言及はなく、納税者のコンプライアンス・コストあるいは執行上のコスト削減ということでもなさそうであるとした上で、「法人税法上の資本部分と利益部分との峻別を行うために、資本剰余金に依拠する積極的な理由を見いだすことは困難」と指摘する（渡辺・前掲注(30)698 頁、704 頁）。

¹¹⁰ 朝長英樹税理士は、「会社法において、上記のような内容の『剰余金の配当』という新たな用語が創られたとしても、法人税法において、『剰余金の配当』や『資本剰余金』という用語を用いて『剰余金の配当』の取扱いを定めなければならないということになるわけではありません。」とする（TKC「令和 4 年税制改正について 第 3 回 資本の払戻しの取扱いの改正」<https://www.tkc.jp/consolidate/webcolumn/023842/>，最終閲覧日：2024 年 1 月 8 日）。

¹¹¹ 武田昌輔「民商法と課税問題（七）—みなし配当について—」會計 141（3）78、80、82 頁（1992）。武田教授はみなし配当の本質について、「配当とはいわないが、利益積立金額、つまり、過去における利益の集積額を株主に分配した場合に、その分配額を持って、税法上、みなし配当とするのである。これを配当として取り扱わないと、配当に対する課税が所得税、法人税においては他の所得と異なる取扱いとなっているので、そのバランスを考慮する必要があるからである。」とも指摘する（武田・前掲注(103) 57 頁）。

¹¹² 岡村忠生『法人税法講義[第 3 版]』371 頁（成文堂、2007）。

に、資本への振替を行い続ける同族会社株主に対して、みなし配当課税で対処することは正当といえ、この意味でみなし配当課税は、一種の留保金課税であるとする¹¹³。その他、法人による計算上の操作による株主に対する配当課税回避の防止目的であるとの見解¹¹⁴、通常の剰余金や利益の配当等ではないが、その経済的実質が通常の剰余金や利益の配当等となんら異ならないため、税法上配当とみなされるものであるとの見解¹¹⁵などがある¹¹⁶。

このように、みなし配当課税制度について、学説の多くは、「二重課税排除措置」と「配当課税回避の防止」としているが、混合配当事件における最高裁判決は、法 24 条 1 項 3 号、令 8 条 1 項 16 号、令 9 条 1 項 11 号について「資本剰余金のみを原資とする配当であっても実質的観点からは利益部分の分配が含まれているものと評価し得ることから、その全部又は一部を受取配当とみなすことにより、配当に係る課税の回避を防止し、適正な課税を実現することをその趣旨とするものである。」（筆者傍点）と述べて、みなし配当課税制度は、二重課税を排除する規定ではなく、「配当課税回避の防止規定」と位置づけているのは重要な点であると考えられる¹¹⁷。

第 2 款 「資本と利益の峻別」の意義

これまで概観してきた通り、みなし配当課税制度は、株主拋出部分と利益積立金額部分とを区分した上で課税関係を規定していることから、「資本と利益の峻別」を行う法人税法上の基本原則の具体的な表れであると考えられる¹¹⁸。

以下では、租税法独自の配当概念であるみなし配当課税制度の概念に取り入れられた、法人税法上の基本原則である「資本と利益の峻別」を概観して、法人税法が重要とする要素を確認することで、新たな「租税法独自の配当概念」の在り方を検討する上での示唆とする。

（1） 概要

会社法、企業会計、法人税法は、それぞれの目指す法理念が異なるため、資本構成に差異が認められる。会社法は、「債権者保護の法理念」から、資本の区画原理を「資本の分配可

¹¹³ 渡辺徹也「みなし配当課税と租税回避」税法学 536 号 81-82 頁（1996）。

¹¹⁴ たとえば、会社が、利益剰余金を有しながら、その他資本剰余金から「剰余金の配当」をした場合、会社法上は資本を原資とする分配であり、法人税法がそのまま会社法上の性質決定に従うと、配当課税がなされない。みなし配当課税は、このような事態を防止し配当課税を確保するために設けられた制度であるとは岡村・酒井・田中・前掲注(12)193 頁。

¹¹⁵ 成松洋一『法人税セミナー 理論と実務の論点 六訂版』100 頁（税務経理協会、2021）。

¹¹⁶ 課税説、非課税説、及び二重課税排除規定説の三つに分類できるとは渋谷雅弘「自己株式の取得とみなし配当課税」租税法研究 25 号 18 頁（1997）。

¹¹⁷ 渡辺・前掲注(29)133 頁。

¹¹⁸ 水野・前掲注(99) 502 頁。

能性」に求めることから、資本と利益は明確に峻別されていない¹¹⁹。一方、企業会計は、利害関係者への会計情報の開示・提供を目的として、「期間損益計算の適正化」という観点から、払込資本とその留保利益とを厳格に区別¹²⁰している。

法人税法でも、資本と利益とは厳格に峻別しており、その峻別を目的として、法人の純資産について、会社法から資本金の概念を借用¹²¹して、会社法上の法人の資本金¹²²をベースに加減算した金額である「資本金等の額」¹²³という法人税法独自の資本概念を規定している。一方、法人獲得利益で、法人段階で法人税課税済、株主段階で課税未済の留保利益を、法人税法独自の概念である「利益積立金額」¹²⁴として規定している。

¹¹⁹ 会社法では、資本と利益は明確に峻別しておらず（会社法が委任する会社計算規則においては資本剰余金と利益剰余金の区分を謳っている）、資本金の額の減少（会法 447 条 1 項）、利益剰余金およびその他利益剰余金（繰越利益剰余金）の資本組入れ（会法 450 条 1 項）及びその他資本剰余金によるマイナスのその他利益剰余金残高への補填などを行うことができる。

¹²⁰ 企業会計原則では、「資本取引と損益取引とを明瞭に区分し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない。」（一般原則三）と定め、同注解 2 では「資本剰余金は、資本取引から生じた剰余金であり、利益剰余金は損益取引から生じた剰余金、すなわち利益の留保額であるから、両者が混同されると、企業の財政状態及び経営成績が適正に示されないことになる。」と理由を述べている。また、「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準（平成 14 年 2 月 21 日企業会計基準委員会）」の 19 頁では「資本剰余金の各項目は、利益剰余金の各項目と混同してはならない。したがって、資本剰余金の利益剰余金への振替は原則として認められない。」としている。

¹²¹ この理由として、税法が確定決算主義を前提としているため、会計上の計算書類を出発点として申告所得金額の計算を行うことに配慮したものであるとは武田昌輔『DHC コメント 法人税法』744 頁（第一法規出版、加除式、1979）。

¹²² 会社法上の資本金の額（会社 445 条 1 項、会社計算 76 条 2 項 1 号）の借用概念と解されている。

¹²³ 企業会計及び会社法における資本金と資本剰余金を合わせたものとその性質は類似しているが、内容や計算方法においては相違点も多いとは武田・前掲注(121)744 頁。平成 18 年度税制改正で会社法の制定に伴う整備として、法律段階で概念が明確化された法人税法独自の概念であり、「法人が株主等から出資を受けた金額として政令で定める金額」（2 条 16 号）と定義されている。

¹²⁴ 「利益積立金額」も同様に、会社法における利益準備金およびその他利益剰余金の合計から成る利益剰余金（会社計算 76 条 2 項 4 号）に概ね相当する金額であるが、法人税法独自の概念であり、「法人の所得の金額で留保している金額として政令で定める金額」（2 条 18 号）と定義されている。

その上で、法人税法は、「資本金等の額」と「利益積立金額」とを、法人税法施行令 8 条 9 条によって、厳格に峻別している。例えば、会社法上、その他利益剰余金の資本金の額への組み入れは可能であるが(会社法 450 条 1 項)、法人税法上は、当該組み入れが行われても、資本金等の額が増加しないように調整される(法令 8 条 1 項 13 号)。反対に、会社法上、資本金の額を減少させて、その他資本剰余金に組み入れても(同法 447 条 1 項)、法人税法上は、資本金等の額が減少しないよう調整される(法令 8 条 1 項 12 号)¹²⁵。

(2) 学説

法人税法には、配当の概念を会社法から借用して、この前提の下、法人獲得利益について、法人段階で 1 回課税して、株主段階でも 1 回課税するという「二段階課税方式」を取っているという考え方がある。つまり、法人利益(利益積立金額)とは、法人段階の課税は終えており、株主段階の課税が済んでいない項目であることから、配当の機会を捉えて、この利益に対する 2 回目の課税をする(但し、一定の二重課税排除措置をとる)¹²⁶というものである。

それゆえ、株主段階での課税は、株主が配当を受けた場合、株主出資部分である資本の払戻しに過ぎないのか(投下資本の回収にすぎないため所得として課税しない)、それとも、法人が獲得した利益の分配であるのか(株主の所得として課税する)、という点に着目し、このような株主における課税関係を判断するために、会社法が配当の原資に関心を有しないこととは対照的に、法人税法は、会社側の純資産のうち、「資本金等の額」と「利益積立金額」を定義して、区別して計上することを要請している。

武田隆二教授は、法人税法における資本金等の額と利益積立金額を区分する原則は、第一に、「課税の公平・適性を図ることを狙いとした原則」であり、法人と個人との一体性において課税関係を考えるパッケージ課税の思考に起因するとする¹²⁷。第二に、特定同族会社の

¹²⁵ 小山浩「子会社からの配当をめぐる税務上の留意点[上]」商事法務 2290 号 29 頁(2022)。平成 13 年改正では、みなし配当金額を利益積立金額から減算することとされたが、これは、株主等が拠出した部分の金額と法人が獲得した部分の金額とをしゅん別し、両者を混同しないという基本的な考え方に基づき、みなし配当部分は利益積立金額からの払出しとみなすものである(池原・前掲注(5) 159-160 頁)。

¹²⁶ 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介「第 3 章 企業への所得課税」『ベーシック税法 第 7 判』246 頁(有斐閣アルマ、2013)。

¹²⁷ 法人は株主の集合体であるという法人擬制説の考え方に沿って、法人段階で課税される法人税は個人所得税の前払いであり、利益積立金額は、課税済み利益であるが、それが個人に分配・帰着していないことにより課税関係が最終的に決済されていない利益であることから、法人段階での利益積立金額に変動が生じた段階で何らかの課税を行うこと(武田隆二『平成 12 年版 法人税法精説』905-919 頁(森山書店、2000))。なお、法人擬制説とは、法人はその本質は実体のない観念的存在であって、人間たる自然人に擬制して認めら

留保金額課税のために留保金額を明確にする必要があり、第三に、この利益積立金額を明確にすることによっていわば税務貸借対照表が作成されるとする¹²⁸。谷口勢津夫教授は、この峻別は、資本金等の額に対する配当課税の防止、及び、利益積立金額に対する配当課税の確保を目的としたものと考えられるとする¹²⁹。渡辺徹也教授は、この峻別は、すでに株主段階課税が済んでいる所得から構成された税法上の資本部分と、法人が新たに獲得した利益で法人段階課税は受けているが株主段階課税を受けていない税法上の利益部分とに区分して、後者の部分が何らかのかたちで株主に渡る場合、課税しなければならないと考え、みなし配当を含む配当課税を適正に行うために、両者を区別しておく必要性があるとする¹³⁰。宮崎裕子氏らのグループは、株主資本の払戻しには課税しないが、法人の獲得した期間利益の配分には配当として課税するとする法人課税の大原則があるため、「剰余金の配当」が株主資本の払戻しに相当するものであるのか、または利益の分配に相当するものであるのかを明確に峻別することが、課税関係を決定するための出発点となるとした上で、「剰余金の配当」に係る規律を設ける趣旨・目的は、租税法における、利益の分配と株主資本の払戻しの峻別という法人課税の大原則に基づく適正な課税関係の決定にあるとする¹³¹。

以上をまとめると、法人税法における「資本と利益の峻別」の原則は、法人と個人との一体性において課税関係を考える現行税制上の「二段階課税方式」において、法人の獲得した期間利益（利益積立金額）の配分への配当課税の確保と、株主資本（資本金等の額）に対する配当課税の防止を行うことで、「課税の公平・適性を図ること」を狙いとしたもの、と整理することができよう。

今後も、この原則の重要性はすぐには変わることはないと思われることから、当該原則を捉えた、新たな「租税法独自の配当概念」の在り方について、次節において考察する。

第2節 新たな「租税法独自の配当概念」の在り方の一考察

本節では、前節で概観した、租税法独自の配当概念である「みなし配当」制度の変遷と、その根幹として連綿と受け継がれてきた「資本と利益の峻別」の意義を踏まえて、第1章で整理した租税回避余地のある3つの配当の類型を防止する観点から、外国事業体からの分配を租税法独自に規律する上での、新たな「租税法独自の配当概念」について考察する。

れた人格者に過ぎない、という考え方である（成松・前掲注(115)2頁）。一方、「法人」は、法人税の納税義務者として現に実在するものと捉える法人実在説もあり、この捉え方は、今後とも変わる可能性はないと考えられるとは朝長・前掲注(106)187頁。

¹²⁸ 武田・前掲注(127)781-785頁。

¹²⁹ 谷口勢津夫『税法基本講義 第7版』379頁（弘文堂、2021）。

¹³⁰ 渡辺徹也「税法と商法の乖離—資本の部の取扱いを中心に—」租税研究 656号 67-68頁（2004）。

¹³¹ 宮崎・岩崎・平川前掲注(23)38-39頁。

第1款 立法措置の必要性

そもそも、現在における我が国税法が、会社法（および企業会計）に依拠している最も大きな理由は、計算の二度手間を省くという意味での簡便性だと考えられる¹³²が、これまで論じてきた通り、外国事業体からの分配に係る課税上の「不明瞭性」と「租税回避余地」に対処する観点では、解釈論では限界があることから、租税法独自の目的から、「租税法独自の判断基準」を立法措置として規定することが必要になるのではないだろうか¹³³。

法人税法は、会社法改正に対応して、会社法改正が無意味にならないように改正されてきたと評価することができると考えられる¹³⁴が、我が国の会社法や外国私法の将来の改正可能性を鑑みると、借用概念として使用される現行法人税法 23 条、24 条の課税規律は、将来の会社法改正に相俟って、その都度、見直しが必要になると考えられる。

したがって、これまで本研究で論じてきた通り、外国事業体からの分配に係る「残された課題」を根本的に解決する上では、会社法の借用概念に依拠せずに、租税法独自の目的から、租税法独自の文言で規定し、租税法のあるべき課税上の取扱いを描き出すことができるような、新たな「租税法独自の配当概念」を構築する必要であるのではないかと思われる。

第2款 外国における配当課税制度

まず、我が国における新たな「租税法独自の配当概念」の在り方を考察する上で、外国における配当課税制度のうち、米国とドイツの配当課税制度を簡単に概観して、示唆を得られないかを検討する。

（1）米国の配当課税制度

我が国では、減資や清算などで払込資本が会社から戻される場合、その一定の割合が配当とみなされる。一方、米国では、譲渡後も株主が株主としての持分をある程度維持している場合、譲渡収入の全額が分配とされ¹³⁵、会社に利益（E&P）がある限りで配当課税の対象となる¹³⁶。

¹³² 税制調査会「昭和 41 年 12 月 税制簡素化についての第一次答申」（1966）。渡辺・前掲注(130)68 頁。

¹³³ 渡辺徹也教授は、組織再編税制における税法と会社法・商法における処理の違いにおいて、会社法の考え方に容易に従うのではなく、税法独自の目的から、税法が会社法の概念を利用することが重要、すなわち、税法独自の判断基準が必要なのであるとする（渡辺徹也『企業組織再編制と課税』41 頁（弘文堂、2006））。

¹³⁴ 弥永真生「近年の商法改正と税法」租税法研究 31 号 18 頁（2003）。

¹³⁵ 内国歳入法典（Internal Revenue Code。以下、「I.R.C.」という。）§ 302。

¹³⁶ I.R.C. § 301。我が国のようなみなし配当課税制度を持たない米国法に関する考察として渡辺徹也「みなし配当課税と租税回避」税法学 536 号 85 頁以下（1996）。

さらに、分配とされる株式償還等については、無条件で非正常配当に当たるとして、保有期間に関わらず、非課税部分について株式の基準価格を減額するとされている¹³⁷。

米国における配当課税制度において、資本の払戻しの際に、我が国のようなプロラタ方式によるみなし配当計算制度はなく、以下のように規定されている。

- ① 法人の連邦税法上の利益¹³⁸迄の配当¹³⁹：配当として所得に算入
- ② 非正常配当で株主が有する当該法人株式簿価（税務）までの額：当該株式税務簿価を減額する「資本償還」¹⁴⁰
- ③ ②を超えた残余の額：当該株式にかかる譲渡益¹⁴¹

つまり、米国の配当課税制度は、会社の利益の払戻しに対する配当としての課税を確保するため、法人の税法上の配当可能利益(E&P)の範囲内で、株主は配当課税を受けると考えられる一方、我が国では、配当課税とキャピタル・ゲイン課税のいわば中間にみなし配当課税を挿入しており、2本の境界線があるということから制度の入り口としては複雑である¹⁴²。

米国では、我が国と異なり、法人所得課税と個人所得課税が別の課税体系になっていることから、配当課税制度も当然異なるものの、我が国における新たな「租税法独自の配当概念」の在り方を検討する上で、次の米国配当課税制度からは示唆を得ることができるのではないと思われる。

第1に、税法上の配当可能利益(E&P)の範囲内で配当として取扱っている点である。第2に、米国 IRC § 1059(e)(1)が、分配とされる株式償還等について、無条件で非正常配当に当たるとして、保有期間に関わらず、非課税部分は株式の基準価格を減額としている点である。

これまで考察してきた外国事業体からの分配に係る「不明瞭性」と「租税回避余地」の問題を解決する上で、このような米国の配当課税制度は、1つの代替可能なアプローチ、あるいは調整規定としての示唆となるのではないかと考えられる。

¹³⁷ IRC § 1059(e)(1). 株主への償還における株主に対する交付利益を分析して、実質上の原資である事業の縮小であるか（IRC § 302(B)(4)）という事業目的の基準による区分などもされている。

¹³⁸ 過去に留保したものか課税年度のものかは問わないとは本庄資『アメリカ法人税制』63頁（日本租税研究協会、2010）。

¹³⁹ 分配のうち法人の利益によるもの（IRC § 316(a)）。

¹⁴⁰ 基因株式の基準価格比で過大な金額であるかどうか（優先配当は5%以上、その他配当は10%以上）で判定され、当該株式保有期間が2年以下の場合には、非課税となった限りで当該株式基準価額が減額される（IRC § 1059(a)、(c)、(1)）。

¹⁴¹ IRC § 1059.

¹⁴² 岡村・前掲注(23)82頁。

(2) ドイツの配当課税制度

ドイツの配当課税制度においても、株主への分配を区別するための特別勘定である、租税法独自の「租税出資勘定 (steuerliches Einlagekonto)」を規定して、税法上の分配可能利益の範囲内で配当として取扱っている¹⁴³。「租税出資勘定」とは、各事業年度末において、名目資本に対して払い込んでいない出資に関する特別勘定であり¹⁴⁴、我が国における資本剰余金に相当する性質を有すると考えられている¹⁴⁵。

ドイツ法人税法上、配当支払元法人における「使用順序」を定めて、まず、前事業年度末に算定された配当可能利益から払出し、給付額が前事業年度末の配当可能利益を超える部分は、「租税出資勘定」からの払出しとして「資本の払戻し」として扱われる¹⁴⁶。

「資本の払戻し」が行われた場合、税務上の累積利益（税務上の貸借対照表に記載）があるのであれば、その金額までは配当として取扱われる¹⁴⁷。但し、分配が資本剰余金の払戻しによるものであり、かつ、先に分配されるべき税務上の累積利益がないことが証明されている場合（このような場合、資本剰余金は税務上、いわゆる払込金額として取り扱われる。）に限って、資本の払戻しとして取得価額の減額として取扱われ¹⁴⁸、株式処分の際のキャピタル・ゲインに影響するのみで、その時点での課税関係は生じないものとされる¹⁴⁹。

このように、ドイツにおける配当課税制度においても、資本の払戻しの際に、我が国のようなプロラタ方式によるみなし配当計算制度はなく、ドイツ商法上の規律とは無関係に、税法上の配当規定が適用されることから、ドイツにおいても米国同様、税法独自の配当概念を規定していると考えられる。

我が国における新たな「租税法独自の配当概念」の在り方を検討する上で、次のドイツの配当課税制度は参考になるのではないかと考えられる。

まず、米国同様、ドイツにおいても、租税法独自の「租税出資勘定」を規定して、税法上

¹⁴³ ドイツ法人税法 (Körperschaftsteuergesetz。以下、「KtsG」という。) 27 条 1 項 (ドイツ連邦司法「法令/規則 法人税法」https://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/, 最終閲覧日: 2024 年 1 月 8 日)。詳しくは中村繁隆「外国法人からの資本の払戻しと課税: 欧州会社に拡張されたドイツ法人税法 27 条 8 項を参考にして」現代社会と会計 11 号 36 頁以下 (2017)。

¹⁴⁴ KtsG27 条 1 項 1 文。

¹⁴⁵ 大野・前掲注(4)72-73 頁。

¹⁴⁶ KtsG27 条 1 項 3 文。

¹⁴⁷ KtsG27 条 1 項 5 文。

¹⁴⁸ KtsG27 条 1 項 3 文。

¹⁴⁹ 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース「投資法人税制に関する調査研究

2014 年 3 月 31 日」36 頁(<https://www.fsa.go.jp/common/about/research/20140507/02.pdf>, 最終閲覧日: 2024 年 1 月 8 日)。

の分配可能利益の範囲内（税務上の貸借対照表に記載）で配当として取扱っている点である。次に、配当支払元法人における「使用順序」を定めて、まず、前事業年度末に算定された配当可能利益から払出し、給付額が前事業年度末の配当可能利益を超える部分は、「租税出資勘定」からの払出しとして「資本の払戻し」として扱っている点である。さらに、分配が資本剰余金の払戻しによるもので、かつ、先に分配されるべき税務上の累積利益がない場合に限って、資本の払戻しとして「取得価額の減額」として処理する点である（株式処分時のキャピタル・ゲインに影響するのみでその時点での課税関係は生じない）。

以上をまとめると、米国、ドイツでは両国ともに、商法に依拠することなく、税法独自の配当概念を持ち、会社法とは独立して、その課税関係を規定している¹⁵⁰。両国における配当課税制度を踏まえると、我が国においても、税法の目的は適正な課税であることから、外国事業体からの分配について、両国のように、会社法に依拠せず、租税法の目的から、租税法独自の文言で規定して、自立した判断ができる税法規定が求められているのではないかといえよう。次に、米国とドイツの配当課税制度が、「税法上の配当可能利益」を規定して、その範囲内の分配を配当として扱い、その範囲外の分配を「税務株式簿価の減額、その後は譲渡損益、あるいは、株式処分時のキャピタル・ゲインとして処理する」という課税規律を規定している点は、我が国における新たな「租税法独自の配当概念」の在り方を検討する上での示唆となるのではないかと考えられる。さらに、ドイツの配当課税制度は、配当支払元法人における「使用順序」を定めて、まず、前事業年度末に算定された配当可能利益から払出している点については、第 1 章第 2 節で整理した第一類型における「混合配当先後関係問題」への対処法の示唆となるのではないかと考えられる。

第 3 款 新たな「租税法独自の配当概念」の検討

次に、我が国における新たな「租税法独自の配当概念」を考察する上で、重要と思われる 4 つの視点について検討を加える。

視点 1：租税回避余地への対処と税法上の配当可能利益

我が国では、昭和 36 年に租税回避の一般的否認規定の導入が税制調査会によって提案されたが、制定は見送られ、以後、個別的否認規定の制定で租税回避行為に対して対処してきた。前述した通り、配当課税制度においても、租税回避行為に対抗して、個別的否認規定が設けられているが、本件判決後においても、第 1 章第 2 節で整理した通り、租税回避余

¹⁵⁰ アメリカ法は、日本法のような商法の縛りを原則として受けておらず、その主たる理由は、商法が州ごとに異なるため、連邦法である税法が商法に依拠しにくいという理由に加えて、アメリカでは税法独自の視点から規定が作られているという側面は無視できないとの指摘は渡辺・前掲注(130)79 頁。

地のある外国事業体からの配当の類型が少なくとも3つ残っているといえる。

そこで、第一類型「会社法に依拠したみなし配当」、及び、第二類型「利益剰余金と資本剰余金の間で振替した上での配当」に対しては、納税者による租税回避余地の原因となっていることは否めないことから、会社法に依拠しない、新たな「租税法独自の配当概念」の導入、及び、利益剰余金と資本剰余金の間で振替した上での配当については、その振替を認めないとする調整が必要になると思われる。

次に、第三類型「マイナスの利益剰余金からの配当」に対しても、過去年度の利益である利益積立金額からの配当ではないことから、国際的二重課税排除を立法趣旨とする外国子会社配当益金不算入制度の適用は「認めない」と明確にする必要があるものと思われる。この点、本質的な問題として、法人の利益の有無にかかわらず、配当課税が行われる問題がある¹⁵¹といえることから、米国とドイツの配当課税制度のように、我が国においても、「税法上の配当可能利益は利益積立金額の範囲内とする」ことが望ましいのではないかと思われる¹⁵²。

視点2：現行プロラタ計算方式からの転換

混合配当事件において、上告人（国）は、プロラタ計算が導入された背景として、「私法上の選択による恣意的な課税関係の防止のため」とした上で、「事務負担の観点から、資本剰余金を原資とする配当にプロラタ計算を適用し、大幅に課税関係が変わることも望ましくないため、プロラタ計算の分子を「交付した金銭その他の資産の額」ではなく「減少した資本剰余金の額」とすることで、利益剰余金のみを原資とする配当との間で一定の連続性を

¹⁵¹ 岡村忠生「資本剰余金からの脱却—分配に対する課税について—」税法学 586 号 137 頁（2021）。岡村忠生教授は、株主の株式含み損益の有無にかかわらず譲渡所得課税が行われることについても重要な問題として指摘する。

¹⁵² 税務上、資本と利益の峻別を厳重に行って、利益積立金額を管理しているのは、将来の配当所得課税の財源には手を着けないという税務上の認識であるとは大島恒彦「減資その他における積立金処理について」租税研究 655 号 84 頁（2004）。配当課税回避防止という視点からの立法論として、マイナスの利益積立金額を計上してまで、配当課税すべきではなく、配当課税の範囲は、利益積立金額の範囲に止めておくのが合理的であるとは渡辺・前掲注(133)47 頁。岡村忠生教授は、剰余金の配当は、利益積立金額が存在する限りで配当課税の対象とする方向で立法をすることが適当な理由としては、「何よりも、所得が存在しないのに課税される」ということがないという意味で、正しい所得計算が行われることになるとする（岡村・前掲注(23)104 頁）。その他同旨として太田・前掲注(38)126-132 頁、岡村・前掲注(112)373-375 頁、小山・前掲注(24)93 頁、渡辺徹也『スタンダード法人税法 第3版』204 頁（弘文堂、2023）、大野・前掲注(4)65 頁など。

保つこととしたと説明する¹⁵³。

これに対して、最高裁は、「法人税法は、平成 18 年改正後も、同改正前と同様に、資本と利益をしゅん別する姿勢はとりつつも、基本的には課税の不当な回避の防止を目的としてプロラタ計算を行うこととし、利益剰余金を原資とする部分はそのまま利益部分の配当として扱うこととしているものということができる。この点、上国人（国側）が主張する通り事務負担が膨大であること等の实际的、技術的観点によるものとも考えられるものの、沿革等にも鑑みれば、利益剰余金のみを原資とする配当については、その利益剰余金に資本部分が含まれている可能性があるとしても、これを全て利益部分の分配として扱うとの政策を採用しているものと解することができる。一方で、資本剰余金を原資とする部分は、配当の原資とすることによる配当課税を回避することを防止することに重きを置いた規定であり、そのために、プロラタ計算を導入したと解することができる。」（筆者下線）と述べる¹⁵⁴。

なるほど、納税者による会社法上の原資の選択による恣意的な課税関係を生じさせないためにプロラタ計算が必要であり、一種の政策として、資本剰余金のみをプロラタ計算対象にしたことは理解できよう。しかるに、プロラタ計算の分子を「減少した資本剰余金の額」としたことによる租税回避余地の問題は、前述してきたように、まだ残っている¹⁵⁵。

さらに、資本の払戻しは、精緻なプロラタ計算が行われることから、外国法人に関するプロラタ計算は、通知義務が課されていない点で執行上の問題が想起され¹⁵⁶、海外各国で異なる会社法上の資本構成を我が国法人税法基準に引き直す納税者負担も実務経験上、小さくなく¹⁵⁷、課税庁及び納税者にとって少なくない問題を抱えているのが実情といえよう。

¹⁵³ 池原・前掲注(5) 161-162 頁。

¹⁵⁴ 池原・前掲注(5) 172-173 頁。

¹⁵⁵ プロラタ計算の分水嶺とその計算方法が会計上の値となり、同額の金銭の払出しであったとしてもそのうちにどれだけの資本剰余金を充当するかという払戻法人の経理処理の違いがプロラタ計算の結果に反映されることに基因する納税者による租税回避余地の問題である（池原・前掲注(5) 161 頁）。法人税法上の資本と利益の峻別をするために、なぜ資本剰余金という会社法上の概念が基準とされなければならないのかが問われているとは渡辺・前掲注(109) 699 頁。

¹⁵⁶ 吉村政穂「みなし配当の適用に関するいくつかの問題」税務事例研究 148 号 9-11 頁（2015）。

¹⁵⁷ 外国の法令に目を転じる際に、「資本剰余金」というメルクマールに関すれば、外国法令上の資本制の金額と利益性の金額との峻別状況の確認は極めて不透明とならざるを得ず、今後の執行可能性に大きく影響するものと想定されるとは小山・前掲注(24) 73 頁。現地の資料収集と証明が鍵となり、困難は言葉の翻訳、為替レートで円に換算することも必要となり、現地で作成された帳簿資料が日本基準と異なる基準によっている場合、証拠として出てきた計数は日本基準によって読み直さなければならないとは増井良啓「外国会社からの現物分配と所得税一再論」税務事例研究 126 号 64-65 頁（2012）。

このように、従来、法人税基本通達 1-5-7 で実務上の対応はなされているように見受けられるが、会社法の原資を基準として課税関係を規律することから必要となったプロラタ計算を廃止して、会社法の原資に依拠せず、租税法独自に課税関係を規律する方向性へと転換することも検討に値するのではないと思われる¹⁵⁸。もっとも、仮に、現行プロラタ計算を廃止する場合には、現行プロラタ計算が担ってきた「配当課税回避の防止」の効果がなくなることへの対処と、コンプライアンス・コストを鑑みた簡素化の観点からも併せて対処する必要があると考えられる。

視点 3 : 「資本と利益の峻別」の簡素化

前述の通り、我が国法人税法上、「資本と利益の峻別」は重要な原則であり、内国法人は、別表 5 で利益積立金額と資本金等の額を区分して法人税の申告を行ない、現在の我が国の配当課税制度もこの資本と利益の峻別の原則を取り込む形で規定されている。

一方、我が国と異なり、利益積立金額、資本金等の額の概念がない諸外国においては、法人税法基本通達 1-5-7 によって、外国法人の資本金等の額を本邦税務基準に置き換えする課税実務が行われているが、その外国法人について、我が国法人税法に基づく資本金等の額及び簿価純資産価額の計算を行う負荷も前述の通り小さくない¹⁵⁹。

筆者の経験上、実務では、課税上弊害がない限りにおいて、外国法人の監査済監査報告書の利益剰余金と資本剰余金を基準に、簡易的に、本邦税法基準の利益積立金額と資本金等の額に置き換える運用が許容されていることから、課税上弊害がない限り、このような簡易的な運用を認めることが実務の実態に合い、視点 2 で検討した通り、コンプライアンス・コストの観点からも好ましいと考えられる¹⁶⁰。

¹⁵⁸ 金子宏教授は、「資本剰余金の中には、株主の払込部分と、利益剰余金から払い込まれた部分とが混在していることから、後者にあたる部分は、本来の配当として益金不算入の扱いをすべきである。この点については、立法上または解釈論上なんらかの手当（たとえばプロラタ計算）を行う必要があると考える。」（筆者下線）とする（金子・前掲注(1)371 頁）そもそも、プロラタ計算自体が「一種の割り切り」計算なのであるから、納税者に過度の厳密さを求めるのではなく、むしろ、納税者の恣意性を排除する方法への転換を検討してもよいのではないだろうかとは大野・前掲注(4)86 頁。

¹⁵⁹ 日本公認会計士協会「国外における組織再編等に係る国内税法の適用関係について（中間報告）」12 頁（2009）（https://jicpa.or.jp/specialized_field/publication/files/2-2-17-2-20090225.pdf，最終閲覧日：2024 年 1 月 8 日）

¹⁶⁰ 現地会社法上の概念がわが国のそれと類似しているのであれば、かかる例外的な計算方法（筆者注：現地会社法上又は会社法上の資本金プラス資本剰余金及び利益剰余金の金額を、本邦税務上の資本金等の額及び利益積立金額とみなして計算しているケース）も許容されると考えるべきとしつつ、当該現地会社法上の概念がわが国の概念と乖離している場

この点、令和2年度税制改正で創設された子会社株式簿価減額特例制度¹⁶¹¹⁶²上、本来、利益積立金額が使用されるべきであるものの、納税者の事務負担を考慮して、会計上の利益剰余金の概念を代用している¹⁶³ことを踏まえると、外国事業体における資本と利益の峻別については、子会社株式簿価減額特例制度における簡素化された規定と平仄をあわせて、課税上、弊害がない限り、特定支配後の現地財務諸表上の「会計上の利益剰余金（あるいは利益）」を基準とした上で、必要な一定の調整を行ったものを利益積立金額とする規定を法令に設けることも検討に値するのではないだろうか¹⁶⁴。

必要な一定の調整項目としては、前述した第二類型で考察した通り、納税者による恣意的な課税回避の防止を目的に、少なくとも、利益剰余金と資本剰余金の間における振替を無効

合には、こうした例外的な計算方法を認める理論的根拠は容易に見出しがたいことから、立法的対応を含めて具体的指針の策定が求められるとは吉村・前掲注(156)10頁。公表財務数値を利用する簡便法の採用可能性が検討に値するとは霞晴久「外国法人から受領する『みなし配当』に関する実務上の諸問題～プロラタ計算違法判決を題材として～」税理9月号151-152頁(2021)。同旨として日本公認会計士協会・前掲注(159)15頁。

¹⁶¹ この特例の立法趣旨は、日本で課税を受けていない海外子会社の利益剰余金について、非課税で配当を受け、その海外子会社株式を譲渡することにより譲渡損失を計上するという租税回避行為を防止するものである。

¹⁶² 朝長英樹税理士は、「子会社の前株主と親会社とが一つのグループ内の法人であるというような場合には、子会社株式の譲渡損の損金算入を認めないのはおかしいという主張が出てこざるを得ない」と関連者における税務上の適用を捉えた時の二重課税になる可能性を指摘する（TKC「令和4年税制改正について 第4回 子会社株式の帳簿価額を修正する 租税回避防止措置の改正」<https://www.tkc.jp/consolidate/webcolumn/023843/>、最終閲覧日：2024年1月8日）。

¹⁶³ 渡辺徹也『スタンダード法人税法 第3版』133頁（弘文堂、2023）。

¹⁶⁴ 本研究の第2章第1節で取り上げたカナダと米国のスピノフ事件の裁判例が依拠する「利益剰余金」や「資本剰余金」の有無は、どの国のルールに従って制定すべきかについて、考え方の方向性としては、①日本の企業会計基準によるべきであるという考え方と、②一般に公正妥当な基準であればどの法域の主体が形成する会計基準でもよいとする考え方が分岐するが、渉外的事案に対する税務執行を安定的にすることを重視すると、①の考え方が望ましく、国税庁は日本基準で利益剰余金を簡易な方式で計算できるよう、公的ガイダンスの発出を検討すべきとは増井・前掲注(157)63-65頁。筆者は、子会社株式簿価減額特例制度と平仄をあわせて、現地財務諸表上の利益剰余金、（但し、前述の通り、DLLCAには、そもそも利益剰余金に相当する文言もないことから、「利益」も可とする）を基準とする方法を、課税上、弊害がない限り、実務上も許容することを提言するものである。

にする調整（法人税法施行令 8 条、9 条の振替無効規定）が望ましいと思われる¹⁶⁵。

視点 4：会社法に依拠しない租税法独自の文言による法令構造

これまで論じてきた通り、我が国法人税法上、「剰余金の配当」の定義はなく、会社法上の「剰余金の配当」と「資本剰余金」に依拠して、その課税関係を規律していることが、「不明瞭性」や「租税回避余地」の問題における本質的原因となっていると考えられる¹⁶⁶。

税法の目的は適正な課税であることから、米国やドイツの配当課税制度のように、会社法に依拠しない、租税法独自の文言による、「租税法独自の配当概念」が必要ではないかと思われる。この新たな「租税法独自の配当概念」について、前述した税法独自の配当概念であるみなし配当制度同様、我が国法人税法上、独自の重要な概念である「利益積立金額」、「資本金等の額」の概念と文言を基準にして構築することは、前述した「二段階課税方式」や「課税の公平・適性を図ることを狙いとした原則」の観点からも妥当と思われるし、会社法に依拠しない法令構造にすることで、税法独自に課税関係を規律することができよう¹⁶⁷。

具体的には、内国法人同様、外国事業体における利益積立金額と資本金等の額を、簡易的に、ただし、重要な一定の調整を行って、個別に確定させて、税法上の配当可能利益は利益積立金額の範囲内とした上で、「利益積立金額の減少を伴う配当」には配当課税、「資本金等の額の減少を伴う配当」には資本の払戻し¹⁶⁸を規定する、という課税規律へ転換することで、

¹⁶⁵ この提言と平仄をあわせるため、子会社株式簿価減額特例制度上においても、同じ一定の調整を行う改正が必要ではないかと思われる。岡村忠生教授は、利益剰余金を理想的な利益積立金額に置き換える際に、少なくとも、会社法が許容する資本金や資本剰余金との混合を排除する規定を置くことが必要と指摘している（岡村・前掲注(151)144 頁）。

¹⁶⁶ 私法に依拠した課税制度については、執行上の観点より、「如何なる基準をもって私法基準であることの証左は難しく、それがため、より一層納税者の恣意性や選択可能性を増大化するものとなり、期待をしようとする課税の公平・適正化の観点からは逆行することにもなりかねず、現実的な対応としては難しさが残る」と指摘されてきた（小山・前掲注(24)92 頁）。

¹⁶⁷ 配当の原資が資本剰余金なのか利益剰余金なのかという故事来歴で資本の払戻しと利益配当とを区別することは過去のものになりつつあるのではなかろうかとの意見もある（大島恒彦「剰余金配当における資本と利益の区分問題」租税研究 763 号 403 頁（2013））が、会社法に依拠しない立法の検討が必要であるとの考えにたつ識者の先行研究（岡村・前掲注(151)151 頁、渡辺・前掲注(30)704 頁など）と筆者は同じ立場である。

¹⁶⁸ 法人税法では、資本の払戻しの場合には、有価証券を譲渡したものと考え、帳簿価額の減額やみなし配当として取扱いを行うことになる。これは、会社清算における法人から株主に対する残余財産の分配は、「法人の留保利益からの分配である以上、租税法からみた配当の要素がある一方、株主が保有する全株式を手放して、それと交換に残余財産の分配を

会社法から脱却して、租税法独自に、課税関係を規律することができるのではないだろうか。

つまり、法人税法 23 条 1 項 1 号『『剰余金の配当』(資本剰余金の額の減少に伴うものを除く。)」は「利益積立金額の減少に伴う配当」、法人税法 24 条 1 項 4 号の『『剰余金の配当』(資本剰余金の額の減少に伴うものにかぎる)」は、「資本金等の額の減少に伴う配当」とすることで、法令構造を会社法に依拠することなく¹⁶⁹、租税法独自の文言で、外国事業体からの分配を規定することができれば、複雑で租税回避余地に問題のある現行プロラタ計算制度も廃止することもできるのではないかと思われる¹⁷⁰。

前述した通り、現行プロラタ計算を廃止する場合には、現行プロラタ計算が担ってきた「配当課税回避の防止」効果がなくなることへの対処も併せて考える必要があることを踏まえると、「資本の払戻し」については、タックス・プランニングに使われる余地があることから、プロラタ計算方式を廃止する代わりに、米国やドイツの配当課税制度並びに我が国における子会社株式簿価減額特例制度のように、配当受領側の法人株主における税務株式取得額を、分配額分だけ減額して、当該簿価がゼロに達した後は株式譲渡益として課税する、というシンプルな方法¹⁷¹の適用可能性も検討に値すると考えられる。

受けるという点においては、株式譲渡の要素も存することから、株式譲渡損益の計算を行う必要が生じる」とされ、資本の払戻しも、部分的な清算の要素を有することがあり、残余財産の分配と同様にみなし配当と同時に株式譲渡損益課税が行われる（渡辺・前掲注(163)214、217 頁）。

¹⁶⁹ 朝長英樹税理士は、「会社法における『剰余金の配当』の法人税法における取扱いは、例えて言えば、会社法の領域に片足を突っ込んで定めなければ定めることができないというようなものでは、決してなかった、ということです。会社法における『剰余金の配当』の取扱いとして平成 18 年度税制改正において行われた法人税法 24 条 1 項 4 号と法人税法施行令 23 条 1 項 4 号の改正は、法人税法においては資本の部の金額を独自のフィルターを通して見てそのフィルターの上に法人税における資本の部の金額のあるべき姿を描いているという認識が十分ではないままに行われたもののように思われます。」と指摘する（TKC・前掲注(110), 最終閲覧日：2024 年 1 月 8 日）。

¹⁷⁰ 混合配当事件最高裁判決において、上告人（国側）は、「本来は『剰余金の配当』全てについて資本と利益をしゅん別するためにプロラタ計算を行うのが原則である」と述べている（池原・前掲注(5)170 頁）ことから、利益積立金額と資本金等の額それぞれの原資を個別確定させることができれば、プロラタ計算は理屈上、不要となると考えられる。

¹⁷¹ インテグレーションの利益を得るべき法人株主がもつアウトサイド・ベイス（株式取得価額）をインサイド・ベイス（純資産簿価）に一致させるという方法も考慮に値するとして、法人株主が受け取る分配はまずアウトサイド・ベイスを減少させて、アウトサイド・ベイスがゼロに達した後は株式譲渡益として課税するか、アウトサイド・ベイスをさらに減らしてマイナスにするかの方法が代替策になりうるとは小塚真啓「配当課税

一方、利益積立金額を有する外国事業体からの有償減資が「比例的払戻し」となる場合においては、配当類似の効果がある¹⁷²ことを踏まえると、外国事業体に利益積立金額がある限りにおいて、配当課税とする¹⁷³ことで、経済的実質と実態にあった課税関係になり、かつ、納税者による租税回避余地の防止にも資するのではないと思われる。

これまで検討してきた内容をまとめると、外国事業体からの分配を租税法独自に規定するための新たな「租税法独自の配当概念」の概観は次のようになる。

- 我が国租税法における重要な概念である「利益積立金額」と「資本金等の額」を、新たな「租税法独自の配当概念」の骨格として、「剰余金の配当」は、「利益積立金額の減少を伴う配当」と「資本金等の額の減少を伴う配当」として、税法上の配当可能利益は利益積立金額の範囲内とする。
- 税法上の配当可能利益に該当しない分配には、外国子会社配当益金不算入制度の適用を認めない。
- 「資本金等の額の減少を伴う配当」は、納税者の租税回避余地排除の観点から「税務株式簿価の減額」として、当該簿価がゼロに達した後は株式譲渡益として課税する。但し、利益積立金額を有する外国事業体からの有償減資が「比例的払戻し」となる場合には、利益積立金額の範囲内において、配当課税とする。
- 課税上弊害がない限り、子会社株式簿価減額特例制度と平仄をあわせて、特定支配後の現地財務諸表上の「会計上の利益剰余金（あるいは利益）」を基準として、利益剰余金

の構造と問題」租税法研究 51 号 36-37 頁（2023）。ただし、同著で小塚真啓教授は、分配の権利の多様性をどこまで取り込めるかという点がこうした代替策の課題にあるとする。このような分配法人との権利関係の変動をどのように捉えるかが鍵であるとの指摘は以前からされている課題（岡村・前掲注(112)374 頁）であり、筆者も同じ認識を持つものであるが、本論文ではこの課題の細部の考察までは対象としない。

¹⁷² 「比例的払戻し」については渡辺・前掲注(133)46-47 頁、渡辺・前掲注(163)212-213 頁。

¹⁷³ 利益積立金額が存在する限りで、少なくとも「比例的払戻し」には配当としての課税を行うべきであるとは岡村・前掲注(22)101 頁。比例的分配に対しては、アメリカ法のように、E&P の範囲内で配当課税するといった視点が、引き続き必要であろうとは渡辺・前掲注(133)54 頁。ドイツの配当課税制度のように、比例的分配については、原資の「使用順序」を決めることで、混合配当事件後に残された、「混合配当先後関係問題」の影響も低減できるのではないと思われる。

と資本剰余金の間における振替を無効にする等の一定の調整を行ったものを利益積立金額とすることを許容する（納税者にその受払管理資料の備置を求める）。

- 外国事業体における利益積立金額と資本金等の額を個別に簡易計算して、両者を基準に配当の取扱いを規定することで、複雑で予見可能性及び租税回避余地に問題のあるプロラタ計算は廃止する¹⁷⁴¹⁷⁵。

以上は、新たな「租税法独自の配当概念」の概観であり、理論的な詰めや実際に導入した際の運用面等の検討をする必要があるものの、このような新たな「租税法独自の配当概念」の導入をすることで、外国事業体からの分配に係る我が国法人税法上残された課題である、「不明瞭性」は、幾分かは是正され、「租税回避余地」についても歯止めをかけることができるのではないかとと思われる。

第3節 小括

税法独自の配当概念であるみなし配当課税制度には、二重課税排除措置と配当課税回避の防止などの意義があり、本件判決で、最高裁は、後者の意義を明らかにしたが、このみなし配当課税には、我が国法人税法上、重要な原則である「資本と利益の峻別」がその概念に取り入れられている。

外国事業体からの分配に係る「残された課題」を解決するためには、会社法に依拠せずに、租税法独自の目的から、租税法独自の文言で規定して、租税法のあるべき課税上の取扱いを描き出すことができるような、新たな「租税法独自の配当概念」の構築が必要であろう。

この点、米国やドイツのように、会社法に依拠せずに、我が国法人税法上の重要な原則である「資本と利益の峻別」を捉えた、次のような、新たな「租税法独自の配当概念」を導入

¹⁷⁴ 同様の提言として中村・前掲注(143)48頁。岡村忠生教授も利益積立金額の限りで配当課税を行うとすれば、窮極的には、プロラタ計算（によるみなし配当課税）の廃止を求めることになるはずであると指摘する（岡村・前掲注(151)141頁）。

¹⁷⁵ 1996年当時、金子・竹内論争の対象であり、国内同族会社を中心として行われることが予想される租税回避行為に対する否認規定としての法人税法24条2項に規定されていた2項みなし配当課税について、「主に同族会社を対象として、不当な課税繰延行為に対処する租税回避否認規定をおくことができるなら、2項みなし配当課税を廃止することも可能といえる」との指摘（渡辺・前掲注(113)81-82頁）があったが、その後の平成13年改正で、みなし配当制度に不当な課税繰延行為に対処するためのプロラタ計算が導入された結果、2項みなし配当課税制度は廃止されている。現行プロラタ計算を廃止したとしても、資本金等の額からの配当を、資本の払戻しではなく、株式税務簿価の減額とすることで、現行プロラタ計算が担っていた租税回避余地への対処は代替できるのではないかとと思われる。

することが効果的ではないかと思われる。

まず、「剰余金の配当」は、「利益積立金額の減少を伴う配当」と「資本金等の額の減少を伴う配当」として¹⁷⁶、前者は配当課税を行う。税法上の配当可能利益は利益積立金額の範囲内として、税法上の配当可能利益に該当しない分配には、外国子会社配当益金不算入制度の適用を認めず、「資本金等の額の減少を伴う配当」には、米国やドイツの配当課税制度のように、租税回避余地排除の観点から「税務株式簿価の減額」として¹⁷⁷、当該簿価がゼロに達した後は株式譲渡益として課税する。

さらに、利益積立金額を有する外国事業体からの有償減資が「比例的払戻し」となる場合には、配当類似の効果があることを踏まえて、外国事業体に利益積立金額がある限りで、配当課税とする。

利益積立金額の個別確定は、子会社株式簿価減額特例制度と平仄をあわせて、特定支配後の現地財務諸表上の「会計上の利益剰余金（あるいは利益）」を基準として、利益剰余金と資本剰余金の間での振替は認めないなどの一定の調整を行うことで、利益積立金額、資本金等の額が正当に計算されているとして（納税者にその受払管理資料の備置を求める）、利益積立金額と資本金等の額を個別計算することをもって、複雑で予見可能性及び租税回避余地に問題のある現行プロラタ計算は廃止する。

以上は、我が国における新たな「租税法独自の配当概念」の概観であり、理論的な詰めや実際に導入した際の検討をする必要があるものの、このような新たな「租税法独自の配当概念」の導入をすることで、外国事業体からの分配に係る我が国法人税法上の残された課題である、「不明瞭性」は、幾分かは是正され、「租税回避余地」についても歯止めをかけることができるのではないかと思われる。

¹⁷⁶ 法人税法 23 条 1 項 1 号の「剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものを除く。）」は「利益積立金額の減少を伴う配当」、法人税法 24 条 1 項 4 号の「剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものにかぎる。）」は「資本金等の額の減少を伴う配当」とする。

¹⁷⁷ 株式税務簿価の減額は、近年導入された子会社株式簿価減額特例制度の概念にも近く納税者による租税回避余地低減の観点では立法措置として有効ではないかと考えられる。

第4章 ハイブリッド事業体からの分配に係る「調整規定」

本章では、外国事業体からの分配において、諸外国に存在する当該事業体が「ハイブリッド事業体」¹⁷⁸になる場合における、我が国法人税法上の取扱いに係る問題について整理する。その上で、ハイブリッド事業体からの分配に対して、我が国法人税法上の取扱いに係る「個別的アプローチ」を適用する必要性とその内容について考察する¹⁷⁹。

第1節 米国パートナーシップに係る我が国法人税法上の取扱い

従来、我が国の民法上の組合に相当する米国パートナーシップについて、課税上どのように扱うべきか¹⁸⁰等、解釈論上・立法論上の問題は少なくない。パススルー・エンティティが関係する取引の課税問題は、租税法に明示していない分野の取り扱いであり¹⁸¹、現在も、組合（パートナーシップ）税制に関しては、法令ではなく、法人税法基本通達で、組合利益等の帰属、帰属の時期、利益等の計算等の取扱いのみが示されている状況である¹⁸²。

我が国法人税法上、外国事業体が法人格を有する場合、当該事業体から生じた損益は当該事業体に直接帰属して、当該事業体から分配を受けた出資者が法人の場合は、当該分配金は配当課税され、当該事業体が外国子会社に該当する場合は外国子会社配当益金不算入制度が適用される。一方、当該事業体がパス・スルー事業体である場合、当該事業体から生じた損益は当該事業体の出資者に帰属して、当該事業体から分配を受けた場合には出資の払戻しとみなされ、配当課税はされない。

このように、当該事業体が法人格を有するか否かによって、当該事業体から受領する金員等の性質が異なってくる¹⁸³ことから、この区分は税務上重要な意義を有するといえる¹⁸⁴。

¹⁷⁸ 本田・前掲注(9)。

¹⁷⁹ 外国事業体の性質決定及びその課税上の取扱いは、実務上重要な論点であるにもかかわらず、不明確なままで推移してきた分野であるとは本田・前掲注(59)535頁。

¹⁸⁰ パートナーシップは、パートナーの集合体であるから、個々のパートナーごとに課税関係を考えていくというのが、日本のみならず、多くの諸外国においても、一応は、パートナーシップの国際課税における基本的な原則であるとは中里実「パートナーシップ課税の国際的側面」『パートナーシップの課税問題』日税研論集44号208頁(2000)。

¹⁸¹ 遠藤克博「パススルー・エンティティをめぐる国際課税問題—米国 LLC が関係する外国税額控除と移転価格税制の適用問題を中心に—」第29回日税研究賞入選論文集18頁(日本税務研究センター、2006)。

¹⁸² 本田・前掲注(59)537頁。

¹⁸³ 大野・前掲注(4)75頁。

¹⁸⁴ 平野嘉秋「パートナーシップ税制の法的構造に関する一考察—日米比較を中心として—」税大論叢23号10頁(1993)。

第2節 ハイブリッド事業体からの分配に対する「調整規定」の検討

混合配当事件において、米国 LLC である KPC 社が現地でパス・スルー課税を選択しているか否かは定かではないが、仮に、KPC 社のように我が国では法人該当性のある外国事業体が現地でパス・スルー課税を選択する場合、当該事業体はハイブリッド事業体としての性質を帯び、日米間で同一の主体に対して異なる処理が行われることになる。

このようなハイブリッド事業体になる外国事業体からの分配も、ハイブリッド事業体でない外国事業体が行う分配と同様に解してよいのだろうか。本節では、ハイブリッド事業体になる米国 LLC からの分配に係る我が国法人税法上の課税規律について考察を加える。

第1款 概要

米国 LLC がハイブリッド事業体（我が国では外国法人課税、米国では構成員課税）になる場合、自ら米国で連邦所得税を課されることはなく、稼いだ損益はすべて構成員に税務計算上配賦され、余剰資金があれば現金分配されると考えられる¹⁸⁵。LLC 自身は米国では所得の帰属主体とは扱われず、課税されないため、米国での連邦所得税の負担はゼロとして、損益、余剰資金の計算が行われる。当該 LLC 自身は課税されず、当該 LLC の所得はパス・スルー課税とされるから、当該 LLC の親会社が内国法人である場合、米国からみると外国を居住地国とする構成員が、米国で当該 LLC を通じて得た所得について米国で申告義務を負い、直接課税を受けることになる。

第2款 二重課税の排除

次に、ハイブリッド事業体を通じて取得した場合の課税関係において、最も重要な論点の1つは、「二重課税の排除」の問題であると考えられる¹⁸⁶ことから、以下では、この「二重課税の排除」の観点から、ハイブリッド事業体になる米国 LLC からの分配に係る課税関係を考察する。

（1）国内法における二重課税の排除

我が国では、外国法人として取り扱われる外国事業体から構成員である内国法人が受ける利益の分配については、外国子会社からの配当として、外国子会社配当益金不算入制度の対象となることが明らかにされている¹⁸⁷。

¹⁸⁵ 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法 第4版』249頁（東京大学出版会、2019）。

¹⁸⁶ 本田・前掲注(59)540頁。

¹⁸⁷ 本田・前掲注(59)540頁。法人税法基本通達9-5-5《内国法人に帰せられるものとして計算される金額を課税標準として当該内国法人に対して課せられる外国法人税》は、所在地国では透明体として取り扱われる事業体で、我が国では外国法人に該当する事業体から、

この外国子会社配当益金不算入制度は、一般的には、国際的二重課税の排除のためのものであると理解されている¹⁸⁸。学説の多くが、二重課税の排除措置と位置づけつつ、国外資金の日本への還流を促進するという趣旨を外国子会社配当益金不算入制度に読み込んでいる¹⁸⁹ことを踏まえると、やはり、本税制の立法趣旨は、「国際的二重課税排除」といえよう。

それゆえ、国際的二重課税排除を立法趣旨とする外国子会社配当益金不算入制度において、現地で法人課税を選択する LLC からの分配への同制度の適用は、その立法趣旨に照らして違和感はないが、現地でパス・スルー課税を選択する LLC からの分配に対して、同制度を適用することについては、次の理由から違和感が残る。

第 1 に、LLC がパス・スルー課税を選択する場合、当該 LLC の構成員が課税されることに

構成員である内国法人が受ける利益の分配は、外国子会社配当益金不算入制度の対象であることを前提として、その内国法人に帰せられるものとして計算される金額を課税標準として内国法人に対して課せられる外国法人税については、損金不算入となることを明らかにしている（本田・前掲注(59)545 頁）。同じ解説として朝長英樹編著『外国税額控除制度 外国子会社配当益金不算入制度』115 頁（法令出版、2015）。

¹⁸⁸ 増井良啓「外国子会社配当の益金不算入制度は何のためにあるか」村井喜寿論文集刊行委員会編『租税の複合法的構成』204 頁（清文社、2012）。制度導入後に財務省ホームページに掲載された平成 21 年度税制改正の解説では、わが国企業が外国子会社の利益を必要な時期に必要な金額だけ戻すことができることが重要であると考えられ、外国子会社利益の国内還流に向けた環境整備が求められているとしつつも、外国子会社から受ける配当に係る二重課税排除の方式として、こうした企業の配当政策の決定に対する税制の中立性の観点に加え、適切な二重課税の排除を維持しつつ、制度を簡素化する観点も踏まえて、外国子会社配当益金不算入制度が導入されたとされている（財務省「国際課税関係の改正」『平成二一年度 税制改正の解説』（河西修・灘野正規執筆担当）424-442 頁参照（https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2009/explanation/pdf/P424-P474.pdf，最終閲覧日：2024 年 1 月 8 日））。「中間論点整理」の座長を務めた青山慶二教授も、本制度について、国境を超えた二重課税の調整メカニズムとして、間接外国税額控除に代わる役割を果たすものととらえている（青山慶二「外国子会社配当益金不算入制度の考察」筑波ロー・ジャーナル 6 号 99-100 頁（筑波大学、2009））。金子宏教授は、この制度の導入を、外国子会社の所得をできるだけわが国の親会社に配当させ、有効に利用させたいという「産業政策的考慮に由来するもの」と指摘する（金子・前掲注(1)575 頁）。朝長英樹氏らのグループは、受取配当益金不算入制度というよりも、外国において子会社形態で行う事業による所得を免税とする制度、すなわち、「外国子会社事業免税制度」ということになることを指摘する（朝長英樹ほか監修『最新国際的二重課税排除の制度と実務』270 頁（法令出版、2009））。

¹⁸⁹ 増井・前掲注(188) 204 頁。

なるが、LLC から内国法人への分配は米国による課税前の利益の分配であり、課税済み利益の分配ではないことから、国際的二重課税排除を立法趣旨とする同制度の適用となる、子会社からの「剰余金の配当」等に該当すると無条件に言っているのか、という疑問である¹⁹⁰。

第 2 に、ハイブリット事業体である当該 LLC は現地で法人格を持たず、納税主体とならないため、LLC に直接出資している内国法人は、当該 LLC に対して有する利益分配持分相当額について、米国で租税を課され、当該租税に係る内国法人名のタックスレシートを基に、直接外国税額控除に関する法人税法 69 条第 1 項から、外国税額控除が認められる余地もあるのではないか、という点である¹⁹¹。

第 3 に、現行の我が国法人税法上は、米国租税法上の当該 LLC の取扱いによって国内租税法上の扱いが変更されるものではないものの、ハイブリッド・ミスマッチ¹⁹²防止¹⁹³の観点

¹⁹⁰ 同様の指摘として、増井・宮崎前掲注(185)249-250 頁。

¹⁹¹ 法人税法 11 条（実質所得者課税の原則）に基づき、納税者は、米国 LLC が獲得する所得の法律上（私法上）の帰属について、形式上は LLC にあるが、実質は LLC のメンバーである納税者にあることを明らかにすることで、直接外国税額控除を適用する余地があるとは遠藤・前掲注(181)12-13 頁。本田光宏教授は、英国の Anson 事件で示唆されるように、個人に係る二重課税のケースをも踏まえると、外国事業体の法人該当性に基づいて、外国子会社配当益金不算入制度の適用対象とシンプルに位置付けている点は、再検討余地があるとした上で、平成 21 年度以前の間接税額控除の問題として、直接外国税額控除が適当であると考えられていた点を踏まえると、直接外国税額控除の適用可能性も検討に値するのではないかと述べている（本田・前掲注(59)540、545 頁）。なお、Anson 事件とは、2015 年にイギリスで争われた米国の事業体（デラウェア州 LLC で米国租税法上パス・スルーの取扱いを受けており、当該 LLC は英国税法上の法人に該当するとされた）の法人該当性に関する最高裁判決で、米国と英国で Anson 氏が納付した税額に対する課税対象所得の同一性が問われ、LLC 法及び LLC 合意（設立文書）を精査した上で、Anson 氏に外国税額控除を認める二重課税救済の判断が下された事件である。Anson 事件最高裁判決では、外国事業体の性質決定（法人該当性）に関わらず、両国での取扱いのミスマッチから生じる二重課税の問題について、租税条約の目的を重視して、外国税額控除の適用を認めることにより、個別的な解決を図ったものと評価できるとは本田光宏「英国 Anson 事件最高裁判決について」税大ジャーナル 26 号 54 頁（2016）。

¹⁹² 金融商品、事業体に対する複数国間における税務上の取扱いの差異のことで、これにより二重非課税、二重所得控除、長期課税繰延等の租税回避、タックス・プランニングを行うことができ、BEPS(Base Erosion and Profit Shifting)に悪用される恐れがある。

¹⁹³ OECD は BEPS 最終報告書（<https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>, 最終閲覧日：2024 年 1 月 8 日）を 2015 年に出して、ミスマッチ取決めの効果を無効化するための国内法に関するルールへの勧告、他国の租税法の扱いを踏まえて自国の租税法を

から、現地での課税実態を鑑みて、我が国租税法上の扱いを適用する「リンキング・ルール」、（つまり、現地で法人課税を選択する LLC には、外国子会社配当益金不算入制度の適用を認めて、現地でパス・スルー課税を選択する LLC には、パス・スルー課税を適用する「調整規定」）の導入も検討に値するのではないか、という点である¹⁹⁴¹⁹⁵。

以上をまとめると、現地でパス・スルー課税を選択する LLC からの分配に対しては、外国子会社配当益金不算入制度の適用を認めない、とすることも十分検討に値するのではないかと思われる¹⁹⁶¹⁹⁷。さらに、例えば、米国チェック・ザ・ボックス規則を使用する事業体へ

決めるリンキング・ルールと、その適用の順位付け並びに両国で居住者とされる二重居住者と両国で課税上の取扱いが異なる事業体の取扱いに関する条約問題への対応を勧告した。同勧告を踏まえて、我が国では平成 27 年度改正において、ブラジルにおける利子配当制度と豪州償還優先株式の、いわゆる損金算入配当が、外国子会社配当益金不算入制度の対象から除外される規定が導入されている。詳細については今村宏嗣「ハイブリッド・ミスマッチに対する各国の対応及び我が国における執行上の問題点」税大論叢 87 号 (2016) 参照。各国におけるミスマッチ防止の対応は栗原克文「BEPS プロジェクト(行動 2)ハイブリッド・ミスマッチ・ルールについて」国際税務 6 月号 26 頁以下 (2018) 参照。

¹⁹⁴ 増井良啓教授は、ミスマッチを除去するためには、論理的には、いずれか一方国の租税法が相手国の租税法の取扱いにあわせるしかない。たとえば、相手国でパートナーシップ扱いをする場合には日本もパートナーシップ扱いにするとか、日本で法人扱いする場合には相手国にも法人扱いしてもらうとかの相互調整であると指摘する（増井・前掲注(75)93 頁）。

¹⁹⁵ 我が国租税法上は法人課税がなされることを前提に設計された制度の適用上、外国においてパス・スルー課税の対象となるがゆえに不都合が生じる場合には、当該外国における課税上の取扱い（パス・スルー課税の事実）を考慮に入れる旨を定める形の立法があり得るとは長戸・前掲注(101)1703 頁。米国 LLC に関わる我が国税務上の取扱いに関して、設立国の税務上の取扱いに従って、我が国における取扱いを決定するという方法が我が国では最も適しているとは田中友紀「米国 LLC に関わる我が国税務上の取り扱いに関する考察」第 19 回租税資料館賞入賞作品 69 頁以下（公益財団法人租税資料館、2010）参照。

¹⁹⁶ 青山慶二教授は、外国子会社配当益金不算入制度について、欧州の資本参加免税制度との比較のなかで、課税当局にとって、租税回避対策の立案に際し、条約相手国の制度を踏まえたきめ細かさが求められることになると述べる（青山・前掲注(188)106 頁）。外国法人を対象とする租税制度立案に当たっては、ハイブリッド事業体となることの可能性を考慮に入れた立法技術、それに伴う個々の論点を早急に整備・明確化する、個別的なアプローチが今後の重要な課題となることが予想されるとは本田・前掲注(191)56 頁。

¹⁹⁷ そもそも、外国子会社配当益金不算入制度は国内法上の制度であるため、日本で当該 LLC

投資を行う内国法人に対して、現地でパス・スルー課税か法人課税どちらを選択しているかを法人税申告時の要件として、当該選択情報を基に我が国の課税規律を決定する「リンキング・ルール」の適用可能性も検討に値するのではないかと思われる¹⁹⁸。もっとも、この場合には、法人税法基本通達 14-1-1、14-1-2 で規定されているのみの組合税制¹⁹⁹の整備も併せて実施することが前提条件になると考えられる²⁰⁰。

（２） 租税条約上の二重課税の排除

次に、租税条約上の二重課税の排除については、BEPS 最終報告書の行動計画 2 の勧告を受けて、BEPS 防止措置実施条約において、「居住地国の取り扱いを源泉地国が尊重する」との原則が盛り込まれ、ハイブリッド事業体の法人該当性に関わるミスマッチへの一部対応が図られている²⁰¹。

を外国法人と取り扱う以上、どの範囲の金額が「剰余金の配当」等に該当するかどうか、日本のルールに従って計算して決めることではいけないのだろうかとは増井・宮崎・前掲注(185)250 頁。

¹⁹⁸ 納税者による申告書の提出を求める提言については、平野・前掲注(184)252 頁、同旨として今村・前掲注(193)149 頁。増井良啓教授は、2004 年の著作において現行租税法は、内外の性質決定の食い違いに対して脆弱であり、国際的租税裁定を許容する体質になっていると評さざるを得ないと指摘する（増井・前掲注(75)93 頁）が、現在においても国際的ミスマッチを解消する規定が置かれていないのが本研究における筆者の問題意識でもある。

¹⁹⁹ 組合税制構築の意義として、「同一の実態・経済効果のものには同一の課税制度をとる」ことが可能になり、税の公平性・中立性を向上させる点、二重課税の排除による経済効率の向上につながる点、法的安定性・透明性が高まり、租税回避の防止に役立つ点、我が国の経済の活性化や国際競争力の強化につながる点があげられ、構築に当たっての基本的課題として、いかなる事業体に組合税制を適用するのかという定義・範囲、租税回避の問題を指摘するものとして森信茂樹「新たな事業体と組合税制構築の論点」中里実・神田秀樹編著『ビジネス・タックス 企業税制の理論と実務』228-229 頁（有斐閣、2005）。

²⁰⁰ 外国事業体に係る課税関係の問題の背景には、組合税制の問題もあり、組合税制が未整備な現状では、透明体として位置付けられた外国事業体の課税上の取扱いは依然として不明確な部分が多く残るという問題があり、組合税制の整備の必要性は、国内及び国際双方の課税面の観点から、高くなってきているとは本田・前掲注(59)543 頁。

²⁰¹ この原則が提示されたのが 1999 年公表の OECD のパートナーシップ報告書である。我が国は同報告書での原則である「源泉地国が居住地国の課税上の取扱いに合わせる」について留保しておらず、OECD モデル条約コメンタリー4 条パラ 8.4 に同様の結論が記載されている。OECD のパートナーシップ報告書については、増井・前掲注(75)100 頁以下、今村隆ほか「外国事業体の租税条約上の取扱い—OECD アプローチの再検討—」租税研究 786 号

この BEPS 防止措置実施条約を署名していない米国との日米租税条約²⁰²では、4 条 6 項において、ハイブリッド事業体を經由して取得する所得に関する条約適用の可否について、「かかる事業体に対する所在地国の取扱い」に応じて、日米租税条約の特典を付与する適用方法が規定されている²⁰³。

例えば、LLC の場合、居住地国である米国におけるパス・スルー課税の取扱いを我が国が受け入れ、その米国居住者たる構成員が受領する所得として取り扱われる部分についてのみ条約の特典が与えられる一方、当該 LLC は、日米租税条約上の「法人」には該当せず、「者」には該当するものの、米国で『課税を受けるべきものとされる (liable to tax) 者』ではないパス・スルー事業体であるため、日米租税条約の適用は受けられないことになる。

デラウェア LPS 事件最高裁判決では、日米租税条約の適用はないと解された一方、この判決後の 2017 年 2 月 9 日、国税庁は英文のみで、米国 LPS の扱いや日米租税条約の特典を受ける権利について、「税務上の透明な事業体の取扱いを否認することはしない」との自らの見解²⁰⁴を HP で公表している²⁰⁵。

(2015) 参照。

²⁰² 日米租税条約による軽減税率等の特典を享受できる主体は、「締約国の居住者である者」とされ（同条約第 1 条 1）、この「者」には、個人、法人及び法人以外の団体を含み（同条約第 3 条 1(e)）、「法人以外の団体」には、「遺産、信託財産及び組合を含む」（筆者下線）とされる（議定書第 2 項）ことから、「者」にはパートナーシップが含まれる。更に、『「締約国の居住者」とは、・・・当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者」（筆者下線）とされる（同条約 4 条）ことから、法人か法人ではない団体かは、日米租税条約上「居住者」であるかどうかとの関係では重要ではなくて、「者」であり、かつ、課税を受けるべきものとされているか、が日米租税条約上の「居住者」の要件になる。

²⁰³ 伊藤剛志「本邦外の事業体を通じて獲得される国内源泉所得に対する課税と新日米租税条約第 4 条第 6 項の取扱い」中里実・神田秀樹編著『ビジネス・タックス 企業税制の理論と実務』479-481 頁（有斐閣、2005）。

²⁰⁴ 吉村政穂「英国における法人該当性判断をめぐる動揺」中里実ほか編『信託課税研究の道標』285 頁（有斐閣、2019）。

²⁰⁵ 国税庁「The tax treatment under Japanese law of items of income derived through a U.S. Limited Partnership by Japanese resident partners」

(https://www.nta.go.jp/english/tax_information.pdf, 最終閲覧日:2024 年 1 月 8 日)。

この見解は、最高裁の見解とは必ずしも一致しているようにはみえない（渡辺・前掲注（163）348 頁）。日米租税条約の適用上、アメリカの LPS を通じて所得を取得する日本居住者であって、当該条約のその他の要件を充足するものについては、租税条約の適用がされるとの国税庁の英文での見解は、事業体の居住地国の取り扱いを日本が受け入れると表明することでその副作業が生じないように抑え込んだ感があるとの指摘もある（増井・宮崎・

この国税庁 HP 見解のように、内国法人がパス・スルー課税を選択する米国 LLC に係る外国法人税を現地で納付する場合において、事業体の居住地国の取り扱い、つまり、米国での課税上の取扱いを我が国が受け入れることとして（例えば、租税条約で規定される外国税額控除の適用対象にする）、外国子会社配当益金不算入制度の適用対象外とする余地もあるのではないかとと思われる。

以上をまとめると、現地でパス・スルー課税を選択するハイブリッド事業体からの分配は、課税済の利益からの分配ではないことから、国際的二重課税防止を立法趣旨とする、外国子会社配当益金不算入制度の適用対象外として、直接外国税額控除の適用可能性も検討に値すると思われる。具体的な立法措置としては、次の 2 つのアプローチが考えられる。

第 1 に、米国内国際法典 894 条(c)のように我が国の国内法、つまり、法人税法で調整するという方向性である。例えば、米国は、1997 年に、自国での性質決定と外国での性質決定が食い違う、ハイブリッド事業体に対する租税条約の適用について、米国で課税上透明扱いしていたとしても、事業体の居住地国で課税上透明扱いしていない場合には、「事業体の居住地国の性質決定に従って」条約の適用関係を考える 894 条(c)を米国内国際法典に追加している²⁰⁶。

第 2 に、我が国の国内法、法人税法での調整が難しい場合は、英米租税条約の交換公文(2001 年 7 月 24 日)のように、二国間租税条約による解決を検討することが考えられる。同公文では、いずれかの国で課税上透明体として取り扱われる事業体を通じて所得を取得し、相手国で、同じ者、その事業体又は他の者に課税が行われたとしても、その所得を獲得した者の居住地国では、その居住者がその税額を納付したものとして取扱い、租税条約の規定する外国税額控除を適用することを確認している²⁰⁷。

第 3 款 今後の方向性 ―組合税制と「リンキング・ルール」の導入―

パス・スルー事業体が関係する取引の課税問題は、租税法に明示していない分野の取扱いであり、「不明瞭性」が残されている。さらに、ある事業体がハイブリッド事業体になると、

前掲注(185)257 頁)。

²⁰⁶ 増井・前掲注(75)77、94 頁。894 条(c)及び規則並びに租税条約との関係についての詳細は本田・前掲注(9)参照。

²⁰⁷ 本田光宏教授は、「このアプローチは、両国の国内法上の納税義務者の取扱いの相違により所得の帰属に相違が生じた場合、いわゆる所得の配分の抵触が生じた場合に、源泉地国での課税について、居住地国で二重課税の排除を行うという OECD パートナiership 報告書で示された居住地国による租税条約の適用原則を具体化したものであり、その内容及び方法も示唆に富むものと思われる。」として、租税条約への適用についても、検討に値すると指摘する（本田・前掲注(59)540-541 頁）。

両国における課税関係が異なるねじれ現象が生じ、米国チェック・ザ・ボックス規則のように、納税者によって、米国における税務上の取扱いが選択できる現状においては、我が国と相手国における税務上の取扱いの相違を背景として、ハイブリッド事業体を通じて、納税者による「租税回避余地」が生じていると考えられる²⁰⁸。

これらの「不明瞭性」と「租税回避余地」の問題は、本研究で論じてきた外国事業体からの分配に係る課税上の「残された課題」における発展問題でもあり、結局のところ、米国 LLC だけの問題でもなく、当該 LLC が米国 LLP であっても、ハイブリッド事業体であって日米両国から違う性質決定をされていれば、起き得る問題ともいえよう。

これらの問題を鑑みると、ハイブリッド事業体からの分配に係る我が国法人税法上の「剰余金の配当」等への該当性の判断及び取扱いにおいては、「個別的アプローチ」を検討して、適正な課税を可能にする仕組みを整える必要があるように思われる²⁰⁹。この「個別的アプローチ」については、経済活動を阻害せず、かつ、課税の公平性・予測可能性を確保していくために、具体的事例を積み重ねた上で制度のあり方を検討していくことが必要になると考えられる²¹⁰が、本章で検討したように、将来の組合税制導入²¹¹と併せて、現地でパス・スルー課税か法人課税どちらを選択しているかを納税者に申告してもらい、その選択に応じた

²⁰⁸ ハイブリッド事業体は、居住地国と源泉地国における事業体や所得分類等に係る取扱いの相違や、租税条約がハイブリッド事業体の取扱いに十分に対応していないことを利用して、国際租税の分野におけるタックス・プランニングの一環として利用されてきたとは本田・前掲注(9)1頁。本田光宏「ハイブリッド事業体と国際的租税回避について」フィナンシャル・レビュー84号102頁(2006)。

²⁰⁹ 外国事業体の課税上の取扱いについて、法人該当性の判断に基づいて課税関係が一律に定められるとの前提で議論されてきているが、ハイブリッド事業体に起因する課税上のミスマッチ部分に対しては、個別に規定の整備や取扱いの明確化を行う必要があるとは本田・前掲注(59)539頁。

²¹⁰ 栗原克文「ハイブリッド・エンティティと国際課税問題」長崎大学経済学部研究年報24号25頁(長崎大学、2008)。

²¹¹ 前掲注(199)、前掲注(200)。外国事業体に係る課税上の取扱いを一層明確にする観点からも、組合税制の整備性は高くなっていると言えようとは本田・前掲注(191)56頁。一部判例(仙台高裁判決1999.10.27月報46巻9号3700頁)は、組合自体を納税義務者とせずその構成員たる組合員を納税義務者とするいわゆる組合税制の取り扱いを認めている。朝長英樹税理士は、「租税法律主義という観点から客観的に見れば、組合に関する現在の取扱いに関し、改めて十分に深度のある検討を行い、それを法令に明示しなければならないという大きな課題があると言わざるを得ないように思われる。」と指摘する(朝長英樹「租税法律主義という観点から見た現行の事業体課税—事業体課税の法制化の必要性について—」JICPA ジャーナル18巻1号44頁(2006))。

現地税務上の取扱いを準用した「リンキング・ルール」（つまり、現地でパス・スルー課税を適用する場合は本邦では直接外国税額控除・パス・スルー課税を適用、現地で法人課税を適用する場合は配当課税制度及び外国子会社配当益金不算入制度を適用する「調整規定」）の導入可能性は検討に値するのではないかと思われる²¹²。

この「リンキング・ルール」の導入は、納税者の現地税務上の取扱いに係る選択に応じて、パス・スルー課税か法人課税かを公平に扱えば、後は、納税者に現地税務上の取扱いから選択させることで、公平・簡素・中立の租税三原則を満たすことになるのではないだろうか²¹³。

その際には、構成員の多いパートナーシップを構成員たるパートナーに対するパス・スルーとして扱う場合に生じる税務行政の多大な負担²¹⁴については、上述の納税者による申告書の提出を要件とするなど実務上の簡易措置などによる負担軽減施策が必要であろう。組合税制についても、経済界にどのような具体的ニーズがあるかを十分ふまえつつ、我が国法人税・消費税の根幹にかかわる問題でもあり、つめるべき課題が多くあると考えられる²¹⁵。

しかるに、BEPS 最終報告書でも提言されたハイブリッド・ミスマッチ防止の観点からも、パートナーシップが組織された国の税法及び当該国における経済活動の実態と実質を重視して、我が国の課税関係を規律することで租税回避余地を制限していくアプローチも検討に値するのではないだろうか。

ハイブリッド事業体からの分配に係る「個別的アプローチ」については、中長期的な課題として、我が国としてその取扱いと規定の整備を進めていく必要があると思われる。

²¹² デンマークにおいては、国境を越えて行われる租税裁定に対抗するための政策措置として、2004 年に法人税法セクション 2A に相手国での事業体の取扱いを参照して、自国での取扱いを再分類する措置を規定する等個別的措置の整備を行っている（今村宏嗣「国境を越える租税裁定との戦争用の武器としての調整ルールハイブリッド事業体及びハイブリッド金融商品を例として」租税研究 803 号 228 頁以下（2016）参照）。

²¹³ 多様化する事業体に対する課税がいかにあるべきかについて、「有限責任か無限責任かで損失規制の有無を公平に扱い、法人格の有無で法人課税か構成員課税かを公平に扱えば、後は、納税者に多様な組織のフォーマットから選択させることが、公平・簡素・中立の租税三原則を満たすことになるのではないだろうか」とは関根美男「法人税の課税根拠と多様化する事業形態に対する課税ルール」第 19 回租税資料館賞入賞作品 63 頁（公益財団法人租税資料館、2010）。納税者が選択の意思決定をする前に、リンキング・ルールに基づく本邦税務上の取扱いについての予測がはっきり立てていれば、選択によって税負担が変わりうることにについて、租税公平の観点から「実務上中立性を侵していない」と評価することができるのではないかと思われる（宮崎裕子「税制は金融手法の多様化・国際化に対応できるか」江頭憲治郎・中里実編『企業組織と租税法』別冊商事法務 252 号 24 頁（2012））。

²¹⁴ 平野・前掲注(184)251 頁。

²¹⁵ 森信・前掲注(199)235 頁。

第3節 小括

本章では、諸外国に存在する外国事業体が「ハイブリッド事業体」になる場合において、当該事業体からの分配に対する「調整規定」等の個別的アプローチの必要性について、米国 LLC を題材にして考察した。

パス・スルー事業体が関係する取引の課税問題は、租税法に明示していない分野の取扱いであり、「不明瞭性」が残されているが、現地でパス・スルー課税を選択したハイブリッド事業体からの分配は、課税済の利益からの分配ではないことから、国際的二重課税防止を立法趣旨とする、外国子会社配当益金不算入制度の適用対象外として、直接外国税額控除の適用可能性も検討に値すると思われる。

さらに、納税者によって、米国における税務上の取扱いが選択できる現状においては、我が国と相手国における税務上の取扱いの相違を背景として、ハイブリッド事業体を通じて、納税者による「租税回避余地」が生じていると考えられる。

これらの「不明瞭性」と「租税回避余地」の問題は、本研究において論じてきた外国事業体からの分配に係る課税上の「残された課題」における発展問題でもあり、結局のところ、米国 LLC だけの問題でもなく、当該 LLC が米国 LLP であっても、ハイブリッド事業体であって日米両国から違う性質決定をされていれば、起き得る問題ともいえよう。

したがって、ハイブリッド事業体からの分配に対しては、「個別的アプローチ」として、米国チェック・ザ・ボックス規則を使用する事業体へ投資を行う内国法人に対して、現地でパス・スルー課税か法人課税どちらを選択しているかを納税者に申告してもらい、その選択に応じた現地税務上の取扱いを準用した「リンキング・ルール」（つまり、現地でパス・スルー課税を適用する場合は本邦では直接外国税額控除・パス・スルー課税を適用、現地で法人課税を適用する場合は配当課税制度及び外国子会社配当益金不算入制度を適用する「調整規定」）の導入可能性は検討に値するのではないかと思われる。

立法措置としては、米国内国際法典 894 条(c)のように我が国の法人税法での調整、あるいは、英米租税条約の交換公文(2001 年 7 月 24 日)のように、二国間租税条約による解決が考えられる。もっとも、この場合には、法人税法基本通達 14-1-1、14-1-2 で規定されているのみの組合税制整備も併せて実施する必要があるだろう。

経済界にどのような具体的なニーズがあるかを十分ふまえ、経済活動を阻害せず、かつ、課税の公平性・予測可能性を確保していくために、具体的事例を積み重ねた上で制度のあり方を検討する必要があると考えられるが、BEPS 最終報告書でも提言されたハイブリッド・ミスマッチ防止の観点からも、パートナーシップが組織された国の税法及び当該国における経済活動の実態と実質を重視して、我が国の課税関係を規律することで租税回避余地を制限していくアプローチも検討に値するのではないだろうか。

我が国として、中長期的な課題として検討を進めていく必要があると思われる。

終章

1 本研究の総括

本研究では、外国事業体からの分配に係る課税上の取扱いにおける「不明瞭性」と「租税回避余地」の問題について、主に、混合配当事件を巡る最高裁判決と米国 LLC からの分配を素材として、若干の考察を行った。

第1章では、借用概念と外国私法の交錯に起因する「不明瞭性」と、まだ残る3つの配当の類型に係る「租税回避余地」の残された問題を指摘した上で、これらの問題を解決するために、会社法の借用概念に依拠することなく、外国事業体からの分配に係る課税上の取扱いを、租税法独自に規定することで対処できないかとの問題提起をした。

第2章では、外国事業体からの分配に係る法人税法上の「判断枠組み」を整理して、「主要な外国事業体及び分配に係る性質の一般的な取扱いの提示」を行うことを提言した上で、その解釈論上の問題から、新たな「租税法上独自の配当概念」を規定することによる立法措置の有効性を提起した。

第3章では、新たな「租税法独自の配当概念」の在り方について、税法独自のみなし配当制度と法人税法の重要な原則である「資本と利益の峻別」及び、米国とドイツの配当課税制度を示唆として、第1章で整理した租税回避余地の残る3つの配当の類型を念頭に、会社法の借用概念に依拠しない、新たな「租税法独自の配当概念」の概観を提言した。

第4章では、外国事業体がハイブリッド事業体になる場合における当該事業体からの分配に係る現行税法上の取扱いの問題点を確認して、現地税務上の取扱いを準用した「リンキング・ルール」の導入及び組合税制の整備の方向性について提言した。

外国事業体からの分配に係る課税上の取扱いに「不明瞭性」が生じている状況において、最も必要なことは、判断基準を明確化していくための段取りを考えることである²¹⁶点を踏まえると、本研究で考察して、提言した内容は、次の「3段階アプローチ」として総括することができる²¹⁷。

- ① 主要な外国事業体及び分配に係る性質の一般的な取扱いの提示（一般的取扱い）
- ② 外国事業体からの分配に係る新たな「租税法独自の配当概念」の導入
- ③ ハイブリッド事業体からの分配に係る調整規定の導入（個別的アプローチ）

²¹⁶ 増井・前掲注(53)239頁。

²¹⁷ 先行研究においても、我が国における外国事業体の課税上の取扱いを明確化する方向性として、①デラウェア LPS 最高裁事件で示された基準をベースとして主要な外国事業体の一般的な取扱いを明らかにする、②ハイブリッド事業体に係るミスマッチに基因する二重課税・非課税、租税回避の問題、租税条約の適用等への対応等について個別的な検討をする、というアプローチが示されている（本田・前掲注(59)536頁）。

まず、総論（①）として、デラウェア LPS 事件等を基準として、主要な外国事業体、とりわけ我が国制度にない事業体及び分配に係る性質の一般的な取扱いを明らかにする。

その上で、中核的対処法（②）として、外国事業体からの分配を租税法独自に規定するために、新たな「租税法独自の配当概念」を導入する。新たな配当概念の概観として、「剰余金の配当」は、租税法独自の文言を用いて、「利益積立金額の減少を伴う配当」及び「資本金等の額の減少を伴う配当」として²¹⁸、前者は配当課税を行う。税法上の配当可能利益は利益積立金額の範囲内として、税法上の配当可能利益に該当しない分配には、外国子会社配当益金不算入制度の適用を認めず、「資本金等の額の減少を伴う配当」は、租税回避余地排除の観点から「税務株式簿価の減額」として、当該簿価がゼロに達した後は株式譲渡益として課税する。利益積立金額を有する外国事業体からの有償減資が「比例的払戻し」となる場合には、利益積立金額の範囲内において、配当課税とする。また、課税上弊害がない限り、子会社株式簿価減額特例制度と平仄をあわせて、特定支配後の現地財務諸表上の「会計上の利益剰余金（あるいは利益）」を基準として、利益剰余金と資本剰余金の間における振替を無効にする等の一定の調整を行ったものを利益積立金額とすることを許容し（納税者にその受払管理資料の備置を求める）、利益積立金額と資本金等の額を個別計算することで、複雑で租税回避余地に問題のある現行のプロラタ計算は廃止する²¹⁹。

さらに、個別的アプローチ（③）として、チェック・ザ・ボックス規則を適用する外国事業体からの分配に対しては、将来の組合税制導入と併せて、現地でパス・スルー課税か法人課税どちらを選択しているかを納税者に申告してもらい、その選択、つまり、外国での税務上の性質決定を参照して我が国の課税規律を決定する調整規定（現地でパス・スルー課税を適用する場合は直接外国税額控除・パス・スルー課税、法人課税を適用する場合は配当課税制度・外国子会社配当益金不算入制度を適用する「リンキング・ルール」）を導入する。

このような「3段階アプローチ」は、納税者の予見可能性を高めるものであり、複雑なプロラタ計算がなくなることから、筆者の海外子会社配当に係る税務業務経験に照らしても、納税者側の実務対応は問題ないのではないかとと思われる。課税庁側においても、租税回避余地が低減できることから、租税公平主義と法的安定性に資することができ、納税者と課税庁双方にとって、今後の望ましい方向性の一つになるのではないだろうか。

²¹⁸ 法人税法 23 条 1 項 1 号の「剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものを除く。）」は「利益積立金額の減少を伴う配当」、法人税法 24 条 1 項 4 号の「剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものにかぎる。）」は「資本金等の額の減少を伴う配当」とする。

²¹⁹ 子会社株式簿価減額特例制度における利益剰余金も同様の調整を行うものとする。

本アプローチによって、第1章で指摘した「不明瞭性」は、幾分かは是正され、「租税回避余地」についても歯止めをかけることができるのではないと思われる。その結果として、外国事業体からの分配に係るあるべき課税上の取扱いを、外国での課税と経済的実質を鑑みた上で、租税法独自の目的から、租税法独自の文言によって、租税法独自に描き出すことができるようになることの意義は決して小さくないといえよう。

2 今後の課題

最後に本研究では十分に考察することができなかった、あるいは一切触れることができなかった点について、今後の課題として、整理する。

まず、解決策として「3段階アプローチ」に総括したが、本アプローチにおける総論(①)では、米国 IRS と英国 HMRC が実施した主要な外国事業体の課税上の取扱いとそれに係る問題を示唆として、今後、我が国において、どのような一般的取扱いをしていくべきなのかについて、具体的に検討する必要があるものと思われる。

次に、中核的対処法(②)においては、例えば、法人と個人との一体性において課税関係を考えるインテグレーション及び譲渡所得と配当所得とのバランスの観点並びにバラエティに富む他のみなし配当事由における課税規律との整合性、分配法人との権利関係の変動をどのように捉えるか、などの理論的な詰めや数値を使ったケース・スタディでの試算とその分析まで、実際の制度導入の検討に際しては必要となろう。

さらに、個別的アプローチ(③)においては、米国内国際法典 894 条(c)及び英米租税条約の交換公文並びにデンマークでの事例を参考としたが、各国におけるハイブリッド事業体からの分配に係る課税規律の現状と問題からの示唆まで立ち入ることはできなかった。

最後に、ハイブリッド事業体に係る課税規律の検討と表裏一体の関係にあるとも言える組合税制に係る論点についても多く、深く、影響も多方面に及ぶことから、重層的な考察が必要となると認識したところであるが、これらの課題については他日を期したい。

3 結びに代えて

我が国の配当課税制度は、商法改正や会社法施行に応じて、合理的な考え方の下で展開されてきたと考えられるが、企業活動のグローバル化とハイブリッド事業体になりうる事業体を選択できる経済社会の発展に対して、会社法に依拠してきた我が国の課税規律は、租税法独自の課税規律への転換を検討するべき時を迎えているのではないだろうか。

配当課税制度は資本主義の根幹でもあるがゆえ、本研究で考察した問題だけでなく、課税庁と納税者、並びに日本経済社会全体にとって、あるべき配当課税制度を、絶え間なく、検討して、見直していく姿勢が今後も求められよう。

筆者のこの拙い提言は、我が国が取り組まなければならない、根本的かつ幾多の課題に対する解決といったものからは程遠いが、我が国における外国事業体からの分配に係る課税上の取扱いの将来設計に向かって、ひとつの参考になれば幸いである。

参考文献

《書籍》

- ・安部慶彦『詳解 合同会社の法務と税務』（中央経済社、2023）
- ・江頭憲治郎『株式会社法 第8版』（有斐閣、2022）
- ・太田達也『「純資産の部」完全解説』（税務研究会出版局、2010）
- ・太田洋・伊藤剛志編著『企業取引と税務否認の実務 第2版』（大蔵財務協会、2022）
- ・岡村忠生『法人税法講義[第3版]』（成文堂、2007）
- ・岡村忠生編『新しい法人税法』（有斐閣、2007）
- ・岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法 第7版』（有斐閣アルマ、2013）
- ・岡村忠生・酒井貴子・田中晶国『租税法 第3版』（有斐閣アルマ、2021）
- ・金子宏『租税法 第23版』（弘文堂、2019）
- ・神田秀樹『会社法』（弘文堂、2019）
- ・木村一夫『組合事業の会計・税務』（中央経済社、2007）
- ・国税庁『平成13年改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2001）
- ・国税庁『平成18年改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2006）
- ・国税庁『平成21年改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2009）
- ・小塚真啓『税法上の配当概念の展開と課題』（成文堂、2016）
- ・佐藤友一郎編著『法人税基本通達逐条解説 九訂版』（税務研究会出版局、2019）
- ・志場喜徳郎・荒井勇・山下元利・茂串俊共編『国税通則法精解 3版』（大蔵財務協会、1977）
- ・高橋祐介『アメリカ・パートナーシップ所得課税の構造と問題』（清文社、2008）
- ・武田昌輔『DHC コメンタール 法人税法』（第一法規出版、加除式、1979）
- ・武田隆二『平成12年版 法人税法精説』（森山書店、2000）
- ・田中二郎『租税法 [第三版]』（有斐閣、1990）
- ・谷口勢津夫『税法基本講義 第7版』（弘文堂、2021）
- ・朝長英樹編著『外国税額控除制度 外国子会社配当益金不算入制度』（法令出版、2015）
- ・朝長英樹ほか監修『最新国際的二重課税排除の制度と実務』（法令出版、2009）
- ・朝長英樹『現代税制の現状と課題 組織再編成税制編』（新日本法規出版、2017）
- ・中島祐二『LLC(合同会社)・LLP(有限責任事業組合)の制度・会計・税務』（中央経済社、2007）
- ・成松洋一『法人税セミナー 理論と実務の論点 六訂版』（税務経理協会、2021）
- ・日本租税研究会『外国における組織再編成に係る我が国租税法上の取扱いについて』（日本租税研究協会、2012）
- ・平野嘉秋『パートナーシップの法務と税務 Q&A』（税務研究会出版局、1994）

- ・ 渕圭吾『所得課税の国際的側面』(有斐閣、2016)
- ・ 本庄資『アメリカ法人税制』(日本租税研究協会、2010)
- ・ 本庄資『アメリカ法人税法講義』(税務経理協会、2006)
- ・ 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法 第4版』(東京大学出版会、2019)
- ・ 水野忠恒『アメリカ法人税の法的構造』(有斐閣、1988)
- ・ 水野忠恒『大系租税法 第3版』(中央経済社、2021)
- ・ 渡辺徹也『企業組織再編制と課税』(弘文堂、2006)
- ・ 渡辺徹也『スタンダード法人税法 第3版』(弘文堂、2023)
- ・ 渡辺淑夫『法人税法 令和2年度版』(中央経済社、2020)

《雑誌論文・報告書》

- ・ 青山慶二「外国子会社配当益金不算入制度の考察」筑波ロー・ジャーナル6号(筑波大学、2009)
- ・ 秋元秀仁「米国 LLC と国際課税—各種国際税制の適用の可否と日米租税条約の適用関係について—」税務通信 3014 号(2008)
- ・ 安部慶彦「デラウェア州法における LPS の法人性に関する一考察」第 38 回日税研究賞入選論文集(日本税務研究センター、2015)
- ・ 池原桃子「判解」最判解民事篇 75 卷 4 号(法曹会、2023)
- ・ 伊藤剛志「本邦外の事業体を通じて獲得される国内源泉所得に対する課税と新日米租税条約第 4 条第 6 項の取扱い」中里実・神田秀樹編著『ビジネス・タックス 企業税制の理論と実務』(有斐閣、2005)
- ・ 今村隆「外国事業体の『法人』該当性」税大ジャーナル 24 号(2014)
- ・ 今村隆・大野雅人・本田光宏・渡邊勲・居波邦泰「外国事業体の租税条約上の取扱い—OECD アプローチの再検討—」租税研究 786 号(2015)
- ・ 今村隆「デラウェア LPS 最高裁判決にみる『法人』該当性」税理 12 月号(2015)
- ・ 今村宏嗣「ハイブリッド・ミスマッチに対する各国の対応及び我が国における執行上の問題点」税大論叢 87 号(2016)
- ・ 今村宏嗣「国境を越える租税裁定との戦争用の武器としての調整ルール—ハイブリッド事業体及びハイブリッド金融商品を例として—」租税研究 803 号(2016)
- ・ 浦東久男「税法において使用される法概念について—外国法の概念は含まれるか—」税法学 536 号(1996)
- ・ 衣斐瑞穂「判解」最判解民事篇平成 27 年度(下)(法曹会、2015)
- ・ 遠藤克博「パススルー・エンティティをめぐる国際課税問題—米国 LLC が関係する外国税額控除と移転価格税制の適用問題を中心に—」第 29 回日税研究賞入選論文集(日本税務研究センター、2006)
- ・ 大島恒彦「減資その他における積立金処理について」租税研究 656 号(2004)

- ・大島恒彦「剰余金配当における資本と利益の区分問題」租税研究 763 号 (2013)
- ・大島恒彦「資本と利益の同時、混合配当に関する裁決事例 (平成 24 年 8 月 15 日 審判所裁決) の争点とその問題点」租税研究 771 号 (2014)
- ・大杉謙一「米国におけるリミティッド・ライアビリティ・カンパニー (LLC) およびリミティッド・ライアビリティ・パートナーシップ (LLP) について—閉鎖会社立法への一提言—」金融研究 20 巻 1 号 (2001)
- ・太田達也「資本金等の額に係る総合的検討～平成 27 年度税制改正を踏まえて～」租税研究 792 号 (2015)
- ・太田洋「マイナスの『資本金等の額』、『資本積立金額』および『利益積立金額』」西村あさひ法律事務所＝西村高等法務研究所編『西村利朗追悼・グローバリゼーションの中の日本法』(商事法務、2008)
- ・太田洋・佐藤修二「我が国の租税法規と外国私法との交錯」中里実ほか編『国際租税訴訟の最前線』(有斐閣、2010)
- ・大野真弓「資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とする配当を受けた場合の法人税法上の区分について—最高裁令和 3 年 3 月 11 日判決を題材として—」税大論叢 106 号 (2022)
- ・岡村忠生「法人課税の基本問題と会社法制—資本拘束とインセンティブ—」税法学 559 号 (2008)
- ・岡村忠生「Limited Partnership の法人税 (3)」税研 174 号 (2014)
- ・岡村忠生「資本剰余金からの脱却—分配に対する課税について—」税法学 586 号 (2021)
- ・小山真輝「配当に関する税制の在り方—自己株式のみなし配当に対する取扱いを中心として—」税大論叢 58 号 (2008)
- ・小山真輝「配当に関する税制の在り方—みなし配当と本来の配当との統合の観点から—」税大論叢 62 号 (2009)
- ・霞晴久「外国法人から受領する『みなし配当』に関する実務上の諸問題—プロラタ計算違法判決を題材として—」税理 9 月号 (2021)
- ・金子宏「租税法と私法」租税法研究 6 号 (1978)
- ・金子宏「商法改正と税制—株式配当および利益積立金の資本組入れを中心として—」商事法務 1223 号 (1990)
- ・金子宏「租税法と私法—借用概念及び租税回避について—」『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣、2010)
- ・金子友裕「剰余金の配当」税務事例研究 184 号 (2021)
- ・川端康之「企業形態の多様化と国際課税」国際税務 8 月号 (2002)
- ・栗原克文「ハイブリッド・エンティティと国際課税問題」長崎大学経済学部研究年報 24 号 (長崎大学、2008)
- ・栗原克文「BEPS プロジェクト (行動 2) ハイブリッド・ミスマッチ・ルールについて」国際税務 6 月号 (2018)

- ・小塚真啓『『租税回避』防止立法としての法人税法 23 条 3 項』岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015）
- ・小塚真啓「配当課税の構造と問題」租税法研究 51 号（2023）
- ・小林淳子「国外取引に対する租税法の適用と外国法人の分割に関する諸問題」税大論叢 45 号（2004）
- ・小山浩「子会社からの配当をめぐる税務上の留意点[上]」商事法務 2290 号（2022）
- ・小山浩「子会社からの配当をめぐる税務上の留意点[下]」商事法務 2292 号（2022）
- ・酒井克彦「米国 Limited Liability Company からの分配金に対する課税（1）—租税法上の法人概念と米国における法人該当性—」比較法制研究 29 号（国士舘大学、2006）
- ・酒井貴子「判批」ジュリ 1560 号（2021）
- ・坂本雅士「第 5 章 欠損填補、「剰余金の配当」『純資産の部の総合的検討』日税研論集 76 号（2019）
- ・坂本雅士「事例研究」税研 220 号（2021）
- ・坂本雅士「判批」會計 200 巻 5 号（2021）
- ・渋谷雅弘「自己株式の取得とみなし配当課税」租税法研究 25 号（1997）
- ・税理士法人プライスウォーターハウスクーパース「投資法人税制に関する調査研究 2014 年 3 月 31 日」
- ・関根美男「法人税の課税根拠と多様化する事業形態に対する課税ルール」第 19 回租税資料館賞入賞作品（公益財団法人租税資料館、2010）
- ・高橋祐介「事業体課税論」岡村忠生編『新しい法人税法』（有斐閣、2007）
- ・高橋祐介「判批」民商法雑誌 158 巻 2 号（2022）
- ・高浜智輝「外国事業体における剰余金の配当と分配について—アメリカ合衆国における法人と LLC の検討を中心に—」渋谷雅弘・高橋滋・石津寿恵・加藤友佳編『公法・会計の制度と理論—水野忠恒古稀』（中央経済社、2022）
- ・武田昌輔「民商法と課税問題（五）」會計 141（1）（1992）
- ・武田昌輔「民商法と課税問題（六）」會計 141（2）（1992）
- ・武田昌輔「民商法と課税問題（七）」會計 141（3）（1992）
- ・武田昌輔「民商法と課税問題（八）」會計 141（4）（1992）
- ・武田昌輔「みなし配当—基本的な考え方と概要—」税務事例 36 巻 7 号（2004）
- ・田中友紀「米国 LLC に関わる我が国税務上の取り扱いに関する考察」第 19 回租税資料館賞入賞作品（公益財団法人租税資料館、2010）
- ・谷口勢津夫『『租税回避』の意義と限界』金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010）
- ・谷口勢津夫「判批」ジュリ 1531 号（2019）
- ・朝長英樹「事業体課税の理論と課題」租税研究 673 号（2005）
- ・朝長英樹「租税法律主義という観点から見た現行の事業体課税—事業体課税の法制化の必要性について—」JICPA ジャーナル 18 巻 1 号（2006）
- ・中里実「パートナーシップ課税の国際的側面」『パートナーシップの課税問題』日税研論

集 44 号 (2000)

- ・仲谷栄一郎＝藤田耕司「海外事業体の課税上の扱い」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣、2010)
- ・長戸貴之「最高裁判所民事判例研究」法学協会雑誌 133 巻 10 号 (2016)
- ・中村繁隆「外国法人からの資本の払戻しと課税：欧州会社に拡張されたドイツ法人税法 27 条 8 項を参考にして」現代社会と会計 11 号 (2017)
- ・成道秀雄「増資・減資と資本積立金額及び利益積立金額」『資本積立金額と利益積立金額』日税研論集 53 号 (2003)
- ・成道秀雄「第 2 章 資本金等の額と利益積立金額」『純資産の部の総合的検討』日税研論集 76 号 (2019)
- ・日本公認会計士協会「外国事業体課税のあり方について」租税調査会研究報告第 6 号 (2002)
- ・日本公認会計士協会「外国事業体課税に関する最近の論点と今後の方向性」(2012)
- ・長谷部啓「外国事業体と国際課税を巡る問題—各国租税法上の法人概念の相違に起因する諸問題を中心として—」税大論叢 59 号 (2008)
- ・平野嘉秋「パートナーシップ税制の法的構造に関する一考察—日米比較を中心として—」税大論叢 23 号 (1993)
- ・平野嘉秋「米国内国歳入法上の企業分類における新規則『チェック・ザ・ボックス規則』(上)」国際税務 11 月号 (1997)
- ・平野嘉秋「米国内国歳入法上の企業分類における新規則『チェック・ザ・ボックス規則』(下)」国際税務 12 月号 (1997)
- ・弘中聡浩「我が国の租税法規の国際取引への適用に関する一試論」西村あさひ法律事務所＝西村高等法務研究所編『西村利朗追悼・グローバルゼーションの中の日本法』(商事法務、2008)
- ・藤井誠「第 4 章 減資に関わる課税関係の検討」『純資産の部の総合的検討』日税研論集 76 号 (2019)
- ・平川雄士「借用概念論に係る国際的企業租税実務上の諸問題」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣、2010)
- ・本田光宏「ハイブリッド事業体と租税条約—米国のアプローチについて—」第 27 回日税研究賞入選論文集 (日本税務研究センター、2004)
- ・本田光宏「ハイブリッド事業体と国際的租税回避について」フィナンシャル・レビュー 84 号 (2006)
- ・本田光宏「英国 Anson 事件最高裁判決について」税大ジャーナル 26 号 (2016)
- ・本田光宏「外国事業体の課税上の取扱いの明確化」本庄資編著『国際課税ルールの新しい理論と実務 ポスト BEPS の重要課題』(中央経済社、2017)
- ・増井良啓「投資ファンド税制の国際的側面—外国パートナーシップの性質決定を中心として—」『金融資産収益と所得課税』日税研論集 55 号 (2004)

- ・増井良啓「外国会社からの現物分配と所得税―国税不服審判所平成15年4月9日採決を素材として―」税務事例研究 84号 (2005)
- ・増井良啓「信託と国際課税」『信託税制の体系的研究―制度と解釈―』日税研論集 62号 (2011)
- ・増井良啓「外国会社からの現物分配と所得税―再論―」税務事例研究 126号 (2012)
- ・増井良啓「外国子会社配当の益金不算入制度は何のためにあるか」村井喜寿論文集刊行委員会編『租税の複合法的構成』(清文社、2012)
- ・水野忠恒「パートナーシップ課税とパス・スルー方式―アメリカ法を中心として―」『パートナーシップの課税問題』日税研論集 44号 (2000)
- ・宮崎裕子・岩崎友彦・平川雄士「剰余金の配当」『新会社法下における企業組織と租税法 (6・完)』商事法務 1781号 (2006)
- ・宮崎裕子「NY州のLLCは租税法上の外国法人か」税研 148号 (2009)
- ・宮崎裕子「税制は金融手法の多様化・国際化に対応できるか」江頭憲治郎・中里実編『企業組織と租税法』別冊商事法務 252号 (2012)
- ・森信茂樹「新たな事業体と組合税制構築の論点」中里実・神田秀樹編著『ビジネス・タックス 企業税制の理論と実務』(有斐閣、2005)
- ・弥永真生「近年の商法改正と税法」租税法研究 31号 (2003)
- ・横溝大「ニューヨーク州法を準拠法とする国際契約と法人税法上の『取得』」ジュリ 1511号 (2017)
- ・吉村政穂「ハイブリッド事業体・取引を利用したスキームをめぐる課税上の問題―LPSの『法人』該当性に関する裁判例を手掛かりに―」租税研究 755号 (2012)
- ・吉村政穂「デラウェア州法に基づくリミテッド・パートナーシップの『法人』該当性」税務弘報 63巻 12号 (2015)
- ・吉村政穂「みなし配当の適用に関するいくつかの問題」税務事例研究 148号 (2015)
- ・吉村政穂「英国における法人該当性判断をめぐる動揺」中里実ほか編『信託課税研究の道標』(有斐閣、2019)
- ・渡辺徹也「法人分割と課税―アメリカ法を参考として―」税法学 535号 (1996)
- ・渡辺徹也「みなし配当課税と租税回避」税法学 536号 (1996)
- ・渡辺徹也「税法と商法の乖離―資本の部の取扱いを中心に―」租税研究 656号 (2004)
- ・渡辺徹也「外国子会社配当益金不算入制度の意義と効果―資金還流税制と言えるか―」租税法研究 40号 (2012)
- ・渡辺徹也「企業会計・会社法と法人税法に関する一考察―最近のルール改正案や最高裁判決を題材として―」税法学 586号 (2021)
- ・渡辺徹也「判批」ジュリ 1567号 (2022)
- ・渡邊幸則「チェック・ザ・ボックス規則について」碓井光明・小早川光郎・水野忠恒・中里実編『金子宏古稀 公法学の法と政策 上巻』(有斐閣、2000)

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—

伏見 俊雄

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—

令和6年3月10日
筑波大学大学院
法学学位プログラム（博士前期課程）
伏見 俊雄

〔要約〕

1. 研究の対象と目的

本研究は、法人税法上の減価償却における臨時的な償却規定を対象とし、当該規定を自社利用ソフトウェアに適用するための解釈の可能性を示すことを目的とする。

2. 問題意識

現在クラウド技術は、内閣府における経済安全保障の「特定重要物資」の一つに指定されるなど、日本政府として政策的に推進する技術に位置付けられており、税法においても、クラウド技術の活発な研究開発を促進するための制度の見直しが行われているところであるが、現在の税制においては、今なお以下の不均衡の問題が生じている。

(1) 市場販売目的ソフトウェアとの不均衡（中立性等の問題）

法人税法の規定において、ソフトウェアの耐用年数は、市場販売目的ソフトウェアが3年、クラウドソフトウェアを含むその他のソフトウェアが5年となっている。

しかし、ダウンロード販売とクラウドサービスは、顧客に直接ソフトウェアの付加価値を提供して対価を得るという実質的な事業の内容に相違はなく、このような技術的実装及び販売の形態によって、無形固定資産の耐用年数に差異が生じることは、税負担の中立性、公平性、予測可能性及び課税の執行の容易性が損なわれる懸念がある。

(2) 企業会計と税法会計の不均衡（税会不一致の問題）

上記の耐用年数の不均衡について、企業会計においては、減価償却方法が弾力的な規定となっていることに加えて、減損会計基準の適用によって解決を図っている。

一方、法人税では、課税の公平性を維持するために、減価償却計算に必要な要素である固定資産の範囲、償却方法、取得価額、残存価額および耐用年数を詳細に法定しており、また減損損失の損金算入は基本的に認められていないことから、法人税法上においては、耐用年数の不均衡を、弾力的な減価償却方法や減損会計により解決することができない。

(3) 有形資産との間における臨時的な償却に関する不均衡（公平性の問題）

また、耐用年数の不均衡が、法人税法上の減価償却における臨時的な償却規定（法人税法

施行令 48 条、57 条、60 条) の適用により弾力的に解消されるのであれば問題は生じないとも考えられるが、これら規定は、使用または時の経過による物理的な原因によって減価が生じる有形資産を主な対象としており、無形資産の一つである自社利用ソフトウェアに対する適用解釈が明確になっていない。

以上の問題意識により、本稿は、法人税法上の減価償却における臨時的な償却規定を、自社利用ソフトウェアに適用するための解釈の研究を行った。

3. 結論

本稿の検討によって、クラウドサービスにおける中心的な存在であるクラウドソフトウェアは、法人税法上の減価償却における臨時的な償却規定の中で、償却の繰上げを認める耐用年数の短縮（法令 57）及び定額法・定率法・生産高比例法以外の償却の方法が適用される特別な償却（法令 48 の 4）の適用の可能性があるものと解釈できる。

いずれの規定も、その適用にあたっては、事前に税務当局の承認が必要であるところ、その判定基準は、法法 31①の損金経理要件を除いて明確ではないが、それら規定の適用にあたって合理性を担保し、事実認定に向けた疎明ができる文書が、自社利用ソフトウェアに関しても既に企業内部に多く存在していることが明らかである。それは、企業会計基準や実務指針等を始めとする法人税法以外の法令により既に文書化が会計慣行として浸透している企業内部の営業情報や意思決定の書類、外部機関による監査報告書等が相当する。

また、アメリカ法及びドイツ法との比較法による観点からも、日本は、自社利用ソフトウェアの損金算入が遅れるという意味で、両国と比較して産業競争上不利な減価償却制度になっており、国際競争における適切な環境整備が速やかに行われることが望まれる。

以上のことから、近年の技術革新によって普及してきたクラウドソフトウェアを対象とした場合においても、耐用年数の短縮又は特別な償却の申請にあたり十分な説明文書が、常時企業の内部で作成されているような実務慣行が成立しているといえらるとともに、損金経理要件を満たしたうえで当該申請が行われた場合には、税務当局においてもその適用を合理的と判断する余地が十分にあるものとする。

以 上

凡例

本稿で使用する法令等の略語は、次のとおりである。

【日本法】

法法 = 法人税法
法令 = 法人税法施行令
法規 = 法人税法施行規則
法基通 = 法人税基本通達
耐令 = 減価償却資産の耐用年数等に関する省令
(昭和 40 年 3 月 31 日大蔵省令第 15 号)
会法 = 会社法
会規 = 会社法施行規則
金商法 = 金融商品取引法

引用例

税法 2①二十三 = 法人税法 2 条 1 項 23 号

【アメリカ法】

CFR = Code of Federal Regulations (連邦規則集)
IRC = Internal Revenue Code (内国歳入法)

【ドイツ法】

BilMoG = Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (貸借対照表法現代化法)
EStG = Einkommensteuergesetz (所得税法)
GoB = Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (正規の簿記の諸原則)
HGB = Handelsgesetzbuch (商法典)
KStG = Körperschaftsteuergesetz (法人税法)
KStR = Körperschaftsteuer-Richtlinien (法人税ガイドライン)

目次

序章.....	1
1. 研究の対象と目的.....	1
2. 背景と問題意識.....	1
3. 研究の方法.....	5
4. 本稿の構成.....	6
第1章 我が国における法人税法上の減価償却制度	7
第1節 減価償却制度の概要	7
1. 減価償却の意義と目的	7
2. 法人税法上の減価償却制度.....	9
3. 企業会計、会社法会計との関係（逆基準性）	11
4. 耐用年数等に関する省令の考え方.....	12
5. 無形減価償却資産におけるソフトウェア規定の追加.....	14
第2節 ソフトウェア税制.....	15
1. ソフトウェア会計の背景	15
2. 企業会計上におけるソフトウェアの扱い.....	16
3. ソフトウェア税制の概要	19
4. クラウドソフトウェアに関する令和3年度税制改正.....	22
第3節 小括	23
第2章 自社利用ソフトウェアにおける臨時的な償却規定の解釈	24
第1節 耐用年数の短縮（法令57）	24
1. 耐用年数の短縮の概要	24
2. 近年における主な改正	25
3. 耐用年数の短縮の要件	25
4. 著しい陳腐化・不適応化の意義	27
5. 著しく短いことの意義と未経過使用可能期間の算定.....	28
6. 自社利用ソフトウェアに対する適用	29
第2節 特別な償却方法（法令48の4）	30
1. 特別な償却方法の概要	30
2. 対象となる資産.....	31

3. 特別な償却方法の承認	31
4. 自社利用ソフトウェアに対する適用	32
第3節 増加償却（法令 60）	34
1. 増加償却の概要	34
2. 対象となる資産	35
3. 自社利用ソフトウェアに対する適用	35
第4節 資産の評価損（法法 33）	37
1. 資産の評価損の概要	37
2. 対象となる資産	37
3. 評価損となる要件	37
4. 自社利用ソフトウェアに対する適用	39
第5節 小括	41
第3章 臨時的な償却における事実認定の要件	42
第1節 減価償却費の損金経理要件（法法 31）	42
1. 損金経理要件の意義	42
2. 減損損失と償却費の同質性	43
第2節 耐用年数の短縮の申請における合理性の確保	45
1. 耐用年数の短縮の申請	45
2. IT 事業における固定資産の経済的耐用年数	45
3. 減損会計の証跡による合理性の確保	46
4. 会計上の見積りの開示による合理性の確保	48
5. 会計参与報告書による合理性の確保	50
6. 外部機関の監査報告書による合理性の確保	52
7. 将来におけるソフトウェアの除却計画による合理性の確保	55
第3節 特別な償却方法の申請における合理性の確保	57
1. 特別な償却方法の申請	57
2. 自社利用ソフトウェアにおける特別な償却方法	57
3. 特別な償却方法を採用しようとする合理的な理由	58
第4節 有姿除却の事実認定に関する判例分析	61
1. 中部電力事件（東京地判平成 19 年 1 月 31 日）を分析する理由	61

2. 事実の概要	62
3. 判旨	62
4. 原告が示した証拠	62
5. 自社利用ソフトウェアにおける適用	63
第5節 小括	65
第4章 外国法における減価償却制度	66
第1節 概要（アメリカとドイツを取り上げる理由）	66
第2節 アメリカ税法における減価償却制度	68
1. アメリカの企業会計制度と税法会計制度	68
2. アメリカにおける減価償却制度の沿革	69
3. MACRS 以外の減価償却方法	71
4. ソフトウェアの扱い	72
第3節 ドイツ税法における減価償却制度	73
1. ドイツの企業会計制度と税法会計制度（基準性原則）	73
2. ドイツ減価償却制度における減価償却方法	74
3. ドイツ減価償却制度における使用期間	75
4. ソフトウェアの扱い	76
第4節 小括	77
第5章 結論	78
第1節 これまでの検討経過	78
第2節 臨時的な償却規定の適用の合理性	79
第3節 今後の展望	80
参考文献	81
【書籍】	81
【雑誌論文】	84
【インターネット文献】	89

序章

1. 研究の対象と目的

本研究は、法人税法上の減価償却における臨時的な償却規定を対象とし、当該規定を自社利用ソフトウェアに適用するための解釈の可能性を示すことを目的とする。

2. 背景と問題意識

2018 年 6 月に日本政府は、各府省情報化統括責任者（CIO）連絡会議において政府情報システムのシステム方式についてクラウドサービス¹の採用を最優先とする「クラウド・バイ・デフォルト原則」を打ち出し²、経済産業省は「経済施策を一体的に講ずることによる安全保障の確保の推進に関する法律（令和 4 年法律第 43 号）」第 8 条第 1 項の規定に基づき、クラウドプログラムの安定供給確保を図るための取組方針を発表した³。

現在クラウド技術は、経済安全保障の「特定重要物資」の一つに指定され⁴、日本政府として政策的に推進する技術に位置付けられている⁵。

税法においては、令和 3 年度税制改正において、経済構造の転換・好循環の実現に向けた産業競争力強化に係る措置として、デジタルトランスフォーメーション（以下 DX）投資促進税制の創設と、活発な研究開発を維持するための研究開発税制の見直しが行われた。

DX 投資促進税制は、企業が投資する情報システムにおけるレガシーシステム⁶からの脱却

¹ 共用の構成可能なコンピューティングリソース（ネットワーク、サーバ、ストレージ、アプリケーション、サービス）の集積に、どこからでも、簡便に、必要に応じて、ネットワーク経由でアクセスすることを可能とするコンピューティング・モデルが提供するサービス（総務省「クラウドサービス提供における情報セキュリティ対策ガイドライン〔第 3 版〕」（2021）31 頁）。

² 内閣官房「政府情報システムにおけるクラウドサービスの利用に係る基本方針」2018 年 6 月 7 日（<https://www.mhlw.go.jp/content/12601000/000342744.pdf>、2023 年 11 月 22 日最終閲覧）。

³ 経済産業省「クラウドプログラムの安定供給の確保」2023 年 1 月 19 日（https://www.meti.go.jp/policy/economy/economic_security/cloud/index.html、2023 年 11 月 22 日最終閲覧）。

⁴ 内閣府「特定重要物資の指定について」2022 年 12 月（https://www.cao.go.jp/keizai_anzen_hosho/supply_chain.html、2023 年 11 月 22 日最終閲覧）。

⁵ 小竹義範「令和 3 年度法人税関係（含む政省令事項）の改正について」租税研究 861 号（日本租税研究協会、2021）43 頁。

⁶ 老朽化、肥大化・複雑化、ブラックボックス化したシステム（経済産業省「DX レポート～IT システム「2025 年の崖」克服と DX の本格的な展開～」2018 年 9 月 7 日

を目的として、クラウド技術の活用を適用条件の一つとした。

また、研究開発税制の改正においては、市場販売目的ソフトウェアとクラウドソフトウェアを含む自社利用ソフトウェアとの間で異なっていた試験研究費の範囲を、市場販売目的ソフトウェアに合わせる形で見直し、自社利用ソフトウェアを作るための研究開発費を研究開発税制の対象とした⁷。

しかし、現在の税制には、今なおクラウドソフトウェアについて以下の不均衡の問題が生じている。

(1) 市場販売目的ソフトウェアとの不均衡（中立性等の問題）

法人税法上の規定において、ソフトウェアの耐用年数は、市場販売目的ソフトウェアが3年、その他のソフトウェアが5年となっている（耐令別表第三）。

クラウドソフトウェアは、原本をクラウドに保存しインターネットを通じて顧客にアクセスさせるものであり、製品マスターを複製して販売する市場販売目的ソフトウェアではないことから、その他のソフトウェア（自社利用ソフトウェア）に該当する⁸。

しかし、製品マスターをCD-ROMなどに複製してソフトウェアを販売する場合（市場販売型）と、クラウドに保存される原本にインターネットを通じて顧客にアクセスさせてサービス提供を行う場合（クラウドサービス型）について、両者は技術及び販売の手段が異なるだけで、顧客に直接ソフトウェアの付加価値を提供して対価を得るという実質的な事業の内容に相違はない。

また、CD-ROMなどに複製しない販売方法でも、ユーザーがダウンロードしたソフトウェアにライセンスを付与する方法で販売した場合には、市場販売目的として分類される⁹ことや、従来ライセンス販売していた製品にクラウドサービスを組み合わせたハイブリッドクラウドと呼ばれるサービスが拡大している¹⁰など、「所有から利用へ」というユーザーのニ

(https://www.meti.go.jp/shingikai/mono_info_service/digital_transformation/20180907_report.html、2024年1月14日最終閲覧) 6頁)。

⁷ 小竹・前掲注(5) 40-3頁。

⁸ 成松洋一「事例からみる最近の法人税の改正点と留意点—令和3年度税制改正後の研究開発税制を中心として—」租税研究 870号（日本租税研究協会、2022）188頁。

⁹ 企業会計基準委員会「実務対応報告第17号 ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」2006年3月30日

(https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/practical_solution/y2006/2006-0330.html、2023年11月22日最終閲覧) 1頁。

¹⁰ 島田優子「特集 悩むクラウドベンダー」日経コンピュータ 1099号（日経BP社、

ーズの変化に伴い市場販売目的ソフトウェアと自社利用ソフトウェアの境界が明確ではなくなっている¹¹。また、自社利用としてソフトウェアを開発した後に、当該ソフトウェアを販売するような場合において、法人税法上における自社利用ソフトウェアと販売用ソフトウェアの区分は明確ではない¹²。

このような状況において、市場販売型とクラウドサービス型という技術的実装及び販売の形態によって、無形固定資産の耐用年数に差異が生じることは、租税制度の経済取引に対する中立性が阻害されているだけでなく、税負担の公平性・予測可能性・課税の執行の容易性が損なわれる懸念がある。

(2) 企業会計と税法会計の不均衡（税会不一致の問題）

上記で示した耐用年数の不均衡について、企業会計においては、減価償却方法が弾力的な規定となっていることに加えて、減損会計基準の適用によって解決を図っている。

まず企業会計における減価償却は、「一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない。」（企業会計原則 第三 貸借対照表原則 五 資産の貸借対照表価額）との定めによって適正な期間損益計算を行うこととしており、減価償却に関する詳細な定めを設けていない。

また企業会計において、事業用固定資産の収益性が耐用年数の期間内で当初の予想よりも低下した場合は、減損会計基準により資産の回収可能性を帳簿価額に反映させなければならない。これは、金融商品に適用されている時価評価とは異なり、将来に損失を繰り延べないために行われる会計処理であり、取得原価基準の下で行われる帳簿価額の臨時的な減額である¹³。日本国内で減損会計基準は、2004年3月期決算から上場企業149社が早期適用し、減損損失の金額は連結ベースで8,320億円であった¹⁴が、その後2020年3月期に日本の上場企業が計上した減損損失は過去最大の4兆2768億円にのぼったことが明らかになり

2023) 30 頁。

¹¹ 日本公認会計士協会「ソフトウェア制作費等に係る会計処理及び開示に関する研究資料」2022年6月30日 (https://jicpa.or.jp/specialized_field/20220630ajf.html)、2023年11月22日最終閲覧) 23-6 頁。

¹² 成道秀雄「現行ソフトウェア税制の検討課題」租税研究 636 号（日本租税研究協会、2002b) 72 頁。

¹³ 企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」（2002）3 頁。

¹⁴ 減損会計・税務研究特別委員会「固定資産の減損に係る研究－会計と税務の観点からの検討－」税務会計研究 16 号（税務会計研究学会、2005）122 頁。

¹⁵、当該基準は社会に着実に定着してきている。

一方、法人税においては、減価償却計算に必要な要素である固定資産の範囲、償却方法、取得価額、残存価額及び耐用年数を詳細に法定している。そのため、法人税の減価償却は、会社法や企業会計のそれに比べれば画一的で弾力性に乏しいといわれる。これは、法人税においては、法人の恣意による介入をできるだけ回避して課税の公平性を維持しなければならないためであり、併せて大量・回帰的な税務行政や企業実務の簡素化に配慮したためである¹⁶。

また、法人税法上においては、現在においても減損処理そのものについて規定が設けられておらず、減損損失と減価償却との関係について、法人税基本通達の改正による対応にとどまっている。その内容は、損金経理された減損損失を「減価償却資産について計上した除却損又は評価損の金額のうち損金の額に算入されなかった金額」として「償却費として損金経理をした金額とみなす」（法基通 7-5-1）というものである。基本通達自体には法的な拘束力はないが、この改正は減損損失の損金性を原則として認めず、あくまでも従来の減価償却計算を継続し、その中で求められる減価償却限度額の範囲内でしか認めないことを改めて強調したものであると考えられ¹⁷、法人税法上においては、自社利用ソフトウェアだけでなく全ての固定資産について、減損損失の損金算入は基本的に認められていない。

以上のことから、現行の法人税法上においては、耐用年数の不均衡を、弾力的な減価償却方法や減損会計により解決することができないこととなっている。

（3）有形資産との間における臨時的な償却に関する不均衡（公平性の問題）

また、（1）で示した耐用年数の不均衡が、法人税法上の減価償却における臨時的な償却規定（法令 48 の 4、57、60）の適用により弾力的に解消されるのであれば問題は生じないとも考えられるが、現在の法人税法上におけるこれら規定は、ソフトウェアが減価償却資産となった平成 12 年度税制改正よりもずっと以前から存在した規定であり、使用又は時の経過による物理的な原因によって減価が生じる有形資産を主な対象としていて、無形資産の一つである自社利用ソフトウェアに対する適用解釈が明確になっていない。

自社利用ソフトウェアにおけるクラウドの事業形態は、現行制度の制定時に想定されて

¹⁵ 「上場企業の減損、過去最大 4.2 兆円 20 年 3 月期」日本経済新聞 2020 年 9 月 25 日。

¹⁶ 成松洋一『新減価償却の法人税務〔第 4 版〕』（大蔵財務協会、2016）7-8 頁。

¹⁷ 齋藤真哉『減損会計の税務論点』（中央経済社、2007）62 頁。

いなかった経済取引であることから、技術革新の進歩に合わせて、また法人の担税力に応じた公平な課税のため、耐用年数の短縮・特別な減価償却方法・増加償却・評価損といった法人税法上の規定の適用の可能性を検討する必要がある。

以上の問題意識により、本稿は法人税法上の減価償却における臨時的な償却規定を、自社利用ソフトウェアに適用するための解釈について考察を試みる。

3. 研究の方法

本稿は、自社利用ソフトウェアを対象として、現行の減価償却制度の適用範囲内で臨時的な償却を行うことについて、以下3つの側面から検討する。

まず第1に、法人税法における「耐用年数の短縮」（法令57条）、「特別な償却の方法」（法令48の4）、「増加償却」（法令60）及び「資産の評価損」（法法33）の立法趣旨と射程範囲を解釈し、それらの規定における自社利用ソフトウェアの適用の可否を明らかにする。

第2に、経済的陳腐化による臨時的な償却を公平かつ客観的に事実認定するための要件を明らかにする。償却資産に対する減損損失の計上と損金経理の要件¹⁸を確認した上で、見積りの合理性を確保するための文書として、企業会計基準¹⁹や適用指針²⁰による財務諸表上の開示項目及び経営判断における証跡等の妥当性のほか、外部機関の会計監査による恣意性の排除の有効性を論証する。さらに、固定資産の有姿除却における経済的実質と経営判断を重視した判例²¹の分析による示唆を試みる。

第3に、外国法としてアメリカ及びドイツの税制における自社利用ソフトウェアの税務会計上の取扱いを整理し、我が国に対する示唆を抽出する。

最後に、これらを通じて、現在における法人税法上の減価償却規定における臨時的な償却規定と自社利用ソフトウェアの関係を明確化し、結論として、一定の条件において自社利用ソフトウェアに臨時的な償却規定を適用することの合理性を論証する。

¹⁸ 法人税法基本通達7-5-1「償却費として損金経理をした金額の意義」。

¹⁹ 企業会計基準委員会「会計上の見積りの開示に関する会計基準」2020年3月31日（https://www.asb.or.jp/jp/project/project_list/completedproject/pj-20181217.html）、2023年11月22日最終閲覧）。

²⁰ 企業会計基準委員会「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」2009年3月27日（https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20190704_19_20220701.pdf）、2023年11月22日最終閲覧）。

²¹ 東京地判平成19年1月31日税資257号（順号10623）。

4. 本稿の構成

まず第 1 章では、我が国における減価償却制度とソフトウェア税制について、減価償却（法法 31）の立法趣旨から現在までの改正の沿革を整理する。

第 2 章では、以下に挙げる現行の税法会計における臨時的な償却と損金算入を可能とする制度について、自社利用ソフトウェアという無形資産の特性を踏まえた適用の解釈を検討する。

- (1) 耐用年数の短縮（法令 57）
- (2) 特別な償却の方法（法令 48 の 4）
- (3) 増加償却（法令 60）
- (4) 資産の評価損（法法 33）

第 3 章では、公平かつ客観的に経済的陳腐化を事実認定するための要件について、以下の項目を検討する。

- (1) 減損損失の計上と損金経理要件
- (2) 見積りの合理性を示す開示資料
- (3) 中部電力事件²²の判例分析

第 4 章では、比較法の観点から、以下に挙げる外国法を概観し、我が国における示唆を抽出する。

- (1) アメリカ税法における無形固定資産の償却制度
- (2) ドイツ税法におけるガイドライン方式

最後に第 5 章では、これまでの検討内容をまとめた上で、結論として自社利用ソフトウェアに臨時的な償却規定を適用することの合理性を論証し、今後の展望を述べる。

²² 前掲注(21)。

第1章 我が国における法人税法上の減価償却制度

第1節 減価償却制度の概要

1. 減価償却の意義と目的

固定資産は、棚卸資産や人件費とともに、企業利益の主要な源泉である²³。固定資産と流動資産の区別は、資産自体の有する実体的な属性（例えば動産であるか不動産であるかの別）を表わすものではなく、もっぱらその資産と所有者との間における機能的な関係（例えば、販売目的で所有しているか、使用目的で所有しているかの別）に着目した目的概念であるとされている²⁴。

固定資産のうち、使用又は時間の経過によって価値の減少するものを減価償却資産という。そして、各事業年度における減価償却資産の減価額を費用として見た場合に、これを各事業年度の減価償却費といい、各事業年度の減価償却資産の減価額をその帳簿価額から控除することを減価償却（depreciation）という²⁵。

しかし、固定資産の各事業年度における価値減少分を物量的・客観的に把握することは、ほとんど不可能に近い。そこで、固定資産については、その取得原価を基礎にして、一定の償却方法にもとづきその耐用期間にわたり価値の減少分を見積り費用化する²⁶。つまり、減価償却とは、固定資産に投下された費用についてその減耗額を見積り、その使用期間にわたって正しく費用配分する会計手続を意味する²⁷。

したがって、減価償却の最も重要な目的は、費用配分の原則にもとづいて適正な費用配分を行うことによって、各事業年度の損益計算を正確ならしめることにある²⁸。

また、減価償却を資金的な面からみれば、各事業年度に配分された費用は、現金支出を伴わない償却費として収益から控除されることから、固定資産に投下された資金が回収されることになる。つまり、減価償却には固定資産が流動資産に転化し、運転資金が増加すると

²³ 金子宏『租税法〔第24版〕』（有斐閣、2021）389頁。

²⁴ 渡辺淑夫『法人税法〔令和2年度版〕』（中央経済社、2020）427頁。

²⁵ 金子・前掲注(23)。

²⁶ 成松・前掲注(16)3-4頁。

²⁷ 渡辺・前掲注(24)428頁。

²⁸ 成松・前掲注(16)。

いう財務的効果がある。これは減価償却の自己金融機能といわれ²⁹、減価償却は、経済的には投下資本の回収及び減価償却資産の更新のための資金の準備の意味をもっている³⁰。

企業における費用のうち、減価償却費は大きなウェイトを占めており、適正な減価償却が行われているかどうかは極めて重要である³¹。それゆえ、減価償却制度は、設備投資を促し、国際競争力の基盤を日本企業に与え、日本経済の活性化を促進するために利用できる税務上のツールであるとも指摘³²される。

また、減価償却の制度論としては、自由償却制度、法定償却制度及び自主償却制度等があげられる³³。

- (1) 自由償却制度：耐用年数や償却方法を企業の全く自由に任す制度。
- (2) 法定償却制度：耐用年数や償却方法を法律の規定によって行わせる制度。
- (3) 自主償却制度：自由償却と法定償却とを折衷した制度で、耐用年数や償却方法は税務官庁の承認を条件として企業が自主的に決定する。

わが国では、償却額は企業の意思決定によって左右され、それが正規の減価償却額であることを具体的に挙証することは実際問題として難しく、税務当局との紛糾が生ずる可能性があることなどから、法定償却制度を採用している³⁴。

²⁹ 成松・前掲注(16)。

³⁰ 金子・前掲注(23)。

³¹ 税務会計研究学会「固定資産の減価償却制度に関する提言」(2003)。

³² 本庄資「欧米主要国の減価償却制度」租税研究 654号(日本租税研究協会、2004) 127頁。

³³ 武田昌輔＝後藤喜一『DHC 会社税務積義〔第4-2巻〕』(第一法規出版、1964) 2201頁。

³⁴ 武田＝後藤は「耐用年数の法定制を廃して、企業の自主決定による申告を当局が承認するという方法について、実際には、企業の設備更新計画は必ずしも明確に定められるものでもなく、また仮に定められてもその後の市場ないし企業の状況に大きく依存するものであって、企業自身、設備更新について将来にわたった計画をあらかじめ定めて、これをその通り履行することは困難と考えられる。また税務官庁としても、その承認を求められても、何らかの客観的な承認の拠り所を見出すことは甚だ困難である。企業の自主決定制度は、耐用年数の算定が主観的になることを防ぎ得ない。」とも述べている(前掲注(33)2201の3の2頁)。

2. 法人税法上の減価償却制度

現行の固定資産の減価償却制度は、企業会計理論を尊重する観点から税法に導入されたものである³⁵ ³⁶。課税所得計算上も固定資産取得支出の全額が最終的に損金の額に算入されるべきことは合意されている。しかし、その各期の費用化額を客観的に規定できないため、減価償却限度額という上限を定めることによりその範囲内で企業が自主的に費用化額を決定できるという方式を採用している³⁷。また、課税所得計算上、申告調整による減価償却費の増減は認められない。各事業年度において償却不足すなわち償却限度額以下の損金経理しか行われておらず、かつ、償却超過額の繰越がない場合には、当該不足額はその事業年度の損金に算入されず、実質的な償却期間の延長となる。この償却不足額の取扱いからも、現行法人税制の思考は、企業会計経理を尊重し、ただし所得操作性を抑制する観点から税法上許容限度として償却限度というキャップを設けているというものであると言える³⁸。

このように税法の法的規制が強いことから、わが国の減価償却制度は「法定償却」であると言われるが、その規制の目的はもっぱら無用の混乱を避けようとするところにあり、しかも内容的には相当の弾力性が加味されていて、制度的にみて諸外国のそれに比し決して遜色のないものであり、加えて過去及び現在において制度会計に寄与するところが極めて大きい点も十分評価されてしかるべきものと考えられる³⁹。

我が国の減価償却制度は、次に掲げるような特徴を有しており、全体からみて諸外国に比較してゆるやかな償却制度となっている⁴⁰。

³⁵ 雪岡重喜『所得税・法人税制度史草稿』（大蔵省主税局調査課、1955）272 頁。

³⁶ 法人所得に対する課税方式については、法人擬制説（法人と株主は同一であり二重課税は排除すべき）と法人実在説（法人と株主は別個の存在なのでそれぞれ課税は当然である）という二つの対立した見解がある。昭和 24 年 9 月 15 日のシャープ勧告以前において、わが国の法人課税制度は法人実在説の考え方によって発展してきたのであり、理論的にいずれの課税方式が妥当であるかはにわかに断定を下し得ないが、シャープ勧告によって法人税は課税制度を根本的に変革し、法人擬制説を徹底して採用した。これは資本の蓄積を助長して事業活動の促進を図り、株式投資の大衆化に資することによって経済の復興を図るという見地を重視したことによると考えられる（雪岡・前掲注(35)228 頁）。

³⁷ 武田隆二『法人税法精説〔平成 17 年版〕』（森山書店、2005）396 頁。

³⁸ 古田美保「任意償却制度の現状と課題」税研 183 号（日本税務研究センター、2015）53 頁。

³⁹ 小松芳明『法人税法概説』（有斐閣、1993）92 頁。

⁴⁰ 武田＝後藤・前掲注(33)2201 の 3 頁。

- (1) 有形減価償却資産については、建物等及び構築物を除いて定率法又は旧定率法による償却が無制限に許されていること。
- (2) 法人については、毎事業年度、償却限度額の範囲内であれば、企業の望む償却が認められていること。
- (3) 特定船舶の特別償却など各種の特別償却が認められていること。
- (4) 特に、定率法の償却カーブは、諸外国に比べても、取得後の早い段階で多くの償却費を計上できるようになっていること。

法人税法において、減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法は、法法 31 条にて規定されている。また、減価償却資産の減価償却について選定することができる償却の方法の種類、その選定の手続その他減価償却資産の償却に関する必要な事項が、政令等に定められている。

減価償却に関する法人税法上の主な規定は以下の通りである。

(1) 法人税法

31 条：減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法

(2) 法人税法施行令

48 条：減価償却資産の償却の方法

51 条：減価償却資産の償却の方法の選定

54 条：減価償却資産の取得価額

56 条：減価償却資産の耐用年数、償却率等（財務省令で定めるところによる）

58 条：減価償却資産の償却限度額

(3) 法人税法施行規則

2-1-1-2 減価償却資産の償却

(4) 法人税法基本通達

第 7 章：減価償却資産の償却等

(5) 減価償却資産の耐用年数等に関する省令（昭和 40 年大蔵省令 15 号）

3. 企業会計、会社法会計との関係（逆基準性）

企業会計原則では、「資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。有形固定資産は、当該資産の耐用期間にわたり、定額法定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分し、無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない。」としている⁴¹が、減価償却費の計算の方法や耐用年数等について細かな規定等は定められていない。

また、会社法は、会社の会計の基準となる考え方について、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」（会法 431）としており、減価償却については、法務省令で定める「会社会計規則」において、「資産については、この省令又は法以外の法令に別段の定めがある場合を除き、会計帳簿にその取得価格を付さなければならない。」（会規 5①）とし、「償却すべき資産については、事業年度末日において、相当の償却をしなければならない。」（会規 5①）としている。このように会社法においても、減価償却について「相当の償却」をすべきと規定しているものの、具体的な償却方法や耐用年数等は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う」としているだけであり、企業会計における諸規則や法人税法に依存しているといえる⁴²。

一方、法人税法は、企業会計における減価償却額の算出は各企業の判断の下に行われるが、税法がこれら全ての妥当性を確認することは不可能に近いことから、これをできるだけ画一的に規制するために、損金の額に算入する減価償却費について、その計算方法及び償却方法、取得価額、耐用年数、残存価額等を法定している⁴³。このため、企業の会計実務は、税法に定める償却方法や耐用年数に準拠して行っているのが実態である⁴⁴。

つまり、法人税法における損金経理要件と企業会計との関係には、いわゆる逆基準性の問題があり、会計が税制によって歪められているという指摘がある。一定の会計処理をしなけ

⁴¹ 「企業会計原則」第三 貸借対照表原則 五項。

⁴² 坂田純一「減価償却」成道秀雄『法人税法の理論と実務』（第一法規出版、2014）345-6頁。

⁴³ 武田昌輔『DHC コメントール法人税法〔第3巻〕』（第一法規出版、1979）1724-5頁。

⁴⁴ 日本税理士会連合会税制審議会「企業会計と法人税制のあり方について―平成19年度諮問に対する答申―」2008年3月17日

（<https://www.nichizeiren.or.jp/nichizeiren/organization/organization/taxcouncil/>、2023年11月22日最終閲覧）6-7頁。

れば税制上の有利な取扱いを受けられないという面からみれば、損金経理要件が適正な会計処理の障害になっているとみることができる⁴⁵。

この問題は、税法基準に関わりなく、会計基準に従って適正な処理を行えば生じないことであり、法人税法が損金経理要件を採用していることとは、論理的には関係しないと考えられる。しかしながら、企業会計のみに従って会計処理をすることは、税制上の恩典を放棄することになる場合が多く、税法基準を考慮せずに会計処理を行うことは、実際には極めて困難である。このような会計実務の実情をみると、損金経理要件の下では、企業会計と法人税制の取扱いが相違する限り、逆基準性の問題は解消しない⁴⁶。

4. 耐用年数等に関する省令の考え方

法定耐用年数は、行政的便宜の観点から、画一的処理を図るため、法令 56 条の委任に基づき「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」（以下「耐用年数省令」という。）によって、資産の種類ごとに一律に定められている⁴⁷。その委任に基づき定められた省令は、減価償却資産の耐用年数についての画一的処理を図るために定められた法的拘束力を有する省令であり、法解釈の基準となり得る⁴⁸。

耐用年数省令は、昭和 26 年（1951）の「固定資産の耐用年数等に関する省令」を改訂したものであり、耐用年数省令における統一された耐用年数の定め方の基本的な考え方は、改定前の省令に掲載されている「固定資産の耐用年数の算定方式」で明らかにされている。その主な内容は以下の通りである⁴⁹。

- (1) 固定資産の耐用年数は、原則として通常の維持補修を加える場合において、その固定資産の本来の用途用法により現に通常予定される効果を挙げることができる効用持続年数⁵⁰による。

⁴⁵ 日本税理士会連合会税制審議会・前掲注(44)。

⁴⁶ 日本税理士会連合会税制審議会・前掲注(44)。

⁴⁷ 金子・前掲注(23)392 頁。

⁴⁸ 東京高判平成 21 年 7 月 1 日 税資 259 号順号 11237。

⁴⁹ 野田秀三「耐用年数」成道秀雄『減価償却課税制度(日税研論集)』（日本税務研究センター、2016）66-7 頁。

⁵⁰ 物理的年数と経済的年数という用語を避け、効用持続年数という用語を創設した趣旨は、「経済的年数という用語が、用語の魔術によって過当にその意味を転回することの危

- (2) 効用持続年数は、わが国企業設備の後進性等から考えられる程度の一般的な陳腐化を織り込んでいる。
- (3) 将来の事情の変化により特別の陳腐化、不適応等が生じた場合は、特別償却することとし、効用持続年数には、これらの事情を考慮しない。
- (4) 次のような機械及び装置の陳腐化、不適応等が生じた場合は、それを耐用年数に織り込む。
- イ 新規産業でその製造設備が試験期にある等のため全体として安定しておらず、その機械設備が陳腐化、不適応により早急に更新、廃棄される傾向が顕著であるものは、現在の状況において予測される短縮された効用持続年数とする。
- ロ 機械及び装置の全部又は一部が現に陳腐化し、設備の更新が相当規模で行われているもの並びに新製造方法の出現による陳腐化等で、相当規模で設備更新が確実に行われると認められる場合には、設備更新の状況を考慮して短縮された耐用年数を別建てで定める。
- (5) 効用持続年数は、固定資産を製作し又は建設する場合において、現況を基準とする技術及び素材の材質等により定める。
- (6) 効用持続年数は、原則として、普通の場合に設置され、普通の作業条件により使用される場合の一般的に考えられる年数による。なお、特殊な立地条件、作業条件等により、一般的年数と区別して年数を定める必要がある場合は、その旨を明記して特別に示す。
- (7) 機械設備における総合償却年数は、中庸と認められるモデルプラント（標準的設備）を選び、作業区分ごとに個別機械の資産価額構成割合により平均年数を算出し、これをもとにして当該の機械産業設備全体についてその作業区分ごとに資産価額構成割合による総合耐用年数を算出する。

効用持続年数を基礎として算定した固定資産の法定耐用年数について、谷川教授は「その固定資産の耐用年数というよりも、企業の自由な判断で減価償却が行なわれた場合に生じるであろう、不公平・不公正を回避するために課税庁が設けた投下資本回収期間である」と

険性を包蔵していることに思をおよぼし、意識的にその用語を避けようとする」ことにあった（忠佐市「税法上の固定資産耐用年数論 2」 會計 60(1)号（森山書店、1951） 47 頁）。

述べている⁵¹。

現在、耐用年数省令には、次のように 6 種類の別表に分けて、資産の種類、用途、構造などの区分に応じて法定耐用年数が掲記されている。

別表第一：機械及び装置以外の有形減価償却資産の耐用年数表

別表第二：機械及び装置の耐用年数表

別表第三：無形減価償却資産の耐用年数表

別表第四：生物の耐用年数表

別表第五：公害防止用減価償却資産の耐用年数表

別表第六：開発研究用減価償却資産の耐用年数表

5. 無形減価償却資産におけるソフトウェア規定の追加

耐用年数省令の平成 12 年 3 月の改正において、減価償却資産（無形固定資産）の範囲にソフトウェアが追加された。ソフトウェアの耐用年数は、「複写して販売するための原本」は「3 年」、「その他のもの」については「5 年」、研究開発用ソフトウェアは「3 年」とされた（耐令別表第三、第八）。

昭和 26 年の「固定資産の耐用年数等に関する省令」は、法定耐用年数の基本的な考え方を設定し、それを明確にしたという点で画期的ではあるが、その考え方は機械及び装置等の有形固定資産を前提としたものとなっている。現行の法定耐用年数も、幾多の変遷を経てもののその底を流れる基本的な考え方は同一の基盤に立っており⁵²、例えばソフトウェアなど、当時においては想定されていなかった種類の減価償却資産に関する耐用年数の算定方法に関する考え方は示されていない。

⁵¹ 谷川喜美江「耐用年数の再検討(1)」千葉商大論叢 45(2)号（千葉商科大学国府台学会、2007）160 頁。

⁵² 白石雅也「税法上の減価償却制度の沿革－耐用年数を中心とした一考察－」税大論叢 15 号（国税庁、1982）200 頁。

第2節 ソフトウェア税制

1. ソフトウェア会計の背景

もともとソフトウェアは無形（invisible）であるがゆえに、ハードウェアに付随したもののとして、いわゆるただ同然のものとして見なされていたが、1968年に米国IBM社がアンバンドリング方式、すなわちソフトウェアとハードウェアの価格分離政策を打ち出したことによって、ソフトウェアは有償化への道が開かれた⁵³。

その後、ソフトウェアの取得費用の処理について、統一的な会計基準がない状態が続いていたが、平成10年（1998年）11月24日改正の「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（昭和38年11月27日大蔵省令第59号）において、財務諸表上、無形固定資産の区分にソフトウェアを示す科目を付した科目をもって区分掲記することとされ（同規則27条、28条1項9号）⁵⁴、独立した資産区分となった。わが国の近代的な会計制度⁵⁵の中においては、新しい種類の資産区分であるといえる。

現在においてもソフトウェアの定義規定は、法人税法上特に定められておらず、基本的には企業会計（一般に公正妥当と認められる会計処理の基準）におけるソフトウェアの概念範囲と同様のものと考えられる⁵⁶。「研究開発費等に係る会計基準」（平成10年3月13日、企業会計審議会）では、ソフトウェアを「コンピュータを機能させるように指令を組み合わせで表現したプログラム等」と定義しており（同基準 一 2）、「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」（1999年3月31日、日本公認会計士協会）では、その範囲を次のように述べている（同指針 I 6）。

- (1) コンピュータに一定の仕事を行わせるためのプログラム
- (2) システム仕様書、フローチャート等の関連文書

⁵³ 成道秀雄「研究開発費の会計処理—ソフトウェア費を中心として—」武田昌輔『繰延資産（日税研論集）』（日本税務研究センター、1990）102頁。

⁵⁴ 武田＝後藤・前掲注(33)2205の32頁。

⁵⁵ 日本の近代的な租税制度は、1873年（明治6年）に公布された地租改正条例に始まる（税務大学校『税法入門〔令和5年度版〕』（税務大学校、2023）2頁）。

⁵⁶ 自閑博己『ソフトウェアの法人税実務〔二訂増強版〕』（税務研究会出版局、2005）19頁。

ソフトウェアという資産の特徴として、ソフトウェア産業自体の歴史が新しいものであるため、その製品開発のすべてが成功するとは限らないことが挙げられる。例えば自社利用の在庫管理システムや生産管理システムなどでも、その開発や導入のプロジェクトには常に失敗の危険性が伴い、それを資産に計上した場合には不良資産が生じる可能性がある。ソフトウェア会計の最も難しい点は、工業製品とは違って、開発プロジェクトの失敗リスクが高く、開発上の技術的な問題がすべて解決されたという事実が、必ずしも当該ソフトウェアが未来の収益獲得能力を有するとはいえないということにある。何年もかけて研究開発を行い、開発に成功しても、販売されることや利用されることがなければ、無形で処分価値のないソフトウェアには一文の価値もない⁵⁷。

2. 企業会計上におけるソフトウェアの扱い

ソフトウェアを含む研究費開発費に関する企業会計上の処理については、平成 9 年 7 月に企業会計審議会において研究開発費部会が発足し、審議が開始された。その後、同審議会から平成 10 年 3 月に「研究開発費等に係る会計基準」（以下「会計基準」）及び「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」（以下「意見書」）が公表され、当該意見書を受けて、日本公認会計士協会は、実務に適用する場合の具体的な指針として「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針（会計制度委員会報告第 12 号）」（以下「実務指針」）を平成 11 年 3 月に公表した⁵⁸。ここでは、ソフトウェアの会計処理及び開示についてその会計処理の指針が示されている⁵⁹。

- (1) ソフトウェアの概念・範囲
- (2) 市場販売目的のソフトウェアの取扱い
- (3) 資産計上することとなる自社利用のソフトウェアの取扱い

⁵⁷ 櫻井道晴「ソフトウェアの課税上の問題点」武田昌輔『繰延資産(日税研論集)』（日本税務研究センター、1990）140 頁。

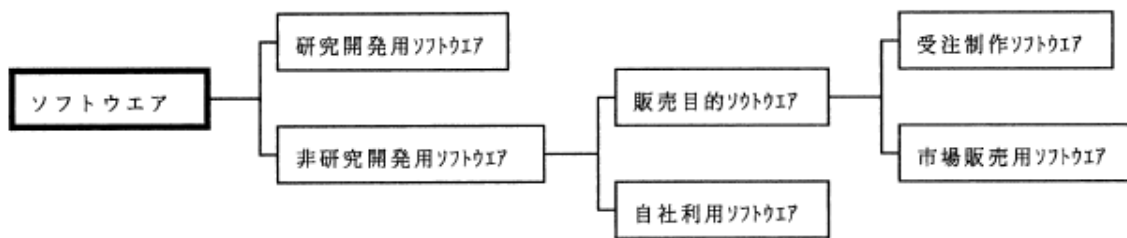
⁵⁸ 武田・前掲注(43)2076-7 頁。

⁵⁹ 日本公認会計士協会「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」1999 年 3 月 31 日 (https://jicpa.or.jp/specialized_field/post_785.html、2023 年 11 月 22 日最終閲覧)。

- (4) ソフトウェアの導入費用の取扱い
- (5) 機器組込みソフトウェアの取扱い
- (6) ソフトウェアの減価償却の方法

会計基準では、ソフトウェアのサービス・ポテンシャルから費用収益の対応を考えると、利用目的で会計処理を行った方がより合理的であるとし、まず研究開発目的と非研究開発目的に区分し、そして非研究開発目的を販売目的と自社利用目的に区分し、さらに販売目的を受注制作目的と市場販売目的に区分して取り扱っている⁶⁰（図 1）。

図 1. ソフトウェアの区分



出典：成道秀雄「改正ソフトウェア課税の検討」税務事例研究 66 号

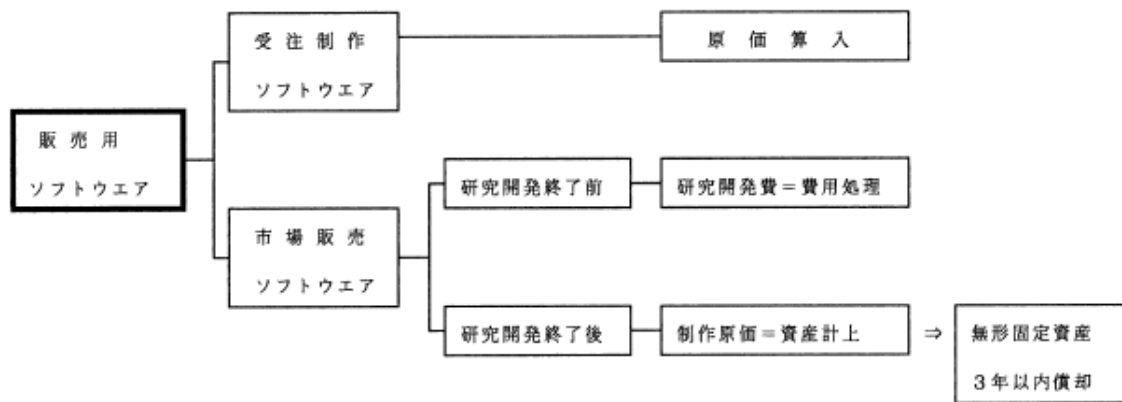
（日本税務研究センター、2002a）12 頁

研究開発目的のソフトウェア制作費は全額が研究開発費として費用処理され（会計基準三）、販売目的ソフトウェアの会計処理は、図 2 のように示される。受注制作目的ソフトウェアは、請負工事の会計処理に準じて処理される（会計基準四 1）。

また、減価償却の方法について、市場販売目的のソフトウェアは、ソフトウェアの性格に応じて最も合理的と考えられる減価償却の方法を採用すべきであり、合理的な償却方法として見込販売数量に基づく方法のほか、見込販売収益に基づく償却方法も認められる（実務指針 18）。

⁶⁰ 企業会計審議会「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」1998 年 3 月 13 日（https://www.fsa.go.jp/p_mof/singikai/kaikai/tosin/1a909e1.htm）、2023 年 11 月 22 日最終閲覧）三 3。

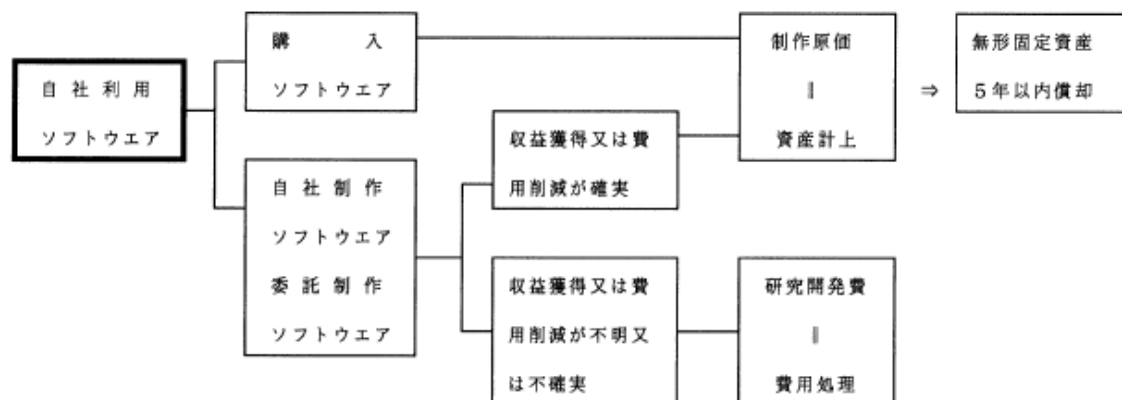
図 2. 販売目的ソフトウェアの会計処理



出典：成道（2002a、12 頁）

さらに自社利用ソフトウェアは、将来の収益獲得又は費用削減が確実であるとされ、将来の収益との対応等の観点から、その取得に要した費用を資産として計上し、その利用期間にわたり償却を行うべきとされる（意見書三 3(3)）。その会計処理は、図 3 のようになる。

図 3. 自社利用ソフトウェアの会計処理



出典：成道（2002a、16 頁）

自社利用ソフトウェアの減価償却方法について、会社が利用している在庫管理システムや生産管理システムなどのソフトウェアが、どれだけ収益に貢献しているかは間接的な関係であり、市場販売ソフトウェアのように直接的な関係としての見込販売数量や見込販売

収益を元に減価償却をすることは難しいと考えられる⁶¹。よって、その利用の実態に応じて最も合理的と考えられる減価償却の方法を採用すべきであるが、一般的には、定額法による償却が合理的であり、償却の基礎となる耐用年数も、当該ソフトウェアの利用可能期間によるべきであるが、原則として5年以内の年数とし、5年を超える年数とするときには合理的な根拠に基づくことが必要であるとされる（実務指針21）。

3. ソフトウェア税制の概要

研究開発費会計基準が公表される前においては、ソフトウェアの会計実務は税務主導で行われてきたといっても過言ではない⁶²。ソフトウェアという文言を明記した規定はなかったが、平成12年度税制改正前において、ソフトウェアは旧法令14条1項9号ハ「役務の提供を受けるために支出する権利金その他の費用」の繰延資産に該当するものと解釈されていた。そして、その取得のために要した費用の額の取扱いについては、これを取得形態別に区分して、購入又は外注制作の場合には繰延資産に計上し、自社制作の場合はその制作に要した費用の額を即時損金処理することとされていた。そして繰延資産に計上した場合は、これを一律5年間で均等償却するものとしていた（旧法基通8-1-7、8-2-3）。

しかし、日々開発が進む近年のソフトウェアについてはその性質上、陳腐化が著しく、特にゲーム・ソフトに代表される販売用のパッケージソフトウェア（商品）については発売当初の売上げが著しく高いのが一般的で、これが時の経過とともに急激に減少する傾向にあり、また、既存の販売用ソフトウェアは常にバージョンアップされていく状況の中で、資産に計上したソフトウェアを一律5年で償却することは、その経済的な効用期間に比して償却期間が長すぎるとの指摘がなされていた⁶³。

また、外部委託の場合はすべて繰延資産として取り扱われていたことから、たとえ子会社に開発委託した場合でも同様に繰延資産として処理することとされていた。しかしながら、企業にとっては、子会社に委託開発した場合であっても自社開発と何ら異ならないという認識があり、自社開発と委託開発との取扱いを異にする理由に乏しく、客観的観点からも同

⁶¹ 成道・前掲注(12)73頁。

⁶² 成道秀雄「研究開発費・ソフトウェアの会計と税務」税務会計研究17号（第一法規出版、2006）155頁。

⁶³ 武田＝後藤・前掲注(33)2205の31頁。

一に取り扱うべきとの意見や、また、ソフトウェアは自己が所有し利用できるものであり、譲渡・賃貸が可能であること、物理的減耗はないものの経済的陳腐化による価値の低下が認められることから減価償却資産と同様であるとの認識があった。そして、企業会計において、従来、ソフトウェアの取得のために要する費用について明確な会計基準が存在していなかったところ、平成 10 年 3 月企業会計審議会の意見書により、平成 11 年 4 月 1 日以後開始する事業年度からこれを無形固定資産として処理することとされた⁶⁴。

このような経緯を踏まえ、平成 12 年度税制改正において、減価償却資産（無形固定資産）の範囲にソフトウェアが新たに追加された。この結果、ソフトウェアの税務上の資産区分が従来の繰延資産から無形固定資産としてのソフトウェア（法令 13 条 8 号リ）に変更されることとなった⁶⁵。

また償却期間について、ソフトウェアの取得形態の別（自社制作か、外部購入か）ではなく、他の減価償却資産と同様、その利用目的別に区分することとし、「複写して販売するための原本」については、通常のものよりもその効用期間が短い実情を考慮し「3 年」と定め、「その他のもの」については「5 年」と定めた。また、開発研究用のものは基本的には自社利用のソフトウェアと考えられるが、他の減価償却資産の開発研究用のものと同様、研究あるいは開発という目的の特殊性に鑑みて、通常の資産よりも耐用年数を短縮して「3 年」とされた（耐令別表第三、第八）。

なお、「複写して販売するための原本」とは、販売用のソフトウェアを商品化する場合に、多数複写（複製）してパッケージ化する原本となるソフトウェアを意味するものであり、企業会計における「市場販売目的のソフトウェア」と同様と考えられる⁶⁶。

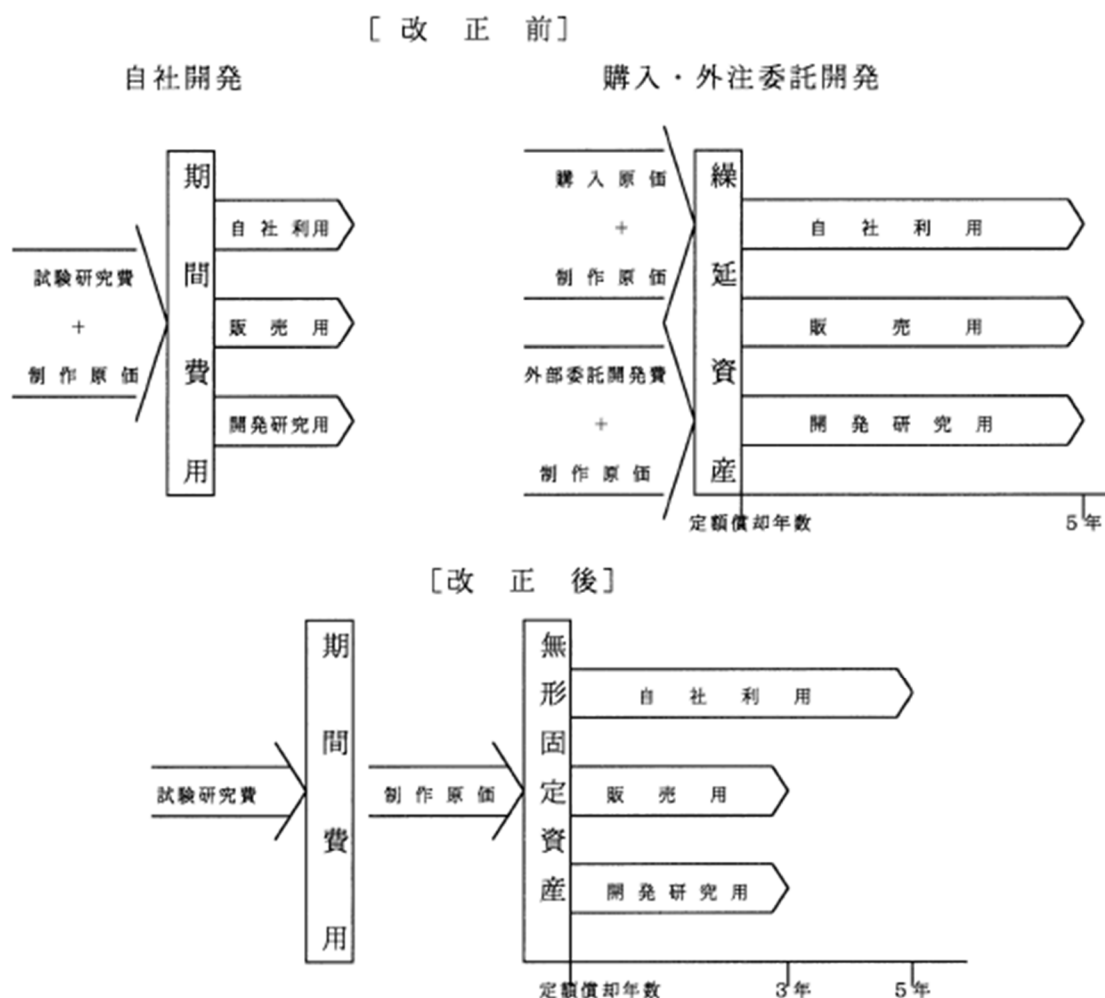
平成 12 年改正前と改正後におけるソフトウェアの開発と制作の税務処理を図示すると、図 4 のようになる。

⁶⁴ 自閑・前掲注(56)8 頁。

⁶⁵ 武田・前掲注(43)2078 頁。

⁶⁶ 武田＝後藤・前掲注(33)2205 の 31-2 頁。

図 4. 平成 12 年度法人税法改正の前後におけるソフトウェアの取扱い



出典：成道（2002b、76 頁）

改正前と改正後を比較すると、改正前においては取得形態別に税務処理が異なり、自社開発であれば、その試験研究費は繰延資産として即時償却がされていたので、研究開発段階と制作段階との区分が曖昧で、おおよそ期間費用とされてきた。しかし、改正後においては、使用目的別に税務処理が異なり、自社開発であっても、研究開発段階と制作段階が厳密に区分され、研究開発段階が終わってから利用に供するまでの製作費は無形固定資産として計上することとなった⁶⁷。

⁶⁷ 成道・前掲注(62)157 頁。

4. クラウドソフトウェアに関する令和3年度税制改正

近年の令和3年度税制改正では、自社利用ソフトウェアに分類されるクラウドソフトウェアに関する重要な改正が3つ行われた。

まず第1には、研究開発税制上の試験研究費の額の範囲が見直され、従来クラウドソフトウェアを含む自社利用ソフトウェアを取得するための研究開発費は、税額控除の対象にならなかった問題について、研究開発費としての損金経理を要件に、試験研究費に含まれることとなった。

これは、税額控除の対象になる試験研究費は全て当該事業年度において損金算入される試験研究費に限られており、自社利用ソフトウェアを取得するための研究開発費は取得価額に含まれ、損金の額に算入されないことにより発生していた問題⁶⁸であり、「クラウドソフトウェアに関する研究開発費」は、実態上は「市場販売目的のソフトウェアの研究開発費」と同様であることから、その解消を目的として改正が行われた。

第2には、デジタルトランスフォーメーション（DX）投資促進税制が創設され、その適用にクラウド技術の活用が要件の一つになった。これまでIT関係の投資促進税制が累次にわたって講じられてきたが、ともすれば個別企業ごとのIT投資支援でレガシーシステムの増長を促しかねない性格があったため、DX投資促進税制では、税額控除要件の一つとしてクラウド技術の活用を必須とした⁶⁹。

さらに第3には、電子帳簿保存法において、クラウド会計ソフト等の比較的安価に提供されているソフトは、訂正削除履歴の保存機能を備えていないという理由により保存の対象になっていなかったが、近年、普及しつつあるクラウド会計ソフトの発達によって、手間と費用をかけず容易な記帳環境が整ってきていることから、経理の電子化による生産性の向

⁶⁸ 市場販売目的ソフトウェアを取得するための研究開発費は、企業会計と税法会計においてその範囲は一致している。一方、自社利用ソフトウェアの研究開発費は、会計上はその利用により将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認められる場合は無形固定資産に計上し、確実であると認められない場合又は確実であるかどうか不明な場合は費用処理をすることになっており、自社利用ソフトウェアの研究開発費を資産計上することに消極的であるが、税務上はその自社利用ソフトウェアの利用により将来の収益獲得又は費用削減にならないことが明らかな場合におけるその研究開発費の額に限って損金算入が可能であることになっており、積極的に資産計上をする規定になっている（成松洋一「事例からみる最近の法人税の改正点と留意点—令和3年度税制改正後の研究開発税制を中心として—」租税研究 870号（日本租税研究協会、2022）188頁）。

⁶⁹ 住澤整「令和3年度税制改正案」租税研究 857号（日本租税研究協会、2021）47頁。

上、テレワークの推進及び記帳水準の向上に資するため、クラウド会計ソフトを電子帳簿保存の対象とするよう見直し、クラウド会計ソフトの利用拡大を図ることとした⁷⁰。

第3節 小括

減価償却は、固定資産に投下された費用についてその減耗額を見積り、その使用期間にわたって正しく費用配分する会計手続であり、その目的は、適正な費用配分により各事業年度の損益計算を正確ならしめることと、自己金融効果により投下資本の回収及び減価償却資産の更新のための資金を準備することである。

法人税法では、減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法が詳細に規定されており、減価償却費として損金の額に算入できる金額は、選定した償却の方法及び政令で定める金額を限度とした損金経理がされた金額でなければならない。また、法定耐用年数は耐用年数省令によって、資産の種類ごとに一律に定められている。

平成12年度税制改正において、従来繰延資産として扱われていたソフトウェアは、新たな減価償却資産（無形固定資産）として追加された。ソフトウェアの減価償却期間は、「複写して販売するための原本」及び「開発研究用」は「3年」、「その他のもの」は「5年」とされ、減価償却方法は定額法で残存価額は零とされた。

さらに近年の令和3年度税制改正では、クラウドソフトウェアを含む自社利用ソフトウェアの研究開発費を税額控除の対象にしたこと、DX投資促進税制の適用要件にクラウド技術の活用を必須としたこと、さらに電子帳簿保存法における保存対象にクラウド会計ソフトを加えたことにより、日本政府としてクラウドサービス普及に向けた強力な推進を開始している。

⁷⁰ 住澤・前掲注(69)61-2頁。

第2章 自社利用ソフトウェアにおける臨時的な償却規定の解釈

第1節 耐用年数の短縮（法令57）

1. 耐用年数の短縮の概要

税法上の固定資産の耐用年数は、使用又は時の経過による物理的な減価原因及び陳腐化又は機能的な原因による価値の減価をもとにして、固定資産の本来の用途用法により現に通常予定される効果を挙げることができる効用持続年数となっている⁷¹。

つまり法定耐用年数とは一般的状況を想定しての平均的な耐用期間であり、法人の所有する減価償却資産の材質、製造方法が一般のものと異なれば、その実際の耐用年数が法定耐用年数よりも著しく短いこともあり得る⁷²。

減価償却資産において耐用年数を著しく短縮させることとなるような陳腐化が生じた場合、それによる減価分がその発生の期に損金として認識されるのではなく、その発生した事業年度以降の残余期間において、通常の減価償却方法により、いわば済し崩しに繰延償却されることは、適正な期間損益計算の見地からはもとより、適正な課税所得計算の見地からいっても不合理なものであることは、容易に理解され得る⁷³。

また、事業の存続期間が法定耐用年数よりも極端に短いために、当該事業の終了時点において巨額の未償却残高が一時に処分損等として計上されてしまうことは、適正な期間損益計算あるいは費用収益対応の原則の観点からも適当ではない⁷⁴。

そこで、法人の有する減価償却資産の実際の使用可能期間が通常の材質又は製作方法の違い、地盤の隆起や沈下、陳腐化、腐食、修理又は手入れの不十分を基因として、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いことが明らかになった場合には、あらかじめ所轄国税局長の承認を受けて、その法定耐用年数を短くすることができる。この耐用年数の短縮制度は、減価償却資産の減価の態様を反映しての減価償却費の計上を可能としており、

⁷¹ 野田・前掲注(49)67頁。

⁷² 成道秀雄『税務会計－法人税の理論と応用－』（第一法規出版、2015）177頁。

⁷³ 上村久雄「陳腐化資産一時償却制度と部分的陳腐化」會計93号（1968）69頁。

⁷⁴ 上松公雄「耐用年数の短縮承認申請は、法人税法施行令57条1項に掲げる事由に該当しないとされた事例」月刊税務事例39号（財経詳報社、2007）27頁。

企業会計との調整によって導入された課税制度といえる⁷⁵。

2. 近年における主な改正

平成 20 年度税制改正において、本制度の簡素化に向けた改正として、内国法人が短縮特例の適用を受けた減価償却資産の一部について更新資産と取り替えた場合に、新規取得資産の申請をした場合は新たに耐用年数の短縮特例の承認申請は必要ないとされ、また内国法人が短縮特例を受けた減価償却資産と材質等が同じ資産を新たに取得した場合は、届け出により、新たに取得した資産として、短縮特例の申請は必要ないとされた⁷⁶。

さらに平成 23 年度の税制改正において、陳腐化償却制度が廃止されるとともに、耐用年数の短縮特例が改組された。具体的には、会計方針の変更、表示方法の変更及び誤謬の訂正が行われた場合の過去の財務諸表の遡及処理に関する取扱いや、会計上の見積りの変更に伴う取扱いに係る会計処理について、企業会計基準委員会において、会計基準の国際的なコンバージェンスを図る観点から検討が行われ、平成 21 年 12 月 4 日、企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」が公表された。これにより、会計上、減価償却方法の変更は将来にわたって会計処理を行うこととされるとともに臨時償却制度が廃止された。税制においてもこれと同様に、陳腐化償却制度（キャッチアップ方式）が廃止され、未経過使用可能期間で償却（プロスペクティブ方式）できるように耐用年数の短縮特例が改組された⁷⁷。

3. 耐用年数の短縮の要件

耐用年数の短縮の適用を受けるためには、次の(1)から(5)までの要件のすべてを満たしていなければならない（法令 57①）。

(1) 法人の所有している減価償却資産であること。

⁷⁵ 成道・前掲注(72)。

⁷⁶ 野田・前掲注(49)70 頁。

⁷⁷ 武田昌輔＝後藤喜一『DHC 会社税務積義〔第 3-2 巻〕』（第一法規出版、1964）2291 の 2 頁。

- (2) 使用している減価償却資産について「特別の事由」が生じていること。
- (3) 見積もられる使用可能期間が、法定耐用年数よりも 10%以上短いこと。
- (4) 納税地の税務署長を経由して「耐用年数の短縮の承認申請書」を所轄の国税局長に提出すること。
- (5) 国税局長の承認を受けていること。

このような要件を満たしていれば、国税局長の承認を受けた事業年度から、承認を受けた短い耐用年数によって減価償却費を計算することができる⁷⁸ことから、自社利用ソフトウェアは、法人の所有している減価償却資産として本規定の対象となると解される。

また上記(2)に掲げる「特別の事由」とは、次の 8 つに要約することができる^{79 80}。

(1) 資産の材質・製作方法の相違

例えば、強度より軽量化を目的に材質を変えて、強度の弱い軽量の材質で製作された資産や、簡易的な製作方法を採用した資産など。

(2) 地盤の隆起又は沈下の可能性（立地条件の特異性）

例えば港湾地域に、大規模な重量施設を設置したため地盤が沈下し、重量施設の使用可能期間が著しく短くなった場合など。

(3) 著しい陳腐化・不適応化

例えば、技術革新等により資産が旧式化し、その資産の使用では経済的に採算が悪くなり、数年後に資産の更新又は廃棄が必要とされる状況のものなど。

(4) 著しい腐食

例えば、海水等の影響がある場所に、金属製の減価償却資産を設置し、著しく腐食した場合など。

(5) 著しい損耗

例えば、レンタル用機械など、所有者自ら維持管理のコントロールができず、使用者が維持修繕等を行わない場合など。

⁷⁸ 武田・前掲注(43)1925 頁。

⁷⁹ 武田・前掲注(43)1925 の 2-3 頁。

⁸⁰ 鹿志村裕「法定耐用年数の短縮が認められるケースとその立証策」税理 49 号（ぎょうせい、2006）155-6 頁。

(6) 資産構成の相違

例えば、製造設備の機械の構成が、一般的な製造設備の機械構成と著しく異なる場合など。

(7) 「別表」に特掲されていない資産

原則として機械及び装置で、「機械及び装置の耐用年数表」に特掲されておらず、使用可能期間が法定耐用年数より 1 割以上短くなる場合。

(8) その他上記に準ずる事由があること

以上に示す「特別な理由」において、無形資産である自社利用ソフトウェアは、「(3) 著しい陳腐化・不適応化」を該当する事由として挙げることができる。

4. 著しい陳腐化・不適応化の意義

次に、「(3) 著しい陳腐化・不適応化」において、どのような状況が該当するかを検討する。法人税法上、陳腐化とは、法人の有する減価償却資産が現実には旧式化し当該減価償却資産の使用によってはコスト高、生産性の低下等により経済的に採算が悪化すること、流行の変遷、経済的環境の変化等により製品、サービス等に対する需要が減退し、当該減価償却資産の経済的価値が低下すること等のため、その更新又は廃棄が必要とされる状況になったことと定義される（旧法基通 7-4-8）。

つまり、物理的に物として陳腐化したほか、経済的に陳腐化した場合も含まれることになり、陳腐化の対象となる資産の範囲について、特に制限や区別を設けることは適切ではない。無形固定資産についても、単に無形固定資産であるという理由のみをもって陳腐化償却を否定することは適当ではないのみならず、その耐用年数が経済状態の変化等によって短縮される点においては、有形固定資産と何ら変わらない⁸¹。無形資産の場合、物理的陳腐化はあまり発生せず、当初見込まれた機能が働かなくなる機能的陳腐化、より多くの生産量を生産可能とする技術進歩の進展がある場合に生じる技術的陳腐化及びコントロール不能な外的要因により発生する経済的陳腐化が主な減価要素となる⁸²。

⁸¹ 湊良之助「税法における陳腐化償却の意義」會計 62(7)号（森山書店、1952）1017 頁。

⁸² 日本公認会計士協会「無形資産の評価実務－M&A 会計における評価と PPA 業務－」2016 年 6 月 21 日（https://jicpa.or.jp/specialized_field/20160621c80.html）、2023 年 11 月 22 日最終閲覧）32 頁。

また、不適応化とは、陳腐化以外に主として企業外の外的要因により、現有資産がその本来の用途に使用されることが不可能となり、又はその効用の制限を受けることにより現有資産の経済的効用価値が喪失され、又は低下するため、その更新又は廃棄が必要とされる状況になった場合をいう。不適応化とは、新旧対比による効用価値の低下喪失ではなく、例えば次のような要因による資産独自の効用価値の減退喪失である⁸³。

- (1) 流行の変遷により製品の需要が減退し、当該製造設備の効用価値の低下が認められること。
- (2) 商品街センターの移行など場所的事情の変遷、その他社会経済の推移に伴いサービス等に対する需要が減退し、その用に供する資産の収益力が低下する等経済的劣化が生ずること。
- (3) 生産原料の枯渇による生産設備の用役喪失、企業の発展又は生産品種の転換によるレイアウト変更、その他当初予測しえなかった状況変化により減価償却資産の経済的価値が低下すること。

すなわち、自社利用ソフトウェアについても、その需要の減退によって収益力が低下し、経済的劣化が生じた状態を不適応と解することは可能であり、有形固定資産との差異はないと解釈することができる。

5. 著しく短いことの意義と未経過使用可能期間の算定

法人の有する減価償却資産が耐用年数の短縮の事由に該当するかどうかを判定する場合において、当該各号の「その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこと」とは、当該減価償却資産の使用可能期間がその法定耐用年数に比しておおむね 10%以上短い年数となったことをいうものとする（法基通 7-3-18）。

10%未満の場合には、法定耐用年数で償却しても必ずしも不合理とは言えず、法定耐用年数の許容範囲内にあるということである。10%程度短いだけで「著しく短い」といえるかどうかは議論があろうが、現に減価償却資産の使用可能期間が法定耐用年数よりも短い実態

⁸³ 安間昭雄「陳腐化資産の一時償却」産業経理 31(4)号（産業経理協会、1971）71 頁。

があるとするれば、できるだけ実際の使用可能期間で償却の方が合理的といえる。そのような意味で10%という判断基準は実態に即していると考えられる⁸⁴。

また、機械及び装置以外の減価償却資産に係る法令 57①に規定する「未経過使用可能期間」は、当該減価償却資産につき使用可能期間を算定しようとする時から通常の維持補修を加え、通常の使用条件で使用するものとした場合において、通常予定される効果をあげることができなくなり更新又は廃棄されると見込まれる時期までの見積年数（1年未満の端数は切り捨て）による（法基通 7-3-20 の 2）。

6. 自社利用ソフトウェアに対する適用

上記の検討により、減価償却資産におけるソフトウェアの一つである自社利用ソフトウェアは、耐用年数の短縮の規定を適用することができると言える。

自社利用ソフトウェアによるクラウドサービスは、技術革新が非常に激しい事業であり、特にゲーム・ソフトや業務用ソフトウェアのクラウドサービスを自社開発して提供する事業者は、購入や外注受託と異なり事業リスクが非常に高い。

ゲーム・ソフト等では、大変寿命が短く1年も経過せずに急速に陳腐化が進み、価格の低下が著しいものが数多くある他、業務用ソフトウェアではサービス開始当初は高い価額で提供できても、競合他社の参入に伴ってディスカウントを余儀なくされることや、自社の既存サービスに代えて自らバージョンアップした新サービスを開発することもある。その場合には、現行のサービスをいかに実態に合わせて早期に減価償却費として費用に計上できるかが、事業戦略において非常に重要である⁸⁵。

⁸⁴ 成松・前掲注(16)260 頁。

⁸⁵ 成道・前掲注(12)71-2 頁。

第2節 特別な償却方法（法令48の4）

1. 特別な償却方法の概要

企業会計上、自社利用ソフトウェアについて、多くの企業では定額法を採用しているが、償却方法は必ずしも定額法に限定されている訳ではない。ルール上は「その利用の実態に応じて最も合理的と考えられる減価償却の方法を採用すべき」⁸⁶とあり、定率法が合理的であれば定率法を採用することも可能である。しかし「一般的には、定額法による償却が合理的」⁸⁷とあり、税務上の原則的な償却方法である定額法と異なると税務調整が必要になる可能性が高いことから、定額法を採用する企業が多い⁸⁸。

法人税の減価償却にあたって、法人が選定することができる償却方法は、減価償却資産の取得時期や種類に応じ、原則として定額法、定率法又は生産高比例法のうち、いずれかの方法であり（法令48、48の2）、ソフトウェアを含む無形減価償却資産については定額法しか選定できない。

しかし、法人の有する減価償却資産には様々なものがあることから、その中にはその使用や減価発生状況などからみて、これらの償却方法以外の方法を選定したほうがより合理的な償却ができるものもあると考えられることから、企業会計の側からは、償却方法はこれらの方法に限定することなく、一般に認められているその他の償却方法をも選定できるようにすべきである、といった指摘がある⁸⁹。

そこで法人が、その有する減価償却資産の償却費をこれらの償却方法以外の償却方法により計算することにつき税務当局の承認を受けた場合には、その承認を受けた償却方法を選定することができる。その承認を受けた償却方法が特別な償却方法である⁹⁰。

制度の沿革としては、昭和42年12月に税制調査会が、「税制簡素化についての第二次答申」において、無形減価償却資産について特別な償却方法の選定を答申し⁹¹、昭和43年度

⁸⁶ 日本公認会計士協会・前掲注(59)6頁。

⁸⁷ 日本公認会計士協会・前掲注(59)。

⁸⁸ 神門剛＝藤山浩泰「Q&A 無形固定資産をめぐる税務のポイント ソフトウェア」税理55(10)号（ぎょうせい、2012）31頁。

⁸⁹ 大蔵省企業会計審議会「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書 第三」（1960）。

⁹⁰ 成松・前掲注(16)83頁。

⁹¹ 税制調査会「税制簡素化についての第二次答申」（1967）16頁。

の改正が行われた。無形減価償却資産は、特許権など陳腐化の著しいものもあることから、国税局長の承認を受けて、法定償却方法(定額法)以外の特別な償却方法を選択できるようになった。その後の改正によって、承認は所轄の国税局長から税務署長に緩和された。

2. 対象となる資産

本規定は、取替法又は特別な償却率による償却の方法を適用する資産等を除く減価償却資産が適用対象であり、旧定額法・旧定率法・旧生産高比例法・定額法・定率法・生産高比例法に代えて、「特別な償却の方法」にすることができる⁹²。

具体的には、次に掲げる減価償却資産が対象になる⁹³。

(1) 建物及びその附属設備 (2) 構築物 (3) 機械及び装置 (4) 船舶 (5) 航空機

(6) 車両及び運搬具 (7) 工具、器具及び備品

(8) 次の無形減価償却資産

A 鉱業権 B 漁業権 C ダム使用権 D 水利権 E 特許権 F 実用新案権

G 意匠権 H 商標権 I ソフトウェア J 育成者権 K 公共施設等運営権

L 営業権 M 専用側線利用権 N 鉄道軌道連絡通行施設利用権

O 電気ガス供給施設利用権 P 熱供給施設利用権 Q 水道施設利用権

R 工業用水道施設利用権 S 電気通信施設利用権

3. 特別な償却方法の承認

法人から特別な償却の方法について申請書の提出を受けた所轄税務署長は、その申請に係る償却の方法が、申請に係る減価償却資産の種類、構造、属性、使用状況等からみてその減価償却資産の償却につき適合するものであるかどうか、償却限度額の計算の基礎となる償却率、生産高、残存価額等が合理的に算定されているかどうか等を勘案して承認の適否を判定する。この場合において、その方法が次に掲げる条件に該当するものであるときは、こ

⁹² 武田・前掲注(43)1817-8頁。

⁹³ 成松・前掲注(16)84頁。

れを承認する。(法基通 7-2-3)

- (1) その方法が算術級数法⁹⁴のように旧定額法、旧定率法、定額法又は定率法に類するものであるときは、その償却年数が法定耐用年数より短くないこと。
- (2) その方法が生産高、使用時間、使用量等を基礎とするものであるときは、その方法がその減価償却資産の償却につき旧定額法、旧定率法、定額法又は定率法より合理的なものであり、かつ、その減価償却資産に係る総生産高、総使用時間、総使用量等が合理的に計算されるものであること。

4. 自社利用ソフトウェアに対する適用

前述の通り、本規定の対象資産にはソフトウェアが含まれていることから、クラウドサービスにおける自社利用ソフトウェアも当然に適用対象に含まれるものと考えられる。

また、企業会計においては、市場販売目的のソフトウェアの償却方法として、見込販売数量や見込販売収益に基づく償却方法も合理的なものとされており⁹⁵、これらの見込販売数量等に基づく償却方法が特別な償却方法として認められるかどうかについては、税務上、その償却方法の採用が全く排除されているわけではないと考えられる。見込販売数量等に基づく償却方法が法定の償却方法とされていないのは、見込販売数量等の見積りが企業の恣意に流れるおそれがあり、一般的に適用を認めるのは適当でないことによるものであろう。したがって、見込販売数量（又は見込販売収益）の見積りなどが客観的かつ合理的になされる場合には、見込販売数量等に基づく償却方法は生産高比例法に類似するものとして、税務署長の承認を受けられる余地があると考えられる⁹⁶。減価償却制度は企業会計主導で構築されてきていることから、税法においても企業会計を尊重した減価償却を認めていくべきであり、市販目的のソフトウェアの製品マスター等は、見込販売収益に基づき費用配分する方法も合理的な方法として認められるべきとの指摘もある⁹⁷。

⁹⁴ 算術級数法とは、企業会計において認められている償却方法で、固定資産の耐用期間中、每期一定の額を算術級数的に通減した減価償却費を計上するものをいう(企業会計原則 注解 20)。

⁹⁵ 日本公認会計士協会・前掲注(59)5 頁。

⁹⁶ 成松・前掲注(16)91 頁。

⁹⁷ 成道秀雄「減価償却制度における会計・税務の現状と問題点」税務弘報 52(9)号(中央

また最近の会計分野では、財務諸表の比較可能性の重視により、会計方法を適正なものとして認められるものに統一、限定する傾向がある。しかし、税法上は担税力に応じた課税所得の算定が課題であることからすれば、経済的実態にあった償却方法にすべきであり、減価償却は仮定計算による取得原価の費用配分であって、仮定が唯一絶対的なものしかないということ自体が誤りであり、定額法のみではなく、本来、複数の償却方法から選択が可能であって然るべきとも考えられる⁹⁸。また、税法上、無形固定資産の償却方法は定額法に限定されているが、自社利用ソフトウェアのような無形資産は、有形固定資産に比較して無形の権利であることに伴う資産的価値の不確実性があることから、早期償却の進む償却方法を採用することが適当であり、会計分野での会計処理統一の方向は、税法上は採用しがたいとの指摘もある⁹⁹。

税法上、この見込に関する客観性を税務当局がどのように認め得るかについては検討の必要があるが、特に自社利用ソフトウェアとしてクラウドソフトウェアを開発してサービスを提供するという事業は、非常に技術革新が激しいことから、担税力に応じた公正な課税のために、実態に即した適正な期間損益計算が実現されることは極めて重要である。

例えば、一般消費者向けのゲーム・ソフトを販売しているような会社や、法人向けの様々な業務ソフトウェアを開発して顧客に提供している会社などにおける原価の態様を考えると、定額法よりも定率法¹⁰⁰、さらには見込販売数量や見込販売収益に基づく償却方法の方が実態に即していると考えられる。それは、販売当初は競争会社がないことから高い販売価額を維持できるが、徐々に競合サービスの参入によって提供価額を低減する必要性が生じ、さらに自社の既存サービスに代えて、自らバージョンアップして新サービスを開発した場合には、旧バージョンとなって相当の陳腐化が発生し、収益性が低下するためである¹⁰¹。

経済社、2004) 106-11 頁。

⁹⁸ 藤曲武美「償却資産の範囲と償却方法」税研 19 号（日本税務研究センター、2003）23 頁。

⁹⁹ 藤曲・前掲注(98)24 頁。

¹⁰⁰ 成道秀雄「減価償却課税制度 総説」『減価償却課税制度(日税研論集)』（日本税務研究センター、2016）4 頁。

¹⁰¹ 成道・前掲注(12)71-2 頁。

第3節 増加償却（法令 60）

1. 増加償却の概要

法人の使用する機械及び装置の使用時間が、次の要件のすべてを満たす場合には、増加償却をすることができる¹⁰²。

- (1) 法人の使用する機械及び装置であること。
- (2) 旧定額法、旧定率法、定額法又は定率法を適用している機械及び装置であること。
- (3) 増加償却割合が 10%以上であること。
- (4) 確定申告書の提出期限までに、増加償却の届出書を納税地の所轄税務署長に提出すること。
- (5) 平均的な使用時間を超えて使用したことを証する書類を保存していること。

現行の機械及び装置の法定耐用年数は、その業界におけるモデルプラントの 1 日の平均的な使用時間を基礎に算定されている。そのため、法人が超過操業を行い、その有する機械及び装置の使用時間が業界における平均的な使用時間を超えているような場合には、その機械及び装置の損耗が早く、しかも収益の獲得に大きく寄与していると考えられることから、通常の償却費よりも多めに償却することが、期間損益を適正に計算する上から実情に合う。そこで、法人の有する機械及び装置の使用時間が、平均的な使用時間を超える場合には、それによる損耗の程度に応じて、通常の償却費を増額して償却することし、これを増加償却という¹⁰³。

このように操業時間が平均的な予定された使用時間を超える期間は、一般に恒久的なものではなく、景気の変動等に左右され、一時的である。従って、その期間が過ぎれば平常の状態に戻ると思われることから、耐用年数の短縮よりも、超過操業の期間に多額の償却額を割り当てる方法が適当であり、増加償却制度が設けられている¹⁰⁴。

¹⁰² 武田・前掲注(43)1947 頁。

¹⁰³ 成松・前掲注(16)340 頁。

¹⁰⁴ 武田＝後藤・前掲注(77)2285 頁。

2. 対象となる資産

増加償却の適用対象になる資産は、機械及び装置でその償却方法として旧定額法、定額法、旧定率法又は定率法を採用しているものである。建物及びその附属設備、構築物、船舶、航空機、車両及び運搬具、工具、器具及び備品など、機械及び装置以外の資産は、その対象にならない。これは、機械及び装置以外の資産は、その性質上、「1日に何時間稼働するか」といった概念はないからであり、機械装置以外の資産は、24時間稼働を前提に法定耐用年数が定められている¹⁰⁵。

3. 自社利用ソフトウェアに対する適用

本規定は、条文において対象資産の範囲を機械及び装置に限定していることから、文理解釈において本規定を自社利用ソフトウェアに適用する余地はない。

本規定は、時の経過を基にした減価償却方法である定額法又は定率法を採用している機械及び装置に対して、使用時間を基にした減価償却方法によって物理的な損耗による減価を補い、適正な期間損益計算を精緻化するためのものと考えられる。例えば、生産高比例法や取替法を採用している機械及び装置は、これらの償却方法自体が、ある程度すでに超過操業などの実情が反映されるようになっていることから、増加償却は適用できない。

しかし、減価償却において費用配分される期間は、使用又は時の経過による物理的な原因による減価と、陳腐化あるいは不適応といった機能的な原因による減価を織り混ぜて算定するのが一般的である¹⁰⁶。

つまり、このような考え方は、機械及び装置だけでなく、自社利用ソフトウェアのような無形資産においても、生産高・使用時間・使用量又は処理量の超過やより多くの収益を稼得することで経済的陳腐化が早く進むような場合には、定額法又は定率法のような時の経過を基にした減価償却方法のみでは、実情に適合させることに限界があることを示している。

物理的な損耗が必ずしも時の経過に応じて発生するのではないことと同様に、技術的・経済的陳腐化も必ずしも時の経過に応じて発生するのではないことから、「機械及び装置」の

¹⁰⁵ 成松・前掲注(16)341頁。

¹⁰⁶ 野田・前掲注(49)65頁。

みでなく、自社利用ソフトウェアのように現在の法人税法上の規定では定額法しか採用できない無形資産においても、その経済的陳腐化について時の経過を基にした定額法以外の減価償却方法を適用することの合理性を示しているものとする。

第4節 資産の評価損（法法33）

1. 資産の評価損の概要

本規定は、資産の評価損についての法人税法の取扱いを定めたものであり、資産の評価益についての定めである法法25に対応している。企業会計では、固定資産の評価減について、保守主義の立場から原則として積極的に行うこととしており、また会社法においても、企業会計と同様の基準により評価減が行われる。これに対し法人税法上においては、期間所得の平準化及び租税回避として行われ易い評価換えについては一定の制限を設け、原則として評価損の金額は損金の額に算入しないこととしている¹⁰⁷。

しかし、この例外として、第1に、内国法人の有する資産について災害等の事由により異常な資産の価値の減少が生じた場合に、その内国法人が評価換えをして損金経理を行い、その資産の帳簿価額を減額することにより、損金の額に算入できることとしている。

第2に、内国法人の有する資産について会社更生法等の更生計画認可の決定があったことにより、会社更生法等の規定に従ってその内国法人が評価換えをしてその資産の帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は損金の額に算入できることとしている。

第3に、内国法人について再生計画認可の決定等の事実が生じた場合に、公正な価額による一定の評定を行っているときは、その資産の評価損の額は損金の額に算入できることとしている¹⁰⁸。

2. 対象となる資産

評価損の計上ができる資産の種類は、棚卸資産、有価証券、固定資産及び繰延資産であり、固定資産についても条文の規定において特定種類についての制限はない（法令68①）。

3. 評価損となる要件

¹⁰⁷ 武田・前掲注(43)2101頁。

¹⁰⁸ 武田・前掲注(43)2093頁。

固定資産について評価損を計上できる物損等の事実とは、次に掲げる事実である（法令68①三）。

- (1) 当該資産が災害により著しく損傷したことにより、その価額がその帳簿価額を下回ることとなったこと。
- (2) 当該資産が1年以上にわたり遊休状態にあることにより、その価額がその帳簿価額を下回ることとなったこと。
- (3) 当該資産がその本来の用途に使用することができないため、他の用途に使用されたことにより、その価額がその帳簿価額を下回ることとなったこと。
- (4) 当該資産の所在する場所の状況が著しく変化したことにより、その価額がその帳簿価額を下回ることとなったこと。
- (5) (1)から(4)までに準ずる特別の事実

固定資産について評価損を計上できる事由は以上の通りであり、当該固定資産について特別の事由が生じた場合の経済状況の変動による値下りは、これに含まれない¹⁰⁹。

また、次のような事実に基づく場合には、資産の評価損の規定の適用はない（法基通 9-1-7）。

- (1) 過度の使用又は修理の不十分等により当該固定資産が著しく損耗していること。
- (2) 当該固定資産について償却を行わなかったため償却不足額が生じていること。
- (3) 当該固定資産の取得価額がその取得の時点における事情等により同種の資産の価額に比して高いこと。
- (4) 機械及び装置が製造方法の急速な進歩等により旧式化していること

法人税法上の損失「当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」（法法22③三）とは、例えば資産の焼失による損失あるいは貸倒損失が該当し、資産の売買による損失は含まれない。前者の損失は、支出自体が費用とはならず損失となったのであり、その支出が収益の獲得のための犠牲とはならなかったものである。後者の損失は、収益と費用

¹⁰⁹ 武田・前掲注(43)2128頁。

との差額概念としての損失の結果を示しているものに過ぎず、これは当期の営業の成績の結果示された欠損金であって、法法 22③三における損失の額ではないとの指摘がある¹¹⁰。

また、固定資産の減損損失を評価損として捉えた場合に、現行法人税法上は、基本的に固定資産の評価損は損金不算入とされており、例えば景気の変動や取り扱う商品・製品・用役などの需要と供給の変化等による場合には、税務上、評価損として損金算入されることはなく¹¹¹、現行の規定では経済的な事由による資産価値の下落があっても、原則として損金算入を認めていない¹¹²。

法人税法上、評価損の損金算入は、特定の事実があった場合に限定しており、過去あるいは現在すでに顕在化している原因事実を要件として客観性が厳しく求められる。一方、減損会計における減損損失の認識要件は収益性の低下であり、測定は回収可能性の評価という将来の予測を行うこととなるため、当然に経営者の判断が重要な要素を占めることとなる¹¹³。

つまり、固定資産の機能的・経済的陳腐化は、資産の評価損を計上できる事由には該当せず、そのような事実がある場合には、耐用年数の短縮又は増加償却の制度を適用すべきものであると考えられている¹¹⁴。

4. 自社利用ソフトウェアに対する適用

前述の通り、本規定は条文において評価損の要件を限定していることから、文理解釈において本規定を自社利用ソフトウェアに適用する余地はない。

例えば自社利用ソフトウェアが 1 年以上の長期にわたり休止状態であれば、固定資産の評価損の計上事由に該当することになるが、その著しい価値の低下の原因は 1 年以上休止

¹¹⁰ 武田昌輔「総説（費用と損失）」武田昌輔『法人税の損金の研究（日税研論集）』（日本税務研究センター、1999）7 頁。

¹¹¹ 齋藤真哉「減価償却と減損」成道秀雄『減価償却課税制度（日税研論集）』（日本税務研究センター、2016）177 頁。

¹¹² 日本税理士会連合会「法人税における課税ベースのあり方について」2012 年 12 月 13 日

（<https://www.nichizeiren.or.jp/nichizeiren/organization/organization/taxcouncil/>、2023 年 11 月 22 日最終閲覧）8 頁。

¹¹³ 森村照私＝渡部靖彦＝山添清昭『ケーススタディでわかる減損会計の完全適用』（中央経済社、2005）174 頁。

¹¹⁴ 武田・前掲注(43)2129 の 2 頁。

状態であったことではなく、自社利用ソフトウェアそのものの機能的・経済的陳腐化が原因であると考えられるため、そのような評価損を損金に算入することはできないと解される¹¹⁵。

なお、資産の評価損ではなく除却に関しては、ソフトウェアについて物理的な除却、廃棄、消滅等がない場合であっても、今後事業の用に供しないことが明らかな事実があるときは、当該ソフトウェアの帳簿価額を当該事実が生じた日の属する事業年度の損金の額に算入することができる（法基通 7-7-2 の 2）。つまり、ソフトウェアの場合においては、評価損の問題ではなく除却損としての適用性を有しており、例えその資産につき解撤、破碎、廃棄等をしていないときでも、その資産の帳簿価額からその処分見込価額を控除した金額を除却損とするいわゆる有姿除却が認められる¹¹⁶。

¹¹⁵ 伊川正樹「税務・会計上の無形固定資産の定義と特徴」税理 55(10)号（ぎょうせい、2012）12-3 頁。

¹¹⁶ 武田＝後藤・前掲注(33)2967 頁。

第5節 小括

本章第1節から第4節に挙げた規定は、法人税法上の減価償却における臨時的な償却に関連するものとして、その概要と要件を整理した上で、自社利用ソフトウェアに対する適用性を検討した。

その結果、償却の繰上げを認める耐用年数の短縮（法令57）及び定額法・定率法・生産高比例法以外の償却の方法が適用される特別な償却方法（法令48の4）については、一定の条件において自社利用ソフトウェアにも適用が可能であるものと解釈する。

一方、機械及び装置について過度の使用があった場合に適用される増加償却（法令60）及び資産の評価損（法法33）の規定については、その対象資産の範囲又は損金算入の要件に関する条文上の文理解釈から、適用はできないものと解釈する。

しかし、耐用年数の短縮の適用に当たっては、事前に所轄国税局長の承認が必要であり、クラウドサービス等での利用を念頭にした自社利用ソフトウェアにおいてどのように事実認定及び金額の算定の挙証を行うべきかについては、国税庁から公表されているホームページなどによる詳しい資料¹¹⁷が主に有形資産を対象としたものとなっていることから、納税者側における適用の判断には限界があり、現状では判定基準が明確ではない。

これは、法基通7-2-3において所轄税務署長の承認の適否の判断が示されている特別な償却方法についても同様である。

この問題は、法基通7-5-1（償却費として損金経理をした金額の意義）の射程の問題とも密接に関連するため、次章において論証を試みたい。

¹¹⁷ 国税庁「耐用年数の短縮制度について」2007年4月1日
(<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/h19/durability.pdf>、2023年11月22日最終閲覧)。

第3章 臨時的な償却における事実認定の要件

第1節 減価償却費の損金経理要件（法法31①）

1. 損金経理要件の意義

損金経理とは、法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう（法法2①二十五）。減価償却資産の償却費のような内部取引は、客観的な証拠が存在するわけではなく、一定の経理処理を行うことの必然性もあるわけではない。内部取引に損金経理が必要とされるのは、内部取引に客観性を付与することにあると考えられ、それにより取引が確定し、検証が可能となる。損金経理は、その方法の一つであり、会社の意思を確認するためのものであるとされている¹¹⁸。

法人の費用又は損失について損金算入を認めるに際し、法人税法は多くの項目に損金経理要件を設けている。その意義は、法人がその確定した決算において費用又は損失として経理しなければ、所得金額の計算において損金算入を認めないとするものであり、償却費、評価損、引当金の計上など、法人の内部取引について、その計上や繰入れに係る法人の意思を表明し、課税当局がそれを確認するためのものである。仮に損金経理要件を廃止し、費用又は損失について広く申告調整方式を導入した場合には、「決算利益はより多額に、課税所得はより少額に」という企業行動を誘引することとなり、損金経理要件を採用していないアメリカなどでは現にそのような事象が生じている¹¹⁹。

損金経理要件の趣旨及び根拠については、以下のように考えられている¹²⁰。

(1) 課税の安定性・公平性を図ること

法人税法上、法人に選択の余地が認められている客観的事実以外の企業の評価、判断ないし決算態度に属する事項については、法人の最終的な意思表示を申告書によってではなく、

¹¹⁸ 品川芳宣「確定決算基準の危機と今後の方向性」税務弘報51号（中央経済社、2003）8頁。

¹¹⁹ 日本税理士会連合会税制審議会・前掲注(44)5-6頁。

¹²⁰ 日本公認会計士協会「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」2010年6月15日（https://jicpa.or.jp/specialized_field/publication/files/2-2-20-2-20101021.pdf）、2023年11月22日最終閲覧）10頁。

確定した決算に明示することにより、法人の恣意的な計算を抑制して所得計算の真実性を保証し、できるだけ所得計算を画一的に扱って課税上の安定性・公平性を図ること。

(2) 企業の内部留保を確実にすること

損金経理を条件として損金の額に算入することを認めることにより、配当金が抑制され、当該金額の内部留保を確実にし、その資金が企業目的のために活用されることを意図すること。

(3) 税収の安定性を図ること

恣意的な計算を抑制して所得計算の真実性を保証することにより、税収の安定性を図ること。また、確定決算主義によらず申告調整主義によれば、申告調整は会社の決算利益より課税所得が減少する方向で行われることが考えられ、損金経理要件を課すことが税収の安定性に適い、かつ、法人の粉飾決算に対する防止に寄与するとも考えられていること。

(4) 税制執行上の便宜性を図ること

法人に選択の余地が認められている事項については、課税庁による税制の執行の立場から、法人の計算内容の妥当性を逐一確認することは不可能に近く、税務行政上の困難を避けるため、これをできるだけ画一的に規制することが必要であること。

以上に基づき、法 31①では、減価償却資産の償却費として各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その法人がその事業年度終了の時ににおいて有する減価償却資産について「償却費として損金経理をした金額（損金経理額）」のうち、その法人が選定した償却の方法に基づいて計算した償却限度額に達するまでの金額と規定している。

つまり、償却費の損金経理がなかった場合、償却費の損金算入は認められない。このことが最も端的に表われるのが、いわゆる簿外資産であり、これについては確定決算における償却費の計上ということがないため、法人がこれを会社帳簿に受入処理しない限り、永久に償却が認められないことになる¹²¹。

2. 減損損失と償却費の同質性

法人の確定した決算において償却額として経理しなければ損金の額に算入されないこと

¹²¹ 渡辺・前掲注(24)472 頁。

について、償却費として損金経理をした金額には、償却費の科目をもって経理をした金額のほか、一定の条件を満たす金額も含まれることに取り扱われている（法基通 7-5-1）。当該規定(5)の注記「評価損の金額には、法人が計上した減損損失の金額も含まれることに留意する。」は、平成 15 年 12 月の法人税基本通達一部改正において加えられた。その理由として、法人税法上は、減損損失の計上を、減価償却資産についての費用化の一形態であって、減価償却費の計上とは二者択一的なものと考え、減損損失と償却費とを同時に計上するということはできない性質のものであるから、その減損損失の金額は、償却費として計上したものと認め、当期の償却限度額の範囲内で償却費として容認差し支えないとした¹²²。

こうした対応は、税務上は、減損損失を一義的には償却費として捉えることを意味している。このように減損損失を捉えることは、減損会計基準が減損損失を減価償却と同様に、当初の取得原価の費用配分手続きの一環として減損処理を捉えているということである¹²³。

税務上での減損損失の性格付けについては、1 つには減価償却と同様に費用配分手続きであると捉える考え方と、もう 1 つには一定時点における資産評価であると捉える考え方がある。前者の考え方に基づくならば、減損損失は臨時的な減価償却費としての性格を有することとなり、後者の考え方に基づくならば、減損損失は評価損としての性格を有することになる。日本の減損会計基準では、当初支出額の各会計期間への費用配分である点において、減価償却との同質性を認めており、減損処理は、取得原価主義会計の枠内で行われる支出の費用配分手続きに他ならず¹²⁴、また取得原価主義会計の枠内における原価配分の理論的精緻化である¹²⁵とされている。

¹²² 小山真輝『平成 15 年度の法人税改正に係る取扱通達について』（日本租税研究協会、2004）5-6 頁。

¹²³ 齋藤・前掲注(111)176 頁。

¹²⁴ 齋藤・前掲注(111)163 頁。

¹²⁵ 米山正樹「臨時償却の変質－減損処理とその周辺－」會計 164 号（森山書店、2003）35 頁。

第2節 耐用年数の短縮の申請における合理性の確保

1. 耐用年数の短縮の申請

耐用年数の短縮申請は、申請書類に添付書類を漏れなく添付し、申請者の納税地の所轄税務署長を経由して、所轄国税局長あてに提出することになっている。なお、所轄国税局又は税務署から、追加資料の提出が求められる場合がある。申請者には、耐用年数短縮申請の内容により、税務当局の承認を得るだけの挙証責任があるといえる¹²⁶。

この場合の添付書類としては、次のようなものが該当する¹²⁷。

- (1) 承認を受けようとする使用可能期間の算定の明細書
- (2) 申請資産の取得価額が確認できる資料（例えば、請求書等）
- (3) 個々の資産の内容及び使用可能期間が確認できる資料（例えば、見積書、仕様書、メーカー作成資料等）
- (4) 申請資産の状況が明らかとなる資料（例えば、写真、カタログ、設計図）

2. IT 事業における固定資産の経済的耐用年数

ソフトウェアを含む IT 関連業界は、経営環境の変化が激しい業界である。例えば、Web 関連のビジネスモデルは常に変化しており、プラットフォームとなる無線の高速通信網は 4G から 5G 等の高速回線に変化してきている。したがって、将来の収益予測や利益予測を行うことは難しい点がある。また、技術の進歩や新規事業の出現等、経営環境の変化が激しいということは、減損の兆候の 1 つである「経営環境の著しい悪化の場合」¹²⁸に該当する可能性が高いと考えられる。例えば、ソフトウェア自体は陳腐化していなくても、オペレーションシステムが新バージョンに移行するなど動作環境が変化し、関連する固定資産の使用用途がなくなるようなケースもある。また、コンピュータのハードウェア価格は常に下落しており、2～3 年経過したハードウェアは、それ自体市場価格の著しい下落が発生しており、

¹²⁶ 野田・前掲注(49)79 頁。

¹²⁷ 国税庁・前掲注(117)5 頁。

¹²⁸ 企業会計基準委員会・前掲注(20)9 頁。

減損の兆候の 1 つである「市場価格の著しい下落」¹²⁹に該当する可能性が高いと考えられる。

よって IT 事業は、既存の事業に関して、新しいビジネスモデルや代替技術がどれだけ発生していて、それが既存の設備、権利で対応可能であるかについて常に検討を行う必要があり、一般の他業種に比べて経済的残存使用年数は短いと考えられる¹³⁰。

著しい陳腐化を事由に税務当局によって耐用年数の短縮が認められた具体例として、オンラインシステムの端末機器の事例もあり、このケースでは下記の理由から「陳腐化」に該当し、かつ、合理的な計画等に基づく使用可能期間を算定しているとされた¹³¹。

- (1) 今後の情報システムは、漢字表示が主流を占め、カナ表示は旧式化して顧客の減少を招くことが予想されること。
- (2) 主要情報源の経済研究所の新コンピュータ導入に伴い、新システムに切替えを余儀なくされ、その結果、端末機器は一挙にその経済的効用を失うことになること。
- (3) 端末機器の撤去及び新システムへの更新スケジュール、新システムの投資計画等が明瞭であり、これらに基づき使用可能期間を 3 年と算定していること。

3. 減損会計の証跡による合理性の確保

償却を開始している自社利用ソフトウェアについて、著しい陳腐化・不適応化を事由に耐用年数の短縮の申請をする場合には、既に企業会計上では、臨時的な減価償却である減損損失が損金経理されているものと考えられる。第 1 節で示した通り、法人税法上において、減損損失は、一義的に償却費と同質であり、減価償却と同様に当初の取得原価の費用配分手続きの一環として捉えられている。

よって、法人が計上した減損損失による費用配分手続きの合理性を示す文書は、実際の耐用年数が著しく短いことの具体的な事由及びその概要を示し、当該固定資産の耐用年数の短縮の合理性の説明に資する。

企業会計基準委員会が示す「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」によると、合理

¹²⁹ 企業会計基準委員会・前掲注(20)。

¹³⁰ 森村＝渡部＝山添・前掲注(113)115-7 頁。

¹³¹ 吉村博一「耐用年数の短縮制度の活用」税務弘報 55 号（中央経済社、2007）46 頁。

的で説明可能な将来キャッシュ・フローの見積りにあたり、企業は以下の点を考慮すべきとしている¹³²。

- (1) 取締役会等の承認を得た中長期計画の前提となった数値
- (2) 経営環境など外部要因情報や企業内部情報（予算、業績評価の基礎データ、売上見込、等）に関する最新の情報
- (3) 各資産又は資産グループの現在の使用状況や合理的な使用計画等の情報
- (4) 内部管理目的の経営資料や使用計画等、企業内部の情報に基づき算定した、当該資産又は資産グループに係る収益率とその算定方法

また、重要な減損損失を認識した場合には、損益計算書（特別損失）に係る注記事項として以下の項目を注記するべきとしている¹³³。

- (1) 減損損失を認識した資産又は資産グループの用途、種類、場所などの概要
- (2) 減損損失の認識に至った経緯
- (3) 特別損失に計上した金額と主な固定資産の種類ごとの内訳
- (4) 当該資産グループの概要と資産をグルーピングした方法（実務的には管理会計上の区分や投資の意思決定単位等）
- (5) 回収可能価額の算定方法
- (6) 回収可能価額が使用価値の場合には割引率

使用価値の算定に際して用いられる割引率は、将来キャッシュ・フローの見積りと同様に、企業に固有の事情を反映して見積られるものと考えられる。したがって、企業は、内部管理目的の経営資料や使用計画等、企業が用いている内部の情報や、当該企業に要求される資本コスト等を利用して、当該割引率を算定することになると考えられる。前者に関しては、例えば、類似した設備投資の意思決定について継続的にハードル・レートを用いて行っている場合や、事業部別資本コストを活用している場合には、これらを基礎として、経営環境など

¹³² 企業会計基準委員会・前掲注(20)16頁。

¹³³ 企業会計基準委員会・前掲注(20)24頁。

の企業の外部要因に関する情報や企業が用いている内部の情報に照らし修正を加え、当該収益率を計算することが考えられる¹³⁴。使用価値算定における割引率の算定方法は、対外競争上の企業秘密を開示することにつながるおそれがあるとの指摘もあることから、少なくとも割引率のみ開示すれば足り、その算定方法の開示までは求められないとされている¹³⁵が、耐用年数の短縮の合理性の判断においては重要性が高い。

以上の内容による固定資産の減損損失に関する企業内部の文書や、減損損失に関する注記を含めた財務諸表は、耐用年数の短縮における合理性の確保に有用性があるものと考え

4. 会計上の見積りの開示による合理性の確保

会計上の見積りとは、資産及び負債や収益及び費用等の額に不確実性がある場合において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて、その合理的な金額を算出することをいう¹³⁶。代表的な会計上の見積りとしては、固定資産の減損（のれん含む）、有価証券の評価、繰延税金資産の回収可能性、棚卸資産の評価、各種引当金などがあげられる。こうした会計上の見積りは、会計処理にあたって将来見込みを考慮するなど不確実性を伴うことから、財務諸表に大きな影響を及ぼす可能性がある¹³⁷。

2018年11月に開催された第397回企業会計基準委員会において、公益財団法人財務会計基準機構内に設けられている基準諮問会議より、「見積りの不確実性の発生要因」に係る注記情報の充実について検討することが提言された。この提言を受けて、企業会計基準委員会は、2018年12月より、「見積りの不確実性の発生要因」に係る注記情報の充実について審議を行い、2020年3月27日開催の第428回企業会計基準委員会において、企業会計基準第31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」の公表を承認した¹³⁸。

¹³⁴ 企業会計基準委員会・前掲注(20)49頁。

¹³⁵ 企業会計基準委員会・前掲注(20)54頁。

¹³⁶ 企業会計基準委員会「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」2020年3月31日

(https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/accounting_standards/y2020/2020-0331-03.html、2023年11月22日最終閲覧)4頁。

¹³⁷ 清宮悠太＝兵藤信考「適用初年度の好事例から見る会計上の見積りの注記のポイントと適用2年目への備え」週刊経営財務3549号(税務研究会、2022)16頁。

¹³⁸ 企業会計基準委員会「会計上の見積りの開示に関する会計基準の公表」2020年3月31日(https://www.asb.or.jp/jp/project/project_list/completedproject/pj-

会計上の見積りは、財務諸表に計上した金額のみでは、財務諸表利用者が翌年度の財務諸表に影響を及ぼす可能性を理解することは困難である。このため、本会計基準は、財務諸表における会計上の見積りのうち、リスクがある項目の会計上の見積りの内容について、財務諸表利用者の理解に資する情報を開示することを目的としている。本会計基準により、会計上の見積りについては、財務諸表にどのような影響があるかを理解するための情報を開示する観点から、以下の注記が求められることとなった¹³⁹。

- (1) 識別した会計上の見積りの内容を表す項目名
- (2) 当年度の財務諸表に計上した金額
- (3) 会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報

また、上記の「会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報」として、以下の項目が例示されている^{140 141}。

- (1) 当年度の財務諸表に計上した金額の算出方法
- (2) 当年度の財務諸表に計上した金額の算出に用いた主要な仮定
- (3) 翌年度の財務諸表に与える影響

本会計基準による注記の例としては、固定資産全体を一括りにした説明ではなく、保有する固定資産の種類ごとの特徴を踏まえて、それぞれの見積りを行う際の「主要な仮定」を個別に記載することや、会社の主要な事業における固定資産の減損を「重要な会計上の見積り項目」として識別し、将来キャッシュ・フローの見積りに係る主要な仮定として、各事業で今後想定している売上高や顧客単価を、具体的な水準（例えば、A 事業は 2019 年 3 月期と比べ 93%から 96%で推移するとの仮定を置いている等）で示しているものなどが挙げられる

[20181217.html](https://www.mft.go.jp/20181217.html)、2023 年 11 月 22 日最終閲覧）1 頁。

¹³⁹ 企業会計基準委員会・前掲注(19)2-3 頁。

¹⁴⁰ 企業会計基準委員会・前掲注(19)3 頁。

¹⁴¹ なお、これらはチェックリストとして用いられるものではなく、企業の置かれている状況が理解できるように、注記の内容は企業が開示目的に照らして判断すべきこととされている（企業会計基準委員会・前掲注(19)9 頁）。

¹⁴²。

以上の内容による会計上の見積りに関する注記を含めた財務諸表は、耐用年数の短縮の規定を適用するための合理性の確保に有用性があるものとする。

5. 会計参与報告書による合理性の確保

会社法では、法務省令で定めるところより、各事業年度にかかる計算書類、事業報告及び附属明細書を作成しなければならない（会法 435②）。この規定は、非公開の中小会社にも適用される¹⁴³。

平成 17 年（2005 年）会社法制定に伴い、会計参与制度が導入された。会社法における会計参与制度は、外部の会計専門家が、株式会社の任意機関として、株式会社の取締役と共同して計算書類の作成をするという世界に類を見ない「日本独自の制度」である¹⁴⁴。

会社法制定当時、中小会社の資金調達の改善は、金融機関の貸し渋りなどによって喫緊の課題とされ、それには中小会社の決算書の適正性を担保することが必要であった。背景として、中小会社において、監査役に就任する者は親族や知人であることから、ほとんどが会計の専門家ではなく、健全なガバナンスへの牽制が働き難いということがある。中小会社の計算の適正を図る措置として、大会社にのみ強制されていた会計監査人を中小会社にも設置することは、経済面から現実的ではないことから、会計の識見を有する専門家（公認会計士、税理士）を計算書類等の作成に関与させる新しい機関として会計参与を任意に機関設計できる制度が創設された¹⁴⁵。会計参与は、中小会社の計算書類の正確性を高める効果が期待できるとされており、中小会社としては主に、金融機関からの信用力を高め、融資に利用したいとの動機により設置している¹⁴⁶。

株式会社は、定款の定めにおいて、任意に¹⁴⁷会計参与を置くことができる（会法 326②）。

¹⁴² 清宮＝兵藤・前掲注(137)19 頁。

¹⁴³ 浦崎直浩『中小企業の会計監査制度の探究－特別目的の財務諸表に対する保証業務－』（同文館出版、2017）10 頁。

¹⁴⁴ 国会図書館「第 162 回国会 衆議院 法務委員会 第 13 号 議事録」2005 年 4 月 19 日（<https://kokkai.ndl.go.jp/simple/text/116205206X01320050419/50>、2023 年 11 月 30 日最終閲覧）。

¹⁴⁵ 高田順三「会計参与制度に関する一考察」尚美学園大学総合政策論集 21 号（尚美学園大学、2015）60 頁。

¹⁴⁶ 高田・前掲注(145)65 頁。

¹⁴⁷ ただし、会社の機関設計において、取締役会を設置し、監査役等を設置しない場合にお

会計参与はいずれの機関設計においても設置でき、公開会社でない場合、会計参与を設置すれば監査役を置かなくてよいとされている（会法 327②但書）。また、会計参与は、公認会計士若しくは監査法人又は税理士若しくは税理士法人でなければならないとされ（会法 333①）、会計の専門家が会社の計算に関与し、その品質を確保することが明確にされている。

会計参与はその立法趣旨に則った職務遂行が求められ、会計参与受任者として善管注意義務を負う。会計参与は、取締役等と共同で、計算書類の作成を行うのであり、その遂行にあたって、計算書類の正確性を図る責任を担っている¹⁴⁸。また、会社に対する責任として、会計参与としての任務を怠ったときは、これによって生じた損害を賠償する責任を負う（会法 423①）。さらに、会計参与は、会社に対する責任のみならず、株主代表訴訟の対象にもなり（会法 847）、計算書類及びその附属明細書並びに会計参与報告に記載し、又は記録すべき重要な事項についての虚偽の記載又は記録した場合に、第三者に対する責任を問われる（会法 429②）。

会計参与は、その職務として取締役等と計算書類を作成するとともに、法務省令で定めるところにより、会計参与報告の作成を義務づけられており（会法 374①）、その作成事項は法務省令に規定されている（会規 102）。その内容は、表示方法その他計算関係書類の作成のための基本となる事項など、重要な会計方針に係る事項に関する注記（会社計算規則 101 条）に相当するものである¹⁴⁹。また、計算書類の作成に当たり、どのような資料を用いたのかについても明らかにする必要がある（会規 102①四）。

この会計参与報告は会計参与自らが単独で作成することになり、会計参与報告の相手先は株主及び債権者である。このため、計算書類の作成にあたって、会社と合意した事項、会計処理の原則及び手続き並びに表示方法、さらに取締役との意見の相違点などを記録する。いわば、会計参与報告は会計参与の業務行為を明記しておくべきものであり、その前提に立つ合意事項、記載した書類及作成方法等、計算書類の作成に関与した事柄を記載することになる¹⁵⁰。

会計参与報告は、会計監査人の作成する「監査報告書」と同様の機能を有しており、計算

いては、会計参与の設置が義務付けられる（伊藤=大杉=田中=松井『会社法〔第5版〕』（有斐閣、2022）136頁）。

¹⁴⁸ 高田・前掲注(145)77頁。

¹⁴⁹ 齋藤孝一「会計参与制度の法的研究」NUCB Journal of Economics and Information Science 57(1)号（名古屋商科大学、2012）84頁。

¹⁵⁰ 高田・前掲注(145)74頁。

書類の適法性を判断する上で極めて重要な情報が記載されている。会計参与報告は「監査報告書」と同様に、会計参与が善管注意義務を果たした会計参与責任を証明する重要な証拠になると解される¹⁵¹ことから、会計参与報告書は、耐用年数の短縮の合理性の確保に有用性があるものとする。

6. 外部機関の監査報告書による合理性の確保

会社法において、大会社及び指名委員会等設置会社・監査等委員会設置会社は、会計監査人を置かなければならない（会法 328、327⑤）¹⁵²。また、会計監査人は、公認会計士又は監査法人でなければならず（会法 337①）、会社の計算書類（会法 435②）及びその附属明細書などを監査し、会計監査報告を作成しなければならない（会法 396①）。

金商法においても、上場会社等は、その財務諸表について、特別の利害関係のない公認会計士又は監査法人の監査証明を受けなければならないことが法定されており（金商法 193 条の 2）、また上場準備中の会社も上場までに 2 年分の財務諸表について監査意見が必要とされている¹⁵³。上場会社等が、会社法上の会計監査人と金商法により義務づけられる監査人とを別に定めることは可能であるが、通常は同一の者が選任される¹⁵⁴。

金商法監査は、投資家保護を目的に実施されるものであり、会社が作成した財務諸表に対する会計基準の準拠性及び会計処理の妥当性と適正性について公認会計士が保証を与える「財務諸表監査」と、会社が作成した内部統制報告書の適正性について公認会計士が保証を与える「内部統制監査」の 2 種類があり¹⁵⁵、この外部機関による監査報告書についても、耐用年数の短縮における合理性を確保する上で有用性があるものとする。

監査によって将来予測としての経営計画自体の合理性を確認することは実務的に困難であるが、見積りを要する会計処理が不確実性を伴うとしても、固定資産の減損等、将来の見積りを伴う会計については会計基準、監査の取扱いが明確に設定されており、詳細な取扱い

¹⁵¹ 齋藤・前掲注(149)86、100 頁。

¹⁵² 大会社及び指名委員会等設置会社・監査等委員会設置会社以外の会社では任意である。

¹⁵³ 日本公認会計士協会「金融商品取引法監査」

(<https://jicpa.or.jp/cpainfo/introduction/keyword/post-23.html>、2023 年 11 月 22 日最終閲覧)。

¹⁵⁴ 伊藤=大杉=田中=松井・前掲注(147)206 頁。

¹⁵⁵ 日本公認会計士協会・前掲注(153)。

が定められている。また「会計上の見積りの監査」¹⁵⁶では、会社の承認手続を検討し、監査差異要約表の作成、経営者確認書の入手の上、会計上の見積りの合理性に関する評価結果等を監査報告書に記載することが定められている。また、決算・財務報告プロセスにおいて、固定資産の減損損失など、財務報告に及ぼす影響が大きくなる可能性があるものについては、見積りの種類別に、財務諸表の虚偽表示リスク及びコントロールを文章化（業務記述書やフローチャート、リスク・コントロール・マトリックス等の作成）し、その整備・運用状況を経営者が評価する必要がある。監査人は経営者の行った内部統制の評価を監査し、会社のコントロールに依拠できるかどうかを判断し易くする¹⁵⁷。

監査人は、会計上の見積りが合理的であるか否かを次の手続により検討する¹⁵⁸。

- (1) 仮定の適切性、情報の適切性及び計算の正確性を検討する。
- (2) 実施可能な場合、過年度の見積りと実績とを比較する。
- (3) 会社の承認手続を検討する。

会計上の見積りが財務諸表に重要な影響を与えている場合には、監査人は、当該会計上の見積りに関する経営者の見解を「経営者による確認書」により確かめることを考慮すべきとされている¹⁵⁹。経営者の陳述は常に非常に弱い証拠であるが、経営者の過去の実績や、経営者の意図の実行可能性について吟味することによって、監査人はその証拠を確認しなければならない。監査人は説得性のある証拠の入手に努め、監査報告書に実質的判断の評価結果を明確に記録する必要がある。会計上の見積りの監査は、将来予測情報の実現可能性についての評価が重要であるため、監査対象会社に関する十分な情報の入手やリスクの評価を行うにあたって、経営者とのディスカッション等による監査手法を行うことも有効であり、監査人は実施した監査手続を含めこれら見積りの妥当性に関する検討過程及びその結果の文書化を徹底する必要がある¹⁶⁰。

¹⁵⁶ 日本公認会計士協会「会計上の見積りの監査」1997年7月23日
(https://jicpa.or.jp/specialized_field/post_470.html、2023年11月22日最終閲覧)。

¹⁵⁷ 北山久恵「将来予測（見積り）の監査実務上の諸問題」現代監査18号（日本監査研究学会、2008）53-6頁。

¹⁵⁸ 日本公認会計士協会・前掲注(156)3頁。

¹⁵⁹ 日本公認会計士協会・前掲注(156)6頁。

¹⁶⁰ 山添清昭「将来予測情報をベースにした会計処理への監査面からの対応や問題点」現代

また、2018 年 7 月に公表された「監査基準の改訂に関する意見書」¹⁶¹により、「監査上の主要な検討事項」(Key Audit Matters、以下 KAM) が日本の監査実務に導入された。これにより 2021 年 3 月期から、一部を除く金商法監査が適用される会社に対して本適用され、監査報告書への記載が求められている。監査報告書における KAM の記載は、監査人が実施した監査の透明性を向上させ、監査報告書の情報価値を高めることにその意義がある¹⁶²。

KAM は、当年度の財務諸表の監査において、監査人が職業的専門家として特に重要であると判断した事項と定義され¹⁶³、監査人が監査役等とコミュニケーションを行った事項から選択されることになっており、監査報告書の「監査上の主要な検討事項」区分において、以下の記載が要求される¹⁶⁴。

- (1) 関連する財務諸表における注記事項がある場合は、当該注記事項への参照
- (2) 個々の監査上の主要な検討事項の内容
- (3) 財務諸表監査において特に重要であるため、当該事項を監査上の主要な検討事項に決定した理由
- (4) 当該事項に対する監査上の対応

また、KAM に記載する財務諸表における注記への参照は、会計上の見積りの開示に関する会計基準の記載を参照することが多い。その中でも財務諸表に計上した金額の算出に用いた「主要な仮定」は、財務諸表利用者の関心が高く、企業が置かれている状況を理解する上で有用な情報であるとも考えられ、具体的には以下の点が主要な仮定として考察すべきポイントとなる¹⁶⁵。

監査 15 号 (日本監査研究学会、2005) 19-20 頁。

¹⁶¹ 金融庁「監査基準の改訂に関する意見書の公表について」2018 年 7 月 6 日 (<https://www.fsa.go.jp/news/30/sonota/20180706.html>、2023 年 11 月 22 日最終閲覧)。

¹⁶² 金融庁「監査上の主要な検討事項 (KAM) の特徴的な事例と記載のポイント 2022」2023 年 2 月 17 日 (<https://www.fsa.go.jp/news/r4/sonota/20230217/20230217.html>、2023 年 11 月 22 日最終閲覧) 2 頁。

¹⁶³ 日本公認会計士協会「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」2019 年 2 月 27 日 (https://jicpa.or.jp/specialized_field/20190227aei.html、2023 年 11 月 22 日最終閲覧) 2 頁。

¹⁶⁴ 山岸聡「会計上の見積りの注記から KAM の記載までの実務」週刊経営財務 3564 号 (税務研究会、2022) 20-1 頁。

¹⁶⁵ 山岸・前掲注(164)22 頁。

- (1) 中期経営戦略以降の成長率は市場の長期成長率等を勘案して作成されていること
- (2) 販売数量の増加や、販売価格の予測に関する仮定に基づいていること
- (3) 将来キャッシュ・フローを見積る期間は何年か

さらに、公認会計士により適正性が保証された内部統制報告書についても、耐用年数の短縮の規定の適用における合理性の確保に有用性があるものとする。会計上の見積りに関する内部統制が次のような手続を含む場合には、通常、内部統制上の危険の程度は相対的に低くなるとされている¹⁶⁶。

- (1) 会計上の見積りに必要となる正確な情報を信頼し得る状況下において収集する。
- (2) 経験豊富な役職者又は専門家が会計上の見積りに関与する。
- (3) 上位の役職者が、会計上の見積りに影響を与える要因の把握及び仮定の設定に対して査閲と承認を行う。
- (4) 過年度の会計上の見積りと実績とを比較する。
- (5) 上位の役職者が、会計上の見積りの方法とその結果が経営計画と矛盾していないかを検討する。

7. 将来におけるソフトウェアの除却計画による合理性の確保

ハードウェアの更新、新たなソフトウェアの導入等に伴い、従来有していたソフトウェアの記録媒体や、システム仕様書、フローチャート等の関連文書等について、物理的な除却等を行った場合には除却処理が認められる（法基通 7-7-1）。なお、ソフトウェアは無形固定資産であり、有形固定資産と比べて、利用廃止の事実や、ソフトウェアとしての命数又は本来の利用価値を失ったという事実が外形から分かりにくいという実情にあることから、実務上これらの事実が客観的に明らかになるような説明資料を保存しておくことが適当である¹⁶⁷。具体的な税務証拠資料としては、除却の経緯を説明できる資料や、旧マニュアルの廃

¹⁶⁶ 日本公認会計士協会・前掲注(156)2頁。

¹⁶⁷ 武田昌輔＝後藤喜一『DHC 会社税務積義 第4-2巻』（第一法規出版、1964）2299頁。

棄証明写真、除却稟議書、社内文書、管理規定、新ソフトウェアの仕様書などが該当する¹⁶⁸。

また、ソフトウェアにつき物理的な除却、廃棄、消滅等がない場合であっても、当該ソフトウェアを今後事業の用に供しないことが明らかな事実があるときは、当該ソフトウェアの帳簿価額を当該事実が生じた日の属する事業年度の損金の額に算入することができる（法基通 7-7-2 の 2）。つまり、経済状態の変化の結果、固定資産が将来の明確な日において廃棄されることを明瞭かつ合理的に示すことができれば、その内容は、公平性を維持しながら耐用年数の短縮の規定を適用することの合理性の確保に十分な有用性をもつと考える。

その場合において具体的に想定される文書としては、以下のようなものが考えられる。

- (1) 資産の処分や事業の廃止の計画に関する意思決定が取締役会等において行われた場合における、取締役会資料や利用者に対するサービス終了の告知
- (2) ハードウェアやオペレーティングシステムのサポートが終了して商用利用ができなくなる場合における、その内容が明らかであることを示す公開情報
- (3) 類似機能を有している減価償却資産の耐用年数の実績
- (4) 新バージョンのソフトウェアの投資計画や更改スケジュールの意思決定に関する取締役会資料、販売流通業者への通知文書及び利用者に対する新サービスの告知

¹⁶⁸ 神門＝藤山・前掲注(88)41 頁。

第3節 特別な償却方法の申請における合理性の確保

1. 特別な償却方法の申請

法人が特別な償却方法を選定するためには、所轄税務署長の承認を受ける必要がある。その承認を受けようとする法人は、特別な償却方法の承認申請書を所轄税務署長に提出しなければならない。特別な償却方法の承認を受けようとする申請者は、「特別な償却方法の承認申請書」に下記の事項を記載し、必要な書類を添付して申請する。

- (1) その方法により償却限度額の計算をしようとする資産の種類
- (2) その採用しようとする償却の方法の内容（算式等により明細に記載する）
- (3) その方法を採用しようとする理由
- (4) 期中取得資産の償却方法

2. 自社利用ソフトウェアにおける特別な償却方法

自社利用ソフトウェアが特別な償却方法を申請する場合において、申請書の資産の種類は「ソフトウェア」、細目は「その他のもの」となる。

また、その採用しようとする償却の方法については、序章及び第2章で論じた以下の理由から「見込販売数量（収益）に基づく償却方法」を申請することが考えられる。

- (1) 市場販売目的ソフトウェアとクラウドサービスにおける自社利用ソフトウェアは、採用する技術以外の実質的な事業の内容に違いはなく、技術的にもその境界が明確ではなくなっている。
- (2) 企業会計において、市場販売目的のソフトウェアに関しては、ソフトウェアの性格に応じて最も合理的と考えられる減価償却の方法を採用すべきであり、合理的な償却方法としては、見込販売数量に基づく方法のほか、見込販売収益に基づく償却方法も認められるとされている¹⁶⁹。

¹⁶⁹ 日本公認会計士協会・前掲注(59)5頁。

(3) 同様に企業会計において、自社利用のソフトウェアに関しても、その利用の実態に応じて最も合理的と考えられる減価償却の方法を採用すべきであり、一般的には定額法による償却が合理的とされている¹⁷⁰が、自社利用ソフトウェアの中でクラウドサービスを提供しているソフトウェアの合理的な償却方法が必ずしも定額法であるとされているわけではない。

3. 特別な償却方法を採用しようとする合理的な理由

自社利用ソフトウェアが特別な償却方法を申請する場合において、その方法を採用しようとする理由及び証跡については、主に以下の内容が該当するものと考えられる。

(1) 公正妥当基準の範疇であること

企業の経営方針や将来の収益予測に関する重要な情報と位置付けられている研究開発費及びソフトウェアの制作費に係る会計処理を明確にすることを目的として、企業会計審議会が平成 10 年 3 月 13 日に「研究開発費等に係る会計基準」を設定し、その具体的な取扱いを明らかにして実務上の指針を提供することを目的として、日本公認会計士協会が平成 11 年 3 月 31 日に「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」を公表¹⁷¹してから、20 年以上が経過した。

その間、市場販売目的ソフトウェアにおける見込販売数量（収益）に基づく減価償却方法を始めとする、当該会計基準により定められた会計処理は、日本国内における一般的な会計慣行として定着及び浸透してきているといえる。

法人税法における所得金額の計算規定は、法法 22②及び③の益金及び損金に関する規定を同条④の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が補完する構造となっており、これは、絶えず流動する社会経済事象を適切に反映することが要請される課税所得の算定方法について、法人税法が自己完結的な計算規定を設けることは実際問題として不可能であり、適切に運用されている企業会計の慣行に委ねることが適当な場合が多いためであるとされている。一方、企業会計においては、多くの会計基準が制定されつつあるが、それら

¹⁷⁰ 日本公認会計士協会・前掲注(59)6 頁。

¹⁷¹ 日本公認会計士協会・前掲注(59)1 頁。

の内容は必ずしも網羅的であるとはいえず、確立した会計慣行が存在しないか、会計処理の方法が明らかでないものが少なくない。この点で法人税法は、減価償却に関する規定や収益計上時期の取扱いなど、企業会計にはない詳細な定めを有する事項があり、企業の実務も法人税法の規定や取扱いに準拠して処理している例が多い。こうした面からみれば、法人税法の所得計算規定と企業会計とは、相互に補完しているとみることができる¹⁷²。

したがって、法人税法が租税公平主義の要請に応じて、法人の担税力に応じた課税を実現するために、企業会計で認められた減価償却方法を特別な償却方法として承認することは、十分に検討する余地があるものと考えられる。

(2) 類似システムにおける過去の販売情報

類似システムにおける過去の販売実績や収益情報が、時の経過と関連性が低い場合には、担税力に応じた課税の公平性のために特別な償却方法を採用する合理性が高いものと考えられる。

クラウド技術による「電気通信利用役務の提供」サービスの提供単価は、市場販売目的ソフトウェアと同様に、サービス開始当初は競合会社が少ないことから高い価格で提供されることが多く、その後徐々に価格競争によってディスカウントされていくケースが想定される。また、自社の既存サービスに代えて、自ら新サービスを開発した場合においても、旧サービスの価格は低廉化せざるを得ないことが多い。

また、販売数量についても同様の理由から、必ずしも時の経過との相関があるわけではない。販売管理システムなどによる客観的データのほか、類似システムにおけるデータ処理量の実績データ等、その傾向を示す代替特性の情報があれば、その証跡についても特別な償却方法の規定の適用の合理性の説明に資するものとする。

例えば増加償却においては、個々の機械装置の日々の超過使用時間を具体的に測定することは非常に困難であり、現実の問題としては、工場において常時実施されている何らかのデータを基にして把握するのが合理的であるとされる¹⁷³。従って、個々の機械装置の超過使用時間は、個々の機械装置の従事員について労務管理のため記録された勤務時間を基として算定するなどの適当と認められる方法により求めた稼働時間を基礎として算定し、個々

¹⁷² 日本税理士会連合会税制審議会・前掲注(44)5頁。

¹⁷³ 武田＝後藤・前掲注(77)2285の3頁。

の機械装置の稼働時間が不明のときは、これらの方法に準じて推計した時間により、超過使用したことを証する書類として申請することが認められている¹⁷⁴。

(3) 企業会計上の内部文書

前節の「耐用年数の短縮」で示した企業会計上の内部文書についても、同様に「特別な償却方法」の規定の適用に関する合理性の説明に資すると考えられる。

類似システムにおいて、その収益計上が時の経過と相関しないことによって、過去に繰り返し減損が発生している場合に、自社利用ソフトウェアは他の固定資産とともに減損会計の適用対象であるが、市場販売目的のソフトウェアは、未償却残高が翌期以降の見込販売収益の額を上回った場合に、当該超過額を一時の費用又は損失として処理するという減損処理に類似した会計処理がなされることになるため、固定資産の減損会計の対象範囲に含まれない¹⁷⁵ことから、当該減損発生時における企業内部文書は、見込販売収益による償却方法を採用すべきことの合理性の説明に資するであろう。

また、ソフトウェアの減価償却方法の変更は、会計方針の変更に該当し、見込有効期間及び見込利用可能期間の変更は、会計事実の変化に対応する処理であるから、会計方針の変更には該当しないが、その影響が重要である場合には、変更が行われた旨、その内容及び当該変更が財務諸表に及ぼす影響を注記するものとされている¹⁷⁶。よって、その内容による注記を含めた財務諸表や、当該財務諸表を対象とした監査報告書についても、特別な償却方法の規定の適用における合理性を確保する上で有用性があると考えられる。

さらに、類似システムにおいて、その収益計上が時の経過と相関しないことによって、耐用年数経過前のソフトウェアの除却が繰り返し発生している場合においても、同様に当該除却発生時における企業内部文書は、見込販売収益による償却方法を採用すべきことの合理性の説明に資するものと考えられる。

¹⁷⁴ 耐用年数の適用等に関する取扱通達 3-1-7（日々の超過使用時間の算定方法）。

¹⁷⁵ 日本公認会計士協会・前掲注(11)48 頁。

¹⁷⁶ 日本公認会計士協会・前掲注(59)6 頁。

第4節 有姿除却の事実認定に関する判例分析

1. 中部電力事件（東京地判平成19年1月31日）を分析する理由

有姿除却は法基通 7-7-2 にその取扱いが明らかにされているが、現状有姿のまま除却損を損金計上するということは、客観的に見て明らかに今後通常の方法により使用される見込みがないかどうかという点で、税務上問題になることが多いと考えられる¹⁷⁷。

納税者において固定資産を有姿除却する場合には、当該固定資産を今後使用することがないことを十分説明できるものを明らかにしておくことが重要である¹⁷⁸。

中部電力事件は、固定資産の有姿除却に関する事実認定を争った数少ない判例であり、納税者が勝訴した判例としても注目される。この判例は固定資産の償却に関する事実認定を行うための合理的な判断材料を検討する上でも非常に示唆に富むものであると考える。

本件の経緯としては、中部電力が法基通 7-7-2（有姿除却）を適用して火力発電所設備を廃止し、固定資産除却損を損金の額に算入して法人税の申告を行ったところ、税務当局がその一部を否認した。中部電力はまず、国税不服審判所に原処分の一部を取り消すことを求めたが、国税不服審判所は、設備の再稼働の可能性がないことの立証が十分でないとして、有姿除却による設備の除却損を損金の額に算入することはできないと裁決した¹⁷⁹。そのため中部電力は、東京地方裁判所に審査の再審を申請し、裁判で主張を詳細に弁論したことにより、裁判所は中部電力が主張した火力発電設備の有姿除却の損金算入を認め、中部電力の勝訴により裁判は確定した。裁決では、火力発電設備が廃止されることとなった経緯、再稼働させることの費用対効果及び再稼働が選択される可能性、廃止後に再稼働された事例の有無など、廃止日の時点で将来再稼働される可能性がなかったことについて詳細な事実認定を行っている¹⁸⁰。

¹⁷⁷ 加藤晴美「有姿除却／火力発電設備の再使用可能性の有無」税務弘報 56(10)号（中央経済社、2008）137頁。

¹⁷⁸ 野田秀三「資産除去費用の処理をめぐる諸問題」税務事例研究 110号（日本税務研究センター、2009）24頁。

¹⁷⁹ 国税不服審判所名裁平成17年6月14日。

¹⁸⁰ 小島俊朗「租税訴訟における国敗訴事件の検討（第二部）」明治学院大学法科大学院ローレビュー第12号（2010）59頁。

2. 事実の概要

原告である中部電力は、その保有する 5 基の火力発電設備について、電気事業法等に基づく廃止のための手続を執った上で、発電設備ごと一括してその設備全部につき、いわゆる有姿除却に係る除却損を計上し、これを損金の額に算入して確定申告を行った。当該申告について、被告である税務当局は、各発電設備を構成する個々の資産のすべてが固定資産としての使用価値を失ったことが客観的に明らかではなく、今後通常の方法により事業の用に供する可能性がないとは認められないなどとして、上記損金算入を否定し、増額更正及び過少申告加算税の賦課決定を行った。原告は、これらの更正処分等是有姿除却等に関する法令の解釈を誤った違法なものであると主張して、当該更正処分等のうち上記発電設備の除却損の損金算入に係る増額更正について、取消しを求めた¹⁸¹。

3. 判旨

本件における除却の要件は、「電気事業会計規則」等により「既存の施設場所におけるその電気事業固定資産としての固有の用途を廃止する」ことであると解するのが相当であり、原告が示した証拠から本件設備が将来再稼働される可能性はないとの事実認定を行い、原告の主張を認めた。

4. 原告が示した証拠

法人税法には除却損の損金算入についての別段の定めはなく、したがって、法法 22④の公正妥当な会計処理の基準をもって検討される。有姿除却の法令解釈通達は 1980 年に定められたものであり、その内容は必ずしも現状にあったものとはいえず、本裁判では法令解釈通達の有姿除却から離れて、経済的実質と中部電力の経営判断を重視して判決が下されたと評価できる¹⁸²。この判決において、原告は以下に示す証拠を提示している¹⁸³。

¹⁸¹ 前掲注(21)。

¹⁸² 成道・前掲注(72)192 頁。

¹⁸³ 前掲注(21)。

- (1) 設備余剰の状態が顕著であったこと。
- (2) 本件設備は経済性が劣っていたこと。
- (3) 本件設備は、法定耐用年数 15 年を大幅に超えて運用されていたこと。
- (4) 本件設備は、長期計画停止を行っていたこと。
- (5) 稼働率低下に伴い、発電メリットが保守費用を下回る状況が続くと見込まれていたこと。
- (6) 経済合理性の面から再稼働をするはずがないことは、社会通念上明らかであり、電力会社 10 社 41 年間 169 基の同種設備の廃止において、廃止後に再稼働されたものは 1 基もないこと。

5. 自社利用ソフトウェアにおける適用

上記の火力発電設備における判例を、クラウドビジネスに置き換えた場合、クラウドベンダーが、既に赤字となっているクラウドサービスを提供するための自社利用ソフトウェアの耐用年数の短縮や、新たなクラウドサービスを提供するための自社利用ソフトウェアに特別な償却方法の適用にあたって、以下の内容を示すような社内文書が、その合理性の説明に資することが示唆されていると考える。

(1) 供給過剰であること

競合企業の相次ぐ新規参入によって、同種同類のサービスが増加し、市場の需要に対して供給力が過大となったこと。また、市場動向や環境の変化により、需要が減少したこと。

(2) 技術的又は経済的に陳腐化したこと

従前の開発言語・手法・環境やフレームワーク、又はオペレーティングシステム等の動作環境に技術革新が生じたことによって、現行の自社利用ソフトウェアの機能や性能が著しく陳腐化したこと。または、技術革新によって保守運用や維持管理費用の著しいコストダウンが実現し、経済性が著しく陳腐化したこと。

(3) 投資回収可能期間を経過していること

過去の類似サービスにおける投資回収の実績から、自社利用ソフトウェアの運用期

間が投資回収可能期間を経過していること。

(4) 現行サービスの終了計画が承認されたこと

競争力の大幅な改善を目的に、次期バージョンのソフトウェアの開発に着手し、現行サービスをリプレースする計画が、取締役会等の機関で承認されたこと。また、市場や利用者に対して、現行サービス終了や次期サービス提供の計画を公示したこと。

(5) 収益性の改善が困難であること

現行の自社利用ソフトウェアを維持したまま、プログラムの改修や機能追加によって競争力を強化して収益性を回復することは、上流工程からの設計変更が必要であることによって、費用対効果の面で合理的ではないこと。

また、旧式のソフトウェア言語や開発手法などのフレームワークで開発されていた場合には、旧環境の理解に時間と費用が必要となることや、旧式のオペレーティングシステムやプラットフォームで動作させる場合には、改善後のソフトウェアは低効率で経済性が劣るものにすぎないこと。

(6) 収益性が回復した例は一つもないこと

過去の類似サービスにおける投資回収の実績から、収益性が著しく低下した後に、その収益性が回復した事例は一つもないこと。

第5節 小括

本章では、第1節において法人税法上の損金経理要件の意義を確認し、減損損失と償却費の同質性を明らかにした。減損損失の性格付けについては、減価償却と同様に費用配分手続きであると捉える考え方と、一定時点における資産評価であると捉える2つの考え方があるが、法人税法上では前者の考え方にに基づき、減損損失を評価損でなく臨時的な減価償却費として捉えている。

第2節では、耐用年数の短縮の申請において、その合理性を確保するために開示又は社内で文書化すべき内容を検討した。日本国内においては、企業会計における「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」と「会計上の見積りの開示に関する会計基準」が会計慣行として浸透していることや、会計参与又は外部機関による監査及び法人税法上のソフトウェアの除却に関する規定によって、企業内部には、臨時的な償却規定を適用するための合理性を確保するために有用性が高い文書が既に多く存在しているものと考えられ、それらの具体的な内容を抽出した。

また、第3節では、特別な償却方法の申請において、その合理性を確保するために開示又は社内で文書化すべき内容を検討した。申請する償却方法が公正妥当基準の範疇であることを示し、その妥当性を明らかにする証拠として、企業内部に存在する類似システムにおける過去の販売情報や、財務諸表及び外部機関による監査報告書等が、その合理性の確保に有用性をもつとした。

さらに第4節における中部電力事件の判例分析では、裁判所が有姿除却の事実を認定するに至った納税者側が示した数々の証拠から、法人税法上の臨時的な償却規定の適用において合理性の担保に向けた説明に有効な要素を抽出した。

以上の論証により、わが国の法人税法上の臨時的な償却規定について、自社利用ソフトウェアは、その適用性が十分にあるものとする。

第4章 外国法における減価償却制度

第1節 概要（アメリカとドイツを取り上げる理由）

期間損益を算定する上で長期性の資産の各期費用の額を確定する会計処理すなわち減価償却は、設備投資を促し、国際競争力の基盤を企業に与え、経済の活性化を促進するために利用できる税務上のツールである¹⁸⁴が、その制度は国によって、また時代によって必ずしも定まっていない¹⁸⁵。

中里は「日本の減価償却では、資産が徐々に古くなっていくと考えるが、国際的には今やこのような考え方自体も珍しい」と指摘する。減価償却は資産と関係なく、例えば100億円払ったら、その100億円を何年で回収するかという費用の配分の話であり、それで取得した現物が何年もつかということとは関係がないという考え方の方が、今日の国際的には主流であるという¹⁸⁶。

ミューラーらは、会計の類型として「英米モデル」、「大陸モデル」、「南米モデル」、「混合経済モデル」、「国際基準モデル」を挙げている¹⁸⁷。「英米モデル」のアメリカにおいて、減価償却費は、会計理論的な控除のあり方あるいは政策的な設備投資促進刺激としてのあり方など、種々の議論を経て、「減価償却の自由」を掲げて企業会計理論から独立し、現行の加速償却制度に至っており、他の多くの国と同様、減価償却の実務は会計と税務が相互に作用しながら定着、発達してきた。

アメリカの連邦所得税制における減価償却関連規定は1986年以降大きな改正は行われておらず、おおよそ安定的な運用がされてきており、アメリカの税務計算は企業会計から独立

¹⁸⁴ 本庄・前掲注(32)127頁。

¹⁸⁵ 古田美保「アメリカの減価償却制度」成道秀雄『減価償却課税制度(日税研論集)』（日本税務研究センター、2016）257頁。

¹⁸⁶ 中里実「アメリカ租税法の研究動向と日本における最近の課税問題」租税研究 673号（日本租税研究協会、2005）153頁。

¹⁸⁷ 「英米モデル」は、投資者及び債権者の意思決定ニーズを指向し、国内に企業が巨額の資金を調達できる大規模でかつ発達した証券市場が存在するという特徴があり、資本市場にリンクした会計であると述べている。また、ヨーロッパ大陸のほとんどの国と日本が含まれる「大陸モデル」については、会計の主要目的が資金提供者の意思決定ニーズには向けられておらず、課税所得の計算や国のマクロ経済計画への準拠性を示すことのような政府からの要求を満足させるよう設定された会計であると述べている（ミューラー＝ガーノン＝ミーク（野村健太郎＝平松一夫訳）『国際会計入門〔第4版〕』（中央経済社、1999）16頁）。

したいいわゆる申告調整主義によっているが、会計との関連も含めて、アメリカにおける減価償却制度が参考になると考えられる¹⁸⁸。

またドイツは、日本と同じ「大陸モデル」に位置づけられ、日本の会計制度における確定決算主義は、ドイツ法における基準性の原則（商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性の原則）を継受したものである¹⁸⁹。そのドイツでは、減価償却資産の取得価額を、その使用又は利用の全期間にわたって均等に配分して償却し、その減価償却費は事業の通常の耐用年数で自主的に見積もることが可能である¹⁹⁰。また、購入したものでない無形資産、自己創造の無形資産を資本化し、その後減価償却することは、企業会計上も税務上も認められていない¹⁹¹など、税法の体系は日本と同じく確定決算主義を採用していながらも、その態様は大きく異なることから、わが国の減価償却制度を検討する上で参考になると考える。

¹⁸⁸ 古田・前掲注(185)。

¹⁸⁹ 武田隆二「確定決算主義と会計基準」企業会計 48(1)号（中央経済社、1996）28 頁。

¹⁹⁰ 成道秀雄「耐用年数、残存価額と償却可能限度額」税研 19 号（日本税務研究センター、2003）29 頁。

¹⁹¹ 本庄・前掲注(32)112 頁。

第2節 アメリカ税法における減価償却制度

1. アメリカの企業会計制度と税法会計制度

アメリカの企業会計における減価償却制度としては、1929 年の大恐慌を契機として公的な会計原則制定の運動が高まり、投資家のための会計規制が構築される中で発生主義会計処理としての減価償却制度が確立され、減価償却が評価ではなく原価配分の手続きであることが明示された¹⁹²。これが現在のアメリカにおける企業会計の減価償却の基礎を形成しており、減価償却計算の自己金融効果については、あくまでも副次的な効果とされている¹⁹³。

その後のアメリカにおける現行の会計基準は、会計基準制定当初とほぼ同様である¹⁹⁴。耐用年数や残存価額は各自において適切に見積もられることとされ、償却費の計算方法については、定額法、級数法、定率法のほか、生産高比例法なども例示される。採用した計算方法を開示する必要はあるが、企業会計上いずれの方法の優劣も示されていない。また、償却の単位についても個別又はグループ等の指摘は特にされず、適宜選択が可能となっている¹⁹⁵。

一方、アメリカの連邦所得税法は、その課税所得を算定するにあたり、特に逸脱が認められるあるいは要求される場合を除いて、基本的には納税者が採用する公正妥当な会計処理方法により課税所得を算定することを要求している¹⁹⁶が、固定資産に関する費用である減価償却は逸脱が認められている項目であり、現行法上、企業会計上の減価償却費の額にかかわらず、税法上の償却費の額を損金とすることができる¹⁹⁷。

減価償却費について企業会計経理からの逸脱が認められたのは 1954 年の改正からであり、それまでは企業会計での経理との一致が確認されていた。1954 年改正は「減価償却の自由」のために定率法や級数法といった償却費の前倒し計上が可能となる加速償却を選択可能な

¹⁹² American Institute of Certified Public Accountants, *Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins; Accounting Research Bulletin, No. 43*, AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS, Chap. 9 sec. (c) para. 5 (1953).

¹⁹³ Paton, W.A. and A.C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association, p. 89 (1940).

¹⁹⁴ American Institute of Certified Public Accountants, *Accounting Terminology Bulletins, No. 1*, AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS, p. 25 (1953).

¹⁹⁵ 古田・前掲注(185)261-2 頁。

¹⁹⁶ CFR § 1.446-1(a).

¹⁹⁷ IRC § 167-168.

償却方法として定め、その経理が企業会計と異なることを容認した。しかし、その一方で企業会計の経理から全く乖離したわけではなく、耐用年数や残存価額の見積り等減価償却計算要素については企業会計との同質性も求められていた。その意味において、アメリカの減価償却における企業会計と税務の分離は 1981 年の原価回収概念の導入以降に顕在化したといえる¹⁹⁸。

このように、アメリカやイギリスなどは、税務貸借対照表と会計貸借対照表は全く別な基準で作成するという申告調整主義を採用していることから、わが国のような確定決算主義の国における IFRS 導入のような問題は、基本的に発生しない。その一方で、税務貸借対照表と会計貸借対照表の二重計算が必要になり、コスト負担が増加するという問題がある¹⁹⁹。

2. アメリカにおける減価償却制度の沿革

前述の通り、アメリカの税務における減価償却は公正妥当な会計処理方法からの逸脱が認められており、税務では、投資意思決定を抑制しないという意味での中立性と減価償却による自己金融効果が重視されてきた²⁰⁰。

償却方法によっては設備投資の刺激策として活用できるという理由により、減価償却費は損金の重要項目と位置付けられ、アメリカでは税制上だけでなく、経済対策の有力な手段の一つとされた²⁰¹。現行法上、企業会計上の減価償却費の額にかかわらず、税法上の償却費の額を損金とすることができており、現在に至る沿革としては以下の通りである。

(1) 1980 年以前：種類別資産減価償却範囲制度 (ADR: class life asset depreciation range system)

ADR は、課税庁が各種資産の種類ごとに設けた基準耐用年数 (guideline life) の前後 20% の範囲で、納税者が償却期間を決定する制度であり、いわば課税庁が税法上の減価償却計算のための耐用年数表を用意したものである。例えば、事務用機器の基準耐用年数は 10 年と定められ、納税者はその前後 20% の範囲、すなわち 8 年（下限）から 12 年（上限）の範囲

¹⁹⁸ 古田・前掲注(185)276-7 頁。

¹⁹⁹ 島田眞一「会計基準の国際的統一化と会社法・税法との関係」日本公認会計士協会『会計基準のコンバージェンスと確定決算主義』（日本公認会計士協会、2010）67 頁。

²⁰⁰ 古田・前掲注(185)279 頁。

²⁰¹ 東条正美「最近米国税制事情(21)」税務経理 9931 号（時事通信社、2021）2 頁。

で、適切な償却期間を決めることができる²⁰²。

(2) 1981 年以後：加速度原価回収制度 (ACRS: accelerated cost recovery system)

1981 年にレーガン政権は、レーガノミクスと呼ばれるアメリカ経済の再建に向けた経済改革を断行し、その改革の一つとして加速度原価回収制度 (ACRS) の導入を行った。投資回収に時間がかかる従来の ADR に代わり、ACRS は企業会計上の減価償却制度の思考から大きく離れ、文字通り企業により「投資された原価を回収するための制度」として位置づけられる。経済的減価を超過する控除の利用は、実質的にその部分について企業が政府から無利子の融資を受けるのと同じ効果があり²⁰³、租税の社会政策（政策目標）を達成する手段としての機能がより重視されるようになったことを意味する。

(3) 1987 年以後：修正加速度原価回収制度 (MACRS: modified accelerated cost recovery system)

1986 年税制改革法は、所得税率の引下げと引換えに、投資による過度の税制上の恩恵を修正することとし、1987 年以後は ACRS より償却期間を延長した MACRS を適用することとした²⁰⁴。現在もアメリカの税制上の減価償却の柱は MACRS であり、企業は MACRS に沿って申告する必要がある。

MACRS による減価償却費は、会計上の定額法、級数法を用いて計算する減価償却費と比較して、設備投資の初期に高い償却率を適用することができ、固定資産の原価の回収を加速的に行うことが可能となる。アメリカでは税務上の償却費が会計上の償却費を上回り、繰延税金負債を計上することが一般的である²⁰⁵。

以上の通り、現在のアメリカの本則としての税務減価償却制度は、企業会計上の減価償却と比較して前倒し償却を行っており、企業会計上の原価配分手続きからは「自由」になっている²⁰⁶。

1981 年以降の現行の税法上の減価償却制度は、伝統的な企業会計でいうところの減価償

²⁰² 伊藤公哉『アメリカ連邦税法〔第 8 版〕』（中央経済社、2021）224 頁。

²⁰³ 伊藤・前掲注(202)225-6 頁。

²⁰⁴ 伊藤・前掲注(202)228-9 頁。

²⁰⁵ 東条・前掲注(201)5-7 頁。

²⁰⁶ 古田・前掲注(185)275-6 頁。

却（適正な期間損益計算を目的とした費用収益対応の原則を充たすもの）ではなく、正確には「投資原価を回収するための仕組み」を便宜上、減価償却と呼んでいるにすぎない²⁰⁷。

そのような「減価償却制度＝コスト回収制度」の考え方は、アメリカの政権政策の最も典型的なものである。アメリカの政権は、重要な政策選択としてどういう設備投資をさせたかを原点として租税政策を築いて ACRS を認め、それが例外でなく税法上の本流のルールになっている。彼らは政権が替わるごとに、資産を分類し直し、コスト回収制度を作り上げ、1986 年税制改革で若干柔らかに修正をした MACRS ルールが、現在も引き続きアメリカのベースとなっている²⁰⁸。

3. MACRS 以外の減価償却方法

アメリカ税法における減価償却制度は 2 本の柱からなっている。一つは 1987 年に改訂され現在に至る MACRS であり、もう一方は、MACRS が適用できない、又は適用しないところの減価償却方法であり、この方法は従来の減価償却方法である²⁰⁹。

1986 年後に事業に供された大部分の資産は修正加速度コスト回収制度（MACRS）により減価償却しなければならないが、次の種類の資産は MACRS から除外される²¹⁰。

- (1) 生産単位法などの年数で表示されない減価償却方法を用いる選択を行った資産
- (2) 公共事業資産
- (3) 映画フィルム、ビデオ・テープ、録音（ディスク、テープその他のフォノレコードなど）
- (4) 無形資産

この従来の減価償却方法は、合理的である限り、どのような償却方法も認められ²¹¹、また耐用年数は合理的である限り任意に耐用年数を決定でき、さらに耐用年数の変更も、合理的な理由が存する限り認められる。つまり、その合理性の立証を納税者に課すことで、耐用年

²⁰⁷ 伊藤・前掲注(202)223 頁。

²⁰⁸ 本庄資『アメリカ法人税制』（日本租税研究協会、2010）93 頁。

²⁰⁹ 成道秀雄「固定資産の減損失の税務」武田昌輔『法人税の損金の研究（日税研論集）』（日本税務研究センター、1999）120 頁。

²¹⁰ 本庄・前掲注(32)111 頁。

²¹¹ IRC § 167(a)。

数や残存価額を含めた減価償却方法の決定を全く納税者に任せている²¹²。

このようにアメリカ税法における従来の減価償却方法は、公正なる会計処理の基準に強く準拠したものといえる。一方で、評価損についてはほとんど認めていないに等しく、この点は FASB の減損会計と異なっている²¹³。

4. ソフトウェアの扱い

無形資産については 15 年間の定額償却のみが適用される。無形資産について、従前は償却規定がなかったものが 15 年の定額償却の規定が整備されたという点で明確化したというのが現状であるが、その経済効果や所得計算上の妥当性についての議論が尽くされたとは言い難いと考えられる²¹⁴。

またソフトウェアの税制は、利用目的ではなく取得形態別に取り扱いを異にしており²¹⁵、外部購入のソフトウェア代、自己開発の開発費用及びソフトウェアの賃借料（リース代）の 3 つのルールが設けられている。

外部との取引で取得したソフトウェアの減価償却は IRC 無形固定資産と言われ、15 年の均等償却を行う。ただし、一般大衆が購入できる市販ソフトウェアは IRC 無形資産とされず、3 年間の定額法で償却を行う²¹⁶。外部との取引で取得したものではない自社開発ソフトウェアは、IRC174 に基づき研究開発費と同様に取り扱われ、当期の経費として控除するか、又は資本化した上で 3 年間の定額法で償却を行うことのどちらかを選択できる²¹⁷。ただし、どちらかの方法を継続的に用いなければならない。またソフトウェアの使用目的が、自己の事業用か、又は他者への販売用・レンタル用であるかを問わない。ソフトウェアを賃借（リース）した場合の賃借料は、期間に対応して経費として損金控除する²¹⁸。

²¹² 成道・前掲注(97)109 頁。

²¹³ 成道・前掲注(209)。

²¹⁴ 古田・前掲注(185)281 頁。

²¹⁵ 成道・前掲注(12)78 頁。

²¹⁶ 本庄資『アメリカ法人税法講義』（税務経理協会、2006）250 頁。

²¹⁷ 本庄・前掲注(216)。

²¹⁸ U.S. タックス研究会「試験研究費およびコンピュータ・ソフトウェアの開発費は税務上どのように取り扱われているか」国際商事法務 19(3)号（国際商事法研究所、1991）368 頁。

第3節 ドイツ税法における減価償却制度

1. ドイツの企業会計制度と税法会計制度（基準性原則）

ドイツの法人税は直接的には法人税法（KStG）に規定されているが、所得の決定について同法は所得税法（EStG）および法人税法の定めるところによるものとした上で²¹⁹、その所得は、所得税法の一般的な所得概念規定において、資本の増減を除き、事業年度末における事業財産と前事業年度末における事業財産との差額であると規定され²²⁰、商法上の貸借対照表の利益を起点として、税法規定による所要の修正を施して計算される²²¹。

ドイツ所得税法は、「法律の規定に基づいて帳簿記入を行い、定期的な決算を行う義務を課される事業者、あるいはこの義務のない事業者は、税務上の選択権の行使あるいは他の方法が選択されない範囲において、事業年度末に商法の正規の簿記の諸原則（GoB）により表示されるべき事業財産を計上しなければならない。」と規定している²²²。すなわち、税務貸借対照表は商事貸借対照表に基づいて作成されることを規定しており、これを「商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性原則」という。基準性原則は、単に課税所得の計算を商事貸借対照表における利益を起点とすることを意味するに留まらず、商事貸借対照表の評価が税務貸借対照表の評価の前提となることを意味し、税務貸借対照表は商事貸借対照表から誘導的に作成されることをいう²²³。

その後 2009 年に、貸借対照表法現代化法（BilMoG）が成立し、2010 年 1 月 1 日開始事業年度より適用されている。BilMoG は従前と同様に基準性の原則は堅持されているため、現在もドイツ商法（HGB）により作成される個別財務諸表は、従前通り配当可能利益算定及び課税所得の計算の起点となるが、問題が指摘され続けていた逆基準性原則は廃止され、税法上の選択権は商事貸借対照表から独立して実行されることとなり、商事貸借対照表に影響を及ぼすことはなくなった。これにより、商事貸借対照表と税務貸借対照表の乖離が進むこ

²¹⁹ KStG § 8 Abs. 1 Satz 1.

²²⁰ EStG § 4 Abs. 1 Satz 1.

²²¹ KStR § 7 R29.

²²² EStG § 5 Abs. 1 Satz 1.

²²³ 武田隆二「ドイツ税法における所得計算原理」国民経済雑誌 106(3)号（神戸大学経済経営学会、1962）64 頁。

ととなっている²²⁴。

BilMoG 前の基準性原則は、商事貸借対照表と税務貸借対照表では同じ減価償却方法が選択されなければならないという一貫性の原則が存在したが、一連の改正は、商法上の選択権から税務上の選択権が離脱することを税法が容認したことを意味し、逆基準性の廃止は基準性原則の拘束性を弱めるという結果をもたらした²²⁵。

2. ドイツ減価償却制度における減価償却方法

1998 年に成立したシュレーダー政権は、経済成長を促す観点から大規模減税「税制改正 2000」を策定したが、期待された効果をもたらすことはできなかった。景気の低迷、失業問題の深刻化を背景として、2005 年連邦議会選挙にて、メルケル党首を首相とする大連立政権が樹立された。このメルケル政権の下、2007 年には財政健全化などのために付加価値税の標準税率の引上げ・所得税の最高税率の引上げが実施され、同年、財政収支の黒字化を達成した。また 2008 年には、ドイツの企業立地上の競争力強化や租税回避抑制の観点から、法人実効税率の引下げ・課税ベースの拡大を含む法人税改革が実施された²²⁶。その主たる内容は、実効税率をおよそ 30%とする減税と、減価償却制度における給付比例法および逓減法の廃止による増税である。こうして、2008 年以降取得の資産については定額法のみが適用されることとされたが、翌 2009 年にはリーマンショックに端を発する金融危機に対応する目的での景気刺激策として、2009 年 1 月 1 日から 2010 年 12 月 31 日に取得した資産に対して逓減法の再導入が実施された²²⁷。また、近年においても COVID-19 対策として同様の措置が実施され、2019 年 12 月 31 日以降 2023 年 1 月 1 日より前に取得した資産に逓減法の適用が認められた。減価償却は帳簿価額に一定率を乗ずることにより計算されるが、定額法の減価償却費の 2.5 倍を超えてはならず、かつ、償却率は 25%を超えてはならないとされている²²⁸。

²²⁴ Benedikt Zinn, *Tax accounting in Germany*, EUL VERLAG, p. 12 (2012).

²²⁵ 藤井誠「ドイツの減価償却制度」成道秀雄『減価償却課税制度(日税研論集)』(日本税務研究センター、2016) 301-2 頁。

²²⁶ 藤井大輔=木原大策『図説日本の税制〔令和 2-3 年度版〕』(財経詳報社、2022) 294 頁。

²²⁷ 藤井・前掲注(225) 291 頁。

²²⁸ EStG § 7 Abs. 2.

ドイツ商法（HGB）において、減価償却方法に関する明文規定は設けられていないことから、正規の簿記の諸原則（GoB）に従うことになる。GoB はいわゆる公正な会計慣行に相当するものであり、GoB における広範囲に及ぶ様々な減価償却方法の存在がある中で、商人は選択権を有する²²⁹。

一方、税法では、所得税法第 7 条が、資産の使用または枯渇のための減価償却について規定している。その内容は、所得獲得のために使用され、使用可能期間が 1 年を超える資産は、その使用期間にわたり每期均等額の原価配分、すなわち定額法による減価償却がなされなければならないというものである²³⁰。ただし、商法が減価償却方法を規定していないために GoB に従うのに対し、所得税法は原則として定額法による償却を規定している点が異なる。また、減価償却資産の残存価額に関する規定はなく、通常は零とされる²³¹。

さらにドイツ所得税法では、厳格ではあるが減損処理が可能であり²³²、未償却残高から部分価値まで評価減することが認められることは注目に値する²³³。

3. ドイツ減価償却制度における使用期間

ドイツ商法（HGB）は、固定資産の減価償却について、取得原価の使用期間にわたる配分を求めているが、原則として期間の見積りは企業側に任されている。例外的に見積りが困難である無形資産については、10 年間で償却しなければならない、この規定はのれんについても準用される²³⁴。

一方、所得税法の規定する資産の償却は、事業上通常の使用期間に基づいて測定される。商法が単に使用期間としているのに対し、税法は「事業上通常」という表現が付される。そして、建物については、原則として年 3%の定額法償却（使用期間 33.3 年に相当）が規定されている。また、のれんの償却期間は原則として 15 年と定められているが、その他の資産については、使用期間を直接規定している文言は所得税法上に存在しない²³⁵。

²²⁹ 藤井・前掲注(225)289 頁。

²³⁰ EStG § 7 Abs. 1.

²³¹ 藤井・前掲注(225)290 頁。

²³² EStG § 6 Abs. 1 Satz 1.

²³³ 成道・前掲注(97)110 頁。

²³⁴ 藤井・前掲注(225)292 頁。

²³⁵ 藤井・前掲注(225)292 頁。

このように、商法は使用期間に関する具体的な規定を持たず、所得税法も原則として同様の姿勢をとる。そこで、恣意的な減価償却を制限する目的で 2001 年 1 月 1 日から、ドイツ連邦財務省は、「汎用固定資産の普通償却率表」と「各種経済部門の普通償却率表」を公表し、実務上広く利用されている²³⁶。連邦財務省の「汎用固定資産の普通償却率表」前文における説明によれば、これは強制力のある法規範ではなく、経験的知識に基づいた固定資産の使用期間を推定するための補助手段である²³⁷。しかし、納税者が見積もった使用期間がこれと異なる場合には、納税者はその見積りに合理性があることを示す必要があるため、「汎用固定資産の普通償却率表」は実質的な法定使用期間表として機能している²³⁸。

4. ソフトウェアの扱い

ドイツでは、ソフトウェアを含む無形資産について、購入したものでない自己創造の無形資産を資本化し、その後減価償却することは、商法上も税務上も認められていなかった²³⁹。

その後商法においては、2008 年改正により、自己創出の無形資産について、資産計上を選択することが認められることとなった²⁴⁰。また、ソフトウェアを含む開発費の資産計上についても選択権が認められる²⁴¹。なお、ブランドや印刷権、出版権、顧客リストおよびこれらに類する無形資産、研究費の資産計上は禁止される²⁴²。なお、見積りが困難である無形資産については、10 年間で償却しなければならない²⁴³。

一方、ドイツ所得税法は、ソフトウェアを含む無形資産について、「有償で取得された場合にのみ借方項目として記載されなければならない。」と定めており、無形資産の貸借対照表計上義務は有償取得の場合に限定され、自己創出の無形資産は計上が禁止されている²⁴⁴。

²³⁶ ドイツ連邦財務省「減価償却表」

(https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerverwaltung/-Steuerrecht/Betriebspruefung/AfA_Tabellen/afa_tabellen.html、2023 年 11 月 22 日最終閲覧)。

²³⁷ ドイツ連邦財務省・前掲注(236)。

²³⁸ 藤井・前掲注(225) 293-4 頁。

²³⁹ 本庄・前掲注(32)112 頁。

²⁴⁰ HGB § 248 Abs. 2.

²⁴¹ HGB § 255 Abs. 2.

²⁴² HGB § 248 Abs. 2, § 255 Abs. 2.

²⁴³ HGB § 253 Abs. 3.

²⁴⁴ EStG § 5 Abs. 2.

第4節 小括

「英米モデル」の類型における代表的な存在であるアメリカの税法において、減価償却制度は、投資の早期回収を目的とした政策税制であって、わが国の確定決算主義を基にした減価償却課税制度とは基本的に異なり、わが国の租税特別措置法である特別償却制度が本法に置かれているようなものである²⁴⁵。その中において、外部との取引で取得したものではない自社開発ソフトウェアは、当期の経費として控除するか、または資本化した上で3年間の定額法で償却を行うことのどちらかを選択できる。

また、「大陸モデル」に位置づけられる主要な国の一つであるドイツの税法上では、減価償却方法は原則として定額法に規定されており、その耐用年数については、政府が公表しているガイドラインが、強制力のある法規範ではなく、使用期間を推定するための補助ツールという位置づけであるものの、実質的な法定使用期間表として機能している。ソフトウェアを含む無形資産については、「有償で取得された場合にのみ借方項目として記載されなければならない。」と定めてられており、無形資産の貸借対照表計上義務は有償取得の場合に限定され、自己創出の無形資産は計上が禁止されている。

以上のとおり、アメリカ・ドイツ両国とも、その減価償却の在り方は日本と比較して大きく態様が異なっているものの、自社で開発した自社利用ソフトウェアの開発費について、両国は積極的な資産化をする制度になっていない。

その理由として、無形資産の償却は、その取得原価の測定さえも難しいうえに、これを償却することはさらに難しく、経済理論や租税理論でこの問題を議論する必要があるにせよ、課税の現場にこの問題を持ち込むことは、課税の不確実性を増幅することになるとの指摘もある²⁴⁶。

日本は両国と比較して、自社利用ソフトウェアの損金算入が遅れるという意味で産業競争上不利な制度になっており、今後の減価償却制度の検討の余地は大きいと考える。

²⁴⁵ 成道・前掲注(190)28頁。

²⁴⁶ 本庄・前掲注(208)95頁。

第5章 結論

第1節 これまでの検討経過

本稿の検討によって、クラウドサービスにおける中心的な存在であるクラウドソフトウェアは、法人税法上の減価償却における臨時的な償却規定の中で、償却の繰上げを認める耐用年数の短縮（法令 57）及び定額法・定率法・生産高比例法以外の償却の方法が適用される特別な償却方法（法令 48 の 4）の適用の可能性があるものと解釈できる。

いずれの規定も、その適用にあたっては、事前に税務当局の承認が必要であるところ、その判定基準は、法法 31①の損金経理要件を除いて明確ではないが、それら規定の適用にあたって合理性を担保し、事実認定に向けた疎明ができる文書が、自社利用ソフトウェアに関しても既に企業内部に多く存在していることを明らかにした。

それは、企業会計基準や実務指針等を始めとする法人税法以外の法令により既に文書化が会計慣行として浸透している企業内部の営業情報や意思決定の書類、外部機関による監査報告書等であり、適用の申請において提出し、さらに税務当局からの求めに応じて速やかに開示する準備が企業側に求められる。

また、外国法に視点を移すと、英米モデルの会計制度であるアメリカと大陸モデルのドイツのいずれにおいても、取得価額の厳密な測定が困難である自社開発の自社利用ソフトウェアを固定資産化することは、消極的又は否定的であった。アメリカでは発生期間の費用として処理することが選択できるうえ、資産化した場合でも見積販売数量・見積販売収益等に基づく合理的な減価償却方法が認められており、ドイツでは自己創出の無形資産はそもそも計上が禁止されている。つまり、自社利用ソフトウェアの損金算入が遅れるという意味で、日本は両国と比較して産業競争上不利な減価償却制度になっているのである。

第2節 臨時的な償却規定の適用の合理性

自社利用ソフトウェアにおけるクラウドの事業形態は、ソフトウェアが減価償却資産となった平成12年度税制改正時に想定されていなかった経済取引であり、現在の法人税法上における臨時的な償却規定の適用解釈は明確ではなかったが、本稿による検討を踏まえ、近年の技術革新によって普及してきたクラウドソフトウェアを対象とした場合においても、耐用年数の短縮（法令57）又は特別な償却方法（法令48の4）の申請にあたり十分な説明文書が、常時企業の内部で作成されているような実務慣行が成立しているといえるとともに、損金経理要件を満たした上で当該申請が行われた場合には、結論として、税務当局においてもその適用を合理的と判断する余地が十分にあるものと考ええる。

その事実認定にあたっての具体的な疎明資料には、本稿第3章に挙げたとおり、企業会計基準の「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」及び「会計上の見積りの開示に関する会計基準」、法人税法上の有姿除却（法基通7-7-2）及びソフトウェアの除却に関する規定（法基通7-7-2の2）に準拠した社内文書、過去の類似システムにおける会計実績、財務諸表及び外部機関による監査報告書等が相当する。

臨時的な償却規定を適用することによって、市場販売型とクラウドサービス型という技術的実装及び販売の形態による耐用年数の差異による租税の中立性や適正な期間損益計算の阻害を回避することができる。特に国際化が進み、開発・技術立国としての競争を考えると、その適用の拡大に向けた納税者に対する周知や環境整備も、速やかに行われることが望まれる。

第3節 今後の展望

本稿では、クラウドソフトウェアを含む自社利用ソフトウェアにおける法人税法上の臨時的な償却規定の適用性についての解釈を検討したが、租税制度は公平・簡素で中立的・安定的な税体系という基本原則を維持しながらも、高齢化社会や国際化の動き、経済のサービス化など経済構造の変化や技術革新の進展などの社会の変化に柔軟に対応し、納税者の利便性を向上させ、たえず進化をし続ける必要がある。

本研究の過程において、現在の社会と現行制度の不適合ともいえる解釈の限界を認識した。それらは再度見直しをすべき時期に来ているものと思われ、今後の主な検討課題として以下の2つを指摘したい。

第一は、ソフトウェア区分の見直しである。クラウドという技術革新によって、原本の複写を伴わずに、利用者の使用過程を通じて直接的に用役を提供する形で対価の獲得が可能になっていることから、現状の「複写して販売するための原本」と「その他のもの」ではなく、例えば「収益との関連性が直接的である（原価性のある）もの」は「3年」、「収益との関連性が間接的である（期間費用である）もの」は「5年」とするなどの見直しをすることが望ましいと考える。

第二に、減損損失の損金算入を改めて検討する必要がある。固定資産の減損損失の見積りについて、外国では、わが国と比べてCFの現在価値額への割引の見積りが、それほど困難を伴うものと受け入れられていないようである。投資家にとって有用な財務諸表を作成する際に会計上の見積りが介入するのは当然であり、より妥当な結果に到達するために資産・負債の評価及び収益・費用の認識を見積りで行うことは、その認識を行わなかったり、遅らせたりするよりも望ましいことであるという実務上の共通認識が存在する²⁴⁷。ドイツ税法においては、陳腐化償却以外に減損処理の適用も厳しいながらも認めており、わが国においても現行制度との整合性を図りながら、償却資産に対する導入の検討を進めるべきである²⁴⁸。

大変微力ながら、本稿が今後のソフトウェア資産における減価償却制度のあるべき方向性の検討に貢献を果たし得ること期待し、結びの言葉としたい。

²⁴⁷ 企業財務制度研究会『減損会計をめぐる論点』（減損会計研究委員会、1998）218－20頁。

²⁴⁸ 成道・前掲注(190)34頁。

参考文献

【書籍】

- 伊藤公哉『アメリカ連邦税法〔第8版〕』（中央経済社、2021）
- 伊藤靖史=大杉謙一=田中亘=松井秀征『会社法〔第5版〕』（有斐閣、2022）
- 上松公雄「取得価額」成道秀雄『減価償却課税制度（日税研論集）』（日本税務研究センター、2016）
- 浦崎直浩『中小企業の会計監査制度の探究－特別目的の財務諸表に対する保証業務－』（同文館出版、2017）
- 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021）
- 企業財務制度研究会『減損会計をめぐる論点 減損会計研究委員会報告』（減損会計研究委員会、1998）
- 久保田秀樹『ドイツ商法現代化と税務会計』（森山書店、2014）
- 小松芳明『法人税法概説』（有斐閣、1993）
- 小山真輝『平成15年度の法人税改正に係る取扱通達について』（日本租税研究協会、2004）
- 齋藤真哉『減損会計の税務論点』（中央経済社、2007）
- 齋藤真哉「減価償却と減損」成道秀雄『減価償却課税制度（日税研論集）』（日本税務研究センター、2016）
- 坂田純一「減価償却」成道秀雄他『法人税法の理論と実務』（第一法規出版、2014）
- 櫻井道晴「ソフトウェアの課税上の問題点」武田昌輔『繰延資産（日税研論集）』（日本税務研究センター、1990）
- 自閑博己『ソフトウェアの法人税実務〔二訂増強版〕』（税務研究会出版局、2005）
- 白須信弘『新版アメリカ法人税法詳解』（中央経済社、2002）
- 須田徹『アメリカの税法：連邦税・州税のすべて〔改訂6版〕』（中央経済社、1998）
- 税制調査会『税制の抜本的見直しについての答申』（大蔵省印刷局、1986）
- 税務大学校『税法入門〔令和5年度版〕』（税務大学校、2023）
- 税務大学校『法人税法（基礎編）〔令和5年度版〕』（税務大学校、2023）
- 武田昌輔=後藤喜一『DHC 会社税務釈義』（第一法規出版、1964）
- 武田昌輔『DHC コメントール法人税法』（第一法規出版、1979）
- 武田昌輔「総説（費用と損失）」『法人税の損金の研究（日税研論集）』（日本税務研究センタ

一、1999)

武田隆二『法人税法精説〔平成17年版〕』(森山書店、2005)

成松洋一『新減価償却の法人税務〔第4版〕』(大蔵財務協会、2016)

成道秀雄「研究開発費の会計処理ーソフトウェア費を中心としてー」武田昌輔『繰延資産(日税研論集)』(日本税務研究センター、1990)

成道秀雄「固定資産の減損失の税務」武田昌輔『法人税の損金の研究(日税研論集)』(日本税務研究センター、1999)

成道秀雄『税務会計ー法人税の理論と応用ー』(第一法規出版、2015)

成道秀雄「減価償却課税制度 総説」成道秀雄『減価償却課税制度(日税研論集)』(日本税務研究センター、2016)

野田秀三「減価償却制度の沿革ー昭和63年以降ー」成道秀雄『減価償却課税制度(日税研論集)』(日本税務研究センター、2016)

野田秀三「耐用年数」成道秀雄『減価償却課税制度(日税研論集)』(日本税務研究センター、2016)

藤井大輔=木原大策『図説日本の税制〔令和2-3年度版〕』(財経詳報社、2022)

藤井誠「ドイツの減価償却制度」成道秀雄『減価償却課税制度(日税研論集)』(日本税務研究センター、2016)

古田美保「アメリカの減価償却制度」成道秀雄『減価償却課税制度(日税研論集)』(日本税務研究センター、2016)

本庄資『アメリカ法人税法講義』(税務経理協会、2006)

本庄資『アメリカ法人税制』(日本租税研究協会、2010)

ミューラー=ガーノン=ミーク(野村健太郎=平松一夫監訳)『国際会計入門〔第4版〕』(中央経済社、1999)

森村照私=渡部靖彦=山添清昭『ケーススタディでわかる減損会計の完全適用』(中央経済社、2005)

山本守之『税務形式基準と事実認定』(中央経済社、2000)

山本守之『事例から考える租税法解釈のあり方』(中央経済社、2018)

雪岡重喜『所得税・法人税制度史草稿』(大蔵省印刷局、1955)

吉村政穂「判批」『租税判例百選〔第7版〕』(有斐閣、2021)

渡辺淑夫『法人税法〔令和2年度版〕』(中央経済社、2020)

- American Institute of Certified Public Accountants, *Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins; Accounting Research Bulletin, No. 43*, AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS, (1953).
- American Institute of Certified Public Accountants, *Accounting Terminology Bulletins, No. 1*, AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS, (1953).
- Paton, W. A. And A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association, (1940).
- Zinn, Benedikt, *Tax Accounting in Germany*, EUL VERLAG, (2012).

【雑誌論文】

- 伊川正樹「税務・会計上の無形固定資産の定義と特徴」税理 55(10)号(ぎょうせい、2012)
- 石野研司「会計実務 固定資産の陳腐化等について」企業会計 65号(中央経済社、2013)
- 泉水一「減価償却資産の償却費と損金経理について(基通 7-5-1 他)」月刊税務事例 36(7)号(財経詳報社、2004)
- 上松公雄「耐用年数の短縮承認申請は、法人税法施行令 57 条 1 項に掲げる事由に該当しないとされた事例」月刊税務事例 39 号(財経詳報社、2007)
- 上村久雄「陳腐化資産一時償却制度と部分的陳腐化」會計 93(1)号(森山書店、1968)
- 太田達也「会計と税務の乖離問題」租税研究 839 号(日本租税研究協会、2019)
- 大貫繁樹「令和 3 年度経済産業省税制改正要望について」租税研究 855 号(日本租税研究協会、2021)
- 尾上選哉「無形固定資産に係る減価償却の現状と問題点」税研 183 号(日本税務研究センター、2015)
- 鹿志村裕「法定耐用年数の短縮が認められるケースとその立証策」税理 49 号(ぎょうせい、2006)
- 加藤晴美「有姿除却／火力発電設備の再使用可能性の有無」税務弘報 56(10)号(中央経済社、2008)
- 蒲池茂＝荒井由美子「試験研究費の定義の見直しとソフトウェア開発」税務弘報 69-9 号(中央経済社、2021)
- 神森智「中小企業の会計と監査」中小企業会計研究 4 号(中小企業会計学会、2018)
- 川田剛「実使用年数に比して新法定耐用年数が長い場合の対応」税務弘報 56(9)号(中央経済社、2008)
- 神門剛＝藤山浩泰「Q&A 無形固定資産をめぐる税務のポイント ソフトウェア」税理 55(10)号(ぎょうせい、2012)
- 菊谷正人「特別償却と税額控除の現状と課題」税研 183 号(日本税務研究センター、2015)
- 北山久恵「「将来予測(見積り)」の監査実務上の諸問題」現代監査 18 号(日本監査研究学会、2008)
- 清宮悠太＝兵藤信考「適用初年度の好事例から見る会計上の見積りの注記のポイントと適用 2 年目への備え」週刊経営財務 3549 号(税務研究会、2022)
- 小竹義範「令和 3 年度法人税関係(含む政省令事項)の改正について」租税研究 861 号(日

- 本租税研究協会、2021)
- 小島俊朗「租税訴訟における国敗訴事件の検討（第二部）」明治学院大学法科大学院ローレビュー12号（明治学院大学法科大学院、2010）
- 齋藤孝一「会計参与制度の法的研究」NUCB Journal of Economics and Information Science 57(1)号（名古屋商科大学、2012）
- 齊藤真哉他「固定資産の減損に係る研究－会計と税務の観点からの検討－」税務会計研究 16号（税務会計研究学会、2005）
- 裁判所「法人税更正処分等取消請求事件（中部電力事件）」税務訴訟資料 257号（順号 10623）（新日本法規、2007）
- 酒井克彦「法人税法上の減価償却資産単位の判断における「機能」」税大ジャーナル 6号（国税庁、2007）
- 佐藤信彦「研究開発費及びソフトウェアの会計と税務」税研 196号（日本税務研究センター、2017）
- 品川芳宣「減損会計基準の設定と税務」税経通信 57号（税務経理協会、2002）
- 島田優子「特集 悩むクラウドベンダー」日経コンピュータ 1099号（日経BP社、2023）
- 白石雅也「税法上の減価償却制度の沿革－耐用年数を中心とした一考察－」税大論叢 15号（国税庁、1982）
- 鈴木直幸他「ソフトウェア制作費等に係る会計処理及び開示に関する研究資料公表を踏まえた実務上の考察－第1回ソフトウェア制作費の会計処理－」週刊経営財務 3563号（税務研究会、2022）
- 住澤整「令和3年度税制改正案」租税研究 857号（日本租税研究協会、2021）
- 高尾和利「アメリカ税法における減価償却制度の概要」国際税務 11(10)号（税務研究会、1991）
- 高田順三「会計参与制度に関する一考察」尚美学園大学総合政策論集 21号（尚美学園大学、2015）
- 高橋秀法「特集 ソフトウェア税制関連通達 Q&A 繰延資産から固定資産へ区分変更」旬刊経理情報 947号（中央経済社、2001）
- 武田昌輔「税法上の減価償却制度の規制緩和について」税研 19号（日本税務研究センター、2003）
- 武田隆二「ドイツ税法における所得計算原理」国民経済雑誌 106(3)号（神戸大学経済経営

学会、1962)

武田隆二「確定決算主義と会計基準」企業会計 48(1)号(中央経済社、1996)

多田雄司「金融商品の時価法通達とソフトウェアについて」租税研究 616号(日本租税研究協会、2001)

谷川喜美江「耐用年数の再検討」千葉商大論叢 45(3)号(千葉商科大学、2007)

忠佐市「税法上の固定資産耐用年数論(2)」會計 60(1)号(森山書店、1951)

都井清史「ソフトウェアの取扱い」税務弘報 57(13)号(中央経済社、2009)

東条正美「最近米国税制事情(21)連邦法人税の課税(3)減価償却」税務経理 9931号(時事通信社、2021)

東条正美「最近米国税制事情(28)連邦法人税制の課税(9)のれん(下)」税務経理 10026号(時事通信社、2022)

轟木洋二「資産の範囲の判定・取得価額の把握ー特許権・ソフトウェア等の取扱いー」税務弘報 52(9)号(中央経済社、2004)

中里実「アメリカ租税法の研究動向と日本における最近の課税問題」租税研究 673号(日本租税研究協会、2005)

成松洋一「事例からみる最近の法人税の改正点と留意点ー令和3年度税制改正後の研究開発税制を中心としてー」租税研究 870号(日本租税研究協会、2022)

成道秀雄「改正ソフトウェア課税の検討」税務事例研究 66号(日本税務研究センター、2002a)

成道秀雄「現行ソフトウェア税制の検討課題」租税研究 636号(日本租税研究協会、2002b)

成道秀雄「耐用年数、残存価額と償却可能限度額」税研 19号(日本税務研究センター、2003)

成道秀雄「減価償却制度における会計・税務の現状と問題点」税務弘報 52(9)号(中央経済社、2004)

成道秀雄「減価償却課税制度の見直しの論点」税研 22号(日本税務研究センター、2006)

成道秀雄「研究開発費・ソフトウェアの会計と税務」税務会計研究 17号(第一法規出版、2006)

成道秀雄「法人税法第22条第4項『公正処理基準』の検証」租税研究 800号(日本租税研究協会、2016)

成宮哲也「損金経理についての若干の検討ー減価償却資産の償却費を中心としてー」税研 156号(日本税務研究センター、2011)

- 日本租税研究協会「企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応」租税研究 744 号
(日本租税研究協会、2011)
- 野田秀三「資産除去費用の処理をめぐる諸問題」税務事例研究 110 号 (日本税務研究センター、2009)
- 野中孝男「耐用年数の短縮制度の活用」税務弘報 55 号 (中央経済社、2007)
- 波多野直子「ソフトウェア制作費等に係る会計処理及び開示に関する研究資料ーDX 環境下におけるソフトウェア関連取引への対応ー」の解説」旬刊経理情報 1653 号 (中央経済社、2022)
- 原省三「公正処理基準と通達との関係についてー東京地裁平成 19 年 1 月 31 日判決を契機としてー」税大ジャーナル 6 号 (国税庁、2007)
- 平石雄一郎「固定資産の有姿除却 (東京地判平成 19 年 1 月 31 日)」ジュリスト 1358 号 (有斐閣、2008)
- 藤井保憲「有姿除却に係る一括除却損計上と公正処理基準」税研 148 号 (日本税務研究センター、2009)
- 藤曲武美「償却資産の範囲と償却方法」税研 19 号 (日本税務研究センター、2023)
- 古田美保「任意償却制度の現状と課題」税研 183 号 (日本税務研究センター、2015)
- 本庄資「欧米主要国の減価償却制度」租税研究 654 号 (日本租税研究協会、2004)
- 増谷裕久「陳腐化償却の一考察」會計 78(1) 号 (森山書店、1960)
- 松尾公二「令和 3 年度法人税基本通達等の一部改正について」租税研究 866 号 (日本租税研究協会、2021)
- 湊良之助「税法における陳腐化償却の意義」會計 62(7) 号 (森山書店、1952)
- 宮崎仟治「耐用年数の見直しと残存価額の疑問点」税務弘報 52(9) 号 (中央経済社、2004)
- 宮地宏樹「アジャイル型のソフトウェアを取得した場合の納税義務判定の留意点」税理 64(14) 号 (ぎょうせい、2021)
- 宮森俊樹「所得金額の計算と税務申告書の記載 増加償却等の特例」税経通信 62(15) 号 (税務経理協会、2007)
- 望月爾「火力発電施設の有姿除却に係る除却損の損金算入を否認した課税処分を取り消した事例」Lexis 判例速報 21 号 (レクシスネクシス・ジャパン株式会社、2007)
- 安間昭雄「陳腐化資産の一時償却」産業経理 31(4) 号 (産業経理協会、1971)
- 山岸聡「将来の見積りに関わる財務報告と内部統制」旬刊経理情報 1156 号 (中央経済社、

2007)

山岸聡「会計上の見積りの注記から KAM の記載までの実務」週刊経営財務 3564 号（税務研究会、2022）

山添清昭「将来予測情報をベースにした会計処理への監査面からの対応や問題点」現代監査 15 号（日本監査研究学会、2005）

山本清次「償却方法の変更、特別な償却方法・償却率、耐用年数の短縮」税経通信 58 号（税務経理協会、2003）

山本守之「法人税事例の検討 償却費として損金経理した金額」月刊税務事例 32(5) 号（財経詳報社、2000）

山本守之「有姿除却における損金性」税理 50(7) 号（ぎょうせい、2007）

山本守之「耐用年数の短縮」月刊税務事例 45 号（財経詳報社、2013）

吉牟田勲「商事税務アドバイス(7) 減価償却の税務」旬刊商事法務 789 号（商事法務研究会、1977）

吉村博一「耐用年数の短縮制度の活用」税務弘報 55 号（中央経済社、2007）

米山正樹「臨時償却の変質－減損処理とその周辺－」會計 164 号（森山書店、2003）

TKC 税務研究所「《税務 Q&A》特別な償却方法」（LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース、2007）

U. S. タックス研究会「試験研究費およびコンピュータ・ソフトウェアの開発費は税務上どのように取り扱われているか」国際商事法務 19(3) 号（国際商事法研究所、1991）

【インターネット文献】

天木雪絵「研究開発税制と自社利用ソフトウェアの製作費」(税理士法人山田&パートナーズ、2023)

<https://www.yamada-partners.jp/research-report/20230501?hsLang=ja-jp>

大西淳也＝梅田宙「耐用年数についての論点の整理」(財務総合政策研究所、2019)

https://www.mof.go.jp/pri/research/discussion_paper/ron2019.htm

企業会計基準委員会「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」(2003)

https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20190704_19_20220701.pdf

企業会計基準委員会「中小企業の会計に関する指針」(2005)

https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/misc/misc_others/2023-0517.html

企業会計基準委員会「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」(2006)

https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/practical_solution/y2006/2006-0330.html

企業会計基準委員会「会計上の見積りの開示に関する会計基準」(2020)

https://www.asb.or.jp/jp/project/project_list/completedproject/pj-20181217.html

企業会計基準委員会「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(2020)

https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/accounting_standards/y2020/2020-0331-03.html

企業会計審議会「研究開発費等に係る会計基準」(1998)

https://www.fsa.go.jp/p_mof/singikai/kaikei/tosin/1a909e1.htm

企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準」(2002)

<https://www.fsa.go.jp/news/newsj/14/singi/f-20020809-1/f-20020809c.pdf>

企業会計審議会「監査基準」(2020)

https://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyuu/top.html

金融庁「監査上の主要な検討事項(KAM)の特徴的な事例と記載のポイント2022」(2023)

<https://www.fsa.go.jp/news/r4/sonota/20230217/20230217.html>

経済産業省「DXレポートーITシステム「2025年の崖」克服とDXの本格的な展開ー」(2018)

https://www.meti.go.jp/shingikai/mono_info_service/digital_transformation/20180907_report.html

経済産業省「税制改正に関する経済産業省要望」（2022）

<https://www.meti.go.jp/main/31.html>

経済産業省「研究開発税制の概要と令和3年度税制改正について」（2022）

https://www.meti.go.jp/policy/tech_promotion/tax/about_tax.html

経済産業省「クラウドプログラムに係る安定供給確保を図るための取組方針」（2023）

https://www.meti.go.jp/policy/economy/economic_security/cloud/index.html

国税庁「「法人税基本通達等の一部改正について」（法令解釈通達）の趣旨説明について」（2003）

<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/031216/01.htm>

国税庁「耐用年数の短縮制度について」（2007）

<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/h19/durability.pdf>

国税庁「耐用年数等の見直し（平成20年度税制改正）に関するQ&A」（2008）

<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/7142/index.htm>

国会図書館「第162回国会 衆議院 法務委員会 第13号 議事録」（2005）

<https://kokkai.ndl.go.jp/simple/txt/116205206X01320050419/50>

小林祐「ソフトウェアに関する会計ルールとソフトウェアの分類」（EY 新日本有限責任監査法人、2023）

https://www.ey.com/ja_jp/corporate-accounting/industries/technology/industries-technology-software-2023-03-01-02

税制調査会「昭和43年度の税制改正に関する答申」（大蔵省印刷局、1967）

<https://www.soken.or.jp/toushinshu/>

税制調査会「税制簡素化についての第二次答申」（大蔵省印刷局、1967）

<https://www.soken.or.jp/toushinshu/>

総務省「クラウドサービス提供における情報セキュリティ対策ガイドライン〔第3版〕」（2021）

https://www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/01cyber01_02000001_00121.html

中小企業庁「中小企業の会計の質の向上に向けた具体的取り組みに関する報告書」（2003）

https://www.chusho.meti.go.jp/koukai/shingikai/kigyoo/2003/031107kigyoo_houkoku.htm

デジタル庁「政府情報システムにおけるクラウドサービスの適切な利用に係る基本方針」
(2022)

<https://www.digital.go.jp/councils/social-promotion-executive/31ad38ab-1eb0-44b8-ac88-b34f78d151cc>

電子情報技術産業協会「2023 年度 税制改正要望書」(2022)

<https://www.jeita.or.jp/japanese/stat/taxation.html>

日本公認会計士協会「会計上の見積りの監査」(1997)

https://jicpa.or.jp/specialized_field/post_470.html

日本公認会計士協会「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」(1999)

https://jicpa.or.jp/specialized_field/post_785.html

日本公認会計士協会「情報サービス産業における監査上の諸問題について」(2005)

https://jicpa.or.jp/specialized_field/post_246.html

日本公認会計士協会「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」(2010)

https://jicpa.or.jp/specialized_field/20_14.html

日本公認会計士協会「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」(2012)

https://jicpa.or.jp/specialized_field/81_3.html

日本公認会計士協会「無形資産の評価実務－M&A 会計における評価と PPA 業務－」(2016)

https://jicpa.or.jp/specialized_field/20160621c80.html

日本公認会計士協会「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」
(2019)

https://jicpa.or.jp/specialized_field/20190227aei.html

日本公認会計士協会「ソフトウェア制作費等に係る会計処理及び開示に関する研究資料－
DX 環境下におけるソフトウェア関連取引への対応－」(2022)

https://jicpa.or.jp/specialized_field/20220630ajf.html

日本税理士会連合会「企業会計と法人税制のあり方について－平成 19 年度諮問に対する答
申－」(2008)

https://www.nichizeiren.or.jp/nichizeiren/organization/organization/tax_council/

日本租税研究協会「企業会計基準のコンバージェンスと会社法・法人税法の対応」(2010)

<https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/zeimu.pdf>

細川努「政府情報システムにおけるクラウドサービスの利用」(内閣官房、2018)

<https://www.mhlw.go.jp/content/12601000/000342739.pdf>

(アメリカ法)

Code of Federal Regulations (CFR、連邦規則集)

<https://www.ecfr.gov/>

Internal Revenue Code (IRC、内国歳入法)

<https://uscode.house.gov/>

(ドイツ法)

AfA-Tabellen (ドイツ連邦財務省 減価償却表)

https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerverwaltungu-Steuerecht/Betriebspruefung/AfA_Tabellen/afa_tabellen.html

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG、貸借対照表法現代化法)

https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBl&jumpTo=bgbl109s1102.pdf

Einkommensteuergesetz (EStG、所得税法)

<https://www.gesetze-im-internet.de/estg/>

Handelsgesetzbuch (HGB、商法典)

<https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/>

Körperschaftsteuergesetz (KStG、法人税法)

https://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/index.html

Körperschaftsteuer-Richtlinien (KStR、法人税ガイドライン)

<http://www.einkommensteuerrichtlinien.de/Koerperschaftsteuerrichtlinien.pdf>

交際費課税制度の研究

—福利厚生費の論点を中心として—

武藤 裕之

論文要旨

交際費課税制度の研究 ―福利厚生費の論点を中心として―

武藤 裕之

現在、わが国が抱えている大きな課題に、少子高齢化問題がある。出生数の減少は、生産年齢人口に影響を及ぼし、高齢化が進むことで介護問題が生ずることとなる。

現在介護のために離職せざるを得ない介護離職者数は増加傾向にあり、介護離職に伴う経済全体の付加価値損失は約 6,500 億円と見込まれている。

今後、少子高齢化・労働力不足を理由として、社会全体がテレワークなど従来のオフィスでの勤務の形にとらわれない働き方を推進していくと考えられるが、このような環境では、従来のように一堂に会して直接対面の形を取るのは困難である。その解決策の一つとして、メタバースなど仮想空間を用いて福利厚生事業を行うことが想定される。

その際、福利厚生事業では非日常性の演出が求められることを勘案すると、行事の満足度を大きく向上させるために、特産品や高級品を企業から支給するといった現実空間での行為が混在する可能性が高くなる。

現在の交際費課税制度は、全て現実空間上で完結することを前提としているが、今後、現実空間と仮想空間にわたる行事が生じた場合、これを一連の行事として捉えられるか、その解釈において課税庁と納税者との間に見解の相違が生ずる可能性がある。

これは Web3.0 の普及に伴って生ずる税制に係る懸案事項の一つであり、納税者である企業にとって身近な問題であると考えられることから研究対象とした。

そして、仮想空間での行為と現実空間での行為の混在といった、従来想定していない状況が生じた場合であっても、コミュニケーションを円滑にし、組織を活性化させるための費用が社会通念上適切な金額である場合は、交際費等ではなく福利厚生費であるということを明確にすることを本研究の目的とした。

なお、本研究にあたり吉牟田勲教授の「交際費課税」、大淵博義教授の「交際費課税を巡る諸問題の論理的考察」、山本守之教授の「交際費の理論と実務」を主な先行研究として参考にしたが、本研究が対象としている仮想空間の出現など新たな経済事象については考慮されておらず、今後の多様化する働き方における福利厚生事業についても想定されていない。よって、本研究の対象とする新たな経済事象についての先行研究は存在しないことから研究の意義があるといえる。

本研究は、4 章立てとし、第 1 章から第 3 章では、現行の交際費課税制度における福利厚生事業(除外規定)について考察し、第 4 章で、今後のインターネット技術の進展(Web3.0)により社会構造や生活様式が大きく変化したときに、現行制度で起こりうる問題と法解釈で対応できるのかを考察した。

第 1 章では、交際費等の意義、交際費等の現状、交際費等における問題点、ならびに交際費課税制度が創設から現在に至るまでどのような変遷を経てきたのかを考察した。

第 2 章では、交際費等と福利厚生費・給与の区分について考察した。

第 3 章では、交際費等の除外規定の「通常要する費用」について、裁判所がどのように

判断をしたのかを考察した。

第4章では、今後のインターネット技術の進展（Web3.0）により起こりうる問題を考察した。

主に第4章では、第1節で、次世代インターネット社会である Web3.0 とその根底技術であるブロックチェーンを確認した。次に第2節で現在わが国の抱えている少子高齢化問題とそれに対応する働き方の変化について考察をした。そして、租税における Web3.0 技術の進展と少子高齢化がもたらす影響について、第3節で税務行政面から考察し、第4節で本研究の対象である交際費課税制度に及ぼす影響について福利厚生費の論点を中心として考察した。

その結果、本研究では、租税特別措置法第61条の4の規定を解釈し適用すると両空間における行事であっても、それぞれの内容に関連性と一連性があれば、一連の行事として考え、仮想空間で行うがゆえに例示事項に適合しないとしても、福利厚生事業としての本質を有し、社会通念の範囲内であれば、福利厚生費として認められると結論づけた。

以上

目次

目次	1
はじめに	4
第1章 交際費等と交際費課税制度	10
第1節 交際費等	10
1. 租税特別措置法第61条の4における交際費等の定義	10
2. 交際費等の現状の分析	13
3. 交際費等における問題点	17
第2節 交際費課税制度	22
1. 交際費課税制度の概要	22
2. 交際費課税制度の変遷	24
第3節 小括	38
第2章 交際費等と福利厚生費・給与	40
第1節 福利厚生費・給与の概要	40
1. 交際費等の隣接費用としての福利厚生費と給与	40
2. 福利厚生費の必要性	41
第2節 福利厚生費の取扱い	42
1. 企業会計における福利厚生費の取扱い	42
2. 法人税法における福利厚生費の取扱い	42
第3節 交際費等と福利厚生費の区分	43
1. 除外規定の趣旨	43
2. 創設規定と確認規定	43
3. 通常要する費用	44
4. 租税特別措置法第61条の4第6項第1号の解釈	45
第4節 交際費等と給与（フリンジ・ベネフィット）の区分	47
第5節 交際費等と福利厚生費・給与の判別	47
1. 判別基準の検討	47
2. 課税庁の解釈基準	50
第6節 小括	51
第3章 裁判例の研究	53
第1節 会社が福利厚生費として支出した忘年会・飲食代金等が 交際費等とされた事例	53
1. 事件の概要	53
2. 当事者の主張	54
3. 判決要旨	55

4. 結論	57
5. 本事例の検討	57
第2節 創業記念パーティに係る費用が「通常要する費用」と 認められなかった事例	58
1. 事件の概要	58
2. 当事者の主張	60
3. 判決要旨	60
4. 結論	61
5. 本事例の検討	61
第3節 リゾートホテルでの慰安行事に係る費用が「通常要する費用」と 認められた事例	63
1. 事件の概要	63
2. 当事者の主張	64
3. 判決要旨	66
4. 結論	72
5. 本事例の検討	72
第4節 小括	73
第4章 Web3.0 時代における交際費等と福利厚生費・給与	76
第1節 Web3.0 時代とわが国が抱える諸問題	77
1. Web3.0 時代の到来 (Web3.0 とブロックチェーン)	77
2. わが国が抱える少子高齢化問題と働き方の変化	81
3. 今後変わりゆく税務行政と税務調査のかたち	84
第2節 Web3.0 時代における交際費課税制度の考察	90
1. テレワークと仮想空間	90
2. 仮想空間と現実空間において行われる福利厚生事業	91
第3節 小括	96
おわりに	98
参考文献等一覧	101

凡例

1. 本論文は令和 5（2023）年 1 月 1 日現在の法令による。
2. 本論文における下線、傍点は、特段の記載があるものを除き、全て筆者によるものである。
3. 本論文において引用した法令・通達等の略語は下記の通りである。
なお、本論文の中では原則として正式名称を用い、略語は主として本文括弧内および脚注において使用している。

【法令】

所法	所得税法	法法	法人税法
措法	租税特別措置法	措令	租税特別措置法施行令
通則法	国税通則法		

【通達】

所基通	所得税基本通達	法基通	法人税基本通達
措通	租税特別措置法関係通達		

【判例】

最高裁	最高裁判所	高裁	高等裁判所
地裁	地方裁判所		

【判例集】

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

4. 参考および引用した文献・論文等の著者・編者・書名・出版社・刊行年等は参考文献等一覧を参照のこと。

はじめに

問題の所在

現在、わが国が抱えている大きな課題に、少子高齢化問題がある。令和 5（2023）年 1 月 1 日現在の日本人の人口は約 1 億 2,242 万人であり、去年より約 80 万人減り、14 年連続で人口減少した。出生数の減少は、生産年齢人口に影響を及ぼし、約 50 年後には生産年齢人口が現在の約 6 割（4,535 万人）まで減少すると推計される¹。そして、高齢化が進むことで介護問題が生ずることとなるが、現在介護のために離職せざるを得ない介護離職者数は、年間 10 万人程度で推移しており増加傾向にある。介護離職に伴う経済全体の付加価値損失は約 6,500 億円と見込まれている²。

このような状況に対し、政府は「経済財政運営と改革の基本方針 2023」、いわゆる「骨太の方針」において「人手不足への対応も視野に入れ、多様な人材がその能力を最大限いかして働くことができるよう、多様な働き方を効果的に支える雇用のセーフティネットを構築するとともに、個々のニーズ等に基づいて多様な働き方を選択でき、活躍できる環境を整備する。」と示した³。

更に、令和 5 年 6 月に政府税制調査会は、「わが国税制の現状と課題」と題した答申を公表し「Web3.0 等の技術による環境の変化」として、「近年、Web3.0 関連のスタートアップが登場し、地理的制約や資源制約に縛られないサイバー空間における経済活動が活発化してきている。Web3.0 に関連する近時の技術動向として、メタバースと言われるインターネット上の仮想の三次元空間も注目されており、メタバース上で様々な領域のサービスやコンテンツが生産者から消費者へ提供される際に、Web3.0 関連技術である NFT やブロックチェーンを用いる場合も想定される。…状況変化のスピードも意識しながら取引環境の整備を行っていくことが課題となっている」と示した⁴。

これらのことから、今後、少子高齢化・労働力不足を理由として、社会全体がテレワークなど従来のオフィスでの勤務の形にとらわれない働き方を推進していくと考えられ、このような環境では、従業員間のコミュニケーションを円滑にし、組織を活性化するにあたり、従来のように一堂に会して直接対面の形を取るのは困難であることから、メタバースなど仮想空間を用いて福利厚生事業を行うことが想定される。その際、福利厚生事業は非日常性の演出が求められることを勘案すると、行事の満足度を大きく向上させるために特産品や高級品を企業から支給するといった現実空間での行為が混在する可能性が高くなる。

¹ 総務省自治行政局住民制度課「住民基本台帳に基づく人口、人口動態及び世帯数のポイント（令和 5 年 1 月 1 日現在）」（2023）、及び内閣府『令和 5 年版高齢社会白書』（2023）3 頁より引用。

² 経済産業省「2050 年までの経済社会の構造変化と政策課題について」（2018）、34 頁。

³ 内閣府「経済財政運営と改革の基本方針 2023」（2023）、6 頁。

⁴ 税制調査会「令和 5 年 6 月 わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—」（2023）、53-54 頁。

現在、租税特別措置法第 61 条の 4 第 6 項第 1 号は、「専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用」に該当する福利厚生費については交際費等から除外すると定めている。これらは、全て現実空間上で当該行事が完結することを前提としているが、今後、現実空間と仮想空間にわたる行事が生じた場合に、果たして一連の行事として捉えられるかなど、その解釈において課税庁と納税者との間に見解の相違が生ずる可能性がある。

これは Web3.0 の普及に伴って生ずる税制に係る懸案事項の一つであり、納税者である企業にとって身近な問題であると考えられることから、研究対象とすることとした。

本研究の目的

本研究の目的は、現行の交際費課税制度の性質・問題点、福利厚生費の本質を踏まえ、今後、Web3.0 関連技術の発達に伴って新たに出現するメタバースなど仮想空間での行為と、現実空間での行為の混在といった従来では想定していない状況が生じた場合、現行法では交際費等から除外している福利厚生事業に係る費用について、現行法の法解釈で対応できるかの考察を行い、現在も、今後においても、コミュニケーションを円滑にし、組織を活性化させるための費用が社会通念上適切な金額である場合は、交際費等ではなく福利厚生費であるということを明確にすることである。

なお、現実空間と仮想空間の両方において行われることが想定される福利厚生行事の一例として、現在の旅行業法第 2 条を解釈した場合、旅行には該当しないと想定されるバーチャル旅行、e スポーツ、エンターテインメント、バーチャル会場での記念行事といった仮想空間で行われる行為と、それに伴い提供される飲食物等の給付などの現実空間での行為が一連で行われるイベントが挙げられる。

先行研究の状況

交際費課税制度は創設から約 70 年経過し、交際費等が企業の事業遂行上必要不可欠な不要であることから、数多くの研究が行われている。本研究にあたり参考とした先行研究のうち、代表的な先行研究は以下の 3 稿である。

(1) 吉牟田勲「交際費課税」『日税研論集』第 11 号（1989）

吉牟田勲教授は、交際費に係る税調答申、支出状況、交際費課税の沿革と批判を通じ、その損金性と冗費性について分析し、隣接費用である寄附金・広告費とのバランス及び諸外国の制度と比較した上で、交際費等の今後の課税のあり方について考察しており、吉牟田教授は、交際費課税制度は将来的に廃止すべきであると主張している。

(2) 大淵博義「交際費課税を巡る諸問題の論理的考察」『法人税法解釈の検証と実践的展開 第Ⅱ巻』税務経理協会（2014）

大淵博義教授は、最近の交際費課税の現状、交際費課税制度の創設の意義、交際費等の

意義・範囲を、裁判例等を通じて考察した上で、交際費課税制度における諸問題について明らかにしている。大淵教授は、交際費課税が全額損金不算入とすることは原理的になじむものではなく、あくまで時限立法であることを鑑み文理解釈を重視して限定的に解釈すべきと主張し、交際費等が拡大解釈される傾向に異議を唱えている。

(3) 山本守之『交際費の理論と実務〔四訂版〕』税務経理協会（2009）

山本守之教授は、交際費の沿革と支出の実態、交際費課税の趣旨とその問題点、諸外国の交際費課税制度、損金不算入制度など交際費課税制度全般について考察し、裁判例を分析することで交際費の成立要件、不確定概念、交際費から除外される費用の考察を行っている。山本教授は交際費課税制度について、課税要件の最も重要となる部分は法律ではなく膨大な通達に定め、通達がなければ実際の適用が困難になっているため、租税法律主義（課税要件明確主義）に反している点が問題であると主張している。

なお、これまでの先行研究において、交際費課税制度における交際費等の解釈やその問題点について一定の結論が出されているが、本研究が対象としている仮想空間の出現など新たな経済事象については考慮されておらず、今後の多様化する働き方における福利厚生事業についても想定されていない。

よって、本研究の対象とする新たな経済事象についての先行研究は存在しないことから研究の意義があるといえる。

本研究の構造と概要

本研究は4章立てとし、第1章から第3章では、現行の交際費課税制度における福利厚生事業（除外規定）について考察する。そして、第4章で、今後のインターネット技術の進展（Web3.0）により社会構造や生活様式が大きく変化したときに、現行制度で起こりうる問題と法解釈で対応できるのかを考察し、今後労働環境や従業員の働き方が変わったとしても、企業が行う活動について社会通念の範囲内で福利厚生事業としての本質を有する場合、当該費用は福利厚生費となるべきであることを明らかにする。

第1章では、交際費等の意義、交際費等の現状、交際費等における問題点、ならびに交際費課税制度が創設から現在に至るまでどのような変遷を経てきたのかを考察する。

交際費課税制度は、昭和29（1954）年に時限立法として租税特別措置法に制定されたが、この制度の趣旨が冗費・濫費の抑制と、法人の資本蓄積であることは、現在においても変わっていない。

そして、交際費課税制度では、条文中に用いられている不確定概念の解釈を巡り多くの裁判が行われた。現在では、交際費等に含まれる範囲や交際費等の該当性については、最高裁における判示はないものの概ね確定しており、文理解釈上、三要件説が通説であり、

最も妥当性があるといえる。

ただし、交際費課税制度における「通常要する費用」の基準は、企業規模やその内容といった具体的事情によって異なるのが実状であり、交際費等が企業にとって欠かすことのできない費用である以上、その解釈にあたってはより明確であることが必要である。

交際費課税制度は、その時々の方政策的要素が色濃く反映されるのも特徴の一つである。

特に近年においては長引く不況の景気回復策の一つとして、交際費課税制度が緩和されており、立法趣旨の冗費・濫費の削減との整合性が取れていない。

また、中小法人の優遇についての検討も進んでおらず、課税の公平性の観点から、大企業と中小企業を同一に扱うことは非常に難しいものの、検討すべき問題である。

第2章では、交際費等と福利厚生費・給与の区分について考察する。

交際費等と福利厚生費・給与は、役員又は従業員を支出の相手先とする点、福利厚生事業等を通じて支出されるその支出形態、役員又は従業員の勤労意欲や満足度、会社への忠誠心の醸成といった効果において共通する部分が多く、その費用区分の判別には困難を伴う点がある。これは、わが国独自の終身雇用を前提とした雇用慣行の一環として福利厚生事業が発展したという経緯がある。従業員に対する経済的供与の線引きを厳密にすることは難しく、従前から交際費課税制度とフリンジ・ベネフィット課税については区別すべきであるという提言がされているが、現在でも実現していない。

交際費課税制度では、福利厚生事業に係る費用については除外規定として交際費等から除くこととされているが、社会通念上の範囲内としている。これは立法趣旨の冗費・濫費の削減という観点から見れば当然とも言えるが、社会通念の範囲を客観的に示していないのが問題である。

企業は、少子化を背景とした労働力不足に対し、いかに従業員の定着化を図り、事業運営を安定化させるかに苦慮している。そして、福利厚生費は企業への帰属精神を醸成させ、労働意欲を向上させるために必要な費用である。勿論、経営者や役員がその地位を利用して自己の欲求を満たすための浪費を福利厚生費として損金経理することは、不当に法人税等を減少させることになり、許されることではないが、企業が必要としている経費について、課税庁が交際費等の範囲を拡大解釈し「贅沢である」という判断だけで、損金に算入しないことも課税要件明確主義の観点から許されることなく問題である。

第3章では、交際費等の除外規定の「通常要する費用」について、裁判所がどのように判断をしたのかを考察する。

従来の裁判において、福利厚生事業が社会通念上一般的に行われているか否かの判断は、開催場所や一人当たりの費用といった判断しやすい項目によってなされてきた。これは司法のみならず、課税実務上も同様であり、金額が最重視される傾向（金額基準）にある。

この理由として、金額基準のほうが容易であること、実際の税務調査において抽出がし

やすいことや、個別に判断した場合、調査に際して企業と課税庁との見解が分かれ申告内容が容認されるか否かの不安があることが挙げられる。

金額基準は、本章事例 1 のように忘年会を高級料理店で行い、2 次会まで含めた多額の金額であれば、非常に判断がしやすい。

しかし、事例 2 のように全国各拠点から集合して行うイベントである場合、交通費だけで多額となり、福利厚生事業自体の評価に至らない可能性がある懸念される。

それに対し、事例 3 は、従来の判断と異なり金額基準のみならず、当該福利厚生事業の目的とその効果を判断要素とした点が画期的であり、今後も社会通念の判断においては、行為の目的まで含めた詳細な事実認定に基づく判断が求められると考える。但し、この判決に至ったのは、納税者側が福利厚生事業の目的や特殊事情、非日常性の重要性を子細に主張したこともその要因といえる。

つまり、納税者側も従業員を満足させるために実施するというだけではなく、福利厚生事業の妥当性を費用面・効果面から検討し、その合理性を立証できるようにすることで、交際費等ではなく福利厚生費であると主張することができる。

今後、企業は人材確保の手段の一つとして、福利厚生事業の必要性が高くなると推察される。その中で非日常性の提供による従業員の満足度向上は必要不可欠であるが、非日常性の提供と冗費性は切り離せないことから、その合理性の立証が一層重要となると考えられる。

第 4 章では、今後のインターネット技術の進展（Web3.0）により起こりうる問題を考察する。

おおよそ 2021 年より、次世代インターネット概念である Web3.0 の世界が実現化されつつある。その経済規模は 7 年後の 2030 年に約 302 兆円となると試算されている⁵。Web3.0 の根底技術であるブロックチェーンは、AI が学習で使うためのデータ管理に役立つと考えられている。またブロックチェーンの特徴である堅牢性から、データの信頼性を確保することができ、その台帳がオープンに分散させられることから、学習データに誰もがアクセスできる。これらは、AI の適切な活用と有用であると考えられている。

このように、世界的に大きな変革期にあり、わが国でも生活面・経済面ともに大きく変貌を迎えつつある中で、生産年齢人口に大きな影響を及ぼす少子高齢化が深刻な問題となっている。少子化による働き手の減少、高齢化に伴う介護等により離職せざるを得ない状況などが発生しており、全産業において労働者が足りない状況となっている。

労働者不足の解消策の一つに働き方の多様化があり、従来では離職せざるを得ない環境にあったものが、インターネット技術の発展により、従来のオフィス環境にとらわれない働き方ができるようになり、今後も推進されることが考えられる。

⁵ 電子情報技術産業協会「JEITA、社会課題を解決する先端テクノロジーをはじめとするデジタルイノベーション市場の世界需要額見通しを発表」（2022 年 12 月 15 日報道資料）より引用。

また、国税庁も今後の税務行政は納税者の税務申告内容（精度）の向上を推進しながら、リスク・ベース・アプローチに基づく調査に変化すると考えられ、人的不足をデジタル化やAIの活用で補いながら、適正・公平な課税・徴収の観点で悪質な納税者を重点的に調査・摘発していくと考える。

交際費課税制度においては、企業が行う福利厚生事業について、従業員が一堂に会すことなく行うことができるようになり、イベントなどの行事がメタバースなど仮想空間での行為と、物品の提供など現実空間での行為と混在するようになった場合、一連の行事として認められるかという問題がある。条文における除外規定では、「運動会、演芸会、旅行等」と「等」がついており、国税庁も、専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行などのために通常要する費用については交際費等から除かれ、福利厚生費などとされたと示している⁶。

つまり、この「等」は専ら従業員の慰安のために行われる福利厚生事業としての本質を有することを意味しており、社会政策および独自の労務政策に基づき従業員の福利、厚生のために負担する費用で、従業員に対する「厚生費」に該当する事業であること意味している。そして、従業員への利益が提供される空間は異なるが、その行為自体が「従業員に対する福利厚生」という意味を有する場合、その連続して行われる行為には一連性があるといえる。よって、空間が異なる場合においても福利厚生事業の本質を有しており、その費用が社会通念から逸脱していない限り、福利厚生費とすることが妥当であると考ええる。

本研究において想定される結論

今後、仮想空間と現実空間の両方において福利厚生事業（イベント等）が行われても、その行事自体には一連性があると考えられること、飲食物の提供は非日常性の演出に欠くことができないこと、仮に旅行の定義に合わないとしても、事業自体が福利厚生としての本質を有することから、社会通念から逸脱しない限りは、交際費等には該当せず福利厚生費とすることが妥当であると考ええる。

本研究の意義

現在の交際費課税制度における福利厚生事業は、現実空間での実施しか想定されていないが、今後、現実空間と仮想空間の両方において行われる環境で行われるとしても、企業が行う活動について福利厚生事業としての本質を有し、社会通念の範囲内であれば、そこに係る費用は福利厚生費となるべきであることを本研究で明らかにする。これにより、今後の交際費課税制度において交際費等から除外される福利厚生事業に係る費用の解釈及び、実際に企業が費用を交際費等ではなく福利厚生費として計上する際の判断の一助となることが本研究の意義と考えている。

⁶ 国税庁タックスアンサーNo.5261「交際費等と福利厚生費の区分」より。

第1章 交際費等と交際費課税制度

一般にいう交際費は、企業の支出する「人とかかわる付き合い」の費用⁷であり、企業会計においては通常、販売費及び一般管理費として費用計上される。これは、販売の促進や取引の円滑化を主な目的として支払う費用であり、売上との直接的な対応関係はないものの、企業の収益獲得のために間接的に貢献していると考えられるためである。

法人税法においても、交際費は損金である（法法 22 ③二）⁸。しかし、交際費は政策的な目的から原則として損金に算入することができない（措法 61 の 4 ①）。

また、租税特別措置法で規定されているのは、交際費ではなく交際費等であり、一般に考えられる接待交際費よりもその範囲は広く（措法 61 の 4 ⑥）、かつ、条文中に用いられる不確定概念の解釈をめぐり、納税者と課税庁の見解の相違について争われてきた。

本章では、本研究が対象とする交際費等と交際費課税制度の概要について考察する。

第1節では、交際費等について考察する。租税特別措置法で規定している交際費等の定義、直近（令和 4（2022）年度）における交際費等の支出状況を確認し、交際費等の特徴について考察する。その上で、係争の原因である不確定概念について確認し、交際費等該当性の学説について考察する⁹。

第2節では、交際費課税制度について考察する。交際費課税制度は昭和 29（1954）年 4 月に創設されたが、適用要件について幾度も変更されてきた。その時々の方策目的によるものであるが、沿革を区分しその特徴について考察する。

そして、これらを踏まえ交際費等と交際費課税制度について、その特徴と現在有する問題について考察する。

第1節 交際費等

1. 租税特別措置法第 61 条の 4 における交際費等の定義

現在、わが国の交際費についての取扱い、租税特別措置法第 61 条の 4 で規定されており、同条第 6 項、及び租税特別措置法施行令第 37 条の 5 で、交際費等の定義がなされている。交際費等は税法独自の概念であり、一般に交際費と考えられる接待や贈答に係る

⁷ 新村出編『広辞苑 第七版』岩波書店（2018）、979 頁。

⁸ 法人税法第 22 条第 3 項第 2 号で、所得の金額の計算上、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額に「前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額」と規定されている。大栄電気事件（東京地判昭和 57 年 8 月 31 日、行集 33 卷 8 号 1779 頁）判決においても「法人が支出した交際費等は、事業のために使われている限りは、企業会計上はその全額が費用となるべき性質のものである」と判示されている。

⁹ 交際費等の該当性については複数の学説が存在するが、最高裁判決において確定されていないため、どの学説を以て該当性の要件とするのかが確定されていない。よって本研究においては、学説の妥当性について考察する。

費用¹⁰よりも広く、その内容は、以下の通りである。

交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為（以下「接待等」という。）のために支出するものをいう。（措法 61 の 4 ⑥）

但し、次に掲げる費用のいずれかに該当するものは除かれる。

- ・専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用。（措法 61 の 4 ⑥）
- ・飲食費で、政令で定める金額（1 人当たり 5,000 円¹¹）以下の費用（但し、当該法人の役員、従業員、これらの親族に対する接待等のために支出するものを除く）（措法 61 の 4 ⑥、措令 37 の 5）
- ・カレンダー、手帳、扇子、うちわ、手拭いその他これらに類する物品を贈与するために通常要する費用（措令 37 の 5 ②一）
- ・会議に関連して、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物を供与するために通常要する費用（措令 37 の 5 ②二）
- ・新聞、雑誌等の出版物又は放送番組を編集するために行われる座談会その他記事の収集のために、又は放送のための取材に通常要する費用（措令 37 の 5 ②三）

ここでいう、接待、供応、慰安、贈答とそれに係る費用は次のように考えられており、接待等にはこれら全てが含まれている。

・接待

接待とは、客をもてなすことをいう¹²。接待費とは顧客、顧客見込者が商品等を購入し、取引を継続するように事業所等で湯茶、茶菓、昼食等を出して接待する費用である¹³。

・供応

供応とは、酒食を供して、もてなすことをいう¹⁴。供応費とは、顧客、顧客見込者を接

¹⁰ 一般に考えられる交際費とは何かについて、交際費についての説明がされているホームページを 30 件調査した。いずれの説明においても交際費の特徴を「取引先や事業に関係する者に対する接待や贈り物などにかかる費用」もしくはその旨を記していることから、一般に認識されている交際費とは「取引先等に対する接待・贈答に係る費用」であると判断した。

¹¹ 税抜経理方式を採用している場合は、税抜金額で 5,000 円以下、税込経理方式を採用している場合は、税込金額で 5,000 円（税抜 4,545 円）以下となり、飲食費として損金経理をした金額となる。なお、令和 5（2023）年 12 月 14 日に令和 6 年度税制改正大綱で、中小企業の経済活動の活性化や、飲食料費に係るデフレマインドを払拭する観点から現行の 5,000 円から 10,000 円に引き上げると公表した。

¹² 新村・前掲注 7、1641 頁。

¹³ 吉牟田勲「交際費課税 交際費の損金性、冗費性の分析と課税方式のあり方」『日税研論集』第 11 号（1989）、21 頁。

¹⁴ 新村・前掲注 7、755 頁。

待費同様の目的で料理店等の事業所以外の場所で、酒食を供する費用である¹⁵。

なお、接待費と供応費は厳密に区別するものではなく、いずれも親睦の度を深めながら商談のよりよい展開を図るための費用である¹⁶。

・慰安

慰安とは、なぐさめて心を安らかにすること¹⁷をいう。慰安費とは、慰安会、慰安旅行、観劇会、運動会の費用等であり、現代的にいえばリクリエーションの費用である。従業員により元気に働いて貰うための費用であり、収入増加（または費用減少）の費用である。慰安旅行等で、顧客等を対象とするときは、接待、供応と同様に親睦の度を増して、取引の継続や増加を図るための支出である¹⁸。

・贈答

贈答とは、物をおくったり、そのお返しをしたりすること¹⁹をいう。贈答費とは、事業者に関係者に対する贈答の費用であり、親睦の度を深め、継続させることにより収入の継続、増加を図るための支出であり、経費である²⁰。

以上のことから租税特別措置法及び同法施行令で規定する交際費等は、次の要件を満たす支出であると考えられる。

第一に、企業が経理する勘定科目を問わず「費用」であることを要する。

条文では、「交際費、接待費、機密費その他の費用」と規定されているが、法令において「その他の」が使われている場合は、「その他の」の前に出てくる言葉は、後にでてくる一層意味の深いことばの一部をなすものとして、その例示的な役割を果たす趣旨で使われている²¹ことから、ここにいう交際費・接待費・機密費は勘定科目の例示であり、その費用の名目は問わないということになる。

第二に、行為の対象者が、「得意先」、「仕入先」、「事業に関係のある者等」であることを要する。

条文では「その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する…」と規定されているが、法令において「その他」ということばが用いられている場合は、その「その他」の前にあることばと後にあることばとは、並列関係にあるのが原則である²²ことから、得意先、仕入先といった商取引の相手以外にも、会社が事業を行う上で関わる者全てが対象となり、町内会や近隣住民であっても対象となる²³。

¹⁵ 吉牟田・前掲注 13、21 頁。

¹⁶ 吉牟田・前掲注 13、21 頁。

¹⁷ 新村・前掲注 7、125 頁。

¹⁸ 吉牟田・前掲注 13、22 頁。

¹⁹ 新村・前掲注 7、1696 頁。

²⁰ 吉牟田・前掲注 13、22 頁。

²¹ 林修三『法令用語の常識』日本評論社（1975）、17 頁。

²² 林・前掲注 21、17 頁。

²³ 町内会が主催するイベントに対して関係の円滑化を目的とした支出（協賛金等）であれば、

なお、事業に関係ある者には「等」がついているが、これは不確定概念（多義的・抽象的概念）²⁴の一つである。

第三に、行われる行為が、「接待」、「供応」、「慰安」、「贈答」、「これら（接待・供応・慰安・贈答）に類する行為」であることを要する。

「接待」、「供応」、「慰安」、「贈答」は先に述べたとおりであるが、「これらに類する行為」も不確定概念の一つである。

これら3つの要件を満たせば、その支出は交際費等に該当することとなる。但し、その該当性の判断にあたっては不確定概念の解釈が重要となる。交際費の該当性における不確定概念の解釈については、二要件説、三要件説などの学説があるが、後程考察する。

また、交際費等には例外規定があり、適用要件を満たしていても以下に該当する場合は交際費等から除外され、損金と認められる。

- ・慰安費であるが、従業員のレクリエーション等の慰安に係る費用で通常要する費用である場合（福利厚生費となる）
- ・供応費であるが、少額（1人当たり5,000円以下²⁵）で、自社の役員・従業員・親族に対するものではない接待飲食費である場合（飲食費となる）
- ・贈答費であるが、カレンダー等の物品に係る通常要する費用である場合（宣伝広告費となる）
- ・接待費であるが、会議等供される茶菓や弁当に係る通常要する費用である場合（会議費となる）
- ・取材等に係る通常要する費用である場合（編集・取材費となる）

なお、ここに「通常要する費用」と規定されているが、これも交際費等における不確定概念の一つである。

2. 交際費等の現状の分析

(1) 交際費等の支出額の分析

① 令和3（2021）年度の交際費等支出額

令和5（2023）年3月に公表された「令和3年度分会社標本調査」によると、令和3年度（2021年4月1日～22年3月31日）の交際費等の支出額は、2兆8,507億円（前年度比－3.7%）で、そのうち損金不算入額は5,384億円（前年度比＋2.2%）で、損金不算入割

交際費等に該当する場合もある。また、建設業者が工事の同意を得るために近隣住民に金品を渡す場合、その費用は交際費等に該当する。

²⁴ 金子宏『租税法 第24版』弘文堂（2021）、84頁。

²⁵ 脚注11に記したとおり、令和5（2023）年12月14日に令和6年度税制改正大綱で、中小企業の経済活動の活性化や、飲食料費に係るデフレマインドを払拭する観点から現行の5,000円から10,000円に引き上げると公表した。

合は 18.9%であった²⁶。

この調査における営業収入金額は 1,478 兆 4,551 億円であり、営業収入 10 万円当たりの交際費等支出額は 193 円であった²⁷。

令和 3（2021）年度は、令和 2（2020）年度から引き続き交際費等の支出額が減少した²⁸が、新型コロナウイルス変異株による感染の再拡大や世界的な半導体の逼迫等による経済活動の縮小などによる景気の低迷²⁹がその要因である³⁰。

しかし、バブル経済の崩壊（1991～94 年）やリーマンショック（2008 年）のときの景気悪化とは異なる。それは、企業が経費削減のために接待交際を抑制したのではなく、緊急事態宣言に基づく自治体からの自粛要請に基づき、接待交際を取り止めたこと³¹や、オフィスに出社せずテレワークなどリモート環境での勤務により接待交際の機会が減少したことにより交際費等の支出が減少したということである。よって、従来の景気が悪くなったから行う交際費等の削減とは異なる点に留意する必要がある。

② 令和 3（2021）年度の資本階級別交際費等支出額の分析

令和 3（2021）年度における交際費等の支出額を資本金階級別に分類すると（第 1 表参照）、次の特徴があることが分かる。

- イ. 1 社当たりの交際費等支出額は会社規模（資本金の金額）が大きくなれば、その支出金額も大きくなる³²。
- ロ. イと逆に、営業利益 10 万円当たりの交際費等支出額は会社の規模が大きくなれば、その金額は小さくなる。
- ハ. 法人税法上の中小法人等は、支出した交際費等の約 92%程度が損金に算入されている

²⁶ 国税庁企画課『令和 3 年度分会社標本調査』国税庁（2023）、20 頁。

²⁷ 国税庁・前掲注 26、21 頁。

²⁸ 交際費等の支出額は、令和元（2019）年度が 3 兆 9,402 億円、令和 2（2020）年度が 2 兆 9,605 億円（前年度比－24.9%）、令和 3（2021）年度が 2 兆 8,507 億円（前年度比－3.7%）であった。なお、交際費等の累計推移については後程考察する。

²⁹ 令和 3 年度の有効求人倍率は前年度の 1.10 倍から 1.16 倍と 0.06 ポイント改善したもの、新型コロナウイルス流行前を含む令和元年度の有効求人倍率 1.55 と比較すると低い水準であり、景気は回復していないといえる。（出典 厚生労働省 職業安定業務統計 令和 3 年度分）

³⁰ 令和 3 年度の株主総会における事業報告では、新型コロナウイルスの影響、半導体不足、原材料価格の高騰が経営に影響があったと記されている。（トヨタ自動車・日産自動車・本田技研・日立製作所・パナソニック HD・味の素の株主総会招集通知より筆者調べ。）

³¹ 政府は 2021 年 4 月から 9 月 30 日にかけて緊急事態宣言を出した。緊急事態宣言では、路上・公園等における集団での飲酒など感染リスクが高い行動に対して必要な注意喚起や自粛の要請を行い、酒類又はカラオケ設備を提供する飲食店等に対しては休業要請や営業時間の短縮を命令した。（内閣官房「新型コロナウイルス感染症緊急事態宣言の実施状況に関する報告」（2021）、7-8 頁。）

³² 本表において連結法人の当該金額が大きいのは、連結確定申告書に記されたグループ全体の金額を連結グループ数で除しているためである（次頁・脚注 33 参照）。よって、1 社当たりではなく、1 グループ当たりであることから当該金額が大きくなっている。

が、資本金 1 億円超の企業は、支出した交際費等の約 7%程度しか損金に算入されない。
連結法人については、支出した交際費等の約 4%程度しか損金に算入されない。

第 1 表 資本金階級別交際費等支出額の状況³³

資本金額		企業数 (構成比) 社	支出額 (構成比) 億円	損金不算入額 [損金不算入割合] 億円	1 社当たり 交際費等支出額 千円	営業収入 10 万円当たり 交際費等支出額 円
中小企業	1,000 万円以下	2,481,706 (86.6%)	18,811 (66.0%)	796 [4.2%]	758	523
	1,000 万円超	294,697 (10.3%)	4,565 (16.0%)	616 [13.5%]	1,549	180
	5,000 万円以下	53,496 (1.9%)	1,507 (5.3%)	565 [37.5%]	2,817	94
	5,000 万円超					
	1 億円以下					
小計		2,829,899 (98.8%)	24,883 (87.3%)	1,977 [7.9%]	879	321
大企業	1 億円超	12,126 (0.4%)	700 (2.5%)	604 [86.4%]	5,772	60
	10 億円以下					
	10 億円超	4,657 (0.2%)	1,500 (5.3%)	1,434 [95.6%]	32,202	54
小計		16,783 (0.6%)	2,200 (7.8%)	2,038 [92.7%]	13,109	56
連結法人 (1,836 グループ)		17,704 (0.6%)	1,425 (5.0%)	1,369 [96.0%]	77,614	46
合計		2,864,386	28,507	5,384 [18.9%]	995	193

注：表中の係数は単位未満で四捨五入しているため内訳の計と合計は必ずしも一致しない
(出所：国税庁「令和 3 年度会社標本調査」20 頁より筆者作成。)

その理由は、経営者が私的な交際費を法人の経費として控除しているケースがないとは言えないが、一般的に中小企業は、大企業と比較すると、新規顧客の開拓や販売促進の手段が限られている。そのため、交際費等を支出することによって、取引の拡大や事業活動の円滑化を図っており、中小企業にとって交際費等が不可欠な販売促進手段となっている³⁴ためである。

(2) 交際費等の累計推移の分析

交際費等の支出額は、年々減少する傾向があり、新型コロナウイルス流行の直近の令和元(2019)年度は、交際費支出のピークであったバブル経済崩壊前(平成 3(1991)年)の約 6 割(65.3%)となっており、令和 2(2020)年度は新型コロナウイルスの流行があ

³³ 本表では、法人税法第 57 条第 11 項第 1 号に規定する「中小企業等」に該当する企業を「中小企業」と記し、中小企業等に該当しない資本金 1 億円超の企業を「大企業」と記している。連結法人については、企業数については、連結親法人(1,836 社)と連結子法人(15,868 社)をそれぞれ集計しているが、支出額以下は 1 連結グループを 1 社として連結親法人が提出した連結確定申告書(1,836 件)の係数に基づき集計し、資本金階級区分は「連結法人」として分類している。

³⁴ 詳細は令和 6 年度税制改正要望(経済産業省)「交際費の課税の特例(中小法人における損金算入の特例)措置の延長」を参照のこと。

ったため、約 5 割（53.9%）となっている（第 2 表参照）。

そして、有効求人倍率・実質 GDP 成長率の推移と交際費の支出割合はおおむね一致することから、交際費支出額は景気の影響を受けているということが分かる。

平成 24（2012）年度の交際費支出割合と有効求人倍率・年次 DGP 成長率の推移に大きな乖離が見られる要因に東日本大震災（平成 23（2011）年 3 月 11 日）の影響が考えられ、平成 27（2015）年度から交際費等の支出が増加していく要因に金融緩和政策の実施が考えられる。

第 2 表 交際費等支出額と有効求人倍率・年次 GDP（実額）の累年比較³⁵

年度	支出額 億円	交際費等 前年度比 %	営業収入 金額 億円	営業収入金 額に対する 交際費割合 %	有効 求人 倍率 倍	前年・期比 改善割合 倍	年次 GDP 実額 兆円	年次 GDP 成長率・ 前年度比 %
平成 3（1991）	61,407	— —	15,118,122	0.406	1.40	— —	441.2	— —
平成 24（2012）	29,010	-7.3 ▼	13,861,038	0.209	0.82	0.12 △	517.9	0.6 △
平成 25（2013）	30,825	1.4 △	14,934,688	0.206	0.97	0.15 △	532.1	2.7 △
平成 26（2014）	32,505	2.4 △	15,380,207	0.211	1.11	0.14 △	530.2	-0.4 ▼
平成 27（2015）	34,838	13.7 △	14,495,528	0.240	1.23	0.12 △	539.4	1.7 △
平成 28（2016）	36,270	4.0 △	14,508,100	0.250	1.39	0.16 △	543.5	0.8 △
平成 29（2017）	38,104	0.3 △	15,194,651	0.251	1.54	0.15 △	553.2	1.8 △
平成 30（2018）	39,619	2.1 △	15,477,854	0.256	1.62	0.08 △	554.5	0.2 △
令和元（2019）	39,402	3.7 △	14,847,912	0.265	1.55	-0.07 ▼	550.1	-0.8 ▼
令和 2（2020）	29,605	-17.4 ▼	13,500,943	0.219	1.10	-0.45 ▼	527.7	-4.1 ▼
令和 3（2021）	28,643	-3.3 ▼	14,784,551	0.193	1.16	0.06 △	541.8	2.7 △

注：平成 3（1991）年は年度ではなく暦年である。

（出所：筆者作成）

（3）交際費等の業種間比較の分析

令和 3（2021）年度の営業収入金額 10 万円当たりの交際費等支出額を業種別に見ると、建設業が 521 円、料理飲食旅館業 が 471 円、不動産業が 438 円と高く、一方、化学工業が 76 円、機械工業が 103 円、食料品製造業が 104 円と低い³⁶。

なお、過去 10 年間に於ける、営業収入金額 10 万円当たりの交際費等支出平均額が最も多い業種は、建設業であり、その額は 599 円である。次いで、不動産業の 513 円、サービス業³⁷の 431 円、料理飲食旅館業の 423 円と続いている³⁸。

建設業の交際費等の額が高い理由として、建設業の特徴に受注生産方式（フルオーダー

³⁵ 『平成 9 年分 税務統計から見た法人企業の実態』国税庁（1999）、『令和 3 年度会社標本調査』国税庁（2023）、厚生労働省・職業安定業務統計、内閣府・国民経済計算（GDP 統計）より筆者が作成した。

³⁶ 国税庁・前掲注 26、21 頁。

³⁷ サービス業とは、情報サービス業、インターネット付随サービス業、映像・音声・文字情報制作業（新聞業、出版業を除く）、医療業、保健衛生、社会保険・社会福祉・介護事業、学校教育、その他の教育、学習支援業、専門サービス業、学術・開発研究機関、洗濯・理容・美容・浴場業、その他の生活関連サービス業、娯楽業、廃棄物処理業、自動車整備業、機械等修理業、物品賃貸業、広告業、技術サービス業、職業紹介・労働者派遣業、その他の事業サービス業、その他のサービス業、分類不能の産業をいう。

³⁸ 過去 10 年の会社標本調査より筆者作成。

メイド)がある。その金額も大きく、工期も長いため、受注にあたり発注者との信頼関係が必要であり、その信頼関係構築に接待等を含めたコミュニケーションが必要となる。また、受注から引渡しまでの間、長期にわたり多くの人が関わるため、付き合いが多く発生し、工事中も近隣関係者との関係を円滑に進める必要がある。そして、安全を最も重視するためには意思疎通が不可欠であり、社内におけるコミュニケーションを重視する企業風土がある。このことから、他業種に比べ意思疎通を図るための接待飲食費、贈答・慶弔費、近隣対策費、社内飲食費などの交際費等が発生すると考えられる。

また、不動産業も売主や貸主との信頼関係がなければ成り立たない業界であり、信頼関係構築に接待等を含めたコミュニケーションが必要となるため交際費等の額が高くなると考えられる。

3. 交際費等における問題点

(1) 不確定概念

交際費等は、規定に用いられている不確定概念の解釈を巡り、争われてきた。

ここにいう不確定概念とは、抽象的であり、多義的な概念を指している³⁹が、納税者の経済活動における法的安定性と予測可能性を害する⁴⁰ことから課税要件明確主義に反するという考えもある。

その一方、新型コロナウイルスの流行のように、具体的に予測し得ないような経済環境、社会環境の変化が生じた場合には、不確定概念であるが故にこのような変化にも対応して、税法の規定が機能しうる⁴¹という考えもある。

大阪地裁昭和35年(行)第25号・昭和44年3月27日判決(訟月15巻6号721頁)では「課税要件明確の原則も租税法律主義の一内容であつて、不確定概念をもつて課税要件を定めたり、その運用に当つて自由裁量を行つたりするのは、極力避けねばならない。しかし租税法人主義の機能は経済生活の安定と予測可能性にあるのであるから、その機能が実質的に阻害されない限り、公平負担の原則からみて、不確定概念をもつて課税要件を定めることが、絶対に許されないものというべきではない。」と示している。

金子宏名誉教授は、「不確定概念には2種類のものがあることに注意する必要がある。1つは、その内容があまりに一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や濫用をまねくおそれのあるものである。…その規定は課税要件明確主義に反して無効であると解すべきであろう。…いま1つは、中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であつて…法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるものである。…それは、租税行政庁に自由裁量を認めるものではなく、ある具体的な場合がそれに該当するかどうかの問題は、法の解釈の問題であり、当然に裁

³⁹ 酒井克彦『「正当な理由」をめぐる認定判断と税務解釈』清文社(2015)、4頁。

⁴⁰ 金子・前掲注24、84頁。

⁴¹ 藤曲武美「税法上の不確定概念の考え方」『税務弘報』第69巻第12号(2021)、22頁。

判所の審査に服する問題であると解される。その必要性和合理性が認められる限り、…課税要件明確主義に反するものではないと解すべきであろう」と述べている⁴²。

(2) 交際費等における不確定概念

租税特別措置法第 61 条の 4、及び同法施行令第 37 条の 5 にて用いられている不確定概念は、(イ) 交際費等の支出の相手先である「事業に関係のある者等」(措法 61 の 4 ⑥)、(ロ) 接待等の行為に係る「その他これらに類する行為」(措法 61 の 4 ⑥)、(ハ) 福利厚生等の支出目的に係る「専ら」(措法 61 の 4 ⑥一)、(ニ) 交際費に該当しない福利厚生・宣伝広告・会議・取材に係る費用で「通常要する費用」(措法 61 の 4 ⑥一、措令 37 の 5 ②一、二) である。

(イ) については、規定に得意先、仕入先と例示されており、「近い将来事業と関係をもつにいたるべき者をも含み」(東京地判昭和 36 年(行)第 6 号・判例時報 581 号 27 頁)、「直接当該法人の営む事業に取引関係のある者だけでなく間接に当該法人の利害に関係ある者及び当該法人の役員、従業員、株主等も含む」(東京地判平成 22 年 11 月 5 日・税資 260 号順号 11548)と判示されているため、これが争点となることは解消されたといえる⁴³。

しかし、問題となるのは、(ロ) 以下であり、企業が意図していない行為が接待等に類する行為と判断されることや、通常要する費用の考え方はその会社の規模や目的等によって異なるということである。

金子宏名誉教授は、「交際費の意義と範囲は、法人にとって重大な利害関係を有する問題であり、…ある支出が交際費と認められるためには、支出する法人の側で取引関係の円滑な進行を図るという目的を有していることが必要であるが、そのみでなく、それが客観的に法人の活動の一環として認められる目的のために支出されていること、あるいはその相手方がそれによって法人から利益を受けていると認識しうる客観的状況のもとで支出されていることが必要であると解すべき」と述べている⁴⁴。

また、大淵博義教授は「交際費等とは、親密を図るための行為が行われて費用が支出されているものであり、かかる行為の態様が接待等の冗費、濫費⁴⁵をもたらすものとして課税対象とされているという交際費等制度の原点を失念しては、解釈の誤りを犯すことになる」と述べている⁴⁶。

⁴² 金子・前掲注 24、85 頁。

⁴³ 租税特別措置法基本通達 61 の 4(1)－22 において「措置法第 61 条の 4 第 6 項に規定する『得意先、仕入先その他事業に関係のある者等』には、直接当該法人の営む事業に取引関係のある者だけでなく間接に当該法人の利害に関係ある者及び当該法人の役員、従業員、株主等も含むことに留意する。」と明記され、同通達 61 の 4(1)－9 で「特定の者」と「不特定多数の者」の違いも例示されている。

⁴⁴ 金子・前掲注 24、433 頁

⁴⁵ 冗費とは「むだな費用」(新村・前掲注 7、1452 頁。)を、濫費とは「みだりにつやすこと」(新村・前掲注 7、3066 頁。)をいう。

⁴⁶ 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第Ⅱ巻』税務経理協会(2014)、338-339 頁。

(3) 交際費等の該当性

交際費等の範囲は、「交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為…のために支出するもの（次に掲げる費用のいずれかに該当するものを除く。）…」（措法 61 の 4 ⑥）と定義されているが、交際費等の具体的支出の状況は千差万別であるのでこれだけの規定では十分ではなく、判例においてこれらの規定から判定要件を理論構成するとともに、かなり種々の支出についてこの交際費等に該当するかどうか判定している⁴⁷。

そして、交際費等該当性の要件として代表的なものに「二要件説」、「三要件説」があり、二要件説も「旧二要件説」と、「新二要件説」がある。

① 二要件説

イ. 旧二要件説（行為目的二要件説⁴⁸）

旧二要件説は、交際費等該当性の要件を、「支出の相手方」が、事業に関係のある者等であり、かつ、「支出の目的」が、これらの者に対する接待、供応、慰安、贈答、その他これらに類する行為のためであること⁴⁹とする説である。

支出の目的が接待等の行為であることから、行為目的二要件説ともいう。比較的古い判例は、この旧二要件説によるものが多い。

ロ. 新二要件説（交際目的二要件説⁵⁰）

新二要件説は、旧二要件説を修正したもので、「支出の相手方」が、事業に関係のある者等である点は旧二要件説と同じだが、「支出の目的」を、接待等の行為により事業関係者との間の親睦の度を密にして、取引関係の円滑な進行を図るためであること⁵¹とする説である。支出の目的が交際目的であることから交際目的二要件説ともいい、支出の目的を接待等の意図（効用）を重視している⁵²点が、旧二要件説と異なる。

なお、新二要件説は、行為形態を重視するのではなく、事業関係者との取引関係の円滑化に寄与するかどうかという点が強調される結果、「行為形態という交際費等の範囲の客観的制約要件が取り除かれ、支出が取引関係の円滑化に寄与するといえれば、行為形態がいかなるものであれ、交際費等に該当するという結論が導出できることになる⁵³」と指摘さ

⁴⁷ 吉牟田勲「交際費等、寄附金、広告宣伝費」北野弘久編『租税実体法 I』学陽書房（1979）、142 頁。

⁴⁸ 大淵・前掲注 46、252 頁。

⁴⁹ 山本守之『交際費の理論と実務〔四訂版〕』税務経理協会（2009）、52 頁。

⁵⁰ 大淵・前掲注 46、252 頁。

⁵¹ 山本・前掲注 49、52 頁。

⁵² 大淵・前掲注 46、253 頁。

⁵³ 増田英敏「租税特別措置法とその適正な解釈－萬有製薬事件」『税法学』第 549 号（2003）、202 頁。

れている⁵⁴。

そして、新二要件説は、目的が取引先との関係の円滑化であれば交際費等に該当するため、旧二要件説よりも交際費等の範囲は広いとされ⁵⁵、訴訟において課税庁が抗弁する際に、交際費等の該当要件として用いることが少なくない。

② 三要件説

三要件説は、「支出の相手方」が、事業に関係のある者等であるという点は旧二要件説と同じだが、「支出の目的」を、接待等の行為により事業関係者との間の親睦の度を密にして、取引関係の円滑な進行を図るためであるとともに、「行為の形態」が、接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であることとする説⁵⁶である。

また、「行為の形態」に客観的な相手方における認識可能性を加えた⁵⁷ものを修正三要件説という。

三要件説は新二要件説に、「行為の形態」を追加したもの⁵⁸であるが、三要件説が学説においても多く支持され、また、その後の判決や裁決においても採用されていることから、三要件説が定着したように見受けられる。しかしながら、最高裁判所で争われた事案がない⁵⁹。よって、交際費等をどの説によって適用要件とするのかはまだ確定していない。

③ その他の学説

その他の交際費等の適用要件として五要件説が挙げられる。

五要件説は、交際費等の成立要件を、①支出の目的、②支出の相手先、③行為の具体的形態、④比較的高額な支出、⑤冗費・濫費性⁶⁰の五つとする考え方であり、三要件説に比較的高額な支出と冗費・濫費性の二つの要件を加えたものである。

実際に、東洋郵船事件（東京地判昭和 44 年 11 月 27 日、行集 20 巻 11 号 1501 頁）では、交際費等の要件の一つに「支出金額が比較的高額である」ことが挙げられると判示している。

しかしその後、双葉観光事件控訴審（東京高判昭和 52 年 11 月 30 日、行集 28 巻 11 号 1257 頁）では、「規定の文理上…控訴人主張（注・定額的な支出や冗費性の要素のあるものが交際費等に当たると主張した。）のようなことを独立の要件とすべきものとは解されない」と判示し、萬有製薬事件控訴審（東京高判平成 15 年 9 月 9 日、高裁民集 56 巻 3 号 1

⁵⁴ 大淵・前掲注 46、253-254 頁。

⁵⁵ ハツ尾順一『図解租税法ノート（十三訂版）』清文社（2021）、145 頁。

⁵⁶ 吉牟田・前掲注 47、142 頁。

⁵⁷ 酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論（第 4 版改訂増補版）』財経詳報社（2017）、266 頁。

⁵⁸ ハツ尾・前掲注 55、145 頁。

⁵⁹ 中村隆一「文理解釈等に基づく交際費等の該当要件の再考察」『税大ジャーナル』第 34 号（2022）、60 頁。

⁶⁰ 高梨克彦「交際費等」『税法学』第 300 号（1975）、19 頁。

頁)でも、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であれば、それ以上に支出金額が高額なものであることや、その支出が不必要(冗費)あるいは過大(濫費)なものであることまでが必要とされるものではない。」として、冗費性・濫費性は要しないと判示している。

④ 学説の妥当性(評価)

これら交際費等該当性判定要件の各学説について、今村隆教授は「ある支出が交際費と認められるためには、支出する法人の側で取引関係の円滑な進行を図る目的を有していることが必要であるが、そのみでなく、それが客観的に法人の活動の一環として認められる目的のために支出されていることのほか、その相手方がそれによって利益を受けていると認識し得る客観的状況の下で、支出されていることが必要と考えるべきであろう。もっとも、このように考えるのは、相手方の認識あるいは認識可能性が必要という意味ではなく、行為態様が客観的に接待等といえることが必要であるとの意味である。…そうすると、結局、交際費であるための要件は、①支出の相手方が事業関係者であること、②支出の目的が取引関係の円滑な進行を図ること、③支出の態様が客観的に接待等に当たることとなると考える。なお、条文解釈上は、『接待、供応、慰安、贈答その他これに類する行為』といえるような行為のための支出と読むことになる。」⁶¹との理由から三要件説を支持している。

また、中村隆一氏は「法文における交際費等の定義規定から、『交際費、接待費、機密費その他の費用で』は『支出の目的』を、『その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する』は『支出の相手方』を、『接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの』は『行為の形態』を示すものと解せられ、よって、三要件説が最も法文に忠実であると考えられる」⁶²として三要件説を支持している。

そして、増田英敏教授は「交際費の要件を①支出の目的、②支出の相手先の2つの要件に行為形態の要件を加え、3要件と解することにより、要件の具体性は飛躍的に向上する。」⁶³と三要件説を支持している。

このように、交際費等の該当性については三要件説が通説であり、他の学説と比しても妥当性が高いといえる。

なお、その際には実質判断も必要であるという考えもある。

辻美枝教授は「交際費等の範囲を判定要件を用いて画するには、本規定の目的を斟酌したうえで、支出ごとの具体的事情に即した実質判断が必要である」⁶⁴と述べている。

⁶¹ 今村隆「課税訴訟における要件事実論の意義」『税大ジャーナル』第4号(2006)、17-18頁。

⁶² 中村・前掲注59、60頁。

⁶³ 増田英敏『リーガルマインド租税法(第5版)』成文堂(2019)、601頁。

⁶⁴ 辻美枝「交際費の意義—萬有製薬事件」『租税判例百選(第7版)』有斐閣、123頁。

第2節 交際費課税制度

1. 交際費課税制度の概要

(1) 制度概要

交際費課税制度とは、租税特別措置法第61条の4、及び同法施行令第37条の5にて規定されている、法人が損金経理⁶⁵した交際費等について、その法人の規模に応じて、一定の額を超過したものは損金に算入することができないとする制度である。

この制度は、昭和29（1954）年に租税特別措置法（旧措置法）5条の12として創設され、その後度重なる延長を重ね、現在に至っている。

なお、制度の創設前においても、交際費等に関して、費途不明・業務に関係のない費用は損金に算入しないという条項が通達にあった⁶⁶。しかし、これは使途不明のものは損金の認識ができないから損金に算入しないという趣旨のものであり、交際費等を直接否認する考え方ではなかった⁶⁷。

交際費等は、取引先等の事業関係者との関係を円滑ならしめ収益獲得につながることを目的として支出されるものであるので、収益獲得のための対価であり、事業経費そのものである⁶⁸。

しかし、交際費等の支出が国民経済的に見て消費的、非生産的な性格を持っていることから、法人企業の消費的経費を節減させ、冗費・濫費⁶⁹の抑制と社内留保の促進を図り、ひいては、資源の有効利用を推進するため、法人企業の交際費等の支出額の損金控除を制限する課税上の特例として、昭和29年度に、時限立法として創設された⁷⁰。

そして、令和5（2023）年9月時点における交際費課税制度の主な内容は以下のとおりである。

- イ. 平成26（2014）年4月1日から令和6（2024）年3月31日までの間に開始する各事業年度において支出する交際費等の額は、当該適用年度の所得の計算上損金の額に算入しない。（措法61の4①）
- ロ. 交際費等の額は、資本金の額が100億円以下の法人は、接待飲食費の50%相当額を超える部分とする。（措法61の4①）

⁶⁵ 損金経理とは、法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。（法法2二十五）

⁶⁶ 昭和25年9月25日に公表された法人税取扱通達269にて「法人が交際費、機密費、接待費等の名義をもつて役員又は支出したものでその費途が明らかではないもの及び会社業務に関係ないと認められるものは損金に算入しない。」と規定されている。『法人税取扱通達』国税庁（1951）、92頁。

⁶⁷ 市丸吉左エ門「戦後法人税制史・昭和29年度」吉国二郎総監修『戦後法人税制史〔創立50周年記念出版〕』税務研究会（1996）、213頁。

⁶⁸ 成道秀雄監修、坂本雅士編著『現代税務会計論（第6版）』中央経済社（2023）、125頁。

⁶⁹ 当時は、重要産業や基幹産業の設備投資に支えられた内需拡大で好況を続けており、交際費の濫用もかなりあったようである。（山本・前掲注49、17頁。）

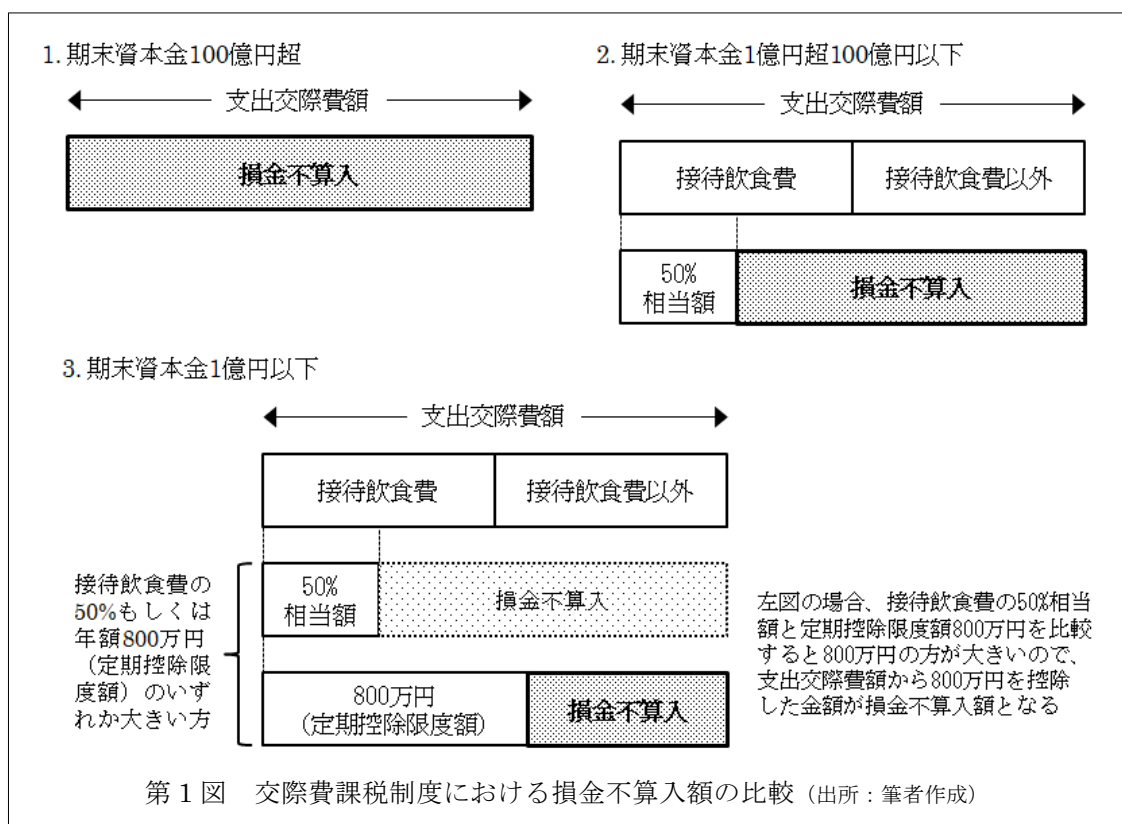
⁷⁰ 富岡幸雄『新版税務会計学講義（第3版）』中央経済社（2013）、166頁。

ハ．接待飲食費とは、交際費等のうち飲食その他これに類する行為のために要する費用である。（措法 61 の 4 ⑥）

ニ．資本金の額が 1 億円以下の法人は、交際費等の額を、定額控除限度額（800 万円に当該事業年度月数を 12 で除した数値を乗じた値。）を超える金額とすることもできる。（措法 61 の 4 ①）

注：以下本稿では、当該基準年度の月数で除してこれに当該事業年度の月数を乗じて計算することを「月数調整」といい、特段の記述がない場合、当該事業年度における数値を算出する場合には、月数調整を行うものとする。

本制度は法人税法第 57 条第 11 項第 1 号に規定する「中小企業等」に該当するいわゆる中小企業（資本金 1 億円以下の企業）と、それに該当しないいわゆる大企業（資本金 1 億円超）でその取扱いが異なり、前者であれば交際費等であっても 1 事業年度（1 事業年度が 12 月に満たない場合は月数調整する）800 万円もしくは接待飲食費の 50%相当額の大きい方が損金算入されるが、後者は、資本金 100 億円以下の企業であれば交際費等のうち接待飲食費の 50%相当額のみが損金算入でき、資本金 100 億円超であれば交際費等の全額が損金不算入となる。（第 1 図参照）



(2) 制度趣旨

交際費課税制度の制度趣旨は、先にも述べたとおり「冗費・濫費の抑制」ならびに「資本の蓄積」である。

昭和 31 年臨時税制調査会答申においても、制度の概要に「戦後資本蓄積の促進に資するため、各種の租税上の特別措置がとられたが、昭和 29 年、企業資本充実のため資産再評価の強制等が行われた機会に、いわゆる交際費の損金算入否認の制度が設けられた。この措置は、他の資本蓄積策と並んで、法人の交際費等の濫費を抑制し、経済の発展に資するねらいをもっている」⁷¹と明記されている。

それは、近年においても変わっておらず、大栄電気事件（東京地判昭和 57 年 8 月 31 日行集 33 巻 8 号 1771 頁）判決において「法人の冗費・濫費を抑制し、自己資本の充実を図る等の政策上の目的から、右のように損金不算入の特例を設けたものと解される」と判示されている。

静岡地裁平成 17 年 4 月 14 日判決（税資 255 号順号 9998）では「措置法 61 条の 4 が定める交際費等の損金不算入制度は、冗費、濫費を節減して法人所得の内部留保による資本蓄積の促進を図ることなどを目的として政策的に設けられたものであるが、個々の交際費等のうちの冗費、濫費に該当する部分のみを採り上げてこれを規制する制度ではなく、得意先、仕入先その他事業に関係のある者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るために支出される交際費等であればこれを総量的に損金に算入できない旨を規定することによって、事前に、交際費等の支出そのものの抑制を図り、その結果として、冗費性又は濫費性を帯びる必要以上の交際費等の支出を抑制することを狙った制度であると解される」と判示している。

更に、平成 30（2018）年においても「法人の冗費、濫費を抑制し、法人の資本の蓄積を促進するという租税特別措置法 61 条の 4 の趣旨に照らすと…」と判示されている⁷²ことから、創設から約 70 年経過した現在においてもこの制度趣旨は変わっていないといえる。

2. 交際費課税制度の変遷

交際費課税制度は昭和 29（1954）年に時限的措置として創設されたが、現在に至るまでの間幾多の延長と改正がなされてきた。

それは、先にも述べたように本制度が政策的な目的を有しているためであり、その時々
の情勢により政策的に損金不算入額の変更が行われている⁷³。そして、その制度の内容が

⁷¹ 臨時税制調査会「昭和 31 年 12 月臨時税制調査会答申」（1956）、135 頁。

⁷² 神戸地判平成 30 年 11 月 14 日、税資 268 号順号 13207。

⁷³ 例えば、平成 26 年度の改正では、接待飲食費の額の半分までは、損金の額に算入することが可能になったが、その理由を改正の趣旨及び背景にて「消費税率引上げ後の消費の拡大を通じた経済の活性化を図る観点からは、昨年度の中小企業向けの交際費課税の緩和のみではなく、大企業による接待交際を含む事業活動が交際費課税によって必要以上に萎縮することのないようにするための工夫が必要であるとの要請が強くなっていました。特に、交際費課税は、地

強化されつつ、適用期間が延長されてきた。

交際費課税制度の変遷については、その意義に応じ区分することができる。吉牟田勲教授は、昭和 29 年の制度創設から論文を発表した平成元年までを 4 段階で区分しており⁷⁴、吉牟田論文を基に推移を考察した山本守之教授は、昭和 29 年から平成 21（2009）年までを 5 段階で区分をしている⁷⁵。本稿においては吉牟田論文を基とする山本論文における区分に平成 21 年以降の変遷を加えて整理する。

（1）第 1 期（昭和 29（1954）年度～昭和 35（1960）年度）

第 1 期は交際費課税制度の創設期であり、吉牟田教授は「交際費過大支出（濫費）抑制のための課税（取引基準控除等）の時期」と位置づけている⁷⁶。

そして、昭和 29 年度の創設時の適用要件は以下の通りであるが、期末資本金金額が 500 万円以上である「大企業のための措置」という意味を持っていた⁷⁷。

- ① 適用対象法人は、資本金 500 万円以上の法人とする。
- ② 適用対象事業年度は、昭和 29（1954）年 4 月 1 日から昭和 32（1957）年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度とする。
- ③ 交際費等の支出額のうち、以下のイ又はロのいずれか多い金額を超過する部分の 50%相当額を損金不算入とする。
 - イ．当該事業年度の基準年度の交際費等（基準年度の交際費額）の 70%相当額
 - ロ．取引金額に応ずる一定金額

つまり、500 万円以上の大法人が、当事業年度において支出した交際費等のうち、基準年度の交際費額の 70%相当額（支出実績基準）、又は取引金額に一定の割合を乗じた金額のうちいずれか大きい金額（取引基準）を超過した額の 50%を損金不算入とする規定である。（第 2 図参照）

ここにいう基準年度の交際費額⁷⁸とは、法人が昭和 29 年 4 月 1 日を含む事業年度開始の日前一年以内に開始した各事業年度（第 3 図参照）において支出した交際費等の額の合計

方の繁華街等の飲食店への影響が大きく、地方経済の活性化を妨げているといった指摘がありました。そこで、交際費等のうち、飲食のための支出に要する費用について、その課税を大幅に緩和し、もって企業の経済活動の活性化を図ることとされました。」と政策的な理由であることを明らかにしている。

⁷⁴ 吉牟田・前掲注 13、12 頁。

⁷⁵ 山本・前掲注 49、6・7 頁。

⁷⁶ 吉牟田・前掲注 13、12 頁。

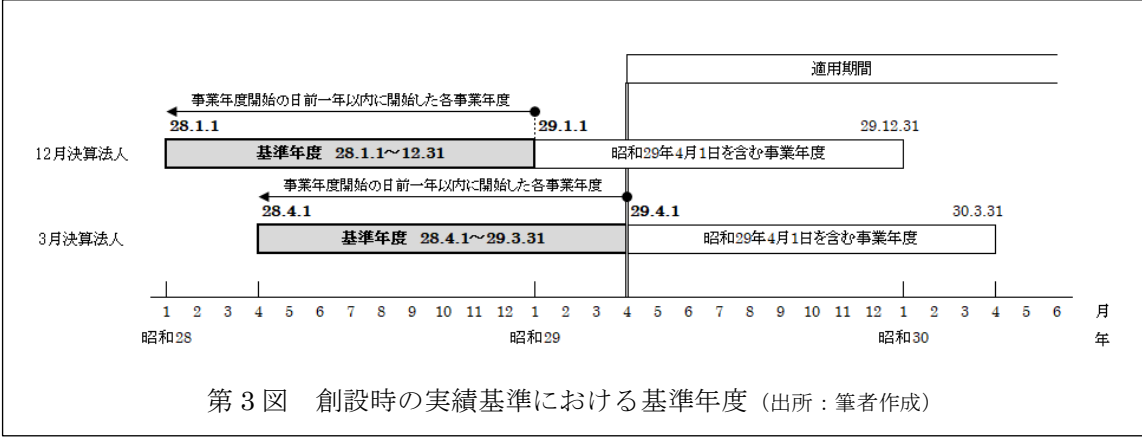
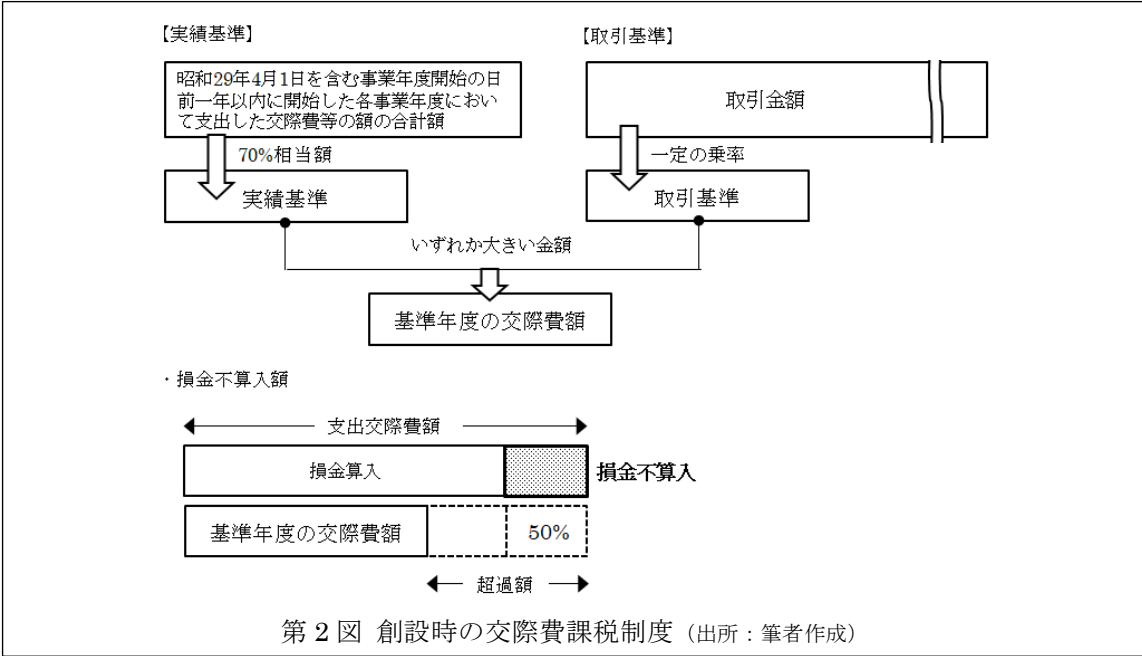
⁷⁷ 山本・前掲注 49、5 頁。

⁷⁸ 租税特別措置法（法律第三十七号（昭二九・三・三一））第五条の十二では、「法人が昭和 29 年 4 月 1 日から昭和 32 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度（清算中の事業年度を除く。）において支出した交際費等の額が、基準年度の交際費額に…」と規定されている。

額をいい（租法 5 の 12）、取引金額に一定の割合を乗じた金額とは、当該事業年度における取引金額に企業の主たる事業の区分に従って適用される一定率を乗じた金額をいう⁷⁹（措令 37 の 4）。

なお、当該一定率は、証券業及び商品取引業が 1,000 分の 0.4（0.04%）、製造業（出版業を除く。）、運輸業及び通信業（放送業を除く。）が 1,000 分の 6（0.06%）、建設業及び保険業が 1,000 分の 10（0.1%）など業種によって区分して定められていた。

そして、支出実績基準における基準額が基準年度の 70%とされたのは、30%の節約を期待したもの⁸⁰であり、取引基準が設けられたのは、新設法人に係る基準が必要であったこと、企業がたまたま基準年度に冗費節減に努めた結果、交際費等の支出が著しく少なかった場合、損金不算入額が過大となる点を補完する必要があったことが挙げられる。



⁷⁹ 市丸・前掲注 67、216 頁。

⁸⁰ 市丸・前掲注 67、214 頁。

その後、昭和 31（1956）年度、32（1957）年度、34（1959）年度に改正が行われ、その内容は強化されることとなる。昭和 31 年度改正では損金不算入割合が 50%から 100%に引き上げられ、超過額の全額が損金不算入とされた。

また、昭和 32 年度改正では、支出実績基準が基準年度の交際費額の 70%から 60%に引き下げられ、取引基準の一定割合も 5 割程度に引き下げられた。これにより、超過額が拡大することになる。その一方で資本金基準が引き上げられ、従来の 500 万円から 1,000 万円となり、より大きな会社を対象となった。

このように、規制が強化された背景には社用族の存在がある。社用族とは「1950 年ころに…自前では一流レストラン、バー等で飲食することができず、その支払いを社用という名目で会社に肩代わりさせた」⁸¹連中のことを意味する。

このことは、昭和 31 年 12 月の臨時税制調査会答申においても、以下のように問題視されており、交際費課税制度の強化の必要が提起されている⁸²。

…戦後経済倫理のし緩（原文ママ）等によって企業の経理が乱れ、このため、一方では役員及び従業員に対する給与が、遊興費、交際費等の形で支給される傾向が生ずるとともに、他方及び役員従業員の私的關係者に会社の経費で接待をすとか、事業関係者に対しても、事業上の必要をこえた接待をする傾向が生じている。このため企業の資本蓄積が阻害されていることは、争えない事実である。今回個人所得税について大幅に累進税率の緩和が行われれば、このような弊害も次第になくなることが期待されるが、その積極的防止策としては、仮装の給与等の支給に対してはこれを給与所得としては握（原文ママ）し、所得税課税の適正化を図るとともに、交際費の濫費については、この制度によってこれを抑制することが必要である。したがって、実際費損金否認の制度は、今後しばらくこれを続けるとともに、よりその効果を上げるため、現行制度をむしろ強化する必要がある。

そして、昭和 34 年度改正では、新たな基準額を設け⁸³、実績基準は、昭和 29 年 4 月 1 日を含む事業年度開始の日前一年以内に開始した各事業年度において支出した交際費等の 60%相当額（旧実績基準）と、昭和 33（1958）年 1 月 1 日⁸⁴を含む事業年度開始の日前一年以内に開始した各事業年度（第 4 図参照）において支出した交際費等の交際費額の 80%

⁸¹ 浜口恵俊「社用族」『世界大百科事典第 12 巻改訂新版』平凡社（2007）、750 頁。

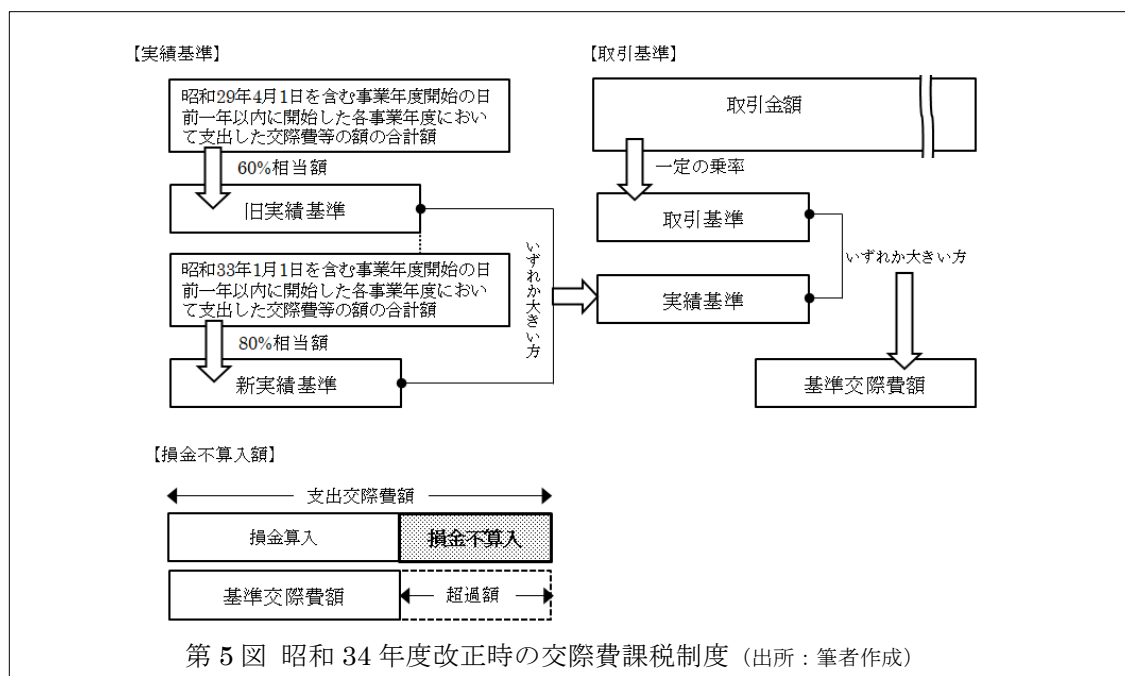
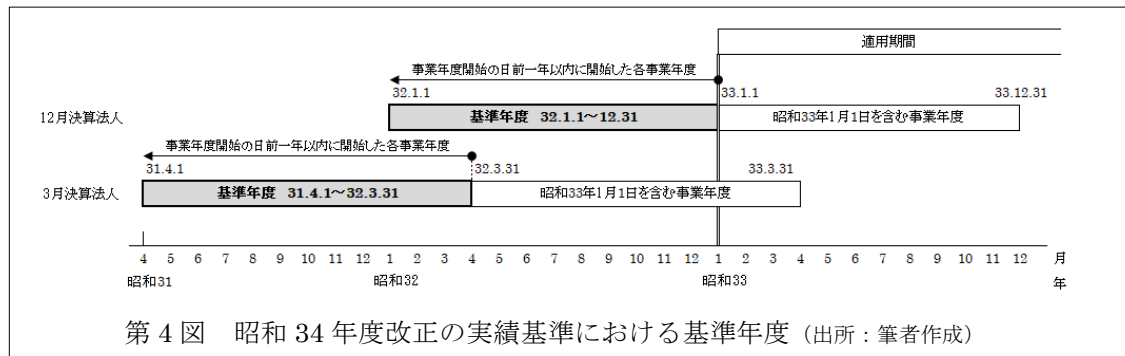
⁸² 臨時税制調査会・前掲注 71、135 頁。

⁸³ 従来「基準年度の交際費額」としていたものを、「基準交際費額」と名称を改めた。

⁸⁴ 新基準について、昭和 34 年 4 月 1 日を含む直前事業年度とせず、1 月 1 日としたのは、改正法が国会に提出されたのが 2 月 12 日であり、4 月 1 日とすれば、たとえば 4 月 1 日事業年度開始の法人は、その後 3 月末日まで支出交際費額を恣意的に増加させることによって、新基準額を操作する可能性があり、こういうことは望ましくないと考えられたからである。（武田昌輔「戦後法人税制史・昭和 34 年度」吉国二郎総監修『戦後法人税制史〔創立 50 周年記念出版〕』税務研究会（1996）、284 頁。）

相当額（新実績基準）のいずれか大きい金額とし、その基準交際費額を超える金額が損金不算入とされた⁸⁵。（第 5 図参照）

また、取引基準についても、取引高に乗ずる率が 5 業種について引き上げられた⁸⁶。



昭和 34 年度改正において新実績基準を設け、支出交際費額の 80%としたのは、制度創設から 5 年経過し、当初は 30%の節約を期待したが、最近の支出交際費等については 20%程度の節約を期待することが妥当であろうとしたもの⁸⁷であり、企業の実状に即した課税を行うべく改正がなされた⁸⁸と考えられる。

⁸⁵ 武田昌輔「戦後法人税制史・昭和 34 年度」吉国二郎総監修『戦後法人税制史〔創立 50 周年記念出版〕』税務研究会（1996）、284 頁。

⁸⁶ 武田・前掲注 85、285 頁。

⁸⁷ 武田・前掲注 85、284 頁。

⁸⁸ 安西志保美「交際費等の損金不算入制度に関する研究」『税に関する論文入選論文集』納税協会（2017）、108 頁。

(2) 第2期（昭和36（1961）年度～昭和41（1966）年度）

第2期について、吉牟田教授は「社用消費への現物給与の代替課税としての全法人課税」と位置づけている⁸⁹。

社用消費への現物給与については、昭和31（1956）年12月の臨時税制調査会答申で問題視されたが（本稿前頁参照）、昭和35（1960）年税制調査会第一次答申（以下、「昭和35年答申」と記す。）においても、「大企業とよばれているものを選んでみると…（中略）…交際費の金額は取引量と比例関係にあるものとはかならずしもえず（原文ママ）、同じ大企業といわれており、しかも交際費の金額は同じ程度でありながら取引量の関係から一は否認がなく他は否認されている事例が見受けられる。」⁹⁰と記されている。

また、当時は主要諸外国でも交際費の乱用の問題が講じられている傾向にあり、昭和35年答申におけるアメリカの交際費課税制度の概要では、「従業員費用勘定（福利厚生費、旅費等に属するカントリークラブ等の会費又は掛金、事業旅行に伴う妻子等家族の旅行費用、保養のための旅行費用、自動車、ヨット、ホテル等の維持運搬等の費用等）については、個別に審査し、個人の所得とするかどうかを検討される。」⁹¹と、交際費として損金経理していても、個別審査の結果によっては現物給与とされることを紹介した上で、「最近諸外国にも、このような傾向がみられることは、わが国のこの制度に一つの反省を与えるものであろう。」⁹²と改正の必要があると結論づけている。

そして、昭和36（1961）年度改正では以下の内容に改められた。

- ① 適用対象を従来の資本金1,000万円の法人から、全法人とする。（資本金基準の廃止）
- ② 各事業年度に支出した交際費等の金額が、定額（300万円）に資本金（資本積立金額、再評価積立金額その他の政令で定める積立金の額を含む。）の1,000分の1を加算した金額である基礎控除額を超過した場合、その超過額の20%相当額は損金の額に算入しない

この改正から、適用対象法人がいわゆる大法人から全ての法人に変わったが、これは当時、交際費課税を免れるため増資をしない効果を生んでいるという批判や、交際費支出のためばかりの小資本会社を生んでいるという非難があった⁹³ためである。

また、企業の取引量が増大しても、それに比例して交際費等が大きくなるわけではないため、取引量と交際費等の支出額が比例関係という前提としていた取引基準が大企業に有利であったこと、取引基準と実績基準の乖離が問題となっていたこと、取引基準の乗率が

⁸⁹ 吉牟田・前掲注13、12頁。

⁹⁰ 税制調査会「昭和35年12月当面実施すべき税制改正に関する答申（税制調査会第一次答申）及びその審議の内容と経過の説明」（1960）、347頁。

⁹¹ 税制調査会・前掲注90、346頁。

⁹² 税制調査会・前掲注90、350頁。

⁹³ 税制調査会・前掲注90、347頁。

細分化されており複雑であったことなどの理由から是正の必要があったため、制度の変更がなされた⁹⁴。

そして、限度超過額に対する損金不算入率割合を 20%にしたのは、昭和 34 年度における支出交際費に対する損金不算入割合が 20.4%であったことや、従業員の所得として課税すべき部分は支出交際費の 20%とみて一種の源泉徴収的な意味で交際費課税をする考え方が背景にあったからである⁹⁵。

その後、昭和 39 (1964) 年度、昭和 40 (1965) 年度に改正が行われ、昭和 39 (1964) 年度改正では、損金不算入割合を改正前の 20%から 30%へ引き上げた一方で、自己資本による基礎控除を、従来の 300 万円と資本金等の 0.1%を合計した額から、400 万円と資本金等の 0.25%を合計した額に引き上げた。

つまり、損金不算入額を引き上げたが、基礎控除額も増加させたということであり、その理由について、昭和 39 年度答申では「損金不算入割合の引き上げは最近における交際費支出の実態に即しつつ過大な交際費の支出を抑制する見地」によるもの、資本基準の控除割合の引き上げについては、「最近の経済情勢と法人規模を考慮」したものとしている⁹⁶。

なお、この改正で輸出交際費は別枠で全額損金算入を認められるようになった。

また、昭和 40 年度では、損金不算入額が改正前の 30%から 50%に引き上げられた。

この理由について、昭和 40 年答申では「企業の自己資本充実の必要性にかえりみ、内部留保の増大に資するため、法人税率の引き下げを答申しているが、この観点から見るときは…最近における交際費支出の実態にかえりみ、過大な交際費の支出を抑制することにより企業の蓄積努力を促進することが必要と考えられ」⁹⁷るためとしており、企業の自己資本充実のために法人税を引き下げる必要があるが、交際費支出が増加しているため、本来の趣旨である「冗費・濫費抑制」の観点から課税を強化したといえる。

(3) 第 3 期 (昭和 42 (1967) 年度～昭和 56 (1981) 年度)

第 3 期について、吉牟田教授は「交際費増加部分の全額損金不算入 (減少部分の全額損金算入) の時期」と位置づけている⁹⁸。

その特徴は、増加交際額の禁止的課税と減少交際費の全額損金算入という政策的要素を強く打ち出した⁹⁹ものであり、昭和 42 (1967) 年度改正から損金不算入額の計算にあたり、

⁹⁴ 武田昌輔「戦後法人税制史・昭和 36 年度」吉国二郎総監修『戦後法人税制史〔創立 50 周年記念出版〕』税務研究会 (1996)、316 頁。

⁹⁵ 山本・前掲注 49、9 頁。

⁹⁶ 税制調査会「昭和 39 年度税制改正に関する臨時答申及びその審議の内容と経過の説明」(1963)、81 頁。

⁹⁷ 税制調査会「昭和 40 年度税制改正に関する答申及びその審議の内容と経過の説明」(1963)、81-82 頁。

⁹⁸ 吉牟田・前掲注 13、12 頁。

⁹⁹ 山本・前掲注 49、9 頁。

基準交際費と比して、減少した場合もしくは増加した場合によって、その損金不算入額が変わるようになった。

まず、昭和 42（1967）年度改正では以下の内容に改められた。（第 6 図参照）

- ① 各事業年度において支出した交際費等の額から、定額 400 万円と期末資本金等の額に 1,000 分の 2.5 を乗じた額を加算した金額を控除した金額を「限度超過額」とする。
- ② 法人の当該事業年度の直前の事業年度（事業年度が一年である法人以外の法人については、当該直前の事業年度の直前の事業年度）において支出した交際費等の額を「基準交際費」とする。
- ③ 支出交際費の金額が限度超過額を超える場合、当該限度超過額の 50%相当額を損金の額に算入しない。但し、次のイ又はロに該当する場合は、それぞれに定める金額を損金の額に算入しない。

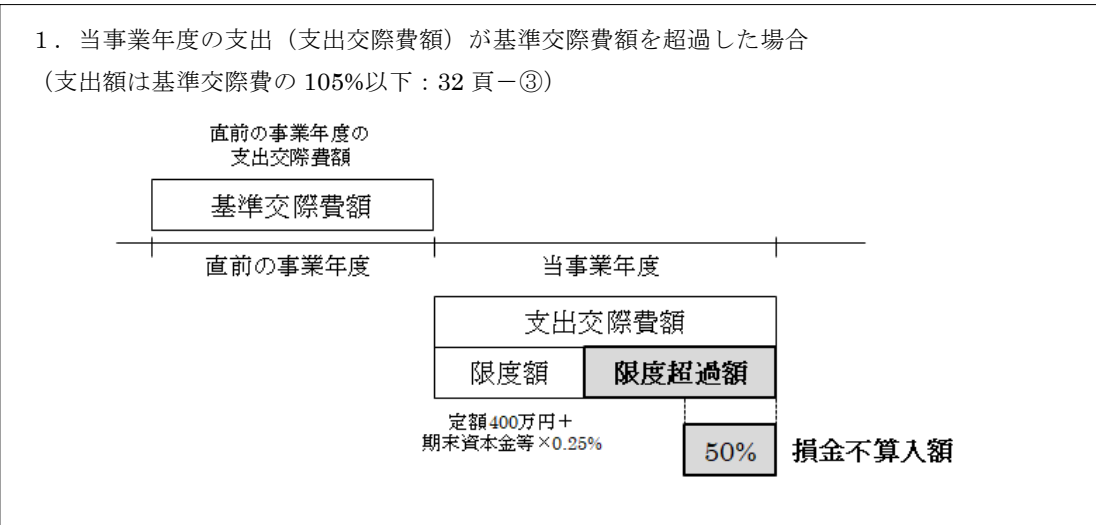
イ．支出交際費の額が基準交際費額に満たない場合（当事業年度＜直前事業年度）
限度超過額から、その満たない部分の金額（当該金額が当該限度超過額を超える場合には、当該限度超過額に相当する金額）を控除した金額の 50%に相当する金額

ロ．支出交際費の額が基準交際費額の 105%相当額を超える場合（当事業年度＞直前事業年度の 105%）

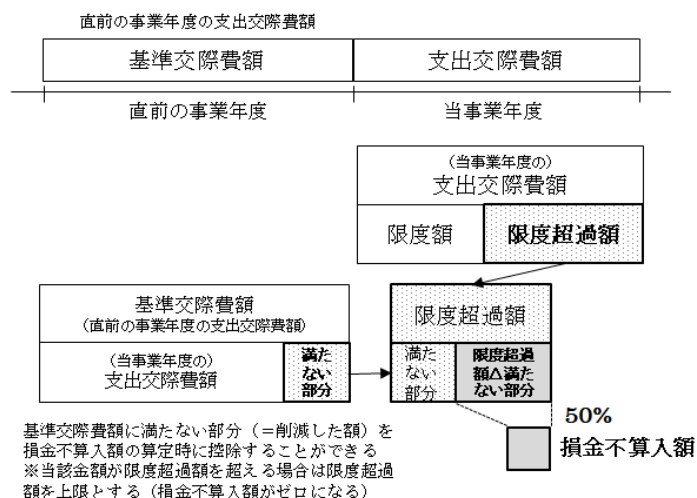
以下の（イ）と（ロ）を合計した金額

（イ）その超える部分の金額（当該金額が当該限度超過額を超える場合には、当該限度超過額に相当する金額）

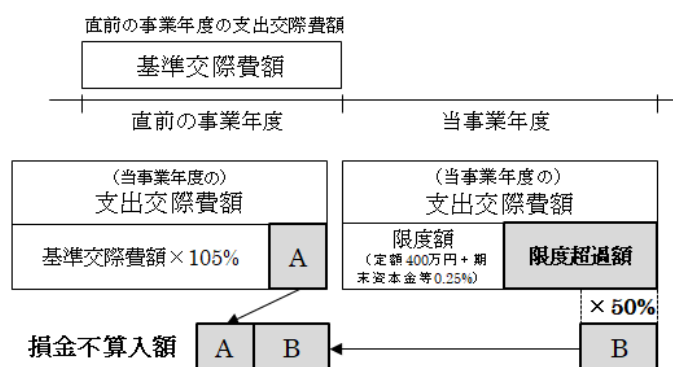
（ロ）当該限度超過額から（イ）に掲げる金額を控除した金額の 50%相当額



2. 当事業年度の支出（支出交際費額）が基準交際費額を下回った場合（32 頁－③イ）



3. 当事業年度の支出（支出交際費額）が基準交際費額の 105%を超過した場合（32 頁－③ロ）



第 6 図 昭和 42 年度改正時の交際費課税制度（出所：筆者作成）

その後、損金不算入限度額の引き上げ、資本金基準額の引き下げなどが行われ（第 3 表参照）、昭和 46（1971）年度改正で輸出交際費の特例が廃止され、昭和 54（1979）年度改正で定期控除額が引き下げられると共に資本金基準が廃止された。

第 3 表 昭和 44（1969）年度から昭和 54（1979）年度の間に行われた課税の強化

損金不算入限度額	資本金基準	その他
昭和 44（1969）年度 50%→60%	昭和 49（1974）年度 0.25%	昭和 54（1979）年度
昭和 46（1971）年度 50%→60%	→0.1%	定期控除額を 400 万円から
昭和 48（1973）年度 70%→75%	昭和 51（1976）年度 0.1%	200 万円に引き下げる。（資
昭和 51（1976）年度 75%→80%	→0.05%	本金額 1,000 万円超 5,000 万
昭和 52（1977）年度 80%→85%	昭和 54（1979）年度 廃止	円以下の法人は、400 万円→
昭和 54（1979）年度 85%→90%		300 万円とし、同金額 1,000
		万円以下の法人は 400 万円の
		まま据え置く。）

（出所：筆者作成）

そして、昭和 56（1981）年度改正では更に課税が強化されることとなった。改正前は、当時行年の支出交際費のうち、基準交際費（直前の事業年度の交際費等支出額）の 105% を超過する金額が否認されていたが、105%から 100%に引き下げられた。

この理由として、昭和 56 年度税制改正に関する答申では「交際費に対する課税は、累年強化され、既にかかなりの程度に達しているが、最近における交際費支出の状況及びこれに対する強い社会的批判に顧み、交際費支出の増加部分に対する課税制度について、さらに強化を図ることが適当である。」¹⁰⁰と提言している。

この答申が出された昭和 55（1980）年の支出交際費額は 3 兆 1,152 億円であるが、5 年前の昭和 50（1975）年の支出交際費額が 2 兆 308 億円と比べると約 53%増加していることが分かる。この間、支出交際費額は減少することなく毎年増加し続けている（第 4 表 参照）ことから、課税庁も強化する必要があったことが分かる¹⁰¹。

第 4 表 支出交際費額の推移（昭和 50（1975）年～55（1980）年）

	支出交際費額 億円	伸び率 %
昭和 50（1975）年	20,308	—
51（1976）年	22,738	12.0
52（1977）年	24,091	6.0
53（1978）年	26,139	8.5
54（1979）年	29,061	11.2
55（1980）年	31,152	7.2

注：年度ではなく年単位で集計されている

（出所：「昭和 56 年分税務統計から見た法人企業の実態」¹⁰²より筆者作成）

なお、昭和 56 年度改正では定期控除額の引き下げによる課税強化は据え置かれた。これは中小企業に対する配慮等の観点¹⁰³からである。

（4）第 4 期（昭和 57（1982）年度～平成 5（1993）年度）

第 4 期について、吉牟田教授は「原則全額損金不算入（基礎控除の廃止）の時期」と位置づけている¹⁰⁴。

¹⁰⁰ 税制調査会「昭和 56 年度の税制改正に関する答申」（1980）、8 頁。

¹⁰¹ なお、答申が公表されたのは昭和 55（1980）年 12 月であるが、答申の検討がなされている時点では昭和 55（1980）年の支出交際費額は出ていないため、昭和 54（1979）年の支出交際費額を以て検討がなされていると推察できる。この場合においても、昭和 54（1979）年の支出交際費額は 2 兆 9,061 億円と 5 年前の昭和 49 年の支出交際費額 1 兆 9,237 億円を比べると、約 51%増加していることが分かることから、課税強化の必要性があったと考えられる。

¹⁰² 国税庁総務課編『昭和 56 年分税務統計から見た法人企業の実態』（1983）、22 頁。

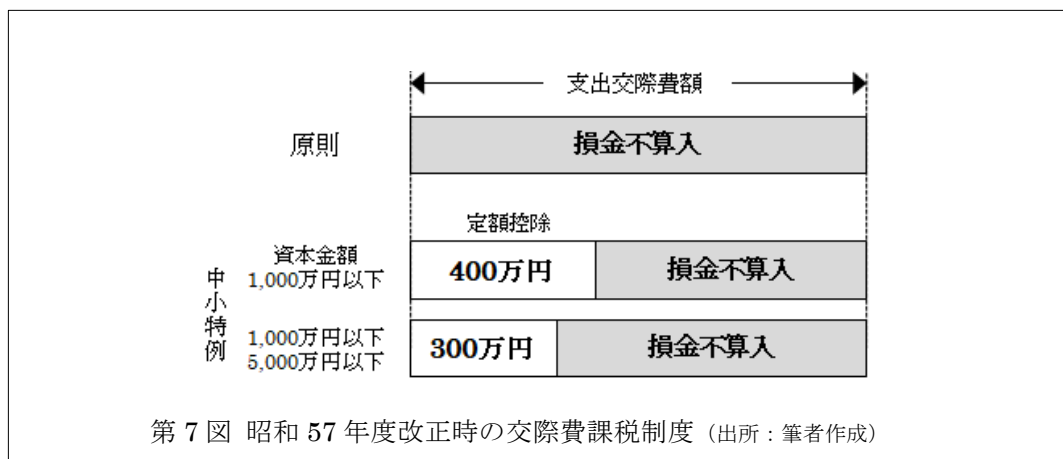
¹⁰³ 原一郎「戦後法人税制史・昭和 56 年度」吉国二郎総監修『戦後法人税制史〔創立 50 周年記念出版〕』税務研究会（1996）、597 頁。

¹⁰⁴ 吉牟田・前掲注 13、12 頁。

その特徴は「交際費の懲罰的課税」¹⁰⁵であるとし、昭和 57（1982）年度改正から損金不算入割合が 90%から 100%に引き上げられ、原則として、その支出額の全額が損金不算入とされた¹⁰⁶。（ただし、厳しい経済環境にある中小法人に対する配慮として、資本金額 1,000 万円以下の法人の定額控除 400 万円、資本金 1,000 万円超 5,000 万円以下の法人の定額控除 300 万円は存続されている¹⁰⁷。）

まず、昭和 57 年改正では以下の内容に改められた。（第 7 図参照）

- ① 各事業年度に支出した交際費等は損金の額に算入しない。
- ② 当事業年度に支出した交際費等のうち、期末資本金 1,000 万円以下の法人は 400 万円を超える部分、期末資本金 1,000 万円超 5,000 万円以下の法人は 300 万円を超える部分について損金の額に算入しない。



この改正理由について、昭和 57 年度税制改正に関する答申では「交際費については、累次にわたって課税の強化が行われてきたところであるが、巨額にのぼる交際費の実態及びその支出額が毎年増加し続けているという事実に対する社会的批判には依然として厳しいものがある。したがって、この際、交際費に対する課税の全般的な強化を図るべきである。」¹⁰⁸と提言しており、前年度改正時にも同様の趣旨により課税強化されたが、この改正により、期末資本金 5,000 万円以下の法人は、交際費の経費性が完全に否定¹⁰⁹されたことになる。

前年、交際費支出の状況及びこれに対する強い社会的批判に顧み、改正が行われたが、昭和 56（1981）年の支出交際費額は 3 兆 3,061 億円であり、前年の昭和 55（1980）年の

¹⁰⁵ 吉牟田・前掲注 13、18 頁。

¹⁰⁶ 土屋俊康「戦後法人税制史・昭和 57 年度」吉国二郎総監修『戦後法人税制史〔創立 50 周年記念出版〕』税務研究会（1996）、605 頁。

¹⁰⁷ 土屋・前掲注 106、605 頁。

¹⁰⁸ 税制調査会「昭和 57 年度の税制改正に関する答申」（1981）、4-5 頁。

¹⁰⁹ 山本・前掲注 49、10 頁。

支出交際費額 3 兆 1,152 億円から約 6%増加しており、交際費等の増加が止まらないことから課税が強化されたといえる。そして、この措置は平成 6（1994）年度に改正されるまでの 13 年にわたって継続された。

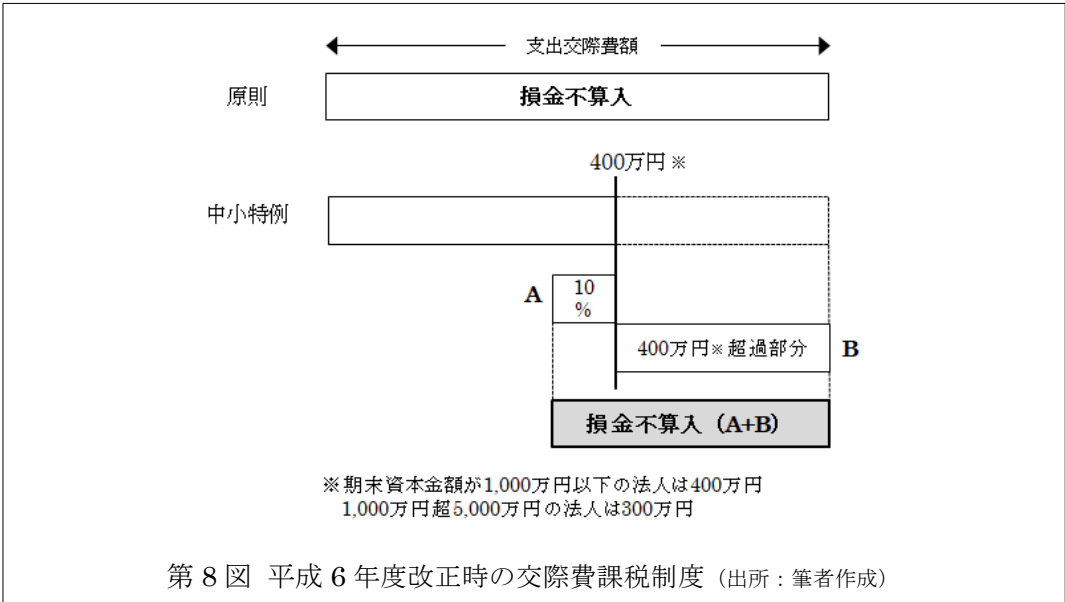
（5）第 5 期（平成 6（1994）年度～現在）

第 5 期においては、中小企業に対する優遇措置の見直しと、景気対策のための緩和措置がとられた時期といえる。

従前から中小企業に対する優遇措置については、そのあり方を検討すべきであるという意見があった。「昭和 58 年 11 月今後の税制のあり方についての答申」における「中小企業の定額控除については、引き続きそのあり方を検討すべきである」¹¹⁰との提言をはじめ、「昭和 59 年 1 月 昭和 59 年度の税制に関する答申」、「昭和 59 年 12 月 昭和 60 年度の税制に関する答申」、「昭和 61 年 10 月 税制の抜本的見直しについての答申」など毎年のように提言されてきた。

そして、平成 6（1994）年度改正において、中小企業の優遇措置の見直しがなされることとなった。

その内容は、各事業年度に支出した交際費等は損金の額に算入しないとした原則は変わらないものの、期末資本金が 1,000 万円以下の法人は、支出した交際費等の額のうち 400 万までに達する金額の 10%と 400 万円を超過した場合の全てを損金不算入とし、期末資本金が 1,000 万円超 5,000 万円以下の法人は、支出した交際費等の額のうち 300 万までに達する金額の 10%と 300 万円を超過した場合の全てを損金不算入とした。（第 8 図参照）



¹¹⁰ 税制調査会「昭和 58 年 11 月今後の税制のあり方についての答申」（1983）、32 頁。

この改正理由は、「交際費については、これを経費として容認した場合には、濫費の支出を助長するだけでなく、公正な取引を阻害することにもなるのではないかと、また、企業による巨額な交際費支出が正常な価格形成を歪めているのではないかと、といった問題点が指摘されている。そこで、法人の支出する交際費については、原則として、その全額を損金に算入しないこととしている。中小企業については、一定額（定額控除枠）以下の支出交際費はその全額を損金に算入することとしているため、法人が支出する全交際費の半分近くがなお経費として控除される結果となっている。こうした状況は前述のような交際費課税の考え方から見て問題があるほか、この定額控除枠が商取引において真に必要とされる以上の交際費を支出する誘因となっている面も否定できない。したがって、現行の定額控除枠の範囲内の部分についても、一定割合は損金の額に算入しないこととすべきである。」¹¹¹との提言を受けたものである。

その後、平成 10（1998）年度改正において、損金不算入率が 10%から 20%に引き上げられることとなり、中小企業への課税が強化されることとなった。

その理由は「現行の中小法人に対する定額控除制度については、中小企業の交際費支出の相当部分が依然として損金の額に算入されているのは交際費課税の趣旨にそぐわないとの問題が指摘されている。また、経営者が私的な交際費を法人の経費として控除したり定額控除額を利用するための会社分割が行われているといった問題の指摘もある。このような問題に対処するためには、現行の定額控除額内の支出交際費の損金不算入割合を更に引き上げることも必要ではないかと考える。」¹¹²との提言が反映されたものと考えられる。

その一方で、景気対策のために課税の緩和が図られるようになる。

平成 3（1991）年頃にバブル経済の崩壊以降、日本経済は「失われた 20 年」と言われる景気の長期低迷に陥ることとなったが、景気回復策の一つに交際費課税制度の緩和があった。

その内容は、定額控除の緩和（定額控除額の引き上げ、定額控除対象法人の範囲の拡大）ならびに一定要件を満たす飲食費の交際費等からの除外及び接待飲食費の一部の損金算入の認容であった。

定額控除の緩和の変遷は、平成 14（2002）年度改正から 15（2003）年度改正、21（2004）年度改正、25（2005）年度改正と 4 回にわたり行われ、平成 25 年度改正で定期控除限度額内の一部損金不算入が廃止された。（第 5 表参照）

接待に係る飲食費については、平成 18（2006）年改正において一定要件を満たす飲食費の交際費等から除外されることとなり、その要件は、役員若しくは従業員又はこれらの親族に対する接待等ではない、1 人当たり 5,000 円以下の飲食費である。また、平成 26 年度改正では、接待飲食費の 50%相当額を損金算入することができるようになり、期末資本金額 1 億円以下の法人については、年間 800 万円を限度とする定期控除、又は接待飲食

¹¹¹ 税制調査会「平成 6 年 2 月 平成 6 年度の税制改正に関する答申」（1994）、5 頁。

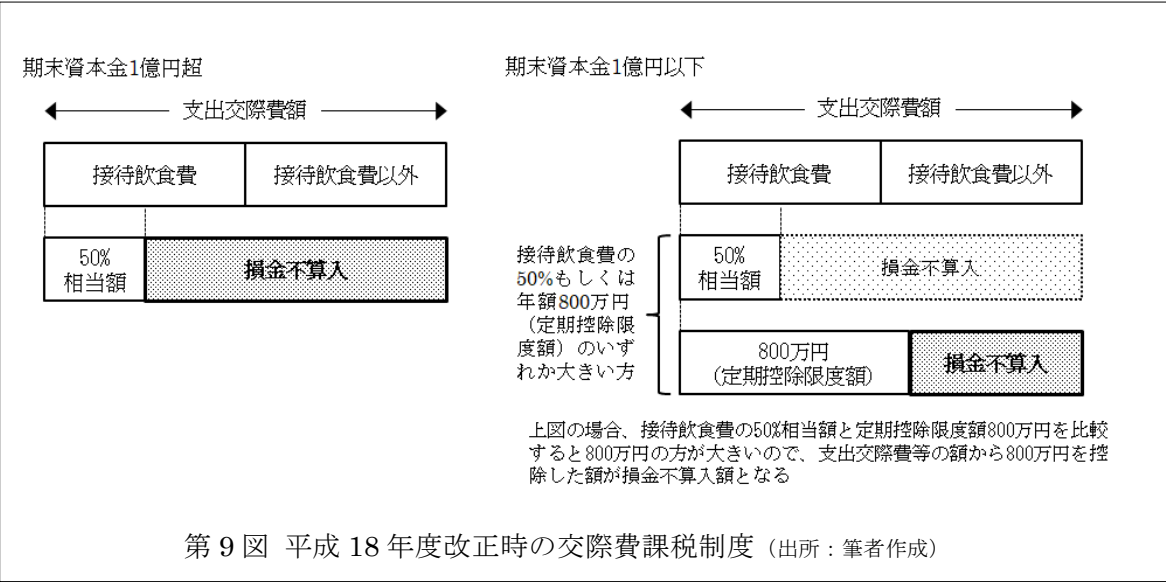
¹¹² 税制調査会「平成 8 年 11 月 法人課税小委員会報告」（1996）、54 頁。

費の 50%相当額の大きい金額が損金算入されることとなった。(第 9 図参照)

第 5 表 平成 14 年度から 25 年度改正における定期控除の緩和の変遷

定期控除額の引き上げ	平成 14 (2002) 年度改正	平成 21 (2009) 年度改正	平成 25 (2013) 年度改正
	資本金 1,000 万円超 5,000 万円以下の法人 300 万円→400 万円	資本金 1 億円以下の法人 400 万円→600 万円	資本金 1 億円以下の法人 600 万円→800 万円
損金不算入率の引き下げ	平成 15 (2003) 年度改正：定期控除限度額枠内の損金不算入率 20%→10%		
その他	平成 15 年度改正：資本金 1 億円以下の法人に 400 万円の定額控除を認める 平成 25 年度改正：定額控除限度額内の損金不算入措置の廃止		

(出所：筆者作成)



なお、令和 2 (2020) 年度改正により、期末資本金 100 億円超の法人は、接待飲食費の 50%相当額の損金算入措置は廃止されたが、期末資本金 100 億円以下の法人に対する交際費課税制度の緩和措置は現在も継続されている。

また平成 18 (2006) 年度改正以降、1 人当たり 5,000 円以下の飲食費については、交際費等の範囲から除外されているが、近年の物価の動向等を受け、厚生労働省の令和 6 (2024) 年度税制改正要望では、具体的金額には触れていないものの、その上限額の引き上げを求めている¹¹³。

¹¹³ 脚注 11 に記したとおり、令和 5 (2023) 年 12 月 14 日に令和 6 年度税制改正大綱で、中小企業の経済活動の活性化や、飲食料費に係るデフレマインドを払拭する観点から現行の 5,000 円から 10,000 円に引き上げると公表した。

第3節 小括

本章では、交際費等の意義、交際費等の現状、交際費等における問題点、ならびに交際費課税制度が創設から現在に至るまでどのような変遷を経てきたのかを確認した。

交際費課税制度は、昭和 29（1954）年に時限立法として租税特別措置法に制定されたが、この制度の趣旨は冗費・濫費の抑制と、法人の資本蓄積であることは、約 70 年と 43 回改定を経て、当時とは経済状況等が大きく変わった現在においても変わっていない。

そして、交際費課税制度において納税者と課税庁の間で争いが生じるのは、条文中で用いられている不確定概念が原因であり、その解釈を巡り多くの裁判が行われた。

なお、不確定概念について課税要件明確主義の關係で問題が指摘されることもある¹¹⁴が、判例や学説においても、租税行政庁の自由裁量となるものではなく、必要性和合理性が認められれば課税要件明確主義に反するものではない¹¹⁵と考えられている。

現在では、交際費等に含まれる範囲や交際費等の該当性については、最高裁における判示はないものの概ね確定しているといえ、その解釈にあたっては、先行研究¹¹⁶でも明らかになっているが、文理解釈上三要件説が通説であり、最も妥当性があるといえる。

ただし、「本規定の目的を斟酌したうえで、支出ごとの具体的事情に即した実質判断が必要である」との意見があるよう¹¹⁷に、「通常要する費用」の基準は、企業規模やその内容といった具体的事情によって異なるのが実状であり、交際費等が企業にとって欠かすことのできない費用である以上、その解釈にあたってはより明確であることが必要であると筆者は考える。

また、交際費課税制度はその推移で明らかなように、その時々の方政策的要素が色濃く反映されるのも特徴である。特に近年においては長引く不況の景気回復策の一つとして、交際費課税制度が緩和されており、立法趣旨の冗費・濫費の削減との整合性が取れていないといえる。そして、かねてより指摘されているように中小法人の優遇についての検討も進んでおらず、課税の公平性の観点から、大企業と中小企業を同一に扱うことは非常に難しいものの、検討すべき問題であると筆者は考える¹¹⁸。

¹¹⁴ 藤曲武美「税法上の不確定概念の考え方」『税務弘報』第 69 巻第 12 号（2021）

¹¹⁵ 金子・前掲注 24、85 頁。

¹¹⁶ 交際費等の解釈に係る先行研究には、吉牟田勲「交際費等、寄附金、福利厚生費」北野弘久編『租税実体法 I』学陽書房（1979）、渡辺充「新たな交際費課税の模索」『租税研究』第 604 号（2000）、山本守之「事例研究 交際費」『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討』財経詳報社（2004）、八ツ尾順一「交際費課税の基本的構造とその本質」『租税研究』第 724 号（2010）、芝田佳津男「交際費課税制度に関する一考察」『九州国際大学大学院法政論集』第 13 号（2011）、大淵博義「交際費課税を巡る諸問題の論理的考察」『法人税法解釈の検証と実践的展開Ⅱ巻』（税務経理協会、2014）、鳥飼貴司『「交際費・福利厚生費・広告宣伝費」再考』『税法学』第 574 号（2015）、紙博文「租税法上の不確定概念序説」『大阪学院大学経済論集』第 32 巻第 1・2 号（2018）、中村隆一「文理解釈等に基づく交際費等の該当要件の再考察」『税大ジャーナル』第 34 号（2022）などがある。

¹¹⁷ 辻・前掲注 64 を参照のこと。

¹¹⁸ 中小企業は大企業に比べ生産性や収益性が低い場合があり、大企業と完全に同一の税制の

これらの状況を踏まえた上で、次章では、交際費等の隣接費用である福利厚生費と給与と交際費等の関係及びその問題点について考察したい。

適用を行えば、不利となることは想定できるが、交際費課税制度において資本金 1,000 万円以下の法人と、資本金 1 億円以下の法人が同一の定額控除とすることの妥当性については検討の余地があると考えられる。

第2章 交際費等と福利厚生費・給与

交際費等の周辺には、支出原因たる接待・供応・慰安・贈答等の行為の形態において類似性を持った支出であっても、その支出の性格、内容、事情などを考慮して「交際費等」とは区別される、いわゆる「隣接費用」が存在¹¹⁹し、交際費等と隣接費用との区分は所得計算上、非常に重要であるといえる。

本稿は、Web3.0 技術を利用し拠点にとらわれない働き方を前提とした、企業が福利厚生事業を行う場合の交際費等との区分の問題点を研究するが、本章では現行の交際費課税制度における交際費等と福利厚生費の区分について考察する。また、福利厚生事業を行うにあたり、役員・従業員に対する経済的利益とされる場合には、受益者の役員報酬又は給与と所得となる場合があることから、交際費等と給与の区分についても考察する。

第1節 福利厚生費・給与の概要

1. 交際費等の隣接費用としての福利厚生費と給与

福利厚生費（福利費）とは何かについて明示したものは法令、通達にはない¹²⁰が、企業が国の社会政策および独自の労務政策に基づき従業員の福利、厚生のために負担する費用を一般に福利厚生費という¹²¹。

福利厚生費は広義と狭義に分けて考える必要がある¹²²。広義で捉えた場合の福利厚生費は、①法定福利費、②福利施設等負担費、③厚生費、④退職給付（一時金と年金等）、⑤現物給与の諸項目が含まれ、法定福利費と法定外福利費の両方を併せた福利厚生費であり、狭義の福利厚生費は、①法定福利費のみを指す。

本稿の対象である交際費等の隣接費用である福利厚生費であれば、福利厚生費は広義の福利厚生費となり、交際費等がその費用の名目を問わず事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するものであることを考えると、③厚生費、⑤現物給与が該当するといえる。

なお、ここにいう厚生費とは、一般的に考えられる¹²³福利厚生費であり、会社が従業員の労をねぎらうことを目的とした祝儀・香典・お見舞いといった一定の基準に従って支給される金員や、従業員一律に提供する福利厚生事業などが該当するが、交際費との隣接費用として考えられる福利厚生費としては、主に社員旅行などのレクリエーションイベントなど、飲食や娯楽、物品の提供を伴う行事が該当する。また、現物支給には、住宅（社宅・

¹¹⁹ 富岡・前掲注 70、170-171 頁。

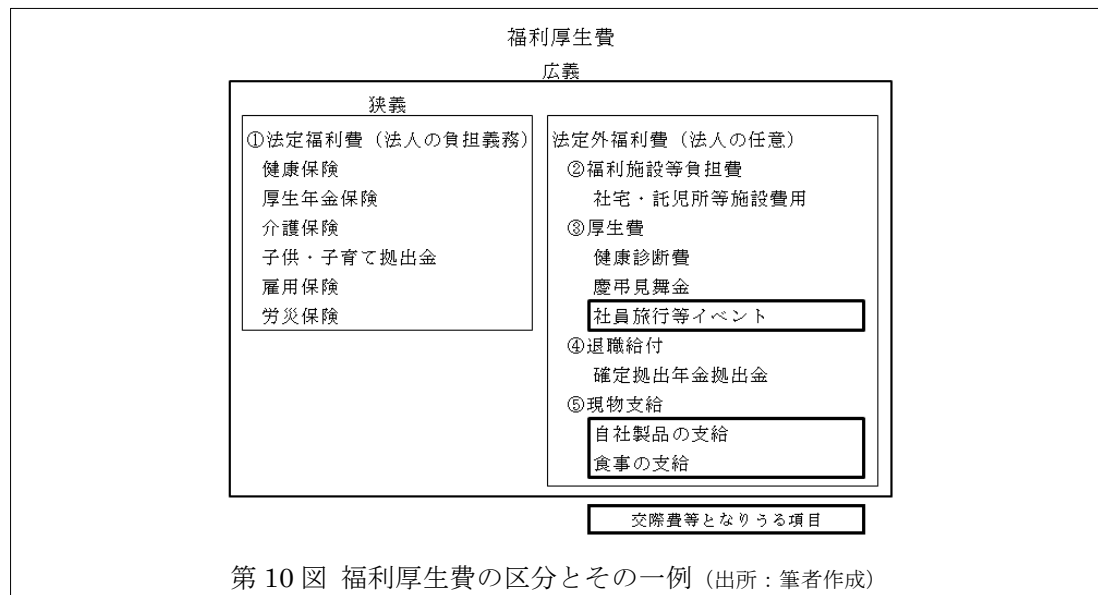
¹²⁰ 山本・前掲注 49、257 頁。

¹²¹ 富岡・前掲注 70、209 頁。

¹²² 末政芳信「福利費」森田哲彌・宮本匡章（編）『会計学辞典 第五版』中央経済社（2008）、479 頁。

¹²³ 雇用主が従業員向けに健康の増進や生活の充実を図ること（新村・前掲注 7、2546 頁。）であり、企業が従業員とその家族に提供する健康や生活のためのサービスをいう。

寮など）の貸与、食事や自社製品の提供、通勤用定期券の支給等があるが、交際費との隣接費用として考えられる給与としては、食事や自社製品の提供といった物品の提供が考えられる。（第 10 図参照）



2. 福利厚生費の必要性

わが国における福利厚生の起源は、農村出身の低賃金労働者や遠隔地で就業する労働者に対する現物給付を中心とした恩恵的な生活援助であった¹²⁴。

それが戦後、高度経済成長期を通じて社会保障制度の整備や賃金水準の上昇につれて、社会保険制度から法的すなわち強制的に義務づけられる法定福利厚生と、労務管理政策の発展形態としての法定外福利厚生の二つの構造をもつことになった¹²⁵。

特に法的な義務に基づかない法定外福利厚生は企業間格差がある。これは労働組合が福利厚生関連要求については春闘のような業界水準の制約を受けることなく、独自の交渉ができる¹²⁶という背景があった。

そして、豪華な社宅や福利厚生施設のような多大な費用投下の他、同一組織内にあって多くの従業員が長期間、共存関係を維持するためには、集団内におけるコンフリクトの解消、相互の密接なコミュニケーションなどの共同体維持のための施策が必要であり、様々なレクリエーション施設、全社的イベント、スポーツ活動などが福利厚生制度として展開され有効に機能した¹²⁷。

つまり、企業が福利厚生事業、すなわち福利厚生費を必要とするのは、福利厚生事業を通じた従業員の意欲向上、会社への帰属意識やコミュニケーションの円滑化を図るためと

¹²⁴ 西久保浩二『日本型福利厚生再構築』社会経済生産性本部（1998）、3 頁。

¹²⁵ 西久保・前掲注 124、3・4 頁。

¹²⁶ 西久保・前掲注 124、9 頁。

¹²⁷ 西久保・前掲注 124、8 頁。

いえ、企業における福利厚生施策の実態に関する調査¹²⁸において、福利厚生制度・施策について重視する目的を調査したところ、「従業員の仕事に対する意欲の向上」(60.1%)とする企業割合が最も高く、次いで「従業員の定着」(58.8%)、「人材の確保」(52.6%)、「従業員同士の一体感の向上」(35.0%)や「従業員が仕事に専念できる環境づくり(生活の安定等)」(32.5%)となっていることからわかる。

特に、近年では少子高齢化の影響による労働者不足が問題となっており、企業としては上記調査からも明らかなように人材の確保が課題であるが、2024年度卒業予定の大学生・大学院生に行った調査¹²⁹によると、企業に対して安定性を感じるポイントとして、「福利厚生が充実している」ことが最多(58.8%)であり、就職先の選定にあたって福利厚生が重視されていることがわかる。

以上のことから、福利厚生費は従来の従業員の満足度の向上やコミュニケーションの円滑化による会社の生産性の向上や企業価値の向上のために必要な費用であることに加え、今後会社を継続させていくための人材確保の費用としても必要であるといえる。

第2節 福利厚生費の取扱い

1. 企業会計における福利厚生費の取扱い

福利厚生費は法定福利費と法定外法定福利費に分類することができるが、企業会計においては、法定福利費は「法定福利費」科目で費用計上し、法定外福利費を主に「福利厚生費」として費用計上する。

ここにいう福利厚生費は一般管理費として費用計上される。その理由は、企業会計において、収益は経済的価値の生成を意味し、費用は経済的価値の消費を意味する¹³⁰が、福利厚生費は、従業員の会社への満足度の向上及びそれによる生産性の向上など企業活動の円滑化に資する費用であり、企業活動に伴う経済的価値の消費を示すことから、期間的に収益と対応する費用として認識される。

2. 法人税法における福利厚生費の取扱い

法人税法第22条第3項第2号は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、「当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用(償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。)の額」を損金の額に算入する旨を定めている。そして、福利厚生費は一般管理費であることから、所得の金額の計算上、当該事業年度の損金の額に算入されるが、そこに接待等の行為があれば、交際費課税制度の対象となることから、支払の有無を問わず交際費等として損金不算入の対象となる。これは仮払金として繰

¹²⁸ 労働政策研究・研修機構『JILPT 調査シリーズ No.203 企業における福利厚生施策の実態に関する調査』(2020)、25頁。

¹²⁹ 株式会社マイナビ「マイナビ 2024年卒大学生 活動実態調査(3月)」(2023)。

¹³⁰ 桜井久勝『財務会計講義 第24版』中央経済社(2023)、76頁。

り述べたとしても、仮払交際費等として当該制度の対象となることを意味する。

第3節 交際費等と福利厚生費の区分

1. 除外規定の趣旨

租税特別措置法第61条の4第6項第1号において、「専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用」は交際費等から除外されている。

この規定の趣旨は、中央商会事件第一審（東京地判昭和56年4月15日、税資117号4頁）で判示されており、『「もっぱら従業員の慰安のために行なわれる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用」を特に交際費等から除外しているのは、この種の費用が、従業員個々人の業務実績とは無関係に従業員全体の福利厚生のために支出されるものであり、法人において負担するのが相当な費用であるので、通常要する範囲を超えない限り全額損金算入を認めても、法人の社会的冗費抑制の目的に反しないとしたためであると解される。」とされている。

つまり、交際費課税制度の趣旨は、本来、法人の冗費、濫費抑制にあるのだから社会的常識において一般的な従業員に対する福利厚生事業に関する支出は、福利厚生費として交際費等から除外しようとするものである¹³¹。

2. 創設規定と確認規定

本除外規定の解釈については従前から創設規定であるのか、確認規定であるのかで、見解が分かれている。ここでいう創設規定とは、本来交際費等に含まれるものであるが、交際費等から除かれることになるという解釈（創設的規定説）であり、確認規定とは、法文解釈からすればここに規定されているものは当然交際費等の範囲から除かれるべきものではあるが、確認のためにこの規定を置いたものであるとの解釈（確認的規定説）¹³²である。

除外規定を確認規定と解釈すると、従業員慰安費用等の隣接費用については、交際費等に該当しないと考えるのが原則であり、支出対象者と支出金額が「専ら」従業員のためのものでない場合、または、「通常要する費用」を超えた場合にのみ交際費等に該当することになる。結果的に、交際費等の範囲を狭くとらえる考え方である¹³³。

他方、創設規定と解釈する立場は、従業員慰安費用等の隣接費用の支出は、本来、交際費等に該当し「専ら」従業員を対象として行う一定の支出における「通常要する費用」に限り、交際費等から除外するという考え方である。結果として交際費等の範囲を広くとらえることになる¹³⁴。

¹³¹ 中西良彦「交際費等における不確定概念」山本守之・守之会『新版 検証税法上の不確定概念』中央経済社（2015）、192頁。

¹³² 岡本弘嗣「交際費課税の目的と措置法第62条第3項（定義規定の解釈）」『税法学』第423号（1986）、4頁。

¹³³ 中西・前掲注131、191頁。

¹³⁴ 中西・前掲注131、191頁。

碓井光明教授は『接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為』という部分が、支出の態様を画すると同時に、目的をも規定したものと考えている。逆に『交際費、接待費、機密費その他の費用』によっては、それほど明確な限定がなされているわけではない。したがって、法 62 条 3 項のかっこ書き（『専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用その他政令で定める費用を除く』と規定されていた。現 64 条の 1 第 6 項第 1 号。筆者記す。）は創設規定であると解すべきである。」¹³⁵と、本除外規定は創設規定であると主張している。

また、中村隆一氏は、文理解釈面と趣旨目的解釈面のどちらから見ても、本除外規定は創設規定であると主張する。その理由として、文理解釈面においては「交際費等の定義規定である措置法 61 条の 4 第 4 項（現第 6 項。筆者記す。）柱書から、当該要件に該当するものはいったん全て交際費等に該当すると解され、そして、本除外規定に該当した場合には、同項柱書括弧書により交際費等から除かれると解すべき」とし、また趣旨目的解釈面においては「昭和 29 年当時、社用族という用語が生まれるくらい企業の内外にわたって従業員等による過剰な接待、供応、慰安等が行われていたことから、本来の必要経費の範囲を超えた冗費、濫費を生ずる弊害を防止して、資本充実、蓄積等の促進を図るとともに、交際費等を徒に支出するならば、公正な取引を阻害し、公正な価格形成を歪めることにもなるため、これを防止する趣旨で、交際費等の損金不算入制度が設けられたのであるから、措置法 61 条の 4 第 4 項（現第 6 項。筆者記す。）柱書によって、いったんこれらの費用全てを交際費等とし、その上で、冗費、濫費を抑制等するという趣旨を逸脱しない本来の必要経費の範囲である「通常要する費用」であれば同項柱書括弧書及び本除外規定によって交際費等から除外したという規定ぶりとしたものと考える」¹³⁶としている。

一方、松澤智教授は、この除外規定について「広告宣伝を内容としたり、福利厚生を内容としたり、懷疑または雑誌等の編集費、取材費というものが直接事業に関連して要する費用であって、ただその支出形態が交際費等の支出に類似していることから、誤解を避けるために注意的に除外した確認規定にすぎないものと解すべきである。」¹³⁷として、確認規定であると主張している。

3. 通常要する費用

本除外規定では、専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために「通常要する費用」と定められている。これは社会通念の範囲内ということを示しているが、何を以て社会通念とするかが問題となる。

この通常要する費用については、租税特別措置法、同法施行令、租税特別措置法関係通

¹³⁵ 碓井光明「交際費等の意義と範囲」『税務弘報』第 31 卷 2 号（1983）10-11 頁。

¹³⁶ 中村隆一「従業員等に対する慰安行事の交際費等の該当性」『税大ジャーナル』予定（2021）、8 頁。

¹³⁷ 松澤智『新版租税実体法 補正第 2 版』中央経済社（2003）、329 頁。

達でも具体的な金額は明示されていない。よって、個別具体的に検討をする必要がある。

裁判例においても、具体的金額について判示したものはなく、金額の妥当性については「具体的態様、すなわち開催された場所、出席者一人あたりの費用、飲食の内容等を総合して判断すべき¹³⁸」としている。

なお、平成 18（2006）年度改正から、役員若しくは従業員又はこれらの親族に対する接待等ではない、1 人当たり 5,000 円以下の飲食費（いわゆる 5,000 円基準）については交際費等から除外されたが¹³⁹、当該金額を 5,000 円とした理由は見当たらず、交際費課税制度の特徴の一つである政策的観点からの設定であると推察できる。

4. 租税特別措置法第 61 条の 4 第 6 項第 1 号の解釈

租税特別措置法第 61 条の 4 第 6 項第 1 号は、交際費等のうち福利厚生事業に係る費用として、交際費等の範囲から除外するものを「専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用」と規定している。

本規定を創設規定と考えると、専ら従業員の慰安のために行われる費用で、かつ、通常要する費用である場合に限り、交際費等となる費用であっても交際費等から除外されることになる」と解釈できる。

そして、前段の「専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等」には、「等」がついているが、「一般に法令の規定において、一ないし数個の列举事項の直後に『等』という後が用いられていた場合には、別異に解すべき特別な理由がない限り、その『等』に包含される事項は、例示事項とその規範的価値において同じ性質の重要性を有するものと解するのが相当である¹⁴⁰」とされており、租税特別措置法の交際費等に係る条文中に、従業員の慰安のために行われる行為について記されていないことから、運動会、演芸会、旅行のような専ら従業員の慰安のために行われる行事と解することができる。

なお、後段の「通常要する費用」は、前項で考察したとおり、社会通念の範囲内ということになる。

次に、運動会、演芸会、旅行の定義であるが、これらはいずれも租税特別措置法はもとより、他の法律を含めて定義がされていないことから、一般的な意義を確認すると、次の通りになる。

運動会とは、「多人数集合して種々の運動競技や遊技をする行事」とされ、運動競技とは、「一定の規則に従って、速力・持久力・技能などを競う運動。競技。スポーツ」である¹⁴¹。

¹³⁸ 株式会社インター・イメージ事件（東京地判昭和 55 年 4 月 21 日、行集 31 巻 5 号 1087 頁。）判決より。

¹³⁹ 脚注 11 に記したとおり、令和 5（2023）年 12 月 14 日に令和 6 年度税制改正大綱で、中小企業の経済活動の活性化や、飲食料費に係るデフレマインドを払拭する観点から現行の 5,000 円から 10,000 円に引き上げると公表した。

¹⁴⁰ 内閣法制局監修『法制意見総覧』帝国行政学会（1957）、1331-1332 頁。

¹⁴¹ 新村・前掲注 7、306 頁。

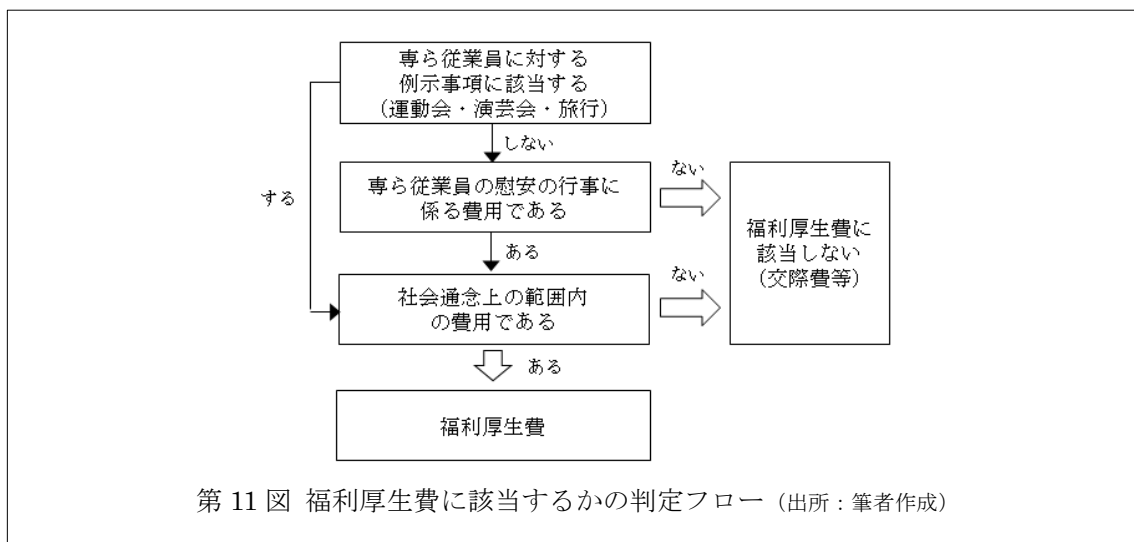
演芸会とは、「公衆の前で演ずる落語・講談・漫才・演劇・舞踊などの芸」である「演劇」¹⁴²と、「人々が集まってする行事。集まり。つどい。」である「会」¹⁴³が合ったものであることから、演劇や音楽演奏、ショーなどの鑑賞会といえる。

旅行とは、「徒歩または交通機関によって、おもに観光・慰安などの目的で、他の地方に行くこと。旅をすること。」である¹⁴⁴。

なお、旅行は、観光学において旅行形態の分類などから定義付けの検討をもっても、共通した定義を探すことは困難とされているが、「日常生活圏を離れて、交通手段等を使って、一時、ある目的をもって他の場所へ行くこと¹⁴⁵」といった「他の場所への移動」を伴うことは共通して認識されている。

また、旅行業等を営む者に対する諸規定を定めた旅行業法においても、旅行業の事業内容に「運送等サービスの提供に係る契約を、自己の計算において、運送等サービスを提供する者との間で締結する行為」と定めており、ここでいう運送等サービスとは、旅行者が提供を受けることができる運送又は宿泊のサービスであることから、旅行業における事業の主たるものは「運送手段ならびに宿泊サービスの提供」であり、旅行は「他の場所への移動」を伴うものであると一般に認識されていることが分かる。

これらのことから、福利厚生事業に係る費用が交際費課税制度上、交際費等ではなく福利厚生費となるためには、専ら従業員に対する例示事項に該当し、社会通念の範囲内の費用であること、又は専ら従業員の慰安の行事に係る費用で、社会通念の範囲内の費用であることと解することができる。（第 11 図参照）



¹⁴² 新村・前掲注 7、755 頁。

¹⁴³ 新村・前掲注 7、472 頁。

¹⁴⁴ 新村・前掲注 7、3099 頁。

¹⁴⁵ 佐々木正人『旅行の法律学』日本評論社（1996）、2 頁。

第4節 交際費等と給与（フリンジ・ベネフィット）の区分

給与は、所得税法第28条第1項柱書で給与所得として定義されており、「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与」とされている。これは、雇用関係またはそれに類する関係において使用者の指揮・命令のもとに提供される労務の対価を広く含む観念であり、非独立的労働ないし従属的労働の対価と観念することができる¹⁴⁶。

所得税法第36条括弧書きで、「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」とされていることから、給与は金銭の形を取る必要はなく、金銭以外の資産ないし経済的利益も、勤務の対価としての性質を持っている限り、広く給与所得に含まれる¹⁴⁷。そして、このような資産ないし経済的利益は、現物給与もしくはフリンジ・ベネフィットと呼ばれる¹⁴⁸。

そして、企業の行う福利厚生事業は、法定外福利費であり各企業の任意であるため、企業間格差が生じており、それは賃金格差よりも大きいといわれている¹⁴⁹。

また、「海外社員旅行など、本来『個人的な楽しみ』であるものについてまで、社会の慣習とはいえ、なにゆえに『社業』とみて、それを非課税としているだろうか」という批判¹⁵⁰もある。

このことは従前から問題視されており、昭和31（1956）年12月の臨時税制調査会答申においても、「…戦後経済倫理のし緩（原文ママ）等によって企業の経理が乱れ、このため、一方では役員及び従業員に対する給与が、遊興費、交際費等の形で支給される傾向が生ずるとともに、他方及び役員従業員の私的關係者に会社の経費で接待をすとか、事業関係者に対しても、事業上の必要をこえた接待をする傾向が生じている。…（中略）…。今回個人所得税について大幅に累進税率の緩和が行われれば、このような弊害も次第になくなることが期待されるが、その積極的防止策としては、仮装の給与等の支給に対してはこれを給与所得としては握（原文ママ）し、所得税課税の適正化を図るとともに、交際費の濫費については、この制度によってこれを抑制することが必要である。」として、交際費課税制度とフリンジ・ベネフィット課税を整備する必要があると提言されているが、現在に至るまで解決はなされていない。

第5節 交際費等と福利厚生費・給与の判別

1. 判別基準の検討

交際費等の対象は「事業に関係のある者」であるが、ここでいう事業に関係ある者とは、社外の取引関係者のみならず、自社の従業員等も含む。すなわち、自社の従業員等に対す

¹⁴⁶ 金子・前掲注24、246頁。

¹⁴⁷ 金子・前掲注24、247頁。

¹⁴⁸ 金子・前掲注24、248頁。

¹⁴⁹ 八ツ尾順一『交際費 第五版』中央経済社（2007）、4頁。

¹⁵⁰ 八ツ尾・前掲注149、5頁。

る接待等の行為は交際費等に含まれるが、それが経済的利益の享受となれば、給与として認定されることもあり¹⁵¹、その支出の性質によっては、福利厚生費と考えられる場合もある。このように類似性が高いにも関わらず、使用者である法人が従業員等に対して支出した費用が、交際費等、給与又は、福利厚生費のいずれかに該当するかという判断の基準は必ずしも明確なものは存しないから、かなり困難な認定評価の問題¹⁵²となる。

これら、交際費等・給与・福利厚生費の判別について、大淵博義教授は「①業務関連性の有無、②行為の通常性、③費用の通常性の三つの基準で行うことが妥当であると考えられる。」と主張している¹⁵³。

これによると、関連する費用について、上記の三つの基準を設け、それぞれの基準を順番にクリアし、最後に残ったものが損金性のある福利厚生費として処理されるべきとしている。

①業務関連性の有無とは、「その費用支出の対象とされた法人の行為が、当該法人の事業に関連した支出であるかどうかである。そして、この要件を欠く非事業関連性の費用支出は、法人の収益獲得の価値擬制とはいえないから、法人が本来支払うものではなく、したがってかかる費用の支出により利益を享受している従業員等に対する給与課税の対象とされる。」¹⁵⁴としている。つまり、会社の支出した費用に事業関連性がなければ、個人的な経済的便益のための費用ということになり、給与とすべきであるとしている。これは交際費等、福利厚生費は企業の利益獲得にかかる経費であることを前提としているためであるといえる。

次に、②行為の通常性とは、「①の業務関連性をクリアした支出費用の行為が、通常のレクリエーション行事として行われる行為ではないという場合であり、係る場合には、その費用支出により経済的利益を享受している従業員等の給与として課税される」¹⁵⁵としている。

ここでいう通常のレクリエーション行事として行われる行為ではないものは、一般に高額な海外旅行などを指すが、現在、課税庁は所得税法基本通達 36-30 にて「使用者が、従業員等のレクリエーションのために行う旅行の費用を負担することにより、これらの旅行に参加した従業員等が受ける経済的利益については、…（中略）…次のいずれの要件も満たしている場合には、原則として課税しなくて差し支えないものとする。(1) 当該旅行に要する期間が 4 泊 5 日（目的地が海外の場合には、目的地における滞在日数による。）以内のものであること。(2) 当該旅行に参加する従業員等の数が全従業員等（工場、支店

¹⁵¹ 一例として役員に対する個人経費を交際費等として損金経理しているケースが考えられる。この場合、交際費等は否認され、役員給与（損金不算入）とされ、更に源泉税の徴収漏れということになる。

¹⁵² 大淵・前掲注 46、292 頁。

¹⁵³ 大淵・前掲注 46、292-297 頁。

¹⁵⁴ 大淵・前掲注 46、292 頁。

¹⁵⁵ 大淵・前掲注 46、292 頁。

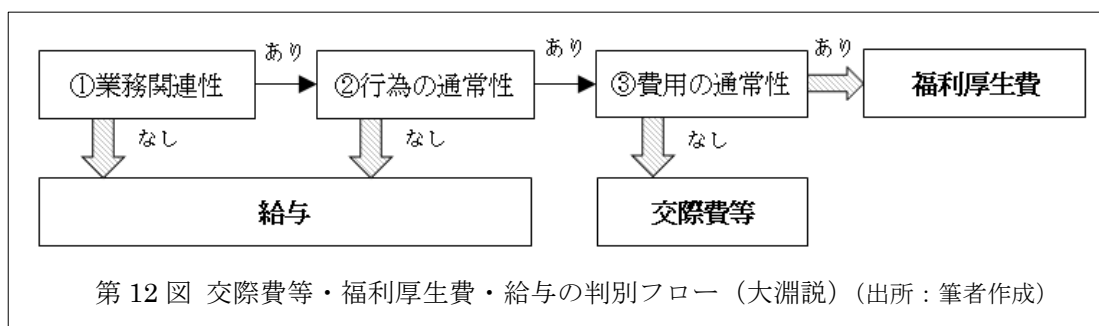
等で行う場合には、当該工場、支店等の従業員等)の50%以上であること。(注)上記の行事に参加しなかった者(使用者の業務の必要に基づき参加できなかった者を含む。)に支給する金銭については、給与等として課税することに留意する。」と発出していることから、この範囲内であれば給与としては取り扱われない。

但し、この従業員等の中には家族は含まれていないため、社員と共に参加する家族分を会社が支出した場合には、その分が給与に該当することになる。

また、レクリエーション行為でなくとも、自社従業員等に対して中元や歳暮を提供する行為がある場合、これは一般に行われるものとは考えにくく、行為に通常性を有さないことから、当該行為により受けた経済的利益は給与として取り扱われる。

そして、③費用の通常性は「①及び②をクリアした費用支出が、通常要する費用を超えている場合には、その従業員等に対する接待、慰安等の行為としての交際費等に該当する。当該基準は、交際費等の定義規定から除かれている福利厚生費に該当しない場合の費用支出であり、それが①事業関連性を有し、②行為の通常性も有している場合には、当該費用支出は交際費等に該当することになる」¹⁵⁶としている。

これは、①業務関連性と②行為の通常性に該当しないことから給与にはならないが、専ら従業員の慰安のために行われる通常要する費用の範囲を超えていることから、福利厚生費には該当せず、交際費となることを意味している。(第12図参照)



なお、交際費等と福利厚生費の区分について、課税庁は以下の通達を発出している(租税特別措置法関係通達61の4(1)-10)。

租税特別措置法関係通達61の4(1)-10

社内の行事に際して支出される金額等で次のようなものは交際費等に含まれないものとする。

- (1) 創立記念日、国民祝日、新社屋落成式等に際し従業員等におおむね一律に社内において供与される通常の飲食に要する費用
- (2) 従業員等(従業員等であった者を含む。)又はその親族等の慶弔、禍福に際し一定の

¹⁵⁶ 大淵・前掲注46、293頁。

基準に従って支給される金品に要する費用

これらにも社会通念を意味する「通常要する金額」と定めているが、その金額を具体的に明示していないため、課税庁がその行事等について「贅沢である」と判断すれば、交際費等に認定されてしまうことに問題がある。

2. 課税庁の解釈基準

課税庁は、交際費等、福利厚生費、給与の判別の判断について、判例等に基づき取扱通達を発出する形で、一応の判断基準を明示している。

そして、これら費用の判別の判断を含め、取扱通達における交際費等の範囲に関する解釈態度について、渡辺淑夫名誉教授は、交際費課税制度の立法理由、交際費等の定義規定及び除外規定その他の関連規定に照らし、次の解釈上共通する重要な基準（解釈基準）に則り、取扱いを示していると述べており、その解釈基準は、①事業必要性基準、②特定者基準、③目的基準、④公正取引基準、⑤社会通念基準、⑥無権限基準の6つの基準であるとしている¹⁵⁷。

① 事業必要性基準とは、「その支出の起因となる行為（以下「行為」という）又は支出が、法人の事業遂行上必要なものであること。なお、その支出金額が資産の取得価額に算入すべきものであるとしても、交際費判断には関係がないこと。」¹⁵⁸をいい、その支出が事業経費であり、かつ資産取得に係る付随費用として、取得原価に算入すべきだとしても、交際費等該当性に関係のない（原価算入交際費¹⁵⁹とならない）費用が判断基準の対象となることを意味している。

② 特定者基準とは、「その行為又は支出の相手方が、特定の事業等関係者であって、不特定多数の一般消費者でないこと。」¹⁶⁰をいい、交際費等は、その支出の対象が事業に関係のある者であり、事業に関係のない者であれば交際費等の対象とならないことを意味する。

③ 目的基準とは、「その行為又は支出の目的が、正当な商取引以外において、専ら相手方の歓心を買ひ、あるいはこれに迎合することにより自己に有利な取引関係等の円滑な進行や環境作りを図ることにあること。」¹⁶¹をいい、交際費の行為目的が社外における事業に関係のある者であれば、当該支出の目的が「交際目的」であるのと同時に、自社従業員に対する支出であれば、円滑な労働環境の形成を目的とすることを意味する。

¹⁵⁷ 渡辺淑夫『法人税法 令和4年度版』中央経済社（2022）、606-607頁。

¹⁵⁸ 渡辺・前掲注157、606頁。

¹⁵⁹ 原価算入交際費とは、資産の取得原価に算入された交際費等のことをいい、一定額を限度としてその資産の取得価額等を減額することができる。租税特別措置法関係通達61の4(2)－7参照のこと。

¹⁶⁰ 渡辺・前掲注157、606頁。

¹⁶¹ 渡辺・前掲注157、606-7頁。

④ 公正取引基準とは、「その行為又は支出が、専ら法人の裁量により相手方に供与することを意図して行われるものであって、相手方から適法かつ公正な取引の対価として公然とこれを請求できる性質のものではないこと。」¹⁶²をいい、当該支出が支出側の裁量により相手への供与として行われるものであり、相手との譲渡や役務などの取引の対価として、相手方から請求されるものではないということを意味している。

⑤ 社会通念基準とは、「その行為の内容や支出金額が、社会通念上、相手方において接待、供応、慰安、贈答その他の行為により利益の供与を受けたと認識できる程度以上のものであること。」¹⁶³をいい、当該支出が社会通念上許容されるものか否かをいい、交際費等の規定の中で頻出する「通常要する費用」を超えるものか否かを意味する。これを超過するものは冗費性があることから交際費等の対象としている。

⑥ 無権限基準とは、「その利益の供与が金銭又は金銭以外の資産を贈与する方法で行われる場合には、相手方がその贈与を受けた金銭又は資産をどのような目的に費消し、又は使用するかについて、専ら相手方の自由裁量に委ねられ、法人にはその権限がないこと。」¹⁶⁴をいい、支出法人が相手先に対し、使途制約を行う場合は交際費等に該当せず、寄附金に該当することから、交際費等の判断区分を行う際には、支出法人は相手先に対する使途制約を行う権限を有さないことを意味する。

第6節 小括

本章では、交際費等と福利厚生費・給与の区分について確認した。

交際費等と福利厚生費・給与は、役員又は従業員を支出の相手先とする点、福利厚生事業等を通じて支出されるその支出形態、役員又は従業員の勤労意欲や満足度、会社への忠誠心の醸成といった効果において共通する部分が多く、その費用区分の判別には困難を伴う点がある。これは、わが国独自の終身雇用を前提とした雇用慣行の一環として福利厚生事業が発展したという経緯があり、従業員に対する経済的供与の線引きを厳密にすることは難しいという背景がある。

また、従前から交際費課税制度とフリンジ・ベネフィット課税については区別すべきであるという提言がされているが、現在においてもなされていない。

交際費課税制度においては、福利厚生費については除外規定として交際費等から除くこととされているが、あくまで社会通念上の範囲内としている。これは立法趣旨の冗費・濫費の削減という観点から見れば当然とも言えるが、社会通念の範囲が客観的に示されていない部分があることが問題であると考えられる。

企業は、若年層の離職や少子化を背景とした労働力不足に対し、経営者はいかに従業員の定着化を図り、事業運営を安定化させることか出来るかということに苦慮している。そ

¹⁶² 渡辺・前掲注 157、607 頁。

¹⁶³ 渡辺・前掲注 157、607 頁。

¹⁶⁴ 渡辺・前掲注 157、607 頁。

うした状況において、会社への帰属精神を醸成させ、労働意欲を向上させるために必要な費用である。勿論、経営者や役員がその地位を利用して自己の欲求を満たすための浪費を福利厚生費として損金経理することは、不当に法人税等を減少させることになり、倫理的にも許されることではないと考えられるが、同時に企業が必要な経費を交際費等の範囲を拡大解釈し、課税庁の「贅沢である」という判断だけで、損金に算入しないことも課税要件明確主義の観点から非常に問題であると考えられる。

そのためにも、かつて従業員の海外慰安旅行についてその基準が判示されたことを受け、所得税基本通達 36-30 でその具体的基準が明示されたように、レクリエーションイベントや記念事業等、現在明示されていない福利厚生事業についても、社会通念についてのおおよその考え方を課税庁は明らかにし、納税者の予測可能性を担保する必要があると考えられる。

次章では、裁判所は社会通念の判断をどのように行ったか、裁判例を考察することで、明らかにしたい。

第3章 裁判例の研究

交際費課税制度では、不確定概念が用いられていることから、その解釈を巡り納税者と課税庁の間で多くの裁判が行われた。納税者が福利厚生費として費用計上したが課税庁に否認され交際費等とされた事案も多く、会社が行った福利厚生事業に係る費用について、社会通念から逸脱しており「通常要する費用」ではないと課税庁が判断し行った更正処分を取り消しを求めるものであった。

本章では、「通常要する費用」を巡る係争事案において、裁判所がどのような判断をしたのかを考察する。

第1節 会社が福利厚生費として支出した忘年会・飲食代金等が交際費等とされた事例

東京地裁 昭和51年（行ウ）第98号 株式会社インター・イメージ事件【納税者敗訴】
（東京地判昭和55年4月21日・行集31巻5号1087頁）

1. 事件の概要

株式会社インター・イメージ（以下、インター社という。）は広告業を営む法人である。

同社は、第1事業年度（昭和47（1972）年6月10日～昭和48（1973）年5月31日）内の昭和47年末に社外で開催した忘年会及び御用納めに係る費用及び、昭和48年に社外で開催した会社設立記念パーティ、ならびに社員飲食費を福利厚生費として損金経理した。（第6表参照）

また、第2事業年度（昭和48（1973）年6月1日～昭和49（1974）年5月31日）内の送別会費、休日出勤・残業時における社員食事代、忘年会費用を福利厚生費として損金経理した。（第7表参照）

これに対し、麻布税務署長は、インター社の福利厚生費として損金経理した第1事業年度における19万2,679円及び、第2事業年度に同様に損金経理した27万1,470円は、福利厚生費ではなく交際費等に該当し、所得金額に加算すべきとして、更正処分ならびに賦課決定処分を行ったが、インター社はこれを不服として、これらの各処分を求めた事案である。

第6表 インター社が第1事業年度において福利厚生費とした内訳

	行事開催日（飲食日）	支出内容	支払金額
イベント	昭和 47（1972）年 12 月 21 日	社員忘年会（一次会）銀座アスター	32,798 円
	〃	〃（二次会）サロン・タカナワ	68,400 円
	12 月 29 日	年末御用納め ホテル・ニューオータニ	29,626 円
	昭和 48（1973）年 5 月 21 日	会社創立記念パーティ	39,105 円
社員飲食費	昭和 47（1972）年 11 月 21・22 日		22,750 円
合計			192.679 円

（出所：行政事件裁判例集31巻5号1087頁（34）別表二を参考に筆者作成）

第7表 インター社が第2事業年度において福利厚生費とした内訳

	行事開催日（飲食日）	支出内容	支払金額
イベント	昭和48（1973）年 7月23日	退職社員送別会費	48,510円
	12月11日	社員忘年会	16,500円
	12月19日	社員忘年会（一次会）	14,850円
	〃	〃（二次会）	11,000円
	12月11・19日	一次会・二次会の区分は不明 （11日16,500円、19日68,915円）	85,415円
社員飲食費 ※	昭和48（1973）年 11月19日	【残業】パブレストラン・ダンケ	22,750円
	11月23日	【休出】レストラン・あおしま	9,130円
	11月27日	【残業】パブレストラン・ダンケ	19,640円
	11月29日	【残業】プチ（詳細は不明）	23,730円
	12月4日	【残業】世界貿易会館レストラン・プルニエ	8,040円
	11月25日	【休出】しゃらく（詳細は不明）	7,920円
	11月27日	【休出】ボボ（詳細は不明）	7,810円
	昭和49（1974）年 1月9日	【残業】パブレストラン・ダンケ	11,555円
	1月20日	【休出】高輪プリンスホテル	5,580円
	昭和48（1973）年 8月15日	【休出】不明	3,300円
	不明	不明	4,430円
合計			271,470円

※表中、【残業】は残業食事代を、【休出】は休日出勤食事代を意味する。

（出所：行政事件裁判例集31巻5号1087頁（34）別表二を参考に筆者作成）

2. 当事者の主張

（1）納税者（インター社）の主張

交際費等とは法人の外部の者に対する接待、きょう応等のために要した費用であり、法人の内部の者は法人の事業に係るのある者等にあたらないからそれらの者に対する接待、きょう応等のために支出された費用は交際費等に該当しないと解すべきである。

当該費用はいずれも原告の役員あるいは従業員の飲食のために支出されたものであるから、交際費等には該当しないというべきである。

仮に法人の内部の者に対する接待、供応等と同種の行為のために支出された費用が交際費等に該当することがあるとしても、当該忘年会費用、御用納め費用、会社創立記念日の社員慰労会の費用はいずれもその出席者数を考慮すれば、通常要する費用として交際費等には該当しない。

また、役員あるいは従業員の残業あるいは休日出勤の際の食事代は、残業手当を支給する代わりに食事代を負担することになっていたのであるから、当該食事代は交際費等には該当しない。

よって、福利厚生費として損金経理した費用は交際費等に該当しないと主張した。

(2) 課税庁の主張

インター社は当該費用（第 6・7 表参照）を福利厚生費として損金経理した。

福利厚生費とは、運動会、演芸会、旅行等従業員のいわゆるレクリエーション活動に通常要する費用、会社の創立記念日等に際し従業員におおむね一律に社内において供与される通常の飲食に要する費用、及び従業員の親族等の慶弔、禍福に際し一定の基準に従って支給される金品に要する費用等をいうものと解されている。

そして、社内での飲食、すなわち事務室等実際に従業員が法人の業務に従事している場所で行なう飲食のみが通常要する費用として福利厚生費にあたるものというべきであり、従業員の慰安等のために社外の飲食店等で行なう宴会等に要する費用は、個々の会社の立地条件等を考慮することなく一律に交際費等に該当するものと解すべきである。

また、役員、従業員の残業、休日出勤の際に提供される食事代は福利厚生費としてではなく役員、従業員に対する給与としてその損金算入が認められ、従業員等の慰安のために酒食を提供する行為に要する費用はその目的からして交際費等に該当する。

よって、本件における社外で実施された忘年会は交際費等に該当し、残業・休日出勤時の食事代は酒類を提供する行為であるため交際費等に該当すると主張した。

3. 判決要旨

(1) 忘年会等イベント費用の「通常要する費用」の判断基準

一定限度を超える交際費等の損金算入を否認する趣旨は法人の濫費抑制の点にある。

法人が従業員等の慰安のために忘年会等の費用を負担した場合、通常一般的に行なわれている程度のものである限り、その費用は交際費等に該当しないが、その程度を超えている場合にはその費用は交際費等に該当する。

忘年会等が通常一般的に行なわれている程度のものか否かは個々の忘年会等の具体的な態様を総合して判断すべきであって、社外で行なわれたか否かということだけで判断すべきではない。

(2) 残業・休日出勤時の食事代の「通常要する費用」の判断基準

法人が役員あるいは従業員に対して食事代を負担した場合、通常の食事に要した費用は役員等に対する給与等としてその損金算入が認められる場合もあるが、通常の食事の程度を超えるものに要した費用は役員等に対する慰安のための費用として交際費等に該当する。

法人が残業手当を支給することなく残業あるいは休日出勤の際の食事代を負担している場合にも異なる解釈をする必要はない。

そして、通常の食事か否かは個々の食事の具体的な態様を総合して判断すべきであって、飲酒も重要な目的であると認められる場合や全体の費用のうちの相当部分が飲酒に関するもので占められているような場合には通常の食事とはいえない。しかし、飲酒を伴うものがすべて通常の食事に当たらないとするのは相当でない。

(3) 本件忘年会等イベント費用の「通常要する費用」か否かの判断

① 第一事業年度

昭和 47（1972）年 12 月 21 日に銀座アスター¹⁶⁵で行なわれた忘年会、及びサロン・タカナワ¹⁶⁶で行なわれた忘年会二次会の出席者は 10 名であり、一人あたりの費用は合計約 9,000 円¹⁶⁷となる。

法人が福利厚生費としてこのような忘年会二次会の費用を負担すること自体不相当といふべきであるのみならず、当該忘年会及び二次会の費用は一般に福利厚生費として認められる範囲を超えていることから、交際費等に該当する。

昭和 47 年 12 月 29 日にホテル・ニューオータニ¹⁶⁸で行なわれた御用納めの会の費用の出席者は 12 名であり、一人あたりの費用は約 2,400 円となること、及び食事に要した費用が 21,600 円、飲酒に要した費用が 8,026 円である¹⁶⁹。これらに要した費用は一般に福利厚生費として認められる範囲を超えていることから交際費等に該当する。

昭和 48（1973）年 5 月 21 日に、社外で行なわれた会社創立記念パーティの出席者は 13 名と推認され、一人あたりの費用は約 2,700 円となる¹⁷⁰。これらに要した費用は一般に福利厚生費として認められる範囲を超えていることから、交際費等に該当する。

② 第二事業年度

昭和 48（1973）年 7 月 23 日に行われた退職社員の送別会の出席者が仮に全員出席していたら 18 名で、一人当たり約 2,700 円¹⁷¹となり、法人が福利厚生費等としてその費用を負担するのを相当とする程度を超えていることから、交際費等に該当する。

(4) 本件残業・休日出勤時の食事代の「通常要する費用」か否かの判断

インター社が支出した残業・休日出勤時の食事代（第 7 表参照）はその金額あるいは、

¹⁶⁵ 昭和元（1926）年創業の老舗高級中華料理店である。

¹⁶⁶ 林=四方田=角田「判例・裁決事例に学ぶ 交際費課税 第 8 回」『税経通信』第 60 巻 15 号（2005）、206 頁では「高級クラブ」と記されている。

¹⁶⁷ 昭和 47（1972）年の消費者物価指数（年平均）は 34.5、直近の令和 4（2022）年の同指数（年平均）は 102.3 である。消費者物価指数により物価水準を比較すると、約 3.0 倍となり、当時の 9,000 円は現在の約 27,000 円となる。（指数は総務省統計局「消費者物価指数」より引用し、現在価値換算は筆者による。）

¹⁶⁸ 昭和 39（1964）年創業のわが国における著名なホテルの一つである。東京都千代田区紀尾井町に所在する。

¹⁶⁹ 消費者物価指数により、現在の金額に換算すると、一人当たり約 7,200 円、食事代が約 64,800 円、飲酒代が約 24,000 円、合計 88,800 円である。（指数は総務省統計局「消費者物価指数」より引用し、現在価値換算は筆者による。）

¹⁷⁰ 昭和 48（1973）年の消費者物価指数（年平均）は 38.6、直近の令和 4（2022）年の同指数（年平均）は 102.3 である。消費者物価指数により物価水準を比較すると約 2.7 倍となり、当時の 2,700 円は現在の約 7,300 円となる。（指数は総務省統計局「消費者物価指数」より引用し、現在価値換算は筆者による。）

¹⁷¹ 脚注 169 と同様に当時の 2,700 円は現在の約 7,300 円となる。

食事よりも飲酒に重点が置かれている（ウイスキーをボトルで注文している）ことから、法人が費用を負担すべき通常の食事の程度をいささか超えていると認めるのが相当であり、これらの飲食に要した費用は交際費等に該当する。

4. 結論

東京地裁はインター社が損金経理した福利厚生費は、交際費等に該当するとし、インター社の請求を棄却した。

5. 本事例の検討

本件において課税庁は、社内での飲食については福利厚生費にあたるが、社外の飲食店で行う宴会等の費用は、個々の会社の立地条件等を考慮することなく一律に交際費等に該当すると主張したが、東京地裁は社外で行なわれたか否かということだけで判断すべきではなく、通常一般的に行なわれている程度のものである限り、その費用は交際費等に該当しないと示した。

一方、このような忘年会二次会の費用を負担すること自体不相当というべきであるのみならず、当該忘年会及び二次会の費用は一般に福利厚生費として認められる範囲を超えていると示した。

ここにいう「このような」とは、インター社が忘年会を、銀座アスター（高級中華料理店）やサロン・タカナワ（高級クラブ）といった高級店で行ったことを示していると考えられる。

つまり、高級店で行う忘年会等の費用を法人が負担することが不相当であるだけでなく、一般に福利厚生費として認められる範囲を超えているということであり、この判決においては、その店の格式（高級店や著名なホテルであること）も社会通念の判断の要素になることを示している。

そして、金額について本判決では、全て「通常要する費用の範囲」を超えていることから、福利厚生費ではなく交際費等に該当すると東京地裁は判断したが、通常要する金額の具体的な上限額については示さなかった。

現在の金額に換算すると忘年会の1・2次会で約27,000円程度、その他では約7,000円程度であったが（脚注167、169・170参照）、範囲を超えるとする理由が示されていないことから、前者については社会通念から逸脱していると言うことができて、後者が社会通念から逸脱しているとは必ずしも言い切れないと考える¹⁷²。

¹⁷² 株式会社リクルートライフスタイルが2018年12月10日に公表した「忘年会・新年会についてのカスタマーアンケート」によると、忘年会・新年会の平均想定予算は4,395円で、2年連続上昇傾向にあった。また、5,000円～6,000円未満と回答した人が最も多かった(30.1%)。そして、この調査時点に比べ現在の方が物価高は進行していることから、現在の金額でいう7,000円程度が必ずしも社会通念から逸脱しているとは言い切れないと判断した。

第2節 創業記念パーティに係る費用が「通常要する費用」と認められなかった事例

東京地裁 平成 19 年（行ウ）第 621 号 株式会社岡三証券グループ事件【納税者敗訴】
（東京地判平成 21 年 2 月 5 日、税資 259 号順号 11138）

1. 事件の概要

株式会社岡三証券ホールディングス（以下、岡三証券 HD という。）¹⁷³は主として金融商品取引業を営む岡三証券株式会社（以下、岡三証券という。）などから構成されるグループの連結親法人であった。同社は平成 15（2003）年 11 月 8 日の土曜日に、東京都港区の著名なホテルの 2 会場において、役員・従業員 2,400 人が出席する創業 80 周年を記念する行事（以下本節では、本件行事という。）を開催した。

本件行事では、1,000 人以上を収用できる大宴会場の 2 会場を貸し切り、隣接する両会場には舞台装置、映像、音響機材を設置し、両会場の行事は同時中継されて他の会場でも見るようにされ、同時に進行された。

午前 11 時 10 分ごろに開場し、開演までバンドの演奏が行われ、正午ごろに開演した後、まず、重要無形文化財又は人間国宝である楽師らによる祝言として能楽が披露され、その後、会長挨拶及び花束贈呈、社長挨拶及び乾杯に続き、洋中の折衷料理による午餐、著名な女性歌手によるショー、プレゼント抽選会、著名な男性歌手によるショーと途中で休憩等を挟むことなく、午後 3 時 55 分まで連続して行われ、開演から終了までの所要時間は約 3 時間 55 分、開場後開演前のバンド演奏も合わせると約 4 時間 45 分であった。（第 8 表参照）

第 8 表 創業 80 周年を記念する行事の式次第

11:10 頃	開場 (バンドによる演奏)	
12:00 頃	開演	
	祝言（人間国宝による能楽）	約 15 分
	会長挨拶・花束贈呈	約 20 分
	社長挨拶・乾杯	約 5 分
	午餐（洋中の折衷料理）	約 73 分
	著名な女性歌手によるショー	約 30 分
	著名な男性歌手によるショー	約 60 分
	プレゼント抽選会	約 15 分
15:55	終了	

（出所：税務訴訟資料より筆者作成）

¹⁷³ 本行事が行われた平成 15（2003）年及び、本訴訟が提起された平成 19（2007）年時点の連結親法人の社名は「株式会社岡三証券ホールディングス」であったが、同社は平成 20（2008）年に「株式会社岡三証券グループ」と社名変更している。判決文における原告は株式会社岡三証券グループであるが、本稿においては、本行事実施時における社名で記している。（但し表題においては、判決言渡時における社名の「株式会社岡三証券グループ事件」としている。）

本件に係る費用は、1 億 7,968 万円であり、その支出内訳は、役職員で構成するグループが 5,126 万円、岡三証券が 1 億 2,842 万円であった。

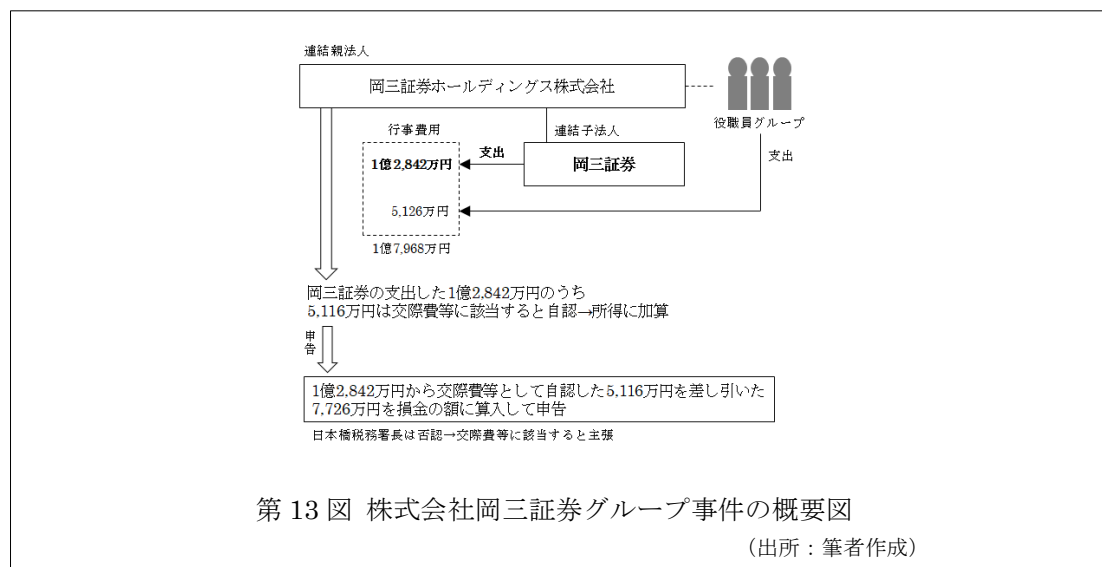
岡三証券 HD は、税務申告（連結納税）にあたり、岡三証券が支払った 1 億 2,842 万円のうち、5,116 万円は交際費等に当たると自認し連結所得金額に加算したが、残額 7,726 万円については、平成 15（2003）連結事業年度分の法人税の申告において、損金の額に算入した。（第 9 表参照）

第 9 表 岡三証券 HD の本件行事に係る申告内訳

損金の額に算入して申告したもの（単位：万円）		損金の額から除いたもの（単位：万円）	
会場費	305	エンターテインメント費用	4,574
飲食費	2,650	抽選会の商品代	470
記念品代	612	花束	16
従業員旅費	3,544	出演者心付け	46
出演者報酬	183	出演者宿泊費	3
その他	432	その他	7
小計	7,726	小計	5,116
岡三証券が支払った金額（合計）		1 億 2,842 億円	

注：その他の金額は東京地裁判決・別紙 2 で明示されていないため、筆者が小計金額から各項目を差し引いた金額を記載した。（出所：税務訴訟資料・別紙 2 より筆者作成）

これに対し、日本橋税務署長は、連結子法人である岡三証券が支払った 7,743 万円（損金の額に算入された 7,726 万円と、交際費等に含まれる控除対象外消費税額 16 万円を合算した金額。千円以下を合算すると 7,743 万円となる。）は交際費等に該当するから、損金に算入すべきでなく、連結所得金額に加算すべきであるとして更正処分ならびに賦課決定処分を行ったが、岡三証券 HD はこれを不服として、これらの各処分の取り消しを求めた事案である。（第 13 図参照）



なお、本係争は交際費等以外に、ソフトウェアの著作権等の譲渡対価が寄附金に該当するか否かでも争われたが、本稿では交際費等についてのみを取り上げる。

2. 当事者の主張

(1) 納税者（岡三証券 HD）の主張

本件行事は、創業 80 周年を役職員が揃って祝賀することを目的として全役職員約 2,400 人を対象としたものであり、そのような多数人を収容できる施設は都内に僅かしかない。

本件行事のために支出した本件交際費等を使途ごとに検討すれば、本件で支出された程度の会場費（305 万円）は最低限必要であり、1 人当たりの飲食費（約 1 万 1,000 円）には実質的な会場費も含まれ、通常の午餐の最低ランクより低く料金が設定されていることから、昼食代としても妥当である。

本件行事のために支出した本件交際費等（7,726 万円）は、本件行事の趣旨を実現するためには最低限必要な費用である。

1 人当たり 5 万 3,511 円という金額は、本件行事が、創業 80 周年の記念式典であり、全国から全従業員が一同に会して行われるものであったことなど、その特徴に鑑みれば決して高額ではない。したがって、本件交際費等の額は、損金に算入されるべきであると主張した。

(2) 課税庁の主張

本件行事は、従業員を慰安する行事であり、開場からお開きまで合計 4 時間 45 分にわたる全体として 1 つの行事であるから、岡三証券が本件行事のために支出した 1 億 2,842 万 7,037 円の全額が損金の額に算入しない交際費等に当たる。

そして、この 1 億 2,842 万 7,037 円の参加者 1 人当たりの金額は約 5 万 3,511 円であり、本件行事の所要時間が約 4 時間 45 分であることからすれば、このように短い時間で要した費用としては極めて多額であるから、納税者が本件行事のために支出した 1 億 2,842 万円は、上記の「専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用」に該当せず、その一部である本件交際費等も損金に算入されないと主張した。

3. 判決要旨

交際費課税制度の趣旨は、交際費を縮減して冗費を節約し、企業の体質を改善するとともに、交際費を徒に支出するならば、公正な取引を阻害し、公正な価格形成を歪めることにもなるのでこれを防止する趣旨である。

従業員の慰安行事のため支出する費用が「通常要する費用」の範囲にある限りは、従業員の福利厚生費として法人が負担するのが相当であり、その全額につき損金算入を認めても法人の冗費を抑制するなどの目的に反しないからである。

本件行事は、従業員の全員参加を予定したものであるところ、開催の場所は、東京都内

の著名なホテルの大宴会場であり、その内容は、昼食の飲食等のほかに、重要無形文化財又は人間国宝である楽師らによる能楽、著名な女性歌手及び男性歌手による２つの歌謡ショー、プレゼント抽選会等が行われ、２つの大宴会場のほかに来場者、出演者、スタッフ等の控室として合計 20 以上の会場や客室を借りるほどの大きな規模で行われたものであった。

これらに支出した費用は、岡三証券が支出した総額で 1 億 2,842 万円、参加者 1 人当たりの額で 5 万 3,511 円に上るものであって、これが土曜日の昼すぎの時間帯に、比較的短い時間で行われた慰安行事に費やされた額としては極めて高額であることは明らかで、本件行事は、法人が費用を負担して行う福利厚生事業として社会通念上一般的に行われていると認められる行事の程度を著しく超えるといわざるを得ない。

本件行事は、その大部分が従業員らの娯楽ないし慰安の時間に費やされ、これらが、途中に休憩等を挟むことなく、一つの行事として連続して行われているのであって、これら一連の行事が、専ら従業員らの慰安のために行われた行事であると認められる。

よって、本件行事に支出された費用を全体としてみて、専ら従業員の慰安のために行われる行事のために「通常要する費用」に該当するか否か判断すべきである。

また、会社にとっての当該行事の占める位置付けや規模いかんによっては、それに必要な費用であればすべて「通常要する費用」に該当すると解することは、法人の冗費抑制を目的とする趣旨に合致しないことは明らかである。

よって、岡三証券が損金とした 7,726 万円は、「専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用その他政令で定める費用」に該当しないから、岡三証券の連結親法人である岡三証券 HD は、本件事業年度の連結所得の金額の計算上、本件交際費等を損金の額に算入することはできない。

4. 結論

東京地裁は岡三証券が損金経理した福利厚生費は、交際費等に該当するとし、岡三証券 HD の請求を棄却した。

5. 本事例の検討

本事案では、岡三証券は本件行事に係る費用を用途ごとに検討し、同社が本件行事の趣旨を実現するために最低限必要な費用と考えたものについては福利厚生費として損金経理し、エンタメント費用や抽選会の商品といった娯楽性が高いものについては交際費等として費用計上した。これに対して課税庁は、本件行事は全体として一つの行事として行われたものであり、用途に応じた費用計上を認めず、岡三証券の支出した費用全てを交際費等とし、東京地裁も支出総額を交際費等とした上で、本件行事は通常要する費用を著しく超えていると判断した。

なお、本件行事は約 2,400 人を一同に会する会場で、かつ出席する全役職員は当日の午

前中に全国から上京することから着席形式とした¹⁷⁴ため、実施できる会場が限られており、実際に、本件行事が開催された時期に同条件で実施できる施設を調べたところ、都内では当該施設（新高輪プリンスホテル国際館パミール）のみが同一フロアにおいて隣接する 2 会場（宴会場「崑崙」と「北辰」）で収容できる施設であった¹⁷⁵。

本件行事が、通常要する費用の範囲にあるかどうかの判断について、東京地裁は支出総額（1 億 2,842 万円）、参加者 1 人当たりの額（5 万 3,511 円）、開催日時（土曜日の昼すぎの時間帯）、所要時間（約 4.75 時間）の点から、通常要する費用から判断したが、本判決においても、いくらまでならば通常要する費用として妥当なのかは示されなかった。

なお、東京地裁は「会社にとっての当該行事の占める位置付けや規模いかんによってはそれに必要な費用であればすべて『通常要する費用』に該当すると解することは、法人の冗費抑制を目的とする趣旨に合致しないことは明らかである」と交際費課税制度の立法趣旨の観点から、必要経費であっても冗費性の点から問題があれば、通常要する費用には該当しないと判示した。

しかし、本件行事の内容の冗費性（人間国宝の祝言、著名歌手による演奏）については検討したものの、当該行事開催日の 1 ヶ月前に準大手証券会社では初めて持株会社制に移行したことから社員の団結の場として行った意図があったこと¹⁷⁶、バブル崩壊による苦難な環境からの立ち直りに報いるという意味があったことなど¹⁷⁷、従業員に対する労いについて個別具体的な検討はされなかった。

なお、本事例は非常に参加人数が多く、かつ持株会社体制への移行など、通常の創立記念行事とは異なる要素があったと言えるが、通常の創立記念パーティに係る費用が「通常要する費用」と認められなかった事例として、大栄電気株式会社事件（東京地裁昭和 55 年（行ウ）第 151 号、東京地判昭和 57 年 8 月 31 日、行集 33 巻 8 号 1771 頁）がある。

電気工事を主とする一般建設業を営む法人である株式会社大栄電気（以下、大栄電気という。）は、昭和 52（1977）年 5 月 20 日、25 日、27 日に、会社の創立 30 周年記念祝賀会（納税者は 10 年に一度、創立記念祝賀会を開催していた。）を東京・大阪・名古屋の各拠点で行い、福利厚生費として損金経理した。

課税庁は当該費用を交際費等とし、更正処分ならびに賦課決定処分を行ったが、大栄電気は不服として各処分の取り消しを求めた事案である。

当該行事の参加者は、大栄電気の役職員（407 名）及びその家族（160 名）、並びに下請

¹⁷⁴ 岡三証券社史編纂室編『岡三証券 80 年史』岡三証券（2004）、208 頁。

¹⁷⁵ 宴会場検索サイト「会場ベストサーチ」で筆者が調べたところ、東京都内のホテルにおいて 2,400 名が着席形式で一つの会場に集まることのできる施設は存在せず、ホテル内の複数の宴会場を用いる形態での開催のみ可能であった。また、同一フロアで隣接する会場は新高輪プリンスホテル以外にはなかった。

¹⁷⁶ 岡三証券社史編纂室編・前掲注 174、283-284 頁。

¹⁷⁷ 岡三証券社史編纂室編・前掲注 174、283 頁。

業者（60名）であり、行事の内容は、記念式典、社長挨拶、永年勤続社員表彰、協力会社表彰を行った後、祝賀会に移り、プロの楽団や芸能人が加わった余興を楽しみながら飲食をしたもので、開催時間はいずれの会場においても3時間前後であった。

そして、その費用は590万3,835円であり（第10表参照）、本件支出のうちサービス料及び税金を除けば、そのほとんどは飲食代と余興費であった。

裁判所は短時間に行われた行事の費用としては相当に高額であり、法人が費用を負担して行う福利厚生事業としては、社会通念上一般的に行われていると認められる行事の程度を超えていると判示した。

第10表 大栄電気30周年記念祝賀会（各拠点ごと）の参加者ならびに支出費用

開催日		事業所名	参加人数	支出金額	一人当たり金額※	
昭和52（1977）年5月	20日	東京本店	440名	410万9,345円	9,339円	13,045円
	25日	大阪支店	118名	125万3260円	10,621円	13,622円
	27日	名古屋支店	69名	54万1,330円	7,845円	9,022円
			627名	590万3,835円	9,416円	12,642円

※一人当たり金額の右欄は役職員の家族を参加人数から除いた場合の金額である。
（家族の招待は従業員に対する慰安に包含されるという考え方に基づくもの。）
（出所：行集33巻8号1781-1782、1787頁を参考に筆者作成）

第3節 リゾートホテルでの慰安行事に係る費用が「通常要する費用」と認められた事例 福岡地裁 平成27年（行ウ）第15号 株式会社児湯食鳥（感謝の集い）事件

【納税者勝訴】（福岡地判平成29年4月25日、税務訴訟資料第267号順号13015）

1. 事件の概要

株式会社児湯食鳥（以下、児湯食鳥という。）は、宮崎県で主として養鶏・食肉加工業を営む法人である。同社は平成20（2008）年3月期から平成24（2012）年3月期にかけて、各事業年度の最終月（3月）に、宮崎県宮崎市に所在するリゾートホテルであるフェニックス・シーガイア・リゾートの宴会場（以下、本件ホテルという。）で、同社の役職員及び、協力会社の役職員合計1,000人程度が参加する「感謝の集い」と称した従業員の慰安、勤労意欲の向上等を目的とするイベント¹⁷⁸（以下本節では、本件行事という。）を開催した。（第11表参照）

児湯食鳥は、本件行事に係る費用を福利厚生費（一部、寄附金¹⁷⁹）として損金経理していた。（第12表参照）これに対し、課税庁は、本件行事は交際費等に該当し損金の額に算

¹⁷⁸ 山本洋一郎「判批」『税法学』第578号（2017）、197頁。

¹⁷⁹ アナウンサーに支払った謝礼金を寄附金として経理している。

入することはできないとして、法人税の更正処分、及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったが、児湯食鳥はこれを不服として、これらの各処分の取り消しを求めた事案である。

第 11 表 児湯食鳥「感謝の集い」式次第

平成 20 (2008) 年 3 月期	平成 20 (2008) 年 3 月期以外	内容
11:00	11:00	開会
11:00～11:15	11:00～11:20	代表者の挨拶・乾杯 従業員に対する思い、会社の思い、そしてこの会社をどういう形に持っていくのか、立派な会社にしていこうという内容であった。
11:20～13:00	11:20～13:20	食事・歓談 食事時には、コース料理（1 万 2,000 円）及び飲物が提供され、飲食の間、プロの演奏家による演奏が行われていた。なお、食事の内容は、本件ホテルにおいて通常のメニューとして用意されているものではなく、児湯食鳥が本件行事のために、本件ホテルに準備させたものであった。
13:00～13:10	13:20～13:30	休憩
13:10～14:50	13:30～15:40	コンサート プロの歌手、クラシック音楽の演奏家によるコンサートであった。
14:50	15:40	万歳三唱
15:00	15:50	閉会

（出所：税務訴訟資料第 267 号順号 13015、11・12 頁を参考に筆者作成）

第 12 表 本件行事の参加者と参加割合ならびに費用

開催期	参加人数	参加割合	一人当たりの費用	本件行事に係る費用
平成 20 (2008) 年 3 月期	954 名	72.7%	28,726 円	2,740 万 4,604 円
平成 21 (2009) 年 3 月期	925 名	72.5%	24,159 円	2,234 万 7,075 円
平成 22 (2010) 年 3 月期	946 名	71.4%	22,254 円	2,105 万 2,284 円
平成 23 (2011) 年 3 月期	1,003 名	73.3%	22,022 円	2,208 万 8,066 円
平成 24 (2012) 年 3 月期	1,022 名	75.1%	21,972 円	2,245 万 5,384 円
合計				1 億 1,534 万 7,415 円

（出所：税務訴訟資料第 267 号順号 13015、5 頁を参考に筆者作成。本件行事に係る費用は、公表されている一人当たりの費用に参加人数を乗じて算出している。）

2. 当事者の主張

(1) 納税者（児湯食鳥）の主張

児湯食鳥は、①租税特別措置法に規定する交際費等の解釈、②本件行事の目的とその内容の二点から、本件行事に係る費用は従業員に対する支出であることから福利厚生費であり、「通常要する費用」の範囲内であることから交際費等には該当しないと主張した。

① 主張１：租税特別措置法に規定する交際費等の解釈から福利厚生費である

租税特別措置法 61 条の 4 第 3 項（現：第 6 項）は、「交際費等」の支出の相手方につき「その得意先、仕入先その他事業に関係ある者等」と規定しており、この文言から一般的に理解されるのは取引相手であるから、従業員に対する支出は福利厚生費であって、「交際費等」には該当しないが、特定の一部の従業員を対象とする場合には、法人の冗費が増大し、損金不算入制度の趣旨に反するから、福利厚生費ということはできず、例外的に「交際費等」に該当するものと解すべきである。

本件行事は、原告及び協力会社等の全従業員に受益の機会が保障されたものであって、特定の一部の従業員を対象とするものではなく、福利厚生費に当たることから、「交際費等」ではない。

また、租税特別措置法関係通達 61 の 4 (1) -1 においても、「福利厚生費」は交際費等には含まれないものとするとしてされており、福利厚生費が「通常要する費用」を超える場合を除くとは規定されていない。このような通達の規定からも、（課税庁は、通常要する範囲を超えていると主張するが）福利厚生費は、費用の多寡にかかわらず、「交際費等」には含まれないというべきである。

② 主張２：本件行事の目的とその内容から「通常要する費用」を超えない

仮に福利厚生費が「通常要する費用」を超える場合は、「交際費等」に含まれると解されるとしても、本件行事費用（福利厚生費）は、次の二点（イ、ロ）より、「通常要する費用」の範囲内であると主張した。

イ．通常要する費用の判断基準について

福利厚生費が「通常要する費用」の範囲内であるか否かについては、実際の支出に即して、その目的達成との関係において通常要する費用かどうかという観点から、行事の規模、開催の場所、参加者の構成、飲食等の内容、一人当たりの費用額、会社の規模を判断要素として、判断すべきであって、実際の支出の目的達成とは無関係に、抽象的一般的に判断すべきではない。

ロ．本件行事への当てはめ（個別具体的検討）

本件行事については、本件行事の目的が全従業員に対して感謝の意を表するとともに、労働意欲の向上を図ることなどにあって、1,000 人を超える従業員全員を一堂に集める必要があること、工場での操業を 2 日以上停止させることはできないことなどに照らせば、上記判断要素のどの点についても「通常要する費用」の範囲に含まれるということになることから、本件各福利厚生費は除外費用（措法 61 の 4 ③（現：措法 61 の 4 ⑥）にて、交際費等の範囲から除かれている費用）に該当し、「交際費等」には該当しないというべきである。

(2) 課税庁の主張

課税庁は、本件行事が、原告及び協力会社等の全従業員を対象としており、これらの従業員は、「その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等」に該当し、参加者の慰安を目的として飲食の提供及びコンサート鑑賞を行ったものである。そして、本件行事に係る費用は、「通常要する費用」の範囲を超えていることから、本件行事は福利厚生費ではなく、交際費等に該当すると主張した。

なお、租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項（現：第 6 項）、同法関係通達 61 の 4 (1) - 10、及び同 (1) - 18 で、会社の従業員等の慰安行事に係る費用は、「通常要する費用」の範囲内であれば、福利厚生費として交際費等から除外されるが、本件行事は以下の三点（イ～ハ）より福利厚生事業として社会一般的に行われていると認められる行事の程度を著しく超えていると考えられ、その費用は「通常要する費用」ではないことから、福利厚生費とは認められないと主張した。

【課税庁が当該費用は「通常要する費用」ではないとした理由】

- イ．本件行事については、その開催場所が宮崎市内の著名なホテル（フェニックス・シーガイア・リゾート）の大宴会場であり、一人当たり 1 万 2 千円の午餐の他にアルコール等の飲物が提供され、著名な歌手やピアノ演奏家等による歌謡・演奏のコンサートが催されるなど大きな規模で行われたものであること。（内容の冗費性）
- ロ．当該行事の支出総額は、おおよそ 2,100 万円ないし 2,700 万円と高額であって、参加者一人当たりの費用としてもおおよそ 2 万 2,000 円ないし 2 万 8,000 円に上ること。（費用の多寡）
- ハ．平日の昼の時間帯に、開演から終了まで 4 時間ないし 4 時間 50 分という比較的短い時間で行われた慰安行事に費やされた額としては極めて高額であること。（費用の多寡）

3. 判決要旨

(1) 事実認定

① 本件行事開催の経緯

児湯食鳥は、平成 12（2000）年、債務超過の状態であって、十数年来倒産すると言われ続け、従業員に生气はなく、誇りや自信を喪失した状況にあった。代表者（社長）の渡部博行氏（以下、代表者という。）は、同年、代表取締役社長に就任して再建に着手し、社長就任後 2 年で累積赤字を解消し、その後、グループ会社も全て黒字化して無借金経営とした。

経営再建の過程を経て、代表者は、従業員に報いたいという強い思いと、従業員のやる気を引出し、会社に長く勤めたいというモチベーションを高めていくために、平成 18 年、会社創立 40 周年を機に、同年から年 1 回の頻度で、児湯食鳥及びその協力会社等（下請

先)の全従業員を対象に本件行事を開催することとした。

実際、児湯食鳥の売上は、平成 20 年 3 月期からほぼ順調に増加傾向にあり、同年 11 月には、ブロイラー生産販売で国内トップシェアを持ち、同年 3 月期決算で、グループ全体で 1,200 億円超を記録し、代表者は大きな負債を抱え伸び悩んだ企業をここまで成長させたと報じられるまでになった。

代表者は、従業員全員の気持ちを一つにまとめ上げるとともに、その場を利用して会社の進むべき道を示し、全体のやる気を高めていくために、従業員 1,000 人全員が一堂に会することが必要であると考えた。

② 日帰りイベントとなった理由

児湯食鳥及びそのグループ会社の工場や事業所は九州各地（長崎県及び沖縄県を除く。）に点在しており、1,000 人規模の従業員を一堂に収容できる会場で、本社（宮崎県児湯郡）に近い会場としては、フェニックス・シーガイア・リゾートの宴会場のみであった。納税者は、4 工場を年間 300 日稼働させ食鳥を処理し、全国シェア 10%の鶏肉を産出しているため、仮に全工場の稼働が 2 日間停止すると、市場や消費者に多大な迷惑を及ぼすことになるという事情があり、かつ従業員の 6 割以上が女性であり、2 日間家を空けることができないといった事情があったことから、感謝の集いについて、宿泊を伴う慰安旅行として行うのは困難であると考え、日帰り慰安旅行で行うこととした。

③ 行事の内容

従業員は、九州各地（宮崎県児湯郡、都城市、高崎町（現都城市）、西都市、日南市及び熊本県八代市）から、開催日当日の朝、フェニックス・シーガイア・リゾート（宮崎市）に向けて出発し、ホテルでの行事（11:00～15:50 の約 5 時間）終了後、それぞれの工場等に戻るという旅程であり、従業員の往復の移動時間を含めて、約 8 時間から約 11 時間を要する行事であった。

④ 本件行事の成果（従業員の指摘）

本件行事に参加した各工場の従業員は、次の思いを述べている。

- ・ 従業員としては、本件行事は全従業員同士が集まる唯一の機会であり、原告代表者の思いに毎年感謝しながら参加し、1 年の思い出等を同僚と語り合い、飲食・鑑賞を共にして、これからも児湯食鳥（グループ）で働くぞと労働意欲を盛り上げ、「新たな事業年度のスタートを切る」という気持ちになることができている。
- ・ 普段は大型のリゾートホテルの宴会場で食事をしたり、歌手の生の歌唱を鑑賞したりする機会がないことから、本件行事の開催場所、食事の内容、コンサート鑑賞等によって、大いに盛り上がり、大いに慰労され、「また一年この会社のために頑張り

たい」という思いに駆り立てられてきた。

- ・ 普段味わえないコース料理が出て普段そのようなコース料理を味わう機会が少ない私ども従業員は歓喜し、モチベーションが上がってきたのであり、仮に、普段と代わり映えのしない居酒屋で飲み放題付き 5,000 円コースが提供されるとすれば、わざわざ宮崎市内まで出向いて参加する従業員は激減し、かつ従業員のモチベーションが上がることはないと思われる。
- ・ 3K¹⁸⁰の労働環境の中で、働きづめの私ども従業員が普段味わえない歌手のライブを鑑賞することで、大いに慰労され、大いに労働意欲が向上し、自信と誇りをもって明日への活力を養うことができている。
- ・ 感謝の集いがあるからこそ年に一回心身ともに充実し、当社で働けることに誇りや生きがいを感じるきっかけとなり、全従業員が益々一丸となって会社に貢献しようという気持ちが高まっている。

⑤ 他の形態での実現可能性の検討

児湯食鳥は、全社員で一斉に行う慰安旅行又は慰安行事の可能性について、旅行会社に調査を依頼し、旅行の目的地を関東・関西・沖縄・長崎とした場合と宮崎県内で行う慰安行事を比較検討した。なお、沖縄・長崎を検討したのは児湯食鳥（グループ含む）の事務所が存在しないためである。

その結果、関東ならびに関西を旅行先とした場合は、人数の規模から企画困難となり、沖縄とした場合（航空機による旅行）は1泊2日で一人当たり9万5,000円、長崎とした場合（バスによる旅行）は1泊2日で一人当たり3万9,000円となった。

なお、他社事例による年1回従業員全員で行う慰安旅行の一人当たりの参加費用は3万9,000円ないし5万円程度であった。

そして、日中宮崎市内で慰安行事として行う場合、同費用は2万3,800円程度であるものの、時間が十分に取れること、目玉として食事内容をグレードアップ出来ること、音楽・楽器の演奏などのグレードアップも可能というメリットがある旨の指摘がされた。

(2) 判決（要旨）

① 交際費等該当性について

児湯食鳥は、従業員全員を対象とした慰安目的の行事に係る費用は、福利厚生費に該当し、費用の多寡にかかわらず、「交際費等」に該当しない旨を主張したが、租税特別措置法61条の4第3項柱書及び第1号の文言によると、「専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のため」の費用であっても、「通常要する費用」を超える場合には、除外費用に当たらない。よって、従業員の慰安行事に係る費用については、当該費用が「通

¹⁸⁰ 3K：「(三つの形容語をローマ字書きした頭文字から) きつい、汚い、危険な仕事。労働条件が悪く嫌われる仕事」を意味する。(新村・前掲注7、1213頁。)

常要する費用」を超える場合には「交際費等」に該当する。

② 本件行事が福利厚生費で「通常要する費用」の範囲内の検討

福岡地裁は事実認定に基づき、本件行事が社会通念上一般的に行われている範囲であるかどうか、即ち「通常要する費用」であるかを本件行事の各要素について検討した。

イ. 本件行事が「専ら従業員の慰安のために行われる」ものであるかの検討

本件行事は、児湯食鳥とその協力会社等の従業員全員を対象としており、代表者が従業員に対する感謝の意を表し、従業員の労働意欲を向上させるために、他の従業員との歓談や交流の機会、コース料理及びコンサート鑑賞の機会を提供するものことから、「専ら従業員の慰安のために行われる」ものといえる。

そして、日程、従業員の移動時間及び会場の性質並びにその内容に照らせば、従業員にとってある程度の非日常性を有する場所への移動の要素を含むとともに、全従業員が一堂に会し、特別のコース料理を共に味わい、ライブコンサートを楽しむという非日常的な内容を含むものであって、従業員全員を対象とする「日帰り慰安旅行」であったといえる。

ロ. 本件行事の目的と非日常性の必要の検討

本件行事の目的は、代表者のリーダーシップの下、経営再建の歴史的経緯を踏まえて、その原動力となった従業員に感謝の気持ちを伝えて労苦に報いるとともに、従業員の労働意欲を更に向上させ、従業員同士の一体感や会社に対する忠誠心を醸成することにあった。

従業員の一体感や会社に対する忠誠心を醸成して、更なる労働意欲の向上を図るためには、従業員全員において非日常的な体験を共有してもらうことが有効、必要であると考えられる。

一般に従業員の慰安目的の福利厚生事業においては、慰安目的を達成するために、従業員に対し感動や感銘をもたらすような非日常的な要素が含まれているのが通常であり、過去の裁判例においても、慰安行事における非日常的要素の重要性が指摘されている。

本件行事のように、旅行先が勤務先事業所の所在する県内である等、非日常性が乏しい場合には、慰安旅行の形態を採るとしても、従業員の慰安目的を達成するために、旅行先において従業員に提供される料理や食事の場所及び娯楽等の質ないし等級を上げるという形態を選択することも、社会通念上一般的に行われている。

ハ. 本件行事の実施にあたっての制約の検討

児湯食鳥の事業状況や従業員の女性比率の高さ等に照らせば、納税者の事業に支障を来すことなく、可能な限り全員参加であることを考えると、宿泊を伴う旅行は現実的ではなく、日帰り旅行にせざるを得ない状況にあったといえる。

また、納税者関連の事業所が沖縄県と長崎県を除く九州各地に点在するため、従業員の

移動時間等を考慮すれば、日帰りの旅行先としては、宮崎県又はその近隣とせざるを得ないが、これらの地域は従業員にとっては普段訪れることのない場所とはいえず、非日常性に乏しいため、慰安目的を十分に達成すること、多くの参加者を確保することは困難だったと考えられる。

二. 本件行事の開催場所の検討

本件行事の開催場所については、本件行事の目的から、原告の従業員全員（1,000 人程度）が一堂に会することが必要であり、同程度の人員を収容でき、納税者の本社に近い会場とは、本リゾートホテルのコンベンションセンターのみであったことから、本件行事の開催場所を本リゾートホテルとしたことは、やむを得ないことであったものと認められる。

ホ. 本件行事の内容についての検討

本件行事の内容について、本件行事の目的、開催頻度、会場の性質、従業員の女性比率の高さ、日程の制約等に加えて、本件行事に参加するための従業員の移動時間（往復 3 時間ないし 6 時間）を考慮すれば、県外への旅行等に代わる非日常的要素として、大型リゾートホテルにおける特別のコース料理やプロの歌手や演奏家によるライブコンサート鑑賞を含めることには、必要性、相当性があったものと認められ、児湯食鳥のような事業規模を有する優良企業が年 1 回の頻度で行う福利厚生事業として社会通念上一般的に行われている範囲を超えるものであると認めるのは困難である。

ヘ. 本件の費用の検討

本件行事に係る参加者一人当たりの費用は 2 万 1,792 万円ないし 2 万 8,726 円であるところ、本件行事の会場及び内容等とともに、本件行事は、年 1 回、従業員の移動時間を含めると約 8 時間から約 11 時間を掛けて行われる行事であることに照らせば、通常要する費用額を超えるものとは認め難い。

また、本件行事は、「日帰り慰安旅行」というべきものであるが、仮に、旅行先の非日常性を主たる慰安要素として日帰り慰安旅行を企画すれば、長崎への慰安旅行が考えられる。この長崎旅行に係る一人当たりの費用は 2 万 6,000 円程度となると認められ、この費用額と比較すれば、本件行事に係る一人当たりの費用は、「日帰り慰安旅行」に係る費用として通常要する程度である。

ト. 従業員の参加率及び本件行事の効果の検討

本件行事への従業員の参加率は、各事業年度とも 70%を超えており、原告の業績の推移及び本件行事に対する従業員の受け止め方等によれば、本件行事は、従業員の更なる労働意欲の向上、一体感や忠誠心の醸成等の目的を十分に達成しており、その成果が原告の業績にも反映されているものと認められる。

福岡地裁は、上記イないしトの本件行事の各要素について検討した結果(第13表参照)、本件行事について、「福利厚生事業(慰安行事)」として社会通念上一般的に行われている範囲を超えており、当該行事に係る費用が社会通念上福利厚生費として認められる程度を超えているもの」と認めることは困難であると判断した。

第13表 本件行事の各要素についての検討結果と「通常要する費用」の判断

検討事項	検討結果	判断
イ 本件行事が「専ら従業員の慰安のために行われる」ものであるかの検討	従業員全員を対象としており、「専ら従業員の慰安のために行われる」ものといえる。	○
ロ 本件行事の目的と非日常性の必要の検討	本行事の目的は従業員の労働意欲を更に向上させ、従業員同士の一体感や会社に対する忠誠心を醸成することである。そのために従業員全員に非日常的な体験を共有してもらうことは有効・必要で、非日常性が乏しい場合には、従業員の慰安目的を達成するために、旅行先において従業員に提供される料理や食事の場所及び娯楽等の質ないし等級を上げるという形態を選択することも、社会通念上一般的に行われている。	○
ハ 本件行事の実施にあたっての制約の検討	宿泊を伴う旅行は現実的ではなく、日帰り旅行にせざるを得ない状況にあった。日帰り旅行であれば、宮崎県又はその近隣とせざるを得ないが、これらの地域は非日常性に乏しく、慰安目的の達成、多くの参加者確保は困難と考えられる。	○
ニ 本件行事の開催場所の検討	原告の従業員全員(1,000人程度)が一堂に会することが必要であるからやむを得ない。	○
ホ 本件行事の内容についての検討	県外への旅行等に代わる非日常的要素として、大型リゾートホテルにおける特別のコース料理やプロの歌手や演奏家によるライブコンサート鑑賞を含めることには、必要性、相当性があつたものと認められる。	○
ヘ 本件の費用の検討	日帰り慰安旅行であれば2万6千円程度であり、それと比較しても通常要する程度と言える。	○
ト 従業員の参加率及び本件行事の効果の検討	従業員の更なる労働意欲の向上、一体感や忠誠心の醸成等の目的を十分に達成しており、その成果が原告の業績にも反映されているものと認められる。	○

(出所：筆者作成)

4. 結論

福岡地裁は、当該行事費用は交際費ではなく福利厚生費であるとして、法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消した。

5. 本事例の検討

本事例は、通常要する費用の解釈について行事の目的、経緯、効果等を踏まえた上で、従業員の慰安行事には非日常性が重要であり、そのための飲食の場所、等級をあげることが社会通念上一般的であることを裁判所が認めた。

これは従来の判定要素¹⁸¹に加え、交際費等の損金不算入制度の趣旨及び目的に鑑み、当該法人の規模や事業状況を踏まえた上で、本件行事の目的とその効果を判定要素に取り入れた、福利厚生費の本質を捉えたものであるといえる。

品川芳宣名誉教授は、「本判決は、本件行事が児湯食鳥¹⁸²の従業員のモチベーション向上のために有効なものであったことを認定し、『社会通念上一般的に行われる』又は『通常要する費用』についても、従前の裁判例の認定よりも拡大的に判断し、本件各福利厚生費を含む本件行事に係る費用が「交際費等」に該当しないと判断した。このような判断は、最近の各企業における福利厚生事業が従業員の参加率を高めるためには非日常的な相応に豪華な催し等を必要としていること等を認めた上での判定であるものと評価できる。」「交際費等課税のあり方が問題にされている折、福利厚生費と交際費等の区分について意義ある判断が示されたものと評価できる。」¹⁸³と本判決を評価している。

藤曲武美税理士は、本判決の特徴は福利厚生行事における非日常性の要素に着目したことであるとした上で、「筆者は本判決文を読んで、かつて福利厚生行事に関してある会社の従業員が次のように述べていたことを思い出した。『自分たちが日頃行けないようなところで、日頃は口にはできないような飲食をするものが福利厚生で、自分たちが日頃行っているようなところでは福利厚生とはいえないと思う。』」と、従業員の考える福利厚生行事について触れ、「本判決では、この点を端的に『非日常性』と表現した。この点で本判決は、従業員にとっての福利厚生行事の実態・本質を明確にした点に大きな意義があると考えられる。従業員にとって、何の感動も満足もないような行事では、通常の勤務の延長にすぎないのである。福利厚生行事における日常性とは異なる『感動や満足』を通じて、会社が従業員

¹⁸¹ 従来の「社外での酒食の提供費用に関連した通常性の具体的判断要素には、対象が従業員の全員か一部か、『開催の場所、出席者1人当たりの費用、飲食の内容、回数等』（大阪高判平成5年8月5日、税資198号478頁）、あるいは『行事の規模、開催場所、参加者の構成及び1人あたりの費用額、飲食の内容等』（京都地判平成11年9月10日、税資244号631頁）があり、総合的判断が求められてきた。」（一高龍司「判批」『ジュリスト』臨時増刊1531号（1991）、187頁より引用。）

¹⁸² 原文ではXと記述されていたところを、筆者が「児湯食鳥」と記した。

¹⁸³ 品川芳宣「判批」『TKC税研情報』第26巻5号（2017）、47頁。

を大事にしてくれていることを実感し、気分を一新し、従業員一丸となって新たに頑張ろうとなるところに福利厚生行事の本質があるといえる。その実態、本質を捉え、『非日常性』と端的に表現したところに本判決の優れた特徴があるといえる。」、非日常性が生み出す福利厚生の効果こそが「福利厚生行事を行う目的、本質である。」¹⁸⁴と評価している。

渡辺充教授は、「判決では、このような本件原告における事情を斟酌し、単なるホテルで行われた飲食による宴会というよりも慰安旅行としてこれをとらえた点に、福岡地裁の柔軟性と福利厚生費の趣旨解釈が行われたものと考え。」と評価した一方で、「本件は、やはり 1000 人全員の福利厚生を考えた場合の特殊性に判断基準の重点があった事件である。その意味では、本件は、事例判決であるといえる。」¹⁸⁵として、射程範囲が狭いことを指摘した。

勿論この事例について、他企業にそのまま当てはめることは困難であり、非現実的だと思われる。しかし、福利厚生事業はその業種・業態等によって多様な形態があつて然るべきものであるし、解釈にあたって、従来の画一的な冗費性に重きを置いた判断から、その目的と効果といった福利厚生事業の本質を検討した上で判断を行うべきとしたことに、本判決の意義があると考ええる。

第 4 節 小括

本章では、交際費等の除外規定の「通常要する費用」について、裁判所がどのように判断をしたのかを考察した。

従来の裁判においては、福利厚生事業が社会通念上一般的に行われているか否かの判断において、開催場所や一人当たりの費用といった判断しやすい項目によってなされてきた。

(第 14 表参照)

第 14 表 本章各事例における社会通念上一般的に行われているか否かの判断要素

	行事の内容 具体的態様	開催場所	開催規模	飲食の内容	1 人当たり の費用	全員対象 参加者構成
インター・イメージ事件	○	○		○	○	
岡三証券事件	○	○			○	
大栄電気事件		○	○	○	○	○
児湯食鳥事件		○	○	○	○	○

(出所：各事例判決文より筆者作成)

¹⁸⁴ 藤曲武美「判批」『税務弘報』第 66 巻 4 号 (2018)、141-145 頁。

¹⁸⁵ 渡辺充「判批」『速報税理』第 36 巻 28 号 (2017)、23 頁。

これは司法のみならず、課税実務上も同様であり、金額が最重視される傾向（以下、本節にてこの傾向を金額基準という。）にある。この理由として、金額基準のほうが容易であること、実際の税務調査において抽出がしやすいこと、個別判断に判断した場合、調査に際して企業と課税庁との見解が分かれ申告内容が容認されるか否かの不安がある¹⁸⁶ことが挙げられる。

本章事例 1（株式会社インター・イメージ事件）のように忘年会の会場を高級中華専門店にし、その金額も 2 次会まで含めて多額である場合、非常に判断がしやすい。しかし、事例 2（株式会社岡三証券グループ事件）のように全国各拠点から集合して行うイベントである場合、交通費だけで多額となる¹⁸⁷ことから、金額基準だけで判断するのは金額が大きいうという時点で交際費等に該当すると判断され、福利厚生事業自体の評価に至らない可能性がある懸念される。一方、事例 3（株式会社児湯食鳥事件）は、従来の判断と異なり金額基準のみならず、当該福利厚生事業の目的とその効果を判断要素とした点が画期的であり、今後も社会通念の判断においては、行為の目的まで含めた詳細な事実認定に基づく判断が求められると考える。

但し、この判決に至ったのは、裁判所の詳細な事実認定もあったが、同時に納税者側が福利厚生事業の目的を詳細に述べ、日帰り旅行とせざるを得なかった特殊事情（市場への供給停止による影響等）、宿泊を伴う旅行としたときの料金比較、非日常性の重要性を子細に主張したこともその要因といえる。

つまり、納税者側も従業員を満足させるために実施するというだけではなく、福利厚生事業の妥当性を費用面・効果面から検討し、その合理性を立証できるようにすることで、交際費等ではなく福利厚生費であると主張することができる。今後、企業は人材確保が一層厳しくなることが想定され¹⁸⁸、従業員確保の手段の一つとして、福利厚生事業の必要性が高くなると推察される¹⁸⁹。その中で非日常性の提供により従業員の満足度向上は必要不可欠であるが、非日常性の提供と冗費性は切り離せないことから、その合理性の立証が一層重要となると考えられる。

ここまでの 1 章ないし 3 章で、現行税制における交際費課税制度を考察した。特に福利厚生事業と交際費等については、福利厚生事業の重要性が増すことから、今後もその見解

¹⁸⁶ 山本守之『税務形式基準と事実認定 第 3 版』中央経済社（2000）、20 頁。

¹⁸⁷ 株式会社岡三証券グループ事件では、交通費が全体の 27.6%（3,544 万円）を占めている。

¹⁸⁸ 帝国データバンクが 2023 年 5 月 2 日に発表した「人手不足に対する企業の動向調査（2023 年 4 月）」によると、2023 年 4 月において正社員の人手が不足していると感じている企業の割合は 51.4%、非正社員では 30.7%となった。4 月の人手不足感として、正社員は 2006 年 5 月の調査開始以降で最も高い水準となり、非正社員は新型コロナウイルスの感染が拡大する前の 2019 年 4 月以来 4 年ぶりの 3 割超となった。

¹⁸⁹ 脚注 128 の調査（労働政策研究・研修機構・掲注 128、25-26 頁参照。）によると、人手が不足していない要因として「働きやすい職場環境づくり」や「福利厚生の充実」があった。福利厚生事業は人材確保や従業員の定着のために欠かせないことから、今後より一層福利厚生事業の必要性が高まると筆者は判断した。

の相違が起こることが考えられる。また、多様性のある働き方と Web3.0 技術の発展により、オフィス環境にとらわれない働き方や、一連の行為が現実空間と仮想空間の両空間にわたって行われることが想定される。

次章では、このような環境において実施される福利厚生事業について、現在の交際費課税制度を適用する場合に起こると考えられる問題について考察したい。

第4章 Web3.0 時代における交際費等と福利厚生費・給与

近年、Web3.0¹⁹⁰というキーワードに注目が集まっている。ブロックチェーン、トークン、メタバースなど全て Web3.0 に関連する技術であるが、これらがインターネットの世界を変え、私達の生活環境¹⁹¹を大きく変えていくことが予想されている。

また、現在わが国が抱える大きな問題に少子高齢化による労働力不足があり、この問題に対応すべく従来の生活様式から大きな変化が求められていることから、生活環境が大きく変わることが予想されている。

税務行政においても労働力不足の影響を受け、従来のシステムでは限界があることから平成 29（2017）年より、税務行政のデジタル・トランスフォーメーション（DX）により事務処理コストの削減や効率化や課税・徴収事務の効率化・高度化を進めるとともに、リスク・ベース・アプローチの考えを取り入れて税務調査の質の向上を図ろうとしている。

そして、企業は働き方の多様性に対応すべく、従来一般的であったオフィスへの出社などをなくし、働く場所にとらわれないワークスタイルを導入しつつある。

実際に、仮想オフィス¹⁹²を導入し、仮想空間（メタバース）上で社員のコミュニケーションを取り、拠点にとらわれない事業運営をする企業も現れてきている。

このように、今後、現在わが国が抱えている問題の解決や技術の進化に伴い、生活環境が大きく変わっていくといえる。しかし、税制においては、現行制度をそのまま適用した場合、新たな生活環境では従来とは異なる概念となりうることから、その解釈について問題が生じる可能性があり、解決すべき課題であると考ええる。

よって、本章では、現在到来しつつある次世代インターネット社会である Web3.0 とその根底技術であるブロックチェーンを確認し、現在わが国の抱えている少子高齢化問題とそれに対応する働き方の変化について考察した後、その上で、今後変化していくと考えられる税務行政及び税務調査のかたちについて考察する。

そして、本稿の研究テーマである交際費課税制度において、Web3.0 関連技術の発達に伴って新たに出現するメタバースなど仮想空間での行為と、現実空間での行為の混在といった従来では想定していない状況が生じた場合、現行法では交際費等から除外している福

¹⁹⁰ 本来 Web3.0 と Web3 は別の意味で用いられていたが、現在では同義に用いられることが多い。本稿においても同じものと考え、Web3.0 という用語を用いる。なお、Web3.0（Web3）の定義については、専門家の中でも多様な意見があり、その技術についても非常に専門性の高いことから、本研究では税務上の問題に関連する事項とその考察に必要な範囲に限定して扱うこととする。

¹⁹¹ ここでの生活環境とは、消費者のライフスタイルのみならず、社会の経済構造や社会規範など全てを含めた社会環境全般を意味する。

¹⁹² ここでいう仮想オフィスとは、仮想空間上でアバターと呼ばれるキャラクターを用いて、社員間のコミュニケーションをとるためのメタバース上のオフィス環境（会議室等）をいい、メタバースオフィスともいう。なお、類似する用語にバーチャルオフィスがあるが、バーチャルオフィスとは、実際のオフィスを構えずに事業に必要なオフィス機能の一部を利用できるサービス（法人登記に記載可能な住所の貸出や専用電話番号の貸出、郵便物の転送）をいう。

利厚生事業について、第1章から第3章で考察した交際費課税制度を踏まえ、新たな経済事象に基づく問題であっても、現行法の法解釈で対応できるかの考察を行う。

第1節 Web3.0時代とわが国が抱える諸問題

1. Web3.0時代の到来（Web3.0とブロックチェーン）

(1) Web3.0とは（概要）

Web3.0とは「ウェブスリー」と呼ばれており、その定義に確定したものはないが、次世代インターネットとして注目される概念である。これは、巨大なプラットフォームの支配を脱し、分散化されて個と個が繋がった世界であり¹⁹³、ブロックチェーン上で、暗号資産等のトークン¹⁹⁴を媒体として「価値の共創・保有・交換」を行う経済（トークン経済）¹⁹⁵と考えられている。

その経済規模は、2021年に矢野総合研究所が公表した2025年度のブロックチェーン活用サービスの国内市場規模予測が7,247億6,000万円であり¹⁹⁶、2022年に一般社団法人電子技術産業協会が公表した2030年のWeb3.0／ブロックチェーンに係る世界市場規模予測は約1,136億ドル（約14.6兆円）である。なお、これらはブロックチェーンのみに係る市場規模予想であり、デジタルイノベーション全体の世界市場規模予想は、約2兆3,525億ドル（約302.5兆円）である¹⁹⁷。

(2) Web社会の変遷（Web1.0からWeb3.0へ）

経済産業省が令和4（2022）年5月に公表した「経済秩序の激動期における経済産業政策の方向性」では、デジタル技術の発展に合わせて、Web社会を3つの段階に分けて捉える考え方が示された¹⁹⁸。この考えによるとWeb社会は、i）インターネット導入初期段階の静的で一方的な情報であるホームページが中心であったWeb1.0、ii）SNSなど動的で情報の流れが双方向であり、巨大なプラットフォームに個人データが集中するWeb2.0、iii）ブロックチェーン技術をベースとした中央集権不在で個人同士が自由につながり交流・取引する世界に分けることができる。（第14図参照）

¹⁹³ 内閣府「経済財政運営と改革の基本方針2022」（2022）、17頁。

¹⁹⁴ トークンとは、トークンとはブロックチェーン上に刻まれた価値の表章（Web3.0の価値交換媒体）をいい、①「代替性トークン」（FT：Fungible Token）と②「非代替性トークン」（NFT：Non-Fungible Token）に大別される。（経済産業省大臣官房Web3.0政策推進室「Web3.0事業環境整備の考え方」（2022）、13頁より引用。）資金決済法第2条第14項でいう暗号資産に分類されるビットコインや、デジタルアートに唯一性を持たせたNFTアートもトークンの一種であり、デジタル上の価値を表す。

¹⁹⁵ 経済産業省大臣官房Web3.0政策推進室ホームページ「Web3.0とは」より引用。

¹⁹⁶ 矢野経済研究所（ホームページ）プレスリリースNo.2914「ブロックチェーン活用サービス市場に関する調査を実施（2021年）」（2022）

¹⁹⁷ 電子情報技術産業協会・前掲注5より引用。

¹⁹⁸ 経済産業省経済産業政策局産業構造課「経済秩序の激動期における経済産業政策の方向性」（2022）、30頁。

なお、これらの区分けについては、2023 年であるから Web3.0 に属するというわけではない。それは、Web3.0 がブロックチェーン技術を用いて Web2.0 の中央集権的な情報管理などの不具合やリスクを解消するための新たなインターネットインフラの構築だからである。

よって、現在は Web 社会環境から、Web3.0 の環境に移りつつある過渡期であり、今後は Web2.0 と Web3.0 のそれぞれ「良い部分」が混在した環境になるということである。

	i) Web1.0	ii) Web2.0	iii) Web3.0
年代	1990 年後半～2005 年	2005 年～2021 年	2021 年～
コミュニケーションの形	一方的	双方向	個人同士が自由につながり 交流・取引
特徴	インターネットの初期段階。従前の手紙や電話といった手段に加えて電子メールがコミュニケーション手段に追加された。テキスト（文字）と写真（静止画）で構成されたホームページによる一方的な情報発信が主であった。	SNS（X、Facebook 等）が生み出され、双方向のコミュニケーションが可能になる。その一方で巨大なプラットフォームに個人データが集中する仕組みが確立される。	ブロックチェーンによる相互認証、データの唯一性・真正性、改ざんに対する堅牢性に支えられて、個人がデータを所有・管理し、中央集権不在で個人同士が自由につながり交流・取引する世界が考えられる。
形態図			

第 14 図 Web 社会の変遷（Web1.0～Web3.0）

（出所：「経済秩序の激動期における経済産業政策の方向性」30 頁を参考に筆者作成）

（3）ブロックチェーン（Web3.0 の根底となる技術）

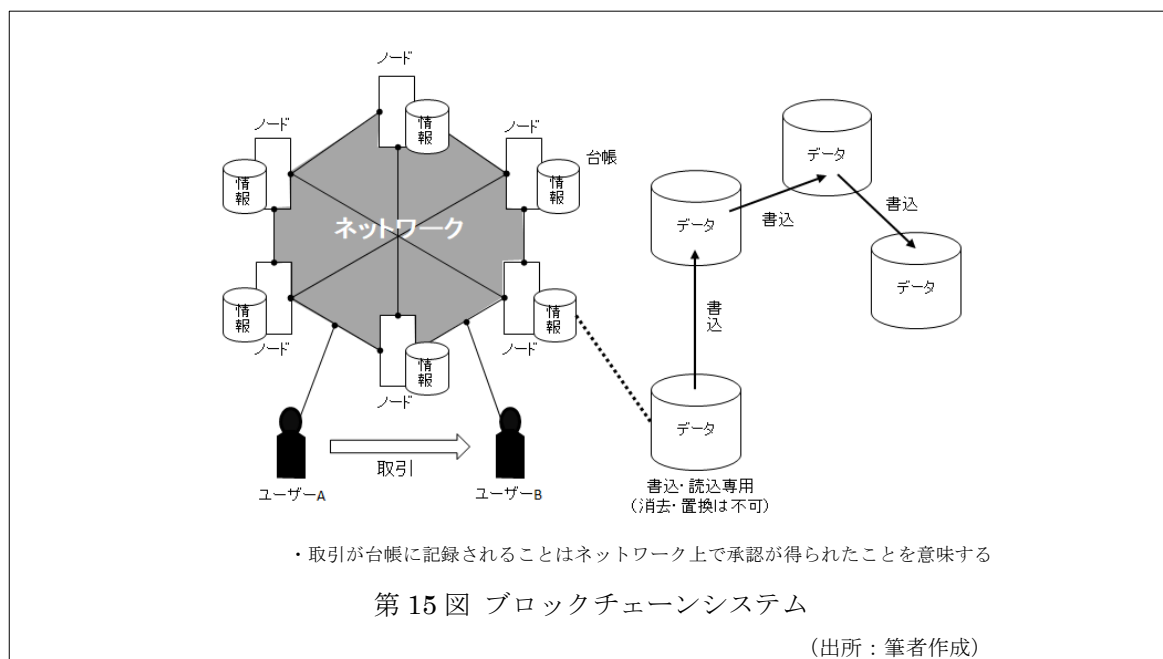
そして、この Web3.0 の根底となる技術がブロックチェーンである。ブロックチェーン技術は2008年10月に発表されたビットコインを実現するために生み出された技術¹⁹⁹であったが、2013 年から 15 年にかけて、分散型システムにおいて有効な技術として着目された²⁰⁰。

¹⁹⁹ 2008 年 10 月 31 日に暗号理論に関するメーリングリスト Cryptography に “Bitcoin : A Peer-to-Peer Electronic Cash System” が投稿された。投稿者は Satoshi Nakamoto 氏とされるが、その正体は未だに不明である。

²⁰⁰ 分散型システムでは、中央の管理システムが存在しないため、参加者の中に故障したコンピュータや悪意を持った個人が紛れ込んでいる状態では正しい合意形成ができず、これにより

ブロックチェーン技術の基盤となるのは、ネットワーク上で対等な状態にある端末どうしを直接接続してデータをやりとりする、P2P（ピアツーピア）型のネットワーク²⁰¹である。P2P 型のネットワークには、中心となるようなサーバやストレージはなく、利用者はソフトウェアをインストールして起動すると、自動的にそのネットワークに接続される²⁰²
203。

また、ブロックチェーンシステムは、ブロックチェーンを共有するノードの集まりから成るネットワークで構成される。ノードとは交点を意味し、ブロックチェーンとは、そのネットワーク上の取引記録が全て保存されている分散型台帳をいう。つまり、ネットワーク上の交点（サーバー）に、ネットワーク上の全てのやりとりが保存された台帳が分散して存在するネットワークである²⁰⁴。（第 15 図参照）



ブロックチェーンでは、ネットワーク内で発生した取引の記録を「ブロック」と呼ばれる記録の塊に格納される。個々のブロックには取引の記録に加えて、1 つ前に生成されたブロックの内容を示す情報など（ハッシュ値）が格納され、生成されたブロックが、時系

障害が発生する問題がある。これを「ビザンチン將軍問題」という。ビザンチン將軍問題の詳細は、佐藤一郎『『ビザンチン將軍問題』とは何か』『国立情報学研究所ニュース』第 69 号(2015)、8-9 頁を参照されたい。

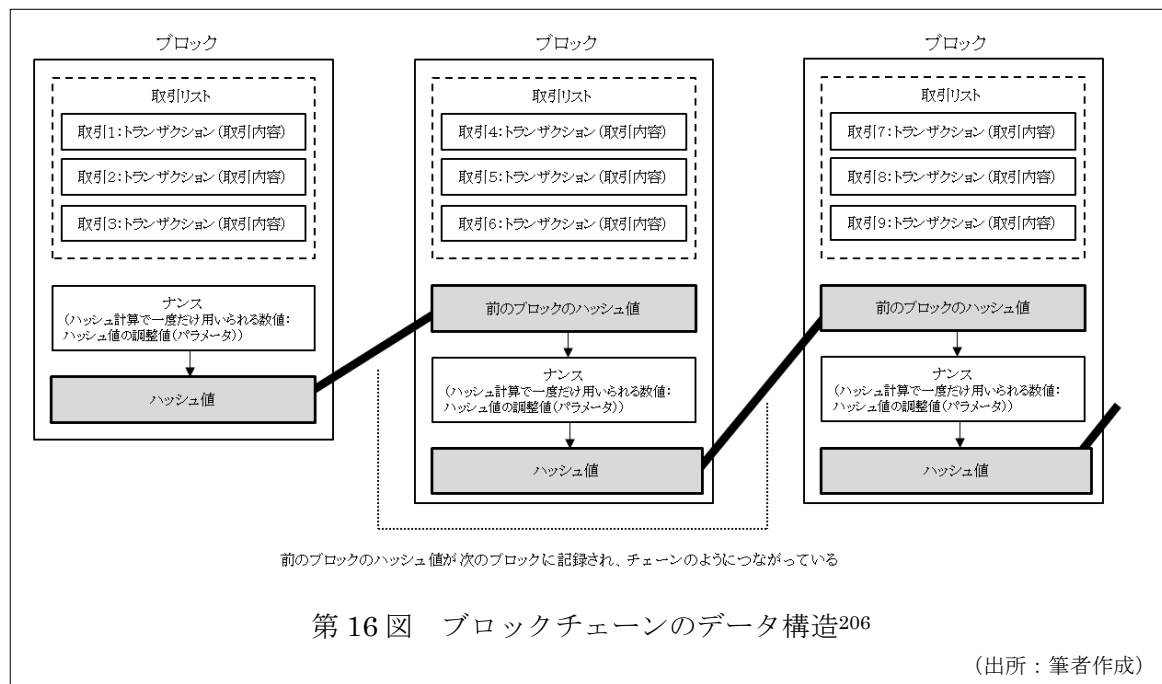
²⁰¹ 山崎重一郎「仮想通貨に技術的跳躍をもたらしたブロックチェーン技術」『国立情報学研究所ニュース』第 69 号 (2015)、6 頁。

²⁰² 仮想通貨などのトークンのやりとりを行うためには、ウォレットと呼ばれるトークンを管理するためのソフトウェア（アプリケーション）が必要となることが多い。

²⁰³ 山崎・前掲注 201、6 頁。

²⁰⁴ 公開されたネットワークにおけるノードの提供者には、ネットワークの運用・保守に貢献した報酬がコイン等により支払われる。

列に沿ってつながっていくデータ構造となっている²⁰⁵。（第 16 図参照）



ブロックチェーンの特徴にデータの堅牢性が挙げられる。ブロックチェーンは取引ごとに暗号化した署名を用いるため、なりすまし行為が困難である。加えて、取引データが連鎖して保存されているため、一部を改ざんしても過去のデータも全て改ざんする必要があり、改ざんはほぼ不可能である。また、台帳により過去のデータを参照することができるため、データの改ざんをリアルタイムで監視可能である²⁰⁷。

このため、ビットコインを代表する決済用仮想通貨だけでなく、企業が資金を調達する際に発行するトークンや、NFT アートなど様々な用途で用いられている。

そして、税務においてもブロックチェーン上のトークンの堅牢性と透明性（トレーサビリティ）を活かして、税の支払のためにのみ使用される暗号通貨の導入の提案が海外ではされている²⁰⁸。

²⁰⁵ NTT データ HP「ブロックチェーンの仕組み」より引用。

²⁰⁶ ブロックチェーンのデータ構造についての詳細は、小出俊夫「ブロックチェーンのデータ構造と動作原理」『電子通信情報学会 情報ソサイエティマガジン』第 53 号（2022）、12-18 頁を参照されたい。

²⁰⁷ 三菱総合研究所「ICT によるイノベーションと新たなエコノミー形成に関する調査研究」（2018）、88 頁。

²⁰⁸ ボストン大学の Ainsworth らは、EU における VAT（付加価値税）遁脱及びその対策の議論を踏まえて、GCC（サウジアラビア、アラブ首長国連邦（UAE）、バーレーン、オマーン、カタール、クウェートの計 6 か国で構成される「湾岸協力理事会」をいう。）に対して、テクノロジーを駆使した VAT 遁脱対策の採用を提案してきた。詳細は、泉絢也「テクノロジー（暗号通貨・ブロックチェーン・人工知能）の税務行政への活用」『千葉商大論叢』第 56 巻第 3 号（2019）、101-122 頁を参照されたい。

一方、ブロックチェーンの不得意とするのは即時処理である。ブロックチェーンでは、ある程度の時間間隔をもって生成されるブロックに、新たに発生した取引に関する情報や、取引を行う際に必要となる署名データ、前回生成されたブロックに関する情報等が記録されるが、ブロックに記録可能な情報量に実質的な上限が設定されているため、取引量の拡大に伴い記録すべき情報量が上限（1MB）を超過すると、ブロックに全ての取引情報を記録することが困難になる。記録されなかった取引は、次回以降のブロック生成時に記録されるまで処理されず、その間放置されることになる²⁰⁹。このことをスケーラビリティ問題といい、特に多数のユーザーが参加するパブリック型のブロックチェーンでは問題となっている。この問題を解消するために、一定の分権構造を確保しつつ、スケーラビリティの改善を図る手法が提案されており、今後の動向が注目されている²¹⁰。

2. わが国が抱える少子高齢化問題と働き方の変化

(1) 少子高齢化の現状の分析

現在、わが国が抱える重大な課題の一つに少子高齢化が挙げられる。

国立社会保障・人口問題研究所が令和 5（2023）年 8 月に発表した「日本の将来推計人口（令和 5 年推計）」によると、わが国の総人口²¹¹は、令和 2（2020）年国勢調査による 1 億 2,615 万人が 2070 年には 8,700 万人に減少すると推計され、総人口に占める 65 歳以上人口の割合（高齢化率）は、2020 年の 28.6%から 2070 年には 38.7%へと上昇すると推計している²¹²。

その一方、内閣府が令和 5 年 6 月に公表した出生数は減少を続け、令和 52（2070）年には 50 万人になると推計されている。この減少により、年少人口（0～14 歳）は令和 35（2053）年に 1,000 万人を割り、令和 52 年には 797 万人と、令和 4（2022）年の約 55%になると推計されており、出生数の減少は、生産年齢人口にまで影響を及ぼし、令和 14（2032）年に 6,971 万人と 7,000 万人を割り、令和 52 年には 4,535 万人となると推計されている²¹³。令和 5 年現在の生産年齢人口は、7,226 万 2,175 人である²¹⁴ことから、約 50 年後には生産年齢人口が現在の約 6 割まで減少すると推計される。

そして、高齢化が進むことにより、介護問題が生ずることとなるが、現在介護のために離職せざるを得ない介護離職者数は年間 10 万人程度で推移しており増加傾向にある。介護離職に伴う経済全体の付加価値損失は約 6,500 億円と見込まれている²¹⁵。

²⁰⁹ 田中修一＝菅山靖史「ブロックチェーン技術のスケーラビリティ問題への対応（日本銀行レポート・調査論文）」日本銀行決済機構局（2020）、4 頁。

²¹⁰ 田中＝菅山・前掲注 209、1 頁。

²¹¹ ここでいう総人口とは、外国人を含む日本に常住する総人口である。

²¹² 国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口」（2023）、1 頁。

²¹³ 内閣府『令和 5 年版高齢社会白書』（2023）、5 頁。

²¹⁴ 総務省自治行政局住民制度課「住民基本台帳に基づく人口、人口動態及び世帯数のポイント（令和 5 年 1 月 1 日現在）」（2023）より引用。

²¹⁵ 経済産業省「2050 年までの経済社会の構造変化と政策課題について」（2018）、34 頁。

政府は、平成 2 年（1990）年の 1.57 ショック²¹⁶を契機に、少子化社会への対応を重要な政策課題として位置付けるようになり、平成 6（1994）年のエンゼルプランの策定から、令和 2（2020）年の第 4 次少子化社会対策大綱策定に至るまで、様々な少子化対策政策を講じてきた²¹⁷が、少子高齢化に歯止めがかからない状況は続いている。

これらのことから、わが国における少子高齢化は非常に深刻であり、国家レベルでは、国力の低下、納税人口割合の減少、従来の医療・保健サービスの提供が困難となることなどが懸念され²¹⁸、家族レベルでは、少子化によって、結婚した夫婦のもつ子どもの数も相対的に減少することで、高齢の親をサポートする潜在的な家族のメンバーが限られてくる²¹⁹ことから、介護により離職せざるを得ない状況が発生すると考えられる。

（2）深刻化する労働力不足に対する働き方の変化

ここまで考察したとおり、少子高齢化による労働力不足が深刻化する中で、これらの解消策の一つに、多様性のある柔軟な働き方があり、昨今のインターネット環境や技術の進展により広く用いられるようになってきた。

特に「テレワーク」は時間・場所を有効に活用できる柔軟な働き方を実現すると考えられている。工場や接客業等の一部の職を除く、幅広い職種において活用が可能であり、育児や介護による離職や病気や障害により就労に制約がある者も含め、テレワークを活用することで就労が可能となる。（第 15 表参照）現在、全国の地方公共団体において、地域活性化に資する施策として企業等のテレワークを誘致する取組みが進められている²²⁰。

第 15 表 在宅勤務等により就労可能と考えられる就労希望者

	非労働力人口	就業希望者	適当な仕事がありそうにない		出産・育児	介護・看護	その他
			近くに仕事がない	その他			
男性	1,508	77	5	27	0	4	39
女性	2,597	161	11	44	38	11	56
男女合計	4,105	238	16	69	38	15	95
在宅勤務等により就労可能と考えられる就労希望者							69
						うち男性	9 11.7%
						うち女性	60 37.3%

（単位：万人）

（出所：総務省統計局「労働力調査（詳細集計）2022 年（令和 4 年）平均結果」（2023）を基に筆者作成）

²¹⁶ 1.57 ショックとは、平成 2（1990）年の前年である平成元（1989）年の合計特殊出生率が 1.57 と、「ひのえうま」という特殊要因により過去最低であった 1966（昭和 41）年の合計特殊出生率 1.58 を下回ったことが判明したときの衝撃を指している。（内閣府『平成 19 年版少子化社会白書』（2007）、24 頁より引用。）

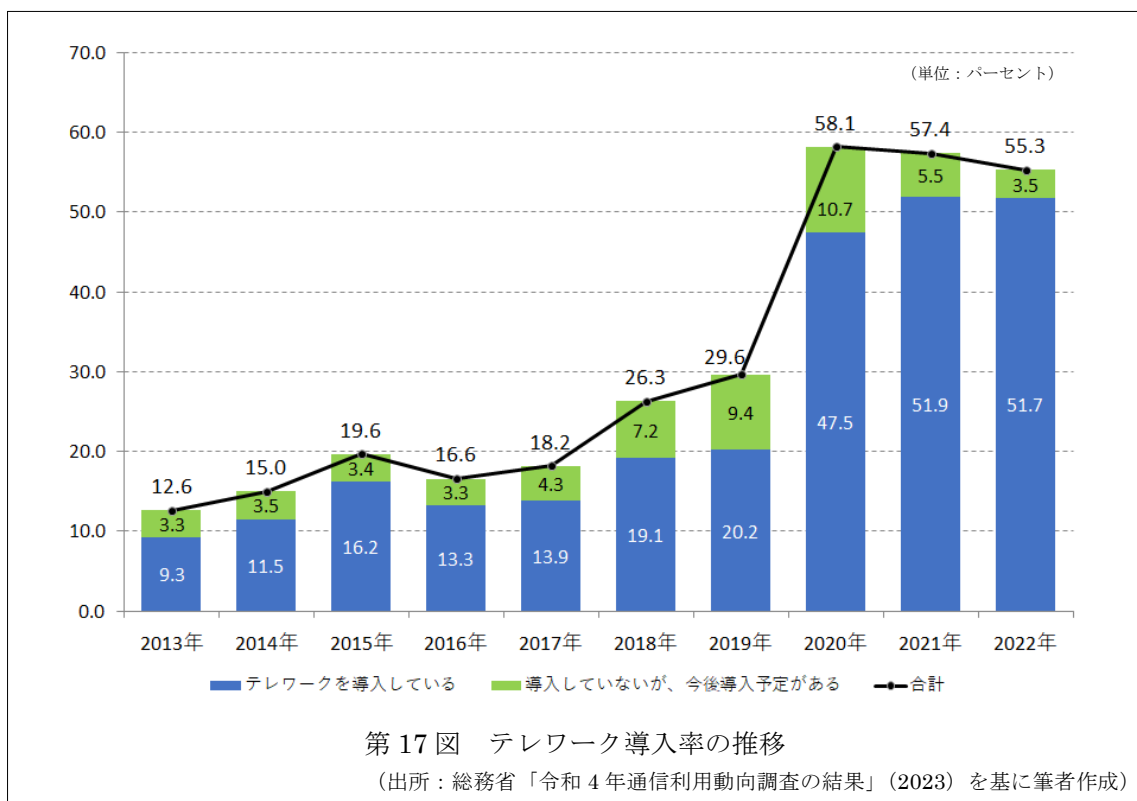
²¹⁷ 内閣府「令和元年度 少子化の状況及び少子化への対処施策の概況」（2020）、61-62 頁。

²¹⁸ 梅崎昌裕「人類集団の生存戦略に影響する要因としての少子高齢化」『日本健康学会誌』84 巻 6 号（2018）、258 頁。

²¹⁹ 梅崎・前掲注 218、258 頁。

²²⁰ 総務省『令和 2 年版 情報通信白書』（2020）、110 頁。

また、新型コロナウイルスの流行を契機にテレワークを導入する企業も増え始め、新型コロナウイルスが流行する 2019 年以前における導入企業は全体の 2 割以下であったが、2020 年以降は今後の導入予定を含めると半数以上にのぼることが分かる。(第 17 図参照)



今後のテレワークの展望について、経団連が令和 4 (2022) 年 4 月に公表した報告「エンゲージメントと労働生産性の向上に資するテレワークの活用」によれば、「働く場所の選択の幅を広げ、時間を効率的に使うことができるテレワークは、柔軟な働き方を可能とするだけでなく、働き手の自律性を重視した働き方とあわせて活用することで、エンゲージメントと労働生産性を高める有効な施策となり得る。」²²¹としてその効果を期待できる一方で、推進目的の浸透、規定・ルールの整備、就労環境・支援制度の整備、マネジメントの見直し・実現など各企業が解決しなければならない課題も多いことを指摘している²²²。

しかし、労働力不足が深刻化すれば企業は事業の継続が困難となる。働く場所の選択肢を増やすことは、これまで離職せざるを得なかった社員が就労を継続しやすくなるほか、企業にとっては、優れた人材の獲得・定着を図りやすくなることが期待できる。実際、地方に所在する企業において、遠隔地勤務を前提とした IT 人材の採用活動を行ったところ、従来を大きく上回る応募があった例もある²²³ことから、リモート環境で働くことのできる職種においては導入が増加していくと考えられ、これにより働き方も多様化することが考

²²¹ 日本経済団体連合会「エンゲージメントと労働生産性の向上に資するテレワークの活用」(2022)、1 頁。

²²² 日本経済団体連合会・前掲注 221、10 頁。

²²³ 日本経済団体連合会・前掲注 221、14 頁。

えられる²²⁴。

3. 今後変わりゆく税務行政と税務調査のかたち

ここまで考察した通り、現在わが国が抱える少子高齢化による労働者不足の問題は、あらゆる産業において顕著になっている²²⁵。

税務行政においても例外ではなく、国税庁の職員数（定員）は、ピークであった平成 9（1997）年会計年度の 57,202 名²²⁶から、令和 3（2021）年度においては 5 万 5,954 名²²⁷と約 1,250 名減少しており、ここ 20 年間で所得税・法人税・消費税のいずれの税目も申告件数が増加しているのに対して、職員定員は減少をしている。（第 16 表参照）

第 16 表 国税庁職員定員及び所得・法人・消費税の申告件数の推移

（出所：「国税庁レポート」及び国税庁「日本における税務行政」より筆者作成）

※	国税庁職員			所得税			法人税			消費税		
	定員	前年比		確定申告 者数	前年比		申告件数	前年比		申告件数	前年比	
	名	名	%	万人	万人	%	千件	千件	%	千件	千件	%
平成14年 2002	56,466	0	0.0	2,087	0	0.0	2,723	0	0.0	2,126	0	0.0
平成15年 2003	56,315	△ 151	△ 0.3	2,139	52	2.5	2,727	4	0.1	2,076	△ 50	△ 2.4
平成16年 2004	56,239	△ 76	△ 0.1	2,167	80	1.3	2,742	15	0.6	2,132	56	2.7
平成17年 2005	56,185	△ 54	△ 0.1	2,318	231	7.0	2,767	25	0.9	3,722	1,590	74.6
平成18年 2006	56,159	△ 26	△ 0.0	2,349	262	1.3	2,787	20	0.7	3,668	△ 54	△ 1.5
平成19年 2007	56,195	36	0.1	2,362	275	0.6	2,799	12	0.4	3,580	△ 88	△ 2.4
平成20年 2008	56,216	21	0.0	2,369	282	0.3	2,805	6	0.2	3,538	△ 42	△ 1.2
平成21年 2009	56,240	24	0.0	2,367	280	△ 0.1	2,786	△ 19	△ 0.7	3,493	△ 45	△ 1.3
平成22年 2010	56,261	21	0.0	2,315	228	△ 2.2	2,762	△ 24	△ 0.9	3,385	△ 108	△ 3.1
平成23年 2011	56,263	2	0.0	2,185	98	△ 5.6	2,763	1	0.0	3,209	△ 176	△ 5.2
平成24年 2012	56,194	△ 69	△ 0.1	2,152	65	△ 1.5	2,761	△ 2	△ 0.1	3,124	△ 85	△ 2.6
平成25年 2013	55,856	△ 338	△ 0.6	2,143	56	△ 0.4	2,771	10	0.4	3,103	△ 21	△ 0.7
平成26年 2014	55,790	△ 66	△ 0.1	2,139	52	△ 0.2	2,794	23	0.8	3,121	18	0.6
平成27年 2015	55,703	△ 87	△ 0.2	2,151	64	0.6	2,825	31	1.1	3,137	16	0.5
平成28年 2016	55,666	△ 37	△ 0.1	2,169	82	0.8	2,861	36	1.3	3,066	△ 71	△ 2.3
平成29年 2017	55,667	1	0.0	2,196	109	1.2	2,896	35	1.2	3,166	100	3.3
平成30年 2018	55,724	57	0.1	2,222	135	1.2	2,929	33	1.1	3,177	11	0.3
令和元年 2019	55,903	179	0.3	2,204	117	△ 0.8	2,949	20	0.7	3,152	△ 25	△ 0.8
令和2年 2020	55,953	50	0.1	2,249	162	2.0	3,010	61	2.1	3,177	25	0.8
令和3年 2021	55,954	1	0.0	2,285	198	1.6	3,065	55	1.8	3,206	29	0.9
2002年比	512名減(0.1%減)			198万人増(9.5%増)			342千件増(12.6%増)			1,080千件増(50.8%増)		

※各税目の集計期間について、所得税は暦年、法人税は事務年度(7月～翌6月)消費税は年度(4月～3月)である。

²²⁴ なお、オフィスにとらわれない働き方としては、テレワーク以外にもノマドワークやワーケーションがあるが、ノマドワークは一般に一定の拠点を持たない働き方を指し、ワーケーションは、リゾート地や郊外などで余暇を楽しみつつ仕事を行う働き方を指すことから、本研究では対象としないこととした。

²²⁵ 直近に影響の出る問題として、働き方改革法案により生じる 2024 年問題がある。物流業や建設業において大きな影響が出ることが懸念されている。

²²⁶ 国税庁「税務行政の将来像～スマート化を目指して～」(2017)、16 頁。

²²⁷ 国税庁「第 71 回 令和 3 年度事務年報」(2023)、108 頁。

そして、わが国の国税のほとんどが申告納税方式により徴収されており、課税庁はその申告内容について必要がある場合は、質問検査権に基づいて、納税者等に質問し、その者の事業に関する帳簿書類やその他の物件を調査することが認められている（国税通則法第72条の2～第74条の6）が、その税務調査の対象の選定は、国税庁の事務管理システム（KSKシステム）によって数値等を分析して行っている。

しかし、職員数の不足や、経済規模の拡大・複雑化などにより、現行システムでは税務調査を行うためのマンパワーが足りなくなっているという問題が生じており、平成29（2017）年よりデジタル化による業務改革が行われることとなった。

更に現在、税制調査会は、令和5（2023）年6月30日に公表した答申で、租税債権の特殊性・立証責任の観点からの納税環境整備の必要性²²⁸と、重点課題への取組みの観点からの情報収集・調査体制整備の必要性²²⁹について言及しており、税務行政におけるデジタル化の一層の推進が重要であると提言していることから、今後その範囲は更に拡大していくと考えられる。

（1）国税庁の業務の効率化・高度化（税務DX）への取組み

① 税務行政の将来像（平成29（2017）年）

国税庁が税務DX²³⁰を初めて公表したのは、平成29（2017）年であるが²³¹、その背景

²²⁸ 税務調査会「わが国税制の現状と課題」（2023）、244頁。

租税債権の場合には、通常の契約上の金銭債権の多くとは異なり、債権者である税務当局よりも債務者である納税者の方が、債権発生基礎となる事実（所得等）に関する十分な情報と証拠を持っており、税務当局と納税者の間に情報の非対称性が存在するという性格がある。

税務当局には、質問検査権が付与されているものの、限られた人員・体制の下で大量かつ反復的に課税処分を含む納税者への対応を行う必要があるため、適正・公平な課税を実現するためには、納税者による情報提供が適切に行われることが不可欠である。

このため、主要諸外国においては、申告された所得等の適正性についての税務訴訟における立証責任は納税者側にある国が多くなっているが、我が国においては、立証責任は一般的に税務当局側にあるとされている。

こうした中、申告された所得等が適正か否かの証拠となる帳簿書類等の提示・提出等を税務調査において納税者が行わないような場合には、税務当局が膨大な事務量を投下しても課税処分を行うための十分な証拠を収集することができず、取引等の実態に即した課税処分を行うことが困難となる場合がある。上述した租税債権の性格も踏まえ、納税環境の整備に取り組んでいく必要がある。

²²⁹ 税務調査会・前掲注228、260頁。

課税・徴収事務におけるデジタル技術の活用により、納税者に対する調査や金融機関への照会等が効率化・高度化されることで、不正や課税逃れへの的確な対処に資することが期待される。経済取引が多様化・複雑化している中、巧妙な不正や課税逃れに厳正に対処するためには、情報収集及び調査体制の整備や職員の専門性の向上等の取組みを一層推進することが重要であると考えられる。

²³⁰ DXとはデジタル・トランスフォーメーションの略語であり経済産業省のデジタルガバナンスコード（令和2（2020）年公表）では「企業がビジネス環境の激しい変化に対応し、データとデジタル技術を活用して、顧客や社会のニーズを基に、製品やサービス、ビジネスモデルを変革するとともに、業務そのものや、組織、プロセス、企業文化・風土を変革し、競争上の優位性を確立すること」と定義されている。これを税務行政で考えると、「税務行政をデジタル

として、所得税の申告件数ならびに法人数は増加している²³²ものの、国税庁の職員数は減少²³³していることから、デジタル化が避けられなかったといえる。

特に、徴収面に関して、「具体化を検討中の取組等」には明示していないものの、併記している海外税務当局の取組事例において、「…税収への影響が大きい納税者には専属の担当官を配置するなど限られた人的資源を重点配分する…」(イギリス)や、「…税収への影響が大きい納税者には専属のチームが対応するなど限られた資源をより有効に活用する取組を行ってい」ること(オーストラリア)を取り上げている。

これは、デジタル化が公表される前年、平成 28 (2016) 年 10 月に公表された「国際戦略トータルプラン」に基づく取組方針の「情報リソースの充実(情報収集・活用の強化)」 「調査マンパワーの充実(専門体制の整備・拡充)」を実現する上で、調査・徴収面での AI 活用が必要との考えからである²³⁴。

② 税務行政の将来像 2.0 (令和 3 (2021) 年)

国税庁は、令和 3 (2021) 年、平成 29 (2017) 年に公表された「税務行政の将来像」を改訂した「税務行政の将来像 2.0」を公表した。

これは、税務行政の目指すべき姿は、従来の ①納税者の利便性の向上(スムーズ・スピーディ)と、②課税・徴収の効率化・高速化(インテリジェント)の 2 本柱であるものの、それに加えて「あらゆる税務手続が税務署に行かずにできる社会」に向けた構想を示した²³⁵。また、令和 2 (2020) 年に閣議決定された「デジタル社会の実現に向けた改革の基本方針」に基づき、国税庁の業務改革(BPR²³⁶: Business Process Reengineering)の徹底

化の恩恵を取り込むことによる能率の向上」ということになる。

²³¹ 国税庁・前掲注 226、1-2 頁より。

具体的には、納税者個々のニーズに即したカスタマイズ型の情報配信(メールやチャットを利用した税務相談の自動化、申告・納付のデジタル化(国税・地方税の電子的提出のワンストップ化など))や申告内容の自動チェック、軽微な誤りのオフサイト処理(悪質でない軽微な誤りについては電子メール等の電子的な手段で個々の納税者に対し自動的に是正依頼を行うなど)といった調査・徴収での AI 活用が挙げられた。

²³² 所得税の申告件数を、平成元年(1,697 万件)と平成 27 年(2,169 万件)で比較すると、約 1.3 倍となり、法人数も平成元年(235 万法人)と平成 27 年(305 万法人)で比較すると、約 1.3 倍になっている。連結法人割合も平成 15 年(1,678 法人)と平成 27 年(10,155 法人)を比較すると、約 6.1 倍となっている。(国税庁・前掲注 226、16 頁より。)

²³³ 平成 9 年会計年度(ピーク時)は 57,202 名であったが、平成 28 会計年度は 55,666 名(約 2.7%減)である。(国税庁・前掲注 226、16 頁より。)

²³⁴ その将来像として「調査・徴収の複雑・困難化などの環境の変化に適切に対応するため、定員の計画的な確保を図った上で、全体として効率的な資源配分に努め、重点課題(国際的租税回避への対応、富裕層に対する適正課税の確保、大口・悪質事案への対応)への的確な取組を通じて、適正・公平な課税・徴収の実現を図る。」と明記されている。(国税庁・前掲注 226、1-2 頁。)

²³⁵ 国税庁「税務行政のデジタル・トランスフォーメーション—税務行政の将来像 2.0—」(2021)、2 頁。

²³⁶ BPR とは、業務の目的を達成するために、既存の業務体系や制度などを根本から見直し、再構築することをいう。業務改善が、業務の一部について、既存の組織体制の範囲内で部分

を掲げ、全ての業務のあり方と職員の働き方を見直し、課税・徴収におけるデータ分析の活用等を更に進めていくことで、課税・徴収の効率化・高度化を図り、組織のパフォーマンスの最大化を目指すこととし、具体的には、前回公表した将来像から4年経過した中で、技術的に進展した部分の取り込み(チャットボット²³⁷の充実、Web会議システムの活用等)が行われた。

そして、前回の将来像では明示されなかった「重点課題への的確な取組」が今回の改訂では全体像の中に明記され²³⁸、その項目は、①租税回避への対応、②富裕層に対する適正課税の確保、③消費税不正還付等への対応、④大口・悪質事案への対応の4点である。

また、将来像2.0を実現するためのインフラ整備についても、基幹システムの刷新(令和8年リリース予定)や、データ分析のための人材育成等が挙げられた。

③ 税務行政の将来像 2023 (令和5 (2023) 年)

国税庁は、令和5 (2023) 年6月に「税務行政の将来像 2.0」(令和3 (2021) 年公表)を改訂した「税務行政の将来像 2023」を公表した。

その主な改訂内容は、「税務行政の将来像 2.0」に「事業者のデジタル推進化」を加えたものである²³⁹。

事業者のデジタル化推進には、①デジタル関係施策の周知・広報、②他省庁との連携・協力、③関係団体との連携協力の3点が挙げられ、事業者のデジタル化を促す施策を推進することで、事業者の単純誤りの防止による正確性の向上、事務の効率化による生産性の向上を図り、社会全体のDX推進につながることが期待されている²⁴⁰。

施策の具体例としては、デジタルインボイス(インボイス制度において、仕入税額控除の適用を受けるために必要な適格請求書を電子データ化したもの)、電子帳簿保存制度²⁴¹(2023年12月末日で猶予期間が終了)などが挙げられる。

的に改善を行うことが大半であるのに対し、BPRは既存の組織体制に限らない、業務全体を根本的に見直すことをいう。(三井住友銀行HP: Business Naviより引用)

²³⁷ チャットボットとは、「チャット」と「ボット」を組み合わせた「自動会話プログラム」のことをいい、「チャット」は、インターネットを利用したリアルタイムコミュニケーションのことで、主にテキストを双方向でやり取りする仕組みである。また、「ボット」とは、「ロボット」の略で、人間に代わって一定のタスクや処理を自動化するためのプログラムのことをいう。(ITトレンド「IT用語辞典」より引用。)

²³⁸ 国税庁・前掲注235、5頁。

²³⁹ 国税庁「税務行政のデジタル・トランスフォーメーションー税務行政の将来像 2023ー」(2023)、2頁。

²⁴⁰ 「デジタル社会の実現に向けた重点計画」(令和5 (2023) 年6月9日閣議決定)に基づく施策である。

²⁴¹ 電子帳簿保存法は、各税法で保存が義務付けられている帳簿・書類を電子データで保存するためのルール等を定めた法律で、2022年改正で「電子取引」に関するデータ保存の義務化が盛り込まれた。電子取引に関するデータとは、電子的に授受した取引情報をデータで保存することで、具体的には、領収書や請求書などをデータでやりとりした場合には、そのデータを保存しなければならないというものである。(中小企業庁「ミラサポ plus」HPより引用)

(2) 変化する税務行政と A I を活用した税務調査

ここまで考察したとおり、今後の税務行政は税務 DX により効率化・高度化を図ることで、人的資源の不足を補おうとしているが、課税や徴税にあたっては「適正・公平な課税・徴収」を推進しており、不正に税金の負担を逃れようとする悪質な納税者に対しては、適切な調査体制を編成し、厳正な調査を実施し、その他の納税者に対しては、文書や電話などによる簡易な接触²⁴²を行っている。

そして、調査の効率化・高度化と同時に、納税者側にも適正申告に向けた自発的な取組を求めている。具体的に、国税庁は大企業に対して、税務コーポレートガバナンスの推進及び、自主点検・自主監査を推進している。

税務に関するコーポレートガバナンス（以下、税務 CG という。）では、税務当局幹部が企業のトップマネジメントに直接働きかけを行うことで、企業の税務コンプライアンスの向上を図ろうとしている。

なぜならば、大企業の経済活動は、我が国経済に占めるウェイトが大きく、申告所得金額も多額であり、企業グループ全体や下請けの中小企業等の税務コンプライアンスに与える影響が大きいことから大企業の税務コンプライアンスを高めることは、税務行政全体の効率性を高めるのに有効²⁴³と考えるためである。

また、企業側にとっても、コーポレートガバナンスの状況が極めて良好と評価されることにより、次回調査までの間隔が延長されるという実務上の負担軽減に加え、外部に取組状況を公表することにより、企業の社会的評価が高まるというメリットもある。

そして、国税庁は個々の法人の税務 CG の状況、事業内容、申告・決算内容、把握された非違の内容や改善状況など各種要素の分析に基づき税務リスクを判定し、そのリスクに応じた的確な調査選定と適正な事務量配分を実践するリスク・ベース・アプローチに基づく税務調査の重点化を図り、企業は税務 CG を通じて不適切な税務処理の発生リスクの軽減や税務調査対応負担軽減を図ることとなる²⁴⁴。

よって、税務 CG は国税庁と企業との協力関係の構築し、企業の税務コンプライアンスを維持・向上させる役割が期待されている。

自主点検・自主監査では、国税庁がホームページにて公表している「申告書確認表」に則り提出直前の申告書の自主点検を行い、「大規模法人における税務上の要注目項目確認表」に則り、帳簿、決算・取引関係書類等を作成し、申告書を作成される前の決算調整事項や申告調整事項の把握漏れ等の自主監査することを求めている²⁴⁵。

²⁴² 国税庁「国税庁レポート 2023」（2023）、32 頁。

²⁴³ 国税庁調査部「税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組について」（2021）、4 頁。

²⁴⁴ 国税庁・前掲注 243、6 頁。

²⁴⁵ 国税庁「『申告書の自主点検と税務上の自主監査』に関する確認表の活用について」（2021）、1 頁。

この自主点検・自主監査により、申告書を作成される前の決算調整事項や申告調整事項の把握漏れ等を防ぐとともに、確認表にある事項についての単純な申告誤りや税務処理誤りは、税務調査以前に納税者において是正²⁴⁶することで、税務上のリスク軽減を図ることができる²⁴⁷と考えられる。

これらは国税庁が大企業に対して行っているものだが、中小企業に対しては法人会及び納税協会が「自主点検チェックシート」を作成・配布している。

この自主点検シートは、企業における日々の内部統制面の強化や会計経理面の質を向上させることを目的としており、国税庁の目的とする提出直前の申告書の自主点検や税務上の観点からの自主監査を促進し、申告誤りを未然に防止することとは異なる。

なぜならば、大企業は内部統制が整備されていることが多く、経理においても一定の水準以上であることが想定できるが、中小企業は必ずしもそうであるとは限らないからである。よって、中小企業は申告の基礎となる経理水準を向上させることが必要であると考えられる。

そして、日本租税研究協会が平成 27（2015）年に行った意見調査の結果、コーポレートガバナンスは大企業だけではなく中小企業の問題でもあると理解しているものの、広く普及・拡大させることについては慎重に捉える意見が多かった²⁴⁸。

これは、中小企業が行うには、導入労力やコスト負担が大きく、導入したとしても費用対効果が分からないためであると推定される。

以上のことから、今後の税務行政は納税者の税務申告内容（精度）の向上を推進しながら、リスク・ベース・アプローチに基づく調査に変化すると考えられ、人的不足をデジタル化や AI の活用で補いながら²⁴⁹、適正・公平な課税・徴収の観点で悪質な納税者を重点的に調査・摘発していくと考える。

そして、国税庁はデジタル化により、重点項目に人的資源を集約させると共に、従来の国税庁が保有するデータを基に行っていた調査対象の選定から、国税庁が保有するデータに加え他省庁、地方公共団体、金融機関からのデータを入手し、AI によるデータ解析に基づいた調査対象の選定や税務調査を行うことになる。

AI による解析によれば、過去の調査実績等の傾向から、申告漏れの可能性が高い納税者を判定することができ、滞納者ごとに接触できる可能性の高い方法を予測し、効率的な滞

²⁴⁶ 税務コーポレートガバナンス検討会事務局「税務コーポレートガバナンス通信」『租税研究』第 795 号（2016）、259 頁。

²⁴⁷ 国税庁・前掲注 245、1 頁。

²⁴⁸ 「税制についての租研会員の意見調査結果」『租税研究』第 792 号（2015）、106 頁。

²⁴⁹ ただし、国税庁が推進しているデジタル化においてブロックチェーン技術を用いたものは、現時点（令和 5（2023）年 1 月 1 日）ではない。海外においては付加価値税（VAT）遁脱対策として、VAT の支払のみに使用される VATCoin 構想が提案されているが、詳細については、泉絢也「テクノロジー（暗号通貨・ブロックチェーン・人工知能）の税務行政への活用」『千葉商大論叢』第 56 巻第 3 号（2019）」を参照されたい。

納整理を実施する²⁵⁰ことができると考えられる。

その一方で、「AI が学習するデータによっては、特徴量の抽出やその重み付けの場面において、これまで発覚しなかった精巧な不正スキームに係る情報が反映されない可能性があるからである。AI にインプットさせる過去の調査データ等に種々の誤り、偏り、過不足がある可能性及びその影響に留意する必要がある」²⁵¹との指摘がある。

特に、「過去の調査データは、国税庁にとって“従順で税金を取りやすい”特定の納税者集団，“期ズレなど申告書類や帳簿書類から把握しやすい”特定の非違に係るものなど既に様々なバイアスがかかっている可能性」があり、「課税要件を満たしていないにもかかわらず、満たしているかのような処理が行われたもの（例えば、隠蔽又は偽装行為を行ったことを納税者自らが認めている、いわゆる“自認事案”に係る重加算税の賦課決定事案）」²⁵²をそのまま学習データとして利用することが適しているのか、「バイアスを含んだ学習用データを使用して生成されたアルゴリズムは、既存のバイアスを再現し、ひいては不当な差別や偏見につながる可能性がある」²⁵³ことなど解決すべき多くの課題も残っている。

例えば、「調査選定システムが、特定の業種に係る事業を営む法人で、かつ、その代表者が特定の国籍を有しているものを調査必要度が高いと判定」し、「そのことが延々と繰り返される」といったことが想定され²⁵⁴、国税庁が取りやすい納税者から偏った徴税が行われる可能性があることから、状況を注意深く見る必要があると考える。

第2節 Web3.0 時代における交際費課税制度の考察

働き方の多様化により、テレワークが推進されることは前章第2項にて考察したが、本節では交際費課税制度を適用する場合について考察したい。

1. テレワークと仮想空間

テレワークを行うにあたり、どのツールを用いるかは多種多様であるが、近年仮想空間上にオフィスを設け、従業員はアバターという自らの分身となるキャラクター像を用いて、仮想空間上でコミュニケーションを取りながら仕事を進めることができるバーチャルオフィスツールを導入する企業が増えてきている。その背景には、テレワークの推進に伴う、チームとしての一体感の低下や孤立化、業務の偏りの発生、人間関係や信頼関係の構築への影響といったコミュニケーションの希薄化があり、その解消のために有用と考えられている。

²⁵⁰ 国税庁・前掲注 239、21 頁。

²⁵¹ 泉絢也「テクノロジー（暗号通貨・ブロックチェーン・人工知能）の税務行政への活用」『千葉商大論叢』第 56 巻第 3 号（2019）、112 頁。

²⁵² 泉絢也「AI の行政利用の法的問題と国税庁が遵守すべき AI 諸原則」『税研』第 37 巻第 2 号（2021）、115 頁。

²⁵³ 泉・前掲注 252、115 頁。

²⁵⁴ 泉・前掲注 252、115 頁。

また、コミュニケーションの円滑化や組織の活性化を目的とする福利厚生事業の実施にあたっては、仮想空間が用いられつつある。

よって、働き方においても、福利厚生事業においても、仮想空間で行うことは今後一般的となり²⁵⁵、現実空間と仮想空間が混在する環境となると考えられる。

2. 仮想空間と現実空間において行われる福利厚生事業

(1) 問題提起

今後、仮想空間と現実空間の両方にわたる行事が生じる場合、現在の租税特別措置法第61条の4第6項第1号で定める、福利厚生関連事業（専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等）が現行の解釈で成り立つのかという問題がでてくる。

第一に仮想空間で行われる運動会、演芸会、旅行の行為が、租税特別措置法第61条の4第6項第1号で例示されている「運動会、演芸会、旅行」に該当するのか。そして、これらに該当しない場合には「専ら従業員の慰安のために行われる」行事に該当するのかということである。

第二に、現実空間における行事であれば、各行事の間に移動や休憩といった行為が途中に入り、一連の行為と呼ぶことができるが、両空間にわたる場合、仮想空間で行われる行為と現実空間で行われる行事に一連性があると言えるのか²⁵⁶ということである。

仮に一連性がなく一つの行事として認められない場合、それぞれの行為に対して交際費等の該当性を判断し、福利厚生事業としての可否を判定することになるが、これは行為の本質を捉えておらず、問題であると考えられる。

(2) 仮想空間における行為の考察

ここでは、仮想空間で行われる「運動会、演芸会、旅行」が、現実空間で実施される場合の相違について考察する。

① 仮想空間において行われる運動会、演芸会、旅行の考察

仮想空間において行われる運動会、演芸会、旅行について考察する。

²⁵⁵ 一例として、2022年9月に大和証券は、創業120周年を記念した事業の一環でグループの社員と家族、OB・OGら約3万人を対象に、メタバース上で社員や家族が交流するイベントを開催し、チャットルームで他部署の人とメッセージを交換するほか、クイズ大会やお笑いライブを行った。また、順天堂大学と日本アイ・ビー・エム株式会社は、メタバース上で入院患者さんとの面会ができるメタバース面会アプリを共同開発し、2023年7月31日よりアプリストアでの一般配信を開始した。翌日8月1日からは附属病院にて、本面会アプリの運用・臨床研究を開始していることが挙げられる。

²⁵⁶ 例えば、13時から15時までオンライン旅行を行い、15時から17時の間に宅配便にて旅行にちなんだ銘酒や名産品が送られ、17時半から仮想空間にて記念式典及び懇親会が行われる場合、これらの行事は一連性のある行事と呼ぶことができるのかということである。

イ. 運動会

仮想空間において行われるスポーツに e スポーツがあり²⁵⁷、一般社団法人日本 e スポーツ連合によると、e スポーツは『『エレクトロニック・スポーツ』の略で、広義には、電子機器を用いて行う娯楽、競技、スポーツ全般を指す言葉であり、コンピューターゲーム、ビデオゲームを使った対戦をスポーツ競技として捉える際の名称』と定義されている²⁵⁸。

近年、e スポーツは物理的距離、性別、年齢、障害の有無を問わずに楽しめるため若い世代を中心に受け入れられている²⁵⁹。

国際オリンピック委員会（IOC）は令和 5（2023）年 9 月 5 日、「e スポーツ委員会」を新設したと発表した。IOC は令和 5 年 6 月に「オリンピック・e スポーツ・シリーズ」をシンガポールで初開催しており、バッハ会長は「バーチャルスポーツが伝統的な五輪競技を補完し、強化する可能性を秘めていると信じている」とコメントしている²⁶⁰。

また、一般の人々が仮想空間で行う一例として、新型コロナウイルスの流行を契機に、一部の企業で行われているバーチャル運動会があり、自宅での借り物競走や、風船わり競争、社内〇×クイズ、創作ダンスなどの競技が行われている。

これらの行為が運動会に該当するかについて、第一に一般的な定義である「多人数集合して種々の運動競技や遊技をする行事」²⁶¹であるか否か、第二に行われる内容（競技）が運動会として適切か否かという二点から考察する。

第一の「多人数集合して種々の運動競技や遊技をする行事」については、従業員の大半がログオンをし、競技に参加することが想定されることから該当すると考えられる。

第二に行われる内容（競技）が運動会として適切か否かについては、スポーツ基本法に定められているスポーツの意義から考察する。

平成 23（2011）年 8 月 24 日から施行されたスポーツ基本法の前文には、スポーツについて、「心身の健全な発達、健康及び体力の保持増進、精神的な充足感の獲得、自律心その他の精神の涵（かん）養等のために個人又は集団で行われる運動競技その他の身体活動であり…人と人との交流及び地域と地域との交流を促進し、地域の一体感や活力を醸成するものであり、人間関係の希薄化等の問題を抱える地域社会の再生に寄与するものである。」と示されている。

²⁵⁷ e スポーツが、スポーツに該当するののかについては様々な見解があるが、本研究において、その該当性の検討は研究の趣旨から外れるため行わず、e スポーツはスポーツに該当するという観点から考察する。なお、e スポーツのスポーツ該当性については、岡本慎平「e スポーツはスポーツか？もしそうでないなら、どのような意味で？」『ぶらくしす』通巻第 22 号（2023）、1-10 頁を参照されたい。

²⁵⁸ 一般社団法人日本 e スポーツ連合ホームページ「esports：e スポーツとは」より引用（2023 年 12 月 18 日参照）。

²⁵⁹ 寛誠一郎「第 7 章スポーツ産業の振興 8. e スポーツの動向」『スポーツ白書 2023』笹川スポーツ財団（2023）、168 頁。

²⁶⁰ 日本経済新聞 2023 年 9 月 7 日夕刊「IOC が e スポーツ委新設」、3 面。

²⁶¹ 運動会の一般的な定義については 45 頁を参照のこと。

そして、運動会において行われる競技は、人との交流の促進、一体感と活力の醸成をもたらすと考えられることから、該当すると考えられる。

よって、仮想空間で行われる運動会であっても、現実空間における運動会と同じであると認められる。

ロ. 演芸会

仮想空間において行われる演芸会として、音楽演奏には、オンラインライブやオンラインコンサートがあり、演劇などもライブ配信がある。

これらのオンライン配信は、新型コロナウイルス感染症の流行を契機によく用いられるようになり、新型コロナウイルス感染症が第2類相当感染症から第5類感染症に移行した後も行われていることから、一般的であるといえる。

このライブ配信には、中継カメラの切り替えによる主催者が意図する映像提供と、バーチャル・リアリティ（Virtual Reality：仮想現実、以下「VR」と記す。）を用いた参加者が見たい視点からの映像の鑑賞があるが、いずれにおいても芸能コンテンツを享受できるという点では同じであり、特に後者は仮想空間ならではのメリットであるといえる。

このことから、現実に行われる会場での鑑賞ではなく、仮想空間における演芸の鑑賞であっても、現実空間における演芸会と同じであると認められる。

ハ. 旅行

仮想空間において行われる旅行に、バーチャル旅行がある。

バーチャル旅行は、主にツアーガイドが説明しながら観光名所をまわるものであり、オンラインで旅行の疑似体験ができるものである。現地の風景や雰囲気を楽しむことができることから、新型コロナウイルスの流行により海外渡航ができないときに、実際の旅行に代わり一定の需要があった。

そして、新型コロナウイルス感染症が第5類感染症に移行した後も、身体の機能が落ち自由に外出できない高齢者に、各地の映像 VR で見てもらい、「もう一度、自らの足で旅に出たい」という気持ちを高めリハビリへの意欲をかき立てる²⁶²といった目的で広がりを見せている。

バーチャル旅行が旅行に該当するかについては、旅行の一般的な定義である「徒歩または交通機関によって、おもに観光・慰安などの目的で、他の地方に行くこと。旅をすること」²⁶³、すなわち「他の場所への移動」があるかどうかにより検討することとなるが、周知の通りバーチャル旅行は、仮想空間においても観光地に向かう移動がないことから、この定義には該当しない。

²⁶² 日経産業新聞 2022 年 5 月 20 日「高齢者、仮想世界で輝く VRでリハビリ 旅行や技能継承も（NextTech 2050）」、7 面。

²⁶³ 旅行の一般的な定義については 46 頁を参照のこと。

また、バーチャル旅行を業とする場合、宿泊施設や運送機関の手配が発生しないことから旅行業法に定める旅行業登録は不要であることから、バーチャル旅行は旅行には該当しないといえる。

② 現行法（租税特別措置法第 61 条の 4 第 6 項第 1 号）への当てはめ

現行法である租税特別措置法第 61 条の 4 第 6 項第 1 号の解釈は第 2 章第 3 節において考察したが、ここでは、例示事項が仮想空間で行われた場合への当てはめを行う。

例示事項である運動会、演芸会、旅行のうち、運動会と演芸会については仮想空間で行われたとしても、現実空間で行われるもののとその性質は同じであることから例示事項に該当するが、仮想空間での旅行であるバーチャル旅行については、他の場所への移動を伴わないことから、例示事項には該当しないことを確認した。

そして、運動会、演芸会であれば、交際費等から除外規定における例示事項に該当することから、その費用が社会通念の範囲内であれば、交際費等には該当せず福利厚生費として損金算入されることが考えられる。

次に、例示事項に該当しない場合、その行為が運動会、演芸会、旅行のような専ら従業員の慰安のために行われる行事への該当性により判断することとなる。

社員旅行など、企業が福利厚生事業としての行う旅行は、従業員の一体感を高めたり、旅行を通じてのロイヤリティを醸成したりするのが目的²⁶⁴であり、コミュニケーションの円滑化やエンゲージメント向上が期待される効果であることから、当該行事は専ら従業員の慰安のために行われるものであるといえる。

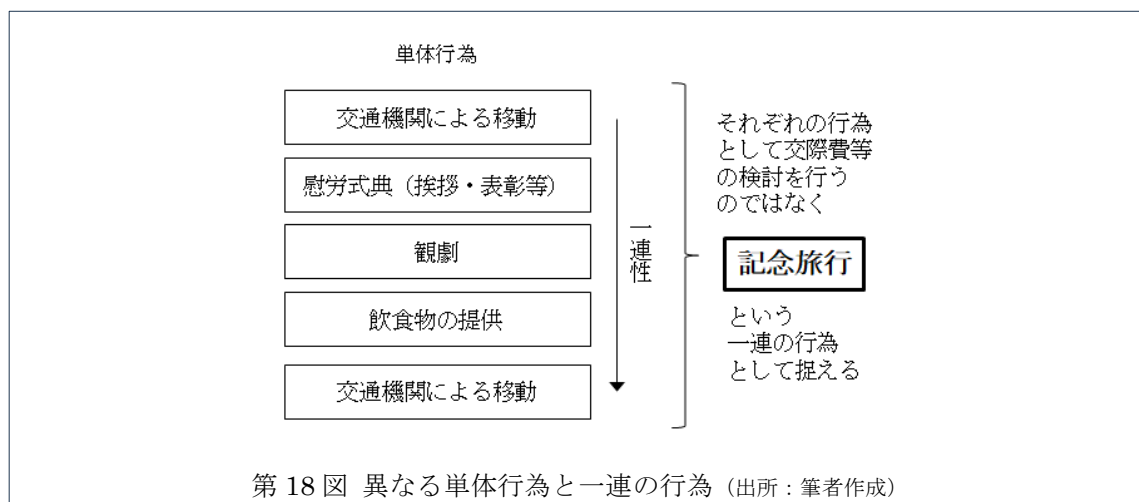
よって、バーチャル旅行は、実際の移動は伴わないことから例示事項である旅行には該当しないが、福利厚生事業としての本質を有する「専ら従業員の慰安のために行われる行事」であることから、運動会や演芸会と同様にその費用が社会通念の範囲内であれば、交際費等には該当せず福利厚生費として損金算入されることが考えられる。

(3) 行為の一連性の考察

ここまでの考察で、福利厚生事業が仮想空間において行われる場合であっても、例示事項に該当する場合、もしくは福利厚生事業としての本質を有する「専ら従業員の慰安のために行われる行事」である場合であり、かつその金額が通常社会通念内であれば交際費ではなく福利厚生費に該当することを確認したが、これらの行為がどのように行われたのかを考慮する必要がある。

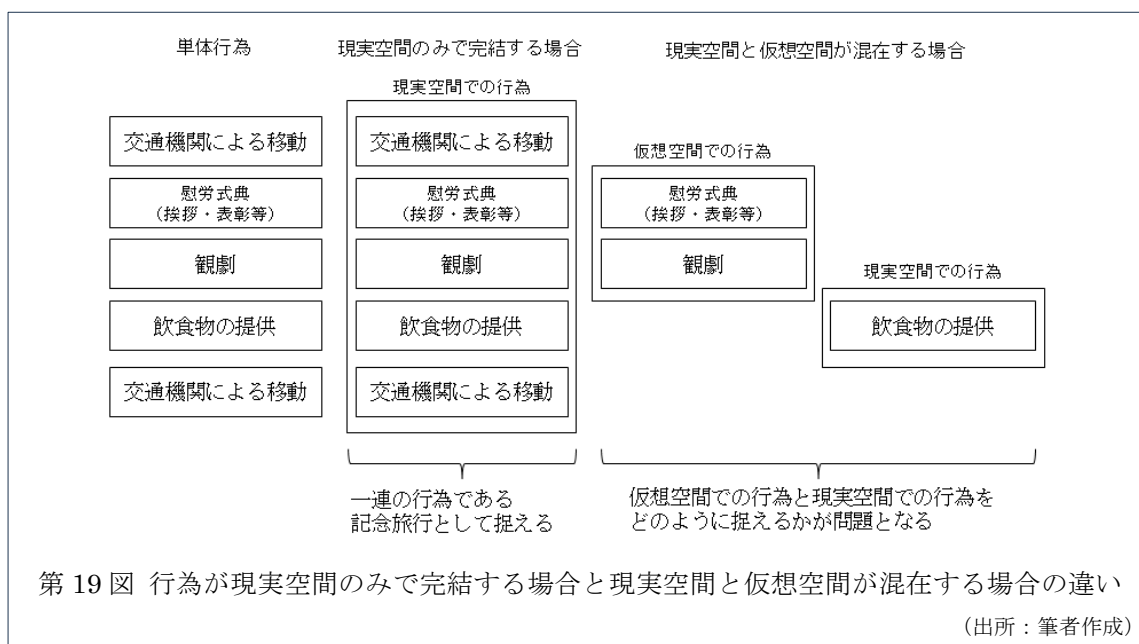
通常、現実空間において福利厚生事業を行う場合、行事においてそれぞれ異なる行為が行われたとしても、当該行為が一連性を有していれば一つの行事として捉えるのが一般的である。（第 18 図参照）

²⁶⁴ 可児俊信『新しい！日本の福利厚生』労務研究所（2019）、239 頁。



これは、同一空間上において一連の行為として行われるからであり、交際費等の認識に限ったことではない。

しかし、現実空間と仮想空間の両方にわたって行為が行われる場合、それぞれの空間における行為を一連の行為と捉えられるかが問題となる。（第 19 図参照）



現実空間と仮想空間の両方にわたって行為が行われる場合の司法判断は、現在まだなされていないが、行事の各要素を一体として捉えるという判断は示している。

第 3 章第 2 節で考察した株式会社岡三証券グループ事件において、東京地裁は「本件行事は、その大部分が、飲食等の午餐、能楽、2 回の歌謡ショー、プレゼント抽選会等、従業員らの娯楽ないし慰安の時間に費やされ、これらが、途中に休憩等を挟むことなく、一

つの行事として連続して行われているのであって、これら一連の行事が、専ら従業員らの慰安のために行われた行事であると認められる」とした上で、「本件交際費等を…使途ごとに区分して…判断すべきであるとする原告の主張は採用できない。」と判示している。

このことから、娯楽慰安行為が一つの行事として連続して行われている場合、各行為の関連性（類似性）と一連性を備えていれば、これを一連の行事と捉えることができると考えられる。

よって、現実空間と仮想空間の両方において行為が行われる場合であっても、各行為の関連性（類似性）と一連性を備えていれば、一行為として福利厚生費としての判断を行うことができると考える。

(4) 仮想空間と現実空間で行われる福利厚生事業についての結論

ここまで考察したとおり、仮想空間と現実空間で行われる福利厚生事業であっても、各行為の関連性（類似性）と一連性を備えていれば、当該行事を一行為として捉え、租税特別措置法 61 条の 4 第 6 項第 1 号に規定に当てはめをすることとなる。

第一に、当該行事が租税特別措置法 61 条の 4 第 6 項第 1 号に規定する例示事項（運動会・演芸会・旅行）に該当するか、第二に例示事項に該当しない場合、当該行事が福利厚生事業としての本質を有しているかを判断する。

福利厚生事業の本質とは、第 2 章第 1 節第 2 項で考察したとおり、企業の行う福利厚生事業が福利厚生事業を通じた従業員の意欲向上、会社への帰属意識やコミュニケーションの円滑化を図るという性質を有しているということであり、これらの性質を有しているのであれば当該行事は「専ら従業員の慰安のための行事」に該当するということになる。

その上で、当該行事に係る費用が社会通念の範囲内であれば、交際費等には該当せず、福利厚生費と認められるということを本研究における結論とする。

第 3 節 小括

本章では、ブロックチェーンをはじめとする Web3.0 の概要を確認し、わが国が抱える少子高齢化に対応するために、Web3.0 をはじめとする技術の進展に伴うオフィスにとられない働き方について確認した。

そして、租税における Web3.0 技術の進展と少子高齢化がもたらす影響について、税務行政面から考察し、最後に本研究の対象である交際費課税制度に及ぼす影響について福利厚生費の論点を中心として考察した。

福利厚生費の論点からの交際費課税制度に及ぼす影響とは、今後 WEB3.0 やその関連技術が進展することで、現実空間と仮想空間の両方で福利厚生事業が行われる可能性が出てくるということであり、空間が異なるそれぞれの行事を一つの行事と捉えることができるかという問題であった。

1 章から 3 章までの交際費課税制度の経緯やその解釈を踏まえ、租税特別措置法第 61

条の4の規定を解釈し、適用すると両空間における行事であっても、それぞれの内容に関連性と一連性があれば、一連の行事として考え、仮想空間で行うがゆえに例示事項に適合しないとしても、福利厚生事業としての本質を有し、社会通念の範囲内であれば、福利厚生費として認められると結論づけた。

金子宏名誉教授は、租税法の適用にあたって、課税要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の「外観と実体」「形式と実質」ないし「名目と内容」が食い違っている場合には、外観・形式・名目に従ってではなく、実体・実質ないし内容に従って、それらを判断し認定しなければならない²⁶⁵と述べている。

ここでいう実体とは福利厚生事業としての本質であると考えられ、当該行事が専ら従業員の慰安のために行われることが空間の違いこそあれども、同じ判断条件であるとする。

ただし、Web3.0の技術は加速度的に進展しており、今後、本研究で考察した内容以外にも起こり得る可能性が充分考えられる。

²⁶⁵ 金子・前掲注24、148頁。

おわりに

本研究では、交際費課税制度の現在及び将来について、既に顕在化している問題と、経済事象の変化に伴いこれから生ずる可能性がある問題について考察した。

交際費課税制度は、昭和 29（1954）年に租税特別措置法による時限立法として創設されたが、その後度重なる延長を重ね、令和 5（2023）年現在、創設から約 70 年が経過している。

交際費等は企業の事業活動に欠かせない費用であるが、他の費用と異なり、冗費性・乱費性を含む可能性があるという特徴がある。

特に制度創設が検討された昭和 20 年代後半（1950～54 年）は、造船疑獄など政官界の贈収賄事件が起き、社会的にも企業の交際費に対して厳しい目が向けられた。このような背景と、交際費等の支出が国民経済的に見て消費的、非生産的な性格を持っていることから、経済界の反対は大きかったが、法人企業の消費的経費を節減させ、冗費・濫費の抑制と社内留保の促進を図り、資源の有効利用を推進するという立法趣旨の下、法人企業の交際費等の支出額の損金控除を制限する課税上の特例の時限立法として交際費課税制度は創設された。

そして、令和 3 年度（2021 年 4 月 1 日～22 年 3 月 31 日）における交際費等の支出額は 2 兆 8,507 億円、損金不算入割合は 18.9%となっており、その規模は非常に大きい。

ただし、その全てが立法趣旨で想定している冗費・濫費ではなく、中小企業の不可欠な販売促進手段であったり、業務遂行上緊密なコミュニケーションを形成する必要があったりすることから支出する経費でもある。

交際費課税制度の創設前は「使途不明のものは損金の認識ができないから損金に算入しない」という通達があったように、課税庁は事業経費について、交際費だから事業経費として認めないという考え方ではなく、使途が不明である費用については損金算入を認めないが、事業経費として明確であれば交際費であっても認めるとし、交際費であるから一律に損金性を否定するという事はなかった。

しかし、現在では、交際費等の形式的な要件に該当すれば、その損金性は否認され、損金不算入となることを意味し、企業が事業上必要経費であると考え、適切な費目をもって損金経理したにも関わらず、課税当局に否認されることも多い。

さらに、租税特別措置法第 61 条の 4 第 6 項 1 号において、交際費から「専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用」が除外されているが、これは福利厚生費であり、福利厚生費で通常要する費用であれば、交際費から除外されるが、会社の意図する福利厚生と課税当局の考える福利厚生の内容・通常要する支出額等に乖離があることから、当該費用が福利厚生費とは認められず、交際費等として損金不算入となり、何度も係争を生んでいる。

交際費課税制度における最も大きな問題は、その定義と課税要件の不明確さであり、裁

判例や通達により程度示されてはいるものの、これらはあくまでソフトローであり、成文法源ではない。

そして、納税者の立場から見ると、事業経費として計上した費用が税務調査で否認され更正処分を受け、過少申告加算税など更なる費用が発生することになる。これは法的安定性と予測可能性が害されている状況といえる。

また、交際費課税制度は懲罰的な課税であるという見解もある。

松澤智教授は、交際費課税制度の本質について「法人というものは本来営利を目的とするものであるから、営利の追求に際して費用の不当な支出、すなわち濫費は許されないという基盤に立脚したうえで、法が法人制度を認めたその社会的目的に反するような不当な濫費の支出に対する肅正にこそ現代の本質的意味がある」²⁶⁶と見解を述べている。

大淵博義教授は「交際費課税制度は、当初、交際費の冗費性と濫費性から、その支出を抑制して自己資本の充実を図るというものであったが、支出額の全額が原則として損金不算入とされる制度に至っては、このような制度の趣旨、目的は薄れ、交際費等の支出に対する社会的批判に応えたペナルティーとしての課税であると言うことができよう。」²⁶⁷と主張している。この懲罰的な課税について今村隆教授は「税の制度に政策的なものを持ち込むもので税の本来のあり方として好ましいものではない。」²⁶⁸と批判している。

このように、交際費課税制度は問題が多く存在する一方で、その支出額や損金不算入額が大きく、景気対策や中小企業優遇税制という側面も有していることから、制度自体を廃止とすることは困難である。

しかし、設立から約 70 年間租税特別措置法として時限立法であり続けること、課税要件明確主義の観点から問題があることを勘案すると、今ある形が望ましいとはいえず、納税者が明確に分かる形に見直した上で、法人税法にて定めるべき時期に来ているのではないかと筆者は考える。

本研究でも考察したとおり、既に経済事象に変化が生じてきており、特に労働力不足は顕著に表れてきている²⁶⁹。これに伴い、企業が人材確保のために従業員に対して支出する給与や福利厚生費といった費用は増加することが想定される。

特に福利厚生事業は、本研究でも考察したとおり、従業員のコミュニケーションを円滑

²⁶⁶ 松澤・前掲注 137、321 頁。

²⁶⁷ 大淵博義編著『知っておきたい国税の常識〔新装版〕』税務経理協会（2023）、139 頁。

²⁶⁸ 今村・前掲注 61、18 頁。

²⁶⁹ 今後、労働力不足解消の手段として、働き方の多様化の推進が想定されるが、現状においても育児・介護のために離職せざるを得なかった人が、隙間時間にパートやアルバイトなど非正規雇用で働くケースを女性中心に見受けられる。その際企業は、正規雇用と非正規雇用の間に法令違反であるにも関わらず、直接的な罰則が定められていないことから不合理な待遇の差を設けることがある。また働き手側も、年収 130 万円を超過することで家族の扶養から外れ、自ら国民年金・国民健康保険料を支払う必要が出ることから働けるにも関わらず、それ以上働かない所謂「130 万円の壁」など解消すべき問題が多く存在する。所得税についても扶養控除、配偶者特別控除など、配偶者などの控除額を考えて、労働時間の調整をする場合があり問題といえる。

にし、組織を活性化させるために不可欠であり、今後オフィスではなく自宅など一人で働く中で、孤独感や不安などを解消するためにも必要な費用であると考えられる。

品川芳宣名誉教授は、現在の交際費課税制度について、「交際費課税の制度それ自体が消費促進を必要としている現下の経済情勢に適合しなくなっている」²⁷⁰との見解を示し、福利厚生事業のありかたについて「最近の雇用情勢においては、各企業とも、従業員の確保とモチベーションの高揚を図る必要から、ある程度多額な費用をかけた福利厚生事業を行わざるを得ない」²⁷¹と述べている。

宮本十至子教授も「働き方の多様化が進むなか、将来的には企業の福利厚生費のあり方にも何らかの変容が迫られ、交際費判例もそれに応じて変遷するものと思われる。」²⁷²と見解を示している。

本研究で考察した経済事象の変化は、Web3.0 技術の進展における労働力不足に対応する働き方の多様化であり、労働環境が現実空間と仮想空間となるのに伴い、企業の福利厚生事業も現実空間と仮想空間の両方で行われると考えた。

そして、今後、企業が現実空間と仮想空間の両方にわたる福利厚生事業を行ったとしても、その一連の活動が福利厚生事業としての本質を有し、社会通念の範囲内であれば、そこに係る費用は福利厚生費となると結論づけた。

しかし、今後 Web3.0 技術の進展によって起こりうる生活環境や経済活動の変化、それに伴い新しく生まれる概念は数多く存在する可能性がある。これらが生じた場合に、現行法の解釈により解決できるのか、新たな法整備が必要となるのかを検討していく必要がある。

²⁷⁰ 品川芳宣「判批」『税研』第33巻4号（2017）、101頁。

²⁷¹ 品川・前掲注270、101頁。

²⁷² 宮本十至子「判批」『税研』第35巻4号（2019）、157頁。

参考文献等一覧

書籍

1. 赤羽善治・愛敬真生 編著『ブロックチェーン 仕組みと理論 [増補改訂版]』リックテレコム (2019)
2. 天羽健介・増田雅史『NFTの教科書』朝日新聞出版 (2021)
3. 石島弘 他『税法の課題と超克 山田二郎先生古稀記念論文集』信山社 (2000)
4. 泉絢也・藤本剛平『事例でわかる NFT・暗号資産の税務』中央経済社 (2022)
5. 泉徳治・大藤 敏・満田明彦『租税訴訟の審理について 第3版』法曹会 (2018)
6. 海野安美『経済的利益の税務』ぎょうせい (1981)
7. 大内伸哉『誰のためのテレワーク 近未来社会の働き方と法』明石書店 (2021)
8. 大城隼人『移転価格税制の紛争解決に関する研究』税務経理協会 (2014)
9. 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第I巻 (改訂増補版)』税務経理協会 (2013)
10. 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第II巻』税務経理協会 (2014)
11. 大淵博義 編著『知っておきたい国税の常識 (新装版)』税務経理協会 (2023)
12. 岡三証券社史編纂室編『岡三証券 80年史』岡三証券 (2004)
13. 岡村忠生『法人税法講義 第3版』成文堂 (2007)
14. 翁百合 他『ブロックチェーンの未来』日本経済新聞出版社 (2017)
15. 加藤俊彦 他『戦後改革7 経済改革』東京大学出版会 (1974)
16. 加藤俊彦 他『戦後改革8 改革後の日本経済』東京大学出版会 (1975)
17. 可児俊信『新しい！日本の福利厚生』労務研究所 (2019)
18. 金子宏 編『所得税の理論と課題』税務経理協会 (1999)
19. 金子宏 編『租税法の基本問題』有斐閣 (2007)
20. 金子宏『租税法 第24版』弘文堂 (2021)
21. 北野弘久『現代企業税法論』岩波書店 (1994)
22. 北野弘久『税法原論 第6版』青林書院 (2007)
23. 酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』財経詳報社 (2011)
24. 酒井克彦『相当性をめぐる認定判断と税務解釈』清文社 (2013)
25. 酒井克彦『正当な理由をめぐる認定判断と税務解釈』清文社 (2015)
26. 酒井克彦『裁判例からみる法人税法 (二訂版)』大蔵財務協会 (2017)
27. 酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論 (第4版改訂増補版)』財経詳報社 (2017)
28. 酒井克彦『スタートアップ租税法 (第4版)』財経詳報社 (2021)
29. 桜井久勝『財務会計講義 第24版』中央経済社 (2023)
30. 佐々木正人『旅行の法律学』日本評論社 (1996)
31. 櫻井敬子・橋本博之『行政法 第6版』弘文堂 (2019)
32. 塩野宏『行政法 I 行政法総論 第6版』有斐閣 (2015)
33. 城田真琴『決定版 Web3』東洋経済新報社 (2023)

34. 末永英男『税務会計研究の基礎』九州大学研究会（1994）
35. 末永英男 編著『租税特別措置の総合分析－租税法、租税学、会計学の視点から－』中央経済社（2012）
36. 図子善信『租税法律関係論』成文堂（2004）
37. 武田實『福利厚生』帝国地方行政学会（1963）
38. 田澤由利『テレワーク本質論』幻冬舎（2022）
39. 谷口勢津夫『税法基本講義 第7版』弘文堂（2021）
40. 谷口勢津夫『税法の基礎理論－租税法律主義論の展開－』清文社（2021）
41. 富岡幸雄『新版税務会計学講義（第3版）』中央経済社（2013）
42. 成道秀雄 監修、坂本雅士 編著『現代税務会計論（第6版）』中央経済社（2023）
43. 新村出 編『広辞苑 第七版』岩波書店（2018）
44. 西久保浩二『日本型福利厚生の再構築』財団法人社会経済生産性本部（1998）
45. 林修三『法令用語の常識』日本評論社（1975）
46. 本庄資=田井良夫=関口博久『国際租税法－概論－ 第4版』大蔵財務協会（2018）
47. 増田英敏『リーガルマインド租税法（第5版）』成文堂（2019）
48. 松澤智『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）
49. 松下慶太『モバイルメディア時代の働き方』勁草書房（2019）
50. 三浦武盈『企業福祉論』森山書店（1991）
51. 三木義一・占部裕典・田中 治『租税判例分析ファイルⅡ 法人税編（第二版）』税務経理協会（2009）
52. 内閣法制局監修『法制意見総覧』帝国行政学会（1957）
53. 日本財務研究センター 編『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討』財経詳報社（2004）
54. 野村総合研究所 ITメディアコンサルティング部『ITナビゲーター2023年版』東洋経済新報社（2023）
55. 野村総合研究所 IT基盤技術戦略室『ITロードマップ2023年版』東洋経済新報社（2023）
56. 水野忠恒『租税法 第4版』有斐閣（2009）
57. 水野忠恒『大系租税法 第4版』中央経済社（2023）
58. 宮田三郎『行政裁量とその統制密度（増補版）』信山社（2012）
59. ハツ尾順一『交際費（第5版）』中央経済社（2007）
60. ハツ尾順一『図解租税法ノート（十三訂版）』清文社（2021）
61. 山口敬三郎『重要租税判例の解釈』同文館（2011）
62. 山口敬三郎『重要租税判例の解釈Ⅳ』同文館（2017）
63. 山本守之『税務形式基準と事実認定 第3版』中央経済社（2000）
64. 山本守之『交際費の理論と実務〔四訂版〕』税務経理協会（2009）
65. 山本守之『事例から考える 租税法解釈のあり方』中央経済社（2018）
66. 山本守之『時事税談 人間の感性から税をみつめる』清文社（2020）
67. 山本守之・守之会 編『検証 納税者勝訴の判決』税務経理協会（2010）
68. 山本守之・守之会 編『新版 検証税法上の不確定概念』中央経済社（2015）
69. 吉岡二郎 総監修『戦後法人税制史〔創立50周年記念出版〕』（税務研究会、1996）

70. 渡辺充『検証！国税庁情報の重要判例 50』（ぎょうせい、2012）
71. 渡辺淑夫『法人税法 令和 4 年版』（中央経済社、2022）

雑誌・論文集

1. 朝比奈重男「交際費等と販売手数料」『税経通信』第 38 巻 15 号（1983）
2. 安西志保美「交際費等の損金不算入制度に関する研究」『税に関する論文入選論文集』納税協会（2017）
3. 石島弘「フリンジ・ベネフィット 現物給与の検討を中心として」『租税法研究』第 17 号（1989）
4. 泉絢也「テクノロジー（暗号通貨・ブロックチェーン・人工知能）の税務行政への活用」『千葉商大論叢』第 56 巻第 3 号（2019）
5. 泉絢也「AI の行政利用の法的問題と国税庁が遵守すべき AI 諸原則」『税研』第 37 巻第 2 号（2021）
6. 一高龍司「従業員等の慰安行事に要した費用の交際費等該当性」『ジュリスト』臨時増刊 1531 号（2019）
7. 市丸吉左エ門「戦後法人税制史・昭和 29 年度」吉国二郎総監修『戦後法人税制史〔創立 50 周年記念出版〕』税務研究会（1996）
8. 今村隆「課税訴訟における要件事実論の意義」『税大ジャーナル』第 4 号』（2006）
9. 上西左大信「法改正及び判決から見た交際費等と隣接費用の今後の傾向」『税経通信』第 62 巻 3 号（2007）
10. 上松公雄「交際費等課税の趣旨に関する再確認」『研究年報』第 15 号（大原大学院大学、2020）
11. 碓井光明「フリンジ・ベネフィットの課税問題」金子宏編『所得課税の研究』（有斐閣、1991）
12. 梅崎昌裕「人類集団の生存戦略に影響する要因としての少子高齢化」『日本健康学会誌』84 巻 6 号（2018）
13. 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』第 78 号（2020）
14. 岡本弘嗣「交際費課税の目的と措置法第 62 条第 3 項（定義規定）の解釈」『税法学』第 423 号（1986）
15. 大淵博義「『交際費等』の解釈適用の現状と課題」『租税研究』第 727 号（2010）
16. 大淵博義「英文添削事業から生じた負担金は交際費等と該当された事例」『TKC 税研情報』第 12 巻 5 号（2003）
17. 甲斐素直・荒川卓「租税法上の不確定概念と通達」『会計と監査』第 64 巻 11 号（2013）
18. 紙 博文「交際費等課税の本質」『大阪学院大学経済論集第 31 巻第 1-2 号』（2017）
19. 木山泰嗣「交際費等に該当しない福利厚生費―福岡地裁平成 29 年 4 月 25 日判決税務訴訟資料 267 号順号 13015―」『税理』第 63 巻 2 号（2020）
20. 小関健三「従業員の慰安費用が「交際費等」に当たらないとされた事例（平成 29 年 4 月 25 日福岡地裁判決）」『税務弘報』第 65 巻 10 号（2017）
21. 小山馨「英文添削料の負担が交際費に該当しないとされた事例」『税経通信』第 59 巻 15 号（2004）
22. 齋藤樹里「交際費と福利厚生費」『税』第 74 巻 10 号（2019）
23. 酒井貴子「交際費等該当性判断とその範囲／優待入場券の無償交付と業務委託料差額」『税研』第 178 号（2019）
24. 倭文宣人「中古自動車のオークション会場で開催された抽選会の景品の購入費用は交際費等に当た

- るとされた事例』『税理』第36巻17号(1993)
25. 品川芳宣「従業員等の慰安旅行費用交際費等に当たるか 平成29年4月26日福岡地裁判決(平成27年(行ウ)第15号)」『TKC 税研情報』第26巻5号(2017)
 26. 品川芳宣「従業員海外慰安旅行の費用負担と経済的利益の供与」『税研』第30巻1号(2014)
 27. 品川芳宣「従業員等に対する慰安行事の交際費等の該当性」『税研』第33巻4号(2017)
 28. 芝田佳津男「交際費課税制度に関する一考察」『九州国際大学大学院法政論集』第13号(2011)
 29. 関谷忠「交際費課税の本質と問題点」『別府大学短期大学部紀要』第26号(2007)
 30. 泉水一「交際費等と福利厚生費」『税経通信』第38巻15号(1983)
 31. 高木克己「税務通達の性格」『駒大経営研究』47巻1・2号(2015)
 32. 高梨克彦「交際費等」『税法学』第300号(1975)
 33. 武田昌輔「戦後法人税制史・昭和34年度」吉国二郎総監修『戦後法人税制史〔創立50周年記念出版〕』税務研究会(1996)
 34. 武田昌輔「戦後法人税制史・昭和36年度」吉国二郎総監修『戦後法人税制史〔創立50周年記念出版〕』税務研究会(1996)
 35. 武田昌輔「交際費等の範囲」『税務弘報』第31巻2号(1983)
 36. 武田昌輔「交際費課税のあり方について」『日税研論集』第11号(1989)
 37. 玉国文敏「ドライブインが観光バスの運転手等に対して交付したチップが交際費等にあたるとされた事例」『税務事例』第8巻9号(1976)
 38. 田中修一・菅山靖史「ブロックチェーン技術のスケーラビリティ問題への対応(日本銀行レポート・調査論文)」日本銀行決済機構局(2020)
 39. 田中治「従業員参加型の慰安行事に要した費用の交際費該当性―福岡地裁平成29年4月25日判決一」『TKC 税研情報』第28巻3号(2019)
 40. 田中治・加藤貴子「観光バス運転手等に交付する交際費該当性」『税経通信』第59巻13号(2004)
 41. 田邊正「交際費課税における判断要件の検討と問題点」『常磐国際紀要第18号』(2014)
 42. 辻富久「英文添削料の差額負担は交際費に該当しないとされた事例」『ジュリスト』第1270号(2004)
 43. 辻美枝「交際費の意義―オートオークション事件」『租税判例百選(第5版)』有斐閣(2011)
 44. 辻美枝「交際費の意義―萬有製菓事件」『租税判例百選(第7版)』有斐閣(2021)
 45. 土屋俊康「戦後法人税制史・昭和57年度」吉国二郎総監修『戦後法人税制史〔創立50周年記念出版〕』税務研究会(1996)
 46. 鳥飼貴司「交際費等の税法上の位置とその課税のあり方」『納税者権利論の展開(北野弘久先生古稀記念)』勁草書房(2001)
 47. 鳥飼貴司「『交際費福利厚生費広告宣伝費』再考」『税法学』第574号(2015)
 48. 中西良彦「交際費等における不確定概念」山本守之・守之会『新版 検証税法上の不確定概念』中央経済社(2015)
 49. 中村利雄「交際費等の意義と範囲―交際費等と研修費及び販売促進費との区分―」『税大論叢』第13号(1979)

50. 中村利雄「交際費課税制度及び交際費等の範囲に関する問題点とその改善策」『税研別冊』第 1 号 (1990)
51. 中村隆一「従業員等に対する慰安行事の交際費等の該当性－福岡地判平成 29 年 4 月 25 日を素材として－」『税大ジャーナル』第 35 号 (予定) (2021)
52. 中村隆一「文理解釈等に基づく交際費等の該当要件の再考察」『税大ジャーナル』第 34 号 (2022)
53. 林=四方田=角田「判例・裁決事例に学ぶ 交際費課税 第 8 回」『税経通信』第 60 巻 15 号 (2005)
54. 原一郎「戦後法人税制史・昭和 56 年度」吉国二郎総監修『戦後法人税制史〔創立 50 周年記念出版〕』税務研究会 (1996)
55. 藤曲武美「福利厚生費と交際費等との区分」『税務弘報』第 66 巻 4 号 (2018)
56. 藤曲武美「税法上の不確定概念の考え方～新型コロナ禍と申告納税制度からみる不確定概念～」『税務弘報』第 59 巻 12 号 (2021)
57. 増田英敏「租税特別措置法とその適正な解釈－萬有製菓事件」『税法学』第 549 号 (2003)
58. 増田英敏「清掃業務委託料差額と無償優待入場料の交際費該当性－オリエンタルランド事件－」『TKC 税研情報』第 20 巻 5 号 (2011)
59. 宮本十至子「従業員等に対する「感謝の集い」の交際費等該当性」『税研』第 35 巻 4 号 (2019)
60. ハツ尾順一「交際費課税の基本的構造とその本質－萬有製菓事件を素材として－」『租税研究』第 724 号 (2010)
61. ハツ尾順一「フリンジ・ベネフィットに対する個人課税と交際費」『税法学』第 586 号 (2021)
62. 山崎重一郎「仮想通貨に技術的跳躍をもたらしたブロックチェーン技術」『国立情報学研究所ニュース』第 69 号 (2015)
63. 山本守之「交際費寄附金の課税要件からの一考察」『租税研究』第 658 号 (2004)
64. 山本守之「交際費等の判定基準及び使途不明金の損金算入要件」『税務事例研究』第 18 号 (1994)
65. 山本洋一郎「措置法 61 条の 4 (交際費等の損金不算入) の適用の限界－福岡地裁平成 29 年 4 月 25 日判決を契機に－」『税法学』第 578 号 (2017)
66. 吉牟田勲「交際費課税 交際費の損金性、冗費性の分析と課税方式のあり方」『日税研論集』第 11 号 (1989)
67. 吉牟田勲「交際費等、寄付金、広告宣伝費」北野弘久編『租税実体法 I』学陽書房 (1979)
68. 渡辺充「専ら従業員等の慰安のために行われた『感謝の集い』と福利厚生費」『速報税理』第 36 巻 28 号 (2017)
69. 渡辺充「新たな交際費課税の模索」『租税研究』第 604 号 (2000)
70. 渡辺充「福利厚生費－フリンジ・ベネフィット課税の新たな展開－」『租税研究』第 606 号 (2000)

その他資料

1. IT トренд (ホームページ)「IT 用語辞典」
2. 味の素株式会社『第 144 回定時株主総会招集ご通知』(2022)
3. 一般社団法人日本 e スポーツ連合 (ホームページ)「esports : e スポーツとは」

4. 株式会社 NTT データホームページ「ブロックチェーンの仕組み」
5. 岡本慎平「e スポーツはスポーツか？もしそうでないなら、どのような意味で？」『ぷらくしす』通巻第 22 号（2023）
6. 寛誠一郎「第 7 章スポーツ産業の振興 8. e スポーツの動向」『スポーツ白書 2023』笹川スポーツ財団（2023）
7. 経済産業省「2050 年までの経済社会の構造変化と政策課題について」（2018）
8. 経済産業省「令和 6 年度税制改正に関する経済産業省要望」（2023）
9. 経済産業省大臣官房 Web3.0 政策推進室「Web3.0 事業環境整備の考え方」（2022）
10. 経済産業省大臣官房 Web3.0 政策推進室（ホームページ）「Web3.0 とは」
11. 経済産業省経済産業政策局産業構造課「経済秩序の激動期における経済産業政策の方向性」（2022）
12. 小出俊夫「ブロックチェーンのデータ構造と動作原理」『電子通信情報学会 情報ソサイエティマガジン』第 53 号（2022）
13. 厚生労働省「職業安定業務統計 令和 3 年度分」（2022）
14. 国税庁『法人税取扱通達』（1951）
15. 国税庁「税務行政の将来像～スマート化を目指して～」（2017）
16. 国税庁「税務行政のデジタル・トランスフォーメーションー税務行政の将来像 2.0ー」（2021）
17. 国税庁「税務行政のデジタル・トランスフォーメーションー税務行政の将来像 2023ー」（2023）
18. 国税庁「『申告書の自主点検と税務上の自主監査』に関する確認表の活用について」（2021）
19. 国税庁「第 71 回 令和 3 年度事務年報」（2023）
20. 国税庁「日本における税務行政 2003 年」（2003）
21. 国税庁「国税庁レポート 2004」（2004）
22. 国税庁「国税庁レポート 2005」（2005）
23. 国税庁「国税庁レポート 2006」（2006）
24. 国税庁「国税庁レポート 2007」（2007）
25. 国税庁「国税庁レポート 2008」（2008）
26. 国税庁「国税庁レポート 2009」（2009）
27. 国税庁「国税庁レポート 2010」（2010）
28. 国税庁「国税庁レポート 2011」（2011）
29. 国税庁「国税庁レポート 2012」（2012）
30. 国税庁「国税庁レポート 2013」（2013）
31. 国税庁「国税庁レポート 2014」（2014）
32. 国税庁「国税庁レポート 2015」（2015）
33. 国税庁「国税庁レポート 2016」（2016）
34. 国税庁「国税庁レポート 2017」（2017）
35. 国税庁「国税庁レポート 2018」（2018）
36. 国税庁「国税庁レポート 2019」（2019）

37. 国税庁「国税庁レポート 2020」(2020)
38. 国税庁「国税庁レポート 2021」(2021)
39. 国税庁「国税庁レポート 2022」(2022)
40. 国税庁「国税庁レポート 2023」(2023)
41. 国税庁『昭和 56 年分 税務統計から見た法人企業の実態』(1983)
42. 国税庁『平成 9 年分 税務統計から見た法人企業の実態』(1999)
43. 国税庁『平成 12 年分 税務統計から見た法人企業の実態』(2001)
44. 国税庁企画課『平成 24 年度分会社標本調査』国税庁 (2014)
45. 国税庁企画課『平成 25 年度分会社標本調査』国税庁 (2015)
46. 国税庁企画課『平成 26 年度分会社標本調査』国税庁 (2016)
47. 国税庁企画課『平成 27 年度分会社標本調査』国税庁 (2017)
48. 国税庁企画課『平成 28 年度分会社標本調査』国税庁 (2018)
49. 国税庁企画課『平成 29 年度分会社標本調査』国税庁 (2019)
50. 国税庁企画課『平成 30 年度分会社標本調査』国税庁 (2020)
51. 国税庁企画課『令和元年度分会社標本調査』国税庁 (2021)
52. 国税庁企画課『令和 2 年度分会社標本調査』国税庁 (2022)
53. 国税庁企画課『令和 3 年度分会社標本調査』国税庁 (2023)
54. 国税庁タックスアンサーNo.5261「交際費等と福利厚生費の区分」
55. 国税庁調査部「税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組について」(2021)
56. 国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口」(2023)
57. 佐藤一郎『『ビザンチン将軍問題』とは何か』『国立情報学研究所ニュース』第 69 号 (2015)
58. 自由民主党・公明党「令和 6 年度税制改正大綱」(2023)
59. 税制調査会「昭和 35 年 12 月当面実施すべき税制改正に関する答申（税制調査会第一次答申）及びその審議の内容と経過の説明」(1960)
60. 税制調査会「昭和 39 年度税制改正に関する臨時答申及びその審議の内容と経過の説明」(1963)
61. 税制調査会「昭和 40 年度税制改正に関する答申及びその審議の内容と経過の説明」(1963)
62. 税制調査会「昭和 56 年度の税制改正に関する答申」(1980)
63. 税制調査会「昭和 57 年度の税制改正に関する答申」(1981)
64. 税制調査会「昭和 58 年 11 月今後の税制のあり方についての答申」(1983)
65. 税制調査会「令和 5 年 6 月 わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—」(2023)
66. 税務調査会「わが国税制の現状と課題」(2023)
67. 税務コーポレートガバナンス検討会事務局「税務コーポレートガバナンス通信」『租税研究』第 795 号 (2016)
68. 「税制についての租研会員の意見調査結果」『租税研究』第 792 号 (2015)
69. 総務省『令和 2 年版 情報通信白書』(2020)
70. 総務省自治行政局住民制度課「住民基本台帳に基づく人口、人口動態及び世帯数のポイント（令和 5

年 1 月 1 日現在)」(2023)

71. 総務省統計局「労働力調査(詳細集計) 2022 年(令和 4 年) 平均結果」(2023)
72. 総務省「令和 4 年通信利用動向調査の結果」(2023)
73. 総務省統計局「消費者物価指数」
74. 中小企業庁(ホームページ)「ミラサポ plus」
75. 株式会社帝国データバンク「人手不足に対する企業の動向調査(2023 年 4 月)」(2023)
76. デジタル庁「デジタル社会の実現に向けた重点計画」(2023)
77. 一般社団法人電子情報技術産業協会「JEITA、社会課題を解決する先端テクノロジーをはじめとするデジタルイノベーション市場の世界需要額見通しを発表」(2022 年 12 月 15 日報道資料)
78. トヨタ自動車株式会社『第 118 回定時株主総会招集ご通知』(2022)
79. 内閣官房「新型コロナウイルス感染症緊急事態宣言の実施状況に関する報告」(2021)
80. 内閣府『平成 19 年版少子化社会白書』(2007)
81. 内閣府「令和元年度 少子化の状況及び少子化への対処施策の概況」(2020)
82. 内閣府「経済財政運営と改革の基本方針 2022」(2022)
83. 内閣府「経済財政運営と改革の基本方針 2023」(2023)
84. 内閣府『令和 5 年版高齢社会白書』(2023)
85. 内閣府「国民経済計算」
86. 日本経済新聞 2023 年 9 月 7 日夕刊「IOC が e スポーツ委新設」、3 面
87. 日経産業新聞 2022 年 5 月 20 日「高齢者、仮想世界で輝く VR でリハビリ 旅行や技能継承も (NextTech 2050)」、7 面
88. 日産自動車株式会社『第 123 回定時株主総会招集ご通知』(2022)
89. 日本経済団体連合会「エンゲージメントと労働生産性の向上に資するテレワークの活用」(2022)
90. パナソニックホールディングス株式会社『第 115 回定時株主総会招集ご通知』(2022)
91. 浜口恵俊「社用族」『世界大百科事典第 12 巻改訂新版』平凡社(2007)
92. 株式会社日立製作所『第 153 回定時株主総会招集ご通知』(2022)
93. 本田技研工業株式会社『第 98 回定時株主総会招集のご通知』(2022)
94. 株式会社マイナビ「マイナビ 2024 年卒大学生 活動実態調査(3 月)」(2023)
95. 株式会社三井住友銀行(ホームページ)「Business Navi」
96. 株式会社三菱総合研究所「ICT によるイノベーションと新たなエコノミー形成に関する調査研究」(2018)
97. 株式会社矢野経済研究所 プレスリリース No.2914「ブロックチェーン活用サービス市場に関する調査を実施(2021 年)」(2022)
98. 株式会社リクルートライフスタイル「忘年会・新年会についてのカスタマーアンケート」(2018)
99. 臨時税制調査会「昭和 31 年 12 月臨時税制調査会答申」(1956)
100. 労働政策研究・研修機構『JILPT 調査シリーズ No.203 企業における福利厚生施策の実態に関する調査』労働政策研究・研修機構(2020)

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—

山本 佳子

【要 約】美術品の社会的価値創出に対応した新しい税制の検討

ー「美術品等」の定義の必要性和「生活に通常必要か否か」概念の廃止ー

明治大学専門職大学院

グローバル・ビジネス研究科

山本 佳子

我が国の税法には「美術品等」の具体的な定義は存在しない。美術品公開促進法や文化財保護法には美術品や文化財の定義があるが、税法ではそれらを借用概念とはしておらず、税法独自の固有概念でもないため「美術品等とは何か」を考える際には一般的社会通念に従って理解することが原則となる。所得税基本通達 2-14 では、その入り口で「美術品等」が主観により判断され、納税者と課税庁間で見解の相違が生じている。美術品の定義は時代や文化的・社会的価値観により変化し、納税者の予測可能性や法的安定性に影響を及ぼす。このような不安定な概念のもとに行われる税務行政は困難を極めるものと推察される。

所得税法 9 条 1 項 9 号は生活用動産の譲渡による所得を非課税とするが、生活用動産であっても同法施行令 25 条により 30 万円を超える美術品等は贅沢品であるという理由で除外され、また譲渡損が生じても法 69 条により損益通算の対象外とされる。このように現在の法制度では「生活に通常必要か否か」という概念により、生活用動産のうちこの美術品等だけが 30 万円という基準で不当に扱われている。

美術品はそれほど「悪」であろうか。美術品に関する税法の変遷を戦前まで遡り、当時の財産税に関する提言についても検証し、美術品が「奢侈品・贅沢品」ではなく、むしろ「国家が保護すべき貴重品」であるとする見解など、現在の日本の文化政策にも通じる提言や問題点を考察した。戦後のインフレ時には貴重な逸品が散逸する事態を招いている。現在、政府はアート振興政策に力を入れているが、美術品に関する優遇税制は現代の実情に適合しているであろうか。

さらに我が国の美術品等の取引に関する課税関係と優遇規定を、税目ごとに横断的に確認し取扱いを分析した。我が国の税法上、美術品等であることに基づいて特に定められた優遇措置は相続税法の物納・納税猶予だけであり、これらの優遇措置についても活発に利用されているとはいえない状況である。

「美術品該当性」に関する裁判例等を 3 件取り上げ、司法がどのような観点で美術品該当性を判断したのかを考察した。司法も一般概念の「美術品等」を表現できず、「社会通念上美術品等」というほかない状況であったことから、「美術品等」は不確定概念であり定義の必要性を再認識するに至った。また「生活に通常必要な資産該当性」についての裁判例等も 3 件考察した。「生活」の意味を「仕事かレジャーか」から判断する捉え方

は、昭和 50 年代初期の価値観であり、多様な働き方が推奨される現在では再検討が必要である。ネットオークションでの生活用動産の売買は、現在では営利目的か否かが主眼であり、非課税規定の存在意義は形骸化している。我が国所得税法の独特な「生活に通常必要か否か」概念は、今一度再検討する必要があるのではないだろうか。

諸外国の美術品関連税制についても分析・整理した。アメリカでは美術品であることに對して特段の優遇措置はない。EU 諸国では、美術品の寄付税制のほか、付加価値税の軽減税率、物納制度、キャピタルゲインや相続税の免除制度がある。韓国では国を挙げてアート政策に力を入れ、中国ではオークション取引による課税体系が確立している。これらの国々では美術品等の定義が細かく規定されている国も多い。EU では追求権（著作者の再販売権）の制度も規定されており、これらは我が国も参考にすべきと考える。

本稿の検討の結果筆者は「美術品等の定義の創設」と「生活に通常必要か否か概念の廃止」を提案する。考察を基に定義創設に必要な要素を抽出し「美術品等」を定義することで、納税者の予測可能性と法的安定性に寄与する。税法における明確な定義は、納税者に対する公平な取り扱いを保証し、美術品取引や所有に関連する税務上の問題を適切に処理するための基盤となるはずだ。「生活に通常必要か否か」概念の廃止に伴う影響については関係条文ごとに検証した。最も影響のありそうな雑損控除でさえ、多少の手当てで適用上の問題は解決される。我が国所得税法独特の枠組みである「生活に通常必要か否か」概念を廃止することのインパクトは大きいが、現代社会の多様性や個人の価値観の変化に対応し、税務行政をより合理的に執行できる提案だと考えている。

美術品は、単なる贅沢品ではない。それは人類の文化的コミュニケーションツールであり、国境や時空を超えて私たちに精神的な豊かさと癒しをもたらす。創造性を刺激し、私たちの想像力にイノベーションを起こす世界共通の財産である。我が国の税法がそのような新しい価値観を美術品に見出すとき、今の日本の停滞した空気も、もっと自由で、より豊かに開放されると筆者は信じている。過去にとらわれない革新的で新しい価値観を、今ここに提案したい。

以 上

目 次

はじめに.....	1
第一章 税法における美術品等の概念.....	4
第一節 「美術品」の定義.....	4
第一款 美術品公開促進法における「美術品」.....	4
第二款 文化財保護法における「文化財」.....	5
第三款 所得税基本通達 2-14「美術品等についての減価償却資産の判定」.....	6
第四款 美術品の概念.....	9
第二節 生活に通常必要でない資産.....	11
第一款 所得税法 9 条 1 項九号(非課税所得).....	11
第二款 所得税法施行令 25 条(譲渡所得について非課税とされる生活用動産の範囲).....	11
第三款 所得税法 69 条(損益通算).....	12
第四款 所得税法施行令 178 条(生活に通常必要でない資産による損失額の計算等).....	13
第五款 生活に通常必要か否かの該当性の判断.....	14
第三節 我が国の美術品をめぐる法制度の変遷.....	16
第一款 美術品に係る財産税に対する意見(昭和初期).....	16
第二款 近年のアート振興政策(政府関係)の動向.....	21
第三款 美術品に関する税制の問題と経済的観察の対象とする理由.....	23
第二章 我が国の美術品課税制度.....	24
第一節 所得税法.....	24
第一款 包括的所得概念.....	24
第二款 美術品等を事業・業務として取引する場合.....	24
1. 事業所得と雑所得の範囲.....	24
2. 業務用資産として美術品等を取得する場合.....	25
第三款 美術品等を個人として取引する場合.....	25
1. 非課税となる譲渡.....	25
2. 30 万円超で譲渡した場合.....	25
(1) 譲渡益の取り扱い.....	25
(2) 譲渡損の取り扱い.....	26
3. 譲渡収入から控除する取得費の取り扱い.....	26
4. 国又は地方公共団体等への寄付または譲渡.....	26
第二節 法人税法.....	27

第一款 事業用資産として取得する場合の減価償却.....	27
第二款 美術品等に関する寄付取引.....	27
1. 国等へ寄付した場合.....	28
2. 国等へ低額譲渡した場合.....	28
3. 一般寄附金に該当する場合（国等以外への寄付・譲渡）.....	28
第三節 相続税法.....	29
第一款 相続若しくは遺贈、又は贈与により取得した場合の財産の評価.....	29
第二款 国等に対して相続財産を贈与した場合等の相続税の非課税等.....	29
第三款 特定の美術品についての相続税の納税猶予及び免除.....	29
第四款 物納財産が登録美術品である場合の特例.....	30
第四節 美術品関連税制の優遇措置の現状.....	30
第三章 美術品課税の問題点.....	31
第一節 特殊資産の美術品該当性が争われた裁判例等.....	31
第一款 収集していたオルゴールが減価償却資産に該当しないとされた例.....	31
第二款 著しく高額なテーブル等が減価償却資産に当たるとされた例.....	34
第三款 趣味で収集していた特殊車両が減価償却資産であるとされた例.....	39
第四款 美術品等該当性についての総括.....	48
第二節 生活に通常必要な資産該当性が争われた裁判例.....	50
第一款 サラリーマン・マイカー訴訟.....	50
第二款 リゾートホテル訴訟.....	55
第三款 下着等のオークション販売.....	59
第四款 生活に通常必要な資産該当性についての総括.....	61
第四章 美術品課税の諸外国との比較検討.....	62
第一節 アメリカの美術品課税制度.....	62
第一款 美術品の売買に関する課税制度.....	62
第二款 美術品の相続・贈与に関する課税制度.....	63
第二節 欧州の美術品課税制度.....	64
第一款 EU の美術品課税制度.....	64
1. EU 法における付加価値税の沿革と概要.....	64
2. 追求権について.....	65
第二款 イギリスの美術品課税制度.....	66
1. 美術品等の VTA、売買に関する税、定義など.....	66
2. 追求権.....	67
第三款 フランスの美術品課税制度.....	68

1. 美術品等の VTA、売買に関する税、定義など	68
2. 追求権.....	69
第四款 ドイツの美術品課税制度.....	69
1. 美術品等の VTA、売買に関する税、定義など	69
2. 追求権.....	70
第三節 アジア諸国の美術品課税制度.....	71
第一款 韓国の美術品課税制度.....	71
1. 美術品の売買に関する課税制度.....	71
2. 美術品の相続・贈与に関する課税制度.....	72
3. 美術品等の定義.....	72
第二款 中国の美術品課税制度.....	73
1. 美術品の売買に関する課税制度.....	74
2. 美術品の輸出入に関する課税制度.....	74
3. その他の課税制度.....	75
第四節 我が国の美術品課税制度との比較.....	75
第一款 各国の美術品等の定義の有無.....	75
第二款 各国の特徴的な美術品税制等.....	77
第三款 追求権.....	77
第五章 考察と結論.....	78
第一節 美術品等の定義の創設.....	78
第一款 借用概念の「本籍地」を設定できるか.....	78
第二款 「美術品等」という日本語で解釈できるか.....	79
第三款 現行の所得税法上「美術品等」はどこに含まれているのか.....	79
第四款 「美術品等」の定義創設に必要な要素.....	81
1. 所得税基本通達 2-14	82
2. 裁判例等からの考察.....	82
3. 「美術品等」の要素.....	83
(1) 文化的・歴史的重要性.....	83
(2) 創造性とオリジナリティ.....	83
(3) 芸術的表現.....	83
(4) 社会的・感情的影響.....	83
(5) 鑑賞者による認知と評価.....	83
(6) 市場価値と流通性.....	83
第五款 「美術品等」の定義.....	84

第二節 「生活に通常必要か否か」概念の廃止.....	86
第一款 「生活」「通常必要」の判断基準は明確であるか.....	86
第二款 納税者の保有目的は生活通常必要か否かに影響するか.....	87
第三款 生活用動産の譲渡益の非課税規定の必要性.....	88
第四款 「生活に通常必要か否か」概念を廃止した場合の影響.....	88
1. 法9条1項9号(非課税所得).....	89
2. 法51条4項(資産損失の必要経費算入).....	90
3. 法62条1項(生活に通常必要でない資産の災害による損失).....	91
4. 法69条2項(損益通算).....	91
5. 法72条1項(雑損控除).....	92
第五款 新しい価値観の提案.....	95
おわりに.....	97
参考文献一覧.....	99

はじめに

(問題の所在)

我が国の税法に「美術品等」の定義はない。所得税基本通達 2-14 では、美術品等が減価償却資産に該当するか否かの基準が示されているが、その入り口で「美術品等」か否かが主観により判断され、納税者と課税庁との間で見解の相違が生じている現状がある。東京地裁令和 5 年 3 月 9 日判決¹では、納税者が趣味で収集していた高級スポーツカーのフェラーリが減価償却資産であるか否かが争われた。筆者はかつて美術品の売買に従事していた経歴から、大手美術品オークション会社のカタログには度々このフェラーリが掲載されていることを知っていたため、減価償却資産であるという判決に疑問を感じた。基本通達という「歴史的価値または希少価値」とは、具体的にどのような価値をいうのであろうか、また、「美術品等」とはどのようなものをいうのであろうか。

また、所得税法上、美術品等に密接に関係する概念で「生活に通常必要か否か」という概念がある。所得税法 9 条 1 項 9 号は生活用動産の譲渡による所得を非課税とするが、生活用動産であっても同法施行令 25 条により 30 万円を超える美術品等は贅沢品であるという理由で除外され、また譲渡損が生じても法 69 条 2 項により損益通算の対象外とされる。このように生活用動産のうち美術品等だけが 30 万円という基準を用いて不当に扱われている。しかし、そもそも生活に通常必要か否かの判断はどのように判断されているのであろうか。サラリーマン・マイカー訴訟²の最高裁判決で述べられた二審判決の理由齟齬の付記³の内容については長らく放置されてきた。多様性や創造性が求められる現代において、生活に通常必要か否か概念については、それが必要かどうかも含め、今一度再検討する必要があるのではないだろうか。

近年、各方面で、既存概念にとらわれない創造性や発想力、価値観の大きな方向転換が求められ、「芸術・文化・アート」の重要性が叫ばれている。政府もアート振興政策や文化芸術発展のための施策を検討しているが、我が国の税制はこれらに寄与しているであろうか。我が国の税法も大きな価値観の方向転換が必要な時なのではないだろうか。

このような問題意識が本稿の作成動機である。

¹ 東京地裁令和 5 年 3 月 9 日判決・LEX/DB 文献番号 25572973 以下本稿では「フェラーリ事件」という。

² 最高裁平成 2 年 3 月 23 日判決・民集 159 号 339 頁。

³ 「…主として趣味・娯楽等に供するために所有する動産で明らかに生活に通常必要な資産に該当するといえる動産は、現代の社会生活においてその例は多い。(略)更に、現代社会において、自家用自動車は通勤、買物、家族の健康保持・娯楽のためのドライブ、家庭生活における友人・知人との交際等々、多様な目的に供するため、生活領域の拡張、生活内容の多様化、円滑化、効率化に不可欠な資産である。他面、国民生活における普及率という観点から見ても、社会生活の実態、それを反映する社会通念からしても、自家用自動車がレジャーの用に供されていたというだけでは、それが『生活に通常必要でない資産』に該当すると断定できるものではない。…」。

(本稿の構成)

第一章では「美術品等の定義」を確認する。第一節で我が国の税法上にはない美術品等の定義を、その他の法律を参考にしてその概念・範囲を概観する。第二節では、美術品と密接な関係のある「生活に通常必要でない資産」について関係する条文の取り扱いを確認し、第三節ではこれまでの我が国の美術品等を巡る法制度の変遷を確認する。

次に、第二章では現在における我が国の美術品に係る課税制度を整理する。所得税法では事業・業務として取引する場合と個人として取引する場合とに分けて整理する。法人税法では減価償却と寄附取引、相続税法では財産評価、相続税の非課税財産、納税猶予、物納に分けて整理する。

続く第三章では、裁判例等を「美術品等の減価償却資産該当性」と「生活に通常必要でない資産該当性」に分けて、それぞれ3つの裁判例及び裁決例を考察する。

さらに第四章では美術品課税の諸外国との比較検討を行う。アメリカ、欧州、アジアの代表的な国の主な美術品に関する課税制度を整理し、我が国でも参考にすべき施策等を確認する。

最後に第五章として、それまでに示した美術品課税に関する各課題について、より深い考察と解決策の提示を行う。

(結論)

「美術品等」は借用概念でも税法独自の固有概念でもないから一般概念で解釈するべきものであるが、「…何を『美術品』等と定義するかを個々の主観に委ねることは、美的感覚が人により大きく異なる以上極めて安定性を欠く結論になる⁴。」そこで本稿では、裁判例や諸外国の規定を参考にして我が国税法に「美術品等」を定義するために必要な要素を提案する。美術品の領域は広範にわたり、また今後も時代とともに進化・変化すると思われるから、柔軟で包括的である必要がある。多様性、文化的・社会的意義を考慮した「美術品等」を定義することが、納税者に対する公平な取り扱いを保証し、美術品の取引や所有に関連する税務上の問題を適切に処理するための基盤となると考え、美術品等の定義創設に必要な様々な要件・特性などを列挙した。

また、所得税法の我が国の独特で非常に重要な概念である「生活に通常必要か否か」概念の廃止を提案する。その判断にあたっては納税者個人の属性だけでなく「生活に通常必要」の社会的意義を様々な観点から検討しなければならず、多様性が尊重される現在においてはその判断は相当困難で、裁判で多くの時間や費用を費やすことは明らかに非効率的であると考えからである。

「生活に通常必要か否か」概念の区分を廃止した場合の影響を、関係規定をひとつずつ

⁴ フェラーリ事件、東京地裁令和5年3月9日判決・LEX/DB 文献番号 25572973。

検証すると、最も大きな影響があると考えられた雑損控除でさえ、多少の手当てを施すことで、雑損控除の規定の沿革で生じてきた様々な課題も反って解決することができるように思われる。

これらの検討を通じて「美術品は奢侈品・贅沢品である」、「生活に通常必要か否か概念」などの旧来の日本的概念から脱却し、新しい税制の在り方を提案する。

第一章 税法における美術品等の概念

第一節 「美術品」の定義

現在、所得税法や法人税法といったわが国の各税法には「美術品」の定義は存在しない。平成 27 年に所得税基本通達 2-14 が「書画、骨とう等」から「美術品等についての減価却資産の判定」へと改正されており、ここに美術品についての若干の記述がある。しかし、「美術品とは何か」を定義したものではない。

我が国で具体的に「美術品」を定義している法律としては「美術品の美術館における公開の促進に関する法律」（以下「美術品公開促進法」という。）がある。また「文化財保護法」においては美術品に近い概念として「文化財」を定義している。ほかには古物営業法においても若干の記載があるが美術品について定義したものではない⁵ため、ここでは割愛する。以下、これらについて順にみていくこととする。

第一款 美術品公開促進法における「美術品」

美術品公開促進法における「美術品」とは、下記の第二条にあるように「絵画、彫刻、工芸品その他の有形の文化的所産である動産」であるが、本法の解説書⁶では「その他の美術品」として書籍、典籍、古文書などの文字資料、考古資料、歴史資料などが考えられ、「有形の文化的所産」として人類の精神的作為によって創造された物体で人為の加わらぬ自然物は含まない、としている。また美術館での展示を前提とした美術品を登録の対象としているため「動産」に限り、展示が困難な不動産である建造物についてはこれに含まない、としている。

美術品の美術館における公開の促進に関する法律〔条文中の下線は筆者による〕

（目的）

第一条 この法律は、美術品について登録制度を実施し、登録美術品の美術館における公開を促進することによって、国民の美術品を鑑賞する機会の拡大を図り、もって文化の発展に寄与することを目的とする。

（定義）

第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

⁵ 古物営業法においては「（定義）第二条 この法律において「古物」とは、一度使用された物品（鑑賞的美術品及び商品券、乗車券、郵便切手その他政令で定めるこれらに類する証票その他の物を含み、大型機械類（船舶、航空機、工作機械その他これらに類する物をいう。）で政令で定めるものを除く。以下同じ。）若しくは使用されない物品で使用のために取引されたもの又はこれらの物品に幾分の手入れをしたものをいう。」と規定されている。

⁶ 美術品公開促進法研究会『美術品公開促進法 Q&A』13-14 頁（ぎょうせい、1999）。

- | |
|--------------------------------------|
| 一 美術品 絵画、彫刻、工芸品その他の有形の文化的所産である動産をいう。 |
| 二 … |

第一条の目的にもある通り最終目的は文化の発展への寄与であり、そのため国民の美術品の鑑賞機会を拡大し、公開を促進するいわゆる「パブリックアクセス」を目的とする観点からの美術品の定義となっていることが伺える。また同解説書では「定義の段階では『美術品』の範囲に価値的な限定をかけず、その申請対象となり得る『美術品』を広く定義付け（略）施策の対象となる『登録美術品』の価値的な限定を行っている⁷⁾」としている。つまりその「動産」に対してどのような価値があるかについては問わず、登録された事実についてその『登録美術品』には施策の対象となる価値があると定義しているのである。

第二款 文化財保護法における「文化財」

これに対し、自国文化の保護を目的とした「文化財保護法」においては「文化財」を次のように定義している。

文化財保護法

（この法律の目的）

第一条 この法律は、文化財を保存し、且つ、その活用を図り、もつて国民の文化的向上に資するとともに、世界文化の進歩に貢献することを目的とする。

（文化財の定義）

第二条 この法律で「文化財」とは、次に掲げるものをいう。

- 一 建造物、絵画、彫刻、工芸品、書跡、典籍、古文書その他の有形の文化的所産で我が国にとって歴史上又は芸術上価値の高いもの（これらのものと一体をなしてその価値を形成している土地その他の物件を含む。）並びに考古資料及びその他の学術上価値の高い歴史資料（以下「有形文化財」という。）

二 …

文化財保護法は、制定の目的が文化財の保存と活用をもって国民の文化的向上に資し、世界文化の進歩に貢献することにあるから、その「文化財」の定義においても「歴史上又は芸術上『価値』の高いもの（略）学術上『価値』の高い歴史資料」として、我が国にとって一定の「価値」があるものを対象として限定している。つまり、「文化財」となる前のその「もの」に一定の価値の有無を求めていることが伺える。また、その「もの」の範

⁷⁾ 美術品公開促進法研究会・前掲注6) 美術品公開促進法 Q&A 69 頁。

囲も「建造物、絵画、彫刻、工芸品、書跡、典籍、古文書その他の有形の文化的所産で我が国にとって歴史上…(略)土地その他の物件を含む…」と具体的に明示されているところにその特徴があるといえる。

第三款 所得税基本通達 2-14「美術品等についての減価償却資産の判定」

税法についてはどうだろうか。我が国においては基本通達⁸に美術品についての記述があることは先に述べた。平成 27 年に所得税基本通達 2-14 が「書画、骨とう等」から「美術品等についての減価償却資産の判定」へ、法人税基本通達 7-1-1 が「書画骨とう等」から「美術品等についての減価償却資産の判定」へほぼ同様の改正がなされており、ここに美術品についての記述がある。

所得税基本通達 2-14 (美術品等についての減価償却資産の判定)

「時の経過によりその価値の減少しない資産」は減価償却資産に該当しないこととされているが、次に掲げる美術品等は「時の経過によりその価値の減少しない資産」と取り扱う。

- (1) 古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの
- (2) (1) 以外の美術品等で、取得価額が 1 点 100 万円以上であるもの（時の経過によりその価値が減少することが明らかなものを除く。）

(注) 1 時の経過によりその価値が減少することが明らかなものには、例えば、会館のロビーや葬祭場のホールのような不特定多数の者が利用する場所の装飾用や展示用（有料で公開するものを除く。）として個人が取得するもののうち、移設することが困難で当該用途にのみ使用されることが明らかなものであり、かつ、他の用途に転用すると仮定した場合にその設置状況や使用状況から見て美術品等としての市場価値が見込まれないものが含まれる。

2 取得価額が 1 点 100 万円未満であるもの（時の経過によりその価値が減少しないことが明らかなものを除く。）は減価償却資産と取り扱う。

※法人税基本通達 7-1-1 については、「個人」が「法人」に替わるのみである。

この通達改正の経緯は次の通りである。「従来、書画、骨とうのように、その時の経過によりその価値が減少しない資産は減価償却資産に該当しないものとして扱われ、①古美術

⁸ 山本守之・守之会『検証・租税法上の不確定概念』25 頁(中央経済社、2015)では、「通達は、確かに納税者に対して法的拘束力はないかもしれないが(略)、納税者が通達に反した内容の申告をすれば更正処分が待っており、納税者からすれば訴訟に訴えて解決するだけの覚悟が要請され(略)事実上は納税者の申告内容の判断に際して大きな拘束力を有している。」とする。

品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの、②美術関係の年鑑等に登載されている作者の制作に係る書画、彫刻、工芸品等は、原則として書画、骨とうに該当するとされていた。ただし、書画、骨とうに該当するかどうかは明らかでない美術品等でその取得価額が1点20万円（絵画にあつては、号2万円）未満であるものは、減価償却資産として取り扱うことができるとされていた⁹。しかしながら、「絵画、彫刻等の美術品や工芸品といったもの（以下、これらを総称して「美術品等」という。）については、その性質上、所有者の主観によって時の経過によりその価値が減少するかもしれないかの価値判断が大きく分かれ、その価値評価は必ずしも一様ではないことから、減価償却資産であるかどうかを明確に区分することは困難であるといった事情を踏まえ、平成26年12月に本通達の改正が行われている¹⁰」。実際に実務上では、美術関係の年鑑等は複数存在しその掲載基準がそれぞれ異なるのではないかと、また20万円という金額基準は減価償却資産かどうかを区別する基準としては低すぎるのではないかとといった意見があり、それらも改正の経緯の一つであった。

（旧）所得税基本通達2-14（書画、骨とう等）

書画、骨とう（複製のようなもので、単に装飾的目的にのみ使用されるものを除く。以下この項において同じ。）のように、時の経過によりその価値が減少しない資産は減価償却資産に該当しないのであるが、次に掲げるようなものは原則として書画、骨とうに該当する。

- （1）古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの
 - （2）美術関係の年鑑等に登載されている作者の制作に係る書画、彫刻、工芸品等
- （注）書画骨とうに該当するかどうかは明らかでない美術品等でその取得価額が1点20万円（絵画にあつては、号2万円）未満であるものについては、減価償却資産として取り扱うことができるものとする。

なお、財産評価基本通達135では従来から書画骨とう品の評価方法が規定¹¹されており、美術品については実務上もこれを基本に相続税評価がなされているところであるが、その目的とするところは価額の算定であるため、本稿では割愛する。

⁹ 武田昌輔監修『DHC コメンタール 所得税法（加除式）』143頁（第一法規、最終加除2023年12月15日）。

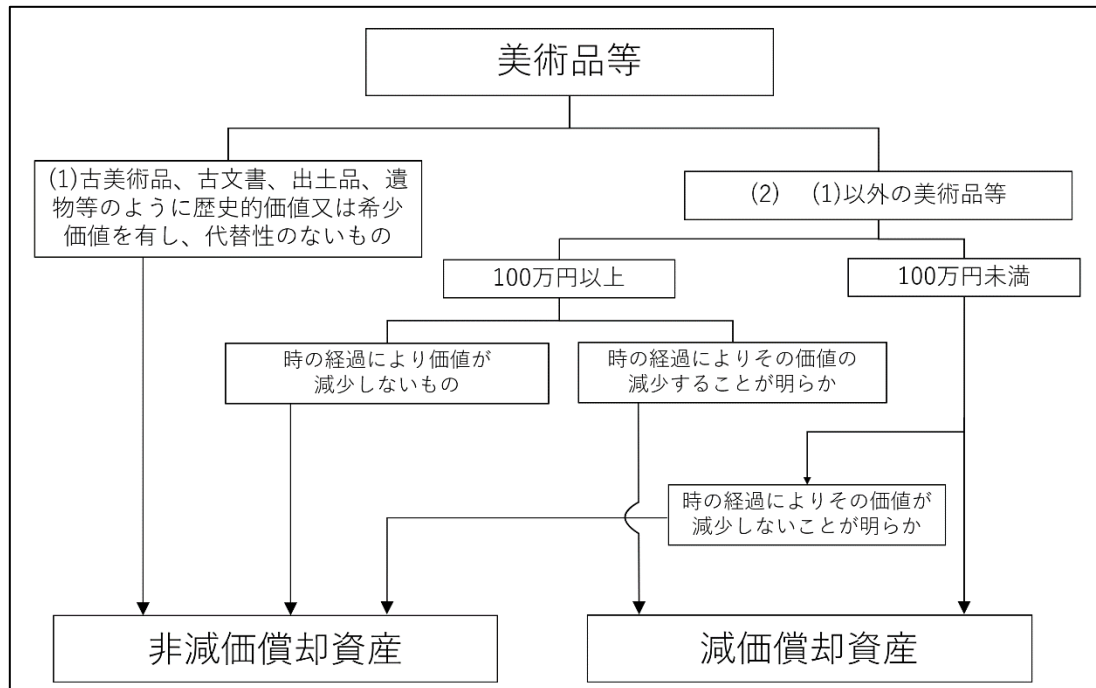
¹⁰ 『令和3年度所得税基本通達逐条解説』11-12頁（大蔵財務協会、2023）。

¹¹ 財産評価基本通達135（書画骨とう品の評価）

「書画骨とう品の評価は、次に掲げる区分に従い、それぞれ次に掲げるところによる。

- （1）書画骨とう品で書画骨とう品の販売業者が有するものの価額は、133《たな卸商品等の評価》の定めによって評価する。
- （2）（1）に掲げる書画骨とう品以外の書画骨とう品の価額は、売買実例価額、精通者意見価格等を参酌して評価する。」

図表 1 (所法通達 2-14(美術品等についての減価償却資産の判定)を基に筆者作成)



以上から、まず所得税基本通達 2-14 本文で「次に掲げる美術品等」として(1) (2)に掲げるものは、既に美術品等として認識されているものを対象としていることがわかる。なお、所得税法および法人税法においては単に「美術品」とはしておらず、さらに広い概念を示す「美術品 等」としているため、以降、本稿でも税法上に関する文脈では「美術品 等」と記述していくこととする。

基本通達 2-14 の構成は、まずはそれが美術品等かどうかの判断が必要になるが、美術品等の定義がないため、結果として当事者の主観でそれが美術品等であるかどうかを判断し、そしてその当事者が美術品等として認識しているものについて減価償却資産に該当するかどうかを判断する通達となってしまっているところに、第一の問題があるように思われる。

次に、(1)においては「古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの」として、その動産に歴史的「価値」又は希少「価値」として一定の「価値」を要求し、かつ、「非代替性」が必要だということが見て取れる。美術品等に該当（もしくは美術品等として認識）して、①価値要件②非代替性要件を満たせば時の経過によりその価値の減少しない資産に該当することから減価償却は不要、ということになる。

(2)では、(1)以外の美術品等について 100 万円という金額基準により判断することとなる。100 万円以上の美術品は原則として非減価償却資産となるが、100 万円以上の美術品等であっても「時の経過によりその『価値』の減少することが明らかなもの」、例えば例示の

要件を満たしたもののについては減価償却資産とされる。逆に 100 万円未満の美術品等は原則として減価償却資産として取り扱われるが、時の経過によりその価値が減少しないことが明らかなものは例外として非減価償却資産となる。

つまり、当事者がそれを美術品等であると認識していれば減価償却が必要かどうかを判定していくのであるが、当事者が美術品等と認識していなければ判定のフローチャートには載ってこない、ということにもなる。美術品等かどうかを当事者の主観に大きく頼っている構成となっていることは否めない。

第四款 美術品の概念

ところで、何が美術品で、何が美術品ではないのか、の議論については遠く明治時代に遡る。岡倉天心と小山正太郎との間の「書ハ美術ナラズ¹²⁾」論争においては、書道が美術であるか否かについて議論が交わされている¹³⁾。「…明治初期に必ずしも自明とはいえなかった『美術』という概念は、近代化をめざす政府の博覧会や共進会¹⁴⁾といった産業・文化政策を通じて日本社会に浸透していき、時間をかけて現在みるようなあり様となっていた…たとえば焼きものや家具類などの道具類、印刷物は近代以降『美術作品』になったのだろうか¹⁵⁾」、「『ブリロの箱』と『キャンベル・スープ缶』は美術品といえるのか¹⁶⁾」、アート NFT は美術品として「非減価償却資産として減価償却資産に準じたルールを適用することが可能か¹⁷⁾」というように、近年、美術品の概念・範囲について言及する場面に多く遭遇するようになった。

しかし、前述したように、現在我が国の税法上、美術品については基本通達に若干その記載があるのみであり、定義は設けられていない。そのため実務上も、何が美術品で、何が美術品でないのかの判断は曖昧で、納税者と課税庁の判断が分かれることが多々ある。

金子宏教授は、租税法が用いている概念には、「借用概念」若しくは「固定概念」、及びそれ以外の「その他の概念」があるとしている¹⁸⁾。「美術品」は前述したとおり美術品公開法や文化財保護法においても用いられているから、それらの法分野から借用している借用概念であればその分野と同じ意義に解するのが法的安定性の見地からは好ましい。しかし、

¹²⁾ 岡倉天心『『書は美術ならず』の論を読む』『明治文学全集 38 岡倉天心集』292-295 頁(筑摩書房、2013)。

¹³⁾ 志邨匠子「毛筆習字教育の存廃をめぐる諸問題」増野恵子ほか編集『もやもや日本近代美術 境界を揺るがす視覚イメージ』51 頁(勉誠出版、2022)。

¹⁴⁾ 共進会「産業の発達、交流をはかるため、産物や製品を一堂に集めて展覧し、優劣を品評する会。明治一〇年代から、殖産興業政策の一環として、全国各地で開催された。競進会。」日本国語大辞典第二版(小学館)

¹⁵⁾ 志邨、増野・前掲注 13) もやもや日本近代美術 境界を揺るがす視覚イメージ、1 頁。

¹⁶⁾ 日本経済新聞電子版「鳥取県立美術館、3 億円アート購入で波紋 25 年開業、ウォーホル作品どう評価」(2023 年 5 月 10 日)<https://www.nikkei.com/article/DGKKZ070845320Q3A510C2CE0000/> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁷⁾ 泉絢也＝藤本剛平『NFT・暗号資産の税務』186 頁(中央経済社、2022)。

¹⁸⁾ 金子宏『租税法第二十四版』126-129 頁(弘文堂、2022)。

「書画骨とう」つまり現在で言う「美術品等」は、遅くとも昭和 23 年には税法の解説書¹⁹に譲渡所得の対象として登場しており²⁰、文化財保護法及び美術品公開促進法はその後に作られた法律であるから²¹、そこから借用している概念ではないといえる。また「租税法が独自に用いている概念」である固有概念には当然あらず、いわゆる「その他の概念」となる。それはつまり日常的に用いられる日本語であるから、「世間一般で理解されている意味に解して読むのが原則になる²²」。

これをもって「美術品等とは何か」を考えると、美術館に展示されている絵画や彫刻、日本絵画や西洋絵画、工芸品、民芸品、茶道具…、または現代アートのポップな色彩のフィギュア、オブジェ等々、頭に無数に思い浮かぶが、しかしそれは個人の主観に基づくものであって、時代の変遷によりモノの価値観が多様化された現代、何が美術品なのかを定義づけることが非常に難しいものだと痛感させられる。何が美術品等なのかが明確でない場合には納税者の予測可能性の確保が困難となり、法的安定性に影響するであろう。このような不安定な概念のもとで行われる税務行政は困難を極めるものと推測され、ここに「美術品等」の定義の必要性を感じたのである。

¹⁹ 平田敬一郎『わかり易い新税法』（萬葉出版社、1948）。

²⁰ 平田敬一郎氏は同書において譲渡所得に関して「…(6) 書画骨董、機械器具等の動産を譲渡した場合における利得 (7) 昭和二十三年度分から書画骨董、娯楽品、機械器具等の動産を譲渡した場合における譲渡差益についても課税されることになったが、生計を維持するために使用していた衣類、家具及び書等の譲渡による所得で、直接生計費に充てられたもの、いわゆるたけのこ生活の場合はしいて課税しない取り扱いである」と説明している。平田・同上 57 頁。

²¹ 文化財保護法は昭和 25 年 5 月 30 日公布、美術品公開促進法は平成 10 年 6 月 10 日公布。

²² 最高裁平成 22 年 3 月 2 日判決・民集 64 卷 2 号 420 頁、いわゆるホステス報酬に係る源泉税額事件。

第二節 生活に通常必要でない資産

美術品等に密接に関係するものとして所得税法上「生活に通常必要でない資産」という概念がある。また、生活用動産のうち「生活に通常必要でない資産」でないものは「生活に通常必要な資産」と分類する考え方²³がある。これらの「生活に通常必要か否か」概念に関係する規定を、次に列挙してそれぞれ確認していく。

第一款 所得税法 9 条 1 項 9 号 (非課税所得)

第九条 次に掲げる所得については、所得税を課さない。

…九 自己又はその配偶者その他の親族が生活の用に供する家具、じゅう器、衣服その他の資産で政令で定めるものの譲渡による所得

この規定はシャープ勧告に基づく昭和 25 年の譲渡所得課税の整備の際に創設されたものであり、非課税とされる理由としては、①零細な所得を課税しないという執行上の配慮、②家庭用動産が取得価格以上で売却できるのは価格の一般的な変動以外にはほとんど考えられないこと、③減価償却計算によりたまたま計算上生み出された利益に過ぎないこと、④生活上の節約について課税する結果となる、といったものと考えられている²⁴。佐藤英明教授は「生活用動産類の譲渡損益を所得税法上考慮しないことの眼目は、その譲渡損失を所得計算に反映させないことにあり…、損失を考慮しない以上、たとえ所得が生じても課税対象としないことでバランスを取っていると考ええると分かりやすい²⁵」と説明されている。

第二款 所得税法施行令 25 条 (譲渡所得について非課税とされる生活用動産の範囲)

所得税法 9 条 1 項 9 号の「生活の用に供する家具、じゅう器、衣服その他の資産で政令で定めるもの」の「政令で定めるもの」は所得税法施行令 25 条に以下のように定められており、譲渡所得が非課税とされる生活用動産から貴石等・書画こつとう及び美術工芸品で 30 万円超のものが除かれている。

所得税法施行令 25 条 (譲渡所得について非課税とされる生活用動産の範囲)

第二十五条 法第九条第一項第九号（非課税所得）に規定する政令で定める資産は、生活に通常必要な動産のうち、次に掲げるもの（一個又は一組の価額が三十万円を超えるものに限る。）以外のものとする。

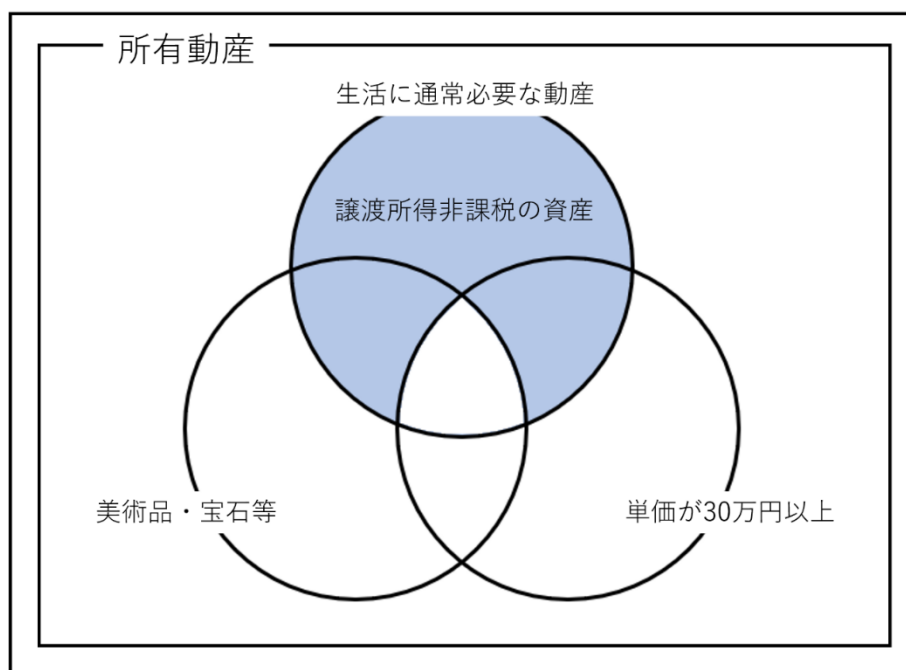
²³ 二分説：サラリーマン・マイカー訴訟での「一般資産」概念を用いた三分説を否定する説で、神戸地裁昭和 61 年 9 月 24 日判決(税資 153 号 722 頁)においてもこの二分説が採用されている。第三章第二節第一款参照。

²⁴ 武田・前掲注 9) DHC コメンタール 所得税法 385 頁参照。

²⁵ 佐藤英明『スタンダード所得税法 第 3 版』103 頁(弘文堂、2022)。

- 一 貴石、半貴石、貴金属、真珠及びこれらの製品、べつこう製品、さんご製品、こはく製品、ぞうげ製品並びに七宝製品
- 二 書画、こつとう及び美術工芸品

図表 2 「譲渡益が非課税とされる動産の範囲」²⁶



この規定により、美術品等であっても生活に通常必要な動産のうち 30 万円以下のものについてはその売買による譲渡益は非課税とされる。しかし、30 万円超の美術品等については、仮に生活に通常必要であっても譲渡益が譲渡所得に含まれ課税されることとなる。逆に譲渡損が生じた場合には、次の所得税法第 69 条 2 項の規定により「生活に通常必要でない資産の譲渡に係る損失」は同じ生活に通常必要でない資産に係る譲渡所得の額から控除はできるが、控除しきれなかったものは生じなかったものとみなされる。

第三款 所得税法 69 条(損益通算)

第六十九条 総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額を計算する場合において、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、政令で定める順序により、これを他の各種所得の金額から控除する。

²⁶佐藤・前掲注 25) 94 頁を参考に筆者作成。

2 前項の場合において、同項に規定する損失の金額のうちに第六十二条第一項（生活に通常必要でない資産の災害による損失）に規定する資産に係る所得の金額（以下この項において「生活に通常必要でない資産に係る所得の金額」という。）の計算上生じた損失の金額があるときは、当該損失の金額のうち政令で定めるものは政令で定めるところにより他の生活に通常必要でない資産に係る所得の金額から控除するものとし、当該政令で定めるもの以外のもの及び当該控除をしてもなお控除しきれないものは生じなかつたものとみなす。〔下線は筆者による〕

この所得税法 69 条は、昭和 36 年の税制改正の際、趣味又は娯楽に伴う所得計算上の損失については、他の所得との通算を行わないとすることが明らかになり、その後昭和 39 年、40 年の税制改正の際に第 2 項として独立・全文改正が行われた規定である²⁷。この規定は、生活に通常必要でない資産に係る損失の金額についてまで損益通算により担税力を減殺させる必要はないという趣旨による²⁸。

この所得税法 62 条 2 項のいわゆる「生活に通常必要でない資産に係る所得の金額」の、その「生活に通常必要でない資産」とは所得税法施行令 178 条に次のように定められている。

第四款 所得税法施行令 178 条(生活に通常必要でない資産による損失額の計算等)

第一百七十八条 法第六十二条第一項（生活に通常必要でない資産の災害による損失）に規定する政令で定めるものは、次に掲げる資産とする。

- 一 競走馬（その規模、収益の状況その他の事情に照らし事業と認められるものの用に供されるものを除く。）その他射こう的行為の手段となる動産
- 二 通常自己及び自己と生計を一にする親族が居住の用に供しない家屋で主として趣味、娯楽又は保養の用に供する目的で所有するものその他主として趣味、娯楽、保養又は鑑賞の目的で所有する資産（前号又は次号に掲げる動産を除く。）
- 三 生活の用に供する動産で第二十五条（譲渡所得について非課税とされる生活用動産の範囲）の規定に該当しないもの

2…

この「生活に通常必要でない資産」の範囲は、平成 26 年の税制改正によって改正が行われている。改正前は永らくゴルフ会員権やリゾート会員権等は「権利」であり、不動産や動産のいずれにも該当せず、よって譲渡により生じた損失について他の各種所得の金額

²⁷ 武田・前掲注 9) DHC コメントール 所得税法 4524 頁。

²⁸ 同上 4538 頁。

との損益通算が可能となっていたが、この改正で第2号に「その他主として趣味、娯楽、保養又は鑑賞の目的で所有する資産」が追加され、ゴルフ会員権やリゾート会員権等は生活に通常必要でない資産として位置づけられ、損益通算の対象外となった²⁹。

そして、この第3号は「生活の用に供する動産で25条の規定に該当しないもの」とされていることから、この施行令178条1項3号に該当すれば「生活に通常必要でない資産」、施行令25条に該当すれば「生活に通常必要な資産」とする解釈³⁰が主流となっている。

第五款 生活に通常必要か否かの該当性の判断

このような改正の経緯をみると、その時々³¹の社会一般の価値観や社会情勢の変化によって、その物や事象が主に「贅沢・奢侈であること」を理由に、租税公平主義に反するという社会的要請から改正されてきたことがわかる。つまりそれが生活に通常必要か否かの社会通念が、その時々で変化することをこれらの改正の経緯は示している。ただし上記ゴルフ会員権のように「それは贅沢だ」と考えられ課税強化に向かうことはあっても、「これは現代において贅沢ではない」として課税が緩和された例は、筆者が調べた限り見つけることはできなかった。

後に第三章第二節第一款で検討する給与所得者の所有する自家用車なども、「生活に通常必要でない資産」に該当するとして現在の税務の実務上は取り扱っているが、これらの資産が実際に生活に通常必要か否かは現在の経済事情に適合していないように思う。

それは美術品等についても同じことが言える。つまり、30万円を超える美術品等については例外を認めず生活に通常必要な資産ではないとされるが、生活の用に供する動産の中で美術品等だけが、贅沢品であるという理由³¹で、30万円基準により生活に必要か否かを判断されている現在の法制度には首肯できない。

更に問題となるのは、本人が美術品等とは考えていない動産で生活に通常必要なものについて、第三者から見た時にそれが美術品等に該当すると考えられる場合である。つまり、所得税法施行令25条によると、美術品等でなければ、言い換えるとその者が美術品等と認識していなければ、30万円を超えても生活に通常必要な動産に該当することになる。ここに客観的公平性が担保されているであろうか。逆に30万円を超える生活用動産については、それが（美術品等以外の）生活に通常必要な動産である限り、その譲渡によ

²⁹ 武田・前掲注9) DHC コメントール 所得税法 4526 頁。

³⁰ サラリーマン・マイカー訴訟における二分説。前掲注23)。

³¹ 三上寛治氏は、30万超の美術品が損益通算や雑損控除の規定の適用から除かれていることについて、『30万円を超える美術品は贅沢品である』との価値判断を下していることになり、税法を通じて我が国の文化理念の一端を示していることになる。」と述べている。三上寛治「美術品に関する課税制度」『第23回日税研究賞入選論文集』9頁(日本税務研究センター、2000)。

る利益には課税されないことになるのだから、これらは納税者の主観により課税要件が変わるという状況になってしまっていないだろうか。

図表 4 生活用資産に関する課税関係一覧³²

生活に通常必要な資産			生活に通常必要でない資産		
・生活の用に供する家具、じゅう器、衣服(所法9①九) ・30万円以下の貴金属、書画骨とう、美術工芸品(所令25)			・競走馬・射こう的行為の手段となる動産(所令178①一) ・趣味・娯楽・保養等の目的で所有する不動産・動産 ・30万円超の貴金属、書画骨とう、美術工芸品等(所令25)		
利益	損失		利益	損失	
譲渡益	譲渡損	災害・盗難・横領	譲渡益	譲渡損	災害・盗難・横領
非課税 (所9①九、所令25)	生じなかったものと みなす(所法9②一)	雑損控除の適用可 (所法72①本文)	課税(所法33)	生じなかったものと みなす(所法69②)	雑損控除の適用不可 (所法72①本文)
-	損益通算不可	-	損益通算可能	損益通算不可	-

³² 村井泰人「生活用資産を巡る所得税法上の諸問題」税大ジャーナル 10 号 210 頁(2009)を参照し筆者作成。

第三節 我が国の美術品をめぐる法制度の変遷

第一款 美術品に係る財産税に対する意見（昭和初期）

昭和初期、美術品に関する課税制度について言及したのは、多くの美術行政に携わり東京美術学校（現東京藝術大学）の第五代校長を長期に渡って務めた正木直彦氏である。財産税法³³の制定が検討されている中、その著「財産税の美術に及ぼす影響」³⁴で、次のような数々の提言をしている。現在の美術品に対する課税のあり方の基礎ともいえる内容であり、また我が国の当時の課税庁と納税者の美術品に対する考え方の相違、当時の諸外国（特にドイツ）の税制との比較が垣間見ることのできるものである。以下筆者において要約したものを旧体字のまま記載する。〔以下「…」は省略部分を意味する〕

一 總序

今次大蔵省に於て立案せられつつある財産税の設定に際しては…國寶、重要美術品、家寶、什器、家具、装身具、藏書等を除き、一般に美術品も亦財産の一部として課税の対象となるものと伝えられている。…吾人の敬意を表するところであるが、…決して國寶及重要美術品の除外を以て安心すべからざる實情にある。即ち更に大局より我國美術の發達の全貌を概観…非ざれば、…甚だ憂慮すべき事態を現出する…。

二 現代美術品課税の影響

美術品の國家的公共的購入蒐集は殆んど言ふに足りない…。…然るに若しかかる美術品を所有することによつて財産税を賦課せらるることとなれば必然的に購買者の蒐集慾を減退せしめ…美術家の生活自體をも脅し、美術に對する社會的獎勵の根幹を揺るがす…國寶の指定は事實上古美術品に限られ重要美術品に至つては、現代作家の制作又は制作後五十年を経ざるものを除外することを法文に明記して居る…世界の美術國たる矜持よりして、我國は國家の美術文化政策を獨逸にも増して重要視しなければならぬ。

三 古美術保存の現状と美術の公共性

…美術は一國文化の精華として公共性を持ち、個人が之を占有することに對しては社會政策的意味に於いて、財産税を課せんとする一應の理由がある…我國の現状に於ては博物館、美術館の發達言うに足らず、特に其等の…保存蒐集は殆んど全く個人收藏家の努力に俟ち、美術の研究は、彼等の國家的自覺と好意ある協力に頼る外、途はない。…國家が當然為すべき公共的蒐集をなさざるが故に代りて個人收藏家が己の財産としてこれをなすほかなし、といふ重大なる事實は無視する能はず…。

³³ 金子宏教授は、財産税について「…昭和 21 年における財産税法（法律 52 号）（略）は、歳入の確保と富の再分配を目的として、個人の純資産の金額のうち 10 万円を超える部分に対し 25%から 90%の超過累進税率で、1 回限りの財産税を課すものであった。」と解説されている。金子宏・前掲注 18）租税法 55 頁。

³⁴ 正木直彦『財産税の美術に及ぼす影響』1-31 頁（国立国会図書館デジタルコレクション、1937）。

<https://dl.ndl.go.jp/pid/1277821>

四 古美術品課税の影響

獨逸の如き國立及び公共美術館の發達著しき國にありても、財産税の設定は古美術保存に危険なる影響あるべきを豫想し、諸種の除外例を設けて…ある。^{すなわ}即ち

- 一 家屋の裝飾或は家具として必要なる美術品は財産より除外すること
- 一 一般自由人の財産總額の免税點が一萬國麻克であるに對し、特に美術品は五萬國麻克までその財産より控除すること
- 一 美術品が公開の用に供せられてある場合は事實上の價格の四十%を以て評價すること
- 一 …負擔費用が、公開によって生ずる利益より少きときは、事實上の價格の二十%を以て評價すること

等の規程が存在するのである。…我國に於ては更に行き届きたる注意を^{はら}拂…なければならぬ。

五 國寶・重要美術品と財産税 附、西洋美術品蒐集の問題

…今假にこの（ドイツの〔筆者注〕）比率を我が國に適用するとすれば…個人財産の免税點は三萬圓³⁵となるを以て、美術品の免税點は實に十五萬圓となる譯^{わけ}である。…それ位ならば全然美術品を財産税中より除外して國家の美術文化政策を確立し、發達せしむるに如くはないと考へられる。

國寶及重要美術品が現代美術を含まざること…更にまた重大なる缺陷として…西歐美術等の海外美術の蒐集は、實事上、國寶及重要美術品に含まれざるものであるから、…甚だしき阻碍を受くること明瞭である。

六 美術研究上の障礙

…研究上の對象として美術を見るとき、國寶重要美術品と雖も一般美術品と何等異るところはないのであつて…國寶重要美術品のみが課税を免除されるとして、…一般美術品に關しては前述の如き研究上の障害の起こることは必至であつて…美術の研究その學習利用更に之による文化の發揚を致命的に^{とぜつ}杜絶することに歸着し、日本美術の將來の爲め、その根本涵養を窒息せしむるに等しいといふも過言ではないのである。

七 調査及評價の困難

…尚隨時隨處に、或いは隱匿、或いは虚偽の申告等の…その調査は依然として極めて困難であらう。而して…美術品の評價は鑑定といふ美術の研究上最も困難なる問題と不可分なる關係にあり、税務當局が如何に用意を整へたりと言へ…異義論争を頻繁に且深刻に各處に惹起すること相続税の場合の比でないであらう。…かくの如き多大の困難を冒し、豫想される總収入は幾何であらうか³⁶。

³⁵ 日本銀行ウェブサイト「教えて！にちぎん 昭和40年の一万円を、今のお金に換算するとどの位になりますか？」を参照し、企業物価指数のうち昭和12年のデータのある戦前基準指数を基に筆者が試算した。令和4年指数859.4÷昭和12年指数1.258=683.14…倍、よって3万円=2049万円、15万円=1億247万円となる。<https://www.boj.or.jp/about/education/oshiete/history/j12.htm>(最終閲覧2024年1月9日)。

³⁶ 正木・前掲注34) 財産税の美術に及ぼす影響「財政學者の推定に従へば、我國民の財産税は概算一千億圓

八 我國に於ける美術政策と財産税

…我國にとりては、今後益々美術の保護奨励に努めることが、現代の世界情勢より見て必要であり、國策の一として、我が文化政策を確立するは今日緊急の問題である。…當局者が理論に捉はるることなく、社會の實情に即し、且つ美術全般の大局に着目することにより、美術品に關する税課は賣買及び遺産相續等、所有權の移轉の際之を行ふに止め、財産税の適用は之を除去することを至當と信ずるものである。

この中で正木は、国宝及び重要美術品が免税となることに對して課税当局に感謝の意を表すと同時に、美術品に對する財産税の課税についてそれぞれ當時のドイツの例と比較しながら、次のような批判や提言をされている。

1. 美術品が課税されることにより、美術業界や若い芸術家・新美術への影響など様々な弊害があること
2. 本来なら國家事業であるはずの美術品保護が個人蒐集家の善意に頼っている状況、國家の保護があつて初めて個人の單なる蒐集に課税する社會的理由となること
3. 課税財産から家具等を除外することや、免税點の設定、公開用美術品又は公開費用の負担により評価を減額するなどの提案
4. ドイツの免税點を參考にした場合、日本の免税點が低すぎることに
5. 現代美術及び西歐美術品が国宝や重要美術品に含まれず課税對象となってしまうことに
6. 重要美術品も一般美術品も変わらないのだから、一般美術品に課税することは今後の美術研究上、多大な影響があることに
7. 美術品の評価・鑑定等の行政執行の労力は多く、その税収は僅少な事から、美術品全体を課税對象外とすることが好ましいことに
8. 美術の保護奨励に努めることが世界情勢からみても重要であり、國策として文化政策を確立することが必要なことに
9. 美術品課税は売買や相続などの移轉時課税にとどめることの提案

令和の現在においても、文化・芸術、美術・現代アートの必要性・重要性の理解が徐々に進んでいるとはいえ、第四章美術品課税の諸外國との比較検討の章でも述べるが、日本の文化政策支予算は1,144億円、國民一人あたりの文化予算は913円と僅少である。特に國民一人あたりの文化予算に至ってはドイツの3分の1、フランスや韓國の8分の1の状況³⁷であり、先進國の中でも格段に少ない。正木は美術品に對する理解と、若い美術家の

…此中美術品の價格が…多くも十億圓を出づるものではあるまい…稅率千分の一を以て年額一百萬圓、…從て實質的には美術品課税はその實収あまりに僅少にして、その犠牲はあまりに大きなものではなからうか。」

³⁷ 日本經濟新聞電子版「文化庁の京都移轉半年『文化で稼ぐ』、概算要求も新機軸 日本の文化支出、仏の8分の1 識者『人材育成、長期視点で』」（令和5年9月27日掲載）

<https://www.nikkei.com/article/DGXZQOUF196P90Z10C23A9000000/>（最終閲覧2024年1月9日）。

育成などの観点から、美術品に対しては売買や相続などの移転時課税にとどめるべきだとし、国家が美術品の保存・保護に尽力することを前提として、個人が占有することに対する課税に理解を示していることがわかる。

また、昭和 21 年には、弁護士で書画骨董に造詣の深かった守屋孝藏氏が美術雑誌の論評³⁸で、古美術品に係る課税について次のように述べられている。この論評も筆者において要約したものを旧体字のまま記載した。〔以下「…」は省略部分を意味する〕

茲^{こゝ}で古美術品といふのは繪畫、彫刻、文書、典籍、書蹟、刀劍、工藝品、考古學資料、建造物を包含し、何れの國の人が何れの國に於て制作したかを問はず、製作後相當年數を経たもので、現に吾が國に存在する、歴史上又は美術上特に重要な價值あるものの略稱^{りやくしょう}である。

…古美術品の保存に付き觀過すべからざることは課税問題である。余は古美術品殊に國寶準國寶に對しては、その賣買、交換、贈與をなす場合に相當高率の課税をなすを可とするも財産税や相續税を賦課すべきものではないと思ふ、其の理由は次の通りである。

一、國家は恰も國有物に對すると同様に之を保護すべきである。故に他の一般財産と同一視して同一課税の目的とするは當を得ぬと信ずる。

二、國家は其の所有權に對し現在でも種々の制限を加へて居る。制限干渉をなしながら保護恩典は何一つ與ふることなく、更に財産税相續税を賦課するのは失當と信ずる。

三、物を課税の對象とするは物が果實を生ずるか、若しくは經濟的利用に供せられるからである。…國寶準國寶は果實を生まず、經濟的利用にも供せられず、況して奢侈品でも消費物でもなく、寧ろ國家の保護すべき貴重品である。明治三十八年一月二十二日の官報には相續税に關する大藏大臣の訓示を載せ、家寶、什器、書籍、家具、其の他日用器具の如き、營利の目的を有するものに非ずして直接所得を生ぜざるものは課税價格に算入するに及ばずとある。然るに此の精神は何時しか沒却せられて國寶等に課税するが如きは失當ではあるまいか。

四、若し財産税相續税等の高率の課税を取えてせば、歴史上美術上貴重なる物件を藏匿して指定されるのを回避する様になるだらうし、國寶制度は崩壊し、歴史上貴重なる資料も世に現はれることなくして湮滅するだらう。

五、…賣買、交換、贈與に對する國家許可制度を創設し、之に高率の課税を爲すに於いては不公平不正義の疑も起こらぬであらう。

六、其の率寧ろ高額だから已むを得ず物納するか、又は急據之を處分してその代金を納付せねばならぬであらう。結果は古美術に無理解なる金儲主義の新圓所有者の手に歸す

³⁸ 守屋孝藏「古美術品保存と財産税」『日本美術工芸』第 44 号 1-3 頁(日本美術工芸社、1946)国立国会図書館デジタルコレクション <https://dl.ndl.go.jp/pid/2281550/1/3>(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

るか、又は中華民國、臺灣、朝鮮の新圓所有者の所有に移るであらう。…國家の誇りも國民の自負心も資料の保存も滅茶苦茶にならぬと誰が保證しやう。

七、…少額の税金³⁹を取立つる爲にこれ迄國家に代わりて重寶を守り來りたる功勞者に對する取扱として、…果して國家政策として當を得たりとすべきや否や…

特筆すべきは「古美術品」の定義を、比較的具体的に掲げられているところである。守屋は古徑(古い經典や古代中国の經書など)や古鏡(古い青銅製の鏡など)の蒐集家であったから、特に古美術品について定義をしたのだと推察する。また課税については、売買、交換、贈与、つまり生前の財産の移転時課税を可とするものの、財産税および(移転時課税である)相続税についても賦課すべきでないとしているところが特徴的である。

「物を課税の対象とするのは物が果実を生ずるか、若しくは經濟的利用に供せられるから」と考えているようである。更に「(そうでなければ奢侈禁止税か消費税だが、国宝や準国宝は〔筆者加筆〕)果実を生まず、經濟的利用にも供せられず、奢侈品でも消費物でもない、むしろ國家が保護すべき貴重品」であるからと、法律家らしく明治38年の官報の訓示を引用し、營利の目的を有せず直接所得を生じないものは相続税の課税価格に算入されない旨を指摘している。更に売買、交換、贈与については國家許可制の導入と高率の課税を提言している点についても、これもまた弁護士らしい立法提言といえる。財産税、相続税の資産税課税について、美術品等を換金し納付することによる弊害にも注意を促している。

戦前にはこの正木や守屋のような各種の提言がなされたが、終戦直後のインフレーション⁴⁰が進む中、最高税率90%という「世界においてまだ実行されたことのない最も高率な⁴¹」一回限りの臨時課税「財産税」が執行された。1946年(昭和21年)3月3日現在の財産価格を基礎に「従来の付加課税制度を排し、納税者自らが税額を算出して納付する申告納税制度を日本史上初めて採用し⁴²」、免税点は10万円、1500万円を超える場合には90%の超過累進税率で、物納も認められていた。この財産税の申告期限は1947年2月

³⁹ 守屋・前掲注38) 具体的には「古美術品保存と財産税」3頁「文部省の発表によれば昭和19年9月現在の国宝(宝物類)総計5,596点、昭和21年3月現在の重要美術品総計7,087点であり、昭和17年11月現在国宝所有者別は、國家、公共団体、社寺所有合計4,265点に対し、個人所有は1,172点だからこの例を以てすれば、現在国宝準国宝総計1万5千点には達せず、其の内個人所有の総計は5千点に充たぬであろう。仮に個人所有の総計を一万点とし、一転に対する課税一万円とするも(左様の様な額は實際は想像できぬけれども。)現時のこれに対する財産税の総額は一億円に達せぬであろう。一億円の税金は現時の國家財政の比率より視れば甚だしき少額である。」と述べている。

⁴⁰ 日本銀行ウェブサイト企業物価指数戦前基準指数 昭和19年2.31、昭和20年3.503、昭和21年16.27、昭和22年48.15。https://www.boj.or.jp/about/education/oshiete/history/j12.htm(最終閲覧2024年1月9日)。

⁴¹ 平田敬一郎『新税法』P9-10頁(時事通信社、1950)。

⁴² 広田四哉「旧資産階級の没落」中村政則、天川晃、尹健次、五十嵐武士編書『占領と改革』115-117頁(岩波書店、2005)。

15 日とされ申告期限後一か月以内が納税期限であったが、その納税時期には戦後第二期のハイパーインフレが本格化していたから、単純に考えても財産を換金して納税資金とした方が納税者にとっては有利な選択となったはずだ。「(財閥家族の〔筆者加筆〕) 動産中には国宝・重要美術指定品など貴重な逸品も少なくなかったため、委員会⁴³は国立博物館へ売却するよう指導したが、博物館の買取資金には限界があったため散逸するものも少なくなかった⁴⁴。」と言われるように、まさに正木や守屋が危惧していたとおり多くの美術品が換金され散逸したとみられる。筆者はこれは大変反省すべき歴史なのではないかと考えている。ちなみに皇室の財産についても「近代史上初めて…課税の対象となった⁴⁵」が、皇室の多くの美術品は「主として上野と奈良の帝室博物館に所蔵されていたもので、建物と共に物納された後、文部省に移管され、帝室博物館は廃止されて文部省管下に国立博物館が設立された。なお正倉院御物は、財産税物納に充てられなかった。これは憲法 88 条⁴⁶の規定により国に帰属することとなった⁴⁷」ため、今なお現在において、我々一般庶民も眼福に預かることができ、また貴重で価値の高い美術品が今なお安心して政府により保存・保護されているのである。

第二款 近年のアート振興政策(政府関係)の動向

近年の美術品等に係る政府の動向・変遷を文化庁の資料を基にまとめると次のとおりである⁴⁸。(太字は租税関係)

平成 25 年 12 月	「現代アート」を対象とする 文化庁予算が初めて計上される →「優れた現代美術の海外発信促進事業」を平成 26 年度から開始(名称は令和 5 年度(2023)から「我が国アートのグローバル展開促進事業」)
平成 26 年 4 月	文化庁「現代美術の海外発信に関する検討会」設置
平成 27 年 1 月	国税庁長官通達の改正により美術品に係る減価償却範囲が変更 呼称変更:「書画骨とう」→「美術品等」 減価償却可能範囲の変更:「20 万円未満」→「100 万円未満」 ※パブリックアートは 100 万円以上であっても減価償却が可能に
平成 28 年 3 月	文化庁の京都移転決定

⁴³ 持株会社整理委員会「第二次世界大戦後、連合国による占領下に行われた、財閥解体・集中排除政策の実施にあたった政府機関。昭和二十一年（一九四六）四月二十日公布施行の勅令にもとづき同年八月八日発足。」国史大辞典(吉川弘文館)。

⁴⁴ 広田・前掲注 42)「旧資産階級の没落」136 頁。

⁴⁵ 広田・前掲注 42)「旧資産階級の没落」143 頁。

⁴⁶ 日本国憲法第 88 条

すべて皇室財産は、国に属する。すべて皇室の費用は、予算に計上して国会の議決を経なければならない。

⁴⁷ 広田・前掲 42)「旧資産階級の没落」146 頁。

⁴⁸ 文化庁文化経済・国際課の資料を基に筆者が作成した。

https://www.bunka.go.jp/seisaku/bunka_gyosei/bunka_keizai/pdf/93272801_01.pdf (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

平成 29 年 3 月	内閣官房文化経済戦略特別チーム設置 →「アート市場の活性化」が初めて注目される
平成 29 年 6 月	文化芸術振興基本法改正 →「文化芸術基本法」へ
平成 29 年 12 月	平成 30(2018)年度政府予算に「アート市場活性化事業」計上 →翌年度以降「アートプラットフォーム事業」へ発展 平成 30(2018)年度税制改正大綱 →「特定の美術品に係る 相続税の納税猶予制度の創設」が認められる（平成 31 年 4 月施行） 「文化経済戦略（内閣官房・文化庁）」策定・公表
平成 30 年 6 月	「文化財保護法」一部改正 →地域における文化財の計画的な保存・活用の促進や地方文化財保護行政の推進力を強化→国による「文化財保存活用地域計画」や「保存活用計画」の認定制度創設
令和元年 12 月	令和 2(2020)年度税制改正大綱 →「登録美術品」に係る物納の特例の適用対象に制作者が生存中である美術品のうち一定のものを加えることが認められる
令和 2 年 4 月	「文化観光推進法」制定（2020 年 4 月 17 日公布）
令和 2 年 12 月	財務省関税局が関税法基本通達の一部改正を公表 → 国際的なオークションやアートフェア開催に際し、保税地域の活用が可能である旨を明示
令和 2 年 12 月	令和 3(2021)年度税制改正大綱 →相続税猶予の対象となる財の類型に製作後 50 年を経過していない美術品のうち一定のものを追加することが認められる
令和 3 年 2 月	財務省関税局が関税法基本通達の一部改正を公表 → 国際的なギャラリーも、保税地域の活用が可能である旨を明示
令和 3 年 3 月	独立行政法人国立美術館 国立アトリサーチセンター設立
令和 4 年 6 月	経済産業省において「アートと経済社会について考える研究会」発足 →令和 5 年 7 月現在、計 5 回開催される

このように、近年日本政府はアート振興を重視し、文化産業の成長と国際競争力強化を図っている。

経済産業省では、クリエイティブ産業の支援や新たな表現活動の促進を通じて文化芸術の発展を支援し、特に、近年発展著しいデジタル技術を活用した表現やコンテンツの拡充にも力を入れて、クリエイターの育成や国際交流を推進している。さらに、地方創生や

観光振興を目的とした文化イベントの支援も行っており、地域社会におけるアート活動の活性化を図っている。政府では引き続き、これらのアート振興政策の強化を通じて、文化産業の発展と国際的な影響力の向上を目指しており、それに付随して美術品等に関する各種の税制の改正が行われてきたところである。しかし、平成 27 年度に行われた美術品に係る減価償却範囲の通達改正は昭和 55 年から実に約 35 年ぶりの改正であったが、それも現在まで既に 10 年近く経過し、金額基準について現在の実情に沿っているかは疑義がある。更に、平成 31 年 4 月より施行された「特定美術品に係る相続税の納税猶予制度」についても、令和元年⁴⁹、令和 2 年⁵⁰の利用者はない状況であることが確認されており、各種の美術品に対する優遇税制はアート振興・文化芸術の発展に十分に寄与していないように思われるのである。

第三款 美術品に関する税制の問題と経済的観察の対象とする理由

千足伸行教授は美術品と税制の問題について次のように説明されている⁵¹。「〔美術品は、筆者加筆〕歴史的価値、稀少性といった観点からも評価されるが、これに加え、芸術的な価値評価という、美術品特有の問題がついてまわる。しかも作品の芸術的な価値は誰もが納得するような客観的な規準で数量的、金銭的に計り、表示できるわけでもなく、かりにできたとしても、同じ作品の価値評価が人により、また時代により多かれ少なかれ変動するという状況は、美術品と税制との問題をしばしば一層複雑化し、時に混乱も招いている。」この記述に、税法で美術品等を取り扱うことの困難性が集約されている。

また、三上寛治氏も、「美術品は、本質的に作家の精神的結晶たる芸術作品である一面、ひとたび売買取引の対象となれば商品として経済的性質を持つ。このことが課税上、最も問題となる。つまり、精神的産物たる美術品は、本来その価値が絶対的であり哲学的であるが故に、商取引における金銭的評価になじまない。…ピカソの絵画を例に挙げるまでもなく、美術品はある人にとって非常に価値があるが、別のある人にとっては全く無価値のものでもある。つまり、その価値は、主観的価値判断に大きく委ねられている。しかし、美術品は、商取引の対象となることがあるため、その時には金銭的評価を受けなければならない。よって、市場によってその評価を与えられることになる。換言すると、美術品の価値は、市場（需要と供給のバランス）により価格決定されることになる。その場合には、美術品を経済学的観察の対象とする必要に迫られることになる⁵²。」と述べられ、美術品を金銭的に評価することの困難性と、それにもかかわらず経済的観察の対象としなければならない理由について説明を行っている。

⁴⁹ 国税庁『令和元年度版 第 145 回国税庁統計年報書 国税庁編』246 頁（一般社団法人大蔵財務協会、2021）。

⁵⁰ 国税庁『令和 2 年度版 第 146 回国税庁統計年報書 国税庁編』246 頁（一般社団法人大蔵財務協会、2022）。

⁵¹ 千足伸行「パトロン、コレクター、美術館：美術品と税制問題への参考意見」『欧米諸国における美術品の取引・流通の状況および美術品に関する税制についての調査研究』148-159 頁（株式会社安田総合研究所 2000）

⁵² 三上・前掲注 31）「美術品に関する課税制度」2 頁。

第二章 我が国の美術品課税制度

本章では、我が国において美術品等の取引をした場合にどのような課税関係が生ずるか、またはその対象が美術品等であることについての優遇規定等について、各税法ごとに特徴的な部分を横断的に確認する。

第一節 所得税法

第一款 包括的所得概念⁵³

本稿は主に所得税における課税制度について検討するものであるため、ここで我が国所得税法の所得概念である包括的所得概念について記述する。周知のとおり現在の租税法において所得は大きく取得型(発生型)所得概念と消費型(支出型)所得概念に分けられる。そのうち取得型所得概念には二つの考え方があり、一つは制限的所得概念であり、一時的・偶発的・恩恵的利得を所得の範囲から除外する考え方で、所得源泉型あるいは反復的利得型とも呼ばれ、イギリスおよびヨーロッパ諸国では伝統的にこの考え方に基づいている。このアンチテーゼが包括的所得概念であって、この考え方のもとでは、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ことになる。担税力を増加させるものである限り、そのすべてを課税の対象とすることが公平負担の要請に合致することなどからこの包括的所得概念が支持されている。もっとも人の担税力を増加させる利得であっても、未実現利益と帰属所得は、他の諸外国においても原則として課税の対象から除外されている。

このことから美術品等に関しても、利益が生じた場合には課税の対象となるが、美術品等を所有していることにより生ずる帰属所得には課税されないことになる。

なお、美術品等については、実務上、減価償却資産に該当するか否かは前出の所得税(法人税)基本通達により判断されている。

第二款 美術品等を事業・業務として取引する場合

1. 事業所得と雑所得の範囲

美術品等の売買に係る収入金額から、必要経費とされるその取得に要した費用等を控除した差額に所得税が課される。その美術品等の売買が「自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務⁵⁴」である場合には、その所得は事業所得に該当する⁵⁵。また、令

⁵³ 金子・前掲18) 租税法 94-196 頁を参照。

⁵⁴ 最高裁昭和56年4月24日判決・民集35号3号672頁、いわゆる弁護士顧問料事件。

⁵⁵ 所得税法27条(事業所得)、同施行令63条(事業の範囲)。

和4年10月7日に雑所得の範囲についての所得税基本通達の一部改正⁵⁶があり、取引を記録した帳簿書類の保存の有無と、収入金額300万円という金額基準により、事業所得と雑所得とが区別されることになった。この基準で事業所得とされない場合には雑所得とされ⁵⁷、その雑所得の金額が20万円以下である場合には確定申告は必要ない⁵⁸が、損失が生じても損益通算は対象外となる⁵⁹。

2. 業務用資産として美術品等を取得する場合

事業の用に供するために取得した場合でも、美術品等は原則減価償却の対象ではないため必要経費に算入できる金額はないが、取得価額が100万円未満であるものは減価償却資産として取り扱う⁶⁰ことができる(時の経過によりその価値の減少しないことが明らかなものを除く。)

第三款 美術品等を個人として取引する場合

1. 非課税となる譲渡

美術品等の譲渡であっても、「生活に通常必要な動産⁶¹」に該当し30万円以下⁶²である場合、その譲渡益は非課税とされ⁶³、一方で損失が生じてもそれはしないものとみなされる⁶⁴。

2. 30万円超で譲渡した場合

その美術品等を30万円を超える価額で譲渡した場合で、事業所得または雑所得に該当しないものについては、次のように取り扱う。

(1) 譲渡益の取り扱い

その美術品等の譲渡による収入金額から取得費(次項3.参照)及び譲渡費用の額を控除し、その残額(譲渡益)から50万円の特別控除額を控除した金額が課税の対象となる⁶⁵。分離課税で計算され、長期譲渡所得に該当する場合には15%⁶⁶、短期譲渡所得に該当する場合には30%⁶⁷の税率により所得税が課される。

⁵⁶ 国税庁ホームページ「所得税基本通達の制定について」の一部改正について(法令解釈通達)法第35条((雑所得))関係(業務に係る雑所得の例示)35-2(最終閲覧2024年1月9日)。

<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/shotoku/kaisei/221007/pdf/02.pdf>

⁵⁷ 所得税法35条1項(雑所得)。

⁵⁸ 所得税法121条3項(確定所得申告を要しない場合)。

⁵⁹ 所得税法69条1項(損益通算)。

⁶⁰ 所得税基本通達2-14(美術品等についての減価償却資産の判定)。

⁶¹ 所得税法施行令25条(譲渡所得について非課税とされる生活用動産の範囲)。

⁶² 増井良啓教授は『価額』とは譲渡時の対価の額を基準とすべきであろう。(略)たとえば40年前に10万円で取得し、現在1億円で譲渡した、という場合であっても非課税規定が適用されてしまう。」と述べている。増井良啓「美術館への美術品譲渡と所得税」税務事例研究60号44頁(2001)。

⁶³ 所得税法9条1項9号(非課税所得)。

⁶⁴ 所得税法9条2項1号(非課税所得)。

⁶⁵ 所得税法33条(譲渡所得)。

⁶⁶ 租税特別措置法31条1項(長期譲渡所得の課税の特例)。

⁶⁷ 租税特別措置法32条1項(短期譲渡所得の課税の特例)。

(2) 譲渡損の取り扱い

譲渡損が生じた場合⁶⁸には、その損失は他の生活に通常必要でない資産に係る所得の金額から控除し、なお控除しきれないものは生じなかったものとみなす⁶⁹。

3. 譲渡収入から控除する取得費の取り扱い

その美術品等が非減価資産であるときは、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(以下「取得費」という)とする⁷⁰が、その美術品等が時の経過により減価するものに該当するときは、その保有期間中の減価相当額⁷¹を控除した金額となる⁷²。なお取得費は、収入金額の100分の5相当額として計算することも認められる⁷³。

4. 国又は地方公共団体等への寄付または譲渡

国または地方公共団体等(独立行政法人化された多数の博物館及び美術館を含む。以下同じ。)に対して美術品等を贈与(寄付)した場合には、その贈与(寄付)は無かったものとみなされ⁷⁴、またその美術品等の寄付⁷⁵は指定寄付金として総所得金額等の40%を限度として所得控除の適用がある⁷⁶。なお、国等に対して譲渡した美術品等が重要文化財である場合には、その譲渡に係る譲渡所得については所得税を課さない⁷⁷こととされている。

国又は地方公共団体等以外への寄付で、個人に対するものは贈与に該当し受贈者に贈与税が課されることになり、法人に対するものは譲渡所得に該当し贈与者に所得税が課されることになる⁷⁸。

⁶⁸ 増井教授はその価額について「譲渡損の扱いを判断する局面においては、美術品の『価額』が30万円を超えるか否かを考えるにあたり、取得価額を基準とするのが相当であろう。」と述べている。増井・前掲注62)「美術館への美術品譲渡と所得税」48頁

⁶⁹ 所得税法69条2項(損益通算)。

⁷⁰ 所得税法38条(譲渡所得の金額の計算上控除する取得費)。

⁷¹ 所得税法施行令85条(非事業用資産の減価の額の計算)「同種の減価償却資産に係る第129条(減価償却資産の耐用年数等)に規定する耐用年数に1.5を乗じて計算した年数により(略)旧定額法に準じて計算した金額」。

⁷² 所得税法38条(譲渡所得の金額の計算上控除する取得費)。

⁷³ 所得税基本通達38-16(土地建物等以外の資産の取得費)。

⁷⁴ 租税特別措置法40条(国等に対して財産を寄付した場合の譲渡所得の非課税)。

⁷⁵ 武田・前掲9)DHC コメンタール 所得税法4814頁「4. 金銭によるもののほか、物又は権利による寄附も含まれるのであるが(略)(イ)寄附の時における価額による(ロ)租税特別措置法40条に規定を受けた場合においてはその譲渡所得(50万円の特別控除前)の金額を控除した金額による。」。

⁷⁶ 所得税法78条(寄附金控除)。

⁷⁷ 租税特別措置法40条の2(国等に対して重要文化財を譲渡した場合の譲渡所得の非課税)。

⁷⁸ 所得税法59条(贈与等の場合の譲渡所得等の特例)。

第二節 法人税法

法人は営利活動をするために存在するから所得税のような所得分類がない。そのため、損益通算の制限や、その資産が事業に必要か否かなどの概念も基本的にはないことになる。法人には包括的所得概念での心理的満足(psychic income)や、消費概念、帰属所得に関する規定もない⁷⁹。

これらのことから、法人が美術品等の取引を行う際に注意すべき点は、減価償却の有無、寄付取引、評価額の算定、に集約される。本稿では評価については取り扱わないため、減価償却と寄付取引について確認する。

第一款 事業用資産として取得する場合の減価償却

法人が美術品等を取得した場合には、それが販売用の商品である場合には棚卸資産として処理される。業務の用に供する資産である場合には固定資産に該当し、前述の法人税基本通達 7-1-1 に従ってその減価償却の有無を判断することになる。

なお、少額減価償却資産の特例によりその取得価額が 10 万円未満であるもの又は使用可能期間が 1 年未満であるものについては、損金経理を要件として損金の額に算入される⁸⁰。また、取得価額が 20 万円未満であるものは一括償却資産として処理することができる。さらに、青色申告書を提出する中小企業者等は取得価額が 30 万円未満であるものについては、年 300 万円までは損金経理を要件として損金の額に算入することができる⁸¹。

第二款 美術品等に関する寄付取引

法人税法 22 条 2 項は、各事業年度の所得の金額を規定しており、益金の額について「資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額」と規定している。このことから美術品等の取引については、有償での譲渡はもちろん、無償であっても美術品等を譲渡(贈与又は寄付)した場合には収益が発生することになる。無償により美術品等を譲り受けた場合にも受増益が発生することになる。また、これらの収益の額はその時における価額による⁸²から、低額譲渡の場合にも時価により収益の額が把握され、時価と譲渡対価との差額は寄付金とみなされる。

⁷⁹ 渡辺徹也『スタンダード法人税法第 2 版』2-4 頁(弘文社、2022)。

⁸⁰ 法人税法施行令 133 条(少額の減価償却資産の取得価額の損金算入)。

⁸¹ 租税特別措置法 67 条の 5(中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例)。

⁸² 法人税法 22 条の 2 収益の額。

法人税法上、この寄附金の額は限度額を超える部分は損金不算入とされるが、国又は地方公共団体等⁸³⁾に対するものはその全額が、また特定公益増進法人等⁸⁴⁾に対するものについては一定額までが損金の額に算入される⁸⁵⁾。

なお、収益の額に対応して損金の額に算入される金額は、同 22 条 3 項 1 号において「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」とされており、その美術品等の取得価額等が収益の額に対応する原価の額となる。

上記を踏まえ、美術品等の寄付取引に係る課税関係をまとめると次のようになる。

1. 国等へ寄付した場合

国又は地方公共団体等（個人と同様美術館等を含む）へ美術品等を寄付した場合においては、その美術品等の時価相当額が益金の額に算入されると同時に、同額が国等に対する寄附金として損金の額に算入されることになる。

2. 国等へ低額譲渡した場合

国等に対して美術品等を低額譲渡した場合には、その譲渡対価は時価となり、その時価と譲渡対価との差額が寄附金として認識される⁸⁶⁾が、その寄附金は国等へ対する指定寄附金として全額が損金の額に算入されることになる。

3. 一般寄附金⁸⁷⁾に該当する場合（国等以外への寄付・譲渡）

その美術品等の寄付が一般寄附金に該当する場合には、一般寄附金の損金算入限度額を超える部分の金額は、各事業年度の損金の額に算入しない⁸⁸⁾。

美術品等を譲渡した場合においては、その譲渡対価が収益の額に算入されると同時に、その美術品等の取得価額相当額は損金の額に算入されることになる。一方、その譲渡が低額譲渡に該当する場合には、時価と譲渡対価との差額は一般寄附金の額として扱われ、限度額を超える部分については損金の額に算入されないことになる。

⁸³⁾ 法人税法 37 条 3 項 1 号に規定する寄附金の相手先をいい、本稿では「国等」又は「国又は地方公共団体等」としている。

⁸⁴⁾ 法人税法 37 条 3 項 2 号に規定する寄附金の相手先をいい、本稿では「特定公益増進法人等」としている。

⁸⁵⁾ 法人税法 37 条（寄附金の損金不算入）、租税特別措置法 66 条の 11 の 3 他。

⁸⁶⁾ 法人税法 37 条 8 項「内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額に比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、前項の寄附金の額に含まれるものとする。」。

⁸⁷⁾ 法人税法 37 条 3 項に規定する寄附金以外の寄附金をいい、本稿では「一般寄附金」としている。

⁸⁸⁾ 法人税法 37 条 1 項（寄附金の損金不算入）。

第三節 相続税法

美術品等についての優遇措置は主に相続税法で規定されている。相続税法、租税特別措置法及び財産評価基本通達の主な美術品等に関する規定は、次のとおりである。

第一款 相続若しくは遺贈、又は贈与により取得した場合の財産の評価

被相続人又は贈与者が販売業者として有していた美術品等については棚卸資産の評価に準じて評価され、それ以外は売買実例価額、精通者意見等価格等を参酌して評価する⁸⁹。なお、重要文化財等に該当する文化財建造物等は、一定の割合(0.7または0.3の控除割合)⁹⁰を乗じて計算した金額を控除した金額によって評価する⁹¹。

第二款 国等に対して相続財産を贈与した場合等の相続税の非課税等⁹²

相続又は遺贈により財産を取得した者が、その取得した財産を申告期限までに国若しくは地方公共団体又は一定の公益社団法人等に贈与した場合には、一定の場合を除きその財産の価額は相続税の課税価格の計算の基礎に算入されない。これは、相続又は遺贈による財産の取得直後に行われる寄付は、通常被相続人の意思に基づいて行われることが多いこと、また法人税や所得税法において特定公益増進法人等への寄付については寄付金控除が認められていることなどから非課税とされているものである⁹³。この規定により、相続人がその申告期限までに国等又は特定の公益社団法人等へ美術品等を贈与した場合には、その財産の価額は相続税の課税価格計算の基礎に算入されず非課税とされることになる。

第三款 特定美術品についての相続税の納税猶予及び免除⁹⁴

被相続人が所有していた美術品等が、美術品公開促進法に規定する登録美術品に該当する場合において、一定の美術館等との契約等に基づいてその美術品等を寄託するときは、その美術品等に係る相続税額について納税猶予の適用がある。

この規定は、美術品・文化財の次世代への確実な継承と美術館等のコンテンツ充実による観光拠点やインバウンドの促進を実現し、あわせて、美術品・文化財の海外流出や散逸を防ぎ、その計画的な保存・活用を促進することを目的として、平成30年度税制改正において創設された⁹⁵。所有者の美術品等に対する所有権が完全に失われない状況で相続

⁸⁹ 財産評価基本通達135（書画骨とう品の評価）。

⁹⁰ 財産評価基本通達(文化財建造物等の評価)24-8、83-3、89-2、97-2。

⁹¹ これは文化財保護法で指定された土地建物及び構築物の評価に対する減額規定であり、美術品等が同様に重要文化財に指定されていても減額規定はない。同じ文化財保護法の指定対象であるのに、美術品等について適用されない点についてバランスを欠いた取り扱いであると筆者は考えているが、評価に関する論点であるので本稿では取り上げていない。

⁹² 租税特別措置法第70条（国等に対して相続財産を贈与した場合等の相続税の非課税等）。

⁹³ 森田哲也『令和4年版相続税・贈与税関係租税特別措置法通達逐条解説』（大蔵財務協会、2022）345頁。

⁹⁴ 租税特別措置法第70条の6の7（特定美術品についての相続税の納税猶予及び免除）。

⁹⁵ 武田昌輔監修『DHC コメンタール 相続税法措置法(加除式)』（第一法規、最終加除2023年11月30

税納付が猶予されるところに意義があるものと思われる。

第四款 物納財産が登録美術品である場合の特例

租税は、原則として金銭又はこれに準ずる有価証券で納付することとされている⁹⁶。しかし、相続税については財産課税たる特殊な性格を有するところから、一定の要件のもとに一定の財産による物納が認められる⁹⁷。

租税特別措置法第70条の12⁹⁸では、その物納に充てようとする財産が美術品公開促進法に定める登録美術品である場合には、申請により、物納順位を第1位として、物納が認められることとされている。

なお、この登録美術品等の登録基準については令和3年に改正があり、これまで「美術品の制作者が生存中でないもの」のみ対象であったのが、その条件が削除され、新たに制作者が生存中であるものについても制作後10年以上経過し、かつ一定の美術館等で複数回公開されたことがあるものも含まれることとなり、実質的に現代アートと呼ばれる美術品等もその対象となることになった⁹⁹。

第四節 美術品関連税制の優遇措置の現状

本章では我が国の美術品に関連する税制を横断的に整理・確認したが、それが美術品等であることに基いて特に定められた優遇措置は、相続税法の物納、納税猶予だけであり、これらの制度も活発に利用されているとは言い難い状況¹⁰⁰である¹⁰¹。文化庁は国による文化的社会資本整備の必要性と税制優遇措置による効果的な収蔵品拡大を基本的な考え方としている¹⁰²が、これらの措置だけでは、昭和初期に正木や守屋が提唱したような芸術立国としての理想はまだ遠いように思われる。人類の共有財産ともいえる美術品等を適切に保管・管理し、公開・活用していくためには、更なる税制上の対応が求められていると考える。

日)5181の31頁。

⁹⁶ 国税通則法34条1項(納付の手続)。

⁹⁷ 武田・前掲注95)DHC コメンタール 相続税法措置法 3131の3頁。

⁹⁸ 租税特別措置法70条の12第1項(相続税の物納の特例)。

⁹⁹ 文化庁HP 登録美術品登録基準(最終閲覧2024年1月9日)。

https://www.bunka.go.jp/seisaku/bunkashingikai/kondankaito/torokubijyutsuhin/pdf/92633201_03.pdf

¹⁰⁰ 令和元年度、2年度国税庁統計年報書・前掲注49、50)。

¹⁰¹ 高野教授は「この制度がなかなか活用されないことの理由の一つには(略)相続後しばらくして発見された美術品には租税特別措置法の規定が適用できないということもあることは否定できない」と述べており、制度の利用が進まないことについて言及している。高野幸大「美術品と相続税の課税関係を巡る基礎的考察」税務事例研究168号71頁(2019)。

¹⁰² 文化庁HP 美術品等に係る税制優遇措置について(最終閲覧2024年1月9日)。

https://www.bunka.go.jp/seisaku/bunkashingikai/kondankaito/hosaku/zeisei_sochi.html

第三章 美術品課税の問題点

第一章でも述べた通り、現在の税法上「美術品等」の定義について明らかにされていないことから、その資産が減価償却資産なのか、または美術品等に該当するか否かについていくつかの訴訟がある。また、生活に通常必要な資産か否かの判断について、美術品等については30万円基準が存在するが、そもそも生活に通常必要か否かの判断については、どのように判断しているのかについても疑義がある。

この第三章では美術品課税に関するこれらの問題に焦点を当てて、第一節では特殊資産の美術品該当性および減価償却資産該当性が問われている裁判例を検証し、その裁判の過程で司法がどのような論点に基づいてそれらの該当性を判断しているのかについて詳細を見ていくことにする。第二節では生活に通常必要でない資産該当性について生活に通常必要か否かとは具体的にどのような事をいうのかについて裁判例を挙げて検証を行う。

第一節 特殊資産の美術品該当性が争われた裁判例等

第一款 収集していたオルゴールが減価償却資産に該当しないとされた例

(以下「オルゴール事件¹⁰³」という。)

1.概要

原告（納税者）が、平成14年に約2億7000万及び平成15年に約4200万のオルゴールを譲渡した件について、その譲渡による所得が国内源泉所得に該当するか否が主な争点となった事件であるが、ここでは、国内源泉所得に該当するとした場合には具体的な取得費の額は幾らか、当該オルゴールは減価償却の対象となる資産に該当するか否か、という論点について取り扱う。

2.判旨

東京地裁は次のように判示して、当該オルゴールを減価償却資産とは認められないとした。

「本件オルゴール等の譲渡所得は国内源泉所得に当たらない(略)が、以下では念のため〔下線は筆者による〕、本件オルゴール等の譲渡により原告に譲渡所得が生じていたと認められるか否か（本件オルゴール等の取得費は幾らか。）についても検討しておくこととする。（略）なお被告（課税庁）らは、本件オルゴール等の取得費に関し、本件オルゴール等は時の経過により減価する資産（以下「減価償却資産」という。）に当たる旨の主張

¹⁰³ 東京地裁平成25年5月30日判決・税資263号103（順号12227）・LEX/DB文献番号25512716、事件名は筆者による。

もしている。しかし、証拠及び弁論の全趣旨によれば、アンティークオルゴールの価値や価格は、制作年代、希少性及び美術性により決定されるところ、原告は、アンティークオルゴールの収集を趣味にし、制作年代、希少性及び美術性を吟味して、アンティークオルゴールの専門業者である者から本件オルゴール等を購入していることが認められる。そうすると、本件オルゴール等は歴史的価値及び希少価値を有し、代替性のない古美術品に該当するといえることができるから減価償却資産には当たらない〔下線は筆者による〕ものと認められる。そして、本件全証拠を見ても、本件オルゴール等が減価償却資産であることを認めるに足りるものは存しない。（略）譲渡オルゴール等の取得費は、譲渡価額と同額ないしこれを下回るものではないことは明らかである」

3. 考察

本判決は、美術品等の定義について触れた裁判例と位置付けることができる。つまり美術品に該当し、減価償却資産には該当しないことの条件として、

- (1) 納税者らに一定の鑑識眼があり、専門業者から購入していること
- (2) その物品は歴史的価値及び希少価値を有し、かつ代替性のないものであること
- (3) 減価償却資産であることを認めるに足る証拠を有していないこと

などがあげられている。

また、古美術品に該当したならば減価償却資産には該当しない、ということを明らかに判示している裁判例であると言える。つまり、まずはそのオルゴールが古美術品に該当するか否かの判定を行い、「アンティークオルゴール」に該当するため、時の経過によりその価値が減少しない資産であるから美術品に該当し減価償却資産に該当しない、と所得税基本通達2-14のフローチャート通りに判断している。このロジックは文理解釈の観点からもわかり易い。つまり、美術品等に該当したならば、この所得税基本通達2-14の判定チャートに則して、古美術品であれば非減価償却資産、それ以外の美術品等であれば原則100万円の金額基準で判断していく、という理解である。租税法律主義の見地に立ち返れば、拘束力のない通達ではあるが、このように減価償却資産該当性を判定するのが納税者の予測可能性に沿うものであると考える。

ちなみに長い裁判文の中で、このオルゴールが減価償却資産であるかどうかを「以下では念のため～検討しておく」以降になって初めてこの「オルゴール」を「アンティークオルゴール」と裁判官が述べており、その判断の過程では「美術品」と「古美術品」を区別していることが見て取れた。どのくらいの期間が過ぎればアンティーク＝『古』美術品であるかどうかという問題になるのであるが、オルゴールの専門業者のHP¹⁰⁴などを見ると、業界では一般的には100年以上経ったものを単なる「オルゴール」で

¹⁰⁴ 参考 Music Box オルゴールの情報サイト <http://www.musical.jp/box/musicbox4/mb75.htm> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

はなく、『アンティーク』オルゴール」と呼んでいるようである。第四章でも検証するが、欧米諸国でも 100 年を「骨董、アンティーク等」の一応の目安としている国が見受けられる。本件はその動産の「歴史的価値・希少価値」の具体的判断に参考になる裁判例であるといえる。

加えて、この裁判ではこのオルゴールが減価償却資産と認められるか否かについて「全証拠を見ても…認めるに足るものは存しない」と判示している。裁判文では、課税庁側がオルゴールが減価償却資産であるとの主張はしているものの、どのように使用していたなどの記述がないことから、課税庁側が減価償却資産である根拠を示す資料を提出しなかったように読み取れるが、詳細は不明である。

第一章の美術品等の定義のところでも述べたように、かつては単なる家財道具であった日用品が時を経ることにより「古美術品」となるものが多々ある。茶道でいう茶碗や花生などがそうである。これらはいつから「骨とう」や「古美術品」となるのだろうか。前出の正木直彦¹⁰⁵は東京美術学校（現東京藝術大学）の学長を長らく務めていたこともあり、若い芸術家たちの作品についても美術品として扱うべきだと提言していた。正木の主張していたそれらの作品は今では誰もが納得する美術品・芸術作品として認められているが、当時は一般には理解の及ばない新進気鋭の新人作家の作品、つまり現在でいう「現代アート」だったのだと想像する。これらはどのくらいの期間を経て正々堂々と「美術品等」と認識されるようになるのだろうか。それとも芸術家の死後でなければとそれらは「美術品等」として認識されないということであろうか。ここでも美術品等の定義の必要性を感じずにはいられないのである。

¹⁰⁵ 正木・前掲注 34) 財産税の美術に及ぼす影響 5 頁。

第二款 著しく高額なテーブル等が減価償却資産に当たるとされた例

(以下「テーブル・スタンド事件¹⁰⁶」という。)

1.概要

請求人（不動産賃貸業及び美術品販売業を営む同族会社）が海外で行われたオークションにおいて約7200万円で取得したテーブル3脚及び電気スタンド8台（以下「本件資産」）について、什器備品に計上するとともに、本件各事業年度において減価償却費として損金の額に算入した。これに対し原処分庁は、本件資産は時の経過によりその価値が減少しないものであるとして更正決定を行った事案である。

2.判旨

不服審判所は以下のように「争点は、本件資産が減価償却資産であるか否かにある」として、結果「時の経過によりその価値が減少しないものとは認められず減価償却資産とするのが相当」と説示して、原処分庁の更正処分の全部を取り消した。〔以下、下線は筆者による〕

①争いがない事実

イ 請求人はP貿易から購入して什器備品に計上し、本件各事業年度において減価償却費として損金の額に計上したこと。

ロ P貿易はU国R社およびV国R社のオークションで本件資産を取得したものであること

ハ N税関長は美術、工芸品とは認めず、家具として課税したこと

②調査し認められる事実

イ 原処分庁はU国R社およびV国R社を「美術品の専門業者で美術品競売業者」と主張しているが、両者のコレクターは美術品以外の物品も取り扱っていること、また両社のオークションカタログによると本件資産について作品数の記載がなく、作品数が限定されているものではないこと。

ロ 請求人は単なる家具であることを主張立証するため、O美術館評価委員による鑑定書写し及びU国R社副社長からの手紙の写しなどを提出しており、この内容は工芸家Yが家具として鋳造したもので作品数の限定されているものではない、という趣旨となっていること。

ハ 請求人が主張するとおり、西洋美術辞典等には工芸家Yは登載されていないこと。

¹⁰⁶ 国税不服審判所平成3年12月18日裁決・採決事例集42集102頁・判時2208号6頁・LEX/DB文献番号26010714。

- ニ 本件資産は、原処分庁が主張するように一般の同種の資産と比して極めて高額であるが、購入動機が美術館としての事業の用に供する調度品としてのものであり、美術館の評価や展示物の品位を高めるために必要があったこと。
- ホ 本件資産は、美術、工芸品として陳列又は収蔵しているのではなく、画廊においてインテリアオブジェ、事務用照明器具として、また、来客接待用のテーブルとして現実
に使用されていること。
- ヘ 原処分庁は時の経過によりその価値が減少しないものであることを具体的に立証していないこと。
- ③法人税法施行令第13条「減価償却資産の範囲」では減価償却資産から除かれるものとして、事業の用に供していないもの及び時の経過によりその価値が減少しないものと規定している。このうち時の経過によりその価値の減少しないものとは1 古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し代替性のないもの、2 美術関係の年鑑等に登録されている作者の制作に係る書画、彫刻、工芸品等に該当するものと解される。
- ④②の事実を前記③に照らして判断すると次の通りである。
- イ 本件資産は限定して制作されたものではなく、鑄造品であるため、工芸家Y以外の者により今後も製作することが可能であるから、代替性があり、時の経過により価値が減少しないと認定できるほどの希少価値はない。
- ロ 工芸家YはW国装飾美術館長により紹介、展示された事実があるとしても、美術関係の年鑑等に登載された作者ではない。
- ハ 購入動機は、美術館の調度品とすることであり、本件資産がかなり高額であるにしても現実
に使用されており、接触、利用により、破損、摩耗することもあると認められる。
- ニ 以上を総合して判断すると、時の経過によりその価値が減少しないものとは認められず減価償却資産とするのが相当である。
- ⑤なお、法人税法上、物品税法を引用して書画骨とう等を定義していないことから、書画骨とう等に該当するかどうかの判断が、法人税法と物品税法とが一致しなければならいという
ことにはならない。

3.考察

この裁決の対象となっている資産は、テーブル3脚と電気スタンド8台で7200万円という一般的には相当高額なものであったが、国税不服審判所は次のような論点から減価償却を是認した裁決である。

- ①作品が限定的(希少価値があり、代替性がない)か否か

②金額の多寡は関係なく、事業に必要なものである合理的理由があるか否か、また事業の用に実際に供しているか否か

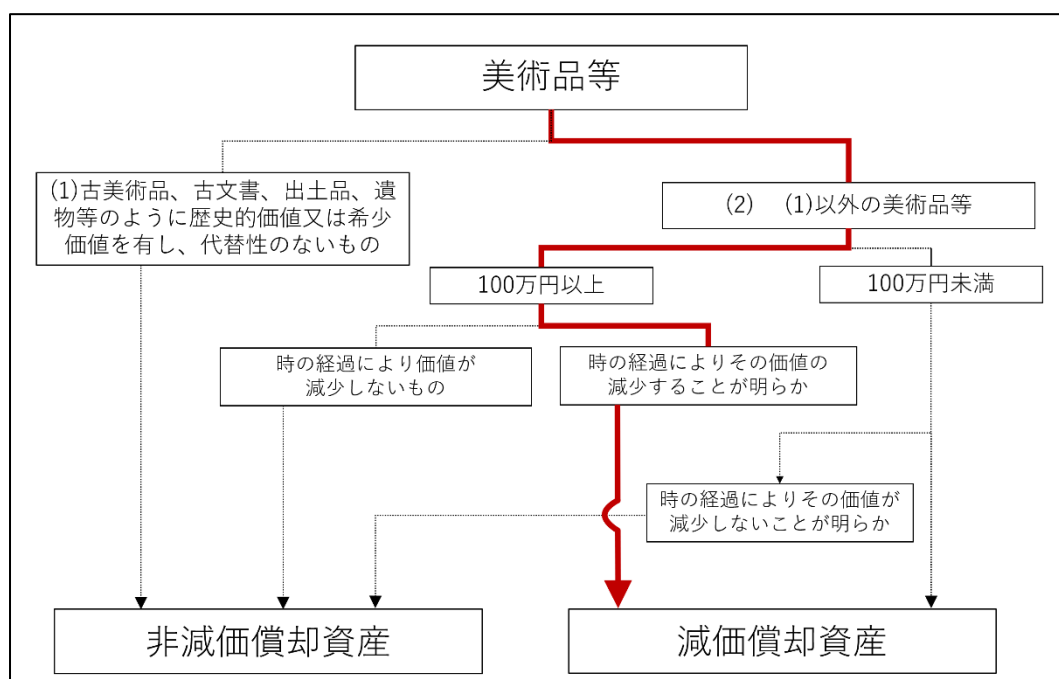
③税関による認定は法人税法上の認定に影響はしない

なお、本裁決は法人税基本通達 7-1-1 の改正前の判決であるので、美術年鑑等に作者が記載されているかどうかも裁決過程で触れられているが、現在ではこの判断基準は適用されていないので、この論点については割愛する。

つまり、これらのテーブル・スタンド等は一般的な基準からすると相当高額なものであったが、①その作品が限定的なものではなく、代替可能性があることなどを納税者自らが証拠を提出していたこと、②納税者が美術館や美術品販売業を営んでいたことから、その美術館の評価や展示物の品位を高めるために事業の用に供することが必要だという経済的合理性のある理由があり、かつ、実際に事業の用に供し減価償却をしていたこと、などからこのような裁決に至ったものと考えられる。

法人税基本通達 7-1-1 は、旧法も新法も、まずはその動産が美術品等であることが前提の通達であると筆者は考えるから、筆者はこの裁決のロジックには賛成する。つまり当該テーブル・スタンドは美術品等であるとの前提でこの法人税基本通達 7-1-1 のフローチャートに則して判断したが、希少性がなく代替性もあるため(2)の 100 万円基準へ進み、「時の経過によりその価値の減少しないもの」にはあたらず、減価償却資産に該当するというロジックである。

図表 5(法人税基本通達 7-1-1(美術品等についての減価償却資産の判定)を基に筆者作成)



ちなみに改正前の法人税基本通達 7-1-1 は「次に掲げるようなものは原則として書画骨とうに該当する。」として明らかに美術品等(当時は「書画骨とう」と呼んでいた)を定義している条文構成であった。さらにその美術品等からは「複製のようなもので、単に装飾的目的にのみ使用されるものを除く」とされていたが、現在の条文にはない。

法人税基本通達(旧) 7-1-1 (書画骨とう等) [下線は筆者による]

書画骨とう(複製のようなもので、単に装飾的目的にのみ使用されるものを除く。以下 7-1-1 において同じ。)のように、時の経過によりその価値が減少しない資産は減価償却資産に該当しないのであるが、次に掲げるようなものは原則として書画骨とうに該当する。

(1) 古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの

(2) 美術関係の年鑑等に登載されている作者の制作に係る書画、彫刻、工芸品等

(注) 書画骨とうに該当するかどうか明らかでない美術品等でその取得価額が 1 点 20 万円(絵画にあっては、号 2 万円)未満であるものについては、減価償却資産として取り扱うことができるものとする。

また、物品税法上の定義との関係について、本裁決では「法人税法上、物品税法を引用して書画骨とう等を定義していないことから、書画骨とう等に該当するかどうかの判断が、法人税法と物品税法とが一致しなければならないということにはならない。」として、書画骨とう、つまり美術品等が他の法律からの借用概念でないということを明らかにしている裁決であるといえる。

ところで、鑑賞するだけの絵画やオブジェなどであれば社会通念上の美術品等として、このような問題は生じない。問題となるのはそれが機能的に使用可能な美術品等である場合である。今回は納税者自らが美術品等でないと証明し、実際に事業の用に供し、かつ減価償却費を損金経理していることにより今回の裁決では納税者が是認されたわけだが、一方で、納税者が出訴に至らなかったが、次のような事件の報道¹⁰⁷がある。

ある資産管理会社がイタリア製バイオリン「ストラディバリウス」などの減価償却費を損金として計上し、国税庁の調査により申告漏れとして指摘された。この資産管理会社はクラシック専用音楽ホールの運営や管理を行っており、当該バイオリン「ストラディバリウス」等の名器は、国内外の若手音楽家を育てていく目的で彼らに無償貸与していたことから、事業の用に供しているとして減価償却を行ったものだという。この納税者は直ち

¹⁰⁷ 日本経済新聞電子版『『コイイチ』創業者の資産管理会社、20 億円申告漏れ』2019 年 6 月 6 日掲載。
<https://www.nikkei.com/article/DGXMZ045751440W9A600C1CN0000/>(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

に修正申告に応じたため出訴に至らず司法の判断はなされなかったが、金額的には上記テーブル・スタンド事件と同様に著しく高額であり、しかも事業の用に供していた物である。しかし、決定的にこの「ストラディバリウス」とテーブル・スタンドが異なるのは、その希少性と非代替性にあると考えられる。つまりその作者でなければ制作し得ない希少性と非代替性が、美術品該当性を左右しているものと考えられる。

ちなみに、テーブル・スタンド事件の裁決では「接触、利用により、破損、摩耗することもあると認められる」とあるが、これは減価償却資産であるから使用により減価する、ということを単に述べているのであって、実際の減耗・減価を理由に減価償却資産に該当すると判断しているわけではない。あくまでもそれを事業の用に供しているゆえの現実の減耗があることを述べている。すなわち、「ストラディバリウス」については事業の用に供していたという事実をもって減価償却資産であるとの判断はできず、まずは美術品等に該当するから減価償却は行えない、という課税当局の判断であったと考えられる。

第三款 趣味で収集していた特殊車両が減価償却資産であるとされた例

(以下「フェラーリ事件¹⁰⁸」という。)

1. 事案の概要

本件は税務署長が、原告(納税者)の平成 27 年分及び平成 28 年分の所得税等について、原告の所有していた車両が「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当するとして各更正処分等をしたのに対し、原告が、売却した車両中には「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当しないものがあるとして、各更正処分等の一部の取消しを求めた事案である。(他にも裁判の争点があるが、本稿では、本件各車両が所得税法 38 条 2 項に規定する「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当するか否かについての争点のみ検討する。)

2. 判旨

(1) 判断枠組み〔以下、下線は筆者による〕

「ア(ア)…(略)法 38 条 1 項は、譲渡所得の計算の原則として、譲渡価額から当該資産の取得費等を控除する旨求めるとともに、同条 2 項において、当該資産がその価値が使用により目減りする性質のものである場合には、(略)目減りを反映させるのが相当であるとの趣旨(略)、そして、同項 1 号は業務用資産の場合に当該控除がされるべき金額は、法 49 条 1 項に定める減価償却資産の償却費の合計額である旨規定している((略)非減価償却資産についても、同行 1 号に準じて控除額を計算するものとしている。)。このことからすれば、法 38 条 2 項柱書きにいう『家屋その他使用又は期間の経過により減価する資産』とは、法 49 条 1 項の対象とされる減価償却資産(その意義及び範囲は、法 2 条 1 項 19 号及び施行令 6 条各号に規定されている。)の範囲と一致するものと解すべきである。

(イ)法 49 条 1 項は、(略)費用収益対応の原則の観点から(略)支出として計上することの趣旨に基づく規定である。(略)価値の減少の仕方を擬制して、必要経費を計算する旨を定めたものである。(略)譲渡所得に対する課税の局面で取得費全額を(価値の目減り分を考えることなく)必要経費として差引くこととすれば、価値の目減り分を二重に控除する結果となるため、減価償却された分は取得費から控除すべきこととなる。(略)

(ウ) …(略)非業務用資産の場合には(略)業務用資産の場合に準じて取得費控除がされる旨規定されていること、仮に取得費をそのまま維持とした場合、取得後相当期間経過後に非業務用資産を譲渡すると、通常は譲渡損失が生じて譲渡者の所得ひいては税負担が圧縮されることになるが、非業務用資産であってもその使用によって帰属所得が生じていることなどに鑑みると、(略)取得費控除については業務用資産と同様に取り扱うものとさ

¹⁰⁸ 東京地裁令和 5 年 3 月 9 日判決・LEX/DB 文献番号 25572973、国税不服審判所令和 2 年 3 月 10 日裁決・東裁(所)令元第 84 号。

れている。

…(略)何が当該資産の『価値』といえるかという点についても、納税者の置く主観的な意義付けを離れて、その類型ごとに社会通念上想定される本来的目的・効用という観点から、一定の犠牲を置かざるを得ないものというべきである。換言すれば、ある資産が、『使用又は期間の経過により減価』(法 38 条 2 項)しない資産(略)に該当するか否かの判断も、当該資産が、その属する類型において、社会通念上想定される本来的目的・効用を前提に、(略)行われるべきであり、ただ、個別の資産につき、その価値が、本来的目的・効用とは異なる面に置かれていることが社会通念上確立しているといえるような例外的な場合に、これと異なる判断がされるにすぎないものと解するべきである。

(エ)これに対し原告は、(略)資産の時価が機能及び希少価値の双方に着目して形成されている場合、(略)客観的な価額(時価)が減少しない場合には取得費調整の対象とはならないのであり、そのように解することが、資産の値上がりによる価額の増加に課税するという譲渡所得の趣旨からも合理的であると主張する〔が、筆者加筆〕(略)この原告の主張は採用することができないことに帰する。

イ(ア)本件車両A及びBは、いずれも自動車であるから、施行令 6 条 6 号に言う『車両及び運搬具に該当する。(略)およそ自動車である以上、かかる機能の劣化が一切発生しないとか、使用によってむしろ機能が向上するといった事態が生じ得ないことは、社会通念上明らかであると言える。そうすると、自動車は原則として『時の経過によりその価値の減少しない』資産に該当しないものというべきである。

他方基本通達 2-14 は、美術品等につき、『時の経過によりその価値の減少しない』資産該当性についての実務上の判定基準を定めている(略)これは、美術品とは、絵画・彫刻・工芸品その他の有形の文化的所産である動産を意味することを前提に、これらは、社会通念上その目的として鑑賞以外のものが想定されない、又は茶器などのように鑑賞以外の目的や機能(茶器であれば食器としてのそれ)が形式的には想定されるとしても、当該目的や機能の部分が形骸化し、鑑賞対象としての部分がその価値のほとんどを占めるものとして社会通念上確立しているために、価値が目減りが将来にわたり生ずる余地がない(多数の者が鑑賞することで価値が減少していったり、時の経過に応じて定量的に価値がなくなっていく関係にない)ことから、美術品等に該当すれば『時の経過によりその価値の減少しない』資産に当たる旨を定めたものと解される。もっとも、何を『美術品』等とするかを個々の主観に委ねることは、美的感覚が人により大きく異なる以上極めて安定性を欠く結論になることを踏まえ、基本通達 2-14 において基準が設けられているものと解される。

(略)施行令 6 条各号に該当する資産が、鑑賞対象としての卓越性に価値をも合わせて有するような場合に、それをもって『時の経過によりその価値の減少しない』資産に該当するといえるか否かは、上記のような価値が目減りが将来にわたり生ずる余地がないものと

いう評価が社会通念上確立しているかどうかによって判断すべきである。(略)改正前基本通達 2-14 は、減価償却資産に該当しないものの例として『書画、骨とう』を掲げ(略)例として列挙していた。また、『骨とう』該当性の解釈として、日本標準商品分類¹⁰⁹上『骨とう』とはその制作後 100 年以上を経過したものを指すとされていることなどを踏まえて判断するものとしていた。

これは、物に対する価値の見いだされ方には時代ごとに差があり得ることに加え、鑑賞対象としての部分以外に実用的な機能を有する資産の場合は、(略)長い時代の変遷を経て、(略)なお当該資産に高い価値が付けられているようなものは、社会通念上、当該資産の実用的な機能以外の部分(すなわち、鑑賞対象としての部分)が、その物の価値として確立した(すなわち歴史的価値又は希少価値がその本来的効用として定着した)ものと判断することができるとの解釈に基づくものと解される。

そうすると(略)例外的な場合とは、(略)長期間を経てもなお確立した高い価値を維持しているような場合等に限られるというべきであり、(略)単に市場における希少性等によってその価格が(せいぜい数年単位の期間で)高騰しているにすぎないような場合を含むものではない。

(イ)これに対し原告は、時の経過によっても減少しないような市場価値が付与されている資産は、その類型を問わず『時の経過によりその価値の減少しない』資産に該当する旨主張する。

しかし、原告の依拠する基本通達 2-14 の(2)の規定は、(略)実用性の欠如又は稀薄性を前提としても 100 万円以上という相当高価な価格でなければ入手できないことをもって、減価償却資産の対象たる『美術品』の基準とするものである。換言すれば、基本通達 2-14(2)の基準は、社会通念上『美術品』とされる資産の中で、減価償却資産たる『美術品』に該当するものとそうでないものを振り分けるための基準であり、ある資産がそもそも社会通念上『美術品』に該当するか否かの線引きを規律するものではない。したがって社会通念上『美術品』に該当しない資産について、基本通達 2-14(2)の基準をそのまま妥当させるのは適当ではないものというべきである。

したがって、社会通念上『美術品』に該当する資産以外の種類の資産についても基本通達 2-14(2)が妥当することを前提とする原告の主張は採用することができず、(略)『骨とう』、『古美術、古文書、出土品、遺物等』に類似すると言える程度の長期間を経てもなお高い価値を維持しているような場合に、例外的に『時の経過によりその価値の減少しない』資産該当性が認められるに過ぎないものと解するべきである。」

¹⁰⁹ 総務省 HP 日本標準商品分類「骨とう」は大分類 8 生活文化用品、中分類 94 美術品、収集品及び骨とう品、3 に分類されている。ただし「制作後 100 年」を基準として判断するものとしていたという点については、筆者においてその他の裁判例や事例を調べるに至らなかった。
https://www.soumu.go.jp/main_content/000294500.pdf (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。なお、税関 HS コードでは 100 年を経過したものなどの基準がある。

(2) 検討・結論

東京地裁は次のように判示して、原告の主張を却下した。「フェラーリ F50 は、(略)その機能面のみならず、美的側面や希少性も価格形成要因の相当部分を占めているものと認められる。他方、自動車の有する本来的な機能(略)があることは明らかである。(略)製造から 18 年程度しか経過していないのであるから、いわゆる『骨とう』といえるほどの期間にわたり高い価値を維持しているとはいえない。(略)今後の価格推移については未だ不確定な面もあるといわざるを得ない。(略)当該資産が、『骨とう』、『古美術、古文書、出土品、遺物等』といえる程度の長期間を経てもなお高い価値を維持しているような場合に当たると解することはできない。」そして、原告のストラディバリウスの課税実務の取り扱いの主張も引用し、「ストラディバリウスは、時の経過とともに歴代の演奏者の個性を加え、その実用的な機能(楽器としての演奏効果)にも深みが増すものと一般的に評価されているという稀有な性質がある点で、原動機の性能の経年劣化を避けられない自動車とは異なる上、かりにこの点をおくとしても、ストラディバリウスは、現に 200 年以上にわたり一流のヴァイオリンとしてその価値が社会通念上も確立しているのであって、『骨とう』と称するのに十分な長期間を経てもなお高い価値を維持しているといえるから、これを『時の経過によりその価値の減少しない』資産に該当すると判断することは社会通念上にも合致する。これに対し(略)本件車両 A 及び B が、そのような長期間にわたって高い価値を維持し、今後も維持し得る資産であるとは断じ難い。」

3. 考察

(1) 所得税法 38 条 2 項柱書にいう「使用又は期間の経過により減価する資産」とは同法 2 条 1 項 19 号に規定する「償却をすべきものとして政令で定めるもの」の減価償却資産を指しているのか否か

判決では、判断枠組みの冒頭において「法 38 条 2 項柱書きにいう『家屋その他使用又は期間の経過により減価する資産』とは、法 49 条 1 項の対象とされる減価償却資産(その意義及び範囲は、法 2 条 1 項 19 号及び施行令 6 条各号に規定されている。)の範囲と一致するものと解すべきである。」としているが、この点はこの地裁判決に先立つ不服審判所の裁決において両者が「同意義であるものと解される」としていたところ、この地裁の判決では「範囲が一致するもの」としたものである。

所得税法第二条 (定義)

第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

十九 減価償却資産 不動産所得若しくは雑所得の基因となり、又は不動産所得、事業所得、山林所得若しくは雑所得を生ずべき業務の用に供される建物、構築物、機械及び装

置、船舶、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産で償却をすべきものとして政令で定めるものをいう。

所得税法第三十八条（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）

第三十八条 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。

2 譲渡所得の基となる資産が家屋その他使用又は期間の経過により減価する資産である場合には、前項に規定する資産の取得費は、同項に規定する合計額に相当する金額から、その取得の日から譲渡の日までの期間のうち次の各号に掲げる期間の区分に応じ当該各号に掲げる金額の合計額を控除した金額とする。

- 一 その資産が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の用に供されていた期間 第四十九条第一項（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法）の規定により当該期間内の日の属する各年分の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入されるその資産の償却費の額の累積額
- 二 前号に掲げる期間以外の期間 第四十九条第一項の規定に準じて政令で定めるところにより計算したその資産の当該期間に係る減価の額

所得税法施行令第六条（減価償却資産の範囲）

第六条 法第二条第一項第十九号（定義）に規定する政令で定める資産は、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるもの（時の経過によりその価値の減少しないものを除く。）とする。

- 一 建物及びその附属設備（略）
- 二 構築物（略）
- …（以下略）

この点について酒井克彦教授が「所得税法 38 条 2 項にいう『使用又は期間の経過により減価する資産』〔以下①とする。筆者〕が所得税法 2 条 1 号 19 号の『減価償却資産』〔以下②とする。筆者〕であるとするのであるが、その理由が判然としない¹¹⁰」として、不服審判所がそれらを同じものだと解することに疑問を呈している。酒井教授は、「①の資産は、（略）『期間』を念頭に置いた概念であるから、特定の時間的隔たりの間における『減価』を念頭に置いた概念であることがわかる。これに対して、②の減価償却資

¹¹⁰ 酒井克彦「譲渡所得に係る取得費の減額計算要件と減価償却資産該当性(上)-国税不服審判所令和 2 年 3 月 10 日裁決を素材として-」税務事例 54 巻 10 号 4-5 頁(2022)。

産は、特に期間を定めることはなく、『時』の経過によりその価値の減少しないものを除くとしているのであるから、自ずと①と②の両者の意味内容には径庭があるといわざるを得ない¹¹¹」と、ホステス報酬源泉税事件¹¹²の例をもって文理解釈の観点から指摘している。

この見解について対象資産を起点として考えてみると、①は所得税法 38 条 2 項は「譲渡所得の基因となる資産」が対象であるから取得から譲渡までの「期間」としており、②については「減価償却資産」の定義であるから「時」の経過により減価することが前提となっている、と理解することができる。つまり、所得税法 38 条 2 項の「使用又は期間の経過により減価する資産」は、同法 2 条第 1 項 19 号の委任を受けて所得税法施行令 6 条がその範囲を定める「減価償却資産」とは別の物であるということができると考えるに至った。そうであるとすれば、減価償却計算は準用するとしても、その対象資産は別個のものであるから、その「譲渡所得の取得費の対象となる資産」については、それが減価しないに関わらず、減価償却資産の定義とは別に考えていく必要があると思われる。

判決が「範囲が一致するもの」としている理由は、譲渡所得の計算において、その資産が価値が目減りする性質のものである場合には、業務用資産も非業務用資産も同様にその目減り分を反映させる旨を規定しているからだという。しかし、同じ資産であるならば、所得税法 38 条 2 項の文言を「減価償却資産」とすればよいのであって、そうでなく「家屋その他使用又は期間の経過により減価する資産」としていることから、根本的に別の概念を示しているものと理解することが自然であると考えられる。ただし減価する資産の対象範囲が同じだというのであれば、それには同意できる。ただし、繰り返しになるが、あくまでも減価する資産の対象範囲つまり類型が同じなだけであって、事業の用に供する減価償却資産と譲渡所得の計算上減価償却計算を行う対象となる資産は、別のものであるといえる。

(2)「価値」とは

不服審判所の裁決では、「結果的に取引価格が高騰したものがあるとしても」それは問題とせず、それが車両であるから、歴史的価値又は希少価値、非代替性がなければ減価償却資産に該当する、という判断であった。そしてその歴史的価値、希少価値については「車両 A については同種の車両が 349 台、本件車両 B については同種の車両が 2,261 台生産されており、また、本件車両 A 及び本件車両 B のいずれも、…生産されてから 20 年程度経過したに過ぎないものであるから」と、具体的な生産台数と年数を挙げ、結果的に減価償却資産に該当するとした。

¹¹¹ 酒井・前掲注 110「譲渡所得に係る取得費の減額計算要件と減価償却資産該当性」5 頁。

¹¹² 最高裁平成 22 年 3 月 2 日判決・民集 64 卷 2 号 420 頁、「期間」を一般概念に基づいて解釈することが自然であり、これと異なる解釈を取るべきではないと判示した。

地裁判決でもこれらの趣旨は同じであり、「個別の資産につきその価値が本来的目的・効用とは異なる面におかれていることが社会通念上例外的な場合」があるとし、「長期間を経てもなお確立した高い価値を維持しているような場合」は例外的な場合に該当するが、「単に市場における希少性等によってその価値が(せいぜい数年単位の期間で)高騰しているにすぎないような場合を含むものではない」と判示した。また「価値」については具体的に「当該資産の実用的な機能以外の部分(すなわち、鑑賞対象としての部分)が、その価値として確定した(すなわち歴史的価値又は希少価値がその本来の効用として定着した)もの」と判断することができる」ものだとしている。まだいささか抽象的表現かもしれないが「本来の目的・効用とは異なる鑑賞対象」と多少具体的に表現されているといえる。さらに日本標準商品分類の「骨とう」は制作後 100 年以上を経過するものを指すことを踏まえて判断していることが示され、具体的年数を提示されたことは納税者としてはわかり易い基準が与えられたといえる。

(3) 所得税基本通達 2-14(若しくは法人税基本通達 7-1-1)は、①美術品等について減価償却資産該当性を判断するための規定なのか、②施行令 6 条(減価償却資産の範囲)について「時の経過によりその価値が減少しない資産」該当性を判断する規定なのか。

筆者は、所得税基本通達 2-14 は「美術品等についての減価償却資産の判定」であり、まず検討対象となる資産が美術品等であることが前提の通達ではないかと考えている。第一章においてこの通達の改正経緯でも前述した通り、改正前のタイトルは「書画、骨とう等」、いわゆる美術品等であり、古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないものは書画こつとうとして(非減価償却資産として)扱うが、それが不明な場合には 20 万円という金額基準で判断するという内容であった。現行の 2-14 においても「次に掲げる美術品等は、」と、主語が美術品等であることから、この通達が美術品等を対象としていることがみてとれる。

所得税法基本通達 2-14 (美術品等についての減価償却資産の判定)【再掲】

「時の経過によりその価値の減少しない資産」は減価償却資産に該当しないこととされているが、次に掲げる美術品等は「時の経過によりその価値の減少しない資産」と取り扱う。

- (1) 古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの
 - (2) (1) 以外の美術品等で、取得価額が 1 点 100 万円以上であるもの(時の経過によりその価値が減少することが明らかなものを除く。)
- (以下略)

しかし、判決では、①「基本通達 2-14 は、美術品等につき、『時の経過によりその価値の減少しない』資産該当性についての実務上の判定基準を定めている」と美術品等について減価償却資産性を判断する規定だと説示する一方、②価値について納税者の主観的な意義付けを離れるため、その資産が「その属する類型において、社会通念上想定される本体的な目的・効用を前提」として一定の犠牲を置かざるを得ない」とし、まずは減価償却資産の類型に当てはめ、例外的な場合には美術品等として基本通達 2-14 により減価償却資産該当性を判断するとしている。さらに「基本通達 2-14(2)の基準が、社会通念上『美術品』とされる資産の中で、減価償却資産たる『美術品』に該当するものとそうでないものを振り分けるための基準であり、ある資産がそもそも社会通念上『美術品』に該当するかないかの線引きを規律するものではない」としている。

この所得税基本通達 2-14 について品川芳宣弁護士は、『時の経過によりその価値の減少しない資産』の例を示したに過ぎないことと、この『価値の減少しない資産』に該当するし、通常、減価償却費(必要経費)が控除できないという納税者が不利になる範囲を示したものであること¹¹³と説明されている。そして「基本通達 2-14 の取扱いについては、同通達が『時の経過によりその価値が減少しない資産』を例示しているわけであるから、本件車両 A 及び B についても、その例にならえば足りることになる。」として、この基本通達 2-14 が当該資産について「時の経過によりその価値が減少しない資産」該当性を判断する規定だとしている。

このように、未だこの基本通達 2-14 は対象が「美術品等」であるのか、それとも当該資産の「時の経過によりその価値が減少しない資産」該当性を判断しているのか、曖昧な規定となってしまうている。

(4) 「社会通念上『美術品』」は課税要件明確主義に反しないか

本判決では、「社会通念上」という単語が裁判所の判断の中だけでも実に 20 回以上登場している。そこで判決文中においてこの「社会通念上」がどのような事象について形容していたのかを抽出して確認してみると、次のようなものであった。

- ・ 社会通念上 想定される本来的目的・効用
- ・ 本来的目的・効用が 社会通念上 確立しているといえるような場合
- ・ 劣化が一切発生しないとか、むしろ機能が向上するといった事態が生じ得ないことは 社会通念上 明らかである
- ・ (美術品等は) 社会通念上 その目的として鑑賞以外のものが想定されない
- ・ 鑑賞対象としての部分がその価値のほとんどを占めるものとして 社会通念上 確立してい

¹¹³ 品川芳宣「フェラーリ車の減価償却資産該当性・為替差損益の所得区分」TKC 税研情報 32 巻 5 号 39 頁 (2023)。

る

- ・ 価値が目減りが生ずる余地がない、という評価が社会通念上確立しているかどうか
- ・ 社会通念上、その物の価値として確立したものと判断できる
- ・ 社会通念上その評価が確立されている
- ・ 社会通念上「美術品」

ちなみに「社会通念上『美術品』」という文言はこの判決の中で7回も登場しており、「美術品」が具体的な物品・動産を示しているのではなく、社会通念上のものであることが明らかである。このようにみるとこの「社会通念上」を使用しなければならない「美術品」は不確定概念となりはしないだろうか、という疑問が生じる。所得税法2条1項19号は定義として、またその明細は施行令6条に委任され減価償却資産の具体例が明示されている。そしてこれらの減価償却資産については「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」及び「減価償却資産の耐用年数表」にさらに詳細に定められている。もちろん、これらによっても納税者と課税庁の認識の違いから更正決定がなされた事例¹¹⁴もある。しかし美術品等についてはそのような規定がないため、納税者の主観によってそれが美術品等であるかどうか、減価償却の対象であるか否かを判断している状況にある。

金子宏教授は「法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度は不可避であり、また必要でもある¹¹⁵」と述べられたうえで、不確定概念には2種類のものがあるとし、一つは「その内容があまりに一般的でないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や濫用をまねくおそれのあるものであり、…終局目的ないし価値概念を内容とする不確定概念が、それである。租税法規がこのような不確定概念を用いた場合には、その規定は課税要件明確主義に反して無効であると解すべきであろう」とする。またもう一つは「中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であって、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的にてらしてその意義を明確になし得るもの」とし、「それに該当するかどうかの問題は、法の解釈の問題であり、当然に裁判所の審査に服する問題であると解される。その必要性和合理性が認められる限り、この種の不確定概念を用いることは、課税要件明確主義に反するものではない¹¹⁶」とされている。

ここに金子教授のいう「その必要性和合理性が認められる」かであるが、まず、必要性

¹¹⁴ 「コンテナについては、税務上、耐用年数表に基づき「器具・備品」のうちの「コンテナ」として減価償却することが一般的です。しかしながら、2019年度上期に、当社がコンテナを販売したお客様が、税務当局より、建築基準法に基づく建築確認の申請をしているコンテナについて「器具・備品」ではなく「建物」としての耐用年数を適用すべき旨の更正処分を受ける事態が発生し、また、その後も同様の指摘を受けて修正申告を行う事例が数件発生しております。」エリアリンク株式会社2020年3月IR情報より。

<https://www.arealink.co.jp/wp-content/uploads/2020/02/tdzz1.pdf>(最終閲覧2024年1月9日)。

¹¹⁵ 金子・前掲注1818) 租税法 84頁。

¹¹⁶ 金子・前掲注18) 租税法 85頁。

については、「美術品等」の定義が困難であることは容易に想像できる反面、「美術品等」といえば通常価値が減少しないものだと理解できるような共通性もあるため、無いとはいえない。一方で、これだけ多くの裁判を引き起こしているという事実は重く、「社会通念上」で修飾しなければ表せないことから、合理的とは言えないように思われる。

つまり「美術品等」が「その内容があまりに一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や濫用をまねくおそれのあるもの」に該当していると考えられるから、その「美術品等」の定義を設けることによって、このような不明確な定義の下での課税実務を是正することができるのではないかと考えるのである。

第四款 美術品等該当性についての総括

オルゴール事件では裁判を通じて、100年を基準として「美術品」と「古美術品」を明確に区別していることが伺えた。テーブル・スタンド事件では、希少価値・非代替性がなく、事業の用に供する経済的合理性を有することについて納税者が証明することで、減価償却資産に該当するという結果となった。また、いずれの判断も基本通達の文理解釈を基に判断されていた。つまり基本通達の入り口で美術品等に該当するか、減価償却資産に該当するかによって判断される形となった。フェラーリ事件では、所得税法38条2項柱書の「使用又は期間の経過により減価する資産」の解釈、価値とはどのようなことをいうのか、など説示されたが、反対に所得税基本通達2-14の適用範囲の曖昧さと「美術品等」が不確定概念であることが浮き彫りとなった。これらの裁判例を通じて、我が国税法における美術品等の範囲の曖昧さと不明確さがこれらの訴訟を引き起こす原因となっており、これを払拭するためには「美術品等」の明確な定義が必要であると考えに至った。

またここで、いくつかの裁判例及び裁決例を検証してきたので、考察の一つとして税メリットの観点から整理して考えてみたい。取得時より譲渡時の時価が増加している場合のケースを、取得中と売却時の税負担を、個人事業主が事業の用に供するために所有する場合(法人が所有する場合も同様と考えられる)と個人が趣味で所有する場合について整理する。

個人事業主が所有する資産が減価償却資産であった場合には、保有時は減価償却費を計上することができ毎年所得金額＝納付税額の減少に貢献する反面、譲渡時には譲渡時の時価と減価償却後の帳簿価額との差額に対し譲渡益課税がなされることで納付税額が増加することになる。個人が趣味で所有する資産がいわゆる減価する資産であった場合には、保有時は特に所得に対する影響はなく、譲渡時は取得費調整がある(減価償却の方法に準じた減価の額を取得価額から控除する)ため、所得金額が大きくなる結果となる。

一方、個人事業主が所有する資産が非減価償却資産である場合には、取得時のキャッシュアウトをいつまでも回収できない反面、譲渡時の所得金額は減価償却できるものと比べて小さくなるということになる。個人が趣味で所有する資産がいわゆる減価しない資産である場合には、保有時はいわゆる減価する資産と同じように所得に対する影響はなく、譲渡時の所得金額は取得価額を取得費として計算するため、個人事業主と同じ所得金額となる。

つまり、その資産が非減価償却資産である場合には、個人事業主が事業用として所有していても個人が趣味で所有していても、所有時及び売却時の所得金額に変わりがないが、減価償却資産またはいわゆる減価する資産である場合には、個人事業主として所有すれば減価償却費を計上できるが、個人が趣味で所有していた場合にはその減価部分は譲渡時に課税される結果となる。

第二節 生活に通常必要な資産該当性が争われた裁判例

第一款 サラリーマン・マイカー訴訟¹¹⁷

1.概要

本件は、給与所得者である原告(控訴人)が自家用車(以下「本件自動車」という。)の運転中に自損事故を起こし、これをスクラップ業者に3,000円で売却した。この売却については其年分の確定申告において、当該売却金額から帳簿価格300,000円を差し引いた297,000円を譲渡損失として給与所得と損益通算をして還付申告を行ったところ、所轄税務署長がこれを否認した事案である。主な争点は、所得税法69条譲渡損失の損益通算が認められるか否かであるが、一審と二審では「生活に通常必要か否か」の判断が異なっている。なお、最高裁では結果として上告を棄却しているが、「理由不備ないし理由齟齬の違法がある」として高裁判決を批判している。

2.判旨

(1)第一審：神戸地裁昭和61年9月24日判決¹¹⁸

第一審判決は、次に列挙する理由を考慮し「本件自動車は原告の日常生活に必要なものとして密接に関連しているので、生活に通常必要な動産(法9条1項9号、令25条)に該当するものと解するのが相当である」とし、損益通算の適用の有無につき判断するまでもなく、給与所得との損益通算はできないと判示した。

- イ 使用状況は通勤の一部ないし全部区間、また勤務先での業務用に利用していたこと
- ロ 通勤・業務のために使用した走行距離・使用日数はレジャーのために使用したそれらを大幅に上回っていること
- ハ 車種も大衆車であること
- ニ 当時の自家用車の普及状況等

(2)第二審：大阪高裁昭和63年9月27日判決¹¹⁹

二審判決では、「本件自動車が生活に通常必要なものと見られるのは控訴人が通勤のため自宅・駅間において使用した場合のみ」として、以下の点から生活に通常必要なものとしての自動車の使用ではないと言わざるを得ないとして納税者の主張を棄却した。

- イ 自動車をレジャーの用に供することが生活に通常必要なものと言うことができないことは多言を要しない

¹¹⁷ 第一審：神戸地裁昭和61年9月24日判決(棄却・控訴)・税資153号722頁、控訴審：大阪高裁昭和63年9月27日判決(棄却・上告)・高民集41巻3号117頁、最高裁平成2年3月23日判決(棄却・確定)・民集159号339頁。

¹¹⁸ 神戸地裁昭和61年9月24日判決(棄却・控訴)・税資153号722頁。

¹¹⁹ 大阪高裁昭和63年9月27日判決(棄却・上告)・高民集41巻3号117頁。

- ロ 自動車勤務先における業務の様に供することは雇用契約の性質上使用者の負担においてなされるべきことである
- ハ その区間の通勤定期券購入代金が使用者によって全額支給されている以上、控訴人において本来そうする必要はなかった

(3)最高裁平成2年3月23日判決¹²⁰

最高裁ではその上告を棄却したものの、その二審の判決の理由について以下のように理由不備ないし理由齟齬の違法があるとしている。〔下線は筆者による〕

一 原判決は「本件自動車はその使用の態様によりみて生活に通常必要でない資産に該当する」と認定し、その理由の一つとして、自動車をレジャーの様に供することが生活に通常必要なものということができないことは多言を要しないところであるという。

しかし、主として趣味・娯楽等に供するために所有する動産で明らかに生活に通常必要な資産に該当するといえる動産は、現代の社会生活においてその例は多い。カラーテレビ・ステレオ・各種スポーツ用品 等々例示すれば枚挙にいとまがない。

更に、現代社会において、自家用自動車は通勤、買物、家族の健康保持・娯楽のためのドライブ、家庭生活における友人・知人との交際等々、多様な目的に供するため、生活領域の拡張、生活内容の多様化、円滑化、効率化に不可欠な資産である。

他面、国民生活における普及率という観点から見ても、社会生活の実態、それを反映する社会通念からしても、自家用自動車がレジャーの用に供されていたというだけでは、それが「生活に通常必要でない資産」に該ると断定できるものではない。

二 (略)

したがって、原判決が、本件自動車を「生活に通常必要でない資産に該当する」と認定するために述べている理由は、全く本件事案に不適切な、的外れのものであり、右認定については理由齟齬ないし理由不備の違法がある。

3.考察

控訴人は自家用車が「生活に必要な動産」又は「生活に通常必要でない資産」以外の「一般資産」という概念¹²¹であるという解釈によって裁判に臨んだが、その解釈につい

¹²⁰ 最高裁平成2年3月23日判決(棄却・確定)・民集159号339頁。

¹²¹ 北野弘久『サラリーマン税金訴訟-納税者の権利の昂まりのために-〔増補版〕』284-285頁(税務経理協会、1990)北野教授は、神戸地裁に鑑定書を提出し、証言も行っている。三分説を主張されており、「一般資産」については次のように述べている。「従来、生活の用に供する動産は、所得税法上、①生活に通常必要な動産と、②生活に通常必要でない動産とに大別して、議論されるきらいがあった。(略)譲渡所得にからむ資産概念を所得税法は、①所得税法33条が本来的に予定する資産(以下「一般資産」という)、②所得税法69条2項、62条、同法施行令178条において規定している「生活に通常必要でない資産」、③所得税法9条1項9号、同法施行令25条に規定する「生活用動産」の三種類に分類している。(略)家庭用自動車が上記の②、③の資産に該当しない場合には、原則に戻って①の資産について認められている損益通算の税法的保護があたえられねばならないということになる。」このほかに三分説を支持するものとして福家俊朗「通勤用(自家用)

では否認されている。損益通算の可否について争われた裁判であったが、結果として争点はその自家用車が「生活に通常必要な動産」か「生活に通常必要でない資産」かということになった。

しかし、この一連の判決で「生活に通常必要な動産」か「生活に通常必要でない資産」かの判断は明らかになったとは言えない。それはこの最高裁の理由齟齬の付について言及している評釈が少ないことから伺える。酒井克彦教授の「『生活』に対する解釈の問題に加えて最高裁判決の射程範囲に関する議論がないがしろにされてきた結果ではなかろうか¹²²」とあるように、「生活に通常必要か否か」についてこれまで議論は尽くされてこなかったように思われる。

第一審においては「生活に通常必要か否か」の判断における「生活」について、通勤や勤務先の業務が「生活」であるというという観点¹²³から「仕事かレジャーか」を基準にしており、仕事に使うのであれば「生活に必要」、仕事に使うのでなければレジャー、レジャーであれば「生活に必要ではない」というロジックを用いている。さらに、第二審では「自動車をレジャーの用に供することが生活に通常必要なものと言うことができないことは多言を要しない」とまで述べている。この点について、酒井教授は「『生活』の概念の捉え方は昭和 50 年代初期の課税処分¹²⁴の適法性が争われた事件において示されたものであって、かような捉え方が今日的に通用するか否かについては消極に解するべきではないだろうか¹²⁵」、佐藤英明教授もまた「判断基準の基礎にあるのは、労働を生活の中心に置く「生真面目な」価値観であろうが、そろそろそれに疑問を投げかける時期が来ているように思われる¹²⁶」と、このような旧来の価値観に否定的である。令和となったこのあたりで再度検討することが必要ではないだろうか。

ちなみに当時の評釈では、自家用車が生活に通常必要でない資産に該当することに賛成の意見として、佐藤久夫氏は「主としてレジャー用に使用されていたという点から『生活に通常必要でない資産』に該当するものとしたものであり、解釈論としてほぼ異論のないところと思われる¹²⁶」、石田浩二氏は「『必要』という概念が評価的要素を含む以上、その者の日々の活動に対する法的観点からの評価を無視して行うことはできないと思われるので(法律的観点から、雇用契約の性質や通勤費を使用者が支給していることを

自動車の譲渡による損失を所得から控除することが認められなかった事例ーサラリーマン・マイカー訴訟第一審判決ー」判例時報 1227 号 173-177 頁(1987)、田中治＝近藤雅人「通勤自動車の譲渡損失」三木義一、田中治、占部裕典編書『租税判例分析ファイル I 所得税編 [第 2 版]』327 頁(税務経理協会、2009)などがあるが、少数派である。

¹²² 酒井克彦「生活に通常必要でない資産に係る損失」税理 63 巻 2 号 65 頁(2020)。

¹²³ 碓井光明「給与所得者が通勤及び勤務先の業務用に利用していた自動車が所得税法 9 条 1 項 9 号にいう生活用動産に該当するとされた事例」税務事例 19 巻 3 号 4 頁(1987)。

¹²⁴ 酒井・同上 122) 63 頁。

¹²⁵ 佐藤・前掲注 25) スタンダード所得税法 361 頁。

¹²⁶ 佐藤久夫「給与所得者の自家用自動車の譲渡による損失の金額をその給与所得の金額から控除することができないとされた事例」判例タイムズ(平成 2 年度主要民事判例解説)762 号 319 頁(1991)。

重視し「生活に通常必要でない資産」であるとする〔筆者加筆〕)控訴審の判示の方が正当であろう¹²⁷⁾という意見があった。

一方で自家用車が生活に通常必要な資産とする意見は圧倒的に多かった。山田二郎弁護士の「サラリーマンのマイカーを家庭の消費生活用資産と分類するのが説得力があるように考えられる¹²⁸⁾」という意見や、玉國文敏教授の「レジャーも、個人生活の重要な一部であることからすると、レジャー等に用いられていたか否かの事実と、生活に通常必要な資産かどうかとは、切り離して考えることもできよう¹²⁹⁾」とする考え方、碓井光明氏は「むしろ、レジャー目的・娯楽目的の利用は、今日においては『生活に通常必要』であるといってよいと思われる¹³⁰⁾」とし、高野幸大教授もこれに賛成の意見¹³¹⁾であった。高木良昌氏は「よほどの高級車でもない限りは、現在の日本では自動車は生活必需品といえるのではないだろうか¹³²⁾」と述べている。

また、北野弘久教授は三分説¹³³⁾の立場から「家庭用自動車は、今日では生活に通常必要な資産となっており家庭用自動車の譲渡損は人々の担税力の減殺要素として、所得税法上正当に評価・位置づけられねばならない」と、「生活に通常必要な資産」であり、かつ、その損失も所得税法上考慮されるべきことを述べている。

現在においてはどうか。カーシェアリングが進み、自家用車の世帯当たり普及台数が平成18年に頭打ち¹³⁴⁾となって以来、自家用車の所有権を有することは、既に生活に通常必要ではない(つまり贅沢品)と東京在住である筆者は感じている。しかし地域が違えば当然違う意見があるだろう。

ところで裁判所の判断においては、第一審、第二審ともに「社会生活における一般的な使用実態ではなく、個人の生活関係における自動車の使用状況に重きを置いて判断して

¹²⁷⁾ 石田浩二「給与所得者が保有する自動車の譲渡損失と損益通算」税務弘報37巻3号192頁(1989)。

¹²⁸⁾ 山田二郎「給与所得者の通勤用自動車にかかる損失と損益通算の可否」判例タイムズ(平成元年度主要民事判例解説)735号351頁(1990)。

¹²⁹⁾ 玉國文敏「サラリーマン・マイカー税金訴訟」『別冊ジュリスト租税判例百選第5版』207号85-86頁(2011)。

¹³⁰⁾ 碓井・前掲注123)「給与所得者が通勤及び勤務先の業務用に利用していた自動車が～」5頁。

¹³¹⁾ 高野幸大「通勤用自動車に係る損失と損益通算の可否」ジュリスト(1989)943号122-123頁。高野教授は「本件自動車が『生活に通常必要なもの』ではないと直ちに結論付けることはできないように思われる。しかし私見によれば(略)業務用の資産としての性格を併用するものであるから、法33条1項及び69条1項の適用があると考えることができよう。」として譲渡損失・損益通算の適用が認められるべきと述べられている。同様の意見として、北野・前掲書121)281頁、福家俊朗・前掲注121)、石田・前掲注127)、山田・前掲注128)、佐藤・前掲注126)、石倉文雄「サラリーマン・マイカー税金訴訟」別冊ジュリスト120号55頁(1992)、田川博「通勤用自動車の譲渡損失と損益通算」税経通信42巻2号(1987)244頁、三木義一「マイカー税金訴訟の意義」速報税理6巻8号30頁(1987)、池本征男「給与所得者が自家用自動車を譲渡した場合の損失と損益通算」税理30巻9号127頁(1987)、などがある(順不同)。

¹³²⁾ 高木良昌「生活用財産名目の売買に伴う所得」税理62巻12号30頁(2019)。

¹³³⁾ 北野・前掲注121)。

¹³⁴⁾ 一般財団法人自動車検査登録情報協会 News Release 令和5年8月17日「自家用乗用車の世帯当たり普及台数」3頁。<https://www.airia.or.jp/publish/file/r5c6pv0000013e5h-att/kenbetsu2023.pdf> (最終閲覧2024年1月9日)。

おり¹³⁵」、生活における通常必要性の判断にあたっては納税者個人の属性もさることながら、最高裁の示すように「生活に通常必要」の意義を社会的な観点からも検討しなければならないという問題がある。

佐藤英明教授は「ある資産が生活に通常必要かどうかを判断するためには、一般的に考えて現在のわが国でそれを所有することが『通常』かつ『必要』であると考えられるかどうかということが基準となり、その動産の現実の使用態様やその所有者の個人的な事情は考慮要素に含まれないのであるが、ただ、例外的にその所有者の住む地方の特殊性として多くの人々に共通と考えられる要素は考慮すべきである¹³⁶」としている。高木良昌氏も「通勤に使用していなくても地域性等を考慮すれば自動車が生活必需品といえる地域は多いはずである¹³⁷。」、村井泰人氏も「その該当性の判断に当たっては、その資産を所有していることの『通常性』及び『必要性』について、客観的に検討することが重要であろう¹³⁸」と述べている。つまり①動産の客観的性質、②その資産を所有していることの「通常性」及び「必要性」、③その資産の客観的な「主たる所有目的」が重要で、納税者サイドの「個別事情」や「主観的意思」は原則として影響を及ぼさないとしている。

この判決を通して自家用車の生活に通常必要な資産該当性について、様々な角度から検討してきた。個人的事情をどこまで考慮するか否かも時代によって変化し得るし、最高裁の理由齟齬にもあるように、ある資産が生活に通常必要か否かについては、国民生活における普及率、社会生活の実態、社会通念などから広く判断する必要がある、また「生活」とは何を意味するか、更にそれが「通常」であるか「必要」であるかなど多くの論点において検討を要する。この訴訟の提訴から既に40年を経ているが、この我が国所得税法の顕著な特徴である「生活に通常必要か否か」概念は、多様性が求められる現代においてははまだ結論に至らず、この曖昧な概念の基での課税行政は、課税実務にも大きな影響を及ぼし続けている¹³⁹。

¹³⁵ 玉國・前掲注129)「サラリーマン・マイカー税金訴訟」86頁。

¹³⁶ 佐藤英明「生活用動産の譲渡に関する所得税法の適用」税務事例研究6号48頁(1990)。

¹³⁷ 高木・前掲注132)「生活用財産名目の売買に伴う所得」30頁。

¹³⁸ 村井・前掲注32)「生活用資産を巡る所得税法上の諸問題」203頁。

¹³⁹ 酒井・前掲注122)65頁。酒井教授は「自家用車に係る雑損控除の適用においては、上記に示したサラリーマン・マイカー訴訟の影響が大きく、かかる判決の後、課税実務においては、おおそ自家用車といえば、『生活に通常必要でない資産』に該当するものとして取り扱ってきた。このような考え方は雑損控除の適用場面に限られるものではない。地震保険料控除(旧損害保険料控除)の適用においても…そのまま受け継がれてきているのである。」として現在の課税実務に対する影響を指摘されている。

第二款 リゾートホテル訴訟¹⁴⁰

1. 事案の概要

本件は、内科医師 X（以下「原告」又は「被控訴人」ともいう。）が購入した condominium 形式のリゾートホテルの一客室（以下「本件物件」という。）の貸付に係る不動産所得の損失を事業所得等と損益通算して確定申告を行ったところ、課税庁（以下「被告」又は「控訴人」という）から「生活に通常必要でない資産」に該当するため損益通算の対象とならないとして課税処分を受けた事案である。争点は、同ホテルの客室が、所得税法 62 条 1 項及び所得税法施行令 178 条 1 項 2 号に規定する「生活に通常必要でない資産」すなわち「主として趣味、娯楽または保養の様に供する目的で所有する家屋」に該当するか否かについて争われた事件である

2. 判旨

(1) 第一審（盛岡地裁平成 11 年 12 月 10 日判決¹⁴¹）

第一審は以下のように判示して、本件物件が所得税法施行令 178 条 1 項 2 号の「通常自己及び自己と生計を一にする親族が居住の用に供しない家屋で主として趣味、娯楽又は保養の用に供する目的で所有するもの」に該当するということはできず、その損失は損益通算の対象になるというべきである、として原告の主張を支持した。

- ① 本件物件がリゾート地に所在するホテルの客室であるからといって、原告の取得目的が保養にあったと断じることはできない。本件物件の売買に際しては、取得者が自ら利用することだけでなく賃貸目的で取得することも想定されていたというべきである。
- ② 利用上の特典は、現実には年間わずかな回数しか利用せず、すでに会員権を有していた原告にとってそれほど大きな意味を持っているとは考え難く、高額な管理費を支払っていることの方がはるかに不合理である。
- ③ 販売担当者の収益計算・稼働率を信じ収益が見込まれると考えたが、その計算が特別不合理なものとも考えられず、それが原告の本件物件の購入目的が賃貸収入の獲得にあったことを覆す理由になるとは考え難い。
- ④ 賃貸収入の一定しないことが、直ちに原告が自らの保養の目的で本件物件を取得したことにつながるものではない。
- ⑤ 以上のほか、本件物件はホテル客室として賃貸することを前提として分譲された物件である事、原告の利用回数が少なかったこと、原告は同時期に複数の不動産を順次取得

¹⁴⁰ 第一審：盛岡地裁平成 11 年 12 月 10 日判決（認容・控訴）・税資 245 号 662 頁、控訴審：仙台高裁平成 13 年 4 月 24 日判決（認容・確定）・税資 250 号（順号 8884）、（参考として東京高裁平成 10 年 2 月 24 日判決（棄却・確定）・税資 230 号 722 頁）。

¹⁴¹ 盛岡地裁平成 11 年 12 月 10 日判決（認容・控訴）・税資 245 号 662 頁。

し賃貸収入を得る事業を開始していること、本件物件のみ所有目的が保養にあったと解することはできなというべきである。

(2)第二審（仙台高裁平成 13 年 4 月 24 日判決¹⁴²）

第二審では次のように判示して、本件物件に係る不動産所得から生じた損失は損益通算の対象とならないものとして、第一審の判決を取り消した。

「本件は、本件物件が所得税法施行令 178 条 1 項 2 号に規定する『主として保養の目的で所有する不動産』に当たるか否かが中心的な争点である。同条項は、このように家屋の所有者の『主たる所有目的』という主観的要件を定めているが、個人の主観的な意思是外部からは容易に知り難いものであるから、その認定に当たって、客観的事実を軽視し、個人の主観的な意思を重視することは税負担の公平と租税の適正な賦課徴収を実現する上で適当でないというべきである。（略）本来、個人の主観的な意思によらずに客観的に判定されるべきものであることに鑑みれば、所有者の主観を重視するのは相当でなく、所有者の職業、生活状況、…等の諸般の事情を総合的に考慮して、客観的に所有者の主たる所有目的を認定すべきである。この観点から以下検討する。」

(ア)本件物件より受けることのできた利益（特典）や本件物件の利用実績からすれば、被控訴人に保養の目的があったと認めざるを得ない。

(イ)本件賃貸借契約における賃料は、客室の使用の対価とはいいい難く、むしろ、オーナーの管理費等の経費負担を軽減する目的で、オーナーに支払われる利益に名目上「賃料」の名を付したにすぎないものと認めるべきである。巨額の賃料収支の赤字が継続していたことから、被控訴人が収益性を主たる目的として本件物件を所有していたと認めることは困難である。「家族及び医院職員の福利厚生に供するを目的として買得するもの」と記載されており、本件物件の購入は第三者からそのように受け止められるべき性質のものであったといえることができる。

(ハ) 本件物件に係る支出ないし負担は、所得獲得とは無縁の家事費的ないし余剰所得の処分的性質のものと解するのが相当である。したがって、本件物件の主たる所有目的は保養にあると解するべきであり、当該支出ないし負担をもって、他の各種所得の金額から控除し、損益通算の対象とすべきではないことになる。

3.考察

所得税法 69 条は、損益通算の対象となる資産から「生活に通常必要でない資産に係る所得の金額」を除いている。その除かれる対象資産は施行令 178 条 2 号で「通常自己及び自己と生計を一にする親族が居住の用に供しない家屋で主として趣味、娯楽又は保養の

¹⁴² 仙台高裁平成 13 年 4 月 24 日判決（認容・確定）・税資 250 号（順号 8884）。

用に供する目的で所有するもの」としており、この一連の裁判ではその保有目的が争われた。第一審では、納税者の保有目的が、所得税法施行令に規定する「主として趣味、娯楽または保養の用に供する目的」に該当しないと判示し、原告の保有目的の主張を支持した。しかし、第二審は、「個人の主観的な意思は外部からは容易に知り難い」などとして、所有者の職業、生活状況などを総合的に考慮し、「主として保養の目的で所有する不動産」に該当するとして第一審判決を取り消した

仮に納税者の「保養の目的ではない」という主観のみで損益通算が許され得るとした場合、比較的資金に余裕のある納税者が是認され、このようなスキームを活用することができない一般の納税者との間に不公平を生じる結果となる。最近判決のあった財産評価基本通達総則 6 項に関する最高裁令和 4 年 4 月 19 日判決¹⁴³についても、納税者が比較的裕福でそのスキームを使える立場にある場合と、他に担保物件がなく金融機関からの借り入れができない納税者である場合との租税の不平等が問題となったことを想起させる。

しかし施行令 178 条 2 号は「保養の用に供する目的で所有するもの」であるから、納税者本人の目的であることは日本語的に解釈すれば明らかである。この第一審に賛成の立場として品川芳宣弁護士も「文理解釈の在り方を考えると、(略)『保養の用に供する目的で所有するもの』とは、本人の取得・所有目的(意思)と保養の用の実績こそ重視されるべきと考えられる…(略)当該事実関係に即して、かつ、制度に対して中立的に文理解釈に徹した本判決の方が、理にかなっているようにも考えられる¹⁴⁴。」として、本人の目的(意思)とその実績を文理解釈することを重要視している。

金子宏教授は「租税法は侵害規範(Eingriffsnorm)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は許され¹⁴⁵」ず、「文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的にてらしてその意味内容を明らかにしなければならない¹⁴⁶」と述べられている。

一方、第二審の判決は、その目的は納税者の主観的な意思ではなく客観的事実を重視し判定されるべきとし、更に「…『生活に通常必要でない不動産』か否かを判断するためその資産の所有目的を客観的に認定しようとする際に、その所有目的如何によって決せられる節税効果を得ることを判断要素とすることは本末転倒というべきであって相当でない」として、保養の目的ではなく節税効果を目的としていることはむしろ「生活に通常必要でない」と判断した。伊藤義一教授もその「結論は租税正義にかなっている¹⁴⁷」という。

¹⁴³ 最高裁令和 4 年 4 月 19 日判決 民集 76 卷 4 号 411 頁 総則 6 項に係るいわゆるタワマン評価事件。

¹⁴⁴ 品川芳宣「損益通算に係る『生活に通常必要でない資産』の範囲」税研 92 号 83-86 頁 (2000)。

¹⁴⁵ 金子・前掲注 18) 租税法 123 頁。

¹⁴⁶ 金子・前掲注 18) 租税法 124 頁。

¹⁴⁷ 伊藤義一「医師が購入したリゾートホテルの一室は『生活に通常必要でない資産』にあたるか」TKC 税研情報 12 卷 6 号 13 頁 (2003)。

大野教授も「同じような物件であっても、それを所有する者の事情いかんによっては認定が異なり得るものであることは否定できない¹⁴⁸。」としている。

ところで、わが国の租税法の解釈原理は、租税法律主義(憲法 30 条及び 84 条)に基づく文理解釈であるが、この文理解釈においても、その法規の趣旨・目的に照らした解釈は認められており、これを無視した解釈はあり得ず、その租税法規の立法趣旨・目的の適切な役割に關しての正確な理解が不可欠であると占部教授¹⁴⁹は述べている。そこで、本来の趣旨・目的についてだが、同じ時期に同様の事例について東京地裁で判決¹⁵⁰が行われており、この地裁判決では損益通算が制限されている理由について「生活に通常必要でない資産に係る支出ないし負担は、個人の消費生活上の支出ないし負担の結果生じた性格が強く、このような支出ないし負担の結果生じた損失の金額について、損益通算を認めて担税力の減殺要素として取り扱うことは適当でないとの考え方に基づくもの」としている。これについては品川弁護士が「損益通算の規定の趣旨を殊更強調し、当該規定を制限的に解釈しようとする姿勢が認められる¹⁵¹」とも述べており、本件納税者の自身の保養目的ではないということを尊重すれば損益通算されるべきであって、筆者はこの意見に賛成する。

ちなみに、これらの判決の相違は、第二審判決を支持した伊藤教授が「裁判官の主観が大いに影響しているというべきである¹⁵²」と述べる。また「それぞれの裁判官の自由心証形成の背景からくるものであろう¹⁵³」と品川弁護士も述べている。主観か客観かをめぐって争っているのに、皮肉にもその裁判官の主観が判決に大いに影響しているとは、何とも言い難いところである。

主観的か客観的かという同様の問題は、美術品等の判定基準にも関連している。所得税法の、社会通念上に頼る美術品等の概念、生活に通常必要な資産か否かという不確定な概念、これらの概念に基づく税務行政の問題点が浮き彫りになってきたのではないだろうか。これらの問題を一件一件判断していくのは相当困難であることは想像に難くない。

¹⁴⁸ 大野重國「ホテル経営者に貸し付けられたコンドミニアム形式のリゾートホテルの一室は、生活に通常必要でない資産に該当するか」税理 43 巻 5 号 213 頁(2000)。

¹⁴⁹ 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』1036-1037 頁(慈学社出版、2012)。

¹⁵⁰ 東京地裁平成 10 年 2 月 24 日判決・税資 230 号 722 頁。

¹⁵¹ 品川・前掲注 144)「損益通算に係る『生活に通常必要でない資産』の範囲」86 頁。

¹⁵² 伊藤義一「医師が購入したリゾートホテルの一室は『生活に通常必要でない資産』にあたるか」TKC 税研情報 12 巻 6 号 14 頁(2003)。

¹⁵³ 品川芳宣「損益通算に係る『生活に通常必要でない資産』の範囲」TKC 税研情報 9 巻 5 号 10 頁(2000)。

第三款 下着等のオークション販売¹⁵⁴

1.概要

本件は、原処分庁が、焼肉店を営む審査請求人（以下「請求人」という。）に対し、各課税期間に係る各確定申告において、請求人は、自己の下着等をオークションで販売した収入を請求人名義以外の口座に入金し、収入金額を隠ぺいしていたとして各更正処分及び賦課決定処分を行ったことに対し、請求人が、下着等の販売収入は生活用動産の譲渡に基因する収入に当たるから課税されるものではなく、隠ぺい又は仮装の事実はないなどとしてその取消しを求めた事案である。ここでは争点5「下着等をオークションで販売したことは、生活用動産の譲渡に当たるか否か」について検討する。

2.判断〔下線は筆者による〕

(1)請求人は、インターネット上の〇〇を利用して、愛好者等の興味を喚起するような扇情的な表現等を用いて請求人が使用したとする下着、靴及び靴下等を平成20年の1年間に計67回にわたり販売し、(略)、生活用品としての下着等の時価相当額による売買の域を超えて、付加価値付きの価額で愛好者に販売する行為ということが出来るから、生活用動産の譲渡による所得を非課税とした趣旨にかんがみても、当該下着等の譲渡による所得は、所得税法上の生活に通常必要な動産の譲渡による所得に当たらないというべきである。

(2)資産の譲渡による所得が営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡による所得に該当するか否かの判断に当たっては、資産の売買回数、数量又は金額、売買に当たっての広告、宣伝等の方法を総合して判断するものであるところ、請求人が行った下着等の販売は、「営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡」であると認められるから、本件オークション収入から生ずる所得は、譲渡所得に該当しないと認められる。

(3)…本件オークション収入から生ずる所得には、営利性・有償性及び反復継続性は認められるものの、直ちに請求人の危険と計算による企画遂行性があるとまではいえないこと(略)などの諸点を総合して勘案すると、本件オークション収入から生ずる所得は事業所得にも該当しないというべきであるから、雑所得に該当すると認められる。

3.考察

この裁決では、原告は「生活に通常必要な動産」の譲渡益に該当するから非課税であると「生活に通常必要な資産該当性」を主張しているが、これに対し審判所の裁決は、その資産の譲渡行為の営利性に焦点を当てて判断している。

¹⁵⁴ 国税不服審判所平成23年6月17日裁決 <https://www.kfs.go.jp/service/JP/83/15/index.html> (最終閲覧2024年1月9日)。

第1章第2節において前述したように、所得税法9条1項9号は生活用動産の譲渡による所得を非課税として規定しており、それは①零細な所得を課税しないという執行上の配慮、②家庭用動産が取得価格以上で売却できるのは価格の一般的な変動以外にはほとんど考えられないこと、③減価償却計算によりたまたま計算上生み出された利益に過ぎないこと、④生活上の節約について課税する結果となる、といった理由による。

判決では「生活用動産の譲渡による所得を非課税としている趣旨からかんがみて」付加価値付きの価額で継続的に販売している場合には生活に通常必要な資産の譲渡に該当しないとしているが、酒井克彦教授は「継続的な販売であるとなぜ『生活に通常必要な動産』の譲渡ではなくなるのであろうか。継続的資産の譲渡は、譲渡所得該当性を否定することにはなっても、『生活に通常必要な動産』の譲渡を否定する根拠にはならないのではないだろうか¹⁵⁵。」と疑問を呈している。

周知のとおり現在では、フリマアプリやネットオークションで、24時間365日昼夜を問わず、個人対個人の取引で多種多様な商品が売買されており、この裁決でも日常茶飯的に行われるフリマアプリ等での生活用動産の売買は、その資産が生活に通常必要な資産に該当するか否かの判断よりも、その資産の譲渡が営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡による所得に該当するか否かが重要だとしている。そうであれば、ここでもその生活に通常必要か否かの判断は必要ではないことになる。

岩崎政明教授はこのフリマアプリなどを利用した個人対個人の売買について「生活用譲渡に係る非課税規定が創設されたころにはほとんどなかったことなので、現在ではこれらの売買について生活用動産の譲渡であるからと言って、一般的に非課税所得とするのが適切かどうかを再検討する必要があるのではないかと考える¹⁵⁶。」と述べており、また、高木良昌教授は「せどり」や営利性をもった転売行為は「雑所得又は事業所得として申告が必要となる。個人の認識は生活用財産名目の売買であったとしても客観的に見て上記のような取引に当たるとすれば申告納税が必要となる¹⁵⁷。」と述べ生活用動産としての非課税の問題よりも事業区分の問題を提起している。

岩崎教授はさらに「どの中古商品にも(値上がりが〔筆者加筆〕)起こる可能性があり、貴金属や書画骨董の様に具体的な品物の種類をあらかじめ一般的に『生活に通常必要でない資産』として法定できるものではない。にもかかわらず、ひとたび人気の出た中古商品を譲渡すれば高額の利得を得ることができる。それが生活用動産の譲渡に係る現代的課税問題であるといえよう¹⁵⁸。」と、(貴金属や書画骨董は生活に通常必要でない資産に該当

¹⁵⁵ 酒井克彦「租税法上の概念の衝突(上、中、下) - (準)棚卸資産と『生活に通常必要な動産』 -」税務事例55巻2号1-4頁(2023)。

¹⁵⁶ 岩崎政明「非課税所得の判定基準」税務事例研究188号42頁(2022)。

¹⁵⁷ 高木・前掲注132)「生活用財産名目の売買に伴う所得」34頁。

¹⁵⁸ 岩崎・同上156)「非課税所得の判定基準」38頁。

するとの前提ではあるが)具体的な品物の種類をあらかじめ一般的に法定出来ないことが現代的課題だと指摘されている。

このようなことから、生活に通常必要な資産の譲渡であっても、その譲渡に営利性があるか否かが問題であって、その資産が所得税法 9 条 1 項 9 号の非課税所得の判定における生活用動産か否かの判断は、インターネット上で売買が盛んに行われている現代においては既に形骸化しているようにも思われるのである。

第四款 生活に通常必要な資産該当性についての総括

ここまで生活に通常必要か否かについて、それぞれの裁判での法令の解釈および判断について考察してきた。生活に通常必要か否かの判断は、現代の様にさまざまな働き方や多様性が求められる場合においては、その判断は極めて困難であることも明らかになった。さらに毎日のようにインターネットやフリマアプリで膨大な数の多種多様な物品が売買されている現状において、現在の文理解釈及び目的論的解釈においてこれらをひとつづつ判断するにも限界があるように思われる。非課税規定の存在意義が薄れた現在、生活に通常必要か否かについて区分する必要があるかどうか、今一度再検討する必要があるのではないだろうか。仮に生活に通常必要か否かを判断しない場合には、どのような規定に影響があるか、また実務的な問題点は何かについては、第五章で考察・提案する。

第四章 美術品課税の諸外国との比較検討

本章では、諸外国の美術品課税制度について特徴的なものについて確認し、その後我が国の課税制度との比較検討・問題提起を行うことを目的とする。

美術品に対する課税制度については、その国の文化や考え方・価値観などの観点から制度が異なっている。特に、アメリカで採用されているものと EU 加盟国で採用されているものとは、大きくその特徴が異なる。また、各国で「美術品の定義」と考えられるものがあったり、金額基準などが存在することも分かった。そこで第一節ではアメリカの美術品課税制度に関するものを、第二節では欧州の美術品課税制度に関するものを取り上げることとする。また、第三節でアジア諸国の例として中国及び韓国の美術品に関連する税制についても説明し、第四節ではこれら諸外国と我が国の美術品課税の比較を試み、問題点や課題を提起する。

第一節 アメリカの美術品課税制度

第一款 美術品の売買に関する課税制度

アメリカではニューヨークを中心に高額美術品の国際取引が行われている¹⁵⁹他、マイアミなど所得税が安い地域などでは若いコレクターが多く存在し、世界的なアートフェアである「アートバーゼル¹⁶⁰」が開催されている。2022 年現在、美術品市場の約 45%¹⁶¹の世界第一位のマーケットシェアを誇る。

美術品に関する税制においては、その財産が「美術品」に該当するか否かによる税制上の優遇措置は規定されておらず「基本的に他の財に関する課税と各別の差異を設けていない¹⁶²」。しかし、アメリカではメセナ活動に対する意識、文化が比較的広く浸透しており、それらがアメリカにおける美術品の保護・流通、アート文化を支えている。つまり「政府によるアート市場への支援は少なく、民間の需要や寄付等で市場が成長¹⁶³」しているといえる。また、ある団体が内国歳入法 501 条(C)(3)¹⁶⁴に規定する適格団体(慈善団体)に該当すると「当該団体に対する金銭の寄付、美術品・物品の寄贈について、その寄

¹⁵⁹ 経済産業省クールジャパン政策課資料「アートと経済社会について考える研究会第3回～アートと流通・消費～」57 頁、メガギャラリーのグローバルトップ 10 のうち 8 割が NY に拠点を置く。
https://www.meti.go.jp/shingikai/mono_info_service/art_economic/pdf/003_03_00.pdf (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁶⁰ Art Basel <https://www.artbasel.com> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁶¹ THE ART MARKET 2023 A report by Art Basel & UBSP P27 「Figure1.4 Global Art Market Share by in 2022」
<https://theartmarket.artbasel.com/download/The-Art-Basel-and-UBS-Art-Market-Report-2023.pdf> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁶² 株式会社安田総合研究所『欧米諸国における美術品の取引・流通の状況および美術品に関する税制についての調査研究：最終報告書』53 頁 (2000)。

¹⁶³ 経済産業省・前掲注 159)「アートと社会経済～」56 頁。

¹⁶⁴ アメリカ合衆国内国歳入庁 <https://www.irs.gov/charities-non-profits/charitable-organizations> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

付者・寄贈者に所得課税の面での優遇措置が与えら¹⁶⁵」れている。内国歳入法 501 条 (C) (3) の適格団体であると認定された美術館に対する物品の販売には、売上税は課されない¹⁶⁶。

2019 年現在米国には 260 の自由貿易地域(Foreign-Trade-Zone)があり¹⁶⁷、ゆえに諸外国に比べより多くの美術品の流通・売買が行われている。アメリカは付加価値税を導入していない¹⁶⁸。なお税制上「美術品」の定義はない¹⁶⁹。

第二款 美術品の相続・贈与に関する課税制度

アメリカの相続税は遺産税(estate tax, death duties)制度¹⁷⁰を採用している。

遺産税は被相続人の遺産から支払われることになるが、2023 年においては遺産額 1292 万ドルまでは課税対象外となっており、更に配偶者に対する相続(遺贈)も一定の申告書の提出を要件に控除額が設定されている¹⁷¹172。

なお「内国歳入法 501 条(C) (3) の適格団体に対する遺贈については、連邦遺産税の対象から除外される。従って、これに該当する美術館に対する遺贈(美術品の遺贈を含む)には、連邦遺産税は課されない¹⁷³」。したがって美術品についても配偶者および特定の慈善団体への相続(遺贈)、または 1,292 万ドル(約 19.4 億円¹⁷⁴)までの相続・遺贈には贈与税はかからないことになる。

贈与¹⁷⁵については、遺産税課税制度を採用しているため贈与者が贈与税を支払うことになるが、2023 年は受贈者一人当たり年間 17,000 ドル(約 255 万円)までは課税対象外と

¹⁶⁵ 安田総合研究所・前掲注 162) 欧米諸国における美術品の取引 54 頁。

¹⁶⁶ 安田総合研究所・前掲注 162) 欧米諸国における美術品の取引 54 頁。

¹⁶⁷ JETRO 日本貿易振興機構「米国の自由貿易協定(FTA)利用促進策 2022 年 2 月」。
<https://www.jetro.go.jp/world/reports/2022/01/f71030c4fbcf1f90.html> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁶⁸ 国立国会図書館調査及び立法考査局財政金融課「諸外国の付加価値税(2018 年度版)」168(2018)。
https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11056198_po_201803ma.pdf?contentNo=1 (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁶⁹ 株式会社日本総合研究所「平成 29 年度『我が国の現代美術の海外発信事業』美術品等の寄付税制等に関する調査研究事業」19 頁(2018)。

¹⁷⁰ 金子・前掲注 18) 租税法 691 頁「人が死亡した場合にその遺産を対象として課税する制度である。この制度は、英米系の国々で採用されており、人は生存中に蓄積した富の一部を死亡にあたって社会に還元すべきである、という考え方に基づいている。この類型の相続税は、本来の意味における財産税」と金子教授は説明されている。

¹⁷¹ 米国内国歳入庁 HP Frequently Asked Questions on Estate Taxes 参照。
<https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/frequently-asked-questions-on-estate-taxes> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁷² 米国は、課税価格が約 2,577 万ドル(約 36.6 億円)までは負担率が 0%である。2018 年から 2025 年までの時限措置として、基礎控除額が 500 万ドル(7.1 億円)から 1,000 万ドル(14.2 億円)に拡大された(ただし、毎年インフレ調整による改訂が行われる)。財務省 HP「主要国における相続税負担率の比較(配偶者+子 2 人) 注書 5」https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/itn_comparison/j05.htm (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁷³ 安田総合研究所・前掲注 162) 欧米諸国における美術品の取引 55 頁。

¹⁷⁴ 邦貨換算の為替レートは 1 アメリカドル=150 円で計算している。

¹⁷⁵ 米国内国歳入庁 HP Frequently Asked Questions on Gift Taxes 参照。

なる。また配偶者への贈与は配偶者控除により無制限¹⁷⁶に控除することができ¹⁷⁷¹⁷⁸、また内国歳入法 501 条(c) (3)に規定する団体への贈与も課税対象外とされている。

第二節 欧州の美術品課税制度

欧州では、いわゆる EU 法(European Union law)として共通適用される制度があり、他方、美術品取引に関する税制については各国独自の制度がある。そこで本節では EU 法で特徴的な付加価値税についての概要と、追求権¹⁷⁹ (いわゆる「芸術家の再販売権 (Artist' s Resale Right)」) について説明し、その後各国の課税制度について説明することとする。

第一款 EU¹⁸⁰の美術品課税制度

1. EU 法における付加価値税の沿革と概要

付加価値税(VAT=Value Added Tax)は「最初、フランスで採用・実施された(1954 年)が、その後ヨーロッパ経済共同体(ECC→EC→EU)の共通税として加盟国各国において採用され、さらにはほかのヨーロッパ諸国をはじめとして多数の国々で採用されている¹⁸¹」。EU 加盟国においては「仕入税額控除法」または「前段階税額控除法」と呼ばれる方法で、かつインボイス方式を採用しており、一般に「EU 型付加価値税」と呼ばれている。EU 型付加価値税は原則税率 15%以上であるが¹⁸²、「各国がその歴史を背景として、独自の付加価値税制¹⁸³を実施しているのが現状¹⁸⁴」である。

<https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/frequently-asked-questions-on-gift-taxes>(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁷⁶ 期限・条件付財産権については除外規定がある(内国歳入法 2056 条(b) (1)、2523 条(b))。

¹⁷⁷ 伊藤公哉『アメリカ連邦税法 所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで』655 頁(中央経済社、2021)。

¹⁷⁸ 配偶者が合衆国市民でない場合には、無制限の規定は適用できない。

¹⁷⁹ 「芸術家の再販売権」と訳す学者もあるが、本稿では「追求権」という用語を用いる。

¹⁸⁰ 外務省 HP 2023 年現在の EU 加盟国(イギリスは 2020 年に脱退) アイルランド、イタリア、エストニア、オーストリア、オランダ、キプロス、ギリシャ、クロアチア、スウェーデン、スペイン、スロバキア、スロベニア、チェコ、デンマーク、ドイツ(加盟時西ドイツ)、ハンガリー、フィンランド、フランス、ブルガリア、ベルギー、ポーランド、ポルトガル、マルタ、ラトビア、リトアニア、ルーマニア、ルクセンブルク。

https://www.mofa.go.jp/mofaj/area/eu/map_00.html(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁸¹ 金子・前掲注 18) 租税法 806 頁。

¹⁸² JETRO 日本貿易振興機構 https://www.jetro.go.jp/world/europe/eu/invest_04.html(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁸³ Directive 2006/112/EC に基づく加盟国の付加価値税率の一覧。

https://static1.squarespace.com/static/526b8cbbe4b0b725baaec399/t/53628c96e4b019ce64ff9e09/1398967446128/vat_rates_en_art.pdf(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁸⁴ 国立国会図書館・前掲注 168) 諸外国の付加価値税 21 頁。

¹⁸⁵美術品取引に適用される付加価値税については、1977年に公布された Council Directive 77/388/EEC（第6指令）が、1994年の Council Directive 94/5/EEC（第7指令¹⁸⁶）、2006年の Council Directive 2006/112/EC¹⁸⁷等の改正がなされ、美術品等の取引については最低軽減税率5%、オークションでの取引とそれ以外かで課税方法に違いがあり、一定の条件を満たせばマージンシステムとの選択などが規定されている。2025年から Council Directive 2022/542¹⁸⁸により新たなワンストップショップ(OSS)スキームが適用される予定である¹⁸⁹。

普通関税表の97章¹⁹⁰で規定された美術品等をEU域内へ輸入する場合には、関税が課されない。EU加盟国は、ATAカルネ¹⁹¹（一時的通行証）に関する関税協定に参画しており、展示などの為の一時的な税関外への持ち出し等については関税や付加価値税を課されることはない。ほかにも一時的輸入制度や、EU税関域外として取り扱われる保税倉庫などの制度がある。

2. 追求権について¹⁹²

追求権(droit de suite)とは「著作者あるいはその相続人等が、公開競売やディーラーの仲介によって行われる販売の際に支払われる美術の現作品の対価の一部を徴収することができる権利¹⁹³」で、欧州指令により導入することを義務付けられる制度である。

Council Directive 2001/84/EC¹⁹⁴における追求権のおもな内容¹⁹⁵は、

- ・保護期間は著作者の死後70年
- ・取引最低額は各国で設定可能だが下限を3,000ユーロ超の金額にすることはできない
- ・販売価格5万ユーロ以下は4%、段階的に下がり、50万ユーロ超0.25%の料率

¹⁸⁵ この段落は安田総合研究所・前掲注162) 欧米諸国における美術品の取引 59-67頁を参考にしている。

¹⁸⁶ EU法オフィシャルサイト EUR-Lex <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/1994/5/oj> (最終閲覧2024年1月9日)。

¹⁸⁷ EU法オフィシャルサイト EUR-Lex <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj> (最終閲覧2024年1月9日)。

¹⁸⁸ EU法オフィシャルサイト EUR-Lex <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/542/oj> (最終閲覧2024年1月9日)。

¹⁸⁹ SOVOS(米国税務コンプライアンスソリューション会社HP) <https://sovos.com/en-gb/blog/vat/vat-and-art/> (最終閲覧2024年1月9日)。

¹⁹⁰ 輸入統計品目表(財務省関税局HP) https://www.customs.go.jp/tariff/2023_04_01/data/j_97.htm (最終閲覧2024年1月9日)。

¹⁹¹ Admission Temporaire/Temporary Admission の略。

¹⁹² EU及びアフリカ諸国は追及権を優先的な議題とすべきとしており、米国、日本、南米諸国は、まずは既存の議題(放送条約等)を優先させるべきであるとの立場を表明している。(追求権に対する事務局説明資料、文化庁著作権課、国際小委員会2018年12月19日)。

https://www.bunka.go.jp/seisaku/bunkashingikai/chosakuken/kokusai/h30_02/pdf/r1412245_01.pdf

¹⁹³ 小川明子「欧州における追求権制度の可能性と限界—欧州司法裁判所判決からの示唆—」比較法学49巻2号150頁(2015)。

¹⁹⁴ EU法オフィシャルサイト EUR-Lex <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2001/84/oj> (最終閲覧2024年1月9日)。

¹⁹⁵ 同上192)文化庁著作権課資料を筆者においてまとめた。

- ・徴収は、著作権権利団体機関を通じて行うことや、その他の方法も可能
- ・支払い上限は 12,500 ユーロ

などである。この追求権については、各国においても議論の分かれるものであり、以下各国の課税制度の中でその制度の有無やその国のスタンス等を述べていくことにする。

第二款 イギリスの美術品課税制度

イギリスは、欧州最大かつアメリカに次ぐ世界第二位の美術品取引の市場である¹⁹⁶。イギリス独自の美術品に関する税制を次にまとめることとする。

1. 美術品等の VTA、売買に関する税、定義など¹⁹⁷

イギリスの VAT の標準税率は 20%であるが、一定の美術品等は 5%の軽減税率が適用される¹⁹⁸¹⁹⁹。

その「美術品(Works of art)」の定義について、英国歳入関税局 VTA718, 20.1²⁰⁰には、「手作業で制作された絵画、デッサン、コラージュ、飾り額、彫刻、リトグラフ、其の他の印刷物、彫像、鋳造された彫刻、タペストリー、陶磁器、エナメル、作者またはスタジオ代表者の署名のあるもの…」など、除外するものも含め他にも詳細に規定されている。また骨董品(Antiques)についても「美術品や収集品以外の 100 年以上前のもの」と明記されている。また英国政府関税サイト第 97 章²⁰¹にも美術品等の商品分類が詳細に規定されている。美術品等に対する定義が非常に明確であり、我が国においても参考にすべきと考えられる。

寄附税制については、文化財贈与制度(Cultural Gifts Scheme)に基づき、優れた文化財、美術品を一定の美術館、ギャラリー、図書館等へ寄付した場合、個人の場合にはその価額の 30%、法人の場合にはその価額の 20%が税額控除の対象となる。この制度の対象物は美

¹⁹⁶ ARTnews 「世界のアート市場は 9 兆円に——2022 年はハイエンドが市場を牽引、NFT アートの取引額は半減」この最新レポートによると「アメリカは引き続き美術品取引における最大市場の地位を維持し、全体に占めるシェアとしては昨年から 2%増となる 45%を記録。次いで、2021 年に 3 位だったイギリスが 18%を占め 2 位に返り咲いたのに対し、中国は昨年度から 3%シェアを落としたため、今年は 17%で 3 位となった。」
<https://artnews.japan.com/article/884>(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁹⁷ この段落は日本総合研究所・前掲注 169) 我が国の現代美術の海外発信事業 40-44 頁を参考にしている。

¹⁹⁸ 英国骨董商協会 HP より <https://www.bada.org/advice/imports-and-exports/importing-antiques-uk>(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁹⁹ 英国アートビジネス情報サイト <https://www.artbusinessinfo.com/vat-for-artists.html>(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²⁰⁰ 英国政府ウェブサイト(VTA718, 20.1) <https://www.gov.uk/guidance/the-margin-and-global-accounting-scheme-vat-notice-718#section20>(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²⁰¹ 英国政府歳入関税局ウェブサイト(Chapter 97 - Works of art, collectors' pieces and antiques) <https://www.trade-tariff.service.gov.uk/chapters/97>(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

術品等のうち審査パネル(Acceptance in Lieu Panel)が「傑出した作品」(Pre-eminent property)と判断した美術品である²⁰²。

イギリスは遺産税課税を採用している。相続税の基礎控除額は325,000ポンド(5,850万円²⁰³)、税率は一律40%である²⁰⁴が、正味財産の10%以上をチャリティ団体に遺贈した場合には、一定の財産について36%の軽減税率となる。贈与については被相続人の死亡以前7年以内で基礎控除を超えるものについては、その期間によって税率が異なり相続税に加算される仕組みとなっている²⁰⁵。

美術品等について物納制度 AiL(Acceptance in Lieu Scheme)があり、アーツ・カウンシル・イングランド(Arts Council England²⁰⁶)という団体が手続きを担っている。

また、一定の文化財、美術品等については、譲渡または遺贈を受けた一定の美術館等が、一定の条件を満たすことで、キャピタルゲイン税または相続税の免除制度(Conditional Exemption Tax Incentive Scheme²⁰⁷)がある。

2. 追求権

イギリスは、2001年のCouncil Directive 2001/84/ECに従って、2006年から追求権制度を導入した²⁰⁸。著作権管理団体²⁰⁹が追求権の徴収を行いそれを著作者に分配する制度で、著作者が直接請求することはできない。権利は作家の存命中から死後70年間、5万ユーロ(約750万円²¹⁰)までの販売価格は4%、5万ユーロ超はより低い割合でのロイヤリティとなる²¹¹。

²⁰² 英国歳入関税局ウェブサイト(CULTURAL GIFTS SCHEME)

https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5a808bb540f0b6230269422b/Cultural_Gifts_Scheme_DCMS_guidance.pdf(最終閲覧2024年1月9日)。

²⁰³ 1ポンド=180円で換算している。

²⁰⁴ 矢内一好「富裕層の相続の法務と海外の相続税(第10回)英国の遺産税」国際税務43巻68頁(2023)。

²⁰⁵ 英国歳入関税局ウェブサイト(How Inheritance Tax works: thresholds, rules and allowances)

<https://www.gov.uk/inheritance-tax#:~:text=Inheritance%20Tax%20rates,estate%20that%E2%80%98s%20above%20the%20threshold>(最終閲覧2024年1月9日)。

²⁰⁶ アーツ・カウンシル・イングランド(Arts Council England)

<https://www.artscouncil.org.uk/supporting-arts-museums-and-libraries/supporting-collections-and-cultural-property/acceptance-lieu>(最終閲覧2024年1月9日)。

²⁰⁷ 英国歳入関税局ウェブサイト(Capital taxation and tax-exempt heritage assets)

<https://www.gov.uk/government/publications/capital-taxation-and-tax-exempt-heritage-assets>(最終閲覧2024年1月9日)。

²⁰⁸ 日本美術著作権協会HP 参照 <http://jaspar.or.jp/20180507-2>(最終閲覧2024年1月9日)。

²⁰⁹ Artists Collecting Society(ACS)HP <https://artistscollectingsociety.org/>

Design and Artists Copyright Society(DACS) <https://www.dacs.org.uk/>(最終閲覧2024年1月9日)。

²¹⁰ 1ユーロ=150円で換算している。

²¹¹ Artists Collecting Society(ACS) <https://artistscollectingsociety.org/artists-resale-right/>(最終閲覧2024年1月9日)。

第三款 フランスの美術品課税制度

フランスの美術品に対する課税制度の中、特に特色がある部分を中心にまとめた。

1. 美術品等の VTA、売買に関する税、定義など

フランスの場合、付加価値税の標準税率は 20%²¹²で美術品等の軽減税率は 5.5%である²¹³。なお、一定の条件を満たせば 30%のみなしマージンに基づき付加価値税を計算することが認められている²¹⁴VTA の軽減対象となる美術品等について詳細に定義している²¹⁵。

キャピタルゲイン税は、2 万フラン(320 万円²¹⁶)を超える美術品のフランスにおける個人の売買は 7.5%、オークションの場合には 5%となる²¹⁷。

個人から適格非営利活動法人に対する寄附は、課税所得金額の 20%を限度として、寄附額の 66%の税額控除が認められる²¹⁸。法人による寄附は売上高の 0.5%を限度として寄附額の 60%が税額控除の対象となる²¹⁹。

法人が取得した存命の芸術家のオリジナル作品および楽器については、一定の要件のもとに 4 年間で均等に損金算入または減価償却引当金を設定することができる²²⁰。

²²¹フランスでは、美術品等を相続する場合、その美術品は a)家具、b)宝飾品、美術品、コレクション品、に区別し、後者は評価方法が規定され、それぞれの価値を算定した後、相続税の規定により課税される。家具は「住居における使用および装飾を目的としたもの」と規定され、絵画や彫刻、磁器等でも住居の装飾の一部をなすものはこれに含まれるが、画廊や特定の展示で「コレクションの一部をなすもの」は含まれない。つまり日本と大きく異なる点として、美術品等が住居内にあるのならそれは装飾品や家具であり、購入

²¹² レジフランス一般税法典 CGI278 条

https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006191854/2021-02-22/#LEGISCTA000006191854(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²¹³ レジフランス一般税法典 CGI278 条の 0 の 2

https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006191654/2021-02-22/#LEGISCTA000006191654(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²¹⁴ レジフランス一般税法典 297 条

https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000006304520/2021-02-22(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²¹⁵ レジフランス一般税法典附則書Ⅲ第 98 条 A2

https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000006298775(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²¹⁶ 1 フラン=160 円で換算している。

²¹⁷ 安田総合研究所・前掲注 162) 欧米諸国における美術品の取引 78 頁

²¹⁸ レジフランス一般税法典 200 条

https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006191957/#LEGISCTA000006191957(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²¹⁹ 日本総合研究所・前掲注 169) 我が国の現代美術の海外発信事業 59 頁

²²⁰ レジフランス一般税法典 238a 条

https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000046868630(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²²¹ この段落は、日本総合研究所・前掲注 169) 我が国の現代美術の海外発信事業 64-67 頁を参考にしてい

価額が高額であっても、画廊や展示室で展示されたことのない美術品は法的にコレクション対象ではなく「美術作品」とはみなされない。

相続した美術品を2年以内に競売により売却して相続税を支払う場合には、落札額＝相続額となり、売却益は非課税となる。また、1968年から物納制度も設けられており²²²、美術品、書籍、コレクションアイテム、歴史的または芸術的価値の高い文書によって相続税、贈与税、財産税について適用され数多くの名品が物納によって国の所有となっている²²³。

2. 追求権

フランスでは、芸術家の生存中または死後50年の間に生じたオリジナル作品の、オークションでの販売にのみ、再販売価格の3%が適用される²²⁴。イギリスと違いフランスでは相続人自ら追求権の管理が可能であるが、ほとんどが著作権管理団体²²⁵に委任しており、現在自ら追求権の管理をしているのはピカソとマティスの相続人だけとなっている状況である²²⁶。

第四款 ドイツの美術品課税制度²²⁷

1. 美術品等のVTA、売買に関する税、定義など²²⁸

ドイツの付加価値税については、美術品またはコレクション品には軽減税率が認められているが、骨董品については認められていない。標準税率は19%²²⁹、軽減税率は7%²³⁰である。

ドイツでは相続税や財産税の物納が認められている²³¹が、その物納財産である美術品を国が取得することが公共の利益に合致するか否かで判断されるため、承認されるのは特別なケースに限られる。

²²² フランス国立図書館 HP <https://www.bnf.fr/fr/la-dation-en-paiement> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²²³ 日本経済新聞電子版「ピカソ未公開作、長女がフランスに物納」2021 年 9 月 21 日掲載。
<https://www.nikkei.com/article/DGXZQ0CB2124L0R20C21A9000000/> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²²⁴ 安田総合研究所・前掲注 162) 欧米諸国における美術品の取引 80 頁。

²²⁵ Société des Auteurs dans les Arts graphiques et plastiques (ADAGP) など <https://www.adagp.fr/fr>

²²⁶ フランスの弁護士事務所 clarelegalHP
<https://www.clarelegal.com/ja/%E6%B3%95%E5%BE%8B%E8%A7%A3%E8%AA%AC/%E3%83%A8%E3%83%BC%E3%83%AD%E3%83%83%E3%83%91%E3%81%A7%E3%81%AE%E8%BF%91%E7%8F%BE%E4%BB%A3%E7%BE%8E%E8%A1%93%E4%BD%9C%E5%93%81%E3%81%AE%E5%A3%B2%E8%B2%B7%E3%81%AB%E3%81%8A%E3%81%91%E3%82%8B%E8%BF%BD/> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²²⁷ ドイツ連邦中央税務署 https://www.bzst.de/DE/Home/home_node.html (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²²⁸ この段落は安田総合研究所・前掲注 162) 欧米諸国における美術品の取引 85-89 頁を参考になっている。

²²⁹ JETRO 日本貿易振興機構ドイツ関税制度 https://www.jetro.go.jp/world/europe/de/trade_03.html (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²³⁰ ドイツ連邦法務省 軽減税率対象品目一覧 https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/anlage_2.html (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²³¹ ドイツ連邦法務省ドイツ一般租税法 224a 条

配偶者への相続は 50 万ユーロ (約 7,500 万円)、子への相続は 40 万ユーロ (約 6,000 万円) が基礎控除となる²³²。

2. 追求権

ドイツの再販売権は、芸術家の生存中または死後 70 年間の間に生じたオリジナル作品の販売に適用²³³され、当該作品の販売価格の 5% と規定されている²³⁴。5 万ユーロまでは 4%、5 万ユーロ超はより低い割合による²³⁵。

https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p1959 (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²³² 矢内一好「富裕層の相続の法務と海外の相続税 (第 7 回) ドイツ・フランスの相続税」国際税務 43 巻 134-137 頁 (2023)。

²³³ ドイツ蒐集協会 <https://www.bildkunst.de/service/folgerecht/informationen-zum-folgerecht> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²³⁴ 安田総合研究所・前掲注 162) 欧米諸国における美術品の取引 87 頁。

²³⁵ ドイツ連邦法務省 著作権法第 26 条 再販売権 https://www.gesetze-im-internet.de/urhg/_26.html (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

第三節 アジア諸国の美術品課税制度

第一款 韓国の美術品課税制度²³⁶

近年、経済成長著しい韓国では、特に香港合併後の中国情勢の不安定化や、英語人材の多さからアジアのアートハブとして海外有名ギャラリーの進出が増加している。韓国政府もアート領域でのスタートアップを支援しており、これらの事業支援により若手の創業促進、地方活性化、障害者の採用促進などに貢献している。このように文化政策に力を入れており、文化支出の国家予算に占める割合は日本がわずか0.11%であるのに対し、韓国では1.23%である。国民一人当たりの予算額に換算すると日本が913円であるのに対し韓国では約8倍の7,204円であり、これは対象6か国中フランスに次ぐ高さである²³⁷。美術品等に関する税制についても、高い基礎控除額と分離課税で美術品の売買が行い易い状況であるといえる。特に美術品等の定義や評価額の決定過程についてはかなり細かく規定されており、アート政策を規制しないよう様々な配慮がされている。

1. 美術品の売買に関する課税制度

韓国の譲渡所得は対象となる財産が限定列挙されているため、美術品等の譲渡については譲渡所得ではなく「その他所得」として分離課税²³⁸される。

所得税法 21 条 2 項および 3 項²³⁹

- ②第1項及び第19条第1項第21号にかかわらず、大統領令で定める書画・骨董品の譲渡で発生する所得(事業場を備えるなど大統領令で定める場合に発生する所得は除く)は、その他所得とする。
- ③その他所得金額は、当該課税期間の総収入金額からこれに使用された必要経費を控除した金額とする。

経済産業省の資料²⁴⁰によると、美術品の取引に係る所得税については、販売価格が6,000万ウォン(日本円約660万円²⁴¹)未満の場合は無税、6,000万ウォン以上の場合は価

²³⁶ この款については日本総合研究所・前掲注169)我が国の現代美術の海外発信事業 113-123頁を参考にしている。

²³⁷ 文化庁・獨協大学「令和3年度文化庁と大学・研究機関等との共同研究事業『新型コロナウイルス感染症の影響に伴う諸外国の文化政策の構造変化に関する研究』報告書」(2022)12頁。
https://www.bunka.go.jp/tokei_hakusho_shuppan/tokeichosa/pdf/93709801_01.pdf(最終閲覧2024年1月9日)。

²³⁸ 永田金司『日本居住の韓国人が知ってほしい 韓国資産課税実務教科書』241頁(株式会社クオン、2020)

²³⁹ 韓国国税庁ウェブサイト 所得税法 21 条を筆者にて翻訳した。

[https://www.law.go.kr/법령/소득세법/\(20230701,19196,20221231\)/제21조](https://www.law.go.kr/법령/소득세법/(20230701,19196,20221231)/제21조)(最終閲覧2024年1月9日)。

²⁴⁰ 経済産業省・前掲注159)アートと経済社会 75頁。

²⁴¹ 邦貨換算の為替レートは1ウォン=0.11円で計算している。

格の 80%(保有期間が 10 年を超える場合には 90%)が譲渡原価として認められ、残りの 20%に対し 22%の所得税が課される。

なお、所得税法 12 条では、「文化財保護法」により国家指定文化遺産に指定された書画・骨董品の譲渡、および書画・骨董品を博物館・美術館に譲渡したことにより発生した収入は非課税と規定されている。

付加価値税は、芸術創作作品・純粋芸術行事・文化行事等については免税とされる

²⁴²。

2. 美術品の相続・贈与に関する課税制度

韓国では相続税の課税方式として遺産税課税を採用している²⁴³。そのため贈与税率は相続税率と同じである²⁴⁴。贈与により取得した財産については、相続開始前 10 年間の贈与財産を相続財産に加算する。相続税の基礎控除は 2 億ウォン(2, 200 万円)、配偶者の軽減措置は 30 億ウォン(3 億 3 千万円)を限度に相続価額から控除する²⁴⁵。

3. 美術品等の定義

所得税法 21 条第 1 項第 25 号でいう「書画・骨董品」については次のように施行令で具体的に定義されており、生存している芸術家の作品は対象とはなっていない。

所得税法施行令²⁴⁶ 41 条 14 項

⑭法第 21 条 2 項において「大統領令で定める書画・骨董品」とは、次の各号のいずれかに該当するもので、1 個あたり・1 点当たり又は組(2 個以上が共に使用される物品として通常対をなして取引されることを言う)の譲渡価額が 6 千万ウォン以上であるものをいう。ただし、譲渡日現在生存している国内原作者の作品は除く。
1. 書画・アンティークのうち次の各号のいずれかに該当するもの
イ. 絵画、デッサン、パステル(手描きに限定し、絵柄や装飾した加工品は除く)およびコラージュと同様の装飾板
ロ. オリジナル版画・印刷画および石版画
ハ. 骨董品(製作後 100 年を超えたものに限る)
2. 第 1 号の書画・骨董品のほか、歴史上・芸術上価値のある書画・骨董品として、企画財政部長官が文化体育観光部長官と協議し、企画財政部令で定めるもの

²⁴² 税理士法人トーマツ『アジア諸国の税法《第 8 版》』64 頁(中央経済社、2014)

²⁴³ 永田・前掲注 238) 韓国資産課税実務教科書 6 頁。

²⁴⁴ 永田・前掲注 238) 韓国資産課税実務教科書 180 頁。

²⁴⁵ 永田・前掲注 238) 韓国資産課税実務教科書 93 頁。

²⁴⁶ 韓国国税庁ウェブサイト所得税法施行令 41 条を筆者にて翻訳した。

[https://www.law.go.kr/법령/소득세법시행령/\(20231001, 33736, 20230926\)/제 41 조](https://www.law.go.kr/법령/소득세법시행령/(20231001, 33736, 20230926)/제 41 조)(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

また、財産評価に関しては、販売用ではない書画・骨董品の評価について次のようなものがある。なお、韓国では公認の美術品鑑定資格制度はないが、一定の団体が提携し鑑定評価や鑑定書の発給などの業務を担当しており、「美術品の流通及び官邸に関する法律」で美術品の鑑定業者の義務を規定している²⁴⁷。

相続税及び贈与税法施行令 52 条 2 項²⁴⁸

② 販売用でない書画・アンティークなど芸術的価値のある有形財産の評価は、次の各目の区分による専門分野別に 2 人以上の専門家が鑑定した価額の平均額。ただし、その価額が国税庁長が委嘱した 3 人以上の専門家で構成された鑑定評価審議会で鑑定した鑑定価額に達しない場合には、その鑑定価額による。

- イ. 書画・典籍
- ロ. 陶器・土器・鉄物
- ハ. 木工芸・民俗装身具
- ニ. 先史遺物
- ホ. 石工芸
- ヘ. その他アンティーク
- ト. その他美術品

なお、韓国の美術品課税制度のうち、特筆すべきは価格査定にある。価格査定に用いられている指数は、KAMP(韓国美術市場価格指数:Korea Art Market Price Index)と KAPAA(美術作品価格指数:Korea Art Price Appraise Association Index)であり、特に KAPAA は「市場情報」と「芸術的な価値」により価格を算定しているという²⁴⁹。

第二款 中国の美術品課税制度

中国の美術品等に関する課税制度で特徴的なものにオークションによる譲渡に係るものがある。それまで独立して規定されていた「書画、骨董品等の競売収入に対する個人所得税の徴収問題に関する国家税務総局の通知」(国税発[1997]第154号)が廃止され、2007年の税制改正により「オークション収入に対する個人税²⁵⁰」に規定されることとな

²⁴⁷ 日本総合研究所・前掲注169)我が国の現代美術の海外発信事業 121 頁。

²⁴⁸ 韓国国税庁ウェブサイト相続税法施行令 52 条を筆者にて翻訳した。

[https://www.law.go.kr/법령/상속세및증여세법시행령/\(20230228,33278,20230228\)/제52조](https://www.law.go.kr/법령/상속세및증여세법시행령/(20230228,33278,20230228)/제52조)(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²⁴⁹ 日本総合研究所・前掲注169)我が国の現代美術の海外発信事業 122-123 頁。

²⁵⁰ 中国国家税務総局「国家税务总局关于加强和规范个人取得拍卖收入征收个人所得税有关问题的通知(個人が

った。また 2020 年に公告された中国国家税务总局²⁵¹発表の「解釈²⁵²」において、文化財・美術品の範囲を「書画、陶磁器、玉器、金属器、漆器、竹や木の象牙彫刻、仏具、古典家具、紫砂茶器、図書館所蔵品、古書、紫砂茶器、碑文、切手、コイン、宝石、その他の収集品」として具体的にその範囲を明らかにした。

1. 美術品の売買に関する課税制度

前述したように美術品等に関する譲渡については、2007 年の税制改正により「書画骨董」として独立して規定されていたものが「オークション収入に対する個人税」の中に規定されることとなった。特徴的なのは、その美術品の売買が著作者本人によるものか、若しくはいわゆる取得原価があるものかに区分しているところである。以下、関係する部分を取り上げる。

(1) 著作物のオークション（著作者自身による売却）

個人所得税法によると「著作者が自身の文学作品の原本または原稿のコピーを競売して得た収入は、譲渡所得額から 800 元（4,000 元未満の場合）または 20%（4,000 元以上の場合）を差引いた残額に「ロイヤルティ」20%の税率が適用され、個人所得税を支払う（国税発〔2007〕第 38 号、第 1 条第 1 項²⁵³）。つまり日本円で約 16,000 円²⁵⁴が基礎控除となり、それ以上の譲渡所得については税率 20%として計算することになる。

(2) その他の競売

文学作品の原稿や複製物以外の財産の個人オークションについては、譲渡所得から財産の原価と相当な経費を差し引いた残額が課税所得となり、「財産譲渡所得」の規定に従って 20%の個人税率が適用される。（国税発〔2007〕第 38 号、第 1 条第 2 項²⁵⁵）

2. 美術品の輸出入に関する課税制度

納税者が財産の原価の合法的で完全かつ正確な証明書を提出できない場合、または財産の原価を正確に計算できない場合は、個人所得税は譲渡収入額の 3%の税率で計算され

取得したオークション収入に対する個人所得税の徴収の強化および標準化に関する問題に関する国家税务总局の通知（筆者訳）」<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100012/c5193881/content.html>（最終閲覧 2024 年 1 月 9 日）。

²⁵¹ 小杉直史「中国の税務執行」税大ジャーナル 5 巻 165 頁(2007)に「我が国の国税庁に相当する組織は国家税务总局(SAT:State Administration of Taxation)である。」とある。

²⁵² 中国国家税务总局「关于《国家税务总局关于明确二手车经销等若干增值税征管问题的公告》的解读（『国家税务总局的中古車流通等の付加価値税の徴収および管理に関する問題の明確化に関する発表』の解釈）（筆者訳）」<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100015/c5201281/content.html>（最終閲覧 2024 年 1 月 9 日）。

²⁵³ 中国国家税务总局・前掲注 250）。

²⁵⁴ 邦貨換算の為替レートは 1 元＝20 円で計算している。

²⁵⁵ 中国国家税务总局・前掲注 250）。

るが、文化財局によりオークション品が海外からの返還文化財だと認められた場合、譲渡所得の2%の税率で計算される。(国税発[2007]第38号第4条²⁵⁶)

3. その他の課税制度

中国国家税務総局は2021年に発表した法人所得税政策の実施基準で、特に企業の取得した美術品等の解釈について、「企業によっては収集、展示、価値の保存や鑑賞などを目的として文化財や美術品を購入することがあるが、これは実際には投資行為であり、投資資産として処理する。その投資期間においては文化財、美術品の減価償却費は税引き前に控除することはできない²⁵⁷」として法人が取得した美術品等について減価償却できないことを明らかにしている。

第四節 我が国の美術品課税制度との比較

前述したとおり、アメリカには「美術品」としての特別な税制上の優遇措置はないが、欧州やアジアには我が国でも参考になるような美術品等に関する定義や各種規定が設けられているので、これらを以下にまとめた。

第一款 各国の美術品等の定義の有無

イギリス歳入関税局 VTA718, 20.1²⁵⁸には付加価値税のマージンスキームを適用できる美術品 (works of art) に該当するもの及び該当しないものの具体的な列挙による定義があり、また関税サイト第97章²⁵⁹には美術品等の商品分類が詳細に規定されている。この第97章は日本の税関サイト²⁶⁰と比較すると非常に詳細な分類がなされている。またフランスには VTA の軽減対象となる美術品の定義がある²⁶¹。韓国は、譲渡の優遇措置の対象と

²⁵⁶ 中国国家税務総局・前掲注250)。

²⁵⁷ 中国国家税務総局「六、企业收藏文物, 艺术品, 怎么进行税务处理? (企業が文化財や美術品を収集した場合の税務処理はどうしたらいいですか?)」

<https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810760/c5165845/content.html> (最終閲覧2024年1月9日)。

²⁵⁸ 英国政府ウェブサイト(VTA718, 20.1) <https://www.gov.uk/guidance/the-margin-and-global-accounting-scheme-vat-notice-718#section20> (最終閲覧2024年1月9日)。

²⁵⁹ 英国政府歳入関税局ウェブサイト(Chapter 97 - Works of art, collectors' pieces and antiques) <https://www.trade-tariff.service.gov.uk/chapters/97> (最終閲覧2024年1月9日)。

²⁶⁰ 財務省日本税関HP 輸出統計品目表 https://www.customs.go.jp/yusyutu/2024_01_01/data/j_97.htm (最終閲覧2024年1月9日)。

²⁶¹ レジフランス一般税法典附則書Ⅲ第98条A2

https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000006298775 (最終閲覧2024年1月9日)。

なる美術品等の定義があり²⁶²、中国は VAT 請求書の発行についての改正の際に美術品の範囲も明らかにされている²⁶³。

このうち、韓国の所得税法における美術品等の定義は以下のようなものとなっている。

参考：韓国所得税法における美術品等の規定

INCOME TAX ACT 【所得税法】

Article 21 (Other Income)

(1) Other income shall consist of the following incomes…:

25. Income generated from transfer of paintings, calligraphic works, and antiques prescribed by Presidential Decree;

ENFORCEMENT DECREE OF THE INCOME TAX ACT 【所得税法施行令】

Article 41 (Scope, etc. of other Income)

(13) "Paintings, calligraphic works, and antiques prescribed by Presidential Decree" in Article 21 (1) 25 of the Act, means the following works, where the value of transfer is at least 60 million won per piece, item, or pair (referring to goods normally traded in pairs as those that at least two are used together): Provided, That works of an artist alive in the Republic of Korea on the date of transfer shall be excluded:

1. Any of the following paintings, calligraphic works, and antiques:

(a) Pictures, drawings, pastels (limited to those drawn by hand, excluding drafts and processed goods with decoration), collage, and decorated board similar thereto;

(b) Original engravings, prints, and lithographs;

(c) Antiques (limited to those over 100 years after manufacturing);

2. Works prescribed by Ordinance of the Ministry of Strategy and Finance (財務省告示：筆者注) after the Minister of Strategy and Finance has consulted with the Minister of Culture, Sports and Tourism as paintings and calligraphic works, and curios which have historic and artistic value other than paintings, calligraphic works, and antiques specified in subparagraph 1.

²⁶² 韓国国税庁ウェブサイト所得税法施行令 41 条

[https://www.law.go.kr/법령/소득세법시행령/\(20231001, 33736, 20230926\)/제 41 조](https://www.law.go.kr/법령/소득세법시행령/(20231001, 33736, 20230926)/제 41 조)(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²⁶³ 中国国家税务总局「关于《国家税务总局关于明确二手车经销等若干增值税征管问题的公告》的解读（『国家税务总局の中古車流通等の付加価値税の徴収および管理に関する問題の明確化に関する発表』の解釈）（筆者訳）<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100015/c5201281/content.html>（最終閲覧 2024 年 1 月 9 日）。

このように横断的に眺めてみると、各国では、その美術品が優遇措置の対象となる場合に、限定列挙の形でその範囲が詳細に定義されていることがわかる。また、我が国に比べて具体例が大変多く示されており、アンティークは100年以上のものをいうなどと、納税者においても大変イメージしやすいものとなっている。

第二款 各国の特徴的な美術品税制等

美術品に関する税制のうち特徴的なものについて我が国の税制との違いをまとめた。

相続税の物納についてはEU諸国のイギリス、フランス、ドイツ各国それぞれに物納制度が設けられている。フランスは財産税についても物納が認められている。これらの物納の可否や財産評価は専門機関が担っていることが多い。これに対して韓国、中国については美術品を物納財産としている規定は見受けられなかった。我が国では、物納は美術品公開促進法に登録された登録美術品のみであるため、被相続人が生前に登録申請等を済ませておくことが必要となるが、欧州では価値の歴史的または芸術的価値の高いものについては、相続発生後においても物納が可能な場合も多い。

フランスでは、相続した美術品を2年以内に競売により売却して相続税を支払う場合には、落札額＝相続額となり、売却益は非課税となる制度がある。我が国では譲渡所得税の課税対象となる。

キャピタルゲイン税制について特筆すべきは、韓国の美術品等の譲渡所得課税である。これは販売価格6,000ウォンまでは無税、それ以上は80%が原価としてみなされ22%の税率負担という制度だ。韓国の文化政策への力強さが感じられる施策であり、我が国においても検討すべき施策と考える。イギリスやフランスやでも美術品の譲渡に関して軽減税率が設けられている。フランスでは、法人が取得した存命の芸術家のオリジナル作品および楽器については、一定の要件のもとに4年間で均等に損金算入または減価償却引当金を設定することができるなど、優遇措置が充実している。我が国に於いても、アート政策の一環として、美術品市場の活性化や若手芸術家の保護育成のため、減価償却可能金額の引上げを検討することも視野に入れるべきと考える。

第三款 追求権

イギリス、フランス、ドイツともに追求権を認めており、徴収方法は異なるが、割合や有効期間などはEU指令に基づき、各国ほぼ同様のシステムである。これにより著作権はその作品が再版されるごとに収入を得ることができる。NFTアートもブロックチェーンを利用してこのような再販収入を著作権者に還元できる仕組みが可能であり、我が国でも著作権者の権利の保護と同時に美術品市場の活性化を図ることを視野に、今後このような追求権の仕組みを取り入れることを検討すべきであると考え。

第五章 考察と結論

第一節 美術品等の定義の創設

第三章第一節の「特殊資産の美術品等該当性が争われた裁判例等」で考察した事例はすべてその資産が美術品等に該当するかが争点であった。我が国税法上、美術品等の定義がないことからこのような訴訟が発生したのであり、ここで改めて美術品等の定義の創設を提案したい。美術品等を定義することとはつまり、入り口で美術品か否かを見極めることによって、納税者の予測可能性と法的安定性に寄与し、かつ税務行政上の判断が簡略化されることにもつながる。以下、美術品等の定義について考察・提案する。

第一款 借用概念の「本籍地²⁶⁴」を設定できるか

「美術品等」は借用概念ではない、と前述した。現状で「本籍地」とされる可能性のある文化財保護法や美術品公開促進法が制定される以前に、既に所得税法において「書画骨董」つまり現在でいうところの「美術品等」という用語が用いられていたからである。今、その「美術品等」の定義が必要ということを理由に、それらの法令で用いられている定義を借用した場合に、本稿で取り上げたオルゴール、テーブル・スタンド、フェラーリを正しく分類できたであろうか。

美術品公開促進法は「絵画、彫刻、工芸品その他の有形の文化的所産である動産」と美術品を定義しているが、その「その他の有形の文化的所産である動産」の対象が広すぎて、これだけでは判断できない。しかし、この美術品公開促進法の対象となり得る美術品の範囲は広くても、実際にこの施策の対象として登録された「登録美術品」は、その「施策の対象となる価値がある」のだから、税法上の「希少価値」に該当すると考えられる。

また、文化財保護法では「文化財」が定義されている。大きく「有形文化財」「無形文化財」「民俗文化財」「記念物」「文化的景観」「伝統的建造物群」と分類され、このうち重要なものに指定されるためには文化庁の調査・審査などを経なければならない。よってその指定を受けた動産については、税法上で言う「歴史的価値または希少価値」があるものとして「美術品等」に該当するものと考えてもよいだろう。

しかし、当然ながらこれら以外のものでいわゆる「美術品等」に該当するものは世の中に無数に存在するはずで、美術品公開促進法と文化財保護法の概念だけでは税法上の「美術品等」の定義にはなり得ないが、少なくともこれらに該当すれば「美術品等」に該当するという関係となることは明らかとなった。

²⁶⁴ 佐藤・前掲注25) スタンダード所得税法 508頁。

第二款 「美術品等」という日本語で解釈できるか

「美術品等」は借用概念でもなければ、租税法における固有概念でもない。そこで「美術品等」が何かであるかは、それが「日本語として『熟した』語であればその自然な意味内容に従って解釈すべきとされるし、日本語として『熟した』とはいえない語であれば、規定の趣旨・目的や文理を参照しつつ解釈すべきである²⁶⁵」ということになる。そしてその規定の趣旨・目的や文理によって解釈できない場合には、それは定義が必要であろうと考えられる。

そこで「美術品等」とは何かの日本語の意味を考えてみたいが、フェラーリ事件地裁判決の中にもあったように、「…何を『美術品』等と定義するかを個々の主観に委ねることは、美的感覚が人により大きく異なる以上極めて安定性を欠く結論になる」。判決文もその結果「社会通念上美術品」という用語を多用し対応せざるを得ない状況であった。この不確定概念である「社会通念上」の使用をしないで済むように、美術品の定義を設けることで、このような不明確な定義の下での課税実務が是正されるのではないだろうかと考えている。

第三款 現行の所得税法上「美術品等」はどこに含まれているのか

ところで、所得税法上「美術品等」はどこに含まれているのだろうか。また、いわゆる「類型」で判断した場合にはどうして問題となり得るのか、ここで改めて確認する。

所得税法第2条1項18項の定義では、固定資産とは「土地（土地の上に存する権利を含む。）、減価償却資産、電話加入権その他の資産（山林を除く。）で政令で定めるものをいう」とされており、その政令で定めるものとは、次のように規定されている。

所得税法施行令第5条(固定資産の範囲)

第5条 法第二条第一項第十八号（定義）に規定する政令で定める資産は、棚卸資産、有価証券、資金決済に関する法律第二条第十四項（定義）に規定する暗号資産及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるものとする。

- 一 土地（土地の上に存する権利を含む。）
- 二 次条各号に掲げる資産〔(減価償却資)筆者加筆〕
- 三 電話加入権
- 四 前三号に掲げる資産に準ずるもの

ここで留意すべきことは、所得税法上の「固定資産」は「個人が事業資産として所有するものであろうと、家庭(家計)資産として所有するものであろうと、棚卸資産、有価証券、

²⁶⁵ 佐藤・前掲注25) スタンダード所得税法 513頁。

暗号資産、山林、繰延資産に該当しない土地等、建物等、令第6条各号《減価償却資産の範囲》、電話加入権及びこれらの資産に準ずるものは、全て含まれる概念となっている²⁶⁶」ことである。これは美術品等が、まずはどこに含まれるのか、に関係がある。つまり動産であるから、2号の減価償却資産に含まれるのか、それとも4号の「前三号に掲げる資産に準ずるもの」すなわち「その他の資産」に含まれるのか、ということである。これを前提として、減価償却資産の定義をみると、次のように規定されている。

所得税法第二条（定義）【再掲】

十九 減価償却資産 不動産所得若しくは雑所得の基因となり、又は不動産所得、事業所得、山林所得若しくは雑所得を生ずべき業務の用に供される建物、構築物、機械及び装置、船舶、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産で償却をすべきものとして政令で定めるものをいう。

つまり減価償却資産とは業務の用に供されるものをいうから、その美術品等が仮に業務の用に供される場合には一旦減価償却資産に含まれることになるが、その各減価償却資産を細かく規定した施行令6条により「時の経過によりその価値の減少しないもの」としているから減価償却資産から除かれることになる。一方、その美術品等が業務の用に供されないものであるときは施行令5条に戻り四号の「前三号に掲げる資産に準ずるもの」すなわち「その他の資産」に含まれることになる。

フェラーリ事件の地裁判決が出されるまでは、所得税基本通達2-14は、①美術品等について減価償却資産該当性を判断するための規定なのか、②施行令6条の規定(減価償却資産の範囲)について「時の経過によりその価値が減少しない資産」該当性を判断する規定なのか、が曖昧であった。しかし判決では、まずはその資産を施行令6条減価償却資産の範囲の類型により判断し、例外的な場合には美術品等として基本通達2-14により減価償却資産該当性を判断する解釈が示された。さらに「基本通達2-14(2)の基準が、社会通念上『美術品』とされる資産の中で、減価償却資産たる『美術品』に該当するものとそうでないものを振り分けるための基準であり、ある資産がそもそも社会通念上『美術品』に該当するかないかの線引きを規律するものではない」と判示された。

業務の用に供さない美術品等については、そのまま「その他の資産」に含まれているだけ(その後売却されるまで何の変動もない)であるから、当然ながら、税務的に問題となるのは業務の用に供され得る機能的に使用可能な美術品等である。ここに、美術品等の定義の必要性がある。つまり美術品等の定義があれば、その美術品等を業務の用に供していた

²⁶⁶ 武田・前掲注9) DHC コメントール 所得税法 139 頁。

としても現行の条文通り減価償却資産から除かれるかどうかを所得税基本通達 2-14 で判断することで矛盾のない取り扱いが可能となるのである。また、業務の用に供さない美術品等(売却されるまで「その他の資産」に含まれているだけ)であっても、それが売却時には減価の額の調整対象となることを事前に把握できることで、納税者と課税庁の齟齬を減らすことができる。

なお、ここまでその美術品等が動産であることを前提として本稿を執筆しているが、今後は NFT のような無形である美術品等が出現し、その割合や金銭的価値の総額を飛躍的に増大させていく可能性も否定できず、ここにもあらかじめ美術品等の定義を用意しておくことの有用性も感じる反面、その定義はそれらの無限の可能性を阻害しないような定義にしておく必要があるのかもしれない。

第四款 「美術品等」の定義創設に必要な要素

欧米の多くの著名な哲学者が芸術や美術についての定義を試みているが、これまでその定義に成功した者はいないという²⁶⁷。筆者は本稿において、美術品等を定義することについてこれまで何度もその必要性を主張してきたが、さてこれを定義しようとする大変困難なことであると実感している。前出の千足伸行教授や三上寛治氏らが述べていたように、美術品等が精神的で哲学的なものであるからだろう。

しかし同教授らが述べているように、これらの美術品等は商取引の対象となったときには経済的観測の対象とする必要に迫られる。そして、その場合には納税者が税務上の問題に適切に対処することが必要であり、それは美術品等の価値創設にも大変重要な意味を持つだろうと考えられるのである。ゆえに我が国の税法上に「美術品等」の定義をする努力をすべきであると、筆者は考えるに至ったのである。

金子宏教授は租税法規の外観性・形式性について「…ある程度外観的状况に着目して課税要件を定めざるをえないし、またその適用にあたっても、多数の納税者を相手として徴収の確保を図るためには、その形式的な外観に対応した適用をせざるをえない場合が多い²⁶⁸。」と述べられている。たとえば美術品等を定義する際に、美術品公開法に規定されてい

²⁶⁷ Mark T. Lafrenz, “What is a Work of Art? Intentions, Definitions, and the Ontology of Art”, in A DISSERTATION SUBMITTED TO THE FACULTY OF THE GRADUATE SCHOOL OF THE STATE UNIVERSITY OF NEW YORK AT BUFFALO (2012), “It may be that no one has yet succeeded in stating the jointly necessary and sufficient conditions for membership in the class of artworks. The history of the philosophy of art is full of failed attempts to define art.” Mark T. Lafrenz 氏は、ニック・ザングウィル (Nick Zangwill)、ロバート・ステッカー (Robert Stecker)、ジェロルド・レヴィンソン (Jerrold Levinson)、アーサー・コールマン・ダントー (Arthur Coleman Danto)、ロビン・ジョージ・コリングウッド (R. G. Collingwood) など各国の多くの哲学者が芸術や美術を定義しようとしていたことについて「成功した人はまだいないだろう。芸術哲学の歴史は、芸術を定義しようとする試みの失敗に満ちている。」などと述べている。

https://www.academia.edu/82186472/Lafrenz_What_is_a_Work_of_Art_Intentions_Definitions_and_the_Ontology_of_Art (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²⁶⁸ 金子・前掲注 18) 租税法 32 頁。

る登録美術品や、文化財保護法で指定された美術品等はこの形式的外観に対応しているものと言えるだろうが、当然このほかにも「美術品等」となる動産は無限に存在する。それではどのようにすれば我が国税法上有意義に「美術品等」を定義できるだろうか。必要な条件を抽出してみたい。

1. 所得税基本通達 2-14

所得税基本通達 2-14 は、美術品等が前提の通達であり、その美術品等を減価償却するか否かを規定しているもので定義ではないが、我が国の税法上唯一、美術品等の定義の手がかりとなるものである。この通達から伺えるのは、(1)時の経過によりその価値の減少しない資産であること、および(2) 歴史的価値または希少価値を持ち代替が不可能なこと、である。時の経過によりその価値の減少しない資産か否かの実務的な基準が、転用可能性(転用した場合に市場価値が見込まれないもの)と使用目的(会館のロビーなど特定の場所の装飾用や展示用として使用される場合や、移設が困難で特定の用途でしか使用できない場合)である。この二つの要素を裏付けすることができる定義となることが必要である。

2. 裁判例等からの考察

次に本稿の裁判例等の考察の中からポイントを抽出する。

オルゴール事件では、判決の過程で「オルゴール」を「アンティークオルゴール」と言い方を変え、「美術品」と「古美術品」を区別していることが伺えた。つまり 100 年を基準として古美術か否かを判断していた。日用品がいつから骨董品・古美術品になるのか、現代アートはいつから美術品等となるのか、歴史的価値についての一つの解となり得る。

テーブル・スタンド事件では減価償却資産性が容認されたが、それはその資産に希少価値がないことや代替性があること、およびそれが事業に必要であるという経済的合理性が存在していたからであった。更に、金額の多寡は関係ないこと、その判断は法人税法と物品税法とが一致しなければならないということにはならないとも判示されていた。この点については一致しなければならないことはない、というのみで、筆者は世界基準であるこの税関での HS コードと呼ばれる品目分類²⁶⁹で無税となる美術品、収集品及びこつとうの分類は、美術品等に該当しない注書を含めて、非常に参考になり得るものだと考えている。

フェラーリ事件では、「単に市場における希少性等によってその価値が(せいぜい数年単位の期間で)高騰しているにすぎないような場合を含むものではない」、「当該資産の実用的な機能以外の部分(すなわち、鑑賞対象としての部分)が、その価値として確定した(すなわち歴史的価値又は希少価値がその本来的効用として定着した)ものと判断すること

²⁶⁹ 日本税関輸出統計品目標第 97 類 https://www.customs.go.jp/yusyutu/2024_01_01/data/j_97.htm (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

ができる」などと、定義がし難いと思われる「価値」についての言及がみられた。このほかにも「本来の目的・効用とは異なる鑑賞対象」であるとか「日本標準商品分類の『骨とう』は制作後 100 年以上を経過するものを指す」などと具体的な表現に努めようとしたことが伺える。

3. 「美術品等」の要素

さらに「美術品等」を定義するにあたって必ず含まれなくてはならないであろう要素を列挙する形で下記にまとめたい。以下のような性質を有すれば、美術品であることが多いと考えられるからである。

(1) 文化的・歴史的重要性

多くの美術品は、歴史的、社会的な事象を記録し、またはそれを作成した時代や文化的背景を反映するものである。これらは後世、文化的な遺産として価値を持つものとなる可能性が大きい。これには古美術品、古文書、出土品、遺物などが含まれると考えられる。

(2) 創造性とオリジナリティ

美術品は、芸術家の個性やオリジナリティを反映し、独自の芸術的価値を持つ。創造的なビジョンやアイデアを表現するために作られた作品であり、単なる実用品を超えて芸術的表現を含むものである。このことから作家、芸術家、アーティスト自身の作品であることが明らかであることも基準になる。

(3) 芸術的表現

美術品は、感情、思想、文化的価値、社会的な問題、人間の経験などを視覚的な言語を通じて表現しているものであるため、絵画、彫刻、版画、写真、インスタレーション、デジタルアート、工芸品など多種多様なメディアや技術が用いられ、その表現方法は多岐にわたるものと考えられる。

(4) 社会的・感情的影響

美術品は、鑑賞者に社会的な問題を提起したり、感情的反応を引き起こしたりするが、これは芸術が強力なコミュニケーションの手段であるからである。使用を主な目的としておらず、それに含まれる表現を鑑賞者が鑑賞することを目的とする。

(5) 鑑賞者による認知と評価

美術品は一般的に、批評家、美術史家、または美術館などの機関や専門家によって認知され、評価されることが多い。これら専門家の意見は、作品が「美術品等」として認められるかどうかを判断する際の重要な指標となり得る。

(6) 市場価値と流通性

美術品は市場で取引される場合にはその価値は「価格」として測定され、専門家による評価なども同じように市場流通性を基に測定がされることになる。

第五款 「美術品等」の定義

納税者の予測可能性と法的安定性を高めることを目的として、以上に示してきた条件や要素を基に、筆者の考える税法上の美術品等の定義を提案する。

まず、所得税法2条1項18号は固定資産の定義だが、この中に「美術品等」を加え、さらに所得税法施行令の範囲にも非減価償却資産である土地と減価償却資産の間に「美術品等」を加える。これにより美術品等を基本的に減価償却対象に含めない独立したものと認識し、さらに今後我が国において、美術品等は重要な共有財産でありこれを国家として保護していくのだという意思を示すことができる。

所得税基本通達には新たに〔固定資産(第18号関係)〕を創設し、そこに美術品等に含まれるもの定義を定める。そして、現状の基本通達2-14は〔減価償却資産(第19号関係)〕にあるから、この2-14を創設する基本通達〔固定資産(第18号関係)〕に移動させる。減価償却が可能な金額基準を設けておくことは、金額の多寡は別として、少額不追及などの観点からも有益であること、また、業務の用に供する資産で美術品等に該当するものがある場合には従来通り2-14で判断する必要があるであろうから、内容は現状の2-14のままでは問題はないと考える。

このような法構成とすることで、その美術品等の範囲もその時代の社会情勢に対応可能であるし、また、金額基準に関しても経済情勢に合わせて改正も比較的容易となり、非常にフレキシブルな法構成となるだろう。

なお、これは一つの提案に過ぎないことをあらかじめ申し添えておく。条文イメージは以下の通りである。

所得税法2条1項18号（定義）

十八 固定資産 土地（土地の上に存する権利を含む。）、美術品等、減価償却資産、電話加入権その他の資産（山林を除く。）で政令で定めるものをいう。

所得税法施行令第五条（固定資産の範囲）

第五条 法第二条第一項第十八号（定義）に規定する政令で定める資産は、棚卸資産、有価証券、資金決済に関する法律第二条第十四項（定義）に規定する暗号資産及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるものとする。

- 一 土地（土地の上に存する権利を含む。）
- 二 美術品等
- 三 次条各号に掲げる資産
- 四 電話加入権
- 五 前四号に掲げる資産に準ずるもの

所得税基本通達〔固定資産(第 18 号関係)〕 2-14 (美術品等の範囲)

(1) 令第五条一項二号に規定する「美術品等」とは、文化財保護法により重要文化財等に指定された動産、美術品の美術館における公開の促進に関する法律の規定により登録された登録美術品その他の美術品等で次に掲げるものをいう。

1. オリジナルである日本画、洋画、版画その他の絵画、木製・石製・金属その他の材料による彫刻およびオブジェ、書籍及び典籍その他専ら鑑賞の用に供する絵画等
2. 神像、仏具、武器馬具等の金工品、陶磁器、漆芸品、染織品、甲冑、刀剣及び茶道具その他の美術工芸品等
3. 考古資料、自然標本、民俗・民俗資料その他の歴史資料
4. その他 100 年以上が経過した歴史的価値または希少価値のある貨幣、古家具、古楽器、古雑貨などの収集品

(2) 「時の経過によりその価値の減少しない資産」は減価償却資産に該当しないこととされているが…(以下、現通達 2-14 と同様)

美術品の領域は広範にわたり常に変化し続け、今後も時代とともに進化すると考えられる。よってその定義も柔軟で包括的である必要がある。美術品等の多様性と進化を支持しつつ、それらが持つ文化的、社会的意義を重視するものでなければならない。税法における明確な定義は、納税者に対する公平な取り扱いを保証し、美術品の取引や所有に関連する税務上の問題を適切に処理するための基盤となるであろう。

第二節 「生活に通常必要か否か」概念の廃止

筆者が提案したいことのもう一つは、我が国所得税法の非常に重要で独特な「生活に通常必要か否か」という概念の廃止である。所得税法9条1項9号(非課税所得)の規定から委任された施行令25条の規定ぶりはいわば二重否定の構造になっており、必要以上に複雑であるために本質を見失うように思われる。生活用動産のうち美術品等については30万円という金額基準で「生活に通常必要でない資産」とされ、例えば法51条4項(資産損失の必要経費算入)、法62条1項(生活に通常必要でない資産の災害による損失)、法69条2項(損益通算)、法72条1項(雑損控除)、令178条1項3号(生活に通常必要でない資産の災害による損失の計算等)等々の規定の影響を受ける。

美術品は、人類の文化的アイデンティティであり、私たちに精神的な豊かさと癒しをもたらし、創造性やインスピレーションを刺激しイノベーションを起こす。歴史的価値、希少価値、その他様々な社会的価値がある重要な美術品であっても「30万円以上は贅沢品である」という理由で、税法上このような差別的で不遇な扱いとされている現状は、現代においては非常に理不尽と言わざるを得ず、筆者は看過することができない。

以下、生活に通常必要か否かの概念の廃止について考察・提案する。

第一款 「生活」「通常必要」の判断基準は明確であるか

サラリーマン・マイカー訴訟の一連の判決²⁷⁰では、結局のところ「生活に通常必要な動産」か「生活に通常必要でない資産」かの判断は明らかにはならなかった。

第一審においては「生活」について、通勤や勤務先の業務が「生活」であるという観点²⁷¹から、仕事に使うのであれば「生活に必要」、仕事に使うのでなければレジャー、レジャーであれば「生活に必要ではない」とし、結果としてその使用割合で「生活に通常必要な資産」だと判断された。第二審では逆に「自動車をレジャーの用に供することが生活に通常必要なものと言うことができないことは多言を要しない」とされた。最高裁では二審の判決を支持しながらも「主として趣味・娯楽等に供するために所有する動産で明らかに生活に通常必要な資産に該当するといえる動産は、現代の社会生活においてその例は多い(略)レジャーの用に供されていたというだけでは、それが『生活に通常必要でない資産』に該当すると断定できるものではない。」と理由齟齬の付記で見解を示した。このように、結局その「生活」や「通常必要なもの」の判断基準は明らかにされないまま今日に至っているのである。そして今日では多様性が重要とされ、当時に比べてもその判断は日に日に難しくなっていると思われる。

²⁷⁰ 前掲注117)。

²⁷¹ 碓井・前掲注123)「給与所得者が通勤及び勤務先の業務用に利用していた自動車が～」4頁。

三木義一教授は「『生活の用に供する』とは、『所得の稼得活動に関わりのないもの』という意味に解すべきではないかと考えている²⁷²」と述べている。判旨の「仕事＝生活」という考え方とは正反対の意見である。

酒井教授は税務大学校公開講座で「『生活』については、租税法に定義がない。定義がないということは、社会通念で一般的用語として考えざるを得ないが、社会的観念、生活風景、そして政治的思考などが変容していくと、『生活』という概念も変わるようになる。仕事だけを生活とみるというような考え方は、今後、説得力があるものとは言えないことになっていく²⁷³」という趣旨の講演をされている。

「生活」については佐藤英明教授が「単に『消費生活』のみを指すのか、それよりもやや広い範囲の『生活』を指すのか」と問題提起されており、佐藤教授は「『消費生活』に限定されず、もう少し広い範囲の活動を含むものである」としている。これに対し碓井教授²⁷⁴や高野教授²⁷⁵は「生活」を「消費生活」の意味に解すべきであるとする立場である。

このように、「生活」についてだけでも様々な意見がある。さらに「通常必要性」の判断にあたっては納税者一人ひとりの属性だけでなく、様々な社会的観点からも検討しなければならず、また、絶えず変容する社会状況にあわせて随時その適合性を確認しなければならないという問題点も含む。これらを見てもその判断は相当に困難であり、これらの判断にさまざまな時間や費用などのコストを費やすことは非常に非効率であると感じざるを得ない。

このほか、この訴訟では自家用車に係る損失は譲渡損失・損益通算の対象とすべきとの意見が大半を占めていること²⁷⁶、この「生活に通常必要か否か」概念に係る法構成は二分説と三分説を巡って対立があり²⁷⁷解決をみていないこと、自家用車の下取りに係る譲渡益の(指摘されていない)申告漏れの可能性や、自家用車の災害時における雑損控除の取り扱い²⁷⁸など様々な問題を発生させているところからも、改めて「生活に通常必要か否か」を区分する必要性に欠けていることが見てとれる。

第二款 納税者の保有目的は生活通常必要か否かに影響するか

所得税法施行令 178 条 1 項 2 号は「趣味、娯楽又は保養の用に供する目的で所有するもの」は生活に通常必要でない資産だという。リゾートホテル訴訟では、その「保有目

²⁷² 三木義一「マイカー税金訴訟の意義」速報税理 6 巻 8 号 30 頁(1987)。

²⁷³ 酒井克彦「働き方改革と租税法―働き方の多様性を踏まえた所得税法とその解釈―」税務大学校公開講座講演録、税大ジャーナル 30 号 (2019) 39 頁より筆者が要約した。

²⁷⁴ 碓井・前掲注 123)「給与所得者が通勤及び勤務先の業務用に利用していた自動車が～」4 頁。

²⁷⁵ 高野・前掲注 131)「通勤用自動車に係る損失と損益通算の可否」121 頁。

²⁷⁶ 前掲注 131) 損益通算の対象とすべき意見。

²⁷⁷ 酒井克彦『二訂版 裁判例から見る所得税法』683 頁(大蔵財務協会、2021)。

²⁷⁸ 酒井・同上 277) 684 頁。

的」は文理解釈では納税者の主観であるかのようなのだが、課税の公平の見地から客観性が求められるかが問題となる。大野教授の述べる通り²⁷⁹、所有者の事情いかんで課税関係が異なる事態が生じ得る。

逆に、保有目的が趣味や保養にあったとしてもそれが直ちに生活に通常必要でないとの結論につながることは拙速すぎるのではないだろうか。サラリーマン・マイカー訴訟の最高裁判決²⁸⁰での理由齟齬の中でも述べられているように、現代のライフスタイルに則してみれば、趣味や保養はむしろ生活に通常必要であるともいえる。趣味等に使用するものであっても、多様性が求められる現代において、生活に通常必要か否かの判断は非常に困難であるという事実に行きつく。

第三款 生活用動産の譲渡益の非課税規定の必要性

下着等のオークション販売の裁決²⁸¹では、生活に通常必要な資産に該当するか否かの判断よりも、最終的にはその資産の譲渡が営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡による所得に該当するか否かに重きを置いて判断された。そうであれば、非課税規定は既に形骸化しており、ここでもその資産が生活に通常必要か否かの判断は、困難である以前に、その判断自体が必要ではないことになる。現状は、高級腕時計や服飾品、高額なテレビやスポーツ用品は、相当な高額であっても生活に通常必要な資産の譲渡となり非課税のままであり、それらの生活用動産を毎日のように携帯アプリで気軽に売買できる現在では、不公平感が否めない。税務当局が目を見張らせて個人によるネット上の取引を監視していると思われるが、それはその取引が営利を目的としているか否かを監視しているのであって、その動産が生活に通常必要か必要でないのかの区分は、もはやそれ自体が必要ではないと考えられる。

第四款 「生活に通常必要か否か」概念を廃止した場合の影響

これまで考察してきたようにこの「生活に通常必要か否か」の判断は、現在の社会状況では大変に非効率な作業とならざるを得ない。それは「生活」「通常必要」などの定義は時代の変化、社会状況とともに変わりゆくものであり、社会一般として考えることも、その納税者一人ひとりの生活に則して考えることも、いずれも相当困難なものであるからである。また、法構成上も何を「生活に通常必要か否か」とするかについても、未だに二分節・三分説の意見が分かれており、自家用車は生活に通常必要でない資産であったとし

²⁷⁹ 大野・前掲注148)「ホテル経営者に貸し付けられたコンドミニウム形式のリゾートホテルの一室は、生活に通常必要でない資産に該当するか」213頁。

²⁸⁰ 前掲注120) 最高裁平成2年3月23日判決・民集159号339頁。

²⁸¹ 前掲注154) 国税不服審判所平成23年6月17日裁決。

ても損益通算の対象とすべき意見も多く、結果として「生活に通常必要か否か」による判断と損益通算の可否とが連動されていない。

実務上、自家用車の下取りによる譲渡益が申告されているかどうか不透明である一方、災害発生時には自家用車の雑損控除が特例で認められている状況にあり、ここでも生活に通常必要か否かの判断は蔑ろにされている。非課税規定の「生活に通常必要か否か」の判断も既に形骸化され、現在は生活用動産の譲渡であっても申告の対象とすべきという意見が多い。

このような状況であるならば、いっそのこと、この判断を無いものとして考えることを筆者は提案したい。つまり、いわゆる「生活に通常必要な資産」も「生活に通常必要でない資産」と同様に課税を行う「生活に通常必要か否か概念の廃止」である。

必要か否かの判断を行わないことで課税庁も税務執行上の負担が軽減され、納税者も予測可能性を高めることになるであろう。そして、この場合に所得税法の課税関係に影響する規定は、(1)法9条1項9号(非課税所得)、(2)法51条4項(資産損失の必要経費算入)、(3)法62条1項(生活に通常必要でない資産の災害による損失)、(4)法69条2項(損益通算)および(5)法72条1項(雑損控除)となる。これらの問題点への対応策について次においてそれぞれ検討していくことにする。

なお、これらの所得税法が委任する所得税法施行令25条(譲渡所得について非課税とされる生活用動産の範囲)、同178条1項3号(生活に通常必要でない資産の災害による損失の計算等)が影響を受けることはいうまでもない。

検討に当たって、前提として、所得税法上の生活用動産を「生活に通常必要な資産」と「生活に通常必要でない資産」と分類するいわゆる二分説²⁸²に立脚し検討していること、またそのどちらにも該当し得る一般資産の概念や生活の用にも業務の用にも供している動産については検討していないこと、さらに生活に通常必要でない資産とされる「競走馬」についてもここでは検討の対象としていないことをあらかじめ申し添えておく。

1. 法9条1項9号(非課税所得)

毎日のようにネット上で様々な物品が売買できる今日においては、生活用動産の譲渡益を非課税とする理由は既に形骸化していることを第三章第二節第三款で指摘した。非課税とされている理由はそれぞれ次のように否定できる。①「零細な所得を課税しないという執行上の配慮」については、現在ネット取引については本人確認が必要な場合が多く、昨今の税務行政のDX化を進めていけば、むしろ個人商店の現金取引よりも捕捉しやすい所得になり税務行政の負担にはならないとも予想される。②「家庭用動産が取得価格以上で

²⁸² 前掲注23) 二分説：サラリーマン・マイカー訴訟での「一般資産」概念を用いた三分説を否定する説で、神戸地裁昭和61年9月24日判決(税資153号722頁)においてもこの二分説が採用されている。第三章第二節第一款参照。

売却できるのは価格の一般的な変動以外にはほとんど考えられないこと」については、ネット取引のマーケットは世界中を売買の対象とすることも少なくなく、対象国によっては我が国の家庭用動産でも取得価格以上の売却が容易である。③「減価償却計算によりたまたま計算上生み出された利益に過ぎない」という理由は、生活用動産に限らないのであるから、そもそも非課税とする理由としては適当でない。④「生活上の節約について課税する結果となる」ことについては、この規定が戦前の「たけのこ生活²⁸³」を起源とする概念からくるものであって、現在では生活用動産を売却するその目的は単なる「節約」だけとは言いきれない状況にある。これらの理由から、生活用動産の譲渡益を非課税とする目的が薄れてきているのではないかと考える。

我が国は包括的所得概念を採用しており、すべての所得に課税することで公平な税負担を求めることを理想としているはずであるが、非課税規定はいわばその包括的所得概念の例外として存在するものである。何らかの政策や税負担の公平のためにその非課税規定が設けられているのであれば、昨今のように社会情勢や前提・概念が変化している場合には、その規定の存在意義や目的が時代に則しているのかどうかを再検討することは、逆に税負担の公平に寄与するものではないだろうか。岩崎政明教授は生活用動産の譲渡については非課税規定から削除し通常の譲渡所得とする立法的提案をされており²⁸⁴、筆者はこれに賛成の意見である。

2. 法 51 条 4 項(資産損失の必要経費算入)

所得税法 51 条は、事業・業務の用に供する資産等について「取り壊し、除去、滅失その他の事由」により生じた損失の金額の必要経費算入を認めるが、それが「生活に通常必要でない資産」である場合には、その所得の金額を限度とするという規定である。これが「生活に通常必要」か否かの区分を廃止した場合には、「生活に通常必要でない資産」を「生活用動産」と読み替えたような適用になる。つまり事業・業務の用に供していた資産が生活用動産である場合には、所得の金額を限度として必要経費とし、他の損失との通算を認めないことになるのであるが、この点についてはこれまでも生活に通常必要な動産の

²⁸³ たけのこ生活「筍の皮を一枚ずつ剥ぐように、家計困難のために衣類やその他の持物を少しずつ売って生活費とし、ようやく食いつないでいる暮らし。特に、第二次世界大戦直後の窮乏生活の状態をいう。日本語大辞典第二版(小学館)。

²⁸⁴ 岩崎政明教授は具体的に「立法論的には、生活用動産の譲渡については、非課税規定(法 9 条 1 項 9 号)から削除し、所得税法本法適用の譲渡所得の対象としたうえで、法 62 条の「生活に通常必要でない資産の災害による損失」の規定に、条文見出しを変更したうえで、「生活に通常必要な動産の譲渡により生じた損失の金額」を書き加え、これに伴い法施行令 178 条 1 項を改正して生活に通常必要な動産の譲渡により生じた損失はないものとする旨の規定(現行の法 9 条 2 項 1 号に相当する規定)を挿入するとともに、現行の法施行令 25 条所定の貴金属類及び書画骨董で 1 個又は 1 組の価額が 30 万円を超えるものについては、生活に通常必要でない資産と同様に扱えるように法施行令 178 条 1 項 3 号を修正して書き加えるというのはどうだろうか。」と提案されている。岩崎政明「生活用動産の譲渡益や学貸与の債務免除益に所得税は課されるか―非課税所得をめぐる個別的検討―」税務大学校公開講座講演録、税大ジャーナル 35 号 7 頁(2023)。

これらの損失はいずれにも考慮されていなかったこととバランスはとれていると考えられる。そもそも事業用でない資産について生じた損失については、個人的な消費だとの考え方もある。

3.法 62 条 1 項(生活に通常必要でない資産の災害による損失)

この規定は災害又は盗難若しくは横領により、生活に通常必要でない資産について受けた損失の金額は、その年又は翌年分の譲渡所得から控除する、という規定である。この規定の趣旨は本来、これらの損失は生活に通常必要な資産であれば雑損控除の対象とされるが、生活に通常必要でない資産である場合は雑損控除の趣旨からみて適当でないため対象から除かれていた²⁸⁵のであるが、しかし、生活に通常必要でない資産の譲渡益に課税することとのバランスから、これらの損失を譲渡所得の計算上損失とみなすが次に挙げる法 69 条で損益通算は認めない、という複雑な変遷を辿った規定である。雑損控除の対象から生活に通常必要でない資産を除いたために必要となった規定であり、生活に通常必要か否かの区分がなくなれば雑損控除の規定に集約されることとなるだけである。

4. 法 69 条 2 項(損益通算)

第六十九条 総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額を計算する場合において、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、政令で定める順序により、これを他の各種所得の金額から控除する。

2 前項の場合において、同項に規定する損失の金額のうちに第六十二条第一項（生活に通常必要でない資産の災害による損失）に規定する資産に係る所得の金額（以下この項において「生活に通常必要でない資産に係る所得の金額」という。）の計算上生じた損失の金額があるときは、当該損失の金額のうち政令で定めるものは政令で定めるところにより他の生活に通常必要でない資産に係る所得の金額から控除するものとし、当該政令で定めるもの以外のもの及び当該控除をしてもなお控除しきれないものは生じなかつたものとみなす。〔下線は筆者による〕

この規定が設けられている理由は、「生活に通常必要でない資産に係る損失の金額についてまで損益通算により担税力を減殺させる必要はない²⁸⁶」と考えられているからである。特定の富裕層がその資金力等によって一般の納税者では採用し得ない手段によって所得を減額し租税回避を図ろうとすることは、課税の公平の見地から、また租税正義の考え

²⁸⁵ 武田・前掲注 9) DHC コメントール 所得税法 4335 頁。

²⁸⁶ 同上 5338 頁。

方からも当然容認できない。しかしまた同時に、個人が有するその資産を「生活に通常必要でない」と国が勝手に判断して課税権を行使することにも筆者は首肯できない。憲法 13 条は「すべて国民は、個人として尊重される。生命、自由及び幸福追求に対する国民の権利については、公共の福祉に反しない限り、立法その他の国政の上で、最大の尊重を必要とする」とある。課税の公平を優先するからには「生活に通常必要か否か」が公平な基準であるかを検討する必要がある。

しかし、これまで見てきたようにその「生活に通常必要か否か」の判断には相当の困難が伴い、ともすると裁判官の主観で判断されることにもなりかねないことも指摘した。またこの多様性が求められている時代において、それは個人として尊重される自由及び幸福追求に対する国民の権利であるともいえる。すなわち生活に通常必要か否かを区分せず、生活用動産の譲渡に係る譲渡益を課税することと同時に、譲渡損については譲渡損の対象とする。特定の富裕層の租税回避を誘発するとの意見に対しては、例えば譲渡損失のうち譲渡所得を超える部分の損益通算について所得金額の何%などの上限を設けるようなそのための個別規定を用意することで対応する方が課税の公平も保てるものと考ええる。上限を設けることは、生活用動産の損失はそもそも消費であるとする考え方にも沿う。

5.法 72 条 1 項(雑損控除)

これまで、非課税規定から損益通算まで、生活に通常必要か否かが影響する規定について考察してきたが、生活に通常必要である資産を生活に通常必要でない資産と同じ課税体系とする場合に、実際に納税者に大きな影響があるのは雑損控除であると思われる。具体的には、雑損控除の対象とされる資産は納税者間の課税の公平の見地から生活に通常必要な資産に限られていたが、それがいわゆる生活に通常必要でない資産の損失に対しても適用されてしまうことになるからである。

雑損控除の規定の沿革について考察すると、法 72 条 1 項は、居住者又はその者と生計を一にする配偶者その他の親族が有する資産(生活に通常必要でない資産は除かれ前述の法 62 条 1 項の対象となる)について「災害又は盗難若しくは横領」による損失が生じた場合には、一定の金額を総所得金額から雑損控除として控除されるものである。

戦前から災害による所得税の軽減・免除の規定が定められていたが、納税者が権利を請求し得ない規定であるというシャウプ勧告²⁸⁷の強烈な批判²⁸⁸により、昭和 25 年の税

²⁸⁷ 武田・前掲注 9) DHC コメンタール 所得税法 4643 頁。

²⁸⁸ 福田幸弘『シャウプの税制勧告』127 頁(霞出版社 1985)。具体的には「一般的にこのようなあいまいな規定は好ましくない。なぜなら、一方では差別待遇のおこる余地を与え、他方ではどういう結果になるかについての保証もなく、納税者に申請を行うはっきりした基礎を与えていないからである。実際、納税者は、無視されることにしかならないから、このような規定の特別措置を受けるため申請するのは無意味だと考えるようになるかも知れない。徴収額を増加するため、税務署に直接または間接に重圧が加われば、特にそうである。」などと勧告した。

制改正において新しい雑損控除制度が米国の制度に倣って²⁸⁹採用された。その後何度か規定の整理が行われ、昭和 37 年の税制改正で生活に通常必要でない資産が対象資産から除外された²⁹⁰。その後、生活に通常必要でない資産の定義を委任されている所得税法施行令 178 条 1 項 2 号に「その他主として趣味、娯楽、保養又は鑑賞の目的で所有する資産」の文言が追加され、それまで雑損控除の対象に含まれてしまっていたリゾート会員権やゴルフ会員権などが対象資産から除かれることになり、今に至る。なお、控除が認められる金額は、総所得金額等の 10 分の 1（災害関連支出は 5 万円）を超える部分となる。

現在のアメリカの制度では、納税者が個人的な使用目的で所有している非事業用資産について生じた損失は、一定の金額²⁹¹が災害及び盗難損失として控除でき²⁹²、ほぼ現在の日本と同じ法制度となっている。しかし米国所得税で雑損損失の対象となる資産は、我が国とは対照的に事業用以外の個人用資産すべてであり、宝石から美術品等まで広く含み、生活に通常必要でないと考えられる奢侈品、ぜいたく品の類を除外する規定はない²⁹³。生活に通常必要か否かの区分を廃止した場合、損益通算の場合と同じように、生活に通常必要でない資産の損失についてまで考慮する必要があるのか、とか、富裕層の租税回避に使われるのではないかと、という批判が予想されるが、もともと導入の際に手本としたアメリカでもこのようにすべての資産が対象とされている。その反面、アメリカではその発生原因すなわち「災害、盗難」は内国歳入庁の解釈が細かく示されており、対象資産を限定することよりもその発生原因の範囲に重きを置いている²⁹⁴のである。

現在の我が国の雑損控除の対象資産については「生活に通常必要な動産類については、その譲渡損益がともに所得計算の埒外におかれることとされているのに、それが『災害』等によって損失を被った場合のみ、その事実が所得計算に反映されることになる点²⁹⁵」や「雑損控除の対象となる資産については(生活に通常必要か否かの判断を〔筆者加

²⁸⁹ 金子宏「シャウプ勧告と所得税」大野栄一郎編集『シャウプ勧告とわが国の税制』27 頁(日本租税研究協会、1983)では「アメリカの『偶発損失控除』(casualty loss deduction)の制度にならって、この控除を採用すべきことを勧告した。」とある。

²⁹⁰ 武田・前掲注 9) DHC コメンタール 所得税法 4643 頁。

²⁹¹ 伊藤・前掲注 177) アメリカ連邦税法 329-332 頁には、次のように説明している。

「…災害及び盗難損失として控除をすることのできる金額は、原則として次の控除制限規定を超過した部分に限られます。

(a) 災害の出来事 1 件につき一律\$100※

(b) 調整総所得(AGI)の 10%

※2009 年、2017 年は\$500 など、ハリケーンの災害に応じて臨時的に取り扱うこともある(筆者)。

²⁹² ジョセフ・E・スティグリッツ『スティグリッツ 公共経済学(第 3 版)(下)』809 頁(東洋経済新報社、2022)

²⁹³ 佐藤英明「雑損控除制度-その性格づけ」『所得税における損失の研究』日税研論集 47 号 31 頁、(2001)。

²⁹⁴ 佐藤・同上 293) によると「災害」とは、突然で予期しない火災、嵐のほか、地震、洪水、落雷、昆虫の群れが一斉に襲ってきたような場合はこれに含まれ、徐々に損失が発生するような腐食や白蟻による被害、干ばつによる樹木の枯死などは含まれない。交通機関の事故も含まれ、本人の故意や重過失がある場合は除かれる。「盗難」は単に「窃盗・強盗」に限らず、横領、恐喝、誘拐犯への身代金支払いまでも含む、など裁判例を挙げて詳しく紹介されている。

²⁹⁵ 佐藤・同上 293)「雑損控除制度-その性格づけ」29 頁。

筆〕)社会通念に委ねるだけではなく、所得概念の内容と課税体系の中で明確にしておかなければなら²⁹⁶」ないことなどから、制度自体に検討が必要であるとの意見もある。

雑損控除制度は、一定の金額をこえる雑損失や医療費は納税者の担税力を弱めるという考え方²⁹⁷や、一定の不可避的な損失に対して納税者の税負担を軽減するため²⁹⁸に設けられている²⁹⁹。包括的所得概念のもとでは、純資産の減少をもたらす損失が生じた場合には、所得の計算上消極的要素として、他において生じた所得から損失を減額することは当然の要請といえる³⁰⁰が、佐藤英明教授が述べるように「いわゆる家庭用動産の場合、その災害損失を控除することは必要ない。(略)比較的少額の家庭用動産についてはその取得の時に全額が消費されたとみなしていると考えることが可能であり、したがって、その使用から生じる帰属所得が非課税である以上、損害によってそれが破壊されても被るべき損害自体が発生していないと考えるのが、制度の建前に整合的な理解であるということになろう³⁰¹。」という見解もある³⁰²。

これらを折衷した場合に、筆者の本稿の論旨からは、これらの問題はまさに我が国所得税法が「生活に通常必要か否か」概念を有していることから生じているものであるから、この概念が廃止されすべての資産について同じように適用される場合にはこれらの問題は生じないことになる。佐藤教授は雑損控除の現行法の枠組みが相当不整合であるという観点から「雑損失を所得計算の原則と整合的な制度とするためには、譲渡損益が所得計算上無視されている『生活に通常必要な資産』についてこれに関する損失額を雑損控除の対象から除くのが適当であり、逆に、現在、対象となる資産から除かれている『生活に通常必要でない資産』を対象に含めることが必要となる³⁰³。」としており、生活に通常必要な資産の損失は「消費」としてみなす立場をとる。これは譲渡損失が所得計算上無視されているからであって、これが認識されるとすれば、言い換えれば「生活に通常必要か否か」概念を無いものとすれば、いわゆる生活に通常必要な資産についても所得を概念する

²⁹⁶ 増山裕一「所得税法の雑損控除の問題点-米国税制と比較して-」大阪経大論集 64 巻 5 号 100 頁(2014)。

²⁹⁷ 金子・前掲注 18) 租税法 215 頁。

²⁹⁸ 武田昌輔=神谷修監修『DHC 所得税法釈義』3132 頁(第一法規、最終加除 2023 年 12 月 8 日)。

²⁹⁹ 佐藤教授はしかし「人の担税力に応じた課税を行うために、それを最もよく表す指標として包括的概念に基づく『所得』を採用した制度を作ったはずである。それなのに、所得控除のこの場面においては、それが『所得』の範囲に属するか否かを論じることなく、直接に『担税力の減少』をあげて『所得金額』を減少させる制度を基礎づけるのは、論理が逆転しているようにも思われる。」として、「雑損控除の位置づけ自体はやや中途半端な印象を拭えない」(45 頁)と指摘されている。佐藤・前掲注 293)「雑損控除制度-その性格づけ」45 頁。

³⁰⁰ 増山・前掲注 295)「所得税法の雑損控除の問題点」93-94 頁。

³⁰¹ 佐藤・前掲注 293)「雑損控除制度-その性格づけ」49 頁。

³⁰² 岩崎教授は「所得控除制度は、災害関連のものであると否とを問わず、所得のある者にしか租税軽減効果を持たず、また高額所得者において特に減税効果の大きなものとなるという、担税力に応じた租税負担の公平の観点からは欠点を持っている。」として、担税力を理由とする法的根拠を否定されている。岩崎政明「災害と租税」金子宏監修『現代租税法講座第 2 巻 家族・社会』184 頁(日本評論社、2017)。

³⁰³ 佐藤・前掲注 293)「雑損控除制度-その性格づけ」51 頁。

ことになり、すべての資産について雑損控除を適用することが適当であるということになる。

佐藤教授は雑損控除について「原因や対象資産を拡大し、調整取得金額を基礎として控除を行う制度の方が理論的に妥当であるばかりではなく、納税者間の公平や租税法律主義という観点から見て、現実的にも適当なものだと考える³⁰⁴」と述べる。「生活に通常必要か否か」の概念を廃止した場合には、この対象資産を拡大することができ、筆者もかえって納税者間の公平や租税法律主義から適当なものになるのではないかと考える。

このように対象資産の拡大によって理論上公平な課税が実現できると考えられるが、それでも実務上は高価な資産について雑損控除が適用された場合の納税者間の課税の公平性が問題となるであろう。しかしそれを論じるのであれば、対象資産に制限を求めているアメリカの制度³⁰⁵のように足切額や限度額を設けることや、雑損控除自体を税額控除に変更する方法が考えられる。岩崎政明教授は「控除制度による租税軽減の利益を国民が等しく受けうるように制度設計するためには、所得控除から税額控除に変更するとともに、所得税額が少額または無いため税額控除をするとマイナスの税額が算出される者については、そのマイナス分(負の所得税額)について給付を受けることができるようにすることが検討されてよいであろう³⁰⁶」と、高額所得者に有利な制度を是正する提案をされている。

以上の事からみても、筆者の提案する「生活に通常必要か否か」概念を廃止した場合に、生活に通常必要でない資産も雑損控除の適用対象となってしまう問題については、多少の手当て(限度額を設けることや税額控除に変更するなど)で対応することができ、逆にこれまで生じてきた雑損控除に係る様々な問題(対象資産の範囲の是非など)について、改善されるのではないだろうか。

第五款 新しい価値観の提案

これまで見てきたように「生活に通常必要か否か」の概念を廃止したとしても、ある程度の手当てを用意しておけば、関係規定への適用上・実務上への大きな影響は考えにくい。それよりも我が国所得税法上非常に重要な、そして独特で伝統的な価値観である「生活に通常必要か否か」概念を否定することのインパクトが非常に大きいように予想される。

しかし、現代社会は想像もつかない速さで進化している。多様性を尊重する新しい価値観に大きくシフトし、日本は今まさに個人の時代に突入したといえる。このような変化

³⁰⁴ 佐藤・前掲注 293)「雑損控除制度-その性格づけ」58 頁。

³⁰⁵ 伊藤・前掲注 291) アメリカ連邦税法 329-332 頁。

³⁰⁶ 岩崎・前掲注 302)「災害と租税」184 頁。

の時代において一絡げに「生活に通常必要か否か」という不安定な概念をもって税務行政を行うことは、果たして合理的であろうか。

筆者が考える美術品等への不当な取り扱いから、我が国所得税法上非常に伝統的で重要な「生活に通常必要か否か」概念の廃止には相当な距離があるかのように感じられるかもしれないが、根本は同じである。我が国税法が旧来の考え方から脱却し、新しい価値観でその美術品等を取り扱う時、より文化的でより効率的な税務行政を実現し、納税者の予測可能性と法的安定性にも配慮した、新しい美術品等の社会的価値創出に対応した税制となると信じている。本稿の提案が文化芸術立国たる日本の未来において、税制と文化政策の調和を図る一助となれば幸いである。

おわりに

近年、各方面で「芸術・文化・アート」の重要性が叫ばれている。

日本企業が得意としてきた最小限の効率的な経営、先進国で最低レベルのマークアップ率³⁰⁷、G7 各国中最低の名目賃金・実質賃金³⁰⁸は方向転換を迫られ、今後は付加価値向上による新たな競争力、AI に代替されない想像性、イノベイティブでクリエイティブな発想力、VUCA と呼ばれる予測不可能・不確実性の高い現代において既存概念にとらわれない創造性へと、価値観の大きな方向転換が求められている³⁰⁹。新たな価値観や視点の着想を「芸術・文化・アート」から得ることで社会課題の解決に向けた発想の涵養やビジネスモデルの構築につなげる「アート思考」が注目され、更に創作や鑑賞を通じた人的資本の向上³¹⁰や地域経済社会の活性化³¹¹などアートと経済社会とのかかわりが非常に重要視されてきている。社会において幅広い層が「芸術・文化・アート」に関わることは、「社会の創造性の向上」「地域の文化創造」に寄与し、「企業価値の向上」及びその実現の過程による「技術の社会実装」というエコシステムが完成するとも言われている³¹²。

現在のような日本の経済局面において、文化庁や経済産業省では度重なる審議会等で様々な施策が検討され、これに伴い税法もこれらに対応するために各種の改正が行われてきているところである。しかし、対象物が「芸術・文化・アート」つまり美術品等という特殊な資産であることから、税法上にはまだ様々な問題が残されている。たとえば、平成27年度税制改正では、減価償却の基準が20万円から100万円に引き上げられたが、経済界においてはアート・文化・芸術の重要性・必要性の高まりと同時に、保有美術品等を活用しきれず地下倉庫に眠ったまま投下資金が回収されないジレンマに陥っているとの意見³¹³もあり、経済産業省の「アートと経済社会について考える研究会」では、減価償却対象金額の再引き上げ検討の必要性も指摘されたところである³¹⁴。

³⁰⁷ 厚生労働省「令和４年版 労働経済の分析－労働者の主体的なキャリア形成への支援を通じた労働移動の促進に向けた課題－」コラム１－１－③図 マークアップ率の国際比較参照
<https://www.mhlw.go.jp/stf/wp/hakusyo/roudou/21/backdata/column01-01-03.html#:~:text=%E3%82%B3%E3%83%A9%E3%83%A0%E3%83%91%E3%83%9D%E3%83%91%E3%83%9D%E2%91%A2,%E6%96%87%E3%83%9F%E3%83%9C%E5%8E%9A%E7%94%9F%E5%8A%B4%E5%83%8D%E7%9C%81>(最終閲覧 2024年1月9日)。

³⁰⁸ 厚生労働省・同 307) コラム 1-3-①図 G 7 各国の賃金(名目・実質)の推移参照
<https://www.mhlw.go.jp/stf/wp/hakusyo/roudou/21/backdata/column01-03-1.html> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

³⁰⁹ この段落は、経済産業省「アートと経済社会について考える研究会報告書」（2023）を参照している。
https://www.meti.go.jp/shingikai/mono_info_service/art_economic/pdf/20230704_1.pdf（最終閲覧 2024 年 1 月 9 日）。

³¹⁰ 伊藤邦雄「アートと企業経営」経済産業省審議会(2022)参照(最終閲覧2024年1月9日)。

https://www.meti.go.jp/shingikai/mono_info_service/art_economic/pdf/001_07_00.pdf

³¹¹ 同上 309)「アートが地域にもたらす様々な価値」131-132頁

³¹² 同上 309)「理想としての統合エコシステムのイメージ」21-22 頁

313 同上 309)「企業の収蔵庫に眠るアート作品を活用し、若手の現代アーティストへの支援につなげる、企業とアートの新たな関わり方の創出」121-122 頁

³¹⁴ 同上 309) 223 頁 小松隼也弁護士(三村・小松法律事務所)「近年のアート取引の活発化により、企業の減

美術品に限らず、我が国では諸外国に比べ寄付文化が発達しておらず、現行の物納・納税猶予の制度だけでは、有限かつ無二の日本の資源である自国文化の流出を抑えきれないように思う。日本の価値観は、正木・守屋が主張していた戦前の価値観と大きく変わっていない。国際的な観点からも、文化・芸術、美術品・建造物を評価し重視するフランスや、文化政策を国家戦略として位置づけ成功している韓国などの施策で、我が国においても有効であると考えられるものは、是非積極的に導入を検討すべきである。

我が国の従来の税法が美術品を単なる財産の一部として捉え、その文化的価値を見過ごしてきたことは否めない。美術品は、単なる贅沢品ではない。美術品は人類の文化的コミュニケーションツールであり、国境や時空を超えて私たちに無限の可能性を与える。多くの精神的な豊かさと癒しをもたらし、創造性を刺激し、私たちの想像力にイノベーションを起こす世界共通の財産である。美術品に対する新しい価値観を採用することで、美術品が持つ独自の価値を認識し、それを社会全体で共有することを提案したい。

最後に、美術品の所有は単なる経済的な負担ではなく、文化的な貢献と見なされるべきである。税制が美術品の文化的価値を尊重するものであれば、国際社会における日本の文化的地位をより高めることができると筆者は考える。本稿の提案が美術品に対する新しい税法の枠組みを通じて、日本が世界に誇るべき文化的アイデンティティを更に強化し、国際社会における文化的リーダーシップを発揮する一助になれば幸いである。

我が国の税法が新しい価値観を美術品に見出すとき、今の日本の停滞した空気は、もっと自由に、より豊かに開放されると筆者は信じている。過去にとらわれない革新的で新しい価値観を、今ここに提案したい。

価償却の対象となるような価格帯にも変化がみられる。100万円未満の上限が例えば300万円や1000万円に引き上げられることになれば、現状にあうだけではなく、高価格帯のアート市場が活性化することにつながると考えられる。」

参考文献一覧

【著書】

- ・ 泉絢也＝藤本剛平『NFT・暗号資産の税務』（中央経済社、2022）
- ・ 伊藤公哉『アメリカ連邦税法 所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで』（中央経済社、2021）
- ・ 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（慈学社出版、2012）
- ・ 永田金司『日本居住の韓国人が知ってほしい 韓国資産課税実務教科書』（株式会社クオン、2020）
- ・ 大野栄一郎『シャープ勧告とわが国の税制』（日本租税研究協会、1983）
- ・ 岡倉天心『「書は美術ならず」の論を読む』『明治文学全集 38 岡倉天心集』（筑摩書房、2013）
- ・ 檜田明ほか『令和3年度所得税法基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2023）
- ・ 金子宏『租税法第二十四版』（弘文堂、2022）
- ・ 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）
- ・ 北野弘久『サラリーマン税金訴訟-納税者の権利の昂まりのために-〔増補版〕』（税務経理協会、1990）
- ・ 酒井克彦『二訂版 裁判例から見る所得税法』（大蔵財務協会、2021）
- ・ 佐藤英明『スタンダード所得税法 第3版』（弘文堂、2022）
- ・ ジョセフ・E・スティグリッツ『スティグリッツ 公共経済学(第3版)(下)』（東洋経済新報社、2022）
- ・ 税理士法人トーマツ『アジア諸国の税法《第8版》』（中央経済社、2014）
- ・ 武田昌輔＝神谷修監修『DHC 所得税法釈義』（第一法規、最終加除 2023 年 12 月 8 日）
- ・ 武田昌輔監修『DHC コメンタール 所得税法(加除式)』（第一法規、最終加除 2023 年 12 月 15 日）
- ・ 武田昌輔監修『DHC コメンタール 相続税法措置法(加除式)』（第一法規、最終加除 2023 年 11 月 30 日）
- ・ 中村政則ほか『占領と改革』（岩波書店、2005）
- ・ 平田敬一郎『わかり易い新税法』（萬葉出版社、1948）
- ・ 平田敬一郎『新税法』（時事通信社、1950）
- ・ 福田幸弘『シャープの税制勧告』（霞出版社、1985）
- ・ 正木直彦『財産税の美術に及ぼす影響』国立国会図書館デジタルコレクション(1937)
- ・ 増野恵子ほか『もやもや日本近代美術 境界を揺るがす視覚イメージ』（勉誠出版、2022）
- ・ 三木義一、田中治、占部裕典編書『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)

- ・美術品公開促進法研究会『美術品公開促進法 Q&A』(ぎょうせい、1999)
- ・山本守之・守之会『検証・租税法上の不確定概念』(中央経済社、2015)
- ・森田哲也『令和4年版相続税・贈与税関係租税特別措置法通達逐条解説』(大蔵財務協会、2022)
- ・渡辺徹也『スタンダード法人税法第2版』(弘文社、2022)

【論文等】

- ・池本征男「給与所得者が自家用自動車を譲渡した場合の損失と損益通算」税理 30 巻 9 号 (1987)
- ・石倉文雄「サラリーマン・マイカー税金訴訟」別冊ジュリスト 120 号 (1992)
- ・石田浩二「給与所得者が保有する自動車の譲渡損失と損益通算」税務弘報 37 巻 3 号 (1989)
- ・伊藤義一「医師が購入したリゾートホテルの一室は『生活に通常必要でない資産』にあたるか」TKC 税研情報 12 巻 6 号 (2003)
- ・岩崎政明「生活用動産の譲渡益や学貸与の債務免除益に所得税は課されるかー非課税所得をめぐる個別的検討ー」税務大学校公開講座講演録、税大ジャーナル 35 号 (2023)
- ・岩崎政明「非課税所得の判定基準」税務事例研究 188 号 (2022)
- ・岩崎政明「災害と租税」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)
- ・碓井光明「給与所得者が通勤及び勤務先の業務用に利用していた自動車が所得税法9条1項9号にいう生活用動産に該当するとされた事例」税務事例 19 巻 3 号 (1987)
- ・大野重國「ホテル経営者に貸し付けられたコンドミニアム形式のリゾートホテルの一室は、生活に通常必要でない資産に該当するか」税理 43 巻 5 号 (2000)
- ・岡倉天心『『書は美術ならず』の論を読む』『明治文学全集 38 岡倉天心集』(筑摩書房、2013)
- ・小川明子「欧州における追求権制度の可能性と限界ー欧州司法裁判所判決からの示唆ー」比較法学 49 巻 2 号 (2015)
- ・金子宏「シャープ勧告と所得税」大野栄一郎編集『シャープ勧告とわが国の税制』(日本租税研究協会、1983)
- ・広田四哉「旧資産階級の没落」中村政則、天川晃、尹健次、五十嵐武士編書『占領と改革』(岩波書店、2005)
- ・小杉直史「中国の税務執行」税大ジャーナル 5 巻 (2007)
- ・酒井克彦「生活に通常必要でない資産に係る損失」税理 63 巻 2 号 (2020)
- ・酒井克彦「租税法上の概念の衝突(上、中、下)ー(準)棚卸資産と『生活に通常必要な

動産』-」税務事例 55 巻 2 号(2023)

- ・酒井克彦「働き方改革と租税法ー働き方の多様性を踏まえた所得税法とその解釈ー」税務大学校公開講座講演録、税大ジャーナル 30 号 (2019)
- ・酒井克彦「譲渡所得に係る取得費の減額計算要件と減価償却資産該当性(上)-国税不服審判所令和 2 年 3 月 10 日裁決を素材として-」税務事例 54 巻 10 号(2022)
- ・佐藤久夫「給与所得者の自家用自動車の譲渡による損失の金額をその給与所得の金額から控除することができないとされた事例」判例タイムズ(平成 2 年度主要民事判例解説)762 号(1991)
- ・佐藤英明「雑損控除制度-その性格づけ」『所得税における損失の研究』日税研論集 47 号 (2001)
- ・佐藤英明「生活用動産の譲渡に関する所得税法の適用」税務事例研究 6 号(1990)
- ・品川芳宣「フェラーリ車の減価償却資産該当性・為替差損益の所得区分」TKC 税研情報 32 巻 5 号 (2023)
- ・品川芳宣「損益通算に係る『生活に通常必要でない資産』の範囲」TKC 税研情報 9 巻 5 号(2000)
- ・品川芳宣「損益通算に係る『生活に通常必要でない資産』の範囲」税研 92 号 (2000)
- ・志邨匠子「毛筆習字教育の存廃をめぐる諸問題」増野恵子ほか編集『もやもや日本近代美術 境界を揺るがす視覚イメージ』(勉誠出版、2022)
- ・千足伸行「パトロン、コレクター、美術館：美術品と税制問題への参考意見」『欧米諸国における美術品の取引・流通の状況および美術品に関する税制についての調査研究』(株式会社安田総合研究所、2000)
- ・高木良昌「生活用財産名目の売買に伴う所得」税理 62 巻 12 号(2019)
- ・田川博「通勤用自動車の譲渡損失と損益通算」税経通信 42 巻 2 号(1987)
- ・高野幸大「通勤用自動車に係る損失と損益通算の可否」ジュリスト 943 号(1989)
- ・高野幸大「美術品と相続税の課税関係を巡る基礎的考察」税務事例研究 168 号(2019)
- ・田中治＝近藤雅人「通勤自動車の譲渡損失」三木義一、田中治、占部裕典編書『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)
- ・玉國文敏「サラリーマン・マイカー税金訴訟」『別冊ジュリスト租税判例百選第 5 版』207 号(2011)
- ・福家俊朗「通勤用(自家用)自動車の譲渡による損失を所得から控除することが認められなかった事例ーサラリーマン・マイカー訴訟第一審判決ー」判例時報 1227 号(1987)
- ・増井良啓「美術館への美術品譲渡と所得税」税務事例研究 60 号(2001)
- ・増山裕一「所得税法の雑損控除の問題点-米国税制と比較して-」大阪経大論集 64 巻 5 号 (2014)
- ・三上寛治「美術品に関する課税制度」『第 23 回日税研究賞入選論文集』(日本税務研究セ

ンター2000)

- ・三木義一「マイカー税金訴訟の意義」速報税理 6 巻 8 号(1987)
- ・守屋孝蔵「古美術品保存と財産税」『日本美術工芸』第 44 号(日本美術工芸社、1946)国立国会図書館デジタルコレクション
- ・矢内一好「富裕層の相続の法務と海外の相続税(第 10 回)英国の遺産税」国際税務 43 巻(2023)
- ・矢内一好「富裕層の相続の法務と海外の相続税(第 7 回)ドイツ・フランスの相続税」国際税務 43 巻(2023)
- ・山田二郎「給与所得者の通勤用自動車にかかる損失と損益通算の可否」判例タイムズ(平成元年度主要民事判例解説)735 号(1990)

【行政資料等】(順不同)

- ・国税庁『令和元年度版 第 145 回 国税庁統計年報書 国税庁編』(一般社団法人蔵財務協会、2021)
- ・国税庁『令和 2 年度版 第 146 回 国税庁統計年報書 国税庁編』(一般社団法人蔵財務協会、2022)
- ・株式会社安田総合研究所『欧米諸国における美術品の取引・流通の状況および美術品に関する税制についての調査研究：最終報告書』(2000)
- ・株式会社日本総合研究所「平成 29 年度『我が国の現代美術の海外発信事業』美術品等の寄付税制等に関する調査研究事業」(2018)
- ・財務省関税局 HP「輸入統計品目表」
- ・総務省 HP「日本標準商品分類」
- ・厚生労働省「令和 4 年版 労働経済の分析 ―労働者の主体的なキャリア形成への支援を通じた労働移動の促進に向けた課題―」
- ・文化庁 HP「登録美術品登録基準」
- ・文化庁・獨協大学「令和 2 年度文化庁と大学・研究機関等との共同研究事業『新型コロナウイルス感染症の影響に伴う諸外国の文化政策の構造変化に関する研究』報告書」
- ・文化庁著作権課「追求権に関する事務局説明資料」
- ・文化庁文化経済・国際課「保税地域の活用に関する説明会資料」
- ・経済産業省「アートと経済社会について考える研究会の報告書」
- ・経済産業省「アートと経済社会について考える研究会第 3 回～アートと流通・消費～」
- ・国立国会図書館調査及び立法考査局財政金融課「諸外国の付加価値税(2018 年度版)」

【Web 資料等】（順不同）

- ・一般財団法人自動車検査登録情報協会「自家用乗用車の世帯当たり普及台数」（2023 年 8 月 17 日掲載）
- ・エリアリンク株式会社「2020 年 3 月 IR 情報」
- ・日本銀行 HP
「企業物価指数戦前基準指数」
「教えて！にちぎん 昭和 40 年の一万円を、今のお金に換算するとどの位になりますか？」
- ・日本経済新聞電子版
「鳥取県立美術館、3 億円アート購入で波紋 25 年開業、ウォーホル作品どう評価」（2023 年 5 月 10 日掲載）
「文化庁の京都移転半年『文化で稼ぐ』、概算要求も新機軸 日本の文化支出、仏の 8 分の 1 識者『人材育成、長期視点で』」（2023 年 9 月 27 日掲載）
「『ココイチ』創業者の資産管理会社、20 億円申告漏れ」（2019 年 6 月 6 日掲載）
「ピカソ未公開作、長女がフランスに物納」（2019 年 9 月 21 日掲載）
- ・JETRO 日本貿易振興機構 HP
- ・日本美術著作権協会 HP
- ・アメリカ合衆国内国歳入庁 HP
- ・EU 法 EUR-Lex
- ・英国政府 HP
- ・英国政府歳入関税局 HP
- ・英国アートビジネス情報サイト HP
- ・英国骨董商協会 HP
- ・レジフランス一般税法典 HP
- ・フランス国立図書館 HP
- ・ドイツ連邦中央税務署 HP
- ・ドイツ連邦法務省 HP
- ・ドイツ蒐集協会 HP
- ・ドイツ連邦法務省著作権法 HP
- ・韓国国税庁 HP
- ・中国国家税務総局 HP 他

以 上

租税資料館賞論文集 第 33 回（2024）第四卷

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>