後任者引継

課税訴訟の手引
（9訂版）

令和６年３月

国税庁課税部審理室

まえがき

本書は、法務省訟務局租税訟務課の御了解を得て複製し、国税部内職員用の執務の参考として配付するものである。

令和６年３月

国税庁課税部審理室

課税訴訟の手引

（9訂版）

はしがき（９訂版）

「課税訴訟の手引」は、昭和51年に発刊され、その後所要の改訂を重ねてきたが、この度、９訂版を訟務事務に携わる皆様にお届けできることとなった。

８訂版の発行後、令和４年５月に、民事訴訟法等の一部を改正する法律が成立し、順次施行されている。改正民事訴訟法の成立の前から民事裁判のデジタル化を踏まえた運用がされており、民事裁判の在り方は大きく変わりつつある。争点整理の充実化や口頭弁論の実質化など、租税訴訟の在り方も変化を迫られている。訴訟の早い段階で真の争点を見極めた上で、充実した実質的な主張を構築する必要性はますます高まっている。そのために、課税訴訟に関わる全ての職員が租税訴訟の遂行に必要な基本的知識を身につける必要があり、本書がその一助となれば幸いである。

前回の改訂がされた平成31年以降、課税訴訟等において最高裁判決を含む多数の重要な判決が重ねられ、また、租税法の種々の分野で法令の改正がみられるところである。

今回の改訂に当たっては、手続法的な側面を中心とした解説だけでなく、租税実体法についての解説を充実させるという７訂版以降の方針を維持しつつ、時勢の変化に伴って重要性が減じたと思われる事柄については思い切ってそぎ落とし、また表現ぶりも全体として見直すとともに、前回の改訂以降の重要な裁判例を可能な限り盛り込み、全体として、課税訴訟を取り巻く現下の情勢に沿うものとなるよう努めたつもりである。

もとより、当課の職員が執務の合間をみて改訂作業を行ったもので、なお不十分な箇所も存在し、また、紙幅の都合もあって、執務に必要な全ての情報を網羅的に収録することはできず、課税訴訟に関わる皆様の要望を満たすものに仕上がったとはいえない。

皆様には本書を租税訴訟の遂行の上での基本書又は裁判例探索の手がかりとしていただき、記述が不十分な点、あるいは法改正や裁判例の積み重ねによって記述が合わなくなった点については、皆様の忌憚のない御意見を当課までお寄せいただき、今後の改訂に当たっては、そのような御意見を基に、デジタル化も含めて、より利便性と完成度の高い執務資料として充実させていく所存である。

令和６年３月

法務省訟務局租税訟務課

はしがき（８訂版）

「課税訴訟の手引」は、昭和51年に発刊され、その後所要の改訂を重ねてきたが、この度、８訂版を訟務事務に携わる皆様にお届けできることとなった。

前回の改訂がされた平成25年以降、課税訴訟等において最高裁判決を含む多数の重要な判決が重ねられ、また、租税法の種々の分野で法令の改正、法解釈に係る理論の深化や議論の進展がみられるところである。

今回の改訂に当たっては、前回の改訂以降のこうした動きの中から、課税訴訟に携わる我々にとって必要、有益と思われる事柄を可能な限り盛り込み、また、時勢の変化に伴って重要性が減じたと思われる事柄については思い切ってそぎ落とすことにより、全体として、課税訴訟を取り巻く現下の情勢に沿うものとなるよう努めたつもりである。

もとより、当課の職員が執務の合間をみて改訂作業を行ったものであり、また、紙幅の都合もあって、執務に必要な全ての情報を網羅的に収録することはできず、原則的な取扱いを記述し、あるいは、裁判例が存在することを紹介するにとどめた箇所も少なからず存するところである。

そのような箇所については、皆様自身の手で更なる探究をしていただかざるを得ないが、本書が微力ながらも皆様の羅針盤たり得れば、また、皆様の忌憚のない御指摘、御批判をいただき、より堅固な道しるべたることができれば望外の喜びである。

平成31年３月

法務省訟務局租税訟務課

はしがき（７訂版）

本執務資料は、課税訴訟に従事する訟務職員が課税訴訟の基礎的知識を習得するための資料として、租税訟務課の前身である官房訟務部第五課時代の昭和51年に発刊され、その後昭和56年、平成７年、平成12年、平成16年、平成20年の５回の改訂を行ってきたが、６訂版を発刊してから５年が経過し、その間、最高裁判決を含む重要な裁判例が幾つも下され、また、国税通則法等の重要な改正も行われた。

そこで、今回の改訂に当たって、これら裁判例の追加と重要な法改正を盛り込むとともに、従来の手続法的な側面を中心とした解説だけでなく、租税実体法についての解説を充実させる方針を立て、構成を大幅に変更するとともに、多くの箇所で新たに書き下ろしを行い、ほぼ全面改訂の形を採った。そのため、かなりの分量となったことから、全体を基礎編（第１編）と応用編（第２編）に分け、前者については、主に課税訴訟手続の概論的な説明をし、後者については、実体法的側面を中心に詳細な解説をすることとした。課税訴訟を担当する訟務職員にとっての基本書に近いものを作成するという目標を目指して、当課職員が分担執筆したものである。

多忙な執務の合間をみて執筆等の作業を行ったため、出来上がった本執務資料を読み返してみると、不十分な箇所が少なくないが、皆様の忌憚のない御意見を当課までお寄せいただき、今後の改訂にあたって、より完成度の高い執務資料として充実させていく所存である。

平成25年７月

法務省大臣官房租税訟務課

はしがき（６訂版）

本執務資料は、昭和51年に初版が発行されて以来、５度にわたり改訂が重ねられてきたが、この度、６訂版を皆様のお手元にお届けすることとなった。

５訂版の発行後、平成16年６月に行政事件訴訟法の一部を改正する法律（平成16年法律第84号）が公布され、翌平成17年４月から施行されたが、この改正行政事件訴訟法においては、義務付けの訴えや差止めの訴え、仮の救済制度などが整備されるとともに、原告適格や出訴期間等の訴訟要件について大幅に規定が改められた。また、社会・経済の国際化が一層進み、租税回避スキームによる課税逃れの事案を含む国際課税関係訴訟への対応が引き続き大きな問題となってきている。

このような状況を受けて、本執務資料においては、改正行政事件訴訟法に関する記述を修正・追加するとともに、新たに言い渡された重要な裁判例や租税関係法令の改正についても可能な限り盛り込むこととした。

課税訴訟の遂行に当たって、本執務資料を広く利用していただければ幸いである。

もっとも、本執務資料は、当課の職員が多忙な執務の合間をみて改訂したものであるため、皆様の御要望のすべてに応えるものとなっているとは限らない。今後更に内容を充実かつ洗練させていく上で、皆様の忌憚なき御意見、御批判をお寄せいただきたいと考えている。

平成20年３月

法務省大臣官房租税訟務課

はしがき（５訂版）

平成12年３月に「課税訴訟の手引」の４訂版を発行して以来４年が経過した。この間、租税訟務を取り巻く状況は、折からの司法制度改革の進展もあって急激に変化しつつある。平成８年に改正された民事訴訟法が、同15年に再改正されたほか、現在も行政事件訴訟法等の重要な法令の改正作業が進められている。また、社会情勢としては、タックスシェルターといわれる課税逃れ商品が大きな問題となってきている。このような状況を受けて、本書の改訂の必要に迫られていたが、この度何とか５訂版を職員の皆様にお届けすることができるに至った。

この５訂版では、形式的には、これまでの縦書きを横書きに改めたほか、内容的には、民事訴訟法の改正を受けて、「文書提出命令」の部分を補充し、また、「租税回避をめぐる訴訟」という項目を新たに設けるなどした。そのほか、この間に言い渡された重要な裁判例も多数に上るが、それらについても可能な限り本書に盛り込んだつもりである。

ただ、平成13年に改正された「企業組織再編税制」については、その内容の詳細を本書に取り込むことができていないなど、内容的に決して十分なものではない。また当課の職員が多忙な執務の合間をみて改訂したものであって、種々足らざる点が存することを秘かに恐れるものであるが、内容の更なる洗練は皆様の忌憚なきご批判のもとに、今後も継続していきたいと考えている。

平成16年３月

法務省大臣官房租税訟務課

はしがき（４訂版）

「課税訴訟の手引」は、平成７年に全訂版として大幅な改訂がなされた。しかし、その後、推計課税の分野においては、補充的代替手段説という新しい考え方に基づく裁判例が増加したことを始めとして、全改訂で論じられた箇所についての大幅な改訂を要する部分が生じたばかりか、課税標準の計算方法の分野においては、国際課税及び消費税の仕入税額控除など全訂版で論じられなかった新たな論点も多数生じてきた。また、租税事件は、経済現象に敏感に反応するためか、新たな法律問題が多数生じてきているところであり、質的な変化が顕著にみられるところである。

そこで、租税訟務課にとって、「課税訴訟の手引」の改訂が急務であったが、この度ようやく成果を職員にお届けすることができるに至った。今回の改訂は、全訂第２版と位置づけることもできようが、昭和51年に出版された「課税訴訟の手引」から数えて、４訂版として出版することとした。

もとより、本書は、当課の職員が執務の合間に取りまとめたものであるため、必ずしも十分な検討が行き届いていない面も多々あろうかと思われる。これらの点については、職員の皆様の遠慮のない指摘をうけながら将来に期したいと考えている。

平成12年３月

法務省訟務局租税訟務課

全訂にあたって

「課税訴訟の手引」は、課税訴訟に従事する訟務職員が課税訴訟の基礎的知識を習得するための資料として、昭和51年に発刊され、その後、課税訴訟をめぐる新たな問題が生起し、また重要な裁判例も数多く出現したことから、昭和56年に部分的な増補改訂がなされた。

しかし、社会、経済の変動は予想を超えるものがあり、課税訴訟においてもそれを反映して予測できなかった多くの問題が生じてきており、そして、裁判例も種々の新たな問題について集積されてきた。そのため「課税訴訟の手引」の改訂は租税訟務課にとって急務であったが、このたびようやく成果を職員にお届けすることができるに至った。今回の改訂は、裁判例や学説の発展にかんがみ、全面的に改めた。

全訂版は、当課職員が執務の合間に取りまとめたものであるため、必ずしも十分な思索が行き届いていない面も少なからずあろうかと思われます。この点については、今後さらに内容の充実に努めたいので、職員の皆様の遠慮のないご指摘をお願いした。

平成７年３月

法務省訟務局租税訟務課

増補改訂にあたって

訴訟事務に従事する一般職員が課税訴訟についての基礎的な知識を習得するための資料として、昭和51年３月に「課税訴訟の手引」（訟務資料65－53）が発刊されてから、既に数年を経過した。その間、課税訴訟をめぐる新たな問題が生起し、また重要な裁判例も数多く出現した。そこで部分的に増補改訂する必要性が痛感され、早速その作業にかかったが、このたびようやくその成果を見るに至った。

本増補改訂版は、当課職員全員による共同作業に係るものであるが、時間的余裕に乏しいため、その内容においていまだ必ずしも十分でない点があろうと思われる。今後なお内容の充実化を図るため、諸賢のしっ正をお願いする次第である。

昭和56年３月

法務省訟務局租税訟務課

序に代えて

本書は、「徴収訴訟の手引」（訟務資料41－29）とともに訟務事務に従事する一般職員が税務訴訟の基礎的な知識を得るために作成したものである。本書で「課税訴訟の手引」と呼ぶのは、税務訴訟のうち徴収訴訟を除いたものである。本書では、第一において、課税手続と課税訴訟の概説をし、第二以下において、申告から訴訟に至る各問題点について説明している。第二以下においては、主要な裁判例とともに、裁判例が確定していない部分について、従前の主張例を掲げた。主張例については、公刊されていないものが大部分である上、一部加除した部分があるので、引用した事件名等は掲載しないのを原則とした。

本書は、訟務部五課職員の共同執筆によるものであり、その内容は、努めて裁判例及び従前の主張例に従ってが、私どもの気がつかなかった誤りがないとはいえないであろう。今後において改訂を重ね、内容を充実させたいと思っている。各位が叱正と要望を寄せられるようお願いする。

昭和51年３月

法務大臣官房訟務部第五課

凡　例

【法令】

法令の略称は、下記のとおり。法令は、令和５年４月１日現在による。

憲法	日本国憲法
民訴法	民事訴訟法
旧民訴法	平成８年法律第109号による改正前の民事訴訟法
民訴規則	民事訴訟規則
国賠法	国家賠償法
行手法	行政手続法
行審法	行政不服審査法
行訴法	行政事件訴訟法
通則法	国税通則法
通則令	国税通則法施行令
所税	所得税法
所税令	所得税法施行令
所税規則	所得税法施行規則
所税基通	所得税基本通達
法税	法人税法
法税令	法人税法施行令
法税規則	法人税法施行規則
法税基通	法人税基本通達
相税	相続税法
評価通達	財産評価基本通達
消税	消費税法
消税令	消費税法施行令
消税基通	消費税法基本通達
措置法	租税特別措置法
措置令	租税特別措置法施行令
措置法通達	租税特別措置法(法人税関係)通達
徴収法	国税徴収法

（※）　本文中において、例えば「所税」と略記すべきところを、「所得税法」と記しているところもある。

【文献】

文献の略称は、下記のとおり。下記書は、本書の執筆に当たり、特に参考にした。

金子・租税法	金子宏・租税法第24版(令和３年・弘文堂)
塩野・行政法	塩野宏・行政法Ⅰ第６版(平成27年・有斐閣)、Ⅱ第６版(平成31年・有斐閣)
泉・審理	泉徳治ほか・租税訴訟の審理について(第３版、平成30年・法曹会)
谷口・基本講義	谷口勢津夫・税法基本講義第７版(令和３年・弘文堂)
武田・ＤＨＣコメ	武田昌輔監修ＤＨＣコンメンタール(第一法規)
志場・通則法精解	志場喜徳郎ほか国税通則法精解(令和４年改訂・一般財団法人大蔵財務協会)
佐藤・スタンダード	佐藤英明・スタンダード所得税法第３版(令和４年・弘文堂)

【判例集等】

判例集等の略称は、下記のとおり。

民集	最高裁判所民事判例集
刑集	最高裁判所刑事判例集
集民	最高裁判所判例集民事
行集	行政事件裁判例集
高民集	高等裁判所民事判例集
高刑集	高等裁判所刑事判例集
下民集	下級裁判所民事裁判例集
訟月	訟務月報
判時	判例時報
判タ	判例タイムズ
ジュリ	ジュリスト
シュト	シュトイエル
税資	税務訴訟資料
曹時	法曹時報
最判解<民事>	最高裁判所判例解説民事篇
最判解<刑事>	最高裁判所判例解説刑事篇

目　　次

【第１編】　基礎編 ――――――――――――――――――――――――――――――1

第１章　租税法の基礎理論とその概要 ……1

第１　租税法の基本原則 ……1

１　租税法における租税の意義(1)

２　租税法律主義(1)

(1) 意義と機能(1)

(2) 租税法律主義の内容(2)

ア　課税要件法定主義(2)　イ　課税要件明確主義(3)

ウ　合法性の原則(4)　エ　遡及立法の禁止(4)

オ　手続的保障原則と納税者の権利保護(5)

３　租税公平主義(5)

第２　課税要件 ……7

１　意義(7)

２　概要(7)

(1) 納税義務者(7)　(2) 課税物件(7)　(3) 課税物件の帰属(7)

(4) 課税標準(7)　(5) 税率(8)

第３　各租税の意義及び税額計算の仕組み ……8

１　所得税(8)

(1) 意義及び概要(8)

(2) 税額計算の仕組み(8)

ア　各種所得金額の計算(13)　イ　課税標準の計算(13)

ウ　課税所得金額の計算(15)

エ　税額の計算から申告納税額の算出まで(15)

２　法人税(16)

(1) 意義(16)　(2) 税額計算の仕組み(16)

３　相続税(17)

(1) 意義及び概要(17)

(2) 税額計算の仕組み(18)

ア　課税価格の計算(18)　イ　課税遺産額の計算(18)

ウ　相続税総額の計算(19)　エ　各人の納付税額の計算(19)

４　贈与税(21)

(1) 意義及び概要(21)　(2) 税額計算の仕組み(22)

５　消費税(23)

(1) 意義及び概要(23)　(2) 課税の対象(24)　(3) 納税義務者(24)
(4) 消費税額の計算の仕組み(24)
ア　課税標準の計算(24)　イ　税額の計算(25)
(5) 国外事業者が行う国境を越えた役務の提供(特定課税仕入れ)に対する消費税の課税の仕組みの概略(28)

第２章　課税手続の概要……29

第１　納税義務の成立等……29
1　納税義務の成立と確定(29)　2　納期限(30)

第２　納税義務の確定手続……31
1　納税義務の確定の方式(31)
2　国税債権確定の方式(32)
(1) 申告納税方式(32)　(2) 賦課課税方式(33)
3　申告納税方式による国税に係る税額等の確定手続(33)
(1) 概要(33)
(2) 納税申告(35)
ア　期限内申告(36)　イ　期限後申告(36)　ウ　修正申告(36)
(3) 更正、決定等(36)
ア　更正(37)　イ　決定(37)　ウ　再更正(37)
エ　更正・決定の所轄庁(37)　オ　更正・決定の期間制限(37)
(4) 更正の請求(42)
ア　更正の請求の意義(42)　イ　通常の更正の請求(44)
ウ　後発的理由による更正の請求(48)
4　賦課課税方式による国税に係る税額等の確定手続(58)
(1) 税務署長による賦課決定(通則法32条１項１号ないし３号)(58)
(2) 税関長による賦課決定(関税８条)(58)
5　質問検査権(税務調査)(58)
(1) 質問検査権の意義(58)
(2) 質問検査権の内容(60)
ア　質問検査権行使の相手方(60)　イ　調査の必要性の要件(60)
ウ　質問検査権行使の方法、限度(61)
(3) 質問検査の手続(61)
ア　調査手続(調査の事前通知)(61)　イ　調査の終了の際の手続(63)
(4) 更正、決定等と調査の関係(64)

第３章　行政不服申立ての概要……67

第１　不服申立制度の概要……67

1　はじめに(67)　2　再調査の請求の概要(68)
3　審査請求の概要(68)

第2　不服申立てをめぐる諸問題 ……69
1　不服申立ての対象となる「処分」の意義(69)
2　不服申立人等(70)
3　不服申立期間と期間徒過の「正当な理由」(70)
(1) 申立期間(70)　(2) 期間経過と「正当な理由」(71)
4　審理の併合又は分離(73)
5　審査手続における審査の範囲—総額主義と争点主義(74)
6　再調査決定・裁決(76)
(1) 理由附記(76)
ア　理由附記の趣旨(76)　イ　理由附記の程度(78)
(2) 裁決の効力(79)
7　書類閲覧請求権の対象と閲覧拒否の「正当な理由」(80)
(1) 書類閲覧請求権の趣旨(80)
(2) 閲覧請求の対象となる物件の範囲(81)
(3) 閲覧拒否の「正当な理由」(81)
(4) 閲覧請求に対する拒否行為の行政処分性(83)
(5) 違法な拒否行為の裁決に及ぼす影響(83)
8　不服申立てと国税の徴収(84)
(1) 不服申立てと処分の効力等(執行不停止、換価の制限)(84)
(2) 徴収の猶予又は滞納処分の続行の停止等(84)

第4章　課税訴訟の概要 ……87

第1　主な課税訴訟の類型 ……87
1　課税訴訟の種類(87)
(1) 租税訴訟の種類(87)
(2) 行政事件訴訟としての課税訴訟の類型(87)
2　抗告訴訟としての課税訴訟(88)
(1) 処分の取消しの訴え(88)
ア　処分性(88)　イ　取消訴訟の排他的管轄(88)
ウ　課税訴訟における処分性(89)
(2) 裁決の取消しの訴え(93)
ア　裁決の取消しの訴えの内容(93)
イ　取消訴訟における原処分主義(93)
(3) 無効等確認の訴え(94)
ア　無効等確認の訴えの内容(94)　イ　無効事由(98)

(4) 不作為の違法確認の訴え(101)
(5) 義務付けの訴え(102)
ア 非申請型の義務付けの訴え(102) イ 申請型の義務付けの訴え(104)
(6) 差止めの訴え(105)
(7) 無名抗告訴訟(106)
(8) 仮の救済制度(108)
ア 執行停止(108)
イ 仮の義務付け及び仮の差止め(110)
3 当事者訴訟としての課税訴訟(111)
(1) 課税訴訟における当事者訴訟(111)
(2) 予防的租税債務不存在確認訴訟(112)
(3) 源泉徴収による所得税に関する不存在確認訴訟等(113)
4 その他の訴訟(114)
第2 課税処分取消訴訟等における留意点 ……114
1 訴えの提起(114)
(1) 課税処分取消訴訟(114)
ア 審理の対象・総額主義と争点主義(114)
(ア) 問題の所在(115) (イ) 総額主義と争点主義(115)
イ 課税処分の適法要件(118)
(ア) 実体上の適法要件(118) (イ) 手続上の適法要件(118)
(2) その他の訴訟(118)
ア 通知処分取消訴訟(118) イ 青色申告承認取消処分の取消訴訟(119)
ウ 裁決取消訴訟(120) エ 無効等確認訴訟(120)
(3) 課税処分取消訴訟等における訴状の記載(120)
ア 請求の趣旨と訴訟物(120)
イ 請求の趣旨の具体例(120)
(ア) 更正処分(120) (イ) 賦課決定処分(121)
(ウ) 更正の請求に理由がないとする通知処分(121)
(エ) 青色申告承認取消処分(121) (オ) 審査裁決(121)
(カ) 無効等確認の訴え(121)
ウ 請求の原因(121)
(4) 貼用印紙(122)
(5) 管轄(123)
(6) 税理士補佐人(124)
2 訴訟要件(125)
(1) 広義の訴えの利益(125)
ア 訴えの対象(125)
(ア) 更正・決定と増額再更正との関係(126)
(イ) 更正・決定と減額再更正との関係(133)

(ウ) 申告と増額更正との関係(136)　(エ) 更正と修正申告との関係(140)
(オ) 更正をすべき理由がない旨の通知処分と増額更正(145)
イ　原告適格(153)
ウ　狭義の訴えの利益(154)
(2) 被告適格(157)
ア　被告とすべき者等(157)　イ　被告を誤った場合の救済(158)
(3) 不服申立前置(159)
ア　意義(159)　イ　前置を要しない場合(通則法115条１項ただし書)(160)
(4) 出訴期間(164)
ア　主観的出訴期間(164)　イ　客観的出訴期間(165)
ウ　審査請求があった場合の出訴期間(165)　エ　出訴期間徒過の救済(165)
3　主張・立証責任等(166)
(1) 課税処分取消訴訟における主張・立証責任等(166)
ア　主要事実の捉え方(166)　イ　主張・立証責任の分配(169)
ウ　請求原因(177)　エ　被告の答弁及び抗弁(177)
オ　原告の認否及び反論(179)
(2) その他の訴訟類型における主張・立証責任等(180)
ア　通知処分取消訴訟(180)　イ　青色申告承認取消処分の取消訴訟(181)
ウ　裁決取消訴訟(181)　エ　無効等確認訴訟(181)
(3) 裁判上の自白(182)
ア　自白の成否(182)　イ　自白の対象(182)　ウ　自白の撤回(183)
(4) 信義則・禁反言の法理等(184)
ア　租税実体法における信義則・禁反言の法理(184)
イ　課税処分取消訴訟における信義則・禁反言の法理(185)
ウ　権利濫用の法理(187)
4　文書提出命令(188)
(1) はじめに(188)
(2) 文書提出義務(188)
ア　引用文書(１号)(188)　イ　権利文書(２号)(191)
ウ　利益文書(３号前段)(191)　エ　法律関係文書(３号後段)(192)
オ　１号ないし３号に基づく文書提出義務と守秘義務(193)
カ　４号文書(195)
(3) 文書提出命令の手続(200)
ア　申立て(200)　イ　監督官庁の意見聴取手続(203)
ウ　非公開審理手続(204)　エ　一部文書提出命令の可否(204)
オ　文書提出命令の申立てに対する裁判(206)　カ　文書不提出の効果(206)
5　判決(207)
(1) 判決の種類(207)
(2) 違法判断の基準時(207)
ア　行政処分取消訴訟一般についての議論(207)

イ　課税処分取消訴訟の場合(208)
(3) 判決の効力(210)
ア　課税処分取消訴訟(210)　イ　通知処分取消訴訟(214)
ウ　青色申告承認取消処分の取消訴訟(214)　エ　裁決取消訴訟(215)
オ　無効確認訴訟(215)　カ　義務付けの訴え(215)　キ　差止めの訴え(215)
第３　不服申立てをめぐる訴訟における諸問題 ……216
１　不服申立てについての判断遅延を理由とする訴訟(216)
(1) 不服申立てについての判断遅延に対する救済方法(216)
(2) 不服申立てについての判断期間(216)
２　再調査決定取消訴訟(218)
(1) 総説(218)　(2) 訴えの利益(218)　(3) 出訴期間(220)
３　裁決取消訴訟(221)
(1) 総説(221)　(2) 訴えの利益等(222)
(3) 一部取消・一部棄却裁決(224)
(4) 行訴法10条２項違反の効果(224)
【第２編】　応用編 ——227
第１章　租税法の解釈 ……227
第１　総説 ……227
１　解釈指針(227)
２　文理解釈(228)
(1) 意義(228)　(2) 文理解釈に関する裁判例(228)
３　拡張解釈と限定解釈(233)
(1) 意義(233)　(2) 限定解釈に関する裁判例(234)
４　類推解釈(238)
第２　租税法と私法 ……240
１　租税法と私法の関係(240)
２　固有概念と借用概念(240)
(1) 固有概念(240)
(2) 借用概念(241)
ア　学説の状況(241)　イ　検討(241)
３　私法上の法律行為と租税法(242)
(1) 私法上の法律行為の瑕疵がある場合の取扱い(242)
(2) 錯誤無効の主張(243)
第３　租税回避行為の否認 ……247

1　租税回避行為の意義(247)
2　租税回避行為の否認(248)
3　事実認定・私法上の法律構成による否認(250)
(1) 意義(250)　(2) 契約が不存在、無効などと認められる場合(250)
(3) 契約が不存在、無効などと認められない場合(256)
4　課税減免規定の濫用についての否認(260)
5　タックス・シェルターを利用した租税回避事案(262)
(1) タックス・シェルター(課税逃れ商品)(262)
(2) 裁判例(263)
ア　民法上の組合や商法上の匿名組合を利用した租税回避事案(263)
(ア) 映画フィルムリース事件(263)　(イ) 航空機リース事件(264)
(ウ) 船舶リース事件(266)
イ　外国の事業体を利用した租税回避事案(267)
ウ　外国信託を用いた租税回避事案(270)

第2章　課税要件 ……273

第1　所得税 ……273

1　総説(273)
(1) 納税義務者(273)
ア　個人の納税義務(273)　イ　法人の納税義務(274)
(2) 所得の意義(275)
ア　包括的所得概念(275)　イ　未実現の所得と帰属所得(276)
ウ　違法な所得(277)
エ　債務免除益(278)　オ　非課税所得(280)

2　所得の帰属者の判定(課税物件の帰属の判定)(283)
(1) 判定の基準(283)　(2) 裁判例(285)

3　所得の種類・区分(287)
(1) 総説(287)
(2) 各種所得の意義と範囲(289)
ア　利子所得(289)　イ　配当所得(291)　ウ　不動産所得(292)
エ　事業所得(296)　オ　給与所得(299)　カ　退職所得(304)
キ　山林所得(308)　ク　譲渡所得(308)　ケ　一時所得(321)
コ　雑所得(324)

4　収入金額の意義と帰属時期(権利確定主義)(325)
(1) 総説(325)
ア　所得税法の規定(325)　イ　原則(権利確定主義)(326)

ウ　例外(管理支配基準)(327)
(2) 各種所得の帰属時期(328)
ア　不動産所得(328)　イ　事業所得(329)　ウ　譲渡所得(330)
エ　給与所得(331)　オ　一時所得(332)　カ　雑所得(332)
5　必要経費の範囲等(334)
(1) 総論(334)　(2) 必要経費の意義及び範囲(335)
(3) 違法支出(339)　(4) 家事費又は家事関連費(341)
(5) 親族が事業から受け取る対価(342)　(6) 資産損失(346)
第2　法人税 ……348
1　納税義務者(348)
(1) はじめに(348)
(2) 人格のない社団等の該当要件(350)
(3) 法人税法における課税所得の範囲及び税率(351)
ア　①公共法人(352)　イ　②公益法人等及び④人格のない社団等(352)
ウ　③協同組合等及び⑤普通法人(357)
2　法人所得・税額の計算の概要(357)
(1) 法人所得の計算(357)
ア　概要(357)
イ　税務調整の概要(359)
(ア) 決算調整事項(減算項目)(359)　(イ) 任意的調整事項(減算項目)(361)
(ウ) 必須的調整事項(必須の申告調整事項)(362)
(2) 税額の計算(363)
3　益金及び損金の原則的意義と年度帰属(363)
(1) はじめに(363)
(2) 資本等取引(364)
(3) 益金の原則的意義(364)
ア　法人税法22条2項の基本的な規定内容(364)
(ア) 概要(364)　(イ) 「取引」の意義(366)　(ウ) 「収益」の評価(368)
イ　無償取引(368)
ウ　低額譲渡(370)
(4) 損金の原則的意義(372)
ア　法人税法22条3項の基本的な規定内容(372)
(ア) 概要(372)　(イ) 不正・違法な支出の損金算入の可否(374)
イ　債務確定主義(377)
(5) 企業会計及び会社法会計と租税会計(会計の三重構造)(381)
ア　会社法会計と企業会計の関係(381)
イ　租税会計と企業会計及び会社法会計の関係(382)
ウ　公正処理基準の内容(385)

(6) 益金及び損金の帰属事業年度(394)
ア　はじめに(394)　イ　益金の帰属年度(権利確定主義)(395)
ウ　損金の年度帰属(費用収益対応の原則)(403)
エ　損失と収益の両建と年度帰属(412)

4　益金及び損金に関する「別段の定め」(417)
(1) はじめに(417)
(2) 益金に関する「別段の定め」の規定(418)
ア　収益の額であるが、益金に算入されないもの(418)
イ　収益の額ではないが、益金の額に算入されるもの(421)
(3) 損金に関する「別段の定め」の規定(421)
ア　棚卸資産の売上原価の計算(421)
イ　減価償却資産の償却費の計算(423)　ウ　繰延資産(427)
エ　その他主要な規定の概要(428)　オ　役員給与等の損金不算入(429)
カ　寄附金の損金算入制限(434)　キ　交際費等の損金不算入(440)

5　同族会社等の行為計算の否認(445)
(1) 総説(445)　(2) 適用要件(447)　(3) 適用例(450)
(4) 非同族会社への適用の可否(452)
(5) 「その法人の行為又は計算」について(453)

6　企業再編・企業結合(454)
(1) グループ法人税制(454)
ア　連結納税制度(令和２年度税制改正前)(454)
(ｱ) 総説(454)　(ｲ) 納税義務者(455)　(ｳ) 課税物件・課税標準(457)
(ｴ) 税額の計算(459)　(ｵ) 申告・納付等(459)
(ｶ) 連結納税に係る行為・計算の否認(459)
イ　完全支配関係法人税制(グループ法人単体課税)(460)
(ｱ) 総説(460)
(ｲ) 完全支配関係法人間取引に係る課税の繰延措置(460)
(2) 組織再編税制(461)
ア　総説(461)
イ　法人の合併(462)
ウ　法人の分割(465)
(ｱ) 総説(465)　(ｲ) 会社法上の分割(467)
(ｳ) スピン・オフ(特定事業部門分離独立分割)(468)　(ｴ) 現物出資(469)
エ　株式交換及び株式移転(純粋持株会社の設立)(470)
オ　法人の解散(清算所得課税の廃止)(472)
カ　組織再編成に係る行為・計算の否認(472)
(ｱ) 法人税法132条の２の意義、趣旨(472)
(ｲ) 法人税法132条の２の適用要件(474)
(ｳ) 法人税法132条の２の「その法人の行為又は計算」の意義(475)

(エ) 裁判例(476)

第３　国際取引と所得課税. ……477

１　総説(477)

２　非居住者及び外国法人に対する所得課税(478)

(1) 課税原則の変更(478)

(2) 非居住者及び外国法人に対する課税所得及び課税方法(479)

ア　非居住者に対する課税所得及び課税方法(479)

イ　外国法人に対する課税所得及び課税方法(485)

(3) 国内源泉所得の意義(490)

３　国際的二重課税の排除(495)

(1) 外国税額控除制度の意義(495)　(2) 外国税額控除制度の概要(495)

４　国際的租税回避行為の防止(498)

(1) 移転価格税制(498)

ア　総説(498)　イ　独立企業間価格の算定(501)　ウ　相互協議(505)

エ　独立企業間価格の事前確認制度について(506)

オ　基本三法による独立企業間価格の算定における諸問題(506)

カ　基本三法に準ずる方法と同等の方法(511)

キ　独立企業間価格を算定するために必要な書類の同時文書化義務(512)

ク　独立企業間価格算定に必要な資料の提出等がない場合(514)

ケ　比較対象取引の選定が困難な場合(518)　コ　独立企業間価格の幅(524)

サ　独立企業間価格の算定単位(525)

(2) 外国関係会社等合算税制(外国子会社合算税制)(526)

ア　総説(526)　イ　適用要件(措置法40条の４第１項及び第２項)(530)

ウ　適用除外基準(経済活動基準)(533)

エ　適用除外基準に関する近時の改正(541)

オ　部分合算課税制度(資産性所得合算課税制度)(541)

(3) 関連者等に対する利子等に関する税制(542)

ア　過少資本税制(542)　イ　過大支払利子税制(545)

第４　相続税・贈与税 ……546

１　総説(546)

２　相続税の概要(547)

(1) 納税義務者(547)

(2) 相続財産の範囲(課税物件)(549)

ア　本来の相続財産(549)　イ　みなし相続財産(551)

ウ　相続開始前３年以内に被相続人から受けた贈与財産(554)

エ　非課税財産(555)

(3) 税額の計算方法(556)

ア　概要(556)　イ　課税価格の計算(556)

ウ　課税遺産額及び相続税総額の計算(558)　エ　各人の納付税額(559)
3　贈与税の概要(560)
(1) 納税義務者(560)
(2) 贈与財産の範囲(課税物件)(562)
ア　本来の贈与財産(562)　イ　みなし贈与財産(563)
(3) 贈与税額の計算の仕組み(564)
ア　贈与税の課税価格の計算(564)　イ　贈与税の税額の計算(564)
ウ　相続時精算課税の適用を受ける場合(565)
4　財産の評価基準(566)
(1) 概要(566)　(2) 不動産の評価(573)　(3) 株式の評価(577)
(4) その他の財産の評価(582)　(5) 債務の評価(582)
第5　消費税 ……586
1　総説(586)
2　課税物件(587)
(1) 概要(587)
ア　課税の対象となる国内取引(588)　イ　課税の対象となる輸入取引(591)
(2) 非課税(591)
ア　国内取引における非課税取引(消税6条1項、別表第一)(592)
イ　輸入取引における非課税取引(消税6条2項、別表第二)(592)
(3) 免税(593)
3　納税義務者(594)
(1) 総説(594)　(2) 免税事業者制度(免税点制度)(594)
4　課税標準(597)
(1) 国内取引(597)　(2) 輸入取引(598)
5　税額の計算(599)
(1) 総説(599)　(2) 仕入税額控除(599)
第6　附帯税 ……610
1　概要(610)
2　延滞税(611)
(1) 概要(611)　(2) 延滞税の成立と確定(611)
(3) 延滞税の課税要件(612)　(4) 延滞税の額(613)
(5) 延滞税の免除(615)　(6) 延滞税の消滅時効(616)
3　利子税(616)
(1) 概要(616)　(2) 利子税の成立と確定(617)
(3) 利子税の課税要件(617)　(4) 利子税の額(617)

(5) 利子税の免除(618)　(6) 利子税の消滅時効(618)
(7) 利子税の損金性(618)

4　加算税一般(619)
(1) 総説(619)　(2) 加算税の法的性質(619)
(3) 本税に関する処分と加算税に関する処分との関係(620)

5　過少申告加算税(622)
(1) 概要(623)
(2) 過少申告加算税の成立と確定(623)
(3) 過少申告加算税の課税要件(623)
(4) 過少申告加算税の額(624)
(5) 過少申告加算税の免除(625)
ア　正当な理由がある場合(625)
イ　更正を予知してされたものでない修正申告の場合(630)
(6) 過少申告加算税と他の加算税の関係(636)
ア　過少申告加算税と無申告加算税との関係(636)
イ　過少申告加算税と重加算税との関係(637)

6　無申告加算税(638)
7　不納付加算税(640)
8　重加算税(641)
(1) 意義(641)
(2) 要件(643)
ア　行為者(643)　イ　隠蔽・仮装の意義(651)
(3) 通則法70条５項と同法68条１項との関係(657)

第３章　租税確定手続等をめぐる諸問題　……661

第１　青色申告をめぐる諸問題　……661

1　青色申告制度の概要(661)
2　青色申告に係る更正の理由附記をめぐる諸問題(662)
(1) 理由附記の趣旨(662)　(2) 理由附記の程度(664)
(3) 理由附記の瑕疵の治癒(668)
(4) 理由附記の不備の補正と更正権の濫用(668)
(5) 更正の理由附記と理由の差し替え(669)
3　青色申告承認の取消しをめぐる諸問題(674)
(1) はじめに(674)
(2) 青色申告承認の取消事由(674)
ア　青色申告承認の取消事由の概要(674)
イ　帳簿等の提示拒否と帳簿書類の備付け等(675)

ウ　「隠蔽」、「仮装」の意義(678)
エ　取消事由該当性と税務署長の裁量(678)
(3) 青色申告承認取消しにおける理由附記(679)
ア　理由附記の趣旨・程度(679)
イ　理由差し替えの制限(680)
(4) 青色申告承認取消処分の取消しと更正処分との関係(680)
(5) 青色申告承認取消しの期間制限の有無(682)
第2　推計課税における主張・立証 ……683
1　総説(683)
(1) 推計課税の意義(683)
(2) 推計課税の本質(684)
ア　事実上推定説(684)　イ　補充的代替手段説(685)
2　推計の必要性(689)
(1) 意義(689)
(2) 推計の必要性の要否(690)
ア　学説の状況(690)　イ　裁判例の状況(691)
ウ　推計課税の本質論との関係(693)
(3) 推計の必要性の具体的認定(調査非協力要件)(695)
(4) 青色申告承認取消事由との関係(697)
3　推計の合理性(698)
(1) 問題の所在(698)
(2) 推計方法の種類(699)
ア　比率法(699)　イ　効率法(700)　ウ　資産増減法(700)
(3) 推計方法選択の合理性(701)
ア　事実上推定説からの検討(701)　イ　補充的代替手段説からの検討(702)
(4) 同業者率による推計(703)
ア　同業者率による推計の具体的方法(703)
イ　同業者率による推計の合理性をめぐる問題(706)
4　実額反証と逆推計(716)
(1) 実額反証(717)
ア　問題の所在(717)　イ　実額反証の時期(718)
ウ　実額反証の主張・立証責任(719)　エ　実額反証の立証の程度(722)
オ　部分的実額反証の可否(723)
(2) 逆推計(729)
第3　源泉徴収所得税をめぐる諸問題 ……730
1　概説(730)
(1) 源泉徴収制度の意義(730)　(2) 源泉徴収制度の概要(731)
2　源泉徴収制度の合憲性(733)

3　源泉徴収義務の成立要件(734)
(1) 源泉徴収の対象となる所得等(734) (2) 支払の意義(734)
(3) 源泉徴収義務者(支払をする者)(735)
(4) 源泉所得税における推計課税(738)
4　源泉徴収をめぐる法律関係(739)
(1) はじめに(739) (2) 国と支払者との関係(739)
(3) 支払者と受給者との関係(745) (4) 国と受給者との関係(747)

第4章　課税をめぐる国家賠償訴訟 ……749

第1　はじめに ……749
1　序(749)
2　国賠法の制定と明治憲法下の「国家無答責の法理」(749)

第2　国賠責任の成立要件 ……751
1　公権力性(752)　2　職務関連性(754)　3　違法性(755)
4　故意・過失(757)　5　因果関係及び損害(758)
6　課税処分取消訴訟と国賠訴訟の関係(759)

第3　類型別裁判例 ……759
1　課税処分の国賠訴訟(759)
2　質問調査に関する国賠訴訟(763)
(1) 納税者方への立入行為等(764)
(2) 質問検査権の行使方法(事前通知の有無等)(766)
(3) 税理士・弁護士への応対(768)
3　税務上の行政指導(770)
(1) 税務相談等における誤回答・誤指導の場合(770)
(2) 修正申告の慫慂(しょうよう)・勧奨の場合(773)
(3) 行政指導の不作為(774)

事項索引 ……777

判例索引 ……783

第１編　基　礎　編

第１章　租税法の基礎理論とその概要

【第１編】　基礎編

第１章　租税法の基礎理論とその概要

第１　租税法の基本原則

１　租税法における租税の意義

憲法は、30条において、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と規定し、また、84条においては、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と規定している。

ここでいう「税」又は「租税」の意義は、憲法やその他の実定法上明確に定められていないが、一般には、「国又は地方公共団体が、課税権に基づき、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、特別の給付に対する反対給付としてでなく、一定の要件に該当するすべての者に対して課する金銭給付」と考えられている（最判昭60・３・27民集39巻２号247頁、最判平18・３・１民集60巻２号587頁参照）。

このような租税に関する法の全体を租税法といい、租税法の全体を支配する基本原則としては、租税法律主義と租税公平主義の二つを挙げることができる。

２　租税法律主義

(1) 意義と機能

租税法律主義の原則は、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはないというものであり、憲法84条がこれを保障している。

租税法律主義の原則は、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与える機能を有する。今日、租税は、国民の経済生活のあらゆる

局面に関係を持っているから、租税の問題は多くの経済取引において考慮すべき最も重要なファクターになっており、その意味では、いかなる行為や事実からいかなる納税義務が生ずるかが予め法律の中で明確にされていることが好ましい。租税法律主義は、今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果について十分な法的安定性と予測可能性とを保障し得るような意味内容を与えていなければならないとされている(金子・租税法77ないし80頁参照)。

(2) 租税法律主義の内容

租税法律主義の内容としては、学説上、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性の原則」、「遡及立法の禁止」、「手続的保障原則」及び「納税者の権利保護」があるとされている(金子・租税法80ないし88、121-122、1093頁、水野忠恒・租税法第５版６ないし11頁参照)。これらの内容は次のとおりである。

ア　課税要件法定主義

課税要件法定主義とは、課税要件の全て及び租税の賦課・徴収の手続は、法律によって規定されなければならないことを意味する。

課税要件法定主義の要請からすると、法律の根拠なしに政令・省令等で新たに課税要件に関する定めをすることはできないし(法律の留保の原則)、法律の定めに違反する政令・省令等は効力を持たない(法律の優位の原則)(以上につき、金子・租税法80-81頁)。

他方、租税法においては多分に専門技術的かつ細目的な事項が存在し、それぞれ諸条件等が異なる個々の課税客体について、公平に課税するとともに、課税標準算出の手続等を明確にするためには、専門的で複雑な規定を必要とする。租税法は、課税の公平化、課税要件の明確化を期する観点からも、個々の事案ごとに税額を決する基準を詳細に定めることが要請されるが、これらの課税要件全てを法律で規定することは実際上困難であるため、一定の範囲で課税要件及び租税の賦課徴収に関する手続を法律よりも下位の法形式であ

る政令・省令等に委任することも憲法上許容されている。もっとも、課税要件法定主義の要請からして、委任立法は、具体的・個別的な委任でなければならず、一般的・白紙的委任は許されない。そして、具体的・個別的な委任であるといい得るためには、委任を認める法律自体から委任の目的、内容、程度などが明確にされていることが必要である（金子・租税法81頁、大阪地判平11・２・26訟月47巻５号977頁、その控訴審大阪高判平13・２・２訟月48巻８号1859頁、大阪高判昭43・６・28訟月14巻12号1429頁）。比較的近時の裁判例として、法人税法施行令（平成18年政令第125号による改正前のもの）134条の２は、法人税法22条３項１号、２号の規定内容の技術的、細目的事項を定めたものとして、同法65条による委任の範囲を逸脱するものではないとしたものがある（大阪高判平21・10・16訟月57巻２号318頁）。

イ　課税要件明確主義

課税要件明確主義とは、課税要件及び租税の賦課・徴収の手続に関する定めはなるべく一義的で明確でなければならないとする原則をいう。

もっとも、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税の負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることも、ある程度不可避であり、また必要な場合もある。

不確定概念には、①不確定概念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招くおそれがあるもの（「公益上必要のあるとき」とか「景気対策上必要があるとき」というような要件が規定された場合には、無効となる可能性が高い。）、②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、一見すると不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確にすることができるものの２種類があるといわれ、その必要性と合理性が認

められる限り、②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とされている(以上につき、金子・租税法84ないし86頁)。

ウ　合法性の原則

租税法は強行法規であり、課税要件が充足されている限り、課税庁には租税の減免、租税不徴収の自由がないとする原則を合法性の原則という。

これは、租税法律主義の手続法的側面であり、その根拠は、このように解さなければ、租税法の執行に当たって不正が介在するおそれがあるのみならず、納税者によって取扱いがまちまちとなり、税負担の公平が維持できなくなることにある。

合法性の原則からすると、法律上の根拠に基づかずに、納税義務の内容、徴収時期等について、課税庁が納税義務者との間で和解や協定を結ぶことは許されない(以上につき、金子・租税法86-87頁)。

エ　遡及立法の禁止

過去の事実や取引から生ずる納税義務の内容を納税者の不利益に変更する遡及立法は、原則として許されない。

その根拠は、①人々が、現在妥当している租税法規に依拠しつつ(現在の法規に従って課税が行われることを信頼しつつ)、各種の取引を行うのであるから、後になってその信頼を裏切ることは租税法律主義の狙いである予測可能性や法的安定性を害することになること、②憲法はこの点について明文の定めを置いていないが、憲法84条は納税者の信頼を裏切るような遡及立法を禁止する趣旨を含むと解されることにある(金子・租税法121-122頁)。

なお、最判平23・９・22(民集65巻６号2756頁)は、土地等又は建物等の長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額を所得税法の規定の適用において生じなかったものとみなすとした平成16年法律第14号による改正後の措置法31条１項後段の規定を平成16年１月１

日に遡って適用するとした平成16年法律第14号附則27条１項が憲法84条に違反するかどうかが争われた事案において、所得税の納税義務は暦年の終了時に成立するものであるから、暦年途中で施行された法律を暦年当初に遡って適用しても所得税の納税義務自体が事後的に変更されることにはならないが、このような適用は、所得税の課税関係における納税者の租税法規上の地位が変更され、課税関係における法的安定に影響が及び得るものであり、憲法84条は、こうした課税関係における法的安定が保たれるべき趣旨を含むものと解するのが相当であるとした(最判平18・３・１民集60巻２号587頁と同旨)。そして、このような課税関係における法的安定に影響が及び得る場合における当該変更の憲法適合性については、当該財産権の性質、その内容を変更する程度及びこれを変更することによって保護される公益の性質などの諸事情を総合的に勘案し、その変更が当該財産権に対する合理的な制約として容認されるべきものであるかどうかによって判断されるべきであるという基準を示した上、各要素を検討し、前記附則27条１項の規定は憲法84条の趣旨に反しないとした(同旨の判決として最判平23・９・30訟月58巻10号3603頁がある。)。

オ　手続的保障原則と納税者の権利保護

租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続で行われなければならず、またそれに対する争訟は公正な手続で解決されなければならない(金子・租税法87-88頁)。

また、違法な租税の確定又は徴収が行われた場合に、納税者がそれを争い、その権利の保護を求めることが保障されていなければならない(金子・租税法1093頁)。

３　租税公平主義

税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならず、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならない

という原則を租税公平主義又は租税平等主義という。これは、直接的には憲法14条１項の命ずるところであるが、内容的には、①担税力に即した課税と②租税の公平、中立性(平等取扱原則、不平等取扱禁止原則)を要請するものである(金子・租税法88ないし90頁)。

租税公平主義と立法との関係についてみると、憲法14条１項が、いわゆる平等権を保障し、政治的・経済的・社会的差別を禁止しているところ、これは、全ての差別を禁止する趣旨ではなく、不合理な差別を禁止する趣旨であると解されているが、租税立法も不合理な差別を構成する場合に、この規定に違反し無効となる(金子・租税法90頁)。

また、租税公平主義と執行との関係についてみると、平等取扱原則ないし不平等取扱禁止原則は法の執行の段階においても妥当する(金子・租税法96頁)。例えば、全国の税関の大多数が、事実上、特定の期間、特定の課税物件について、法定の課税標準ないし税率よりも軽減された課税標準ないし税率で関税の賦課・徴収処分をしていて、しかもその後、法定の課税標準ないし税率との差額を実際に徴収したこともなく、また追徴する見込みもないような場合には、その状態を継続する期間中に、このような慣例に反してされた関税の賦課・徴収は租税公平主義に反するといわれている(金子・租税法97頁。大阪高判昭44・９・30高民集22巻５号682頁参照)。

なお、最判令４・４・19(民集76巻４号4111頁)は、租税法上の一般原則としての平等原則は、租税法の適用に関し、同様の状況にあるものは同様に取り扱われることを要求するものと解されるとして、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとすることは、合理的な理由がない限り、平等原則に反するとした。

第２　課税要件

１　意義

納税義務(租税債務)の成立要件を「課税要件」という。各租税に共通の課税要件としては、①納税義務者、②課税物件、③課税物件の帰属、④課税標準及び⑤税率があるが、これらの課税要件の全てが充足されたとき、通則法15条２項(納税義務の成立)に定める所定の時期に納税義務が成立する。

２　概要

(1)　納税義務者

納税義務ないし租税債務を負担する者をいう。例えば、所得税法５条１項の居住者、法人税法４条１項の内国法人、相続税法１条の３第１項の相続等により財産を取得した個人、消費税法５条１項の事業者等を指す。

(2)　課税物件

課税対象とされる物、行為又は事実をいい、所得税及び法人税では所得であり(所税７条１項、法税５条)、相続税では相続財産であり(相税２条１項)、消費税では国内において事業者が行った資産の譲渡等及び特定仕入れ(消税４条１項)などである。

(3)　課税物件の帰属

一定の課税物件と特定の納税義務者との結び付きをいう。所得税法12条及び法人税法11条の実質所得者課税の原則は、課税物件たる所得の帰属判定の原則を定めたものである。

(4)　課税標準

課税物件を具体的に数量や価格で示したものをいい、これに税率を適用すると、納めるべき税額が定まる。例えば、所得税法22条１項の「総所得金額」、法人税法21条の「各事業年度の所得の金額」、相続税法11条の２第１項の「相続又は遺贈により取得した財産の価額の合

計額」、消費税法28条１項の「課税資産の譲渡等の対価の額」を指す。

(5) 税率

課税標準に対し適用すべき比率、すなわち納付すべき税額の割合をいう。税率には、比例税率と累進税率とがあり、前者は、課税標準の量と税額との割合が常に比を保つもので(例えば酒税法23条)、後者は、課税標準の量が増えるに従って税率が高くなっていくもので、全額(単純)累進税率と超過累進税率(例えば、所税89条１項)とがある。

各税の課税要件については、**第２編第２章**で詳述するが、以下では、各税の計算の仕組みの概要について説明する。

第３　各租税の意義及び税額計算の仕組み

１　所得税

(1) 意義及び概要

所得税は、個人の所得を課税標準として課される租税であり、原則として個人の１年間(１暦年)に得た所得に対して課税されるものである。納税義務者は原則として個人であるが、所得税法が源泉徴収制度を採用していることとの関係から、法人及び人格のない社団等も所得税の納税義務者とされる(所税４条、５条３項、４項)。

なお、個人については、その者が日本国内に居住する形態により、課税する所得の範囲に差があり、所得税法では、納税義務者を①非永住者以外の居住者、②非永住者、③非居住者に区分して課税所得の範囲を定めている。

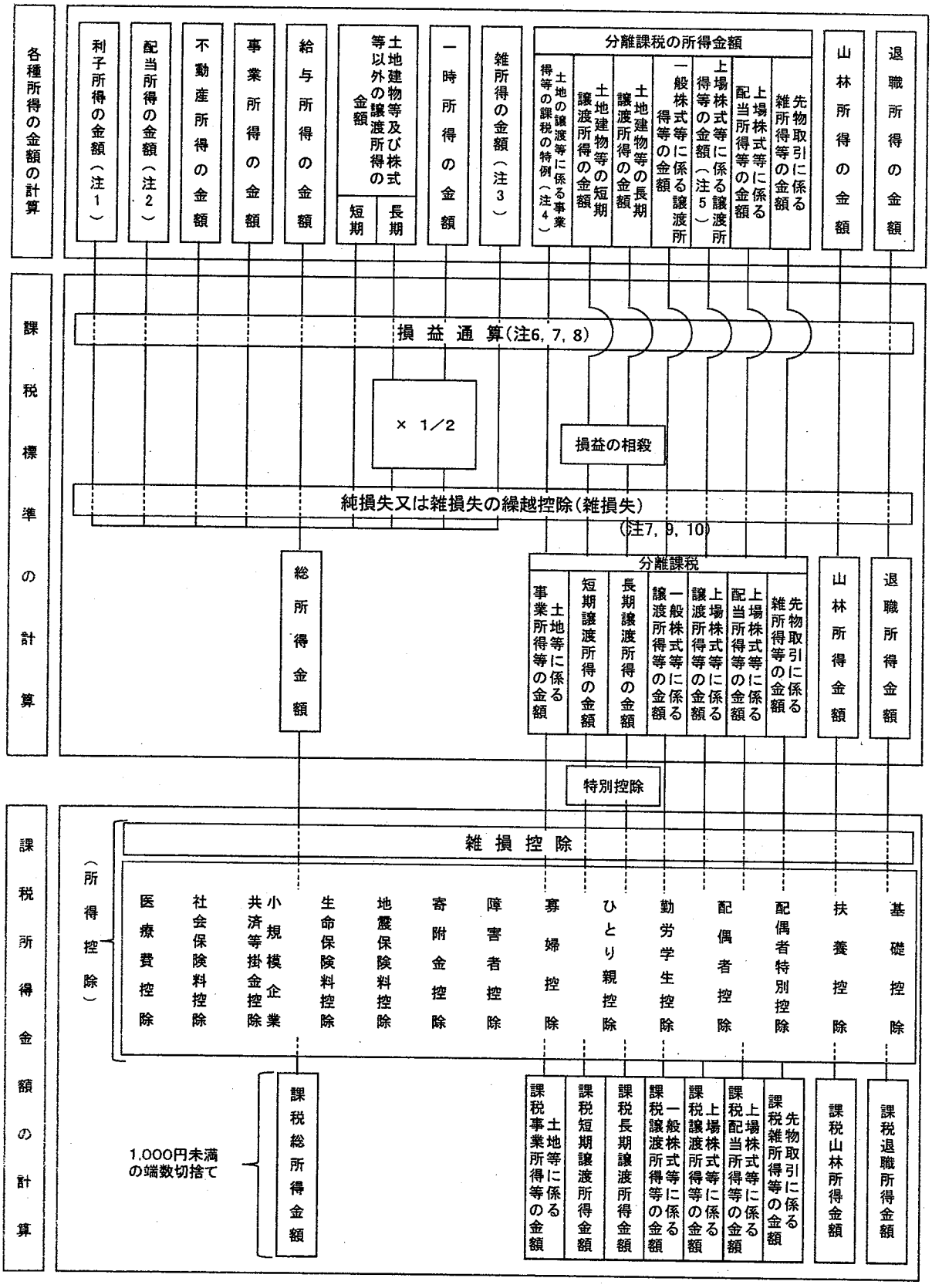
(2) 税額計算の仕組み

所得税計算の仕組みを表にすれば、**別表１－１**、**別表１－２**のとおりであり、概略、①各種所得の金額の計算(所得税法上の各種所得及び措置法上の所得の別に、それぞれの所得の金額を計算)、②課税標準の計算(ここで「損益通算」及び「損失の繰越控除」を行う。)、③

課税所得金額の計算（ここで「所得控除」を行う。）、④税額計算（「税率適用」→「税額控除」を行って、所得税額を算出する。）の順番で納付すべき税額を計算することとなる。

第３　各租税の意義及び税額計算の仕組み

別表１－１　計算関係図



（注１）　源泉分離課税の適用を受けるもの（一般利子等）及び申告分離課税の適用を受けるもの（特定公社債の利子等）を除く（措置法３、８の４）。

（注２）　確定申告をしないことを選択した少額配当等及び申告分離課税の適用を受けることを選択した上場株式等の配当等を除く（措置法８の４、８の５）。

（注３）　源泉分離課税の適用を受けるものを除く（措置法41の10①）。

（注４）　平成10年１月１日から令和５年３月31日までの土地の譲渡等については適用されない（措置法28の４⑥）。

（注５）　特定口座制度に基づいて確定申告をしないことを選択したものを除く（措置法37の11の５）。

（注６）　不動産所得の金額の計算上生じた損失の金額のうち、土地等の取得に係る借入金の利子の額に対応する部分の金額及び措置法所定の特定組合員又は特定受益者が組合事業又は信託から生ずる不動産所得を有する場合の措置法施行令所定の損失の金額については、損益通算の対象とされない（措置法41の４、41の４の２）。

ゴルフ会員権の譲渡により生じた損失も、原則として損益通算の対象とされない（所税69②、所税令178①）。

（注７）　申告分離課税を選択した上場株式等に係る配当所得等の金額、分離課税とされる土地建物等の短期・長期譲渡所得の金額、一般株式等に係る譲渡所得等の金額、上場株式等に係る譲渡所得等の金額及び先物取引に係る雑所得等の金額については、他の所得との損益通算及び純損失の繰越控除は適用できない（措置法８の４①、31①、32①、37の10①、37の11①、41の14①）。ただし、特定の居住用財産の譲渡損失については、一定の要件の下で損益通算及び繰越控除の特例がある（措置法41の５、41の５の２）。

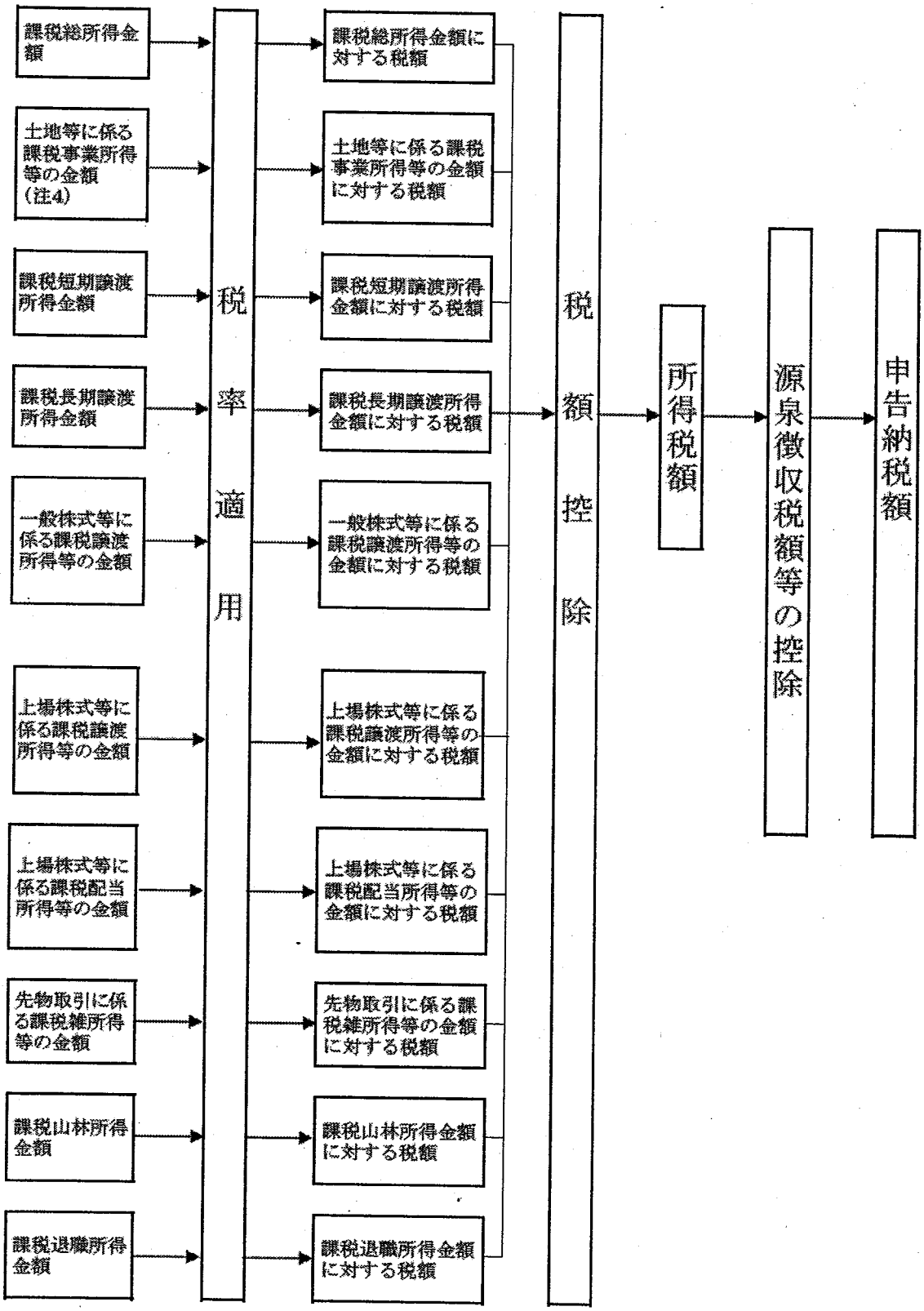
（注８）　上場株式等に係る譲渡損失の金額は、申告分離課税を選択した上場株式等に係る配当所得等の金額から控除することができる（措置法37の12の２①）。

（注９）　上場株式等に係る譲渡損失については、上場株式等に係る譲渡所得等の中で、特定投資株式に係る譲渡損失については、一般株式等に係る譲渡所得等及び上場株式等に係る譲渡所得等の中で、それぞれ繰越控除の特例（措置法37の12の２⑤、37の13の２⑦）があるほか、上場株式等に係る譲渡損失については、申告分離課税を選択した上場株式等に係る配当所得等からの繰越控除の特例がある（措置法37の12の２⑤）。

（注10）　先物取引の差金等決済に係る損失については、先物取引に係る雑所得等の中で繰越控除の特例がある（措置法41の15①）。

第３　各租税の意義及び税額計算の仕組み

別表１－２　税額計算の関係図



ア　各種所得金額の計算

まず最初に、各種所得の金額(所税２条１項22号)の計算規定(所税第２編第２章第２節)により、「所得の金額」を計算する(所税21条１項１号)。

所得税法は、居住者(非永住者を除く。)に関しては、「全ての所得」から非課税所得を除いた所得を課税所得とし(所税７条１項１号)、それを利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得及び雑所得の10種類に分類して、その分類された各種所得(所税２条１項21号)ごとに所得の金額を計算する。これは、各種所得ごとに、収入金額それ自体又は収入金額から必要経費等の一定の金額を控除した金額をもって、所得の金額としているからである。

なお、所得税法の各種所得のうち特定の所得については、措置法の規定により分離して課税することとなっているため、他の所得と分けて計算する。措置法上、分離課税には、申告分離課税と源泉分離課税がある。

申告分離課税には、①上場株式等に係る配当所得(措置法８条の４)、②土地建物等の譲渡益(事業所得、譲渡所得又は雑所得。同法28条の４、31条、32条)、③株式等の有価証券の譲渡益(事業所得、譲渡所得又は雑所得。同法37条の10、37条の11)、④商品・有価証券等先物取引による事業所得、譲渡所得及び雑所得(同法41条の14)があり、源泉分離課税には、①一般利子等に係る利子所得(同法３条)、②私募公社債等運用投資信託等の収益の分配に係る配当所得(同法８条の２)、③懸賞金付預貯金等の懸賞金等(同法41条の９)、④金融類似商品(同法41条の10)などがある。

イ　課税標準の計算

(ｱ) 次に、前記アによって算出された「所得の金額」を基礎として、課税標準を計算するが、所得税法は、所得税の課税標準として、

「総所得金額」、「退職所得金額」及び「山林所得金額」の三本立てとしている(所税22条１項)。すなわち、退職所得及び山林所得については、総合課税の原則を採らず、分離課税としている。また、前記アのとおり、特定の所得については、措置法の規定により分離課税となっている(措置法８条の４、28条の４、31条、32条、37条の10、37条の11、41条の14)。

(ｲ) さらに、所得税の課税標準計算の前提として、①損益通算、②損失の繰越控除が行われる。

損益通算とは、不動産所得、事業所得、山林所得及び譲渡所得の損失に限り、これを他の黒字の各種所得から控除するものである(所税69条)。ただし、土地等若しくは建物等(措置法31条１項後段、32条１項後段)又は株式等(措置法37条の10第１項後段、37条の11第１項後段)に係る譲渡損失、先物取引による事業所得及び譲渡所得(措置法41条の14第１項)に係る損失等は除かれる。これは、これらの資産の譲渡益等が分離して課税されることに対応する措置である。損益通算は、課税標準計算の前提となるものである。

損失の繰越控除には、純損失の繰越控除(所税70条)と雑損失の繰越控除(所税71条)がある。

(ｳ) 以上によって計算された各種所得の金額のうち、①利子所得の金額、配当所得の金額、不動産所得の金額、事業所得の金額、給与所得の金額、短期譲渡所得の金額及び雑所得の金額の合計額と、②長期譲渡所得の金額及び一時所得の金額の合計額の２分の１に相当する金額との合計額を「総所得金額」という。

10種類の所得のうち残された退職所得の金額及び山林所得の金額は、分別され、それぞれ「退職所得金額」及び「山林所得金額」となる。

その結果、所得税の課税標準としては、「総所得金額」、「退職

所得金額」及び「山林所得金額」が並立することとなる(所税22条１項)。

ウ　課税所得金額の計算

(ｱ) 前記イによって計算された課税標準の金額から、各種所得控除(所税72条ないし86条)を行って、税率を乗じる前の課税所得金額を算出する。

この所得控除は、各種所得金額の計算の段階で考慮されなかった損失や支出金額について、税負担面での調整を行うために設けられたもので、おおむね以下のような目的を背景に制度化されている。

a　納税者の担税力を考慮したもの(雑損控除、医療費控除)

b　社会政策上のもの(社会保険料控除、生命保険料控除など)

c　納税者の個人的事情を考慮したもの(障害者控除、寡婦控除、ひとり親控除など)

d　納税者及びその扶養親族の最低生活費を保障するもの(扶養控除、基礎控除)

(ｲ) 各種の所得控除には控除の順序が定められており、雑損控除とその他の所得控除をする場合には、まず雑損控除を行う(所税87条１項)。まず雑損控除を行うのは、雑損失には繰越控除が認められているからである(所税71条１項)。

エ　税額の計算から申告納税額の算出まで

前記ウで算出された課税所得金額に５パーセントないし45パーセントの超過累進税率を乗じてそれぞれの所得ごとの税額を算出する(所税89条)。ただし、山林所得については、超過累進税率の適用を更に緩和するため、課税山林所得金額の５分の１に税率を適用して得られた金額を５倍して、税額を算出する(所税89条)。これを「５分５乗制度」という。

このようにして算出された税額から更に、配当控除・外国税額控

除等の税額控除をして所得税額を算出する(所税120条１項３号)。既に源泉徴収された税額があれば、これを所得税額から差し引いて申告納税額(所税120条１項５号)を算出し、これを納付することとなる(所税128条)。

２　法人税

(1) 意義

法人税は、法人の事業活動によって生じた利益(所得)に対して課される租税である。

法人税の納税義務者は、法人である。法人は、本店又は主たる事務所の所在地により、内国法人(法税２条３号)と外国法人(法税２条４号)に分かれ、内国法人は、公益法人等を除き、無制限納税義務者として、その源泉が国内にあるか国外にあるかを問わず、全ての所得について納税義務を負う(法税４条１項)のに対して、外国法人(内国法人以外の法人)は、制限納税義務者として、国内源泉所得についてのみ納税義務を負う(法税４条２項)。また、人格のない社団等も、法人税法の適用については、法人とみなされる(法税３条)。

(2) 税額計算の仕組み

ア　法人税の課税標準は、各事業年度の「所得の金額」である(法税21条)。所得税法では、所得を10種類に分けて各所得ごとに異なった計算方法を採ることとしているが、法人税法では所得を色分けしていない。

各事業年度の「所得の金額」は、当該事業年度の「益金の額」から当該事業年度の「損金の額」を控除した金額である(法税22条１項)。

上記の「益金の額」に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引(法税22条５項)以外のものに係る当該事業年度の収益の額である(法税22条２

項)。

上記の「損金の額」に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、①当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額、②①に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用(償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。)の額、③当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るものである(法税22条３項)。

そして、上記の収益の額及び損金の額は、別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準(企業会計原則など)に従って計算されるものとする(法税22条４項)。すなわち、法人税の課税標準たる法人の所得の計算は、企業会計における利益の計算と同じ基準に従って行われるが、法人税法及び措置法は、租税政策上の観点から、企業会計上の基準に相当の修正(別段の定め)を加えている。

イ　以上により計算された所得に所定の税率を乗じて法人税額を算出する(法税66条以下)。そして、この法人税額から、68条ないし70条の「税額控除」を行って得られる額が、「納付すべき税額」である。

３　相続税

(1) 意義及び概要

ア　相続税は、相続又は遺贈(死因贈与を含む。以下同じ。)により被相続人から相続人等に移転する財産を対象に課される租税である。

現行の税制において、所得税や法人税は税源として納税者の所得が予定されているが、これに対する例外として、相続税は、税源を財産自体に求めているため、実質的には財産税である。

相続税には、①死亡した人(被相続人)が生前において受けた社会・経済上の要請に基づく租税上の特典や負担の軽減などにより蓄積した財産を清算する、言わば所得税を補完する機能や、②相続によ

り相続人が得た偶然の富の増加に対し、その一部を税として徴収することで、相続した者と相続しなかった者との間の負担の均衡を図り、併せて富の過度の集中を抑制する機能がある。

相続税の課税方式には、遺産課税方式と遺産取得課税方式があり、前者は、被相続人の遺産総額に応じて課税する方式であるのに対し、後者は、各相続人が相続した遺産額に応じて課税する方式である。我が国では、遺産取得課税方式を採りつつ、これに遺産課税的要素を取り入れている。

イ　相続税の納税義務者は、原則として、相続又は遺贈（死因贈与を含む。）により財産を取得した個人及び被相続人からの贈与について相続時精算課税制度の適用を受けた個人である（相税１条の３）。

このように、相続税の納税義務者は、原則として個人であるが、遺贈により財産を取得する者は必ずしも個人とは限らない。その場合に、相続税法は、税負担の公平を図るために、その財産の取得者である人格のない社団等を個人とみなして、相続税の納税義務を課する規定を設けている（相税66条）。

(2) 税額計算の仕組み（別表２）

ア　課税価格の計算（第１段階）

相続税の課税標準は、相続税法上「課税価格」と呼ばれており、①無制限納税義務者（相続又は遺贈により財産を取得した個人で当該財産を取得した時において日本に住所を有するもの）にあっては、当該相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額であり、②制限納税義務者（相続又は遺贈により日本にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時において日本に住所を有しないもの）にあっては、当該相続又は遺贈により取得した財産で日本にあるものの価額の合計額である（相税11条の２）。

イ　課税遺産額の計算（第２段階）

次に、各相続人又は受遺者の課税価格の合計額から、遺産に係る

基礎控除額(相税15条)を差し引いた金額(課税遺産額)を計算する。

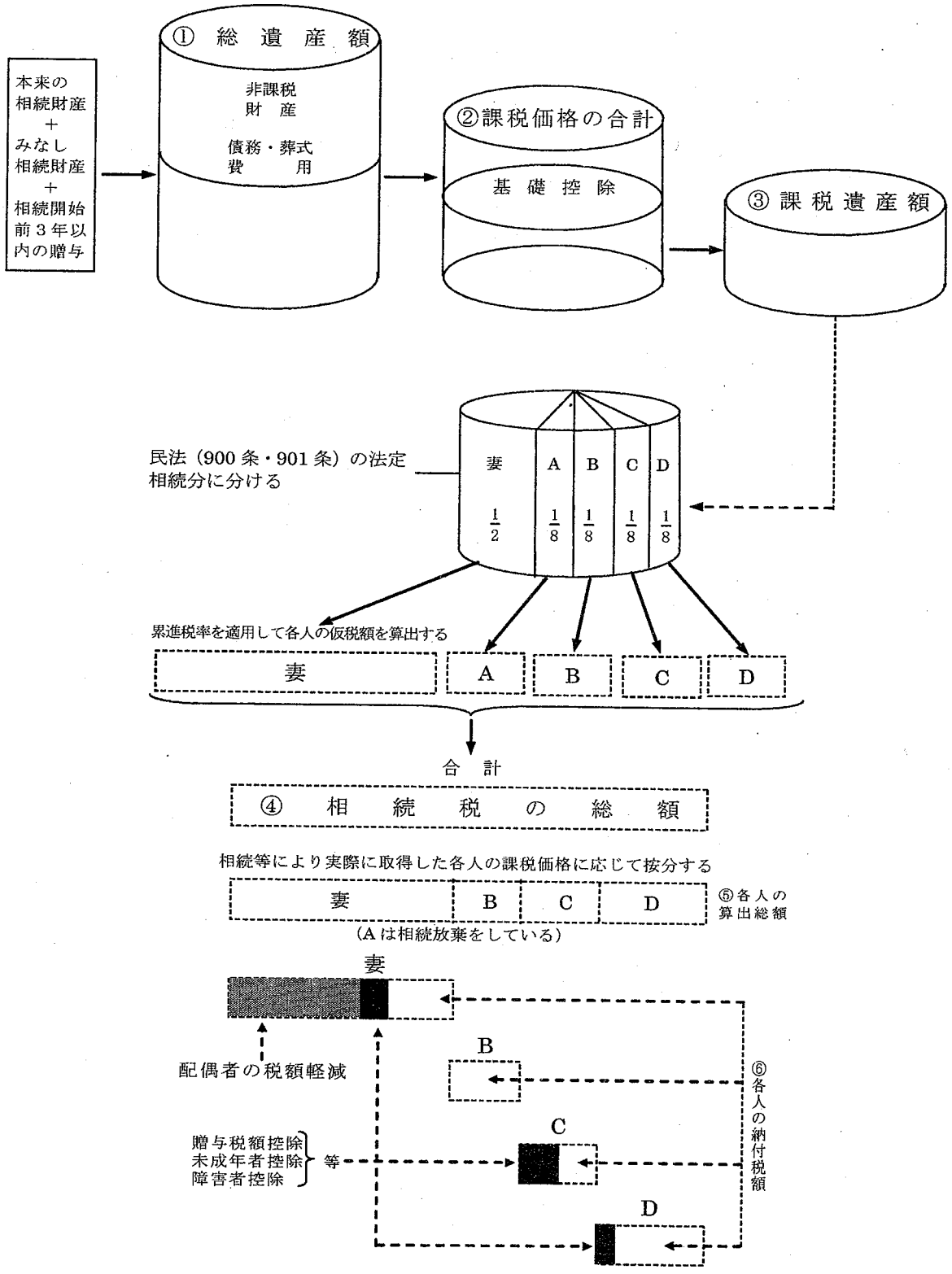
ウ　相続税総額の計算(第３段階)

その上で、課税遺産額を法定相続人が法定相続分(民法900条及び901条の相続分)に従って取得したものと仮定した場合における各相続人の取得金額を計算し、その各相続人の取得金額に相続税の税率を乗じてそれぞれの税額を算出し、その税額を合計して相続税の総額を計算する(相税16条)。

エ　各人の納付税額の計算(第４段階)

前記ウの相続税の総額に、相続又は遺贈により現実に財産を取得した者の課税価格が当該被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者に係る課税価格の合計額のうちに占める割合を乗じて算出した金額が、各相続人又は受遺者の相続税の額となる(相税17条)。

別表２　相続税額の計算


本来の
相続財産
＋
みなし
相続財産
＋
相続開始
前３年以
内の贈与
① 総 遺 産 額
非課税
財 産
債務・葬式
費 用
②課税価格の合計
基 礎 控 除
③ 課 税 遺 産 額
民法（900 条・901 条）の法定
相続分に分ける
妻
A
B
C
D
1/2
1/8
1/8
1/8
1/8
累進税率を適用して各人の仮税額を算出する
妻
A
B
C
D
合 計
④ 相 続 税 の 総 額
相続等により実際に取得した各人の課税価格に応じて按分する
妻
B
C
D
⑤各人の
算出総額
（A は相続放棄をしている）
妻
配偶者の税額軽減
B
C
D
贈与税額控除
未成年者控除
障害者控除
等
⑥各人の納付税額

４　贈与税

(1) 意義及び概要

ア　贈与税は、贈与によって財産を取得した者を納税義務者として、その財産に対して課される租税である。

相続や遺贈により財産を取得した場合には相続税が課されるが、被相続人が生前に相続人となるべき配偶者や子供などに財産を贈与したときに、相続税がかからなかったり、かかるとしても少ない負担で済むとすれば、生前に贈与することにより財産を分散した場合としなかった場合とで、税負担に著しい不公平が生じることなる。そこで、生前に行われる贈与による取得財産に税を課することとしたのが贈与税であり、相続税の補完税としての性質を持っている。そのため、贈与税は相続税とは全く別個の税目であるにもかかわらず、相続税法に規定されている。

この贈与税の性格を踏まえ、被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した者については、相続開始前３年以内に被相続人から贈与により取得した財産の価額を相続税の課税価格に加算する制度(相税19条)が設けられている。また、平成15年度の税制改正により、相続税と贈与税を一体化する仕組みを持つ相続時精算課税制度(注)が設けられた(相税21条の９ないし18、措置法70条の２の６)。

なお、平成25年度税制改正により、平成27年１月１日以後の相続税及び贈与税について次のとおりの見直しが行われた。

	基礎控除額	税率	
相続税	3000万円 ＋(600万円×法定相続人の数)	最低 1000万円以下(10%)	最高 ６億円超(55%)
贈与税	受贈者１人につき１年間 110万円	最低 200万円以下(10%)	最高 3000万円超(55%)

(注)　贈与税について、相続時精算課税の適用を受ける場合には、基礎控除額

に代えて、特別控除額（最大2500万円）を控除する。

イ　贈与税の納税義務者は、贈与により財産を取得した個人であり、贈与税の納税義務は、贈与により財産を取得した時に成立する。

また、代表者又は管理者の定めのある人格のない社団又は財団に対する贈与は、これらを個人とみなして課税され、持分のない法人についても、個人とみなされ贈与税が課税される場合がある（相税66条１項、４項）。

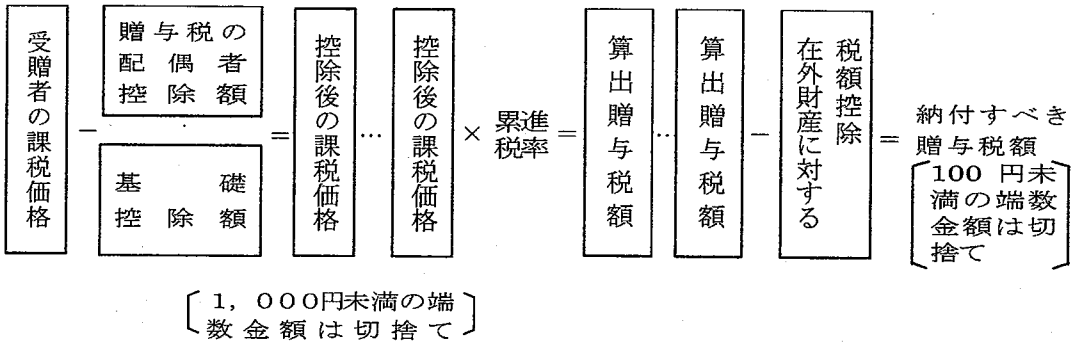
(2) 税額計算の仕組み

贈与税額の計算の仕組みは、**別表３**のとおりである。

贈与税の課税標準は、相続税法上「課税価格」と呼ばれており、①無制限納税義務者（贈与により財産を取得した個人で当該財産を取得した時において日本に住所を有するもの）にあっては、その者がその年中において贈与により取得した財産の価額の合計額であり、②制限納税義務者（贈与により日本にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時において日本に住所を有しないもの）にあっては、その者がその年中において贈与により取得した財産で日本国内にあるものの価額の合計額である（相税21条の２）。

上記の課税価格から基礎控除（相税21条の５、措置法70条の２の４）及び配偶者控除（相税21条の６）を行い、その残額に相続税法21条の７所定の税率を乗じて納付すべき贈与税額を計算する。

別表３　贈与税額の計算の仕組み



５　消費税

(1) 意義及び概要

ア　消費税は、消費一般に負担を求めるという観点から、物品の販売やサービスの提供などの取引に対して課税される租税である。

我が国では、消費税法が制定されるまでは、酒税、たばこ税、揮発油税等の個別消費税のみであったが、昭和63年12月30日、一般消費税としての性格を持つ消費税の導入を定める「消費税法」が施行され、平成元年４月１日から適用、実施された。

消費税は、財・サービスの消費・流通に対して課税することになるため、消費の大きさが等しければ等しい負担を課することとなり、税負担の「水平的公平」を図ることができるが、他方、税を負担する者の所得水準に応じた累進的な負担による「垂直的公平」が求めにくいという問題点もある。

イ　消費税は、以下の性格を有する。

(ア) 消費に広く公平に課税すること

消費税は、消費に対して、広く、公平に負担を求めるものである。したがって、医療、福祉、教育などの限定された一部のものを除き、国内で行われるほとんど全ての物品の販売、サービスの提供等及び保税地域から引き取られる外国貨物を課税対象としており、取引の各段階でそれぞれの取引金額に7.8パーセント(地方消費税分を合わせると10パーセント)の税率で課税する間接税である(多段階課税方式)。

なお、消費税の税率は、導入時から平成９年３月31日までは３パーセントであったが、平成９年４月１日から４パーセント(地方消費税と合わせると５パーセント)に、平成26年４月１日から6.3パーセント(地方消費税と合わせると８パーセント)に、令和元年10月１日からは7.8パーセント(地方消費税と合わせると10パーセント)に引き上げられ、さらに、同日から、軽減税率6.24パー

セント(地方消費税と合わせると８パーセント)が導入された。

(ｲ) 消費者に転嫁することが予定されていること

消費税は、事業者の販売する物品やサービスの価格に上乗せされて、製造から卸へ、卸から小売りへ、小売りから消費者へと、順次先に転嫁していくことを予定している。最終的には全て消費者に転嫁され、消費者が物品の購入やサービスの提供を受けることを通じて負担することを予定している。

(ｳ) 税の累積を排除すること

消費税は、生産、流通の各段階で二重、三重に税が課されることのないように、売上げに対する消費税額から仕入れ等に含まれる消費税額を控除して、税が累積しないような仕組みになっている(前段階税額控除方式)。

(2) 課税の対象

消費税の課税の対象は、国内において事業者が行った資産の譲渡等(特定資産の譲渡等(事業者向け電気通信利用役務の提供及び特定役務の提供)を除く。)及び特定仕入れ(事業として他の者から受けた特定資産の譲渡等)並びに保税地域から引き取られる外国貨物に限られる(消税４条１項、２項)。

(3) 納税義務者

消費税の納税義務者は、国内において課税資産の譲渡等(特定資産の譲渡等を除く。)及び特定課税仕入れ(課税仕入れのうち特定仕入れに該当するもの)を行った事業者(消税５条１項)並びに課税貨物を保税地域から引き取る者である(同条２項)。

(4) 消費税額の計算の仕組み

消費税計算の仕組みは、**別表４**のとおりである。

ア　課税標準の計算

(ｱ) 課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額(課税売上高)である(消税28条１項)。

課税資産の譲渡等とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供のうち、非課税取引(消税６条１項)以外のものをいう(消税２条１項９号)。

(ｲ) 保税地域から引き取られる課税貨物に係る消費税の課税標準は、関税課税価格(通常はC.I.F価格)に、関税及び個別消費税額を合計した金額である(消税28条４項)。

イ　税額の計算

(ｱ) 消費税の税額は、課税期間の課税標準額(課税資産の譲渡等の対価の額のうち、消税７条１項〔輸出免税〕等の規定により消費税が免除されるものを除いたもの)に7.8パーセント(軽減税率が適用されるものについては6.24パーセント)の税率を乗じて算出した消費税額(売上税額)から当該課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額(課税仕入高)に係る消費税額及び課税貨物につき課された又は課されるべき消費税額の合計額(仕入税額)を控除して納付すべき消費税額を算出する(消税30条１項(**注１**)、45条１項)。このように売上税額から仕入税額を控除することを「仕入税額控除」(**注２**)という。

なお、課税期間における課税売上高が５億円を超える場合、又は課税期間の課税売上割合(課税期間における資産の譲渡等の対価の額の合計額に占める課税資産の譲渡等の対価の額の合計額の割合)が95パーセント未満の場合には、課税仕入れ等に係る消費税額のうち課税売上げに対応する部分の消費税額のみが控除される(消税30条２項)。

(ｲ) 消費税法は、仕入税額控除の方法として、上記の実額による控除のほか概算による控除(簡易課税制度)を認めている。

すなわち、基準期間の課税売上高が5000万円以下の課税事業者は、簡易課税制度を選択する旨の届出書を提出した場合には、課税期間の課税標準額に対する消費税額に、事業者の営む事業の種

類の区分(注３)に応じ、みなし仕入率(卸売業90パーセント、小売業80パーセント、製造業等70パーセント、その他の事業60パーセント、サービス業等50パーセント、不動産業40パーセント)を乗じて計算した金額を仕入税額控除の対象とすることができる(消税37条１項、消税令57条１項、５項、６項)。

（注１）　実際の納付税額は、消費税(税率7.8パーセント。消税29条１項)と地方消費税(消費税額の78分の22の税率＝2.2パーセント。地方税法72条の83)の合計額(税率で10パーセント)となる。軽減税率が適用される場合は消費税(税率6.24パーセント。消税29条２項)と地方消費税(消費税額の78分の22の税率＝1.76パーセント。地方税法72条の83)の合計額(税率で８パーセント)となる。

（注２）　軽減税率制度の実施に伴い複数の税率に対応した経理を行うため、令和５年10月１日から、「適格請求書等保存方式」(いわゆるインボイス制度)が導入された。これにより、原則として、適格請求書発行事業者から交付された適格請求書等の保存が仕入税額控除の要件となる。

したがって、インボイス制度の下では、適格請求書発行事業者以外の者(消費者、免税事業者又は登録を受けていない課税事業者)からの課税仕入れについては、仕入税額控除を行うことができなくなる。

もっとも、インボイス制度開始から一定の期間は、適格請求書発行業者以外の者からの課税仕入れであっても、仕入税額相当額の一定割合を仕入税額とみなして控除できる経過措置(※)が設けられている。また、小規模事業者に対する税額控除に関する経過措置として、令和５年10月１日から令和８年９月30日までの日の属する各課税期間において、免税事業者が適格請求書発行事業者となる場合には、仕入税額控除の金額を特別控除税額(課税標準である金額の合計額に対する消費税額から売上げに係る対価の返

還等の金額に係る消費税額の合計額を控除した残額に８割を乗じた額）とすることができる経過措置（いわゆる「２割特例」）が設けられている。

（※）経過措置を適用できる期間等

令和５年10月１日～令和８年９月30日は、仕入税額相当額の80パーセント

令和８年10月１日～令和11年９月30日は、仕入税額相当額の50パーセント

（注３）　名古屋高判平18・２・９（訟月53巻９号2645頁）は、上記の各事業の範囲の判定に当たり、日本標準産業分類（総務省）の大分類に掲げる分類によることの合理性は否定できないとした上、同分類に定められたとおり、歯科技工所における事業は、製造業ではなくサービス業に当たるとしている。

別表４　消費税額の一般的な計算方法表

（算式）納付税額＝ 課税期間中の課税標準額に対する消費税額（売上税額） － 課税期間中の課税仕入れ等に係る消費税額（仕入税額）

（標準税率の対象売上額×7.8／110 ＋ 軽減税率の対象売上額×6.24／108） （標準税率の対象仕入額×7.8／110 ＋ 軽減税率の対象仕入額×6.24／108）

課税標準額に対する消費税額		課税仕入れ等に係る消費税額	実際に計算した額	
		算出税額		中間納付税額
				納付税額

(5) 国外事業者が行う国境を越えた役務の提供(特定課税仕入れ)に対する消費税の課税の仕組みの概略

ア　事業として国外事業者から受けた特定資産の譲渡等(事業者向け電気通信利用役務の提供及び特定役務の提供)については、これらの役務の提供を受けた国内事業者が、納税義務者となる(消税４条１項、５条１項)。

イ　「事業者向け電気通信利用役務の提供」とは、国外事業者が行う電気通信利用役務の提供で、その役務の性質又は役務の提供に係る取引条件等から当該役務の提供を受ける者が通常事業者に限られるものをいい(消税２条１項８号の４)、「特定役務の提供」とは、国外事業者が行う芸能人又は職業運動家の役務の提供を主たる内容とする事業として行う役務の提供で他の事業者に対して行うものをいう(消税２条１項８号の５、消税令２条の２)。

ウ　国外事業者が行う電気通信利用役務の提供のうち、事業者向け電気通信利用役務の提供以外のもの(消費者向け取引)については、当該国外事業者が納税義務者となる(消税４条１項、５条１項)。

エ　国内事業者が国外事業者から受けた電気通信利用役務の提供(事業者向け電気通信利用役務の提供を除く。)に係る課税仕入れについては、国税庁長官の登録を受けた国外事業者からのものに限り、仕入税額控除をすることができる(平成27年改正法附則38条１項、39条)。

第２章　課税手続の概要

第２章　課税手続の概要

第１　納税義務の成立等

１　納税義務の成立と確定

租税についての国又は地方公共団体と国民との関係は、税法上の法律関係(以下「租税法律関係」という。)として把握されるが、この租税法律関係は、国民の負担する税法上の種々の義務と、これに対する国又は地方公共団体の権利を中心に形成される。

そして、国又は地方公共団体の国民に対する権利は、概略、税額自体を決める「課税権」とその税額を徴収する「徴収権」とに分けられる。課税権という用語は、いろいろな意味に用いられるが、実務においては税法が国又は地方公共団体に与えている権利のうち徴収権(通則法72条１項)を除いた一切の権利を指すものとして用いられることが多いので、本書ではこの用語法に従うこととする。

ところで、納税義務(租税債務のことである。)は、何らの行政処分を必要とせず、税法の定める課税要件を充足する事実さえあれば、抽象的には、法律上当然に発生(成立)する。しかしながら、このように一旦発生した納税義務が実際に納付、徴収によって履行されるためには、その税額が明確になっていなければならない。例えば、所得税の場合は、所得の種類が多種類に分かれ、それぞれ所得計算の方法が異なっており、それらの所得を合計し、種々の控除等を行うことによって、初めて具体的な課税標準及び税額が明確になる。このように、抽象的な納税義務を具体的な納税義務にするための手続を「確定手続」という。ここでいう「確定」とは、例えば「判決の確定」のような終局的確定の意味ではない。この「確定手続」によって「確定」された税額が客観的な事実を反映していない場合には、更に是正措置としての更正等の手続による「確

定手続」が行われ、その手続によって「確定」された税額について争いがあれば、最終的には訴訟の場で税額が適正か否かが判断される。

納税義務の確定ということとは別に、納税義務の成立ということを問題とする実益はある。すなわち、一般的には、納税義務の成立は準拠法や課税標準を定める基準となるほか、税法が、確定とは別に、成立自体に独自の効果を結び付けていることがあるからである。例えば、納税義務の成立の効果として、通則法上、納税申告書の提出先、繰上保全差押え、納税の猶予、更正決定及び賦課決定の所轄庁に関する特別規定(通則法21条２項、30条２項、32条１項、33条２項、38条３項、46条１項１号等)がある。

２　納期限

納税義務は、納税者の申告等により確定し、その後、納税者は租税を納付することになる。租税を納付すべき期限を「納期限」といい、そのうち、法律が本来の納期限として予定している期限を「法定納期限(注)」という(通則法２条８号)。申告納税方式(納付すべき税額が納税者の申告によって確定することを原則とし、申告がない場合又は申告が不相当と認められる場合に限って租税行政庁の更正又は決定によって税額を確定する方式)に係る租税の場合には、一般に、法定申告期限が同時に法定納期限とされている。例えば、所得税は、その納税義務が暦年の終了の時に成立し(通則法15条２項１号)、翌年の３月15日が法定申告期限であり(所税120条)、その日が法定納期限とされ(所税128条)、法人税は、その納税義務が事業年度の終了の時に成立し(通則法15条２項３号)、事業年度の終了の日から２月を経過する日が法定申告期限であり(法税74条)、その日が法定納期限とされている(法税77条)。

このような法定納期限は、租税債権(徴収権)の消滅時効の起算日とされ(通則法72条１項)、したがって、納税義務は法定納期限から５年を経過すれば時効によって消滅する。また、納税者は、法定納期限までに完納しないときは、その翌日から延滞税を納付しなければならないとされ

ている(通則法60条１項)。

このような法定納期限に対し、その日までに納付しなければ履行遅滞を生じ、督促の上滞納処分を受けることとなる期限を「具体的納期限」という。期限内申告によって確定した税額は、法定納期限と具体的納期限とが一致する(通則法35条１項)。

これに対し、期限後申告分及び修正申告分は、申告の日が具体的納期限となり(通則法35条２項１号)、更正・決定分は、更正・決定の通知書を発した日の翌日から起算して１月を経過する日が具体的納期限となる(同項２号)。

(注)　徴収法は、「法定納期限等」という概念を定めている。これは、租税の優先権と担保権の優先権とを調整する基準日であり、「法定納期限」とは全く別の概念である。すなわち、「法定納期限等」とは、租税の存否を担保権者が了知し得る日のことであり、例えば、申告納税に係る租税で期限内に現実に申告されたものは、少なくとも「法定納期限」にはその存在を了知し得るから、その日が「法定納期限等」の日となり(徴収法15条１項柱書)、期限後に申告されたものは、その申告によって了知し得る状態になるから、その申告があった日が「法定納期限等」となる(同項１号括弧書き)。

第２　納税義務の確定手続

１　納税義務の確定の方式

納付すべき税額は、納税義務の成立後、具体的な確定手続を経て確定する(通則法15条１項)が、国税の中には課税要件たる事実が明白で税額の計算が容易であるため、あえて税額の確定に特別の手続を必要とせず、納税義務の成立と同時に確定するものがある(いわゆる自動確定の租税)。通則法は、このような国税として次のものを規定している(同条３項)。

①　予定納税に係る所得税

② 源泉徴収による国税
③ 自動車重量税
④ 国際観光旅客税
⑤ 印紙税(申告納税方式による印紙税及び過怠税を除く。)
⑥ 登録免許税
⑦ 延滞税及び利子税

２　国税債権確定の方式

上記のとおり、成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、他の国税債権は、全て確定の手続を必要とする。通則法は、この確定の手続として、申告納税方式(通則法第２章第２節)と賦課課税方式(同法第２章第３節)とを定める。

(1) 申告納税方式

申告納税方式とは、納付すべき税額が納税者のする申告によって確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律に従っていなかった場合、その他当該税額が税務署長等の調査したところと異なる場合に限り、税務署長等の処分によって確定する方式をいう(通則法16条１項１号)。ほとんどの国税では、この申告納税方式が採用されている。これは、課税の基礎となる事実については納税者が最もよく知悉しているのであるから、納税者に税額を決定させた方が、民主主義の原則からも、課税コストの面からも妥当と考えられたためである。この場合の申告としては、期限内申告(同法17条)、期限後申告(同法18条)及び修正申告(同法19条)があり、税務署長等の処分としては、更正(同法24条)、決定(同法25条)及び再更正(同法26条)がある。

現行の国税がこの申告納税方式による国税であるかどうかを判定するには、納税義務が成立する場合において、納税者が、国税に関する法律の規定により、納付すべき税額を申告すべきものとされている国税であるかどうかという点が基準になる(通則法16条２項１号)。この

ような基準によれば、所得税(源泉徴収に係る所得税及び予定納税に係る所得税を除く。)、法人税、相続税、贈与税、消費税(賦課課税方式によるものを除く。)、航空機燃料税、電源開発促進税、税務署長が承認した課税文書(例えば、物品切手・株券・預金通帳及び委任状等)に係る印紙税といった国税が申告納税方式によるものである。

(2) 賦課課税方式

賦課課税方式とは、納付すべき税額が専ら税務署長等の処分により確定する方式をいい(通則法16条１項２号)、この税務署長等の処分のことを「賦課決定」(同法32条１項)という。この場合も、納税者の側から課税標準の申告が行われることはあるが(同法31条)、この申告によって税額が確定されるわけではなく、申告は、税務署長等の賦課決定の参考資料となるにすぎない。賦課課税方式は、戦前は、ほとんどの国税について採用されていたが、現在では、申告納税方式により得ない事情が存するような例外的な場合に採用されているにすぎない(後記４参照)。

３　申告納税方式による国税に係る税額等の確定手続

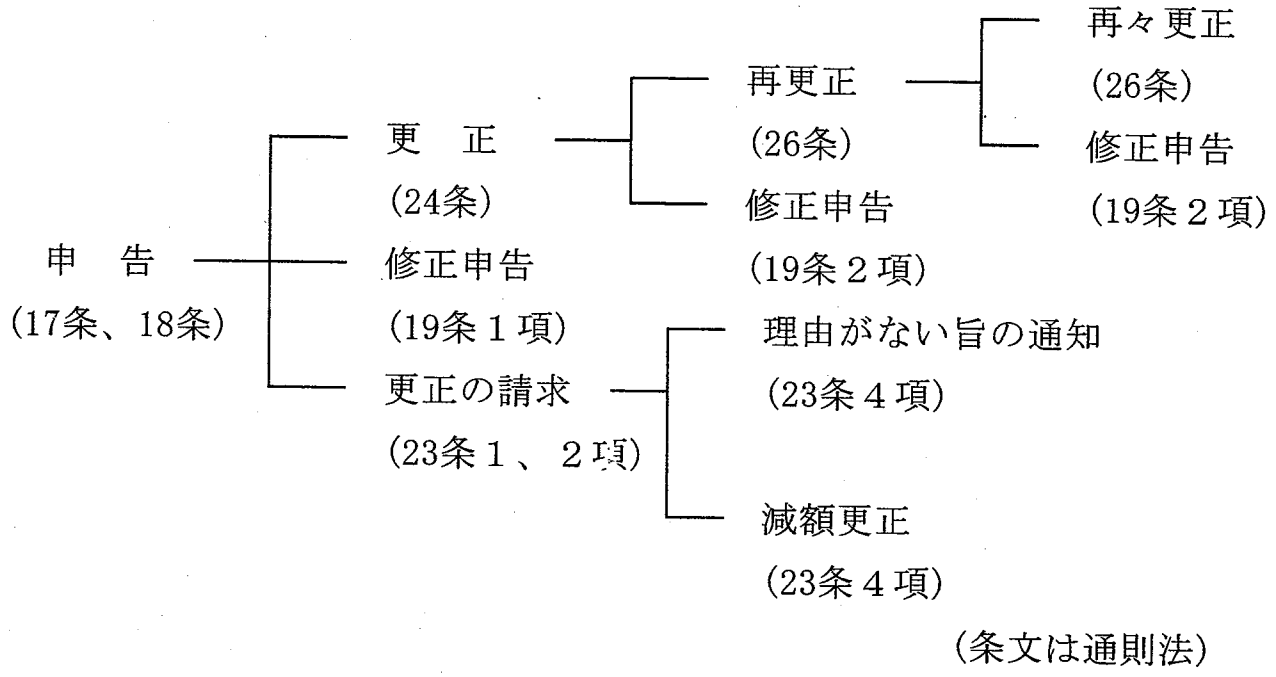
(1) 概要

申告納税方式による国税の場合、納税者は申告をするのが原則であるが(通則法17条、18条)、納税者が申告をしないときには、税務署長が税額等を決定する(同法25条)。納税者が申告をした場合に、納税者が税額を増額させようとするときには、修正申告をすることができる(同法19条１項)。他方、納税者が税額を減額させようとするときには、一定の要件を満たせば、税務署長に対し、更正の請求をすることができる(同法23条１、２項)。税務署長は、この更正の請求に対し、調査の上、理由があるときには減額更正をし、理由がないときにはその旨を納税者に通知する(同条４項)。このように、修正申告は納税者側からの増額変更についての手続であり(注)、更正の請求は納税者側からの減額変更についての手続である。修正申告は、当初申告と同様に税

額を確定させる効力を有するが、更正の請求は、税務署長に減額更正をするよう職権発動を求める行為であり、税額を確定する効力を有しない。

一方、納税者が申告をした場合に、税務署長がその申告税額を増額又は減額しようとするときには、増額更正又は減額更正をする(通則法24条)。納税者は、この増額更正又は減額更正に対し、更に税額を増額させようとするときには、修正申告をすることもできる(同法19条２項)。なお、納税者は、増額更正により確定された税額を減額させようとするときは、税務署長に対する再調査の請求と国税不服審判所長に対する審査請求のうち、いずれかを選択して不服申立てをすることができる(同法75条１項１号)。

さらに、税務署長は、増額更正又は減額更正の後に、更に増額再更正又は減額再更正をすることができる(通則法26条)。以上の基本的な関係を図示すると、下図のとおりとなる。



(条文は通則法)

(注)　減額の修正申告が認められていないのは、納税者が、いつでも、何回

でも減額の修正申告ができることとなれば、極端なケースでは、課税庁側の増額更正処分と納税者の減額の修正申告とが交互に繰り返され、決着が付かないおそれがあり、そうすると悪質な納税者が滞納処分を免れるために用いられるおそれがあるなどの弊害が生ずるからとされている（武田・ＤＨＣコメ通則法1423頁）。

(2) 納税申告

納税申告とは、申告納税方式の租税について、納税者が租税法規の定めるところに従って納税申告書を租税行政庁に提出することをいう（所税120条、法税74条等、相税27条、消税45条等）。

納税申告は、納税者が税務官庁に対して課税標準、税額等を申告するという行為に対して租税債務（場合によっては純損失ないし欠損金）の額の確定という公法的効果が賦与されている点で、私人の公法行為（私人のなす行為で公法的効果の発生を目的とするもの）の一種である（金子・租税法954-955頁）。要素の錯誤に基づいて過大に税額を申告し納付した場合に、申告が民法95条によって無効である旨の主張が許されるかについて、最判昭39・10・22（民集18巻８号1762頁）は、「確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白且つ重大であつて、前記所得税法の定めた方法（編注：更正の請求）以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、所論のように法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは、許されないものといわなければならない。」と判示している（なお、民法改正（平成29年５月改正、令和２年４月１日施行）により、意思表示の錯誤は無効原因ではなく取消原因とされている。）。

納税申告は要式行為であり、納税申告書を提出しないまま税額を納付したとしても、その納付をもって、納税申告がされたとみることはできず、納税義務の存否及び範囲を確定させる効果が生じたとすることはできない（東京高判平11・９・29訟月47巻２号351頁）。

納税申告には以下のようなものがある。

ア　期限内申告

申告納税方式による国税の納税者は、国税に関する法律の定めるところにより、納税申告書を法定申告期限(所税120条、法税74条等)までに提出しなければならない(通則法17条１項)。この申告を「期限内申告」といい、当該期限までに提出された納税申告書を「期限内申告書」という(同条２項)。

イ　期限後申告

期限内申告書を提出すべきであった者その他一定の者(所税123条１項、125条３項、127条３項、通則法７条等)は、その提出期限後でも税務署長等による決定(同法25条等)があるまでは、納税申告書を提出することができる(同法18条１項)。この申告を「期限後申告」といい、提出された納税申告書を「期限後申告書」という(同条２項)。

ウ　修正申告

納税申告書を提出した者、更正(再更正を含む。)・決定を受けた者、その他一定の者(通則法７条等)は、その申告、更正、決定に係る税額が過少であること等を理由として、その申告、更正、決定について税務署長等による更正(同法24条、26条等)があるまでは、当該課税標準等又は税額等を修正する納税申告書を提出することができる(同法19条１項、２項)。この申告を「修正申告」といい、提出された納税申告書を「修正申告書」という(同条３項)。

なお、課税実務上、修正申告書を提出するとともに当該修正申告によって税額を確定させる趣旨ではないかのような記載がされた書面が提出される例が見られるが、このような条件(解除条件)やその効果に限定を付した修正申告は、法が許容しないものである(東京地判平25・７・30訟月60巻５号1138頁)。

(3)　更正、決定等

ア　更正

納税申告書の提出があった場合に、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったとき、その他調査したところと異なるときは、税務署長等は、その調査に基づきその申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する(通則法24条)。このように、納税者の申告等に対し、税務署長等が行う課税標準等又は税額等を是正する処分を「更正」という。

更正には、前記のとおり、増額更正(納付すべき税額を増加させ、又は純損失等の金額若しくは還付税額を減少させる更正)と減額更正(納付すべき税額を減少させ、又は純損失の金額若しくは還付金額を増加させる更正)とがある。

イ　決定

納税申告書(法税71条及び消税42条の中間申告書を除く。)を提出すべき義務があると認められる者が、当該申告書を提出しなかった場合には、調査により当該申告書に係る課税標準等及び税額等を決定する(通則法25条)。このような税務署長等が行う課税標準等又は税額等を確定する処分を「決定」という。

ウ　再更正

更正・決定後において、税務署長等は、その更正・決定をした課税標準等又は税額等が過大又は過少であることを知ったときは、その調査により、当該更正・決定に係る課税標準等又は税額等を更正する(通則法26条)。これを「再更正」という。

エ　更正・決定の所轄庁

更正又は決定は、その処分を行う際における納税地を所轄する税務署長が行う(通則法30条１項)。

オ　更正・決定の期間制限

租税法上の法律関係を不確定のままにしておくことを避けるため、更正・決定・賦課決定を行うことのできる期間には制限がある。

この期間制限を「確定権の除斥期間」という。

租税法上の除斥期間には、通常の除斥期間(通則法70条)と一定の後発事実が発生した場合についての特別の除斥期間(同法71条)とがある。

(ｱ) 通常の除斥期間

原則として、更正又は決定は、その更正に係る国税の法定申告期限から５年を経過した日以後においてはすることができない(通則法70条１項１号)(注)。

しかし、偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、又はその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税についての更正・決定等は、法定申告期限から７年を経過する日まで、これを行うことができるとされている(通則法70条５項)。これは、偽りその他不正の行為によって国税の全部又は一部を免れた納税者がある場合にこれに対して適正な課税を行うことができるよう、より長期の除斥期間を定めたものである。

納税者から申告の委任を受けた税理士が虚偽の証拠類を作成して申告を行った場合でも、通則法70条５項の適用があるかについて、最判平17・１・17(民集59巻１号28頁)は、「国税通則法70条５項の文理及び立法趣旨にかんがみれば、同項は、納税者本人が偽りその他不正の行為を行った場合に限らず、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも適用されるものというべきである。」と判示して、納税者以外の者が不正行為を行った場合にも同項の適用を認めている。同判決の調査官解説(増田稔・最判解<民事>平成17年度(上)32ないし34頁)は、①通則法70条５項が「偽りその他不正の行為」の主体を限定していないこと、②納税者以外の者が偽りその他不正の行為を行った場合であっても、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れているときに

は、更正等の除斥期間を延長して適正な課税を実現することが租税の公平負担の原則に資するし、納税者としても、本来納付すべき税額分について更正等を受けるにすぎないのであるから、その不利益は格別大きくないことなどを挙げて、「少なくとも、所得税法244条(編注：現行243条)等の両罰規定で掲げられているような納税者と一定の関係にある者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れている場合には、国税通則法70条５項が適用されると解するのが相当であろう。」とし、さらに、「本判決は、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行った場合に同項を適用するに当たっては、納税者の故意や過失といった主観的な責任要件は問題とならないとの考え方に立っている」としている。

また、通則法70条５項の適用範囲は、偽りその他不正の行為によって免れた税額に相当する部分のみに限られるものではなく、同項により本来の期間を超えて７年に延長された除斥期間において更正をする場合、偽りその他不正の行為により全部又は一部の税額を免れた当該国税の全部が更正の対象となるのであり(最判昭51・11・30訟月22巻13号3044頁、最判平18・４・25民集60巻４号1728頁)、この点、税額を問題とする重加算税と異なることに留意する必要がある(その他重加算税との関係については、後記第２編第２章第６の８(3)の箇所を参照されたい。)。したがって、偽りその他不正の行為により免れた税額に相当する部分について修正申告がされたとしても、当該年分の当該国税に更正すべき税額があるときは、延長された除斥期間内であれば、なお更正をすることができる(前記最判平18・４・25)。

また、通則法70条１項は、いわゆる減額更正についても同項各号に定める期限又は日から５年を経過する日まで行うことができる旨規定しているが、裁判例においては、更正等の取消訴訟が係

属している場合には、除斥期間の経過後においても、納税者が取消しを求めている範囲内については減額更正をすることができると解される傾向にあり（京都地判昭51・９・10行集27巻９号1565頁、京都地判昭52・４・15税資94号60頁、その控訴審大阪高判昭54・６・28税資105号942頁、岡山地判平14・８・21税資252号順号9175、その控訴審広島高岡山支判平15・４・10税資253号順号9319、東京地判平20・11・28税資258号順号11091等）、学説上もこれを支持する見解が有力である（金子・租税法992頁、一志泰滋・税務弘報25巻５号77頁、福岡右武・税理20巻８号145頁。反対、武田・ＤＨＣコメ通則法3750頁）。

[redacted]

また、通則法26条に基づく再更正処分をするに際し、課税の適正の観点からすれば、調査により判明した課税標準等の基礎となる個別具体的な事実の一部のみを取捨選択して、当初の更正等を変更することは、同条の想定するところではなく、税務署長が、処分の取消しの訴えの係属中であることを理由として、除斥期間経過後に再更正処分をする場合に

おいて、調査の結果、税額を減少させる事実と増加させる事実の双方を発見したときは、その双方の事実を基礎とする更正処分をすべきであって、除斥期間が経過していることを理由として、前者の事実のみを基礎とする更正処分をすべきであるとはいえない（東京地判令５．３．14公刊物未登載）。

（注）　法人税に係る純損失等の金額を増加させ又は減少させる更正等については法定申告期限から10年を経過する日までですることができる（通則法70条２項）。また、移転価格税制に係る法人税の更正決定等については法定申告期限から７年（令和２年４月１日以後に開始する事業年度について適用され、同日前に開始した事業年度については６年）を経過する日までですることができ（措置法66条の４第27項）、贈与税に係る更正決定等については、法定申告期限から６年を経過する日までですることができる（相税36条１項）。

(ｲ)　特別の除斥期間

一定の事実が後発的に生じた場合については、特別の除斥期間の定めがあり、次のような場合には、通常の除斥期間の経過後も更正・決定を行うことができる（通則法71条１項）。

ａ　争訟についての判決及び更正の請求に基づく更正等は、決定、裁決及び判決によって取り消された原処分については、改めて処分を行う必要はないが、原処分の変更に伴いそれ以外の年又は事業年度分について更正すべき場合、例えば、雑損失があることが認められたことに伴い翌年分の所得金額が変動する場合などに除斥期間の延長が認められ、このような場合にはその判決・更正等のあった日から６月間は更正・決定を行うことができる（通則法71条１項１号。同条を不適用とする税務署長の判断が同条の解釈を誤るものとして国賠法上の違法が問題となった事案において、判決により取り消された法人税の更正処分と同一事業年度の重加算税の賦課決定処分についても同号が適用

されるとする裁判例として東京地判令４・２・25(公刊物未登載)がある。なお、同判決の控訴審東京高判令５・１・25(公刊物未登載)では、同条の適用説も成り立ち得るものの、不適用説も十分合理性がある解釈であるとして、不適用説に立った税務署長の判断が同条の解釈を誤ったものとは認められないとされた。)。

b　申告納税方式による国税につき、その国税の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われた等の場合、例えば、無効又は取り消し得べき法律行為に基づいて所得が発生して課税された後、これを原状に復する場合などに除斥期間の延長が認められ、このような場合には、当該理由が生じた日から３年間は更正・決定を行うことができる(通則法71条１項２号)。

(4) 更正の請求

ア　更正の請求の意義

納税者の申告等によって一旦確定した課税標準等又は税額等を自己に有利に変更すべきことを税務署長に求めることを「更正の請求」という。申告納税制度は、納税者が法律の規定に従って法定申告期限内に納税義務の存否又は範囲を正しく確定することを建前とするが、更正の請求は、納税者が自らの申告により確定させた税額が過大であり、あるいは還付金相当税額が過少であることなどを法定申告期限後に気付いた場合に、納税者の側からその変更、是正のため必要な手段を執ることを可能ならしめてその権利救済に資することを狙いとしたものである。

更正の請求には、当初の申告に原始的な瑕疵があったことにより申告に係る税額等が過大となったなどの場合に認められる「通常の更正の請求」(通則法23条１項)と、後発的理由によって申告に係る

税額等が過大となったなどの場合に認められる「後発的理由による更正の請求」(同条２項)がある。

これらの更正の請求に対する税務署長等の処分として、減額更正処分又は更正をすべき理由がない旨の通知処分がある(通則法23条４項)。

ところで、前記(2)ウのとおり、納税者が申告の内容を自己に不利益に変更するための手続としては、修正申告の手続があるが、更正の請求は、逆に、申告内容を自己に有利に変更しようとする場合のために設けられた制度である。法がわざわざ更正の請求の手続を設けた趣旨に鑑みると、申告が過大である場合には、原則として、他の救済手段によることは許されず、更正の請求の手続によらなければならない。これを、「更正の請求の排他性」という。したがって、要素の錯誤によって過大に申告した場合にも、原則として更正の請求の手続によってその是正を図るべきであり、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、更正の請求以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、錯誤無効を主張することは許されない(所得税法の事例に関し、最判昭39・10・22民集18巻８号1762頁)。なお、いかなる場合に上記「特段の事情」が認められるかについては、訴訟で争われているところである(注1)(注２)。

(注１)　「特段の事情」が認められないとして錯誤の主張を排斥したものとしては、東京地判昭57・12・20(行集33巻12号2516頁)及びその控訴審東京高判昭58・４・25(行集34巻４号657頁)等があり、「特段の事情」が認められるとして錯誤の主張を認めたものとしては、税務係官の誤った指導により錯誤に陥ったとした京都地判昭45・４・１(行集21巻４号641頁)、東京地判昭56・４・27(行集32巻４号661頁)及び札幌地判昭63・12・８(訟月35巻５号900頁)等がある。

(注２)　民法改正(平成29年５月改正、令和２年４月１日施行)により、意

思表示の錯誤は無効原因ではなく取消原因とされている。

イ　通常の更正の請求

(ｱ) 納税申告書を提出した者は、納税申告書に記載した課税標準等又は税額等の計算が「国税に関する法律の規定に従つていなかつたこと」又は「当該計算に誤りがあつたこと」により、①当該申告書の提出により納付すべき税額(当該税額に関し更正があった場合には更正後の税額)が過大であるとき、②納税申告書に記載した純損失等の金額(当該金額に関し更正があった場合には更正後の金額)が過少であるとき又はその金額の記載がなかったとき、③納税申告書に記載した還付金の額に相当する税額(当該税額に関し更正があった場合には更正後の税額)が過少であるとき又はその税額の記載がなかったときに、法定申告期限から５年（法人税の純損失等の金額に係る更正の請求期間については、平成30年４月１日以降に開始する事業年度以降は10年)以内に限り税務署長に対し、課税標準等又は税額等について更正をすべき旨を請求することができる(通則法23条１項)(注)。

(注)　平成23年12月改正前は、更正の請求ができる期間は法定申告期限から１年であったが、同改正により、５年に延長された。

(ｲ) このような通則法に定める更正の請求は、申告納税方式による国税に係る税額等の確定手続(同法第２章第２節)の一つであり、それ自体は税法の基本的な手続として位置づけられるものであるが、課税標準等又は税額等の計算に関する具体的な規範は、所得税法、法人税法等の租税実体法において定められている。そのため、個々の事案において、「当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従つていなかつた」か否かや、「当該計算に誤りがあつた」か否か、あるいは「当該申告書の提出により納付すべき税額(括弧内省略)が過大である」か否かは、課税標準等又は税額等の計算に関する各租税実体

法の定めるところによって判断されることになる(横浜地判昭60・７・３訟月32巻５号1078頁、その控訴審東京高判昭61・11・11行集37巻10・11号1334頁、その上告審最判昭62・７・10税資159号65頁)。

(ｳ) そして、通則法23条１項１号は、単に、納税申告書の提出により納付すべき税額が本来可能であった低い税額よりも「過大である」という事情のみを同号に基づく更正の請求の実体的要件とするものではなく、その事情が「当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従つていなかつたこと又は当該計算に誤りがあつたことにより」生じた場合に限って更正の請求を認めているところ、この制限は、所得計算の特例、免税等の措置で一定事項の申告等を適用条件としているものについてその申告がなかったため、納付すべき税額がその申告等があった場合に比して過大となっている場合において、更正の請求という形式でその過大となっている部分を減額することを排除する趣旨のものである(志場・通則法精解363-364頁)。

このように、租税実体法において、一定事項の申告書への記載がある規定の適用要件とされているにもかかわらず、その記載がされなかった場合には、その租税実体法上、単に当該規定が適用されないこととなるだけであるから、当該申告書の記載自体に誤りがあるということにはならない。そのため、かかる場合は、「当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従つていなかつた」とはいえず、また、「当該計算に誤りがあつた」ともいえないから、更正の請求をすることはできない。

このことは、最判昭62・11・10(訟月34巻４号861頁)が、医師が社会保険診療報酬につき措置法26条１項による概算経費控除を選択して確定申告をした後、実額による収支計算をしたところ、

確定申告に係る税額が過大であることが判明したとして、通則法23条１項１号に基づき更正の請求をした事案において、納税者が「措置法26条１項の規定により事業所得の金額を計算した旨を記載して確定申告をしている場合には、所得税法の規定にかかわらず、同項所定の率により算定された金額をもつて所得計算上控除されるべき必要経費とされるのであり、同規定が適用される限りは、もはや実際に要した経費の額がどうであるかを問題とする余地はないのであつて、納税者が措置法の右規定に従つて計算に誤りなく申告している以上、仮に実際に要した経費の額が右概算による控除額を超えているとしても、そのことは、右にいう「国税に関する法律の規定に従つていなかつたこと」又は「当該計算に誤りがあつたこと」のいずれにも該当しない」と判示し、通則法23条１項１号に基づく更正の請求を否定していることからも明らかである(注)。

（注）　ところで、最判平21・７・10(民集63巻６号1092頁)は、いわゆる当初申告要件を設け、確定申告書に「記載された金額を限度」として配当等に係る所得税額の控除を認めるとしていた当時の法人税法68条の適用に関して、確定申告書に記載すべき事項を誤った結果、控除されるべき税額を過少に記載して確定申告をした納税者がした更正の請求は、通則法23条１項１号の要件に該当すると判断した。前記最判昭62・11・10は、申告時における選択を申告後に変更したという事案について、確定申告において納税者が自らの意思でした選択を更正の請求の方法によって後に変更することはできないとしたものであると解されるところ、前記最判平21・７・10は、納税者が配当等に係る所得税額の全部を対象として所得税額控除制度の適用を選択する意思であったことが確定申告書の記載からも見て取れるという事案に関するものであり、両者は事案を異にするものということができる(鎌野真敬・最判解<民事>平成21年度(下)526頁参

照)。なお、前記最判平21・７・10の事案で問題となった法人税法68条は、その後の改正で当初申告要件が廃止され、確定申告書のみならず、修正申告書又は更正請求書に控除を受けるべき金額等を記載した場合でも税額控除制度の適用を受けられることとされた。

(エ) なお、前記最判昭62・11・10は、納税者が確定申告において措置法26条１項による概算経費控除を選択した場合には、たとえ実際に要した必要経費の金額が概算経費を超えるため納付すべき税額が多くなったとしても更正の請求の要件を満たさず、更正の請求は認められないとしたものであるところ、これが①単に更正の請求ができないということを明らかにしたにとどまるのか、②更正の請求ができないことを明らかにするとともに、確定申告における概算経費控除の選択に一種の不可変更的効力をも認める趣旨であり、その射程は修正申告の場合にも及ぶのかという問題がある。修正申告の場合は、「先の納税申告書の提出により納付すべきものとしてこれに記載した税額に不足額があるとき」(通則法19条１項１号)などに行うことができるとされており、通則法23条１項１号に基づく更正の請求の場合のように、当初申告における課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったことや、当該計算に誤りがあったことは、その要件とされていないからである。

この点につき、最判平２・６・５(民集44巻４号612頁)は、歯科医師が、所得税の確定申告において措置法26条１項に基づく概算経費により事業所得金額を計算していた場合に、診療経費総額を自由診療分と社会保険診療分に振り分ける計算を誤り、自由診療収入分の必要経費を正しく計算した場合よりも多額に、社会保険診療報酬分の実額経費を正しく計算した場合よりも少額に算出したため、上記実額経費よりも概算経費の方が有利であると判断してこれにより事業所得金額を計算したものであり、診療総収入

から控除されるべき必要経費の計算には誤りがあるなどの事実関係の下においては、修正申告をするに当たり、確定申告における必要経費の計算の誤りを是正する方法として、概算経費選択の意思表示を撤回し、実額経費を社会保険診療報酬の必要経費として計上することが許されるとした。これは、確定申告において必要経費につき上記のような計算の誤り(錯誤)がある場合には、修正申告において、修正申告の要件を充たす限りにおいて、概算経費から実額経費への変更を行うことを認めたものであり、前記最判昭62・11・10の射程が、計算の誤り(錯誤)があるような修正申告には及ばないこと、確定申告における必要経費についての計算の誤り(錯誤)は修正申告において是正することができることを示した判決であるということができる(上田豊三・最判解<民事>平成２年度200頁)。

ウ　後発的理由による更正の請求

(ｱ) 概要

後発的理由による更正の請求は、納税申告書を提出した者又は決定を受けた者について、①判決や和解により申告に係る税額等の計算の基礎となった事実に変動を生じたこと、②申告等の際その者に帰属するものとされていた所得その他の課税物件についてその後他の者に帰属するものとする当該他の者に対する更正決定があったこと、③その他政令(通則令６条)で定めるやむを得ない理由が生じたことにより、申告に係る税額等が過大となるなど前記イ(ｱ)の①ないし③に該当する場合において、当該事由が生じた日の翌日から２月以内に限り認められている(通則法23条２項)。

なお、個別租税法において、後発的理由による更正の請求の特例が定められている(後記(ｸ)参照)。

(ｲ) 通則法23条２項の趣旨

後発的理由による更正の請求の趣旨については、一般的には、一旦適法に成立した課税関係が後発的事情によってその課税の前提となった経済的成果の基因たる私法上の事実関係に変動が生じた場合に、変動後の事実関係に適合せしめるための納税者の救済措置制度であると説明されている(武田・ＤＨＣコメ通則法1441頁)。

通則法23条は、昭和45年に大幅な改正がされ、その際、同条２項が新設されたところ、同改正は、昭和43年７月の税制調査会による「税制簡素化についての第三次答申」を踏まえたものである。同答申においては、更正の請求の期限について、「[1]更正の請求の期限は、原則として申告期限から１年とする。[2]このように期限を延長しても、なお、期限内に権利が主張できなかつたことについて正当な事由があると認められる場合の納税者の立場を保護するため、後発的な事由により期限の特例が認められる場合を拡張し、課税要件事実について、申告の基礎となつたものと異なる判決があつた場合その他これらに類する場合を追加するものとする。」とされていた。すなわち、昭和45年改正の際に同項が新設された趣旨は、申告時には予知し得なかった事態その他やむを得ない後発的事由による更正の請求について、更正の請求期間の特例を設けることにより、かかる後発的事由によって遡って税額の減額等をすべきこととなった場合に、これを税務官庁の一方的な更正の処分に委ねることなく、納税者の側からもその更正を請求し得ることとして、納税者の権利救済の道を更に拡充したものである。しかしながら、ここで事業所得に係る所得税や法人税にあっては、この後発的な更正請求事由の大部分が適用されないということに留意しなければならない。収益と費用とが期間的に対応することとされているこれらの税にあっては、例えば、売買が取り消されて戻り品があったときは、それが前期以前の売上げ

に係るものであっても当期の売上勘定の借方に記入されるか、又は戻り品勘定によって処理される会計慣行があり、そのことを前提として課税標準が算出されている。後発的理由による更正の請求制度によって、このような慣行を変更しようとするものではない(志場・通則法精解360-361頁)。

この点に関し、後の事業年度において売買契約が解除された場合の法人の所得の計算について、前記横浜地判昭60・７・３(その控訴審である東京高判昭61・11・11及びその上告審である最判昭62・７・10も同旨)は、「法人の所得の計算については、当期において生じた損失は、その発生事由を問わず、当期に生じた益金と対応させて当期において経理処理をすべきものであつて、その発生事由が既往の事業年度の益金に対応するものであっても、その事業年度に遡つて損金としての処理はしないというのが、一般的な会計の処理であるということができる。」として、後の事業年度において売買契約が解除されたことを理由とする通則法23条２項に基づく更正の請求が、同条１項所定の税額の過大等の実体的要件を欠くと判示している。法人の各事業年度の所得の計算に関し、法人税法22条４項は、事業年度の収益の額及び損金である費用等の額について「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(以下「公正処理基準」という。)に従って計算すべき旨を規定しているが、公正処理基準によれば、一旦確定した過去の年度の会計処理について遡及的な修正を認めないという取扱いが一般的な会計処理であり、前記横浜地判昭60・７・３はこのような考え方に基づくものであるということができる。

(ｳ) 通則法23条１項と２項の関係

上記の趣旨によれば、後発的理由による更正の請求(通則法23条２項)は、同条１項所定の期間内に権利の主張をすることができなかったことについてやむを得ない理由がある場合の類型であ

ると解され(最判平15・４・25訟月50巻７号2221頁参照)、同項各号の更正の請求ができる事由に該当するもののうち、特定の事由について更正の請求期限の特例を設けたものであるから、同条２項の更正の請求も同条１項各号の事由に該当することが必要である(武田・ＤＨＣコメ通則法1441の2-3頁)。言い換えれば、納税申告をした者については、同条２項各号の期間の満了する日が法定申告期限から５年以内であるときは、同条１項の通常の更正請求の手続によらなければならないこととなる。

この点につき、東京地判平25・10・30(訟月60巻12号2668頁。その控訴審である東京高判平26・４・23訟月60巻12号2655頁も同旨)は、通則法23条「２項に基づく更正の請求をする場合においても、その理由については、同条１項各号に掲げるもののいずれかに該当することが必要である」と判示している。

(ｴ) 通則法23条２項１号の「判決」の意義及び範囲

ａ　上記のとおり、通則法23条２項各号が規定する事由は、納税者において、申告時又はその後の同条１項所定の期間内に適切に権利の主張ができなかったことにやむを得ない理由がある(例えば、納税者において、申告時には予測し得なかった事由であり、予測し得なかったことについて帰責事由がないことなど)と評価できるものでなければならないと解される。そうすると、同条２項１号の「判決(判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。)」とは、結局、申告時において、申告に係る税額計算の基礎となった権利関係が明確になっていなかったような場合に、その後の訴訟による判決等の結果、権利関係が明確になり、申告時に前提とした権利関係と異なった権利関係が納税義務の成立時に遡って確定したといった場合の判決等に限られると考えられる(東京地判平23・９・８税資261号順号11751、その控訴審東京高判平24・５・24税資262号順号1195

5)。

また、通則法23条２項１号の「判決」には、事柄の性質上、刑事事件の判決は含まれないと考えられる(大阪高判昭59・８・31シュト276号22頁、その上告審最判昭60・５・17税資145号463頁、金子・租税法971頁)。

さらに、申告後に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実について判決がされた場合であっても、当該判決が、当事者が専ら納税を免れる目的で馴れ合いによってこれを得たなど、その確定判決として有する効力にかかわらず、その実質において客観的、合理的根拠を欠くものであるときは、「判決」に当たらないとされている(東京高判平10・７・15訟月45巻４号774頁)。

裁判例としては、①相続財産として相続税の申告をした土地の一部について、後に第三者による時効取得を容認する判決が確定したことにつき、相続開始時には相続人が当該土地の所有権を有していたこと等を理由に、ここでいう「判決」に当たらないとしたもの(大阪高判平14・７・25訟月49巻５号1617頁)、②被合併法人に係る清算所得の合併確定申告後に、合併無効の判決が確定したことにつき、商法110条は合併無効判決の遡及効を一般的に否定しており、合併無効判決が確定したとしても清算所得が発生しなかったことにはならないとして、更正の請求は認められないとしたもの(大阪高判平14・12・26訟月50巻４号1387頁)、③代理人の権限濫用に関する民法93条ただし書類推適用の可否が主たる争点となっていた売買代金請求訴訟の判決により当該売買代金支払請求権の存在を否定されたが、当該判決により当該売買代金を横領した事実が確定したとはいえない上、横領そのものによる損失又はそれと同視し得る損失が生じたことが当該判決により認定されたともいえないとして、

更正の請求は認められないとしたもの(名古屋高判平23・９・30税資261号順号11776、その原審津地判平23・３・31税資261号順号11658)、④相続開始後にされた株式譲渡契約に関する損害賠償請求等の棄却判決は、相続開始当時、当該株式が相続財産に含まれていなかったことを意味する権利状態を判決の主文で確定したと同視できる場合に該当しないとして、更正の請求は認められないとしたもの(東京高判平26・10・30税資264号順号12560、その原審東京地判平26・２・18税資264号順号12412)、⑤現代表取締役への株式譲渡が無効であるとして前株主が提起した株主たる地位の確認請求訴訟の棄却判決は、これにより譲受人である現代表取締役が株主であったことを判決主文で確定されたのと同視することはできるが、その役員性については、法人税の申告に係る税額等の計算の基礎としたところと異なることが判決主文で確定されたのと同視することはできないとして、更正の請求は認められないとしたもの(東京高判平29・９・13訟月64巻６号932頁、その原審東京地判平29・３・10訟月64巻６号954頁)がある。

b　最判平15・４・25(訟月50巻７号2221頁)は、相続税申告の基礎となった遺産分割協議の無効を確認する判決が確定したことが、前記(ｱ)①の後発的事由に当たるか否かにつき、通謀虚偽表示により遺産分割協議が成立した外形を作出し、これに基づいて相続税の申告を行った後、遺産分割協議の無効を確認する判決が確定したという事実関係の下においては、通則法23条１項所定の期間内に更正の請求をしなかったことについてやむを得ない理由があるとはいえないから、同条２項１号により更正の請求をすることは許されないと判示し、同号に規定する更正の請求には、同条１項の期間内に更正の請求ができなかったことについて「やむを得ない理由」があることを要求している。

同判決は、基礎事実に関する判決等が客観的・合理的根拠を有するものであっても、納税者に「やむを得ない理由」がない場合には同条２項１号に基づく更正の請求は許されないとしたものである。

また、高松高判平23・３・４（訟月58巻１号216頁）は、所得税及び贈与税の課税標準等の計算の基礎となった売買契約が課税負担に関する錯誤により無効であることを契約の当事者間で確認する判決が確定したことが通則法23条２項１号の事由になるかについて、同条１項所定の期間内に更正請求をしなかったことにつきやむを得ない理由があったものとは認められないとした（その他、納税義務者が真実とは異なることを知りながらこれに基づいて申告を行ったという事実関係の下において、同項所定の期間内に更正の請求をしなかったことにつきやむを得ない理由があるとはいえないとして同条２項１号による更正の請求は許されないとした判決として新潟地判平23・７・15税資261号順号11712がある。）。

(オ)　通則法23条２項１号の「和解」の意義及び範囲

通則法23条２項１号の判決と同一の効力を有する和解には、裁判上の和解（民訴法89条）と起訴前の和解（同法275条）とがあり、その他の行為には、例えば民事調停（民事調停法16条、24条の３）、調停（家事事件手続法268条）等があり、いずれも調書に記載することを要する（民訴法267条等、武田・ＤＨＣコメ通則法1441の４頁）。

ここで、後発的理由による更正の請求が認められる和解とは、当事者間の互譲の結果、確定申告時の権利関係と異なった権利関係が確認されるものでなければならず（仙台地判昭51・10・18訟月22巻12号2870頁）、和解の内容が将来に向かって新たな権利関係等を創設する趣旨のもので、従前の権利関係等に異動を来すも

のでないときは、通則法23条２項１号の「和解」には当たらない（大阪地判平11・１・29税資240号522頁、大阪地判平20・９・19訟月58巻５号2159頁及びその控訴審大阪高判平22・５・20訟月58巻５号2132頁）。また、東京地判令４・２・25（公刊物未登載）（その控訴審である東京高判令４・10・31公刊物未登載も同旨）は、訴訟上の和解の条項中に納税者の権利関係等を変更する旨の記載がされていたとしても、それが、専ら租税負担を回避する目的で、実体とは異なる内容を記載したものであって、その実質において客観的、合理的理由を欠き、真実は権利関係等の変動がないような場合には、当該訴訟上の和解は、同号の「和解」には当たらないとする。

(カ)　青色申告承認取消処分の取消後の更正処分の是正方法としての更正の請求

最判昭57・２・23（民集36巻２号215頁）は、青色申告による法人税の確定申告につき、青色申告承認の取消処分後に法人税法（昭和43年法律第22号による改正前のもの）57条の規定による繰越欠損金の損金算入を否認して更正処分がされ、次いで青色申告承認の取消処分が取り消された場合、被処分者は、通則法23条２項の規定により減額更正の請求をすべきであって、更正処分の無効確認訴訟において繰越欠損金の損金不算入を無効事由として主張することはできない旨判示したが（第２編第３章第１の３(4)参照）、同項のどの号により更正の請求ができるのかを明らかにしていない。

通則法23条２項各号の文理上は、上記後発的事由による職権取消しの場合を予定しているとは言い難いが、このような場合の納税者の救済方法としては、課税処分後の後発的事由の発生を理由として抗告訴訟により争うことができない以上、更正の請求により救済を図るほかにはない。そこで、同判決は、通則法施行令６

条１項１号の「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた行為の効力に係る官公署の許可その他の処分が取り消されたこと。」という規定又はその類推解釈により更正の請求を認めたものと思われる（村上敬一・最判解〈民事〉昭和57年度169-170頁参照）。

(ｷ) 通則法23条２項３号の「政令で定めるやむを得ない理由」

通則令６条１項５号は、前記(ｱ)③の通則法23条２項３号に規定する「政令で定めるやむを得ない理由」の一つとして、「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実に係る国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈その他の国税庁長官の法令の解釈が、更正又は決定に係る審査請求若しくは訴えについての裁決若しくは判決に伴つて変更され、変更後の解釈が国税庁長官により公表されたことにより、当該課税標準等又は税額等が異なることとなる取扱いを受けることとなつたことを知つたこと。」を掲げている。

上記の事由は、更正の除斥期間の特例を定めた通則法71条１項各号のいずれにも該当しない。すなわち、同項２号の委任を受けた通則令30条、24条４項は、上記特例の適用範囲から同令６条１項５号に掲げる事由を明文で除いている。そのため、当該事由に基づく更正の請求により更正をする場合の除斥期間は、通則法70条による一般的な更正の期間制限によることとなる。したがって、たとえ新たな最高裁判決等に伴って国税庁長官の法令解釈通達が変更されたような場合であっても、課税庁が過去に遡って減額更正を行うことができるのは、その国税の法定納期限から５年以内に限られること（同条１項）に留意する必要がある（志場・通則法精解352頁参照）。

(ｸ) 通則法23条２項の特例

更正の請求には、通則法に定められているもののほか、以下の

ように、他の国税に関する法律(所得税法等)にその特則が定められている。これらはおおむね通常の請求期間後において後発的事由に基づき特例的に認められているものである。

a　所得税法上の特例

(a) 不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業を営んでいた個人が、その事業を廃止した後において生じた費用又は損失で、その事業を廃止しなかったならば、その廃止した日の属する年以後の各年につきこれらの所得計算上必要経費とされる金額が生じたときなどには、当該控除ができなくなった事実が生じた日の翌日から２月以内に更正の請求ができる(所税152条、167条)。

(b) 修正申告又は更正若しくは決定により、その後の年分に係る税額等に異動が生じたときは、当該申告書を提出した日又は更正若しくは決定の通知を受けた日の翌日から２月以内に更正の請求ができる(所税153条、167条)。

b　法人税法上の特例

前記ａ(b)と同旨の更正の請求ができる(法税80条の２、145条)。

c　相続税法上の特例

相続財産が当初の法定相続分と異なる割合で分割されたこと、相続人に異動を生じたこと、相続税の物納を条件付で許可した場合において条件違反のため許可取消しがあったこと、あるいは贈与税の課税価格の計算の基礎に算入した財産のうちに相続税の課税価格に算入されるべきものがあった等の事由によりその申告又は決定(その後の修正申告又は更正を含む。)に係る相続税又は贈与税の課税価格及び税額が過大となったときは、その事由が生じたことを知った日の翌日から４月以内に限り、更正の請求ができる(相税32条)。

なお、相続税法32条１号の規定による更正の請求においては、一旦確定していた相続税額の算定基礎となった個々の財産の価額に係る評価の誤りを当該請求の理由とすることはできず、課税庁も、国税通則法所定の更正の除斥期間が経過した後は、当該請求に対する処分において上記の評価の誤りを是正することはできないとした裁判例として最判令３・６・24(民集75巻７号3214頁)がある(なお、判決の拘束力との関係について、第４章５(3)ア(ｳ) c 参照)。

d　消費税法上の特例

消費税につき修正申告又は更正若しくは決定があったことに伴い、その修正申告等に係る課税期間後の課税期間に係る消費税の額が過大となる場合又は還付金の額が過少となる場合には、修正申告書を提出した日又は更正若しくは決定の通知を受けた日の翌日から２月以内に限り、更正の請求ができる(消税56条)。

４　賦課課税方式による国税に係る税額等の確定手続

(1) 税務署長による賦課決定(通則法32条１項１号ないし３号)

現行法上、国税について税務署長による賦課課税方式が採られているのは、特殊な場合(消税47条２項、酒税法30条の３第２項、たばこ税法18条２項等)と、通則法65条ないし68条所定の各種加算税(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)及び過怠税(印紙税法20条)に限られている。

(2) 税関長による賦課決定(関税８条)

賦課課税方式が採られている関税(関税６条の２第１項２号)もある。

５　質問検査権(税務調査)

(1) 質問検査権の意義

ア　更正、決定及び賦課決定を行う場合はもとより、青色申告承認申

請の承認・却下の場合(所税145条)、純損失の繰戻しによる還付の場合(所税142条２項)、延納申請の許否の場合(所税133条２項)等、税務署長その他の税務当局が一定の処分を行う場合があり、これらの処分をするに当たっては事実認定と判断をすることが必要である。

そのため、その前提として、上記判断に必要な資料を入手することが必要となるが、資料の入手について納税者の任意の協力が得られるとは限らないから、各個別租税法は、必要な資料を取得収集することができるようにするため、税務職員に質問検査権、すなわち、課税要件事実について関係者に質問し、関係の物件を検査する権限を認めてきた(平成23年法律第114号改正前の所税234条、法税153条ないし155条、相税60条、消税62条等)。

この個別租税法の質問検査権の規定は、平成23年12月改正により、全て通則法に移されたが(同法74条の２以下)、規定内容の改正を伴う部分を除いては、個別租税法の質問検査権の規定の内容を引き継いでいるため、その限度で従来の解釈を参考にすることができると考えられる。

イ　質問検査に関する規定は、いわゆる行政調査を認めるものであって、強制調査(相手方の意に反して事業所等に立ち入り、各種物件を検査すること)を認めるものではない(最判昭63・12・20訟月35巻６号979頁)。

もっとも、税務職員の質問に対して答弁せず、若しくは偽りの答弁をし、又は検査、採取、移動の禁止若しくは封かんの実施を拒み、妨げ、若しくは忌避した者等に対しては刑罰が科されることになっているため(通則法128条２号、３号)、直接の強制力はないが、質問検査の相手方には、それが適法な質問検査である限り、質問に答え検査を受忍する義務があるということになる(金子・租税法995頁)。

(2) 質問検査権の内容

ア　質問検査権行使の相手方

質問検査権行使の相手方は、次の三つのグループに分かれる。

① 納税義務がある者、納税義務があると認められる者、確定損失申告書を提出した者等(通則法74条の２第１項１号イ、同項２号イ、同項３号イ等)

なお、納税義務がある者とは、具体的納税義務のある者(申告、更正、決定等によって納付すべき税額が確定している者)をいう。また、納税義務があると認められる者とは、まだ具体的納税義務はないが、税務職員の合理的な判断によれば課税要件の充足によって納税義務が成立していると認められる者をいう(最決昭48・７・10刑集27巻７号1205頁参照)。

② 支払調書・源泉徴収票等の提出義務がある者(通則法74条の２第１項１号ロ)

③ 前記①の者と取引関係にある者(例えば、仕入先や販売先の業者、銀行など、通則法74条の２第１項１号ハ、同項２号ロ、同項３号ロ等)

イ　調査の必要性の要件

質問検査は、各個別の租税に関する調査について必要があるときに行うことができる(通則法74条の２ないし74条の６各第１項)。

ここでいう「調査について必要があるとき」とは、国税庁、国税局又は税務署の調査権限を有する職員において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事情に鑑み、客観的な必要性が認められる場合のことをいうと解されており(最決昭48・７・10刑集27巻７号1205頁参照)、調査権限を有する職員の自由な裁量に委ねられているわけではない。

調査の必要性につき具体的に判断したものとして、大阪高判平２

・６・28(訟月37巻１号197頁)、東京高判平６・３・16(訟月41巻４号789頁、その原審浦和地判平５・３・22判タ854号184頁)、広島高松江支判平５・12・22(訟月40巻12号3123頁)等がある。

ウ　質問検査権行使の方法、限度

(ｱ) 質問検査に当たっては、調査権限を有する職員(調査担当職員)は、帳簿書類その他の検査対象物件の提示又は提出を求めることができ(通則法74条の２ないし74条の６各第１項)、調査につき必要があるときは、提出された物件を留め置くことができる(同法74条の７)。

(ｲ) 質問検査権の行使は、罰則による間接強制の下で行われるものであるという点で、純粋な任意調査であるとはいえないが、相手方においてあえて質問検査を受忍しない場合にはそれ以上直接物理的に受忍義務の履行を強制し得ないという意味では強制調査ではないので、相手方の承諾が必要とされる。この点に関する裁判例として、最判昭63・12・20(訟月35巻６号979頁)、大阪高判平10・３・19(判タ1014号183頁)、高松高判平13・４・17(税資250号順号8883)等がある(詳細は、第２編第４章第３の２(1)参照)。

(ｳ) 質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、質問検査の必要性と相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられている(最決昭48・７・10刑集27巻７号1205頁参照)。

(3) 質問検査の手続

ア　調査手続(調査の事前通知)

(ｱ) 税務署長等は、調査担当職員に、納税義務者に対して実地の調査を行わせる場合には、あらかじめ、当該納税義務者に対しその旨、並びに、①実地の調査の開始日時、②調査の場所、③調査の目的、④調査の対象税目、⑤調査の対象期間、⑥調査の対象とな

る帳簿書類その他の物件、及び⑦調査の適正かつ円滑な実施に必要なものとして政令で定める事項を通知しなければならない(通則法74条の９第１項)。

もっとも、当該調査によりその調査に係る前記の③ないし⑥の事項以外の事項について非違が疑われることとなった場合には、調査担当職員は、その事項についても質問検査等を行うことができる(通則法74条の９第４項)。

(ｲ) 税務署長等が、調査の相手方である納税義務者の申告若しくは過去の調査結果の内容又はその営む事業内容に関する情報その他国税庁等若しくは税関が保有する情報に鑑みて、違法若しくは不当な行為を容易にし、正確な課税標準等又は税額等の把握を困難にするおそれその他国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあると認める場合には、事前の通知を要しない(通則法74条の10)。

(ｳ) 通則法の平成23年12月改正後の事前通知の法的性格について、東京高判平30・４・18(税資268号順号13143)は、「事前通知は、国税についての調査に関するものであり、私人である納税義務者に対して調査の日時や場所等を事前に通知することで、調査手続の透明性及び納税義務者の予見可能性を確保することをその趣旨とするものであって、その根拠規定である国税通則法74条の９の上記制定経緯及び関連法令に照らしても、これによって国民の権利義務が形成され、又はその範囲を確定する効果を有するものとは認められない。」と判示している。平成23年12月改正後の裁判例として、事前通知を欠いたまま行われた税務調査が、その内容に照らして通則法65条５項の「調査」に該当するとされた上で、当該税務調査が事前通知を欠いたことは違法であるものの、当該違法が過少申告加算税賦課決定処分の取消事由になるとはいえないとされたもの(東京地判令元・９・26税資269号順号13318、そ

の控訴審東京高判令２・３・４税資270号順号13389)、無予告調査の適法性が争われ、本件においては、事前通知をすることにより、調査に必要な帳簿書類等を破棄し、隠匿し、又は改ざん等することが合理的に推認されるといえるから、無予告調査を行ったことに通則法74条の10に反する違法はないとされたもの(東京地判令３・10・６税資271号順号13613、その控訴審東京高判令４・６・２公刊物未登載、その上告審最判令４・12・９公刊物未登載)がある。

イ　調査の終了の際の手続

(ｱ) 税務署長等は、実地調査を行った結果、更正決定等をすべきであると認められない場合には、当該調査において質問検査等の相手方となった納税義務者に対し、その時点では更正決定等をすべきであるとは認められない旨を書面によって通知しなければならない(通則法74条の11第１項)。

(ｲ) 調査の結果、更正決定等をすべきであると認められる場合には、調査担当職員は、当該納税義務者に対して、その調査結果の内容(更正決定等をすべきであると認めた額及びその理由)を説明しなければならない(通則法74条の11第２項)。

この説明をする場合において、当該職員は、当該納税義務者に対し、修正申告又は期限後申告を勧奨することができる。この場合において、当該調査の結果に関し当該納税義務者が納税申告書を提出した場合には不服申立てをすることができないが更正の請求をすることはできる旨を説明するとともに、その旨を記載した書面を交付しなければならない(通則法74条の11第３項)。

(ｳ) 更正決定等をすべきであるとは認められない旨の通知(前記(ｱ)の通知)をした後、又は調査の結果につき納税義務者から修正申告書等の提出若しくは源泉徴収に係る国税の納付があった後若しくは更正決定等をした後においても、調査担当職員は、新たに得

られた情報に照らし非違があると認めるときは、当該納税義務者に対して、質問検査等を行うことができる(通則法74条の11第５項)。

通則法74条の11第５項の「新たに得られた情報」の意義について、東京地判令４・４・15(ジュリ1584号10頁、その控訴審である東京高判令４・12・８公刊物未登載で維持)は、「当該職員が同条１項の通知又は同条２項の説明を行った時点において有していた情報以外の情報をいうと解される。」とした上、納税者が、当初申告書に記載されている必要経費の額とは大きく異なる金額を記載した収支内訳書を添付して更正の請求をしたという事案において、収支内訳書に記載された必要経費の額及び当該金額を踏まえた更正の請求がされたこと自体が「新たに得られた情報」となるとした。

(4) 更正、決定等と調査の関係

質問検査が違法に行われた場合に、これに基づく更正、決定等が違法となるか否かについては、見解の対立がある。

[redacted]

[redacted]

なお、東京地判昭48・８・８(行集24巻８・９号763頁)及び大阪地判平２・４・11(判タ730号90頁)は、調査の違法性が公序良俗に反する程度に至った場合には、更正、決定等は違法となる旨を示唆し、京都地判昭47・４・28(行集23巻４号266頁)は、調査の重大な瑕疵がある場合は、更正、決定等は違法となる旨を示唆している(注)。

(注) 東京高判令４.８.25(公刊物未登載・確定)は、調査終了時に通則法74条の11が規定する調査結果の説明が行われなかった事案について、平成23年法律第114号による通則法の改正の趣旨からすると、自ら納税義務の内容の確定を行う意思のある納税義務者の修正申告等の機会が実質的に失われたと評価される場合には、課税処分の取消原因になるとした(ただし、当該事案では、調査結果の説明が行われなかったことが通則法74条の11の趣旨に反するものであったとは認められないとして、課税処分の取消原因にはならないとした。)。従前の裁判例と異なり、調査手続の瑕疵が課税処分の取消原因となる場合を広く捉えたものであり、今後の裁判例の動向には留意を要する。

第３章　行政不服申立ての概要

第３章　行政不服申立ての概要

第１　不服申立制度の概要

１　はじめに

行審法１条１項は、「行政庁の違法又は不当な処分その他公権力の行使に当たる行為に関し、国民が簡易迅速かつ公正な手続の下で広く行政庁に対する不服申立てをすることができるための制度を定めることにより、国民の権利利益の救済を図るとともに、行政の適正な運営を確保することを目的とする。」と規定している。国税に関する法律に基づく処分に対する不服審査についても、この行審法の適用があるが、国税に関する法律に基づく処分は、大量性・回帰性があり、また、専門性があることから、通則法第８章第１節(不服審査)において、ほぼ自己完結的な規定が設けられている。

国税に関する法律に基づく処分のうち、税務署長、国税局長又は税関長がした処分に係る不服申立ては、原処分庁に対する再調査の請求と国税不服審判所長に対する審査請求とがあり、いずれかの方法を選択することができるが(通則法75条１項１号)、処分の取消しを求める訴えについては、国税に関する法律に基づく処分の特殊性から、再調査の請求をした場合であっても、原則として、更に審査請求についての裁決を経た後でなければ提起することができないという不服申立前置主義が採用されている(通則法115条１項)。

なお、平成28年４月１日前にされた国税に関する法律に基づく処分については、原則として、原処分庁に対する異議申立て及び国税不服審判所長に対する審査請求の２段階の不服申立てを経由し、異議決定及び裁決を経た後でなければ訴えを提起することはできないこととされていた(平成26年６月改正前の通則法75条１項、３項、115条１項)。

２　再調査の請求の概要

処分をした課税庁に対する不服申立てを「再調査の請求」という。国税に関する法律に基づく処分は、原則として、税務署長、国税局長、税関長によって行われるので、処分をしたこれらの課税庁に対して再調査の請求をすることができる(通則法75条１項１号イ、関税法89条１項)。再調査の請求に対しては、再調査審理庁は決定をしなければならない(通則法83条)。

３　審査請求の概要

国税不服審判所長(審査庁)に対する不服申立てを「審査請求」という。国税に関する法律に基づく処分に不服がある場合(通則法75条１項)、再調査の請求についての決定を経た後の処分になお不服がある場合(同条３項)に、この審査請求が認められている。なお、税務署長、国税局長及び税関長の処分については、再調査の請求又は審査請求のいずれの不服申立てをするかは選択制とされており、再調査の請求をした場合には、原則として、その決定を経た後でなければ審査請求をすることができない(同条３項)。

審査請求に対しては、国税不服審判所長は裁決をしなければならない(通則法98条)。再調査の請求に対する決定及び裁決は、共に税務行政における納税者の権利救済を目的とする行政処分であるが、裁決が執行機関から独立した国税不服審判所長によって、行政庁の最終的判断として行われるのに対し、再調査の請求に対する決定はこれに先行する前審的処分として処分庁自身によって行われるものである。

なお、国税不服審判所の組織においては、東京国税局、大阪国税局等の各国税局に対応して、東京国税不服審判所、大阪国税不服審判所等の支部(通則法78条３項)が設置されているが、その長(東京国税不服審判所長、大阪国税不服審判所長等)は支部長(首席国税審判官)にすぎず(同条４項)、裁決を行うのは飽くまでも国税不服審判所(本部)の長たる国税不服審判所長であること(同条２項、同法98条)に注意を要する。

第２　不服申立てをめぐる諸問題

１　不服申立ての対象となる「処分」の意義

通則法は、「国税に関する法律に基づく処分」で、税務署長、国税局長、税関長等がした処分について不服申立てができる旨規定している(通則法75条１項)。国税とは、国が課する税のうち、関税、とん税、特別とん税、森林環境税及び特別法人事業税以外のものをいう(通則法２条１号。関税等に対する不服申立てについては、関税法89条ないし93条、とん税法11条、特別とん税法６条等に規定されている。)。また、酒税法第２章(酒類の製造免許及び酒類の販売業免許等)に規定する処分は、一般の行政処分と共通する性格を有するので、行審法の規定に基づく不服申立てによることとしている(通則法80条３項)。

不服申立ての対象となる「処分」とは、税務署長等の違法又は不当な処分により、直接自己の権利又は法律上の利益が侵害されるような処分をいい、例えば、納税義務ないし租税債務を確定させる処分である更正処分、更正をすべき理由がない旨の通知処分、及び賦課決定処分などの課税処分、青色申告承認取消処分、差押えや公売などの徴収処分等がこれに当たる。この不服申立ての対象となる「処分」の範囲は、取消訴訟の対象となる「処分」とほぼ同じであるとされている(第４章第１の２(1)参照)。

なお、再調査の請求に対する決定及び審査請求についての裁決、行審法７条１項７号に掲げる国税の犯則事件に関する法令等に基づく処分に対しては、通則法に基づく不服申立てができないとされている(通則法76条１項)。ただし、国税の犯則事件に関する法令に基づく処分が不服申立ての除外事項とされている理由は一様ではない(注)。

(注)　通告処分については、任意の履行に委ね法的義務を課すものではなく、最終的な決着は刑事手続によって決することが予定されていることから、不服申立ての対象ではないと解される(最判昭47・４・20民集26巻３号507

頁参照)。

２　不服申立人等

不服申立てができる者は、国税に関する法律に基づく処分について不服がある者(通則法75条１項等)、すなわち、税務署長等の違法又は不当な処分により、直接自己の権利又は法律上の利益を侵害された者である。したがって、処分の相手方のみではなく、第三者も、処分によって権利・利益(法律上保護された利益に限られる。)を侵害された場合、例えば、差押処分に係る財産について抵当権を有する第三者は、不服申立てをすることができる。

徴収法33条以下に定める第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する主たる課税処分を争う適格を有するか否かについては見解が分かれているが、最判平18・１・19(民集60巻１号65頁)は、「国税徴収法39条所定の第二次納税義務者は、主たる課税処分につき通則法75条に基づく不服申立てをすることができる」と判示した。しかし、他の類型の第二次納税義務者についても同様に解されるかどうかは、本来の納税義務者との関係が、その類型の第二次納税義務者に主たる課税処分の違法を争う訴権を全く認めないことも合理的と考えられるかによることになろう(川神裕・最判解<民事>平成18年度(上)96頁)。

なお、相手方の申請どおり認めた処分等については、権利又は利益の侵害はないから不服申立てはできない。また、減額更正又は減額再更正も不服申立ての対象とならない(最判昭56・４・24民集35巻３号672頁)。

３　不服申立期間と期間徒過の「正当な理由」

(1)　申立期間

再調査の請求及び審査請求は、他の不服申立手続と同様に、一定の期間に限ってすることができる(通則法77条)。再調査の請求といわゆる始審的審査請求(再調査の請求をしていないもの)は、不服申立てに係る処分があったことを知った日(その処分に係る通知を受けたときは、その受けた日)の翌日から起算して３月以内にしなければならな

い(同条１項)。徴収法39条所定の第二次納税義務者が主たる課税処分に対する不服申立てをする場合、通則法77条１項所定の「処分があつたことを知つた日」とは、当該第二次納税義務者に対する納付告知(納付通知書の送達)がされた日をいい、不服申立期間の起算日は納付告知がされた日の翌日であると解するのが相当である(前記最判平18・１・19)。また、再調査決定を経た後の処分になお不服がある場合の審査請求は、再調査決定書の謄本の送達があった日の翌日から起算して１月以内にしなければならない(同条２項)。

このように不服申立期間を限定するのは、法律関係の早期確定・安定及び手続の迅速等の要請によるものであり、原則として、これを徒過すればもはや当該処分に対し不服申立てをすることができないことになる。しかし、当事者の不測の障害等によって期間内に不服申立てのできなかった場合にまで、一律にこの効果を生じさせるのは衡平を失することになるので、「正当な理由」がある場合にはこれを救済している(通則法77条１項及び２項の各ただし書)。なお、平成26年６月改正前の通則法においては、「天災その他(中略)期間内に不服申立てをしなかつたことについてやむを得ない理由があるとき」は、その理由がやんだ日の翌日から起算して７日以内に不服申立てをすることができる旨規定されていたが(同法77条３項)、現行の行審法の制定に合わせ、「正当な理由があるとき」に改正された(志場・通則法精解1105-1106頁)。

また、通則法77条３項は、処分のあった日の翌日から起算して１年を経過したときは、正当な理由がある場合を除いて、不服申立てをすることができないとしている。

(2) 期間経過と「正当な理由」

ア　通則法77条１項及び２項で規定する「正当な理由」は、期間内に不服申立てをしなかったことが、社会通念上、不可避である、又は致し方ないと認められる、天災その他やむを得ない理由のほか、処

分の際に、不服申立期間について教示がされず、又は誤って長期の不服申立期間が教示され、当事者が他の方法でも不服申立期間を知ることができなかった場合である(志場・通則法精解1108頁)。平成26年６月改正後の裁判例としては、更正処分の通知書を受領した納税者が十分な日本語の理解力を有しなかったという事情があったとしても、翻訳を依頼するなどして容易に対応でき、現に不服申立期間の経過前に税理士に相談するなどしていたことがうかがわれることから、不服申立期間を経過したことに「正当な理由」があるとはいえないとしたもの(東京地判平30・９・19税資268号順号13188)などがある。

以下、いずれも平成26年６月改正前のものであるが、「やむを得ない理由」に該当しないとした裁判例をいくつか挙げると、①本人に過失がなくとも代理人の故意過失によって、又は不在中に受領した者の怠慢によって異議申立てが遅れた場合(最判昭24・４・12民集３巻４号97頁)、②法の不知による期間徒過の場合(新潟地判昭38・12・17訟月10巻２号402頁)、③外国法人に対する法人税の更正処分通知書が年末休暇に入った12月27日に到達したため、会社の責任者がこれを知らず、また、審査請求書の作成、翻訳等のため時間を要した等の事情があった場合(最判昭44・５・２集民95号305頁)、④異議申立人が異議決定書の謄本送達当時、急性肝炎等の疾病に罹患していた場合(最判昭54・３・９税資104号625頁)、⑤青色申告承認取消処分の係争中に同処分を前提とした課税処分の不服申立期間が経過し、後日、同承認取消処分が取り消された場合(最判昭56・４・28訟月27巻９号1763頁)につき「やむを得ない理由」があったことにはならないとしたものがある。

これに対し、「やむを得ない理由」に当たるとした裁判例には、①不服申立期間中に発病、入院し、入院当初は絶対安静で仕事の話が禁止されていたことを理由とするもの(徳島地判昭50・４・８判

時792号27頁)、②青色申告承認取消処分に対する異議申立てに当たって取消処分の理由附記に具体的事実が記載されていなかったことから、納税者が税務署職員に理由の明示を求めたのに対し、当該職員が後になされるべき更正処分とそれに対する不服申立方法を教えたにとどまった場合において、当該教示はやや適切を欠いていたと評価され得るものであり、後になされる更正処分と一体のものとしてその異議申立期間内に異議申立てをすれば足りると納税者が即断したこともあながち責めるわけにはいかないとして、期間徒過に「やむを得ない理由」があるとしたもの(大阪地判昭49・７・30行集25巻７号1023頁)等がある。

イ　通則法77条３項で規定する「正当な理由」は、不服申立制度全体の目的及び法的安定性の要請を考慮し、そのような例外を認めることが社会通念上、正当であるとするような理由である(志場・通則法精解1110頁)。

4　審理の併合又は分離

同一の課税標準等又は税額等についてされた２以上の更正・決定又は賦課決定の処分がある場合において、２以上の不服申立てがあり、しかもその各処分の間に法律上又は事実上の関連があるときには、その争訟手続の経済性、審理の重複の回避及び判断の統一性の確保等の審理の円滑・迅速な進行に資する見地から、これらの不服申立てを併合することができ、また、併合して審理することがかえって円滑・迅速な審理を妨げる結果になったときは、併合された数個の不服申立てを分離して審理することができる(通則法104条１項)。

また、同一の課税標準等又は税額等についてされた２以上の更正等の処分につき、不服申立てがされているものと不服申立てがされていないものとがある場合においても、前記と同様の趣旨から、その不服申立ての審理に当たっては、不服申立てがされていない他の処分についても併せて審理することができる(通則法104条２項)。このように、審理の範

囲を拡張して不服申立てがされていない他の処分についても審理することを「あわせ審理」という。

５　審査手続における審査の範囲—総額主義と争点主義

(1) 不服申立てがあったときは、まず、不服申立ての要件を満たしているかどうかの審理(形式審理)を行い、要件を満たしているときに初めて内容についての審理(実質審理)を行う。

不服申立てに係る審理方式をいかに考えるべきかをめぐり、殊に審査手続における審理に関して、課税処分取消訴訟の審理の対象として論じられているのと同様に、審理の範囲は「総額主義」によるべきか、あるいは「争点主義」によるべきか、すなわち、原処分を正当であるとしてこれを維持して審査請求を棄却する場合に、原処分の理由と異なる理由によって裁決ができるかという問題がある。

(2) 総額主義とは、審理の範囲は原処分によって認定された所得金額全体の当否に及ぶとする考え方をいう。争点主義とは、審理の範囲は原処分の認定額のうち不服申立てに係る争点事項とこれに密接に関連する事項(争点関連事項)に限定されるとする考え方をいう。この考え方の相違は、基本的には、国税不服審査手続を全体として職権主義的に理解するか、あるいは当事者主義的に理解するかということと関連して論じられている(泉・審理106頁)。

総額主義に立つ見解は、審理は職権審理を建前とし、審査庁は、不服申立人等の主張しない理由についても審理することができるし、不服申立人の提出しない証拠を取り調べることもできるのであって、このことは、不服申立制度が国民の権利利益の救済を図るとともに、行政の適正な運営を確保することを目的とすることからいって当然であるとする(田中二郎・租税法第３版360頁。その他、総額主義に立つものに、南博方・租税争訟の理論と実際［増補版］56頁、志場・通則法精解1203頁、小谷卓男・租税法講座第３巻278頁がある。)。

これに対して、争点主義に立つ見解は、不利益変更禁止規定(行審

法40条５項ただし書(現行48条))の趣旨に鑑み、不告不理の原則が適用され、審理は申立範囲に限定されると解する見解(下山瑛二・行政法講座第３巻91頁)や、行政不服審査制度も人権保障という目的に奉仕する手段であり、不服審査における行政統制も権利救済のためにのみ行われるべきものであり、国民の不利益を結果としてもたらすような形では行い得ないから、申立人の申立ての範囲を超えて審理を行い、独自に所得金額を決定することはできないとする見解(高田敏・租税判例百選(別冊ジュリスト17号)211頁、なお、金子・租税法1100頁以下参照)もみられる。

判例は、従来から上記の意味における総額主義を一貫して採り続けている。審査の範囲についてのリーディングケースとなった最判昭29・10・14(民集８巻10号1858頁)は、選挙の効力に関する判例ではあるが、職権探知主義を採用し、訴願人の主張事実に拘束されないと判示している。そして、これ以降の裁判例は、例外なく同判決を踏襲しており、最判昭49・４・18(訟月20巻11号175頁)は、国税不服審判所制度の前身である協議団制度につき、審査手続における審査の範囲は総所得金額に対する課税の当否を判断するに必要な事項全般に及ぶものというべきである旨判示して、国税に関する法律に基づく処分の審査請求手続における審査の範囲についても総額主義の立場を採ることを明らかにした。

(3) なお、上記協議団制度に代えて国税不服審判所制度を設けることとした昭和45年の通則法改正の際、参議院において、「総額主義に偏することなく、争点主義の精神を生かして運営すべきこと」との附帯決議がされ、国税不服審判所においても同決議の趣旨に従って争点主義的運営が定着しているといわれている(南博方・租税争訟の理論と実際［増補版］13頁、35頁)。この争点主義的運営とは、理論上は総額主義を採用し、争点主義を運営の問題として把握するという考え方を意味し、「新たな調査は争点で、審理は総額で」と表現されている。

具体的には、①審判所における新たな調査は、争点及び争点関連事項から入って、争点及び争点関連事項の範囲にとどまる、②争点外事項については、原則として改めて新たな調査を行わない、③争点調査資料と原処分庁による調査資料とによって、原処分の全体(総額)の当否を審理判断する、とされている(以上につき、南博方・租税争訟の理論と実際［増補版］58頁)。

６　再調査決定・裁決

再調査の請求に対しては決定、審査請求に対しては裁決が行われる。不服申立てが法定の期間経過後にされたものであるとき、その他形式的要件を欠く不適法なものであるときは、実質審理を行わず、却下の決定又は裁決をし(通則法81条５項、83条１項、92条、98条１項)、実質審理をして不服申立てに理由がないときは、原処分を是認する棄却の決定又は裁決をする(同法83条２項、98条２項)。これに対し、理由があるときは、申立人の不利益にならない限りで、原処分の全部若しくは一部を取り消し、又はこれを変更する決定又は裁決をする(同法83条３項、98条３項)。

(1)　理由附記

ア　理由附記の趣旨

不服申立てに対する決定又は裁決は、再調査決定書又は裁決書により行い(通則法84条７項、101条１項)、再調査決定書又は裁決書には理由を附記しなければならない(同法84条７項、101条１項)。なお、この場合、不服申立てに係る処分の全部又は一部を維持するときにおける理由の附記については、その維持される処分を正当とする理由が明らかにされていなければならない(同法84条８項、101条２項)。すなわち、どうして原処分をしたのかという原処分の理由を明らかにするのではなく、どうして原処分を正当としたのかという理由を明らかにする必要がある。

一般に、法が行政処分に理由附記を要求している趣旨は、①処分

庁の判断の慎重・合理性を担保して、その恣意を抑制すること、②処分の理由を相手方に知らせて不服の申立てに便宜を与えることの２点にある(最判昭38・５・31民集17巻４号617頁、最判昭49・７・19民集28巻５号759頁)。したがって、附記されるべき理由は、不服申立人の不服の事由に対応しているだけでは足りず、不服の事由に対応してその結論に到達した判断過程を明らかにしたものでなければならない。このことは、再調査決定や裁決における理由附記にも同様に当てはまる(異議決定書の理由附記につき最判昭47・３・31民集26巻２号319頁、裁決書の理由附記につき最判昭37・12・26民集16巻12号2557頁等)。審査請求人が棄却の理由を推知できるからといって、附記理由を省略することは許されない(前記最判昭37・12・26)。

もっとも、審査請求人の主張する不服理由に対応して理由を附記すべきことに関しては、「審査請求人の主張する不服理由を判断するまでもなく、あるいは右不服理由は相当ではないが、他の別個の理由により原処分が違法もしくは不当で請求を認容する決定をなす場合、反対に審査請求人の主張する不服理由は一応相当であるが、別個の理由によれば原処分は適法であり、結局審査請求を棄却すべき場合に、その決定理由は、その結論に到達した過程を明らかにしておれば足り、その結論とは関係を有しない審査請求人の主張する不服の事由に対応する理由を欠いても法人税法第35条５項にいう理由附記の要件を満たしているものというべく、又かく解しても前記最高裁判所の各判決(編注：前記最判昭37・12・26及び最判昭38・５・31)の趣旨に反しないものと考えるのが相当である」(東京高判昭48・３・14行集24巻３号115頁、同旨東京地判昭58・３・15訟月29巻９号1805頁)とする裁判例があることに留意すべきである。また、原処分を正当として維持する理由を認定した認定資料の評価等を附記すべきか否かについては、所得の帰属等が争われた事案に関し、

認定資料とそれから認定した結論の記載があれば足り、認定資料の証明力の評価、心証形成過程までも記載する必要はないとした裁判例(大阪地判昭48・11・27税資71号865頁)がある。

なお、平成23年12月改正前の通則法下における裁判例として、青色申告に対する更正処分が理由の附記を欠き、又は附記された理由が不十分である場合には、異議決定で十分な理由が附記されても、その更正処分の瑕疵は治癒されず(前記最判昭47・３・31)、同様に、原処分や異議決定の理由附記が不十分であるなどの違法がある場合、審査裁決書に十分な理由を附記しても治癒されない(最判昭47・12・５民集26巻10号1795頁、前記最判昭49・７・19)としたものがある(後記第２編第３章第１の２(3)参照)。

イ　理由附記の程度

再調査決定又は裁決に当たって附記する「維持される処分を正当とする理由」(通則法84条８項)として、どの程度の記載を要するかについては、この規定文言からは必ずしも判然としない。

再調査決定における理由附記の程度と審査裁決における理由附記の程度を比較した場合、課税処分における再調査決定は、裁判の前置手続としての言わば行政内部における自己反省的・見直し的な処分で、審査請求手続の整備充実に資するものであるとされているところから、再調査決定は、審査裁決とその処分の性質において異なるものがあるが、行政処分の理由附記の趣旨が、処分庁の慎重かつ合理的な判断を担保し、相手方において更に権利救済を求めるべきか否かを考慮する便宜を与えるものであることを考えると、再調査決定における理由附記の程度も裁決におけるそれと基本的に異なるところはないと理解すべきであろう。

この点、裁判例として、平成23年12月改正前の通則法下における白色更正処分に対する裁決の理由附記に係るものであるが、「①法人設立に際しての○○○出資関係についての貴法人の主張は認めら

れません。②仕入洩れについては一部真実と認められますが、支払代金の出所が不明であり、財産増減法によって判定した所得金額でありますから、所得額には影響ありません。経費洩れについては、原処分で455500円を認めてあり、それ以上であることの理由がありません。」との附記理由は、簡潔にすぎ必ずしも十分なものであるとはいえないが、理由附記についての法の要請を必要最小限度は満たしているものといえないことはないとしたもの(最判昭54・４・５訟月25巻８号2239頁)がある。

(2) 裁決の効力

ア　裁決は、審査請求人及び参加人を拘束するのみでなく、関係行政庁を拘束する(通則法102条１項)。原処分を取り消し、又は変更する裁決があると、裁決自体の効力により違法又は不当であった原処分は当然に取り消され、又は変更されるが、その後、処分庁が裁決で取り消された処分と同一の理由で同じ内容の処分を再び行うことができるとすると、審査請求人の権利救済の目的が達せられなくなるので、裁決には関係行政庁を拘束する効力が付与されており、その効力を「裁決の拘束力」という。

イ　裁決の拘束力に関して、最判昭33・２・７(民集12巻２号167頁)は、訴願裁決の拘束力について、訴願を棄却する裁決があったからといって、原処分庁が処分を取り消し得ない理由はないとしている。これは、棄却の裁決は原処分が違法でないとするにとどまり、原処分を維持、続行すべき旨を命ずる趣旨までは含んでいないと解するもので、拘束力は取消裁決についてのみ生ずるものと考えられている(田中真次・最判解<民事>昭和33年度16頁)。また、最判昭49・７・19(民集28巻５号759頁)は、審査請求の棄却裁決があっても、異議決定庁は原処分を取り消し又は変更することを妨げないとしている。

ウ　課税処分取消訴訟において、納税者から、国が裁決理由と異なる

主張をすることは裁決の拘束力に反し許されない旨主張される場合があるが、この点に関する裁判例は、取消訴訟において国が裁決理由と異なる主張を行うことは裁決の拘束力に抵触するものではないと解している（横浜地判平24・５・23税資262号順号11954、神戸地判平16・１・21税資254号順号9523、その控訴審大阪高判平16・９・29税資254号順号9761、東京地判平19・６・12税資257号順号10725、東京地判平22・12・14税資260号順号11570）。

同様に、課税処分取消訴訟において国の主張する必要経費額が裁決で認定された額を下回っているとしても、それは処分の正当性を理由あらしめる事由として主張しているので、裁決の拘束力に反するものではないとする裁判例（大阪地判昭48・12・５税資71号1105頁）がある。

７　書類閲覧請求権の対象と閲覧拒否の「正当な理由」

(1)　書類閲覧請求権の趣旨

通則法97条の３第１項は、審理関係人（審査請求人、参加人及び原処分庁をいう（通則法92条の２）。）は、審理手続において提出された物件等について、閲覧又は写し等の交付を求めることができる旨規定し、審理関係人に閲覧請求権を認めている。平成26年６月改正前の通則法は、原処分庁から提出された物件の審査請求人及び参加人による閲覧のみ認めていたが（同法96条２項、109条５項）、新たな行政不服審査法の制定に合わせ、通則法においてもこれと同様に、閲覧請求権の対象を原処分庁から提出されたものに限らず、原処分庁等以外の所持人から提出された物件等についてもその対象とするとともに、閲覧に限らず、写し等の交付を請求することもできることとされた。また、審理手続の透明性の向上及び当事者間の審理の公平を確保する観点から、原処分庁においても閲覧又は写し等の交付を請求することができることが確認的に規定された（志場・通則法精解1229頁）。

審理関係人の上記請求権は、審理関係人が相手方の主張を知り、そ

れに対する必要かつ十分な反論を尽くし、証拠を提出することができるようにするために、審査手続上認められた権利である(志場・通則法精解1229頁)。上記改正前の事案であるが、裁判例は、攻撃防御方法として証拠を提出する上での手続的な利益を審査請求人らに保障したものであると解している(大阪地判昭44・６・26行集20巻５・６号769頁)。

(2) 閲覧請求の対象となる物件の範囲

ア　閲覧の対象は原処分庁が審査庁に自発的に提出した書類等に限られるか、あるいは審査庁が取り寄せた書類等も閲覧の対象になるかという点について、平成26年６月改正前の通則法下においては、無制限説と制限説の争いがあったが、現行の通則法においては、審査庁が取り寄せた物件についても審理関係人による閲覧等が認められている(通則法97条の３第１項、97条１項２号)。

イ　なお、閲覧請求権には、審査庁をして処分庁に対し不提出書類の提出を要求させ、審査請求人に閲覧させることを求める権利が含まれるかという問題があり、平成26年６月改正前の通則法下のものであるが、大阪地判昭48・６・22(税資70号294頁)は、審査請求人の閲覧請求に対し、審査庁は処分庁からの提出書類の全部を閲覧させているから、審査庁としては処分庁に不提出書類の提出を要求して審査請求人に閲覧させる義務はないとしており、多数の裁判例は、同様に消極に解している(例えば、前記大阪地判昭49・４・30)。

(3) 閲覧拒否の「正当な理由」

ア　通則法97条の３第１項は、閲覧等請求に対し、「担当審判官は、第三者の利益を害するおそれがあると認めるとき、その他正当な理由があるときでなければ、その閲覧又は交付を拒むことができない」と規定している。原処分庁から提出された処分の理由となる事実に関する証拠資料には、個人の秘密や行政上の秘密に関するもの等が含まれているため、それらが閲覧等の対象となり得るか否かが実務

上問題となる例が多い。

イ　この点については、閲覧拒否の「正当な理由」とは、閲覧請求権と閲覧を許可することによって生じると予測される審査請求人等以外の者の利益の侵害とを調整する概念であるが、この審査請求人等以外の者の利益の中には、第三者の個人的秘密及び行政上の秘密の両者が含まれると考えられ、また、正当な防御権の行使としてではなく、税務行政を混乱に陥れようとするような意図でされる等、閲覧請求権の濫用にわたる場合も、閲覧拒否についての正当な理由があると解すべきである(前記大阪地判昭44・6・26)。しかし、正当な理由があるというためには、単に審査庁が主観的・抽象的に第三者らの利益を害するおそれがあると認めただけでは足りず、客観的・具体的にみてそのようなおそれが認められなければならない(大阪高判昭50・9・30行集26巻9号1158頁)。

裁判例をみると、内容が取引先の利益を害するおそれのある個人的秘密事項に関わるものであり、その取引先が開示に難色を示していること(大阪高判昭51・9・29訟月22巻10号2466頁)、上司から受けた指示、調査技術方法等に関する事項が記載されており、国家公務員法100条にいう公務員が職務上知り得た秘密のうち、行政上の秘密(同条2項の「職務上の秘密」と同義)に属する事項の記載があること(前記大阪高判昭50・9・30)などを「正当な理由」に当たるとしている。

ただ、当該文書に第三者の利益を害するおそれのある部分や行政上の秘密が含まれている場合に、閲覧を全面的に拒否することなく、行政上の秘密にわたる事項の記載部分に紙を貼付し又は消除するなどした上、その他の部分を閲覧させ(前記大阪高判昭50・9・30)、また、担当審判官が、第三者の利益を害するおそれのある部分や行政上の機密に触れる部分を除外し、他の部分を抽出要約した所得調査書等要約書を作成して、これを閲覧させる(浦和地判昭58・1・2

1行集34巻１号32頁、東京高判昭59・11・20行集35巻11号1821頁、大阪高判昭54・１・26訟月25巻５号1445頁）など、閲覧請求を最大限尊重するという観点から審査庁に種々の工夫を求めている裁判例があることに留意すべきである。

ウ　以上のほか、閲覧請求の拒否の「正当な理由」については、既に審査請求事案について担当審判官及び参加審判官の合議体の議決がなされた後であることを理由に拒否できるかという問題がある。この点について、大阪高判昭56・９・30（行集32巻９号1718頁）は、閲覧請求の拒否に正当な理由があったものということができないとしながらも、審査請求をした日から１年以上も閲覧請求をしないまま放置し、裁決をした日に初めてそれをしたものであることからすると、審査請求人が攻撃防御を講じる上で書類を閲覧することが必要であったかどうかは疑問であるとした上、裁決が閲覧請求の拒否によって取消事由に該当するほどの違法性を帯びるものとはいえないとしている。

(4) 閲覧請求に対する拒否行為の行政処分性

閲覧拒否の処分性について、東京地判昭41・７・19（行集17巻７・８号855頁）は、「審査請求人の閲覧請求およびこれに対する審査庁の閲覧拒否は、いずれも、審査請求事件の本体についての審判である裁決処分を目標とし、これを達成する過程において他の一連の行為と関連しながら１個の審査手続を構成するいわば手続の連鎖の一環たる行為であつて、当該審査手続の終局処分である裁決の前提たる手続的意味および効果を有するに過ぎ」ず、「閲覧拒否行為の違法は、当該審査請求事件の手続に関する瑕疵として、その裁決の取消訴訟においてこれを争わせることで足りると解するのが相当である。」と判示し、その行政処分性を否定している（同旨京都地判昭49・７・19訟月20巻10号167頁）。

(5) 違法な拒否行為の裁決に及ぼす影響

違法な閲覧拒否があった場合の裁決の効力については、審査手続上の重大な瑕疵に当たるから、裁決は当然に違法となるとする見解と、審査手続が、基本的には職権構造を持っていることからして、当然に裁決が違法となるものではないとする見解とがある。前者の見解に立つと思われる裁判例に、前記(2)アの大阪高判昭50・９・30、大阪地判昭55・６・27訟月26巻９号1629頁、前記(3)イの浦和地判昭58・１・21、前記(3)イの東京高判昭59・11・20等がある。

これに対し、前記(3)ウの大阪高判昭56・９・30は、後者の見解に立ち、「閲覧請求権は審査請求人に有利な裁決を得るための手続的利益を保障したものであるから、裁決がその取消事由に該当する程の違法性を帯びるのは、審査請求人が閲覧請求拒否にかかる書類その他の物件に対し適切な主張や反証を提出することによつて、当該裁決の結論に影響を及ぼす可能性のある場合に限られるものと解するのが相当である」とする(その上告審である最判昭57・７・２税資127号80頁は、これを支持する。)。

８　不服申立てと国税の徴収

(1) 不服申立てと処分の効力等(執行不停止、換価の制限)

国税に関する法律に基づく処分に対する不服申立ては、その目的となった処分の効力、処分の執行又は手続の続行を妨げない(通則法105条１項)。

しかし、国税の徴収のため差し押さえた財産の滞納処分による換価は、不服申立てについての決定又は裁決があるまでできない(通則法105条１項ただし書)。換価は、相手方に及ぼす影響が重大であるため、回復困難な損害を防止する趣旨の規定である。ただし、差押財産の価額が著しく減少するおそれがあるとき、又は不服申立人から書面により別段の申出があったときは、その換価ができる。

(2) 徴収の猶予又は滞納処分の続行の停止等

不服申立人について処分を続行すれば、事業の継続が困難になる等

必要があると認めるときは、再調査審理庁又は国税不服審判所長は、不服申立人の申立てにより、又は職権で、不服申立ての目的となった処分に係る国税の全部又は一部の徴収を猶予し、又は滞納処分の続行を停止できる。この場合、国税不服審判所長にあっては、徴収の所轄庁に徴収の猶予等を求めることとなる(通則法105条２項、４項、６項)。

第４章　課税訴訟の概要

第４章　課税訴訟の概要

第１　主な課税訴訟の類型

１　課税訴訟の種類

(1)　租税訴訟の種類

租税訴訟、すなわち租税法律関係に関する訴訟は、租税の賦課処分に関する訴訟であるいわゆる「課税訴訟」と、租税の徴収に関する訴訟であるいわゆる「徴収訴訟」とに大別され、租税訴訟の現状をみると、課税訴訟の大部分は行政事件訴訟であり、徴収訴訟の大部分が通常の民事訴訟である。

本書においては、行政事件訴訟に属する課税訴訟を中心に、その概要を説明することとする。

(2)　行政事件訴訟としての課税訴訟の類型

行政事件訴訟は、抗告訴訟、当事者訴訟、民衆訴訟及び機関訴訟に分類される(行訴法２条)。これらのうち、課税訴訟に主として関係するのは、抗告訴訟と当事者訴訟である。

抗告訴訟とは、行政庁の公権力の行使に関する不服の訴訟をいい(行訴法３条１項)、行訴法は、「処分の取消しの訴え」、「裁決の取消しの訴え」、「無効等確認の訴え」、「不作為の違法確認の訴え」、「義務付けの訴え」及び「差止めの訴え」の６類型を規定している(同法３条２項ないし７項)。

他方、当事者訴訟は、形式的当事者訴訟と実質的当事者訴訟とに分けられる。形式的当事者訴訟とは、当事者間の法律関係を確認し又は形成する処分又は裁決に関する訴訟で法令の規定によりその法律関係の当事者の一方を被告とするもの、実質的当事者訴訟とは、公法上の法律関係に関する確認の訴えその他の公法上の法律関係に関する訴訟

をいう(行訴法４条)。

以上の行政事件訴訟の類型に対応して、行政事件訴訟としての課税訴訟も区分される。

２　抗告訴訟としての課税訴訟

(1) 処分の取消しの訴え

ア　処分性

「処分の取消しの訴え」は、行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為(行訴法３条３項に規定する裁決、決定その他の行為を除く。)の取消しを求める訴訟をいい(同条２項)、「裁決の取消しの訴え」と併せて「取消訴訟」と呼ばれている。「処分の取消しの訴え」においては、まず、どのような行為が行政庁の処分(行政処分)その他公権力の行使に当たる行為であるか、すなわち、どのような行為が取消訴訟の対象となるかについて学説上争いがある(これが処分性の問題である。)。

通説・判例は、「行政庁の処分」とは、公権力の主体たる国又は公共団体が法令の規定に基づき行う行為のうち、その行為によって、直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定することが法律上認められているものをいう(最判昭30・２・24民集９巻２号217頁、最判昭39・10・29民集18巻８号1809頁。ただし、いずれも行政事件訴訟特例法下のものである。)と解している。また、「その他公権力の行使に当たる行為」には、公権力的事実行為(公権力行使性を有する事実行為)、すなわち行政庁の一方的意思決定に基づき、特定の行政目的のために国民の身体、財産等に実力を加えて行政上必要な状態を実現させようとする権力行為が含まれる(旧行審法２条１項参照)。

イ　取消訴訟の排他的管轄

行政処分は、公共の福祉の維持・増進のために、法の内容を実現することを目的として、正当な権限のある行政庁により、法に準拠

してされるものであり、社会公共の福祉の観点からその行政目的を可及的速やかに達成させる必要性がある。そのため、行訴法は、行政処分は仮に違法なものであってもそれが正当な権限を有する機関により取り消されるまでは一応有効なものとして取り扱われるものであることを認め(いわゆる「公定力」)、他方、これによって権利・利益を侵害された者の救済については、通常の民事訴訟の方法によることなく、特別の規定(取消訴訟)によるべきこととしたのである(前記最判昭39・10・29参照)。換言すれば、取消訴訟は、行政処分の公定力を排除することを目的とする訴訟であり、行政処分に不服のある者は、それが無効である場合を除いて、取消訴訟によってのみ救済を求めることができ、それ以外の方法(通常の民事訴訟等)によっては行政処分の有効性を争うことができないとされている(取消訴訟の排他的管轄。なお、雑所得として課税対象とされた金銭債権が後日回収不能となった場合の救済方法がなかった特殊な事例に関し、最判昭49・３・８民集28巻２号186頁がある。)。

したがって、納税義務ないし租税債務を確定させる行政処分である更正、決定等が存在すると、たとえそれが違法であっても、原則として、何人も同処分を有効なものとして扱わなければならないから、例えば、納税者が通常の民事訴訟で国を相手として同処分に係る租税債務の不存在確認を求めたり、同処分により納付した租税の返還を求めたりすることは、同処分が無効であるというのでない限り、同処分の公定力に抵触することとなり許されない。違法な処分により権利利益を侵害された納税者は、同処分が無効である場合を除き、取消訴訟において、裁判所により処分が違法として取り消され、処分の公定力が排除されて、初めて、租税の納付を拒否することができ、また、納付した租税の還付を求めることができる。

ウ　課税訴訟における処分性

課税訴訟は、租税の賦課処分に関する訴訟であり、税務署長等の

する賦課処分は、税務署長等が優越的地位に基づき、法律に基づいて直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定する行為であるから、ほとんどの場合、処分性が肯定され、取消訴訟の対象となる。

しかしながら、行政処分は、前記のとおり、直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定することが法律上認められる「行為」でなければならないから、税務署長等の何らの行為を要せず、法律の規定により当然に発生した法的効果を通知するにすぎない「延滞税を納付すべき旨の通知」等は、行政処分とはいえない(札幌地判昭50・６・24訟月21巻９号1955頁等、後記第２編第２章第６の２(2)参照)。

また、行政処分は、その行為によって「直接国民の権利義務を形成しまたはその範囲を確定することが法律上認められているもの」でなければならないから、法的効果を何ら生じない課税庁の勧告や行政指導は、行政処分とはいえない。例えば、登録免許税法は、登記機関は、登記等をするとき、登録免許税の額が正当に納付されているかどうかを確認しなければならないとしているが(同法25条)、登録免許税は自動確定の租税であり(通則法15条２項13号)、この確認した結果を納税者に表示したとしても、これは、単なる確認行為にすぎず行政処分とはいえない(東京高判平８・４・22訟月43巻７号1690頁、その上告審最判平10・２・24集民187号169頁)。

もっとも、登録免許税法31条１項は、同項各号のいずれかに該当する事実があるときは、登記機関が職権で遅滞なく所轄税務署長に過誤納金の還付に関する通知をしなければならないことを規定しており、同条２項は、登記等を受けた者が登記機関に申し出て上記の通知をすべき旨の請求をすることができる旨を定めているところ、最判平17・４・14(訟月52巻４号1256頁)は、この請求に対する登記機関の拒否通知の処分性が争われた事案において、同項所定の手続の排他性を否定し、過大に登録免許税を納付した者は同項所定の手

続によることなく、通則法56条に基づく過誤納金還付請求をすることができるとしつつ、上記拒否通知は登記等を受けた者に対して保障された簡易迅速に還付を受けることができる手続上の地位を否定する法的効果を有するものとして抗告訴訟の対象となる行政処分に当たるとした。

また、源泉徴収所得税の納税告知（通則法36条１項２号）について、最判昭45・12・24（民集24巻13号2243頁）は、源泉徴収所得税の納税義務は、その所得の支払の時に当然成立し、これと同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額も確定するから（同法15条２項２号）、納税の告知は、課税処分とすれば処分性を有しないが、徴収処分としては、滞納処分の不可欠の前提であり、行政上の不服申立てが許されるものであって、これによって徴収税額についての税務署長の意見が初めて公にされることからすれば、行政処分に当たるとしている（第２編第３章第３の４(2)イ参照）。

なお、通達は、上級行政機関の下級行政機関に対する命令であり、その効力は受命機関にのみ及び、直接国民の権利義務を形成しその範囲を確定するものではないから、それ自体に行政処分性を認めることはできない（最判昭43・12・24民集22巻13号3147頁）（注）。

（注）　通達の法的性質に関し、前記最判昭43・12・24は、「元来、通達は、原則として、法規の性質をもつものではなく、上級行政機関が関係下級行政機関および職員に対してその職務権限の行使を指揮し、職務に関して命令するために発するものであり、（中略）一般の国民は直接これに拘束されるものではなく、このことは、通達の内容が、法令の解釈や取扱いに関するもので、国民の権利義務に重大なかかわりをもつようなものである場合においても別段異なるところはない。（中略）行政機関が通達の趣旨に反する処分をした場合においても、そのことを理由として、その処分の効力が左右されるものではない。また、裁判所がこれらの通達に拘束されることのないことはもちろんで、裁判所

は、法令の解釈適用にあたつては、通達に示された法令の解釈とは異なる独自の解釈をすることができ、通達に定める取扱いが法の趣旨に反するときは独自にその違法を判定することもできる筋合である。」としている(なお、最判昭38・12・24訟月10巻２号381頁参照)。

しかし、日々の租税行政は通達に依拠して行われており、納税者の側で争わない限り、租税法の解釈・適用に関する大多数の問題は、通達に即して解決されることになるから、現実には、通達は法源と同様の機能を果たしているのも事実である。また、納税義務を免除・軽減し、あるいは手続要件を緩和する取扱いが、租税行政庁によって一般的にしかも反復・継続的に行われ(行政先例)、それが法であるとの確信(法的確信)が納税者の間に一般的に定着した場合には、慣習法としての行政先例法の成立を認めるべきであり、租税行政庁もそれによって拘束され、その取扱いを変えるためには法の改正が必要であるという見解もある(金子・租税法115ないし118、734ないし738頁)。さらに、裁判例においても、何らかの意味で通達等の従前の取扱いに反する課税処分やそれに伴う過少申告加算税の賦課決定処分については、法令の解釈適用上もこれらを違法とする傾向が見られることに留意する必要がある(例えば、株式の評価方法に関する最判平17・11・８訟月52巻11号3503頁及び最判平18・１・24訟月52巻12号3656頁、いわゆるストック・オプション訴訟に関する最判平18・10・24民集60巻８号3128頁、最判平18・11・16集民222号243頁及び最判平19・７・６集民225号39頁参照)。近時の裁判例として、課税庁が、特定の者の相続財産の価額について財産評価基本通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとすることの適否が問題となった事案において、「評価通達は相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものであり、課税庁がこれに従って画一的に評価を行っていることは公知の事実であるから、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるもの

とすることは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、上記の平等原則に違反するものとして違法というべきである」としつつ、財産評価基本通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、合理的な理由があるとして、相続財産の価額を同通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとしても平等原則に違反しないとした最判令４・４・19(民集76巻４号411頁)がある。

(2) 裁決の取消しの訴え

ア　裁決の取消しの訴えの内容

「裁決の取消しの訴え」における「裁決」とは、「審査請求その他の不服申立て(中略)に対する行政庁の裁決、決定その他の行為」をいい(行訴法３条３項)、これらの取消しを求める訴訟が裁決の取消しの訴えである。

通則法は、税務署長等に対する再調査の請求と国税不服審判所長に対する審査請求との二種類の不服申立てを認め(通則法75条１項１号)、再調査の請求に対する応答行為を「決定」、審査請求に対するものを「裁決」(同法83条、98条)と呼んでいる。したがって、裁決の取消しの訴えの類型に属する課税訴訟には、税務署長等の再調査の請求についての決定の取消しの訴えと、国税不服審判所長の裁決の取消しの訴えとの二つがあることになる。

イ　取消訴訟における原処分主義

処分の取消しの訴え及び裁決の取消しの訴えを併せて「取消訴訟」というが(行訴法９条１項)、国税に関する処分については、前記のように不服申立手続を経ることの結果として、国税に関する処分に対する取消訴訟は、原処分のみならず、再調査の請求についての決定又は審査請求に対する裁決についても提起し得ることになる。

しかし、裁決の取消しの訴えにおいては、原処分の違法を理由と

して裁決の取消しを求めることができない(行訴法10条２項)。したがって、原処分の違法は、「処分の取消しの訴え」においてのみ主張することができ、「裁決の取消しの訴え」においては、裁決固有の違法しか主張し得ない。このことを「原処分主義」という。課税訴訟についても、通則法に別段の定めがないから、行訴法に従い原処分主義によることとなる。

国税に関する処分で、裁決固有の違法事由としては、①裁決主体に関する違法、例えば、審判官でない者が関与した裁決等、②裁決手続に関する違法、例えば、答弁書の不送付(通則法93条３項)、書類閲覧請求に対する閲覧拒否(同法97条の３第１項)等、③裁決の形式に関する違法、例えば、書類によらない裁決、理由附記に不備のある裁決などが問題となろう。

(3) 無効等確認の訴え

ア　無効等確認の訴えの内容

無効等確認の訴えとは、「処分若しくは裁決の存否又はその効力の有無の確認を求める訴訟」(行訴法３条４項)をいう。

行政処分の瑕疵には、「取消事由」としての瑕疵と、「無効事由」としての瑕疵があり、行訴法もこれを認めて、「処分の取消しの訴え」、「裁決の取消しの訴え」のほか、「無効等確認の訴え」を規定している。

すなわち、前記のとおり、行政処分には公定力があり、権限のある行政庁の職権によって取り消され、又は裁判所の判決によって取り消されない限り、行政処分はたとえその手続あるいは内容に瑕疵があったとしても当然にその効力が排除されることはない。行政処分における通常の瑕疵は、法所定の手続を経由して初めて是正されるものであり、これが「取消事由」としての瑕疵であり、それに対応するのが「取り消し得べき行政処分」である。そして、取消訴訟にあっては、法所定の一定期間内に訴えを提起しなければならない

(行訴法14条)し、また、課税訴訟のように事前に法所定の不服申立手続を経由しなければならないとされている場合もある(通則法115条１項)から、出訴期間の徒過あるいは適法な不服申立手続を経由していないことによって訴訟要件を欠く場合には、当該行政処分に対する取消訴訟の提起が不適法として許されないことになり、裁判所の本案判決による行政処分の取消しは不可能となる。

しかしながら、上記の原則を貫いて行政処分の効力を維持することが著しく不当である場合がある。すなわち、行政処分に存する瑕疵の程度が著しく、行政処分としての形式は存するが、公定力によってその効力を維持すべきでない場合には、もともと行政処分としては法律上何らの効力も生じ得ないのであるから、何人であっても、取り消し得べき処分における場合のような制限に服することなく、いつでも、直接に、私法上の法律関係に関する訴えにおいてその効力の有無を争うことができる(行訴法45条１項参照)。これが「無効事由」としての瑕疵であり、それに対応するのが「無効な行政処分」である。

このような無効な行政処分には、公定力が生じない。したがって、行政処分が無効な場合には、通常は、その無効確認判決を待つまでもなく、その無効を前提として現在の法律関係を争うことができるから、過去の行政処分の無効確認を求める訴えの利益はないといえる。しかし、無効な行政処分も処分としての外観を有し、表見的通用力を有し得るから、その表見的通用力により国民の法律上の地位に対して脅威を及ぼすことがある。そこで、表見的通用力を排除するため、無効確認訴訟を認める必要があるといえるのであり、行訴法は無効等確認の訴えも抗告訴訟の一種としているのである。

そして、民事訴訟において、確認訴訟は、原則として、現在の法律関係の確認のみが許され、過去の権利又は法律関係の確認を求めることは許されないとされている民訴理論との調整を図るため、行

訴法36条は、「無効等確認の訴えは、当該処分又は裁決に続く処分により損害を受けるおそれのある者その他当該処分又は裁決の無効等の確認を求めるにつき法律上の利益を有する者で、当該処分若しくは裁決の存否又はその効力の有無を前提とする現在の法律関係に関する訴えによって目的を達することができないものに限り、提起することができる。」と規定して、無効等確認の訴えを補充的、例外的なものとしている。

なお、無効等確認の訴えにおける原告適格については、行訴法36条が、①「当該処分又は裁決に続く処分により損害を受けるおそれのある者」、②「その他当該処分又は裁決の無効等の確認を求めるにつき法律上の利益を有する者で」（以上を併せて「積極要件」という。）、③「当該処分若しくは裁決の存否又はその効力の有無を前提とする現在の法律関係に関する訴えによって目的を達することができない」（これを「消極要件」という。）ものに限り、訴えを提起することができるとし、取消訴訟よりも更にこれを限定している。

上記要件については、③の消極要件は、①及び②の積極要件のいずれにもかかり、結局、③の要件を充足しなければ訴えを提起することができないことになるという見解（一元説）と、③の消極要件は、②の積極要件のみにかかり、①の要件を充足すればそれだけで訴えを提起することができるとする見解（二元説）とがある。

さらに、③の消極要件（「現在の法律関係に関する訴えによって目的を達することができない」）の意義については、見解が分かれている。代表的な見解としては、ａ現在の法律関係に関する訴えに還元する（引き直す）ことができないものに限り、原告適格を認める「法律関係還元説」、ｂ現在の法律関係に関する訴えに還元することができる場合であっても、なお、その訴えによっては「目的」を達成することができないときには原告適格を認める「目的達成不能説」が挙げられる。

最判昭51・４・27(民集30巻３号384頁)は、課税処分を受け、当該課税処分に係る税金をいまだ納付していないため滞納処分を受けるおそれがある納税者は、当該課税処分の無効確認の訴えの原告適格を有するとした。同判決の結論は、一見、前述の二元説の立場によるかのようであるが、一元説に立った上で、③の消極要件につき、現在の法律関係に関する訴えに還元することが可能であっても、それによっては後続の処分を予防することができないときには原告適格を認めるという説によっても、説明することができるとされている。その後、最判昭62・４・17(民集41巻３号286頁)は、土地改良事業の施行に伴い土地改良区から換地処分を受けた者について、紛争の実態に鑑みると、当該換地処分の無効を前提とする従前の土地の所有権確認訴訟等の現在の法律関係に関する訴えによってはその目的を達することができないとして、当該換地処分の照応の原則違反を理由とする無効確認の訴えの原告適格を肯定し、もんじゅ原子炉訴訟(最判平４・９・22民集46巻６号1090頁)では、行訴法36条にいう「その効力の有無を前提とする現在の法律関係に関する訴えによって目的を達することができない」とは、当該処分に基づいて生ずる法律関係に関し、処分の無効を前提とする当事者訴訟又は民事訴訟によっては、その処分のため被っている不利益を排除することができない場合はもとより、当該処分に起因する紛争を解決するための争訟形態として、上記の当事者訴訟又は民事訴訟との比較において、当該処分の無効確認を求める訴えの方がより直截的で適切な争訟形態であるとみるべき場合をも意味すると判示した。上記のような最高裁判例からすると、最高裁判所は、一元説を前提とした上で、③の消極要件(「現在の法律関係に関する訴えによって目的を達することができない」)について、処分の無効等確認を求める訴えの方がより直截的で適切な争訟形態であるときはこの要件を満たすものとみていると解される。

前記最判昭51・４・27は、「納税者が、課税処分を受け、当該課税処分にかかる税金をいまだ納付していないため滞納処分を受けるおそれがある場合において、右課税処分の無効を主張してこれを争おうとするときは、納税者は、行政事件訴訟法36条により、右課税処分の無効確認を求める訴えを提起することができる」としているが、他方、納税者が課税処分を受けた後、当該課税処分に係る税金を既に納付している場合には、①その後に当該課税処分に続く処分がされることはないから、当該納税者は行訴法36条にいう「当該処分・・・に続く処分により損害を受けるおそれのある者」に当たるとはいえない上、②当該納税者は、国に対し、当該課税処分の無効を前提として、誤納金として当該税金相当額の返還を求めることができるから、当該納税者による当該課税処分等の無効等確認の訴えは、「当該処分・・・の効力の有無を前提とする現在の法律関係に関する訴えによって目的を達することができないもの」にも当たらないものと解されるから、当該納税者には当該課税処分の無効等確認の訴えの原告適格はない（東京高判昭55・11・18税資115号546頁。その上告審である最判昭57・３・４訟月28巻６号1218頁により維持。）。

無効等確認の訴えの類型に属する課税訴訟には、更正・決定等の課税処分、青色申告承認取消処分、再調査決定、審査裁決の無効確認訴訟等がある。

イ　無効事由

課税処分がどのような場合に無効となるかについては、①課税処分が大量的、回帰的であること、②課税要件の充足の有無の事実認定には納税者の協力が必要であること、③行政上の不服申立手続の役割が重視されるべきであること、④そのための慎重な不服申立制度が完備されていること、⑤不服申立制度には出訴期間の制限があること、⑥更正処分についても期間制限があること、等の課税処分

の特殊性を考慮し、慎重に検討する必要がある。

この点、課税処分についても、一般の行政処分と同様、その瑕疵が、「重大かつ明白」な場合に限って、無効となるものと解され、最判昭36・３・７(民集15巻３号381頁)も、「行政処分が当然無効であるというためには、処分に重大かつ明白な瑕疵がなければならず、ここに重大かつ明白な瑕疵というのは、「処分の要件の存在を肯定する処分庁の認定に重大・明白な瑕疵がある場合」を指すものと解すべき」であると判示している。

もっとも、最判昭48・４・26(民集27巻３号629頁)は、課税庁から登記簿の記載等に基づいて譲渡所得の発生ありとして課税処分及びそれに基づく差押処分を受けた下記乙が、実際には、甲が、その所有土地につき、ほしいままに、乙に対する所有権移転登記を経由した上、同人名義で丙に売却したものであるとして、差押処分の取消しとともに課税処分の無効確認を求めた事案につき、「課税処分が課税庁と被課税者との間にのみ存するもので、処分の存在を信頼する第三者の保護を考慮する必要のないこと等を勘案すれば、当該処分における内容上の過誤が課税要件の根幹についてのそれであつて、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の徒過による不可争的効果の発生を理由として被課税者に右処分による不利益を甘受させることが、著しく不当と認められるような例外的な事情のある場合には、前記の過誤による瑕疵は、当該処分を当然無効ならしめるものと解するのが相当である。」とし、瑕疵の明白性については説示しないで、原判決(当該課税処分については瑕疵の明白性がないから無効とはいえないと判示していた。)を破棄し、事件を原審に差し戻した。また、最判平９・11・11(集民186号85頁)も、前記最判昭48・４・26と同一の判断基準を示した上、国民健康保険税の賦課処分に当たり、雇用対策法17条により公課を課すことができないものとされている職業転換給付金をも

課税標準に含めて課税処分をした疑いがあり、上記「例外的な事情」のある場合に該当する可能性があると判示している。

前記最判昭36・３・７等が瑕疵の明白性を要求する根拠は、重大な瑕疵ある処分によって侵害された国民の権利保護の要請と、これに対するものとしての法的安全及び第三者の信頼保護（換言すれば、処分を無効とすることによって侵害される既得の権利の保護）の要請にほかならない。この相対立する要請の調和、利益衡量こそ具体的妥当性追求の指標としての重大明白性理論のよって立つ基盤であると解すべきであり、明白性について説示をしなかった前記最判昭48・４・26の理由の構成も前記最判36・３・７とそのよって立つ基盤は同様であると考えられる（可部恒雄・最判解<民事>昭和48年度544-545頁参照）。したがって、前記最判昭48・４・26等は課税処分について、一般に明白性の要件が必要でないとまでするものではなく、前記最判昭和48・４・26が指摘するような例外的事情の下においては、明白性の要件を満たさなくても無効となる余地があることを示したものと考えられる。現に最高裁判決には、前記最判昭48・４・26以降も、「重大かつ明白」ということを無効の判断基準としているものがあり（最判昭48・10・２シュト141号32頁、最判昭48・10・５税資71号492頁、最判昭48・10・５シュト141号39頁。なお、同旨の高裁判決を是認したものとして、最判昭51・９・28税資89号726頁、最判昭60・10・31税資147号320頁参照）、明白性の要件が一般に不要とされているとは考えられない。このことは、最判平16・７・13（訟月51巻８号2116頁）が、当該事案において、仮に課税庁による課税要件の認定に誤りがあるとしても、誤認であることが課税処分の成立の当初から外形上、客観的に明白であるということはできず、また、前記最判昭48・４・26が判示する例外的な事情がある場合にも該当しないとして、当該課税処分が当然無効であるということはできないと判断していることからも明らかである。

(4) 不作為の違法確認の訴え

不作為の違法確認の訴えとは、「行政庁が法令に基づく申請に対し、相当の期間内に何らかの処分又は裁決をすべきであるにかかわらず、これをしないことについての違法の確認を求める訴訟」（行訴法３条５項）をいう。不作為の違法確認の訴えの場合には、いまだ明示的又は積極的に行政庁の処分がされているわけではない。しかし、行政庁がある行為をすべき法令上の義務を負っている場合には、その不作為が相当の期間継続することによって、違法な状態が外部化ないし現実化されたとみることができる。

この訴えの許容される要件は、①「法令に基づく申請」をし、②行政庁が「相当の期間内」に応答する義務があるのにこれをしないことである。

「法令に基づく申請」とは、必ずしも明文の規定がある必要はなく、当該法令の解釈上申請権が認められればよいとされ（塩野・行政法Ⅱ241頁）、また、「相当の期間」は、当該処分・裁決の性質・内容に応じて判断されるべきもので、画一的・一義的には決し難い。その解釈に当たっては、処分が遅延していることについての正当理由をも考慮すべきであるが、単に事務量や人手不足等の行政庁の主観的事情は正当な理由とならないとする学説が有力である（南博方編・注釈行政事件訴訟法53頁、杉村敏正ほか・行政手続・行政争訟法349頁）。

不作為の違法確認の訴えは、行政庁の不作為状態が継続する限り許されるが、訴訟の係属中、行政庁が当該訴訟に係る処分又は裁決をしたため不作為状態が解消されれば訴訟の目的が消滅して、訴えの利益が失われる（塩野・行政法Ⅱ242頁）。また、この請求を認容する判決があれば、行政庁は何らかの処分又は裁決をしなければならないが、いかなる内容の処分をすべきかについてまで拘束されるものではない。

この類型に属する課税訴訟としては、更正の請求に対する不作為違

法確認訴訟、再調査の請求に対する不作為違法確認訴訟、審査請求に対する不作為違法確認訴訟が考えられる。

(5) 義務付けの訴え

義務付けの訴えとは、①行政庁が一定の処分をすべきであるにかかわらずこれがされないとき(②に掲げる場合を除く。)、②行政庁に対し一定の処分又は裁決を求める旨の法令に基づく申請又は審査請求がされた場合において、当該行政庁がその処分又は裁決をすべきであるにかかわらずこれがされないときにおいて、行政庁がその処分又は裁決をすべき旨を命ずることを求める訴訟をいう(行訴法３条６項)。一般に、上記①の類型に係る訴訟を非申請型の義務付けの訴え、上記②の類型に係る訴訟を申請型の義務付けの訴えという。

ア　非申請型の義務付けの訴え

まず、非申請型の義務付けの訴えは、一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがあり、かつ、その損害を避けるため他に適当な方法がないときに限り、提起することができる(行訴法37条の２第１項)。裁判所は、同項前段の「重大な損害」を生ずるか否かを判断するに当たっては、損害の回復の困難の程度を考慮するものとし、損害の性質・程度及び処分の内容・性質をも勘案するものとされている(同条２項)。他方、同条１項後段に規定する「損害を避けるため他に適当な方法がない」という要件(補充性の要件)に関しては、個別の事案に応じて判断されることになる。例えば、更正の請求の制度(通則法23条等)との関係で、更正の請求の期間の経過前は、更正の請求をすることが損害を避けるための適当な方法と考えられるから、職権による減額更正を求める義務付けの訴えは補充性の要件を欠くというべきであり、また、課税処分の一部に不服がある場合にその一部取消訴訟を提起しないで減額更正の義務付けを求める場合には、当該課税処分自体の一部取消しを求めることによって適切に損害を避けることができるから、補充性の要

件を欠くと考えられる(以上につき、小林久起・行政事件訴訟法162頁以下、塩野・行政法Ⅱ250-251頁、東京地判平24・２・28訟月58巻８号3020頁)。

なお、前記東京地判平24・２・28は、更正の請求の期間が経過した後、計算誤りによる過大申告を理由として行訴法37条の２に基づき減額更正処分の義務付けを求めた事案において、更正の請求の期間を経過した後であっても客観的な課税標準等の認識等に誤りがあったことが認定された場合には税務署長において職権による更正をする義務があると解するとすると、更正の請求の制度を認めつつ更正の請求期間を限定した趣旨に正面から反することになると判示した。職権による取消処分は、行政庁にこれを行う法令上の権限があることを前提とするものであり、行政庁に法令上の根拠を欠く行動を義務付けることはできないと解されるから、税務署長に法令上処分権限が認められない処分について義務付けを求める訴えは不適法というべきである(処分の取消判決の拘束力(同法33条１項)によっても、処分をした行政庁が法令上の根拠を欠く行動を義務付けられるものではないから、当該行政庁が取消判決の拘束力により負う義務の内容は、当該行政庁がそれを行う法令上の権限があるものに限られるとしたものとして、前記最判令３・６・24、前記東京高判令５・１・25)。

次に、非申請型の義務付けの訴えは、行政庁が一定の処分をすべき旨を命ずることを求めるにつき法律上の利益を有する者に限り、提起することができる(行訴法37条の２第３項)。上記の法律上の利益の有無の判断については、取消訴訟の原告適格に関する考慮規定(同法９条２項)が準用される(同法37条の２第４項)。この点に関し、東京地判平19・２・９(税資257号順号10630)は、人格のない社団である訴外団体に自己の財産を贈与して参画し、その後脱退した個人が、その贈与により訴外団体に賦課された贈与税について減額更正

をすべき旨を税務署長に命ずることを求めた事案において、同法９条２項所定の要素を考慮しても、当該個人は、その主張する減額更正の義務付けを求めるにつき法律上の利益を有する者ということはできず、原告適格を欠くとしている(その控訴審である東京高判平19・12・19税資257号順号10851により維持。)。

そして、義務付けの訴えが行訴法37条の２第１項及び３項に規定する要件(これらは訴訟要件と解される。)に該当する場合において、その義務付けの訴えに係る処分につき、行政庁がその処分をすべきであることがその処分の根拠となる法令の規定から明らかであると認められ又は行政庁がその処分をしないことがその裁量権の範囲を超え若しくはその濫用となると認められるときは、裁判所は、行政庁がその処分をすべき旨を命ずる判決をする(同条５項)。

非申請型の義務付けの訴えに属する課税訴訟としては、以上に挙げたもののほかは想定し難いが、これらはいずれも不適法な訴えといわざるを得ないであろう。

イ　申請型の義務付けの訴え

申請型の義務付けの訴えは、①法令に基づく申請又は審査請求に対し相当の期間内に何らの処分又は裁決がされないとき(不作為の場合)、②法令に基づく申請又は審査請求を却下し又は棄却する旨の処分又は裁決がされた場合において、当該処分又は裁決が取り消されるべきものであり、又は無効若しくは不存在であるとき(拒否処分の場合)に限り、提起することができる(行訴法37条の３第１項)。

また、申請型の義務付けの訴えは、上記の法令に基づく申請又は審査請求をした者に限り、提起することができる(行訴法37条の３第２項)。

申請型の義務付けの訴えを提起するときは、上記①の場合には、その処分又は裁決に係る不作為の違法確認の訴えを、上記②の場合

には、その処分又は裁決に係る取消訴訟又は無効等確認の訴えを、その義務付けの訴えに併合して提起しなければならず(行訴法37条の３第３項)、その弁論及び裁判は、分離しないでしなければならない(同条４項)。

そして、義務付けの訴えが行訴法37条の３第１項から３項までに規定する要件(これらは訴訟要件と解される。)に該当する場合において、同項各号に定める訴え(併合提起された不作為の違法確認の訴え、取しの訴え、無効等確認の訴え)の請求に理由があると認められ、かつ、その義務付けの訴えに係る処分又は裁決につき、行政庁がその処分若しくは裁決をすべきであることがその処分若しくは裁決の根拠となる法令の規定から明らかであると認められ又は行政庁がその処分若しくは裁決をしないことがその裁量権の範囲を超え若しくはその濫用となると認められるときは、裁判所は、その義務付けの訴えに係る処分又は裁決をすべき旨を命ずる判決をする(同条５項)。

なお、申請型の義務付けの訴えのうち、上記②の拒否処分の場合については、併合提起された処分又は裁決の取消しの訴え又は無効等確認の訴えに係る請求が認容されることが訴訟要件となるものと解され(行訴法37条の３第１項２号参照)、これらの請求が棄却される場合には、当該義務付けの訴えは不適法として却下されることになる(市村陽典「行政事件訴訟法の改正と訴訟実務」法律のひろば57巻10号27頁参照)。

この類型に属する課税訴訟としては、①更正の請求に対する不作為の違法確認の訴えと併合して提起される減額更正の義務付けの訴え、②更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分の取消しの訴えと併合して提起される減額更正の義務付けの訴えが考えられる。

(6) 差止めの訴え

差止めの訴えとは、行政庁が一定の処分又は裁決をすべきでないにかかわらずこれがされようとしている場合において、行政庁がその処分又は裁決をしてはならない旨を命ずることを求める訴訟をいう(行訴法３条７項)。

差止めの訴えは、一定の処分又は裁決がされることにより重大な損害を生ずるおそれがあるときに限り、提起することができる。ただし、その損害を避けるため他に適当な方法があるときは、この限りでない(行訴法37条の４第１項)。裁判所は、同項に規定する「重大な損害」を生ずるか否かを判断するに当たっては、損害の回復の困難の程度を考慮するものとし、損害の性質及び程度並びに処分又は裁決の内容及び性質をも勘案するものとされている(同条２項)。

差止めの訴えは、行政庁が一定の処分又は裁決をしてはならない旨を命ずることを求めるにつき法律上の利益を有する者に限り、提起することができる(行訴法37条の４第３項)。上記の法律上の利益の有無の判断については、取消訴訟の原告適格に関する考慮規定(同法９条２項)が準用される(同法37条の４第４項)。

そして、差止めの訴えが行訴法37条の４第１項及び３項に規定する要件(これらは訴訟要件と解される。)に該当する場合において、その差止めの訴えに係る処分又は裁決につき、行政庁がその処分若しくは裁決をすべきでないことがその処分若しくは裁決の根拠となる法令の規定から明らかであると認められ又は行政庁がその処分若しくは裁決をすることがその裁量権の範囲を超え若しくはその濫用となると認められるときは、裁判所は、行政庁がその処分又は裁決をしてはならない旨を命ずる判決をする(同条５項)。

この類型に属する課税訴訟としては、増額更正の差止めの訴えなどが考えられる。

(7) 無名抗告訴訟

無名抗告訴訟(法定外抗告訴訟)とは、法定された抗告訴訟以外の抗

告訴訟をいう。

平成16年法律第84号による改正前の行訴法には抗告訴訟として前記(1)ないし(4)の四つの訴訟類型が規定されていたが、同法が抗告訴訟を「行政庁の公権力の行使に関する不服の訴訟」（改正前後ともに同法３条１項）と規定していた又はしていることから、これら四つの類型以外にも抗告訴訟と考えられるものがあるとされ、立法趣旨の説明においても、明示されていないいわゆる無名抗告訴訟が許されるべきか否かは、判例・学説に委ねることとされていた（杉本良吉「行政事件訴訟法の解説５」曹時15巻３号36頁）。そして、講学上、無名抗告訴訟として、行政庁に対し特定の行政処分を行うこと又は行わないことを求める義務付け訴訟、あるいは特定の行政処分を行うべき義務又は行わない義務の確認を求める義務確認訴訟などが挙げられていた。

憲法の三権分立の原則からすれば、行政権は内閣に属し、行政権行使の第一次的判断権は内閣の統轄下にある行政庁にあることから、裁判所が自ら行政処分を行ったり、行政庁に対して特定の行政処分を行うべきこと又は行ってはならないことを命ずるような判決は、行政庁の第一次的判断権を侵害するものとして許されないが、行政庁の第一次的判断権が行使されていない場合でも、「正に行政庁の公権力の行使が行なわれようとし、それが相当の確実性をもって明認されるに至ったときは、すでに、行政庁の第一次的判断が示されたときと同視して、行政庁の処分権若しくは自己の義務の不存在又は処分の違法を主張する抗告訴訟が一種の抗告訴訟として許されることがあり得るであろう。」（田中二郎「抗告訴訟の本質」裁判と法下巻1143頁）とされ、下級審裁判例においても、一般論としては、一義的明白性、緊急性、補充性の要件を満たせば、義務付け訴訟等の無名抗告訴訟を適法に提起できるとされていた(注)。

ところが、行訴法の上記改正によって、前記(5)及び(6)のとおり、義務付けの訴えと差止めの訴えが新たに法定されたことから、少なく

とも、従来のような無名抗告訴訟としての義務付け訴訟や差止訴訟については、法定の義務付けの訴えと差止めの訴えという法定の抗告訴訟に整理されたというべきであるが、将来の不利益処分予防を目的とする義務不存在の確認の訴えについては、なお無名抗告訴訟として許容される場合があり得ることが最判平24・２・９(民集66巻２号183頁)によって確認されている。

(注)　東京地判昭42・４・11行集18巻４号452頁、京都地判昭47・３・31訟月18巻11号1729頁、高松高判昭51・６・25訟月22巻７号1921頁。

(8)　仮の救済制度

行訴法は、以上のような抗告訴訟の類型のうち、処分の取消しの訴えについては執行停止(同法25条)、義務付けの訴えについては仮の義務付け(同法37条の５第１項)、差止めの訴えについては仮の差止め(同条２項)という仮の救済制度を設けている。

ア　執行停止

処分の取消しの訴えの提起は、処分の効力、処分の執行又は手続の続行を妨げない(行訴法25条１項)。

しかし、処分の取消しの訴えの提起があった場合において、処分、処分の執行又は手続の続行により生ずる重大な損害を避けるため緊急の必要があるときは、裁判所は、申立てにより、決定をもって、処分の効力、処分の執行又は手続の続行の全部又は一部の停止(執行停止)をすることができる。ただし、処分の効力の停止は、処分の執行又は手続の続行の停止によって目的を達することができる場合には、することができない(行訴法25条２項)。課税訴訟関係の執行停止申立事件では、課税処分の執行停止を求めるものはほとんどみられず、その大部分は滞納処分の執行、続行停止を求めるものである。課税処分の取消訴訟を本案として滞納処分の続行停止を申し立てることができるかについては問題があるが、裁判例の大勢は、滞納処分は課税処分の有効なことを前提としてされる課税処分の執

行としての意味を有することなどを理由に、このような申立ても当該課税処分の「手続の続行の停止」を求めるものとして許されるとしている(泉・審理261頁、最高裁判所事務総局行政局監修・主要行政事件裁判例概観２(改訂版)―租税関係編―511頁)。

行訴法25条２項に規定する「重大な損害」については、平成16年法律第84号による改正前は、「回復の困難な損害」と規定されていたが、同改正により、損害の性質のみならず、損害の程度や処分の内容及び性質が適切に考慮されるようにするため、この要件が「重大な損害」に改められるとともに、裁判所は、この「重大な損害」を生ずるか否かを判断するに当たっては、損害の回復の困難の程度を考慮するものとし、損害の性質及び程度並びに処分の内容及び性質をも勘案するものとされた(同条３項)。租税訴訟においては、その性質上、申立人の被る損害は、単純な財産上の損害に帰せられる場合が多いと思われるが、一般的に言えば、生活の困窮や事業の倒産を来す場合、又は居住中の不動産の喪失等の非代替的な利益が害される場合であれば、回復の困難な損害に当たると解され得るから、そのことが「重大な損害」の有無の判断において積極的に勘案されることになろう(泉・審理264頁参照)。

もっとも、執行停止が認められるためには、上記損害を避けるため執行停止決定をしなければならない緊急の必要性が存しなければならない(行訴法25条２項本文)。課税処分がされても、いまだ差押処分前の段階においては、課税処分の効力の停止はもちろん、その後の手続を全て停止しなければならない緊急の必要性のある場合は、ほとんどないと思われる。実務上は、差押後の滞納処分の続行停止を求める申立てが大部分であるが、この場合は、その目的物の性質・利用目的等を考慮してその目的物が非代替的なものか否か、代替的なものでも生活困難、事業倒産を来すものであるか否か等につき慎重に判断することになろう(泉・審理264-265頁)。

また、執行停止は、公共の福祉に重大な影響を及ぼすおそれがあるとき、又は本案について理由がないとみえるときは、することができない(行訴法25条４項)。

その他、課税訴訟における執行停止に関する諸問題については、泉・審理260頁以下、藤田耕三ほか・行政事件訴訟法に基づく執行停止をめぐる実務上の諸問題238頁以下に詳しいので、参照されたい。

イ　仮の義務付け及び仮の差止め

義務付けの訴えの提起があった場合において、その義務付けの訴えに係る処分又は裁決がされないことにより生ずる償うことのできない損害を避けるため緊急の必要があり、かつ、本案について理由があるとみえるときは、裁判所は、申立てにより、決定をもって、仮に行政庁がその処分又は裁決をすべき旨を命ずること(仮の義務付け)ができる(行訴法37条の５第１項)。

また、差止めの訴えの提起があった場合において、その差止めの訴えに係る処分又は裁決がされることにより生ずる償うことのできない損害を避けるため緊急の必要があり、かつ、本案について理由があるとみえるときは、裁判所は、申立てにより、決定をもって、仮に行政庁がその処分又は裁決をしてはならない旨を命ずること(仮の差止め)ができる(行訴法37条の５第２項)。

これらの規定にいう「償うことのできない損害」とは、本案訴訟である義務付けの訴えや差止めの訴えの要件である「重大な損害」よりも損害の回復の困難の程度が著しい場合をいい、金銭賠償が不可能な損害のほか、社会通念に照らして金銭賠償のみによることが著しく不相当と認められるような場合を含むものと解されており(小林久起・行政事件訴訟法290頁)(注)、「本案について理由があるとみえるとき」とは、本案訴訟である義務付けの訴え又は差止めの訴えに関して主張する事実が、法律上、義務付け又は差止めの判決

をする理由となる事情に該当すると一応認められ(行訴法37条の２第５項、37条の３第５項、37条の４第５項参照)、かつ、その主張する事実が一応認められることをいうものと考えられている(小林久起・行政事件訴訟法292頁)。

仮の義務付け又は仮の差止めは、公共の福祉に重大な影響を及ぼすおそれがあるときは、することができない(行訴法37条の５第３項)。

(注)「償うことのできない損害」について判断された裁判例として、あるブランドメーカーが法人税更正処分の差止めを求める訴えの提起と併せて仮の差止めの申立てをし、法人税更正処分がされると、ブランドに対する信用が失墜し、また、多額の税金の支払のために財務状況に深刻な悪影響を及ぼす旨主張したのに対し、業務停止等の命令などとは異なり、更正処分が行われたとしても、その事実が税務職員によって公表されるとはいえず、財務状況への影響についても、事後の争訟においてその取消しを求めることによって救済を受けることができるなどとして、申立人が当該更正処分により償うことのできない損害を被るものとは認められないと判示したものがある(東京地決平17・12・20税資255号順号10246)。

３　当事者訴訟としての課税訴訟

(1) 課税訴訟における当事者訴訟

当事者訴訟とは、当事者間の法律関係を確認し又は形成する処分又は裁決に関する訴訟で、法令の規定によりその法律関係の当事者の一方を被告とするもの(形式的当事者訴訟)及び公法上の法律関係に関する確認の訴えその他の公法上の法律関係に関する訴訟(実質的当事者訴訟)をいう(行訴法４条)。

課税訴訟において、形式的当事者訴訟の類型に属するものはなく、実質的当事者訴訟の類型に属する訴訟の代表例として、過納金又は誤納金返還請求訴訟、租税債務不存在確認訴訟が挙げられる。

過納金とは、有効な申告又は課税処分に基づき納付された租税で、納付の時点では法律上の原因(租税債務)を有する適法な納付であったが、後に減額更正、課税処分取消し等により法律上の原因を失い、超過納付となった租税である。誤納金とは、無効な申告又は課税処分に基づいて納付された租税、確定した税額を超えて納付された租税のように納付の時点から法律上の原因を欠いていた租税である。過納金と誤納金とを併せて過誤納金と呼ぶが、納税者は国に対し、過誤納金の返還を請求できるところ、過誤納金は、公法上の不当利得であり、その返還請求訴訟は、公法上の法律関係に関する訴訟、すなわち実質的当事者訴訟である。

課税処分を受けていまだ当該課税処分に係る租税を納付していない者は、当該課税処分が無効であるとして、その無効確認訴訟(行訴法３条４項)を提起する代わりに当該課税処分の無効を前提とする租税債務不存在確認訴訟を提起することもできるし(ただし、これによっては後続処分である滞納処分の執行を停止するなどの仮の救済措置を受けることはできない。同法38条３項、41条１項参照)、また、確定申告をした納税者は、申告が錯誤により無効であるとして、租税債務不存在確認訴訟を提起することができる(ただし、最判昭39・10・22民集18巻８号1762頁は、納税者は、要素の錯誤によって過大に申告をした場合にも、原則として更正の請求の手続によってその是正を図るべきであり、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、錯誤無効を主張することは許されないとしている。第２章第２の３(4)ア参照)。

(2) 予防的租税債務不存在確認訴訟

平成16年法律第84号による改正前の行訴法下では、課税処分がされることを予期し、これを防止する目的で租税債務不存在確認訴訟が提起された場合においては、上記訴訟は、行政権の行使を事前に抑制し

ようとするものであるという意味で、前述した一種の無名抗告訴訟ではないかという疑問が指摘されていた(最高裁判所事務総局行政局監修・主要行政事件裁判例概観２(改訂版)―租税関係編―462頁)。裁判例においても、このような観点から、この種の確認訴訟の適否を検討し、「一般に納税義務の存否について納税者と徴税権者との間に争いがある場合においても、当該納税義務者は、原則として徴税権者が徴税権ありとして課税処分を行なつたのちにおいて、その処分に対する抗告訴訟において右納税義務の存否を争うべく、かかる処分のなされる以前においてかかる義務の存否の確認を直接裁判所に訴求することは、その者が右の抗告訴訟の提起が可能となるまで待つことによつて回復しがたい大きな被害を受けるため、行政処分に先立つて右の如き訴訟を許すことが国民の権利保護のためにつよく要請せられるような特別の事情のある場合にかぎつて許される」(東京地判昭36・11・９行集12巻11号2252頁)としたものがある。

このような類型の訴訟と同様の目的を果たす訴訟については、行訴法の上記改正により、差止めの訴え(同法３条７項)という法定の抗告訴訟として整理されたものと考えられるから、今後も、上記のような予防的租税債務不存在確認訴訟が無名抗告訴訟として許容される可能性は低いといえよう。

(3) 源泉徴収による所得税に関する不存在確認訴訟等

源泉徴収による所得税についての納税の告知に対して、給与等の支払者は、納税の告知に対する抗告訴訟を提起し、納税の告知の前提となる納税義務の存否又は範囲を争って、納税の告知の違法を主張することができる。他面、納税の告知は、課税処分ではなく徴収処分であって、これに対する抗告訴訟が支払者の納税義務、受給者の源泉納税義務の存否・範囲を訴訟上確定させ得るものではないから、支払者は、抗告訴訟に併せて、又はこれと別個に、納税の告知を受けた納税義務の全部又は一部の不存在の確認の訴えを提起することができる(最判

昭45・12・24民集24巻13号2243頁、第２編第３章第３の４(2)参照)。また、源泉徴収に係る所得税は納税義務の成立と同時に特別の手続を要しないで税額が確定するとされており(通則法15条３項２号)、税額が公定力を伴って確定することはないから、その納付又は徴収が実体法上理由を欠く場合は、納付の時から誤納金として還付請求権が生ずると解されている(金子・租税法922頁、大阪地判昭51・９・22訟月22巻９号2336頁、その控訴審大阪高判昭52・３・30行集28巻３号282頁、その上告審最判昭53・２・10訟月24巻10号2108頁)。したがって、このような場合、納税者は、直ちに誤納金返還請求訴訟を提起することができる。

４　その他の訴訟

民衆訴訟とは、国又は公共団体の機関の法規に適合しない行為の是正を求める訴訟で、選挙人たる資格その他自己の法律上の利益にかかわらない資格で提起するものをいい(行訴法５条)、法律に定める場合において、法律に定める者に限り、提起することができる(同法42条)が、現行法上、租税に関する民衆訴訟は認められていない。

したがって、例えば、国民が納付した税金中、自己の納付した税金相当額を自衛隊費に使用してはならない義務があるということの確認を求める訴えは、納税者として、国家の歳出予算及びその支出の是正を求める民衆訴訟としての納税者訴訟と解するほかなく、現行法上認められないものであるから、不適法である(名古屋高判昭58・６・28行集34巻６号1049頁)。

第２　課税処分取消訴訟等における留意点

１　訴えの提起

(1)　課税処分取消訴訟

ア　審理の対象・総額主義と争点主義

(ｱ) 問題の所在

課税処分(納税義務ないし租税債務を確定させる処分である更正処分、再更正処分及び決定処分)の取消訴訟において審理の対象となるのは、訴訟要件と訴訟物たる権利関係である。課税処分取消訴訟の訴訟物は、処分の主体、内容、手続、方式等全ての面における違法、すなわち処分の違法一般であるとするのが通説である。そして、判例も、「本件決定処分取消訴訟の訴訟物は、右総所得金額に対する課税の違法一般であり、所論給与所得の金額が、右総所得金額を構成するものである以上、原判決が本件審査裁決により訂正された本件決定処分の理由をそのまま是認したことは、所論の違法は認められない。」と判示し(最判昭49・４・18訟月20巻11号175頁)、課税処分取消訴訟の訴訟物が処分の違法一般であることを明らかにしている。

しかし、課税処分取消訴訟の訴訟物が処分の違法一般であると解したとしても、処分の同一性の捉え方によって、訴訟物の範囲は異なってくる。不服手続における審理の範囲(第２の５)で論じられているのと同様の問題が課税処分取消訴訟の審理の対象をどう捉えるかという場面でも論じられており、処分の同一性を、総額主義、争点主義のいずれによって捉えるかが問題となる。

(ｲ) 総額主義と争点主義

総額主義とは、処分の同一性を、それによって確定された税額(租税債務の内容)の同一性によって捉える見解である。これに対し、争点主義とは、処分の同一性を、処分理由、すなわち課税庁が処分をするに当たって調査した事実及び法解釈の同一性によって捉える見解である。

これを審理の対象という観点からみると、次のように理解することになる。総額主義は、課税庁が課税処分時に認識した処分理由に誤りがあったとしても、課税処分によって確定された税額が

処分時に客観的に存在した税額を上回らない限り、課税処分は適法であると考えるので、審理の対象は、課税処分によって確定された税額が処分時に客観的に存在した税額を上回るか否かを判断するために必要な事項の全てに及ぶとする。しかし、争点主義は、課税庁の課税処分の理由が誤っており、その誤りを正すことにより税額が減少する限り、その課税処分は違法と考えるので、審理の対象は、処分理由との関係における税額の適否となる。

総額主義によれば、処分理由は攻撃防御方法にすぎないから、民訴法156条及び157条によって制限されることがあることは別として、被告は処分時の処分理由と異なる処分理由を主張することができるが、訴訟において、認容判決が確定すれば、訴訟に現れなかった理由によって改めて処分をすることは許されない。これに対し、争点主義によれば、理由の差し替えはできないが、認容判決(課税処分の取消判決)が確定しても、別の処分理由による再度の処分はできることになる。

総額主義の根拠は、①租税実体法は、一定期間(例えば、暦年、事業年度)に１個の租税債務が成立するとしており、租税手続法はこれを１個の課税処分によって具体化するという建前を採用していると考えられること、②紛争の１回的解決が図られること、③処分理由は全ての課税処分に付されるとは限らないこと(通則法75条４項、115条１項ただし書)などにあるとされている。これに対し、争点主義の根拠としては、①理由の差し替えを自由に認めることは、理由を附記しないで課税処分を行うのと結果的に同じことであり、せっかく理由附記を要求した法の趣旨の大半を失わせることになりかねないこと、②不服申立ての前置が要求される理由の一つは、裁判所の負担軽減のため、出訴前に争点を整理させることにあるが、理由の差し替えを認めることはこの点でも問題があることなどが挙げられる。

争点主義は、有力な学説の支持を得ている(例えば、金子・租税法1098頁)が、判例は、総額主義を採ることを明らかにしており(最判昭36・12・１訟月14巻２号191頁、最判昭42・９・12訟月13巻11号1418頁、前記最判昭49・４・18、最判昭50・６・12訟月21巻７号1547頁、最判平４・２・18民集46巻２号77頁)、実務は、総額主義で確定している(なお、過少申告加算税賦課決定処分取消訴訟の訴訟物について、神戸地判平27・３・19税資265号順号12633は総額主義が妥当しない旨判示したが、その控訴審大阪高判平28・６・17税資266号順号12869は総額主義が妥当する旨判示した。)。

なお、審査請求における審理の範囲をめぐっては、課税訴訟と同様、総額主義と争点主義の争いがあり、学説、判例の状況は、課税訴訟におけるものと同様であるが、審理実務では、論理的には、総額主義が採用されているものの、審査請求の審理の実際の運営においては、争点主義的運営が標榜されており、課税訴訟における議論とはやや様相を異にしている(本編第３章第２の５(3)参照)。

ところで、所得税法128条は、同法120条１項５号に規定された源泉徴収された又はされるべき所得税の額(源泉所得税額)があるときは、算出所得税額(同項３号)から控除した税額(納付所得税額)を国に納付しなければならないとしている(本編第１章第３の１(2)エ参照)。そこで、算出所得税額が増加し、これによって源泉所得税額も増加し、その結果、納付所得税額が減少したため、税務署長が減額更正処分をした場合、算出所得税額を基準とすると、減額更正処分の取消訴訟には訴えの利益があるのではないかが問題となる。しかし、この場合の課税訴訟の審判の対象となる税額は納付税額であり(最判平５・５・28訟月40巻４号876頁)、したがって、減額更正処分は、納税者に不利な処分ではなく訴えの利益はないとされている(東京地判平８・11・29判時1602号56頁)。

イ　課税処分の適法要件

課税処分取消訴訟の訴訟物は、処分の違法性一般であるから、課税処分が同訴訟において維持されるためには、実体上及び手続上のいずれについても適法要件を充足しなければならない。すなわち、課税処分取消訴訟において、課税処分が実体上・手続上の適法要件の一つでも欠けば、その課税処分は違法となる。

(ｱ) 実体上の適法要件

ここでいう実体上の適法要件とは、講学上の課税要件と同義であり、納税義務が成立するために必要な要件をいう。我が国の租税に共通の課税要件は、課税権者、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準及び税率である。さらに、推計課税の事案においては、推計の合理性も実体上の適法要件となる。

(ｲ) 手続上の適法要件

手続上の適法要件とは、課税要件の充足により抽象的に成立した納税義務を、課税庁が具体的に確定するための手続を適法とするための要件である。具体的には、税務調査、理由附記、除斥期間、推計の必要性等が問題となる(税務調査は本編第２章第２の５、理由附記は第２編第３章第１の２、除斥期間は本編第２章第２の３(3)オ、推計の必要性は第２編第３章第２をそれぞれ参照)。

(2) その他の訴訟

その他の課税訴訟についても、一般的には、取消訴訟の訴訟物は処分の違法性一般ということができ、実体的要件と手続的要件が審理の対象となるが、具体的内容については、それぞれの処分や訴訟類型によって異なる。

以下では、特に問題となる訴訟類型について検討する。

ア　通知処分取消訴訟

更正の請求に対する審理の対象については、争点主義的に理解し、納税者が更正の請求の理由として主張した事由のみが対象となるの

か、総額主義的に理解し、税額全体を見直し、申告額を下回るか否かを判断することになると解するのかについて争いがある。この点については、総額主義的に理解するのが妥当と考える。

理由としては、①条文上は、納税者は通則法23条１項１号ないし３号の事由を主張することが更正の請求の要件になっているが、同条４項には、税務署長は「請求に係る課税標準等又は税額等について調査し」と規定されており、審理対象を請求事由に限定していないこと、②租税訴訟においては総額主義が判例の立場として確立していること、③争点主義によると、更正の請求に理由があるが他に増額更正事由があった場合、一旦減額更正をした後、改めて増額更正をすることになるが、そのようなう遠な手順を通則法が予定しているとは考え難いこと等が挙げられる。なお、課税実務では、総額主義的解釈の下に、納税額全体を見直して通知処分を行っている。

したがって、通知処分取消訴訟、すなわち更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分の取消訴訟における訴訟物についても、総額主義・争点主義の対立があるが、総額主義によるべきことは、課税処分取消訴訟と同様である。

イ　青色申告承認取消処分の取消訴訟

青色申告承認の取消しの要件は、租税実体法に定められており（所税150条、法税127条）、その取消処分の取消訴訟においては各号の事由ごとに訴訟物（青色申告承認の取消権）たる権利関係を形成すると考えられるので、各事由ごとに訴訟物が成立すると考えられる。

したがって、青色申告承認取消処分取消訴訟において課税庁が理由の差し替えを行うことは許されない（旧法人税法下の判例として最判昭42・４・21訟月13巻８号985頁、第２編第３章第１の３(3)イ参照）。一方、ある事由を理由とする青色申告承認取消処分取消訴訟で当該取消処分が取り消されても、他の事由を理由とする再度の取消処分は許されることになる。

ウ　裁決取消訴訟

裁決取消訴訟において主張できる違法事由は、裁決固有の瑕疵に限られる(原処分主義。行訴法10条２項)。なお、詳細は、第３の３を参照されたい。

エ　無効等確認訴訟

課税処分の無効等確認訴訟については、その訴訟物は課税処分取消訴訟について述べたところがそのまま当てはまるので、当該行政処分の無効事由となる違法一般、すなわち、重大かつ明白な瑕疵一般の存否が訴訟物となる(園部逸夫編・注解行政事件訴訟法240頁)。

(3) 課税処分取消訴訟等における訴状の記載

訴えの提起は、訴状の提出という一定の方式を備える必要のある行為であり、必要的記載事項が定められている(行訴法７条、民訴法133条２項)。ここでは、必要的記載事項のうち、請求の趣旨及び請求の原因について述べる。

ア　請求の趣旨と訴訟物

訴状に記載する請求の趣旨は、訴えによって求める判決内容の結論的・確定的な表示である。請求の原因とあいまって審判の対象である訴訟物を特定する機能を果たす。したがって、課税処分取消訴訟等の訴訟物をどう捉えるかにより、請求の趣旨の記載方法が異なり得ることになる。前述の総額主義の立場に立脚する場合における請求の趣旨の記載例は以下のとおりである。

イ　請求の趣旨の具体例

(ｱ) 更正処分

「○○税務署長が令和○年○月○日付けでした原告の令和○年分の所得税の更正のうち総所得金額○○円、納付すべき税額○○円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定(ただし、いずれも再調査決定及び審査裁決により一部取り消された後のもの)を取り消す。」

原告は、確定申告をしていることが前提となるので、確定申告額を下回る部分については、原則として取消しの対象とはならない(後記２(1)ア(ｳ) c 参照)。取消しの対象とするためには、更正の請求(通則法23条１項)を経ておく必要がある。

(ｲ) 賦課決定処分

「○○税務署長が令和○年○月○日付けでした原告の令和○年分の所得税の決定及び無申告加算税賦課決定を取り消す。」

(ｳ) 更正の請求に理由がないとする通知処分

「○○税務署長が令和○年○月○日付けでした原告の令和○年分の所得税に係る更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。」

(ｴ) 青色申告承認取消処分

「○○税務署長が令和○年○月○日付けで原告に対してした令和○年分以後の所得税の青色申告承認取消処分を取り消す。」

(ｵ) 審査裁決

「国税不服審判所長が令和○年○月○日付けでした、原告の令和○年分の所得税につき、○○税務署長が行った更正及び過少申告加算税賦課決定に対する原告の審査請求を棄却する旨の裁決を取り消す。」

(ｶ) 無効等確認の訴え

「○○税務署長が令和○年○月○日付けでした原告の令和○年分の所得税の決定及び無申告加算税賦課決定は無効であることを確認する。」

ウ　請求の原因

課税処分取消訴訟の訴状に記載すべき請求の原因としては、請求の特定をするために必要な事実(他の訴訟物と誤認混同を生じない程度に訴訟物を認識できるものであれば足りる。)を記載しなければならない(識別説)。通常はこれと共に請求を根拠づける事実まで

記載されているが、この記載を欠いても訴状としての効力には影響がない。したがって、訴状の請求の原因としては、訴えの対象たる課税処分の存在と、その取消しを求めることを記載すれば、訴訟物を特定したことになり、訴状としては有効である。

通知処分取消訴訟、青色申告承認取消処分の取消訴訟及び裁決取消訴訟においても、同様である。課税処分等の無効確認訴訟の訴訟物は、処分についての重大かつ明白な瑕疵一般の存否であるから、訴状の必要的記載事項としての請求の原因としては、課税処分の存在と、それが無効であることを記載すれば足りることになる。

ただ、訴訟の促進という見地からは、請求を根拠づける事実として、訴訟要件を基礎づけるために不服申立手続を経たことであるとか、課税処分について不満な点等を記載すべきであり、立証を要する事由ごとに、当該事実に関連する事実で重要なもの及び証拠を記載すべきである(民訴規則53条１項)。

請求を根拠づける意味での請求原因については、後記３の主張・立証責任等の項で論ずる。

(4) 貼用印紙

訴え提起に当たっては、訴訟の目的の価額(以下「訴額」という。)に応じて手数料を納めることを要し、訴状に印紙を貼付することにより納付する(民事訴訟費用等に関する法律３条、８条)。訴額の算定については、民訴法８条１項及び９条の規定により行う(民事訴訟費用等に関する法律４条)が、租税訴訟は財産上の請求に係る訴えといえるから、その訴額は訴えをもって主張する利益によることになる。

課税処分取消訴訟に特有の問題点について触れておく。課税処分取消訴訟の訴額は、減額を求める本税額である。一つの訴えで、本税の更正に加えて加算税の賦課決定の取消しをも求める場合は、加算税の賦課決定取消請求は、副次的な請求と解するのが相当であるから、民訴法９条２項の趣旨に照らして、訴額に算入しないという扱いになっ

ている(裁判所書記官研修所編・訴額算定に関する書記官事務の研究(補訂版)128頁参照)。

青色申告承認取消処分の取消訴訟は、青色申告に係る特典の回復を目的としているが、この特典は多岐にわたり、訴額の算定が困難なため、民事訴訟費用等に関する法律４条２項を参考にして、その訴額は160万円とする扱いが行われている(前記書記官事務の研究132頁参照)。

訴え提起手数料の納付は訴訟要件の一種と解されるところ、これを欠く訴えは不適法なものとなる。訴状の貼用印紙に不足があるときは、上申書を提出して裁判所に注意喚起すべきである。

(5) 管轄

課税処分取消訴訟は、処分をした行政庁(税務署長等)が所属する国又は公共団体を被告として提起することとされている(行訴法11条１項１号)から、被告となる国又は公共団体の普通裁判籍の所在地を管轄する裁判所(国については、東京地裁)に提起することができるが、処分をした行政庁の所在地を管轄する裁判所にも提起することができる(同法12条１項)。行政訴訟の第一審の事物管轄を有する裁判所は、法律に特別の定めがない限り、地裁である(裁判所法24条１項、33条１項１号)。

さらに、国を被告とする取消訴訟は、原告の普通裁判籍の所在地を管轄する高等裁判所の所在地(高等裁判所の支部の所在地は含まれない。小林久起・行政事件訴訟法242頁)を管轄する地方裁判所(特定管轄裁判所)にも提起することができる(行訴法12条４項)。この場合、他の裁判所に事実上及び法律上同一の原因に基づいてされた処分に係る抗告訴訟が係属している場合においては、当該特定管轄裁判所は、申立てにより又は職権で、当該訴訟の全部又は一部について、当該他の裁判所又は同条１項から３項までに定める裁判所に移送することができる(同条５項)。

これらの管轄は、専属管轄ではないので、任意管轄に関する民訴法の規定が包括的に準用され(行訴法７条)、合意管轄(民訴法11条)、応訴管轄(同法12条)、遅滞を避け、又は当事者間の衡平を図るための裁量移送(同法17条)の規定の適用がある。

なお、取消訴訟と行訴法13条各号所定の関連請求に係る訴訟とが各別に裁判所に係属している場合において、相当と認めるときは、関連請求に係る訴訟の係属する裁判所は、申立てにより又は職権で、その訴訟を取消訴訟の係属する裁判所に移送することができる。ただし、いずれかの訴訟が高等裁判所に係属しているときは、この限りでない(同条ただし書)。

(6) 税理士補佐人

民訴法においては、「当事者又は訴訟代理人は、裁判所の許可を得て、補佐人とともに出頭することができる。」とされており(同法60条１項)、税理士もこのような手続を踏めば、当然補佐人となることは可能であるが、平成13年法律第38号による改正後の税理士法では、税理士が補佐人となる制度が創設され、税理士は、「租税に関する事項」について、裁判所の許可を要することなく、「裁判所において、補佐人として、弁護士である訴訟代理人とともに出頭し、陳述をすることができる。」とされた(同法２条の２第１項)。

この制度は、租税に関する訴訟が高い専門技術性を有していることに鑑み、行政上の不服申立て手続と同様、訴訟手続においても、税務の専門家である税理士が補佐人という立場を通じて納税者を援助する活動を常に行い得るようにすることが、ひいては申告納税制度の円滑、適正な運営に資することになるとの趣旨によるものである。

本条が適用される「租税に関する事項」を扱う訴訟としては、税務官公署に対する申告等又は税務官公署の調査若しくは処分に関する事項のほか、国税債権不存在確認訴訟、国家賠償請求訴訟、更には相続争いに伴う訴訟における租税に関する陳述等、国又は地方公共団体が

訴訟当事者となる場合以外の訴訟も含まれる。

また、税理士は訴訟事務に関しての専門家ではないため、「弁護士である訴訟代理人とともに」出頭することを前提とし、裁判においても、陳述をするにとどまり、尋問をすることはできないと解されている(国税庁「平成13年改正税法のすべて」629頁)。なお、民訴法60条１項の許可を受けた場合は尋問ができるとの見解もある(秋山幹男ほか・コンメンタール民事訴訟法Ⅰ〔第３版〕729頁)が、上記のとおり税理士は訴訟に関しての専門家ではなく、民事訴訟においては弁護士代理の原則(同法54条１項)が採られている上、税理士には、「弁護士は、偽証若しくは虚偽の陳述をそそのかし、又は虚偽と知りながらその証拠を提出してはならない。」とする弁護士職務基本規程(日本弁護士連合会平成16年11月10日会規第70号)75条の定めや弁護士法56条以下の懲戒規定が適用されないことを考慮すると、税理士について民訴法60条１項に規定する許可を与えるべきか否か、あるいは訴訟指揮の問題としてその許可を受けた税理士である補佐人に尋問を行わせるべきか否かは慎重に検討されるべきであろう。

２　訴訟要件

訴訟要件の存否は、職権調査事項であり、裁判所は、当事者の主張の有無にかかわらず、調査を開始し、その欠缺があるときは、それ以上の審理を行うことが不要となるので、訴えを却下することになる。

(1) 広義の訴えの利益

課税処分取消訴訟等における広義の訴えの利益の問題は、①訴えの対象が判決で取り消すに適するか、②原告適格、③狭義の訴えの利益の三つの問題に分けられる。以下それぞれについて検討する。

ア　訴えの対象

取消しの訴え(行訴法３条２項、３項)又は無効等確認の訴え(同条４項)によって取消し又は無効等確認の対象となるのは、「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」である。なお、処分性

については、第１の２(1)を参照されたい。

ところで、課税関係においては、税額を確定するための行為として、申告行為を始めとして、決定、増額更正、減額更正、修正申告、更正の請求等が重複して行われる場合が多く(第１編第２章第２の３(1)参照)、その場合、何を対象として不服申立てあるいは訴訟提起をすればよいかが問題となる。

(ｱ) 更正・決定と増額再更正との関係

ａ　問題の所在

更正・決定がされた後、更に税額を増額する再更正がされた場合、当初の更正・決定について、取消しあるいは無効等確認を求める訴えの利益があるか否かが問題となり、この点については、後記ｂのとおり裁判実務としては訴えの利益がないという結論は固まっているとみて良いが、その理解のために従前の見解について整理した上で、裁判例を紹介する。

Ａ　吸収説

１個の納税義務について複数の増額更正が行われた場合は、最後の増額再更正にそれ以前の増額更正が吸収されて、最後の増額更正のみが取消訴訟の対象となり、それ以前の増額更正に対する取消訴訟は不適法な訴えとなるとする見解である。

この見解は、増額再更正の性質につき、増額更正に係る課税標準・税額の脱漏部分のみを追加して確認する処分ではなく、納付すべき税額を全面的に見直し、更正・決定に係る税額を含めて税額全体を確定する処分と捉えた上、当初の更正・決定の効果は増額再更正の効力の中に承継され、当初の更正・決定自体は独立の存在を失い、増額再更正の内容としてこれに吸収されて一体となり、その外形が消滅するとの見解(泉・審理47頁)、あるいは、当初の更正・決定の効力はその

ままであるけれども、その中身が空っぽになってしまって再更正処分の方に吸収されてしまうという見解(最高裁判所事務総局編・租税関係行政事件執務資料160頁)に基づくものである。

B　併存説

当初の更正・決定と増額再更正とはそれぞれ別個独立の処分として併存し、それぞれ取消訴訟の対象となるとする見解である。

この見解は、増額再更正の効力は、これによって増額する部分の税額についてのみ生じ、全体として１個の納税義務を確定するとする考え方(金子・租税法981頁、1130頁)に基づくものであり、増額再更正の性質につき、更正によって確定した税額に一定の税額を追加する効力を有する処分と捉え、増額更正と増額再更正の両者によって１個の納税義務が確定されると解している。

C　消滅説

当初の更正・決定は増額再更正により取り消されて消滅するとする見解である。

この見解は吸収説に類似しているが、吸収説が当初の更正・決定の効力が存続することを認めるのに対し、この見解では、当初の更正・決定の効力がなくなってしまうとする点が異なる。

D　その他

吸収説、併存説、消滅説以外にも、増額再更正が増額更正に吸収されるとする逆吸収説(南博方・租税争訟の理論と実際〔増補版〕122頁)、増額再更正が増額更正の取消訴訟の中に投入され、裁判所は当然に増額再更正についてその適否を判断すべきであるとする自動投入説(田中二郎・租税法第３

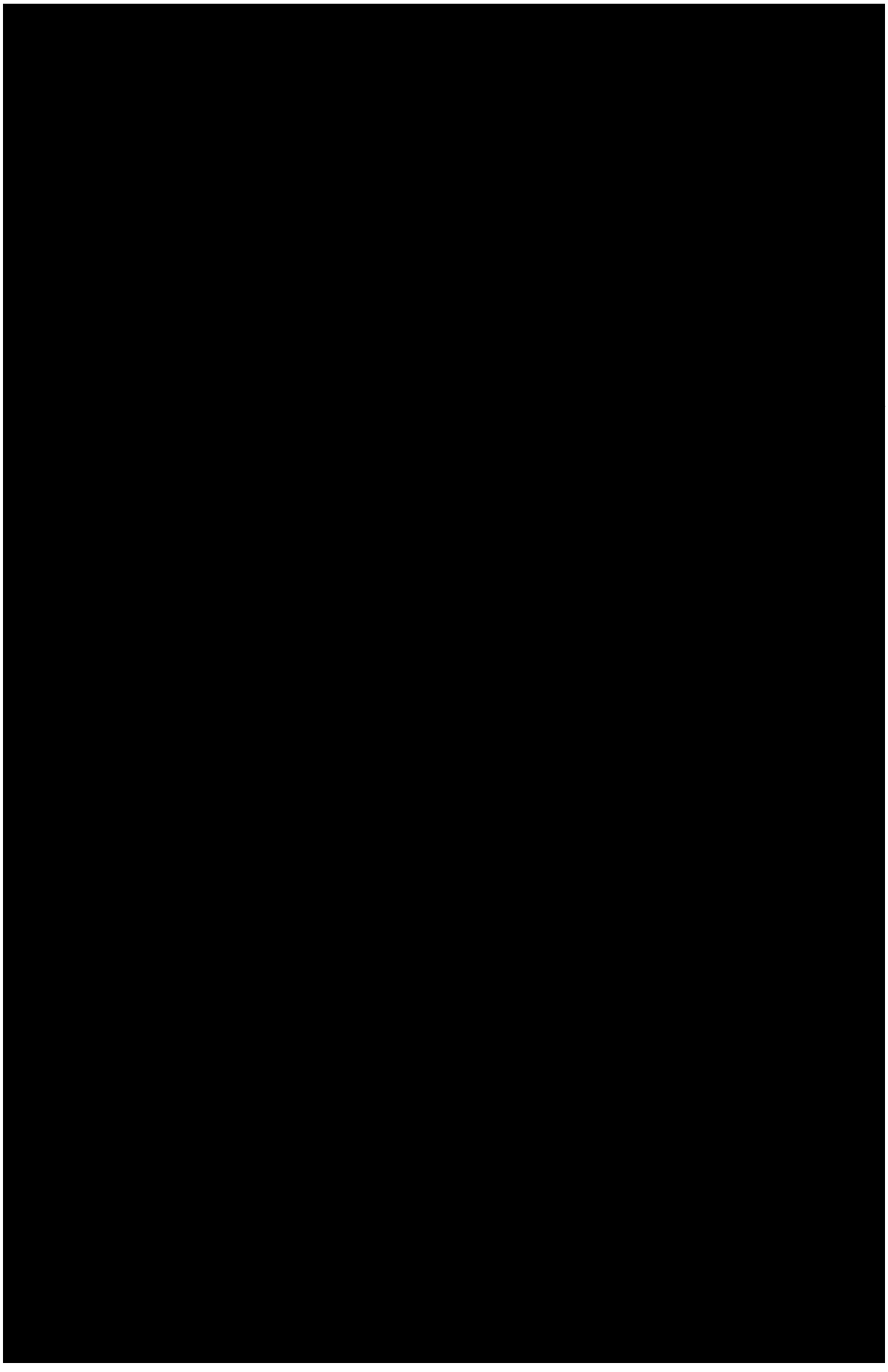
版370頁)、増額更正は増額再更正に含まれる形で存続するという合体説(園部逸夫・最判解<民事>昭和56年度294頁)などがある(学説を紹介した文献として、中村隆次「異議申立て(2)—更正と再更正」裁判実務大系20巻132頁参照)。

b　裁判例

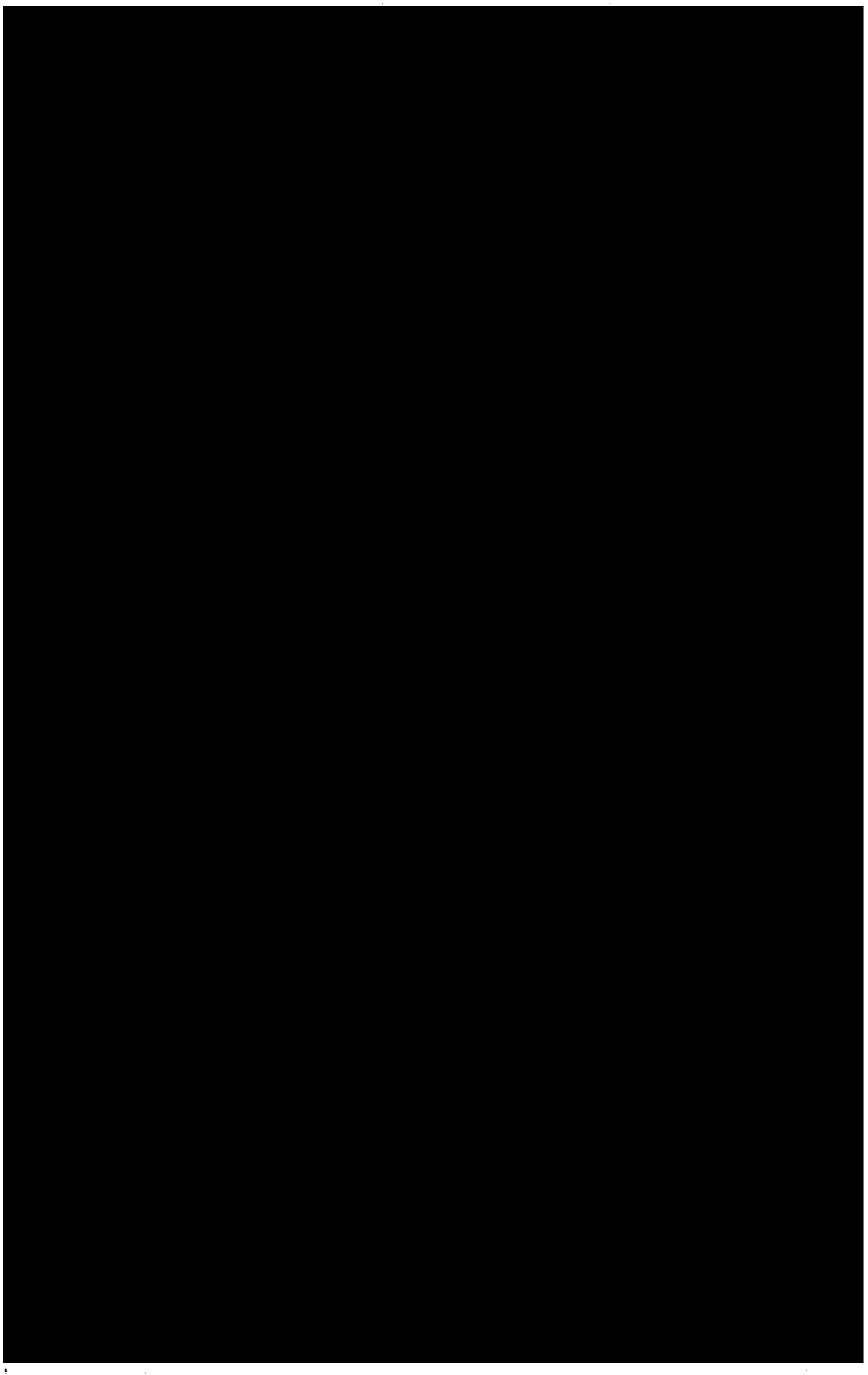
判例は、更正後に増額再更正がされると増額再更正のみが取消訴訟の対象となり、当初の更正の取消しを求める訴えの利益は失われるとしており(最判昭32・９・19民集11巻９号1608頁、最判昭42・９・19民集21巻７号1828頁、最判昭55・11・20訟月27巻３号597頁)、吸収説を採用していると考えられる。下級審裁判例は、吸収関係を明示するものが大勢である。

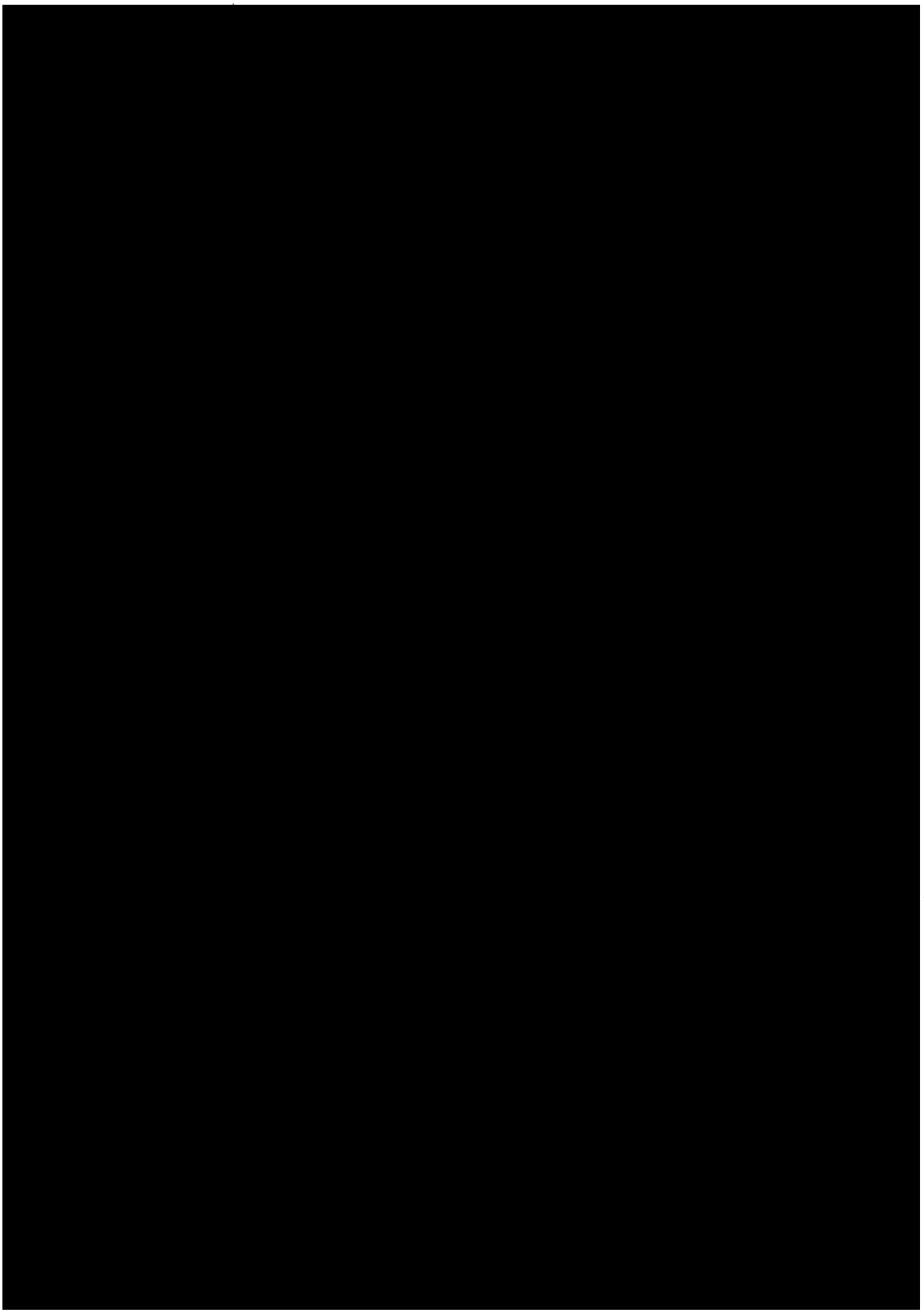
c　検討

[redacted]

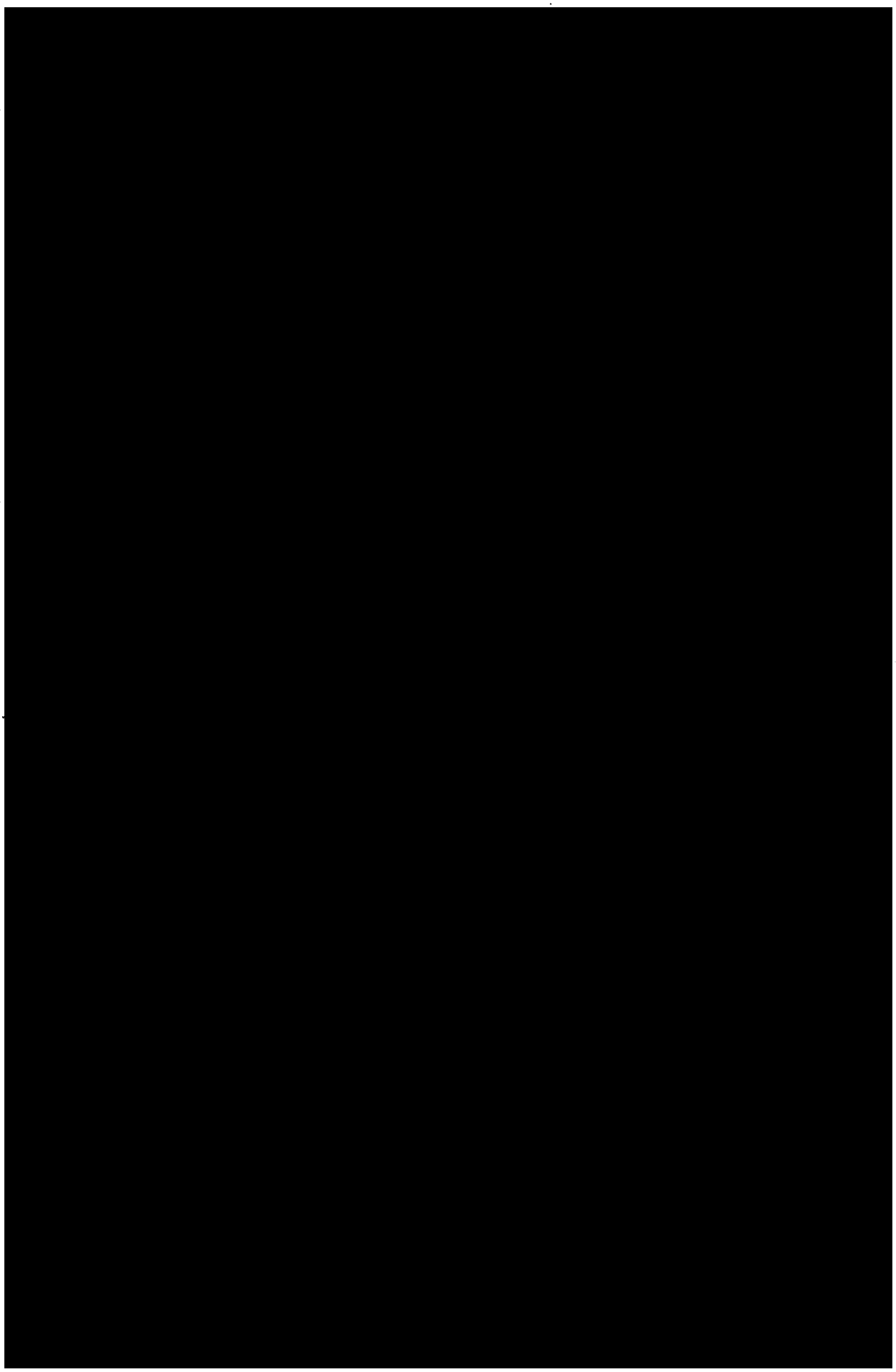


第２　課税処分取消訴訟等における留意点





第２　課税処分取消訴訟等における留意点





(イ) 更正・決定と減額再更正との関係

a　問題の所在

増額更正・決定がされた後、更に税額を減額する再更正がされた場合にも、それぞれについて、取消しあるいは無効等確認を求める訴えの利益があるか否かが問題となる。この点についても、後記ｂのとおり実務上は決着を見ていると理解して良いが、考え方としては以下のとおりの見解がある。

A　吸収説

減額更正についても、増額更正と同様に、全体としての税額を見直し確定する処分と解し、更正を統一的に理解しようとする見解である(田中舘照橘・自治研究47巻11号135頁)。

B　一部取消説(通説)

増額更正がされた後、減額再更正がされた場合、再更正はそれにより減少した税額に係る部分についてのみ法的効果を及ぼすという当初の更正処分の変更処分であり、それによっ

て税額の一部取消しという納税者に有利な効果をもたらす処分と解する見解である。

C　その他

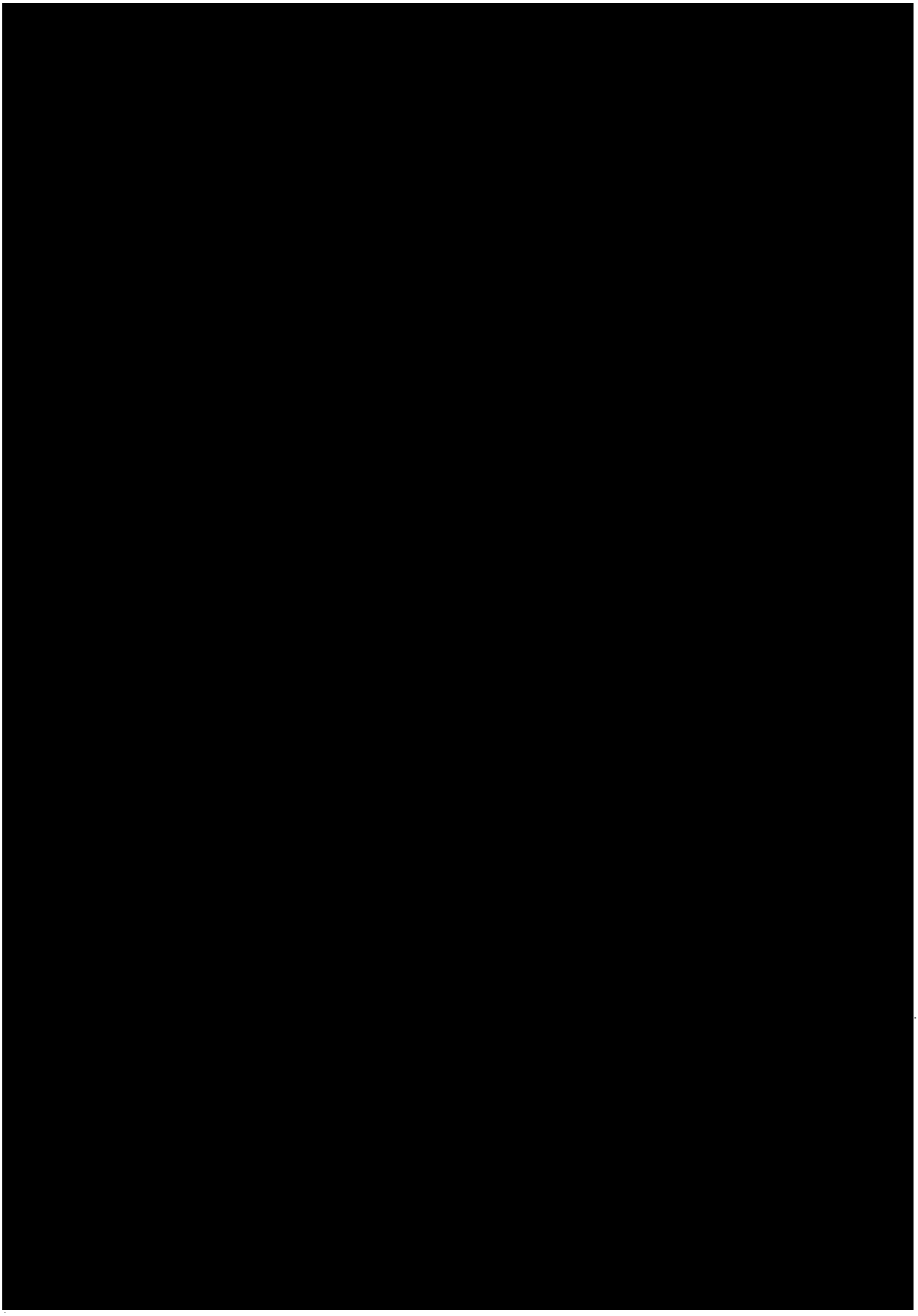
一部取消説に立脚しながら、一般的には減額更正の取消しを求める訴えの利益はないが、新たな課税要件事実の認定に伴う課税標準の加算とが複合して行われた場合は訴えの利益があるとする見解(金子・租税法1130ないし1132頁等)である。

b　裁判例

裁判例としては、最判昭56・４・24(民集35巻３号672頁)があり、納税者は、減額再更正に対して救済を求める訴えの利益はなく、専ら減額された当初更正の取消しを訴求すべきとしている。このように、判例は、減額再更正を先行する更正・決定の一部取消処分と捉え(最判昭42・９・19民集21巻７号1828頁・訟月13巻12号1576頁及び最判昭46・３・25訟月17巻８号1348頁は、当初の更正のうち減額更正により一部取り消された部分の取消しを求める訴えの利益を否定している。)、更正後に減額再更正がされた場合は、吸収説の働く場面ではなく、両処分は併存するが、減額再更正については取消しを求める訴えの利益がないと解している。

c　検討

[redacted]



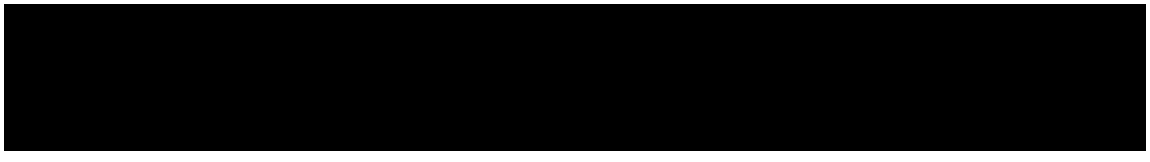


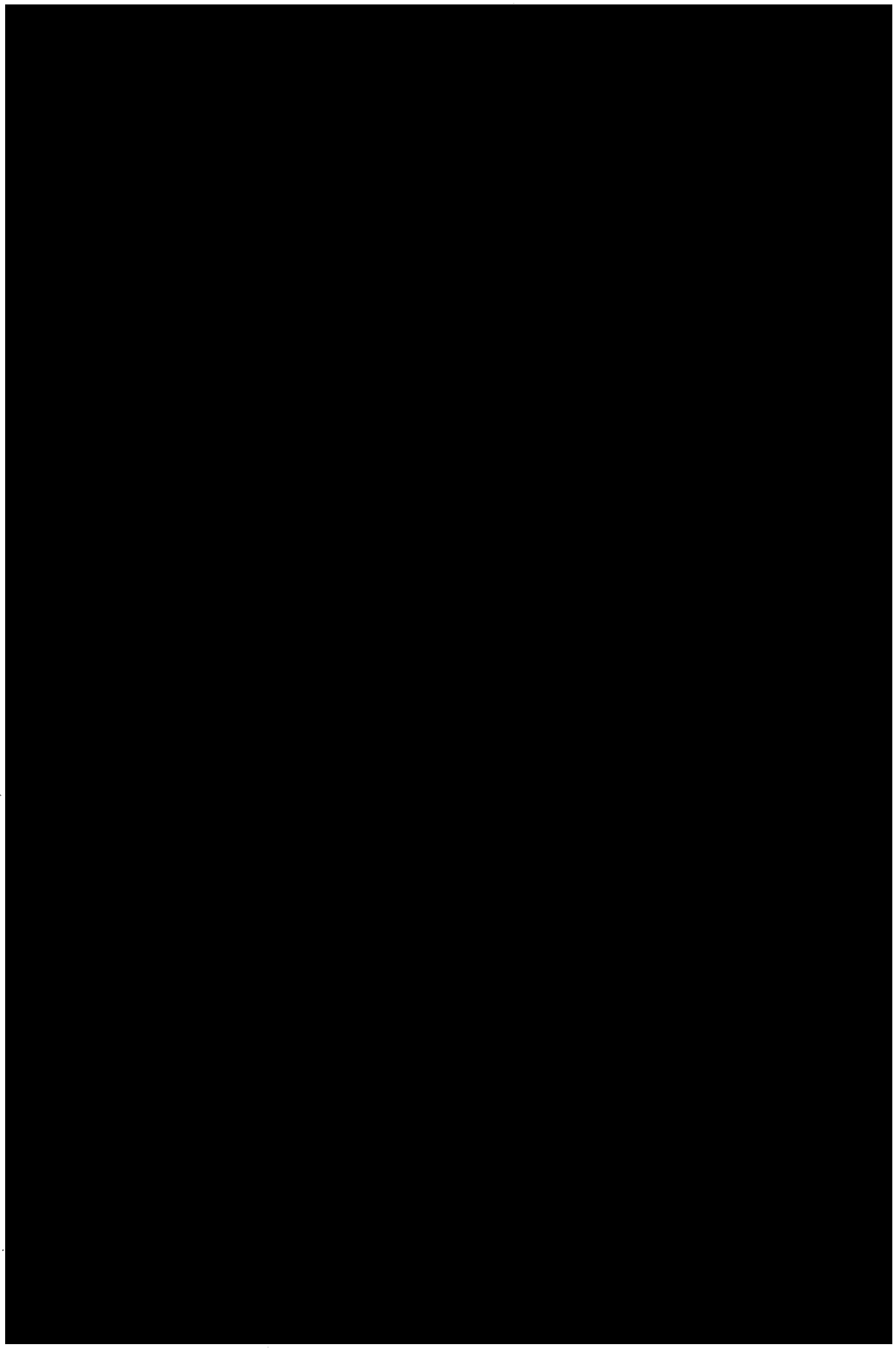
(ｳ) 申告と増額更正との関係

ａ　問題の所在

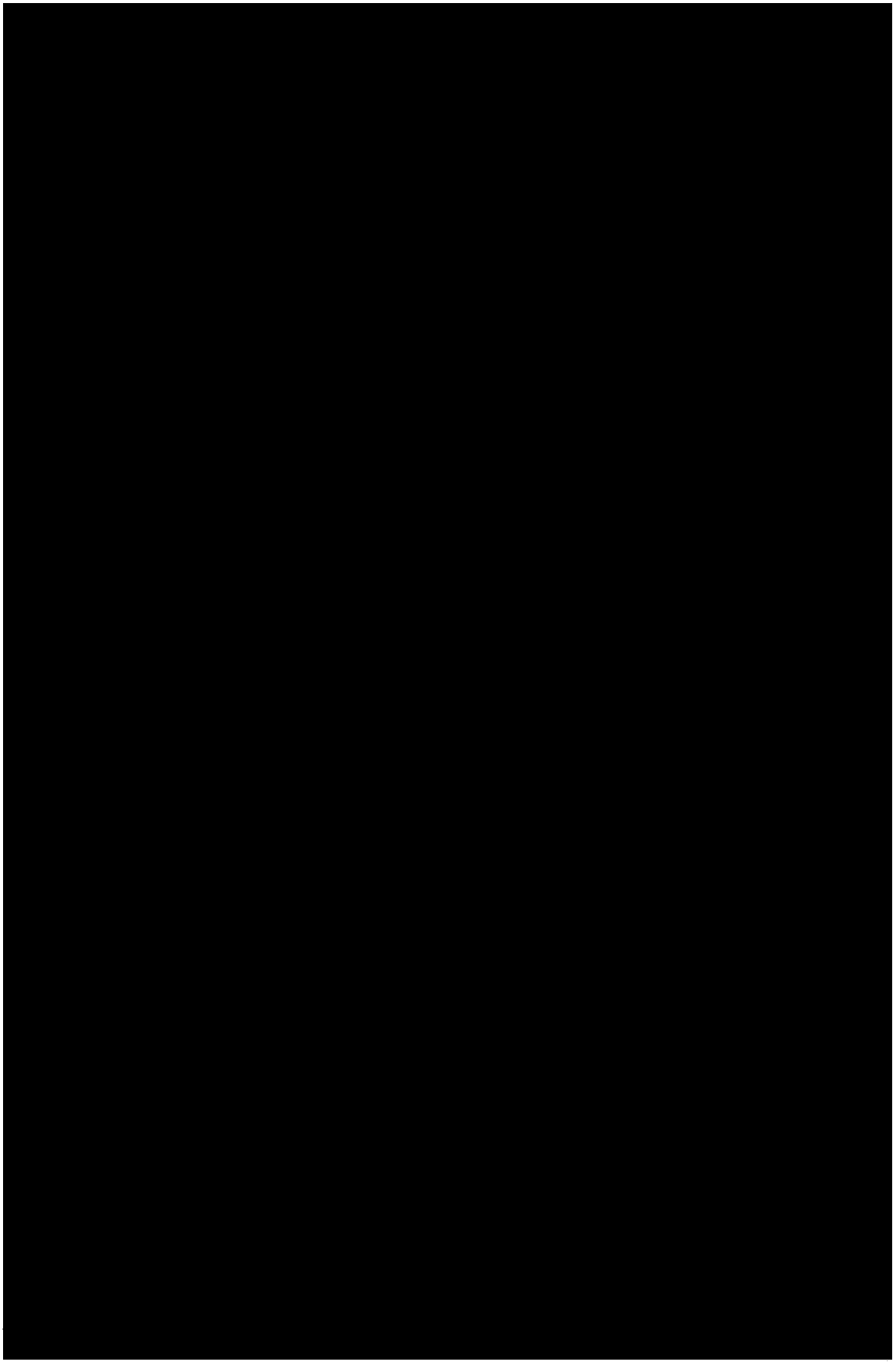
確定申告後に増額更正が行われた場合、増額更正の取消訴訟における訴えの対象の範囲が問題となる。この点の検討にあたり、確定申告の税額確定効と増額更正の効力との関係につき、両行為の主体及び性質の違いを強調し、申告と増額更正とは共に税額を確定させる効力を維持しているとする併存説(佐藤繁・新実務民事訴訟講座10巻73頁)と、両行為の効力の共通性に着目し、申告の効力は増額更正の中に吸収されるとする吸収説(泉・審理51頁)との対立がある。

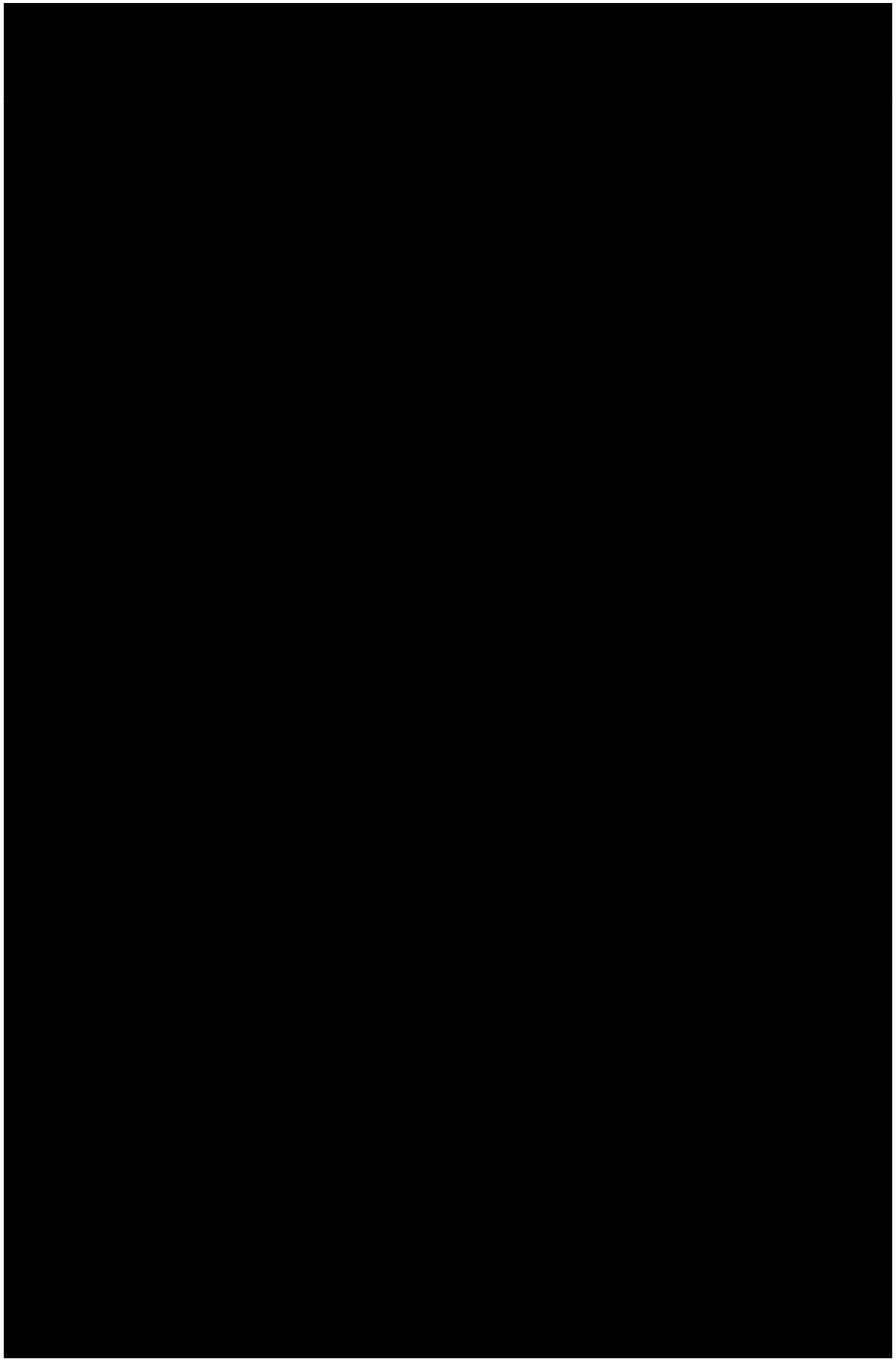
ｂ　検討





第２　課税処分取消訴訟等における留意点





[redacted]

(I) 更正と修正申告との関係

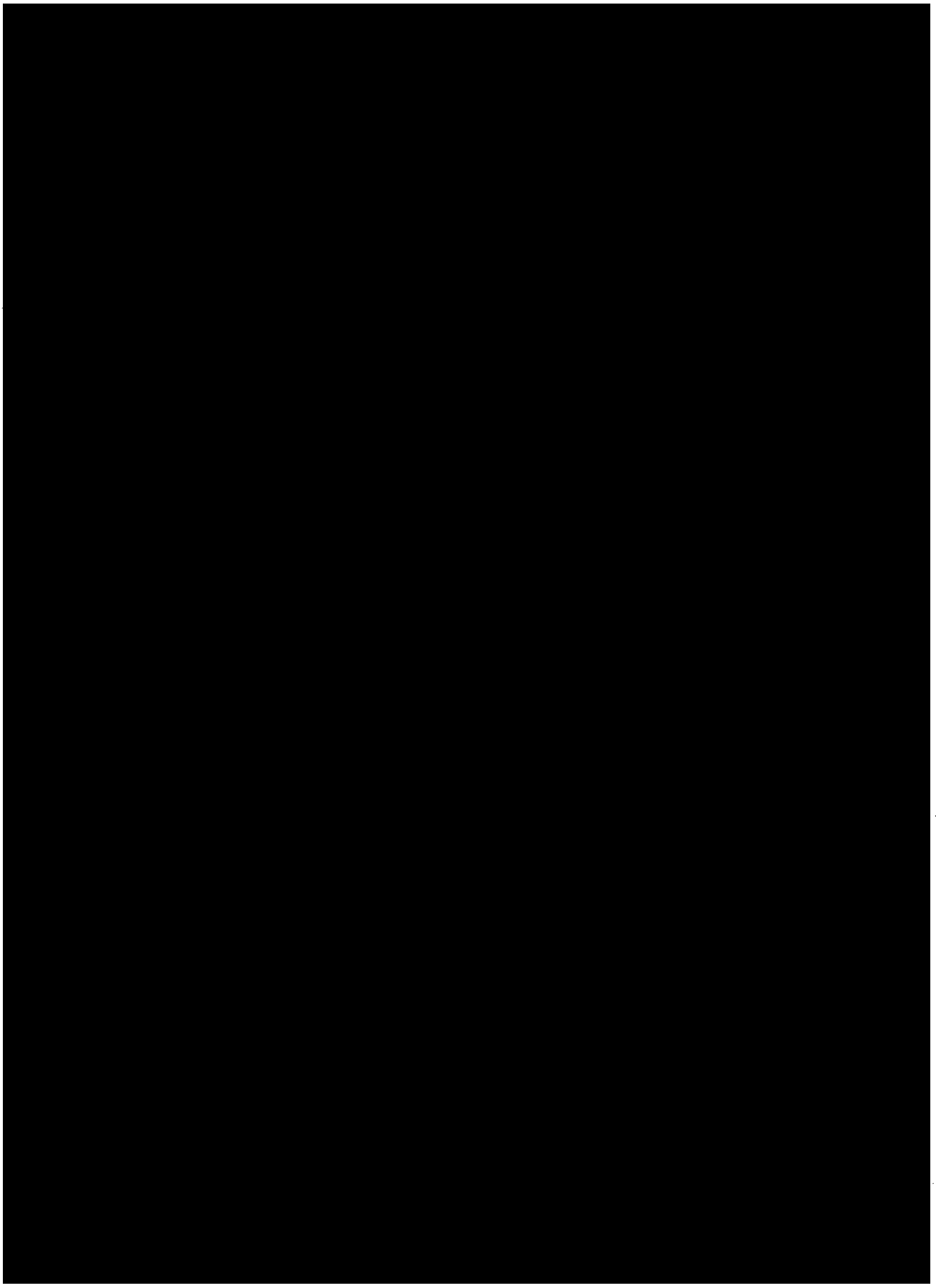
a　通常の修正申告の場合

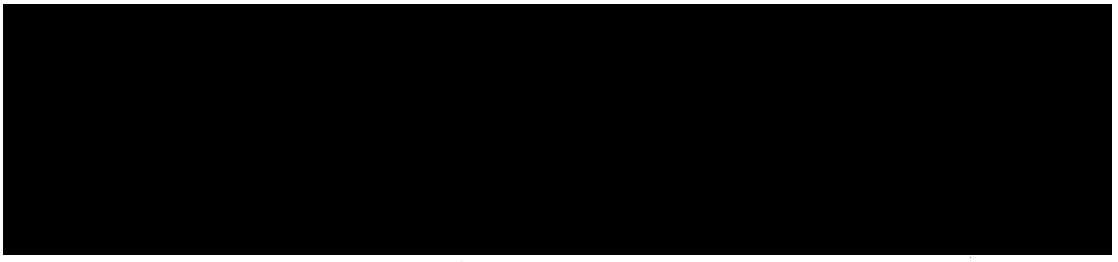
(a) 問題の所在

納税者が、増額更正後に修正申告を行った場合(通則法19条２項)、納付すべき税額は修正申告どおりに確定するが(同法16条１項)、この場合に、訴訟において増額更正を争えるかについては、増額更正と修正申告は併存し増額更正取消訴訟を提起できるとする併存説(岡山地判昭29・２・18行集５巻２号327頁)と、増額更正は修正申告に吸収されるのでその取消しを求める訴訟は不適法になるとする吸収説の対立がある。

(b) 検討

[redacted]





b　義務的修正申告の場合

(a) 問題の所在

修正申告には、措置法33条の５第１項及び３項(他に同法37条の２第１項、２項、４項等)が適用される場合のように、一定の事由のあるときは、法定納期限後に修正申告をしなければならないとされ、修正申告をした場合は、期限内申告とみなされ、延滞税が生じない場合がある。この場合は、厳密な意味では、法律上の「義務」とはいえないが、修正申告をしなければ、延滞税が発生するという意味で不利益を被るので、このような類型の修正申告について、以下では、「義務的修正申告」と呼ぶこととする。

増額更正後の修正申告の方法としては、増額更正後、その更正金額を下回る額での修正申告が認められていない(通則法19条以下)ため、納税者としては、増額更正を争う争訟を維持しつつ、義務的修正申告をすべき税額について修正申告を行うことができず、その結果、延滞税を免れることができないという不都合を生じるのではないかとの疑問を生ずる。

そのため、増額更正後に義務的修正申告を行った場合についても吸収関係を肯定し得るか否かについては、修正申告の方法いかん及び延滞税を生じる原因となっている先行する増額更正を取り消す実益があるのではないかという点をめぐって、増額更正の取消しを求める訴えの利益を肯定する説と否定する説の見解の対立がある。

(b) 裁判例

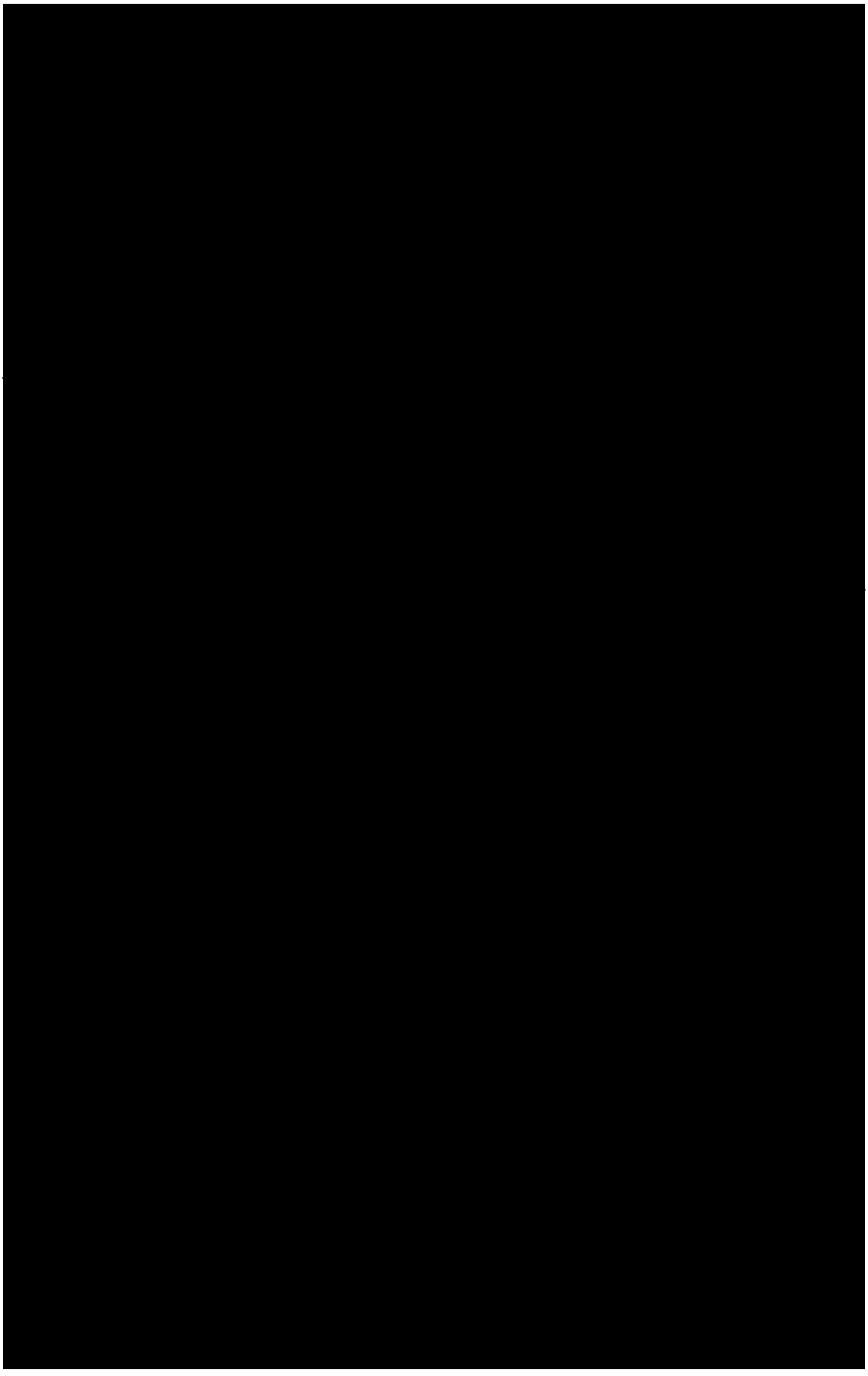
訴えの利益を否定した裁判例として、昭和43年法律第23号による改正前の措置法38条の６(事業用資産の買換え特例)に基づく修正申告の場合につき、横浜地判昭58・４・27(行集34巻９号1573頁(ただし、その控訴審である東京高判昭61・５・28判タ639号148頁においては、修正申告が税務職員の妥当性を欠いたしょうように基づくものであったため、被告課税庁は信義則上本案前の主張ができないとされた。))があり、同法37条の２に基づく修正申告の場合につき、札幌高判平６・１・27(訟月41巻10号2637頁)及びその上告審である最判平６・12・６(税資206号582頁)がある。

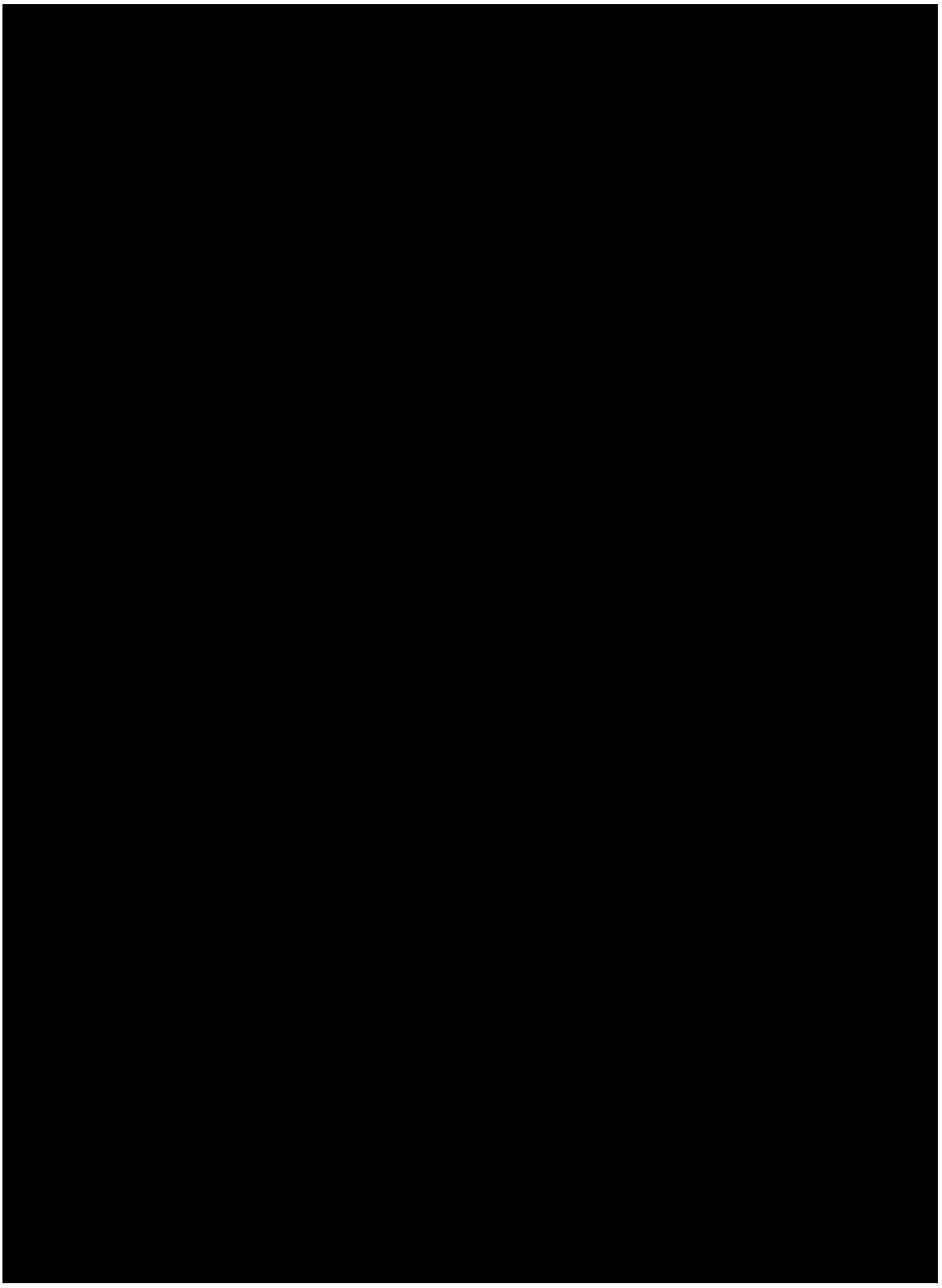
これに対し、増額更正による税額の増加分に対する延滞税の納付義務との関係で、なお増額更正の取消しを求める訴えの利益が認められるとしたものとして、東京地判平３・４・26(判時1401号41頁)がある(なお、更正をすべき理由がない旨の通知処分後に修正申告をした事案について、修正申告が錯誤により無効であるとして、通知処分の取消しを求める利益があるとされた事例として、札幌地判昭63・12・８訟月35巻５号900頁参照)。

(c) 検討

[redacted]

第２　課税処分取消訴訟等における留意点





(オ) 更正をすべき理由がない旨の通知処分と増額更正

a　問題の所在

更正の請求(通則法23条１項)に対する更正をすべき理由がな

い旨の通知(同条４項。以下(オ)において単に「通知処分」という。)と増額更正処分(同法24条)とが相前後して行われた場合、増額更正処分取消訴訟と併せて提起された通知処分取消しの訴えに訴えの利益があるか否かが問題となる。

このような場合の両処分の関係については、以下のような考え方がある。

Ａ　併存説

通知処分と増額更正処分が併存し、両者とも取消訴訟の対象となるとする見解(東京地判平元・７・26判タ732号217頁、神戸地判平24・７・31税資262号順号12015、東京地判平26・６・27訟月61巻８号1660頁、その控訴審東京高判平27・２・25訟月61巻８号1627頁、最判令５・11・６裁判所ＨＰ)

Ｂ　吸収説

両処分は併存せず、通知処分は増額更正処分に吸収され、後者のみが訴訟の対象となるとする見解(横浜地判平３・４・24判タ770号173頁、大阪地判平７・10・17判時1569号39頁、大阪高判平８・８・29行集47巻７・８号738頁、大阪高判令２・１・24訟月66巻９号1133頁(大阪地判平31・４・12の併存説を変更。最決令２・９・３で上告棄却・上告受理申立て不受理)、大阪地判令３・４・22税資271号順号13553。なお、最判令３・６・24訟月68巻７号599頁参照)

ｂ　検討

前記最判令５・11・６は、増額更正処分後に通知処分が行われた場合について、通知処分の取消しを求める訴えの利益を肯定した。すなわち、同最判は、「増額更正処分後に国税通則法23条１項の規定によりされた更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分は、上記増額更正処分により一旦確定した税額について、更正の請求の理由を踏まえて改めて調査が

された上で、上記増額更正処分後の税額を減額すべき理由はないとしてされる処分である(同項、同条４項)。そうすると、上記通知処分は、上記増額更正処分とは別個にされた新たな処分であることが明らかであり、上記増額更正処分に吸収され、又はその内容が実質的に包摂されるということもできないのであって、上記更正の請求をした者は、上記通知処分が取り消された場合には、減額更正処分を受ける可能性を回復することができる以上、上記通知処分の取消しを求める訴えの利益を有するというべきである。」として、併存説に立つことを明らかにした。同最判を踏まえ、今後は、増額更正処分後に通知処分がされた事案については、当該増額更正処分取消訴訟と併せて提起された当該通知処分の取消しを求める訴えについて、訴えの利益があると解することとなろう(なお、同最判の事案は増額更正処分後に更正の請求がされた事案である。これに対し、課税庁が増額更正処分をする前に更正の請求がされた場合は、課税庁は増額更正処分と通知処分を同時に行うことが多いと思われるが、更正の請求の時期や内容によっては、一旦増額更正処分をし、その後に通知処分を行うこともあり得る。この場合においても、「増額更正処分により一旦確定した税額について、更正の請求の理由を踏まえて改めて調査がされた上で、上記増額更正処分後の税額を減額すべき理由がないとしてされる処分である」という通知処分の性質は変わりがないことから、通知処分の取消しを求める訴えについて、訴えの利益があると解することとなろう。)。

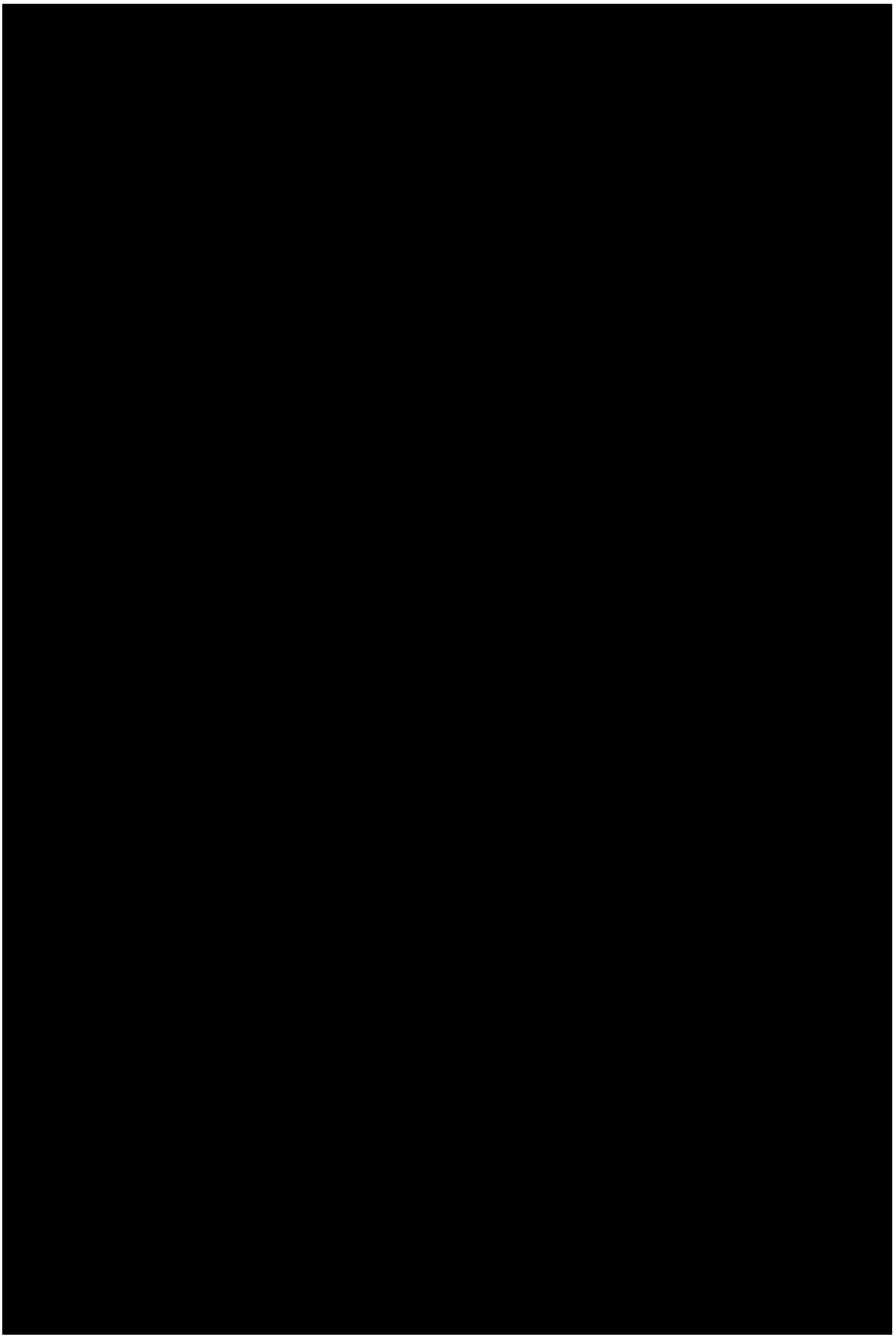
もっとも、同最判は、増額更正処分によって一旦税額が確定した上で、更正の請求の理由を踏まえて改めて調査、処分がされている点に着目しており、通知処分後に増額更正処分がされた場合や通知処分と増額更正処分が同時にされた場合について

同判決の射程が及ぶものではないことに留意を要する。



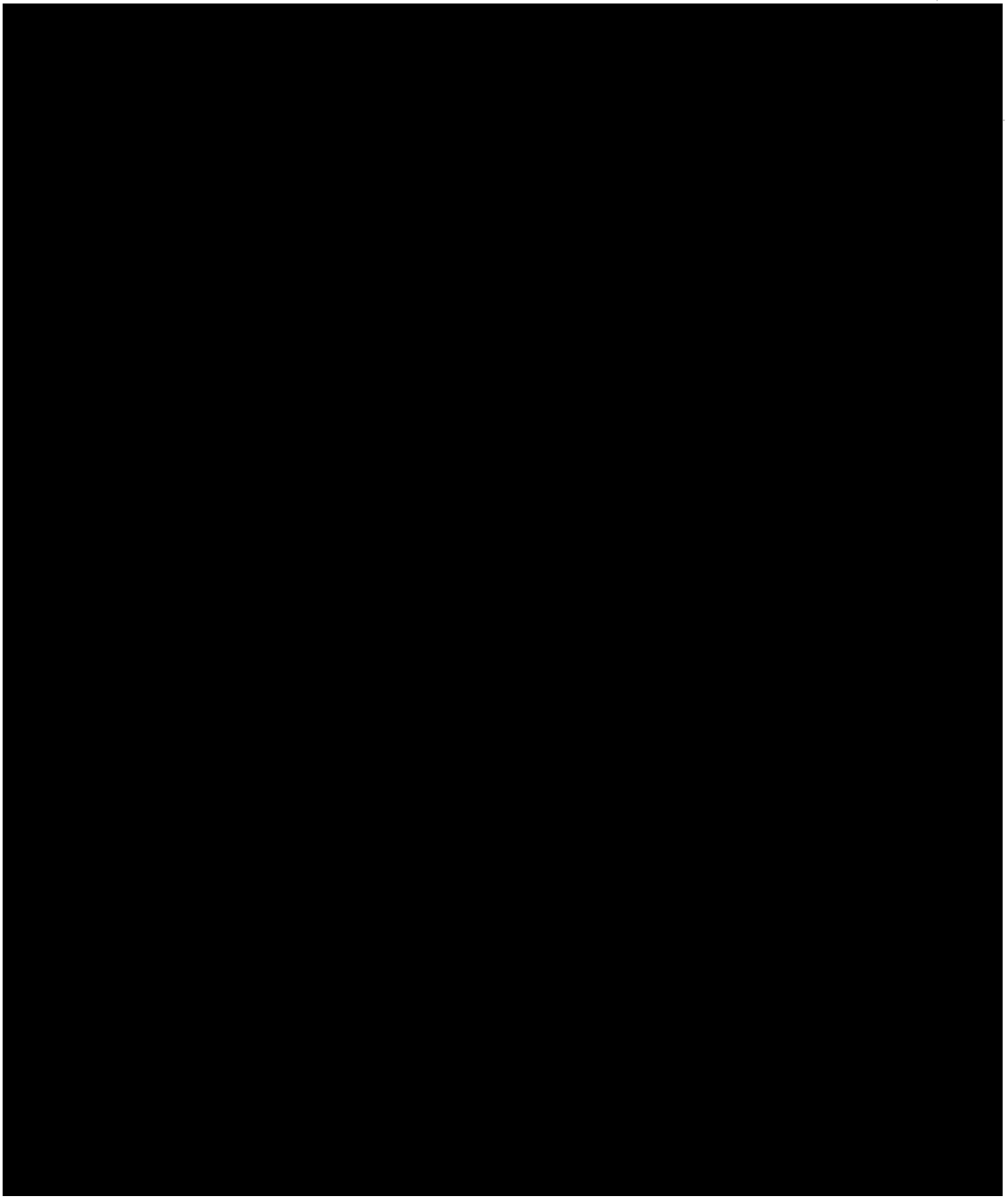
この点について、前記最判令３・６・24は、国税通則法の特則である相続税法32条１号の通知処分と同法35条３項１号の増額更正が同日にされた事案において、両者の関係について判示したものであるが、増額更正が通知処分の内容を実質的に包摂するものであるとして、通知処分については取消しを求める利益はなく、不適法であるとした。

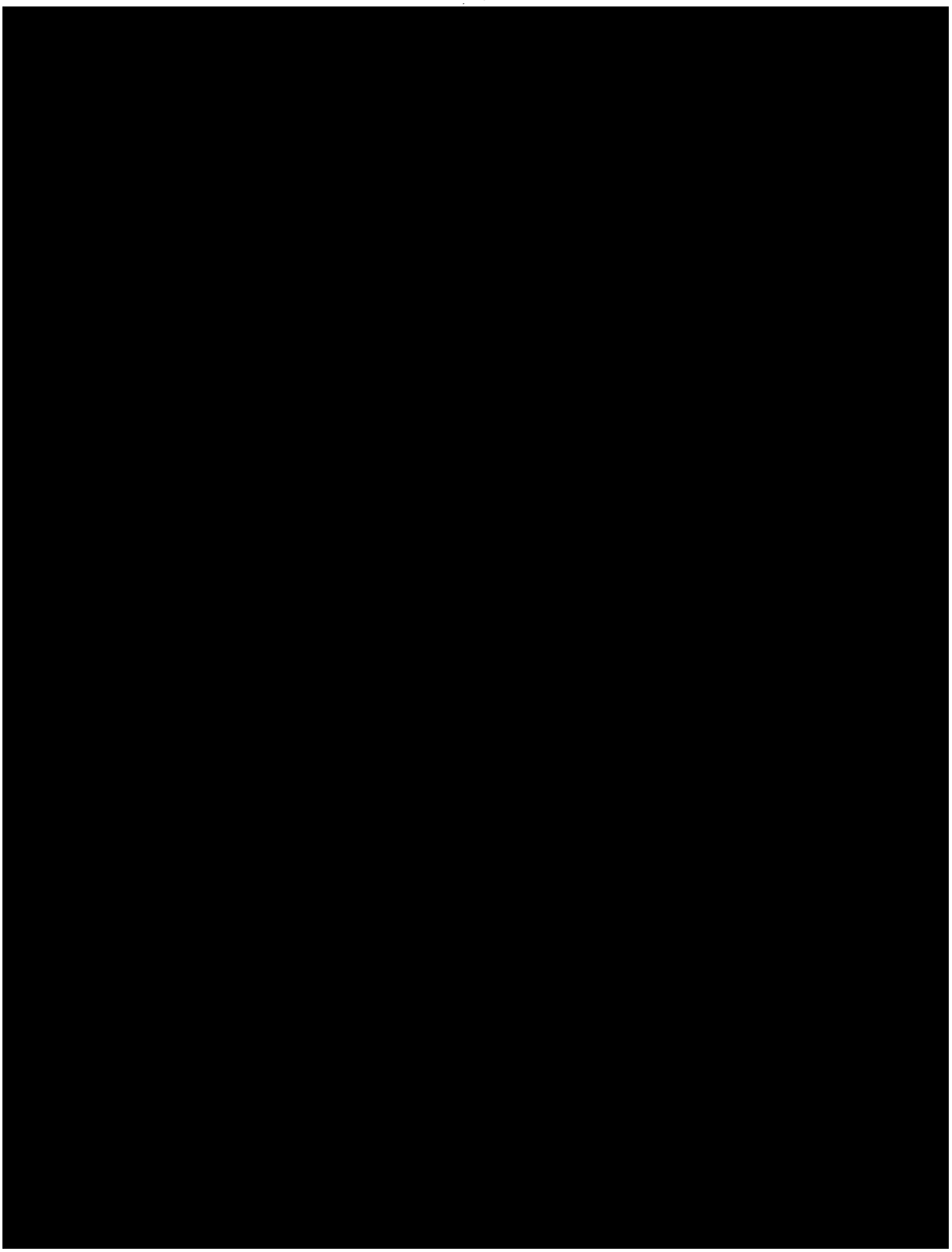




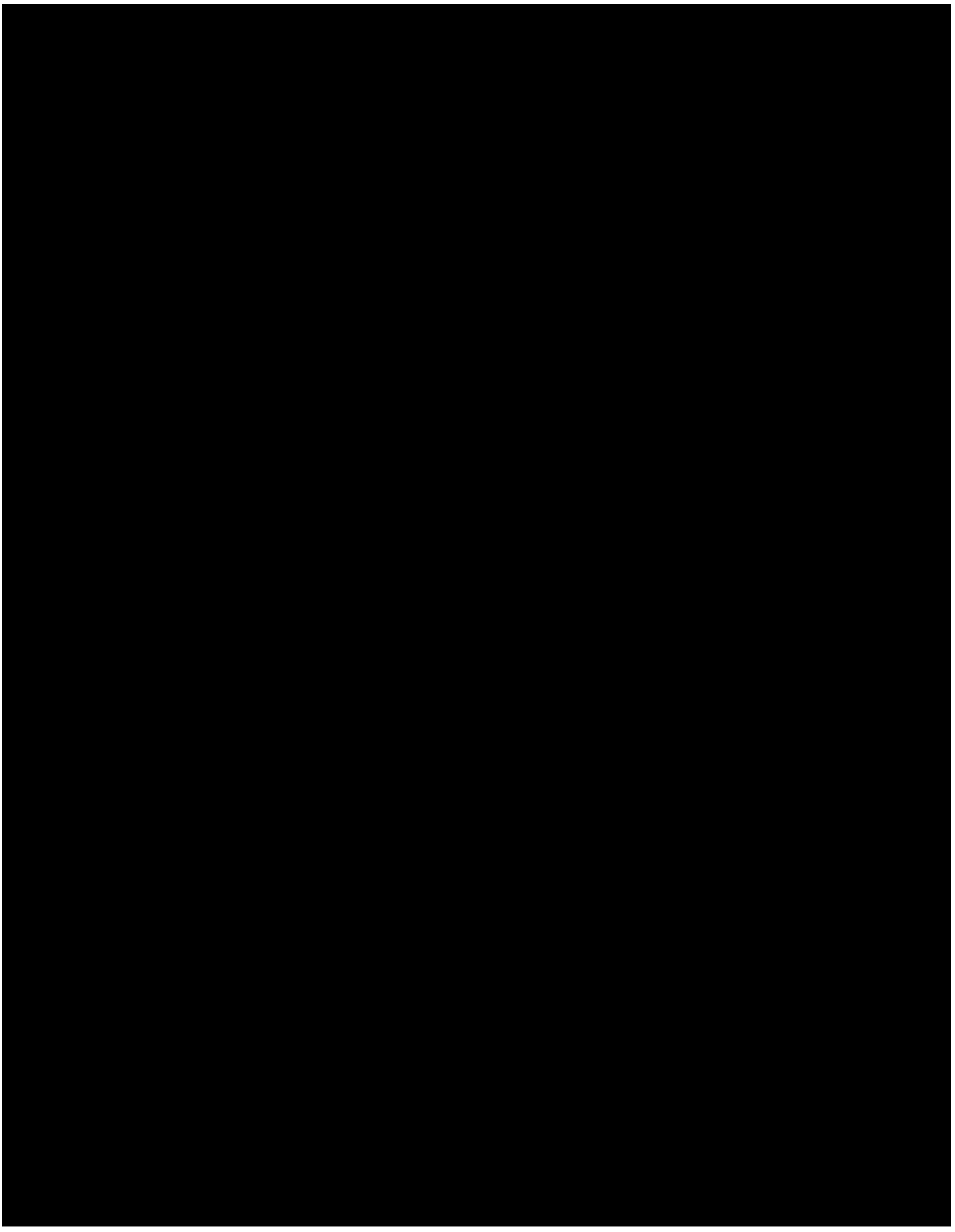


c　増額更正について不服申立手続が執られていなかった場合





第２　課税処分取消訴訟等における留意点





イ　原告適格

取消訴訟における原告適格については、行訴法９条１項が、「当該処分又は裁決の取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者」と規定している。その意味については、行政処分の法的効果として自己の権利若しくは当該行政処分の根拠法規により、個別具体的に保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれのある者とする「法律上保護された利益説」と、客観的に違法な行政処分によって裁判上の保護に値する程の不利益を受けた者とする「法的保護に値する利益説」の対立がある。判例は「法律上保護された利益説」を採用しており(最判昭53・３・14民集32巻２号211頁、最判昭57・９・９民集36巻９号1679頁等)、取消訴訟における原告適格の拡大を目的として、行訴法９条２項を新設した平成16年法律第84号による行訴法の改正後においても、この点に変更はない(最判平17・12・７民集59巻10号2645頁)。

租税訴訟においては、課税処分、更正の請求に対する通知処分、再調査決定及び審査裁決等を受けた納税者は、その取消訴訟を提起する原告適格を有していることが明らかであり、原告適格が問題となることは少ない(無効等確認訴訟の原告適格について、第１の２(3)ア参照)。



ウ　狭義の訴えの利益

(ｱ) 狭義の訴えの利益が問題となるケース

課税処分等の取消訴訟において、狭義の訴えの利益が問題となるケースを列記すると以下のとおりである。

a　課税処分の一部が再調査決定又は審査裁決により取り消された場合、課税処分はその取り消された部分について効力を失うので、その部分については訴えの利益はない(この場合の請求の趣旨の記載例につき前記１(3)イ参照)。

b　減額更正あるいは減額再更正は、当初の更正・決定の一部を取り消す処分と考えられるので、それ自体の取消しを求める訴えの利益はない(前記最判昭42・９・19、前記最判昭46・３・25)。

c　相続税の更正の後、更正の請求に基づき課税価格及び相続税額をいずれも零円とする減額更正がされた場合につき、当初の更正は効力を失うものの、減額更正がされた場合と判決により更正が取り消された場合とは、本税額、加算税額及び延滞税額

が消滅し、それらが還付される点では相違はないが、還付加算金の始期の点で後者の場合の方が有利である（通則法58条１項参照）として、平成16年法律84号による改正前の行訴法９条括弧書き（現行９条１項括弧書き）を参照して、当初の更正の取消しを求める訴えの利益を肯定した裁判例がある（前記東京高判平９・５・22）。

d　異議決定に理由附記の不備の瑕疵があった場合、棄却の審査裁決後において異議決定の取消しを求める利益があるかにつき、これを肯定した裁判例がある（前記最判昭49・７・19、最判昭49・９・26集民112号723頁、本章第３の２(2)参照）。

e　所得税の無申告者に対し、誤って過少申告による更正処分をし、過少申告加算税を課したケースについて、無申告加算税の方が過少申告加算税よりも多額であることは明らかであるから、誤って過少申告による更正処分をしたからといって、これにより納税者に不利益を課すものではないなどとして、同処分の取消しを求める利益がないとした裁判例がある（最判昭40・２・５民集19巻１号106頁）。

f　更正・決定の後に増額再更正や修正申告が行われた場合において、当初の更正・決定が取り消されると、延滞税の軽減税率の適用期間の点で納税者に有利となるが、このような利益は、取消訴訟における訴えの利益を基礎づけるものとはいえないとした裁判例がある（前記東京高判平11・８・30、前記ア(エ)ｂ（**注２**）参照）。

g　増額更正による税額の増加分に対する延滞税の納付義務との関係で、増額更正の後に義務的修正申告を行った場合でも、なお増額更正の取消しを求める訴えの利益が認められるとした裁判例がある（前記東京地判平３・４・26、前記ア(エ)ｂ(b)参照）。

(イ)　無効等確認訴訟の訴えの利益（取消訴訟との関係）

課税処分取消訴訟の訴訟物は、課税処分の違法一般、すなわち違法の存否であり（前記１(1)ア(ｱ)参照）、課税処分の無効確認訴訟の訴訟物は、当該課税処分の無効事由一般、すなわち、重大かつ明白な瑕疵一般の存否であり（前記１(2)エ参照）、両者の訴訟物は、行政処分の違法の存否という点で共通している。したがって、無効事由は取消事由の量的一部にすぎず、取消訴訟及び無効確認訴訟の訴訟物は、言わば大は小を兼ねる関係にあると考えるのが相当である（最判昭33・９・９民集12巻13号1949頁、高知地判昭57・10・４行集33巻10号2037頁）(注)。そのため、実務においては、重大かつ明白な違法がある場合に取消訴訟が提起されたときは、違法が重大かつ明白であるか否かを判断することなく、違法の存在ゆえに取消請求を認容している。

このように取消訴訟と無効確認訴訟の各訴訟物が大は小を兼ねる関係にあるとすると、少なくとも同一の行政処分について取消訴訟と無効確認訴訟が別訴として提起され、併合審理されない場合には、二重起訴（行訴法７条、民訴法142条）に当たるというべきである（前記高知地判昭57・10・４、横浜地判昭61・２・19判時1206号24頁、名古屋地判平６・10・28訟月41巻６号1581頁）。これに対し、両訴訟が併合審理される場合には、審判の重複と判断の抵触は生じないので、二重起訴の問題は直ちには生じないが、無効確認訴訟に訴えの利益があるか否かが問題となる。この点については、取消訴訟が適法である限り、無効確認訴訟には訴えの利益はないものと考えるべきである（釧路地判昭58・11・29行集34巻11号2067頁、その控訴審札幌高判昭60・11・26行集36巻11・12号1905頁）。

また、ある行政処分について取消訴訟を提起して請求棄却判決を受けると、後に同じ行政処分についての無効確認訴訟を提起しても、その敗訴判決の既判力により、無効事由がないとして請求

が棄却されることとなる。この点については課税処分についても同様に解して良く、新潟地判平16・９・16(税資254号順号9750)は、「課税処分の取消訴訟の訴訟物は、当該処分の違法一般であると解されているから、判決の既判力は、訴訟において攻撃防御の対象とされた違法事由にとどまらず、その訴訟物であるところの違法一般について生じるのであって、取消訴訟において判決で請求が棄却され確定した場合には、その当事者は、その判決の既判力により、当該課税処分に関する違法事由を後訴において主張することができないものというべきである。そして、課税処分の無効確認訴訟の訴訟物は、重大かつ明白な違法等出訴期間経過後においてもなお救済に値するとの評価を受ける違法一般であると解されるところ、この重大かつ明白な違法等出訴期間経過後においてもなお救済に値するとの評価を受ける違法一般は、取消訴訟の訴訟物である違法一般に包含されると解されるから、取消訴訟において判決で請求が棄却された場合には、重大かつ明白等の出訴期間経過後においてもなお救済に値するとの評価の対象となりうる違法事由の主張も既判力により許されない」と判示している(その控訴審である東京高判平17・３・８税資255号順号9952により維持。)。

(注)　これに対し、取消原因にとどまる違法は、違法であればその程度、態様を問題としないのに対して、無効確認訴訟で問題とする違法は、その程度が重大でありかつ明白であるという評価を伴ったものであるから、両者は単純な包含関係にはなく、質的に異なり、取消訴訟と無効確認訴訟とでは訴訟物が異なるとする見解も唱えられている(中込秀樹ほか・改訂行政事件訴訟の一般的問題に関する実務的研究165頁)。

(2) 被告適格

ア　被告とすべき者等

処分又は裁決をした行政庁（処分又は裁決があった後に当該行政庁の権限が他の行政庁に承継されたときは、当該他の行政庁。以下同じ。）が国又は公共団体に所属する場合、処分の取消しの訴えは「当該処分をした行政庁の所属する国又は公共団体」を被告として（行訴法11条１項１号）、裁決の取消しの訴えは「当該裁決をした行政庁の所属する国又は公共団体」を被告として（同項２号）、それぞれ提起しなければならない。したがって、課税関係の処分又は裁決（再調査決定及び審査裁決）の取消訴訟における被告は、一般には、これらの処分又は裁決を行った行政庁である税務署長又は国税不服審判所長が所属する「国」である。

平成16年法律第84号による改正前の行訴法11条１項本文は、処分の取消しの訴えは、処分をした行政庁を、裁決の取消しの訴えは、裁決をした行政庁を被告として提起しなければならないとしていたが、同改正により、上記のとおり当該行政庁の所属する行政主体を被告適格者とすることとされたものである。また、上記改正において、処分又は裁決をした行政庁は、当該処分又は裁決に係る改正後の行訴法11条１項の規定による国又は公共団体を被告とする訴訟について、裁判上の一切の行為をする権限を有するものとされた（同条６項）。

なお、課税処分はその処分時における納税地を所轄する税務署長が行うこととされているため（通則法30条、33条）、課税処分がされた後に納税者が住所を移転した場合には、新住所を所轄する税務署長が旧住所を所轄する税務署長の事務を承継し、上記の訴訟代理権を有する処分行政庁となる。この場合の処分行政庁の表記は、「甲税務署長事務承継者乙税務署長」の例による。

イ　被告を誤った場合の救済

取消訴訟において、原告が故意又は重過失によらずに被告とすべき者を誤った場合、裁判所は、原告の申立てにより、決定をもって

被告を変更することを許すことができる(行訴法15条１項)。許可があった場合、出訴期間の遵守については、新たな被告に対する訴えは、最初に訴えを提起した時に提起したものとみなされる(同条３項)。訴訟代理人として弁護士がついている事件については、重過失が肯定されやすいといえよう(京都地決昭50・２・５判時779号60頁、釧路地決昭50・３・28訟月21巻６号1326頁)。

(3) 不服申立前置

ア　意義

(ア) 行訴法は不服申立前置主義を採用せず(同法８条１項)、不服申立てを経由して訴えを提起するか、経由しないで直ちに訴えを提起するかについて、原告の自由な選択に委ねている。しかし、国税に関する法律に基づく処分で不服申立てができるものについては、同項の例外に属し、審査請求を経由し、審査裁決を経た後でなければ訴えを提起することができない(通則法80条３項に規定する処分を除く。同法115条１項本文)。ただし、一定の場合には、不服申立手続を経る必要がないとされている(同項ただし書)。

このように、通則法が、租税訴訟について不服申立前置主義を採用した理由は、租税の賦課に関する処分については、課税標準の認定が複雑かつ専門的であり、訴訟に先んじて不服申立手続を要求することにより、行政庁の知識と経験を活用して訴訟に至ることなく事件の解決を図ることができること、また、訴訟に移行した場合に事実関係の明確化に資することという意義があり、他面、国税の賦課は大量的・回帰的であるから、不服申立前置を要求することで、裁判所が訴訟の氾濫に悩まされることを回避し、税務行政の統一的運用にも資することに重要な意義を認め得るからである(志場・通則法精解1327頁)。

(イ) 不服申立てを経由したというためには、当該申立てが適法なものでなければならず、却下の決定又は裁決があった場合は、不服

申立てを前置したとはいえない(最判昭30・１・28民集９巻１号60頁)。しかし、適法な不服申立てが誤って却下された場合は、不服申立ての要件を充足しているということができる(最判昭36・７・21民集15巻７号1966頁)。他方、不適法な不服申立てを却下する際、実体的判断を付加しても、不服申立ての要件を充足したとはいえない(東京地判昭37・６・14行集13巻６号1105頁、その控訴審東京高判昭37・12・12行集13巻12号2237頁。なお、不適法で本来却下を免れない審査請求に対し棄却の裁決がされた場合につき、最判昭48・６・21訟月19巻10号51頁参照)。

納税者が審査請求をしていない更正について、通則法104条４項及び２項により審査請求をした通知処分と併せて審理された事案について、東京高判平12・１・26(訟月46巻12号4365頁)は、あわせ審理がされたことをもって、更正処分についても審査請求を経ているということはできないとして、その取消しを求める訴えを却下した。

イ　前置を要しない場合(通則法115条１項ただし書)

(ｱ) 類型

a　国税不服審判所長又は国税庁長官に対して審査請求がされた日の翌日から起算して３か月を経過しても裁決がないとき(通則法115条１項１号)。

なお、審査請求をしてから３か月を経過する前に訴えを提起した場合は、不適法であるが、裁決がないまま、訴えが却下されることなく３か月を経過すれば、その瑕疵は治癒されると解されている(福岡高判昭31・１・30高民集９巻２号36頁参照)。

b　更正決定等の取消しを求める訴えを提起した者が、その訴訟の係属している間に、当該更正決定等に係る国税の課税標準等又は税額等についてされた他の更正決定等の取消しを求めよう

とするとき(通則法115条１項２号)。

更正の取消しを求める訴訟の係属中に増額再更正がされた場合が典型例である。この場合、当初増額更正は増額再更正に吸収されるので、訴えの交換的変更をする必要が生じるが、両処分は同一の納税義務の内容を確認する処分であり相互に密接な関連を有するから、増額再更正については不服申立ての前置を不要としたものである。なお、減額再更正がされた場合は、減額再更正自体あるいは更正のうち減額再更正により減額された部分につき取消しを求める訴えの利益はない。

c　審査請求についての裁決を経ることにより生ずる著しい損害を避けるため緊急の必要があるとき、その他その裁決を経ないことにつき正当な理由があるとき(通則法115条１項３号)。

「著しい損害を避けるため緊急の必要があるとき」とは、例えば差押不動産の公売手続が既に開始されている場合などである。



[redacted]「正当な理由がある」とされた裁判例としては、更正と再更正がされ再更正について取消しを求めようとする場合において、既に更正について不服申立てを経ている場合(大阪地判昭43・４・26行集19巻４号796頁等)、加算税の賦課決定の取消しを求める場合において、本税に関する更正の請求に対する拒否処分につき不服申立てを経ている場合(福岡高判昭59・９・５行集35巻９号1341頁、反対・横浜地判昭40・７・19訟月12巻１号77頁、第２編第２章第６の４(3)参照)等がある。

(ｲ) 問題となるケース

ａ　青色申告承認の取消処分と更正処分

青色申告承認の取消処分と更正処分とは、前者は納税者の地位及び納税申告の方法に関するものであるのに対し、後者は課税処分として納税義務及び税額を確定するものであって、それぞれ目的及び効果を異にする別個の処分であり、その手続も截然と区別されたものであるから、青色申告承認の取消処分と同時に又はこれに引き続いて更正処分がされた場合に、たまたまこの二つの処分の基礎とされた事実関係の全部又は一部が共通であって、これに対する納税者の不服の事由も同一であるとみられるようなときでも、後者の処分に対し適法に不服申立てを経たからといって、それだけでは当然に、前者の処分に対する不服申立てを経たのと実質的に同視し得るものとして前者の処分に対する不服申立ての前置を不要と解することはできず、また、同処分に対する不服申立てを経ないことにつき通則法115条１項３号にいう正当な理由があると解することも相当でない(最判昭57・12・21民集36巻12号2409頁)。

ｂ　欠損金額を減額する更正処分と当該欠損金の繰戻しによる法人税の還付請求に理由がないとする通知処分

納税者が、欠損事業年度の法人税について欠損の確定申告をすると同時に、欠損金の繰戻しによる前年度の法人税の還付請求(法税80条１項)をしたのに対し、その申告に係る欠損金額の一部が否認され、欠損金額を減額する更正処分を受けるとともに、その還付請求の一部に理由がない旨の通知処分(同条６項)を受けた場合、これらの更正処分と通知処分とは、その基礎となった事実関係が共通であるとしても、後者は前者の処分に付随する処分であると解することのできないものであり、両者に対する納税者の不服の事由が同一であって前者の処分について適法に不服申立手続が採られているからといって、後者の処分に対する不服申立ての前置を不要と解することはできず、また、同処分に対する不服申立てを経ないことにつき通則法115条１項３号にいう正当な理由があると解することも相当でない(最判昭59・６・28民集38巻８号1029頁)。

c　再調査決定あるいは審査裁決の取消訴訟

再調査決定及び審査裁決に対しては、これらの処分自体についての不服申立手続は設けられていない(通則法76条)から、直ちに取消訴訟を提起することができる(最判昭51・５・６民集30巻４号541頁参照)。ただし、行訴法10条２項は、「処分の取消しの訴えとその処分についての審査請求を棄却した裁決の取消しの訴えとを提起することができる場合には、裁決の取消しの訴えにおいては、処分の違法を理由として取消しを求めることができない。」とし、裁決取消しの訴えにおいては、裁決の手続上の違法その他裁決固有の違法だけしか主張できず、処分の違法を主張することはできないという考え方(原処分主義)を採用しているので、処分(原処分)について争う者が不服申立手続を経て出訴する場合、処分自体になお不服があるときは、処分の取消しを求めて出訴すべきであり、また、裁決(不服申立

てに対する行政庁の裁決その他の行為）に不服があれば裁決の取消しを求めて出訴することができるが、取消事由となるのは再調査決定及び裁決の各固有の瑕疵に限られている。これに違反する主張をした場合は、主張自体失当となり、他の取消理由がない限り、請求棄却の判決を受けることになる（訴えが不適法として却下されるわけではない。）。

ｄ　増額更正処分の一部についてのみ不服申立てをした後に同処分の全部についての取消訴訟を提起した場合

増額更正処分を受けた納税者が、当該課税処分における加算事由の一部を不服とする審査請求を経て、当該課税処分のうち申告額を超える部分全部の取消しを求める訴訟を提起した場合、原告の訴えのうち、当該処分のうち審査請求で争点となった加算事由に相当する税額部分が取り消されたときの税額を超えない部分の取消しを求める部分については、国において、通則法115条１項所定の不服申立て前置を欠くとして却下答弁を行っていた事例があり、一部の下級審判決でこれを認めるものもあった。

しかしながら、取消訴訟の対象とされた課税処分と同一の課税処分につき審査請求を経ている限り、納税者が審査請求時において主張していなかった違法事由を訴訟において主張することは、総額主義の観点からも、不服申立て前置の趣旨に反するものではないと解される（神戸地判平31・２・13税資269号順号13240。その控訴審大阪高判令１・９・12税資269号順号13310）。

(4)　出訴期間

ア　主観的出訴期間

取消訴訟は、処分又は裁決があったことを知った日から６か月以内に提起しなければならない（行訴法14条１項本文）。６か月の期間計算については、知った日の当日は算入せず、翌日から起算する（同

法７条、民訴法95条１項、民法140条)。

課税処分については通知書を、再調査決定及び審査裁決についてはそれぞれ再調査決定書謄本、裁決書謄本を送達して行うことになっており(通則法28条１項、32条３項、84条７項、101条１項)、送達方法は同法12条ないし14条に規定されている。したがって、行訴法14条１項にいう「知つた日」とは、処分又は裁決等の存在を現実に知った日を指すが(最判昭27・11・20民集６巻10号1038頁)、通知書又は前記各謄本が送達された場合は、反証のない限り、配達を受けた日に裁決又は処分があったことを知ったものと推定される(最判昭27・４・25民集６巻４号462頁参照)。

イ　客観的出訴期間

取消訴訟は、処分又は裁決があったことを知らず、あるいは、それを知った日から６か月を経過していなくても、処分又は裁決の日から１年を経過したときは、提起することができない(行訴法14条２項本文)。起算日については主観的出訴期間の場合と同様である。

ウ　審査請求があった場合の出訴期間

処分又は裁決につき審査請求をすることができる場合又は行政庁が誤って審査請求をすることができる旨を教示した場合において、審査請求があったときは、その審査請求をした者については、前記ア及びイにかかわらず、これに対する裁決があったことを知った日から６か月を経過したとき、又は当該裁決の日から１年を経過したときは、訴訟を提起することができない(行訴法14条３項本文)。

エ　出訴期間徒過の救済

前記アないしウの各出訴期間については、「正当な理由」があれば、その期間を経過しても出訴が許される(行訴法14条１項ただし書、同条２項ただし書、同条３項ただし書)。この「正当な理由」とは、民訴法97条１項の「その責めに帰することができない事由」より広い概念であると考えられる。例えば、処分の際に処分行政庁

から、出訴期間について、行訴法46条に基づく教示がされなかった場合や、処分行政庁から誤って長期の出訴期間が教示され、当事者が他の方法でも出訴期間を知ることができなかったような場合などには、正当な理由があると考えられる。

３　主張・立証責任等

(1) 課税処分取消訴訟における主張・立証責任等

課税処分取消訴訟の審理は、口頭弁論期日や争点及び証拠の整理手続を重ねることにより進められ(行訴法７条、民訴法87条１項、164条以下)、当事者双方は、主張・立証責任を背景とした主張・立証活動を行う。審理の対象は、訴訟要件と訴訟物であり、実際の審理手続は、口頭弁論期日等において、訴状、準備書面に記載した内容を陳述し、当事者間で争いのある部分については、書証の提出及び証人尋問を中心とした立証活動が展開される。そして、訴訟が裁判をするのに熟したときに、裁判所は弁論を終結し、終局判決をする(同法243条１項)。

ところで、課税処分取消訴訟においては、原則として弁論主義の適用があるが、補充的に裁判所による職権証拠調べができるとされている(行訴法24条)。したがって、理論的には職権探知主義が適用される余地はあるが、通常の民事事件を担当するのと同じ裁判所において審理が行われる現行制度の下では、職権探知主義を導入するには実際上の限界があり、仮にこれを認める場合は、明示の法律上の根拠が必要であると思われる(塩野・行政法Ⅱ160頁)。

ア　主要事実の捉え方

前記１(1)アのとおり、課税処分取消訴訟の訴訟物は処分の違法一般であり、その処分の同一性の捉え方については判例上総額主義が採られているため、課税処分取消訴訟の審理の範囲は、課税処分によって確定された税額が総額において処分時に客観的に存した税額を上回るか否かを判断するに必要な事項の全部に及ぶ。そして、所得税や法人税の場合、その税額算定の基礎となる所得金額の算定

は、総収入金額と必要経費(益金と損金)の算定に必要な各具体的事実を確定した上、総収入金額(益金)から必要経費(損金)を控除して算定する過程を経る。課税処分取消訴訟において、主要事実を上記の算定過程のどの段階で捉えるかという問題があり、例えば、必要経費の発生原因となったある具体的事実について当事者間に争いがない場合、それが主要事実であれば、裁判上の自白が成立するが、間接事実にすぎないということになれば、裁判上の自白が成立しないことになる。

そこで、所得税又は法人税の場合を例にとって検討すると、実額課税の場合の主要事実の捉え方については、近時有力な見解として次のような考え方がある。

(ｱ) 所得説

所得税法22条１項の課税標準の規定等を根拠として、「総所得金額又は課税所得金額」を主要事実とする見解(特別経費である雇人費を主要事実でないとしたものとして、大阪地判昭50・１・29行集26巻１号63頁、その控訴審大阪高判昭51・８・６行集27巻８号1454頁等)

(ｲ) 収入・経費説

各種の所得金額は、収入金額から必要経費を控除して算定されるものであることを理由に、「各種の所得の収入金額と必要経費の額」を主要事実とする見解(大阪地判昭40・５・11行集16巻６号1015頁等)

(ｳ) 具体的事実説

課税標準たる所得金額は、計算の結果算定される抽象的なもので具体的事実ではなく、所得金額の算定に必要な所得発生原因事実を主要事実とする見解(名古屋高判平４・10・21行集43巻10号1260頁、広島高松江支判平５・６・30税資195号738頁、東京高判平24・４・10税資262号順号11927等(注))

主要事実は、直接証拠により証明し得る「事実」であるが、所得、収入・経費というのは、収入の計上時期や所得区分等の法的判断を経た上、計算の結果として算出される金額であって、直接証拠による証明ができる具体的な事実ではない。また、訴訟上の機能の面においても、主要事実は、審理の対象を明らかにし、相手方の防御の目標を明確にして、不意打ちとなるような認定を防止するという機能を有する。このような機能に照らすと、個別具体的な事実を主要事実と捉えることが望ましい。以上に照らすと、具体的事実説が相当である。

他方、推計課税の場合の主要事実については、後に第２編第３章第２「推計課税における主張・立証」において詳述するが、具体的事実説に従えば、推計の適法要件である推計の合理性(①基礎資料の正確性、②推計方法の合理性、③原告への適用の合理性)を基礎づける事実が主要事実を構成すると考える(自白の撤回に関する東京地判平元・８・29税資173号500頁参照)。

実際の訴訟追行においては、当事者間に争いのない部分(例えば、所得区分ごとの金額、収入金額、一部の経費項目の金額等)に係る所得発生原因事実については自白が成立するので(後記(3)参照)、当事者は、当初からあらゆる所得発生原因事実を詳細に主張する必要はなく、相手方が争っている部分について詳細な主張を行い、その他は当面概括的な主張をしておけば足りるであろう。

(注)　東京高判平25・２・21(税資263号順号12152)は、所得税の課税処分の取消訴訟において裁判上の自白の成否が争われた事案において、「所得税についての課税処分の取消訴訟において、当事者の攻撃防御方法の対象となる主要事実は、所得を構成する要素である収入金額と必要経費等の各金額がまずこれに該当すると解されるが、これにとどまらず、各種所得の種類を区分する要素となる具体的事実、すなわち、所

得発生原因事実もまた主要事実であると解すべきである。」と判示している。

イ　主張・立証責任の分配

弁論主義の下では、当事者の主張しない事実を判決の資料として採用しないこととされているので、ある主要事実が当事者の弁論に現れない場合は、その事実を要件とする法律効果が承認されないという結果が生じる。このような不利益を、その事実についての「主張責任」という。これに対し、訴訟において裁判所がある事実の存否につき、そのいずれとも確定できない場合に、その結果として、判決において、その事実を要件とする自己に有利な法律効果の発生又は不発生が認められないことになる当事者の一方の危険又は不利益を「立証責任」という。

主張責任と立証責任とは理論上一致すると考えられるが、行政訴訟においては、主張責任と立証責任が一致しないとする見解もある(注１)。

抗告訴訟における立証責任の分配基準については、行政行為の公定力を理由として全て原告が立証責任を負うとする見解や法治行政の原則を理由として被告が行政行為の適法性について全てにわたり立証責任を負うとする見解もあったが、いずれの見解もその根拠とするところと立証責任の分配について合理的な結びつきが説明できない。そこで、最近では、次のような見解が有力である。

(ｱ) 一般的基準

Ａ　法律要件分類説

民事訴訟における法律要件分類説を抗告訴訟にも導入しようという考え方であり、行政処分の権利発生事実は被告が、権利障害及び消滅事実は原告が立証責任を負うとする見解(注２)

Ｂ　個別検討説

適用すべき法規の立法趣旨、行政行為の特性、当事者間の公

平、事案の性質、事物に関する立証の難易等によって具体的事案についていずれの当事者の不利益に判断するかを決定する、あるいは、公益と私益の調整を図り、正義と公平を実現しようとする行政法規及びこれが定める行政法関係の特殊性を考え、行政法規の具体的実現としての行政行為の特質に鑑み、立証の難易を考え併せ、正義公平の要請に合するよう分配するとする見解(注３)

Ｃ　権利制限、拡張区分説

基本的人権の尊重及び法治主義という憲法上の原則から、国民の権利を制限する侵害的行政処分については被告が、国民の側から権利の拡張を求める場合は原告が立証責任を負うとする見解(注４)

Ｄ　検討

以上の見解は、いずれも決め手に欠けているように思われる。すなわち、Ａ説に対しては、行政法規は公益と私益の調整を目的とするもので裁判規範としての意味よりも行政機関に対する行為規範としての意味が強く、必ずしも訴訟における立証責任の分配を考慮して立法していないとの批判があり、Ｂ説に対しては、基準として不明確であるとの批判がある。Ｃ説に対しては、立証責任分配法則の指標として適用すべき法規の立法趣旨と行政行為の性質のみをよりどころとして一律に割り切るのは疑問であるとの批判がある。

結局は、Ｃ説の考え方を基本とし、これにＡ説やＢ説の考え方をも採り入れて、立証責任の分配を決定していくこととなろう(泉・審理175頁、塩野・行政法Ⅱ173-174頁、中込秀樹ほか・改訂行政事件訴訟の一般的問題に関する実務的研究172頁。なお、Ａ説を軸に考える説として加藤就一「立証責任(1)」裁判実務大系20巻50頁がある。)。

（注１）　渡邉・園部・行政事件訴訟法体系343頁、宮崎良夫「行政訴訟における主張・立証責任」新実務民事訴訟講座９巻227頁。

（注２）　村上博巳・証明責任の研究328頁、吉良実「税務訴訟における主張責任及び立証責任」税法学115号30頁、渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」司法研究報告書19輯１号106頁等。

（注３）　畠山武道「主張・立証をめぐる問題(3)」裁判実務大系１巻209頁、雄川一郎・行政争訟法214頁、紙浦健二「税務訴訟における立証責任と立証の必要性の程度」判タ315号37頁等。

（注４）　宮崎良夫「行政訴訟における主張・立証責任」新実務民事訴訟講座９巻249頁、市原昌三郎「取消訴訟における立証責任」実務民事訴訟法講座８巻235頁等。

(イ)　課税処分取消訴訟における主張・立証責任

課税処分取消訴訟においては、租税法律関係の特殊性（租税法は、基本的に侵害規範であり、国民に義務を課すものである。）、課税訴訟の構造、個々の税法規定の立法趣旨、当事者間の公平、事案の性質、立証の難易等を考慮して、真偽不明の場合にいずれの当事者の不利益に判断するのが妥当かという観点から決すべきである。このような見地からは、課税要件については、原則として被告が主張・立証責任を負うと解すべきことになるが、以下個別に検討する。

a　収入金額又は益金

収入金額又は益金の発生を基礎づける具体的事実について、被告に主張・立証責任があることについては争いがない。なお、最判昭38・３・３（訟月９巻５号668頁）は、所得の存在及びその金額について課税庁が立証責任を負うとしている。

b　必要経費又は損金

必要経費又は損金（以下、この項において「必要経費」という。）の発生を基礎づける具体的事実については争いがあるが、

被告に必要経費の不存在(通常は一定額を超えては存在しないこと)について主張・立証責任があると考える。その理由は、①税率表を適用して税額を算出する基礎となる課税標準の前提となる所得は、収入から必要経費を控除した額と定められ、必要経費が明らかにならなければ所得額が確定できないこと、また、②実質的観点からみても、課税庁は、更正を行った以上、収入及び必要経費についての資料を把握しているはずであり、この点についての立証が困難とはいえないし、一般に収入を得るためにはなにがしかの経費を伴うのが通常であるから、その存否・金額が不明の場合にその部分に課税するのは妥当でないと考えられるからである。前記最判昭38・３・３も、所得金額(総収入金額－必要経費)について課税庁が立証責任を負う旨判示しており、判例は、一般論としては、被告において、必要経費が納税者の主張額以上に存在しない事実の立証責任を負うとする立場であるといえる。

しかしながら、必要経費は納税者にとって有利な事柄であり、納税者の支配領域内のこととして証拠資料を整えておくことが容易である。このような事情を考慮すると、被告が具体的な証拠に基づき一定額の必要経費の存在を明らかにし、これが収入との間に合理的対応関係を有すると認められる場合は、これを超える額の必要経費は存在しないものと事実上推定され、納税者は、その金額を超える経費の具体的内容を明らかにし、ある程度これを合理的に裏付ける程度の立証をしなければ、上記推定を覆すことができないと考えられる(泉・審理178-179頁、佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」新実務民事訴訟講座10巻78頁)。必要経費の不存在については、一般論として、事実上の推定によって妥当な解決を図ろうとするのが裁判例の傾向でもある(広島高岡山支判昭42・４・26行集18巻４号614頁、岡山地

判昭44・７・10判時590号29頁、東京地判昭52・７・27訟月23巻９号1644頁、長崎地判昭59・11・30行集35巻11号1978頁、その控訴審福岡高判昭60・８・29行集36巻７・８号1252頁、東京地判昭63・12・14判タ709号172頁、その控訴審東京高判平２・２・28税資175号965頁、東京高判平22・10・20税資260号順号11536など)。

東京地判平６・６・24(税資201号542頁)は、「更正時には存在しない、あるいは提出されなかった資料等に基づき、原告が当該支出が必要経費に該当すると主張するときは、当該証拠との距離からみても、原告において経費該当性を合理的に推認させるに足りる程度の具体的な立証を行わない限り、当該支出が経費に該当しないとの事実上の推定が働くものというべきである。」としている(その控訴審東京高判平８・４・26税資216号311頁。なお、その上告審最判平９・10・28税資229号340頁は、原審の判断は前記最判昭38・３・３に抵触しない旨判示している。)。

また、青色申告の納税義務者が、帳簿書類を備え付け、これに個々の取引を記帳し、その帳簿書類を保存するなどして、事業所得等の金額を正確に記録することを義務付けられているという観点から、青色申告の納税義務者が、帳簿書類の記載と異なる経費の主張、すなわち簿外経費の存在を主張する場合には、納税義務者において、必要経費として支出した金額、支払年月日、支払先、支払内容等の事実につき、具体的に特定して主張立証をし、業務との関連性についても主張立証をすべきであり、そのような主張立証がされない限り、当該経費を当該業務の経費として損金に算入することはできないとした近時の裁判例として、東京地判令３・12・23(税資271順号13650)、広島高判令２・12・16(税資270号順号13499)がある。

なお、申告書の記載額を超える必要経費の立証責任については、納税者に立証責任があるとする見解がある(加藤・前記裁判実務大系20巻58頁、紙浦健二「税務訴訟における立証責任と立証の必要性の程度」判タ315号48頁)。しかし、更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分の取消訴訟においては、納税者が自己の申告内容を自ら争って提起する訴訟であるから、そのように言えるとしても(最判昭39・２・７訟月10巻４号669頁参照)、更正処分の取消訴訟では必要経費の主張・立証責任は被告にあり、主張・立証責任を金額によって分けることはできない(主要事実に関する具体的事実説を前提とする。)し、更正処分においては申告額を上回る必要経費を認定する場合もあるから、一般論として上記見解を採用することはできない。

c　使途不明金

金員が支出されたことについては争いがないが、その支払先あるいは理由が明らかでないため、その経費性あるいは損金性が争われる場合がある。このような場合も原則として被告に立証責任があるが、東京地判平６・９・28(税資205号653頁)は、「更正時に存在し、又は提出された資料等をもとに判断して、当該支出を損金の額に算入することができないことが事実上推認できる場合には、原告において、右推認を破る程度の具体的な反証、すなわち、当該支出と業務との関連性を合理的に推認させるに足りる具体的な立証を行わない限り、当該支出の損金への算入は否定されるというべきである。」としている(その控訴審である東京高判平７・９・28税資213号772頁により維持。)。

d　貸倒損失

貸倒損失も、必要経費に属するため、一般にはその不存在に

つき被告に立証責任があることになるが(注)、仙台地判平６・８・29(訟月41巻12号3093頁)は、「貸倒損失は、通常の事業活動によって、必然的に発生する必要経費とは異なり、事業者が取引の相手方の資産状況について十分に注意を払う等合理的な経済活動を遂行している限り、必然的に発生するものではなく、取引の相手方の破産等の特別の事情がない限り生ずることのない、言わば特別の経費というべき性質のものである上、貸倒損失の不存在という消極的事実の立証には相当の困難を伴うものである反面、被課税者においては、貸倒損失の内容を熟知し、これに関する証拠も被課税者が保持しているのが一般であるから、被課税者において貸倒損失となる債権の発生原因、内容、帰属及び回収不能の事実等について具体的に特定して主張し、貸倒損失の存在をある程度合理的に推認させるに足りる立証を行わない限り、事実上その不存在が推定される」としている(その控訴審である仙台高判平８・４・12税資216号44頁により維持。大阪地判昭40・７・３行集16巻８号1328頁も同旨)。

(注)　必要経費の立証責任は、原則として課税庁の側にあるとしながらも、貸倒損失のような特別経費については、原告に立証責任があるとする有力な見解がある(金子・租税法1136頁)。

e　所得控除・税額控除等

原則として、各種の所得控除事由については被告にその不存在についての立証責任があるが、税額控除事由については原告にその存在についての立証責任があると解する。その理由は、前者は標準的な納税者に必要な生活費の保障を目的とするものであり、その実質は必要経費に準ずるものであるのに対し、後者は一般に恩恵的・政策的な理由に基づく税額の特別な減額事由といい得るからである(紙浦・前記判タ315号46頁参照。いずれについても恩恵的側面があるとして両者について原告に立証

責任があるとするものとして、加藤・前記裁判実務大系20巻59頁参照)。

法が一般原則に比し、特に恩恵的・政策的に租税を減免している場合については、特別規定であり、その立法趣旨からしても、原告が立証責任を負うと解すべきである。例えば、青色申告承認の存在や措置法中の多くの規定がこれに該当する(後者につき大阪地判昭50・２・５訟月21巻４号889頁、横浜地判平３・４・24判タ770号173頁等)。なお、外国子会社合算税制(措置法40条の４)の適用除外要件につき、課税庁に主張立証責任があるとした裁判例として、東京高判平25・５・29(税資263号順号12220)がある。

f　出訴期間等の訴訟要件

訴訟要件は、本案判決を受けるための要件であり、民事訴訟法理論と同様、原告が立証責任を負う。出訴期間の遵守につき原告に立証責任があるとしたものとして、横浜地判昭57・３・31(訟月28巻６号1260頁)がある。

g　通則法65条４項の過少申告の「正当な理由」等

通則法65条４項が同条１項の例外規定であること及び同条の立法趣旨に照らして原告に主張・立証責任があると考えられる。最判平11・６・10(訟月47巻５号1188頁)も、このことを前提として納税者が主張・立証すべき具体的事情を判示している(増田稔・最判解<民事>平成18年度(下)1123頁、1131頁)。また、通則法66条１項の「正当な理由」について原告に立証責任があるとしたものとして神戸地判平５・３・29(行集44巻３号306頁)がある。

なお、通則法65条４項１号の要件についても、原告に立証責任があると考えられる(東京地判昭56・７・16行集32巻７号1056頁)。

(ｳ) 推計課税における主張・立証責任

推計課税の必要性及び合理性を基礎づける事実について被告が立証責任を負う。なお、実額反証については、再抗弁として原告が主張・立証責任を負うと考える(詳細は第３章第２参照)。

ウ　請求原因

一般の課税処分取消訴訟において、課税要件事実について被告が主張・立証責任を負うとすると、原告は、課税処分の取消しを求める請求原因として、課税処分を特定してその存在を主張した上で、当該課税処分が違法である旨を主張すれば足りることになる(ただし、裁判実務においては、原告が訴状の請求原因の項目において、課税要件の欠缺を基礎づける事実まで主張することが多い。)。

エ　被告の答弁及び抗弁

(ｱ) 答弁

被告は、訴状に記載された請求の趣旨及び請求原因に対して答弁をする。請求の趣旨に対する答弁としては、請求の棄却を求めるのが通常であるが、訴訟要件を欠いていれば、本案前の答弁として訴えの却下を求める。また、請求の趣旨の記載が更正処分の全部の取消しを求めるものとなっている場合には、申告額を下回る部分については訴えの利益を欠くので(前記２(1)ア(ｳ)ｃ参照)、必要に応じ、取消しを求める範囲について釈明を求めた上、原告が維持するのであればその部分について訴えの却下を求めなければならない点(なお、原告に釈明を求めることなく、当初から答弁書で本案前の答弁をすることとしても差し支えない。)に留意する必要がある。

なお、答弁に際し、課税処分が特定しているか否かについて注意を払う必要があり、主体、内容及び日時等について誤りがあれば適宜釈明を求めて訂正させ、争いのないものとした上で、その後の手続を進める。



(イ) 抗弁

前記のとおり、課税処分取消訴訟においては、原則として、被告に課税要件の主張・立証責任があると考えられるから、抗弁として課税処分の適法性を基礎づける事実を主張する必要がある。すなわち、被告は、課税処分によって確定された税額が、租税実体法によって客観的・抽象的に定まる税額を超えないことを具体的に主張する必要がある(総額主義)。

具体的には、実額課税の場合は、前述のとおり、個々の所得発生原因事実が主要事実であるから、これを個別具体的に主張する必要がある。推計課税の場合は、推計の合理性(①基礎資料の正確性、②推計方法の合理性、③原告への適用の合理性)を基礎づける事実が主要事実であるから、これを具体的に主張する必要がある。また、手続上の適法要件(例えば、青色申告の更正の場合の帳簿書類の調査、理由附記等)を具備していることも主張する

必要がある。

前述のとおり、実体法上適法性を基礎づける事実(所得発生原因事実又は推計の合理性を基礎づける事実)及び手続法上の要件事実は、抗弁として、被告において答弁書に記載する必要がある(民訴規則80条１項)。また、同項によると、答弁書には、抗弁事実(主要事実)のうち、原告側が争って立証を要することとなることが予想される事実、すなわち、予想される争点については、その事実に関連する事実で重要なもの(重要な間接事実)及び証拠の記載も必要であるとされている。そして、やむを得ない事由によりこれらを答弁書に記載することができない場合には、答弁書の提出後速やかに、これらを記載した準備書面を提出しなければならないとされている。

なお、近時は審理充実の観点から、裁判所が訴状送達に伴い、被告に対して実質的な主張、すなわち課税処分の適法性を基礎づける事実主張を記載した書面が提出可能な時期を確認した上で、初回期日を指定することが多い。

オ　原告の認否及び反論

(ア) 原告は、被告が主張した処分の適法性を基礎づける事実について、認否を行う。そして、原告が争った点が、当該訴訟の争点となり、被告は、より詳細に課税の根拠を主張・立証することになる。

(イ) また、推計課税の処分が争われる訴訟では、いわゆる実額反証は、再抗弁として、原告に主張・立証責任があるので、原告は、被告の推計課税の合理性の主張(抗弁)に対する反論として実額の主張を行うべきことになる。

なお、通則法116条１項は、主張・立証の順序を規定しているかのようであるが、同条２項の規定からすると、民訴法の定める適時提出主義(同法156条)の特則を定めたものと考えるべきであ

ろう。すなわち、同法の定める適時提出主義の下においても、原告側は、被告が課税処分の基礎となった事実を主張した日以後遅滞なく再抗弁事実を主張し、併せてその事実を証明すべき証拠の申出をすべきであるが、それが同法157条１項の定める「時機に後れて提出した攻撃又は防御の方法」であるというためには、同法156条の「適切な時期」から相当程度後れて提出されたものであることが必要であると考えられる。これに対し、通則法116条は、同条１項に違反して行った主張又は証拠の申出は、同条２項により、「時機に後れて提出した攻撃又は防御の方法」とみなされるという意味で、民訴法の定める適時提出主義よりも更に厳しい提出時期の定めをしたもので、同法の適時提出主義の特則を定めたものというべきであろう。

したがって、通則法116条は、課税根拠事実についての被告の主張・立証責任に影響を与えるものではない。

(2) その他の訴訟類型における主張・立証責任等

ア　通知処分取消訴訟

通知処分取消訴訟、すなわち更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分(通則法23条４項)の取消訴訟においては、通知処分は税額を確定する不利益処分ではなく減額更正を拒否する処分であること、また、通知処分取消訴訟では、真実の税額が自己の申告によって確定している税額を下回る旨の主張をすることに照らして、原告が真実の所得金額が申告所得金額を下回ることについて主張・立証責任を負うとするのが裁判例である(注)。通知処分の取消しが争われた事案ではないが、前記最判昭39・２・７も、「申告納税の所得税にあつては、納税義務者において一たん申告書を提出した以上、その申告書に記載された所得金額が真実の所得金額に反するものであるとの主張、立証がない限り、その確定申告にかる所得金額をもつて正当のものと認めるのが相当である」と判示する。

したがって、原告納税者は、請求原因として、減額更正をすべき具体的根拠を記載すべきである。

（注）　京都地判昭49・４・19（訟月20巻８号109頁）、広島地判昭61・３・20（判タ621号102頁）、その控訴審広島高判昭63・８・10（税資165号491頁）、盛岡地判平５・３・26（税資194号1080頁）、広島地判平８・10・23（税資221号170頁）、東京高判平14・９・18（訟月50巻11号3335頁）、大阪地判平23・11・18（税資261号順号11812）。

イ　青色申告承認取消処分の取消訴訟

青色申告承認の取消処分は、青色申告に伴う種々の特典を剥奪する不利益処分であり、課税庁が税務調査等に基づいて主体的に行ったものであり、取消要件については立証の困難もないから、被告に主張・立証責任があると考えられる。

したがって、原告が自己の請求を基礎づけるためには、取消処分の存在及び処分が違法であることの抽象的主張を行えば足りる。

ウ　裁決取消訴訟

棄却裁決は、審査請求に対する拒否処分であり、また、裁決取消訴訟においては、原処分主義（行訴法10条２項）が採用されている結果、裁決固有の瑕疵のみが審理の対象となるところ、裁決に固有の瑕疵がないことを主張・立証させるのは、消極的事実について主張・立証責任を負わせることになり、立証困難であるから、裁決固有の瑕疵の存在について原告に主張・立証責任があると考える。このような裁決取消訴訟においては、原告が裁決固有の瑕疵を主張していないことを理由に請求を棄却した裁判例が多数ある（注）。

したがって、原告は、訴状における請求原因として、裁決固有の瑕疵を特定して具体的に主張する必要がある。

（注）　京都地判昭49・２・１（訟月21巻２号441頁）、東京地判昭53・２・22（行集32巻４号573頁）等。

エ　無効等確認訴訟

行政訴訟一般について、原告が行政処分の存在とともに行政処分の無効原因、すなわち重大かつ明白な瑕疵の存在について主張・立証責任を負うと考えられており、特に争いはない。この点、租税訴訟において別異に解すべき理由はないから、原告が課税処分の存在とその処分の無効原因について主張・立証責任を負うと考える。裁判例としては、最判昭42・４・７(民集21巻３号572頁)があり、「行政庁の裁量に任された行政処分の無効確認を求める訴訟においては、その無効確認を求める者において、行政庁が右行政処分をするにあたつてした裁量権の行使がその範囲をこえまたは濫用にわたり、したがつて、右行政処分が違法であり、かつ、その違法が重大かつ明白であることを主張および立証することを要する」としている。

したがって、原告としては、訴状において、課税処分の特定に加えて、無効事由を具体的に主張する必要がある。

(3) 裁判上の自白

ア　自白の成否

行政訴訟においても、前記(1)で述べたとおり、通常の民事訴訟と同様、弁論主義が適用されるから、主要事実について当事者間に争いがない場合は、裁判上の自白が成立し、相手方当事者は立証の必要がなくなり、裁判所は自白された事実を前提とした判断をしなければならなくなる(行訴法７条、民訴法179条)。また、自白した当事者は自由にこれを撤回することができなくなる。

イ　自白の対象

ところで、課税処分取消訴訟における主要事実は、前記(1)アのとおり、実額課税の場合は所得発生原因事実、推計課税の場合は推計の合理性を基礎づける事実と考えるべきである(具体的事実説)から、自白の対象は上記各事実ということになる(したがって、例えば所得区分に関する主張は、法律の解釈適用に関する意見の陳述に

すぎないから、自白の対象となる主要事実には当たらない。)。

しかし、収入金額あるいは所得区分の各項目の金額について争いがないことがあり得る。その場合の各金額は、具体的取引に基づいて発生した金額に基づいて計算された金額である場合が主であるから、これらの金額について争いがない場合は、講学上権利自白といわれる場合よりも自白の成立を認めやすいと思われる。すなわち、権利自白は、事実関係を法規に当てはめた結果についての認否を求めることになり、法的知識が十分でない者については十分な理解に基づいてされたものか否か疑問があるため、自白として捉え得るのはどのような場合かが議論され、一定の場合に限り自白としての効力を認めるのが一般であるのに比して、収入金額や所得の計算は法律の素人であっても行い得るところであるから(申告納税制度はそのような判断が困難でないことを前提としている。)、比較的容易に自白の拘束力を認めることができると思われる。ただし、計算過程においては、当該収入あるいは所得がどのような所得区分に属するかといった法律的な解釈・当てはめの問題を含む場合があり、そのような判断が困難なケースについては、権利自白と同じ問題が生じてくる。そこで、当事者が、撤回を主張する場合において、撤回の対象となった金額の算定過程に困難な法的判断を含む場合は、緩和された要件(法的判断を誤ったことあるいは錯誤があったことを立証すれば足りる。)の下に自白の撤回が認められる必要があろう。

ウ　自白の撤回

主要事実についての自白の撤回については、一般論としては、民訴法理論と同様、①刑事上罰すべき他人の行為によって自白するに至った場合、②相手方の同意がある場合、あるいは③自白が真実に反し錯誤に基づく場合に限られると考えられる。ただし、前記のとおり、所得金額あるいは税額についての自白については、対象となった金額の算定過程に困難な法的判断を含む場合は、緩和された要

件の下に自白の撤回が認められる必要があろう。

(4) 信義則・禁反言の法理等

ア　租税実体法における信義則・禁反言の法理

信義則は、主として私法の分野において発展した法理であるが、法の普遍的な一般原則であるから、公法の分野においても妥当することが一般に承認されている。租税法の分野においては、租税法律主義との関係で見解が分かれているが、信義則・禁反言の法理は、法の一般原則であり、租税法の分野においても妥当すると考えるべきである。しかし、租税の賦課徴収については租税法律主義の原則(法律による行政、合法性の原則)が定められており、法律で定められた租税は必ず徴収しなければならないものとされているから、信義則等の観点からこれを修正することは、「理論的には本来、よほどのことがなければ許されない」(藤田宙靖・新版行政法総論138頁)ものである。そのため、租税法律関係における信義則の法理の適用に関しては、「課税処分が内容的に違法でない限り、信義則を根拠として裁判上課税処分の効果が否定される可能性はきわめて少ない」(玉國文敏「判批」行政判例百選Ⅰ［第６版］別冊ジュリ211号59頁)、「租税法律関係において、合法性の原則を貫くことが『正義』(中略)に反するという場面は、通常はありえないものと考えられる」(石川善則「判解」ジュリ904号83頁)などと評されているところであり、その適用には慎重であるべきであろう。

裁判例をみると、最判昭62・10・30(訟月34巻４号853頁)は、「租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても」として一般論としての適用の可能性を肯定しつつ、その適用の要件について、「右法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れ

しめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、右特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない。」と判示した。同判決が判示する各考慮要素は、上記「特別の事情」が存するというために必要な判断事項として考慮されなければならないものとされているのであり、これらが信義則の法理の適用の十分条件とされたものではない。したがって、判示の諸点が充足されるだけで直ちに信義則の法理の適用が認められるものと解されてはならない(石川善則・「時の判例」ジュリスト904号82頁)。この判例以降、下級審判決はこれに従い、個別事案への適用としてはこれを否定している。

問題になるケースとしては、申告是認通知に反してされた更正、税務相談と異なる内容の更正、所得税確定申告の手引に基づいてした確定申告に対する更正、税務署長が過去の取扱いを変更してした更正の場合などがある(泉・審理159頁以下、金子・租税法144頁以下参照)。

イ　課税処分取消訴訟における信義則・禁反言の法理

課税処分取消訴訟における当事者の主張・立証についても、信義則・禁反言の法理の適否が問題とされる。

課税要件について、被告の主張が制限されるとしたものとして、東京高判昭61・５・28(判タ639号148頁)は、更正処分の取消訴訟に

つき、更正処分後に行われた修正申告に更正処分が吸収されることを認めつつ、所部係官が更正に対する審査手続中に修正申告を勧奨するのは筋違いであるとして、課税庁は、信義則に照らし、吸収関係を理由とする訴えの利益の喪失についての主張ができないとしている。これに対し、更正処分後に税務職員のしょうようにより修正申告がされた事案において、納税者がその委任を受けた税理士と共に採り得る各方法の利害得失を十分検討し、修正申告による方法を選択したことからすると、課税庁において更正処分の取消しを求める訴えの利益が失われたと主張することは信義則に反するとはいえないとされた裁判例として、東京高判平16・３・16(訟月51巻７号1819頁)がある。

特殊な裁判例として、推計課税の当否が争われた事案において、課税庁が推計の基礎とした同業者の氏名を明らかにしないで経営規模、事業実績、立地条件等を主張・立証することは、納税者の反証を不可能か著しく困難にするものであり、公平の見地からみても信義則からみても許されないとしたものとして、大阪地判昭47・10・31(訟月19巻２号64頁)、大阪地判昭48・３・14(訟月19巻13号158頁。なお、その控訴審である大阪高判昭52・４・26訟月23巻４号822頁は、当該判示部分を引用している。)があるが、両判決は結果的には上訴審で取り消されている(大阪高判昭49・12・25訟月21巻１号106頁、前記大阪高判昭52・４・26)。この点は、守秘義務の関係で文書提出義務が否定されているところであり、信義則違反とはいえないであろう。実務上は、この点及び原処分と異なる推計計算による数額の主張なども信義則に反しないものとされている。

納税者側の主張・立証については、信義則による制限を肯定したものとして、納税者が申告と異なる所得の帰属を主張した事案に関する広島地判昭42・３・28(訟月13巻７号886頁。ただし、その控訴審である広島高判昭43・３・27税資52号587頁では、当該判示部分

は変更されている。)、否定したものとして、推計課税に対し、納税者が異議申立て、審査請求段階で提出していなかった帳簿書類を訴訟提起後４年経過してから提出して実額反証した事案に関する大阪地判昭56・10・９(訟月28巻１号171頁)があるほか、法人税の申告をした人格なき社団に対し、法人税の更正処分がされ、所得税の更正期間が経過した後に、破産管財人が当該社団は人格なき社団に当たらないとして更正の無効を主張した事案について、人格なき社団に当たらない旨の別件訴訟の第１審判決の日までにされた処分に係る無効主張を信義則違反とし、その後に行われた処分に係る無効主張について信義則違反を否定した福岡高判平11・４・27(訟月46巻12号4319頁)がある。さらに、譲渡所得の帰属年度について、納税者が申告以降一貫して特定の年分を主張し、それに基づいて課税処分がされていたにもかかわらず、更正処分の除斥期間が経過した後になって同主張を撤回し、一転して別の年分に譲渡が行われた旨主張するに至った場合に、当該新主張を信義則ないし禁反言の原則に照らして許されない旨判示したものとして、大阪高判昭59・３・29(税資135号505頁。その上告審である最判昭59・12・４公刊物未登載で上告は棄却されている。)及び最判昭60・４・５(税資145号２頁)がある。

ウ　権利濫用の法理

課税処分取消訴訟において、違法事由の一つとして課税権の濫用が主張されることがある。第１次更正が取消訴訟において争われている場合に、同訴訟の敗訴を免れるため第２次更正が意識的に行われたような場合は、更正権の濫用となる場合があり得ることを肯定した裁判例(適用については否定)がある(なお、再更正、再々更正による理由附記の不備の補正と更正権の濫用については、後記第２編第３章第１の２(4)参照)(注)。

(注)　東京高判昭46・10・29(訟月18巻３号418頁)、その上告審最判昭48

・12・14(訟月20巻６号146頁)、横浜地判昭45・８・27(訟月16巻12号1521頁)、その控訴審東京高判昭46・４・27(高民集24巻２号188頁)、その上告審最判昭50・９・11(訟月21巻10号2130頁)。

４　文書提出命令

(1) はじめに

課税処分取消訴訟においては、課税庁が推計の合理性など課税処分の合理性を基礎づけるために収集した同業者の所得に関する報告書の基になった青色申告決算書、係官が調査中に作成した所得調査書及び反面調査における回答書などの課税資料について、原告納税者から開示を求めて文書提出命令の申立て(行訴法７条、民訴法221条)がされる場合が多い。しかし、課税処分取消訴訟において、被告又は課税庁の文書提出義務を最終的に肯定した裁判例はごく少ない(なお、国税不服審判所長に対し、民訴法220条４号に基づき、審判官に対する参考人の答述を記載した書面の文書提出命令が発令された事例として、東京地決平16・２・17判時1891号59頁、その抗告審東京高決平16・５・６判時1891号56頁参照)。

以下、民訴法220条の１号ないし４号の事由ごとに問題点を検討するとともに、手続について概観する。

(2) 文書提出義務

ア　引用文書(１号)

(ア) はじめに

訴訟において文書を引用した場合に提出義務を課すのは、文書を証拠として自己の主張の裏付けに引用した以上は、相手方より申立てがある限り、文書の所持者にその文書を提出させ、これを相手方にも利用させることが公正だからである(斎藤秀夫ほか編著・注解民事訴訟法〔第２版〕(8)142頁)。

(イ) 「訴訟において引用」の意義

「訴訟において引用」の意義については、文書そのものを証拠

として引用することを指し、その文書の内容を引用しただけでは足りないとする説と、当事者が文書の内容・存在を引用しただけで足り、証拠のため引用したと、主張を明確にするために引用したとを問わないとする説が対立しているが、後説が有力であり、裁判例も後説に立つものがほとんどである(注)。

なお、引用文書について提出義務を定めた上記の法の趣旨に照らし、文書の内容・存在に言及したとしても、これを提出しないことが訴訟上の信義則に反し公平性を害するといえない場合には、当該文書は引用文書に当たらないと解した裁判例がある(大阪高決平23・１・20判時2113号107頁)。

(注)　東京高決昭40・５・20(訟月11巻７号1009頁)、大阪地決昭61・５・28(判時1209号16頁)。ただし、同決定はその抗告審大阪高決昭61・９・10(訟月33巻５号1253頁)において他の論点に関する判断により取り消された。

(ｳ)　具体例

「引用した」というためには、訴訟において積極的に当該文書の存在に言及した場合であることを要する。当事者が当該文書の秘密保持の利益を積極的に放棄したものでなければ、提出義務を認めるのは妥当でないからである。したがって、裁判長の釈明に応えて所持を認めたにすぎない場合は、その文書を「引用した」とはいえない(東京高決昭40・５・20・訟月11巻７号1009頁)。

当事者が提出した陳述書あるいは本人尋問において、文書の内容に言及している場合は、前述の趣旨に照らし、引用文書というべきであろうが、当事者以外の者が陳述書で引用したり、証人が証言中で引用した場合は、当事者による引用ではないから、提出義務はないというべきである。

課税処分取消訴訟においては、調査担当者等の職員が作成した報告書や証言中で引用した場合が問題となるが、この点について

は、否定する裁判例(釧路地決昭60・10・17税資147号23頁、名古屋地決平13・３・21税資250号順号8860、その抗告審名古屋高決平13・５・21税資250号順号8902)と肯定する裁判例(名古屋地決平３・12・10税資189号１頁)に分かれている。

また、推計課税事案における同業者比準法の適用に当たり、同業者の青色申告について一般的に言及し、証拠として通達回答方式による課税事績表や同業者調査表を提出していた場合、その原資料となった青色申告決算書が「引用文書」に該当するかが問題となる。

この点、引用文書であることを認めた上で、守秘義務を理由に提出義務は免除されないとした裁判例も存在するが(名古屋高決昭52・２・３訟月23巻７号1343頁。ただし、最終的には必要性がないとして申立てが却下されている(名古屋高決昭53・２・16訟月24巻６号1311頁参照)。)、多くの裁判例は、①引用文書であることは認めた上で守秘義務を理由に申立てを却下するか、②引用文書であること自体を否定して申立てを却下している(注)。

なお、課税訴訟に関するものではないが、マスキングを施した文書を作成する基となった文書が引用文書に当たらないとしたものとして、東京高決昭59・３・26(訟月30巻８号1412頁)、文書の一部を訴訟において引用した場合にその残余部分が引用文書に当たらないとしたものとして、高松高決昭59・12・７(訟月31巻７号1658頁)がある。

(注)　①については、名古屋高金沢支決平２・１・24(訟月36巻８号1501頁)、大阪地決昭62・６・26(訟月34巻１号170頁)、前記名古屋地決平３・12・10等がある。②については、大阪地決平19・９・21(判タ1268号183頁)、その抗告審大阪高決平19・11・14(税資257号順号10824)、仙台高決平17・４・12(税資255号順号9989)、広島高松江支決平28・11・９(公刊物未登載)等がある。

イ　権利文書（２号）

挙証者が文書の所持者に対し、契約又は法令に基づいて、文書の引渡しあるいは閲覧を求める私法上の権利を有する場合である。同号に関する裁判例としては、税務署長が審査庁である国税局長に対して提出した書類等（名古屋地決昭45・６・22訟月16巻12号1405頁。ただし、その抗告審である名古屋高決昭45・９・11訟月16巻12号1403頁は、申立て自体が文書の表示、趣旨を開示していない不適法なものであることを理由として抗告を棄却した。）や国税不服審判所の担当審判官が審理のため収集した資料（神戸地決昭56・４・23税資117号211頁）について、提出命令の申立てがされた事案があるが、いずれも却下されている。また、調査対象法人18社の売上高、従業員数、所得、役員報酬額等が記載された類似法人検討表について、通則法96条２項（現行97条の３第１項）による閲覧請求権を有するとしてした文書提出命令を失当としたものとして、名古屋地決平３・12・10（税資189号１頁）、自らが作成ないし提出に関与した相続税申告書及びその修正申告書について、税法上の交付、閲覧は格別、当然に私法上の権利として引渡し、閲覧の請求権を有するものではないとして申立てを却下したものとして、東京高決昭57・２・３（判タ470号131頁）がある。

ウ　利益文書（３号前段）

利益文書とは、後日の証拠のために挙証者の地位や権利ないし権限を証明し、又は挙証者の権利義務を発生させる目的で作成された文書をいい、同時に他人のために作成されたものであっても差し支えない（通説）。

課税訴訟においては、国税局長の通達を集録した文書及び更正の際税務署長が調査した関係書類が利益文書に該当しないとした大阪地決昭45・６・２（訟月17巻１号58頁）や、申立人を犯則嫌疑者とする犯則事件の捜査のために国税査察官によって作成された調査報告

書が利益文書に該当しないとした大阪地決平６・11・９(税資206号204頁)がある。

エ　法律関係文書(３号後段)

民訴法220条３号後段は、文書が「挙証者と文書の所持者との間の法律関係について作成されたとき」に提出義務を認める(法律関係文書)。この法律関係文書とは、一般に、法律関係それ自体を記載した文書のみならず、その法律関係に関係のある事項又は構成要件の一部を記載した文書で、相手方が内部における自己使用のために作成したものを除くと考えられている。

法律関係文書の要件のうち、挙証者と文書の所持者との間の法律関係「について作成された」という文言の解釈としては、法律関係に関係のある事項又は構成要件の一部を記載した文書も含むとして提出義務の範囲が拡張されている一方、文書の所持者が専ら自己使用のために作成した内部文書は含まれないと解されている(最決平12・３・10訟月47巻４号897頁)。

３号後段の法律関係文書該当性においては、この内部文書に該当するかどうか争われることが多いところ、この点は、文書の記載内容、性質及び作成目的等に照らして判断されるべきであり、特に、文書の作成について法令上の定めがあるかどうかが重要であると考えられている。裁判例においては、当該文書の作成が法令上義務付けられているか否かを重要なメルクマールとして、作成を義務付けられていない文書については、専ら自己使用のため作成した内部文書であるとして「法律関係文書」であることを否定するものが多い。

なお、後述する民訴法220条４号ニの括弧書きにおいて、「国又は地方公共団体が所持する文書にあっては、公務員が組織的に用いるものを除く。」とされ、組織共用文書については、除外文書に該当しないこととされているが、新設された４号は、旧法下の解釈を変更するものではないというのが立法担当者の説明であり、３号後

段の内部文書としては、従来の解釈のとおり、組織共用文書も含むものと解される。なお、内部文書の概念は、文書提出義務を拡張する一方で、適正な範囲に限定するために用いられてきたものであり、４号の一般義務化に伴い、条文の文言どおり法律関係について作成された場合に限定するという解釈も有力である。

課税訴訟においては、国税局の通達を収録した文書及び更正の際税務署長が調査した関係書類(大阪地決昭45・６・２訟月17巻１号58頁)、原処分庁が更正処分を理由づけた証拠書類一切(名古屋地決昭45・６・22訟月16巻12号1405頁)、法人税決議書(東京高決昭49・11・25税資77号467頁)について、いずれも内部文書であるとの理由で文書提出命令の申立てが却下されている。また、所得調査書及び反面調査における回答書等は、専ら自己使用のため作成した文書であり、法律関係文書に該当しないとするのが実務の一致した扱いである(釧路地決昭60・10・17税資147号23頁、名古屋地決平３・12・10税資189号１頁等)。

オ　１号ないし３号に基づく文書提出義務と守秘義務

(ｱ) 税務職員の守秘義務

公務員に対しては、公務の民主的能率的遂行を確保する見地から、その職務上知り得た秘密については、刑罰によって担保された厳格な守秘義務が課されている(国家公務員法100条１項、109条12号等)。また、特に税務職員に対しては、通則法127条により、国家公務員法109条12号等よりも加重された罰則規定が設けられている。そして、これらの各規定によって税務職員に課される守秘義務の対象は、①納税者本人にとっての私的な秘密、②その取引先等の第三者にとっての秘密、③当該課税事案に関する課税庁内部の業務上の諸手続、調査の方法といった業務上の秘密に大別されるところ、たとえ納税者本人の同意がある場合であっても、上記②及び③の秘密に係る守秘義務は、当然には解除されない(第

73回国会の参議院大蔵委員会における政府委員の答弁参照)。

対象となる納税者の秘密とは、秘密性、秘匿の利益及び秘匿の意思の各要件を充足するものをいい、「経済的秘密」も含まれる。

税務職員の守秘義務は、税務職員が税務調査等の税務事務に関して知り得た納税義務者自身や取引先等の秘密を保護するということにとどまらず、そうした秘密を保護することにより、納税者が税務当局に対して事業内容や収支の状況を自主的に開示・申告しても、また、税務調査等に納税者や取引先等の第三者が協力しても、税務職員によってこれが公開されないことを保障して、税務調査等の税務事務への信頼や協力を確保し、納税者や第三者の真実の開示を担保して、納税申告制度の下での税務行政の適正な執行を確保することを目的とするものである(東京地判平６・12・16訟月41巻12号2956頁)。

(ｲ) 証言拒絶規定の趣旨により文書提出義務を負わない場合

青色申告決算書や同業者調査表については、旧民訴法312条各号(現行民訴法220条１号ないし３号)の該当性が肯定されても、守秘義務を理由として文書提出命令を却下するのが裁判例の大勢であった(浦和地決昭54・11・６訟月26巻２号325頁、大阪地決昭61・５・28判時1209号16頁、その抗告審大阪高決昭61・９・10判時1222号35頁、名古屋地決昭63・12・12判タ693号226頁、鳥取地決平元・１・25税資169号91頁、その抗告審広島高松江支決平元・３・６訟月36巻３号323頁、名古屋高金沢支決平２・１・24訟月36巻８号1501頁、大阪高決平６・７・19判タ879号266頁等)。

現行民訴法の下においても、最決平16・２・20(判時1862号154頁)が、対象文書の公務秘密文書(民訴法220条４号ロ)該当性を肯定した上で、「本件文書が、上記のとおり、公務員の職務上の秘密に関する文書であって、その提出により公務の遂行に著しい支障を生ずるおそれがあるものに当たると解される以上、民訴法19

1条、197条１項１号の各規定の趣旨に照らし、抗告人は、本件文書の提出を拒むことができるものというべきであるから、同法220条３号に基づく本件申立ても、その理由がないことは明らかである。」と判示していることからすれば、少なくとも対象文書が後記カ(イ)の公務秘密文書の要件を満たす場合には、同法191条、197条１項１号の各規定の趣旨に照らし、その所持者は、同法220条１号ないし３号に基づく文書提出義務を負わないものと解される(ただし、同条３号所定の利益文書及び法律関係文書に限って同法196条、197条等の類推適用を肯定する見解として、伊藤眞・民事訴訟法第７版449頁参照)。

カ　４号文書

(ア) はじめに

平成13年法律第96号による改正後の民訴法220条４号において、公務文書の文書提出義務を一般義務化する一方で、除外文書として新たに公務秘密文書(同号ロ)及び刑事事件関係書類等(同号ホ)を加えるとともに、除外文書である自己使用文書の範囲から組織共用文書を除くこととされた(同号ニ括弧書き)。

課税訴訟では、このロ、ニ、ホの除外文書該当性の有無が問題となろう。

(イ) 公務秘密文書(４号ロ)

民訴法220条４号ロは、「公務員の職務上の秘密に関する文書でその提出により公共の利益を害し、又は公務の遂行に著しい支障を生ずるおそれがあるもの」(公務秘密文書)を除外文書としている。

a　公務秘密文書が除外文書とされている趣旨

公務員は、職務上知り得た秘密を漏らしてはならず、職務上の秘密について証言する場合には、所轄庁の長の許可を要するとされ、所轄庁の長は、法令等の定める条件等に係る場合を除

いては、許可を拒むことができないとされているところ(国家公務員法100条１項ないし３項、地方公務員法34条１項ないし３項)、民訴法191条２項は、公務員の証人尋問について、監督官庁は、「公共の利益を害し、又は公務の遂行に著しい支障を生ずるおそれがある場合」を除き、証言することについての承認を拒むことはできないと規定する。そして、文書提出命令に応じて公務文書を提出する場合に、そこに記載された「職務上の秘密」を保護する必要があることは、公務員が「職務上の秘密」について証言する場合と異なるところはない。そこで、公務員の守秘義務制度との整合性を図るため、公務員の証人尋問の場合と同様に公務秘密文書を除外文書としたものである。

なお、公務秘密文書に該当するか否かの判断権者は、裁判所であるが、その裁判に当たり、監督官庁の意見を聴取しなければならないものとされている(同法223条３項)。

b　「公務員の職務上の秘密」の意義

民訴法220条４号ロにいう「公務員の職務上の秘密」とは、公務員が職務上知り得た非公知の事項であって、実質的にもそれを秘密として保護するに値すると認められるものをいう(最決昭52・12・19刑集31巻７号1053頁、最決昭53・５・31刑集32巻３号457頁参照)。そして、上記「公務員の職務上の秘密」には、公務員の所掌事務に属する秘密だけでなく、公務員が職務を遂行する上で知ることができた私人の秘密であって、それが本案事件において公にされることにより、私人との信頼関係が損なわれ、公務の公正かつ円滑な運営に支障を来すこととなるものも含まれる(最決平17・10・14民集59巻８号2265頁)。

c　「その提出により公共の利益を害し、又は公務の遂行に著しい支障を生ずるおそれがある」の意義

また、民訴法220条４号ロにいう「その提出により公共の利

益を害し、又は公務の遂行に著しい支障を生ずるおそれがある」とは、単に文書の性格から公共の利益を害し、又は公務の遂行に著しい支障を生ずる抽象的なおそれがあることが認められるだけでは足りず、その文書の記載内容からみてそのおそれの存在することが具体的に認められることが必要である（前記最決平17・10・14）。

この要件に該当する文書の具体例としては、「私人の収支状況が記載されている納税申告書」等が挙げられている（深山卓也ほか「民事訴訟法の一部を改正する法律の概要（上）」ジュリ1209号105頁）。

d　納税関係文書の公務秘密文書該当性

前記最決平17・10・14は、当該事案において、対象文書である「災害調査復命書」の記載のうち調査担当者が職務上知ることができた被告会社の私的な情報に係る部分は、公務員が職務を遂行する上で知ることができた私人の秘密が記載されたもので、これが本案事件において提出されることにより、調査に協力した関係者との信頼関係が損なわれ、公務の公正かつ円滑な運営に支障を来すこととなるということができ、「公務員の職務上の秘密に関する文書」に当たるとしたが、他方で、当該文書には聴取内容がそのまま記載されたり引用されたりしているわけではないことや、調査担当者には質問検査権があり、罰則が設けられていること（労働安全衛生法91条１項、94条１項、120条４号、５号）などに鑑みると、その提出によって公務の遂行に著しい支障が生ずるおそれが具体的に存在するということはできないとして、当該部分の公務秘密文書該当性を否定した。

[redacted]



なお、税務職員の「職務上の秘密」に関する事項が記載された文書については、公開されても守秘義務が目的とする申告納税制度の下での税務行政の適正な執行の確保が妨げられないと認められる特段の事情がない限り、その提出により公共の利益を害し、又は公務の遂行に著しい支障を生ずるおそれがあるとする裁判例として、広島地決平14・10・25(税資252号順号9220)、その抗告審広島高決平15・４・14(税資253号順号9320)、その許可抗告審最決平15・９・12(税資253号順号9434)がある。また、納税関係文書の公務秘密文書該当性が肯定された事例として、上記各決定のほか、静岡地決平18・11・９公刊物未登載(要旨につき訟月54巻５号1143頁)、その抗告審東京高決平19・３・30(訟月54巻５号1143頁)、東京地決平19・６・26(訟月54巻９号2074頁)、その抗告審東京高決平19・７・18(訟月54巻９号2065頁)、大阪高決平27・11・18(公刊物未登載)、福岡高宮

崎支決平28・５・26(判時2329号55頁)、東京高決令３・11・26(公刊物未登載)がある。これに対し、東京高決平16・５・６(判時1891号56頁)は、通則法97条の規定する国税不服審判所の質問検査等は、課税処分に当たって行われる原処分庁の質問検査等とはその性質が基本的に異なることなどを指摘し、審判官に対する参考人の答述を記載した書面の公務秘密文書該当性を否定している(以上につき、訟月53巻１号別冊205頁以下参照)。さらに、申告した本人の同意があり、あるいは、提出に異議なしとの意見があった場合に公務秘密文書該当性が否定されるかという点について、否定されるとした裁判例として大阪高決平17・11・22(税資255号順号10206)が、否定されないとした裁判例として、東京高決平18・11・７(税資256号順号10566)及び前記大阪高決平27・11・18がそれぞれある。

(ｳ) 自己使用文書(４号ニ)

「専ら文書の所持者の利用に供するための文書」とは、手控え・備忘録等のように、個人的に使用する目的で作成され、およそ外部に開示することを予定していない文書を意味すると解されるところ、このような文書についてまで文書提出命令の発令の余地を認めると、自由な意思活動を不当に妨げることになるので、除外文書とされている。

しかしながら、そのような文書であっても、公務文書については、「公務員が組織的に用いるもの」(組織共用文書)は除くものとされた。

これは、内部決裁用の文書等、外部に開示することを予定していない文書であっても、行政機関の職員が組織的に用いるものとして保有している限り、行政情報公開の対象となることから、それとの均衡を図るとともに、国又は地方公共団体が所持し公務員が組織的に用いる文書は、文書の所持者である国等の自己使用文

書に該当するものではないことを規定上明確にする趣旨で付け加えられたと説明されている(深山卓也ほか「民事訴訟法の一部を改正する法律の概要(下)」ジュリ1210号173頁参照)。

(ｴ) 刑事事件関係書類等(４号ホ)

刑事事件関係書類等については、刑事訴訟法、刑事確定訴訟記録法、犯罪被害者等の保護を図るための刑事手続に付随する措置に関する法律等において、それぞれの文書の性質に応じて、その開示の要件・方法等について独自の規律が設けられており、刑事事件関係書類等の開示・不開示の規律を刑事手続又は少年審判手続上の開示制度に委ねる趣旨で、これらを除外文書としている。

４号ホに該当するとされたものとして、国税犯則取締法による犯則事件の調査に関して作成された文書(高松高決平15・１・22訟月50巻１号231頁、松山地決平14・11・20訟月50巻１号216頁)がある。

(3) 文書提出命令の手続

ア　申立て

(ｱ) 文書の特定

文書提出命令の申立ては、提出を求める文書の表示、文書の趣旨、文書の所持者、証明すべき事実、文書の提出義務の原因(民訴法220条１号ないし４号のいずれに該当するか)を明らかにしなければならない(同法221条１項)。文書の表示又は文書の趣旨を明らかにすることが著しく困難であるときは、申立ての時においては、文書の所持者がその申立てに係る文書を認識することができる事項を明らかにすれば足りる(同法222条１項)。この場合において、申立人は、裁判所に対し、文書の所持者に文書の表示又は文書の趣旨を明らかにすることを求めるよう申し出なければならず、この申出があったときは、裁判所は、文書提出命令の申立てに理由がないことが明らかな場合を除き、文書の所持者に対し、

文書の表示又は文書の趣旨を明らかにすることを求めることができる(同条２項)。

この点、提出を求める文書について「本件係争の更正処分をなす根拠となった書類一切」としただけでは文書が特定されておらず、申立ては不適法であるとした裁判例がある(名古屋高決昭45・９・11訟月16巻12号1403頁)。

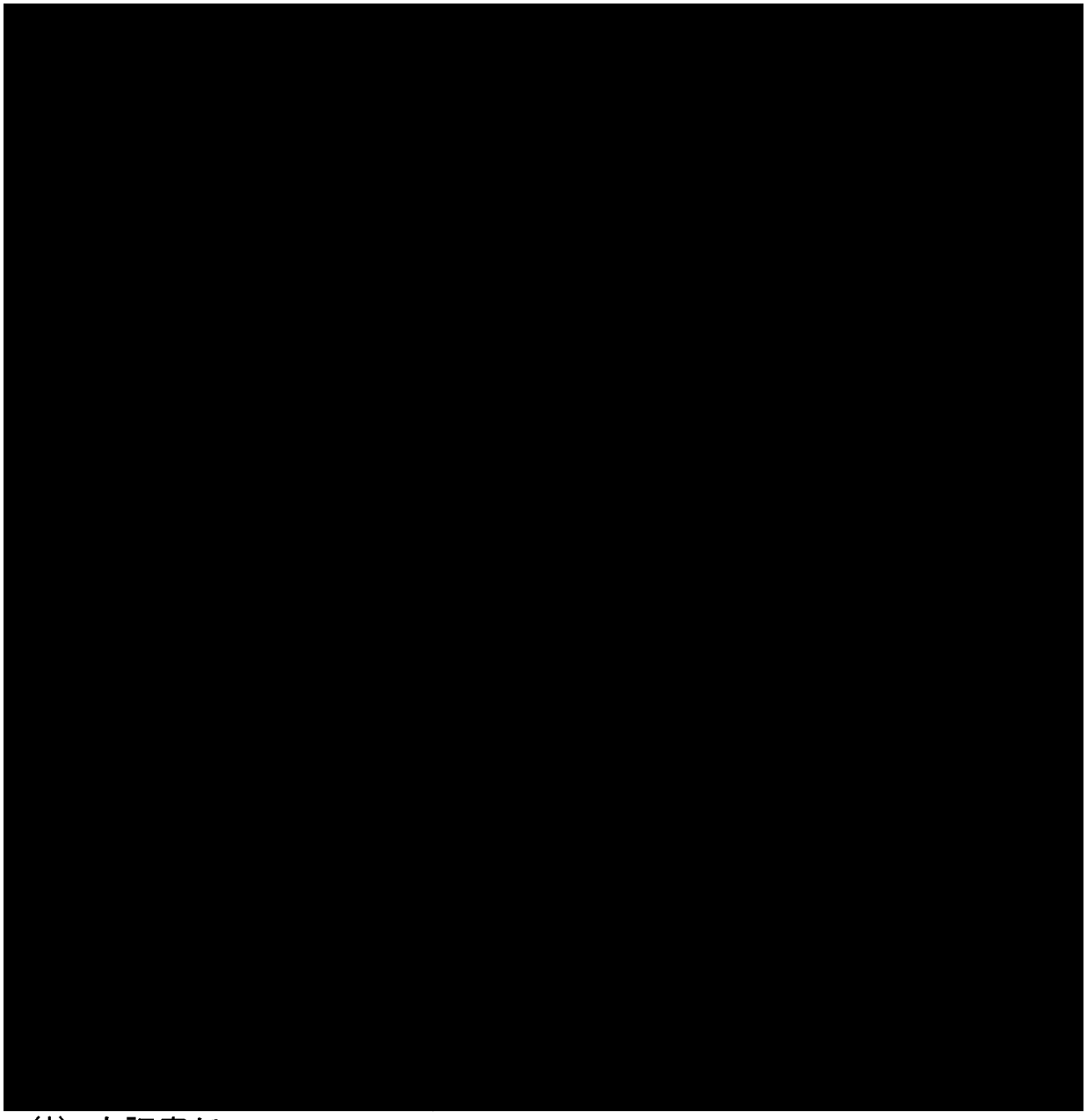
なお、民訴法220条４号を提出義務の原因とする申立ては、書証の申出を文書提出命令の申立てによってする必要がある場合でなければならず、法令により交付を求めることができるもの、一般に入手が容易とみられるものなどについては、４号を理由とする文書提出命令の申立てをすることはできない(同法221条２項)。

(イ) 文書の所持者

文書提出命令の名宛人、すなわち文書提出命令の申立ての相手方となるのは、「文書の所持者」であるが、文書が特定の行政庁の管理下にある場合、文書の所持者を当該行政庁とみるか(行政庁説)、公法上の権利義務主体である国とみるか(行政主体説)という問題がある。

本案訴訟が民事訴訟である場合において、税務署長の保管する文書の文書提出命令の申立てがされたときは、それが国を当事者とする訴訟か私人間の訴訟かにかかわらず、文書の所持者は国であると解される(加藤正男・最判解<民事>平成16年度(上)359頁等参照)。





(ｳ) 立証責任

文書の存否について争いがある場合、文書の所持の立証責任については、当該文書が作成され相手方が所持していることについては申立人が、当該文書を紛失・滅失したことについては相手方が負うと解されている(東京高決昭54・８・３判時942号52頁、大阪高決昭56・10・14判時1046号53頁)。

また、民訴法220条４号の除外文書該当性については、申立人が、当該文書は除外文書に該当しないことを立証しなければなら

ないが、この点が争われた場合には、相手方から当該文書が除外文書に該当することを基礎づける事実を積極的に主張・立証する必要があり、相手方が事実上の立証の負担を負うことになると考えられている。

イ　監督官庁の意見聴取手続

公務文書について民訴法220条４号を理由とする文書提出命令の申立てがあった場合、裁判所は、監督官庁の意見を聴かなければならず、監督官庁は、当該文書は同号ロに該当する旨の意見を述べるときは、その理由を示さなければならない(同法223条３項)。

その趣旨は、裁判所が公務秘密文書に該当するか否かの最終的な判断権者とされているところ、公務員の職務上の秘密に該当するか否かを適正に判断することができるようにするために、公務員の守秘義務を解除する権限を有しており、一般に、「公務員の職務上の秘密」に該当するか否かについて最も良く知る立場にある当該監督官庁の意見を聴取して、その意見を参考にすることが適当であると考えられることにある。

したがって、ここにいう「監督官庁」とは、当該文書が公務秘密文書に該当するか否かを最も良く知る立場にあるものをいうから、当該文書を保有する行政機関を監督する上部機関をいうと解される。例えば、税務署長が保有する文書については、国税局長が「監督官庁」に該当し、また、国税局長や国税不服審判所長が保有する文書については、国税庁長官が「監督官庁」に該当すると解されている。

なお、当該監督官庁が当該文書の提出により①国の安全が害されるおそれ、他国若しくは国際機関との信頼関係が損なわれるおそれ又は他国若しくは国際機関との交渉上不利益を被るおそれや②犯罪の予防、鎮圧又は捜査、公訴の維持、刑の執行その他の公共の安全と秩序の維持に支障を及ぼすおそれがあることを理由として当該文

書が公務秘密文書に該当するとの意見を述べたときは、裁判所は、その意見について相当の理由があると認めるに足りない場合に限り、文書の所持者にその提出を命じることができる(民訴法223条４項)。

ウ　非公開審理手続

裁判所は民訴法220条４号イないしニの除外文書に該当するかどうかを判断するため、必要があるときは、文書の提示を受けて裁判所のみで閲読することができるとされている(インカメラ手続。同法223条６項)。

これは、除外規定の趣旨に照らし、秘密等が漏洩することを防止しつつ、文書の記載内容を裁判所が確認し、秘密の記載の有無・程度等の判断を迅速かつ的確にすることができるようにしたものである。当該文書を開示せず、暗室(＝camera)で、裁判所だけが提出義務存否の審理のために提示を受ける手続であり、いわゆるインカメラ審理といわれる。この場合、何人も提示された文書に開示を求めることはできない(民訴法223条６項後段)。

エ　一部文書提出命令の可否

従前は、例えば、青色申告決算書の記載のうち、申告者の特定につながる住所、氏名等を削除した写しの提出を求める文書提出命令の申立てがされた場合などにおいて、このような写しを作成して文書の一部の提出を命ずることの可否が争われていたところ(注)、平成８年の新民訴法の制定により、文書に「提出の義務があると認めることができない部分があるときは、その部分を除いて、提出を命ずることができる。」(同法223条１項後段)と規定され、一般的にこのような一部文書提出命令が可能であることが明らかにされるに至った。

もっとも、どのような場合に一部文書提出命令を発することができるかという問題は残されているところ、最決平13・２・22(判時1

742号89頁)は、「一通の文書の記載中に提出の義務があると認めることができない部分があるときは、特段の事情のない限り、当該部分を除いて提出を命ずることができると解するのが相当である。」と判示している。

そして、この「特段の事情」が認められる場合の代表的な例としては、削除により文書の意味が変わってしまう場合や、文書としての意味をなさなくなる場合などが挙げられる(三木浩一「文書提出命令の申立ておよび審理手続」講座新民事訴訟法Ⅱ94頁、門口正人編集代表・民事証拠法大系第４巻各論Ⅱ書証197頁)。

[redacted]

(注)　写しの提出申立てを却下した旧民訴法下の裁判例として、大阪高決昭61・９・10(訟月33巻５号1235頁。認容した原審である大阪地決昭61・５・28判時1209号16頁を取り消した。)、名古屋地決昭63・12・12(判タ693号226頁)、鳥取地決平元・１・25(税資169号91頁)、その抗

告審広島高松江支決平元・３・６(訟月36巻３号323頁)、名古屋高金沢支決平２・１・24(訟月36巻８号1501頁)等がある。

オ　文書提出命令の申立てに対する裁判

裁判所は、文書提出命令の申立てに理由があると認めるときは、決定で、文書の所持者に対し、その提出を命じ、理由があるとは認められないときは、申立てを却下する。提出を命じる裁判に対しては提出を命じられた相手方当事者又は第三者から、却下する裁判に対しては申立人から即時抗告をすることができる(民訴法223条７項)。

証拠の採否は受訴裁判所の専権に属し、独立の不服申立ては認められないが、同項は、文書提出義務の有無に限り、特に即時抗告を認めたものと解される。したがって、証拠調べの必要性がないことを理由とする文書提出命令申立ての却下決定に対しては、独立の不服申立てをすることはできない(最決平12・３・10民集54巻３号1073頁)。

カ　文書不提出の効果

当事者が文書提出命令に従わないとき、あるいは相手方の使用を妨げる目的で提出義務がある文書を滅失させ、その他これを使用することができないようにしたときは、裁判所は、当該文書の記載に関する相手方の主張を真実と認めることができる(民訴法224条１項、２項)。「当該文書の記載に関する相手方の主張」とは、当該文書によって証明しようとする事実ではなく、文書の性質、趣旨、成立に関する主張である。

上記の場合において、申立人が、当該文書の記載に関して具体的な主張をすること及び当該文書により証明すべき事実を他の証拠により証明することが著しく困難であるときは、裁判所はその事実に関する申立人の主張を真実と認めることができる(民訴法224条３項)。

第三者が文書提出命令に従わない場合は、過料の制裁がある(民訴法225条１項)。

５　判決

(1) 判決の種類

裁判所の審理の結果、訴訟要件を欠いていることが明らかになった場合は訴え却下の判決(訴訟判決)がされる。

訴訟要件が具備されている場合は、本案判決がされる。原告納税者の主張が全部認められる場合(課税処分に違法な点がある場合)は、訴状の請求の趣旨に対応した判決がされる。これに対し、課税処分等に違法な点がない場合は、請求棄却の判決がされる。また、更正処分、賦課決定処分、通知処分の取消訴訟では、当該処分のうち一定の税額を超える部分を取り消すとの一部認容判決がされる場合もある。

(2) 違法判断の基準時

一般に、行政処分の取消訴訟では、当該処分がされた時点と判決の時点との間に時間的隔たりがあり、その間に処分の対象となっている事実関係が変化したり、処分の根拠法令が改廃される場合がある。このような場合に、いずれの時点の法令あるいは事実関係を基準とすべきかが問題となる。これが違法判断の基準時の問題であり、行政処分の取消訴訟の本質の捉え方との関係で見解が分かれている。

ア　行政処分取消訴訟一般についての議論

Ａ　処分時説

行政処分が行われた時点における法令及び事実関係を基準として、当該処分の違法性を判断すべきとする見解である。判例もこの立場を採っており(最判昭27・１・25民集６巻１号22頁、最判昭34・７・15民集13巻７号1062頁)、学説上も通説的見解(塩野・行政法Ⅱ210-211頁、原田尚彦・行政法要論全訂第７版〔補訂２版〕414頁等)であり、この見解を支持したい。

その論拠は、取消訴訟が行政処分の事後審査であり、処分時後

の事情の変更により、当該処分を取消し・変更すべきか否かを判断する権限は、第一次的には行政庁に属するから、裁判所が判決時説に立ってこれを取り消すのは、行政庁の第一次的判断権を侵害することになると考えられるからである。

なお、この見解も、処分後の事情の変化によっては、一定の要件の下に処分の瑕疵の治癒を認める。

Ｂ　判決時説

判決の時点(口頭弁論終結時)における法令及び事実関係を基準として、行政処分の違法性を判断すべきとする見解である。ただ、例外として、訴訟の目的が一定の時期における処分の違法性の判断にある場合や処分の効果が処分時に完了するものである場合には処分時を基準とする。

この見解には、その論拠を、取消訴訟の本質を行政庁の第一次的判断を前提として生じた違法状態を排除するものと捉えるもの(田中二郎・新版行政法上巻全訂第２版348頁)、抗告訴訟においては行政行為の法規に対する適合の有無が判断の対象となるので、その場合の法規は原則として判決時の法規であるとするものがある(雄川一郎・行政争訟法219頁)。

なお、ここにいう事実関係というのは、基準時における客観的事実状態をいうのであり、いつの時点で収集された資料によるかという問題とは別であることに注意を要する。すなわち、更正処分後に収集した資料により更正処分時点の事実関係を立証して処分を維持することは当然許される(最判昭36・12・１訟月14巻２号191頁)。

イ　課税処分取消訴訟の場合

(ｱ) 実体的要件

納税義務、言い換えると租税債権は、一定の時期を基準として成立するので、課税処分は、その時点を基準としてそれ以前に生

じた客観的事実を対象として行われる。したがって、処分時説が妥当する(前述の判決時説によっても例外的に処分時を基準として判断すべき場合に該当する。)。

なお、処分時説に立脚しながら、通常の民事訴訟と同様口頭弁論終結時を基準とすべきとの見解もある(松沢智・新版租税争訟法436頁)。

(ｲ) 手続的要件

理由附記、除斥期間及び推計課税の必要性(効力要件と解した場合)等が問題となるが、これらは当該処分自体の手続の瑕疵の問題であるから、処分時説が妥当する。

(ｳ) 裁判例

違法判断の基準時に関する課税訴訟の裁判例としては、最判昭49・３・８(民集28巻２号186頁)が、「いつたん適法、有効に成立した課税処分が、後発的な貸倒れにより、遡つて当然に違法、無効となるものではない」とし(注)、また、最判昭57・２・23(民集36巻２号215頁)は、青色申告書による法人税の確定申告につき、青色申告承認の取消処分後に法人税法(昭和43年法律第22号による改正前のもの)57条の規定による繰延欠損金の損金算入を否認して更正処分がされ、次いで青色申告承認の取消処分が取り消された場合、被処分者は、更正の請求をすべきであり、更正処分の無効確認訴訟において繰越欠損金の損金不算入を無効事由として主張することはできない(一般論としては取消事由としても主張できないとする。)としている。

(注)　この最高裁判決は、違法性判断の基準時については、本文のとおり判示し伝統的見解に従いつつも、その貸倒れの発生と貸倒額とが客観的に明白で課税庁に格別の認定判断権を留保する合理的必要性がないと認められるときは、当該課税処分そのものが取消し又は変更されなくても、国は同処分に基づいて先に徴収した所得税のうち

貸倒額に対応する税額を不当利得として納税者に返還する義務を負うとしている。このような結論を導き出す理論構成として、貸倒れによって課税処分が後発的に当然無効となるとする見解がある（金子宏「租税法律関係における不当利得の法理の適用」ジュリ590号34頁）。

(3) 判決の効力

ア　課税処分取消訴訟

判決が確定した場合には、形成力、既判力及び拘束力が生じるので、その内容を検討する。

(ｱ) 形成力

取消訴訟の性質については、確認訴訟説、形成訴訟説、救済訴訟説及び具体的違法状態の排除請求訴訟説等の対立があるが、形成訴訟説が通説である（学説状況の詳細については、園部逸夫編・注解行政訴訟法79頁以下参照）。

形成訴訟説を前提とすると、原告納税者が勝訴し、課税処分の取消判決が確定した場合は、課税処分は遡って効力を失うことになる。これが取消判決の形成力であり、課税庁による処分の取消しを要せず、取り消された課税処分は当然に失効し、その効力は第三者にも及ぶ（行訴法32条１項）。

(ｲ) 既判力

a　内容

既判力とは、確定判決の内容である訴訟物たる権利関係の存否についての法律的判断が、後行する裁判の内容を拘束する効力をいう。課税処分取消訴訟についても判決の確定により、既判力が生じるので（行訴法７条、民訴法114条１項）、当事者は、その判断内容について、後訴において矛盾する主張をして判断を争うことができないし、裁判所も同一事項につき確定判決と矛盾する判断をすることができない。

課税処分取消訴訟の請求棄却判決が確定した場合は、訴訟物に関する総額主義を前提とする以上、処分に違法事由がないことが確定するから、原告は後に別の違法事由を主張して同一の処分の取消訴訟を提起することはできないし、より大きな瑕疵の存在を要件とする課税処分無効確認請求も既判力に触れることになる(前記新潟地判平16・９・16、その控訴審前記東京高判平17・３・８。上記２(1)ウ(イ)参照)。

b　国家賠償訴訟との関係

課税処分取消訴訟の判決の既判力は、後訴の国家賠償訴訟にも及ぶ。すなわち、課税処分が租税実体法に定める課税要件を充足しているか否かについて既判力が及ぶ。したがって、課税処分取消訴訟の棄却判決が確定した場合、原告が、国家賠償請求訴訟において課税処分が違法であることを主張することは、既判力に触れるし、他方、認容判決が確定した場合、被告国は、課税処分が適法であることを主張できない。

一方、実体法上の問題として、行政処分取消訴訟における違法性と国家賠償訴訟における違法性が同一のものであるか否かについては、一元説と二元説の対立がある。処分の適法要件は、その本来の法的効果を発生させるための要件であるのに対し、国賠法上の違法は、国民の権利利益を侵害する行為を行うに当たって公務員が職務上遵守すべき行為規範に違反することを意味する(職務行為基準説。最判昭60・11・21民集39巻７号1512頁等)から、処分要件を欠く処分が当然に国賠法上も違法ということにはならないと考えられる。最判平５・３・11(民集47巻４号2863頁)は、更正処分の違法を理由とする国家賠償請求事件に関し、「税務署長のする所得税の更正は、所得金額を過大に認定していたとしても、そのことから直ちに国家賠償法１条１項にいう違法があったとの評価を受けるものではなく、税

務署長が資料を収集し、これに基づき課税要件事実を認定、判断する上において、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と更正をしたと認め得るような事情がある場合に限り、右の評価を受けるものと解するのが相当である」として、二元説の立場を明らかにしている。

(ｳ) 拘束力

a　内容

取消訴訟の判決には、行訴法33条１項の拘束力が生じる。

取消判決の拘束力とは、「行政庁の側に対し処分を違法と確定した判決の判断内容を尊重し、受忍し、以後その事件については、判決の趣旨に従って行動し、もしほかにこれと矛盾するような処分等がある場合には、適当な措置を採らなければならないという拘束を生ずることをさす」（杉本良吉「行政事件訴訟法の解説」曹時15巻４号44頁）。その性質については、既判力説と特殊効力説の対立があるが、取消判決の実効性を確保するため、行政庁に対し、その事件についての判決の趣旨に従って行動することを実体法上義務付けた特殊な効力であるとする特殊効力説が通説である。この説によると、拘束力は、判決の実効性を確保するため、判決の理由中の判断（判決主文及びその前提となった要件事実の認定と効力の判断に限られるであろう。）についても効力を生じ、同一の理由に基づいて同一の処分をすることは許されなくなる（反復禁止効）。

b　判決確定後に脱漏が発見された場合

課税処分取消訴訟の認容判決が確定した後、脱漏所得が発見されたことを理由として、課税庁は再更正ができるかが、拘束力との関係で問題となる。

訴訟物に関する総額主義を前提とすると、課税処分取消訴訟においては、課税庁が処分時に処分の理由とした事由のみなら

ず、処分時に存在したあらゆる事由が審理の対象となるので、処分理由の差し替えが許される。してみると、認容判決により一定額以上の税額について処分が取り消された場合は、その部分については処分理由を欠き違法との判断がされたのであるから、被告はこの判断に拘束され、他に脱漏所得を発見したとしても、それが処分時に存在していたものである限り、それを理由に再更正をすることはできないと考えられている(河村吉晃「違法判断の基準時・判決の効力」裁判実務大系20巻439頁、既判力で説明する見解として塩野・行政法Ⅱ201頁)。

c　取消判決の拘束力と行政庁が法令上有する権限との関係

処分を取り消す判決が確定した場合には、その拘束力(行訴法33条１項)により、処分をした行政庁等は、その事件につき当該判決における主文が導き出されるのに必要な事実認定及び法律判断に従って行動すべき義務を負うこととなるが、この拘束力によっても、行政庁が法令上の根拠を欠く行動を義務付けられるものではないから、その義務の内容は、当該行政庁がそれを行う法令上の権限があるものに限られるものと解される(前記最判令３・６・24)。同最判は、相続税法55条に基づく申告の後にされた増額更正処分の取消訴訟において、個々の財産につき上記申告とは異なる価額を認定した上で、その結果算出される税額が上記申告に係る税額を下回るとの理由により当該処分を取り消す旨の判決が確定した場合において、「課税庁は、(中略)国税通則法所定の更正の除斥期間が経過した後においては、当該判決に示された価額や評価方法を用いて相続税法32条１号の規定による更正の請求に対する処分及び同法35条３項１号の規定による更正をする法律上の権限を有していないものといわざるを得ない」とし、「(課税庁は、)当該判決の拘束力によって当該判決に示された個々の

財産の価額や評価方法を用いて税額等を計算すべき義務を負うことはないものというべきである。」と判示した。

イ　通知処分取消訴訟

取消訴訟であるから、形成力については、課税処分取消訴訟で述べたことがそのまま当てはまる。認容判決が確定した場合は、更正をすべき理由がないとする通知処分が遡及的に失効する結果、更正の請求に対して応答していない状態となり、判決の拘束力(行訴法33条１項)により、課税庁は判決理由中に示された内容に沿った減額更正をすべきことを義務付けられることになる。なお、判決の拘束力による措置として行う当該減額更正については、通則法70条による期間制限は適用されないと解される(大阪高判平29・３・17税資267号順号12997)。

また、通知処分を取り消す旨の判決主文については、単に「通知処分を取り消す」とした裁判例(那覇地判平６・12・14判時1541号72頁、東京高判平13・12・６訟月49巻11号3234頁など)と、通知処分を取り消すだけでなく、取り消すべき税額等も明示した裁判例(東京高判平８・５・13税資216号355頁、東京地判平17・５・13判タ1204号143頁など)に分かれている。裁判所が、通知処分を全部取り消す場合にはいずれの主文であっても実務上は問題とならないが、通知処分の一部を取り消す場合には、主文において取り消すべき税額等も明示すべきと考える。通知処分を一体不可分のものと考えて、「通知処分を取り消す」とのみ判示すれば足り、課税庁は、その判決理由に基づき減額更正を行わなければならないという見解もあり得るが、それによれば、原告たる納税者としては、更正の請求で求めた減額の一部しか認めなかった当該判決に不服があるにもかかわらず、当該判決の主文からすると、当該判決に対する上訴は許されないことになって極めて不都合である。

ウ　青色申告承認取消処分の取消訴訟

青色申告承認取消処分の取消訴訟の認容判決が確定すると、取消処分の効力が遡及的に消滅する結果、青色申告者たる地位が復活する。

なお、青色申告承認取消処分の取消しと更正処分の関係については、第２編第３章第１の３(4)を参照されたい。

エ　裁決取消訴訟

裁決取消訴訟の認容判決が確定すると、棄却裁決が遡及的に消滅する結果、審査請求がされて応答していない状態となり、判決の拘束力により、裁決庁は、判決理由中に示された判断を前提として改めて裁決をすることになる。

オ　無効確認訴訟

確認訴訟であるから無効判決が確定しても、形成力は生じないが、既判力及び拘束力(行訴法38条１項、33条１項)が生じるので、対象となった処分の種類に応じた効果が生じる。

カ　義務付けの訴え

義務付け訴訟の判決については、行訴法33条１項が準用されている(同法38条１項)から、請求を認容する義務付け判決には、拘束力があり、行政庁は、判決の義務付けに係る処分又は裁決をしなければならないという義務を負う。

なお、第三者に対する判決の効力についての行訴法32条は準用されていないから、義務付けの訴えの判決は、第三者に対しては効力を有しない。

キ　差止めの訴え

請求認容判決は、行政庁が処分又は裁決をしてはならない旨を命ずるというものであるが、行政庁は、同判決により、当該処分又は裁決をしてはならない義務を負う。この結論について、拘束力(行訴法38条１項、33条１項)による見解(小林久起・行政事件訴訟法193頁)と既判力とする見解がある。また、義務付けの訴えと同様第三

者に対する効力がない。

第３　不服申立てをめぐる訴訟における諸問題

１　不服申立てについての判断遅延を理由とする訴訟

(1) 不服申立てについての判断遅延に対する救済方法

平成26年６月に全面改正された行政不服審査制度は、「簡易迅速かつ公正な手続」により「国民の権利利益の救済を図るとともに、行政の適正な運営を確保することを目的」としている(行審法１条１項)ところ、同法では審査庁において標準審理期間を定めるよう努めることなどを求めている(同法16条)。これを受けて、平成26年６月の改正により、通則法にも同様の規定が設けられた(通則法77条の２)。

標準審理期間とは、審理の遅延を防止するために、標準処理期間(行手法６条)の制度を参考にして導入されたものであるところ、標準審理期間の設定によって当該期間内に処理する義務が課されるものではないから、標準審理期間内に審理が終結しなかったとしても、直ちに不作為の違法があることになるわけでもないし、当然に裁決固有の瑕疵が発生するものでもない(宇賀克也・Ｑ＆Ａ新しい行政不服審査法の解説62頁、64頁)が、後述するとおり、不作為の違法確認訴訟における「相当の期間」の経過に関する判断において、標準審理期間が影響を及ぼし得ることが指摘されている(宇賀克也・解説行政不服審査法関連三法55頁)。

なお、国税不服審判所長に対する審査請求の標準審理期間は原則として１年とされている。

(2) 不服申立てについての判断期間

ア　不服申立てから「相当の期間」が経過したにもかかわらず、行政庁が何らの処分又は裁決もしない(不作為)場合には、その不作為は違法となり得る(行審法３条、行訴法３条５項)が、この場合の「相

当の期間」の具体的内容については解釈に委ねられている。

平成26年改正前の行審法下における一般的解釈としては、処分を決めるのに「通常必要としている期間」が処分を決めるまでの期間として合理的なものと認められるならば、その期間を基準として、当該事案がその期間より遅れているか否か、遅れている場合には遅れていることにつき正当な理由があるか否かを判断して決すべきであり(杉村・兼子・行政手続・行政争訟法349頁参照)、また、行為の種類、性質等によって一概にはいえないが、結局は、裁判所が具体的事案について個々的に慎重に判断して決するほかない(杉本良吉「行政事件訴訟法の解説(1)」曹時15巻３号45頁)というものであった。事務のふくそう、人手不足等の行政庁の主観的事情は、正当な理由とはいえないが、行政手続が複雑なために処分が遅れているような場合には、正当な理由として「相当の期間」の判断に当たって考慮される一資料となるとされている(南博方・注釈行政事件訴訟法53頁)。

平成26年改正後の行審法においても上記の解釈は基本的に妥当すると考えられるが、前記のとおり、努力義務として標準審理期間の作成等が求められていることから、これが作成・公表されている場合には、「標準審理期間は「相当の期間」を判断するに当たり、有力な参考になるということはいいうる」との指摘がされている(宇賀・解説行政不服審査法関連三法55頁)。

イ　この点に関する裁判例としては、平成26年改正前の行審法下のものであるが、裁決が遅延した結果、審査請求人の権利が侵害されたとして、国に対して損害賠償を求めた事案として、裁決までの期間が、２年１か月を要したもの(大阪地判昭50・４・22税資81号262頁)、１年６か月を要したもの(大阪地判昭51・１・20税資87号15頁)、１年４か月を要したもの(大阪地判昭51・１・29税資87号209頁)等がある。これらの裁判例は、いずれも、審査庁が同種事案を

大量に処理しなければならないことを考慮すると、この程度の遅延をもって直ちに審査請求人の速やかに行政救済を受ける権利が侵害されたとはいい難いという理由で賠償請求を退けている。

２　再調査決定取消訴訟

(1) 総説

課税訴訟についても、通則法やその他の国税に関する法律に別段の定めがあるものを除き、行訴法が適用される(通則法114条)。

ところで、行訴法10条２項は、「処分の取消しの訴えとその処分についての審査請求を棄却した裁決の取消しの訴えとを提起することができる場合には、裁決の取消しの訴えにおいては、処分の違法を理由として取消しを求めることができない。」と規定し、両訴訟における判断の抵触を避けるため、いわゆる原処分主義を採用した。再調査(平成26年６月改正前の通則法においては「異議」)決定取消訴訟は、この「裁決の取消しの訴え」の一類型であるから(行訴法３条３項)、再調査決定取消訴訟にも原処分主義の制約があり、同訴訟においては、原処分の違法を主張することは許されず、再調査決定固有の瑕疵を主張しなければならない。

実際の訴訟において、再調査(異議)決定取消訴訟が提起される事例は必ずしも多くはないが、ここでは、過去の裁判例に鑑み、訴えの利益と出訴期間とを取り上げて、説明を加えておくこととする。以下の裁判例は、平成26年６月改正前の通則法の下での異議決定に係る事案であり、現行の再調査決定に係るものではないが、改正後の現在においても意義を有するものと考えられる。

(2) 訴えの利益

ア　問題の所在

課税訴訟においては、再調査(異議)決定取消訴訟、裁決取消訴訟及び課税処分取消訴訟の関係が問題となることがある。その一つが、再調査(異議)決定取消訴訟の訴えの利益の問題である。

例えば、更正処分に対し再調査の請求があり、これに対し棄却決定がされたが、同決定の理由附記が不備であるとして、再調査決定取消訴訟が提起され、他方、別途原処分に対して審査請求があり、これが裁決により棄却された上、課税処分取消訴訟が提起されている事案について、再調査決定取消訴訟の訴えの利益が認められるかが問題とされる。

この点については、平成26年６月改正前の通則法（旧通則法80条１項１号は、異議申立ての翌日から起算して３か月を経過しているときは、審査請求があったものとみなすとしていた。現行法にはこのような規定はなく、現行通則法75条４項１号は、再調査の請求をした日の翌日から起算して３か月を経過しても再調査決定がないときは、決定を経ないで審査請求をすることができるとする選択制を採用した。したがって、現行通則法の下では、問題の深刻さは緩和されている。）下において下級審判決が分かれていたが、下記の最高裁判決によって積極説で整理されたところ、現行法下においても積極として良いと考えられる。

イ　最高裁判決の内容

最判昭49・７・19（民集28巻５号759頁）は、次のとおり判示して、積極説の立場を採ることを明らかにした。

すなわち、まず、旧通則法80条１項１号の適用については、同号の趣旨が「不服申立人を行政救済手続の遅延による不利益からまもるとともに、他面において行政手続経済の合理化をはかることにその主たる目的があることはいうまでもないが、この場合に異議手続による救済を全く無意味かつ不要とするものではなく、不服申立人がこの手続による救済を求める利益をも重視し、これを権利として尊重する趣旨である」として、その適用を否定して、「取消判決の確定が異議申立ての時から既に３月を経過していても直ちに当然に審査手続に移行するものではなく、異議手続は依然として係属し、

異議決定庁は、これに対して改めて適法な審査、決定をすべき拘束を受けるものと解すべきである。」とした。

その上で、訴えの利益については、「異議決定にこのような瑕疵（編注：理由附記の瑕疵）がある場合、のちにされた審査裁決に適法な理由附記があったからといって、それは審査裁決庁の原処分に対する判断の理由を明らかにしたのにとどまり、異議決定の右瑕疵がこれによって当然に治癒されるわけではなく」、「また、原処分を取消し又は変更する裁決は、異議決定庁を拘束するが（編注：旧通則法75条、現行通則法102条、平成26年改正前行審法43条）、原処分を適法と認めて審査請求を棄却する裁決があっても、異議決定庁は独自の審理判断に基づいて自ら原処分を取消し又は変更することを妨げないものと解すべきであって、その可能性が残されているかぎり、異議申立人は異議決定庁に対し、更に原処分の取消し又は変更を求める利益を依然として保有しているものといわなければならない。」とし、結局、「原処分を維持して審査請求を棄却する裁決があり、これに適法な理由附記があったとしても、これによって、異議申立人が異議決定における理由附記の不備の瑕疵を主張してその取消しを求める訴えの利益は失われるものではないというべきである。」として、訴えの利益を肯定した。

(3) 出訴期間

再調査（異議）決定固有の瑕疵を理由として、その取消訴訟を提起できることは前述したが、この訴訟の出訴期間の起算日について、最判昭51・５・６（民集30巻４号541頁）は、「課税処分に対する異議申立てにつき税務署長がした決定の取消しを求める訴えについては、行訴法（編注：平成16年法律第84号による改正前のもの）14条４項（注：裁決につき審査請求をすることができる場合において、審査請求があったときは、その審査請求をした者については、これに対する裁決があったことを知った日から起算する旨を定めている。）の適用はなく、

その出訴期間は、異議申立てについての決定があったことを知った日又は決定の日から、これを起算すべきものである」と判示して異議決定日基準説を採用している。

なお、行訴法14条１項における処分があったことを知った日の意義については、一般に、当事者が書類の交付、口頭の告知その他の方法により処分の存在を現実に知った日を指すものと解されている。再調査(異議)決定についても、これと同様と解し得るが、再調査(異議)決定書は郵便による送達又は交付送達されるから(通則法12条１項)、再調査(異議)決定書の送達を受けた日が再調査(異議)決定を知った日となることが多いであろう。なお、郵便による送達については通常到達すべきであったときに送達があったものと推定される(同条２項)。

３　裁決取消訴訟

(1) 総説

裁決取消しの訴えとは、審査請求に対する審査庁の裁決を対象とする取消訴訟であり、その対象となる裁決は、審査請求の棄却のみならず却下を含むものである。課税訴訟一般の訴訟上の問題については、別に検討するので、ここでは、裁決取消訴訟固有の問題を採り上げる。

行訴法10条２項は、処分取消しの訴えとその処分についての審査請求を棄却した裁決取消しの訴えとを提起することができる場合には、裁決取消しの訴えにおいては、処分の違法を理由として取消しを求めることができないと規定し、原処分主義を採っている。したがって、原処分を正当として審査請求を棄却した裁決の取消しの訴えは、裁決の手続上の違法その他裁決固有の違法を主張するのは格別、原処分の違法を理由としては取消しを求めることはできない。換言すれば、裁決取消訴訟の訴訟物は、裁決自体の固有の違法事由、つまり審査手続上の違法、裁決手続上の違法等に限られる。裁決固有の違法事由として裁判上争われたものには、①裁決の理由附記の不備、②書類の閲覧拒否、③裁決の遅延があるが、これらについては、既に述べたので、

それぞれの項を参照されたい(本編第３章第２の６(1)、８(5)、本章第３の１)。

(2) 訴えの利益等

審査請求は、原処分が違法又は不当であるとしてその取消しを求めるものであるから、裁決の取消しを求める訴えの目的も究極的には原処分の取消しを求めることにあると解される。そこで、原処分を取り消すことについて訴えの利益が消滅した場合には、もはや裁決固有の瑕疵を争う利益を認める実益はないことから、裁決の取消しを求める訴えの利益も消滅したものと解される(最判平５・９・10民集47巻７号4955頁。綿引万里子・最判解<民事>平成５年度856頁。東京地判平29・３・９税資267号順号12992、その控訴審東京高判平29・８・30税資267号順号13044)。

もっとも、審査請求を却下した裁決に対して、裁決の取消しを求める訴えが提起された場合に、裁決の取消しを求める訴えの利益があるかについては、考え方が分かれるところである。この点、通則法上同一の処分について重ねて審査請求をすることができないことなどを理由に原処分に対する審査請求を却下した裁決の取消しを求める訴えが提起された事案において、大阪地判令４・６・30(公刊物未登載)は、審査請求が不適法であるかどうかは、裁決の適法性という本案の問題であり、審査請求が適法であるとして裁決が判決によって取り消された場合には、裁決がされていない状態に復することにより、審査請求人である原告は、裁決行政庁である国税不服審判所長による審査を改めて受けることが可能になることを理由に、当該原告に裁決の取消しを求める訴えの利益がある旨判示した。

また、原処分取消しの訴えとこれを維持した裁決取消しの訴えとが併合提起された場合に、原処分自体が違法であるとして取り消されるべき場合には、もはや裁決の取消しを求める利益は失われるから、裁決取消しの訴えは却下されることになる(近時の裁判例として、東京

地判平22・７・28判タ1356号98頁。また、租税事件ではないが、この点を判示した裁判例として、前橋地判令４・９・30(公刊物未登載)がある。)。これに対して、原処分取消しの訴えについて原処分が適法であるとして請求棄却判決がされた場合には、原告には、裁決が取り消されれば原処分について改めて審査を受けることができるという利益があるから、裁決取消しの訴えの利益は失われない(中込秀樹ほか・改訂行政事件訴訟の一般的問題に関する実務的研究200-201頁)。

なお、原処分の取消しとこれを維持した裁決の取消しとを同時に求める訴えにおいて、原処分取消請求を棄却すべき場合には、原処分が適法である以上、もはやその不服申立てに対する決定を取り消すことは意味がないから、このような場合には、裁決に固有の瑕疵(違法事由)があってもこれを取り消すべきでないとして、その取消訴訟を棄却した原判決を維持したもの(最判昭37・12・26民集16巻12号2557頁)があり、近時の下級審裁判例の中には同旨を述べるものもある(東京地判平25・７・30訟月60巻５号1138頁)。しかしながら、前記最判昭37・12・26については、裁決の違法事由として理由附記の不備のみが主張された事例に限っての判断であり、その理解の仕方には慎重さが求められる。むしろ、同判決が、「(原処分)の違法でないことがあまりに明白であり…(審査庁)が、請求を容認するようなことは到底想像できない」(田中真次・最判解<民事>昭和37年度483頁)という事実関係を前提としたものであり、また、前記東京地判平25・７・30も、その前提とする事実関係に照らせば、「仮に、本件各棄却裁決を取り消して、新たに裁決をしたとしても、それにより結論が変わることはない」ことを理由として挙げていることに鑑みれば、訴訟実務においては、前記最判昭37・12・26の射程を広く捉えるべきではないであろう(同判決を一般的な先例として理解すべきでないことをいうものとして、中込秀樹ほか・改訂行政事件訴訟の一般的問題に関する実務的研究201頁参照)。

(3) 一部取消・一部棄却裁決

行訴法10条２項が「審査請求を棄却した裁決」と規定しているところから、原処分の一部取消し又は原処分の変更の裁決は、同項でいう裁決には当たらないかという問題がある。

学説は、本条項の制限を受ける裁決には棄却裁決のみならず、一部取消しの裁決もこれに含まれるとしている(塩野・行政法Ⅱ92頁)。

裁判例も、本条項にいう「審査請求を棄却した裁決」の中には、原処分の一部を取り消し、その余の部分について審査請求を棄却する裁決も含まれると解し(福岡高判昭41・７・30高民集19巻４号364頁)、審査請求を(全部)棄却した裁決の取消しを求める訴えとその取扱いを異にすべき合理的理由を見いだし得ないとして同条項の適用を認めている(東京地判昭44・９・30訟月16巻３号287頁)。

(4) 行訴法10条２項違反の効果

原処分の違法を理由とする裁決取消しの訴えが許されないとして排斥する場合に、「請求棄却の判決」と「訴え却下の判決」のいずれをすべきかについては、棄却説を採る裁判例(**注１**)と却下説を採る裁判例(**注２**)に分かれており、審査庁側としてはいずれの判決を求めるべきかが問題となる。

この問題は、行訴法10条２項の法意の理解いかんに帰着すると考えられる。すなわち、同項の法意について、裁決の取消しの訴えにおける違法事由の主張を制限するもので、訴えの要件を規定しているものではないと解する場合には、棄却説を採ることになるのに対し、裁決の取消しの訴えにおいて原処分の違法を取消理由として主張しないことを、その訴訟要件と解する場合には、却下説を採ることになると考えられる(同項の法意については、浜秀和・判時519号104頁参照)。

現在の裁判例の傾向は、棄却説であり、学説としては、「本項の規定は、裁決の取消しの訴えにおける違法事由の主張の制限を規定するのみであって、裁決の取消しの訴えにおいて原処分の違法を主張し得

ないことを消極的訴訟要件としたものではない。すなわち、裁決の取消しの訴え自体は適法に提起し得るものとし、ただ判断の抵触を避けるため、原処分の違法を理由とし得ないとして違法事由の主張を制限したにすぎないから、本項に違反して、原処分の違法を主張する裁決の取消しの訴えに対しては請求棄却の判決をすべきで、訴え却下の判決をすべきでない」（南博方・注釈行政事件訴訟法128頁）とするものがある。

この点については、棄却説の論拠に加え、実務的にみても別訴において改めて裁決固有の瑕疵の主張を許す却下説は相当でなく、棄却説が相当と考える。

（注１）　京都地判昭49・２・１（訟月21巻２号441頁）、奈良地判昭47・11・17（税資66号698頁）、大阪高判昭49・１・30（税資74号231頁）、鳥取地判昭49・12・26（訟月21巻３号699頁）、大阪地判昭50・１・28（税資80号23頁）、大阪地判平16・８・27（税資254号順号9726）、東京地判平18・２・24（判時1969号50頁）。

（注２）　東京地判昭44・９・30（訟月16巻３号287頁）、その控訴審東京高判昭47・12・28（税資66号1537頁）。

第２編　応　用　編

第１章　　租税法の解釈

【第２編】　応用編

第１章　租税法の解釈

第１　総説

１　解釈指針

法律・政令・省令等の規定は、その性質上一般的・抽象的であり、また起こり得る全ての場合を予想して規定されているわけではないから、その適用に当たっては、これら法令の意味内容を明らかにする必要がある。

租税法の解釈については、租税法が国民の財産権に負担を与える法であり、私的経済生活への干渉を意味するものであるから、租税法律主義の見地からは原則として文理解釈によるべきであって、恣意的に拡張解釈、限定解釈や類推解釈を行うことは許されない(金子・租税法123頁、中川一郎・税法の解釈及び適用154頁参照)。

もっとも、租税法は、租税の賦課は担税力に即して公平にされるべきであることなどを内容とする租税公平主義に則りながら、全体として一定額の租税収入を確保し得るよう租税体系を構成しているのであって、各人の負担は相互に関連性を持ちつつ、全体の収入目的を実現する関係にあるから、租税法律主義を過度に強調して、国民にとって不利益な解釈は一切許されないと考えることは、租税公平主義を無視する結果を生じさせることになるため相当ではない(田中二郎・行政法総論(法律学全集６)88ないし90頁、182頁参照)。そこで、租税法は、租税法律主義と租税公平主義という二つの基本原則に留意しつつ、法の趣旨・目的を考

慮に入れて、論理解釈あるいは趣旨解釈をすることは許されると考えられている(金子宏・租税法理論の形成と解明(上巻)16頁参照)。

2　文理解釈

(1) 意義

文理解釈とは、法令の規定をその規定の文字や文章の意味するところに即して解釈することをいう。

上記のような租税法の性質からみて、租税法の解釈は原則として文理解釈によるべきである。問題は文理解釈をどのように行うかであるが、まず、当該規定の文言の言語的意味、その命題の文体的意味を究明する文法的解釈をすることには異論がないと考えられる。しかし、租税法の規定の文言を単に文法的に解釈しただけでは、いまだ法律の解釈ということはできず、法律の解釈は、飽くまで法律の文言の法規範的意味を究明することでなければならない。文理解釈は、当該文言の文法的解釈を踏まえつつも、規定の趣旨目的、当該法令における規定の位置づけ、関連する条文との関係、他の分野における用語例などを考慮して論理的に解釈をすることにより、当該規定の文言の法律用語的な意味を明らかにすることが必要である(中川一郎・税法の解釈及び適用177-178頁参照)(注)。

(注)　なお、文理解釈により規定の意味内容を明らかにすることが可能であっても、その帰結が明らかに不合理である場合には、規定の趣旨目的に照らして合理的な解釈を導き出すことが可能かどうかを検討すべきであるとする見解もあり得ないではないとされている(鎌野真敬・最判解<民事>平成22年度(上)137頁)。

(2) 文理解釈に関する裁判例

ア　上記の解釈手法に沿うものとして、最判平22・3・2(民集64巻2号420頁)がある。同判決は、所得税法施行令322条にいう「当該支払金額の計算期間の日数」が、1回に支払われる報酬の金額を計算するに際して基準とされた集計期間に含まれる全ての日数を指す

か、当該期間中にホステスが実際に稼働した日数のみを指すかが争われた事案において、一般に、「期間」とは、ある時点から他の時点までの時間的隔たりといった、時的連続性を持った概念であると解されているから、所得税法施行令322条にいう「当該支払金額の計算期間」も、当該支払金額の計算の基礎となった期間の初日から末日までという時的連続性を持った概念であると解するのが自然であり、また、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく、原審のような解釈(当該期間中にホステスが実際に稼働した日数のみを指すという解釈)を採ることは、文言上困難であるのみならず、ホステス報酬に係る源泉徴収制度において基礎控除方式が採られた趣旨は、できる限り源泉所得税額に係る還付の手数を省くことにあったことが立法担当者の説明等からうかがわれるとして、ホステス報酬の額が一定の期間ごとに計算されて支払われている場合においては、同条にいう「当該支払金額の計算期間の日数」は、ホステスの実際の稼動日数ではなく、当該期間に含まれる全ての日数を指すと判断した。

同判決は、「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではな」いとし、所得税法施行令322条にいう「当該支払金額の計算期間」の文言上、どのような解釈を採るのが素直であるかということを検討し、この文法的解釈による帰結が当該制度の趣旨に照らして検討しても合理的であるかなどの観点から上記の結論に至ったものと考えられる。

イ　また、最判平24・１・13(民集66巻１号１頁)は、一時所得に係る支出が所得税法34条２項にいう「その収入を得るために支出した金額」に該当するためには、それが当該収入を得た個人において自ら負担して支出したものといえることを要する旨判示し、死亡保険金の受取人を会社とし、満期保険金の受取人を当該会社の代表者らとする養老保険契約の保険料を当該会社が支払い、満期保険金を当該

代表者らが受け取った場合において、上記保険料のうち当該代表者らに対する貸付金として経理処理がされた部分がその２分の１である一方、その余の部分が当該会社における保険料として損金処理がされたものであるなどの判示の事情の下では、上記満期保険金に係る当該代表者らの一時所得の金額の計算上、後者の部分は同項にいう「その収入を得るために支出した金額」に当たらないとした。

その理由として、同判決は、「所得税法は、23条ないし35条において、所得をその源泉ないし性質によって10種類に分類し、それぞれについて所得金額の計算方法を定めているところ、これらの計算方法は、個人の収入のうちその者の担税力を増加させる利得に当たる部分を所得とする趣旨に出たものと解される。一時所得についてその所得金額の計算方法を定めた同法34条２項もまた、一時所得に係る収入を得た個人の担税力に応じた課税を図る趣旨のものであり、同項が「その収入を得るために支出した金額」を一時所得の金額の計算上控除するとしたのは、一時所得に係る収入のうちこのような支出額に相当する部分が上記個人の担税力を増加させるものではないことを考慮したものと解されるから、ここにいう「支出した金額」とは、一時所得に係る収入を得た個人が自ら負担して支出したものといえる金額をいうと解するのが上記の趣旨にかなうものである。また、同項の「その収入を得るために支出した金額」という文言も、収入を得る主体と支出をする主体が同一であることを前提としたものというべきである。」とし、所得税法施行令183条２項２号についても、以上の理解と整合的に解釈されるべきものであり、同号が一時所得の金額の計算においても支出した金額に算入すると定める「保険料・・・の総額」とは、保険金の支払を受けた者が自ら負担して支出したものといえる金額をいうと解すべきであって、同号がこのようにいえない保険料まで上記金額に算入し得る旨を定めたものということはできず、所得税基本通達34－４も、以上の解

釈を妨げるものではないと判示している(注１)。

このように同判決は、飽くまで所得税法34条２項(法律)が何を定めているかを解釈すべきであるとの考えに立った上で、同項(法律)の趣旨と文言を踏まえつつ、前記の解釈を導いた点に特徴があり(注２)(注３)、「特に法廷意見の理由づけの特徴は、所得課税における投下資本の回収という見地から、一時所得課税において控除されるべき「支出した金額」を所得受領者負担分に限定するという結論を直接導き、それに整合的な形で施行令の解釈を行っている点にある。これは、所得の本来的意義からの解釈を拒絶し、施行令のみならず通達までも整合的に読み込もうとする下級審判決のアプローチとは異なる。所基通(編注：所得税基本通達)34－４が「解釈を妨げるものではない」という言い方も、裁判所が行う法令解釈への通達の影響を排除する姿勢のようにも読める。法令解釈に際し通達を整合的に読み込み、実務追認的な解釈を導きやすい下級審判決のアプローチより、法の趣旨を探り、法令と通達を明確に区別する法廷意見のアプローチは、租税行政の民主的統制の観点及び通達の位置づけから、妥当といえる。」と評価されている(高橋祐介・ジュリ1441号９頁参照)(注４)。

(注１)　前記最判平24・１・13について、須藤正彦裁判官は補足意見で次のように述べている。

「憲法84条は租税法律主義を定めるところ、課税要件明確主義がその一つの重要な内容とされている。したがって、課税要件及び賦課徴収手続(以下では、本件に即して課税要件のみについて考える。)は明確でなければならず、一義的に明確な課税要件であればもちろんのこと、複雑な社会経済関係からしてあるいは税負担の公平を図るなどの趣旨から、不確定概念を課税要件の一部とせざるを得ない場合でも、課税庁は、恣意的に拡張解釈や類推解釈などを行って課税要件の該当性を肯定して課税することは許されないというべきで

ある。逆にいえば、租税法の趣旨・目的に照らすなどして厳格に解釈し、そのことによって当該条項の意義が確定的に明らかにされるのであれば、その条項に従って課税要件の当てはめを行うことは、租税法律主義（課税要件明確主義）に何ら反するものではない。（中略）もとより、租税法の解釈も通常の法解釈の方法によってなされるべきものであって、特別の方法によってなされるべきものではない。」

（注２）　前記最判平24・１・13は、「収入を得るために支出した金額」という文言を解釈するに当たって、一時所得の金額の計算上控除することとした趣旨と文理の両面から検討を加えており、この意味では前記最判平22・３・２と同様の解釈手法を採ったものともいえる。もっとも、前記最判平24・１・13は、政令の解釈に当たってはまずもって法律の解釈を行い、その解釈を踏まえてこれと整合的に政令の解釈をするべきであるとしているのに対して、前記最判平22・３・２は、政令の文言の意味を探求した上で、立法趣旨からも整合するかという解釈手法を展開している点で相違はある。しかしながら、この解釈手法の違いは、前記最判平24・１・13で問題となった租税法規に関しては、法律から導かれる解釈と政令における文理との間に不整合の疑いが生じたため、法律から導かれる解釈に基づいて整合的に政令を解釈すべきとしたのに対して、前記最判平22・３・２で問題となった租税法規に関しては、法律から導かれる解釈と政令における文理とが合致するものであったという相違があったことによるものであると整理することはできると思われる。

（注３）　所得税法34条２項の文言について、同項が収入を得る主体と支出をする主体が同一であることを前提としているという前記最判平24．１．13の説示は、控除対象に係る同項の規定が、「その収入を得るため」に「支出された」という文言ではなく、「その収入を得るため」に「支出した」という文言となっていることを踏まえたもので

あろうとされ、また、前記最判平24・１・13が趣旨と文言の両者に言及しているのは、いずれの点からも、判示の結論が根拠づけられることを示すものとも考えられるとされている（小林宏司・最判解〈民事〉平成24年度（上）１頁）。

（注４）　法令解釈と通達に関し、最判令２・３・24（集民263号63頁）において、宮崎裕子裁判官は補足意見で次のとおり述べている。

「より重要なことは、通達は、どのような手法で作られているかにかかわらず、課税庁の公的見解の表示ではあっても法規命令ではないという点である。そうであるからこそ、ある通達に従ったとされる取扱いが関連法令に適合するものであるか否か、すなわち適法であるか否かの判断においては、そのような取扱いをすべきことが関連法令の解釈によって導かれるか否かが判断されなければならない。租税訴訟においても、通達の文言がどのような意味内容を有するかが問題とされることはあるが、これは、通達が租税法の法規命令と同様の拘束力を有するからではなく、その通達が関連法令の趣旨目的及びその解釈によって導かれる当該法令の内容に合致しているか否かを判断するために問題とされているにすぎない。そのような問題が生じた場合に、最も重要なことは、当該通達が法令の内容に合致しているか否かを明らかにすることである。通達の文言をいかに文理解釈したとしても、その通達が法令の内容に合致しないとなれば、通達の文理解釈に従った取扱いであることを理由としてその取扱いを適法とすることはできない。このことからも分かるように、租税法の法令解釈において文理解釈が重要な解釈原則であるのと同じ意味で、文理解釈が通達の重要な解釈原則であるとはいえないのである。」

３　拡張解釈と限定解釈

(1)　意義

拡張解釈とは、法令の規定の文言を、法学における通常の用例より

も拡張し解釈することをいうのに対して、限定解釈とは、法令の規定の文言を、法学における通常の用例よりも狭く解釈することをいう(中川一郎・税法の解釈及び適用123頁参照)(注)。

租税法の規定の解釈について、拡張や限定が行きすぎると、解釈の名の下に、新たな立法を行ったのと同じ結果となり、租税法律主義の観点から相当ではないため、恣意的に拡張解釈、限定解釈をすべきではないと考えられている。もっとも、文言等との関係で、拡張解釈や限定解釈がどこまで許されるかは難しい問題である(中里実編・租税法概説〔第2版〕44頁参照)。

(注)　ここでいう拡張解釈、限定解釈というのは、日常用語の用例と比べて広げて解釈するか、狭く解釈するかということをいうのではなく、法学における通常の用例が基準とされるものである。そのため、日常用語の用例と比べて広かろうが狭かろうが、法学における通常の用例に沿って解釈される限りは拡張解釈でも限定解釈でもないということになる。もっとも、租税法には、他の法域には存しない租税法特有の文言や概念があるから、その場合には会計上の用語例や取引上の用語例が基準となることが多いと思われる(中川一郎・税法の解釈及び適用123-124頁参照)。

(2) 限定解釈に関する裁判例

ア　課税減免規定について限定解釈がされた裁判例として捉えることができるものには、最判平16・12・16(民集58巻9号2458頁)がある。同判決は、消費税の仕入税額控除の要件である「帳簿又は請求書等……を保存しない場合」(平成6年法律第109号による改正前の消税30条7項)の該当性について、「事業者が、消費税法施行令50条1項の定めるとおり、法(編注：消費税法。以下この項において同じ。)30条7項に規定する帳簿又は請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、法62条に基づく税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合は、法30条7項にいう「事業者が当該課税期間の課

税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合」に当たり、事業者が災害その他やむを得ない事情により当該保存をすることができなかったことを証明しない限り（同項ただし書）、同条１項の規定は、当該保存がない課税仕入れに係る課税仕入れ等の税額については、適用されない」と判断した。同判決は、文脈を離れた「保存」の語の一般的な意味と比較すればその一部に限定して解釈をしていることになり、消費税法30条７項にいう「保存しない場合」の意義を解釈するに当たって、申告納税制度の趣旨、仕組み、同法62条、68条１号の各規定を理由に限定解釈したものとみることができる（髙世三郎・最判解<民事>平成16年度（下）806-807頁参照）。

また、最判平17・12・19（民集59巻10号2964頁）は、我が国の銀行である納税者が、自己の外国税額控除の余裕枠を外国法人である第三者に利用させ、その利用の対価を得ること等を目的として、本来は外国法人が負担すべき外国税額について手数料等を得て引き受ける取引を行い、受取利息を生じさせることにより、あえて上記手数料等を上回る額の外国法人税を負担し、その外国法人税を外国税額控除制度により国内で課される法人税から控除し、最終的には手数料分の利益を得ようとした事案において、上記のような取引を全体としてみれば、これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという取引をあえて行うというものであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものにほかならないから、上記外国法人税を法人税法（平成10年法律第24号による改正前のもの）69条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用

し税負担の公平を著しく害するものとして許されない旨を判示している（同旨の裁判例として、最判平18・２・23集民219号491頁）（注）。

前記最判平17・12・19は、租税法規の政策的な減免規定について、法令に明文の除外規定がなくとも、その趣旨目的に照らして適用要件を合理的に解釈し、制度を濫用して租税回避を図る行為を適用対象から除外したと評価されている（今村隆「最近の租税裁判における司法判断の傾向」税理49巻７号２頁、金子・租税法134頁、141頁参照）。

[redacted]

（注）　前記最判平17・12・19の採った解釈と租税法律主義との関係につい

て、調査官解説では、「租税法律主義は、租税の賦課徴収が、法律の根拠に基づき、法律に従って行われなければならないとする原則であり、私人にとって将来の予測を可能にし、法的安定を確保することを目的とするものである。そうすると、租税法規が適用されて租税の賦課徴収がされるべき事案であること、あるいは、租税の減免を認める租税法規が適用されるべき事案でないことが、関係者に明らかな場合であるならば、租税法規を適用して租税を賦課徴収すること、あるいは、租税の減免を認める租税法規を適用しないこととしても、租税法律主義違反の問題は生じないと考えられる。」、「本件のように、外国税額控除について定める法人税法の規定の文言に形式的には合致するものの、当該事案に当該規定の適用を肯定するとそのような規定が設けられた趣旨に反することが明らかであり、そのことを関係者も十分に認識している場合について、その適用を認めないことは、租税法律主義違反の問題を来すものではないということができよう。すなわち、外国税額控除のような政策的な減免規定を法律で定めた場合に、その立法目的を逸脱する租税回避のみを目的とする行為をその適用範囲から除外するなど、適用要件を合目的的に限定解釈することは租税法律主義に反するものではない。」とされている（杉原則彦・最判解〈民事〉平成17年度（下）998-999頁）。

イ　また、課税要件の限定解釈に関連する裁判例としては、最判平23・１・14（民集65巻１号１頁）がある。同判決は、破産管財人として選任された弁護士が、破産手続において、自らの破産管財人報酬の支払をし、また、破産会社の元従業員らを債権者とする退職金の債権に対して配当をした（従業員らはいずれも破産宣告前に破産会社を退職していた。）ことから、源泉徴収義務の成立要件である「支払をする者」に該当するかが争われた事案において、①「支払をする者」に源泉徴収義務を課している趣旨について、最判昭37・２・28（刑集16巻２号212頁）の判旨を踏まえて、支払を受ける者と「特

に密接な関係」にあって、徴税上特別の便宜を有し能率を挙げ得る者を義務者とする趣旨であるとの理解を示した上で、②「支払をする者」の意義及び範囲について、上記のような徴税の便宜を有する者のうち、支払を受ける者との間に「特に密接な関係」のある者に限って源泉徴収義務が認められる旨を判示している。

同判決は、見方によっては、納税者に有利な限定解釈をしたものと捉えることができるが、そのように捉えるとしても、飽くまで、第三者弁済のように支払者と受給者との間に何の関係もない場合についてまで源泉徴収義務を負わせることは不都合であるとの問題意識の下で(古田孝夫・ジュリ1432号101頁参照)、規定の趣旨から捉え得る範囲で限定解釈を行ったものと考えられ、租税公平主義の観点からみれば、納税者に有利であれば直ちに限定解釈が許されるというものではないことは当然であろう。

4　類推解釈

類推解釈とは、似通った事柄のうち、一方についてだけ規定があって、他方については規定がない場合に、その規定と同じ趣旨の規定が他方にあるものと考えて解釈することをいう。

租税法では、拡張解釈でさえみだりに行うことは許されないと考えられていることから、類推解釈については更に慎重な態度を要する。なお、納税者に有利な結果をもたらすものであれば、ある事案の解決のために類推解釈を行っても、当該納税者に対して不利益を与えることはないが、他の納税者との関係で課税における取扱いの不平等が生ずることになるから、納税者に有利な結果をもたらすような類推解釈であっても慎重な態度で望むべきである(中里実編・租税法概説45-46頁)。

類推解釈に関する最高裁判決として、最判昭45・10・23(民集24巻11号1617頁)がある。同判決は、借地権設定に際して支払われる権利金について、「前記法条(編注：昭和34年法律第79号による改正前の所得税法９条)をその文言に従つて法律的、形式的に解釈するかぎり、通常、

借地権設定の際に賃貸人に支払われる権利金は、不動産所得に当たるものと解するほかない。」と判示し、原則として不動産所得となることを明らかにしながら、次いで、同改正前の同法の下でも、「借地権の設定にあたつて授受される権利金のうちには、経済的、実質的に見れば所有権の権能の一部を譲渡する対価としての性質をもつものが存したであろうことは否定できないところであり、右のような権利金については、これを一律に不動産所得に当たるものとして課税すべきではなく、場合によつてはその経済的実質に着目して譲渡所得に当たるものとして課税を行うことも、公平な課税の実現のため必要であるといわなければならない。」とした上で、「改正前の旧所得税法の下においても、なお、譲渡所得に当たるものと類推解釈するのが相当である。」などと判示し、例外的な場面においては類推解釈も認められ得ることが示されたといえる。ただし、同判決も、飽くまで文理解釈を重視しながら、具体的妥当性を求めようとしたものであって、文理解釈を軽視したものではないことに留意する必要がある(訟月16巻12号1528頁参照)。

その他に類推解釈が認められた裁判例として、東京地判昭50・８・28(行集26巻７・８号944頁)がある。同判決は、土地の購入に際して支払われた仲介手数料が土地の取得価額に含まれるか否かが争われた事案において、その前提として法人税法施行令54条１項の規定(減価償却資産の取得価額に関する規定)を非減価償却資産の取得に関して適用できるかという問題について、「法人税法施行令54条１項が固定資産のうち減価償却資産の取得価額の範囲について定めているのも、右の会計慣行を明文をもつて規定したにすぎないものと解せられる。そして、同施行令は、土地等の非減価償却資産の取得価額の範囲について規定していないが右の公正妥当な会計慣行を掛酌すれば、非減価償却資産の取得価額についても、減価償却資産の取得価額に関する右の規定を類推適用するのが相当である。」と判示し、結論としても当該仲介手数料が当該土地の取得価額に含まれると判断している(同旨の裁判例として、東京地判昭4

9・10・30行集25巻10号1340頁、東京地判昭52・８・30税資95号402頁、東京地判平24・７・３税資262号順号11985がある。)。この問題については、法人税法上明文の規定はなく、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従い解釈すべき(法税22条３項、４項)点について、法人税法施行令54条１項は公正妥当な会計慣行を明文をもって規定したにすぎないものであるという理解を前提として、非減価償却資産の取得価額についても減価償却資産の取得価額に関する上記規定を類推適用したものであって、法人税法(法律)上求められている会計処理の基準を探求するために同施行令(政令)の類推解釈が行われたにすぎないことに留意する必要がある。

第２　租税法と私法

１　租税法と私法の関係

租税は、私的経済生活上の行為や事実を対象として課されるが、これらの行為や事実は、第一次的には私法によって規律されているため、租税法は、宿命的に私法に依存する関係にある。

そして、租税法と私法の関係を考察する際、租税法規において用いられている概念を、他の法分野で用いられていない租税法独自の概念と、既に他の法分野で、特に民・商法等の私法分野で用いられている概念とに分類し、前者を固有概念、後者を借用概念と呼称するのが一般的である。

２　固有概念と借用概念(注)

(1)　固有概念

・固有概念は、社会生活上又は経済生活上の行為や事実を、他の法分野の規定を通ずることなしに、直接に租税法規の中に取り込んでいる場合であるから、その意味内容は、法規の趣旨・目的に照らして租税法独自の見地から決めるべきである(金子・租税法129頁参照)。

例えば「所得」という概念は、固有概念の一つであり、他の法分野で一般的には用いられていない租税法独自の概念であるから、租税法独自の観点から解釈すればよい。したがって、それが人の担税力を増加させる経済的利得であれば、私法上、不法ないし無効な利得であっても、現実に利得者の支配に服している限りは所得に該当すると解されている。

(2) 借用概念

ア　学説の状況

借用概念の解釈については、私法上で用いられているものと同一の意義に解してよいかについて、以下のような見解がある。

(ｱ) 独立説

租税法が借用概念を用いている場合も、原則として独自の意義を与えられるべきであるとする見解

(ｲ) 統一説

法秩序の一体性と法的安定性を基礎として、借用概念は原則として私法上におけると同義に解すべきであるとする見解

(ｳ) 目的適合説

租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであり、借用概念の意義は、それ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であるとする見解

イ　検討

これらの三つの見解は、ドイツの租税法解釈論の影響を強く受けたものであり、かつては、独立説を説く論者もあったが、現在では、徹底した独立説は見られない。そして、統一説も、借用概念について、租税法規がその意義を明文の定めで修正している場合や、明文の定めがなくても規定の趣旨等からそれを別意に解すべきことが明らかな場合にまで本来の意義に拘泥するものではなく、他方、目的適合説も、本来の意義から離れた自由な解釈を認めるものでもない

とされる。

徴収確保の要請や税負担の公平な配分の要請という目的からは、目的適合説のように、借用概念をその本来の意義と異なる意義に解した方が目的によりよく適合すると考えられるが、その場合、統一説が重視する法的安定性ないし予測可能性の要請が損なわれることになりかねないという問題がある。

結局のところ、私法との関連でみると、納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているから、租税法がそれらを課税要件規定に取り込むに当たって、私法上におけると同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文又はその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上におけると同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは望ましく、借用概念は、原則として、本来の法分野におけると同じ意義に解釈するべきであると思われる（金子・租税法127頁）。なお、借用概念論における統一説の考え方は、文理解釈の一種と思われる（谷口・税法基本講義48頁、渋谷雅弘「借用概念解釈の実際」〔金子宏編「租税法の発展」〕40頁参照）。

（注）　固有概念、借用概念の意義や関連する学説の内容については、金子宏「租税法と私法」租税法研究第６号３頁以下による。また、借用概念等に関する裁判例については、金子・租税法128-129頁を参照されたい。なお、借用概念という言葉は、学問上用いられてきた概念であるが、近時は裁判例等においても用いられるようになっている（最判平23・２・18集民236号71頁の須藤補足意見参照）。

３　私法上の法律行為と租税法

(1) 私法上の法律行為の瑕疵がある場合の取扱い

私法上の法律行為に瑕疵がある場合に、それが租税法にどのような影響を及ぼすかについては、課税の対象が何かによって取扱いが異な

ると考えられている。

具体的には、課税の対象が私法上の行為それ自体ではなく、私法上の行為によって生じた経済的成果である場合(例えば、所得税法等における所得概念)には、その原因たる私法行為に瑕疵があっても、経済的成果が現に生じている限り、課税要件は充足され、課税は妨げられない。これに対し、課税の対象が私法上の行為それ自体である場合や私法上の行為の法的効果である場合(例えば、不動産取得税。課税の対象は不動産の取得である。)には、課税対象たる私法上の行為が無効であれば課税要件は最初から充足せず、またそれが、取り消し得る瑕疵があったため取り消された場合には、遡って課税要件は充足しなかったこととなる。なお、課税の対象が事実行為である場合(例えば、印紙税の対象となる文書の作成)には、その原因をなす法律行為の効力は課税には何らの影響も及ぼさない(金子・租税法130頁)。

(2) 錯誤無効の主張

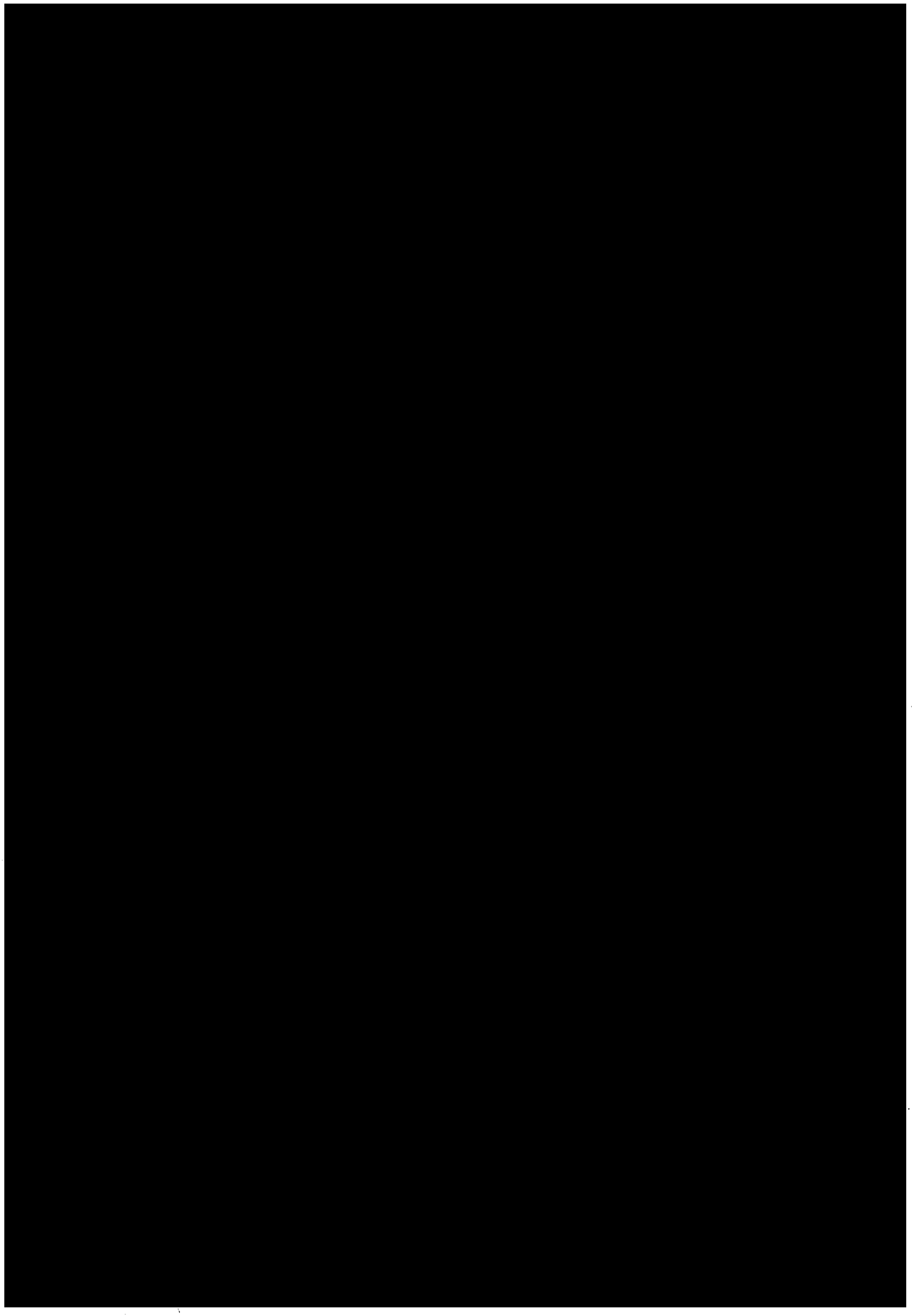
ア　私法上の法律行為を行ったところ、それに伴って生じる税負担について思い違いがあり、更正や決定によって当初予定していたよりも重い税負担又は異なる税負担を負うことになった場合に、当該法律行為が錯誤により無効であるとして更正や決定の適否を争うことができるか否かについては、かねてから争いがある(いわゆる課税負担の錯誤の問題)。

イ　この点、課税負担の錯誤により私法上の法律行為が無効であることを法定申告期限を経過した時点で主張することはできないとするのが従来の裁判例の大勢であった(大阪高判平８・７・25訟月44巻12号2201頁(最判平10・１・27税資230号152頁により上告棄却とされ確定)、東京高判平12・９・26税資248号829頁(上告却下決定により確定)、大阪高判平12・11・２税資249号457頁(最決平13・４・13税資250号順号8882により上告棄却・不受理とされ確定)、高松高判平18・２・23訟月52巻12号3672頁(最決平18・10・６税資256号順号10

525により上告棄却・不受理とされ確定))。

ところが、近時、組合(人格のない社団)がその理事長に対してした借入金債務の免除に係る経済的利益が賞与に当たるとして、税務署長が同組合に対し給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分をしたことに対し、同組合が、「当該債務免除益について通達の適用により課税の対象とならないと考え、同理事長とその旨確認の上、当該債務免除をしたのであるから、当該債務免除益が納税告知処分の対象になるのであれば、要素の錯誤として当該債務免除は無効である」旨主張して納税告知処分の取消しを求めた事案において、最判平30・９・25(民集72巻４号317頁)は、「給与所得に係る源泉所得税の納付義務を成立させる支払の原因となる行為が無効であり、その行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたときは、税務署長は、その後に当該支払の存在を前提として納税の告知をすることはできないものと解される。そして、当該行為が錯誤により無効であることについて、一定の期間内に限り錯誤無効の主張をすることができる旨を定める法令の規定はなく、また、法定納期限の経過により源泉所得税の納付義務が確定するものでもない。したがって、給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分について、法定納期限が経過したという一事をもって、当該行為の錯誤無効を主張してその適否を争うことが許されないとする理由はないというべきである。」とした上で、「上告人は、本件債務免除が錯誤により無効である旨の主張をするものの、(中略)納税告知処分が行われた時点までに、本件債務免除により生じた経済的成果がその無効であることに基因して失われた旨の主張をしておらず、したがって、上告人の主張をもってしては、本件各部分(編注：納税告知処分のうち原審が適法であるとした部分)が違法であるということはできない。」として、同組合の上告を棄却した。

[redacted]



ウ　なお、東京地判平21・２・27(判タ1355号123頁)は、相続税に係る事案において、申告納税制度の趣旨・構造及び税法上の信義則に照らすと、遺産分割の合意に基づく相続税の申告者は、法定申告期限後は、課税庁に対して原則として課税負担の錯誤を理由として当該遺産分割が無効であることを主張することはできないとした上で、分割内容自体の錯誤との権衡等にも照らし、①申告者が更正請求期間内に、かつ、課税庁の調査時の指摘、修正申告の勧奨、更正処分等を受ける前に自ら誤信に気付いて更正の請求をし、②更正請求期間内に新たな遺産分割の合意による分割内容の変更をして当初の遺産分割の合意による分割内容の変更をして当初の遺産分割の経済的効果を完全に消失させており、かつ、③その分割内容の変更がやむを得ない事情により誤信の内容を是正する一回的なものであると認められる場合のように、更正請求期間内にされた更正の請求においてその主張を認めても租税法律関係が不安定となるなどの弊害を生ずるおそれがなく、申告納税制度の趣旨・構造及び租税法上の信義則に反するとはいえないと認めるべき特段の事情がある場合には、例外的に錯誤無効の主張が許されるとし、遺産分割の合意に基づき相続税の申告をした相続人らが法定申告期限の経過後、更正請求期間内に自ら課税負担の錯誤に気付いて遺産分割の変更合意を経て更正の請求を行ったという事実関係の下において、当初の遺産分割は錯誤により無効であることを認めた上、当該事案は上記①ないし③のいずれも満たすから、その錯誤による無効は通則法23条１項１号の「当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従つていなかったこと」に該当すると判示した。

同判決は、国が、従来の裁判例(前記最判平10・１・27、前記最決平13・４・13、前記最決平18・10・６)を引用して法定申告期限の経過後は納税義務者は課税負担の錯誤による当該法律行為の無効

を主張できないと主張したことに対し、国が指摘する裁判例は、いずれも更正請求期間内に更正の請求の手続を執ることなく、その期間経過後に課税庁の指摘、修正申告の勧奨、更正処分等を受けたことを契機として課税負担の誤信に気付き、更正処分等の取消訴訟において課税負担の錯誤による無効を主張することは許されないとしたものであり、本件とは事案が異なるとした。

同判決は、更正の請求の手続において、例外的に課税負担の錯誤による無効の主張が認められる場合の要件及びその該当例を示した裁判例といえるものであり、今後の主張を検討するに当たって参考になると思われる。

エ　なお、民法改正(平成29年５月改正、令和３年４月１日施行)により、意思表示の錯誤は無効原因ではなく取消原因とされている。

第３　租税回避行為の否認

１　租税回避行為の意義

租税回避行為(tax avoidance)という用語の意義については、「およそ経済上租税を回避軽減することの一切を意味する」と広く観念される場合もあるが(北野弘久・現代税法の構造87頁)、狭義では、当事者が私法上の形成可能性を異常又は変則的な態様で利用すること(濫用)によって、税負担の軽減又は排除を図る行為のことをいうと解されている(**注１**)(**注２**)。

狭義の租税回避行為は、課税要件の充足そのものを回避するという点で、課税要件の充足の事実を全部又は一部秘匿する行為である脱税(tax evasion)と区別される。また、租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る行為である点で、租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為である節税(tax saving)とも区別される(以上につき、金子・租税法135頁)。

もっとも、概念的にはこのような区別が可能であるとしても、実際に問題となる取引で用いられた法形式が異常なものかどうかを判断し、狭義の租税回避行為と節税とを峻別することは、容易ではなく、結局は、社会通念によって判断するしかない。

以下、本項では、上記の狭義の租税回避行為については、「狭義の租税回避行為」と呼称し、それ以外の態様をも含めた租税の回避・軽減に向けた行為一般を、「租税回避行為」と呼称するものとする。

（注１）　租税回避には、二つの類型があり、一つは、合理的又は正当な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減又は排除を図る行為、もう一つは、租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、私法上の形成可能性を利用して、自己の取引をそれに充足するように仕組み、もって税負担の軽減又は排除を図る行為であるとされている（金子・租税法134頁）。

（注２）　なお、狭義の租税回避行為の定義については、本文のように、租税回避目的をその要件としないもののほか、「①その行為自体は私法上有効であること、②その行為自体は仮装等のものではなく法形式と一致する経済的実質を有していること、③異常な法形式が採用されていること、④租税軽減を主たる目的としていること」（武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」日税研論集14巻３頁）というように租税回避目的をその要件とするものもある。

２　租税回避行為の否認

(1) 本来、私的自治の原則からすれば、一定の経済的目的を達成するためにいかなる私法上の法形式を用いるかは当事者の自由であり、課税に伴う利害を考慮に入れ、より租税負担の軽い法形式を選択することも許されるはずである。

しかし、法形式を濫用し、租税回避行為を行った者が不当な利益を受けることは、通常の法形式を選択した納税者との間に著しい不公平を生じさせ、租税公平主義（公平課税・公平負担の原則）に反する場合

があり得る。また、法形式を濫用してなされる租税の回避・軽減をそのまま放置することは、国家の租税収入の確保という見地からも容認し難い。

そこで、こうした法形式を濫用してなされる租税回避行為があった場合においては、一定の要件の下で、当事者が用いた表面的な法形式にかかわらず、課税要件が充足されたものとして取り扱う必要がある。

(2) 我が国においては、ドイツ租税法のような租税回避行為に関する一般的包括的な否認規定は置かれていないが、所得税法157条(同族会社等の行為・計算の否認等)、法人税法132条(同族会社等の行為・計算の否認)、132条の２(組織再編成に係る行為・計算の否認)、132条の３(連結法人の行為・計算の否認)、相続税法64条(同族会社等の行為・計算の否認等)のような一定の租税回避の類型ごとの包括的な否認規定や、法人税法34条及び36条(役員給与等の損金不算入)などの個別的な租税回避行為ごとの否認規定があり、その定める要件に従って否認が認められることには問題がない。この場合、当事者の選択した法形式が私法上は有効とされながら、租税法上は無視されて課税されることになるため、狭義の租税回避行為の否認が行われることになるが、明文規定に基づくものであるため、租税法律主義との関係でも問題を生じない(注)。

(注)　ただし、例えば、法人税法132条の２による否認においては不当性要件が問題となるところ、不当性要件の解釈によっては、納税者の予測可能性を害し、租税法律主義の趣旨に反するとの批判等もあり得るところであることに留意すべきである(曹時69巻５号274頁参照)。

(3) 他方、上記のような明文の否認規定が存在しない場合において、課税庁が租税回避行為を否認できるかということが問題となる。

この点については、いまだ最高裁判所の明確な判断は示されていないが、我が国では、ドイツ租税法のように租税回避行為に関する一般的包括的な否認規定を置いておらず、一定の租税回避行為について否

認規定を置くにとどまっているのに、個別的な実定法上の規定なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を課税庁に認めることは困難であり、このような権限を認めるのは、法的安定性や当事者の予測可能性を奪う点で租税法律主義に反するおそれがあることなどを根拠に、現在では、通説及び下級審裁判例の大勢ともこれを認めていない(金子・租税法137ないし139頁、東京高判昭47・４・25民集28巻６号1200頁、大阪高判昭59・６・29行集35巻６号822頁参照)。

３　事実認定・私法上の法律構成による否認

(1) 意義

租税回避行為の否認そのものではないが、結果としてこれと同様の効果をもたらすものとして、「事実認定・私法上の法律構成による否認」がある(中里実「課税逃れ商品に対する租税法の対応」ジュリ1169号124頁)。これは、課税の前提となる私法上の当事者の意思を、私法上、当事者間の合意の表面的・形式的な意味ではなく、経済的実態を考慮した実質的な形に従って認定し、その真に意図する私法上の事実関係を前提として法律構成をし、課税要件を認定するものである。すなわち、私法上の真実の法律構成に即した課税を認めるものである(金子・租税法142頁)。

(2) 契約が不存在、無効などと認められる場合

ア　事実認定・私法上の法律構成による否認は、租税回避を目的として、当事者の選択した契約が不存在と認定される場合又は当事者の真の効果意思が欠缺し若しくは虚偽表示により契約が無効とされる場合(隠匿行為を認定する場合を含む。)には当然認められる(注)。

これは、私法上、当事者間の契約が不存在ないし虚偽表示による無効などとして扱われる場合というのは、いずれにおいても、法律関係の外観と実際の取引関係における経済的実態とが食い違っている場合(より具体的には、契約の内容と実際に行われている取引活

動の内容に齟齬がある場合)のことを意味し、このような場合には、法律関係の外観に従ってではなく、実際の取引関係における経済的実態に従ってそれらを判断し認定しなければならず、要件事実の認定に必要な法律関係についていえば、表面的に存在するように見える法律関係に即してではなく、実際の取引関係における経済的実態によれば真実に存在することになる法律関係に即して要件事実の認定がされるべきであり、また、仮装行為が存在する場合は、仮装された事実や法律関係ではなく、隠ぺいないし秘匿された事実や法律関係に従って課税が行われなければならないと解されていることによるものと考えられる(谷口豊・最判解<民事>平成18年度(上)174頁、金子・租税法140ないし142頁参照)。

(注)　私法上の法律関係(特に契約の成否)を検討する上では、当事者の作成した契約書などの処分証書に関する検討が不可欠である。処分証書とは、契約書、手形、遺言書など意思表示その他の法律行為が記載されている文書をいい(司法研修所編・民事訴訟における事実認定18頁)、処分証書が存在する場合には、その成立の真正が認められれば、他に特段の事情がない限り、作成者によってその記載どおりの行為がされたものと認めるべきであるとする事実認定上の経験則が認められる。最高裁判所の判例においても、書証の記載及びその体裁から、特段の事情のない限り、その記載どおりの事実を認めるべきである場合に、何ら首肯するに足る理由を示すことなくその書証を排斥するのは、理由不備の違法を免れない旨を判示するもの(最判昭32・10・31民集11巻10号1779頁)や、土地の売買契約公正証書及び代金の領収証がある場合に、「別異に解すべき特段の事情が認められない限り、(中略)売買契約ないしは売買の予約が成立したものと認めるのが自然である。」と判示するもの(最判昭45・11・26集民101号565頁)などがある。もっとも、「ある文書が処分証書にあたるかどうかを判定するには、その前提として、当該文書を作成した意図ないしねらいを確かめておかな

ければならない。たとえば、税務官庁に見せるためだけの契約書は、そういう趣旨の証書だということがわかればこそ、処分証書ではなくなるのである。虚偽表示についても、執行免脱のため作成した仮装の売買契約書であることが、他の証拠から明らかになったのに、なおこれを売買契約の処分証書であるとするのは、やはり行過ぎではあるまいか。」（賀集唱「契約の成否・解釈と証書の証明力」民商法雑誌60巻２号191頁以下）などとして、そもそも特定の契約書が処分証書に当たるか否かについては上記のような検討を要するとの指摘や、「留意しなければならないのは、「特段の事情」があるため、記載どおりの事実を認定すべきではない場合がそれほど少ないわけではないことである。訴訟になるようなケースでは、多くの場合、「特段の事情」が主張されるものであって、どのような事実が認定できるのか、認定された事実が「特段の事情」に当たると言ってよいのかどうかこそが最も重要な問題になる。」（前掲民事訴訟における事実認定22頁）として、特段の事情の有無、内容の検討が重要であるとの指摘がされている。この点、株式の売買契約の当事者の認定が争点となった事案に関する東京高判平16・２・５（税資254号順号9551）は、「一般に、売買取引において、一定の意図及び目的から、当該取引に関する契約書等において、当該取引の実体とは異なる契約当事者が表示されることは、不動産取引における中間省略登記の場合を例に挙げるまでもなく、往々にして、あり得るところであ」ると判示し、上記各指摘と共通する認識を示した上で、「本件Ａ株の売買当事者について判断するには、株式売買約定書、金銭消費貸借契約書及び振込指定書兼領収書等の存在及びその記載内容のみならず、本件取引に至る経緯、本件取引における当事者の意図及び目的、本件Ａ株の売買の要素が決定された経緯、本件取引に関する事務手続の態様、代金の決済方法、本件取引による利益の帰属、本件取引の関係者における本件Ａ株の売買当事者に関する認識等、本件取引をめぐる諸般の事情を総合的に考慮して検討するこ

とが必要である」と判示し、同事案の取引をめぐる諸般の事情の下では、当該株式の売買は、株式売買約定書に当事者として記載された者の間で直接されたものではなく、同事案の控訴人が、当該約定書上の売主からいったん当該株式を買い受けた後、自ら売主として当該約定書上の買主にこれを売却したものであると認定し、売買契約書の記載どおりの当事者間において売買が行われたとする主張を排斥した（最判平18・３・24税資256号順号10353により確定）。処分証書についての議論の詳細は、上記司法研修所編・民事訴訟における事実認定、岸秀光「租税回避事件の動向（「私法上の法律構成による否認」と「処分証書の法理」を中心として）」訟月55巻１号別冊133頁などを参照されたい。

イ　契約が不存在ないし無効とされた事例としては、名古屋地判平10・９・11（訟月46巻６号3047頁）がある。

同判決は、Ｘの父Ａが昭和60年３月14日付けの不動産贈与契約公正証書でＸに対して不動産を贈与したが、同贈与を原因とする同不動産の所有権移転登記は平成５年12月13日に行われたため、Ｘに対する本件不動産の贈与の時期が争われたという事案について、本件贈与契約は典型的な贈与契約であって、あえて公正証書を作成する合理的な必要性はなく、本件公正証書は、将来、Ａが本件不動産をＸに贈与しても、Ｘに贈与税の負担がかからないようにするためにのみ作成されたものであり、Ａに本件公正証書の記載どおりに本件不動産を贈与する意思はなく、Ｘも、本件公正証書作成時に本件不動産の贈与を受けたという認識は有していなかったのであるから、本件公正証書によって、ＡからＸに対する書面による贈与がなされたものとは認められず、ＡのＸに対する本件不動産の贈与は書面によらない贈与によるものということになるが、書面によらない贈与の場合には、その履行の時に贈与による財産取得があったとみるべきであるから、本件においては、本件登記手続がされた時をもって

本件不動産の贈与に基づく履行があり、その時点でXは、本件不動産を贈与に基づき取得したとみるべきであると判示した(その控訴審である名古屋高判平10・12・25訟月46巻６号3041頁でも維持され、上告棄却決定により確定した。なお、本判決と同様に公正証書による贈与の効力が争われた事案として、名古屋地判平５・３・24訟月40巻２号411頁、京都地判平16・１・30税資254号順号9545がある。)。

ウ　また、当事者が締結した契約の内容が仮装であるとして、真実の契約内容に基づいて課税要件を認定した事例として、次のようなものがある。

(ｱ) 譲渡収入金額を算定する前提として、不動産及び株式の売買代金額の認定が問題となった事例として、神戸地判平12・２・８(訟月50巻７号2110頁)、その控訴審大阪高判平14・10・10(訟月50巻７号2065頁、最決平17・11・21税資255号順号10203により確定)がある。１審は、売買代金額は売買契約書等に記載されているとおりと認めるほかないとしたが、控訴審は、不動産を18億円、株式を42億円とする契約書上の売買代金額は、それぞれ別個・独立に、その経済的実体を踏まえて決定された金額ではなく、代金総額を60億円にするということを前提に、国土利用計画法の適用除外と租税回避という目的に沿うように適当に配分・割り付けて得られた金額にすぎず、仮装の金額であるとした。

(ｲ) 不動産売買及び借地権設定契約中に定められた同一当事者間の別の不動産売買契約に係る違約金支払の特約が、措置法63条１項(平成３年法律第16号による改正前のもの)による課税を免れる目的で借地権設定の対価の一部を違約金と仮装したものであるとした裁判例として、東京高判平14・８・29(訟月50巻３号1052頁・確定)がある。

(ｳ) ある土地が、その所有者である原告から、その子会社であるA

社へと売却され、さらに、Ｂ県土地開発公社に順次売却され、それぞれ所有権移転登記も経由されるという形式が整えられている場合について、原告とＡ社の間の売買契約が通謀虚偽表示により無効であり、Ｂ県土地開発公社への売買の売主が原告であると認められるか否かが主たる争点となった法人税更正処分取消等請求事件において、名古屋地判平18・12・13(税資256号順号10599)は、「国民が、その判断によって特定の法的手段、法的形式を選択した場合、課税要件が充足されるか否かの判断も当該手段、形式に即して行われるべきであって、租税法の定める否認規定(括弧内省略)によらずして、課税庁が当該手段、形式を否認し、あるいはこれを引き直すことは許されないというべきである。しかし、このことは、国民が選択した法的手段、法的形式の外形がどのような場合にも承認されなければならないことを意味するものではなく、これが実体を伴わないもの、仮装されたにすぎないものと認められる場合には、民法その他の実体法規の定めるところにより、その実質に従って課税要件の充足を検討すべきこともまた当然というべきである。」と判示するとともに、「Ａ社を売主名義人としてＢ県土地開発公社との間で締結された(土地の)売買契約は、形式的にその名義が使用されたＡ社からＢ県土地開発公社に売り渡されたものではなく、真実の所有権者であって実質的な売主である原告との間で有効に成立したものと解することができ」ると判示し、当該事件の原告の請求を棄却した。また、その控訴審である名古屋高判平19・７・26(税資257号順号10757)も、「本件取引が仮装されたものにすぎず、実体を伴わないと認められる場合に、民法その他実体法規の定めるところにより、真に存在する取引に従って課税要件の充足の有無を検討すべきは当然である。したがって、前示のとおり、本件取引は売買としての実体がなく仮装のものであるから、これを前提として課税をすることは

できず、その実体、すなわち、控訴人(編注：１審原告)が、Ａ社の名義を借用して、本件土地(中略)をＢ県土地開発公社に売却したという真の取引に従って課税をすべきことになる。」と判示して、１審原告の控訴を棄却した(同判決は、最決平19・12・11税資257号順号10847により確定)。

(3) 契約が不存在、無効などと認められない場合

以上に対して、事実認定・私法上の法律構成による否認として、私法上の法律関係において契約が不存在であるか又は虚偽表示等により無効であるなどとは認められない場合(すなわち、法律関係の外観と実際の取引関係における経済的実態とが食い違っているとは認められない場合)であってもなお、当事者が当該契約によりどのような経済的利益を得ようとしているかという意味での経済的実質を重視して、契約の法的性質の決定により、当事者の選択した法形式を否定して、真実の契約関係を認定することも許されるかについては問題がある。

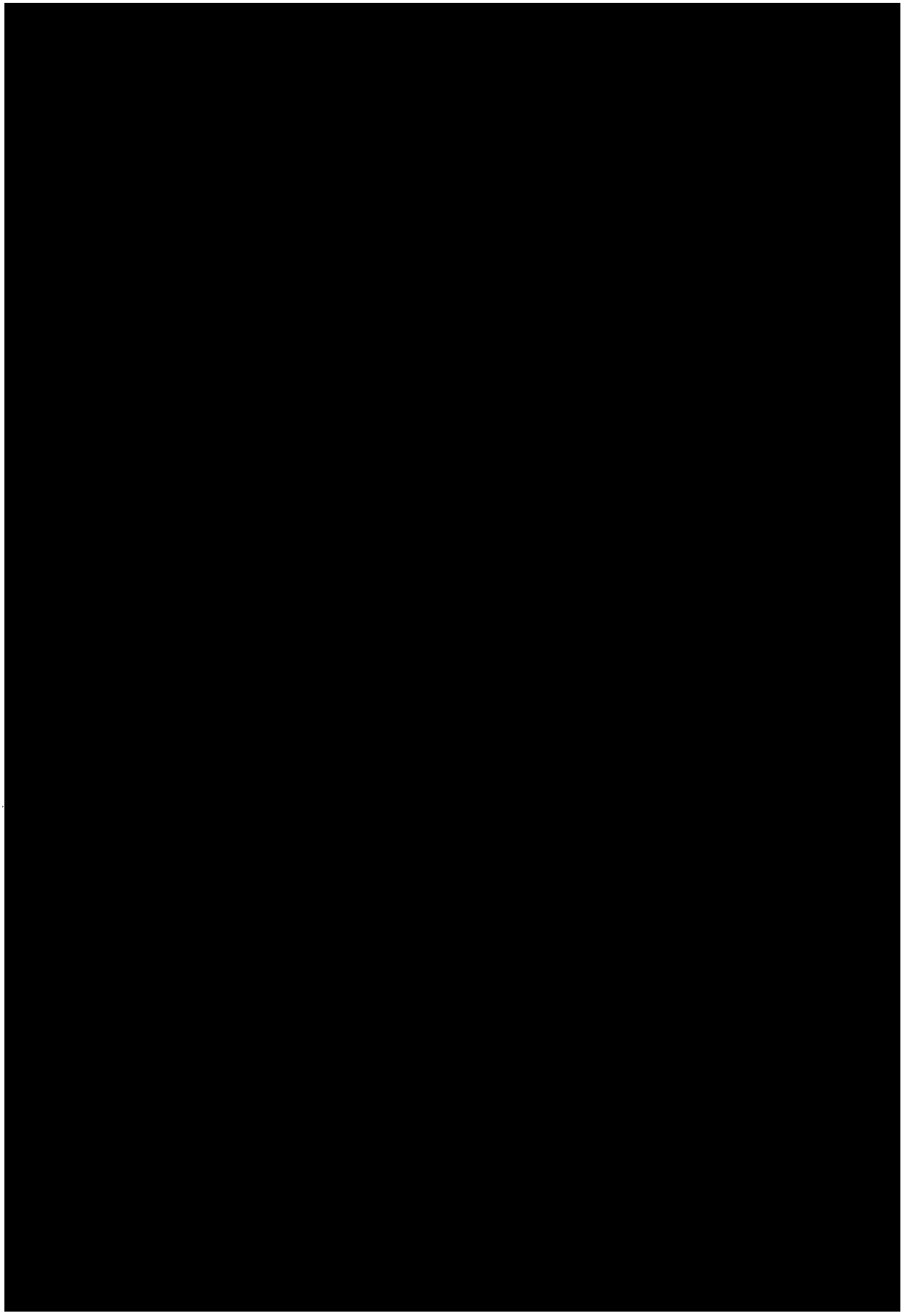
この点について、大阪高判平12・１・18(民集60巻１号307頁)は、法人Ｘ(納税者)らが組合員となっている民法上の組合が、組合員の出資金及びＡ銀行からの借入資金により、Ｂ社からＣ社の製作する映画フィルムの所有権を購入し、これを映画配給会社であるＤ社に賃貸したとして、Ｘがその映画の持分権に係る減価償却費を損金の額に算入した事案について、本件出資金は、その実質において、Ｘら組合員が組合を通じ、Ｃ社による本件映画の興行に対する融資を行ったものであって、組合ないしその組合員であるＸは、本件取引により本件映画に関する所有権その他の権利を真実取得したものではなく、本件各契約書上、単にＸら組合員の租税負担を回避する目的のもとに、組合が本件映画の所有権を取得するという形式、文言が用いられたにすぎないものと解するのが相当であると判示し、本件取引は映画フィルムを介在させたいわゆる金融取引であると認定して減価償却費の損金算入を否認した課税庁の処分の適法性を認めたことから、事実認定・私法

上の法律構成による否認の手法により、本件取引に係る契約の法的性質を決定したものと考えられている。

しかしながら、その上告審である最判平18・１・24(民集60巻１号252頁)は、事実認定・私法上の法律構成の否認の手法について言及せず、「本件組合は、本件売買契約により本件映画に関する所有権その他の権利を取得したとしても、本件映画に関する権利のほとんどは、本件売買契約と同じ日付で締結された本件配給契約によりＤに移転しているのであって、実質的には、本件映画についての使用収益権限及び処分権限を失っているというべきである。このことに、本件組合は本件映画の購入資金の約４分の３を占める本件借入金の返済について実質的な危険を負担しない地位にあり、本件組合に出資した組合員は本件映画の配給事業自体がもたらす収益についてその出資額に相応する関心を抱いていたとはうかがわれないことをも併せて考慮すれば、本件映画は、本件組合の事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、本件組合の事業の用に供しているものということはできないから、法人税法(平成13年法律第６号による改正前のもの)31条１項にいう減価償却資産に当たるとは認められない。」と判示し、減価償却制度の本質論とそれに関する法人税法の条文上の根拠に基づき、同法の解釈の問題として減価償却資産性を判断した。

[redacted]

第３　租税回避行為の否認





（注２）　東京高判平22・５・27(訟月58巻５号2194頁)は、損害保険業を営むＸが海外子会社との間で掛捨て型再保険契約を締結し、さらに海外子会社が他との間で保険事故発生の有無等に応じて事後的に保険料を調整するとの取決めをしたいわゆるファイナイト型の再々保険契約を締結した場合に、同契約に基づき支払われた再保険料のうち、再々保険契約に係る事後調整部分が租税回避を目的とした預け金であるとして損金算入することが認められないといえるかが争われた事案について、私的自治の原則からすれば、いかなる法形式(契約類型)を用いるかは当事者の自由であり、一般に経済活動は税負担の多寡をコストの一つとして考慮して行われるのが通例であることに照らせば、当該契約が税負担の軽い法形式(契約類型)で締結されたとの一事をもってそれを否認して、当事者が選択した法形式(契約類型)をそれと異なる法形式(契約類型)に引き直して課税することは許されないが、法形式(契約類型)が濫用され、課税の公平の原則に反する場合には、具体的な否認規定がないからといって、租税回避行為として否認することが一切許されないというわけではなく、租税回避を目的として、当事者の選択した契約が不存在と認定される場合又は当事者の真の効果意思が欠缺し若しくは虚偽表示により契約が無効とされる場合には、当事者の選択した契約類型を租税回避行為として否認することが許される旨

を判示している。

（注３）　東京地判平10・５・13(訟月47巻１号199頁)は、納税者Ｘ及びその実母である亡Ａが、その所有する土地建物等の譲渡資産を訴外Ｂに対して約７億円で売却する一方で、Ｂから譲渡資産とほぼ等価の土地等の取得資産を約４億円で購入する旨の各売買契約を締結し、その代金の相殺残金として３億円の交付を受けたという事案について、①本件各売買契約はそれ自体でＡやＢの経済目的を達成させるものではなく、それぞれ、取得資産と交換差金、譲渡資産を取得することにこそ経済的目的があったこと、②本件取得資産の代価は、本件譲渡資産の譲渡代金額からＡらが希望した経済的利益を考慮して逆算されたものであったことを理由に、本件取引は、本件取得資産及び本件差金と本件譲渡資産とを対価とする交換(民法586条)であると認定した。しかし、その控訴審である東京高判平11・６・21(高民集52巻26頁)は、本件取引に際して、Ａらと訴外Ｂの間でどのような法形式、どのような契約類型を採用するかは、両当事者間の自由な選択に任されており、本件取引の経済的な実体からすれば、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約という契約類型を採用した方が、その実体により適合しており直截であるという感は否めない面があるが、だからといって、譲渡所得に対する税負担の軽減を図るという考慮から、より遠な面のある方式である本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することが許されないとすべき根拠はなく、本件取引において採用された売買契約の法形式が仮装のものであるとすることは困難なものというべきであると判示し、本件取引は譲渡資産と取得資産との補足金付交換契約である旨の課税庁の主張を排斥しており、課税庁の上告受理申立てについては不受理決定がされ、同判決は確定した。

４　課税減免規定の濫用についての否認

ここまでの否認の議論は、当事者が法形式(契約類型)を濫用して、課

税要件の充足を免れ、又は課税減免規定の要件を充足させて、負担すべき税を減少させるという租税回避行為に対する対処に関するものであったが、当事者が課税減免規定を利用して負担すべき税を減少させるときには、その当事者は少なくとも形式的にはその要件に該当するように形式、実体を整えるのが通常であるから、事実認定・私法上の法律構成による否認により対処することができる場面はほとんどなくなってしまう可能性がある。

ところで、前記最判平17・12・19は、前記第１の３(2)アのとおり、我が国の銀行である納税者が、自己の外国税額控除の余裕枠を外国法人である第三者に利用させ、その利用の対価を得ること等を目的として、本来は外国法人が負担すべき外国税額について手数料等を得て引き受ける取引を行い、受取利息を生じさせることにより、あえて上記手数料等を上回る額の外国法人税を負担し、その外国法人税を外国税額控除制度により国内で課される法人税から控除し、最終的には手数料分の利益を得ようとした事案について、「本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。」と判示しており、一見すると、規定の文言に形式的には合致するものの、当該事案に当該規定の適用を肯定するとそのような規定が設けられた趣旨に反することが明らかである場合にはその適用を排除するというような法の濫用の法理を採用したようにもみえることから、このような否認の可否が一応問題となり得る。

[redacted]

[redacted]

５　タックス・シェルターを利用した租税回避事案

(1) タックス・シェルター(課税逃れ商品)

今日、アメリカ合衆国を中心とする先進国では、高度な金融取引の技術を駆使した各種の課税逃れ商品すなわちタックス・シェルター(tax shelter)が会計事務所、投資銀行などの専門家によって組織的に開発されており、我が国においても、そのようにして開発されたタックス・シェルターが、一般投資家を対象として実際に販売されるようになっている。

訴訟となったタックス・シェルターに関する主な事案として以下のものがあり、今後も様々に装いを変えつつ、この種の租税回避事案が増加することは疑いないと思われる(注)。

[redacted]



（注）　タックス・シェルター産業の実態や、タックス・シェルターの類型・分析については、中里実・タックスシェルター８頁以下に詳しい。

(2) 裁判例

ア　民法上の組合や商法上の匿名組合を利用した租税回避事案

(ｱ) 映画フィルムリース事件

本件の映画フィルムリース事業は、法人である原告らが民法上の組合を結成し、その組合が、組合員の出資金及び銀行からの借入資金を原資として、外国の映画会社が制作した映画を購入し、これを映画配給会社に賃貸するというものであるところ、税法上は、当該映画が各組合員において固定資産と扱われ、減価償却が２年という短期間で行えることを利用して、各組合員が、多額の黒字が出る事業年度において減価償却費の損金算入をすることにより、最初に負担した自己資金を上回る額の税額を圧縮することが可能となるものであった。

原告らは、映画フィルムリース事業を目的とする民法上の組合契約を締結したとした上、同事業に係る映画フィルムの減価償却費を損金算入して、法人税の申告をした。

これに対して、被告課税庁は、原告らの支出した出資金は、その実質において、原告ら組合員が組合を通じて映画配給会社による映画の興行に対する融資を行ったもので、原告らは、この取引により映画に関する所有権その他の権利を真実に取得したものではないことなどを理由として、映画フィルムの減価償却費を損金算入することは認められないと主張した。

前記最判平18・１・24(前記３(3)参照)は、「本件組合は、本

件売買契約により本件映画に関する所有権その他の権利を取得したとしても、本件映画に関する権利のほとんどは、本件売買契約と同じ日付で締結された本件配給契約によりＤ（編注：映画配給会社）に移転しているのであって、実質的には、本件映画についての使用収益権限及び処分権限を失っているというべきである。このことに、本件組合は本件映画の購入資金の約４分の３を占める本件借入金の返済について実質的な危険を負担しない地位にあり、本件組合に出資した組合員は本件映画の配給事業自体がもたらす収益についてその出資額に相応する関心を抱いていたとはうかがわれないことをも併せて考慮すれば、本件映画は、本件組合の事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、本件組合の事業の用に供しているものということはできないから、法人税法（平成13年法律第６号による改正前のもの）31条１項にいう減価償却資産に当たるとは認められない。」と判示した。

(ｲ) 航空機リース事件

本件の航空機リース事業は、原告らが、Ａ社とともに航空機リース事業組合を組成し、Ａ社を同組合の業務執行者として選任し、組合員の出資金と同組合の金融機関からのローンによる借入金をもって、ケイマン諸島法人であるＢ社から航空機を購入し、これを航空会社にリースしてリース料収入を得て、それをローンの元本及び利子の返済に充てるとともにその一部を組合員に分配し、リース期間終了後は航空機を市場で売却し、売却代金をローン残額の返済に充て、余剰が生じた場合には、それを組合員に分配するというものである。

原告らは、航空機リース事業を目的とする民法上の組合契約を締結したとした上、同事業に係る収益及び航空機の減価償却費等を不動産所得（所税26条１項）に係る総収入金額及び必要経費にそれぞれ算入し、その結果生じた多額の損失を他の所得と損益通算

(所税69条１項)して所得税の申告をした。

これに対して、被告課税庁は、原告らが航空機の所有権を取得してリース事業を営むものではなく、原告らが締結したのは利益配当契約であって、原告らが航空機リース事業に係るものとして申告した所得は雑所得(所税35条１項)に該当するとして、その所有を前提とする航空機に係る減価償却費等の必要経費算入は認められないと主張した。

名古屋地判平16・10・28(判タ1204号224頁)は、「特段の合理的理由がないのに、通常は用いられることのない法的手段、形式を選択することによって、所期の経済的効果を達成しつつ、通常用いられる法律行為に対応する課税要件の充足を免れ、税負担を減少させあるいは排除する場合には、租税回避行為としてその有効性が問題となり得るが、(中略)租税法律主義の観点からは、このような場合であっても、当該法的手段、形式が私法上は有効であることを前提としつつ、租税法上はこれを有効と扱わず、同一の経済目的を達成するために通常用いられる法的手段、形式に対応する課税要件が充足したものとして扱うためには、これを許容する法律上の根拠を要すると解すべきである。」と判示し、更正処分を違法とした(その控訴審である名古屋高判平17・10・27税資255号順号10180により維持。)。

なお、前記名古屋地判平16・10・28を受けて、平成17年度税制改正により、特定組合員に該当する個人が、平成18年以後の各年において、組合事業から生ずる不動産所得に係る損失の金額を有する場合には、その損失の金額に相当する金額は、不動産所得計算上の必要経費算入(所税26条２項)、損益通算(所税69条１項)その他の所得税関係法令の適用については、生じなかったものとみなすとされた(措置法41条の４の２)。

また、同改正後には、同様のスキームを民法上の組合契約(任

意組合）ではなく、商法上の匿名組合契約（匿名組合）（注）を用いた事案において、匿名組合員である原告が、匿名組合契約に基づき営業者から受ける利益の分配に係る所得が不動産所得であることを前提に、同人への損失の分配として計上された金額を不動産所得に係る損失に該当する旨主張したが、上記利益の所得区分が雑所得であり損益通算の対象とならないと判断されている（最判平27・６・12民集69巻４号1121頁）。

（注）　匿名組合における損失について、法人税においては損金算入を制限する規定が設けられた（措置法67条の12）が、所得税においては任意組合におけるような制限は設けられなかった。

（ウ）船舶リース事件

本件の船舶リース事業は、原告らが、Ａ社及び金融機関等からの借入金により、Ａ社の子会社から大型船舶の共有持分権を購入し、Ａ社等によって組成された組合に上記共有持分権を現物出資して参加し、さらに、同組合が、Ａ社の英国領ケイマン諸島における現地法人とともに、同諸島にリミテッド・パートナーシップを組成してこれに船舶を現物出資し、同リミテッド・パートナーシップが定期傭船先の子会社と裸傭船契約を締結して船舶をリースし、本件各傭船者から得る傭船料収入を上記借入金の元本及び利子の返済に充てるとともに、原告らに対して分配し、リース期間終了後の船舶売却時には、売却代金を原告らに分配するというものである。

原告らは、船舶リース事業を目的とする民法上の組合契約を締結したとした上、同事業に係る収益及び船舶の減価償却費等を不動産所得に係る総収入金額及び必要経費にそれぞれ算入し、その結果生じた多額の損失を他の所得と損益通算して所得税の申告をした。

被告課税庁は、原告らが船舶の所有権を取得してリース事業を

営むものではなく、原告らが締結したのは利益配当契約であって、原告らが船舶リース事業に係るものとして申告した所得は雑所得に該当すると主張するとともに、前記(ｱ)の事案に係る最高裁判決を引用するなどして本件の船舶が原告らの減価償却資産に当たらないと主張したが、名古屋高判平19・３・８(税資257号順号10647)は、被告課税庁の主張を排斥した(上告不受理決定により確定)。

イ　外国の事業体を利用した租税回避事案

(ｱ) 米国デラウェア州ＬＰＳ事件

本件のアパートメント賃貸事業は、原告らが、ルクセンブルク大公国(以下この項において「ルクセンブルク」という。)の銀行との間で現金を信託財産とする信託契約を締結し、同銀行がこれを拠出してアメリカ合衆国(以下この項において「米国」という。)デラウェア州法に基づき、同州の有限責任会社をゼネラル・パートナー、同銀行等をリミテッド・パートナーとするリミテッド・パートナーシップ(以下「本件ＬＰＳ」という。)を組成した上、本件ＬＰＳが、原告らの拠出金と同州の金融機関等からの借入金をもって米国カリフォルニア州等に所在する中古のアパートメントを購入して第三者に賃貸し、その賃料収入を上記借入金の元本及び利子の返済に充てるとともに、原告らに対して分配し、６ないし７年後の同アパートメント売却時には、売却代金を原告らに分配するというものである。

原告らは、アパートメント賃貸事業に係る損益は、不動産所得として、本件ＬＰＳからリミテッド・パートナーであるルクセンブルクの銀行に、さらに、信託の受託者である同銀行から受益者である原告らに、それぞれパス・スルーするとして、同事業に係る収益及びアパートメントの減価償却費等を不動産所得に係る総収入金額及び必要経費にそれぞれ算入し、その結果生じた多額の

損失を他の所得と損益通算して所得税の申告をした。

被告国は、本件ＬＰＳは法主体性を有し、その法主体性を有する本件ＬＰＳにおいて個々の収益や費用が精算された後の純額としての損失が、計算上の数値として、本件ＬＰＳからルクセンブルクの銀行に割り当てられたにすぎず、所得税法上の「収入金額」(所税36条)を構成せず、また、この損失は、リミテッド・パートナーシップ持分の評価額を観念的に減少させることを意味するにすぎず、各種所得の金額を軽減させる要素である「必要経費」や「損失」等にも該当せず、課税上考慮する必要がないなどと主張した。

最判平27・７・17(民集69巻５号1253頁)は、外国法に基づいて設立された組織体が所得税法２条１項７号等に定める外国法人に該当するか否かを判断するに当たっては、まず、①当該組織体に係る設立根拠法令の規定の文言や法制の仕組みから、当該組織体が当該外国の法令において日本法上の法人に相当する法的地位を付与されていること又は付与されていないことが疑義のない程度に明白であるか否かを検討することとなり、これができない場合には、次に、②当該組織体が権利義務の帰属主体であると認められるか否かを検討して判断すべきものであり、具体的には、当該組織体の設立根拠法令の規定の内容や趣旨等から、当該組織体が自ら法律行為の当事者となることができ、かつ、その法律効果が当該組織体に帰属すると認められるか否かという点を検討することとなるものと解されるとした上で、①については、本件ＬＰＳがデラウェア州法において日本法上の法人に相当する法的地位を付与されていること又は付与されていないことが疑義のない程度に明白であるとは言い難く、②についてデラウェア州リミテッド・パートナーシップ法を詳細に検討して、本件ＬＰＳの「外国法人」該当性を肯定した。

(ｲ) 米国ワシントン州ＬＰＳ事件

また、米国ワシントン州法に基づいて設立されたリミテッド・パートナーシップの日本の租税法上の法人該当性が問題となった事案では、前記最判平27・７・17の判断枠組みを参照した上で、法人該当性を肯定した(東京地判平28・12・22税資266号順号12949・確定)。

(ｳ) バミューダＬＰＳ事件

これに対して、東京高判平26・２・５(判時2235号３頁)は、「外国の事業体の法人該当性の判断枠組みとしては、①原則として、当該外国の法令の規定内容から、その準拠法である当該外国の法令によって法人とする(法人格を付与する)旨を規定されていると認められるか否かによるべきであり、諸外国の法制・法体系の多様性(特にいわゆる大陸法系と英米法系との法制・法体系の本質的な相違)、我が国の「法人」概念に相当する概念が諸外国において形成されるに至った沿革、歴史的経緯、背景事情等の多様性に鑑み、当該外国の法令の規定内容をその文言に従って形式的に見た場合に、当該外国の法令において当該事業体を法人とする(当該事業体に法人格を付与する)旨を規定されているかどうかという点に加え、②当該事業体を当該外国法の法令が規定するその設立、組織、運営及び管理等の内容に着目して経済的、実質的に見れば、明らかに我が国の法人と同様に損益の帰属すべき主体(その構成員に直接その損益が帰属することが予定されない主体)として設立が認められたものといえるかどうかを検討し、②の点が肯定される場合に、我が国の租税法上の法人に該当すると解するのが相当である」とした上で、①②いずれも肯定されないとして英国領バミューダ諸島の法律に基づいて組成された事業体であるリミテッド・パートナーシップの我が国の租税法上の「法人」該当性を否定した。

ウ　外国信託を用いた租税回避事案

原告は、日本国籍を有するＡ及びＢの二男として米国において生まれ、米国籍を有する者であり、その祖父Ｃが、米国ニュージャージー州法に準拠する原告を受益者、Ｄを受託者とする信託を設定したところ、課税庁が、この信託行為について、相続税法（平成19年法律第６号による改正前のもの。以下、この項において同じ。）４条１項を適用し、同条項により、信託設定時に信託された資産が信託時点において受益者に贈与されたものとみなされるとして、贈与税の決定処分等をしたのに対して、原告がその取消しを求めた事件である。

原告は、この事件における信託契約が、①受託者が、自己の裁量により、原告が生存する限りにおいて、原告の教育、生活費、健康等のために妥当と思われる金額を、元本及び収益から支払う、②受託者は、Ａにより新たに受益者として他の者が指名された場合には、信託財産をその者のためにも保有、管理、分配することとする、③受託者は合理的な裁量において権限を行使し、信託財産をあらゆる種類の投資対象に投資できる（本件では生命保険契約）ことなどを内容とするものであることを前提として、この信託において受託者には分配の裁量権が委ねられており、原告が必ず分配を受けられるとは限らず、原告が具体的な利益を受領する権限を有しているとはいえないから、原告が相続税法４条１項の「受益者」に該当しないなどと主張した。

名古屋高判平25・４・３（訟月60巻３号618頁）は、「相続税法４条１項は、いわゆる他益信託の場合において、受益権（信託受益権及び信託監督的権能）を有する者に対し、信託行為があった時において、当該受益者が、その受益権を当該委託者から贈与により取得したものとみなして、課税する旨の規定である」とした上で、本件信託契約では、「受託者は、自己の裁量により、被控訴人（編注：

１審原告。以下、この項において同じ。）が生存する限りにおいて、被控訴人の教育、生活費、健康、慰安及び安寧のために妥当と思われる金額を、元本及び収益から支払うとしているのであるから、本件信託の設定時において、被控訴人は、信託受益権を有」し、かつ、「被控訴人は、信託監督的機能を有して」いるとして、被控訴人は相続税法４条１項にいう「受益者」に当たると判断した。そして、「相続税法４条１項は、いわゆる他益信託の場合において、受益者に対し、信託行為があった時において、当該受益者が、その受益権を当該委託者から贈与により取得したものとみなして課税する旨の規定であって、本件信託行為時における受益者である被控訴人が信託受益権の全部について贈与により取得したものとみなされるのであるから、基本通達（編注：財産評価基本通達）202の(1)により、本件信託財産（省略）の価額によって本件信託受益権の本件信託時における時価を評価するのが相当であ」ると判示し、贈与税の決定処分等が適法であると判断した。

第2章　課　税　要　件

第２章　課税要件

第１　所得税

１　総説

(1) 納税義務者

ア　個人の納税義務

所得税の納税義務者は、原則として個人であり、①居住者(**注１**)(非永住者(**注２**)を除く)は、無制限納税義務者として全ての所得について納税義務を負い(所税５条１項、７条１項１号)、②居住者のうち非永住者は、国外源泉所得以外の所得及び国外源泉所得で国内において支払われ又は国外から送金されたものについて納税義務を負い(所税５条１項、７条１項２号)、③非居住者(**注３**)は国内源泉所得についてのみ納税義務を負う(所税５条２項、７条１項３号)。ただし、国家公務員又は地方公務員は、国内に住所を有しない期間についても住所を有するものとみなされ、居住者として所得税を課税される(所税３条１項)。

個人の納税義務者の区分と課税所得の範囲を表にすると**次表**のとおりとなる。

【納税義務者の区分と課税所得の範囲表】

納税義務者の区分		課税所得の範囲
居住者 (国内に住所を有し又は現在まで引き続いて１年以上居所を有する個人)	非永住者以外の居住者	全ての所得
	非永住者 (日本に国籍を有しておらず、かつ過去10年以内において国内に住所又は	国外源泉所得以外の所得及び国外源泉所得で国内において支払われ、又は国外から送金されたもの

	居所を有していた期間の合計が５年以下である個人）	
非居住者（居住者以外の個人）		国内源泉所得

このうち、非居住者に対する課税は、外国法人と同様に、その者が我が国に有する恒久的施設の種類によって課税所得の範囲及び課税方法が定められている（所税161条、164条。本章第３の２参照）。

（注１）　居住者とは、「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて１年以上居所を有する個人」をいう（所税２条１項３号）。

最判平23・２・18（集民236号71頁）は、所得税法２条１項３号にいう「住所」とは、反対の解釈をすべき特段の事由がない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の「住所」であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当であるとした。当該判例を参照した上で、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かは、①その者の所在（滞在日数及び住居）、②職業、③生計を一にする配偶者その他の親族の居所、④資産の所在等を総合的に考慮して判断すべきとしたものにつき、東京地判令５・４・12（公刊物未登載・確定）がある。

（注２）　非永住者とは、「居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が５年以下である個人」をいう（所税２条１項４号）。

（注３）　非居住者とは、「居住者以外の個人」をいう（所税２条１項５号）。

イ　法人の納税義務

また、所得税法が源泉徴収制度を採用していることとの関係で、内国法人や外国法人も、所得税の納税義務者とされている（所税５

条３項、４項)。すなわち、所得税法は、徴収確保の見地から、法人に対して支払われる利子・配当等についても、個人に対して支払われる場合と同様に、それを支払う者に源泉徴収の義務を課しており(所税212条３項)、その前提として、法人は、支払を受ける利子・配当等について、(源泉)所得税の納税義務を負わされているのである(所税174条、175条)。ただし、源泉徴収の対象となった所得は、法人税の課税標準となっているのが通常であることから、二重課税を避けるために、法人が源泉徴収された所得税の税額は、これを損金の額に算入しないことを前提に、法人税の税額から控除される(法税40条、68条、144条)。

(2) 所得の意義

ア　包括的所得概念

所得税法は、そもそも「所得」とは何かについて定義していない。そこで、「所得」の意義が問題となるが、所得概念については、以下の二つの考え方がある。

一つは、制限的所得概念(いわゆる所得源泉説に通ずる。)で、経済的利得(economic gain)のうち、利子・配当・地代・利潤・給与等、反復的・継続的に生ずる利得のみを所得として観念し、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あり、他の一つは、包括的所得概念(いわゆる純資産増加説に通ずる。)で、人の担税力を増加させる経済的利得は全て所得を構成すると観念し、反復的・継続的利得のみならず、一時的・偶発的・恩恵的利得も全て所得に含まれるとする考え方である。

この二つの考え方のうち、今日では、公平負担の要請、所得の再分配機能の高度化、景気調整機能の増大等の要請から、包括的所得概念が一般的に支持されており、我が国においても、戦後は、アメリカ法の影響の下に、所得の範囲は包括的に構成されている。すなわち、所得税法は、譲渡所得・山林所得・一時所得等の所得類型を

設けて、一次的・偶発的利得を一般的に課税の対象とする一方、雑所得という類型を設け、利子所得ないし一時所得に含まれない所得を全て雑所得として課税の対象としており、我が国の所得税法にも包括的所得概念の考え方が妥当すると考えられている(金子・租税法196-197頁、佐藤・スタンダード５頁参照。所得概念の詳細については、金子宏「租税法における所得概念の構成」所得概念の研究１頁以下を参照されたい。)。

具体的には、第１に、所得はいかなる源泉から生じたものであるかを問わず課税の対象となると解すべきであり、第２に、現金の形をとった利得のみでなく、現物給付、債務免除益等の経済的利益も課税の対象となると解すべきであり(所税36条１項、２項参照)、第３に、合法な利得のみでなく、不法な利得も課税の対象になると解すべきである(下記ウ参照)とされている。

イ　未実現の所得と帰属所得

他方で、人の担税力を増加させる利得であっても、未実現の利得(所有資産の価値の増加益)や帰属所得(自己の財産の利用及び自家労働から得られる経済的利益)は、どこの国でも原則として課税対象から除外されている。我が国でも、所得税法は、所得を収入という形態で捉えているから(所税36条１項参照)、それらは原則として課税の対象から除かれていると解さざるを得ないが、これは、それらが本質的に所得でないからではなく、それらを捕捉し評価することが困難であるからであって、課税対象とするか否かは立法政策の問題である(金子・租税法197-198頁)。

なお、所得税法上、特別の規定で、未実現の利得や帰属所得に課税している例もあり、例えば、所得税法59条は、一定の無償の譲渡又は著しく低い対価による法人への譲渡があった場合には、例外的に時価による譲渡があったものとしている(みなし譲渡)。これは、キャピタル・ゲイン(所有資産の価値の増加)に対する無限の課税繰

延を防止するための規定である。すなわち、所得税法59条は、未実現の所得に対する課税を行うに当たって、総収入金額に算入すべき金額を擬制したものであり、所得のないところに課税所得の存在を擬制したものではない(最判昭50・５・27民集29巻５号641頁参照)。

そのほかにも、国外転出時課税制度(いわゆる出国税、所税60条の２)は、国外転出をする居住者が有価証券等を有している場合に、国外転出時の価格相当額で当該有価証券の譲渡をしたものとみなすなどして、それによって生ずる所得に対して所得税を課す制度で、未実現の利益に課税をするものであり、また、棚卸資産を家事のために消費した場合は、その資産の時価相当額は総収入金額に算入しなければならないとされており(同法39条)、帰属所得に対する課税の一例である。

ウ　違法な所得

課税所得の範囲について、いわゆる不法利得(犯罪行為・公序良俗違反行為等、違法ないし不法な活動に由来する利得)が課税所得の範囲に含まれるか否かについては、多くの事件で争われてきた。我が国の所得税法に包括的所得概念が妥当することは、前記アのとおりであり、不法な利得であっても課税所得に含まれると考えられている(注)。

この点、最判昭38・10・29(集民68号529頁)は、不法な行為から生じた所得であっても、「税法の見地からは、課税の原因となつた行為が関係当事者の間で有効のものとして取り扱われ、これにより、現実に課税の要件事実が充たされていると認められる場合である限り、右行為が有効であることを前提として租税を賦課徴収することは何ら妨げないものと解すべきである。」と判示し、不法な利得もその利益を享受している限り課税所得を構成するとした。

また、その後、利息制限法による制限超過の利息・損害金を収受した事例につき、最判昭46・11・９(民集25巻８号1120頁)は、「借

主が当初の約定に従い制限超過分を含めて利息・損害金の支払をし、貸主がこれを収受した場合は、利息制限法による制限の範囲内であると否とを問わず、これが課税の対象となるべき所得に当たる」とし、前記最判昭38・10・29と同旨の見解を示した。

このほか、違法ないし無効な原因に基づく所得に対する課税処分の適否について判示した裁判例として、①蛸配当や株主平等の原則に反する配当など商法上違法とされる配当も、税法上の利益配当に含まれるとしたもの(最判昭35・10・７民集14巻12号2420頁)、②錯誤による無効な法律行為に基づくものであっても、経済的成果が発生し存続している場合は、税法上の収益があったものとして課税の対象となるとしたもの(大阪地判昭42・７・18行集18巻７号921頁、その控訴審大阪高判昭45・１・26行集21巻１号80頁)がある。

(注)　各種所得の金額の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果が、その行為の無効であることに基因して失われた場合には、それを是正する規定として、更正の請求の特例(所税152条、所税令274条)が置かれている。

エ　債務免除益

(ｱ) 法人が個人に対してした債務免除等に係る債務免除益は、所得税の課税対象となる(注)。

所得税法は、債務免除により債務者が受ける経済的利益(債務免除益)のうち、債務者が免責許可の決定等を受けたなど「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合にその有する債務の免除を受けた」ものについては、各種所得の金額の計算上、収入金額等に算入しないものとしている(所税44条の２)。同条は、平成26年改正で新設された条文であるが、平成26年課個２－９ほか１課共同による改正前の所税基通36-17(債務免除益の特例)の取扱いを法令上明確化する趣旨で立法されたものである。

上記改正前の裁判例として、病院事業を営む者が株式会社整理

回収機構等から受けた24億円余りの債務免除に係る債務免除益について、当該債務免除が合理的な事業再生スキームに準じて行われたものであること、当該債務免除直前の時点で同人が負担していた債務総額が29億円余りに上り、期限の利益を喪失していたこと、債務者が債務免除後も債務超過の状態にあったこと等の事情の下では、当該債務免除益を事業所得の総収入金額に算入した更正処分は違法であるとしたもの(大阪地判平24・２・28訟月58巻11号3913頁)がある。

(注)　これに対し、個人が個人に対して債務免除をした場合、これにより債務者が受けた経済的利益(債務免除益)には、所得税は課されず、相続税法の規定に従って贈与税が課される(相税８条本文、所税９条１項16号)。そして、相続税法８条ただし書１号は、債務者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、当該債務の全部又は一部の免除を受けたときは、その贈与により取得したものとみなされた金額のうちその債務を弁済することが困難である部分の金額については、同条本文の規定を適用しない旨規定している。

(イ) なお、債務免除益の所得区分の判断方法について、一般的に債務免除によって生じる経済的利益(債務免除益)は債務免除という一回限りの意思表示によって偶発的に発生するものであり、かかる所得発生の直接的な原因(債務免除の意思表示)のみを担税力という面から見ると、継続的な行為から生じたものではない偶発的な所得として、これを一時所得とすべきであるようにも思われる。しかしながら、所得の担税力は、その性質や発生の態様によって異なり得るものであることからすれば、必ずしも当該所得が発生した直接的な原因により形式的・一律的に決するのが妥当とはいえず、当該所得発生に至る諸事情を全体的に考慮する必要があると思われる。債務免除益の所得区分についてもこれと同様であり、

債務の発生原因等も含め諸事情を総合的に考慮して判断すべきである(東京地判平30・４・19判時2405号３頁、福岡高判平30・11・27税資268号順号13213参照)。

オ　非課税所得

(ｱ) 保険金や損害賠償金は、損害の回復であって純資産の増加をもたらさないから、所得を構成しないといえ(金子・租税法199頁、佐藤・スタンダード16頁)、所得税法は、一定の範囲の保険金や損害賠償金を非課税とする規定を置いている(所税９条１項18号)。

なお、損害賠償の名目で金銭が授受されていても、客観的に損害が発生してない場合には、それは損害の回復ではなく、所得とされ、授受された金額が損害の範囲を超えている場合の超過額についても同様であるとされている(金子・租税法200頁)。

裁判例としては、マンション建設に反対する近隣居住者が、建築業者から支払を受けた金員の一部は、損害金ではなく承諾料であって、所得税法９条１項の非課税所得に当たらない旨を判示したものがある(大阪地判昭54・５・31行集30巻５号1077頁、その控訴審大阪高判昭55・２・29行集31巻２号316頁)。このほか、不法行為に基づく損害賠償金又はそれに代わる和解金のうち、得べかりし利益の補塡に当たるものは所得であるが、実損害の補塡に当たるものは非課税としたもの(大分地判平21・７・６税資259号順号11239、その控訴審福岡高判平22・10・12税資260号順号11530、名古屋地判平21・９・30判時2100号28頁、その控訴審名古屋高判平22・６・24税資260号順号11460)、有価証券報告書の虚偽表示の公表による株価の暴落損に対する損害賠償金につき所得税の課税対象とならないとしたもの(神戸地判平25・12・13判時2224号31頁参照)がある。

(ｲ) また、相続財産(みなし相続財産を含む。)に対しては、相続税

が課されるから、二重課税を避けるため、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得する所得に対しては、所得税は課さないこととされている(所税９条１項17号)。

最判平22・７・６(民集64巻５号1277頁)は、相続税法(平成15年法律第８号による改正前のもの)３条１項１号の規定によって相続により取得したものとみなされる生命保険契約の保険金で年金の方法により支払われるもの(年金受給権)のうち有期定期金債権に当たるものにおいて、当該年金受給権に係る年金の各支給額のうち被相続人死亡時の現在価値に相当する金額として相続税法24条１項１号所定の当該年金受給権の評価額に含まれる部分は、相続税の課税対象となる経済的価値と同一のものとして、所得税法(平成22年法律第６号による改正前のもの)９条１項15号(現17号)の規定により所得税の課税対象とならないとした。

もっとも、同判決の射程については限定的に捉えるのが通説である(最高裁判決研究会作成の平成22年10月22日付け「最高裁判決研究会」報告書参照)。

(ウ) そして、学資に充てるため給付される金品や扶養親族相互間で扶養義務を履行するために給付される金品(所税９条１項15号)に対しては、担税力が弱いため非課税とされている(金子・租税法199頁)。

裁判例としては、司法修習生が最高裁判所から支給を受けた基本給付金及び無利息で貸与を受けた修習専念資金につき所得税法９条１項15号の非課税所得とならないとしたもの(東京高判令５・７・26公刊物未登載)がある。

(エ) さらに、資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合における強制換価手続による資産の譲渡による所得も、課税の対象から除外されている(所税９条１項10号)。これは、強制換価による資産の譲渡が行われる場合、資産の所有者には担税能

力がなく、その譲渡所得に課税を行っても結果的に徴収不能となることが明らかであること、個人に対しては、その最低限度の生活を保障すべき憲法上の要請があること等を考慮したものである（千葉地判平７・12・18税資214号799頁）。

ここで、所得税法９条１項10号にいう「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難な場合」とは、債務者の債務超過の状態が著しく、その者の信用、才能等を活用しても、現にその債務の全部を弁済するための資金を調達することができないだけでなく、近い将来においても調達することができないと認められる場合をいい、これに該当するか否かは、当該資産の譲渡時を基準として判断する（東京高判平23・２・23訟月58巻１号193頁）。

「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」であるか否かの判断について参考となる裁判例として、組合（人格のない社団）の理事長が、約17億円の資産を有していた一方で、約52億円の負債があり、その負債の全額を弁済することは著しく困難であり、その全額を債務免除益として源泉所得税の計算上給与等に算入した処分は違法であるものの、当該組合から約48億円の債務免除を受け、理事長の資産が負債を約13億円上回ったことから、その上回った部分は当該債務免除によって理事長の担税力を増加させるものであり、理事長の利得に当たることが認められるから、所得税法36条１項の「経済的な利益」に該当するとして、この部分については債務を弁済することが著しく困難であるとはいえないとしたもの（広島高判平29・２・８民集72巻４号353頁）がある。

(オ) 国や地方公共団体の行政目的の遂行のため、又は収用等のために個人の資産を移転、移築、除却等することが必要になり、移転補償金等の交付を受けた場合、本来は一時所得（所税34条）の総収入金額に算入されるものと考えられるが、これに課税することは、実費弁償の趣旨で支払われる交付金の目的を減ずることになる。

そこで、所得税法44条は、移転補償金等のうち、交付の目的に従って支出した部分について、各種所得の総収入金額に算入しないこととして、課税の対象から除外している。

最判平22・３・30(集民233号327頁)は、県が施行する道路事業の用地として所有地を買い取られたことに伴い、県から同土地上に存する所有建物を移転することに対する補償金の支払を受けた個人が、当該建物を第三者に譲渡して上記土地外に曳行移転させた場合において、上記補償金のうちに上記曳行移転の費用に充てられた金額があるときは、当該金額は所得税法44条の規定に該当し、総収入金額に算入されないとした(差戻審仙台高判平22・12・８税資260号順号11568において、移転費用に充てられた金額はないとして、原処分が維持されている。)。

２　所得の帰属者の判定(課税物件の帰属の判定)

(1) 判定の基準

所得等の課税物件の帰属について名義と実体、形式と実質とが一致していない場合に、課税物件の帰属をどのように考えるか。すなわち、所得の帰属者の判定については、所得税法12条が、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」と規定して、「実質所得者課税の原則」を明らかにしている(なお、法人税法11条も、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する法人に帰属するものとして、この法律の規定を適用する」と規定し、実質所得者課税の原則を定める。また、資産の譲渡等又は特定仕入れを行った者の実質判定に関し、消費税法13条も同様の規定をする。)。

この実質所得者課税の原則の意義については、①課税物件の法律上（私法上）の帰属者とみられる者（名義人）と真実の法律上の帰属者とが相違している場合には、実質に即して帰属を判定すべき（真実の法律上の帰属者に帰属する）と解する見解（法律的帰属説）、②課税物件の法律上（私法上）の帰属者と経済上の帰属者とが相違している場合には、経済上の帰属に即して帰属を判定すべきと解する見解（経済的帰属説）がある。

これらの見解のうち、経済的帰属説に対しては、私法上の真正な法律関係とは異なる経済上の帰属関係を前提として課税を認めることになり法的安定性・予測可能性が害されること、そもそも課税要件該当性は私法上の法律関係を前提に判断すべきものであること、収益の経済上の帰属を判定することは実際上多くの困難を伴うことなどの批判があり、一般に、法律的帰属説が妥当であると解されており（金子・租税法182-183頁、金子「所得の人的帰属について」自由と正義58巻１号21頁、北野弘久・税法学原論〔第６版〕131頁、岡村忠生・法人税法講義〔第３版〕22-23頁）、下級審ではあるが裁判例の大勢も法律的帰属説によると評価されている。

法律的帰属説の立場からすると、一見、経済上の帰属にみえるような場合であっても、通常、その背後には何らかの法律関係があるはずであるから、その背後にある真の法律関係ないし事実関係を追究し、これに基づいて課税関係（課税物件の帰属）を判定することになる。そうすると、実質所得者課税の原則は、課税は私法上の真実の法律関係ないし事実関係に即して行わなければならないという租税法の適用に関する一般原則の、課税物件の帰属の分野における表現にほかならないということができる（金子・前記自由と正義58巻１号28頁、北野・前記税法学原論131頁）。したがって、収益の帰属についての課税関係を検討するに当たっては、まずは当該取引に係る私法上の真実の法律関係ないし事実関係を探求し、これを前提に当該収益が誰に帰属する

ものかを判定する必要がある。



(2) 裁判例

所得の帰属者の判定が問題となった裁判例としては、①親子間における農業所得の帰属について、「その事業主が誰であるかを判定するには、実質課税の原則に従い、農地の所有または耕作名義、米穀の売渡名義のいかんにかかわらず、両者の職業、年齢、知識経験の程度、農耕能力、農業資材の有無、耕地所有権または耕作権の所在等を総合勘案して、その農業の経営方針の決定等につき支配的影響力を有し、事業収益を実質的に支配享受していると認められる者が、当該農業の事業主に該当するものと解すべき」であるとしたもの（富山地判昭47・５・26行集23巻５号358頁）、②兄弟間における酒類販売業に係る収益の帰属について、弟が昭和25年に酒類販売業に専念するようになって以後、酒類免許者である兄が上記営業についてどの程度の勤労をしたか、具体的に判然としない点があるが、兄がアルコール中毒症その他の疾病のため、主として弟がその勤労によって上記営業を運営してきたものの、兄がその営業に全く従事できない状態でもなかったものであり、ことに上記営業のための酒類販売免許はその死亡まで兄名義であり、同人はこの名義を弟に変更することを拒否していたものであるから、上記営業による所得及び営業用資産は法律上その死亡まで兄

に属したものと認めるのが相当であるとしたもの(福岡高判昭60・３・29訟月31巻11号2906頁)、③妻が行った有価証券の取引が夫の包括的委任に基づくものであるとして、その取引による所得が夫に帰属するとしたもの(福岡高判昭59・５・30訟月30巻10号2006頁、その上告審最判昭62・５・８集民151号35頁)等がある。

さらに、④夫と妻が共有持分を各２分の１とする夫婦財産契約を締結している場合の夫の稼得した弁護士報酬の帰属につき、東京地判昭63・５・16(判時1281号87頁)は、「ある収入が所得税法上誰の所得に属するかは、当該収入の権利が発生した段階において、その権利が実体法上相手方との関係で誰に帰属するかということによって決定されるものというべきであり、所得税法は課税単位を個人として、その者の稼得した所得について所得税を課することとしているのである」として、当該弁護士報酬は夫に帰属する旨判示したもの(その控訴審である東京高判平２・12・12税資181号867頁、その上告審である最判平３・12・３税資187号231頁も同様の判断をしている。)、⑤風俗営業者の認定に関し、店舗に関する賃貸借契約の名義人、出資の状況、収支の管理、従業員の募集、採用、監督状況等を総合的に検討すれば、その経営者は、開店以来、一貫して原告であり、全店舗の事業に係る所得は原告に帰属すると認めるのが相当であるとしたもの(名古屋地判平17・11・24判タ1204号114頁)、⑥商品先物取引委託契約上の差益の支払請求権は、法律上同契約上の委託者とされている者に帰属するから、委託者が実質的にもその利益を享受した者であることが事実上推定され、この推定を覆すに足りる反証のない限り、委託者がその所得者であることが認められるとしたもの(広島地判平18・５・30税資256号順号10409)、⑦中小企業等協同組合法に基づく事業協同組合において、組合員の死亡による脱退に伴う持分払戻請求権は、組合員が死亡した時点で確定的に発生し、死亡した組合員に帰属するから、その出資金超過額は、(相続人固有の権利ではなく、)死亡した組合員の所

得となるとしたもの(東京高判平20・11・27訟月56巻２号130頁)、⑧事業所得から生ずる収益が帰属する者を判定するに当たり、当該事業の遂行に際して行われる法律行為の名義、当該事業に係る出資状況、収支の管理状況、従業員に対する指揮監督の状況、当該事業から生じた利益の分配に関する合意内容などを総合し、当該事業における経営方針の決定等について支配的影響力を有する者が誰であるかを社会通念によって判断すべきであるとしたもの(大阪地判平25・８・27税資263順号12275、その控訴審大阪高判平26・２・27税資264号順号12419)、⑨事業取引の主体を認定するに当たっては、第三者への不動産の貸付け及び譲渡によって得られた利益の帰属先及び不動産購入原資を含む事業資金の調達実態を中心に、取引の経過を全体的に評価し、自己の計算により事業活動を行った者(経営主体)を事業取引(事業活動に属する取引)の主体と評価すべきであるとしたもの(東京高判平28・２・26判タ1427号133頁)等もある。

３　所得の種類・区分

(1) 総説

所得税法は、源泉別の所得の担税力の差異等に着目し、居住者の所得を10種類に区分し、それぞれの所得の態様に応じて所得金額の計算方法を規定している(東京地判平25・９・27税資263号順号12298参照)。また、所得種類間における課税上の取扱いの差異は、各所得の種類ごとの所得金額の計算方法の通則のみならず、資産損失の必要経費算入(所税51条)、損益通算(所税69条)、純損失の繰越控除(所税70条)、雑損失の繰越控除(所税71条)、青色申告書の提出の可否(所税143条)、源泉徴収の有無・方法(所税181条以下)等についても設けられている。

なお、純損失の繰越控除については、本来、所得金額の計算は、１暦年ごとの期間計算を建前とし、ある年に生じた損失の金額は、これを翌年以後の所得金額の計算に関係させないことを原則としている

が、損失の発生による担税力の減少を考慮して、暦年計算の例外として、特定の場合に限り、損失の金額のうち損益通算を行った後なお控除し切れない損失の金額(「純損失の金額」・所税２条１項25号)を、損失が生じた年の翌年から３年間の総所得金額、退職所得金額又は山林所得の金額の計算上、繰り越して控除を認めているところ、純損失の繰越控除の範囲は青色申告者と白色申告者とで異なり、前者については純損失の金額の全てを繰り越すことができるのに対し(所税70条１項、４項、所税令201条)、後者については純損失の金額のうち、変動所得の損失又は被災事業用資産の損失の金額に限って繰り越すことを認めている(所税70条２項、４項、所税令202条)。

また、雑損失の繰越控除については、火災、水害、地震、盗難等によって思わぬ生活資産に損失を生じた場合に、担税力が減殺されることを考慮し、その損失の金額を「雑損失の金額」(所税２条１項26号)として、その損失が生じた年分の総所得金額等の金額を超える部分の金額を、その損失の生じた翌年から３年内の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額の計算上、控除することを認めている(所税71条)。

このように、所得税においては、所得の種類いかんということが納付すべき所得税額等に大きな影響を及ぼすことになる(注)。しかし、各種類別の所得の内容については、所得税法中にそれぞれ定義が置かれているが(所税23条ないし35条)、個々の所得によっては、当該規定のみによって直ちに所得の種類を区分するということが難しい場合も少なくない。そのため、訴訟においても、所得の種類区分やその判断基準が問題となる事案が極めて多い。

所得の種類区分の判断方法について、東京地判昭39・５・28(民集24巻11号1628頁)は、「所得税法は、所得を類型化するに当たって、「賃貸に因る所得」、「譲渡に因る所得」というような民法的用語を使用しているが、これらの法律的行為の民法上の性質のみを重視しているものとは思われず、むしろ、これらの行為、従ってこれから生ずる所

得の経済的実質に着目し、それぞれの経済的実質に応ずる担税力を考慮して課税所得額を算定せしめる趣旨において所得の種類を分類したものと解すべきであるから、或る所得がいずれの類型に該当するかを判断するに当たっては、純法律的、形式的観点よりも、むしろ、経済的実質的観点が重視されるべきものであり、従って経済的実質が類似するとの認識を根拠として類推解釈を行うことが許されないと解すべき根本的な理由はないものといわねばならない。」と判示している(その控訴審である東京高判昭41・３・15民集24巻11号1638頁、その上告審である最判昭45・10・23民集24巻11号1617頁も、上記結論を維持している。)。

所得の種類区分に関する争いにおいては、特に利子・配当のように同一用語について税法と一般私法とが異なる解釈を採る場合、同一又は類似の源泉から生ずる所得が課税方法の異なる所得に区分される場合、資産の移転があっても譲渡代金の授受がないときに譲渡所得課税が行われる場合等に問題が複雑となる。これらの訴訟に関する主要な参考裁判例は後に述べるが、同一又は類似の源泉から生ずる所得の種類区分について、その判断が分かれている裁判例があるときには、単に結論のみならず、個々の具体的事案ごとに事実認定及びその結論に至った理由についての検討が必要である。

(注)　所得の種類相互間で課税上の差異が生じることが憲法の平等原則等に違反するか否かが争われた事案について、最判昭37・２・28(刑集16巻２号212頁)は、「同じ所得税であつても、所得の種類や態様の異なるに応じてそれぞれにふさわしいような徴税の方法、納税の時期等が別様に定められることはむしろ当然であつて、それ等が一律でないことをもつて憲法14条に違反するということはできない。」とした。

(2) 各種所得の意義と範囲

ア　利子所得

(ｱ) 意義及び金額

利子所得とは、公社債及び預貯金の利子等に係る所得をいう(所税23条１項)。

利子所得の金額は、その年中の利子等の収入金額であり(同条２項)、経費の控除は認められていない。

(ｲ) 課税方法

国内において利子等の支払を受ける場合には、その利子所得は総合課税の対象から除かれ、他の所得と分離して、一律に比例税率(所得税15パーセント、地方税５パーセントを合わせると20パーセント)で課税され(措置法３条１項、３条の３第１項)、しかも上記税率と同じ税率で源泉徴収を行うこととされている(所税181条、182条１号)(注)。したがって、利子所得に対する課税は、源泉徴収によって完了する。

最判平３・12・５(集民163号647頁)は、上記制度は憲法14条１項に違反するものではないと判示している。

(注)　平成25年から令和19年までの各年分については、所得税法及び措置法により源泉徴収することとされている所得について、所得税のほか基準所得税額に2.1パーセントを乗じた額の復興特別所得税が課されることとされ、これらを併せた利子所得の税率は15.315パーセント(このほかに地方税５パーセント)となる(東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法28条１項)。

(ｳ) 利子所得該当性に関する裁判例

新株引受権付社債(いわゆるワラント債)の受取利息が利子所得と配当所得のいずれに該当するかが争われた事案について、横浜地判平２・３・19(税資175号1228頁)は、当該受取利息は利子所得に該当するから、その取得費用に係る借入金利子は、所得の金額の計算に当たって受取利息から控除することはできないとしている(その控訴審である東京高判平２・８・８税資180号451頁、

その上告審である最判平３・４・11集民162号461頁も同様の判断をしている。)。

イ　配当所得

(ｱ) 意義及び金額

a　配当所得とは、法人から受ける剰余金の配当、利益の配当等に係る所得をいう(所税24条１項)。

b　配当所得の金額は、その年中の収入金額であるが、株式その他配当所得を生ずべき元本を取得するために要した負債の利子(ただし、元本を有していた期間に対応する一定部分に限る。)の金額の控除が認められている(所税24条２項、所税令58条)。

なお、事業所得又は雑所得の基因となった有価証券を取得するために要した負債の利子は、事業所得又は雑所得の必要経費に含まれ、配当所得から控除する負債の利子には含まれない(所税24条２項)。

c　また、株主等が一定の事由により法人から金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額(交付額)が、その法人の資本金等の額等のうちその交付の基因となった株式又は出資に対応する部分の金額を超える部分の額については、剰余金の配当等とみなし(いわゆる「みなし配当」)、配当所得として課税される(所税25条)。これは、形式的には法人の利益配当ではないが、資本の払戻し、法人の解散による残余財産の分配等の方法で、実質的に利益配当に相当する法人利益の株主等への帰属が認められる行為が行われたときに、その経済的実質に着目し、これを配当とみなして株主等に課税する趣旨のものである(武田・ＤＨＣコメ所得税法1522頁)。

ここで、「金銭その他の資産の交付を受けた場合」(所税25条１項)には、金銭その他の資産が実際に交付された場合だけ

でなく、同様の経済的利益をもたらす債務の消滅等があった場合を含む(大阪高判平24・２・16訟月58巻11号3876頁)。

(ｲ) 課税方法

原則として、20パーセントの税率で源泉徴収の対象となり(所税181条、182条)、かつ、総合課税の対象となるが、租税特別措置法に多くの例外規定が置かれている(復興特別所得税についてア(ｲ)の(注)参照)。

(ｳ) 配当所得該当性が争われた裁判例

①最判昭35・10・７(民集14巻12号2420頁)は、所得税法上の利益配当とは、必ずしも商法の規定に従って適法にされるものに限らないが、株主相互金融会社が株主に対して支払う優待金なるものは、損益計算上利益の有無にかかわらず支払われるものであるから、所得税法上の利益配当に当たらない(注)と判示しており、また、②東京地判昭52・４・25(行集31巻９号1894頁)は、投下資本の直接の対価としての性質を有せず、本来ならば一時所得を構成するような所得であっても、株主等が法人からその株主等たる地位に基づいて供与を受けた利益(優待金)は、配当所得と解すべきであるとしている。

(注)　ただし、法人所得の計算上、損金には算入されないと解すべきであるとされている(最判昭43・11・13民集22巻12号2449頁)。

ウ　不動産所得

(ｱ) 意義及び金額等

不動産所得とは、不動産、不動産の上に存する権利、船舶又は航空機の貸付けによる所得をいう(所税26条１項)。

その年中の不動産所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額が不動産所得の金額とされ(同条２項)、総合課税の対象となる。

なお、これら不動産等の貸付けを事業として行っている場合に

おいても、その事業から生ずる所得は不動産所得となり、事業所得とはならない(所税令63条)。

(イ) 不動産所得該当性に関する裁判例

a　借地権設定に際して土地所有者に支払われる権利金が、不動産所得か譲渡所得かが争われた事案について、最判昭45・10・23(民集24巻11号1617頁)は、通常、権利金は賃貸人が賃借人に対して一定の期間不動産を使用収益させる対価の一部として支払を受ける一時の所得であるから、不動産所得ではあるが、権利金のうちには、経済的、実質的に見れば所有権の一部を譲渡する対価としての性質を有するものが存することから、「右借地権設定契約が長期の存続期間を定めるものであり、かつ、借地権の譲渡性を承認するものである等、所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手離す結果となる場合に、その対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるというようなものは、(中略)改正前の旧所得税法の下においても、なお、譲渡所得に当たるものと類推解釈するのが相当である。」と判示した。前記最高裁判決は、不動産所得と譲渡所得の区別について、経済的・実質的に判断したものである。

b　このほか、①貸地上の建物収去土地明渡請求訴訟において成立した貸地の一部を明け渡し、一部を継続賃貸する旨の裁判上の和解により、賃貸人が得た明渡しを受けた土地に係る借地権価格相当の経済的利益について、実質的には、従前の賃借権の更新料的性質の収入に当たる部分及び不特定の相手方に対する同賃借権の区分譲渡についての事前の承諾料収入に当たる部分が主体であり、一時所得ではなく、不動産所得に当たるとしたもの(東京地判昭61・３・18訟月32巻10号2433頁)、②不動産所得を生ずべき事業といえるか否かは、営利性・有償性の有無、継続性・反復性の有無、自己の危険と計算における企業遂行性

の有無、その取引に費やした精神的肉体的労力の程度、人的・物的設備の有無、その取引の目的、その者の職歴・社会的地位・生活状況などの諸点を総合して、社会通念上事業と言い得るか否かによって判断されるべきであり、５棟10室の規模に至らない不動産貸付けが直ちに社会通念上事業に当たらないということはできないとしたもの(東京地判平７・６・30行集46巻６・７号659頁)、③契約の解除に伴う保証金の返還及び敷金の返還債務の免除について、保証金の返還については賃料と相殺処理がされていることや、契約の解除により失われる原告の将来賃料収入の補償としての性質を有するとして、所得税法施行令94条１項２号にいう「補償金その他これに類するもの」に当たり、不動産所得に該当するとしたもの(東京地判平21・７・24税資259号順号11250)、④土地上の建物等賃貸借契約の合意解約に際し、賃借人が預託していた保証金返還義務の免除による利益について、不動産賃貸業務の遂行により生ずべき収入金額に代わる性質を有し不動産所得に当たるとしたもの(東京地判平22・３・26税資260号順号11407)、⑤住宅供給公社が借り上げている建物の建設資金に係る住宅金融公庫からの融資金につき、貸主が地方公共団体から利子補給金の一括交付を受けた場合、その一括交付金が不動産所得に該当するとしたもの(東京高判平27・３・19訟月61巻10号1966頁)等がある。

c　不動産所得に副収入又は付随収入が含まれるか否か等について、東京高判平28・２・17(税資266号順号12800)は、不動産所得とは、賃貸人が賃借人に対して一定の期間、不動産等を使用収益させる対価として受け取る利益又はこれに代わる性質を有するものと解するのが相当であるとした上で、民法上の組合を組成した上で金融機関から金員を借り入れて購入した航空機を航空会社に賃貸する事業を営んでいた者が航空機を売却して当

該事業を終了する際に航空機の購入原資の一部となった借入金の一部に係る債務の免除を受けたこと等によって得た利益は、組合が行っていた営利を目的とする継続的行為である航空機の賃貸自体によって発生したものではなく、航空機を使用収益させる対価又はこれに代わる性質を有するものでもないから、不動産所得に該当せず、一時所得に該当する旨判示した。

他方で、不動産所得には、不動産を使用収益させる対価として受け取る利益又はこれに代わる性質を有する利益にとどまらず、不動産貸付業務の遂行による副収入や付随収入等も含まれ、かかる付随収入等には、金銭のみならず金銭以外の物や経済的な利益も含まれると解するのが相当であるとした上で、不動産貸付業務等を行っていた者の借入金の一部は、不動産貸付業務の用に供される建物の建築資金として同業務の遂行のために借り入れられたものであり、同業務の言わば運転資金的性質を有しているものと評価でき、その借換え等である借入れに係る借入金及びその債務免除益も同様の性質を有するものと理解できるとして、その債務免除益については、不動産貸付業務の遂行による収入ということができ、不動産所得に当たると判示して不動産所得の範囲を広く捉える裁判例（東京地判平30・４・19判時2405号３頁・確定）もあるが、副収入や付随収入等も不動産所得の範囲に含まれ、使用収益させる相手方から得られるものに限定されることもないとしつつ、所得税法26条１項の文理からすると、不動産所得は、不動産等の貸付けと因果関係を有すること、すなわち、不動産等を使用収益させることによって初めて得られるものに限定されると解されるから、賃貸不動産の取得のための借入金債務を免除されたことによる債務免除益は不動産所得ではなく一時所得であると判示し、不動産所得とは不動産の貸付業務の遂行により生ずべき所得をいう旨の国の

主張を排斥した裁判例(福岡高判平30・11・27税資268号順号13213・確定)もある。

[redacted]

エ　事業所得

(ｱ) 意義及び金額等

事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の「対価を得て継続的に行う事業」から生ずる所得をいう(所税27条１項、所税令63条)。

事業所得の金額は、その年中の事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額であり(所税27条２項)、総合課税の対象とされる。

なお、事業の遂行に付随して生じた収入は、原則として、事業所得に含まれる。ただし、山林所得又は譲渡所得に該当するものは事業所得から除かれている(所税27条１項)。

(ｲ) 事業所得該当性に関する裁判例

ａ　ある所得が事業所得に該当する場合には、損益通算の対象になること(所税69条)、青色申告の承認を受けること(所税143条)により種々の特典を受けられることなどから、事業所得に該当するか否かは重要な問題である。

ある種の所得が事業所得に当たるかどうかは、所得税法の趣旨・目的に照らし、社会通念によって決すべきこととなるが、最判昭56・４・24(民集35巻３号672頁)は、事業所得か給与所得かを区分するに際し、「事業所得とは、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

から生ずる所得」をいうとしている。

b　事業所得に関する裁判例は、特に損益通算の対象とならない雑所得との区分をめぐって数多くのものがある。例えば、①最判昭53・10・31(訟月25巻３号889頁)は、株式の信用取引から生じた所得を事業所得に当たらないと判示し、②最判昭53・２・14(税資97号173頁)及び最判昭47・11・９(税資66号940頁)は、商品先物取引から生じた所得を事業所得であると判示しているが、③福岡高判昭54・７・17(訟月25巻11号2888頁)は、電気建設工事会社の取締役技術部長としての職業を有する者が行った商品先物取引が、当該取引の実態からみて営利性・継続性は認められるものの、余剰資金の運用がほとんどであり、かつ、他人任せで、恒常的な収益を容易に期待し得ず、事業としての社会的客観性にも乏しいとして、所得税法施行令63条にいう「事業」とは認められないと判示しており、これと類似の判決も多数ある。

要するに、事業所得となるか雑所得となるかは、単に取引の種類によって決まるのではなく、様々な要素を総合考慮して、その所得の発生の原因となった経済的活動が「社会通念上事業といえるか」という観点から判断されることとなる(佐藤・スタンダード212頁参照)。この判断要素に関し、一定の経済的行為が所得税法施行令63条12号にいう「対価を得て継続的に行う事業」に該当するかどうかは、その「経済的行為の営利性、有償性の有無、継続性、反覆性の有無のほか、自己の危険と計算による企画遂行性の有無、当該経済的行為に費した精神的、肉体的労力の程度、人的、物的設備の有無、当該経済的行為をなす資金の調達方法、その者の職業、経歴及び社会的地位、生活状況及び当該経済的行為をなすことにより相当程度の期間継続にて安定した収益を得られる可能性が存するか否か等の諸要素

を総合的に検討して社会通念に照らしてこれを判断すべきもの」とした名古屋地判昭60・４・26(行集36巻４号589頁)が参考となる。

また、事業所得と譲渡所得との区分について、①販売目的のために宅地造成等の加工を加えた土地の譲渡によって生じた所得のうち、譲渡所得の対象となるのは、加工に着手する直前の土地等の価額であり、事業所得は土地等の譲渡による所得から譲渡所得を控除したものとすべきであるとしたもの(松山地判平３・４・18訟月37巻12号2205頁)、②地下鉄工事の施行に伴い旅館等の営業を行う者が受けた営業補償金は、譲渡所得又は一時所得ではなく事業所得であるとしたもの(東京地判昭45・11・30訟月17巻３号501頁)、③公有水面埋立てによる航路廃止に伴い旅客定期航路事業者が受けた航路営業補償金は、同様に譲渡所得ではなく事業所得であるとしたもの(長崎地判昭46・12・８行集22巻11・12号1880頁)がある。

弁護士が得た所得について、事業所得と給与所得のいずれに当たるかがしばしば問題となるが、裁判例として、④弁護士の顧問料は、顧問会社から格別の支配、拘束等を受けることなく労務の提供をしているなどの態様に照らせば、給与所得ではなく事業所得に当たるとしたもの(前記最判昭56・４・24)、⑤弁護士が顧問契約の終了に起因して受領した解嘱慰労金は、給与所得ないし退職所得ではなく、事業所得に当たるとしたもの(最判平元・６・22税資170号769頁)、⑥弁護士会法律相談センターの行う無料法律相談業務に従事した対価として弁護士会から支給された担当弁護士の日当に係る所得は、給与所得ではなく、事業所得に当たるとしたもの(大阪高判平21・４・22税資259号順号11185)等がある。

このほか、事業所得と一時所得のいずれに当たるかについて、

⑦弁護士事務所の立ち退きに当たって支払われた立退料のうち、賃料等差額・新事務所開設費用の補塡部分は事業所得の必要経費の補塡となる部分であり事業所得であるとし、退去費用の補塡部分は一時所得に当たるとしたものがある（東京高判平26・２・12税資264号順号12405。なお、立退料の所得区分は、資産の消滅の対価補償としての性格のもの（譲渡所得）や収入金額又は必要経費の補塡としての性格のもの（事業所得等）に該当する部分を除いた金額は、一時所得になるとされている（所税基通33－６、34－１(7)）。）。

オ　給与所得

(ｱ) 意義及び金額等

給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得をいい（所税28条１項）、その年中の給与等の収入金額から給与所得控除額を控除した残額が給与所得の金額とされている（同条２項）。なお、各年において特定支出をし、その額が給与所得控除額の２分の１を超える場合には、その超える額も給与所得の金額の計算上控除することができる（所税57条の２）。

最判昭60・３・27（民集39巻2号247頁）は、給与所得に係る必要経費につき、実額控除を排し、代わりに概算控除の制度を認めた目的は、給与所得者と事業所得者等との租税負担の均衡に配意しつつ、必要経費の実額控除を行うことによる弊害を防止することにあって、正当なものであり、かつ、給与所得者において自ら負担する必要経費の額が一般に所得税法所定の給与所得控除の額を明らかに上回るものと認めることは困難であって、上記給与所得控除の額は事業所得に係る必要経費の額との対比において相当性を欠くことが明らかであるということはできないから、所得税法が必要経費の控除について事業所得者等と給与所得者との間に

設けた区別は、合理的であり、憲法14条１項に違反しないと判示している(なお、憲法25条等にも反しないことにつき、最判平元・２・７集民156号87頁参照)。

(ｲ) 給与所得に係る源泉徴収義務

給与所得は源泉徴収の対象とされており、給与等の支払者がその支払の際に、その支払額に応じた所得税を徴収し、これを国に納付しなければならない(所税183条以下)。さらに、給与等が一定の金額以下の者については、給与等の支払者がその年の最後の支払の際にいわゆる年末調整を行い、その年の給与の総額に対する正式の所得税額とそれまでの源泉徴収税額の合計を比較して過不足を精算し、不足額がある場合には、その不足額を国に納付しなければならない(所税190条以下)。

(ｳ) 給与所得該当性に関する裁判例

上記(ｲ)のとおり、給与等の支払者は、その支払の際に所得税を徴収し、これを国に納付する義務を負うこととなるため、ある所得が給与所得に該当するか否かは支払者にとって重要であり、訴訟においても給与所得該当性が争われることとなる。

a　前記最判昭56・４・24は、事業所得との区分において、「給与所得とは雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をい」い、「とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかが重視されなければならない」と判示している。もっとも、同判決は、弁護士の顧問料収入が事業所得又は給与所得のいずれに該当するのかが争点となった事案において、その所得区分に関する「判断の一応の基準として」と断った上で、上記のとおり説示しているものにすぎず、給与所得の意義ないし要

件につき一般法理を述べたものではないことに留意すべきである(増田稔・最判解<民事>平成17年度(上)52頁参照)。

また、最判平27・10・８(集民251号１頁)は、「賞与又は賞与の性質を有する給与とは、上記の給付のうち功労への報奨等の観点をも考慮して臨時的に付与される給付であって、その給付には金銭のみならず金銭以外の物や経済的な利益も含まれる」と判示している。

なお、代表取締役や理事長のように当該法人の代表権を有する者は、定款の定めや株主総会の決議等による限度額の範囲内で、自己の報酬の支払方法を決定する権限を有しており、さらに定款の定めや株主総会決議が元来予定していない経済的利益の享受によって利益を得ることも可能である。このことは法人の経営の実権を代表者が掌握し、法人を事実上支配している等の事情があれば、一層容易に起こり得る。したがって、代表取締役や理事長のような権限のある法人代表者が、自己の権限を濫用して、当該法人の事業活動を通じて得た利得は、給与支出の外形を有していない利得であっても、法人の資産から支出し、その支出を利得、費消したと認められる場合には、その支出が法人代表者の立場と無関係であり、法人から見て純然たる第三者との取引ともいうべき態様によるものであるなどの特段の事情がない限り、その利得は、実質的にその法人代表者がその地位及び権限に対して受けた給与に当たるとみるべきであろう(同旨のものとして、仙台高判平16・３・12税資254号順号9593、さいたま地判平15・９・10税資253号順号9429参照)。

b　給与所得に関する裁判例も多く、例えば、①「勤労者たる地位に基づいて使用者から受ける給付」は全て所得税法９条５号(昭和29年法律第52号による改正前のもの)にいう給与所得を構成する収入と解すべきであるとした上、支給を受けた通勤定期

券又はその購入代金が給与所得に当たるとした最判昭37・８・10(民集16巻８号1749頁)のほか、②大学教授に対して、入学増収研究費、見学研究費及び付属高校一斉テスト手当金の名目で支給された金員は給与所得に当たるとしたもの(最判昭54・12・20集民128号277頁)、③学校法人が理事長に対し旅費、交通費、研究費の名目で毎月一定額を支払い、かつ、精算を要しないこととされている金員は給与所得に当たるとしたもの(名古屋地判昭55・８・29税資114号562頁)、④従業員の２泊３日の香港への慰安旅行に対し会社が従業員１人当たり２万円の費用を負担したことについて、所得税基本通達36－30で課税対象としないものとしている「社会通念上一般的に行われていると認められる旅行等の行事の費用を負担すること」に当たり、旅行先が外国であるというだけで国内旅行と異なる取扱いをすることは相当でないとして、その費用負担金は給与所得に該当しないとしたもの(大阪高判昭63・３・31訟月34巻10号2096頁)、⑤民法上の組合の組合員が、その組合の事業に従事したことにつき、金員の支払を受けた場合、当該金員は事業所得ではなく、給与所得に当たるとしたもの(最判平13・７・13集民202号673頁)、⑥法人の役員が不法に法人の会計から自己の口座に移した金員につき、雑所得ではなく給与所得(賞与)に当たるとしたもの(大阪高判平15・８・27税資253号順号9416)、⑦麻酔医師が、麻酔手術を施行した複数の病院から得た報酬につき、いずれも事業所得ではなく給与所得に当たるとしたもの(東京地判平24・９・21税資262号順号12043)、⑧ホステスに支払われた報酬又は料金につき、その勤務実態を踏まえて給与所得に当たるとしたもの(福岡地判平28・10・14税資266号順号12916、その控訴審福岡高判平29・３・28税資267号順号13003)等がある。

なお、給与所得者の特定支出の控除の特例(所税57条の２)が

認められる以前は、定額の給与所得控除額の控除しか認められていなかったため、ある特定の所得については給与所得か事業所得又は雑所得かが争われることが多かったが、⑨交響楽団の正楽員たる身分を有するバイオリニストが同楽団から受ける報酬は、事業所得ではなく給与所得に当たるとしたもの(最判昭53・８・29訟月24巻11号2430頁)、⑩私立大学教授が他大学から得た非常勤講師料は、雑所得ではなく給与所得に当たるとしたもの(大阪高判昭57・11・18行集33巻11号2316頁)がある。

c　また、給与所得は、金銭の形をとる必要はなく、雇用契約又はこれに準ずる関係に基づき、非独立的に提供された人的役務の提供の対価として雇用者から受け取る資産ないし経済的利益であってもよいとされている。これを「フリンジ・ベネフィット」という(金子・租税法247-248頁、佐藤・スタンダード167ないし169頁参照)。

例えば、①通勤用に支給したタクシー乗車券(大阪地判昭43・４・26訟月14巻７号826頁)、②従業員の大学入学に伴う授業料の負担(東京地判昭44・12・25行集20巻12号1757頁)、③無利息貸付けの場合の利息相当額(名古屋地判昭55・８・29税資114号562頁)、④法人が税引前の手取額保証の意味で従業員の給与等につき負担した源泉所得税額(東京高判平６・９・29行集45巻８・９号1819頁)等がこれに当たるとされている(なお、上記ｂで挙げた裁判例の中にも「フリンジ・ベネフィット」に係る事案と整理できるものがある。)。

d　米国を始めとする世界の幾つかの国においては、自社株式を利用した長期インセンティブ(奨励的、勧誘的、動機付け)・プランとしての報酬制度が多岐にわたって採用されている。こうした報酬制度として、ストック・オプション(あらかじめ定められた一定の権利行使価格で株式を取得することができる権利

を従業員等に付与するもの)、リストリクテッド・ストック(譲渡制限付きで株式を従業員等に付与するもの)、ストック・アワード(株式を無償で取得することができる権利)等の制度があるが、その被付与者が取得する利益について、課税時期や所得区分が問題となることが多い。

この点に関する裁判例として、⑤海外親会社から内国子会社の従業員に付与されたストック・オプションを行使して得られた権利行使益は、給与所得に当たるとされたもの(最判平17・１・25民集59巻１号64頁)、⑥海外親会社から内国子会社の役員に付与された譲渡制限株式(リストリクテッド・ストック)の譲渡制限が解除されたことにより得た利益が、給与所得に当たるとされたもの(東京地判平17・12・16訟月53巻３号871頁)、⑦外国法人の子会社である日本法人の従業員が親会社である外国法人から付与されたストック・アワードにつき、その「vest」時に当該株式の時価相当額の経済的利益を取得し、当該経済的利益は給与所得に当たるとされたもの(大阪高判平20・12・19訟月56巻１号１頁)、⑧会社代表取締役としての地位に基づいて取得したものと認められる株式に係る経済的な利益について給与所得に当たるとされたもの(東京地判令４・２・14公刊物未登載、その控訴審東京高判令４・９・28公刊物未登載(上告不受理により確定))などがある。

カ　退職所得

(ｱ) 意義及び金額等

退職所得とは、退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与に係る所得をいう(所税30条１項)。

その金額は、その年中の退職手当等の収入金額から退職所得控除額(所税30条３項、所税令69条)を控除し、その控除した残額の

２分の１に相当する金額(当該退職手当等が特定役員退職手当等である場合は、その控除した残額)が退職所得の金額とされ(所税30条２項)、他の所得と分離して税率を適用する(所税89条)。

退職所得は、給与の一部の一括後払の性質を有し、給与所得と同じ性質を持つが、退職後(老後)の生活の糧であり担税力が低いと考えられることから、超過累進税率の適用を緩和して税負担を軽減する措置が講じられている。退職所得にこのような税制上の優遇措置が講じられている趣旨について、最判昭58・９・９(民集37巻７号962頁)は、「一般に、退職手当等の名義で退職を原因として一時に支給される金員は、その内容において、退職者が長期間特定の事業所等において勤務してきたことに対する報償及び右期間中の就労に対する対価の一部分の累積たる性質を持つとともに、その機能において、受給者の退職後の生活を保障し、多くの場合いわゆる老後の生活の糧となるものであつて、他の一般の給与所得と同様に一律に累進税率による課税の対象とし、一時に高額の所得税を課することとしたのでは、公正を欠き、かつ社会政策的にも妥当でない結果を生ずることになることから、かかる結果を避ける趣旨に出たものと解される。」としている。

また、退職により支給される一時金であるが、使用者以外の者から支給される一時金のうち、厚生年金、国民年金法等に基づいて支給される一時金ないし退職一時金については、退職手当等とみなされる(所税31条)。これを「みなし退職所得」という。所得税法31条各号に定める一時金ないし退職一時金は、使用者から直接に支給されるものではないため、同法30条の退職手当等に該当するものではないが、過去の雇用関係あるいは勤務関係を前提として退職時に支給されるものであり、しかもその原資は受給者が被保険者、組合員又は受益者として負担した保険料又は掛金のほか、使用者の負担に係るものであるため、使用者から支給される

退職手当等とみなして、これと同じ取扱いをするのが妥当であるという考え方による。この点からすると、所得税法31条は、被用者の退職金の引当てとなる資産を使用者ないし勤務先の外部に拠出して運用し、その拠出先から被用者に支払われる場合の規定であるといえる(東京高判平21・7・1税資259号順号11238)。

なお、本人が死亡して遺族が受け取る一定の退職手当等は、相続財産とみなされて相続税の課税対象となるので(相税3条1項2号)、所得税は課税されない(所税9条1項17号)。

(イ) 退職所得該当性に関する裁判例

a　退職所得の意義について、①前記最判昭58・9・9は、ある金員が、(i) 所得税法30条1項にいう「退職により一時に受ける給与」に当たるというためには、「それが、(1)退職すなわち勤務関係の終了という事実によってはじめて給付されること、(2)従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部の後払の性質を有すること、(3)一時金として支払われること、との要件を備えることが必要」であり、また、(ii) 同規定にいう「これらの性質を有する給与」に当たるというためには、「それが、形式的には右の各要件の全てを備えていなくても、実質的にみてこれらの要件の要求するところに適合し、課税上、右「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当とするものであることを必要とすると解すべきである」とした。また、②最判昭58・12・6(集民140号589頁)は、勤務の中途で支給される金員が実質的にみて「退職により一時に受ける給与」に当たるというためには、「当該金員が定年延長又は退職年金制度の採用等の合理的な理由による退職金支給制度の実質的改変により精算の必要があって支給されるものであるとか、あるいは、当該勤務関係の性質、内容、労働条件等において重大な変動があって、形式的には継続してい

る勤務関係が実質的には単なる従前の勤務関係の延長とはみられないなどの特別の事実関係があることを要するものと解すべき」であると判示している。

これらを前提として、上記各判決は、(ｱ)従業員の勤務年数が満５年に達するごとに退職金を支給する旨及び当該退職金の算定に当たっては既に支給した退職金の算定の基礎とされた勤務年数は算入しない旨を定めた給与規程に基づき、勤務年数が満５年に達した者に支給した退職金名義の金員、(ｲ)勤続満10年に達することをもって定年とし、その時点で退職金を支給し、その後引き続き勤務する場合は再雇用とする旨の退職金規程に基づき、勤続満10年に達した従業員に支給した退職金名義の金員について、いずれも給与所得に該当し退職所得に該当しないとしている(前記最判昭58・９・９が(ｱ)に係るもので、前記最判昭58・12・６が(ｲ)に係るものである。)。

b　また、①代表取締役を退任して非常勤の取締役となった者が支給を受けた役員退職慰労金について、同人が依然として会社の経営の中心にとどまっている等退職の事実が認められない場合には、賞与に当たり退職所得には当たらないとした事案がある(東京高判平17・９・29訟月52巻8号2602頁)。

これに対し、②学校法人の理事長が、その設置する高校等の校長を退職し、大学の学長に就任した際に支給された金員につき、その勤務関係は性質、内容、処遇等に重大な変更があったとして退職所得該当性を認めた事案(大阪地判平20・２・29判タ1268号164頁。類似事案について京都地判平23・４・14税資261号順号11669)、③会社の使用人が執行役に就任するに当たり支給された金員について、同様の判断がされた事案(大阪地判平20・２・29判タ1267号196頁)、④分掌変更の前後を通じて会社の取締役の地位にあったものの、会社の代表権を喪失し非常

勤となり、役員報酬も半額以下とされていることから、退職したのと同視できるとして、退職所得該当性を認めた事案(東京地判平27・２・26税資265号順号12613)がある。

キ　山林所得

山林所得とは、山林の伐採又は譲渡による所得をいい(所税32条１項)、その年中の山林所得に係る総収入金額から必要経費を控除し、その残額から山林所得の特別控除額(50万円)を控除した金額が山林所得の金額とされる(同条３項、４項)。ただし、山林をその取得の日以後５年以内に伐採し又は譲渡することによる所得は山林所得に含まれず、事業所得又は雑所得とされる(同条２項)。

なお、山林所得は、投下資本の回収に長い年月を要することから、超過累進税率の緩和措置として他の所得と分離して５分５乗方式で課税するものとされている(所税89条)。

最判昭50・７・17(訟月21巻９号1966頁)は、「山林所得に対する課税は、山林経営により長期間にわたり蓄積され山林の所有者に帰属する山林の増加益を所得として、その山林が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべきであ」ると判示し、山林所得がキャピタル・ゲインであることを明らかにしている。

ク　譲渡所得

(ｱ) 意義

譲渡所得とは、資産の譲渡(一定の借地権の設定を含む。)による所得をいう(所税33条１項)。その本質は、キャピタル・ゲイン、すなわち所有資産の価値の増加益であり、譲渡所得に対する課税は、資産が譲渡によって所有者の手を離れるのを機会に、その所有期間中の増加益を清算して課税しようとするものである(最判昭43・10・31集民92号797頁、最判昭47・12・26民集26巻10号1083頁参照)。

したがって、資産の譲渡による所得であっても、それが一時的、偶発的な所得でないものは除外する必要があり、棚卸資産（これに準ずる資産を含む。）の譲渡その他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及び山林の伐採又は譲渡による所得は、それぞれ事業所得、山林所得又は雑所得となり、譲渡所得に含まれない（所税33条２項、所税令81条）。

上記のとおり、譲渡所得に対する課税は、キャピタル・ゲインに対する課税であることから、「所得税法33条１項にいう「資産の譲渡」とは、有償無償を問わず資産を移転させるいっさいの行為をいうものと解すべきである。」とされている（最判昭50・５・27民集29巻５号641頁）。

キャピタル・ゲインの発生が問題となるものとしては、金銭債権がある。金銭債権については、仮にその譲渡による債権額以上の利益があったとしても、それはキャピタル・ゲインではなく利息であると考えられることから、譲渡所得の基因となる「資産」には当たらないとされている（所税基通33－１参照）。

このほか、経済的価値を喪失したものの「資産」該当性が問題となったものとして、極めて多額の債務超過状態に陥っていて預金保険法74条１項の規定する管理を命ずる処分を受けた株式会社の株式が所得税法33条１項の規定する譲渡所得の基因となる「資産」に該当しないとされた事例がある（東京高判平27・10・14訟月62巻７号1296頁）。

なお、所得税法は、資産の譲渡により収入として実現したキャピタル・ゲインのみを課税することを原則としているが、例外的に、一定の無償の譲渡（法人に対する贈与、限定承認にかかる相続及び包括遺贈）又は著しく低い対価による法人への譲渡があった場合には、時価による譲渡があったものとみなしている（所税59条１項）。これは「みなし譲渡」と呼ばれるが、未実現のキャピ

タル・ゲインに対する課税の例であって、キャピタル・ゲインに対する無限の課税繰延を防止することを目的としている(以上につき金子・租税法271-272頁)。 最判令２・３・24(集民263号63頁)は、法人に対する取引相場のない株式の譲渡が所得税法59条１項２号の低額譲渡に該当するか否かにつき、その評価方法が争われた事案において、「所得税法59条１項は、同項各号に掲げる事由により譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合に当該資産についてその時点において生じている増加益の全部又は一部に対して課税できなくなる事態を防止するため、「その時における価額」に相当する金額により資産の譲渡があったものとみなすこととしたものと解される。」としている。

(イ) 譲渡所得該当性等に関する裁判例

a　譲渡所得に関する裁判例としては、前記ウ(イ)のとおり、最判昭45・10・23(民集24巻11号1617頁)が、不動産所得との区別に関し、借地権の設定に際して土地所有者に支払われる権利金につき、原則として不動産所得としながら、「借地権設定契約が長期の存続期間を定めるものであり、かつ、借地権の譲渡性を承認するものである等、所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手離す結果となる場合に、その対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額」については、譲渡所得に当たるとしている。なお、昭和40年の法令改正により、土地の価額の10分の５に相当する金額を超える権利金等については、譲渡所得の収入金額とみなすこととされた(所税33条１項、所税令79条、80条)。

b　また、前記最判昭50・５・27(前記(ア))は、離婚に伴う財産分与としてされた分与者の所有財産である不動産の譲渡について、「財産分与に関し右当事者の協議等が行われてその内容が具体的に確定され、これに従い金銭の支払、不動産の譲渡等の

分与が完了すれば、右財産分与の義務は消滅するが、この分与義務の消滅は、それ自体一つの経済的利益ということができる。したがって、財産分与として不動産等の資産を譲渡した場合、分与者は、これによって、分与義務の消滅という経済的利益を享受したものというべきである。」としている(注)。すなわち、財産分与による不動産の譲渡は、時価相当額の経済的価値のあるものとして、当該時価相当額の分与義務を消滅させるための譲渡であり、時価相当額の譲渡所得が発生することとなる(所税基通33－１の４参照。なお、取得費については、後記(ｳ) c 参照)。

(注)　この最高裁判決に対しては、財産分与のうち慰謝料としての移転は、その財産の価額の範囲内で慰謝料債務を消滅させるから資産の譲渡であり譲渡所得に当たるが、夫婦の共有財産の清算としての財産分与は、その実質は夫婦共有財産の分割であって資産の譲渡には当たらないと解すべきであるとする見解(金子・租税法267-268頁)もある。しかし、財産分与のうち慰謝料的なものと清算的なものを区別するのは実際は困難であろう。

c　そして、①貸ビル内事務所の賃借権を放棄し、代償として得た補償金が譲渡所得に当たるとしたもの(最判昭53・１・24税資97号55頁)、②交換による土地の取得が履行不能になったことにより受領した当該土地の時価相当額の損害賠償金には、交換譲渡土地の値上り益が具体化したものも含まれるから、譲渡所得に該当するとしたもの(最判昭54・６・21訟月25巻11号2858頁)、③債権担保のための所有権移転の場合には、その経済的実質に鑑み、設定者において目的物に対する取戻権を喪失する等の事情が発生するまでは、所得税法にいういわゆる「資産の譲渡」があったものとすることはできないと解すべきであるとしたもの(東京地判昭54・５・14行集30巻５号1010頁)、④土地

(山林)を取得後に宅地に造成・改良して短時日のうちに他に分譲している場合の利益は、譲渡所得ではなく、その分譲が業として行われていないので雑所得に該当するとしたもの(東京高判昭48・５・31行集24巻４・５号465頁)、⑤職務発明に係る特許を受ける権利を承継させた者が、使用者から支払を受けた特許法(平成16年法律第79号による改正前のもの)35条３項の「相当の対価」は、当該特許を受ける権利が承継された機会に現実に金銭が支払われ、又は将来支払われる具体的な金額が確定している部分を除き、譲渡所得には該当せず、雑所得に当たるとしたもの(大阪地判平23・10・14訟月59巻４号1125頁、その控訴審大阪高判平24・４・26訟月59巻４号1143頁、東京地判平28・５・27税資266号順号12859、その控訴審東京高判平28・11・17税資266号順号12934)がある。

(ｳ) 譲渡所得の金額

a　計算方法

譲渡所得の金額は、その年中の譲渡所得に係る総収入金額からその所得の基因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の合計額を控除し、その残額から譲渡所得の特別控除額(50万円)を控除して算出される(所税33条３項、４項)。

ただし、譲渡資産の保有期間が５年を超えるものに係る所得(長期譲渡所得)については、その２分の１が課税所得となる(所税22条２項２号)。これは、譲渡所得に対する課税が資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであり、累進税率の下で租税負担が大きくなることからその軽減を図る必要があるとの考慮に基づくものである(前記最判昭47・12・26参照)。

b　収入金額

譲渡収入金額の認定をめぐり、相互売買を２個の売買契約とみるか１個の補足金付交換契約とみるかが争われた裁判例として、東京地判平10・５・13(訟月47巻１号199頁)及びその控訴審である東京高判平11・６・21(高民集52巻26頁)がある。

このほか、特許出願者がした特許を受ける権利の持分譲渡に係る契約により支払を受けた金員は、マイルストンペイメント(同契約で定められた事項の達成ごとの支払)の一部が支払われたものであり、持分の移転時に客観的に権利の実現が可能になったということはできないとして、譲渡所得に当たらないとした裁判例として、大阪地判平27・12・18(訟月63巻４号1183頁)がある。

また、前記最判令２・３・24(前記(ｱ))は、取引相場のない株式の譲渡に係る所得税法59条１項の「その時における価額」の評価方法につき、譲渡所得に対する課税の場面においては、相続税や贈与税の課税を前提とする財産評価基本通達の定めをそのまま用いることはできず、所得税法の趣旨に則し、その差異に応じた取扱いがされるべきであって、少数株式に該当するか否かの判断の前提となる「同族株主」に該当するかどうかの判断に係る所得税基本通達59－６の定めは、少数株式に該当するか否かについても当該株式を譲渡した株主について判断すべきことを趣旨とするものということができるとしている。

c　取得費

譲渡所得に係る資産の取得費とは、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合計額をいう(所税38条１項)。所得税法が、譲渡所得から取得費の控除を認めている趣旨は、資産の譲渡による収入金額のうち投下資本に当たる部分に対しては課税を行わないとするものであり、事業所得や不動産所得における必要経費の控除と同じ趣旨に出たものである。

借入金により取得した資産を譲渡した場合における借入金の利子が取得費に該当するかについては争いがあったが、最判平４・７・14(民集46巻５号492頁)は、「資産の取得に要した金額」には、当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額のほか、登録免許税、仲介手数料等当該資産を取得するための付随費用の額も含まれるが、他方、当該資産の維持管理に要する費用等居住者の日常的な生活費ないし家事費に属するものは含まれないとした上、個人の居住の用に供される不動産を取得するための借入金の利子について、一般に、その借入金の利子は、当該不動産の客観的価格を構成する金額に該当せず、また、当該不動産を取得するための付随費用に当たるということもできないのであって、むしろ、個人が他の種々の家事上の必要から資金を借り入れる場合の当該借入金の利子と同様、当該個人の日常的な生活費ないし家事費にすぎず、原則として該当しないが、借入れの後、個人が当該不動産を居住の用に供するに至るまでにはある程度の期間を要するのが通常であり、その期間中当該不動産を使用することなく利子の支払を余儀なくされることを勘案すれば、借入金の利子のうち、居住のため当該不動産の使用を開始するまでの期間に対応するものは、当該不動産をその取得に係る用途に供する上で必要な準備費用ということができ、当該不動産を取得するための付随費用に当たるとして、個人の居住の用に供される不動産を取得するための借入金の利子については、当該不動産の使用開始日前の期間に対応するものに限り、「資産の取得に要した金額」に含まれるとした(所税基通38－８参照)(注)。

(注)　この点、使用開始の前後で分けて、使用開始前の支払利息は、「資産の取得に要した金額」に当たるとし、使用開始以後の支払利息は、当たらないと結論を同じにしつつ、使用開始以後の支払

利息は、その利用から得られる帰属所得に対応すると考えるべきであるが、帰属所得が課税の対象から除外されている現行法においては、その部分の支払利息は「資産の取得に要した金額」に含まれないと解すべきであると理由づける注目すべき見解（金子・租税法282頁）もある。

また、相続人の一人が遺産分割協議（いわゆる代償分割）に従い他の相続人に対し代償金を交付して単独で相続した不動産を売却した場合には、その代償金は取得費に含まれないとされる（最判平６・９・13集民173号79頁）。

このほか、取得費に関する裁判例として、①譲渡担保による所有権の移転は担保目的の限度にとどまり、譲渡人が依然として当該資産を所有していると考えるべきであるから、担保提供の目的を達してこれを買い戻した場合に、その買戻価額を当該資産の取得価額と解することはできず、もともとの取得価額をもって取得価額というべきであるとしたもの（東京地判昭49・７・15行集25巻７号861頁）、②遺産分割に要した費用は、資産の客観的価額を構成する費用とはいえず、「取得に要した費用」には当たらないとした上、遺産分割に要した弁護士費用は取得費に含まれないとしたもの（東京地判昭54・３・28行集30巻３号654頁、その控訴審東京高判昭55・10・30行集31巻10号2309頁）、③離婚に伴う財産分与として資産を取得した場合には、取得者は、財産分与請求権という経済的利益を消滅させる代償として当該資産を取得したこととなるから、当該財産分与請求権の価額を取得費として計算するとしたもの（東京地判平３・２・28行集42巻２号341頁）、④借地権の返還を受けた土地所有者は、譲渡所得の対象となる資産（借地権）を取得したものと解するのが相当であり、土地所有者が当該土地を他に譲渡した場合には、借地権部分につき譲渡所得の収入金額を観念すること

ができるから、借地権の消滅ないし買戻しの対価は、資産の取得費であって、当該土地を譲渡するための費用とは認められないとしたもの(名古屋高判平８・１・31行集47巻１・２号74頁)、⑤ゴルフ会員権の受贈者がその贈与を受けた際に支払った名義書換手数料の額は、ゴルフ会員権を取得するための付随費用に当たるものであり、受贈者が同会員権を譲渡した場合に所得税法60条１項に基づいてされる譲渡所得の金額の計算において、同法38条１項にいう「資産の取得に要した金額」に当たるとされたもの(最判平17・２・１集民216号279頁)、⑥遺産分割に係る事務の委任に係る弁護士報酬は、相続人が相続財産を取得するための付随費用に当たらず、遺産分割審判によって取得した土地の譲渡所得の計算において取得費に算入できないとされたもの(東京地判平22・４・16税資260号順号11420、その控訴審東京高判平23・４・14税資261号順号11668)等がある。また、⑦固定資産税等のうち未経過分に相当する金額で、購入の際に支払うことに合意した清算金については、固定資産の購入の代価の一部を構成するものとした裁判例として、東京地判平25・10・22(訟月60巻11号2423頁)及びその控訴審である東京高判平26・４・９(訟月60巻11号2448頁)があるほか、法人税法31条６項の「取得価額」に算入すべきか否かが争われたものではあるが、⑧固定資産税等の税額のうち日割計算による未経過分相当額の支払が不動産の購入の代価に当たるとされたもの(長崎地判平27・10・５税資265号順号12731、その控訴審福岡高判平28・３・25税資266号順号12833)も参考になる。

d　譲渡費用

資産の譲渡に要した費用(所税33条３項)とは、資産の譲渡のために直接必要な経費である。例えば、譲渡の際に支出する契約費用、売買仲介人の仲介手数料及び登記費用がこれに当たる。

さらに、借家人の立退料、他に有利な条件で譲渡するために売買契約の解約に伴い支出した違約金、土地を譲渡するための建物等の取壊費用、当該取壊しによる建物等の資産損失もこれに当たる(所税基通33－７、33－８)。

譲渡費用(所税33条３項)に関する裁判例としては、①旧所得税法にいう「譲渡に関する経費」とは、譲渡を実現するために直接必要な経費を意味するとした上、譲渡資産に設定された抵当権を消滅させるため第三者の債務を弁済した弁済金は、これに当たらないとしたもの(最判昭36・10・13民集15巻９号2332頁)、②資産の譲渡に当たって支出された費用が所得税法33条３項にいう譲渡費用に当たるかどうかは、一般的、抽象的に当該資産を譲渡するために当該費用が必要であるかどうかによって判断するのではなく、現実に行われた資産の譲渡を前提として、客観的に見てその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断すべきものであるとした上で、土地改良区の組合員が同区内の農地を転用目的で譲渡するに当たり、土地改良法42条２項に基づき同区に支払った決済金及び土地改良施設の目的外使用に関する同区の規程に基づき同区に支払った使用負担金が、当該土地の譲渡費用に当たるとしたもの(最判平18・４・20集民220号141頁)、③納税者が土地所有権に係る紛争解決を委任したことにより支払った弁護士費用は、和解により譲渡した当該土地の譲渡を実現するために必要な費用とは認め難いし、仮に、上記弁護士費用の中に当該土地の譲渡に関するものが含まれているとしても、それは、上記弁護士費用の一部にすぎず、かつ、その額を認定することができないから、上記弁護士費用は、所得税法33条３項にいう「資産の譲渡に要した費用」に該当しないとしたもの(大阪地判昭60・７・30訟月32巻５号1094頁)等がある。

(エ) 保証債務を履行するために行う資産の譲渡の特例(所税64条２項)

保証債務を履行するために行う資産の譲渡も、「資産の譲渡」に含まれるが、「その履行に伴う求償権の全部又は一部を行使することができないこととなつたときは」、その求償権の行使が不能となった部分の金額を、資産の譲渡代金の回収不能額等の金額とみなして、その金額に対応する部分の所得はなかったものとみなされ、課税の対象とならないとされている(所税64条２項)。

a　趣旨

この規定は、保証人が、将来保証債務を履行したとしても、主たる債務者に対する求償権の行使によって実質的な経済的負担を免れ得るとの予期の下に、保証契約を締結して他人の債務の履行について契約上の義務を負担したところ、その義務を履行するために資産の譲渡を余儀なくされ、しかも保証契約締結時の予期に反して求償権を行使することができなくなった場合においては、これらの経緯を全体としてみると、当該資産の値上り益を現実に享受する機会を失ったものとして、資産の譲渡代金が回収不能になった場合と類似した利益状況にあるということもできるから、求償権を行使することができなくなった限度で、当該資産の譲渡による所得に対する課税を免れさせることによって、特に課税の救済を図ろうとするものと解されている(横浜地判平16・５・19税資254号順号9649、その控訴審東京高判平16・12・８税資254号順号9850、福岡地判平23・11・11税資261号順号11807、その控訴審福岡高判平24・９・20税資262号順号12041)。

b　「求償権の全部又は一部を行使することができないこととなつたとき」の範囲

「求償権の全部又は一部を行使することができないこととな

つたとき」とは、主たる債務者の倒産・破産等の場合のみでなく、求償権の行使の見込みがないことが確実になった場合を含むものと解される（大阪高判昭60・７・５行集36巻７・８号1101頁）。すなわち、主たる債務者及び他の共同保証人が破産宣告、和議開始決定を受け、又は失踪、事業閉鎖等の事実が発生したり、債務超過の状態が相当期間継続して金融機関や大口債権者の協力を得られないため事業運営が衰微し再建の見通しもないことが確実になったとか、債権者に代位して物上担保権を行使しても優先債権者が存在するため担保価値が乏しいとかなどの事情によって事実上債権の全部又は一部の回収ができない場合をいい、求償の相手方たる主たる債務者及び他の共同保証人の資産や営業の状況、支払能力、他の債務者に対する弁済の状況や債権者に代位する物上担保権の優先順位、担保価値等を総合的に考慮して客観的に判断すべき（東京高判平16・３・16訟月51巻７号1819頁）などと解されている。

この点につき、東京地判平19・４・20（税資257号順号10699）は、「保証人と主債務者の関係いかんによっては他の債務者と同等の立場で弁済を受けることができないこともあり得るから、例え債務者に一定の財産があったとしても、保証債務を履行した保証人が、全額の求償はもちろん、全く求償を受けられないことが確実になっていると評価される場合もあり得る」等の理由から、「債務者の資産状況、支払能力等の債務者側の事情だけではなく、求償債権を行使する債権者側の事情等の客観的な事情を総合考慮した上で、上記基準時において求償債権の回収の見込みがないことが確実となった場合か否かを判断するのが妥当である。」と判示している。

なお、保証契約の締結時に主債務者に対する求償権の行使が不可能であることを認識していた場合には、本条の適用はない

（札幌高判平６・１・27訟月41巻10号2637頁）。この点に関し、さいたま地判平16・４・14（判タ1204号299頁）は、主債務の借換えに伴い、新たな保証契約が締結された場合には、保証人の認識の有無は旧契約時を基準とすべきであるとした。

c　求償権の相手方

連帯保証債務を履行した場合に、他に連帯保証人が存在する場合には、その共同保証人に対しても求償権を有するが（民法465条１項、442条）、所得税法64条２項は求償権の相手方について何ら限定を設けておらず、文理上、これを主たる債務者に対する求償権に限定すべき根拠はないし、上記のような同項の趣旨に照らして実質的に考慮しても、共同保証人に対して求償権を行使することができるときは、その限度で、資産の値上がり益を現実に享受することができるから、求償権の相手方には、共同保証人も含まれると解される。したがって、共同保証人に対して求償権を行使することができるときには、所得税法64条２項は適用されない（福岡地判平23・11・11税資261号順号11807、その控訴審福岡高判平24・９・20税資262号順号12041）。

(オ)　損益通算の範囲

生活に通常必要でない資産に係る所得の計算上生じた損失は、損益通算の対象から除外されているが（所税69条２項）、自宅から最寄駅約２・３キロメートルの間の通勤や休日のドライブ等に使われていた給与所得者の自家用自動車が、生活に通常必要でない資産に当たるとされ、その自動車の譲渡損失は、損益通算の対象とならないとされた事案として、最判平２・３・23（集民159号339頁）がある。

なお、所得税法69条２項が生活に通常必要でない資産に係る所得の計算上生じた損失について損益通算を認めないのは、その資産に係る支出ないし負担が消費という処分的性格を有しているこ

とを理由とするものであるが、このような支出ないし負担の経済的性質は、個人の主観的な意思によらず客観的に判定されるべきである(東京地判平10・２・24判タ1004号142頁)。

ケ　一時所得

(ｱ) 意義

a　一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得(前記アからクまでの８種類)以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう(所税34条１項)。

すなわち、利子所得ないし譲渡所得のいずれの所得にも該当しないもののうち、①「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」であり、かつ、「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」に該当する所得は、一時所得であり(所税34条)、②上記①の要件のいずれかを欠くものは、雑所得となる(所税35条)。なお、下記(ｲ)のとおり、一時所得は、その年中の同所得区分の総収入金額から収入を得るために支出した金額等を控除した残額の50パーセントを課税標準とするものであり、雑所得に比べて課税が緩和されていることから、両者の区分がしばしば争われる。

b　所得税法34条１項にいう「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」であるか否かは、その文理に照らし、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当であり、その所得の本来的性質が一時的、偶発的であるとの一事から「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」には当たらないと解釈すべきではない(最判平27・３・10刑集69巻２号434頁)。また、「継

続的行為」該当性については、その文言に照らせば、行為の期間、回数、頻度その他の態様が考慮要素となるのは当然のことであり、「営利を目的とする(行為)」該当性については、客観的にみて利益が上がると期待し得る行為であれば肯定され、行為の態様と並んで、利益発生の規模、期間その他の状況が考慮要素となると解されている(楡井英夫・曹時68巻２号258頁)。

所得税法34条１項にいう「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質」とは、「役務」は「労務」よりも広い意味を持ち、また、「対価」そのものであることを要求するのではなく、「対価としての性質」を有するか否かを問題としていることから、直接的な対価関係よりも相対的に広い概念であると考えられる。ある供与が具体的な役務行為に対応する場合だけでなく、一般的に人の地位及び職務に関連してされる場合や抽象的、一般的な役務行為に密接・関連してされる場合なども、「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質」を有すると考えられている(東京地判平８・３・29税資217号1258頁、東京高判昭46・12・17判タ276号365頁、東京高判平24・２・22税資262号順号11887参照)。

(ｲ) 金額

一時所得の金額は、その年中の一時所得に係る総収入金額からその収入を得るために直接支出した金額の合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額(50万円)を控除して算定される(所税34条２項、３項)。

なお、他の所得と総合して課税所得を計算する際には、一時所得の金額は２分の１が課税の対象とされる(所税22条２項２号)。

(ｳ) 一時所得該当性に関する裁判例

裁判例としては、①元会社社長が退職後死亡して４年余りを経てから遺族に支給することとされた退職慰労金名義の金員につ

き、一時所得に該当するとしたもの(最判昭47・12・26民集26巻10号2013頁(注))、②マンション建設予定地の近隣居住者が建設者から支払を受けた金員310万円のうち、損害賠償金に相当するもの(非課税所得)は30万円で、残余は一時所得の収入金額に該当するとしたもの(大阪地判昭54・５・31行集30巻５号1077頁)、③所得税法施行令30条１項１号に規定する「傷害に基因して支払われる」保険金等には、「死亡に基因して支払われる」保険金等は含まれず、当該死亡保険金は一時所得となるとしたもの(名古屋地判平元・７・28税資173号417頁、その控訴審名古屋高判平２・１・29税資175号204頁、その上告審最判平２・７・17集民160号219頁)、④時効による土地の取得が一時所得に該当するとしたもの(東京地判平４・３・10訟月39巻１号139頁)、⑤土地賃貸借の合意解除に際して賃借人から同土地上の建物を無償で譲り受けたことによる利益が一時所得に該当するとしたもの(名古屋地判平17・３・３判タ1238号204頁、その控訴審名古屋高判平17・９・８税資255号順号10120)、⑥民法上の組合に付与された新株予約権の行使に係る経済的利益が、当該組合による役務提供の対価としての性質を有するから、一時所得ではなく、雑所得に該当するとしたもの(東京地判平22・10・８訟月57巻２号524頁、控訴審東京高判平23・６・29税資261号順号11705)、⑦住宅供給公社が借り上げている建物の建設資金に係る住宅金融公庫からの融資金につき、貸主が地方公共団体から利子補給金の一括交付を受けた場合、その一括交付金が一時所得ではなく不動産所得に該当するとしたもの(東京高判平27・３・19訟月61巻10号1966頁)、⑧民法上の組合を組成した上で金融機関から金員を借り入れて購入した航空機を航空会社に賃貸する事業を営んでいた者が、航空機を売却して当該事業を終了する際に航空機の購入原資の一部となった借入金の一部に係る債務の免除を受けたこと等によって得た利益が、一

時所得に該当するとしたもの(東京高判平28・２・17税資266号順号12800)、⑨競馬の当たり馬券の払戻金により、相当の期間にわたって恒常的に非常に大きな利益を上げ続けていた事案について、その払戻金が一時所得ではなく雑所得に当たるとしたもの(前記最判平27・３・10、最判平29・12・15民集71巻10号2235頁。なお、当たり馬券の払戻金を一時所得に当たるとしたものとして、東京高判平28・９・29訟月63巻７号1860頁、東京高判平29・９・28税資267号順号13068、東京高判令２・11・４訟月67巻８号1276頁がある。)、⑩賃貸不動産の取得のための借入金債務を免除されたことによる債務免除益が一時所得に該当するとしたもの(福岡高判平30・11・27税資268号順号13213)等がある。

(注)　被相続人の死亡後３年以内に支給が確定した退職手当金等は、相続財産とみなされ相続税の課税対象とされるので(相税３条１項２号)、所得税は非課税とされている(所税９条１項17号)。

コ　雑所得

(ｱ) 意義及び金額等

雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得(前記アからケまでの９種類)のいずれにも該当しない所得をいい(所税35条１項)、その所得金額は、①その年中の公的年金等の収入金額から公的年金等控除額を控除した残額、及び②その年中の雑所得(公的年金等に係るものを除く。)に係る総収入金額から必要経費を控除した金額である(同条２項)。

(ｲ) 雑所得該当性に関する裁判例

雑所得の金額の計算上生ずる損失は、他の所得と通算できない(所税69条１項)ことなどから、雑所得と他の所得との区分が問題となる事例が多い。

裁判例として、事業所得の項で述べた商品先物取引に係る所得

や株式の信用取引に係る所得に関するもののほか、①還付加算金は還付金に付する一種の利子であって、雑所得を構成するとしたもの(最判昭53・７・17訟月24巻11号2401頁)、②金融機関の不動産営業部門の職員が不動産仲介業者に情報を提供し利益を得させた見返りとして受け取った金員が、雑所得であるとしたもの(東京高判平３・10・14高刑集44巻３号195頁)、③法人の役員が資本関係のない法人から継続的役務提供の対価として付与されたストック・オプションの行使益が雑所得に当たるとしたもの(東京高判平17・４・27訟月52巻10号3209頁)、④営業者の事業を共同して営む立場にない単なる出資者である場合の匿名組合員が営業者から受ける利益の分配は、当該出資行為を匿名組合員自身の事業とみることができる場合を除き、出資の対価として雑所得に該当するとしたもの(東京高判平19・10・30訟月54巻９号2120頁)等がある。

４　収入金額の意義と帰属時期(権利確定主義)

(1) 総説

ア　所得税法の規定

所得税法23条ないし35条において、各種所得(利子所得を除く。)の金額は、収入金額又は総収入金額から必要経費又は所定の控除額を控除した金額とされている。そして、その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、「その年において収入すべき金額」とするとされている(所税36条１項)。

このうち「別段の定め」については、①税務上権利確定主義によりにくい無記名の公社債、貸付信託等に係る利子、収益分配金等についての現金主義(所税36条３項)、②農作物の収穫に係る収穫基準(所税41条)、③リース譲渡(所税65条)、④工事の請負(所税66条)、⑤青色申告者である小規模事業者に係る現金主義(所税67条)につ

き、それぞれ当該収入金額等の帰属時期等が定められている。しかし、「収入すべき金額」の一般的な意義については、所得税法上規定がなく、専ら解釈に委ねられている。

イ　原則（権利確定主義）

収入がどの年度に帰属するか（これを所得の帰属年度の問題という。）については、現実の収入の時点を基準とする考え方（現金主義）と現実の収入がなくても所得が発生した時点を基準とする考え方（発生主義）とがある。後者の発生主義の中にも、どの時点で所得が発生したとみるべきかについて種々の考え方がある。

この点につき、以下のとおり、所得税法36条１項の「収入すべき金額」との文言から所得税法は原則として発生主義を採用しており、また、「収入すべき金額」とは、実現した収益、すなわちまだ収入がなくても「収入すべき権利の確定した金額」のことであり、同規定は、広義の発生主義のうち、いわゆる権利確定主義を採用したものであると解されている（最判昭40・９・８刑集19巻６号630頁、最判昭49・３・８民集28巻２号186頁、最判昭53・２・24民集32巻１号43頁、最判平５・11・25民集47巻９号5278頁、金子・租税法316-317頁）。

①今日の経済取引においては、信用取引が支配的であるから、たとえ現実の収入がなくても、収入すべき権利が確定すれば、その段階で所得の実現があったと考えるのが合理的であること、②現金主義の下では、租税を回避するため、収入の時期を先に延ばし、あるいは人為的にその時期を操作する傾向が生じやすいことに鑑みると、所得の帰属年度については、原則として権利確定主義が妥当すると考えられている（金子・租税法317頁）。

そして、所得税法上の権利確定主義の趣旨については、前記最判昭49・３・８が、「所得税は経済的な利得を対象とするものであるから、究極的には実現された収支によってもたらされる所得につい

て課税するのが基本原則であり、ただ、その課税に当たって常に現実収入のときまで課税できないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入すべき権利の確定したときを捉えて課税することとしたものであ」ると判示している。

もっとも、一口に権利確定主義といっても、具体的な「権利確定の時期」については、個々の裁判例において統一された基準の下に判断がなされているとは必ずしもいえず、同一事案について同様に権利確定主義により判断しながら、下級審と上級審とで「権利確定の時期」について判断を異にするという場合も少なくない。したがって、収益計上時期が問題となる事案を処理する場合には、事実関係の確認を十分に行った上で、関係通達の検討とともに裁判例の詳細な研究が不可欠であろう。

ウ　例外（管理支配基準）

所得の帰属年度について、原則として権利確定主義によるとしても、権利の確定という「法的基準」で全ての場合を律するのは妥当でなく、場合によっては、利得が納税者のコントロールのもとに入ったという意味での「管理支配基準」（権利確定主義とともに、発生主義の一つの類型に位置づけられる。）を適用するのが妥当な場合もある（佐藤・スタンダード263頁参照）。

例えば、前記１(2)ウのとおり、不法利得も課税所得に含まれるとされているが、利息制限法所定の制限を超過する利息・損害金のように、私法上無効な債権の場合には、約定の弁済期が到来しても、法的手段に訴えてその履行を求めることができないから、管理支配基準を適用し、弁済によって、それが納税者の支配下に入ったときに初めて所得として実現する、と解すべきである（法人税についても同じである。金子・租税法319頁）。最判昭46・11・９（民集25巻８号1120頁）も、利息制限法による制限超過の利息・損害金につい

て、当事者間の約定により現実に収受した金額については、不当利得返還請求により法律上これを自己に保有し得ないことがあり得るとしても、これを「収入すべき金額」に当たるとし、他方で、当該利息・損害金に関する約定の履行期が到来してもなお未収の金額については、収入実現の蓋然性があるものとは言い難いから、これは「収入すべき金額」に当たらないとしている。

また、最判昭38・10・29(訟月９巻12号1369頁)は、所得税の課税においては、その原因となった行為が関係当事者間で有効として取り扱われ、代金が授受され、現実に所得が生じていると認められる限り、当該行為が民商法の厳格な解釈・適用上無効とされるかどうかということは、問題ではないとしており、これらの裁判例は、いずれも前記のような管理支配基準を適用したものと考えられる。

なお、最判平２・５・11(訟月37巻６号1080頁)は、所得発生の基因となった契約が後に合意解除されて法律的に遡及消滅効が生じても、当該契約によって生じた収入が現実に消滅していない以上、所得として更正処分をしたことは適法であるとする。

(2) 各種所得の帰属時期

以上の検討を踏まえ、以下、各種所得の帰属時期に関する主要な裁判例を概観する。

ア　不動産所得

(ア) 不動産所得の総収入金額は、権利確定主義に従うと、現実の収入がなくても、賃料の支払期に実現するとみられることから、原則として支払期に収入金額として計上することとなる(所税基通36－５)。

(イ) 賃料の増額請求訴訟を提起した場合において、仮執行宣言付判決に基づいて、裁判の確定した年度よりも前の年度に増額分賃料の支払を受けたときについて、最判昭53・２・24(民集32巻１号43頁)は、「賃料増額請求にかかる増額賃料債権については、それ

が賃借人により争われた場合には、原則として、右債権の存在を認める裁判が確定した時にその権利が確定するものと解するのが相当である。」とした上で、「増額賃料債権（中略）についてなお係争中であっても、これに関しすでに金員を収受し、所得の実現があったとみることができる状態が生じたときには、その時期の属する年分の収入金額として所得を計算すべきものであることは当然であり、この理は、仮執行宣言に基づく給付として金員を取得した場合についてもあてはまるものといわなければならない。」とし、裁判確定前に仮執行宣言付判決に基づいて金銭の支払を受けた時は、その受領の日の年分の所得に算入すべきとした。これは、管理支配基準を適用したものといえる（金子・租税法319頁参照）。

このほかに、不動産所得の帰属時期に関する裁判例としては、①賃貸人が賃借人から受領した保証金名義の金員のうち特約により返還を要しない部分は、収受のときに収入すべき権利が確定したというべきであるとしたもの（大阪地判昭50・９・18訟月21巻11号2359頁、その控訴審大阪高判昭51・10・29訟月22巻12号2880頁、その上告審最判昭52・５・２訟月23巻６号1177頁）、②米軍用地使用等特措法14条・土地収用法72条に基づく10年分の損失補償金は、その払渡しを受けた日の属する年における収入すべき金額として所得の金額の計算上総収入金額に算入すべきとしたもの（最判平10・11・10集民190号145頁）等がある。

イ　事業所得

事業所得に係る総収入金額の収入すべき時期については、おおむね企業会計における収益計上時期、すなわち法人における収益計上時期と同様の考え方に立っている（後記第２の３(6)イ参照）。

もっとも、個人の場合には、必ずしも継続記帳を前提とすることができないことなどから、別途、棚卸資産の自家消費（所税39条）、

農産物の収穫(所税41条)等について別段の定めを置いている。

なお、リース譲渡(所税65条)、工事の請負(所税66条)など別段の定めがある場合を除き、棚卸資産の販売、請負、人的役務の提供、資産の貸付け、金銭の貸付け又は手形の割引など取引の形態ごとに収益計上時期が定まるとされている(所税基通36－８)。

ウ　譲渡所得

(ｱ) 譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期は、引渡基準が妥当し、原則として、資産の引渡しの日とされているが、納税者の選択により、当該資産の譲渡に関する契約の効力発生の日(農地等にあっては譲渡契約が締結された日)を総収入金額の収入すべき時期とすることが認められている(所税基通36－12)。このように課税実務は、譲渡所得の収入すべき時期として、引渡基準を採用しているが、これは、権利確定主義を採った上で、一般の取引実態等からみて、資産の引渡しの時期を譲渡所得の実現の時として捉えるのが妥当であるとの考えに基づくものである。

(ｲ) 譲渡所得の帰属時期に関する裁判例として、①最判昭47・12・26(民集26巻10号2083頁)は、不動産の売買代金の支払が長期の割賦弁済による場合の譲渡所得の帰属年度について、売買契約成立当日に所有権移転登記が経由され、その所有権が確定的に移転したときは、当該契約の日の属する年度に譲渡所得が発生するとし、②最判昭48・６・28(シュト137号44頁)は、土地の売買による所有権の移転時期を土地の引渡し時と定めた場合には、譲渡代金は引渡しのあった年分の収入に算入すべきとしている。いずれも権利確定主義に立った上で、登記や引渡しを譲渡所得の帰属時期とするものであり、課税実務の見解と軌を一にするものと考えられる。

また、③家事審判法15条の４の規定に基づく換価のための競売によって未分割遺産が売却されたことに係る譲渡所得は、売却代

金が納付されその所有権が移転した時点で発生するから、その後の遺産分割審判において具体的相続分がないとされて当該売却代金を取得しなかった相続人に対しても、法定相続分の割合により帰属するとされたもの（東京高判平23・９・21訟月58巻６号2513頁）がある。

(ｳ) このように譲渡所得の帰属時期は、権利確定主義によって判定するが、権利が確定していなくても、代金の収受が確定的なもの（手付金、一部払のような中間的ではないもの）である以上、その代金収受の時を帰属時期と考えるべきである（筧康生「不動産の譲渡による譲渡所得の帰属時期」訟務論集212頁）。

東京高判平元・１・30（訟月35巻６号1129頁）は、「資産の譲渡に基づく収入金額は、当該資産の所有権その他の権利が相手方に移転した日の属する年分の総収入金額に計上すべきものである（もっとも、所得税法の採用するいわゆる権利確定主義は、いまだ現実収入の時以前においても所得が実現したものとして課税できることを認めたものであって、現実収入後の計上を認めるものではないから、右の計上時期は、譲渡代金完済時より遅れることはない。）」と判示し、同様の考え方に立っている。課税実務上も、前記東京高裁判決を受けて、所得税基本通達に注意書きを加えている（所税基通36－12（注）１）。

また、最判昭60・４・18（訟月31巻12号3147頁）は、農地の譲渡につき、既に譲渡代金の全額を収受した上、その収入金額を譲渡所得の総収入金額に算入して同年分の確定申告をした事案について、同年中に農地法所定の知事の許可がされていなくても、同年中に譲渡所得の実現があったものとして、その収受した代金に対し課税ができるとしても違法ではないとしている。これも、上記と同様の考え方に立つものと考えられる。

エ　給与所得

前記３(2)オ(ｳ) ｄのとおり、海外親会社から内国子会社の役員に付与された譲渡制限株式(いわゆるリストリクテッド・ストック)の譲渡制限が解除されたことにより得た利益は、給与所得に当たると解されているが(前記東京地判平17・12・16)、同裁判例は、この給与所得の経済的利益の取得は譲渡制限の解除によって初めて現実化するものであるから、解除の年分の所得として認識するのが相当であると判示している。そのほか、東京地判平27・10・８(税資265号順号12737、その控訴審東京高判平28・３・16税資266号順号12824)は、米国法人から報酬として付与されたいわゆるストック・ユニットの転換日の到来により、米国法人の株式を取得して経済的利益を受けた場合について、その経済的利益に係る給与等の収入すべき日は転換日であると判示している。

オ　一時所得

(ｱ) 一時所得は、臨時的・偶発的な所得で、しかも、労務その他の役務又は資産の譲渡対価といった性質を有しないものであるところから、その総収入金額の収入すべき時期は、原則としてその支払を受けた日とされている(所税基通36－13)。

(ｲ) 前記３(2)ケ(ｳ)④のとおり、土地の時効取得による利得は、一時所得とされているが、時効の援用時に一時所得に係る収入金額が発生するとされている(前記東京地判平４・３・10、静岡地判平８・７・18行集47巻７・８号632頁)。

カ　雑所得

(ｱ) 公的年金等以外の雑所得については、その収入の態様には種々のものがあると考えられるので、その収入金額の収入すべき時期は、その収入の態様に応じて、他の９種類の所得の収入金額の計上時期の取扱いに準じて判定することとされている(所税基通36－14(2))。

(ｲ) 先物為替予約付きインパクトローン(外国為替公認銀行が居住

者に対して行う資金使途に制限のない外貨貸付け）に係る借入金返済に要した円貨額と、借入時の為替レートにより転換された円貨額の差額（為替差益）は、雑所得とされているが、インパクトローンの借入れと同時に先物為替予約契約が締結され、返済時の円貨の額が借入時点で決定されており、為替差益の額が借入時点において計算できることから、上記為替差益の収益計上時期は、インパクトローンの返済時ではなく、借入時となるのではないかが問題となる。

この点について、松山地判平７・２・24（訟月42巻10号2533頁）は、当該為替差益の収益計上時期については、譲渡所得に準じて判断すべきであるとした上、権利確定主義の見地からすると、権利が確定したというためには、単に当該権利が発生しただけでなく、権利が具体的に実現される可能性が客観的に認識できる状態にまで高められていなければならないところ、当該為替差益は、先物為替予約が解除されることなく返済期日が到来し、当該為替予約に基づき円貨を支払って外貨の引渡しを受け、その外貨を現実にインパクトローンの返済に充てた結果、はじめて所得として客観的に認識可能となるとして、インパクトローンに係る元本債務の弁済として、元本相当額の外貨を引き渡した時点を収益計上時期とすべきであるとした。

(ｳ) 山形地判平18・12・５（訟月54巻４号993頁、その控訴審仙台高判平19・３・27訟月54巻４号983頁）は、所得税法２条１項33号所定の控除対象配偶者の該当性判断に当たり、配偶者が受領した老齢厚生年金の収入の帰属時期が問題となった事案について、上記収入は、厚生年金保険法（平成12年法律第18号による改正前のもの）36条に規定された支払期月が到来した時にその支給を受ける権利が確定するとした。

(ｴ) 外国為替保証金（証拠金）取引（ＦＸ取引）において、建玉（ＦＸ

取引後に反対売買等による決済が行われない未決済取引)の乗換え(ロールオーバー)が行われることにより為替差損益金等が生じた事例について、大阪高判令２・１・24(訟月66巻９号1133頁(上告不受理により確定))は、「本件差損益金等については、本件ロールオーバーが行われた時点において、収入となるべき権利が発生した後、これを法律上行使することができるようになり、権利実現の可能性を客観的に認識することができる状態になったと認められ、収入となるべき権利が確定したものというべきである。」と判示している。

５　必要経費の範囲等

(1) 総論

ア　所得税法上、利子所得を除いて、各種所得の金額の計算上、それぞれの所得に係る収入金額又は総収入金額から、以下のとおり、各種所得の性質に応じて、各種の金額が控除がされる。

(ｱ) 配当所得

負債の利子

(ｲ) 不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得(公的年金等に係る所得を除く。)

必要経費(山林所得については他に特別控除額を含む。)

(ｳ) 給与所得

給与所得控除額(他に給与所得者の特定支出の控除の特例がある。)

(ｴ) 退職所得又は公的年金等に係る雑所得

退職所得控除額又は公的年金等控除額

(ｵ) 譲渡所得

譲渡資産の取得費、資産の譲渡に要した費用の額、特別控除額

(ｶ) 一時所得

その収入を得るために支出した金額、特別控除額

これらのそれぞれの控除項目のうち、訴訟においてしばしば問題とされるのは、既に述べた譲渡所得に係る資産の取得費及び譲渡費用のほか、不動産所得、事業所得等に係る必要経費である。

イ　所得税法上、その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、①「これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」（個別対応の費用）及び②「その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額」（一般対応、期間対応の費用）とするとされ（所税37条１項）、山林の伐採又は譲渡に係る事業所得、雑所得及び山林所得に関する必要経費については別途規定されている（所税37条２項）。

なお、「債務の確定しないもの」が費用から除かれていることは法人税と同様である。

以上の必要経費については、家事関連費、各種所得間の共通的経費等の取扱いが特に問題とされるが、それぞれの必要経費の該当の有無、所得間の共通経費等の区分調整等については別途規定されている（所税45条、51条、56条、57条、62条、63条等）。

ウ　訴訟においても、必要経費等の該当性の有無、必要経費の計上時期等が主として争われるが、法解釈の問題よりは、むしろ個別具体的な事実関係が争点となることが多く、判決の結論は事実認定に負うところが大きい。

(2)　必要経費の意義及び範囲

ア　必要経費とは、所得を得るために必要な支出のことであり（金子・租税法320頁）、所得税法37条１項は、前記(1)イのとおり、個別対応の費用及び一般対応（期間対応）の費用を規定している。

必要経費該当性の判断については、「客観的にみてそれが当該事

業の業務と直接関係をもち、かつ業務の遂行上通常必要な支出であることを要し、その判断は当該事業の業務内容など個別具体的な諸事情に即し社会通念に従って実質的に行われるべきである」（青森地判昭60・11・5税資147号326頁、東京地判平23・8・9判時2145号17頁）とされている。

そして、一般対応の必要経費を含めて、所得税法37条1項の必要経費に該当するには、直接関連性が必要であると解されている（金子・租税法321頁、佐藤・スタンダード281頁）。ただし、前記東京地判平23・8・9の控訴審である東京高判平24・9・19（判時2170号20頁）は、一般対応の必要経費について、ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であることが必要であり、当該事業の業務と直接関係を持つことは要しないとした（同判決は、最決平26・1・17により上告不受理とされ確定）。もっとも、前記東京高判平24・9・19以後においても、一般対応の必要経費について直接関連性を要するとした裁判例として、東京地判平27・6・18（税資265号順号12681）、福岡地判平26・4・22（税資264号順号12458）、大阪地判平25・8・27（税資263号順号12275）等がある。

イ　具体的な裁判例としては、以下のものがある。

①「税理士又は経営コンサルタントがその会社（編注：関与先会社）に対して資金を貸し付けたり、自ら保証人となって融資の便を与えることも、通常当該業務の範囲に属するものと認められる限り、それが正当な行為といえるかどうかは別としても、税法上は、当該事業所得をうるために通常必要とされるものとして、その貸倒れ損失は、事業所得金額の計算上損金に算入することが許される」とされたもの（東京地判昭46・10・21判タ274号312頁）

②　宅地建物取引業法及び宅地建物取引業法施行細則は、宅地等の取引の代理等について不動産仲介業者の受ける報酬の上限を定め

て、不動産仲介業者が不動産取引の代理又は仲介行為によって不当な利益を収めるのを禁止しているから、同法に違反する報酬契約の私法上の効力いかんは問題であるとしても、現実に同法所定の報酬額以上のものが支払われた場合には、所得税法上は、当該現実に支払われた金額を経費として認定すべきであるとされたもの（高松地判昭48・６・28行集24巻６・７号511頁）

③　旅費については、それが業務の遂行に直接必要なものである場合にこれが必要経費となると解すべきところ、原告の所得税に関する紛争処理のための旅費は、原告の事業における業務の遂行に直接必要なものとは認めることができず、これを必要経費と認めることができないとされたもの（大分地判昭58・３・23シュト260号29頁）

④　過去の年分の所得税課税処分の取消訴訟のために要した弁護士費用は、その支出年分の給与所得、不動産所得又は譲渡所得の必要経費とすることはできないとされたもの（最判昭51・10・１税資90号７頁）

⑤　実母の労務は対価を支払わなければならない程のものではなく、かつ給与支払の事実を認めることはできないし、むしろその労務提供は親子関係に基づく情愛的行為ないし住居提供に対する謝礼的行為であり、これまた親子関係に基づく生活費等の支給にすぎないと認められるところであるから、実母に対する従業員給与については、これを必要経費と認めることはできないとされたもの（山口地判昭58・３・17訟月29巻10号2000頁）

⑥　所得税更正処分取消訴訟に勝訴し、還付加算金の支払を受けたとしても、同訴訟に要した訴訟費用及びその他同訴訟に関連する費用は、雑所得となる上記還付加算金の必要経費に当たらないとされたもの（広島高判平24・３・１訟月58巻８号3045頁。同様に前訴の弁護士費用が還付加算金の必要経費に当たらないとされた

ものとして、東京地判平28・11・29訟月64巻９号1387頁、その控訴審東京高判平29・12・６訟月64巻９号1366頁。なお、補佐人として贈与税更正処分取消請求訴訟に関与した税理士に対する報酬について、福岡高宮崎支判平24・２・15訟月58巻８号3073頁参照）（注）

（注）　いずれの判決も、還付加算金は、過納金の還付に当たり、租税を滞納した場合に延滞税等が課されることとの均衡から、過納金の納付の翌日から還付の日までの期間に応じて当然に支払われる一種の利子と解するのが相当であるから、それは、訴訟によって得られたものでなく、その取得に訴訟費用等を要したとの対応関係が認められない旨を理由として必要経費性を否定した。

⑦　弁護士が弁護士会等の役員としての活動に伴い支出した懇親会費等は、当該弁護士の事業所得の金額の計算上必要経費に算入することができないとされたもの（前記東京地判平23・８・９。ただし控訴審前記東京高判平24・９・19は反対）。また、ロータリークラブに所属する弁護士が支出した同クラブの年会費は、同弁護士が同クラブの例会等へ参加し、同クラブの委員会に所属し、各委員会の事業計画にあるような活動をするために納入されたものであるなどの事実関係の下では、法律事務を行う弁護士としての経済活動と直接の関連性を有し、客観的にみて当該経済活動の遂行上必要なものということはできず、当該弁護士の事業所得の金額の計算上必要経費に算入することができないとされたもの（長野地判平30・９・７訟月65巻11号1634頁、その控訴審東京高判令１・５・22訟月65巻11号1657頁、最決令２・６・26により上告棄却及び上告不受理とされ確定）

⑧　税理士が、自己の賃借する事務所の一部を社会保険労務士に無償で使用させていた場合における、当該無償使用部分の賃料等相当額及び社会保険労務士に支払った支援料を必要経費に算入する

ことができるとされたもの(大阪地判平27・1・23税資265号順号12592)

⑨　賃貸業務の用に供されていた建物及びその敷地である土地を贈与により取得した際に納付した贈与税は、同建物の賃貸による不動産所得の計算上必要経費に該当しないとされたもの(大阪高判平29・９・28訟月64巻２号244頁)

⑩　自らは免許を有さずに柔道整復に該当しないカイロプラクティス等を行うとともに、柔道整復師を雇用して柔道整復を行わせる形態の事業を営んでいた者が、自らが柔道整復師の免許を取得して柔道整復を行うことで整骨院の経営の安定及び事業拡大を図る目的で支出した柔道整復師法12条１項の柔道整復師養成施設である専門学校の授業料等は、事業所得の計算上必要経費に該当しないとされたもの(大阪高判令２・５・22訟月66巻12号1991頁)

⑪　不動産貸付業務の用に供されていた建物の建築費用及び改修費用に充てられた借入金の利子は、当該建物の一部につき持分譲渡がされた場合には、その残余持分に対応する部分のみに当該不動産貸付業務との関連性が認められ、その後、当該持分譲渡を受けた者が、相続により当該借入金に係る債務及び上記残余持分を承継した場合においても、上記残余部分に対応する部分のみに相続人の不動産貸付業務との関連性が認められ、不動産所得の計算上必要経費に該当するとされたもの(千葉地判令２・６・30訟月67巻５号701頁)

(3) 違法支出

ア　違法ないし不法な支出についても、別段の定めがない限り、必要経費として控除を認める見解が有力である(金子・租税法321頁)。これは、税法においては、所得の発生の有無あるいは担税力の有無という観点で判断すべきであり、その他の倫理的あるいは政策的な要素を持ち込むべきではないとの税法の中立性を根拠とする。

すなわち、これは、前記１(2)ウのとおり、不法な利得も課税所得に含まれるとされているが、そのような不法利得を生み出すための経費を控除しないのは所得概念に反するとするものである(成松洋一・改訂版法人税セミナー127頁)。これに対し、アメリカの判例が認めている公序の理論(public policy)の適用があり、必要経費性を否定すべきであるとの見解(山田二郎・税法講義45頁)もある。

この点について、裁判例としては、土地売買の仲介による事業所得の算定上、宅地建物取引業法の定める額を超えるため法律上支払義務がなかった部分についても必要経費性を認めたものがあるが(高松地判昭48・６・28行集24巻６・７号511頁、その控訴審高松高判昭50・４・24行集26巻４号594頁)、他方で、いわゆる暴力団への「用心棒料」は、事業遂行上通常一般に必要であると客観的に認められる経費支出ではないとしたもの(大阪高判昭52・９・29税資100号1257頁)、法人の支出した犯罪行為摘発を阻止する工作費用を必要経費と認めることは、法の理念からして到底許容できないとしたもの(横浜地判平元・６・28訟月35巻11号2157頁)があり、経済法規違反の支出はともかくとして、公序良俗違反や刑罰法規に違反する「違法な支出」については、必要経費性を否定するものが多い。

イ　いわゆる脱税経費(専ら脱税工作の協力を得るために支出した費用)については、違法支出一般について必要経費性を認める論者も別の観点から必要経費性を否定するものが多い。例えば金子・租税法(321頁)では、「収益を生み出すための支出ではないから、そもそも必要な経費にあたらないと解すべきであろう。」とされている。

なお、法人税に関するものであるが、最決平６・９・16(刑集48巻６号357頁)も、「架空の経費を計上して所得を秘匿することは、事実に反する会計処理であり、公正処理基準に照らして否定されるべきものであるところ、右手数料は、架空の経費を計上するという会計処理に協力したことに対する対価として支出されたものであっ

て、公正処理基準に反する処理により法人税を免れるための費用というべきであるから、このような支出を費用又は損失として損金の額に算入する会計処理もまた、公正処理基準に従ったものであるということはできないと解するのが相当である。」として、損金性を否定している。同判決の理解として、谷口・基本講義は、「脱税協力金の支出は、納付税額の減少すなわち税引後所得の増大、を企図したものではあっても、収益獲得に貢献するものではないから、そもそも企業会計上の費用概念に該当しない(費用概念不該当説)。したがって、この判例は、費用に該当しない「架空の経費」を費用として計上するのは、公正処理基準に反する、と判断したにとどまると解される」としている(同書390頁)。

ところで、法人が支出した脱税協力金(隠蔽仮装行為に要する費用)の取扱いについては、平成18年度改正により法人税法55条に損金不算入が明文化されたが、個人については所得税法において明文化されていない。しかし、費用概念不該当説によれば、明文化されたか否かにかかわらず、費用には該当しないから、必要経費にはあたらないと解されることになる。

ウ　賄賂が必要経費に入るかどうかについては、見解の相違があったが、平成18年度改正で、公務員に対する刑法198条に規定する賄賂等に当たるべき金銭の額等は、必要経費に算入しないことが明文化された(所税45条２項)。

(4) 家事費又は家事関連費

家事費とは、衣服費、食費、住居費、娯楽費、教養費等のように、個人の消費生活上の費用のことで、原則として、必要経費には算入できない(所税45条１項１号)。

また、家事関連費とは、家事費と事業上の経費とが混在していて、その区分が明確でない費用であり、原則として、必要経費に算入されないが、その主たる部分が業務の遂行上必要であり、かつその必要で

ある部分を明確に区分できる場合等は、その部分に限って必要経費に算入される(所税45条１項１号、所税令96条)。

家事関連費に関する裁判例としては、①自宅に架設されている電話は、その利用料金からみると、家族の日常的な使用を明らかに超えて大半が業務の用に供されたものと認めることができないほか、仮に業務遂行に必要な使用がなされているとしても、これを区分特定することはできないから、家庭用電話料金については必要経費とすることができないとしたもの(奈良地判昭57・６・25判タ481号109頁)、②産婦人科医院につき、「事業用の建物内に事業主が居住し、家庭生活を営む場合、課税に際して右建物全体を事業用資産として扱うことは所得税法45条１項によって許されないものと解され、このことは、居住用の建物のみを有する者との比較において、十分合理性があるから、事業主が純然たる家庭生活を営む部分はもちろんのこと、そのほか一時的又は臨時的に事業用に使用する部分であっても、その部分が主として事業主の家庭生活に使用される限り、事業用資産とはしえない」としたもの(大分地判昭60・４・24税資145号150頁)等がある。

(5) 親族が事業から受け取る対価

ア　原則

納税者と「生計を一にする」親族が、その納税者の営む事業に従事したことなどの理由で対価の支払を受ける場合は、その対価の金額は、当該居住者の事業所得等の計算上必要経費に算入されない(所税56条)。この規定は、シャウプ勧告に基づく昭和25年の改正の際に同居親族の合算課税制度から個々の納税者を課税単位とする制度に改める際に導入されたものである。その趣旨は、事業を営む居住者と密接な関係にある者がその事業に関して対価を受ける場合においては、労務の対価がお手盛りになりがちであるため、これを居住者の事業所得等の金額の計算上必要経費にそのまま算入することを認めると、納税者間における税負担の不均衡をもたらすおそれがあ

り、家族構成員の間で恣意的に所得を分割して税負担の軽減を図ることを防止することにある(武田・ＤＨＣコメ所得税法4191頁)。

所得税法56条の「生計を一にする」とは、同一の生活単位に属し、有無相扶けて共同の生活を営み、ないしは日常生活の資を共通にしていることであるが、結局は、社会通念によって決せられよう。例えば、最判昭51・３・18(集民117号201頁)は、親族が結婚して納税者と別居し、自らの責任と計算で独立の世帯としての生計を営んでいるなどの事情があるときは、当該親族が専ら納税者の事業から生ずる収入のみによって生計を維持していても、それだけでは「生計を一にする」とはいえないとしている。

また、所得税法56条にいう「事業に従事したことその他の事由」該当性に関しては、最判平16・11・２(集民215号517頁)が、弁護士業を営む夫から、独立して弁護士業を営む妻に対して支払われた弁護士報酬の必要経費性について、同条の適用要件は規定自体に照らし明らかであり、生計を一にする配偶者であっても独立して事業を営む者は除外されるというように限定的に解すべき根拠はないとして同条の適用を認め、上記報酬を必要経費に算入することはできないとした。

イ　例外(専従者控除)

(ア) 所得税法56条の適用により、個人企業の税負担は法人成りした企業の税負担に比して重くなることとなる。そこで、その間の公平を図る意味で、青色申告の承認を受けている事業者については、所得税法56条の例外として、「生計を一にする」一定の親族への給与の支払につき労務の対価として相当と認められる金額に限り、当該事業者の必要経費に算入することが認められている(所税57条、金子・租税法325頁)。このように、青色申告者と生計を一にする配偶者その他の親族で、専らその居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業に従事するものを「青

色事業専従者」という(所税57条１項)。

所得税法57条の青色事業専従者該当性が問題となった裁判例としては、税理士業等を営む者が、配偶者を青色事業専従者としたものの、配偶者が法人の代表取締役に就くなどほかに職業を有していた場合の青色事業専従者該当性を否定したもの(東京地判平28・９・30税資266号順号12909。その控訴審である東京高判平29・４・13税資267号順号13010により維持。)がある。

(イ) もっとも、配偶者等の親族に対する給与はとかくお手盛りになりがちで、無制限にこれを必要経費として認めると、課税の適正公平さを損なう危険性が高いことから、親族に対する給与が、青色事業専従者に対する給与として、必要経費に算入されるためには、提供された労務との対価関係が明確であることが求められる(名古屋地判平13・５・30税資250号順号8910。その控訴審である名古屋高判平13・12・25税資251号順号9043により維持。)。そして、青色事業専従者の労務の対価として相当であると認められるか否かについては、①所得税法57条１項に規定する青色事業専従者の労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度、②その事業に従事する他の使用人が支払を受ける給与の状況及びその事業と同種の事業でその規模が類似するものに従事する者が支払を受ける給与の状況、③その事業の種類及び規模並びにその収益の状況を総合して判断することとされている(所税57条１項、所税令164条)。上記①にいう労務の性質やその提供の程度については、労務の実態のみならず、資格の有無を含めた労務の専門性なども考慮されると考えられる。

裁判例として、青色申告承認を受け税理士業を営む者が、当該事業に従事する他の使用人(税理士資格を有しない者)に支払った給与よりも過大な給与を当該事業に従事する配偶者(税理士資格を有しない者)に支払ったことについて、配偶者の労務の実態は、

その労務提供の程度、労務の性質等に照らし、他の使用人の労務の実態と同様・同等であると認められるから、納税者の事業所得の金額の算定に関して必要経費として控除し得るのは、配偶者に支払った給与の金額ではなく、所得税法57条１項にいう「労務の対価」として相当と認められる額であり、その額を類似同業者において税理士業務の補助事務に従事している青色事業専従者が受領している給与の金額との比較において認定することが相当であるとしたもの(広島高松江支判平25・10・23訟月60巻６号1379頁、最決平27・２・13上告不受理・確定)がある。なお、上記判決の後続事件においても、配偶者に対し青色事業専従者として支給した給与の労務の対価の相当性が争われたが、配偶者が長年にわたって会計事務に携わり、簿記やフィナンシャルプランナーの資格を持っていたとしても、税理士として無資格である以上、その労務の内容は、税理士自身の労務とは質的に異なり、自己完結して税理士を経ずに労務の結果を顧客に提供できるものではなく、飽くまで税理士の行う事務の補助にとどまるというべきであるなどとして、類似同業者の配偶者に係る青色事業専従者の給与平均額は、税理士業務の補助として納税者の事業に従事する配偶者の給与として相当であるとされたもの(広島高松江支判平29・３・27税資267号順号13002・確定)がある。

また、青色事業専従者に支払った給与の額が、労務の対価として相当と認められるものとして事業所得等の計算上必要経費に算入することが認められるのは、所得税法57条１項及び所得税法施行令164条１項の掲げる上記の各事情を踏まえ、当該青色事業専従者に支払った給与の額と提供された労務との対価関係が明確であるものに限られるというべきとした上で、当該青色事業専従者の労務内容や労務の量を客観的に示す証拠は断片的なものしかなく、それらが具体的に明らかであるとはいい難いとして、当該青

色事業専従者の給与と労務との対価関係は明らかではないとしたもの(長野地判令４・12・９公刊物未登載、その控訴審東京高判令５・８・３公刊物未登載)がある。

(6) 資産損失

ア　不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得における必要経費の控除について定める所得税法37条１項では、別段の定めにより、必要経費に算入するものの範囲を拡張することを予定している。

所得税法51条は、この別段の定めに該当するものであり、①事業の用に供する固定資産等について生じた損失の金額(１項)、②事業の遂行上生じた債権等の貸倒損失(２項)、③不動産所得又は雑所得を生ずべき業務の用に供され又はこれらの所得の基因となる資産について生じた損失の金額(４項) 等について、各種所得の金額の計算上必要経費に算入されるものとしている(注１)(注２)。これらの資産損失は、収入を生み出す投下資本に該当せず、同法37条１項に規定する本来の費用に該当しないものであるが、納税者の担税力を減少させるもので、本来の費用と同様に課税対象から除外することが相当といえることから、政策的に必要経費に算入することを認めたものと解される。

(注１)　事業の遂行上生じた貸付金の貸倒れにより損失が生じたことを理由として所得税法51条２項に基づきその金額を必要経費に算入するためには、納税者が当該貸付金の放棄又は免除等の意思表示をしたか否かを問わず、当該年中において、当該貸付金の全額につき回収の見込みがないことが客観的に確実になったと認められることを要する(神戸地判平30・７・11税資268号順号13167、その控訴審大阪高判平31・１・31税資269号順号13236)。所得税法51条２項にいう「その事業の遂行上生じた」とは、当該事業所得等の基因となる事業と何らかの関連を有する全ての場合をいうものではなく、当該事業の業種、業態からみて当該事業所得等を得るために必要なものと

客観的に認められる場合をいう（東京地判令２・３・18税資270号順号13401、その控訴審東京高判令３・２・10税資271号順号13522）。

（注２）　雑所得を生ずべき業務の用に供され又はこれらの所得の基因となる資産（所税51条４項）とは、その性質上所得を発生させる原因となる資産を意味するものと解するが、雑所得の発生過程にたまたま当該資産が介在していたとしても、当該資産の客観的な性質を原因として雑所得の発生することが見込まれるといえない場合には、その性質上雑所得を発生させる原因となる資産とはいえない（東京高判令５・４・19公刊物未登載）。

イ　所得税法施行令141条は、所得税法51条２項の委任を受けて、債権の貸倒れと並んで必要経費に算入することが認められる損失の発生事由を定めており、例えば、同施行令141条３号は、事業遂行上の「無効な行為」等により生じた「経済的成果」が、当該行為の無効等を理由に失われたことをもって、当該年分の必要経費に算入する損失になるとしている。

前記１(2)アのとおり、所得税法は、個人の担税力を増加させる経済上の利得は原則として全て所得として課税するという包括的所得概念を採用していると解されており、私法上無効な行為による利得であっても、それが現に生じている限り、担税力を有する所得として課税対象に含まれる。不法な利得は、没収、追徴、返還、損害賠償等によっていずれ失われる可能性はあるが、必ず失われるとは限らないから、一旦課税した上で、現実に失われた場合に更正などによって調整されるべきものであるとされる（金子宏・所得概念の研究93頁以下参照）。そうすると、所得税法施行令141条３号は、私法上の行為によって生じた「経済的成果」に対して一旦課税された後に、当該行為が無効と評価されたことによって「経済的成果」が失われた場合に、これを是正するため、失われた「経済的成果」の額を必要経費に算入する趣旨の規定と解される。

したがって、所得税法施行令141条３号にいう「経済的成果」とは、所得税の課税対象とされ、一旦納税義務が発生した所得を意味する(元貸金業者が、貸付金の交付が不法原因給付に当たるため顧客に貸付金元本の返還を求めることができず、当該元本相当額の損失が生じたと主張した事案について、福岡高判平23・９・８訟月58巻６号2471頁)。そして、同号所定の事由により損失が生じたというためには、単に当該利得について、返還債務が存在したり、その額が当事者間で明確になったというだけでは足りず、当該利得についての返還義務が現実に履行されるなど当該利得が消滅していることを要する(東京高判平23・10・６訟月59巻１号173頁)。

第２　法人税

１　納税義務者

(1) はじめに

ア　法人税の納税義務者は、法人である。法人は、本店又は主たる事務所の所在地により、内国法人(法税２条３号、所税２条１項６号)と外国法人(法税２条４号、所税２条１項７号)に分かれ、(A)内国法人は、公共法人、公益法人等及び人格のない社団等を除き、無制限納税義務者として、その源泉が国内にあるか国外にあるかを問わず、全ての所得について納税義務を負う(法税４条１項)のに対して、(B)外国法人(内国法人以外の法人)は、制限納税義務者として、国内源泉所得についてのみ納税義務を負う(同税４条３項)。なお、人格のない社団等(法税２条１項８号。後記(2))は、法人税法の適用上、法人とみなされる(法税３条)(注１)。

また、(A)内国法人は、法人税法上、その性格・目的等の観点から、①公共法人(法税２条５号)、②公益法人等(同条６号)、③協同組合等(同条７号)、④人格のない社団等(同条８号)及び⑤普通法人

(同条９号)に分類される。

イ　ところで、法人の本質論には、法人実在説と法人擬制説があるが、これらの説によって、法人税の性格も異なって考えることになる(**注２**)。

法人実在説は、法人を独立の法的人格を認められた実体として捉え、経営者によって運営される独立の意思決定単位であり、法人自体が担税力を持つと考える。これに対し、法人擬制説は、法人を個人(株主)の集合体として捉え、法人自体には担税力がないと考える。

我が国の法人税法は、かつては法人擬制説の考え方によって構築されていた。シャウプ勧告は、「法人は、与えられた事業を遂行するために作られた個人の集合である」という法人観に立脚しており、法人の所得は個人へ分配されるものであり、法人税は飽くまでも個人所得税の前払として捉えられた。そのため個人所得税と法人税の二重課税を調整しなければならないことになる。すなわち、法人の所得は、企業の貯蓄である内部留保と株主への配当から構成されるが、配当は法人段階で法人税が課税され、個人段階で所得税が課税されるので二重に課税されることになるが、二重課税の調整措置として、個人段階での配当税額控除(所税92条)の手当がされている。

他方、法人実在説に基づけば、個人と同様に法人にも累進税率表を適用すべきであるという考え方が正当化される。現行税制においても中小企業等の法人税率には軽減税率(法税66条２項)が適用されている。

配当税額控除は法人擬制説の下で、中小企業の軽減税率は法人実在説の下で、それぞれ正当化される措置であり、現行税制は、法人擬制説と法人実在説に基づく取扱いを混在させているといえる(橋本恭之・入門財政［第２版］91ないし93頁)。

(注１)　これに対して、民法上の組合や有限責任事業組合(ＬＬＰ)は、組合員が共同で事業を行うための組織であって、納税義務の主体では

ない。その活動によって生ずる所得は直接組合員に帰属する。近時、外国のパートナーシップや人的会社のような事業主体が、法人税法上の外国法人に該当するかが問題となっていた（詳細については、第１章第３の５(2)イ「外国の事業体を利用した租税回避事案」参照）。

（注２）　金子・租税法333頁は、「法人本質論は、決め手のない問題であって、これを租税政策論の中にもちこむのは議論を無用に混乱させるだけである」と批判的立場に立つ。

(2) 人格のない社団等の該当要件

ア　税法上の人格のない社団の概念は、民法上の権利能力のない社団の借用概念であり、それと同義と考えるべきである（金子・租税法157頁）。したがって、税法上人格のない社団に当たるか否かは、最判昭39・10・15（民集18巻８号1671頁）が判示するところの、①団体としての組織を備えていること、②多数決の原則が行われていること、③構成員が変更しても団体そのものは存続すること、④その組織によって代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定していること、の四つの要件を満たしていることを要する（最判平16・７・13集民214号751頁参照）。

イ　もっとも、上記４要件該当性の位置づけについて注意を要する。

前記最判昭39・10・15が示した４要件は、その後の判例（最判昭49・９・30民集28巻６号1382頁及び最判昭55・２・８民集34巻２号138頁）や、下級審の裁判例（東京地判昭44・10・６判時593号55頁、東京地判昭44・12・22判タ246号301頁、東京地判昭45・12・22判時628号61頁、大阪高判昭48・11・16高民集26巻５号475頁、高松高判昭55・11・27判時998号73頁）などからすると、それら全てが独立して厳格に満たされていなければ人格のない社団とは認められないというものではないことが分かる。むしろ、上記４要件は、社団性認定のための指標であり、各要件相互の関係で柔軟に解釈され得るも

のというべきである。

例えば、前記最判昭49・９・30は、団体が「それ自体独立の団体としての組織を有し、代表の方法、財産の管理等団体としての主要な点について定めがあり、かつ、構成員の変動にかかわらず団体として同一性を保持する」ことを認定しているにとどまり、多数決の原則が行われているという要件については明示的には触れていない。前記東京地判昭44・10・６は、団体が、入会手続、総会、役員の選任、地区委員の選挙についての最低得票数、資産の管理、監査に関する規定の欠損あるいは不備があったとしても社団であることを否定しなければならないものではないとしている。前記東京地判昭44・12・22は、団体につき、管理運営において多数決の原則が十分に行われているとはいえず、団体の民主的管理運営という点において著しく欠陥があるといわなければならないとしつつも、社団にあって代表者の定めのあるものということができるとしている。いずれも前記最判昭39・10・15が示した上記４要件を指標としながら、具体的な認定に当たっては、柔軟な判断を行っていることが分かる。

このように、前記最判昭39・10・15及びその後の判例等を検討すると、前記最判昭39・10・15が示した上記４要件は、全て独立して厳格に満たされることが要求されるものではなく、むしろ、言わば理念型としての人格のない社団の内容を明らかにする模範的要素を抽出したにすぎないというのが相当とされている（岡光民雄「権利能力なき社団の意義と把え方」民事研修345号55頁及び星野英一「いわゆる「権利能力なき社団」について」民法論集第１巻279頁参照）。

(3) 法人税法における課税所得の範囲及び税率

法人税法は、内国法人の分類（①公共法人、②公益法人等、③協同組合等、④人格のない社団等及び⑤普通法人）に応じて、それぞれの性格、目的等の違いを考慮して、課税所得の範囲及び税率を定めてい

る。

ア　①公共法人

公共法人については、その公共的性格を考慮して、法人税の納税義務を完全に免除している(法税４条２項、人的非課税)。

イ　②公益法人等及び④人格のない社団等

(ｱ) 公益法人等及び人格のない社団等については、各事業年度の所得のうち「収益事業」から生じた所得に課税される(法税４条１項ただし書、７条参照)。

この「収益事業」の意義については、法人税法２条13号が「販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて行われるものをいう。」と定義し、これを受けて、法人税法施行令５条１項がこれに該当する各種の事業(１号ないし34号)を列挙している(注)。このように、収益事業の範囲は政令で限定的に列挙されているから、その列挙から漏れている事業からの収益は、それが営利事業に当たる場合であっても、課税の対象とはされない(金子・租税法463-464頁)。

ところで、平成20年に行われた公益法人制度改革により、一般社団(財団)法人は、登記のみで設立できることとなったが、一般社団(財団)法人は、法人税法上、一定の要件に該当する非営利型法人のみ公益法人等に該当し、それ以外は、普通法人に該当することになる(法税２条９号の２、別表第２)。さらに、一般社団(財団)法人は、内閣総理大臣等の認定を受け、公益社団(財団)法人となることができ、その場合は、収益事業を営む場合に限り、法人税の納税義務が生じる。なお、公益目的事業に該当する事業は、収益事業に含まないものとされている(法税令５条２項１号)。

(注)　東京地判平30・３・13(訟月65巻８号1228頁)は、マンションの区分所有者全員によって構成される団体である原告について、「本件各賃貸は、権利能力のない社団である原告が団体として行う活動

としての実質を有するものであるといえるから、法人税法上、原告が不動産貸付業という収益事業を行っていると認めるのが相当であり、このように原告が主体となって行われた収益事業から生じた収益である本件各賃貸収入は、それが原告から分離されて、原告の団体としての活動目的に沿うよう管理・保管されていることも勘案すれば、原告の所得（法人税法５条、７条参照）を構成するというべきである。」と判示している（その控訴審である東京高判平30・10・31（訟月65巻８号1267頁）により維持。）。

(ｲ) 収益事業にのみ課税されるという点は、宗教法人でも同様である。

すなわち、宗教法人は、民法33条２項にいう「学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益を目的とする法人」に該当し、宗教法人法の規定に基づき設立される法人であって、法人税法２条６号にいう「公益法人等」に分類されている（別表第２）。このため、宗教法人が、その本来の事業目的に沿った宗教活動から収益を得たとしても、それらが信者の信仰心の現れとして任意に寄附・寄進された「お布施」であって、宗教法人としてもその用途を宗教目的に限定している限りでは、金額の多寡を問わず、法人税は一切課せられないことになるが（玉國文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリ1081号16頁）、法人税法施行令５条１項各号に掲げる事業のいずれかに該当する事業を行っていると判断された場合には、当該事業から生ずる所得については、収益事業による所得として法人税の課税対象となる。

この宗教法人の収益事業の該当性が争われた裁判例として、最判平20・９・12集民228号617頁がある。同事案は、宗教法人が死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀、供養等を行う事業が法人税法施行令５条１項１号（物品販売業）、９号（倉庫業）及び10号（請負業）に規定する事業に該当し、法人税法２条13号の収益

事業に当たるとして、法人税の決定処分及び無申告加算税賦課決定処分を受けたため、その取消しを求めた事案であるが、最高裁は「本件ペット葬祭業は、外形的に見ると、請負業、倉庫業及び物品販売業並びにその性質上これらの事業に付随して行われる行為の形態を有するものと認められる。法人税法が、公益法人等の所得のうち収益事業から生じた所得について、同種の事業を行うその他の内国法人との競争条件の平等を図り、課税の公平を確保するなどの観点からこれを課税の対象としていることにかんがみれば、宗教法人の行う上記のような形態を有する事業が法人税法施行令５条１項10号の請負業等に該当するか否かについては、事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか、それとも役務等の対価でなく喜捨等の性格を有するものか、また、当該事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討して判断するのが相当である。」と判示して、対価性と競合可能性が収益事業か否かの判断要素になると解した上で、本件ペット葬祭業はそれらの要素を含むから、「宗教法人である上告人が、依頼者の要望に応じてペットの供養をするために、宗教上の儀式の形式により葬祭を執り行っていることを考慮しても、本件ペット葬祭業は、法人税法施行令５条１項１号、９号及び10号に規定する事業に該当し、法人税法２条13号の収益事業に当たると解するのが相当である。」とする(注１)。

なお、本判決は、何らかの宗教的意義を有する行為であっても、その活動が法人税法施行令５条１項に列挙されている収益事業に該当すると判断されれば、その収益は課税対象になると判断しており、宗教的意義については上記の対価性の判断(喜捨金としての性質を有するかの判断)により解消され、独立の収益事業の判

断要素とはならないと解していると思われる(注２)(注３)。

（注１）　前記最判20・９・12が示した判断枠組みを前提に、社会福祉法人が行う有料老人ホームの運営事業が、社会通念上、下宿営業に該当するものと認められ、法人税法施行令５条１項15号所定の旅館業に該当し、収益事業(法税２条13号)として課税対象となるとした裁判例として福岡地判平31・３・６(訟月66巻２号219頁)がある(その控訴審である福岡高判令元・７・31(訟月66巻２号261頁)も同旨。最決令元・12・19により上告棄却及び上告不受理とされ確定)。

（注２）　前記最判平20・９・12と前後して、最高裁は、宗教法人の所有する土地建物のうち、ペットの遺骨を収蔵保管している建物部分及びその敷地相当部分の土地に対し、固定資産税及び都市計画税を賦課した都税事務所長の処分を取り消した原判決(東京高判平20・１・23裁判所ＨＰ)を相当として、上告棄却・不受理決定を行っている(最決平20・７・17)。

宗教法人の所有する土地建物に対する固定資産税等については、「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法３条に規定する境内建物及び境内地」(地方税法348条２項３号)は非課税とされているところ、前記東京高判平20・１・23は、同号により非課税とされる境内建物及び境内地とは、宗教法人が、専らその本来の用に供し、宗教の教義を広め、儀式行事を行い、及び信者を教化育成するために必要な当該宗教法人の固有の境内建物及び境内地をいうものと解されるとした上で、当該境内建物及び境内地が同号により非課税とされるか否かについては、当該境内建物及び境内地の使用の実態を、社会通念に照らして客観的に判断すべきとした。その上で、当該宗教法人は江戸時代以来動物供養を行ってきたこと、当該宗教法人において動物供養を行ってきたことが世間一般に広く受け入れられ庶民の信仰の対象となってきた

こと、当該宗教法人では当該建物部分に遺骨を安置するとともに毎日勤行で動物供養を行い、月１回あるいは年３回の法要を行っていることを認定して、当該建物及び敷地全体が、宗教法人が専ら宗教目的に使用する施設であってその宗教活動のために欠くことができないものであると判示した。

法人税法における収益事業性の判断要素が財貨移転の任意性及び一般課税法人との競合可能性に求められるのと異なり、固定資産税等における非課税認定の判断要素は、当該宗教法人が、宗教の教義を広め、儀式行事を行い、及び信者を教化育成するために必要であるかという点に求められるのであるから、その事業活動の宗教的意義を正に問題としなければならないと解される。両判決は、法人税法及び地方税法の規定や趣旨から、それぞれ、「収益事業」の意義と「専ら宗教の用に供する境内建物及び境内地」の意義について明らかにしたものといえる。したがって、固定資産税等について非課税措置の対象となった境内建物及び境内地において行われる事業であっても、それが収益事業として法人税の課税対象とされることも十分あり得ることとなる。

（注３）　前記最判平20・９・12と同様の考え方に立つ裁判例として、東京地判平24・１・24(判時2147号44頁)がある。同事件において、宗教法人であるＸは、霊園の墓地等の使用者から収受した永代使用料が全て法人税の課税対象とならないと主張したのに対し、同判決は、永代使用料のうちの墓石及びカロートの販売等の対価に相当する部分について、「墓石及びカロートの販売は、外形的に法人税法施行令５条１項１号に規定する物品販売業であると認められるだけでなく、その事業に伴う財貨の移転は、まさに墓石及びカロートという物品の移転とその設置に伴って行われる行為の対価の支払として行われるものであり、当該事業は、一般的に石材店等の宗教法人以外の法人が行っている墓石等の販売業と競合

するものであるといえるから、原告が行う墓石及びカロートの販売事業は、社会通念に照らしてみても、実質的に同号に規定する物品販売業に該当するというのが相当である。したがって、本件永代使用料のうち墓石及びカロートの販売等の対価に相当する部分は、法人税法にいう収益事業による所得として、法人税の課税対象となるというのが相当である。」と判示した（その控訴審である東京高判平25・４・25税資263号順号12209により維持。）。

ウ　③協同組合等及び⑤普通法人

協同組合等及び普通法人については、各事業年度の所得に課税される（法税５条）。

２　法人所得・税額の計算の概要

(1) 法人所得の計算

ア　概要

法人税の額は、「確定した決算」（法税74条１項）を基礎に計算された（いわゆる確定決算主義）、法人の各事業年度の所得の金額に所定の税率を乗じた金額として計算される（法税66条）。

事業年度とは、法人の財産及び損益の計算の単位となる期間で、定款などに定められたものをいい（法税13条１項）、各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額として計算される（法税22条１項）。

当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、当該法人の当該事業年度の収益の額（法税22条２項）とし、また、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、当該法人の当該事業年度の原価の額、費用の額及び損失の額（同条３項）として、それぞれ計算されるが、これら収益の額及び費用・損失の額は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（これを「公正処理基準」という。）に従って計算される（同条４項）。

このように法人の課税所得の計算（これを「税務会計」という。）

は、企業会計に準拠し、それを基礎に行うが(これを「企業会計準拠主義」という。)、さらに益金及び損金のそれぞれに租税法特有の必要な調整を行って計算されることとなる。

すなわち、法人税法は、企業会計上の収益の額(ただし、無償取引を含む。)をもって基本的に益金の額に算入すべき金額とした上で、「別段の定め」(法税22条２項)として、①収益の額であるが益金の額に算入すべき金額にならないもの(益金不算入)、②収益の額ではないが益金の額に算入すべき金額になるもの(益金算入)などを定め、他方、企業会計上の費用等の額をもって基本的に損金の額に算入すべき金額とした上で、「別段の定め」(同条３項)として、③費用等の額であるが損金の額に算入すべき金額にならないもの(損金不算入)、④費用等の額ではないが損金の額に算入すべき金額になるもの(損金算入)などを定めている。

もっとも、実務においては、企業会計上の収益の額及び費用等の額について、それぞれ法人税法上の益金の額及び損金の額に置き換えてその差額である所得の金額を算出するという計算過程を経ることはしない。企業会計上は、収益の額から費用等の額を控除したものが当期純利益の額であるので、損益計算書上の当期利益又は当期欠損の額を起点として、下記**別表**の計算式のとおり、法人税法上の所得の金額の計算に当たり加算されるべき金額(益金算入額と損金不算入額)を加算し、減算されるべき金額(益金不算入額と損金算入額)を減算して、所得の金額を算出するという計算過程を経る。この計算過程は、法人申告書別表四に記載される。このような企業会計上の当期利益等に対する税務計算上の調整を一般に「税務調整」と呼んでいる。以下において、税務調整の概要を説明する。

別表　法人税の課税所得の金額の計算

課税所得の金額 ＝ （損益計算書の当期利益又は欠損）＋（税法特有の加算項目）－（税法特有の減算項目）

イ　税務調整の概要

税務調整には、①決算において調整する必要があるもの（決算調整事項）と、②決算において調整する必要はなく申告において調整すればよいもの（申告調整事項）とがあり、申告調整事項には、申告書において調整できるもの（任意的調整事項）と申告書において必ず調整しなければならないもの（必須的調整事項）がある。

決算調整事項及び任意的調整事項は、減算項目（益金不算入及び損金算入の項目）であるが、必須的調整事項は、減算項目だけでなく加算項目（益金算入及び損金不算入の項目）も含む。

(ｱ) 決算調整事項（減算項目）

ａ　意義

法人の所得の金額の計算上損金の額に算入できる項目の中には、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（これを「損金経理」（法税２条25号）という。）が要件とされる項目がある（例えば、減価償却資産の償却費の計算について「・・・その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額のうち・・・」（法税31条１項）と定め、減価償却費について損金算入するためには法人の決算上の処理を要する旨明示している。）。

このように、ある費用を損金の額に算入するために、又は、ある経理基準を選択するために、一定の経理が必要な場合があり、このような場合には、株主総会等において確定する決算に

おいて必要な経理処理をしておかなければならない。このような申告において損金算入するために決算段階での処理を要する事項を、決算調整事項と呼ぶ。この事項は、法人が決算に織り込むかどうかは任意であるが、その費用又は損失を損金の額に算入するためには法人の決算上において所定の経理処理をしなければ認められないもので、申告書だけで調整することはできない。また、法人が決算上で処理をしていない場合には、税務署長もこれを損金の額に算入して更正決定をすることはできない。

b　決算調整事項に属する主要な事項

①　減価償却資産又は繰延資産に係る償却費の損金算入(法税31条1項、32条1項)

②　特定の事実が発生した場合の資産の評価損の損金算入(法税33条2項)

③　国庫補助金等、工事負担金等、非出資組合の賦課金又は保険金等で取得した固定資産等の圧縮額及び特別勘定経理額の損金算入(法税42条1項ないし49条1項)

これについては、確定した決算において積立金として積み立てる方法等により経理したときも損金算入が認められる。

④　交換により取得した資産の圧縮額の損金算入(法税50条1項)

⑤　貸倒引当金勘定への繰入額の損金算入(法税52条1項)

⑥　リース譲渡又は工事の請負に係る費用の経理(法税63条1項、64条2項)

⑦　使用人賞与の損金算入(法税令72条の3)

⑧　少額の減価償却資産及び繰越資産の一時損金算入(法税令133条、134条)

⑨　一括償却資産の損金算入(法税令133条の2)

⑩　資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入(法税令139の４)

(ｲ) 任意的調整事項(減算項目)

a　意義

これは、法人の決算上の処理は要しないが、申告書に記載を要するものであって、法人が申告調整をすれば認められ、申告調整をしなければ認められないものをいう(ただし、後記のとおり、平成23年12月改正により、事後的に適用を受け得る事項が広がっている。)。

したがって、申告調整をするかどうかの判断は、申告の際における法人の選択に委ねられており、もし法人が申告調整を行わない場合には、やむを得ない事情がある場合を除き、税務署長は更正決定に際して進んで是正することはできない。

b　任意的調整事項に属する主要な事項

①　受取配当等の益金不算入(法税23条７項)

②　外国子会社から受ける配当等の益金不算入(法税23条の２第５項)

③　国等に対する寄附金、指定寄附金又は公益の増進に著しく寄与する法人に対する寄附金の損金算入(法税37条９項)

④　会社更生等による債務免除等の場合の欠損金の損金算入(法税59条６項)

⑤　保険会社の契約者配当の損金算入(法税60条２項)

⑥　所得税額等の控除(法税68条４項、69条25項)

上記のうち①②③④⑥については、平成23年12月改正により当初申告の際、申告書に適用金額を記載した場合に限り適用が可能とされていた措置(当初申告要件がある措置)が廃止され、更正の請求等により事後的に適用を受けることが可能となった。

(ウ) 必須的調整事項(必須の申告調整事項)

a　意義

これは法人が決算において調整していない場合には必ず申告調整しなければならない事項である。法人がその計算をしなかった場合又はその計算が不完全であった場合には、税務署長がこれを更正し、又は決定することとなる。

b　必須的調整事項に属する主要な事項

(a) 減算項目

①　資産の評価益の益金不算入(法税25条１項)

②　還付金等の益金不算入(法税26条１項)

③　繰越欠損金の損金算入(法税57条１項)

(b) 加算項目

①　償却限度額を超える償却額等の損金不算入(法税31条１項、32条１項)

②　資産の評価損の損金不算入(法税33条１項)

③　役員給与、過大な使用人給与の損金不算入(法税34条１項、36条)

④　寄附金の限度超過額の損金不算入(法税37条１項)

⑤　法人税額等、第二次納税義務に係る納付税額、外国子会社から受ける配当等に係る外国源泉税等又は法人税額から控除する所得税額等の損金不算入(法税38条ないし41条の２)

⑥　国庫補助金等又は保険金差益等の特別勘定の取崩額の益金算入(法税43条３項、48条３項)

⑦　貸倒引当金の取崩額の益金算入(法税52条10項)

⑧　貸倒引当金勘定の繰入限度超過額の損金不算入(法税52条１項)

⑨　交際費等の損金不算入(措置法61条の４第１項)

(2) 税額の計算

以上により計算された所得に、法人の区分(①普通法人、一般社団法人等、人格のない社団等、②公益法人等、③協同組合等)に応じて所定の税率を乗じて法人税額を算出する(法税66条１項ないし３項、措置法42条の３の２、67条の２第１項、68条１項)。

この法人税額から控除できる税額を控除(税額控除)して得られる額が「納付すべき税額」となる。

税額控除には、法人税法が定める四つの税額控除(①対価の支払を受ける段階で源泉徴収された所得税について法人税との二重課税を防止する所得税額の控除(法税68条)、②外国及び日本国において課税される国際的二重課税を防止する外国税額の控除(法税69条)、③分配時調整外国税相当額の控除(法税69条の２)、④仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額の控除(法税70条))のほか、租税特別措置法において、産業育成推進等特定の政策目的に基づく法人税額の特別控除がある(措置法42条の４ないし42条の12の７)(金子・租税法454-455頁参照)。

３　益金及び損金の原則的意義と年度帰属

(1) はじめに

法人税の課税標準は、前記２のとおり、「各事業年度の所得の金額」(法税21条)であり、当該事業年度の「益金の額」から当該事業年度の「損金の額」を控除して各事業年度の所得の金額を計算する(法税22条１項)。法人税法22条２項、３項は、「益金の額」及び「損金の額」について、それぞれの原則的意義を定めているが、同法23条以下及び措置法には、法人税法22条２項及び３項が定める「別段の定め」に該当する規定が多数存在する。

以下では、まず、法人税法22条２項、３項が定める「益金の額」及び「損金の額」から排除される「資本等取引」を説明した上で、「益金の額」及び「損金の額」の基本的な考え方と内容について説明する。

(2) 資本等取引

法人税法22条２項及び３項３号は、「資本等取引」に係る収益及び損失を益金及び損金の範囲から除外している。ここでいう「資本等取引」とは、①法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引(例えば、増資、減資、合併等)、②利益又は剰余金の分配、③残余財産の分配又は引渡しをいう(法税22条５項)。

これらの取引によって生じた利益及び損失を益金及び損金から除外する趣旨は、元来、法人の利益は損益取引から生じるものであり、資本の増減によって生ずるものではないと考えられているからである。このことは、法人税法が、法人は自己資本の拠出者のものであり、その者の投資の手段ないし媒体であるという「法人＝投資媒体」観ともいうべき法人観に基づき、所得計算を規定していることを意味する(谷口・基本講義376頁)。そのため、法人税法においては、資本等取引と損益取引を峻別し、課税所得の計算要素としての益金及び損金を損益取引に係る収益及び費用・損失に限定するものとなっている。

(3) 益金の原則的意義

ア　法人税法22条２項の基本的な規定内容

(ｱ) 概要

法人税法では、当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、「資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額」とするとされている(法税22条２項)(注１)。

この規定は、益金を「取引に係る収益」として観念し、その観念に含まれる「取引」について、株主との取引を意味する資本等取引との対比で定め、その例示として資産の販売、資産の譲渡、役務の提供及び資産の譲受けという他者との取引を挙げていることから、会計的取引のうち外部取引を意味する。したがって、益

金は外部から流入する経済的価値を意味することとなる。このことから、法人税法は、原則として実現(すなわち、金銭その他の換価可能な経済的価値の、外部からの流入)した利益のみが所得であるという考え方(実現原則)を採用し、未実現の利得を課税の対象から除外する一方、「取引」によって実現した利益は原則として全て益金に含まれることを意味しているものと解される。その意味で、法人税法においても所得概念は包括的に構成されている。

法人税法22条２項は、「取引」について「資本等取引以外」という限定を付しているだけで、資本等取引と峻別される損益取引については、その種類や範囲を限定していない。したがって、取引によって生じた収益は、①営業取引によるものか営業外取引によるものか、②合法的なものか不法なものか、③有効なものか無効なものか、④金銭の形態をとっているかその他の経済的利益の形態をとっているかなどの別なく、益金を構成する。これには、例えば、利息制限法所定の制限を超過する受取利息のような無効な収益(最判昭46・11・16刑集25巻８号938頁)、債務免除益(注２)などがある(金子・租税法345頁参照)。

(注１)　収益認識に関する会計基準(企業会計基準第29号)等の導入に伴い、平成30年度税制改正により、法人税法22条の２が新設され、法人税における収益の認識時期等について、次の改正が行われている。

①　資産の販売等に係る収益の認識について

資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供(以下「資産の販売等」という。)に係る収益の額は、原則として目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の益金の額に算入することが明確化された(同条１項)。

また、資産の販売等に係る収益の額につき公正処理基準に

従って目的物の引渡し又は役務の提供の日に近接する日の属する事業年度の収益として経理した場合には、上記にかかわらず、当該資産の販売等に係る収益の額は、原則として当該事業年度の益金の額に算入することが明確化された(同条２項)。

②　資産の販売等に係る収益の計上額について

資産の販売等に係る収益の額として益金の額に算入する金額は、原則として、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とすることが明確化された(同条４項)。ただし、その引渡しの時における価額又は通常得べき対価の額は、貸倒れ(回収不能)又は買戻し(返品)の可能性がある場合においても、その可能性はないものとした場合における価額とすることとされた(同条５項)。

(注２)　債務免除益を生じさせる「その他の取引」に該当すると判示した近時の裁判例として、適格現物出資に該当するＤＥＳ(デット・エクイティ・スワップ)により、自己に対する債権の現物出資を受けた法人について、当該債権を譲り受けた結果、混同により消滅した債務の額と、当該債権を現物出資した法人における当該債権の帳簿価額との差額について債務消滅益を認定した事例がある(東京高判平22・９・15税資260号順号11511、その原審東京地判平21・４・28訟月56巻６号1848頁)。

(ｲ)　「取引」の意義

「取引」の意義については、「資産、負債及び資本の増減及び収益、費用・損失などの原因となる事項」である「簿記上の取引」を基本としつつ、法人税法22条２項が無償取引からも収益が生じることを規定しているという限りにおいて、企業会計における「取引」概念よりも広い税法独特の内容を持つ概念であると解するの

が同法の立法担当者の見解であり（武田昌輔「課税所得の基本問題（中）－法人税法22条を中心として－」判時952号４頁）、従来からの通説と思われる。

これに対し、法人税法22条２項の「取引」とは「法的取引」ないし「私法上の取引」をいうものとする見解も近時有力に主張されている（金子・租税法347頁、水野忠恒・租税法第５版381ないし383頁、中里実・租税法と私法（論再々考）税研115号81-82頁等）。

この点について、最判平18・１・24（判時1923号20頁）は、Ｘが、オランダ王国に設立した100パーセント子会社Ａ社の株主総会において、関連会社Ｂ社に対し、Ｘの保有するＡ社の発行済株式総数（200株）の15倍に相当する新株（3000株）をＡ社資産の時価相当額の約１パーセントにすぎない出資総額で割り当てる旨決議し、ＸのＡ社における持株割合が16分の16から16分の１（200／3200）に減少し、Ｂ社がＡ社株式の16分の15（3000／3200）を取得したのに対し、課税庁は、Ｘが、Ａ社株式の資産価値をＢ社に移転させたとして更正処分等をした事案について、Ｘの保有するＡ社株式に表章された同社の資産価値については、Ｘが支配し、処分することができる利益として明確に認めることができるところ、Ｘは、このような利益を、Ｂ社との合意に基づいて同社に移転したというべきであり、したがって、この資産価値の移転は、Ｘの支配の及ばない外的要因によって生じたものではなく、Ｘにおいて意図し、かつ、Ｂ社において了解したところが実現したものということができるから、法人税法22条２項にいう取引に当たるというべきであると判示した。

本判決は、「取引」の一般的な意義について述べていないが、その判文において法律行為等の私法上の概念を用いていないことに照らすと、法人税法22条２項の「取引」を「法的取引」ないし「私法上の取引」に限定する立場を採用していないものと考える

ことができよう。

(ｳ)　「収益」の評価

「収益」は、純資産の増加原因であればその形態を問わず、金銭以外の資産及びその他の経済的利益を含むが、その評価額については、所得税法36条２項と異なり、法人税法は、明文でその流入の時の価額(時価)とするとの定めを置いていなかった。しかし、企業会計上は無償取得資産の取得原価については時価評価が原則とされていること(企業会計原則第３の５のＦ)から、法人税法22条４項に基づき、このような企業会計上の処理に準拠して、収益の評価も所得税法と同様に時価によるものと解されてきた。

なお、平成30年度税制改正において、法人税法22条の２が新設され、従来の解釈のとおり、資産の販売等に係る収益の額は、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とすることが明確化されている(同条４項)。

イ　無償取引

(ｱ) 法人税法22条２項では、その収益をもたらす取引として、①資産の販売、②有償による資産の譲渡、③無償による資産の譲渡、④有償による役務の提供、⑤無償による役務の提供、⑥無償による資産の譲受けを例示している。ここで「有償」あるいは「無償」の区別は、対価の有無によって決せられるが、その対価性の有無は、実質的にみて「対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けている」(大阪高判昭53・３・30高民集31巻１号63頁)か否かによって決せられる。

これらの取引のうち、①、②及び④の取引については、企業会計上の損益取引と異なるところはなく、これらの取引から収益が生ずることは異論をみない。また、⑥についても、企業会計上当該取引が損益取引か資本取引かの争いがあるものの、当該取引か

ら収益が生ずることについては格別問題がない(**注１**)(**注２**)。

これに対し、③及び⑤の無償取引は、常識的に考えれば、資産を減少させるのみであって増加させるわけではなく、企業会計上も、それらの取引から収益が生ずるか否かについて定説があるとはいえず、また、所得税法40条及び59条のように資産の無償譲渡等について時価による「みなし譲渡」の規定もないことから、法人税法22条２項が「無償取引」による収益を認識・測定し、課税の対象とすべきものとした趣旨・目的は何かが問題となる(**注３**)。

(イ) 学説上は、確認的規定であるとする見解(その中には、①実体的利益存在説、②同一価値移転説、③有償取引同視説があるとされる。)、創設的規定とする見解があり、「正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性を確保するために、無償取引からも収益が生じることを擬制した創設的規定であると解すべきであろう(適正所得算出説)」(金子・租税法346頁)とする後者の見解が通説とされている(渡辺・スタンダード81頁参照)。

この点、最判平７・12・19(民集49巻10号3121頁)は、法人税法22条２項が資産の無償譲渡も収益の発生原因となることを認めている趣旨について、「法人が資産を他に譲渡する場合には、その譲渡が代金の受入れその他資産の増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたものと解される。」と判示しているところ「本件において前記論争に踏み込む必要もなく相当でもないためか、右の結論を確認する判示をするにとどめ」たものと解される(川神裕・最判解<民事>平成７年度1079頁参照)。

(注１)　なお、法人税法22条２項は、「無償による役務の受入れ」に係

る収益を規定していない。これは、仮にその提供を受けた役務に係る収益を計上するのであれば、同時に、当該役務に対して支払うべき対価を費用として計上すべきことになるが、そのような会計処理(両建計上)は通常行われないことに基づき規定しなかったものである(谷口・基本講義393頁)。

(注２)　資産の評価益については、それが無償による資産の譲渡(外部取引)を契機として実現が擬制される評価益の場合は別として、資産の評価換えは内部取引であって、それによる評価益は、その計上が法人税法22条２項が採用する実現主義と両立し得ない。したがって、益金を生じさせる「その他の取引」による収益に含めることができず、「別段の定め」(法税22条２項)としての規定(法税25条２項、３項)がない限り、益金に計上されない。

(注３)　無償による役務の提供の裁判例として、営利法人が金銭(元金)を無利息で貸し付けた場合に、通常利率による金銭相当額の経済的利益が無償で借主に提供されたものとして、その法人の益金として認識されるとしたものがある(前記大阪高判昭53・３・30)。なお、その益金として認識された部分は、法人税法上寄附金(法37条)として取り扱われる。

ウ　低額譲渡

(ア) いわゆる「低額譲渡」については、法人税法22条２項に明記されていない。しかし、同法37条８項において譲渡対価と時価との差額のうち実質的に贈与をしたと認められる部分については寄附金に含まれるとされていることから、前記イの③無償による資産の譲渡又は⑤無償による役務の提供の取引に含まれるとされ、観念的には「有償による資産の譲渡」と「無償による資産の譲渡」との二つの取引に分解でき、同法22条２項の取引に含まれると考えられている(金子・租税法347頁)。

(イ) この点に関し、前記最判平７・12・19は、法人がその役員に対

し時価１株当たり430円の株式を225円で譲渡したという事実関係の下で、課税庁が当該法人に対する法人税更正処分において、当該株式の時価相当額と譲渡対価との差額を有価証券譲渡益計上漏れとして当該法人の所得金額に加算したことの適否が争われた事案について、「譲渡時における適正な価額より低い対価をもってする資産の低額譲渡は、法人税法22条２項にいう有償による資産の譲渡に当たることはいうまでもないが、この場合にも、当該資産には譲渡時における適正な価額に相当する経済的価値が認められるのであって、たまたま現実に収受した対価がそのうちの一部のみであるからといって適正な価額との差額部分の収益が認識され得ないものとすれば、前記のような取扱いを受ける無償譲渡の場合との間の公平を欠くことになる。したがって、右規定の趣旨からして、この場合に益金の額に算入すべき収益の額には、当該資産の譲渡の対価の額のほか、これと右資産の譲渡時における適正な価額との差額も含まれるものと解するのが相当である。このように解することは、同法37条７項(現37条８項)が、資産の低額譲渡の場合に、当該譲渡の対価の額と当該資産の譲渡時における価額との差額のうち実質的に贈与したと認められる金額が寄付金の額に含まれるものとしていることとも対応するものである。」と判示して、原告の当該株式の譲渡による収益の額は譲渡対価相当額とみるべきである旨の主張を排斥している。

また、株式の有償譲受けに関し、その対価の額と譲受けの時における適正な価額との差額が法人税法22条２項(平成27年法律第９号による改正前のもの)の収益の額となる受贈益の額に当たるかが争点となった事案について、東京高裁令４・４・14(公刊物未登載)は、「同項の「無償による資産の譲受け」は「その他の取引で資本等取引以外のもの」の例示であり、資産の低額譲受けの場合であっても、譲受けの時点で当該資産の適正な価額相当額

の経済的価値の実現が認められることは無償譲受けの場合と同様であるから、この経済的価値を収益として認識すべきものであると解される。」とした上で、「この場合に益金の額に算入すべき収益の額は、当該資産の譲受けの対価の額と同資産の譲受時における適正な価額との差額であると解される。」として、受贈益となるのは資産の対価とその適正な価額との差額のうち「実質的に贈与を受けたと認められる金額」に限られる旨の控訴人の主張を排斥した。

(4) 損金の原則的意義

ア　法人税法22条３項の基本的な規定内容

(ｱ) 概要

ａ　法人税法22条３項は、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、①当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額、②上記に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額、③当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るものとするとされている。

すなわち、損金とは、原則として、「費用」及び「損失」をいう。この費用及び損失は、ともに純資産を減少させる原因（価値犠牲）を意味する会計上の概念であり、そのうち費用は収益獲得に貢献する純資産減少原因であるのに対し、損失は収益獲得に貢献しない純資産減少原因である。費用に関する規定（法税22条３項１号、２号）には、損失に関する規定（同項３号）と異なり、「資本等取引以外の取引に係るもの」という文言は定められていないが、それは、費用が収益獲得のためのものである以上、損益取引に係るものであることが当然の前提とされて

いるからである。したがって、費用及び損失はともに損益取引に係る純資産の減少原因である。

b　①「売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」(法税22条３項１号)とは、収益獲得のために費消された財貨及び役務の対価のうち、収益に直接かつ個別的に対応するものをいい、②「販売費、一般管理費その他の費用」(同項２号)とは、収益に個別的には対応はしないが当該事業年度の収益獲得のために費消された財貨及び役務の対価をいうものであって、いずれも事業の遂行上必要とされるものであることは明らかであり、③「損失」(同項３号)とは災害、盗難等通常の事業活動とは無関係な偶発的原因により発生する資産の減少をいう(大阪地判平７・10・３税資214号１頁。その控訴審大阪高判平８・６・28税資216号739頁、その上告審最判平９・11・13税資229号546頁によっても維持)。

したがって、ある支出が法人税法22条３項の「損金」の額に該当するか否かについては、その支出が当該法人の純資産を減少させるものか否かという事柄が決定要素となるものと解される。

c　「損失」は、純資産の減少のうち、収益獲得には貢献しないが収益をもって回復せざるを得ないものを意味する会計用語であり、会計学では、費用と損失は概念上区別されている。

法人税法22条３項と所得税法の必要経費を定める同法37条を対比すると、①及び②の原価及び費用の扱いについては、所得税法37条にも同様の規定があるが、③の損失については、同条に規定がなく、このことから、必要経費には損失は含まれないと解される。この点が必要経費と損金との大きな違いである。

ただし、所得税法は、資産に対する実体的損失については担税力を減殺させることを考慮して、同法37条１項の「別段の定

め」として、同法51条が資産損失の必要経費算入を認めている。そのため資産損失に該当しない事業用資産の窃盗、横領及び詐欺等の犯罪による損失は、所得税法上は必要経費に算入されない(せいぜい窃盗、横領による損失は雑損控除の対象となるにとどまる。)。これに対して、法人税法では、損失は、同法22条３項３号により損金の額に算入される。

(イ) 不正・違法な支出の損金算入の可否

a　不正又は違法な支出についても、それが利益を得るために必要なものであれば、「損金」の額に算入できるかについて、平成18年度改正により、一部の不正支出につき損金不算入とする規定が置かれた。すなわち、①法人税等の負担を減少させ又は減少させようとするためにされた隠蔽仮装行為に要する費用等の損金不算入規定(法税55条１項、２項)、②「腐敗の防止に関する国際連合条約」に基づく国内措置として定められた賄賂等の損金不算入規定(同条５項)がそれである。このうち、①については、平成18年度改正前から、判例上、損金算入は否認されていた(最決平６・９・16刑集48巻６号357頁)(**注１**)。

これらの規定は、損金の額(法税22条３項)の「別段の定め」として規定されたものであるが、それらに該当しない違法支出、すなわち、「別段の定め」により損金不算入が規定されていない違法支出について損金算入が認められるかが問題となる。

b　この問題には、以下の二つの異なった見解がある。

第１の見解は、違法な支出であっても、損金の要件(法税22条３項)に該当するものについては、損金算入を認める見解である。この見解は、この問題を租税法律主義の見地から、要件該当性のみによって判断する考え方である(谷口・基本講義490頁では、「法定要件基準説」と呼んでいる。)。

第２の見解は、違法な支出について損金算入を認めると、違

法支出ないしその原因となる違法行為を助長することになり、税法を含む法秩序の一体性あるいはその基礎にある普遍的法原則に反する結果になるので、損金算入を認めるべきではないとする見解である(谷口・基本講義491頁では、「普遍的法原則基準説」と呼んでいる。)。

両説ともに有力であるとされている(谷口・基本講義491頁)。裁判例としては、最判昭43・11・13(民集22巻12号2449頁)が「経済的・実質的には事業経費であるとしても、その支出自体が法律上禁止されている場合には、少くとも法人税法上の取扱いの上では、損金に算入することは許されない」旨判示し、商法の禁止する支出の損金算入を否定した(注２)。

(注１)　前記最決平６・９・16の事案は、東京都内で不動産販売業を営む会社４社の代表取締役の地位にあった被告人が、昭和58年春以降各社の業務に関して、販売用不動産の原価を水増しするため、架空造成費、架空支払手数料等の架空の経費を計上する方法で、各社の法人税額合計５億3000万円を脱税したとして公判請求された事案である。具体的な脱税の手口の一つが、被告人が会社の土地仕入れ価格水増しに際して、知人Ａに依頼して数社の名義で造成工事に関する架空の請求書を提出させ、これに基づき自社経理部長に指示して架空造成費を計上させ小切手で支払った上、Ａから架空の領収書を徴するとともに、１回100万円の協力手数料(総計1700万円)を差し引いた残額を現金で返戻させたというものであり、これによる簿外資金は株式の購入資金に充てられた。この刑事事件において、被告人側は、上記協力手数料は、会社の損金として所得から控除すべきであると主張したのに対し、１審・控訴審がこれを認めなかったので、最高裁に上告したというものである。

１審判決(東京地判昭62・12・15刑集48巻６号396頁)は、上記協力金がその性質上法人税法22条３項１号の原価に当たらず、同項２号、３号の費用や損失に該当しないとした上で、「仮に、本件のごとき脱税協力者への支払も広義において事業との関連性を有するもので、事業遂行上必要な経費であるとの会計慣行が存するとすれば、それは、公正妥当な会計処理の基準とは到底なりえない」とし、損金の内容を定める同法22条３項を主たる根拠として、損金性を否定し、予備的に同法22条４項の公正処理基準に言及しているにすぎない。控訴審(東京高判昭63・11・28高刑集41巻３号338頁)も同様である。

これに対して、前記最決平６・９・16は、法人税法22条３項の損金規定に言及せず、いきなり同条４項の公正処理基準を理由として、「架空の経費を計上して所得を秘匿することは、事実に反する会計処理であり、公正処理基準に照らして否定されるべきものであるところ、右手数料は、架空の経費を計上するという会計処理に協力したことに対する対価として支出されたものであって、公正処理基準に反する処理により法人税を免れるための費用というべきであるから、このような支出を費用または損失として損金の額に算入する会計処理もまた、公正処理基準に従ったものであるということはできない」と判示して、損金算入を否定している点に特色がある。

(注２)　米国では、判例により生成された法理として、「Public Policyの法理」がある。この法理は、「その控除を認めると公の秩序(public welfare)に反する結果となる支出の控除は認めない」とする理論であり、この法理に基づき内国歳入法162条(事業関連費)及び162条(f)(罰課金)で立法化された。前記最決平６・９・16の事案の一審判決(前記東京地判昭62・12・15)は、前記最判昭43・11・13を引用する際に、米国の上記公序

の法理に言及して、「右最高裁判決がアメリカ税法におけるいわゆる公序の理論をわが国法人税法の解釈として一般的に採用したか否かはともかくとして、右最高裁判決に示された法理は、少なくとも本件の如く法人税法自体がその支出を禁じているものについては、いっそう強く妥当するものといわなければならない」と判示している。この公序の理論について、「一見した判りやすい内容であるにもかかわらず、その適用範囲は必ずしも明確とはいえず、その適用は米国判例法上も一定の制約に服してきた。十分な吟味なくそれをわが国法人税法の解釈に持ち込むことについては、租税法律主義の原点から見ても好ましいものとはいえないであろう」との評価がなされている（青山慶二「重要判決の比較法研究　第10回　違法支出の損金算入」ＴＫＣ税研情報2012年12月３日号69頁）。

イ　債務確定主義

(ア) 法人税法22条３項２号は、販売費・一般管理費等の費用のうち償却費以外のものについて「債務の確定」を要件としている。

その趣旨は、これらの費用については、債務として確定しないと、その発生の見込みとその金額が明確でないため、これを費用に算入することを認めると、所得金額の計算が不正確になり、また所得の金額が不当に減少するおそれがあるため、当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを費用の範囲から除外している（大阪高判平21・10・16訟月57巻２号318頁）。企業会計では、将来の特定の費用（見越費用）又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰り入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとされている（企業会計原則注解注18）。しかし、費用の見越計上や引当金

の設定については、企業の恣意性が入り込みやすいため、法人税法22条３項２号は、２号費用につき、債務確定基準という法的基準を採用してその年度帰属を判定することとし、企業の恣意性の入り込みやすい費用の見越計上や引当金の設定を、法令に「別段の定め」がない限り認めないことにしたものである(平木正洋・最判解〈刑事〉平成16年度509頁)。現行法人税法は、貸倒引当金のみ認めているが、これは「別段の定め」(同項柱書き)によって認められているにすぎず、「債務の確定」という観点からは、費用として認められないものである(注)。

ここに「債務の確定」の判定につき、大阪高判平19・１・18(税資257号順号10612)は、「ここにいう「債務の確定」とは、同法が別途引当金の規定を設け、限定された種類の引当金のみを損金に算入することを認めていることに照らすと、引当金の対象となる債務よりも、確実に債務の存在及び金額が確定していることを意味していると解される」としている。

債務の確定の判定につき、法人税基本通達２－２－12は、「法第22条第３項第２号(損金の額に算入される販売費等)の償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務が確定しているものとは、別に定めるものを除き、次に掲げる要件の全てに該当するものとする。(1)当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること。(2)当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること。(3)当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであること。」と規定している。

上記通達(1)の「債務が成立している」については、給付内容が債権成立時に具体的に確定している必要はないが、履行時までに確定し得るだけの標準が定まっていなければならないとされており、同(2)の「給付をすべき原因となる事実の発生」について

は、例えば、条件付債務において条件が成就していない場合には、給付原因たる事実が発生したとは認められないとされている。上記通達について、東京高判平６・３・24(税資200号1121頁)は、「法22条３項２号にいう債務の確定の判定基準として、本件通達の内容は、課税の公平を図り、所得計算は可能な限り客観的に覚知し得る事実関係に基づいて行われるべきであるという観点から見て合理的で妥当なものというべきであ」ると判示しており、同判決の判断は、その上告審(最判平７・６・20税資209号1048頁)においても正当として是認されている。

債務確定主義は、このように損金の範囲を画定する意味を持つが、同時に、損金の年度帰属の判定基準としての側面もある。

(注)　所得税法は、貸倒引当金(52条)及び退職給与引当金(54条)の２種類の引当金を認めている。これに対し、現行法人税法は、貸倒引当金(52条)は認めているものの(ただし、平成23年12月改正により、貸倒引当金の繰入額の損金算入ができる法人の範囲が、中小法人、銀行・保険会社等及び金融に関する取引に係る一定の金銭債権を有する法人に限定されている。)、退職給与引当金については、連結納税制度の採用に伴う法人税収の減少を緩和するため、平成14年７月改正により廃止された。

(イ) これに対し、法人税法22条３項１号、３号は、「債務の確定」という文言が規定されておらず、以下に述べるように、債務確定主義を採用していない。

a　売上原価等(法税22条３項１号)について

かつては、課税実務では、１号の原価につき、債務の確定が原則となっていたが(昭和55年５月改正前法税基通２－１－４)、現在ではそのような取扱いは変更されている(法税基通２－２－１)。最判平16・10・29(刑集58巻７号697頁)でも、「当期終了の日である同年９月末日において、被告会社が近い将来

に上記費用を支出することが相当程度の確実性をもって見込まれており、かつ、同日の現況によりその金額を適正に見積もることが可能であったとみることができる。このような事情がある場合には、当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が確定していないときであっても、上記の見積金額を法人税法22条３項１号にいう「当該事業年度の収益に係る売上原価」の額として当該事業年度の損金の額に算入することができると解するのが相当である。」と判示し、当該事業年度終了日までに当該費用に係る債務が確定していなくとも、近い将来に費用を支出することが相当程度の確実性をもって見込まれており、かつ、同日の現況によりその金額を適正に見積もることが可能であれば、その見積金額を「売上原価の額」として、当該事業年度の損金の額に算入することができるとしている。

法人税法22条３項１号は収益と直接的・個別的に対応する費用を定めており、当該事業年度に既に収益が計上されていることを前提とすれば、これと直接的・個別的に対応する費用については、債務が確定していなくとも、費用の見積計上に伴う弊害(恣意的な所得計算のおそれ)は少なく、むしろ見積計上を認めないと、収益と直接的・個別的に対応することが明らかな費用の額が、損金に算入できないということとなり、費用収益対応の原則に反することとなる。

したがって、売上原価等については、債務確定主義は適用されないと解される(谷口・基本講義406-407頁、渡辺・スタンダード94頁)。

b　損失(法税22条３項３号)について

損失についても債務の確定(損失の基礎にある法律関係の確定)を要しない。これに対し、損失の確定(経済的価値喪失の確定)は要求される。これは、費用の見越計上の禁止の観点から

要請される損失に係る債務の確定ではなく、資産の評価損の損金不算入の観点から要請される損失の確定（経済的価値喪失・滅失損としての確定損の発生）を意味する（谷口・基本講義407-408頁、渡辺・前掲スタンダード108頁）。

最判平16・12・24（民集58巻９号2637頁）も、「法人の各事業年度の所得の金額の計算において、金銭債権の貸倒損失を法人税法22条３項３号にいう「当該事業年度の損失の額」として当該事業年度の損金の額に算入するためには、当該金銭債権の金額が回収不能であることを要すると解される。そして、その全額が回収不能であることは客観的に明らかでなければならない」とし、「本件債権の全額が回収不能であることは客観的に明らかとなっていたというべきである。そして、このことは、本件債権の放棄が解除条件付きでされたことによって左右されるものではない。」と判示している。

(5) 企業会計及び会社法会計と租税会計（会計の三重構造）

ア　会社法会計と企業会計の関係

会社は、会社法の定めに従い、各事業年度の終わりに決算を行うが、それは、適時かつ正確な会計帳簿に基づき計算書類（貸借対照表、損益計算書等）等を作成し（会社法432条、435条）、同法に規定する承認手続及び開示手続を行わなければならない（同法436条、438条、439条等）。

会社法431条、614条が、これらの手続の前提となる会社の会計につき「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う」としていることから、会社法会計は、企業会計を基礎としている。

また、上場企業等一定の会社は、さらに金融商品取引法193条に基づき、有価証券報告書等に記載される財務計算に関する書類を作成し、開示しなければならないが、これらの書類も「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従う」（「財務諸表等の用語、様

式及び作成方法に関する規則」１条１項)とされており、企業会計を基礎とすべきことが明らかにされている。

イ　租税会計と企業会計及び会社法会計の関係

(ｱ) 法人税法22条４項は、当該事業年度の益金の額及び損金の額にそれぞれ算入すべき、当該事業年度の収益の額及び費用・損失の額は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(公正処理基準という。)に従って計算すると規定している。

この規定は、「当該事業年度」という限定を付していることから、収益及び費用・損失の年度帰属(後記(6))についても、公正処理基準に従うことを定めていると解される。この年度帰属に係る公正処理基準は、実現主義(企業会計原則第２の１のＡ・３のＢ)と費用収益対応の原則(企業会計原則第２の１のＣ)を基本的内容とするものである。

このように法人の課税所得の計算(租税会計)を企業会計に準拠して行うものとする考え方を「企業会計準拠主義」という。

この規定は、法人税法の簡素化の一環として、法人における企業利益の計算と課税所得の計算の二度手間を省くとともに、適正な会計処理を尊重するという考慮に基づいて、昭和42年度税制改正で採用されたものである。

すなわち、政府税制調査会は、昭和41年９月に、「税制簡素化についての中間報告」を発表した。この中間報告において、課税所得は、本来、税法・通達という一連の別個の体系のみによって構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提とするものであるが、絶えず流動する社会経済の事象を反映する課税所得については、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行に委ねることの方がより適切と思われる部分が相当多く、このような観点を明らかにするため、税法において、課税所得は納税者たる企業が継続して適用する健全な会

計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、企業会計に関する計算原則規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当であるとされた。そして、同年12月には、この中間報告と同旨の「税制簡素化についての第一次答申」が発表され、それを受けて昭和42年度の税制改正において、法人税法22条４項が新設された。

(イ) また、法人税法74条１項は、法人の確定申告を「確定した決算に基づき」行うものとしており、法人税の計算が会社法上行われる決算手続を前提としてなされることを明らかにしている。これを「確定決算主義」という。

前記(ア)のとおり、この「確定した決算」も一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うこととされているので、結局「わが国の法人税法は、企業所得の計算についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の計算規定があり、さらにその上に租税会計がある、という意味での『会計の三重構造』を前提としている」(金子・租税法357頁)と理解されている。

もっとも、法人税法は、公平な負担の実現あるいは産業政策目的などの税法独自の目的のために、企業会計上の利益の額から法人税法上の所得の金額を導くに際して、様々な「別段の定め」を設けて、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に大幅な修正を加えている(後記４参照)(注)。

(注)　その結果、例えば、損金経理(法税２条25号)によって、租税会計がその準拠する会社法会計、さらには企業会計に影響を与え、企業会計の観点からみると、過大に又は過少に、費用・損失を決算に計上するという事態が起こり得る。このような事態は、逆基準現象と呼ばれ、企業会計の側から、適正な会計処理(適正な期間損益計算)を歪めるものとして問題にされており、損金経理は、明文の規定がある場合に限って認められるべきであるとの見解がある(谷口・

基本講義417-418頁)。

(ｳ) ところで、前記(ｲ)の確定決算主義の下で、その決算が株主総会や社員総会の決議により承認されていることが当該確定申告が有効であるための絶対的な要件であるとまでいえるかについては問題がある。すなわち、同族会社のように特定の者によって支配されている法人の場合には、正規の株主総会等が必ずしも行われない実情があることから、上記決議がないままその決算に基づいてされた申告を無効とすることにはかなり問題があり、実際問題としては、そのような決議がない場合でも、法人の決算が組まれているときは、その決算に基づいてされた申告書は有効と解釈することが適当であるという指摘がされている(武田・ＤＨＣコメ法人税法4355頁参照)。

この点につき、社員総会の承認を受けていない決算書類に基づく確定申告の有効性が争点となった事案につき、福岡高判平19・６・19(訟月53巻９号2728頁)は、その原審である福岡地判平19・１・16(訟月53巻９号2740頁)の判示を引用して、法人税法74条１項の趣旨は、「法人税の課税所得については、会社の最高の意思決定機関である株主総会又は社員総会の承認を受けた決算を基礎として計算させることにより、それが会社自身の意思として、かつ正確な所得が得られる蓋然性が高いという点にある。そうすると、同規定の「確定した決算に基づき」とは、株主総会又は社員総会の承認を受けた決算書類を基礎として所得及び法人税額の計算を行う意味と解すべきである。しかしながら、我が国の株式会社や有限会社の大部分を占める中小企業においては、株主総会又は社員総会の承認を経ることなく、代表者や会計担当者等の一部の者のみで決算が組まれ、これに基づいて申告がなされているのが実情であり、このような実情の下では、株主総会又は社員総会の承認を確定申告の効力要件とすることは実体に即応しないとい

うべきであるから、株主総会又は社員総会の承認を経ていない決算書類に基づいて確定申告が行われたからといって、その確定申告が無効になると解するのは相当ではない。したがって、決算がなされていない状態で概算に基づき確定申告がなされた場合は無効にならざるを得ないが、当該会社が、年度末において、総勘定元帳の各勘定の閉鎖後の残高を基に決算を行って決算書類を作成し、これに基づいて確定申告した場合は、当該決算書類につき株主総会又は社員総会の承認が得られていなくても、当該確定申告は無効とはならず、有効と解すべきである」と判示した。

ウ　公正処理基準の内容

(ｱ) 概要

a　「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（公正処理基準）は、法人税法上の概念である以上、「客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準」（大阪高判平３・12・19民集47巻９号5395頁）である。

この「会計処理の基準」には、会社法及び会社計算規則、金融商品取引法及び財務諸表等規則等の法令上の計算規定、企業会計原則（**注１**）・同注解、企業会計基準委員会（公益財団法人財務会計基準機構）の企業会計基準・同適用指針、日本公認会計士協会・日本税理士会連合会・日本商工会議所・企業会計基準委員会「中小企業の会計に関する指針」などの公表された会計基準のほか、確立した会計慣行を広く含むものである（高松地判平７・４・25税資209号246頁等）（**注２**）（**注３**）。

b　ところで、企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ずしも公正妥当であるとは限らない。その意味では、公正処理基準と企業会計基準とは必ずしも一致せず、企業会計基準において認められた会計処理であれば、当然に法人税法22条４項の公正処理基準に該当するという考え方は採り得ない。

もともと、会計(accounting)は、ある特定の経済主体の経済活動を貨幣額などを用いて計数的に測定し、その結果を報告書にまとめて利害関係者に伝達するためのシステムであり、企業会計(特に財務会計)は、企業外部の利害関係者を会計報告書の受け手として行う会計である。企業会計で予定している企業外部の利害関係者とは、主に出資者、債権者、従業員及び仕入先・顧客等の取引先であり、企業会計には、特に証券投資の意思決定に役立ち証券市場がその機能を円滑に遂行するための情報提供としての機能があり、税務会計とはその機能を異にしている。最近においては、企業会計、会社法会計及び税務会計の三者の会計処理は、独自性が強調される傾向にある。具体的には、企業会計の分野では、国際会計基準との調和を図るために新たな企業会計基準が相次いで設定され、商法では、会社法創設の前後において会社計算規則と企業会計基準との新たな調和関係が構築されるようになる一方で、中小企業への過重な負担を回避するために、中小企業の会計に関する指針が制定されるようになり、この間、法人税法においては、経済のグローバル化に対応した「税率の引下げと課税ベースの拡大」という独自路線を歩んでいる(品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」税務大学校論叢40周年記念論文集所収)。

法人税法22条４項は、企業が会計処理において用いている基準ないし慣行のうち、一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては企業の会計処理を認めるという基本方針を示したものであるが、同項が「企業会計の基準」等の文言を用いず、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と規定していることにも照らせば、法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにいう公正処理基準に該当するといえるか否かについては、適正な課税

及び納税義務の履行の確保を目的とする法人税法(同法１条参照)の独自の観点から判断される。その点で、企業会計上の公正妥当な会計処理の基準(公正会計基準)とされるものと常に一致することを前提とするものではない。この点については、前記大阪高判平３・12・19の上告審である最判平５・11・25(民集47巻９号5278頁)も「法人税法22条４項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計基準に計上すべきものと定めたものと解される。」と判示している。

したがって、法人税法の企図する公平な所得の計算という要請に反するもの、あるいは適正公平な税収の確保という観点から弊害がある会計処理の方式は、法人税法22条４項の公正処理基準に該当しないこととなる。

なお、近時の裁判例として、「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」(不動産流動化実務指針)が法人税法22条４項の公正処理基準に該当するか否かが争われた事案(東京高判平25・７・19訟月60巻５号1089頁)では、同指針は、法人税法の公平な所得計算という要請とは、別の観点に立って定められたものとして、同項の公正処理基準に該当するものとは解し難いと判示されている。

(注１)　我が国の「企業会計原則」は、一般原則(第１)、損益計算書原則(第２)及び貸借対照表原則(第３)の三つの部分から構成されている。このうち一般原則は、企業会計の全般にかかわる基本的ルール、あるいは損益計算書と貸借対照表の両方に共通するルールを示したものである。企業会計原則は、７つの一般原則(①真実性の原則(第１の１)、②正規の簿記の原

則（第１の２）、③資本と利益の区別の原則（第１の３）、④明瞭性の原則（第１の４）、⑤継続性の原則（第１の５）、⑥保守主義の原則（第１の６）、⑦単一性の原則（第１の７））を掲げている。

企業会計の背後には、それを可能にする幾つかの理論的な基礎構造が存在し、その基礎構造を構成する命題が会計公準（accounting postulates）であり、それなくして会計が成立しないという意味で、会計理論や実務の基礎を成す最も基本的な概念や前提事項となっている（桜井久勝・財務会計講義第24版56-57頁）。会計公準には、①企業実体の公準（会社の計算は個々の企業実体を対象として行う。）、②継続企業の公準（会社の計算は期間を区切って行う。）、③貨幣的測定の公準（会社の計算は貨幣額を用いて行う。）の三つがある。このうち、②の継続企業の公準の意味は、現代の企業は、解散を前提とせず、永遠に存続することを目指して経営され、企業の解散時点を待って利益を計算することが不可能であるから、企業の会計は、人為的に期間を区切って経営成績や財務状態を測定せざるを得ないため、継続する企業活動を１年ごとに区切って会社の計算を行うというものである（桜井・前記財務会計講義57-58頁）。企業会計原則第二は、損益計算書原則を定めている。その１項柱書きは、「損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。」と規定しているところ、この規定は、継続企業の公準を前提としているものである。

（注２）　我が国において、投資者保護を目的に財務諸表公開制度の一環として会計基準が制定されたのは、第二次大戦後であり、

1949年に当時の経済安定本部・企業会計制度対策調査会（現在の金融庁・企業会計審議会の前身）が米国の会計基準を参考にして「企業会計原則」を制定した。これは、企業が適正な会計処理を行って財務諸表を作成するための指針としてだけではなく、公認会計士による財務諸表監査の判断基準として用いられるとともに、企業会計に関連する商法・会社法、税法などの法令の制定や改廃に際しても尊重され、重要な影響を及ぼしている。そのため、企業会計原則を管轄する企業会計審査会は、必要に応じて改正するとともに、それを補足する多数の会計基準を設定してきた。現在も効力を持つ会計基準は、①企業会計原則（制定1949年、最終改正1982年）、②原価計算基準（制定1962年）、③外貨建取引等会計処理基準（制定1979年、最終改正1999年）、④連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準（制定1998年）、⑤研究開発費等に係る会計基準（制定1998年）、⑥税効果会計に係る会計基準（制定1998年）、⑦固定資産の減損に係る会計基準（制定2002年）である。それ以外にもあったが、制定後、後記の「企業会計基準」に改変された。

（注３）　近年、会計基準は政府の機関ではなく、民間団体が設定すべきとの意見から、我が国におけるそのような組織として、「企業会計基準委員会」が2001年に設立され、「企業会計基準第○号」という名称で会計基準を設定してきた。それには以下のものがある。

第１号　「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」（制定2002年）

第２号　「１株当たり当期純利益に関する会計基準」（制定2002年）

第４号　「役員賞与に関する会計基準」（2005年）

第５号　「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」（制定2005年）

第６号　「株主資本等変動計算書に関する会計基準」（制定2005年）

第７号　「事業分離等に関する会計基準」（制定2005年）

第８号　「ストック・オプション等に関する会計基準」（制定2005年）

第９号　「棚卸資産の評価に関する会計基準」（制定2006年）

第10号　「金融商品に関する会計基準」（制定2006年）

第11号　「関連当事者の開示に関する会計基準」（制定2006年）

第12号　「四半期財務諸表に関する会計基準」（制定2007年）

第13号　「リース取引に関する会計基準」（制定2007年）

第16号　「持分法に関する会計基準」（制定2008年）

第17号　「セグメント情報等の開示に関する会計基準」（制定2008年）

第18号　「資産除去債務に関する会計基準」（制定2008年）

第20号　「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」（制定2008年）

第21号　「企業結合に関する会計基準」（制定2008年）

第22号　「連結財務諸表に関する会計基準」（制定2008年）

第23号　「『研究開発費等に係る会計基準』の一部改正」（制定2008年）

第24号　「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（制定2009年）

第25号　「包括利益の表示に関する会計基準」（制定2010年、最終改正2013年）

第26号　「退職給付に関する会計基準」（制定2012年）

第27号　「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（制

定2017年）

第28号　「「税効果会計に係る会計基準」の一部改正」（制定2018年、最終改正2021年）

第29号　「収益認識に関する会計基準」（制定2018年）

第30号　「時価の算定に関する会計基準」（制定2019年）

第31号　「会計上の見積りの開示に関する会計基準」（制定2020年）

なお、企業会計基準委員会が公表する文書には、「企業会計基準」のほか、「企業会計基準適用指針」（「企業会計基準」を適用する場合の具体的な指針）及び「実務対応報告」（正式な企業会計基準が設定されるまでの間、実務での取扱いを暫定的に定めたもの）がある。

さらに、会計基準の国際的な統合も積極的に推進されつつあり、その試みは、1973年に主要国の会計士団体が集結して「国際会計基準」（ＩＡＳ）を制定する活動として開始され、2001年からは会計士団体とは独立の国際会計基準審議会（ＩＡＳＢ）がこれを継承し、「国際財務報告基準」（ＩＦＲＳ）という名称で会計基準の制定を継続している。我が国の企業会計基準委員会は、ＩＡＳＢとの間で、我が国の基準と国際基準の主要な差異を解消することに合意し、会計基準の国際的な統合を推進しつつある。このような動向を考慮して、金融商品取引法のディスクロージャー制度を管轄する金融庁は、日本企業が連結財務諸表を作成する場合に準拠すべき会計基準として、①日本基準のほかに、②米国の会計基準及び③国際会計基準の採用も認めている。また、これとは別に、企業会計基準委員会は、日本基準に特徴的な会計処理の考え方を国際的に広報するために、言わば日本版の国際会計基準ともいうべき④「修正国際会計基準」（ＪＭＩＳ）を制定し、2016年

３月決算期から適用できることにした（桜井・前記財務会計講義51ないし54頁）。

(イ) 企業会計の考え方の変更に伴う処理

ところで、企業会計の考え方が変更された場合、その考え方の変更が、公正処理基準を介して、法人税法それ自体の改正なしに、言わば自動的に、法人税の課税に反映されるかが問題となる。

この問題については、理論的には否定・肯定の見解があり得る。この点については、収益認識に関する対応等をみると、「立法者は、企業会計の考え方の変更が少なくとも企業会計準拠主義の採用時の法人税法の内容に『根本的な変更』を加えるものである場合には、後者の立場（編注：肯定説）に立っているとは考えられず、むしろ前者の立場（否定説）を前提にして、企業会計の考え方の変更について法改正で対応することを基本としているとみてよかろう。」（谷口・基本講義420頁）との考え方が相当である。

例えば、法人の場合には、企業会計上、継続企業の公準に従い、当期において生じた収益と、当期において生じた費用及び損失とを対応させて損益計算をしていることから、既往の事業年度に収益計上した売上高等について当期において契約の解除等がされた場合には、その解除等がされた部分に対応する金額について、当該売上高を収益計上した事業年度に遡及して修正するのではなく、解除等がされた当期の事業年度の益金を減少させる損失として取り扱われることになる。仮に、解除等がされた部分に対応する金額についての処理が収益計上した事業年度に遡及するとすれば、過去の財務諸表を遡って修正処理することになるが、株主総会での承認や報告を経て確定した財務諸表は、配当制限その他の規制や各種の契約条件の遵守の確認並びに課税所得の計算にも利用されていることから、そこでの利益計算を事後的に修正するとなると、利害調整の基盤が揺らぐこととなる。そこで、過去の利

益計算に修正の必要が生じても、過去の財務諸表を修正することなく、要修正額を前期損益修正として当期の特別損益項目に計上する方法が用いられる(企業会計原則第２の６及び同注解12、桜井・前記財務会計講義319頁)。法人税務上も、同様に、各事業年度に発生した損失は、その発生事由を問わず、その事業年度の損金の額に算入することによって益金から控除し、その結果として、損失を計上した事業年度が欠損となったような場合には、その欠損については、欠損金の繰戻しによる還付(法税80条)又は繰越欠損金の損金算入(法税57条１項)等の制度を通じて、前後の課税関係が調整される(前記損益修正に係る裁判例につき、後記(6)ウ(イ)ｃ(a)参照)。

このように、企業会計準拠主義を根拠に、過年度の要修正額を前期損益修正という当期の特別損益項目に計上する方法が用いられてきたが、平成21年12月４日発出の企業会計基準委員会・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」による、過年度遡及修正へ変更することの適否が問題となる。

この点は、国税庁が平成23年10月20日付けで公表した「法人が『会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準』を適用した場合の税務処理について(情報)」において、「この過年度遡及会計基準に従って会計処理を行った場合に、法人税の税務処理にはどのような影響があるか」という問に対して、「法人税の確定申告は『確定した決算』に基づき行うこととされているが(法税74①)、過年度遡及会計基準に基づく遡及処理は過去に『確定した決算』を修正するものではないので、遡及処理が行われた場合でも、その過年度の確定申告において誤った課税所得の計算を行っていた(例えば過年度の売上計上漏れ等)のでなければ、過年度の法人税の課税所得の金額や税額に対して影響を及ぼさない」とされている。

また、最判令２・７・２(民集74巻４号1030頁)も「「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(平成21年12月４日企業会計基準第24号)も、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合に行う会計処理としては、当該誤謬に基づく過去の財務諸表の修正再表示の累積的影響額を当期の期首の残高に反映するにとどめることとし(前記会計基準21項)、同会計処理が認められる誤謬の範囲を当初の財務諸表作成時に入手可能な情報の不使用や誤用があった場合に限定している(前記会計基準４項(8))。企業会計原則等におけるこれらの定めは、法人の損益計算が法人の継続的な経済活動を人為的に区切った期間を単位として行われるべきものであることを前提としており、過去の損益計算を遡って修正することを予定していないものと解される。」と判示している。

(6) 益金及び損金の帰属事業年度

ア　はじめに

従来、法人税法は、法人の収益及び費用・損失等をどの年度において計上すべきかについて、一般的な定めを置いていなかったため、収益及び費用・損失等の帰属時期は専ら解釈に委ねられ、法人税法22条４項が、同条２項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算されるものとすると規定していることから、ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従うこととなると解されてきた。

この点につき、平成30年３月30日に、収益認識に関する包括的な会計基準となる「収益認識に関する会計基準」(企業会計基準第29号)が公表されたことに伴い、平成30年度税制改正において法人税法等の改正が行われ、同法22条４項の別段の定めとして、同法22条の２が創設された。

法人税法22条の２は、資産の販売等(資産の販売若しくは譲渡又

は役務の提供)に係る収益の額は、原則として、その資産の販売等に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の益金の額に算入する旨を定めて、収益の年度帰属について、いわゆる引渡基準又は役務提供基準を採用している(同条１項)。

また、同条２項では、資産の販売等に係る収益の額につき公正処理基準に従って当該資産の販売等に係る契約の効力が生じる日等に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、当該資産の販売等に係る収益の額は、当該事業年度の益金の額に算入することも併せて認めている。

同条は別段の規定であるから、公正・妥当な会計処理の基準(例えば権利確定主義(後記イ)を修正ないし否定するものではない。また、同条の規定は、法人税法22条との関係では、確認的、明確化的、補充的ないし追加的であって、同条と抵触する要素は少ないと考えられる(以上につき、金子・租税法363ないし365頁)。その意味で「法人税法22条の２は、判例や通達などで示されてきたこれまでの扱いを明確にしたという性格をも持つ規定」(渡辺・スタンダード116頁)といえることから、以下では、同規定創設前において、どのように考えられてきたかも含めて記載することとする。

イ　益金の帰属年度(権利確定主義)

(ｱ) 概要

企業会計上、法人の収益・費用・損失等をどの年度において計上すべきかについては、考え方として、現実の収入の時点を基準とする「現金主義」と、現実の収入がなくても所得が発生した時点を基準とする「発生主義」の二つがある。

今日の複雑化した経済社会においては、信用取引が支配的で、多数の債権・債務が併存し、現金主義によっては企業の期間損益を正確に把握することが困難であるため、企業会計上は、発生主義によって損益を認識すべきものとされている(企業会計原則第

２・損益計算書原則１、金子・租税法365頁)。

発生主義の中にも、どの時点で所得が発生したと見るべきかについて種々の考え方があるが、前記最判平５・11・25は、「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる」と判示した上で、収益実現の時点を収入の原因となる権利が確定した時点と捉える「権利確定主義」の原則に従って収益を計上することが、一般に「公正妥当と認められる会計処理の基準」に適合するとの判断を示した。その理由として、同判決は「課税にあたつて常に現実収入のときまで課税することができないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入の原因となる権利の確定した時期をとらえて課税することとしたものである」と判示した(税法における収益計上の時期について権利確定主義を採用した他の判決としては、最判昭40・９・８刑集19巻６号630頁、最判昭49・３・８民集28巻２号186頁、最判昭53・２・24民集32巻１号43頁等がある。)。

権利確定主義の下における権利の確定の意義については、取引の類型や態様に応じて適切な基準を設定する必要がある。この点については、法人税基本通達第２章が詳細な定めを置いている。

そこで、以下、収益の計上時期に関する法人税基本通達の主要な定めとそれに関連する裁判例を概説する。

(ｲ) 主要な法人税基本通達の定め及び裁判例

ａ　棚卸資産の販売収益及び固定資産の譲渡収益

(a) 法人税基本通達は、①棚卸資産の販売収益は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に計上することとし

（法税基通２－１－２参照）、②固定資産の譲渡収益も、別に定めるものを除き、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入することとしている（法税基通２－１－14）。

上記の各引渡基準は、企業会計上の実現主義の一態様である販売基準と原則的には同じものと考えられ、権利確定主義に沿うもので、法人税法22条４項に適合する妥当な基準といえる（福岡高判昭60・４・24税資145号193頁参照）。

(b) 棚卸資産の販売収益の帰属時期に関する裁判例としては、前記最判平５・11・25のほか、長崎地判昭58・２・18（訟月29巻９号1727頁）等がある。

また、固定資産の譲渡収益の帰属時期に関する裁判例としては、①土地の売買代金全額が支払われなければ買主に所有権が帰属しないという特約がある場合に、その土地の一部につき移転登記がされ、代金も受領しているときは、当該土地の一部の収益はその引渡しの日（移転登記の日）を含む事業年度に帰属するとするもの（最判昭61・10・９税資154号８頁）、②買収土地を譲渡するに当たり、二つに分けて売買契約を締結し、各契約に係る売買代金全額が完済されたときを所有権移転の時とする特約が付された契約の場合、当該各契約の土地の一部につき、所有権移転登記がされ、代金も受領しているときには、当該土地の一部の収益はその引渡し（所有権移転等）の日を含む事業年度に帰属するとして、移転登記及び代金授受が済めば、特約の有無にかかわらず収益に計上すべきとするもの（前記福岡高判昭60・４・24）、③隣接道路の利用に関する承諾を受けるとの特約条項の付いた土地売買契約につきその特約条項が当該年中に履行されていない場合であっても、引渡しが済んでいる場合には収益に計上すべきであ

るとするもの(仙台高判昭57・３・29税資137号871頁)等がある。

b　請負に係る収益

(a) 請負による報酬請求権は、民法上、原則として目的物の引渡しの時に、目的物の引渡しを要しないときは、仕事の完了の時に発生する(民法633条)。法人税基本通達も、請負による収益については、原則として、物の引渡しを要する契約にあっては、その目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日とし、物の引渡しを要しない契約にあっては、その約した役務の全部を完了した日の帰属する事業年度において、それぞれの請負による収益を益金の額に算入するとしている(法税基通２－１－21の７参照)。これを「工事完成基準」といい、権利確定主義に基づく基準である。

この「工事完成基準」に対する例外として、法人税基本通達は、特約や慣習があるなどの一定の場合には、工事の全部が完成しないときでも、工事の完成部分ごとの収益を益金の額に算入するとしている(法税基通２－１－１の４及び２－１－21の７参照)。これを「部分完成基準」という。このような基準が採られているのは、このような特約や慣習があるなどの場合には、工事全部の完成をもって一時に収益に計上するのは、実情にそわないことや目的物の部分的な引渡しによって、これに対応する請求権が発生するとみることができるからである。

また、法人税法は、権利確定主義の例外として、長期大規模工事のうち一定の要件に該当するものについては、工事完成程度に応じて収益の額及び損金の額に算入するものとしている(法税64条１項)。これを「工事進行基準」という。これは、長期の工事の場合に、工事完成基準を適用すると数年間

は収益が発生せず、配当ができないなど企業経営上不適当な事態が生ずることから、このような特例が置かれているものである。なお、一定の長期大規模工事に該当しない工事のうち一定の長期工事については、工事進行基準の採用が選択的に認められている(同条２項)。

(b) 物の引渡しを要する請負に関する裁判例としては、神戸地判昭54・11・15(税資109号355頁)は、マンションの電気工事に係る収益は、工事を完成して引き渡し、代金を請求した事業年度において計上すべく、後にマンション居住者の要請によりサービス工事としてテレビアンテナ取付工事をしたとしても当該工事の完成時期を左右するものではないとし、また、建売住宅の電気工事について、各戸の配線工事が完成・引渡しの都度、電気器具については取付・納入の都度、その代金を請求する特約があるときは、当該工事代金については部分完成基準により収益に計上すべきであるとして平30改正前法人税基本通達２－１－９(平30改正後法税基通２－１－１の４及び２－１－21の７参照)にいう部分完成基準の適用を認めている。

他方、物の引渡しを要しない請負に関しても、東京地判昭63・４・26(訟月35巻１号146頁)は、本件請負契約の実態は、継続的に日々提供される役務に応じて、１か月を単位として対価が支払われる約定に基づいて、各月20日が経過するごとに、発注者の査定を経て、過去１か月間の役務に対する代金が確定し、その支払期日を翌月末日とする契約と認められるから、当該契約に係る代金は、企業及び税務会計上、その各確定時点すなわち毎月20日の経過で、それが属する事業年度の収益に順次計上すべきものと解釈するのが相当であるとし、また、東京地判平元・９・22(税資173号784頁)は、訴外

会社が販売した製品の修理等を代行する内容の請負契約は目的物の引渡しを要しないものであるから、当該契約に係る請負代金債権は、製品の修理等を現実にした時に発生し、その収益の額は、当該日時が帰属する事業年度の益金の額に算入すべきであるとしている。

c　利子、配当、使用料等に係る収益

(a) 法人税基本通達は、法人が収受する貸付金、預金、貯金又は有価証券の利子は、原則として、その利子の経過期間に応じて当該事業年度に係る金額を益金とするとし、ただし、主として金融及び保険業を営む法人以外の法人については、その有する貸付金等から生ずる利子でその支払期日が１年以内の一定期間ごとに到来するものの額については、継続適用を要件に支払期日に計上することを認めている(法税基通２－１－24)。すなわち、当該通達の本文は、貸付金から生ずる利子のような収益については、その利子の計算期間の経過に応じて収益計上すべきものとして、いわゆる発生主義による未収収益の計上を原則とすることを明らかにしている。ただ、金融・保険業を営む法人のごとく利子収入が主たる事業収入である場合は格別として、営業外の収益としての利子を収入するにすぎない一般事業法人については、厳格な発生主義によるのではなく、いわゆる「利払期基準」により得ることを明らかにしている。

(b) 秋田地判昭61・５・23(税資152号169頁)は、貸付金の利子につき、未収、未払の状態にあっても、その経過期間に応じて、益金の額に算入するとして、当該通達の原則的な取扱いを認めている。

ところで、金融業にあっては、利息制限法に定める制限利率を超える利率による貸付けを行っている場合があり、この

場合、利息制限法は１条において制限利率を超える部分の利子については無効としていることから、未収利子の収益計上に当たり契約利率により計上すべきかが問題となった。

この点、所得税事案について、最判昭46・11・９(民集25巻８号1120頁)は、「利息制限法による制限超過の利息・損害金は、その基礎となる約定自体が無効であって、(中略)約定の履行期の到来によっても、利息・損害金債権を生ずるに由なく、貸主は、ただ、借主が大法廷判決によって確立された法理にもかかわらず、あえて法律の保護を求めることなく、任意の支払を行なうかも知れないことを、事実上期待しうるにとどまるのであって、とうてい、収入実現の蓋然性があるものということはできず、したがって、制限超過の利息・損害金は、たとえ約定の履行期が到来しても、なお未収であるかぎり、旧所得税法10条１項にいう「収入すべき金額」に該当しない」と判示し、制限超過の利息・損害金は、たとえ約定の履行期が到来しても、なお未収であるかぎり、収入すべき金額に該当しないとした。これを受けて法人税事案でも最判昭46・11・16(刑集25巻８号938頁)が同様に解すべきであるとした。

そこで、課税実務上もこの趣旨を踏まえ、現在は、支払を受けた利子については益金の額に算入するが、未収利子については制限利率によることを認めている(法税基通２－１－26)。

ｄ　その他の収益

(a) その他の収益として、法人税基本通達は、保証金、敷金等を受け入れても、これらの金額のうち期間の経過その他当該賃貸借契約等の終了前の一定の事由の発生により返還しないこととなる部分の金額は、その返還しないこととなった日の

属する事業年度の益金の額に算入することとしている(法税基通２－１－41)。

これは、資産の賃貸借契約等に際して権利金を収受した場合には、その金額は通常返還されることはないので、収受した日を含む事業年度の益金の額に算入されるが(京都地判昭54・４・27訟月25巻８号2296頁)、保証金、敷金についてもその返還しないことが確定した部分の金額は、同様に収益に計上すべきであるとするものである。このような保証金、敷金に関する取扱いは、裁判例によっても是認されている(最判昭56・１・22税資116号４頁、最判昭61・９・25税資153号824頁)。

(b) そのほかに、その他の収益計上時期に関する裁判例としては、①法人の所有する土地等が収用された場合には、起業者は裁決で定められた権利取得の時期までに土地又は土地に関する所有権以外の権利に対する補償金を払い渡し、当該権利取得の時期において起業者が当該土地の所有権を取得し、当該土地に関するその他の権利が消滅するのであり、そうすると、被収用者は、土地又は土地に関する所有権以外の権利に対する補償金については裁決で定められた権利取得時期に、また、その他の補償金については裁決で定められた明渡しの期限に、それぞれ法律上その権利を行使することができるに至るものというべきであるから、その時点において収入すべき権利が確定したものとしてこれをその年度の収益に計上すべきであるとしたもの(東京地判昭54・12・12訟月26巻２号360頁)、②債務免除のごとき法律行為により生ずる収益は、債権者が期限、条件を付さない限りはその意思表示が債務者に到達したときにその効力が生じ収益が実現するとしたもの(最判平元・９・21税資173号770頁)、③冠婚葬祭等に関する

役務の提供等を業とする互助会業者が、会員から払込みを受ける前払月掛方式による掛金のうち、払込み中断後５年以上経過した月掛金について、長期中断払込済掛金については５年を経過した時点で雑収入に計上すべきであるとする旧通商産業省の昭和55年通達に基づく経理処理基準は、長期中断払込済掛金に関する互助会の実態を正しく反映しており、業界の慣習として広く採用されているものであるから、互助会協会における一般に公正妥当と認められる会計処理の基準であると認められるとして、払込み中断後５年を経過した長期中断払込済掛金は「益金」の額に算入すべきとしたもの(神戸地判平14・９・12訟月50巻３号1096頁)等がある。

ウ　損金の年度帰属(費用収益対応の原則)

(ｱ) 概要

益金の年度帰属が決まると、損失に係る損金を除き、それに対応してその年度に損金が帰属することとなる。

費用に係る損金(法税22条３項１号、２号)については、企業会計準拠主義の下では、「費用収益対応の原則」(企業会計原則第２の１のC)に準拠して、年度帰属が決定される。

費用収益対応の原則とは、企業会計においては、期間損益を正確に把握するため、収益とそれを生み出すのに要した費用とは、同一の会計年度に計上されなければならない、という考え方である。

これからすると、①売上原価等の原価(法税22条３項１号)については、特定の実現した収益との対応関係が明らかであるので、費用の発生時期に計上するのではなく、直接的・個別的に対応する収益の計上時期に、当該費用を計上することになる。売上高等の収益の実現した事業年度に、当該収益に係る益金が帰属するので、当該収益に直接的・個別的に対応する費用に係る損金も、そ

の事業年度に帰属することになる。この場合における費用収益対応の原則は、実現主義(企業会計原則第２の１のＡ・３のＢ)及び取得原価主義(同第３の５)に基づく原価配分の基準として、費用収益の実体的対応関係(因果関係)を要求する(東京高判昭48・８・31行集24巻８・９号846頁参照)。

これに対し、②販売費・一般管理費等の費用(法税22条３項２号)については、①の原価と異なり、特定の収益との対応関係が明らかでなく、そのため、これが発生した期間に計上される収益と間接的・一般的には対応しているとみて、その発生期間に計上することとされている。この点で、費用収益の対応関係は形式的であり、収益の計上されない期間においても、発生した費用は計上されるという意味では、発生主義が費用収益対応の原則による修正を受けずに妥当するといえる。ただし、償却費以外の費用については債務確定主義(法税22条３項２号括弧書き)が適用され、見越計上が禁止されているので、この費用については、発生した費用に係る債務の確定した事業年度に、当該費用に係る損金が帰属する。

③損失については、収益獲得に貢献するものではないから、損失の年度帰属を特定の収益との対応関係を基に判断することができない。そのため、「当該事業年度の損失の額」をその事業年度の損金の額に算入する、すなわち発生した年度に損金算入すべきこととしている。

(ｲ) 原価、費用及び損失の計上時期に関する裁判例等

ａ　売上原価等の計上時期

(a) 商品・製品・原材料等のいわゆる棚卸資産(法税２条20号、法税令10条)の売上原価は、次の**算式**によって計算される。

(算式)

当期売上原価＝期首棚卸高＋期中仕入高－期末棚卸高

これら売上原価を決定する要素のうち、「期首棚卸高」は、前期末の棚卸高であるから既に前期末で決定されており、「期中仕入高」も取引先との外部取引であり、客観的な計数として把握される。そこで、当期の売上原価は、「期末の棚卸高」を幾らと評価するかによって左右されることになる。そこで、法人税法は、棚卸資産の評価方法を政令に委任し(法税29条)、これを受けて、法人税法施行令28条は、納税者が選定することができる評価方法を定めている(詳細は、後記４(3)ア)。

(b) また、損金の額に算入される原価等の額は、法人税法22条３項１号が「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」と規定しているように、当該事業年度の収益の額に対応する原価である。

このような観点から、宅地建物取引業者の雇用する外務員に支払われるべき受取仲介手数料に応ずる歩合給債務は、当該仲介手数料が収益として計上される事業年度の損金に計上すべきこととなる(東京地判昭48・１・30行集24巻８・９号856頁、その控訴審東京高判昭48・８・31行集24巻８・９号846頁)。

この売上原価の損金算入時期の問題について、前記最判平16・10・29の判示を前提とすると、売上原価に当たる費用の年度帰属については、当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が確定していない場合であっても、近い将来にこれを支出することが相当程度の確実性をもって見込まれており、かつ、同日の現況によりその金額を適正に見積もること

が可能であれば、その見積金額を法人税法22条３項１号にいう売上原価の額として当該事業年度の損金の額に算入することができることとなる。このような基準を採用することにより、①収益と費用を対応させて適正な期間損益計算を確保するという要請と、②会計報告の客観性を確保するという要請との調整を図ることが可能になると考えられる(平木正洋・最判解<刑事>平成16年度512頁)。

課税実務においても、法人税基本通達において、「(売上原価等)となるべき費用の額の全部又は一部が当該事業年度終了の日までに確定していない場合には、同日の現況によりその金額を適正に見積るものとする。この場合において、その確定していない費用が売上原価等となるべき費用かどうかは、当該売上原価等に係る資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に関する契約の内容、当該費用の性質等を勘案して合理的に判断する」とされている(法税基通２－２－１)。

b　販売費及び一般管理費等の計上時期

法人税基本通達は、債務確定時期について、別に定められるものを除き、次に掲げる要件の全てに該当したときに債務が確定するとしている(法税基通２－２－12)。

①　当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること

②　当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること

③　当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであること

なお、費用として当該事業年度の損金の額に算入されるためには、債務の確定していることのほか、当該法人について生じた費用であること(したがって、役員等の個人の負担すべきも

のは、支払時には立替金等とされるから法人の損金に算入されない。)、費用であっても資産等の取得価額に算入すべきもの又は前払費用とすべきものは当期の費用とはならないことに注意を要する。

上記通達における債務確定の要件については、裁判例においておおむねその考え方が是認されており(注)、東京高判平６・３・24(税資200号1121頁)は、「法22条３項２号にいう債務の確定の判断基準として、本件通達は、課税の公平を図り、所得計算は可能な限り客観的に覚知し得る事実関係に基づいて行われるべきであるという観点から見て合理的で妥当なものというべきであ」ると判示しており、同判決の判断は、その上告審(最判平７・６・20税資209号1048頁)においても正当として是認されている。

債務の確定の有無に関する裁判例としては、①「事業税」につき、事業年度終了の時にはいまだ納付義務の内容の確定していない当該事業年度の法人事業税の金額(中間納付分を除く。)は、当期の法人税の課税標準の計算に当たり損金に算入することはできず、翌期の損金とすべきとしたもの(大阪高判昭50・４・16行集26巻４号501頁)、②「使用人賞与」につき、法人が従業員に賞与を支給する旨内部的に決議しているとしても、いまだ受給者に対する通知がされておらず、支給の確実性に欠けているような場合においては、損金算入は認められないとしたもの(宇都宮地判昭52・８・25税資95号374頁)、③消費貸借契約における利息につき、利率の定めのある金銭消費貸借契約に基づいて元本受入れの事実が生ずれば、元本利用の期間に応じて利息は発生するのであるからその期間に係る各事業年度の損金の額に算入されるので、利息の計算期間内の各事業年度の損金を本件事業年度の損金として計上することはできないとした

もの(前記秋田地判昭61・５・23)等がある。

（注）　岡山地判昭54・７・18(行集30巻７号1315頁)、宇都宮地判昭54・８・30(行集30巻８号1446頁)、山口地判昭56・11・５(行集32巻11号1916頁)

c　損失の計上時期

損失としては、貸倒損失、前期損益修正、損害賠償金等がある。損失については、当該事業年度の損失か否か、期末までに明確に生じた損失であるかが重要であり、また損失の額を具体的・合理的に見積もることが必要である。

(a) 前期損益修正

企業は売上げ、仕入れ、経費の支払といった各種の取引を継続して大量に行っているが、これらの取引が常に完結的に当該事業年度において終了するとは限らず、例えば既に販売があったためにその収益の額を益金の額に算入している場合に後日契約を解除したことにより取り消されたような場合には、既往に遡及して課税関係を修正することなく、それが生じた事業年度において前期損益修正として計上することになる(法税基通２－２－16)。

前期損益修正に関する裁判例としては、①土地譲渡契約による譲渡益等を計上した事業年度より後の事業年度における売買契約の解除によって売買代金債権及びこれに付随する利息債権が消滅した場合には、当該解除をした事業年度の損金に計上すべきものであるとしたもの(横浜地判昭60・７・３行集36巻７・８号1081頁、その控訴審東京高判昭61・11・11行集37巻10・11号1334頁)、②電力会社に対する過収電気料金等の返還請求権は、電力会社によって計量装置の計器用変成器の設定誤りが発見されたという新たな事実の発生を受けて、返還すべき金額について両者間の合意の成立により確定

したものとみるのが相当であるから、合意が成立した事業年度の益金(電力会社にあっては損金)であって、過払いのあった事業年度の損金を修正する必要はないとしたもの(最判平４・10・29集民166号525頁)、③貸金業を営む法人が受領し、申告時に収益計上された制限超過利息等(利息制限法所定の制限利率を超えて支払われた利息及び遅延損害金を指す。)につき、後にこれが利息制限法所定の制限利率を超えることを理由に不当利得として返還すべきことが確定した場合においても、これに伴う事由に基づく会計処理としては、当該事由の生じた日の属する事業年度の損失とする処理、すなわち前期損益修正によることが公正処理基準に合致するとしたもの(前記最判令２・７・２)等がある(注)。

(注)　前記最判令２・７・２は、法人が受領し、その後の事業年度に当該制限超過利息等についての不当利得返還請求権に係る破産債権が破産手続により確定した場合において、当該制限超過利息等の受領の日が属する事業年度の益金の額を減額する計算をすることは、公正処理基準に従ったものということはできないと判示している。

(b)　貸倒損失

i　貸倒れの内容として、(A)債権放棄等により債権自体が法律上も消滅し完全になくなる場合(法律上の貸倒れの類型)、(B)債権は法律上存続するが、事実上その行使及び実現が不可能であるため経済的に無価値と認められる場合(事実上の貸倒れの類型)とに大別できる。

貸倒損失については、法人税法上「別段の定め」はなく、損金算入の時期等について通達で規定しているだけである。そして通達は、貸倒れについて、①「切捨てによる貸倒れ」(法税基通９－６－１)、②「回収不能による貸倒れ」

（法税基通９－６－２）、③「弁済がない場合のみなし貸倒れ」（法税基通９－６－３）の三つの場合に分けているが、①が(A)に属するものであるのに対し、②及び③が(B)に属するものである。

ii　前記①の「切捨てによる貸倒れ」は、会社更生法の規定等により法律上貸金等の債権が消滅する場合であり、損金経理の有無を問わずに、切捨て等の事実の生じた事業年度において必ず損金の額に算入することを要する。

これらの貸倒れは、必ずしも債権全額についてでなくても金額的に特定された部分であれば、貸倒れが認められる。ただし、貸金等の債権が回収不能の状態になっていないにもかかわらず、その免除をした場合には、税務上は、債権者の債務者に対する実質的な贈与とみて寄附金に当たるとして、損金算入限度額を超える部分の金額は損金に算入されない(ただし、法税基通９－４－１、９－４－２参照)。

なお、預託金制ゴルフ会員権に係る預託金返還請求権の貸倒損失を損金の額として算入すべき時期について、預託金返還請求権は支払免除によって無形固定資産である同会員権から切り離され、金銭債権として顕在化した上で消滅したとするもの(東京高判令５・９・14公刊物未登載)がある。

iii　これに対し、前記②の「回収不能による貸倒れ」は、債権自体は法律上存在しているが、事実上その行使及び実現が不可能であるために無価値とみられるような場合である。ここで、回収可能性が全くないとはいえない場合に、どのような要件を満たせば、どこまでの損金算入が許されるかが問題となる。

この点、金銭債権が回収不能の見込みから回収不能の損

失へと劣化していく段階に応じ、①間接償却(貸倒引当金)の妥当する範囲と、②直接償却(貸倒損失)の妥当する範囲とが区別される。そして、貸金等の一部の貸倒損失の計上は、一種の評価損の計上と同視できるところ、貸金等については、貸倒引当金勘定への繰入れ(法税52条１項参照)を除き、法人税法33条２項において評価損の計上が禁止されていることからすると、金銭債権の貸倒損失を同法22条３項３号にいう「当該事業年度の損失の額」として当該事業年度の損金の額に算入するためには、当該金銭債権の全額が回収不能であることを要すると解される(前記最判平16・12・24参照)

そこで、金銭債権の全額が回収不能であることが客観的に明らかであるかどうかをどのように判断すべきかが問題となる。この点、前記最判平16・12・24は、「そのことは、債務者の資産状況、支払能力等の債務者側の事情のみならず、債権回収に必要な労力、債権額と取立費用との比較衡量、債権回収を強行することによって生ずる他の債権者とのあつれきなどによる経営的損失等といった債権者側の事情、経済的環境等も踏まえ、社会通念に従って総合的に判断されるべきものである」と判示している。同判決は、債務者側の事情以外の事情も考慮の対象となることを明らかにしたが、金銭債権の全額が回収不能であるかどうかが債務者の支払能力に大きく依存する以上、回収不能であることが客観的に明らかであるかどうかを判断する上で、債務者側の事情が一般的に大きな比重を占めることは否定し難く、どのような事情がどの程度の重みをもって考慮されるべきかは、個別、具体的な事案における社会通念に従った総合的な判断によって決せられるべきものである(阪本勝

・最判解〈民事〉平成16年度845-846頁)。

なお、貸金等の貸倒処理に関する裁判例として、現実に発生した実質的かつ確定的な貸金等についてのみこれをすることができるのであり、実質的な貸金等として確定的に成立していないもの、すなわち保証債務については、これを履行するまでは偶発債務であるから、貸倒損失の対象にはならないとしたもの(東京高判昭52・７・28訟月23巻９号1660頁、法税基通９－６－２(注書き))がある。

エ　損失と収益の両建と年度帰属

特殊な形態として、損失の発生に伴って一定の利益を受ける場合があり、その場合の処理について問題となる。

(ｱ) 例えば、法人が、その役員又は従業員による資産の詐欺、横領等のような不法行為によって損害を被った場合、通常は、当該役員又は従業員に対する損害賠償請求権(民法709条)も発生、確定しており、当該法人は、その損害額に相当する損失を被るのと同時に、それと同額の損害賠償請求権という資産を新たに取得することになる。

この場合、法人の資産の減少額である上記損失の額をその発生の日(不法行為時)の属する事業年度の損金の額に算入する(法税22条３項３号)一方で、法人の資産の増加額である上記損害賠償請求権の価額を収益の額として同一事業年度の益金の額に算入すべき(同条２項)と解する考え方を「損益同時両建説」という。

最判昭43・10・17(集民92号607頁)は、法人の代表者が当該法人の資産を横領したという事案について、「横領行為によって法人の被った損害が、その法人の資産を減少せしめたものとして、右損害を生じた事業年度における損金を構成することは明らかであり、他面、横領者に対して法人がその被った損害に相当する金額の損害賠償請求権を取得するものである以上、それが法人の資

産を増加させたものとして同じ事業年度における益金を構成するものであることも疑ない。」と判示しており、その判示に照らすと、横領者すなわち法人内部にあって資産を事実上占有している者との関係において、上記の損益同時両建説を採ることを明らかにしたものと解される。

さらに、その判示に照らせば、前記最判昭43・10・17は、法人の内部の者の行為については、損害の発生と同時に、法人の代表者の認識など特段の要件なしに、自動的にその行為者に対する損害賠償請求権が発生、確定するものと解している。

なお、この損益同時両建説を採った場合でも、損害賠償請求権は金銭債権であるから、貸倒れの処理と同様に、債務者の無資力等によってその実現が事実上不可能であると客観的に認められるようになった事業年度において、損金の額に算入することができる。したがって、被害が発生した事業年度末においては、同額の損失と収益が両建てされ、法人の所得金額に影響を及ぼすことはないが、将来的に損害賠償請求権が貸倒れになれば、その貸倒れが生じた事業年度に損金計上することになる（東京高判昭58・5・31税資130号645頁）。このように、損害賠償請求権が貸倒れになったときは、損害発生時とは時期がずれるものの、いずれにせよ法人において損金算入が許される。前記最判昭43・10・17も、「犯罪行為のために被った損害の賠償請求権でもその法人の有する通常の金銭債権と特に異なる取扱いをなすべき理由はない」とした上、損害賠償請求権の実現不能が明白となったときに損金処理すべきものとした原審の判示について、「犯罪行為のために被った損害を損害賠償請求権の実現不能による損害に置き換えることになるものであるが、犯罪行為に基づき法人に損害賠償請求権の取得が認められる以上、その経理上の処理方法として十分首肯しうる」と判示している。

(ｲ) なお、課税実務においては、損益同時両建説を採用した前記最判昭43・10・17に従った運用がされてきたが、昭和55年の法人税基本通達改正に際し、「他の者から支払を受ける損害賠償金」について、「その支払を受けるべきことが確定した日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、法人がその損害賠償金の額について実際に支払を受けた日の属する事業年度の益金の額に算入している場合には、これを認める。」との定めが設けられた(法税基通２－１－43)。

これは、不法行為による損害賠償請求権の場合は、そもそも責任の有無について争いがあったり、責任があることは明確でも、金額については交渉や訴訟等を経ないと確定しないことも多く、そのような場合に損害の発生と同時に損害賠償請求権を収益計上することは実務上困難であることから、法人が「他の者」から損害を受けた場合には、損害賠償金の支払を受けるべきことが確定した時期に計上することとして損失の計上時期と益金の計上時期を切り離すことを認めた上、損害賠償金の支払を受けることが確定しても、相手方の支払能力などからみて実際に支払を受けることができるかどうかについて問題がある場合があることを考慮し、法人が実際に支払を受けた時期に収益計上している場合には、あえてその処理を否認せずに税務上これを認めるという取扱いを明らかにしたものであり、この取扱いは、法人の役員や従業員を除く第三者から損害賠償金の支払を受ける場合につき、例外的に、損失と同時に収益を計上しないことを認めるものである(高橋正朗編・法人税基本通達逐条解説(10訂版)260-261頁参照)(注)。

(ｳ) 一方、法人の役員又は従業員による横領等の場合は、法人の取得する損害賠償請求権の額は比較的明確であるし、横領等の行為と併せて法人の経理において架空経費の計上等の不正処理が行われていたときは、外形的には法人の脱税行為なのか横領等の隠ぺ

いのための処理なのかを判別するのが困難であり、法人と役員又は従業員が通謀して恣意的に操作することも可能であることから、上記通達による取扱いの対象から除外したものと解される(大阪高判平13・７・26訟月48巻10号2567頁参照)。そして、法人の役員又は従業員の横領等の場合における、これらの者に対する損害賠償請求権については、個々の事案の実態に基づいて処理することとされているが(高橋・前記逐条解説262頁)、一般的には、原則どおり損益同時両建の処理がされているようである。

この問題について、近年の裁判例として、損益同時両建を原則としながらも、一定の要件の下に例外を認めるものもある(東京地判平20・２・15判時2005号３頁、その控訴審東京高判平21・２・18訟月56巻５号1644頁)。

同事案は、Ａ社の経理部長Ｂが、Ａ社の金員を詐取し、これを隠ぺいするため外注費が生じたように装ったため、Ａ社の法人税の確定申告には、架空外注費が損金として計上されていたことから、Ｃ税務署長が、架空外注費の損金計上を理由として、法人税の更正処分及び重加算税の賦課決定処分をしたところ、Ａ社が、架空外注費の額はこれを計上した事業年度の損金額から控除され、詐取された架空外注費に相当する損害の額は同事業年度の損金の額に算入されるが、金員を詐取した者に対する損害賠償請求権の額は、同事業年度の益金の額に算入する必要がないので、上記各処分は違法であると主張して、更正処分等の取消しを求めた事案である。１審の上記東京地判平20・２・15は、一般に、詐欺等の犯罪行為によって法人の被った損害の賠償請求権についても、その権利が確定した時の属する事業年度の益金に計上すべきものと考えられるが、不法行為による損害賠償請求権の場合には、被害者側が損害発生や加害者を知らなければ、権利が発生していてもこれを直ちに行使することは事実上不可能であり、権利が法

律上発生していても、その行使が事実上不可能であれば、これによって現実的な処分可能性のある経済的利益を客観的かつ確実に取得したとはいえないから、不法行為による損害賠償請求権は、その行使が事実上可能となった時、すなわち、被害者である法人が損害及び加害者を知った時に、権利が確定したものとして、その時期の属する事業年度の益金に計上すべきものと解するのが相当であるとし、法人税の更正処分の一部及び重加算税賦課決定処分の取消しを求める原告の請求を全部認容した。これに対し、控訴審の前記東京高判平21・2・18は、不法行為による損害賠償請求権については、通常、損失が発生した時には損害賠償請求権も発生し確定しているから、これらを同時に損金と益金とに計上するのが原則であるが、加害者を知ることや権利内容を把握することが困難であるため直ちには権利行使(権利の実現)を期待することができないような場合には、権利が法的には発生しているといえるが、いまだ権利実現の可能性を客観的に認識することができるとはいえないから、当該事業年度の益金に計上すべきであるとはいえず、当該事業年度に、損失については損金計上し、損害賠償請求権は益金に計上しない取扱いをすることが許されるとしつつも、この判断は、税負担の公平や法的安定性の観点からして客観的にされるべきものであるから、通常人を基準にして、権利(損害賠償請求権)の存在・内容等を把握し得ず、権利行使が期待できないといえるような客観的状況にあったかどうかという観点から判断していくべきであって、不法行為が行われた時点が属する事業年度当時又は納税申告時に納税者がどういう認識でいたか(納税者の主観)は問題とすべきでないとした。その上で、本件詐取行為は、A社の経理担当取締役が社内決裁の際に正規の振込依頼書等をチェックしたり、決算期等において会計資料として保管されていた請求書と外注費として支払った金額を照合すれば容易

に発覚したものであるから、通常人を基準とすると、本件各事業年度において、A社がBに対して取得する損害賠償請求権につき、その存在、内容等を把握できず、権利行使を期待できないような客観的状況にあったということは到底できないとして、１審判決を取り消し、請求を棄却した。

（注）　法税基通２－１－43のいう「他の者」の解釈に関し、当該事件原告が、横領等をした者が原告の横領等した当時に原告の従業員でなかったことから、「他の者」に当たるとして、法税基通２－１－43に従った処分をしなかったことは通達違反であると主張したのに対し、当該事案の事実関係に照らして横領等をした者は実質的には従業員と同視できるとして、当該事件の課税処分は通達の趣旨にも沿うものであるとした裁判例として、東京地判令５・10・31（公刊物未登載）があり、執務上の参考となる。

４　益金及び損金に関する「別段の定め」

(1) はじめに

ア　法人税法22条２項は、益金の額に算入すべき金額の原則な規定であるが、同項の「別段の定め」として、同法及び措置法において、①収益の額であるが益金の額に算入すべき金額にならないもの（益金不算入）、②収益の額ではないが益金の額に算入すべき金額になるもの（益金算入）を規定する。その概要を後記(2)で述べる。

イ　また、法人税法22条３項は、その事業年度の損金の額は、「別段の定め」があるものを除き、その事業年度の売上原価（同項１号）、販売費、一般管理費その他の費用（同項２号）及び損失（同項３号）の額であることを示している。このうち、事業年度の売上原価については、その事業年度の収益に対応する原価であることを明らかにしている。しかし、この収益に対応する原価を算出するための棚卸資産の評価や減価償却資産等の償却費の計算は、企業会計における損益計算の重要な要素であり、それぞれの法人の実態に即した幾つか

の評価方法や償却方法が定められており、いずれの方法を選択するかによって原価の額が異なってくる。このような重要な意味を持つ評価方法や償却方法について、法人が課税所得の計算上恣意的に選択できるとすると、課税の公平を欠くおそれがある。そのため、法人税法は、「別段の定め」として、29条、31条、32条の規定を置き、法人が採用できる評価方法や償却方法等を定めている。

また、法人税法及び措置法は、「別段の定め」として、③費用等の額であるが損金の額に算入すべき金額にならないもの(損金不算入)、④費用等の額ではないが損金の額に算入すべき金額になるもの(損金算入)を規定する。

その概要を後記(3)で述べる。

(2) 益金に関する「別段の定め」の規定

ア　収益の額であるが、益金に算入されないもの

(ｱ) 受取配当等の益金不算入(法税23条)

内国法人(A)と株主である個人(C)の中間段階に、他の法人(B)が株主として存在するとき(すなわち、法人A＝法人株主B＝個人株主C)、その中間段階にある法人が受け取る配当金にそのまま課税すると、最終的に個人段階で納付する所得税額から法人税相当額を控除する際に、中間段階で法人税が課税された回数に応じてその都度配当控除額を定めなければならない。

しかし、そのようなことは技術的に不可能であることから、株主である法人(B)が受け取った配当金については益金の額に算入しないこととした。ただし、法人企業の投資目的での株式保有の高まり、法人税・所得税の負担調整措置として設けられた本制度の趣旨が生かされていないなどの事情も考慮され、益金に算入されない割合について、全額あるいは一定の割合の相当額が益金に算入されないこととされた(法税23条)。

法人税法23条は、法人の保有する株式等を四つのグループ(①

完全子法人株式等のグループ、②関連法人株式等のグループ、③非支配目的株式等のグループ、④それ以外のその他の株式等のグループ）に分けて、それぞれ一定の算式により計算した額の合計額を受取配当等の益金不算入額としている（同条１項、４項、５項、６項）（注）。

（注）　法人税法24条１項柱書きは、法人の株主等である内国法人が当該法人の同項各号に掲げる事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が当該法人の資本金等の額のうちその交付の基因となった当該法人の株式又は出資に対応する部分の金額を超えるときは、その超える部分の金額は、剰余金の配当の益金不算入を定める同法23条１項１号に掲げる金額とみなす旨を規定し、同法24条１項４号は、「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（中略）をいう。）」を掲げており、同条４項は、株式対応部分金額の計算の方法等は政令で定める旨を規定している。

この点、最判令３・３・11（民集75巻３号418頁）は、①利益剰余金と資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当は、その全体が法人税法（平成27年法律第９号による改正前のもの）24条１項３号（現４号）に規定する資本の払戻しに該当する、②同法24条１項に規定する株式又は出資に対応する部分の金額の計算方法について定める法人税法施行令（平成27年政令第142号による改正前のもの）23条１項３号の規定のうち、資本の払戻しがされた場合の当該払戻し直前の払戻等対応資本金額等の計算方法を定める部分は、利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当につき、当該払戻しにより減少した資本剰余金の額を超える当該払戻し直前の払戻対応資本金額等が算出される結果となる限度において、法人税法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効である旨を

判示している。

(ｲ) 外国子会社から受ける配当等の益金不算入(法税23条の２)

法人が外国子会社から受ける剰余金の配当等の額がある場合には、当該剰余金の配当等の額から、これに係る費用の額に相当するものとして、当該剰余金の配当等の額の５パーセントに相当する金額(法税令22条の４第２項)を控除した金額は、益金に算入されない。この措置は、平成21年度税制改正によって、国際的二重課税の排除のための間接外国税額控除(改正前法税69条８項)の代替措置として導入されたものである。

(ｳ) 資産の評価益の益金不算入(法税25条)

会社法や企業会計では、資産の帳簿価額は、原則としてこれを取得するために要した金額を基礎とするいわゆる取得原価主義を採用している(会社法431条、会社計算規則５条１項)。

法人税法上も評価換えに基づく課税所得の恣意的調整等が行われる点を考え、法人が資産の評価換えを行い評価益を計上しても、法人税法上は原則として評価換えがなかったものとして、その評価益は益金不算入としている(法税25条１項)。

ただし、①内国法人が会社更生法又は金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定に従って評価換えをする場合(法税25条２項)、②内国法人について再生計画認可の決定があったこと等による評価替えをする場合(同条３項)、③保険会社が保険業法112条(株式の評価の特例)の規定に基づき保有株式の評価換えをする場合(法税令24条)の各評価益については、その資産の時価を限度として益金の額に算入することとしている。

(ｴ) 完全支配関係がある他の内国法人から受けた受贈益の益金不算入(法税25条の２)

「一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係(当事者間の完全支配の関係)又は一の者との間に当事

者間の完全支配関係がある法人相互の関係」を完全支配関係（おおまかにいえば、直接・間接を含め100パーセント持株関係のことである。）と呼ぶ（法税２条12号の７の６）。内国法人がその内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人から受けた受贈益の額は益金の額にされない（法税25条の２第１項）。逆に、内国法人がその内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額も損金の額に算入されない（法税37条２項）。すなわち、完全支配関係があるグループ法人内で行われた寄附については、支出側で損金不算入となり、受贈側で益金不算入となるため、グループ全体としてみた場合による課税所得が発生しないこととされている（谷口・基本講座429-430頁参照）。

(オ) 還付金等の益金不算入（法税26条）

法人税や地方税は、法人の所得等を課税標準として課税され、その所得の中から支払われるべきものであり、課税所得金額の計算上損金の額に算入されない（法税38条）。

このように納付しても損金の額に算入されない法人税等が過誤納等の理由により還付された場合、その還付金の受入れによる収益は益金の額に算入されない。また、還付を受ける金額が他の未納の税額に充当される場合も同様である。これは、納付した時に損金とならなかった法人税等の還付金等を益金として所得の計算を行えば、二重課税となるからである。

イ　収益の額ではないが、益金の額に算入されるもの

(ア) 国庫補助金等に係る特別勘定の取崩しによる益金算入（法税43条３項）

(イ) 保険差益等に係る特別勘定の取崩しによる益金算入（法税48条３項）

(3) 損金に関する「別段の定め」の規定

ア　棚卸資産の売上原価の計算

商品・製品等の棚卸資産(法税２条20号)の販売による利益の計算において、最も重要な費用の項目は、売上原価である。この売上原価の計算方法については、前記３(6)ウ(イ)aで述べたように、期首棚卸資産の価額と当期仕入額の合計額から期末棚卸資産の評価額を控除した金額として示される。そのため、売上原価は、期末棚卸資産をいかなる方法で評価するかによって左右される(この期末棚卸資産の評価額は、そのまま次年度の期首棚卸資産の価額となる。)。

期末棚卸資産の評価いかんによって利益の額の操作が可能であることから、法人税法29条及び法人税法施行令は、法人の恣意的な利益操作を防ぎ、適正な所得金額を計算するために、棚卸資産の期末評価の方法を規定し、法人がその中から選定した方法により、継続的に評価するよう定めている。同施行令28条以下においては、期末棚卸資産の評価方法につき、選定をすることができる評価方法の種類、その選定の手続その他棚卸資産の評価に関し必要な事項を定めている。

棚卸資産の期末評価の方法として選定することができる原則的な評価方法は、(A)原価法(法税令28条１項１号)と(B)低価法(同項２号)に分けられる。

(A)原価法とは、期末棚卸資産の評価額につき、政令所定の方法(①個別法、②先入先出法、③総平均法、④移動平均法、⑤最終仕入原価法、⑥売価還元法)のうちいずれかの方法によってその取得価額を算出し、その算出した取得価額をもって当該期末棚卸資産の評価額とする方法をいう。(B)低価法とは、期末棚卸資産をその種類等の異なるごとに区別し、その種類等の同じものについて、原価法により評価した価額と当該事業年度終了の時における価額とのうちいずれか低い価額をもってその評価額とする方法をいう。両者は、当該事業年度終了の時における価額(時価)が、取得価額を下回る場合に、違いが現れることになる。

法人は、その営んでいる事業の種類ごと、かつ、商品又は製品、半製品、仕掛品などの棚卸資産の区分ごとに、それぞれ評価方法を選定しなければならず(法税令29条１項)、その選定した評価方法は、法人の区分に応じて、その該当する日の属する事業年度の確定申告書の提出期限までに所轄税務署長に届出する必要がある(同条２項)。なお、法人が、評価方法の届出をしなかった場合、届け出た方法により評価しなかった場合には、上記⑤最終仕入原価法による原価法によって評価したものとされる(法税令31条１項)。

イ　減価償却資産の償却費の計算

(ｱ) 法人税法22条３項２号は、内国法人の各事業年度の所得金額の計算上損金の額に算入すべき金額について、「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。)」と規定し、「償却費」が「費用」に含まれることを明らかにしている。ここでいう償却とは、資産の取得原価を原価配分により費用化することをいい、償却費も費用収益対応の原則に基づき計上されるが、売上原価と異なり、特定の収益との対応関係が明らかでないので、販管費等に関する規定である法人税法22条３項２号の中に定められている。また、法人税法は、減価償却資産と繰延資産につき、別段の定め(法税31条、32条)を置き、償却費の計算等を定めている。

(ｲ) 減価償却資産につき、法人税法２条23号は、固定資産(法税２条22号)のうち、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規定している。

この規定は減価償却資産の範囲を規定したものであるが、法人税法は、減価償却資産そのものの定義を置いていない。一般に、減価償却資産とは、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いうとされており、それは、企業におい

て長期間にわたって、収益を生み出す源泉であるから、その取得に要した金額(取得価額)は、将来の収益に対する費用の一括前払の性質を持っており、費用収益対応の原則から、その取得費は、取得の年度に一括して費用に計上するのではなく、使用又は時間の経過に応じて徐々に費用化すべきである。この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みた場合に、これを当該各事業年度の減価償却費というとされている(金子・租税法389頁)。この点、最判平20・９・16(民集62巻８号2089頁)は、減価償却資産の意義につき「法人の事業に供され、その用途に応じた本来の機能を発揮することによって収益の獲得に寄与するものと解される」としている。

ただし、以下のものは、減価償却資産から除外される。

①　棚卸資産、有価証券及び繰延資産に該当するもの(法税令13条柱書き)。

②　事業の用に供していないもの(法税令13条柱書き括弧書き)。

この要件につき、「事業において収益を生む源泉」か否かで判断するとしたものとして、いわゆる映画フィルム事件の最判平18・１・24(民集60巻１号252頁)がある。

③　時の経過によりその価値の減少しないもの(法税令13条柱書き括弧書き)。

(ｳ) 減価償却資産には、①有形減価償却資産(建物、機械など)、②無形減価償却資産(鉱業権、無体財産権、営業権など)がある。

短期減価償却資産(使用可能期間が１年未満であるもの)又は少額減価償却資産(取得価額が10万円未満であるもの)については、損金経理の要件の下、その取得価額全額を即時に損金の額に算入すること(即時償却)が認められている(法税65条、法税令133条)。これは会計上の重要性の原則(企業会計原則注解注１)を踏まえて、法人税法上の事務の簡素化を図る規定である(注)。

（注）　少額減価償却資産に該当するか否かを判断するに当たっての識別単位について、前記最判平20・９・16は、いわゆるエントランス回線（PHS事業者の設置する基地局と電気通信事業者の設置するPHS接続装置とを接続する有線伝送路設備）に係る利用権が１回線に係る権利一つごとに少額減価償却資産に該当するか否かについて争われた事案につき、エントランス回線利用権が１回線に係る権利一つを１単位として取引されており、１回線に係る権利一つでもって、事業においてその用途に応じた本来の機能を発揮し収益の獲得に寄与することができることを重視して、エントランス回線利用権は、１回線に係る権利をもって一つの減価償却資産と見るのが相当であり、それが10万円未満の価格で取得された以上、少額減価償却資産に該当すると判示した。

(エ) 法人税法31条及び法人税法施行令48条以下は、減価償却資産の償却費の計算と償却の方法について企業会計の考え方を参考としつつ、法律関係の画一的な処理を図るために、必要な規定を置いている（注）。すなわち、法は、減価償却の趣旨・目的については、企業会計の考え方（減価償却の目的は、減価償却資産の取得費用をその耐用年数にわたって配分することによって、各事業年度の損益計算を適正なものとし、投下資本の回収を図ることにあるという考え方）を前提とした上で、減価償却を適正に行うためには耐用年数、取得価額、償却方法、償却率などが合理的なものでなければならず、これら全てを法人の自主性に委ねることは会計慣行の実情、税務行政上の見地から問題が少なくないことから、法人の選定し得る償却の方法、償却費の計算に関する基本的事項を、企業会計原則の定めを参考にして全て法定し、それによって算出される「償却限度額」の枠内で、減価償却費の損金算入を認めることとした。

法人税法31条１項は、各事業年度終了の時において有する減価

償却資産について、その償却費としてその事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人がその事業年度において、その償却費として損金経理(法税２条25号)をした金額(損金経理額)のうち、その取得をした日及びその種類の区分に応じ、法定された償却の方法により計算した金額(償却限度額)に達するまでの金額とした。

法人税法施行令48条以下において、法人税法31条１項の委任を受けて、(A)定額法又は旧定額法(取得価額(旧定額法にあっては、取得価額から残存価額を控除した金額)に償却費が毎年度同一となるように当該資産の耐用年数に応じた償却率で計算した金額を各期の減価償却費として配分する方法)、(B)定率法又は旧定率法(取得価額(２年度目以降は未償却残高)に毎年度一定割合で逓減するように資産の耐用年数に応じた償却率を乗じて計算した金額をその期の減価償却費として配分する方法)、(C)生産高比例法又は旧生産高比例法(資産の使用につき予想される総産出可能量に対する各期の実際の生産量の割合に応じて、各期の減価償却費を求める方法)、(D)リース期間定額法又は旧国外リース期間定額法(リース期間に応じて一定の額づつ減価償却費として配分する方法)の方法を規定し、減価償却資産の種類別(①建物、②建物以外の有形減価償却資産、③鉱業用減価償却資産、④無形減価償却資産及び生物、⑤鉱業権、⑥リース資産)に納税者が選択し得る償却方法を定めている(金子・租税法390-391頁参照)。

(注)　平成19年度改正で平成19年４月１日以後に取得する減価償却資産について、償却可能限度額及び残存価額が廃止されたことに伴い、同年３月31日以前に取得した減価償却資産については、「旧法」が適用される。

償却方法の選定については、選定単位が定められ(法税令51条１項)、届出が要求されている(同条２項)。また、企業会計上の

継続性の原則(企業会計原則第１の５)を尊重して、選定した償却方法の変更には税務署長の承認が必要とされている(法税令52条)。

(オ) なお、租税特別措置法は、一定の政策目的を達成するために、原則として、青色申告書の提出を条件に、法人税法上認められる償却限度額(普通償却限度額)を超えて減価償却をすることを認めている(①特別償却につき、措置法42条の６、42条の10、42条の11など、②割増償却につき、措置法46条など)。なお、所得税法上の減価償却についても同様である。

いずれの償却においても、償却期間が短縮され、投下資本の早期回収が可能になる(いわゆる加速償却)。

ウ　繰延資産

「繰延資産」とは、法人が支出する費用のうち支出の効果が、その支出の日以後１年以上に及ぶものをいい、前払費用等は除かれている(法税２条24号、法税令14条１項)。

法人税法施行令14条は、法人税法２条24号の委任を受けて、繰延資産の範囲につき、①創立費、②開業費、③開発費、④株式交付費、⑤社債等発行費、⑥公共的施設・共同的施設の負担金、賃借資産の権利金・立退料等、役務受入れの権利金等、広告宣伝用資産の贈与費用その他自己が便益を受けるために支出した費用と規定している。そのうち①ないし⑤は企業会計にもある繰延資産であるが、⑥は税法固有の繰延資産である。

法人税法上は、繰延資産につき、損金の額に算入される額は、償却費として損金経理した金額のうち償却限度額に達するまでの金額である(法税32条１項)。

具体的に、企業会計上の繰延資産(上記①ないし⑤)については、その繰延資産の額が償却限度額(初年度にその金額を損金に算入することもできる)となるが、税法固有(上記⑥)の繰延資産の償却限

度額は、支出した費用の額に、その事業年度の月数を支出の効果が及ぶ期間の月数を除した割合を乗じた金額である(法税令64条)。

エ　その他主要な規定の概要

その他、損金不算入となるもの及び損金算入となるものに係る主要な規定の概要は次のとおりである。

なお、訴訟上しばしば問題とされるものは、役員給与等、寄附金、及び交際費であるが、その取扱いの概要は、下記オないしキで説明する(注)。

(注)　損金不算入措置は、この適用がない場合に比して、法人の各事業年度の所得の金額を増大させる(損金不算入＝課税)という意味で、例えば、「寄附金課税」、「交際費課税」などのように呼ばれることがある。

(ｱ) 費用等の額であるが損金の額に算入すべき金額にならないもの(損金不算入)

a　資産の評価損の損金不算入(法税33条１項)

b　役員給与、過大な使用人給与の損金不算入(法税34条、36条)

c　寄附金の限度超過額の損金不算入(法税37条１項)

d　法人税額等、第二次納税義務に係る納付税額、外国子会社から受ける配当等に係る外国源泉税等又は法人税額から控除する所得税額等の損金不算入(法税38条ないし41条の２)

e　貸倒引当金勘定の繰入限度超過額の損金不算入(法税52条１項)

f　交際費等の損金不算入(措置法61条の４第１項)

(ｲ) 費用等の額ではないが損金の額に算入すべき金額になるものなど(損金算入)

a　圧縮記帳による圧縮損等の損金算入(法税42条ないし50条、措置法64条等)

b　会社更生等による債務免除等の場合の欠損金の損金算入(法税59条１項)

ｃ　繰越欠損金の損金算入(法税57条１項)

ｄ　保険会社の契約者配当の損金算入(法税60条１項)

ｅ　協同組合等の事業分量配当等の損金算入(法税60条の２)

オ　役員給与等の損金不算入

(ｱ) 概要

法人が使用人に対して支給する給与は、給料、賃金、手当、賞与、退職金等の名義のいかんを問わず、人件費(労務費として製造原価(法税22条３項１号)に含まれるものを除く。)として販管費(法税22条３項２号)に含まれ、原則として損金の額に算入される。法人が役員に対して支払う給与も、使用人と同様に企業会計上は収益を獲得するための費用とされるが、法人と役員の関係に鑑みると、役員給与の額を無制限に損金の額に算入することとすれば、その支給額をほしいままに決定し、法人の所得の金額を殊更に少なくすることにより、法人税の課税を回避するなどの弊害が生ずるおそれがあり、課税の公平を害することとなるため、一定の規制が必要である。

平成18年度改正前の法人税法においては、使用人と同様に役員に対する給与についても役員報酬、役員賞与、役員退職金に区分して、それぞれ損金の額に算入される金額についての取扱いが定められていたが、会社法制や会計制度など周辺的制度が大きく変わる機会を捉え、平成18年度改正において、役員報酬、役員賞与及び役員退職金が一括して「役員給与」として規定され、損金の額に算入される役員給与の範囲が改正された。具体的には、改正前のように役員給与の外形的な支給形態に着目するのではなく、従来の役員報酬に相当するものだけでなく、事前の定めによりあらかじめ役員給与の支給時期・支給額が定められているなど、その役員給与について恣意性が排除され、その適正性や透明性が担保されているものについて損金算入が認められることとなった

（谷口・基本講座456-457頁参照）（注）。

（注）　法人税法上の役員該当性に関する裁判例として、特許業務法人の社員は法人の経営に従事していると一般的・類型的に評価し得るから法人税法上の役員に該当するとしたもの（東京高判平29・８・28訟月64巻５号826頁）がある。

(ｲ)　一定の役員給与の損金算入

法人税法34条１項は、まず、役員給与のうち、①業績連動給与に該当しない退職給与、②使用人兼務役員に対して支給する使用人部分給与は、全額損金不算入の対象外の給与とし（同項柱書き括弧書き）、次に、それらを除く役員給与のうち、③定期同額給与（同項１号）、④事前確定届出給与（同項２号）、⑤業績連動給与（同項３号）も、全額損金不算入の対象外の給与として、それらの要件を厳格に定めている（注１）。

a　③定期同額給与（法税34条１項１号）

これは、支給時期が１月以下の一定の期間ごとである給与（定期給与）で、当該事業年度の各支給時期における支給額が同額である給与その他これに準ずる給与をいう。これは、基本的には、平成18年度改正前における役員報酬に相当するもので、このうち一定の要件を備えるものを損金算入としたものである。

b　④事前確定届出給与（法税34条１項２号）

この典型例は、その役員の職務につき所定の時期に、確定した額の金銭（又は確定した数の株式等）を交付する旨の定めに基づいて支給する給与（定期同額給与及び業績連動給与を除く。）で、これは、原則として所定の届出期限までに所轄税務署長にその定めの内容に関する届出をしていることが要件とされる（注２）。

c　⑤損金の額に算入することができる業績連動給与（法税34条１項３号）

業績連動給与とは、内国法人（同族会社にあっては、同族会社以外の法人との間に当該法人による完全支配関係があるものに限る。）がその業務執行役員に対して支給する業績連動給与で、その算定方法が、利益の状況を示す指標、株式の市場価格の状況を示す指標、売上高の状況を示す指標を基礎とした客観的なものであることなど一定の要件を満たすものである。

（注１）　法人税法34条１項の規定振りは、全額損金不算入の対象となる役員給与を個別的に列挙するものではなく、全額損金不算入の対象外の役員給与を個別的に列挙して、それら以外の役員給与の額を、全額損金の額に算入しないこととするという規定振りになっている。しかし、役員給与が基本的に使用人給与と同じく販管費（法税22条３項２号）に含まれることを前提にし、同法34条１項を同法22条３項２号と関係づけてみた場合には、損金算入が原則であり、全額損金不算入は例外とみるべきとする見解もある（谷口・基本講義456頁）。

（注２）　事前確定届出要件該当性が争われた事案についての裁判例として、東京地判平24・10・９（訟月59巻12号3182頁。その控訴審である東京高判平25・３・14訟月59巻12号3217頁により維持。）がある。

この裁判例では、原告会社が、平成20年11月に開催された取締役会において、役員２名に対して支給する１年間の職務執行期間に係る冬季及び夏季の賞与を定め、届出期限までに税務署長に対し事前確定届出給与に関する届出をしたところ、冬季賞与の支給は事前の定めどおりに行ったが、夏季賞与の支給は事前の定めどおりしなかったことから、冬季賞与分を含む役員給与は事前確定届給与に該当しないと判示された。また、同判決は、「内国法人がその役員に対してその役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の事前の定めに基

づいて支給する給与について一の職務執行期間中に複数回にわたる支給がされた場合に、当該役員給与の支給が所轄税務署長に届出された事前の定めとおりにされたか否かは、特別の事情がない限り、個々の支給ごとに判定すべきではなく、当該職務執行期間の全期間を一個の単位として判定すべきものであって、当該職務執行期間に係る当該事業年度又は翌事業年度における支給中に１回でも事前の定めのとおりにされたものではないものがあるときには、当該役員給与の支給は全体として事前の定めのとおりにされなかったこととなる」とし、本件では「特別の事情」が認められないと判示している。なお、同旨の裁判例として、東京地判平26・７・18(税資264号順号12510。東京高判平26・11・19税資264号順号12568及び最決平28・３・８税資266号順号12819で維持)がある。

(ｳ) 過大な役員給与等の損金不算入

前記(ｲ)で述べたように、前記①ないし⑤の役員給与について、法人税法は、会社法による規制を前提にして、又は独自に定める要件を通じて、支給額や支給時期の操作に対処する措置を講じている。しかし、法人税法は、これらの措置でもって事足れりとはせず、さらに、それらの役員給与の額のうち、「不相当に高額な部分の金額として政令に定める金額」を、損金の額に算入しないこととした(法税34条２項)。

法人税法施行令70条１号は、役員給与の額のうち不相当に高額な部分の金額の判定基準として、①定款の規定、株主総会の決議等により定められている役員給与の限度額(形式基準)と②その役員の職務の内容、その法人の収益及び使用人に対する給与の支給状況、同種・類似規模の法人の役員給与の支給状況等に照らして相当であると認められる金額(実質基準)を規定している。

法人税法施行令70条２号は、役員に対する退職給与の額のうち

不相当に高額な部分の金額について、①当該役員のその内国法人の業務に従事した期間、②その退職の事情、③その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支給状況等に照らして判断すると規定している(注)。

なお、退職給与について、③の同種・類似規模の他の法人と比較する主要な方法として、(A)功績倍率法(当該役員の最終報酬月額×勤続年数×類似法人の功績倍率＝役員退職金。類似法人の功績倍率につき、平均値で計算する「平均功績倍率法」と最高値で計算する「最高功績倍率法」とがある。)と(B)１年当たりの平均額法がある。

(注)　裁判例として、東京地判平22・９・10(訟月58巻６号2425頁)は、同族会社における役員報酬について、当該法人の収益、その使用人に対する給料の支給の状況、当該役員の職務の内容等に照らし、当該報酬の額のうち類似法人における役員報酬の平均額を超える部分は、「不相当に高額な部分の金額」(平成18年法律第10号による改正前の法税34条１項)であるとした(その控訴審である東京高判平23・２・24訟月58巻６号2464頁により維持。)。

また、東京地判平29・10・13(訟月65巻２号151頁)は、平均功績倍率法によって算出された平均功績倍率が合理的としながらも、特段の事情がない限り、その1.5倍までの倍率による役員給与の額は、「不相当に高額な部分の金額」に当たらないと判示したが、その控訴審判決である東京高判平30・４・25(訟月65巻２号133頁)は、上記判決を変更し、「当該退職役員及び当該法人に存する個別事情であっても、法人税法施行令70条２号に例示されている業務に従事した期間及び退職の事情以外の種々の事情については、原則として、同業類似法人の役員に対する退職給与の支給の状況として把握されるべきものであり、同業類似法人の抽出が合理的に行われる限り、

役員退職給与の適正額を算定するに当たり、これを別途考慮して功労加算する必要はな」く、「同業類似法人の抽出が合理的に行われてもなお、同業類似法人の役員に対する退職給与の支給の状況として把握されたとはいい難いほどの極めて特殊な事情があると認められる場合に限り、これを別途考慮すれば足りる」と判示した。



(エ) 隠蔽仮装により支給する役員給与等の損金不算入

法人が、事実を隠蔽し、又は仮装して経理をすることによりその役員に対して支給する給与の額は損金の額に算入されない(法税34条３項)。

したがって、仮装経理等により捻出した資金により役員に対して定時定額により役員給与を支給したとしても、損金の額には算入されないことになる。

なお、この場合において役員給与のうちの不相当に高額な部分の金額の判定は、これらの金額を除いたところで行われる(法税34条２項)。

(オ) 過大な特殊関係使用人給与の損金不算入

法人が役員と特殊の関係のある使用人に対して支給する給与及び退職給与の額のうち、不相当に高額な部分の金額については、損金の額に算入されない(法税36条、法税令72条の２)。

カ　寄附金の損金算入制限

(ア) 概要

ａ　意義及び趣旨

寄附金とは、その名義のいかんを問わず、金銭その他の資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与のことである(法税37条７項)。なお、資産の譲渡又は経済的利益の供与がその時価相当額よりも低い対価で行われた場合、そ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、寄附金の額に含まれる(同条８項)。ただし、無償で資産が譲渡され又は経済的利益が供与された場合であっても、それが広告宣伝費(注)・見本品費・交際費・接待費・福利厚生費等に当たるときは、寄附金ではない(同条７項括弧書き内)。この37条７項の括弧書きが例示的列挙なのか限定的列挙なのかをめぐって争いがあるが、通説や裁判例は、寄附金とは、事業関連性の有無を問わず広く対価を伴わない支出をいい(非対価説)、当該括弧書きは、限定的に読むべきであるとしている(神戸地判昭58・12・19行集34巻12号2152頁、金子・租税法415ないし419頁)。

法人税法上の「寄附金」は、法人税法37条７項及び８項が定めるとおり、通常の意味における寄附金(公共又は公益のための拠出等)よりもはるかに広い観念であり、どのような名義で支出されたのか、また法人の事業に関連性がある支出かを問わず、さらに私法上の法形式に捕らわれることもなく、対価性のない金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をいう。

そして、寄附金に該当するか否かは、資産又は経済的な利益を対価なく他に移転する場合(対価要件)であって、その行為について通常の経済取引として是認できる合理的な理由が存しないものである(合理性要件)という二つの要件によって判断される(名古屋高金沢支判平14・５・15税資252号順号9121、東京地判平24・11・28訟月59巻11号2895頁)。

寄附金は、法人資産の減少であり、法人が支出した寄附金の

全額を無条件で損金の額に算入するとすれば、国の財政収入の確保を阻害するばかりではなく、寄附金の出損による法人の負担が法人税の減収を通じて国に転嫁され、課税の公平上適当でないが、他方で、法人が支出する寄附金には、それが法人の収益を生み出すのに必要な費用としての側面を有するものもあるところ、当該支出が事業に関連しない利益処分の性質を持つか、あるいは事業に関連する費用としての性格を持つかを客観的に判定することは困難である。そこで、法人税法は、行政的便宜及び公平の維持の観点から、統一的な損金算入限度額を設け、寄附金のうちその範囲内の金額は費用として損金算入を認め、それを超える部分の金額は損金に算入しないこととした(法税37条１項)。ただし、法人がその法人との間に完全支配関係がある他の法人に対して支出した寄附金の額は、損金の額に算入されない(同条２項)。

また、その他の寄附金の制度として国外関連者に対するもの(措置法66条の４第３項)がある。

(注)　ある法人の支出が当該法人の広告の費用(広告宣伝費)であると認められるためには、その支出の対価として提供された役務が、客観的にみて、その受け手である不特定多数の者に対し当該法人の事業活動の存在又は当該法人の商品、サービス等の優越性を訴える宣伝的効果を意図して行われたものであると認められることが必要であると考えられている(東京地判平24・１・31訟月58巻８号2970頁、その控訴審東京高判平24・11・29税資262号順号12101)。

b　損金算入限度額

損金算入限度額は、寄附金の種類によって異なる。

①　一般寄附金(法税37条１項、法税令73条１項１号)

②　国等に対する寄附金(法税37条３項１号)、いわゆる指定寄

附金(同項２号)

③　特定公益増進法人に対する寄附金(法税37条４項)、認定特定非営利活動法人(いわゆる認定ＮＰＯ法人)に対する寄附金(措置法66条の11の３第２項)

(ｲ) 裁判例

a　寄附金の認定事例としては、以下のものがある。

(a) 貿易業を営む法人が「○○国政府援助会」の名義で○○国政治家等に交付した金員は、会社の事業に直接関係のない者に対する一種の無償給付としての性格を持つものとみるべきであるから、これを現実の支出年度において仮払金として処理した上、その後の事業年度に持ち越して損金の額に算入することはできないとしたもの(東京地判昭53・11・28行集29巻11号2010頁、その控訴審東京高判昭57・３・29行集33巻３号654頁)

(b) 親会社が子会社に無利息融資を行った場合、年１割による利息相当額が贈与されたものと認められるとしたもの(横浜地判昭63・10・31判タ695号153頁)

(c) 関連会社に対する売上値引は、業績が悪化していた関連会社を援助するために行われたものであって、同値引を行わなければ今後より大きな損失を被ることになることが社会通念上明らかであると認められないから、利益の無償供与の性質を有するものということができ、寄附金に該当するが、法人税法37条６項(現37条７項)にいう無償の利益供与とは、取引の時点でみて、自己の損失において専ら他の者に利益を供与するような行為のみをいうものと解すべきであるから、関連会社の販売した商品をその売買当時の客観的な市場価格に相当する価額で買い戻し、転売した場合の損失は、関連会社に対する経済的な利益の無償の供与に当たらないとしたもの

（東京地判平３・11・７行集42巻11・12号1751頁、その控訴審東京高判平４・９・24行集43巻８・９号1181頁）

(d) 関連法人に対する額面金額（発行価額）を超えた新株払込みについて、当該額面金額超過部分の新株払込みは、対価がなく、後に生ずる有価証券売却益に見合う株式売却損を発生させ、法人税の課税を回避することを目的としたものであり、経済取引として十分に首肯し得る合理的理由もないから、法人税法37条の寄附金に当たるとされたもの（福井地判平13・１・17訟月48巻６号1560頁、その控訴審名古屋高金沢支判平14・５・15税資252号順号9121、その上告審最判平14・10・15税資252号順号9213）

(e) 親法人（原告）が組織再編に関連して各子会社の行った減資に伴う有償又は無償による株式の強制消却により、親法人が払戻しを受けた金銭の額を消却株式に係る譲渡対価の額とし、その帳簿価額を譲渡原価の額として有価証券譲渡損を損金の額に算入して確定申告したところ、税務署長が、当該各子会社の時価純資産額を基に算定した価額が、当該消却株式の譲渡対価の額であり、原告の計上した譲渡対価の額との差額は、当該各子会社に対する寄附金に該当するとして更正処分を行ったため、その取消しを求めた事案について、法人税法37条７項の寄附金該当性につき、「一定の金額を超える寄附金の額の損金不算入の制度の趣旨並びに同条７項及び８項の規定の内容からすれば、同条７項が定める「寄附金」とは民法上の贈与に限らず、経済的にみて贈与と同視し得る金銭その他の資産の譲渡又は経済的な利益の供与をいうものと解すべきであり、ここにいう「経済的にみて贈与と同視し得る金銭その他の資産の譲渡又は経

済的な利益の供与」とは、金銭その他の資産又は経済的な利益を対価なく他に移転する場合であって、その行為について通常の経済取引として是認することができる合理的な理由が存在しないものを指すものと解するのが相当である。」と判示した上で、「原告と本件各子会社とが法人税法上の連結納税に係る関係があることをもっても、上記のような経済的な利益の対価のない移転を内容とする手続を執ることが原告にとっての通常の経済取引として是認することができる合理的な理由に当たると直ちに解することは困難である」として、その経済的な利益は損金の額に算入できない「寄附金」に該当すると判示したもの（東京地判平24・11・28訟月59巻11号2895頁）

(f) 法人が時価よりも高額の売買代金により不動産等を購入した場合も、売買代金と時価との差額は、買主たる法人から売主に「供与」された「経済的な利益」であり、そのうち「実質的に贈与又は無償の供与」をした場合における当該「経済的な利益」の時価として、法人税法37条７項が定義する「寄附金の額」に該当することになるから、当該金額は損金算入限度額を超えて損金の額に算入されないこととなると判示したもの（東京地判令元・10・18訟月67巻９号1368頁、その控訴審東京高判令２・12・２訟月67巻９号1354頁・確定）

b　なお、①法人がその子会社等の解散、経営権の譲渡等に伴い当該子会社のために債務の引受けその他の損失負担又は債権放棄等をした場合、②法人がその子会社等に対して金銭の無償若しくは通常の利率よりも低い利率での貸付け又は債権放棄等をした場合は、法人税基本通達９－４－１（①の場合）、９－４－２（②の場合）において、一定の要件の下に供与した

・経済的利益の額は寄附金の額に該当しないものとしている。

キ　交際費等の損金不算入

(ｱ) 概要

交際費については、事業と直接の関連がある限り、法人税法上は損金の額に算入されるべき性質のものであるが、交際費等の中には事業の関連性が少ないものもあることなどから、措置法61条の４により一部は損金不算入とされている(金子・租税法431-432頁)。

ａ　交際費等の意義

(a)　「交際費等」とは、「交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの」をいう(措置法61条の４第６項)。

同条６項の「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のある者及び当該法人の役員、従業員、株主等も含まれると解されている(措置法通達61の４(1)－22)。

(b)　ただし、次の費用は、交際費等から除かれ、一般の販売費、管理費として損金の額に算入される(措置法61条の４第６項、措置令37条の５)。

①　専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用(福利厚生費)

これらの費用は、通常、従業員全員が、各人の労働の質、量、能率等にかかわらず、企業に所属していれば誰でも同様の給付を受けることができるという原則で運営されるものであり、その額がそれらの行事に通常要する費用を超えない限り、冗費濫費の抑制という法の趣旨に反しないとい

うことができ、損金の額に算入することを認めないという特別の扱いをする必要がないから、交際費等の範囲から除外したものと解することができる(神戸地判平４・11・25判タ815号184頁)。

② 法人税法61条の４第６項に規定する飲食費として支出した費用のうち、参加者１人当たりの金額が5000円以下である費用(社内飲食費を除く。飲食等の年月日、参加者の氏名等、参加者数、飲食店名などが記載された書類が保存されている場合に限る。)

③ カレンダー、手帳、扇子、うちわ、手ぬぐいその他これらに類する物品を贈与するために通常要する費用

④ 会議に関連して、茶菓、弁当その他これに類する飲食費を供与するために通常要する費用(会議費)

これに該当する会議費には、冗費濫費のおそれがないような、会議に際して社内又は通常会議を行う場所において通常提供される昼食程度を超えない飲食物等の接待に要する費用が含まれる(措置法通達61の４(1)－21)。

会議費が交際費等から除外される理由は、会議費は、企業に通常必要とされる内部的な費用であって、交際費、接待費、機密費、あるいは接待、供応等という文言になじみにくいものであり、また、法人の事務所又は通常会議を行うような場所において提供された通常の茶菓、弁当や昼食程度の飲食物の費用を損金の額に算入しても、事業上の必要を超えた冗費濫費を防止して、資本の充実、蓄積等を促進しようとした措置法61条の４の趣旨に反しないからである(東京地判平16・５・14税資254号－141順号9648)。

⑤ 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

ｂ　交際費課税の趣旨

交際費等が税法上は原則として損金の額に算入されず、法人税の課税対象とされるのは、交際費を縮減して企業の内部留保を高め、冗費を節約し企業の体質を改善してゆく狙いを持つものであるとともに、交際費のいたずらな支出は、公正な取引を害し、また公正な価格形成をゆがめることともなるので、これを防止する趣旨であるとされている(武田・ＤＨＣコメ法人税法3181の５頁)。

ｃ　交際費等の損金不算入額

①事業年度終了日における資本金の額又は出資の額が１億円を超える法人については、交際費等の額は、原則として、その全額が損金不算入とされていたが、平成26年度税制改正により、交際費等の額のうち接待飲食費(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)の額の50パーセント相当額を超える額が損金不算入とされ(令和２年度税制改正により、資本金の額又は出資金の額が100億円を超える法人は、この特例の対象外とされた。)、②１億円以下である法人については、支出交際費等の金額が定額控除限度額(800万円)以下の場合には、全額が損金算入となり、定額控除限度額を超える場合には、上記①の接待飲食費の額の50パーセント相当額又は定額控除限度額のいずれか選択した額を超える額が損金不算入となる。

(ｲ) 交際費等の課税要件

ある支出が交際費等に該当するか否かを判断する基準について、東京高判平15・９・９(高民集56巻３号１頁)は、措置法61条の４第４項(現６項)が、「交際費等」の意義について、「法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するも

の」をいう旨規定していることや、「交際費等」が一般的に支出の相手方及び目的に照らして、取引関係の相手方との親睦を密にして取引関係の円滑な進行を図るために支出するものと理解されていることからすれば、当該支出が「交際費等」に該当するというためには、①「支出の相手方」が事業に関係のある者等であること、②「支出の目的」が事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るためであること、③「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の３要件を満たすことが必要であり、支出の目的が接待等のためであるか否かについては、当該支出の動機、金額、態様、効果等の具体的事情を総合的に判断して決すべきである旨判示している。これに対し、①及び②の要件で足りるとする２要件説に立つ裁判例（東京地判平14・９・13税資252号順号9189）もあるが、３要件説の方が法文の文言に忠実な見解である。

また、交際費課税の趣旨からすると、法人の支出した飲食等の代金が交際費等に該当するためには、その支出の目的が一般的・抽象的なものでは足りず、具体的に当該法人の業務と関連性があることを要する（東京地判令５・５・12公刊物未登載）。

(ｳ) 裁判例

a　交際費等に当たるか否かは、法人にとって重大な利害関係を有する問題であり、ある支出が交際費等に当たるのか、寄附金として損金算入限度額の範囲内で損金の額に算入されるのか、役員給与や広告宣伝費等として処理されるのか等、費用の分類をめぐって種々の解釈問題が生じる。

b　交際費等に関する裁判例としては、既に示したもののほか、以下のものがある。

(a) 取引先の相手方に対する開店祝いとして贈呈した花輪代は、原則として交際費に当たり、広告宣伝費に当たらないと

したもの(静岡地判平７・10・13行集46巻10・11号903頁)

(b) 法人が開催した記念祝賀パーティーに係る交際費の金額の計算上、招待客から受領した祝金収入分を控除することはできないとしたもの(東京地判平元・12・18行集40巻11・12号1827頁)

(c) 一部の従業員の慰労のため多数回にわたって支出した飲食費が福利厚生費(措置法61条の４第３項１号)に該当し、交際費等から除外されるかについて争われた事案につき、福利厚生費は従業員全員が参加の対象として予定されたものであることを要するので、上記支出はこれに該当せず、交際費等に該当するとしたもの(神戸地判平４・11・25判タ815号184頁)

(d) 遊園施設を運営する法人が支出した清掃業務の業務委託料の一部が、委託先の実質的な経営者に対する謝礼又は贈答の趣旨で支払われたものであり、また、同法人が発行した当該遊園施設を無償で利用することができる優待入場券について、法人の提供する役務に係る原価のうち同入場券を使用した者に対応する部分が、配布先の歓心を買って関係を良好なものとし事業を円滑に遂行すべく、接待又は供応の趣旨で支出したものとして、いずれも交際費等に当たるとしたもの(東京高判平22・３・24訟月58巻２号346頁)(注)

(注)　同判決において本件優待入場券の無償交付に係る交際費等の額は、通常の入場券の販売価額ではなく、「本件優待入場券に対応する支出した原価」の金額とされている。これは、交際費等の意義において接待等のために「支出するもの」とされていることによる。たとえば自社レストランに取引先を接待した場合の交際費等の額はメニューの価額ではなく材料費、光熱費等の原価の額になる。本判決においても、同様な趣旨で優待入場券に係る原価の額を計算している。

[redacted]

(e) 取引先である大学病院の医師等から医学論文の英文添削の依頼を受け、当該添削に係る費用と医師等から徴収した料金との差額負担は、交際費に当たらないとしたもの(前記東京高判平15・９・９)。[redacted]

(f) 従業員等を対象として大型リゾートホテルで開催され、コース料理の提供やプロの歌手のコンサート等が行われた慰安行事が、「日帰り慰安旅行」であるとしてその費用が福利厚生費に該当し交際費等に当たらないとしたもの(福岡地判平29.４.25ジュリ1531号186頁)

５　同族会社等の行為計算の否認

(1) 総説

同族会社とは、会社の株主等の３人以下及びこれらと特殊な関係を有する個人・法人の有する株式の総数又は出資の金額の合計額が、その会社の発行済株式総数又は出資総額の50パーセント超に相当する会

社をいう(法税２条10号)。

法人税法132条(同族会社の行為計算の否認)は、同族会社の行為計算の否認規定であり、「税務署長は、次に掲げる法人(編注：同族会社等)に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。」と定めている。これと同趣旨の規定は、所得税法(157条１項１号)や相続税法(64条)にも設けられている。

同族会社について行為又は計算を否認する規定が設けられたのは、同族会社がその特質から租税回避行為を容易になし得ることに鑑みたものである。すなわち、一般に、非同族会社は、多数の株主ないし社員によって構成されており、利害関係者相互の牽制が作用することになるため、一部の株主ないし社員が会社の意思決定を任意に行う可能性は比較的少ない。これに対し、同族会社は、少数の株主ないし社員によって支配されており、閉鎖的、家族的な事業が行われているのが実態であり、株主ないし社員と会社との相互の利害が対立することが見られないため、株主が法人の意思決定を容易に操作することが可能である。その結果、同族会社においては、当該会社又はその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすい。

そこで、法人税法は、上記同族会社の特質に鑑み、税負担の公平を維持するため、同族会社については、法人税の負担を不当に減少させる行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して更正又は決定を行う権限を税務署長に認めることとしたものと解されている(武田・ＤＨＣコメ法人税法5531の３頁参照、金子・租税法541頁参照、東京高判昭34・11・17行集10巻12号2392頁参照)。

このように、法人税法132条は、飽くまでも税負担の公平を図るこ

とを目的とするものであって、租税負担を回避しようとした者に通常以上の税を負担させるといったような制裁的な目的はない(福岡地判平４・５・14訟月41巻６号1545頁。ただし、同判決は、行為計算否認規定の適用が警告的、予防的機能を有することを認めている。)。

そして、法人税法132条に基づく同族会社の行為計算の否認は、当該法人の選択した法形式の私法上の効力を否定することなく、法人税の所得計算上においてのみ、当該法人の行為計算に代えて課税庁の適正と認めるところに従って所得計算を行うというものであって、現実になされた行為計算そのものに実体的変動を生ぜしめるものではない(最判昭48・12・14訟月20巻６号146頁)。

(2) 適用要件

ア　同族会社の行為計算否認規定の適用要件は、①同族会社の行為・計算であること、②これを容認した場合にはその同族会社の法人税を不当に減少させる結果となると認められること、の二つである。

①の「行為」とは、対外関係において法人の財産状態に影響を及ぼすべき法律的効果を伴う行為をいい、「計算」とは、対内関係において法人の財産状態の表示いかんにより財産上影響を及ぼすことがある計算をいうとされている(忠佐市・租税法要綱第十版244頁)。

②の「不当に減少させる結果となると認められる」について、従前の裁判例には、(1)同族会社なるがゆえに容易になし得る行為・計算がこれに当たるとするもの(同族非同族対比基準)と、(2)純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算がこれに当たるとするもの(経済合理性基準)とがあるとされているが、同族非同族対比基準を採用したものと評価されている裁判例も、その判示内容からすれば、経済合理性基準を前提とした上で、具体的な経済的合理性の有無について、行為又は計算が同族会社であるがゆえに容易になし得るような、非同族会社間における通常の取引とは異なる取引であるか否かにより判断しているものと解され、必ずしも上記のよう

な二つの傾向が明確に認められるものともいえないし、いずれの考え方を採っても、具体的事件の解決に大きな相違は生じないと思われる(金子・租税法542頁参照)。

この点、最判令４・４・21(集民76巻４号480頁)は、法人税法132条１項にいう「「これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、同族会社等の行為又は計算のうち、経済的かつ実質的な見地において不自然、不合理なもの、すなわち経済的合理性を欠くものであって、法人税の負担を減少させるものをいうと解するのが相当である。」と判示しており、経済合理性基準を採用したものといえる。

イ　そして、行為・計算が経済的合理性を欠いている場合の判断方法についての副次的基準としては、従前、行為・計算が異常ないし変則的で租税回避以外に正当で合理的な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合をいうとの見解(金子・租税法542頁)が主流であったが、前記最判令４・４・21は、同族会社等による金銭の借入れが問題となった事案について、「経済的合理性を欠くものか否かについては、当該借入れの目的や融資条件等の諸事情を総合的に考慮して判断すべきものである」としつつ、「ある企業グループにおける組織再編成に係る一連の取引の一環として、当該企業グループに属する同族会社等が当該企業グループに属する他の会社等から金銭の借入れを行った場合において、当該一連の取引全体が経済的合理性を欠くときは、当該借入れは、上記諸事情のうち、その目的、すなわち当該借入れによって資金需要が満たされることで達せられる目的において不合理と評価されることとなる。そして、当該一連の取引全体が経済的合理性を欠くものか否かの検討に当たっては、①当該一連の取引が、通常は想定されない手順や方法に基づいたり、実態とはかい離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような組織再編成を行うこ

との合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮するのが相当である。」と判示した。これは、法人税法132条の２の不当性が争われた最判平28・２・29(民集70巻２号242頁)と同様の判断手法を取り入れたものと理解できる。

同最判の調査官解説(徳地淳＝林史高・曹時69巻５号297頁以下、最判解〈民事〉平成28年度103頁以下)では、法人税法132条の２の不当性の判断方法について、経済合理性基準に係る通説的見解(金子説)の考え方を取り込んだものと評価できる制度濫用基準を採用しており、その濫用の有無の判断に当たっては、①行為・計算の不自然性及び②そのような行為・計算を行うことの合理的な理由となる事業目的等の有無の２点を特に重視して考慮すべきというものであると解されるとされている。そして、②の考慮事情については、「税負担の減少以外に合理的な事業目的その他の事由が存在するかどうか」という表現ではなく、「･･･そのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる･･･」という表現を用いているところ、あえてこのような表現をしたのは、ごく僅かでも何らかの事業目的等が存在すれば、同条の適用がないとする考え方ではなく、行為・計算の不自然さ(異常性・変則性)の程度との比較や税負担の減少目的と事業目的との主従関係等に鑑み、行為・計算の合理性を説明するに足りる程度の事業目的等が存在するかどうかという点を考慮する考え方を採用することを明らかにしたものとされている。

また、同解説では、組織再編成という事柄の性質上、何らかの事業目的等を作出し又は付加することは容易であり、ごく僅かでも何らかの事業目的等が存在すれば同条の適用はないという考え方を採った場合には、132条の２がほぼ死文化することになりかねないことが指摘されており、以上のような考え方は、法人税法132条の経済合理性基準を検討するに当たっても参考となろう(注)。

(注)　東京高判平27・３・25(訟月61巻11号1995頁)も、「法人の諸活動は、

様々な目的や理由によって行われ得るのであって、必ずしも単一の目的や理由によって行われるとは限らないから、同族会社の行為又は計算が、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められるという要件の存否の判断は、極めて複雑で決め手に乏しいものとなり、(中略)税務署長が法人税法132条１項所定の権限を行使することは事実上困難になる」と同旨の判示をしている。

(3) 適用例

ア　法人税法132条を適用した裁判例としては、前記のもののほか、以下のものがある。

①　従業員(使用人)に対する退職金が過大であるとして過大な部分の損金算入を否定したもの(高松高判昭62・１・26税資157号238頁)

②　役員への無利息貸付けにつき利息を認定したもの(東京高判昭36・２・27税資35号107頁)

③　資産の低額譲渡につき時価との差額を益金に加算したもの(東京高判昭46・10・29行集22巻10号1692頁)

④　債務の無償引受を寄附金ではなく利益処分に当たるとしたもの(名古屋地判昭35・４・１行集11巻４号991頁)

⑤　資産の高価買入につき時価を超える部分の金額の贈与があったとしたもの(東京地判昭45・２・20行集21巻２号258頁)

⑥　支払不能の状態にあった同族関係会社の債務を引き受け、その引受額を仮払金として計上し、後期事業年度にその全額を債務免除し、貸倒損失としたもの(最判昭52・７・12集民121号97頁)

⑦　同族会社によるファンド取引が、純経済人の行為として不合理なものであるとして、当該取引自体を否認し得るとしたもの(東京高判平18・６・29税資256号順号10440)

⑧　役員報酬や給与等の支給自体が不自然かつ不合理な行為又は計算であるとしてその否認を認めたもの(東京高判平10・４・28税

資231号866頁、長崎地判平21・３・10税資259号順号11153)

⑨　交際費等を一切支出・計上しないことが正常な行為又は計算であるとして、その否認を認めたもの(東京高判平22・８・26税資260号順号11497)

イ　また、所得税法157条についての適用例ではあるが、注目すべきものとして、以下のものがある。

⑩　高額な不動産所得を有する者が同族会社である不動産管理会社にその所有不動産の管理を委託して高額の管理料を支払った事案(管理委託方式)について、同族会社に支払った不動産管理料又は病院管理料の額が過大であるとして、不動産所得又は事業所得の金額の計算上、過大部分の必要経費への算入を否認したもの(東京地判平元・４・17訟月35巻10号2004頁、福岡地判平４・２・20行集43巻２号157頁)

⑪　不動産賃貸業を営む者が同族会社である不動産管理会社に低額な賃貸料で不動産を貸し付け、この不動産を不動産管理会社が第三者に通常の賃貸料で転貸した事案(又貸し方式)について、同族会社に対する賃貸料が過少であるとして、約定賃料と適正賃料との差額を不動産所得に加算することを認めたもの(前記福岡地判平４・５・14、その控訴審福岡高判平５・２・10訟月41巻６号1559頁、その上告審最判平６・６・21訟月41巻６号1539頁)

⑫　株主の同族会社に対する無利息貸付けにつき利息を認定したもの(東京地判昭55・10・22訟月27巻３号568頁、東京地判平９・４・25訟月44巻11号1952頁、その控訴審東京高判平11・５・31訟月51巻８号2135頁、その上告審最判平16・７・20集民214号1071頁)

⑬　同族会社が行った地上権設定契約が独立当事者間においては通常行われないものであるとして、これ自体を否認し得るとしたもの(福岡高判平11・11・19税資245号327頁)

ウ　前記⑫の東京地判平９・４・25は、所得税法157条の規定は、手

続的な特別規定であって、所得の発生を擬制するものではなく、外部からの経済的価値の流入を要し、無利息貸付けの場合には、外部からの経済的価値の流入がないから、そもそも同条の適用の余地がないとの原告の主張に対し、同条は、「通常の取引で認められる収入の発生又は経費の不発生等を擬制するものであ」り、「同族会社が正当な対価を負担することなく株主等の支配する財産、経済的価値の移転を受けることは、その財産、経済的価値が同族会社の利益発生の直接的な原因とはなっていない場合であっても、株主等の収入ひいては所得税の発生を抑止することとなり、株主等の所得税の負担を減少させる結果となる同族会社の行為ということができる」と判示して、外部からの経済的価値の流入と目される事実を要しないとした。

さらに、同判決は、株主等の所得税を「不当に減少させる結果となると認められる」か否かは、「経済活動として不合理、不自然であり、独立かつ対等で相互に特殊な関係にない当事者間で通常行われるであろう取引と乖離した同族会社の行為又は計算により、株主等の所得税が減少するときは、不当と評価されることになる」として独立当事者間取引と異なっているか否かを判断基準とし、ある個人と独立かつ対等で相互に特殊関係のない法人との間で無利息で貸し付けることは、原則として通常人として経済的合理性を欠き、特段の事情がない限り、所得税法157条の適用対象となると判示している（同判決の詳細については、今村隆「無利息貸付けに対する所得税法157条の適用の可否」平成９年行政関係判例解説183頁以下を参照されたい。）。

(4) 非同族会社への適用の可否

以前は、行為計算の否認規定が、実質課税の原則ないし公平課税の原則から導かれる当然の確認的規定であるとする見解と同族会社に対し特に課税庁に否認権を付与した創設的規定であるとする見解の対立

があったものの(同規定が確認的規定であれば、非同族会社にも同規定を適用し得ることになり、これを認める裁判例も昭和40年代まではあった。)、租税法律主義の観点からは、非同族会社についてはその行為・計算の否認を認める明文規定がないのであるから、たとえその行為・計算が経済的合理性を欠くものであっても、それを否認することは許されないと解すべきである(金子・租税法545頁)。

(5)　「その法人の行為又は計算」について

同族会社の税負担減少結果を生じさせる行為計算の中には、一つの行為又は計算により直接当該結果を生じさせる場合もあれば、同族会社の税負担減少結果を直接生じさせる行為又は計算のみならず、当該行為計算の前提となっている複数の行為又は計算が存在し、これら一連の行為又は計算が積み重なり全体として税負担減少結果をもたらす場合も当然に想定され、国際的な企業グループがスキームを組んでいるような場合の多くは、単一の行為又は計算のみを問題とすることは困難である。したがって、このような場合において、「その法人の行為又は計算」につき、複数の行為又は計算を一体としてみることが許されるかが問題となる。

[redacted]

複数の行為又は計算を「その法人の行為又は計算」に該当し得ることを前提としているとみることのできる裁判例としては、最判昭33・5・29(民集12巻８号1254頁)、最判昭52・７・12(集民121号97頁)、

東京高判平13・７・５(税資251号順号8943)及び福岡高判平23・３・11(税資261号順号11638)がある。

６　企業再編・企業結合

(1) グループ法人税制

令和２年度税制改正において連結納税制度(下記ア)を見直し、グループ通算制度(法税64条の５以下)へ移行することとされ、令和４年４月１日以後に開始する事業年度から適用することとされた(金子・租税法471頁)。以下では、同改正前の制度について解説する(法条についても、同改正前のものを示す。)。

ア　連結納税制度(令和２年度税制改正前)

(ｱ) 総説

連結納税制度とは、持株関係を通じて密接な関係のある複数の法人のグループを一体として捉え、各メンバーの所得を連結してグループ全体の所得を計算し、それを課税標準として法人税を課す制度である。法人税は、通常、個別の法人を単位として課税されるが、連結納税制度は、法人税の課税単位を法人のグループに拡大して課税する制度である。

我が国の連結納税制度は、基本的にアメリカ型であり、(1)連結納税を行うか否かは企業グループの選択に委ねられていること、(2)100パーセントの持株関係が連結の要件とされていること、(3)企業グループが連結納税を選択する場合には、100パーセントの持株関係のある法人は全てそれに参加しなければならないこと、(4)法人住民税及び法人事業税については、連結納税の選択が認められないこと、(5)租税回避の防止のための規定が多く設けられていること等が特色となっている(金子・租税法470-471頁)(注)。

(注)　連結納税制度の廃止とグループ通算制度への移行

企業におけるグループ経営の進展の実態や連結納税制度を取り巻

く状況の変化を踏まえ、令和２年度税制改正において連結納税制度が抜本的に見直され、企業グループ内の損益通算という基本的仕組みを維持しつつ、グループ通算制度に移行した。

グループ通算制度では、連結納税制度と異なり、適用対象法人に関して個別申告方式を採用し、企業グループ内の完全支配関係にある各内国法人が納税単位として納税義務者となる。

(イ) 納税義務者

a　連結法人の意義・範囲

連結法人グループを構成し得るのは、内国法人及びその内国法人が完全支配関係を有する他の内国法人である(法税４条の２)。

我が国の連結納税制度は、親会社と100パーセント子会社のみが連結グループに参加することができ(非完全支配関係法人除外主義)、また、100パーセント子会社は全て連結グループに参加しなければならないという原則(全完全支配関係法人参加主義)を採用している。100パーセントの持株関係を要件としているのは、制度の簡素化のためである。そして、全完全支配関係法人参加主義及び非完全支配関係法人除外主義の採用は、連結納税制度を利用した租税回避を防止するためのものである。

b　納税義務者

連結参加法人のうち、納税義務者となるのは、親法人であり(法税４条の２)、親法人は、連結グループを代表して、連結グループ全体の所得(連結法人所得)について納税義務を負い、他のグループ法人は「連帯納付の責任」を負うこととされている(法税81条の28)。

法人税法は、国税庁長官の承認を受けた連結グループの中の親法人を「連結親法人」(法税２条12号の６の７)、その他の法人を「連結子法人」(同条12号の７)、連結親法人及び個々の連

結子法人を「連結法人」（同条12号の７の２）と呼んでいる。

c　連結納税の承認及び開始

法人のグループが連結納税を行うためには、国税庁長官の承認を受けなければならない（法税４条の２）。国税庁長官の承認を受けるためには、最初の連結事業年度としようとする期間（以下「最初連結予定事業年度」という。）の開始の日の３月前の日までに、連結予定法人（親会社及び完全支配関係のある子会社）全ての連名で、当該期間の開始の日その他所定の事項を記載した申請書を、親会社の納税地の所轄税務署長を経由して、国税庁長官に提出しなければならない（法税４条の３第１項）。

親法人に対して承認の処分があった場合には、最初連結予定事業年度開始のときに完全支配関係を有する全ての法人に対して、承認があったものとみなされる（法税４条の３第３項）。また、上記申請書の提出があった場合において、最初連結予定事業年度の開始の日の前日までに承認又は却下の処分がなかったときは、全ての連結予定法人に対して、その開始の日に承認があったものとみなされる（同条４項。連結納税のみなし承認）。

d　連結グループへの加入

連結納税の開始後に、他の内国法人（連結子法人以外の内国法人）が、連結法人との間に完全支配関係を有することとなった場合には、完全支配関係を有することとなった日に国税庁長官の承認があったものとみなし、その承認は完全支配関係を有することとなった日以後の期間について効力を生ずる（法税４条の３第10項）。

e　帳簿書類の保存

連結法人は、財務省令で定めるところにより、帳簿書類を備え付けてこれにその取引等を記録し、かつ当該帳簿書類を保存しなければならない（法税４条の４第１項）。

f　承認の取消し等

(a) 取消し

国税庁長官は、連結法人に、①連結事業年度に係る帳簿書類の備付け、記録又は保存が、前記eで述べた財務省令の定めに従って行われていないこと(法税４条の５第１項１号)、②連結事業年度に係る帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺい・仮装して記載・記録し、その他その記載又は記録をした事項の全体について、その真実性を疑うに足りる相当の理由があること(同項３号)など一定の事実がある場合には、連結納税の承認を取り消すことができる(同条第１項)。

(b) みなし取消し

連結法人について、一定の事実が生じた場合には、連結法人は、法所定の日に承認を取り消されたものとみなされる(法税４条の５第２項本文。みなし取消し)。

(c) 連結納税の取りやめ

連結法人は、やむを得ない事情があるときは、国税庁長官の承認を受けて、連結納税を取りやめることができる(法税４条の５第３項)。

(ｳ) 課税物件・課税標準

連結法人税の課税物件(課税対象)は、各連結事業年度の連結所得であり(法税６条)、その課税標準は各連結事業年度の連結所得の金額である(法税81条)。これは、連結グループを一体として見た場合のグループ全体の所得にほかならないが、納税・徴税の便宜を考え、前述のとおり、制度上は連結親法人が納税義務者とされている(法税４条の２)。

なお、用語の問題として、連結グループ全体の会計項目や勘定を示す場合には、「連結資本金等の額」、「連結利益積立金額」といったように「連結」という言葉が入っているのに対し、グルー

プを構成する個別の連結法人のそれを示す場合には、「連結個別資本金等の額」、「連結個別利益積立金額」というように「個別」という言葉が入っている。

ａ　連結事業年度

連結親法人の連結事業年度は、連結親法人が自由に決め得るが、連結子法人は、その本来の事業年度とは別に、原則として連結親法人事業年度(当該連結に係る連結親法人の事業年度)と同じ期間を事業年度として用いることとされている(法税15条の２第１項)。

ｂ　連結所得の金額

連結法人税の課税標準は、各連結事業年度の連結所得の金額であるが(法税81条)、その金額は、当該連結事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額である(法税81条の２)。

そして、連結事業年度の益金及び損金の額は、同一連結グループに属する全ての連結法人が、連結事業年度の期間を各事業年度の所得に対する法人税の事業年度としてその事業年度の所得を計算するものとした場合の益金の額(個別益金額)及び損金の額(個別損金額)をそれぞれ合計した金額である(法税81条の３第１項)。

ただし、若干の益金及び損金の項目については、グループを一体として見るのが合理的であるため、別段の定めを設けて、全体計算を行うことにしている(法税81条の４以下)。また、租税特別措置法によって多数の定めが設けられている(措置法68条の９以下)。そのうち、法人税法の定めている別段の定めとは、①受取配当等の益金不算入(法税81条の４)、②外国税額の還付金の益金不算入(法税81条の５)、③寄附金の損金不算入(法税81条の６)、④所得税額・外国税額の損金不算入(法税81条の７、法税81条の８)、⑤連結欠損金の繰越し(法税81条の９、法

税81条の10)に関するものなどである。

また、連結法人間の取引については、完全支配関係がある法人間取引における課税の繰延措置(法税61条の13)の適用がある。

(エ) 税額の計算

連結法人税の税額は、各連結事業年度の所得(連結所得)の金額、すなわち連結親法人及び全ての連結子法人の益金の額及び損金の額を法人所得税の場合に即して計算し、それに特別の規定による幾つかの修正を加えた上で合計することによって算出される合計益金の額と合計損金の額の差額に税率を適用して税額を算出し、さらにそこから一定の税額控除をすることによって算出される。

(オ) 申告・納付等

連結親法人は、連結中間申告(法税81条の19)と連結確定申告(法税81条の22)を行い、それに合わせて、中間申告税額(法税81条の26)と確定申告税額(法税81条の27)を納付しなければならない。

連結親法人の納税義務は、連結グループを一体と見て、その全体の所得に対する納税義務であることと、それはもともと連結子法人も負担すべきものであることに鑑み、連結子法人は、①各連結事業年度の連結確定申告書の提出期限までに、その連結事業年度に係る法人税の負担額として帰せられる金額又は法人税の減少額として帰せられる金額等(個別帰属額等)を記載した書類に、その連結事業年度の貸借対照表・損益計算書等を添付し、これを所轄税務署長に提出しなければならず(法税81条の25)、また、②連結親法人の連結法人税について、連帯納付責任を負うものとされている(法税81条の28)(以上につき、金子・租税法469ないし490頁)。

(カ) 連結納税に係る行為・計算の否認

平成14年７月改正の法人税法は、連結納税制度導入の一環とし

て、行為・計算の否認規定(法税132条の３)を設け、税務署長は、連結法人税又は法人税について更正・決定をする場合において、その連結法人の行為・計算で、これを容認した場合には、当該各連結事業年度の連結所得の金額又は当該各事業年度の所得の金額から控除する金額の増加、これらの法人税の額から控除する金額の増加、連結法人間の資産の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加その他の事由により法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、その連結法人に係るこれらの法人税の課税標準若しくは欠損金額若しくは連結欠損金額又はこれらの法人税の額を計算することができる旨を定めている。

イ　完全支配関係法人税制(グループ法人単体課税)

(ｱ) 総説

連結納税の選択をしていない法人グループについても、連結法人グループと同様に強固な結合関係にあり、一体的管理・運営の行われている法人グループについて、その実体に対応して一体的取扱いをすることには、一定の合理性が認められる。平成22年度改正では、上記のような考慮から、完全支配関係のあるグループ法人相互間の取引(以下「完全支配関係法人間取引」という。)に対する課税について、後記(ｲ)で述べる課税繰延べの措置を新たに導入した。

これは、直接・間接を含め、100パーセント持株関係のあるグループ法人が、一体的管理・運営の下にあることに鑑み、その間の一定の取引に係る課税を一定の時期まで繰り延べることとして、グループ法人間の資産の移転や資金の移動に対する税制による障害を取り除くことを目的とする制度である。

(ｲ) 完全支配関係法人間取引に係る課税の繰延措置

完全支配関係法人間における、①資産の譲渡取引等(法税61条

の13第１項)、②寄附(法税37条２項、81条の６第２項)、③受取配当等(法税23条１項柱書き)、④株式の発行法人に対する譲渡(法税61条の２第17項)等の取引について、課税の繰延措置が適用されるものとされている。

(2) 組織再編税制

ア　総説

かつて、我が国では、合併、分割、現物出資又は事後設立などの組織再編成により資産等を移転した場合に、取得価額の引継ぎによる課税繰延は認められず、移転資産等の譲渡損益は、原則として課税の対象とされてきた。

しかし、平成13年度改正において、合併、分割、現物出資、事後設立及びみなし配当を中心として、組織再編成の全般にわたり、税制の抜本的な改正が行われた。

これは、企業法制において、会社の組織に関する基本法である旧商法の見直しが行われ、平成９年には合併手続の簡素合理化、平成10年には自己株式の取得、消却要件の緩和、平成11年には株式交換・株式移転制度の導入、そして平成12年には会社分割制度の導入を、それぞれ内容とする旧商法の改正が行われ、次々に企業の組織再編成のインフラとなる整備が行われたことを踏まえ、税制においても抜本的な見直しが行われたものである(国税庁「平成13年改正税法のすべて」124頁参照)。

平成13年度改正で導入された企業組織の再編成に関する税制(組織再編税制)においては、(ｱ)組織再編成によって移転された資産等については、原則として時価による譲渡があったものとして資産等を移転した法人の各事業年度の所得を計算することを明定した(法税62条)上で、(ｲ)合併、分割、現物出資及び事後設立の４種類の組織再編成において、①企業グループ内の組織再編成及び②共同事業を行うための組織再編成として一定の要件を満たすもの(適格組織

再編成(適格合併、適格分割、適格現物出資、適格事後設立)。法税２条12号の８、同条12号の11ないし14参照。なお、適格事後設立は、後記のとおり、既に廃止されている。)による資産の移転の場合には、合併法人等は被合併法人等の移転資産等の帳簿価格をもって引き継ぐこととされて、課税の繰延べが認められるとともに、(ｳ)未処理欠損金額を始めとして、各種引当金等の取扱いについても、移転資産等の譲渡損益に係る取扱いに合わせて、基本的に従前の課税関係を継続させることとするか否かを決めることになることが定められた。

なお、組織再編成に係る税制の整備が行われた結果、合併の場合の合併差益課税は行われなくなり、合併の場合の清算所得課税制度及び特定出資の場合の圧縮記帳制度は廃止された。

また、平成18年度及び平成22年度の改正により、株式交換、株式移転、現物分配が組織再編成の一形態として位置づけられる一方、事後設立に係る措置は廃止されている。

イ　法人の合併

(ｱ) 法人税法は、平成13年度改正までは、合併によって消滅する法人(被合併法人)の含み益は合併の際に実現するという考え方の下に、①被合併法人については、合併によって生ずる清算所得に対して27.1パーセントの税率で法人税を課すこととし(平成13年３月法律第６号による改正前の法税111条及び112条)、②合併法人については、合併により被合併法人から引き継いだ純資産の帳簿価額が、合併により増加した部分の合併法人の資本金額と合併交付金額等との合計額を超える場合にその超える部分の金額(合併差益)について課税することとされていた(法税22条１項及び２項、平成13年３月政令第135号による改正前の法税令９条)(金子・租税法第７版補正版306-307頁、吉牟田勲・新版法人税法詳説－立法趣旨と解釈(平成８年版)366ないし375頁参照)。

(イ) しかし、合併に係る清算所得の課税に対しては、かねて、合併に対する阻害要因となって好ましくないという批判が強かったため、平成13年度改正で廃止され、代わりに組織再編税制の一環として、適格合併に係るキャピタル・ゲインに対する課税繰延べの制度が導入された。

すなわち、平成13年改正法は、第１に、①法人が合併した場合には、被合併法人がその資産又は負債(以下「資産等」という。)を合併法人に時価で譲渡したものとして譲渡益・譲渡損を計算し、それを被合併法人の最後事業年度(合併の日の前日の属する事業年度)の益金・損金に算入して、その年度の所得を計算すべきこと(法税62条１項、２項)と、②この場合、被合併法人は、合併法人から被合併法人の株主等に交付される合併法人の新株その他の資産は、被合併法人が合併法人から時価で取得し、直ちにその株主等に交付したものとすること(同条１項後段)を定めている。したがって、合併においては、原則として、被合併法人に譲渡損益が生じ、また、被合併法人の株主にはみなし配当課税が行われることになる(所税25条１項１号、法税24条１項１号)。

第２に、合併が適格合併(法税２条12号の８)に当たる場合には、被合併法人から合併法人への資産等の移転は被合併法人の最後事業年度終了時の帳簿価額による引継ぎをしたものとして、被合併法人の所得を計算することとしている(法税62条の２第１項前段)。したがって、被合併法人の譲渡損益は、この段階では認識されず、譲渡益に対する課税と譲渡損の計上は、当該資産等が合併法人によって譲渡されるまで繰り延べられることになる。

また、被合併法人の株主等においては、金銭等不交付合併(被合併法人の株主等に合併法人又は合併法人の親法人のうちいずれか一の法人の株式以外の資産が交付されない合併)により合併法人又は合併法人の親法人の株式の交付を受けた場合には、旧株(被

合併法人株式)の帳簿価額による譲渡を行ったものとして譲渡損益の計上を繰り延べており(法税61条の２第１項及び第２項。武田・ＤＨＣコメ法人税法・3581の216頁)、さらに、被合併法人の株主が、合併法人から交付を受ける株式については、みなし配当課税を行わないこととしている(所税25条１項１号括弧内、法税24条１項１号括弧内)。これらの課税繰延措置及び非課税措置は、被合併法人の株主の投資利益の継続性の考え方に基づく措置である(以上につき、金子・租税法501-502頁)。

(ｳ) また、適格合併においては、被合併法人の未処理欠損金額等は、合併法人に引き継がれることとされている(法税57条２項等)。

しかし、他方で、企業グループ内における適格合併については、未処理欠損金額を有するグループ外の法人を一旦グループ内に取り込んだ上で、企業グループ内の適格合併によりその未処理欠損金額の引継ぎを無制限に認めると、企業グループ外の未処理欠損金額が容易に利用されることになってしまい、租税回避に利用されるおそれがある。

そこで、法人税法57条３項は、合併の日の属する事業年度開始日前の一定期間内に特定資本関係を有することとなった法人間で企業グループ内の適格合併が行われたときには、それが「共同で事業を行うための合併として政令で定めるもの」である場合に限って未処理欠損金額の引継ぎを認め、その他の場合の未処理欠損金額の引継ぎを制限している(注)。

(注)　未処理欠損金額の引継ぎが認められるための具体的要件は、法人税法施行令112条３項１号ないし５号が定めている。

同項２号ないし４号の要件は、いわゆる大会社が自己に比して相当に小規模であるいわゆる小会社を飲み込むような合併は、大会社が多額の未処理欠損金額を有している小会社を取り込むことによって大会社の税負担を減少すべく合併することがほとんどと考えられ

ることから、このような被合併法人の未処理欠損金額を合併法人の租税回避に利用することを防止する趣旨で設けられたものである。

これに対し、同項５号(特定役員引継要件)は、双方の法人の売上金額等の規模が大きく異なっているとしても、合併法人のみならず被合併法人の特定役員も合併後の特定役員に就任するというのであれば、当該被合併法人の特定役員は合併後も被合併法人の持つ独自の強みを生かしてその事業を推進するために、合併前後を通じて被合併法人から経営に参画したものと見て、共同で事業を営むことを目的としていると認められることから、同項２号ないし４号の代替要件として、同項２号ないし４号の要件を満たさないとしても、同項２号ないし４号と同様に合併前後を通じて共同で事業を営まれているとするという趣旨で規定されたものである(江頭憲治郎＝中野実「企業組織と租税法」別冊商事法務No. 252・84-85頁参照)。

なお、適格合併における被合併法人の未処理欠損金額の取扱いに関する法人税法57条２項及び３項の趣旨及び目的等については、平成12年12月の税制調査会作成に係る「平成13年度の税制改正に関する答申」及び同答申末尾の平成12年10月３日付け(参考)「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」を確認されたい。

ウ　法人の分割

(ｱ) 総説

法人の分割は、特定の営業部門を独立させることによる経営の効率化、不採算部門の活性化、その他種々の目的で行われるが、かつて、我が国の商法は、分割について規定を設けていなかった。そのため、法人の分割は、特定部門の資産の一括現物出資による子会社の設立(旧商法168条１項５号)又は現金を出資して設立した新会社に特定部門の営業を譲渡する事後設立(同法246条)の方法で行われることが多かった。現物出資及び事後設立は資産の譲

渡に当たるため、それにより生じるキャピタル・ゲインには法人税が課されるところ、この法人税の負担は、法人の分割を妨げる最大の要因の一つであった。そこで、法人税法は、かねて、法人税の負担が法人の分割の阻害要因となることを防止し、法人の分割を容易にするため、圧縮記帳の技術を用いて、現物出資及び事後設立によって生じるキャピタル・ゲインに対する課税を繰り延べる措置を採ってきた。

上記のとおり、法人の分割は、現物出資及び事後設立の方法で行われてきたところ、これらの方法は、裁判所の選任する検査役による調査が必要であるなどの点で使い勝手が悪く、商法の中に企業分割の規定を設けるべきであるという主張が強かった。そこで、これに応えて、平成12年に商法及び有限会社法が改正され、企業分割法制が導入された(平成13年４月１日施行)。この改正によって導入された分割には、①新設分割(新しい会社を設立する分割。会社法２条30号、762条以下)と②吸収分割(別の会社に承継させる分割。同法２条29号、757条以下)の二つのタイプがあり、さらにそれぞれのタイプについて、①分割型分割(設立会社又は吸収会社の株式が分割会社の株主に交付される分割。以下設立会社及び吸収会社を併せて「分割承継法人」という。)と②分社型分割(分割承継法人の株式が分割会社に交付される分割)とがある。

こうした企業分割法制の導入に対応して、税制の面から分割をバック・アップするため、平成13年度改正で、企業再編税制の一環として、企業分割税制が導入された。この改正では、従来の制度との継続性を図るため、商法・有限会社法(現在では会社法)上の分割のほかに、現物出資及び事後設立も分割のタイプとして捉え、この三つのタイプの分割について規定を設けていたが、このうち事後設立については、平成22年度改正で廃止された。他方、

平成29年度改正で、スピン・オフによる分割が導入された(以上につき、金子・租税法505ないし507頁)。以下では、これらのタイプの分割に関する税制について概観する。

(イ) 会社法上の分割

法人がその事業の全部又は一部を分割した場合には、特段の規定がなければ、分割により移転した資産等につき、時価による譲渡があったものとして譲渡損益が生じ、分割事業年度の益金又は損金に算入され(法税62条１項前段、２項)、さらに分割型分割の場合には、分割法人の株主に、分割法人を経由して分割承継法人から交付を受ける株式について譲渡所得が発生する(同条１項後段)。

平成13年度改正では、分割の時点で課税することによって分割が阻害されることを防ぐため、以下のような課税繰延措置が講じられた。

まず、適格分割型分割(法税２条12号の12、同条12号の11)に当たる場合には、分割法人による資産等の移転は、分割法人の分割事業年度(分割法人の分割型分割の日の前日の属する事業年度)の終了時(平成22年度改正により「当該適格分割型分割の直前」に改正されている。)の帳簿価額による引継ぎをしたものとして、分割法人の所得を計算することとされた(法税62条の２第２項)。したがって、分割法人の譲渡損益はその段階では認識されず、分割承継法人によってその資産等が譲渡されるまで譲渡益に対する課税と譲渡損の計上は繰り延べられる。

また、分割型分割の場合には、通常、旧株(分割法人株式)を従前のまま保有し続けることになるが、旧株においては、旧株の時価のうちその移転資産等に対応する金額に相当する価値の減少が生じているはずであるから、その経済実態からすると、旧株の一部を譲渡して、その対価として新しい株式を取得したものと考え

ることができるため、旧株の一部を譲渡したものとして、その譲渡損益を計上することとしている。この場合において、その分割型分割が金銭等不交付分割型分割（分割対価資産として分割承継法人又はその親法人のうちいずれか一の法人の株式以外の資産が交付されない分割型分割）であるときは、旧株の譲渡対価及び譲渡原価の額を同額とすることにより株主に生ずる譲渡所得は、その段階では認識されず、課税は株主がその株式を譲渡するまで課税が繰り延べられる（法税61条の２第４項。武田・ＤＨＣコメ法人税法3581の220-221頁）。

次に、適格分社型分割（法税２条12号の13、同条12号の11）に当たる場合でも、分割法人による資産等の移転は、分割の直前の帳簿価額による譲渡をしたものとして分割法人の所得を計算することとされている（法税62条の３第１項、法税令123条の４）。したがって、分割会社に生じる譲渡損益はその段階では認識されず、分割承継法人によってその資産等が譲渡されるまで、又は分割法人により分割承継法人の株式が譲渡されるまで、譲渡益への課税と譲渡損の計上は繰り延べられることになる。

適格分割のうち、適格分割型分割の場合の課税繰延べは、投資利益の継続性の考え方に基づくものであり、適格分社型分割の場合の課税繰延べは、支配の継続性の考え方に基づくものである（以上につき、金子・租税法508頁）。

(ｳ) スピン・オフ（特定事業部門分離独立分割）

平成29年度改正で、法人組織再編の一環として、いわゆるスピン・オフが導入された。我が国の会社の多くは、外国の会社と同様に、規模の拡大を追求すると同時に事業の多角化を進めてきた。しかし、多角化は、会社全体の業績にプラスの効果を持つとは限らず、業績の悪い事業部門がある場合には、会社全体の業績を悪化させることになる。この問題に対処するため、アメリカでは、

かねて、不採算部分を支配関係や共同事業関係のない独立の会社として切り離して、自らの採算の改善を図ると同時に分離した事業部門にも独立の会社として自らのイニシアティブと努力によって業績を改善させるというタイプの適格組織再編が認められきた。

我が国でも、産業界の強い要望に基づき、同種の制度の採用が決定され、平成29年度の法人税法の改正で、適格組織再編として導入された。我が国で採用されたスピン・オフには以下の２つの類型がある。

まず、分割型分割を用いる類型であり（法税２条12号の11）、業績の悪い事業部門を適格分割型分割によって独立した法人として外に出し、その法人の株式を、分割法人の株主に持ち株数に応じて分配する方式である。

次に、分社型分割を用いる類型で、「完全子会社の株式のみが移転する株式分配（法税２条12号の15の２）のうち、完全子会社と現物分配法人とが独立して事業を行うための株式分配として政令で定めるもの」と定められており（法税２条12号の15の３）、手続としては、適格分社型分割によって業績の悪い事業部門を独立の法人として外に出し、その法人から交付された株式を分割法人の株主に持ち株数に応じて分配する方式である。なお、株式分配（現物分配により子会社を切り離す場合）は、スピン・オフを可能にするために、平成29年度改正で設けられた現物分配の１つの形態である（以上につき、金子・租税法510-511頁）。

(I) 現物出資

法人（現物出資法人。現物出資によりその資産・負債の移転を行った法人。法税２条12号の４）が、適格現物出資により被現物出資法人（現物出資により資産・負債の移転を受ける法人。法税２条の12号の５）に、その資産を移転し、又はこれと併せて負債

の移転をした場合には、移転した資産及び負債の現物出資の直前の帳簿価額による譲渡をしたものとして、現物出資法人の所得の金額を計算することとされており(法税62条の４第１項)、また、被現物出資法人の側では、同じ帳簿価額により譲渡を受けたものとして扱われる(法税令123条の５)。したがって、この場合も、被現物出資法人が、移転を受けた資産を譲渡するまで、課税は繰り延べられる。

なお、平成23年度改正で、外国法人に国内にある政令所定の一定の資産(法税令４条の３第10項)の移転を行う現物出資及び外国法人が内国法人に国外にある政令所定の一定の資産(同条11項)の移転を行う現物出資は、適格現物出資の範囲から除かれている(法税２条の12号の14柱書き括弧内)。前者は、含み益のある資産が国外に移動し、含み益に対する我が国の課税の機会が失われることを防止するための措置であり、後者は、含み損のある資産の現物出資を受け、その譲渡又は評価換えによって損失を発生させて、租税回避を図ることを防止するための措置である(以上につき、金子・租税法512-513頁)。当該事案の現物出資が適格現物出資に該当するとした裁判例として東京高判令３・４・14(判時2550号５頁)がある。

エ　株式交換及び株式移転(純粋持株会社の設立)

平成11年に商法が改正され、会社法もそれを引き継ぎ、次の二つの方式による純粋持株会社の設立が認められた。

第１は、株式交換方式であり、既存会社を完全親会社として選定し、完全親会社が、その参加で被持株会社となるべき会社(以下「完全子会社」という。)の全株式と交換にその発行新株を完全子会社の株主に割り当てる方式である(会社法767条以下)。

第２は、株式移転方式であり、完全親会社の設立のために、完全子会社の株主が、その完全子会社を経由してその全株式を完全親会

社に移転し、完全子会社の株主が完全親会社からその発行新株の割当てを受ける方式である(会社法772条以下)。

いずれの場合も、完全子会社となる会社の株主は、その会社の株式の代わりに完全親会社の株式を取得し、完全親会社の株主となる。

このような会社法制の改正に応じ、税制面からも純粋持株会社の設立をバック・アップするため、上記商法改正に合わせて、平成11年に租税特別措置法に純粋持株会社税制が導入され、これらの場合における株式交換及び完全株式移転については、特定親会社による株式の受入価額が特定子会社一株当たりの取得価額以下(個人株主の場合)又は一株当たりの帳簿価額以下(法人株主の場合)であることなど一定の事由を条件として、それによって生じる譲渡所得に対する課税が繰り延べられることとなった。

平成18年度改正では、株式交換・株式移転税制は、組織再編税制の一つの類型として法人税法に移して本則化され、必要な修正が加えられた(以上につき、金子・租税法519ないし521頁)。

株式交換が行われた場合、株式交換完全親法人については、株式を発行する行為は資本等取引に該当すると考えられるため(法税22条５項)、適格か非適格かに変わりなく課税は生じない。株式交換完全子法人については、その株式交換が非適格に該当する場合には、時価評価資産(固定資産、土地、有価証券、金銭債権、繰延資産で一定のもの(法税令123条の11)以外のものをいう。)につき、含み損益の課税が生じるが(法税62条の９第１項)、適格に該当する場合にはこれらの課税は生じない。また、株式交換により株式交換完全子法人の株主が株式交換完全子法人の株式を有しないこととなった場合の譲渡損益の計上についても、その株式交換が金銭不交付株式交換(株主に株式交換完全親法人又はその親法人のうちいずれか一の法人の株式以外の資産が交付されない株式交換)であるときは、譲渡対価の額をその株式交換の直前の帳簿価額とすることにより、あ

るいはその譲渡がなかったものとみなすことにより譲渡所得課税（譲渡損益の計上）が繰り延べられる（法税61条の２第９項、所税57条の４第１項。以上につき、渡辺・スタンダード297-298頁参照）。

なお、平成29年度改正で、①全部取得条項付種類株式、②株式の併合、③株式売渡請求を利用した対象法人との間に完全支配関係を有することになることを組織再編の中に取り込むため、上記の株式交換と併せて、「株式交換等」という組織再編の類型が創設され、必要な規定が設けられた（法税２条12号の16）（金子・租税法521頁）。

また、株式移転に係る株式移転完全子法人への課税について、その株式移転が株主に株式移転完全親法人の株式以外の資産が交付されない株式移転であるときは、譲渡対価の額をその株式移転の直前の帳簿価額とすることにより、あるいはその譲渡がなかったものとみなすことにより譲渡所得課税（譲渡損益の計上）が繰り延べられる（法税61条の２第１項、11項、所税57条の４第１項）。

オ　法人の解散（清算所得課税の廃止）

法人は、解散して清算の段階に入っても、清算法人として活動を続け、残余財産の分配が終わるまで存続する（ここにいう解散には、合併以外の会社法上の解散を広く含む。）が、その活動は限定的である。そこで、我が国の税制は、清算法人に対しては、長い間、各事業年度の所得に対する法人税を課税せず、清算所得に対する課税を行うこととしてきた。

しかし、会社の解散の中には黒字解散も少なくないこと、別の法人として事業を継続する場合もあること等の理由から、平成22年度改正で、清算所得課税は廃止され、代わりに清算法人に対しても各事業年度の所得に対し法人税が課されることとなった（法税４条）。

カ　組織再編成に係る行為・計算の否認

(ｱ) 法人税法132条の２の意義、趣旨

法人税法132条の２は、税務署長は、合併、分割等の組織再編

成に係る行為又は計算で法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところによりその課税標準、税額等を計算することができる旨を規定している。

この規定は、組織再編成税制を整備する際に、租税回避行為の防止の観点から規定されたものである。すなわち、上記のとおり、平成13年度税制改正では、企業組織再編成により移転する資産の譲渡損益を一定の要件の下に繰り延べる措置を講じ、未処理欠損金額を始めとして各種引当金等の取扱いについても、移転資産等の譲渡損益に係る取扱いに合わせて従前の課税関係を継続させることとするか否かを決めることとした。その一方で、企業組織再編成を租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから、平成13年度税制改正では、未処理欠損金額等を利用した租税回避行為などを防止するために個別規定を設けるとともに、組織再編成の形態や方法が複雑かつ多様なものとなり、個別否認規定のみでは適正な課税を行うことには自ずと限界があると考えられたことから、包括的な租税回避防止規定として法人税法132条の２の規定を創設したものである（国税庁「平成13年改正税法のすべて」243-244頁）（注）。

（注）　立法担当者は、組織再編成を利用した租税回避行為の例として、①未処理欠損金額や含み損のある会社を買収し、その未処理欠損金額や含み損を利用するために組織再編成を行う、②複数の組織再編成を段階的に組み合わせることなどにより、課税を受けることなく、実質的な法人の資産譲渡や株主の株式譲渡を行う、③相手先法人の税額控除枠や各種実績率を利用する目的で、組織再編成を行う、④株式の譲渡損を計上したり、株式の評価を下げるために、分割等を行うなど、組織再編成に係る広範な場面での行為を挙げている（国税庁「平成13年改正税法のすべて」243-244頁）。

法人税法132条の２の趣旨について、同条の適用が争われた最初の事案である最判平28・２・29(民集70巻２号242頁)及び最判平28・２・29(民集70巻２号470頁)は、「組織再編成は、その形態や方法が複雑かつ多様であるため、これを利用する巧妙な租税回避行為が行われやすく、租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから、法132条の２は、税負担の公平を維持するため、組織再編成において法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものである。このような同条の趣旨及び目的からすれば、同条にいう「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制(略)に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべき」であると判示している。

(イ) 法人税法132条の２の適用要件

法人税法132条の２は、税務署長は、合併等に係る合併法人又は被合併法人等の法人税につき更正又は決定をする場合において、「その法人の行為又は計算」で、これを容認した場合には、法人税の額から控除する金額の増加等の事由により法人税の負担を「不当」に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる旨規定している。

この規定からは、法人税法132条の２の適用要件は、①合併等をした法人又は合併等により資産・負債の移転を受けた法人等であること、②「その法人の」行為又は計算であること、③②を容

認した場合にはその法人の法人税の負担を減少させる結果となること、④③の法人税の負担の減少が法人税法上「不当」と評価されるものであることという要件に整理される。

④の要件の判断基準について、前記最判平28・２・29(民集70巻２号242頁)は、法人税法132条の２にいう「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、法人の行為又は計算が組織再編税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、「その濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。」と判示している。

(ウ) 法人税法132条の２の「その法人の行為又は計算」の意義

法人税法132条の２の「その法人の行為又は計算」の意義については、①法人税について更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限定されるのか(限定説)、②その文言の直前の「次に掲げる法人」、すなわち、同条１号ないし３号までに掲げるいずれかの法人を意味し、否認の対象は更正処分等の対象となる法人の行為には限定されないのか(非限定説)が問題となっていたが、前記最判平28・２・29(民集70巻２号242頁)は、「同条にいう「その法人の行為又は計算」とは、更正又は決定を受ける法人の行為又

は計算に限られるものではなく、「次に掲げる法人」の行為又は計算、すなわち、同条各号に掲げられている法人の行為又は計算を意味するものと解するのが相当である。」と判示し、非限定説を採ることを明らかにした。

(エ) 裁判例

前記最判平28・２・29(民集70巻２号242頁)により、法人税法132条の２にいう「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」の意義及びその該当性の判断方法に係る解釈が決着をみた後、初めてその適用の可否が争われた事件として、自動車部品の製造・販売を主たる事業とする法人が、鋳造加工事業を営む100パーセント子会社を吸収合併して、その未処理欠損金額を繰越控除した(法税57条２項)のち、100パーセント子会社を設立し、そこに鋳造加工事業に係る棚卸資産等を譲渡し、同事業に係る未払費用等を移転し、また同事業に係る鋳造及び製造設備等を賃貸し、その後、新設した同子会社の名称を最初に吸収合併した子会社の名称に変更し、さらにその本店所在地を吸収合併した子会社の本店所在地に移転したという事案において、欠損金の繰越控除を否認した更正処分等の適否が争われたもの(東京地判令元・６・27訟月66巻５号521頁、その控訴審東京高判令元・12・11訟月66巻５号593頁)がある。

同判決は、前記最判平28・２・29(民集70巻２号242頁)の判断枠組みを前提に、「本件合併は、形式的には適格合併の要件を満たすものの、組織再編税制が通常想定している移転資産等に対する支配の継続、言い換えれば、事業の移転及び継続という実質を備えているとはいえず、適格合併において通常想定されていない手順や方法に基づくもので、かつ、実態とはかい離した形式を作出するものであり、不自然なものというべきである。また、本件合併及びこれに伴う一連の検討過程等に照らすと、本件合併の主

たる目的は子会社の未処理欠損金額の引継ぎにあったものとみるのが相当であり、前記の本件合併の不自然さも考慮すると、税負担の減少以外に本件合併を行うことの合理的理由となる事業目的その他の事由が存在するとは認め難いといわざるを得ない」旨判示し、法人税法132条の２該当性を認めた。

同判決は、組織再編税制の趣旨について、「移転資産等の果たす機能の面に着目するならば、被合併法人において当該移転資産等を用いて営んでいた事業が合併法人に移転し、その事業が合併後に合併法人において引き続き営まれることが想定されているものといえるところ、このことからすれば、組織再編税制は、組織再編成による資産の移転を個別の資産の売買取引と区別するために、資産の移転が独立した事業単位で行われること及び組織再編成後も移転した事業が継続することを想定しているものと解される。」と判示した点に特色があるといえ、同種事案の参考となる。

第３　国際取引と所得課税

１　総説

経済取引の国際化に伴い、財貨、人及びサービスが国境を越えて移動することが増加したほか、内国法人の海外進出や外国法人の我が国への進出も活発に行われている。このような状況下では、課税問題も一国にとどまらず、特に所得課税についていえば、多くの国、取り分け全ての先進国では個人所得税及び法人税を課しているから、国境を越える取引（国際取引）などに適用される租税の仕組みとして国際課税が必要となる（水野忠恒「国際課税の理論と課題」水野忠恒編『国際課税の理論と課題〔二訂版〕』１－２頁参照）。このような課税関係を規定しているものが国際租税法と呼ばれる規範である。

国際租税法の分野では、外国の国民や企業に対してどのように課税す

るか、国際的二重課税(同一の所得に対して二つ以上の国が課税を行うこと)をどのようにして排除するかが重要な問題であるが、それに加えて、国際的な経済活動においては、国家の領域を超えて行われるため、その調査権が及びにくいため、そこから生ずる所得は脱税が行われやすい(国際的脱税行為)。また、国際的な経済活動においては、複数の国家の税制の相違を利用して、租税回避が行われることが多く(いわゆる国際的租税回避行為)、このような租税回避行為は、多国籍企業におけるグループ内取引では契約内容等を操作することにより容易に実行できることから、最近の企業の多国籍化に伴って深刻な問題となりつつある(金子・租税法561-562頁参照)。

そこで、以下では、①非居住者及び外国法人に対する所得課税、②国際的二重課税を排除する措置としての外国税額控除、③国際的租税回避行為を防止する措置としての移転価格税制、タックス・ヘイブン対策税制、過少資本税制及び過大支払利子税制を概説する。

なお、国際租税法としては、そのほかにも、二国間で租税条約を締結して定めた二重課税の回避のための規程、国際的脱税の防止のための情報交換に関する規程、自国民の救済のための相互協議の規程等がある。2023年11月１日現在、我が国は、所得税及び法人税の二重課税の防止のための租税条約を、72本(79の国と地域に適用)締結している(財務省ＨＰ)。

２　非居住者及び外国法人に対する所得課税

(1) 課税原則の変更

所得税法及び法人税法は、非居住者ないし外国法人に対しては、我が国の国内に源泉のある所得(国内源泉所得)に対してのみ課税することとしている。これは、諸外国でも一般的に採用されている制度のパターンであり、所得の源泉の所在地に関する法原則をソース・ルールと呼ぶ。国内源泉所得に関するソース・ルールは、国によって異なるが、以下で詳述する所得税法・同施行令(所税161条・所税令289条)

及び法人税法・同施行令(法税138条・法税令180条）において所定の所得が国内源泉所得とされている。

我が国において、平成26年度改正で、ソース・ルールの大幅な改正が行われた。それまで、我が国は、国内法上、国内に恒久的施設(一般にＰＥ(Permanent Establishmentの略）と称され、支店、工場その他事業を行う一定の場所をいう。)のある非居住者又は外国法人に対して全ての国内源泉所得を対象として居住者又は内国法人と同様に所得税又は法人税を課すという制度(いわゆる「総合主義」）を採用する一方で、諸外国と締結している租税条約では、この制度を修正して、国内源泉所得のうち恒久的施設等に帰せられ、又はそれと実質的な関連を有するものについてのみ、居住者又は内国法人と同様に所得税又は法人税を課すこととしてきた。

この点については、かねて、我が国でも国内法上も帰属主義を採用すべきであるという意見が強かったが、平成26年度改正で、外国法人に対する課税原則について、「総合主義」に基づく従来の国内法を2010年改訂後のＯＥＣＤモデル租税条約に沿って、「帰属主義」に改めた(以上につき、金子・租税法587ないし595頁参照)。

(2) 非居住者及び外国法人に対する課税所得及び課税方法

ア　非居住者に対する課税所得及び課税方法

非居住者は、制限納税義務者として、国内源泉所得(日本国内に所得の発生原因のある所得)について納税義務を負う(所税５条２項、７条１項３号)。

非居住者に対する課税は、非居住者の有する国内源泉所得のうち、非居住者の恒久的施設に帰せられる所得(以下「恒久的施設帰属所得」という。)については、総合課税の対象とし、恒久的施設帰属所得以外の国内源泉所得については、国内にある資産の運用又は保有により生ずる所得等を除いて源泉徴収のみで課税関係が終了する仕組みとされている。

具体的には、**別表１－１**（平成26年改正後の帰属主義）及び**１－２**（平成26年改正前の総合主義）のとおりである。

別表１－１　非居住者に対する課税関係の概要

<table>
<tr><th rowspan="2">非居住者の区分
(所法164①)
所得の種類
(所法161①)</th><th colspan="2">恒久的施設を有する者</th><th rowspan="2">恒久的施設を有しない者
(所法164①二、②二)</th><th rowspan="2">源泉徴収
(所法212①
213①)</th></tr>
<tr><th>恒久的施設帰属所得
(所法164①一イ)</th><th>その他の国内源泉所得
(所法164①一ロ、②一)</th></tr>
<tr><td>(事業所得)</td><td rowspan="16">【総合課税】
(所法161①一)</td><td colspan="2">【課税対象外】</td><td>無</td></tr>
<tr><td>① 資産の運用・保有により生ずる所得
(所法161①二)
※下記⑦～⑮に該当するものを除く。</td><td colspan="2" rowspan="2">【総合課税(一部)(注２)】</td><td>無</td></tr>
<tr><td>② 資産の譲渡により生ずる所得
(〃　三)</td><td>無</td></tr>
<tr><td>③ 組合契約事業利益の配分
(〃　四)</td><td rowspan="14">【源泉徴収の上、総合課税】
(所法161①一)</td><td colspan="2">【課税対象外】</td><td>20.42%</td></tr>
<tr><td>④ 土地等の譲渡対価
(〃　五)</td><td colspan="2" rowspan="3">【源泉徴収の上、総合課税】</td><td>10.21%</td></tr>
<tr><td>⑤ 人的役務の提供事業の対価
(〃　六)</td><td>20.42%</td></tr>
<tr><td>⑥ 不動産の賃貸料等
(〃　七)</td><td>20.42%</td></tr>
<tr><td>⑦ 利子等　(〃　八)</td><td colspan="2" rowspan="12">【源泉分離課税】</td><td>15.315%</td></tr>
<tr><td>⑧ 配当等　(〃　九)</td><td>20.42%</td></tr>
<tr><td>⑨ 貸付金利子　(〃　十)</td><td>20.42%</td></tr>
<tr><td>⑩ 使用料等　(〃　十一)</td><td>20.42%</td></tr>
<tr><td>⑪ 給与その他人的役務の提供に対する報酬、公的年金等、退職手当等
(〃　十二)</td><td>20.42%</td></tr>
<tr><td>⑫ 事業の広告宣伝のための賞金
(〃　十三)</td><td>20.42%</td></tr>
<tr><td>⑬ 生命保険契約に基づく年金等
(〃　十四)</td><td>20.42%</td></tr>
<tr><td>⑭ 定期積金の給付補塡金等
(〃　十五)</td><td>15.315%</td></tr>
<tr><td>⑮ 匿名組合契約等に基づく利益の分配
(〃　十六)</td><td>20.42%</td></tr>
<tr><td>⑯ その他の国内源泉所得
(〃　十七)</td><td>【総合課税】
(所法161①一)</td><td>【総合課税】</td><td>無</td></tr>
</table>

（以下、表上の注意書きとは符合しない。）

（注１）　恒久的施設帰属所得が、上記の表①から⑯までに掲げる国内源泉所得に重複して該当する場合がある。

（注２）　上記の表②資産の譲渡により生ずる所得のうち恒久的施設帰属所得に該当する所得以外のものについては、所税令281条１項１号から８号までに掲げるもののみ課税される。

（注３）　措置法等の規定により、上記の表において、①総合課税の対象である所得が申告分離課税又は源泉分離課税の対象となる場合や②源泉徴収税率が軽減又は免除となる場合がある。

（注４）　本表では、原則的な取扱いを記載した（以下、別表２－２まで同じ。）。なお、表については、国税庁ＨＰ「令和４年版源泉徴収のあらまし」中の「第10非居住者又は外国法人に支払う所得の源泉徴収事務」275-276頁を参考にした（後記別表２－１も同じ。）。

別表１－２　非居住者に対する課税関係の概要〈平成26年改正前の総合主義〉

<table>
<tr><th rowspan="2">非居住者の区分（所法164①）
所得の種類（所法161）</th><th colspan="2">国内に恒久的施設を有する者</th><th rowspan="2">国内に恒久的施設を有しない者
（所法164①四）</th><th rowspan="2">源泉徴収
（所法212①，213①）</th></tr>
<tr><th>支店その他事業を行う一定の場所を有する者（所法164①一）</th><th>1年を超える建設作業等を行い又は一定の要件を備える代理人等を有する者（所法164①二，三）</th></tr>
<tr><td>事業の所得　（所法161一）</td><td colspan="2" rowspan="3">【総合課税】
（所法164①一）　（所法164①二，三）</td><td>【非課税】</td><td>無</td></tr>
<tr><td>資産の所得　（〃　一）</td><td rowspan="2">【総合課税】
（所法164①四）</td><td>無</td></tr>
<tr><td>その他の国内源泉所得（〃　一）</td><td>無</td></tr>
<tr><td>組合契約事業利益の配分（〃　一の二）</td><td colspan="3" rowspan="4">【源泉徴収の上総合課税】
（所法164①一）　（所法164①二，三）　（所法164①四）</td><td>【非課税】</td><td>20.42%</td></tr>
<tr><td>土地等の譲渡対価（〃　一の三）</td><td>10.21%</td></tr>
<tr><td>人的役務の提供事業の対価（〃　二）</td><td>20.42%</td></tr>
<tr><td>不動産の賃貸料等（〃　三）</td><td>20.42%</td></tr>
<tr><td>利子等　（〃　四）</td><td colspan="2" rowspan="11">【源泉徴収の上総合課税】</td><td colspan="2" rowspan="11">【源泉分離課税】</td><td>15.315%</td></tr>
<tr><td>配当等　（〃　五）</td><td>20.42%</td></tr>
<tr><td>貸付金利子　（〃　六）</td><td>20.42%</td></tr>
<tr><td>使用料等　（〃　七）</td><td>20.42%</td></tr>
<tr><td>給与その他人的役務の提供に対する報酬，公的年金等，退職手当等　（〃　八）</td><td rowspan="7">国内事業に帰せられるもの</td><td rowspan="7">国内事業に帰せられないもの</td><td>20.42%</td></tr>
<tr><td>事業の広告宣伝のための賞金（〃　九）</td><td>20.42%</td></tr>
<tr><td>生命保険契約に基づく年金等（〃　十）</td><td>20.42%</td></tr>
<tr><td>定期積金の給付補填金等（〃　十一）</td><td>15.315%</td></tr>
<tr><td>匿名組合契約等に基づく利益の分配　（〃　十二）</td><td>（所法164①一）</td><td>（所法164①二，三）</td><td>（所法164②一）</td><td>（所法164②二）</td><td>20.42%</td></tr>
</table>

（以下、表上の注意書きとは符合しない。）

（注）　本表については、国税庁ＨＰ「平成25年版源泉徴収のあらまし」中の「第10非居住者又は外国法人に支払う所得の源泉徴収事務」224頁を参考にした（後記別表２－２も同じ。）。

イ　外国法人に対する課税所得及び課税方法

外国法人は、制限納税義務者として、国内源泉所得（日本国内に所得の発生原因のある所得）について納税義務を負う（法税４条３項、９条）。

外国法人は、普通法人と人格のない社団等（法税２条８号、３条）に分けられる。これらの外国法人に対する課税所得の範囲は、普通法人については国内源泉所得（法税138条）であるのに対して、人格のない社団等については国内源泉所得で収益事業から生ずるものに限られる（法税４条３項）。

外国法人に対する課税は、外国法人の有する国内源泉所得のうち、外国法人の恒久的施設帰属所得については、法人税の課税の対象とし、恒久的施設帰属所得以外の国内源泉所得については、国内にある資産の運用又は保有により生ずる所得等を除いて源泉徴収のみで課税関係が終了する仕組みとされている。

具体的には、**別表２－１**及び**２－２**（平成26年改正前の総合主義）のとおりである。

別表２－１　外国法人に対する課税関係の概要
（網掛け部分が法人税の課税範囲）

所得の種類（法法138） ＼ 外国法人の区分（法法141）		恒久的施設を有する法人		恒久的施設を有しない法人（法法141二）	源泉徴収（所法212①213①）
		恒久的施設帰属所得（法法141一イ）	その他の国内源泉所得（法法141一ロ）		
（事業所得）		①恒久的施設に帰せられるべき所得（法法138①一）【法人税】	【課税対象外】		無（注１）
② 資産の運用・保有（法法138①二）※下記(7)～(14)に該当するものを除く。			【法人税】		無（注２）
③ 資産の譲渡（法法138①三）※右のものに限る。	不動産の譲渡（法令178一）				無（注３）
	不動産の上に存する権利等の譲渡（〃　二）				
	山林の伐採又は譲渡（〃　三）				無
	買集めした内国法人株式の譲渡（〃　四イ）				
	事業譲渡類似株式の譲渡（〃　四ロ）				
	不動産関連法人株式の譲渡（〃　五）				
	ゴルフ場の所有・経営に係る法人の株式の譲渡　等（〃　六、七）				
④ 人的役務の提供事業の対価（法法138①四）					20.42%
⑤ 不動産の貸付料等（〃　五）					20.42%
⑥ その他の国内源泉所得（〃　六）					無
(7) 債券利子等（所法161①八）（注５）			【源泉徴収のみ】		15.315%
(8) 配当等（〃　九）（注５）					20.42%（注４）
(9) 貸付金利子（〃　十）（注５）					20.42%
(10) 使用料等（〃　十一）（注５）					20.42%
(11) 事業の広告宣伝のための賞金（〃　十三）（注５）					20.42%
(12) 生命保険契約に基づく年金等（〃　十四）（注５）					20.42%
(13) 定期積金の給付補塡金等（〃　十五）（注５）					15.315%
(14) 匿名組合契約等に基づく利益の分配（〃　十六）（注５）					20.42%

（以下、表上の注意書きとは符合しない。）

（注１）　事業所得のうち、組合契約事業から生ずる利益の配分については、所得税の源泉徴収が行われる。

（注２）　資産の譲渡による所得のうち、国内にある土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物の譲渡による対価（所税令281の３に規定するものを除く。）については、所得税の源泉徴収が行われる。

（注３）　(7)から(14)の国内源泉所得の区分は所得税法上のもので、法人税法には、これらの国内源泉所得の区分はない。

別表２－２　外国法人に対する課税関係の概要〈平成26年改正前の総合主義〉
（網掛け部分が法人税の課税範囲）

所得の種類（法法138）＼外国法人の区分（法法141）	国内に恒久的施設を有する法人		国内に恒久的施設を有しない法人（法法141四）	源泉徴収（所法212①，213①）
	支店その他事業を行う一定の場所を有する法人（法法141一）	1年を超える建設作業等を行い又は一定の要件を備える代理人等を有する法人（法法141二，三）		
事業の所得（法法138一）			【非課税】	無
資産の運用又は保有による所得（〃　一）				無
資産の譲渡による所得（〃　一）			不動産の譲渡による所得及び法令187①一～五に掲げる所得	無
その他の国内源泉所得（〃　一）				無
人的役務の提供事業の対価（〃　二）				20.42%
不動産の賃貸料等（〃　三）				20.42%
利子等（〃　四）		国内事業に帰せられるもの	【源泉分離課税】	15.315%
配当等（〃　五）				20.42%
貸付金利子（〃　六）				20.42%
使用料等（〃　七）				20.42%
事業の広告宣伝のための賞金（〃　八）				20.42%
生命保険契約に基づく年金等（〃　九）				20.42%
定期積金の給付補填金等（〃　十）				15.315%
匿名組合契約等に基づく利益の分配（〃　十一）				20.42%

（以下、表上の注意書きとは符合しない。）

（注１）　事業所得のうち、組合契約事業から生ずる利益の配分については、所得税の源泉徴収が行われる。

（注２）　資産の譲渡による所得のうち、国内にある土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物の譲渡による対価（所税令281の３に規定するものを除く。）については、所得税の源泉徴収が行われる。

(3) 国内源泉所得の意義

ア　意義

我が国の国内源泉所得に関するソース・ルールについて、所得税法161条及び法人税法138条は、各条に列挙する所得を国内源泉所得としている。なお、租税条約で別段の定めがされている場合は、それによるとされている(所税162条、法税139条)。

我が国のソース・ルールは、①非居住者及び外国法人が課税を受ける所得の範囲を確定するという本来の機能のほかに、②非居住者及び外国法人に対する源泉徴収の対象となる所得の範囲を確定する機能、さらには、③内国法人の外国税額控除の控除限度額の算定の基礎となる機能(後記３(2)参照)を有している。

イ　裁判例

(ｱ) 国内源泉所得に当たるか否かに関する裁判例としては、租税条約の適用に関するものであるが、外国法人の有する特許権及びノウハウの実施契約におけるロイヤルティ(使用料)の支払義務が、契約上特許の根源的使用である生産(製造)段階における特許の使用に着目して定められ、かつ実施権者たる国内法人がその技術方法を使用して製品(コンプレッサー)の全てをその日本国内工場で生産している場合には、ロイヤルティは我が国の国内源泉所得とされている旧日米租税条約６条(3)の「特許権等に対する使用料」に当たるとしたもの(東京地判昭60・５・13判タ577号79頁)がある。

(ｲ) 知的財産権の使用料等(所得税法161条11号)に関するものについては、①米国に製品を輸出していた内国法人と米国において同種製品の製造技術について特許権を有する外国法人との間でされた和解契約に基づき内国法人から外国法人にロイヤルティとして支払われた金員は、米国における製品の販売等に係る米国特許権の使用料に当たるものであり、内国法人の日本国内における業務

に関して支払われたものでないとして、所得税法(平成26年法律第10号による改正前のもの)161条７号イ所定の国内源泉所得に当たらないとしたもの(最判平16・6・24集民214号417頁)、②内国法人から外国法人に対して支払われたスポーツ競技に係る放映権料は、生放送のための影像も、生中継と同時に録画されている場合にはいわゆる固定性の要件を満たし、著作権法２条３項にいう「映画の著作物」に当たり、その使用の対価として支払われたものであるから、所得税法(平成26年法律第10号による改正前のもの)161条７号ロの「著作権の使用料」に当たるとしたもの(東京地判平６・３・30行集45巻３号931頁、その控訴審東京高判平９・９・25行集48巻９号661頁、その上告審最判平15・２・27税資253号順号9294)、③生活用品の製造販売事業を行う内国法人が、製薬会社である外国法人から商品を輸入するに際し、当該外国法人、当該輸入商品のモデルである外国人俳優及び当該外国人俳優の所属する事務所との間で契約を締結し、当該契約に基づいて当該外国法人に支払った金員につき、当該契約における名目だけでなく、その目的や内容から当事者の意思を合理的に解釈して判断すべきとして「著作権の使用料」に当たるとしたもの(仙台地判平28・10・19税資266号順号12919、その控訴審仙台高判平成29・３・29税資267号順号13004)等がある。

上記①の最判平16・６・24の原審である東京高判平10・12・15(訟月45巻８号1553頁)は、１審の東京地判平４・10・27(行集43巻10号1336頁)が「一般に、工業所有権の許諾契約のような、法律行為等の私法上の行為は、民法、商法等の実体私法の規律に服するものであり、そこから生ずる所得も、その定める要件を充たすことによって発生するものであるから、右所得に対する課税のため租税法規をこれに適用するについても、実体私法が適用されることによる法律効果をそのまま承認することを要する」とし、

当該和解契約が米国特許権の紛争を念頭に置く契約条項となっていることから当該和解契約による金員の支払を米国特許権の対価であるとしたのに対し、契約条項の分析から上記金員の趣旨には、我が国等における製造の許諾の面を有するとしたものの、主要部分ではないとして、「工業所有権の使用料」等に当たらないとしたものである。前記東京高判平10・12・15は、１審の事実認定と比べると実態に即したものとなっているが、我が国等における製造の許諾の面と米国における販売の対価の面とのいずれが主要であるかについての認定になお疑問がある。さらに、同判決は、「我が国における製造の対価が使用料の主要部分であると認められる場合には、我が国が使用料全体について課税した上で、日米租税協議に委ねることも許されると考えられるが、そうでなく、対価の主要部分が国内業務に係るものと認められずむしろ国外業務に係るものと認められる場合、言い換えると、我が国を使用地とするものと認められる場合には、我が国が当該外国法人に対し課税し得る根拠を見いだすことは困難というべきである。」と判示しているが、国際課税における源泉課税の趣旨からすると、ある金員の支払の趣旨が国内源泉所得と国外源泉所得の両面を有し、しかも、両者を区分できない場合には、全体を不可分として国内源泉所得として課税の対象とし、後は相互協議等の租税条約による調整に委ねるべきと考える(中里実「特許権使用料の所得源泉地」税経通信1999年３月号28頁以下参照)。

上記①の最判平16・6・24では、裁判官２名が反対意見を付しており、その骨子は、本件の金員は、内国法人が米国内で販売等に供されている本件の製品を我が国において製造販売するについて、本件の米国特許権の内容をなす技術の使用料として支払ったものと解されるから、所得税法(平成26年法律第10号による改正前のもの)161条７号イに規定する国内源泉所得に当たるというも

のである。この反対意見と多数意見の違いは、本判決中に具体的に摘示されている本件の和解契約の各条項の理解の仕方の違いによるものである。このように、本件の金員が国内源泉所得に当たるかどうかは、本件の和解契約において内国法人が支払うべきものとされたロイヤルティの法的性格に係るものであり、本件の和解契約の解釈いかんに帰する問題である。

(ｳ) 貸付金の利子(所税161条10号)に関するものについては、①有価証券取引の一類型とされているいわゆるレポ取引は、一般的には、当初売買する有価証券と同種・同量の有価証券を将来一定価格で再売買するとの条件の下で、当該有価証券を売買し、その後に当該有価証券と同種・同量の有価証券を当該一定価格で再売買するというものであるところ、欧米における統一フォームが作成されるに至った歴史的経緯から見て売買及び再売買という法形式を選択したことに重要な意味があったといえるものであるから、そのフォームを用いたレポ取引から生じる債券の売買代金と再売買代金との差額による所得は、所得税法(平成26年法律第10号による改正前のもの)161条６号にいう「貸付金(これに準ずるものを含む。)」の「利子」に該当しないとしたもの(東京高判平20・３・12金判1290号32頁。ただし、平成21年度税制改正により、レポ取引における上記差額は貸付金の利子に含める旨が明定された。所税161条１項10号括弧書き)、②我が国の造船会社であるＸ社が、Ａ社及び外国法人Ｂ社との間で、Ｘ社を船舶の売主、Ａ社を建造者、Ｂ社を買主とする三者間の契約を締結し、Ｂ社から売買代金の一部の前払いを受けたが、船舶引渡し前に同契約が解除されたため、Ｂ社に対して上記前払金を返還するとともに支払った上記前払金に対する約定の割合に基づく金銭は、所得税法(平成26年法律第10号による改正前のもの)161条６号にいう「貸付金(これに準ずるものを含む。)」の「利子」に該当しないとしたも

の(大阪高判平21・４・24税資259号順号11188、その原審大阪地判平20・７・24判タ1295号216頁)がある。

なお、上記①の東京高判平20・３・12では、「所得税法(編注:平成26年法律第10号による改正前のもの)161条６号にいう「貸付金(これに準ずるものを含む。)」は、消費貸借契約に基づく貸付債権以外の債権を含む趣旨で規定されたものと解するのが相当であり、同号の「貸付金(これに準ずるものを含む。)」の「利子」は、消費貸借契約に基づく貸付債権を基本としつつ、その性質、内容等がこれとおおむね同様ないし類似の債権の利子というべきであり、原因となる法律行為の法形式のみからその適用の有無を判断できるものではないものの、他方で、社会通念上、私法上の消費貸借契約における貸付債権とその性質、内容等がおおむね同様ないし類似するか否かが問題となり、その法形式等を全く考慮することなく、経済的効果のみに着目して判断することもできないから、これについて、専ら経済的な効果に着目して「貸付金」の解釈の範囲を広げ、「これに準ずるものを含む。」の規定と相まってその外延を不明確にする結果をもたらすことは、租税法律主義の内容である租税要件明確主義に沿った解釈ということはできず、租税要件明確主義に反した解釈とならないためには、外延を不明確にすることのない解釈を行うべき」であると判示しており、上記②の大阪高判平21・４・24もこの判断枠組みに沿うものである。

(エ) 国内源泉所得のうち所得税法161条１項６号の「人的役務の提供に係る対価」の意義に関して、同条第１項は、①恒久的施設帰属所得のような純所得概念(純額ベース)で捉えられるものと、②利子、配当のような収入金概念(総額ベース)で捉えられるものを、「国内源泉所得」として総称しているところ、所得税法は、「国内源泉所得」と「所得」とを区別しており、上記①の純所得概念

として用いる場合には、「国内源泉所得に係る所得」（同法102条、168条の２）といった文言を用いて表現している。

このような観点から、「人的役務の提供に係る対価」をみると、「対価」という文言（所税161条１項６号）は、「所得」という文言（所税161条１項１号、２号等）とは異なり、通常の用語法としては、収入金概念に属するものといえるから、人的役務の提供に対して支払を受けた収入金額の総額を意味するものであるといえ、支払額の中にその収入を得るために支出され、当該収入の一部をもって充当されるべき対応関係にある費用相当額が含まれていたとしても、その費用相当額は収入金額の一部として「対価」に含まれるものというべきであるとしたもの（東京地裁令４・９・14公刊物未登載、その控訴審東京高裁令５・４・26公刊物未登載）がある。

３　国際的二重課税の排除

(1) 外国税額控除制度の意義

我が国の所得税法及び法人税法は、居住者・内国法人の所得に対し、その源泉がどこにあるかを問わず、その全てを課税の対象とした上で、税額控除によって国外源泉所得に対する国際的二重課税を排除することとしている（所税95条、法税69条）。国際的二重課税を排除する方式としては、世界的にみると、このように、国家の課税権を属人的に捉えて、居住者・内国法人の全世界所得を課税の対象として居住者・内国法人の国外所得に対して外国政府に納付した外国税額を控除するという外国税額控除方式を採る国（米国、日本、ドイツ等）と、課税権を属地的に捉えて、居住者・内国法人についても国外源泉所得を課税の対象から除外して国内源泉所得についてだけ課税するという国外所得免除方式を採る国（フランス等）とがある。

(2) 外国税額控除制度の概要

外国税額控除方式を採った場合における、居住者・内国法人が複数

の外国から所得を得ているときの税額控除の方法としては、各国別に限度額を計算する方式(国別限度方式)と一括して限度額を計算する方式(一括限度額方式)とがある。我が国は、一括限度額方式を採用している。

我が国では、所得税額又は法人税額から控除される外国税額は、所得税額又は法人税額に、その年度分ないし計算期間分の所得の金額のうちに国外所得金額(所税95条１項及び４項、法税69条１項及び４項、所税令221の２、法税令141の２)の占める割合を乗じて計算した金額(控除限度額)をもって限度とするとされている(所税95条１項、所税令222条、法税69条１項、法税令142条)。

また、所得税額又は法人税額から控除する対象となる外国所得税額(控除対象外国所得税額)又は外国法人税額(控除対象外国法人税額)とは、外国の法令により課される所得税・法人税に相当する税で所得税法施行令221条・法人税法施行令141条に定めるもの(外国所得税・外国法人税)のうち、①我が国の実効税率を超える高率で課された部分(法税令142条の２第１項)、②居住者・内国法人の通常行う取引と認められない取引に基因して課される外国所得税・外国法人税の額(所税令222条の２第１項、法税令142条の２第５項)、③居住者・内国法人の所得税・法人税に関する法令の規定により所得税・法人税が課されないこととなる金額を課税標準として課されるものとされている外国所得税・外国法人税の額(所税令222条の２第３項、法税令142条の２第７項)を除いた部分である(所税95条１項、法税69条１項)。上記①にいう所得に対する負担が高率とされる外国法人税の額は、具体的には、所得に対して課される外国法人税については、その課税標準の35パーセントを超える部分とされ(法税令142条の２第１項)、利子等に対する外国法人税については、利子等の金額の10パーセントを超えて課される部分(同条２項)とされている。このように控除の対象となる外国法人税が我が国の実効税率を超える部分を除くとされているの

は、その超過部分については、二重課税が存在しないからである。

なお、外国税額控除制度は、外国所得税・外国法人税を「納付することとなる場合」に適用することとされているところ(所税95条１項、法税69条１項)、当該「納付することとなる場合」の意義については、外国税額控除の対象となる外国所得税・外国法人税について、具体的にその納付すべき租税債務が確定したことをいうと解するのが相当である(東京高判平28・７・14税資266号順号12881)。

さらに、控除対象限度額の計算に当たり、①国外源泉所得の中に外国法人税が課されない所得(非課税国外所得)がある場合には、その金額は国外源泉所得から控除されるが、②その控除後の金額が当該事業年度の所得の90パーセントを超える場合には、その90パーセントの金額が国外源泉所得の上限とされる(法税令142条３項)。これらの制度は、上記①については、いわゆる「控除枠の彼此流用」(一括限度方式の下では、ある外国の非課税又は低率課税の所得から生ずる控除限度額を利用して他の外国の高率で課される外国税額が控除されてしまうという問題)を一定の範囲で防止すること(昭和61年10月税制調査会答申参照)、また、上記②については、法人の中には、国内でも相当規模の事業活動を行っているにもかかわらず、外国法人税額控除の結果、我が国にはほとんど法人税を納付していない例が少なくないという事態に対処することを目的とするものである(金子・租税法578-579頁)。

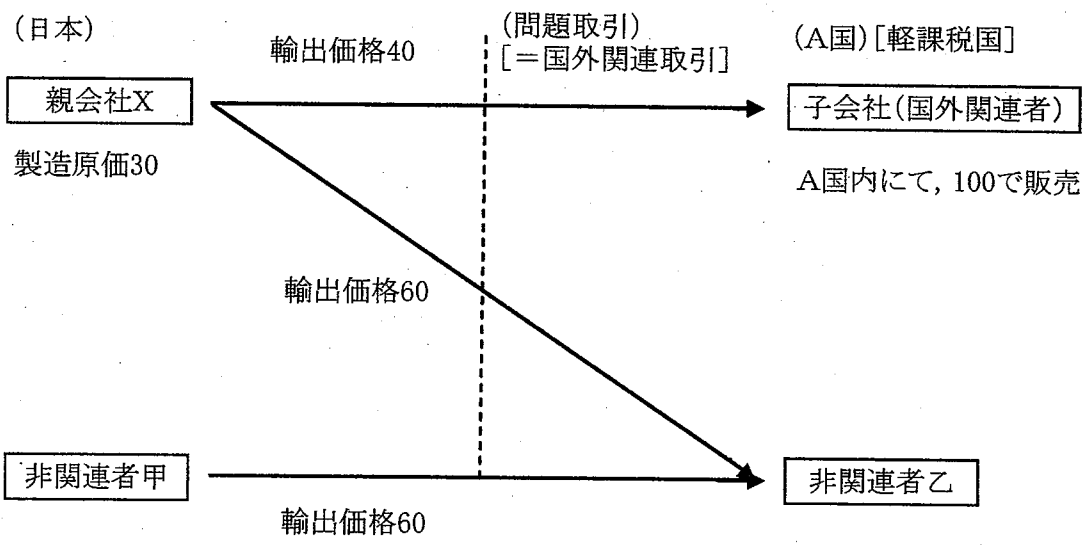
なお、連結法人税における外国税額控除についても、連結法人税に特有の取扱いが若干あるものの、基本的な考え方と仕組みは単体法人税の場合と同じである(法税81条の15)。

以上が外国税額控除制度の概要であるが、訴訟においては、外国における外国企業同士の取引に当たり、我が国の内国法人が控除限度額の余裕があることを利用して、対価を得る目的で、その取引に加わり故意に国際的二重課税を発生させて、外国企業が外国に納付しなけれ

ばならない外国税を吸収するといった事例に法人税法69条１項が適用されるか否かが争われ、「外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されない」としてその適用が否定された事例がある(最判平17・12・19民集59巻10号2964頁、最判平18・２・23集民219号491頁)。

４　国際的租税回避行為の防止

(1) 移転価格税制



ア　総説

親子会社・兄弟会社等の関連企業の間では、種々の理由から、相互に独立した当事者の間の取引(独立当事者間取引)において通常設定される対価とは異なる対価で取引を行う傾向がある。この傾向は、最近の国際的経済活動の活発化と企業の多国籍化に伴い、国際取引においても顕著になりつつある。このように、正常対価と異なる対価で取引が行われた場合には、取引の当事者である企業の間で所得が移動するから、各企業の所得は適正所得とは異なるものとなる。

特に、国境を越えてそのような取引が行われた場合には、所得の

国際的移動が生じ、正常対価で取引が行われた場合に比して、国家の税収が増加したり減少したりする。この問題が、一般に移転価格の問題と呼ばれるが、この問題に適切に対処するためには、国家の課税権の適切な調整の観点から、現実の取引対価ではなく、正常の対価で取引が行われたと仮定した場合に得られる各企業の所得、すなわち各企業の適正所得に即して各国家が課税を行う必要がある。そのため、租税条約は、一般に、異なる国家に存在する関連企業の間で独立の企業間とは異なる条件で取引が行われた場合には、正常な条件で取引が行われたとした場合に算出される利益に対して課税をすることを認めている(金子・租税法600-601頁)。

移転価格税制は、我が国でも昭和61年の税制改正で米国等の制度に倣い、法人間の国際取引に限って採用された。

この制度は我が国の法人と親子関係など「特殊の関係」のある外国法人を「国外関連者」と、また独立当事者間価格を「独立企業間価格」とそれぞれ定義した上で、我が国の法人が、この国外関連者との間で、資産の販売・購入、役務の提供その他の取引(「国外関連取引」)を行った場合において、その法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき(無償譲渡や低額譲渡の場合)、又はその法人がその国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるとき(高値買入の場合)は、その法人の所得の計算において、当該取引は独立企業間価格で行われたものとみなし、納税者である法人は独立企業間価格による申告を要するという制度(申告調整型の制度)となっている(措置法66条の４)。

例えば、前掲の図のように、我が国の法人Ｘが製造原価30万円の商品をＡ国所在の子会社に販売して、Ａ国内において、100万円で販売させている場合において、Ａ国の税率の方が我が国の税率より低いことから、親子関係を利用して、子会社への販売価格を正常価格より低くして、全体の税負担の軽減を図るというような取引が行

われたとする。このような事例においては、非関連者の取引価格と比較するなどの方法(後記独立価格比準法)により、独立企業間価格が60万円と認められれば、移転価格税制の適用により、実際の販売価格(40万円)に加えて、独立企業間価格(60万円)と実際の販売価格(40万円)との差額(20万円)も我が国の法人Ｘの益金に算入されることとなる。

移転価格税制に係る措置法66条の４第１項は、移転価格の問題を放置することには適正かつ公平な課税の見地から問題があること、及び諸外国においては既に移転価格税制が整備されていることに鑑みて、我が国においても、諸外国と共通の基盤に立って、特殊の関係のある企業の間の取引を通じた所得の海外移転に対処し、各国家の課税権の適切な調整を図り、もって適正な国際課税を実現するために規定されたものである。したがって、我が国の移転価格税制の規定の解釈適用に当たっては、我が国の移転価格税制が独立企業原則という諸外国の移転価格税制と共通の基礎に立脚するものであることに配慮しなければならず、具体的には、我が国の移転価格税制と諸外国の移転価格税制との間の整合性を確保するため、独立企業原則の見地から独立企業間価格の算定に当たり考慮すべき事項及び採り得る手段について記載している経済協力開発機構(ＯＥＣＤ)租税委員会の「移転価格と多国籍企業」と題する報告書(1979年(昭和54年)５月16日)及び同報告書の各章を1995年(平成７年)以降順次改訂したものである「多国籍企業と税務当局のための移転価格の算定に関する指針」(いわゆる「ＯＥＣＤ移転価格ガイドライン」)の記載を踏まえてしなければならない。

また、移転価格の問題は、多国籍企業による租税回避の問題であることも少なくないが、独立企業原則は、移転価格税制が租税回避の防止に用いられることはあるものの、特定の額の対価を支払うという当事者間の契約上の義務や租税の負担を軽減しようという当事

者の意図の有無にかかわらず、現実の対価の額を独立企業間価格に修正するものであるから、法人が租税回避の目的をもって移転価格を設定したことは移転価格税制の適用要件とはならない(以上につき、東京地判平26・８・28税資264号順号12520、東京地判平29・４・11税資267号順号13005参照)。

イ　独立企業間価格の算定

(ｱ) 独立企業間価格

独立企業間価格とは、概念的には、支配従属関係のない独立した企業間において、取引条件その他の事情が同一又は類似の状況の下で取引が行われたとした場合に成立するであろう対価の額をいい(武田・ＤＨＣコメ法人税法4973の17頁参照)、具体的には、措置法66条の４第２項各号に定める方法のうち、当該国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該国外関連取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合に当該国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされる(措置法66条の４第２項)**(注１)(注２)**。

最も適切な方法かどうかを判断する上で勘案する上記の諸要素を、より具体的にみると、①独立企業間価格の算定における独立企業間価格の算定方法の長所及び短所、②国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者の果たす機能等に対する独立企業間価格の算定方法の適合性、③独立企業間価格の算定を適用するために必要な情報の入手可能性、④国外関連取引と非関連者間取引との類似性の程度(当該非関連者間取引について差異の調整をする必要がある場合には、当該差異調整の信頼性を含む。)を勘案すると考えられている(措置法通達66の４(2)－１)。

(注１)　平成23年６月30日法律第82号による措置法改正前は、独立価格比準法(同改正前の措置法66条の４第２項１号イ)、再販売価格

基準法（同号ロ）、原価基準法（同号ハ）（以下、この三つの算定方法を「基本三法」という。）についてはいずれを選んでもよいが、基本三法に準ずる方法その他の方法は、棚卸資産の販売又は購入の場合、基本三法を用いることができないとき、棚卸資産の販売又は購入以外の取引の場合、基本三法と同等の方法を用いることができないときに限り用いることができるとされていた（同改正前の措置法66条の４第２項１号・２号各柱書き）。しかし、上記の平成23年措置法改正後は、ＯＥＣＤ移転価格ガイドラインの改訂に伴い、算定方法の優先順位を廃止し、独立企業間価格を算定するために「最も適切な方法」を事案に応じて選択することとされた。

（注２）　上記の平成23年措置法改正前の措置法66条の４第２項１号・２号各柱書きにいう基本三法を用いることができないことについては、国側で、課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本三法を用いることができなかった旨を主張立証した場合には、基本三法を用いることができない場合に当たることが事実上推定され、納税者の側で基本三法を用いることができる旨を主張立証する必要があると解されている（金子・租税法第16版462頁、東京高判平20・10・30税資258号順号11061及びその原審である東京地判平19・12・７訟月54巻８号1652頁参照）。もっとも、上記の平成23年措置法改正により独立企業間価格の算定方法について優先順位の見直しが行われたことに伴い、基本三法を用いることができないことについての主張立証責任の所在に関する議論は、今後その実益が失われることになると思われる（太田洋「我が国の移転価格税制の概要」中里実ほか『移転価格税制のフロンティア』９頁参照）。

(イ)　独立企業間価格の算定方法

棚卸資産の販売又は購入の取引については、次の方法によって

独立企業間価格を算定することとされている(措置法66条の４第２項１号)。また、棚卸資産の販売又は購入以外の取引についても、これらの方法と同等の方法によって独立企業間価格を算定することとされている(同項２号。なお、「同等の方法」とは、それぞれの取引の類型に応じて、基本三法と同様の考え方に基づく算定方法をいうと考えられている(東京高判平20・10・30税資258号順号11061)。)。

ａ　独立価格比準法(措置法66条の４第２項１号イ)

独立価格比準法(Comparable Uncontrolled Price Method：ＣＵＰ法)とは、特殊の関係にない売手と買手が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を、その国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額に相当する金額を独立企業間価格とする方法である。

ｂ　再販売価格基準法(措置法66条の４第２項１号ロ)

再販売価格基準法(Resaled Price Method：ＲＰ法)とは、国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関係にない者に対してその棚卸資産を販売する場合に、その対価の額(再販売価格)から通常の利潤の額(当該再販売価格に通常の利益率を乗じて計算した金額)を控除した金額を独立企業間価格とする方法である。

ｃ　原価基準法(措置法66条の４第２項１号ハ)

原価基準法(Cost Plus Method：ＣＰ法)とは、国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得原価の額に通常の利潤の額(当該原価の額に通常の利益率を乗じて計算した金額)を加算した金額を独立企業間価格とする方法である。

ｄ　基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法(措置法66条の４第２項１号ニ)

基本三法(前記ａないしｃ)に「準ずる方法」とは、取引内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法をいうと考えられている(前記東京高判平20・10・30)。

その他政令で定める方法には、主に次のようなものがある。

(a) 利益分割法(措置令39条の12第８項１号)

利益分割法(Profit Split Method：ＰＳ法)とは、国外関連取引に係る棚卸資産の措置法66条の４第１項の法人及び当該法人に係る国外関連者による購入、製造その他の行為による取得及び販売から得られた所得(分割対象利益)を、一定の割合に応じて当該法人と当該国外関連者にそれぞれ帰属するものとして分割することにより、独立企業間価格を算定する方法である(後記ケ(イ)参照)。

(b) 取引単位営業利益法(措置令39条の12第８項２号ないし５号)

取引単位営業利益法(Transactional Net Margin Method：ＴＮＭＭ)とは、取引当事者の一方に係る比較対象取引を選定して、関連者間取引における売手と買手の獲得した営業利益(率)と比較対象となる第三者間取引における者の営業利益(率)を比較することにより、独立企業間価格を算定する方法である。

(c) ディスカウント・キャッシュ・フロー法(措置令39条の12第８項６号)

ディスカウント・キャッシュ・フロー法(Discount Cash Flow Method：ＤＣＦ法)とは、国外関連取引に係る棚卸資産の販売又は購入時に当該棚卸資産の使用その他の行為による利益が生ずることが予想される期間内の日を含む各事業年度の当該利益の額として当該販売又は購入時に予測される金額を合理的と認められる割引率を用いて当該棚卸資産の販売又

は購入時の現在価値として割り引いた金額の合計額をもって独立企業間価格を算定する方法である(金子・租税法619頁)。

ウ　相互協議

(ア) 我が国の法人と国外関連者との取引について独立企業間価格を認定した場合、実際の取引価格と独立企業間価格の差額について、我が国と相手国の両方で課税されることになり、国際的二重課税が生ずる。このような場合には、租税条約上の二重課税排除の手続として、当事者からの申立てに基づいて、我が国の税務当局の担当官(国税庁相互協議室)と相手国の税務当局の担当官とが「相互協議」を行う。従来、相互協議の申立ては、それぞれの締約国の権限ある当局にすることとされてきたが、平成29年度改正により、締約相手国の納税者も我が国の国税庁長官に相互協議の申立てをすることができる旨が定められた(租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令12条１項)。合意が成立した場合には、その内容に従って、双方又は一方の国の租税行政庁が国内的な措置として、「対応的調整」を行うこととしている(租税条約等の実施に伴う所得税、法人税及び地方税法の特例等に関する法律(以下「条約実施特例法」という。)７条１項)。この場合、仮に我が国が相手国の見解に全部又は一部同意した場合には、所轄税務署長は、納税者からの更正の請求に基づき、当初の更正処分の全部又は一部の取消しを内容とする減額更正を行い、それに対応する税額を還付することとなる(以上につき、金子・租税法608-609頁)。

このように相互協議とは、租税条約を締結した国の税の行政責任者が、租税条約の規定に基づき、租税条約の生じる問題の解決のために、あるいは租税条約の目的である二重課税の排除のために、条約相手国の税の行政責任者と直接協議することであり、対応的調整とは、親子会社又は兄弟会社等の特殊な関係にある企業

間の取引(関連企業間取引)における国際間の二重課税を回避するために、課税当局によって行われる二重課税の調整措置のことである。

上記のような対応的調整について、条約実施特例法７条が規定を設けた趣旨については、従来の調整規定の範囲外であり創設的規定であるとする見解(北野弘久・税理35巻15号223頁)もあるが、確認的規定にすぎないと考えるべきであろう(東京高判平８・３・28訟月42巻12号3057頁、金子宏「相互協議(権限ある当局間の協議および合意)と国内的調整措置－移転価格税制に即しつつ－」所得課税の法と政策406頁)。

(イ) しかしながら、相手国との間で租税条約が締結されていないなどの理由から、上記相互協議が成立しない場合には、訴訟において、この独立企業間価格を適用して課された課税処分の適法性が争われ、具体的な独立企業間価格の算定が正当かどうか(算定方法の適法性)等が争点となる。

エ　独立企業間価格の事前確認制度について

移転価格税制について、その適正・円滑な執行を図り、合わせてその執行について法的安定性と予見可能性を確保するため、通達上の措置として、法人は、所轄の税務署長ないし国税局長に対し、その国外関連取引の全部又は一部について、最も合理的な独立企業間価格の算定方法、及びそれを証明するために必要な資料の確認の申出を行うことができる。税務署長等は、この申出を受けて確認を行ったときは、納税者の信頼を保護するため、原則としてそれを過去に遡って取り消すことはできないこととされている(移転価格事務運営要領の制定について・平成13年６月１日付査調７－１事務運営指針第６章参照。以上につき、金子・租税法613頁参照)。

オ　基本三法による独立企業間価格の算定における諸問題

(ア) はじめに

基本三法による独立企業間価格の算定においては、独立価格比準法を用いる場合だけでなく、再販売価格基準法と原価基準法を用いて通常の利潤額を算出する場合にも、比較可能な非関連者間の取引（比較対象取引）を選定・把握することが必要となる。

比較対象取引が適格性（比較可能性）を有するか否か、差異の調整を要するか否かについては、次のように考えられている（比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素等は、措置法通達66の４(3)－３参照）。

(イ) 独立価格比準法を用いて算定する場合

a　独立価格比準法は、国外関連取引に係る価格と比較対象取引に係る価格を直接比較することから、独立企業間価格を算定する最も直接的な方法といえる。

独立価格比準法を用いて独立企業間価格を算定する場合、比較対象取引は、国外関連取引に係る棚卸資産と「同種の棚卸資産の取引」であり、国外関連取引と取引段階、取引数量その他が「同種の状況の下で」された取引であることが必要である（措置法66条の４第２項１号イ）。

ここでいう「同種の棚卸資産の取引」であるためには、資産の形状・構造・機能等の面で、物理的・化学的な相当程度の類似性が必要となり（ただし、多少の差異があっても、価格に影響を及ぼす程度のものでなければこれを同種の取引であると判断し、合理的な方法によってその差異を調整することが可能であれば同種の資産とする。）、また、「同種の状況の下で」された取引であるためには、取引の段階、数量、時期、引渡条件、支払条件及び取引市場などを考慮して、その類似性が必要となると解されている。その適用においては、独立価格比準法は国外関連取引と比較対象取引におけるそれぞれの価格と直接比較するものであるため、上記の諸要素についての類似性は他の算

定方法に比べて厳格なものが必要であるといわれている(ＯＥＣＤ移転価格ガイドライン2022年版のパラグラフ2.17参照)。

一般に、幾つかの価格決定要因が存在する場合に、最も比較可能性の高い取引を選定しようとするならば、それを不適当とする特段の事情がない限り、価格決定要因のうち、最も影響力の大きいものに着目して候補を絞り込んでいく方法が最も合理的であると考えられている(以上につき、高松高判平18・10・13訟月54巻４号875頁参照)。

b　また、差異の調整の要否についても、国外関連取引と比較対象取引とがあらゆる取引条件において完全に一致することは通常あり得ないため、仮に両者間の差異の全てについて調整を行うことができなければ比較対象取引とすることができないのであれば、比較対象取引を用いた独立企業間価格の算定は著しく困難となってしまう。そこで、かかる調整を行うのは、その違いが取引価格の差に表れてくることが客観的に明らかであると認められる場合に限られると解されている(武田昌輔＝後藤喜一・ＤＨＣ会社税務釈義3199の25頁、前記高松高判平18・10・13参照)。

[redacted]

(ｳ) 再販売価格基準法及び原価基準法を用いて算定する場合

a　再販売価格基準法や原価基準法を用いて独立企業間価格を算

定する場合、いずれも、比較対象取引を用いて通常の利益率を算定し、これを用いて通常の利潤額を算出した上で、独立企業間価格を算定することになる。

そして、通常の利益率を算定する場合、比較対象取引は、国外関連取引に係る棚卸資産と「同種又は類似の棚卸資産」に関する取引であり、国外関連取引との間において当事者の果たす「機能その他」において差異があるときにはその差異につき必要な調整がされていることが必要である(措置令39条の12第６項、７項)。

再販売価格基準法においては、一定期間にわたる類似取引における通常の利益率から独立企業間価格を算定するものであり、再販売取引に係る通常の利益率が、当該取引に係る棚卸資産等の種類そのものよりも、むしろ再販売者(売手)の果たす機能(及び負担するリスク)と密接に関係することに着目し、主として再販売者(売手)の果たす機能の類似性に基づいて独立企業間価格の算定をするものであって、取引当事者の果たす機能や負担するリスクという要素が重要視される算定方法であるとされている。その理由は、再販売業者が商品の再販売取引において実現するマージン(通常の利潤の額)は、その取引において果たす機能と負担するリスクが同様である限り、同水準となると考えられていることにあるといわれている(東京高判平20・10・30税資258号順号11061、前記東京地判平29・４・11参照)。このことは、原価基準法においても同様と考えられる。

もっとも、取引当事者の果たす機能等の差異という要素が重要視されるということは、資産又は役務それ自体の差異の影響は受けにくいものの、取引当事者の果たす機能等の差異の影響を受けやすくなることを意味する。そのため、一般に公開情報では取引単位ごとの詳細な損益科目や数値等が開示されておら

ず、機能差異を調整するために必要な財務データ等を入手することが困難な場合が多くなる（ＯＥＣＤ移転価格ガイドライン2022年版のパラグラフ2.34、2.47参照）。

b　また、差異の調整の要否及び基準については、再販売価格基準法や原価基準法を用いる場合において、国外関連取引と比較対象取引との間に差異があるとしても、それが通常の利益率の算定に重大な影響を与えるようなものでない場合には、その調整を行う必要がない反面、このような重大な影響を与えるような差異が存在しているのであれば、当該差異は相当程度正確に調整することを要し、それができないのであれば、当該比較対象取引に基づき独立企業間価格を算定することは許されないと考えられている（大阪地判平20・７・11訟月55巻10号3093頁。その控訴審である大阪高判22・１・27税資260号-14順号11370により維持。東京地判平24・４・27訟月59巻７号1937頁、前記東京地判平29・４・11参照）（注）。

（注）　前記大阪地判平20・７・11は、原価基準法の適用の場面において、「通常の利益率になんらかの影響を与え得る差異が存在することは、それが取引形態等から客観的に明らかなものでない限り、通常これを裏付けるに足りる証拠を容易に提出し得る立場にある原告（編注：納税者）において具体的に立証すべきであり、原告（編注：納税者）がこの点についてなんら説得的な立証を行わない場合に、そのこと自体から、そのような差異が存在しないことを推認し得る」と判示している。

また、前記東京地判平29・４・11は、再販売価格基準法につき、「およそ全ての差異について差異調整を行う必要はなく、差異調整は、その差異が通常の利益率の算定に影響を及ぼすことが客観的に明らかである場合に行うべきことになり、これが明らかでない場合には、当該差異について調整を行う必要はないというべき

である。」と判示しており、同様の趣旨をいうものと解される。

カ　基本三法に準ずる方法と同等の方法

基本三法に準ずる方法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定したものについては、次のような事例がある。

(ア) 東京地判平18・10・26(訟月54巻４号922頁)は、外国子会社に対する現地通貨による金銭貸付取引に対し、課税庁が、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法として、非関連者である金融機関等から本件国外関連取引と同時期に同通貨による借入れをした場合を想定し、これを比較対象取引として、その際に付されるであろう金利を元に独立企業間価格(受取利息)を算定した事案に関するものである。同判決は、①国外関連取引と比較可能な非関連者間の取引が実在しない場合でも、市場価格等の客観的かつ現実的な指標により国外関連取引と比較可能な取引を想定し得るときは、そのような仮装取引を比較対象取引として独立企業間価格の算定を行うことも措置法66条の４第２項１号ニに「準ずる方法」及び同項２号ロのこれと「同等の方法」として許容できる、②あるべき標準的取引価格を求めようとする独立企業間価格の算定に当たっては、特段の事情がない限り、融資取引の代表例である金融機関による貸付けを基準とすることにも十分な合理性があるというべきであり、金融機関による融資取引を比較対象取引とするに当たり、貸手が誰であるかという点の差異を強調する必要はない、③課税庁が主張する独立企業間価格の算定方法は、措置法66条の４第２項の規定に適合するものということができ、また、これにより算出される独立企業間価格の数値にも合理性が認められるところ、これよりも優れた算定方法が存在し、算出される数値にもより高い合理性が認められることについての主張・立証がない限り、課税庁の主張する独立企業間価格に基づいた各更正処分を違法ということはできない旨判示し、納税者の請求を棄却した。

(イ) これに対して、東京高判平20・10・30(税資258号順号11061)は、国外関連者による我が国でのソフトウェア製品の販売に関し、国外関連者に販売支援、マーケティング等の役務を提供し、その対価として手数料を受領する取引について、課税庁が、同種又は類似のソフトウェアについて非関連者間で行われた受注販売方式の再販売取引を比較対象取引に選定した上で、国外関連者による我が国でのソフトウェアの売上高に、比較対象取引に係る売上総利益率を乗じる方法で独立企業間価格を算定した事案において、納税者の請求を棄却した原審東京地判平19・12・７(訟月54巻８号1652頁)を取り消し、①本件国外関連取引は法的にも経済的にも役務提供取引であるが、比較対象取引は再販売方式を中核とし顧客サポートを行うものであって、果たす機能において看過し難い差異がある、②比較対象法人の総売上利益率には販売利益及び販売促進等の役務提供に見合う利益が含まれるが、原告のそれは販売促進等の役務提供に見合う利益のみであり、本件算定方法では、販売利益が含まれている蓋然性が高い、③本件国外関連取引では報酬額が必要経費を割り込むリスクを負担していないのに対し、比較対象法人はその売上高が損益分岐点を下回れば損失を生じるのであり、リスクの有無においても基本的な差異があり、これは受注販売方式を採用していても変わりはないとして、本件算定方法は、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に当たるということはできない旨判示して、納税者の請求を認容した。

キ　独立企業間価格を算定するために必要な書類の同時文書化義務

移転価格税制の適用に当たり、独立企業間価格を算定する上では、国外関連取引及び比較対象取引に関する詳細な情報が不可欠であるが、主要先進国では、1995年にＯＥＣＤ移転価格ガイドラインに盛り込まれたことを皮切りに、移転価格文書化制度の導入が進んでいた。

一方で、我が国の移転価格税制では、独立企業間価格算定文書の作成及び保存義務を定める規定は措置されておらず、国税庁、国税局又は税務署の当該職員が、法人に独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類又はその写しの提示又は提出を求めた場合、法人がこれらを遅滞なく提示し、又は提出しなかったときは、所定の方法により算定した金額を独立企業間価格と推定した課税（以下「推定課税」という。）及び同種の事業を営む者に対する質問検査（以下「同業者調査」という。）を行うことができるとされており、結果的に、これらの提示又は提出がない場合には推定課税及び同業者調査が行われるという点で、間接的に独立企業間価格算定文書の作成等を義務化しているというのが現状であった。

平成27年10月に公表されたＢＥＰＳプロジェクト（注）の最終報告書では、納税者は、①通常、取引価格の設定前に、税務上、移転価格が適切かどうか検討するとともに、②確定申告時には、財務成績が独立企業原則に則したものとなっているかどうか確認することが求められるとされ、関連者との取引における独立企業間価格を算定するための詳細な情報については同時文書化の実施が望ましいとされた。

以上のような状況を踏まえ、申告納税制度の下で、納税者が自らの申告内容の適切さについて検証するとともに、移転価格税制の適切な執行を担保する観点から、平成28年度改正において、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」について、確定申告書の提出期限までに作成・取得するとともに、これを保存することが義務化された（以上につき、武田・ＤＨＣコメ法人税法4977の４－５参照）。

具体的には、平成28年度改正により、平成29年４月１日以後に開始する事業年度について、法人が、国外関連取引を行った場合には、当該国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するために必要と認

められる書類を、当該事業年度の確定申告書の提出期限までに作成・取得し、一定の期間保存しなければならないとされた(措置法66条の４第６項)。

ただし、法人が、当該事業年度の前事業年度において、一の国外関連者との間で行った、国外関連取引の受払対価の額の合計額が50億円未満で、かつ無形資産の譲渡・貸付け又は類似取引の受払対価の額の合計額が３億円未満である場合等には、上記作成、取得及び保存の義務が免除される(同条７項)。なお、上記義務が課される取引を同時文書化対象国外関連取引といい、同義務が免除される取引を同時文書化免除国外関連取引という。

(注)　ＢＥＰＳ(Base Erosion and Profit Shifting、税源浸食と利益移転)プロジェクトとは、企業が生産・販売等の拠点をグローバルに展開し、電子商取引も急増するなど、グローバルなビジネスモデルの構造変化が進む中、この構造変化に各国の税制や国際課税ルールが追いつかず、多国籍企業の活動実態とルールの間にずれが生じていたことから、多国籍企業がこのようなずれを利用することで課税逃れを行うこと(ＢＥＰＳ)がないよう、国際課税のルールを世界経済及び企業行動の実態に即したものとし、各国政府・グローバル企業の透明性を高めるために国際課税のルールを見直すプロジェクトである。ＯＥＣＤ租税委員会により、2015年(平成27年)９月にＢＥＰＳ最終報告書がとりまとめられ、同年10月15日に公表された。

ク　独立企業間価格算定に必要な資料の提出等がない場合

国税庁の職員又は所轄税務署(国税局)の職員が、独立企業間価格の算定に必要な書類の提示又は提出を求めたにもかかわらず、所定の期間を超えて、納税者が応じない場合には、後記(ｱ)の同業他社に対する質問検査及び同(ｲ)の推定課税が認められている。

(ｱ)　同業他社に対する質問検査権

a　平成28年度改正前の措置法66条の４(以下(ｱ)及び(ｲ)におい

て同じ。)は、当該法人に対して国外関連者が保存する帳簿書類等の提示提出を求める権限を税務職員に認め、当該法人はこれら帳簿書類等の入手に努めなければならないとする(同条７項、入手努力義務)とともに、その国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するために必要と認められる同条６項所定の帳簿書類等を遅滞なく提示又は提出されなかった場合は、当該国外関連取引に係る事業等と同種の事業等を営む他社に対して質問検査をすることができるとしていた(同条８項、同業者調査)。

なお、平成29年４月１日以後に開始する事業年度については、入手努力義務に関する規定が削除されるとともに、同業者調査を行うことができる場合の要件が明確化されている(措置法66条の４第17項)。

b　同業他社に対する質問検査権の要件を欠く違法な質問検査権の行使によって得られた資料に基づいて行われた課税処分は違法となるか否かについては議論がある。

この点については、この質問検査権の要件は課税処分の要件となるものではないから、その違法が直ちに課税処分の違法事由となることはなく、その手続が刑罰法規に抵触し、又は公序良俗に反するような重大な違法がある場合に初めて当該処分の違法事由となると解される(東京地判平19・12・７訟月54巻８号1652頁参照)。

c　同業他社に対する質問検査権を用いて独立企業間価格を算定することができるのは、後記(イ)の推定課税の場合に限られるか否かが争われた事例として、前記東京地判平29・４・11がある。同判決は、平成16年法律第14号による改正前の措置法66条の４第９項(同業他社に対する質問検査権の規定)の文言及び趣旨から、推定課税の場合に限ると解することはできないと判示している。

(イ) 推定課税

a　法人が、担当租税職員から、その国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するために必要と認められる措置法66条の４第６項所定の帳簿書類等の提示提出を求められた場合において、遅滞なくその提示提出を行わなかったときは、税務署長は、当該法人のその国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの、その事業に係る売上総利益率等を基礎として算定した金額をもって独立企業間価格と推定し、更正又は決定を行うことができるものとされている(措置法66条の４第６項、推定規定)。この場合、当該法人は、反証を挙げてこの推定を覆すことができる。

上記(ア)で述べた同業者調査と同様、平成29年４月１日以後に開始する事業年度については、推定課税を行うことができる場合の要件が明確化されている(措置法66条の４第12項、第14項)。

b　推定規定(平成16年法律第14号改正前の措置法66条の４第７項)を適用した事例として、東京地判平23・12・１(訟月60巻１号94頁)がある。同判決は、香港の国外関連者Ａ社からのパチスロメーカー向けコインホッパー用モーターの仕入取引について、課税庁が、独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類等が遅滞なく提示又は提出されなかったとして、平成16年法律第14号改正前の措置法66条の４第７項(推定規定)により独立企業間価格を算定した事案につき、①同項にいう独立企業間価格の算定に必要な資料とは、納税者が現に所持したり、作成したりしている書類に限られるものではなく、提示を求められた書類が納税者の現に所持していないものであったとしても、当該納税者において新たに作成し又は入手した上で提出することも不可能ではなく、その書類が独立企業間価格の算

定に必要と認められる以上、特段の事情がない限り、その書類が提出されない場合には、同項の推定課税の要件は満たされる、②推定課税の制度は、同項に基づいて計算された価格を独立企業間価格と推定するものであるから、納税者側は推定された金額と異なる金額が適正な独立企業間価格であることを立証すれば、推定は破られ、同項に基づいて算定された金額を独立企業間価格と推定することは許されないこととなるが、これは法律に定められた推定を破るという法律効果を生ずるものであるから、納税者側の主張する金額が適正な独立企業間価格であることの主張立証責任は納税者側が負う、③同項は、主として、国外関連取引における独立企業間価格の算定の根拠となる帳簿書類等の提示又は提出についての納税者の協力を担保する趣旨であり、同項の構造は、独立企業間価格の価格に必要な帳簿書類等が提示又は提出されなかった場合に、課税庁において「推定」した一応独立企業間価格と認められる金額を基に更正処分等をできるものとしつつ、納税者側が適正な独立企業間価格の立証することにより、その推定を破ることを認めるというものであり、このような規定の構造からは、この規定は、納税者側の書類の不提示、不提出という事情が存する場合に、独立企業間価格の立証責任を課税庁側ではなく納税者側に負わせることとする一種の立証責任の転換を定めた規定であると考えられ、同項に基づいて推定される金額は、同項所定の算定方法に従って算定された一応独立企業間価格と認められる金額であれば同項の趣旨に反するものではないことなどを理由として、当該国外関連取引に関する事業と推定課税の基礎となる法人の営む事業との間で事業が同種であること及び事業規模その他の事業の内容が類似するものであることについては、それほど高度で厳格なものは要求されていないと解するのが相当である旨判示し、原

告の請求を棄却した（その控訴審である東京高判平25・3・14訟月60巻１号149頁により維持。）。

ケ　比較対象取引の選定が困難な場合

(ｱ) 概要

独立企業間価格の算定においては、国外関連取引と比較すべき比較対象取引を把握することが必ずしも容易ではない場合も多く、現実に実在する比較対象取引がない場合もあり、特に国外関連取引が役務提供取引である場合は、役務提供の内容が多様であり、単独で独立した役務提供を見いだすのは極めて難しいとされている（安住修一・山口経済学雑誌58巻１号67頁参照）。また、国外関連取引の両当事者が独自の機能を果たしている場合には、いずれか一方の当事者を検証対象とする算定方法に係る比較対象取引を見いだすことが困難となる場合は多くなる。

このような場合においては、比較対象取引の選定を必要としない算定方法、比較対象取引の選定を必要とするもののそれほど厳密な比較可能性を要求されない算定方法、各当事者の果たす独自の機能を適切に考慮することができる算定方法を用いて独立企業間価格を算定することが必要となる。そこで、以下では、このような場面に用いられる取引単位営業利益法や利益分割法のうち、特に利益分割法を取り上げて、事例を紹介する。

(ｲ) 利益分割法の内容

利益分割法とは、国外関連取引に係る棚卸資産の措置法66条の４第１項の法人及び当該法人に係る国外関連者による購入、製造、販売その他の行為に係る所得（以下「分割対象利益」という。）を、一定の割合に応じて当該法人と当該国外関連者にそれぞれ帰属するものとして分割することにより、独立企業間価格を算定する方法であり、次の方法がある。

a　比較利益分割法

分割対象利益を、国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産の非関連者による販売等(比較対象取引)における非関連者間の所得の配分割合を用いて分割する方法(措置令39条の12第８項１号イ)。

b　寄与度利益分割法

分割対象利益を、国外関連取引に係る棚卸資産の当該法人や当該国外関連者による販売等のために支出した費用の額、使用した固定資産の価額等、利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因を用いて分割する方法(措置令39条の12第８項１号ロ)。

寄与度利益分割法においては、比較対象取引の選定・把握が必要とはならないため、比較対象取引の選定・把握が困難な場合における算定方法として有用であると考えられる。

c　残余利益分割法

法人又は国外関連者が独自の機能(無形資産など)を有する場合に、分割対象利益のうち独自の機能を果たさない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額(基本的利益)を当該法人及び国外関連者それぞれに配分し、その配分した金額の残額(残余利益等)を、当該残余利益等の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因(これらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者に係る要因)に応じて合理的に配分した上で、上記の各配分額を当該法人及び当該国外関連者ごとに合計することにより、独立企業間価格を算定する方法(措置令39条の12第８項１号ハ)。

これは、例えば、無形資産を用いることにより独自の機能を果たしている場合には、当該無形資産による寄与の程度に応じた利益の分割を目的とするものであり、対象法人や国外関連者が無形資産を有するために比較対象取引の選定や取引単位営業

利益法等の適用が困難な場合における算定方法として有用であると考えられる。

なお、利益分割法は、平成23年度措置令改正により上記三つの類型ごとに法令上明確化されたが、同改正前は、措置令に利益分割法として一くくりに規定されており、措置法通達により三つの類型の取扱いが定められていた。同改正前において残余利益分割法を適用することが租税法律主義に反するものではないことを判示した裁判例として、東京地判平26・8・28(税資264号順号12520)がある。

(ウ) 利益分割法に関する裁判例

a　寄与度利益分割法に関する裁判例

東京地判平24・4・27(訟月59巻7号1937頁)は、納税者が国外関連者から外国産バナナを輸入した取引(国外関連取引)について、課税庁が、その輸入の対価の額は独立企業間価格を超えているとして、その対価の額を、寄与度利益分割法を用いて独立企業間価格を算定した事案において、①利益分割法における分割要因の選定に当たっては、国外関連取引の内容に応じて各当事者が果たす機能を分析し、その機能に差異があるときは、それぞれの機能が分割対象利益の発生に寄与する程度や性格等を考慮し、各当事者が分割対象利益の獲得に寄与した相対的な程度を推測するに足りる要因を選定すべきである、②販管費は、一般的に、企業の営業利益の獲得に寄与する性質を有するものとして認められる費用であることに加え、本件国外関連取引に関し、原告及び国外関連者であるA社が行った業務は、仕入販売業務及びこれを支える一般管理業務のみであり、両者がこれらの業務のために支出した費用は、販管費として計上され、そのほかに、原告及びA社が、本件国外関連取引に関して何らかの業務を行い、そのために費用を支出したとは認められないこ

とからすれば、原告及びＡ社が支出した販管費は、両者が本件国外関連取引に係る営業利益の獲得に寄与した相対的な程度を推測するに足りる要因と認められる、③措置法施行令39条の12第８項は、分割要因について、法人又は国外関連者が「当該所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因」と規定しており、「当該所得の発生に寄与した要因」とは規定していないことからすれば、同項が、分割要因が分割対象利益の発生の主要な原因であるというような直接的な因果関係や分割要因が増加すれば分割対象利益が増加するというような比例関係が存在することまでも要求しているとはいえないなどと判示し、当該更正処分を適法と判断した(その控訴審である東京高判平25・３・28税資263号順号12187により維持。)。

ｂ　残余利益分割法に関する裁判例

東京地判平26・８・28(税資264号順号12520)は、自動車の製造販売を主たる事業とする納税者が、ブラジルのアマゾナス州にあるマナウス自由貿易地域(以下「マナウスフリーゾーン」という。)で事業を行う外国子会社と自動二輪車の部品等の販売及び技術支援の役務提供取引を行い対価の額を収益の額に算入していたが、処分行政庁から、当該対価の額が残余利益分割法により算定した独立企業間価格に満たないとして更正処分等を受けたことから、その取消しを求めた事案において、残余利益分割法における基本的利益の算定の適否が争われたところ、残余利益分割法の適用上、比較対象法人の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて基本的利益の算定をする場合においては、比較対象法人が事業活動を行う市場と検証対象法人が事業活動を行う市場とが類似するものである必要があるとして、検証対象法人がマナウスフリーゾーンで事業活動を行い、マナウス税恩典利益を享受してい

る以上、比較対象法人も同様にマナウス税恩典利益を享受している法人でなければ、比較可能性を有するものではないと判示した(その控訴審である東京高判平27・５・13税資265号順号12659により維持。)。

東京地判令２・11・26(税資270号順号13486)は、措置法66条の４第２項２号ロ(平成19年法律第６号による改正前のもの及び平成22年法律第６号による改正前のもの)に規定する独立企業間価格の算定方法として措置法施行令39条の12第８項１号(平成22年政令第58号による改正前のもの)が定める利益分割法の一種である残余利益分割法の適用に際し、重要な無形資産以外の利益発生要因を、基本的利益の算定において考慮すべきではなく、残余利益の分割において法人及び国外関連者の寄与の程度を推測するにふさわしい分割要因として考慮するのが相当であるとした上で、「本件のように重要な無形資産とともに他の複数の利益発生要因が重なり合い、相互に影響しながら一体となって得られた超過利益(残余利益)について、法人及び国外関連者に合理的に配分するためには、重要な無形資産以外の利益発生要因に関しても、当該法人又は当該国外関連者が支出した人件費の額や投下資本の額など、その寄与の程度の推測にふさわしい要素(分割要因)を適切に考慮すべきである。」とし、本件における初期及び追加の設備投資は、製品の生産構造につき資本集約度を高めるものであり、損益分岐点を大きく超える売上高が得られたことと相まって規模の利益をもたらしたという点でも、重要な貢献をしたものであり、国外関連者による設備投資は、超過利益をもたらした複数の利益発生要因に関して重要な貢献をしているものと認められるから、設備投資に係る減価償却費につき、残余利益の分割要因とするのが相当であると判示した(その控訴審である東京高判令４・３・10裁判所H

Ｐにより維持。)。

c　残余利益分割法と同等の方法に関する裁判例

東京地判平29・11・24(訟月65巻12号1655頁)は、めっき薬品の製造販売等を業とする納税者が国外関連者との間で、同製品に係る製造ノウハウ等の無形資産の使用許諾及び役務提供をする取引(国外関連取引)を行い国外関連者者から支払を受けた対価の額について、課税庁から独立企業間価格に満たないとして、その対価の額を、残余利益分割法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定した事案において、残余利益分割法と同等の方法の適用の可否が争われたところ、①法人又は国外関連者が重要な無形資産を有しており、それによって生み出された利益がある場合には、その貢献による利益を適切に評価する必要があるところ、残余利益分割法は、第１段階として、非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額(基本的利益)を配分し、第２段階として、当該配分した金額の残額(残余利益)を重要な無形資産の価値に応じて配分することにより、重要な無形資産の貢献度を分割対象利益の配分に反映させるものであり、法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合における利益分割法の適用方法として合理性を有するものということができる、②本件では、原告及びその国外関連者において原告ライセンス製品の製造、販売等により所得(利益)を得ているのは、ｉ原告が、研究開発、海外支援体制の確立等の企業活動により、顧客のニーズに沿ったためっき薬品を開発した上、国外関連者に対して当該めっき薬品の製造、販売等に関する技術情報やノウハウを提供するほか、国外関連者やその顧客に対する技術支援も行うことによって、原告ライセンス製品に対する信用を形成、保持及び発展させており、ⅱ国外関連者においても、原告からノウハウの提供や技術支援を受けながら、顧客に対す

る営業及び技術サポートを行うことで、原告ライセンス製品を市場に浸透させて付加価値を創出し、その販売先となる顧客を開拓、維持していることによるものということができる。このうちｉは原告の、ⅱは国外関連者のそれぞれ重要な無形資産であって、これらの無形資産が総合的に活用されることにより、本件国外関連取引は所得(利益)を生み出しているものといえ、本件国外関連取引には、原告及びその国外関連者が有する重要な無形資産が利益獲得に寄与していることからすれば、その独立企業間価格の算定には、残余利益分割法と同等の方法を用いるのが合理的であると判示し、当該更正処分を適法と判断した(その控訴審である東京高判令元・７・９訟月65巻12号1745頁により維持。)。

コ　独立企業間価格の幅

独立企業間価格は、比較対象取引の選定の仕方によって異なり得るから、各取引の具体的な状況に応じて、取引価格が、これらの方法で算出された独立企業間価格の上下ある程度の幅(独立企業間価格幅・レンジ)の中にある場合には、当該取引は適正な価格で行われたと解してよい場合が多いとする見解がある(金子・租税法607頁参照)。

この点に関し、高松高判平18・10・13(訟月54巻４号875頁)は、「幅」の概念が採用される余地はあるとしても、「独立企業間価格が「幅」をもって算定されると、上記差額も幅をもって算定され、損金の額に算入できない額が一義的に定まらず、具体的な税額を確定できないことになる。実際の課税実務の中で、控訴人が主張する「幅」なる概念を持ち出した場合には、移転価格税制の適用の有無が、その「幅」の設定いかんによって左右されることになってしまい、課税の公平・構成(ママ)(編注：公正)が確保できないばかりか、課税実務上の混乱を招くことになりかねない。」、「移転価格税制は、当

該取引の対価と独立企業間価格に差異があって、その差異があることで法人の所得が減少している場合に、当該取引が独立企業間価格で行われたものとみなして、所得計算を行うものであるから、独立企業間価格は、特別措置法66条の４が定める算定方法に基づき、一義的に定められるものというべきである。」と判示し、独立企業間価格に幅があることを否定した。

もっとも、課税実務上においては、「国外関連取引に係る比較対象取引が複数存在し、独立企業間価格が一定の幅を形成している場合において、当該幅の中に当該国外関連取引の対価の額があるときは、当該国外関連取引については措置法66条の４第１項の適用はないことに留意する」（措置法基本通達66の４(3)－４）とされ、また、「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」では、運用上の指針として、国外関連取引の価格等が、レンジの中にある場合には、移転価格課税を行わないこと、また、レンジの外にある場合には、比較対象取引の平均値に加え、その分布状況等に応じた合理的な値を用いた独立企業間価格の算定もできるとされている（同事務運営指針第４章４－８、４－10）。

サ　独立企業間価格の算定単位

独立企業間価格の算定は、個々の国外関連取引ごとに行うのが原則ではあるが、複数の国外関連取引を一つの取引として独立企業間価格を算定するのが合理的であると認められる場合には、これらの取引を一つの取引として独立企業間価格を算定することが認められている（租税特別措置法通達66の４(4)－１）。この点、前記東京地判平26・８・28は、「複数の取引のそれぞれに係る棚卸資産の販売価格の設定が、各取引ごとに独立して行われるのではなく、それぞれの取引の関連性を考慮して行われるような場合や、複数の取引が、その目的、取引内容、取引数量等からみて、一体として行われているような場合には、複数の取引を一の取引として独立企業間価格の

算定を行うことが合理的である。したがって、このような場合には、独立企業間価格の算定は複数の取引を一の取引として行うのが相当であり、このことは取引の当事者が複数の国外関連者に跨がっている場合においても異なるものではないというべきである。」と判示して、複数の取引を一つの算定単位とすることを肯定している(なお、前記東京地判平29・４・11、東京地判令２・２・28税資270号順号13386参照)。

(2) 外国関係会社等合算税制(外国子会社合算税制)

ア　総説

(ア) 外国関係会社等合算税制(外国子会社合算税制)は、経済活動の国際化に伴い、タックス・ヘイブンと呼ばれる税負担がゼロあるいは極端に低い国又は地域(以下「軽課税国等」という。)に外国子会社を設立し、これを利用して税負担を不当に軽減しようとする事例が見受けられたことから、これに対処して税負担の公平を図る趣旨で、昭和53年改正により、軽課税国等を指定し、その軽課税国等に所在する外国子会社の所得を、株主である居住者又は内国法人(以下、この項において「居住者等」という。)の所得に合算する制度として創設されたものである(当時の通称はタックス・ヘイブン対策税制。現在は、外国子会社合算税制又は外国関係会社等合算税制という呼称が一般的である。ここでは外国関係会社等合算税制という呼称を使用することとする)(注)。

(注)　外国関係会社等合算税制と租税条約との抵触の有無について、最判平21・10・29(民集63巻８号1881頁)、最判平21・12・４(集民232号541頁)は、日本とシンガポール共和国との間の租税条約(所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とシンガポール共和国政府との間の協定)について、「タックス・ヘイブン対策税制」(外国関係会社等合算税制)との抵触はないと判断した。これらの判決は、「タックス・ヘイブン対策税制」が、

上記租税条約と同じようにＯＥＣＤモデル租税条約を範とする我が国締結の他の租税条約の該当規定に反しないことをも併せて示したものと評されている。

さらに、前記最判平21・10・29が、上記租税条約の解釈において、これまでの国際課税実務において影響力があるとされていたＯＥＣＤ租税委員会が作成したＯＥＣＤモデル租税条約のコメンタリーの解釈を参照している点について、「ＯＥＣＤモデル租税条約を範とする日星租税条約の文言を解釈する際も、ＯＥＣＤコメンタリーは、少なくとも「解釈の補足的な手段」に当たると解してよいと考えられる」と指摘されている（岡田幸人・最判解<民事>平成21年度（下）791頁）。

(ｲ) しかし、この軽課税国等指定方式では、指定漏れがあると制度の抜け穴が生じ、課税の不公平が生じる等の理由により、平成４年度改正において軽課税国等指定方式から、外国子会社が合算課税の対象となるか否かを租税負担割合（いわゆる「トリガー税率」）で判定する方式への変更が行われた（当該改正で租税負担割合が25パーセント以下の外国子会社が外国関係会社等合算税制の適用対象とされ、その後、平成22年度改正において同割合は20パーセント以下に、平成27年度改正において20パーセント未満に改正された。）。

(ｳ) その後、上記の枠組みの中では、外国子会社の租税負担割合が20パーセント以上であれば、実体がない場合であっても制度が適用されない一方、租税負担割合が20パーセント未満であれば、実体のある事業を行っている場合であっても、その外国子会社の所得が、株主である居住者等の所得に合算されてしまう場合があることが指摘されていた中において、「外国子会社の経済実態に即して課税すべき」との「ＢＥＰＳプロジェクト」（上記(1)キ(注)）の基本的な考え方を踏まえ、日本企業の健全な海外展開を阻害す

ることなく、より効果的に国際的な租税回避に対応するという観点から、平成29年度改正において、外国関係会社等合算税制についての抜本的な見直しが行われた(以上につき、税務大学校「国際租税法」令和５年度版227頁)。

(エ) 平成29年改正後の外国関係会社等合算制度の概要と主な変更点は次の通りである。

ａ　概要

居住者又は内国法人に係る外国関係会社のうち、特定外国会社又は対象外国関係会社に該当するものが、各事業年度において適用対象金額を有する場合には、その適用対象金額のうち、当該居住者又は内国法人が直接及び間接に有する当該特定外国会社又は対象外国関係会社の株式等の数又は金額につき請求権(法税23条１項１号に規定する剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配をいう)の内容を勘案した数又は金額並びに当該居住者又は内国法人と当該特定外国関係会社又は当該対象外国関係会社との間の実質支配関係の状況を勘案して政令(措置令25条の19、39条の14)で定めるところにより計算した金額(課税対象金額)に相当する金額は、居住者の場合には、その雑所得に係る収入金額とみなして、当該事業年度終了の日の翌日から２月を経過する日の属する各年分の雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入し、内国法人の場合には、その内国法人の収益の額とみなして、当該各事業年度終了の日の翌日から２月を経過する日を含む各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する(措置法40条の４第１項、66条の６第１項。金子・租税法634頁)(注)。

(注)　措置法66条の６は、特定外国子会社等に生じた所得について、内国法人の所得の金額の計算上、益金の額に算入するとしている一方で、特定外国子会社等に生じた欠損の金額について、内国法

人の損金の額に算入することが認められるか否かということを明示していないため、その取扱いには争いがあった。この点につき最判平19・９・28(民集61巻６号2486頁)は、特定外国子会社は、その親法人とは別個の法人であり、その欠損金は未処分利益の計算上繰越控除されることになっているから、その欠損金を親会社の所得と通算することはできないと解すべきであると判示した。

b　主な改正点

(a) 租税負担割合基準(トリガー税率)の廃止

租税回避リスクを租税負担割合ではなく、所得や事業の内容によって把握する仕組みに改める観点から、制度適用の有無を入口で判断していたトリガー税率(租税負担割合20パーセント未満)は廃止された。

(b) 実質支配関係の導入

外国関係会社や納税義務者の判定において、資本関係だけではなく、財産関係等により外国法人を支配している場合にも対応するため、「実質支配関係」による判定が導入された。

(c) 会社単位の合算課税の見直し

改正前は外国関係会社のうち租税負担割合が20パーセント未満であるものを「特定外国子会社」と規定し、適用除外基準(後記イ)を満たさない場合、会社単位で合算課税の対象としていたところ、改正後は、外国関係会社のうち、租税回避リスクが高いと考えられる「特定外国関係会社」(措置法40条の４第２項２号、66条の６第２項２号)に該当(かつ租税負担割合が30パーセント未満に該当)する場合、又は、特定外国関係会社以外の外国関係会社で、従来の適用除外基準に対応する「経済活動基準」を満たさず、「対象外国関係会社」(同法40条の４第２項３号、66条の６第２項３号)に該当(かつ租税負担割合が20パーセント未満に該当)する場合、それ

ぞれ会社単位で合算課税の対象とされることとなった(以上につき、前掲・税務大学校「国際租税法」230-231頁)(注)。

(注)　特定外国関係会社とは、①事務所等の実体がなく、かつ、事業の管理支配を自ら行っていない外国関係会社(いわゆるペーパーカンパニーが該当する)、②受動的所得が一定割合以上の外国関係会社(事実上のキャッシュ・ボックス)、③情報交換に関する国際的な取組への協力が著しく不十分な国又は地域(ブラック・リスト国)に所在する外国関係会社であって、これらはいずれも租税回避に利用される可能性が大きいため、その所得の全体が合算課税の対象とされている。ただし、特定外国関係会社の各事業年度の租税負担割合が30パーセント以上である場合には、この制度は適用されない。

また、対象外国関係会社とは、能動的所得を得る上で必要な経済活動の実体を備えていないと判断される外国関係会社であり、外国関係会社が会社全体として、いわゆる「能動的所得」を得るために必要な経済活動の実体を備えているかを判定する基準として、「経済活動基準」が設定され、経済活動基準(事業基準、実体基準、管理支配基準、非関連者基準／所在地国基準)のうちいずれかを満たさない場合に対象外国関係会社とされる。ただし、対象外国会社の所在地国における各事業年度の租税負担割合が20パーセント以上である場合には、この制度は適用されない(金子・租税法638ないし641頁)。

イ　適用要件(措置法40条の４第１項及び第２項)

外国関係会社等合算税制について定めている措置法40条の４第１項は、同項各号に掲げる居住者に係る外国関係会社のうち特定外国子会社等が、各事業年度において適用対象金額を有する場合には、その適用対象金額のうち、その者の有する当該特定外国子会社等の直接及び間接保有の株式等の数に対応するものとしてその株式等の

請求権の内容を勘案して政令で定めるところにより計算した金額（課税対象金額）に相当する金額は、その者の雑所得に係る収入金額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から２月を経過する日の属する年分のその者の雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入する旨規定している。そして、外国関係会社等合算税制に係る納税義務者（措置法40条の４第１項各号の居住者）、外国関係会社、特定外国子会社等及び適用対象金額については、以下のとおり規定されている（注）。

（注）　最判令５・11・６（裁判所ＨＰ）は、原審が、措置法施行令（平成29年政令第114号による改正前のもの）39条の16第１項を、本件に形式的に適用することは、「タックス・ヘイブン対策税制」の基本的な制度趣旨に反するから、同政令を本件に適用することはできないと判断したことに対し、同政令の委任規定である措置法66条の６第１項は、私法上は特定外国子会社等に帰属する所得を当該特定外国子会社等にかかる内国法人の益金の額に合算して課税する内容の規定であるところ、同委任規定において課税要件の明確性や課税執行面における安定性の確保が重視されること等を考慮すれば、個別具体的な事情にかかわらず、一義的な基準時を設けた同政令の内容は、一般に、同委任規定の趣旨に適合するものであって、委任の範囲を逸脱するものではないとして原審を破棄し、同政令の適用を是認した。

(ｱ)　納税義務者

外国関係会社等合算税制の対象となる納税義務者（措置法40条の４第１項各号の居住者）は、①その有する外国関係会社の直接及び間接保有の株式等の数の当該外国関係会社の発行済株式又は出資の総数又は総額のうちに占める割合が100分の10以上である居住者（同項１号）、又は②上記割合が100分の10以上である一の同族株主グループに属する居住者（同項２号）である。なお、ある者が上記各号の居住者に該当するかどうかの判定は、これらの居

住者に係る外国関係会社の各事業年度終了の時の現況による(措置法施行令25条の24第１項)。

(ｲ) 外国関係会社

外国関係会社とは、外国法人で、その発行済株式又は出資の総数又は総額のうちに居住者及び内国法人並びに特殊関係非居住者が有する直接及び間接保有の株式等の数の合計数又は合計額の占める割合が100分の50を超えるものをいう(措置法40条の４第２項１号)。なお、ある外国法人が外国関係会社に該当するかどうかの判定は、当該外国法人の各事業年度終了の時の現況による(措置法施行令25条の24第１項)。

(ｳ) 特定外国子会社等

特定外国子会社等とは、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域におけるその所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係会社であり(措置法40条の４第１項本文)、具体的には、①法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社、又は②その各事業年度の所得に対して課される租税の額が当該所得の金額の100分の20以下である外国関係会社をいう(措置法施行令25条の19第１項)。

(ｴ) 適用対象金額

適用対象金額とは、特定外国子会社等の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき法人税法及び措置法による各事業年度の所得の金額の計算に準ずるものとして政令で定める基準により計算した金額を基礎として、政令で定めるところにより、当該各事業年度開始の日前７年以内に開始した各事業年度において生じた欠損の金額及び当該基準所得金額に係る税額に関する調整を加えた金額をいう(措置法40条の４第２項２号)。

ウ　適用除外基準(経済活動基準)

(ｱ) 概説

外国関係会社等合算税制は、租税回避の防止を目的とするものであるから、外国関係会社が真正の事業活動を行っている場合にまで、これを適用する必要はない。そのため、いくつかの適用除外基準(経済活動基準)が定められている(措置法40条の４第２項３号・66条の６第２項３号)。

具体的には、措置法66条の６第２項３号では、外国関係会社が、①株式等の保有等を主たる事業とするものではなく(事業基準)、②その本店所在地国において主たる事業を行うのに必要な事務所・店舗・工場その他の固定施設を有し(実体基準)、かつ③その本店所在地国においてその事業の管理・支配及び運営を自ら行っている場合(管理支配基準)で、④ｉその行う主たる事業が、卸売業等、一定の事業である場合には、各事業年度において関連者以外の者との取引がその収入金額の50パーセントを超えている場合(非関連者基準)、⑤ⅱその行う主たる事業が上記④ｉ以外の事業である場合については、その事業を主としてその本店所在地国で行っている場合(所在地国基準)は、この制度が適用されないとされている。

以上の点について、裁判実務上、納税者から、仮に前記の各基準を満たしていないとしても、(ｉ)租税回避のおそれがない場合や、(ⅱ)当該外国子会社等がタックス・ヘイブンに所在することに十分な経済合理性がある場合には、措置法66条の６第１項を適用すべきでない旨の主張がされることが多い。しかしながら、(ｉ)について、裁判例は、同条項の適用に当たり租税回避のおそれの有無を要件に加えるべきではないと解している(高松高判平16・12・７民集61巻６号2531頁、その上告審最判平19・９・28民集61巻６号2486頁。森英明・最判解<民事>平成19年度(下)665頁参照)。

また、(ⅱ)については、外国関係会社等合算税制は、「課税要件を明確化して課税執行面における安定性を確保しつつ、(中略)税負担の実質的な公平を図ることを目的」としたもの(前記最判平19・９・28)と解されているところ、多くの裁判例で、適用除外の各基準は、特定外国子会社等がタックス・ヘイブンに所在することに十分な経済的合理性を有しているか否かについて、業種ごとに具体的な基準として明らかにしたものである旨判示されているとおり(東京地判平20・10・３訟月55巻７号2574頁、東京地判平24・７・20訟月59巻９号2536頁、大阪高判平24・11・29税資262号順号12099等参照)、前記各基準を離れて外国関係会社等合算税制の適否が判断されるものではない。

(ｲ) 事業基準

ａ　趣旨

前記のとおり、特定事業である株式の保有等を主たる事業とする子会社については、適用除外を定めた措置法66条の６第２項の規定自体を適用しないものとされている。その理由は、子会社が持株会社の場合には、その事業の性格からして我が国においても十分行い得るものであり、わざわざタックス・ヘイブンに所在することについて税負担軽減以外の経済的合理性を見いだすことは困難だからである(最判平29・10・24民集71巻８号1522頁、高橋・前掲タックス・ヘイブン対策税制の解説130-131頁)。[redacted]



また、事業基準については、平成22年度税制改正により、株式等の保有を主たる事業とする特定外国子会社等が他の外国法人の事業活動の総合的な管理及び調整を通じてその収益性の向上に資する業務として一定の活動(統括業務)を行う場合には、その統括業務を行う特定外国子会社等が適用除外の対象とはならない「特定外国子会社等」の範囲から除かれた、つまり所定の統括業務を行う会社については事業基準以外の適用除外要件を充足すれば適用除外となることとされた。この改正の趣旨は、現在、世界には幾つかの経済圏が併存するところ、先進各国の大企業は、それらの各経済圏にある子会社等の総合的な管理・調整のために、統括的機能を果たすことを目的としてミニ本社とも呼ぶべき子会社を各経済圏に設けて、子会社等をその統括・調整のもとにおく傾向があり、この場合には、統括的な会社がそれらの子会社の株式を所有することは、租税回避を目的とするものではなく、経済的合理性を有しているとみてもよいという点にあると考えられている(金子・租税法652-653頁)。

この点、前記最判平29・10・24に係る調査官解説において、「平成22年改正措置法によって、従たる事業であっても所定の

統括業務を行っていれば事業基準を満たすものと改正されたことにより、本件と同様の争いはなくなったものである。もっとも、同改正法下においても、平成22年改正施行令39条の17第３項各号(平成23年改正施行令による改正後は同条４項各号)の統括会社の要件又は同条４項(平成23年改正施行令による改正後は同条１項)の統括業務の要件を満たさない統括業務を行う特定外国子会社等は事業基準を満たさないことから、株式の保有に係る事業と上記の要件を満たさない統括業務のいずれが主たる事業であるかは、引き続き問題となり得る」(日置朋弘・最判解<民事>平成29年度(下)547頁)との指摘がされていることに留意すべきである。

b　「主たる事業」の判定方法

前記最判平29・10・24は、「措置法66条の６第３項及び４項にいう主たる事業は、特定外国子会社等の当該事業年度における事業活動の具体的かつ客観的な内容から判定することが相当であり、特定外国子会社等が複数の事業を営んでいるときは、当該特定外国子会社等におけるそれぞれの事業活動によって得られた収入金額又は所得金額、事業活動に要する使用人の数、事務所、店舗、工場その他の固定施設の状況等を総合的に勘案して判定するのが相当である」と判示している。同判決を踏まえて、事業基準における「主たる事業」が株式保有業であるか株式保有業以外の事業であるかを判断したものとして、東京高判令４・７・27(訟月69巻４号434頁)がある。

(ｳ) 実体基準

実体基準は、独立企業としての実体を備えているというためには、当然、主たる事業を行うに必要な事務所、店舗、工場その他の固定施設を有している必要があるとの考え方に基づき定められたものと考えられ、物的な側面から独立企業としての必要条件を

明らかにしたものであるといえる。実体基準を満たすというためには、必ずしも固定施設を自ら所有していなければならないわけではなく、事業を行うに必要な事務所、店舗等を賃借している場合も含むと解されている(東京地判平24・10・11税資262号順号12062)。

(エ) 管理支配基準

管理支配基準は、独立企業としての実体を備えているというためには、事業の管理、支配及び運営という企業の機能を自ら果たしている必要があるとの考え方に基づき定められたものと考えられ、機能的な側面(管理運営の面)から独立企業としての必要条件を明らかにしたものであるといえるであろう。そのため、管理支配基準を充足しているといえるか否かは、「当該外国子会社等の重要な意思決定機関である株主総会及び取締役会の開催、役員の職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が本店所在地国で行われているかどうか、業務遂行上の重要事項を当該子会社等が自らの意思で決定しているかどうかなどの諸事情を総合的に考慮し、当該外国子会社等がその本店所在地国において親会社から独立した企業としての実体を備えて活動しているといえるかどうかによって判断すべきものと解される。」とされている(東京地判平２・９・19行集41巻９号1497頁、その控訴審東京高判平３・５・27行集42巻５号727頁、その上告審最判平４・７・17税資192号98頁)。同判決と同様の判断枠組みを用いたものとして、熊本地判平12・７・27(訟月47巻11号3431頁)及び前記東京地判平24・10・11がある。

(オ) 所在地国基準

所在地国基準は、その事業にとっての本質的な行為の行われる場所が主として本店所在地国にあり、その地の経済と密接に関連して事業を行っていると評価することができる場合には、特定外

国子会社等が本店所在地国に所在する経済的合理性を推認し得るとの認識に基づき、適用除外要件の一つとされたものと解されている(東京高判平29・10・26税資267号順号13084)。所在地国基準については、我が国の法人の香港子会社が中国本土の企業に原材料を提供して製造・加工を依頼する取引(いわゆる来料加工)が、所在地国基準を満たすか否かが争われ、裁判例は消極に解してきた(注)。

なお、所在地国基準の意義については、平成29年度改正により改正され、同改正後においては、「その事業を主としてその本店所在地国で行っている場合として政令で定める場合」(措置法66の６第２項３号ハ(2))の意義について、政令で「製造における重要な業務を通じて製造に主体的に関与していると認められる場合として財務省令で定める場合を含む」という規定が設けられ(措置令39条の14の３第21項３号括弧書)、施行規則では、外国関係会社が本店所在地国において行う一定の業務の状況を勘案して、その本店所在地国においてこれらの業務を通じて製品の製造に主体的に関与していると認められる場合をいうものとされている(措置法規則22条の11第２項)(金子・租税法650頁)。

(注)　東京高判平23・８・30(訟月59巻１号１頁)は、光学機器の製造販売等を営む内国法人の子会社で、香港に本店を置き、中国の工場に来料加工をさせていた外国法人(以下「本件外国子会社」という。)についてタックス・ヘイブン対策税制の適用の可否が争われ、本件外国子会社の主たる事業が卸売業又は製造業のいずれに該当するか(非関連者基準又は所在地国基準のいずれが適用されるか)が争点となった事案において、卸売業と製造業の意義について、「製造業が、自ら製品を製造した上で販売する事業であるのに対して、卸売業は、同じく製品の販売を行うものの、自ら製品を製造するのではなく、他者が製造した製品(委託加工製品を含む。)を購入した上で販売す

る事業である」とし、また、非関連者基準又は所在地基準のいずれが適用されるかを決するための特定外国子会社等の「主たる事業」の判定（製造業又は卸売業のいずれであるか等の判定）は、当該事業の目的、内容、態様等の諸般の事情に加え、関係当事者間で作成されている契約書の記載内容等も加味した上、社会通念に照らして総合的に考慮して個別具体的に行われるべきであると判示し、本件外国子会社の主たる事業をを製造業と認定して、本件外国子会社は所在地国基準を満たさないことから、同税制に基づく更正処分等を適法と判断した。東京地判平24・７・20（訟月59巻９号2536頁）も同旨の判断をしている。

(カ) 非関連者基準

非関連者基準は、卸売業等の業種については、その事業の性質上、事業活動の範囲が必然的に本店所在地国以外にも及ぶことが想定されることから、これらの事業を営む特定外国子会社等に対しては、地場経済との密着性を重視する所在地国基準を適用するよりも、事業の大半が関連者以外の者との取引から成り立っている場合を適用除外とする非関連者基準による方が妥当であると考えられることから規定されたものである（前記東京高判平29・10・26）。

(キ) 経済活動基準の判定のための資料の要求と推定

税務当局の当該職員は、居住者又は内国法人に係る外国関係会社が実体基準又は管理支配基準のいずれも満たしていない外国関係会社であるか否かを判定するために必要があるときは、当該居住者又は内国法人に対して、期間を定めてこの点を明らかにする書類その他の資料の提示又は提出を求めることができる（措置法40条の４、66条の６各３項）。また、外国関係会社が、事業基準、実体基準、管理・支配基準、非関連者基準又は所在地国基準を満たしているか否かを判定するために必要があるときも上記と同様

に書類等の提示又は提出を求めることができるとされている(同条の各４項)。そして、上記のいずれの場合も、これらの書類その他の資料の提示又は提出がない場合には、上記の要件を満たしていないものと推定するとされている(注１)(注２)。

（注１）　平成29年度改正前の措置法66条の６第７項では、納税者が、タックス・ヘイブン対策税制の適用除外を受けるためには、確定申告書に適用除外の適用がある旨を記載した書面を添付し、かつ、その適用があることを明らかにする書類その他の資料を保存している場合に限り、これを認めることとしていた。

東京地判平28・５・13(訟月63巻11号2404頁)は、同項の規定の趣旨は、適用除外規定の適用を受けることについて納税者の意見を明らかにさせるとともに、その根拠となる資料を保存させることで、課税庁が適用除外要件の該当性を適正かつ迅速に判断することができるようにし、租税法律関係を早期に確定させるということにあると解されることに加え、租税法規は、原則として文理解釈によるべきことをも併せると、確定申告書に上記の書面を添付していない場合には、適用除外規定は適用されないと解するほかない旨判示している。

（注２）　平成29年度の改正において、タックス・ヘイブン対策税制の適用を除外する適用除外基準から、会社単位の合算課税の対象とする外国関係会社を特定するための基準(経済活動基準)へと適用除外基準の位置づけが変更されたことを踏まえ、適用除外を受けるための要件として設けられていた確定申告書への書面添付要件及び資料等の保存要件は廃止され、これらの要件に代えて、引き続き同制度の実効性を確保する観点から、税務当局が求めた場合に、外国関係会社が経済活動基準を満たすことを明らかにする書類等の提示又は提出がないときには、経済活動基準を満たさないものと推定することとされた(財務省「平成29年度税制改正の解

説」683-684頁)。

エ　適用除外基準に関する近時の改正

適用除外基準については、種々の解釈の問題が生じているが、立法でそれを解決した例として、次の４つの規定がある(金子・租税法648頁)

(ｱ) 平成22年度改正において、株式の保有を主たる事業とする外国関係会社のうち、統括業務(他の会社の事業活動の総合的な管理及び調整を通じてその収益性の向上に資する業務)が、事業基準を満たすこととされた(措置法40条の４、66条の６各２項３号イ(1))。

(ｲ) 平成28年度改正で、損保会社が外国関係会社を設立して事業を行う場合の適用除外要件について整備が行われた(措置法40条の４、66条の６各２項３号ロ)。

(ｳ) 平成29年度改正で、航空機の貸付を主たる事業とする外国関係会社のうち、本店所在地国においてその役員又は使用人が航空機の貸付を的確に行うために通常必要と認められる業務の全てに従事していること、その他一定の要件を満たすものは、事業基準を満たすこととされた(措置法40条の４、66条の６各第２項３号イ(3))。

(ｴ) 平成30年度改正で、株式の保有を主たる事業とする外国関係会社のうち、部分対象外国関係会社であるとした場合に外国金融子会社に該当することとなるものが事業基準を満たすこととされた(措置法40条の４、66条の６各第２項３号イ(2))。

オ　部分合算課税制度(資産性所得合算課税制度)

平成22年度税制改正により、適用除外要件を満たす特定外国子会社の資産性所得ないし受動的所得が、タックス・ヘイブン対策税制の適用対象に加えられ、特定所得の金額を有するときには、その部分課税対象金額(特定所得の金額の合計額(部分適用対象金額)のう

ち所有株式等に対応する部分として計算した金額)が内国法人の所得の計算上益金の額に算入されることとなった(平成29年度改正前の措置法40条の４第４項、66条の６第４項)。

これは、適用除外要件を満たす特定外国子会社等であっても、株式等の資産性所得を生み出す財産を所有することが少なくないが、そのような資産を所有することには経済的合理性が少なく、租税回避のために所有している例も多いことから、これらの資産性所得を「特定所得」としてタックス・ヘイブン対策税制の適用対象とすることとしたものである(金子・租税法655頁参照)。

この制度について、平成29年度税制改正では、部分対象外国関係会社(経済活動基準に係る要件の全てに該当する外国関係会社)に係る一定所得の部分合算課税制度を設け、部分合算課税の対象となる所得の範囲が見直された(改正後の措置法40条の４第６項、66条の６第６項、前掲「平成29年税制改正の解説」690頁以下参照)。

また、同改正では、「外国子会社の経済実態に即して課税すべき」とのＢＥＰＳプロジェクトの基本的な考え方を踏まえ、その本店所在地国の法令に準拠して銀行業を営む等の一定の要件を満たす部分対象外国関係会社(外国金融子会社等)が得る一定の所得については、部分合算課税の対象外とすることとされた(同法40条の４第８項、66条の６第８項、前掲「平成29年税制改正の解説」715頁以下参照)。

(3) 関連者等に対する利子等に関する税制

ア　過少資本税制

(ｱ) 総説

法人所得の計算上、支払利子は損金として控除されるが(法税22条３項２号)、配当は控除できない(法税22条３項３号、５項)ため、法人は株主から必要な資金を調達するに当たって、出資ないし増資をできるだけ少なめにし、その代わりに借入を多くするこ

とによって、法人税の負担を減少させることができる。これを過少資本の問題という。これに対処するため、諸外国では、国内法上の措置として、一定の場合に法人の株主からの借入を出資とみなし、それにかかる支払利子は損金に算入できないこととしている。

同じ問題は、国際取引についても生じ、外資系の法人は、外国の親会社から資金を調達する場合に、借入の形態を選択することにより、支払利子に相当する額の所得の金額を減少させることができ、その結果、外資系子会社の所在地国は法人税収を多少とも失うことになる。このような国際的租税回避に対処するため、先進諸国は、いわゆる過小資本税制を採用し、一定の要件のもとに一定の範囲で自国の内国法人が外国の親会社に支払う借入金利子の損金算入を認めないこととしている。

我が国もこのような過少資本の問題に対処するために、平成４年度の税制改正で国際取引に限って過少資本税制を導入し(措置法66条の５)、さらに平成18年度改正で重要な改正が行われた。

平成18年度改正を踏まえた現行制度は、我が国の法人と50パーセント(自己株式を除く。)以上の出資その他の特別の関係にある非居住者又は外国法人を「国外支配株主等」と呼び(措置法66条の５第５項１号)、内国法人に資金を供与する者及び当該資金の供与に関係のある者を「資金供与者等」と呼び(同項２号)、我が国の法人が国外支配株主等及び資金供与者等に負債の利子等を支払う場合において、各事業年度におけるこの両者に対する負債の平均負債残高が、国外支配株主等の資本持分の３倍を超えている場合には、国外支配株主等及び資金供与者等に対して支払う負債の利子等の額のうち、その超える部分に対応する金額を損金に算入しないこととしている(同条１項)。

なお、本制度の適用対象法人は、上記の３倍という倍数に代え

て、当該内国法人と同種の事業を営む内国法人で事業規模その他の状況が類似するものの総負債の額の純資産の額に対する比率に照らして妥当と認められる倍数を用いることができる(措置法66条の５第３項)(金子・租税法620-621頁)。

(イ) 裁判例

東京高判令３・７・７(訟月68巻９号875頁)は、過少資本税制における国外支配株主等の判定が問題となった事案において、その１審判決である東京地判令２・９・３(訟月68巻９号887頁)を引用して、①非居住者等からの借入れに該当するかの判定時期について、措置法施行令39条の13第11項３号ロは、措置法66条の５第１項の特例が適用される要件に係る「国外支配株主等」の定義(同条４項１号)に係るものであるところ、同条１項は、「国外支配株主等(略)に負債の利子等を支払う場合において」と規定しているから、国外支配株主等に該当するか否かは、利子等の支払時を基準として決定されることとなり、同条４項１号の「非居住者」であるか否か、政令で定める特殊の関係があるか否かも利子等の支払時を基準として決定されることとなり、損金算入が認められるか否かが問題とされている支払利子との関係で、「当該内国法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を当該非居住者等からの借入れにより調達していると認められれば足り、貸付けの実行時において貸主が非居住者であることを要しないものと解するのが相当であるとし、②その判定の際の事業方針決定関係の認定判断のあり方について、措置法施行令39条の13第11項３号イからハまでに掲げる事実は、事業方針決定関係の原因となる事実を例示したものと解することができ、これらの掲記の事実その他これに類する事実により事業方針決定関係があるか否かの認定判断に当たっては、取引、資金調達及び人事上のつながりを含め、当該事案において事業方針決定関係の発生に影響を及ぼすと考え

られる諸般の事情を総合して認定判断を行うのが相当であるとして、非居住者が内国法人の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係（措置法施行令（平成24年政令第105号による改正前のもの）39条の13第11項３号）を有しているものとして過少資本税制における「国外支配株主等」（措置法（平成24年法律第16号による改正前のもの）66条の５第４項１号）に該当すると判断した。

イ　過大支払利子税制

企業の所得の計算上、支払利子が損金に算入されることを利用して、関連者間の借入れを恣意的に設定し、関連者全体の費用収益には影響させずに、過大な支払利子を損金に計上することにより、税負担を圧縮しようとする租税回避行為が可能となる（金子・租税法623頁参照）。

近年、主要先進国では、租税条約において利子の源泉地国免税を進め、国際的な投資交流の促進が図られるとともに、支払利子の損金算入制限措置を強化する傾向にあったが、我が国の場合、過大な支払利子を利用した所得移転を防止する措置が十分でなく、支払利子を利用した課税標準の流出の危険に対して脆弱であったことに加え、特に企業グループ内のような関連者間においては、借入れを比較的容易に設定できるため、過大な支払利子を通じた税負担の圧縮は関連者間の租税回避の手段として用いられるおそれが高かった。そこで、このような所得金額に比して過大な利子を関連者間で支払うことを通じた租税回避を防止するため、平成24年度税制改正により過大支払利子税制が導入された（措置法66条の５の２）。

この過大支払利子税制の概要は、我が国の法人との間に直接又は間接の株式保有割合が50パーセント以上の関係にある者及び実質支配・被支配関係にある者等を「関連者等」と呼び（措置法66条の５の２第２項）、我が国の法人におけるその関連者等への純支払利子

等の額(関連者純支払利子等の額)のうち調整所得金額(当該関連者純支払利子等の額と比較するための基準とすべき所得の金額)の一定割合(50パーセント)を超える部分の金額は、当該事業年度の所得金額の計算上、損金の額に算入しないこととするというものである(同条１項)。

第４　相続税・贈与税

１　総説

相続税は、自然人の死亡に伴う相続又は遺贈(死因贈与を含む。以下同じ。)によって財産を取得した者に対して、その取得財産の価額を課税標準として課税される租税であり、所得税の補完税としての性格を有し、「財産の無償取得によって生じた経済的価値の増加に対して課される租税」である(最判昭49・９・20民集28巻６号1178頁)。

また、贈与税は、個人が贈与(死因贈与を除く。)によって財産を取得した場合に、その取得財産の価額を課税標準として課税される租税であり、相続税の補完税としての性格を有する。相続税のみが課されている場合は、生前に財産を贈与することによって、その負担を容易に回避することができるため、相続税の回避を封ずることを目的として贈与税が採用された(贈与税の負担が相続税のそれよりも高いこと、個人からの贈与のみが贈与税の対象とされていること等は、こうした事情に由来する。金子・租税法690頁)。

このように、相続税と贈与税は、密接な関係にあることから、共に一つの法律(相続税法)の中で規定されており、共通の取扱いを受ける場合が少なくなく、例えば、相続財産の評価と贈与財産の評価とは、全く同じ基準によって行われる(後記４参照)。

したがって、まず、相続税及び贈与税の各制度の概要を述べた後(後記２、３)、財産評価の問題について述べる(後記４)。

２　相続税の概要

(1) 納税義務者

ア　相続税の納税義務者は、相続又は遺贈によって財産を取得した個人である(第１編第１章第３の３(1)参照)。

イ　相続税の納税義務者は、①相続又は遺贈により財産を取得した時において国内に住所を有するか否か(「居住」か「非居住」か)、②取得財産の所在のいかんを問わず取得財産の全部について相続税が課税されるか、それとも取得財産のうち国内にあるものに対してのみ相続税が課税されるか(「無制限」か「制限」か)により、下記(ｱ)及び(ｲ)のとおり、４つの類型に分けられる(詳細は、**別表**参照)また、これら以外の類型として、「特定納税義務者」(相税１条の３第１項５号)がある。

(ｱ) 相続又は遺贈により財産を取得した時において国内に住所を有する者のうち、相続税の納税義務を負うものは以下のとおりである。

a　無制限納税義務を負う者(居住無制限納税義務者・相税１条の３第１項１号、２条１項)

(a) 一時居住者(相税１条の３第３項１号)でない者

(b) 一時居住者(被相続人が外国人被相続人(同項２号)又は非居住被相続人(同項３号)である場合を除く。)

b　制限納税義務を負う者(居住制限納税義務者・相税１条の３第１項３号、２条２項)

居住無制限納税義務者以外の者で国内にある財産を取得したもの

(ｲ) 相続又は遺贈により財産を取得した時において国内に住所を有しない者のうち、相続税の納税義務を負うものは以下のとおりである。

a　無制限納税義務を負う者(非居住無制限納税義務者・相税１

条の３第１項２号、２条１項)

(a) 日本国籍を有する者

ⅰ　相続の開始前10年以内のいずれかの時において国内に住所を有していたことがあるもの

ⅱ　相続の開始前10年以内のいずれの時においても国内に住所を有していたことがないもの(被相続人が一時居住被相続人又は非居住被相続人である場合を除く。)

(b) 日本国籍を有しない者(被相続人が一時居住被相続人又は非居住被相続人である場合を除く。)

b　制限納税義務を負う者(非居住制限納税義務者・相税１条の３第１項４号、２条２項)

非居住無制限納税義務者以外の者で国内にある財産を取得したもの

ウ　財産の所在については、相続税法が必要な定めをしている(相税10条)。

別表　相続税及び贈与税の納税義務

課税時期：令和３年４月１日～（改正法附則11）

<table>
<tr><td rowspan="2">相続人・受遺者
受贈者
被相続人
贈与者</td><td rowspan="2">日本国内に住所あり</td><td colspan="3">日本国内に住所なし</td></tr>
<tr><td>一時居住者
※1</td><td>日本国籍あり
相続開始前10年以内に住所あり</td><td>日本国籍あり
相続開始前10年以内に住所なし</td><td>日本国籍なし</td></tr>
<tr><td colspan="2">日本国内に住所あり</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>外国人被相続人※2
外国人贈与者※2</td><td>居住制限納税義務者</td><td colspan="3">非居住制限納税義務者</td></tr>
<tr><td rowspan="3">日本国内に住所なし</td><td>相続開始前10年以内に住所あり</td><td>居住無制限納税義務者</td><td colspan="3">非居住無制限納税義務者</td></tr>
<tr><td>非居住被相続人※3
非居住贈与者※3</td><td rowspan="2">居住制限納税義務者</td><td colspan="3" rowspan="2">非居住制限納税義務者</td></tr>
<tr><td>相続開始前10年以内に住所なし</td></tr>
</table>

※１　出入国管理及び難民認定法別表第１の在留資格で滞在している者で、相続の開始前15年以内において日本国内に住所を有していた期間の合計が10年以下の者

※２　出入国管理及び難民認定法別表第１の在留資格で滞在している者

※３　日本国内に住所を有していた期間、日本国籍を有していない者

（出展：税務大学校ホームページ）

(2) 相続財産の範囲（課税物件）

相続税の課税物件には、①本来の相続財産、②みなし相続財産及び③相続開始前３年以内（令和６年１月１日以後に取得する贈与財産については相続開始前７年以内）の贈与財産がある。そのうち一定の財産は、相続税の課税対象から除外されている（非課税財産）。

ア　本来の相続財産

本来の相続財産とは、一般に被相続人に帰属していた財産上の権利義務を相続又は遺贈を原因として、相続人又は受遺者が取得する財産をいうが、相続税法では、被相続人に帰属していた財産のうち、

金銭に見積もることができる経済的価値のあるもの全てをいうこととし、積極財産だけを指している。

裁判例として、①未決済の商品先物取引に係る地位が相続税の課税財産となるとしたもの(釧路地判平13・12・18訟月49巻４号1334頁)、②被相続人が、売買契約の売主として土地の譲渡契約をした後、所有権が移転する前に死亡した場合の相続財産は、たとえ当該土地の所有権が売主に残っているとしても、もはやその実質は売買代金債権を確保するための機能を有するにすぎないものであるから、譲渡代金の残金の請求権であるとしたもの(最判昭61・12・５訟月33巻８号2149頁)、逆に、③被相続人が売買契約の買主として土地の譲渡を受けた後、所有権が移転する前に死亡して相続が開始した場合の相続財産は、その土地の所有権移転請求権であるとしたもの(最判昭61・12・５集民149号263頁)、④被相続人が生前に提訴し、相続人がその地位を承継していた所得税更正処分等取消訴訟の取消判決が確定したことにより生じた過納金の還付請求権が、被相続人の相続財産を構成し、相続税の対象になるとされたもの(最判平22・10・15民集64巻７号1764頁)、⑤抽象的剰余金配当請求権は、観念的な一種の期待権ではあるが、剰余金は基準日株主に配当されるため、基準日以降においては、経済的価値のある権利ないし期待権として捉えることができると解され、相続税の課税財産に含まれるとしたもの(大阪地判令３・11・26判タ1503号58頁)等がある。

なお、措置法70条１項は、相続税の申告期限までに相続財産を特定の公益法人等に贈与した場合には相続税の課税価格に算入しない旨定め(非課税)、同条２項は、当該贈与があった日から２年を経過した日までに当該贈与財産を「公益を目的とする事業の用に供していない」場合には、当該贈与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る旨定めている。この点に関し、大阪高判平13・11・１(判時1794号39頁)は、相続人が財団法人に対して相続財産で

ある株式を贈与した事案について、贈与の日から２年を経過した日までに配当がなく、他に使用収益処分されていないから、「公益を目的とする事業の用に供していない」と認められ、同条２項が適用されるとした。

イ　みなし相続財産

(ｱ) 意義

みなし相続財産とは、法律的には被相続人から相続又は遺贈により取得したものではないが、実質的に相続又は遺贈により取得した財産と同様の経済的効果を持つものについて、課税の公平を図る見地から、相続又は遺贈により取得したものとみなして、相続税の課税対象としているものをいう。

(ｲ) 各みなし相続財産の概要

a　生命保険金等（相税３条１項１号）

被相続人の死亡によって相続人等が受け取る生命保険金等は、被相続人に帰属した後に相続人等が取得するのではなく、保険契約に基づいて被相続人の死亡という事実の発生によって、相続人等が受け取るべきものであり、法律的には相続により取得した財産とはならないが、被相続人が保険料を負担し、その死亡により相続人等が取得するものであり本来の相続財産と実質的に異ならないから、相続税法上は、相続財産とみなして、相続税を課することにした。

b　退職手当金等（相税３条１項２号）

被相続人の死亡により被相続人に支給されるべきであった退職手当金等は、相続人等が支給者から直接に支給を受けるものであって、本来の相続財産を構成しないが、その実質は、被相続人が死亡したために相続人等に支給されるものであって、本来の相続財産とは異ならないから、相続税法上は、相続財産とみなして、相続税を課することにした。

c　生命保険契約に関する権利（相税３条１項３号）

いまだ保険事故が発生していない状況の下で保険契約者と保険料負担者が異なる場合に、保険料負担者が死亡したときの保険契約者に対する課税である。

生命保険契約においては、保険会社に保険料支払義務を負う者は通常保険契約者であるが、実際には保険契約者以外の者が保険料を負担している場合があり、この場合には、その保険契約者以外の者が負担した保険料相当部分は契約者の有する生命保険契約に関する権利の価値を増加させるものであり、支払われた保険料は貯蓄性がある。しかも、保険契約者は自分が保険金の受取人でなくとも、保険事故の発生等の保険者の責任が開始されるまでは、保険契約の全部又は一部を解除して解約返戻金を受け取ることができる（保険法63条）。このように支払われた保険料相当部分は、保険事故が発生するまでは、保険契約者の実質的な財産ということができるから、相続税法上は、保険料負担者が死亡した時点を捉えて、保険契約者が保険契約に関する権利を保険料負担者であった被相続人から相続又は遺贈により取得したものとみなして相続税を課することとした。

d　定期金に関する権利（相税３条１項４号）

相続開始の時までに定期金給付事由が発生していない定期金給付契約（生命保険契約を除く。）のうち、一定の要件を満たすものである。これをみなし相続財産として課税する趣旨は、生命保険契約に関する権利（相税３条１項３号）の課税の趣旨（前記ｃ）と同様である。

e　保証期間付定期金に関する権利（相税３条１項５号）

年金給付事由又は保険事故が発生したときには、年金受取人は生存していたが、その後一定保証期間内に死亡したときに、残存保証期間中継続受取人に対して年金が支払われることとな

っている場合に、その継続受取人である相続人等が取得した残存保証期間内の年金受給権を相続財産とみなして課税するものである。

f　契約に基づかない定期金に関する権利（相税３条１項６号）

相続の効果として被相続人から承継する財産ではなく、法令その他の定めによって相続人等が直接に取得する定期金に関する権利である。

g　その他遺贈により取得したものとみなされるもの（相税４条、７条、８条、９条）

h　信託に関する権利・利益（相税９条の２及び９条の４）

現行信託法（平成18年12月15日法律108号）の制定に対応して、相続税法の中に、受益者連続型信託の受益者を含め、適正な対価を負担せずに信託の受益者となる者は信託に関する権利・利益を贈与または遺贈によって取得したものとみなす旨の規定がいくつか設けられた（相税９条の２ないし９条の６）（金子・租税法705頁）。

i　相続又は遺贈により財産を取得しなかった相続時精算課税適用者の受贈財産（相税21条の16第１項）

(ｳ) 裁判例

裁判例として、①役員が退職後、退職手当金の支給の有無が確定する前に死亡し、死亡後その支給額が確定した場合の退職金について、旧相続税法（昭和22年法律第87号）４条１項４号により相続財産とみなされるべきものであるというためには、被相続人の死亡による相続開始の際、少なくとも退職手当金等の支給されること自体は当然に予定された場合であることを要し、また、相続税として課税可能な期間内に支給額が確定する場合でなければならないとして、被相続人に対する退職手当金等の支給自体もなんら確定されず、被相続人の死亡後４年以上を経て開かれた株主総

会において、同人に対する退職金贈呈の件が決議され、その後取締役会において支給額が確定した等の事情があるときは、被相続人の相続人に対する退職慰労金名義の支給は、旧相続税法(昭和22年法律第87号)４条１項４号のみなし相続財産に含まれないとしたもの(最判昭47・12・26民集26巻10号2013頁)がある。現行の相続税法３条１項２号により、みなし相続財産とされる退職手当金等には、死亡退職の場合の退職手当金等のみでなく、生前退職ののち退職手当金の支給が確定しないままに死亡し、死亡後にようやくその支給が確定した場合のそれも含まれると解すべきである。ただし、被相続人に支給されるべきであった退職手当金といい得るためには、被相続人の死亡の際に少なくとも退職手当金等の支給されること自体は予定されていたことが必要であると解すべきであろう(金子・租税法702頁)。

また、②信託財産は、法律上受託者に帰属しており、相続税法に特別のみなし規定が置かれていない以上、信託財産自体は遺産に含まれず、被相続人が信託に対して有していた権利(信託受益権)が相続財産を構成するところ、信託受益権の評価につき、元本及び収益の双方を受益することを内容とする株式信託契約に基づく信託受益権は、被相続人の死亡後５年を経過して相続人全員が承諾した場合には解除し得る旨の制限が付されていても、相続時における当該信託財産である株式の時価によって評価すべきとしたもの(福岡地判昭49・10・１行集25巻10号1244頁)等がある(土地・建物を信託財産とする信託受益権は、相続時に信託の目的となっている財産の各構成物を取得したものとして、その課税価格を計算することとされている(昭和61年７月９日付国税庁長官通達)。)。

ウ　相続開始前３年以内に被相続人から受けた贈与財産

贈与税は相続税の補完税としての役割を持つ意味においては、課

税された贈与税は、贈与者の相続開始に係る相続税の課税上精算される必要があり、その趣旨に基づいて、相続開始前３年以内の贈与財産の価額を相続税の課税価格に加算することとした(相税19条)(注)。

(注)　令和５年度税制改正により、令和６年１月１日以後に取得する贈与財産については、相続開始前７年以内(改正前３年以内)に改正されるとともに、その財産のうち相続開始前３年以内に贈与により取得した財産「以外」の財産については、その財産の価額の合計額から100万円を控除した残額を相続税の課税価格に加算することとされた。

東京高判平14・９・18(訟月50巻11号3335頁)は、米国に在住する相続人に海外送金がされた事案について、送金に先立って書面によらない贈与契約が成立していたと認定した上、同事案における相続税法10条所定の財産取得時とは契約締結時と解すべきであり、仮にそうでなくても日本国内の銀行において電信送金による送金手続を了した時といえるので、上記相続人は本邦に所在した財産を取得したとして、上記送金に係る金員は同法19条１項により相続税の課税価格に加算されるとした。

エ　非課税財産

(ｱ) 意義

相続又は遺贈により取得した財産(みなし相続財産を含む。)であっても、社会政策的見地あるいは国民感情の面から、相続税の課税対象から除外しているもの(相税12条、措置法70条)。

(ｲ) 種類

①　皇室経済法７条の規定により皇位とともに皇嗣が受けた物(相税12条１項１号)

②　墓所、霊びよう及び祭具並びにこれらに準ずるもの(同項２号)(注)

③　一定の公益事業を行う者が取得した公益事業用財産(同項３

号)

④　条例による心身障害者共済制度に基づく給付金の受給権(同項４号)

⑤　相続人が取得した生命保険金等のうち一定の金額(同項５号)

⑥　相続人の取得した退職手当金等のうち一定の金額(同項６号)

⑦　相続人の申告書の提出期限までに国、地方公共団体、特定の公益法人又は認定特定非営利活動法人に贈与(寄附)した財産(措置法70条)

(注)　いわゆる庭内神しである祠の敷地部分に相続税法(平成19年法律第６号による改正前のもの)12条１項２号の非課税規定の適用があるかが争われた事案において、東京地判平24・６・24(判時2231号20頁)は、祠等の設備とその敷地部分は別個のものであり、祠の移設可能性も考慮すれば、その敷地部分が当然に同規定にいう「これらに準ずるもの」に該当するものではないとしながらも、当該設備と社会通念上一体の物として日常礼拝の対象とされているといってよい程度に密接不可分の関係にある相当範囲の敷地や附属設備は当該設備と一体の物として、「これらに準ずるもの」に該当し得ると判断した。

(3)　税額の計算方法

ア　概要

第１編第１章第３の３(2)のとおり、相続税の税額は、①課税価格の計算、②課税遺産額の計算、③相続税総額の計算及び④各人の納付税額の計算の４段階で行われる。

イ　課税価格の計算

(ｱ)　概要

相続税の課税標準は、相続税法上「課税価格」と呼ばれている。

各相続人及び受遺者の相続税の課税価格(各人の課税価格)を計算し、それを合計したものを「課税価格の合計額」という。

「各人の課税価格」＝「本来の相続財産の価額」＋「みなし相続財産の価額」－「非課税財産の価額」＋「相続時精算課税制度の適用を受ける財産の価額」－「債務及び葬式費用の額」＋「被相続人からの相続開始前３年以内(注)の贈与財産の価額」という計算になる。

(注)　令和６年１月１日以後に取得する贈与財産については相続開始前７年以内となる。

このようにして計算した「各人の課税価格」をそれぞれ合計して、「課税価格の合計額」を計算する。

(ｲ)　「債務及び葬式費用の額」の控除

ａ　債務

(a)　債務控除の対象となる債務の要件(相税13条１項、14条１項)

①　相続人又は包括受遺者が承継した債務であること(注)

②　相続開始の際、現に存するものであること

③　確実と認められるものであること

これらの要件の詳細については、後記４(5)参照。

(b)　債務控除の対象とならない債務

被相続人の債務であっても、非課税財産である墓所、霊びよう及び祭具並びにこれらに準ずるもの、並びに一定の公益事業を行う者が取得した公益事業用財産(前記(2)エ(ｲ)②、③)の取得、維持又は管理のために生じた債務の金額は、その財産を課税価格に算入しないこととの兼ね合いで、控除しないこととした(相税13条３項)。

ｂ　葬式費用(相税13条１項２号)

葬式費用は、前記ａの債務と本質的に異なり、本来、遺族の負担すべきものであり控除できないようにみられるが、相続開始に伴う必然的出費であり、いわば相続財産そのものが担って

いる負担ともいえることを考慮して、控除することとした。

（注）　無制限納税義務者の場合は、債務の範囲は特に限定されていないが、制限納税義務者の場合は、その範囲は限定されている（相税13条２項）。なお、東京高判平22・12・16（訟月57巻４号864頁）は、制限納税義務者が相続した国内財産について、これを目的物とする仮差押えがされている場合における被保全債権に係る債務は相続税法13条２項２号の債務に該当しないとした。

ウ　課税遺産額及び相続税総額の計算

(ｱ) 課税遺産額

前記イにより「課税価格の合計額」を計算した後、この合計額から、「遺産に係る基礎控除額」を控除して、「課税遺産額」を計算する（相税15条１項）。

「遺産に係る基礎控除額」は次の**算式**により計算した金額である。

（算式）

遺産に係る基礎控除額＝3000万円＋（600万円×法定相続人の人数）

(ｲ) 相続税の総額

その上で、「課税遺産額」を相続人が法定相続分（民法900条及び901条の相続分）に従って相続したと仮定した場合における各相続人ごとの金額を計算し、その金額に最低税率10パーセントから最高税率55パーセントまでの超過累進税率を乗じて、それぞれの税額を算出し、これらの税額を合計して「相続税の総額」を計算する（相税16条）。

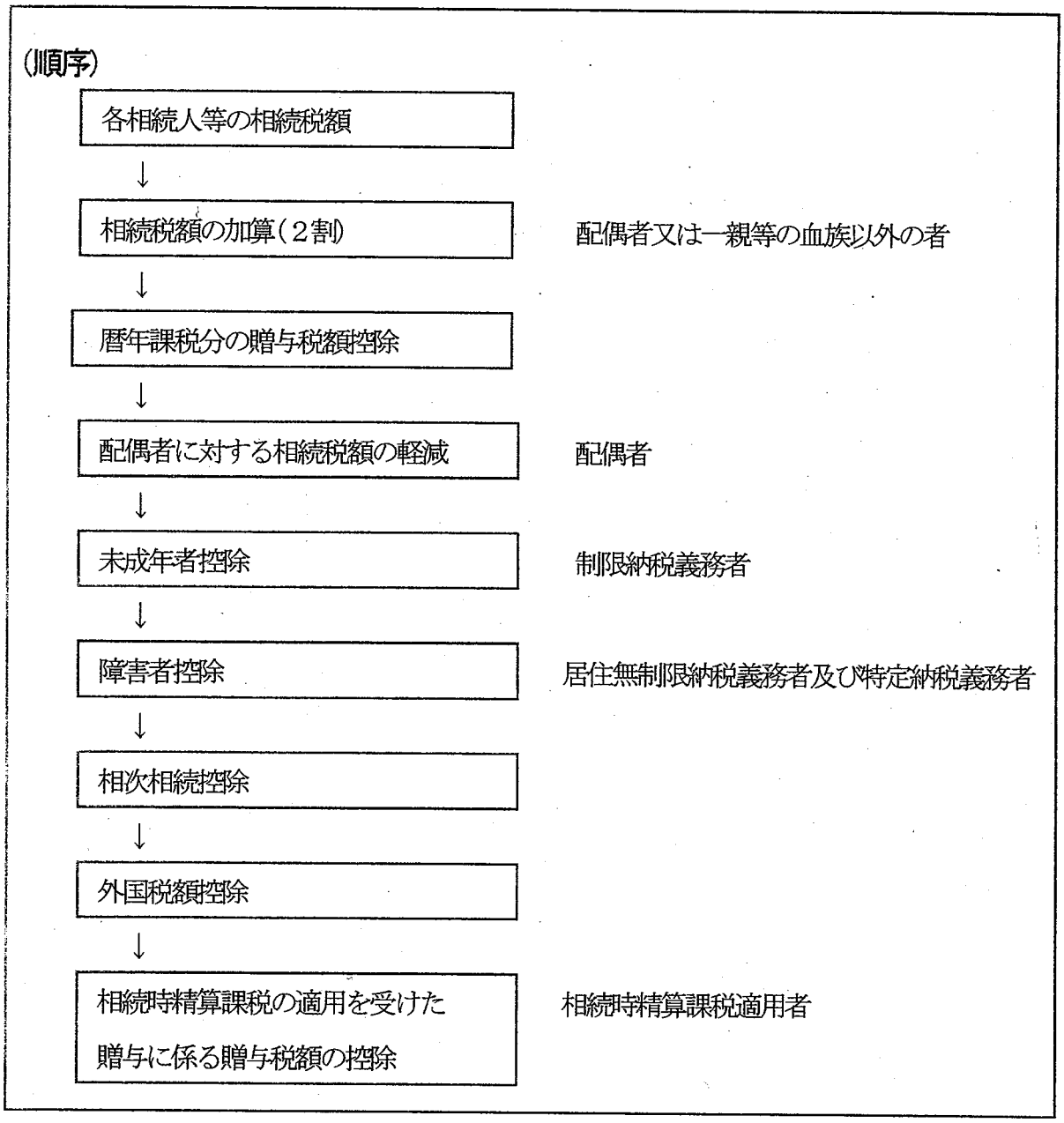
なお、基礎控除及び相続税の総額を計算する場合における相続人の数には、相続の放棄をした者を含めるほか、被相続人に養子がある場合の相続人の数は、被相続人に実子がある場合又は実子がなく養子が１人である場合には相続人たる養子の数を１人とし、また、被相続人に実子がなく養子が２人以上である場合には

相続人たる養子の数を２人として計算する(相税15条、16条)。

エ　各人の納付税額

上記「相続税の総額」に、各相続人又は受遺者の課税価格が当該被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者に係る課税価格の合計額のうちに占める割合を乗じて算出した金額が、各相続人又は受遺者の相続税額となる(相税17条)。

以上によって算出された各相続人の相続税額に対し、①一定の財産取得者については、算出税額にその２割相当額を加算し(相税18条)、また、②贈与税額控除額(相税19条)、配偶者の税額軽減額(相税19条の２)、未成年者控除額(相税19条の３)、障害者控除額(相税19条の４)がある場合には、それぞれ控除した額が各相続人の納付すべき税額となる。その**順序**は、以下のとおりである。



３　贈与税の概要

(1) 納税義務者

ア　贈与税の納税義務者は、贈与(死因贈与を除く。以下同じ。)によって財産を取得した個人である(第１編第１章第３の４(1)参照)。

イ　贈与税の納税義務者は、相続税と同様に、①贈与により財産を取得した時において国内に住所を有するか否か(「居住」か「非居住」

か)、②取得財産の所在のいかんを問わず取得財産の全部について贈与税が課税されるか、それとも取得財産のうち国内にあるものに対してのみ贈与税が課税されるか(「無制限」か「制限」か)により、下記(ア)及び(イ)のとおり、４つの類型に分けられる。

(ア) 贈与により財産を取得した時において国内に住所を有する者のうち、

a　無制限納税義務を負う者(居住無制限納税義務者・相税１条の４第１項１号、２条の２第１項)

(a) 一時居住者(相税１条の４第３項１号)でない者

(b) 一時居住者(贈与者が外国人贈与者(同項２号)又は非居住贈与者(同項３号)である場合を除く。)

b　制限納税義務を負う者(居住制限納税義務者・相税１条の４第１項３号、２条の２第２項)

居住無制限納税義務者以外の者で国内にある財産を取得したもの

(イ) 贈与により財産を取得した時において国内に住所を有しない者のうち、

a　無制限納税義務を負う者(非居住無制限納税義務者・相税１条の４第１項２号、２条の２第１項)

(a) 日本国籍を有する者

i　贈与前10年以内のいずれかの時において国内に住所を有していたことがあるもの

ii　贈与前10年以内のいずれの時においても国内に住所を有していたことがないもの(贈与者が一時居住贈与者又は非居住贈与者である場合を除く。)

(b) 日本国籍を有しない者(贈与者が一時居住贈与者又は非居住贈与者である場合を除く。)

b　制限納税義務を負う者(非居住制限納税義務者・相税１条の

４第１項４号、２条の２第２項)

非居住無制限納税義務者以外の者で国内にある財産を取得したもの

ウ　受贈者の住所の判定に関し、①香港において勤務するものとして日本を出国した者が、香港においてシンガポール法人の株式の贈与を受ける旨の契約書を作成した場合において、生活の本拠は依然として国内にあり、贈与時点で同人の住所は国内にあったとされた例(東京地判平17・１・28判タ1204号171頁)、②香港に赴任しつつ国内にも相応の日数滞在していた者が、オランダ法人の株式の贈与を受けた場合において、香港の居宅に生活の本拠たる実体があり、贈与時に国内における住所を有していたとはいえないとされた例(最判平23・２・18集民236号71頁)等がある。

エ　財産の所在については、相続税におけるのと同じルールが適用される(相税10条)。

(2) 贈与財産の範囲(課税物件)

贈与税の課税物件は、贈与によって取得した財産(本来の贈与財産)であり、財産権の対象となる一切の物及び権利が含まれる。また、みなし相続財産と同じ趣旨で、公平負担の見地から、贈与によって取得したものとみなされ、贈与税の対象とされている財産又は権利(みなし贈与財産)がある。

また、相続税の場合と同様に公益性や社会政策的見地あるいは国民感情の面から、贈与税の課税対象から除外しているものがある(非課税財産。相税21条の３、21条の４、措置法70条の２、70条の２の２及び70条の２の３)。

ア　本来の贈与財産

本来の贈与財産とは、贈与税が相続税の補完税であることから、相続税における本来の相続財産と同じ範囲に属するものである。

贈与税は、贈与契約等の原因行為そのものにではなく、その結果

として取得した経済的成果に担税力を認めて課税するものである。したがって、仮に原因行為が実体的に無効であるとしても、当該経済的成果が原因行為の無効を基因として現実に除去されない限り、贈与税の課税物件を欠くことにはならない(東京高判平13・３・15訟月48巻７号1791頁)。

イ　みなし贈与財産

(ｱ) 概要

法律的には贈与により取得したものでない財産であっても、実質的に贈与により所得した場合と同様の経済的利益を伴う財産について、課税の公平を図る観点から贈与により取得したものとみなして、贈与税の課税対象としているものがある。

①　生命保険金等(相税５条)
②　定期金に関する権利(相税６条)
③　財産の低額譲受けによる利益(相税７条)
④　債務免除等による利益(相税８条)
⑤　その他の利益の享受(相税９条)
⑥　信託財産(相税９条の２ないし９条の６)
⑦　特別の法人(持分の定めのない法人)から受ける特別の利益(相税65条１項)

(ｲ) 裁判例

みなし贈与財産の範囲に関し、最判平22・７・16(集民234号263頁)は、社団たる医療法人の定款に、出資した社員が退社時に受ける払戻し及び当該法人の解散時の残余財産分配はいずれも当該法人の一部の財産についてのみすることができる旨の定めがある場合において、当該法人の増資時における出資の引受けが相続税法９条にいう「著しく低い価額の対価で利益を受けた場合」に該当するか否かを判定するに当たり、当該法人の財産全体を基礎として当該出資を評価することに合理性があるとした。

〖対価を支払わないで、…利益を受けた場合」（相税９条本文）の意義について、大阪高判平26・６・18（税資264号順号12488）は、「贈与と同様の経済的利益の移転があったこと、すなわち、一方当事者が経済的利益を失うことによって、他方当事者が何らの対価を支払わないで当該経済的利益を享受したことを要すると解するのが相当である」として、父親の死亡に伴い、父親が会員であった社団法人の共済制度に基づき受給した死亡共済金について、相続税法９条は適用されず、所得税法９条１項15号の非課税所得には当たらない（一時所得に当たる。）とした。

その他の裁判例としては、相続税法７条にいう「著しく低い価額の対価」を認定する際に比較の対象となる「価額」とは、時価すなわち客観的な取引価額を意味し、相続税評価額を意味するものではないとしたもの（横浜地判昭57・７・28訟月29巻２号321頁）等がある。

(3) 贈与税額の計算の仕組み

贈与税額の計算の仕組みは、第１編第１章第３の４(2)**別表３**のとおりである。

ア　贈与税の課税価格の計算

贈与税の課税価格は、一暦年の間に贈与により取得した財産（非課税財産を除く本来の贈与財産）及び贈与により取得したものとみなされる財産（みなし贈与財産）の価額の合計額である。

イ　贈与税の税額の計算

前記アの課税価格から基礎控除額110万円（相税21条の５、措置法70条の２の４）及び配偶者控除額（相税21条の６）を控除した残額に、最低税率10パーセントから最高税率55パーセントまでの超過累進税率を乗じて納付すべき贈与税額を計算する（相税21条の７）。

なお、贈与税の配偶者控除は、婚姻期間が20年以上である配偶者から居住用不動産又は金銭の贈与を受けた者が、その居住用不動産

又はその金銭で取得した居住用不動産を翌年３月15日までに居住の用に供し、かつ、その後引き続いて居住の用に供する見込みである場合に、課税価格から基礎控除額とは別途に最高2000万円までが控除されるものである(相税21条の６)。

ウ　相続時精算課税の適用を受ける場合

(ｱ) 相続時精算課税制度の目的

この制度は、生前贈与について、受贈者の選択により、現行の贈与税制度に代えて、贈与時に贈与財産に低い税率で贈与税を課しておき、その後の相続時にその贈与財産と相続財産とを合計した価額を基に計算した相続税額から前記の贈与税額を控除することにより、贈与税と相続税を通じた納税を可能とする制度であり、生前贈与を容易にして、次世代への資産の移転を促進するものである。

(ｲ) 内容

60歳以上の贈与者からその贈与者の推定相続人である直系卑属のうち18歳以上である者が受けた財産については、相続時精算課税制度を選択することができる(相税21条の９第１項)。

この適用の選択は、受贈者が財産の贈与者ごとに選択することができるが、一度選択して適用を受けた場合には、当該贈与者からのその後の贈与について、全てこの制度の適用対象となる(相税21条の９第３項)とともに、当該贈与者が死亡したときの相続税の計算においては、この適用を受けて取得した贈与財産の価額を、相続時精算課税適用者の相続税の課税価格に加算して計算することとなる(相税21条の15)。

a　課税標準の計算

相続時精算課税制度を選択した場合の課税価格は、その適用を受ける贈与者(特定贈与者)ごとに、その年中において贈与により取得した財産の価額を合計し、その合計額をもって、それ

ぞれの特定贈与者ごとの贈与税の課税価格とされる(相税21条の10)。

なお、相続時精算課税の適用を選択していない贈与者から受けた贈与財産については、相続時精算課税の適用を受ける贈与財産の課税価格とは別に、前記ア・イの通常の場合の計算に従って、贈与税の課税価格及び税額を計算することとなる。

ｂ　税額の計算

前記ａにより計算した特定贈与者ごとの課税価格から、2500万円の特別控除額(前年までに当該特定贈与者からの贈与について既にこの特別控除額の控除を受けているときには、その残額)を控除し(相税21条の12)、その残額に対してそれぞれ20パーセントの税率を乗じて贈与税額を計算する(相税21条の13)。

４　財産の評価基準

(1) 概要

ア　相続税法22条は、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、特別に定める場合を除き、当該財産の取得の時における時価によるとしているが、「取得の時における時価」とは、「当該財産の客観的交換価値、すなわちそれぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」をいう(東京地判平17・11・10税資255号順号10199、その控訴審である東京高判平18・３・28税資256号順号10355。他の裁判例もおおむね同旨である。なお、最判平22・７・16集民234号263頁、最判令４・４・19民集76巻４号411頁参照)。

財産の評価の時点は、取得の時であるから、相続税にあっては、被相続人又は遺贈者の死亡の日であり、贈与税にあっては、贈与によって財産を取得した日となる。したがって、相続又は贈与の後に、財産の価値が何らかの事情によって下落した場合であっても、相続税等の課税価格に算入される金額は、相続時又は贈与時のその財産

の時価となる(最判平元・６・６税資173号１頁、大阪高判昭62・９・29行集38巻８・９号1038頁)。

イ　相続税法は、地上権、永小作権、配偶者居住権等、定期金に関する権利及び立木のように、特にその評価の困難な若干の財産については、その価額の算定について一義的な規定を設けている(相税23ないし26条。法定評価)。

そのほかの財産については、時価により評価され、その時価については解釈に委ねられているが、全ての財産の客観的な交換価値が必ずしも一義的に確定されるものではない。そこで、国税庁は、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地から、相続財産の価額の画一的評価方法として、評価通達を採用している。すなわち、相続税及び贈与税並びに地価税に共通の財産評価に関する基本通達として、「財産評価基本通達」(平成３年12月18日課評２－４、課資１－６)と題する通達が定められており(そのほかにも、多数の個別通達がある。)、現実の評価事務はこの通達に従って行われている。

評価通達に基づいて評価することについては、多くの裁判例でその合理性が認められている(注)。

なお、評価通達に定められた株式保有特定会社の株式の評価方法につき、一般的な合理性を承認しつつも、本件相続の開始時を基準とすると同通達を形式的に適用し得ない事情があるとした裁判例として、東京地判平24・３・２(判時2180号18頁、その控訴審である東京高判平25・２・28税資263号順号12157により維持。)がある。

(注)　土地の評価について大阪高判昭54・７・12(税資106号７頁)、取引相場のない株式の評価について大阪地判昭54・10・17(行集30巻10号1699頁)、貸付信託の受益証券、預貯金及び配当期待権の評価について名古屋地判昭61・１・31(税資150号132頁)等がある。

ウ　評価通達の趣旨・目的について、裁判例は、「財産が多種多様で

あり、時価の評価が必ずしも容易なことではなく、評価に関与する者次第で個人差があり得るため、納税者間の公平の確保、納税者及び課税庁双方の便宜、経費の節減等の観点から、評価に関する通達により全国一律の統一的な評価の方法を定めることを予定し、これにより財産の評価がされることを当然の前提とする趣旨である」とした上で、「同法の上記趣旨に鑑みれば、評価対象の不動産に適用される評価通達の定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであり、かつ、当該不動産の贈与税の課税価格がその評価方法に従って決定された場合には、上記課税価格は、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、贈与時における当該不動産の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認するのが相当である（最高裁平成24年（行ヒ）同25年７月12日第二小法廷判決・民集67巻６号1255頁参照）」とする（東京高判平27・12・17訟月62巻８号1404頁（最決平29・３・２税資267号順号12985・上告棄却・不受理とされ確定）。同旨の裁判例として、東京地判平27・６・25税資265号順号12683、東京地判平28・７・20税資266号順号12887、東京地判平29・３・３税資267号順号12986等）。前記東京高判平27・12・17が参照判例として挙げる前記最判平25・７・12の調査官解説は、私見であるとした上で、「財産評価基本通達は評価基準（編注：固定資産評価基準）のように法律の委任に基づくものではないが、評価の統一を図るため財産の時価の算定に係る技術的かつ細目的な基準として定められていることについては評価基準と共通するものといえ、本判決の判決要旨２（編注：評価対象の土地に適用される固定資産評価基準の定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであり、かつ、固定資産課税台帳に登録された基準年度に係る賦課期日における当該土地の価格がその評価方法に従って決定された価格を上回るものでない

場合には、その登録された価格は、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認される。）と同様の判断枠組みが妥当するものと解し得るのではなかろうか。」としている（最判解〈民事〉平成25年度352頁）。

そうすると、相続税に係る課税処分の取消訴訟における判断枠組みは、課税庁側が、当該課税処分が評価通達の定めに従って相続財産の価額を評価して行ったものであること、評価通達の定めが一般的合理性を有することを主張立証した場合には、当該価額が客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものでないことが推認され、納税者は、評価通達の定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存することを主張・立証し、その推認を覆す必要があるものと解される（東京高判平17・１・12税資255号順号9884、札幌高判平23・12・２税資261号順号11825、札幌高判平24・４・20税資262号順号11933等参照）（注）。

エ　評価通達の定める方法により評価した額と相続税法22条の「時価」との関係について、最判令４・４・19（民集76巻４号411頁）は、更正処分の基礎とされた相続財産の価額が客観的な交換価値としての時価を上回るものでない限り、評価通達の定める方法により評価した額を上回っていたとしても、同条に違反するものではないことを明らかにした。

（注）　特別の事情の存否に関し、大阪地判平29・６・15税資267号順号13024は、市街化区域内にある無道路地である雑種地について、評価通達に定める無道路地補正では、接道義務を満たしていないことを十分に反映することができず、これは評価通達によっては適正な時価を算定することができない特別の事情ということができるとした。

なお、前記最判平25・７・12の千葉勝美裁判官の補足意見において、

「特別の事情（又はその評価方法自体の一般的な合理性の欠如）についての主張立証をしないまま独自の鑑定意見書等を提出したところで、その意見書の内容自体は是認できるものであったとしても、それだけでは当該登録価格が適正な時価であることの推認を覆すことにはならない」とされていることは、相続税法22条の時価の解釈についても参考になるものと考えられる。

オ　もっとも、評価通達は、財産一般についての原則的な評価方法を定めたものにすぎないのであるから、納税者間の公平及び納税者の信頼保護の見地から、評価通達に基づいて評価することが個別的・具体的妥当性を欠き、著しく不合理な結果になると認められる場合には、「この通達の定めによつて評価することが著しく不適当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」とする評価通達６により、評価通達に定められた方法以外の方法による評価が当然に予定されているものと考えられる（金子・租税法735頁）。この点は、従前から裁判例においても同様に考えられており、例えば、評価通達で、借地権が設定されている土地の底地価額は、当該土地の更地価額の一定割合として評価するものとされている場合に、ある借地権付土地について、権利金の授受が行われていない代わりに、特別に高い地代が約定されており、しかも地代が地価の上昇に伴って増額されている場合には、その底地価額を評価通達の基準よりも高く評価することは、違法とはいえないとした（最判昭49・６・28税資75号1123頁、東京地判昭45・７・29訟月16巻11号1361頁）ものがある。

カ　従来の裁判例においても、評価通達に定められた評価方式を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかな場合には、別の評価方式によることも許されると解されていた（東京地判平４・７・29行集43巻６・７号999頁、東京地判平４・３・11判時1416号7

3頁、東京地判平５・２・16判タ845号240頁)が、具体的にどのような場合に許されるのか(評価通達の定める方法により評価した額と実勢価格とのかい離か、当該財産を取得した経緯や目的か等)、明確ではなかった。この点について、最判令４・４・19(民集76巻４号411頁)は、課税庁が評価通達に従って画一的に相続財産の価額の評価を行っていることを指摘し、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとすることは、当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、租税法上の一般原則としての平等原則に違反するものとして違法になるとした上で、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」がある場合には、上記平等原則に違反しないとの判断枠組みを示した。同判断枠組みは、評価通達の定める方法により評価した価額を上回る額を相続財産の価額としてされた更正処分の適否が問題となる事案一般に妥当する法理判断であると考えられる。

なお、前記最判令４・４・19は、通達評価額を上回る額を相続財産の価額としてされた更正処分の適否が問題となった事案において従来の下級審裁判例が用いてきた、特定の納税者についてのみ通達評価額によらないことは原則として許されないが、「特別の事情」があるときは他の合理的な方法によって評価した額によることができる(前記東京地判平４・３・11等)という判断枠組みに関し、①課税庁の評価額が相続税法22条の「時価」を上回るか、②課税庁が通達評価額を上回る財産評価を行うことが許されるか、という２つ論点が、従前の裁判例では必ずしも明確に区別されていなかったため、これらを別個のものとして整理し、②に関し通達は法的拘束力を有しないことを確認的に述べた上で、恣意的に通達評価額を上回る評価をすることが許されない根拠が、租税平等原則にあること(裏返

せば、画一的評価によらない合理的な事情がある場合は、平等原則に反しないこと)を明らかにし、上記整理の観点から、原則として通達評価額によるべき根拠が平等原則にあることを踏まえ、「特別の事情」の文言を用いることを避け、「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」という文言を用いたものと解される(判タ1499号66-67頁参照)。

したがって、前記最判令４・４・19は、課税庁が本件評価通達に基づいて算出した課税価格に基づいて更正処分等をした事案には、その射程が及ぶものではないと解される。この点、東京地判平25・10・22(税資263号順号12314)及びその控訴審である東京高判平26・３・18(税資264号順号12434・原審維持)は、「被告は、評価通達の定める評価方法を画一的に適用するという形式的な公平を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかであるなど、評価通達によらないことが正当として是認されるような特別の事情がある場合を除き、評価通達の定める評価方法により評価することが相当というべきであるとして、本件について、「評価通達によらないことが正当として是認されるような特別の事情」が認められるかどうかという観点からの主張をしている。しかし、これは、評価通達の定める評価方法によって財産の時価を画一的に評価しこれに基づいて課税をするという課税実務が一般的に定着していることを前提として、特定の財産について、評価通達の定める評価方法以外の方法によって時価を評価し、その結果に基づいて課税をすることは、それが正当として是認されるような特別の事情がある場合を除き、租税公平主義ないし租税平等主義の観点から許されないということを意味するものと解される。そうすると、評価通達の定める評価方法以外の方法によって財産の時価が評価され、その結果に基づいて課税処分がされたような場合には、当該課税処分の取消訴訟において、課税庁側は、当該課税処分が租税公平

主義ないし租税平等主義の観点からも適法であるというために、上記のような「評価通達によらないことが正当として是認されるような特別の事情」があることを主張立証すべきものと考えられるが、本件のように、評価通達の定める評価方法によって財産の時価が評価されて、その結果に基づいて課税処分がされ、また、当該課税処分の取消訴訟においても、課税庁側が、評価通達の定める評価方法による評価額をもって時価と主張しているような場合においては、租税公平主義ないし租税平等主義の観点、すなわち評価通達によらない課税処分の許容性が問題となるものではないから、当該課税処分の取消訴訟において、上記のような「評価通達によらないことが正当として是認されるような特別の事情」の有無が主張立証の対象となるものと解することはできない。」と判示しているところ、上記の理解に沿う裁判例である。

(2) 不動産の評価

ア　評価の原則が時価主義をとり、客観的な交換価値を示す価額を求めようとしている以上、財産の評価は自由な取引が行われる市場で通常成立すると認められる売買実例価額によることが最も望ましいが、課税の対象となる財産は、必ずしも売買実例価額の把握が可能な財産に限られないことから、評価通達においては、実務上可能な方法で、しかもなるべく容易かつ的確に時価を算定するという観点から、財産の種類の異なるごとに、それぞれの財産の本質に応じた評価の方法を採用している。不動産の評価においても、このような考え方に基づき、土地については、近傍の土地の売買実例価額や標準地についての公示価格、不動産鑑定士等による鑑定評価額及び精通者意見価格等を基として評価する「路線価方式」や「倍率方式」によって評価することとしている。他方、家屋については、再建築価格を基準として評価される「固定資産税評価額」に倍率を乗じて評価することとしている(固定資産税評価額に乗ずる倍率は評価通

達別表１で「1.0」と定めている。)。家屋について、再建築価格を基準とする評価としているのは、売買実例価額は、個別的な事情による偏差があるほか、家屋の取引が一般的に宅地とともに行われている現状からして、そのうち家屋の部分を分離することが困難である等の事情を踏まえたものである。

イ　土地の評価は、宅地、田、畑、山林、原野、牧場、池沼、鉱泉地及び雑種地の地目別に実際の面積に基づいて(評価通達７、８)、相続、遺贈又は贈与により当該財産を取得した時の時価により行う(相税22条)。なお、国税庁では、内部的な取扱いを統一するとともに納税者の利便を考慮し、評価基準を作成して公開している。この評価基準は、評価時点をその年の１月１日とし、例えば、宅地であれば、路線価方式(市街地的形態を形成する地域)及び倍率方式(市街地的形態を形成する地域以外の地域)により評価する(評価通達11)こととされ、この場合の路線価や倍率については評価基準書により公開される。

その評価額は、評価の確実性を重視しているため、実際の取引価額を下回る傾向にある(国税庁は宅地については地価公示価格の80パーセント程度に評価するとしている。平成３年分以前は70パーセント程度)。このため、相続税評価額と時価とのかい離を利用した租税回避(相続開始直前に借入金で土地を購入し、相続開始後に売却するというもので、借入金額と評価額との差額が相続財産の課税価格をマイナスにするというもの)のケースが生じるなどした。

ウ　このように土地が一般的に低く評価されている状況を前提とすると、合理的な理由がないにもかかわらず、特定の土地についてのみ一般的評価水準を超えて高く評価することは、平等原則に反して違法になると解すべきであり、また、基本通達の基本的内容は、長期間にわたる継続的・一般的適用とそれに対する国民一般の法的確信の結果として、現在では行政先例法になっていると解されるので、

特段の理由がないにもかかわらず、特定の土地について基本通達と異なる方法を用いて高く評価することは違法であると解されていた（金子・租税法739-740頁）ところ、前記最判令４・４・19も、「租税法上の一般原則としての平等原則は、租税法の適用に関し、同様の状況にあるものは同様に取り扱われることを要求するものと解される。そして、評価通達は相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものであり、課税庁がこれに従って画一的な評価を行っていることは公知の事実であるから、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとすることは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、上記の平等原則に違反するものとして違法というべきである。」と判示した一方で、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」がある場合には、評価通達の定める方法により評価した価額を上回る額を相続財産の価額としてされた更正処分も許容されるとした。もっとも、同判決は、評価通達による評価額と鑑定評価額との間に大きなかい離があることは、「このことをもって上記事情（引用者注：実質的な租税負担の公平に反するというべき事情）があるということはできない」とする。[redacted]

エ　居住用の区分所有財産(いわゆる分譲マンション)について、近年、相続税評価額と売買実例価額とが大きくかい離するケースがあり、平成30年中に取引された全国の分譲マンションの相続税評価額と売買実例価額とのかい離について取引実態等を確認したところ、平均で2.34倍のかい離が把握され、かつ、約65パーセントの事例で２倍以上乖離していることが把握された。また、不動産の相続税評価額と市場価格とに大きなかい離がある事例について、前記最判令４・４・19判決以降、当該かい離に対する批判等を受け、課税の公平を図りつつ、納税者の予見可能性を確保する観点から、分譲マンションについて、評価方法を見直す必要性が認められ、令和６年１月１日以後に相続、遺贈又は贈与により取得した財産の評価については、令和５年９月28日付課評２－74ほか１課共同「居住用の区分所有財産の評価について」(法令解釈通達)が適用されることとなった。もっとも、同通達及び評価通達の定める評価方法によって評価することが著しく不適当と認められる場合には、評価通達６が適用されることから、その結果として、上記通達を適用した価額よりも高い価額により評価することもある一方で、マンションの市場価格の大幅な下落その他上記通達の定める評価方法に反映されない事情が存することにより、上記通達の定める評価方法によって評価することが適当でないと認められる場合には、個別に課税時期における時価を鑑定評価その他合理的な方法により算定し、一室の区分所有権等に係る敷地利用権の価額とすることができるものであり、この点は、他の財産の評価におけるこれまでの扱いと違いはないとされている(令和５年10月11日資産評価企画官情報第２号資産課税課情報第16号「居住用の区分所有財産の評価について」(法令解釈通達)の趣旨について（情報))。

オ　相続開始前に土地購入契約を締結しその代金を支払ったものの、土地の引渡しを了していない場合には、相続財産は、土地の所有権

移転請求権であり、所有権移転請求権（当該土地の取引価額と同額）として評価すべきである（前記最判昭61・12・５、東京高判昭55・５・21訟月26巻８号1444頁等）。

また、裁判例として、信託の対象となる土地・建物が貸家または貸家建付地ないし事業用宅地にあたるかどうかは、相続開始時にそれが賃貸の用に供されているかどうかによって判定されるとして、信託中の土地建物が相続開始時点ではいまだ貸付けの用に供されていないから評価減の対象からは除かれるとしたものがある（東京地判平６・７・22行集45巻７号1634頁、その控訴審東京高判平６・12・22行集45巻12号2063頁）。

(3) 株式の評価

株式は、上場株式、気配相場等のある株式及び取引相場のない株式の三つに区分して評価を行う（評価通達168）。

ア　上場株式（注）

原則として、それが上場されている証券取引所の公表する課税時期の最終価格によって評価するが、その価格が課税時期の属する月以前３か月間の毎日の最終価格の各月ごとの平均額のうち最も低い価額を超える場合には、その最も低い価額により評価する（評価通達169）。

（注）　上場株式について、相続開始後の株価の変動を考慮しなくても差し支えないとしたものに、前記大阪高判昭62・９・29、前記最判平元・６・６がある。

イ　気配相場等のある株式

気配相場等のある株式のうち、①登録銘柄及び店頭管理銘柄の株式の価額は、日本証券業協会の公表する課税時期の取引価格によって評価するが、その価格が課税時期の属する月以前３か月間の取引価格の月平均額のうち最も低い価額を超える場合には、その最も低い価額によって評価する。また、②公開途上にある株式は、上場又

は登録に際して公募等が行われる場合には、その公開価格によって評価し、上場又は登録に際して公募等が行われない場合には、取引価格等を勘案して評価する(評価通達174)。

ウ　取引相場のない株式

(ｱ) 原則的評価方法

評価会社を従業員数・総資産価額ないし年間取引金額の規模によって大会社・中会社及び小会社に区分し、次のように評価する(評価通達178本文、179)。

ａ　大会社の株式

類似業種比準価額法によって評価する。ただし、納税者の選択によって、純資産価額法によって評価することが認められている。

類似業種比準価額とは、評価会社(評価すべき株式の発行会社)と同一ないし類似の業種の上場会社の平均株価等に比準して算出された評価額のことである(評価通達180ないし183の２)。株価の決定要素としては、一株当たりの配当金額、利益金額及び純資産価額(帳簿価額によることとされている。)の三つが最も重要であるという考慮から、評価会社のこれらの三つの要素を、類似業種のこれら三つの要素の平均値と対比させ、それを通じて類似業種の平均株価に対応する金額を算出した上、評価の安全性を図るためにその70パーセント(中会社は60パーセント、小会社は50パーセント)をもって評価会社の株式の評価額とすることとされている。

また、純資産価額法とは、評価会社の一株当たりの純資産価額によってその株価を評価する方法であり、一株当たりの純資産価額とは、評価会社の正味財産価額(相続税評価額で計算した金額)から、課税時期における負債の合計額(評価通達186参照)並びに課税時期における評価差額(相続税評価額による純資

産価額から帳簿価額による純資産額を控除した金額)に対する法人税等に相当する金額(評価通達186－２)を控除し、それを発行済株式数で除して得られる金額のことである(評価通達185)。

b　中会社の株式

類似業種比準価額法と純資産価額法とを併用する方式で評価する。ただし、納税者の選択により純資産価額法によって評価することが認められている。

c　小会社の株式(注)

純資産価額法によって評価するが、納税者の選択により、中会社の場合と同様に類似業種比準価額法と純資産価額法とを併用する方式により評価することができる。

(注)　同族小会社の株式について、純資産価額方式で評価することに合理性があるとした事例として、名古屋高判昭53・12・21(訟月25巻４号1188頁)、神戸地判昭55・５・２(訟月26巻８号1424頁)等がある。また、退社による出資持分の払戻しが禁止されていない医療法人の出資持分の評価につき、純資産価額方式の適用を認めた例として、東京高判昭54・４・17(行集30巻４号762頁)等がある。

(イ) 同族株主以外の株主等が取得した株式の評価方法

原則的な評価方法の例外として、取得後の持株割合の低い者の取得した「同族株主以外の株主が取得した株式」については、類似業種比準方式より安価に算定される配当還元方式で評価するものとされている(評価通達178ただし書、188、188－２)。配当還元方式は、株価構成要素(株式一株当たりの利益金額、配当金額及び純資産価額)のうち、配当金額だけに着目して、配当金を収益還元することによりその元本である株式の価額を算定する方式である(評価通達188－２)。

これは、同族株主以外の株主は、一般的に、持株割合が僅少で会社の事業経営に対する影響力が少なく、ただ単に配当を期待するにとどまるという経済的実質のほか、評価手続の簡便性を考慮した取扱いであると考えられる（東京地判平８・12・13訟月44巻３号390頁）。

もっとも、前記のとおり、評価通達に基づいて評価することが個別的・具体的妥当性を欠き、著しく不合理な結果になると認められる場合には、評価通達に定められた方法以外の方法による評価が予定されている。

この点に関し、東京高判平17・１・19（訟月51巻10号2629頁）は、評価通達における例外的評価方法たる配当還元方式は、評価会社の経営に関して実行支配力のない同族株主以外の株主の保有する株式に限って例外的に適用されるものであって、評価会社の経営に対して実行支配力を有する同族株主の保有する株式について適用されるべきものではないと判示し、同族株主以外の株主の取得した株式について、評価通達を画一的に適用することが著しく不適当と認められる特別の事情があるとして、配当還元方式でなく類似業種比準方式を用いてした更正処分は適法であるとした。

また、同族株主以外の株主が取得した株式の評価につき、配当還元方式で評価されることを利用した租税回避行為について、配当還元方式を採用する評価通達の趣旨は当てはまらないとされた裁判例として、東京地判平11・３・25（訟月47巻５号1163頁）、千葉地判平12・３・27（訟月47巻６号1657頁）等がある。

(ウ) 純資産価額の算定に当たり控除すべき負債

純資産価額法において控除すべき負債の額の意義については、争いがあり得るが、「確実と認められる債務」に限ると考えられている（金子・租税法747頁）。例えば、従業員が将来退職した場合に支払うべき退職金は、債務として未確定であり、それが将来

確実に支払われるかどうかも不確定であるから、ここでいう負債には含まれない(東京高判昭55・９・18行集31巻９号1902頁)。

しかし、被相続人たる役員の死亡に伴い、株主総会の決議によって退職給与の支給が行われる場合には、退職給与がみなし相続財産に含まれることから(相税３条１項２号)、その役員の所有に係る当該会社の株式の相続税評価を純資産価額法で行う場合には、退職手当金は控除の対象となる負債に含まれると解され(金子・租税法747頁)、負債として控除すべき未納法人税等の計算に際しても、この退職給与を控除して計算することとなる(名古屋地判昭60・２・25行集36巻２号237頁、その控訴審名古屋高判昭60・12・23行集36巻11・12号2011頁)。この場合の退職手当金は、課税時期(役員の死亡時)には債務として未確定であるが、その支給及び金額は予想できるし、負債としてその控除を認めないと、結果的に二重課税が生ずることになるからである。

また、評価差額に対する法人税額等相当額の控除に関し、法人税の事件ではあるが、最判平18・１・24(集民219号285頁)は、「財産評価基本通達(平成12年課評２－４、課資２－249による改正前のもの)185が、１株当たりの純資産価額の算定に当たり法人税額等相当額を控除するものとしているのは、個人が財産を直接所有し、支配している場合と、個人が当該財産を会社を通じて間接的に所有し、支配している場合との評価の均衡を図るためであり、評価の対象となる会社が現実に解散されることを前提としていることによるものではない。したがって、営業活動を順調に行って存続している会社の株式の相続及び贈与に係る相続税及び贈与税の課税においても、法人税額等相当額を控除して当該会社の１株当たりの純資産価額を算定することは、一般的に合理性があるものとして、課税実務の取扱いとして定着していたものである。」と判示した。

(4) その他の財産の評価

営業権の財産的価値を認めるか否かについては、問題があるが、評価通達では、超過利益がある場合に評価する旨定めているところ(評価通達165)、東京地判昭63・１・27(税資163号23頁)は、前記評価通達の考え方を是認している(その控訴審東京高判平元・５・30税資170号536頁も同旨)。

また、家屋の評価については、その家屋の固定資産税評価額によるが、建築中の家屋については、その家屋の費用原価の70パーセント相当額とされているところ(評価通達89、91)、最判昭56・12・８(税資121号493頁)は、４階建ての建物のうち２階部分につき相続開始前において改造工事が行われている場合において、当該２階部分につき改造工事費用の100分の70に相当する金額をもって評価しても不合理とはいえないとしている。

(5) 債務の評価

ア　相続税の課税価格の計算上、相続開始のときに現に存する被相続人の債務で確実と認められるものの金額は、各相続人又は受遺者(包括遺贈を受けた者及び相続人に当たる者に限る)の負担に属する部分につき、その者の相続財産の価額から控除される(相税13条、14条１項)。

すなわち、相続財産から控除される債務は、相続人又は包括受遺者が承継した債務であることを当然の前提として、①相続開始の際に現に存すること(現存性)、②確実と認められること(確実性)、の二つの要件を満たすことを要する。

(ア) 債務が「相続開始の際」に現に存するとは、被相続人の死亡より前に債務が発生していることを意味する(注)。

(イ) 債務が「確実と認められる」こと、すなわち確実な債務とは、債務の存在と履行が確実と認められる債務を意味するとされ(山口地判昭56・８・27訟月28巻４号848頁、被相続人の連帯保証債

務及び物上保証債務について東京高判平12・１・26訟月46巻12号4365頁)、書面によらない贈与契約は贈与者において取り消すことができるが、諸般の状況からみて取消権の行使がされず、その債務が履行されることが確実と認定できる場合には、確実と認められる債務に当たるとされている(東京高判平４・２・６行集43巻２号123頁)。

これに対し、確実な債務とは、法人税において損金算入の対象となるとされている確定債務と同様に、①債務の成立、②具体的給付原因事実の発生、③計算可能性を満たすことが必要であるとする裁判例(東京高判昭55・９・18行集31巻９号1902頁)もある。

[redacted]

(注)　東京地判平８・２・28(判時1568号44頁)は、被相続人の事業を承継した使用人であった相続人が地位の混同による雇用契約の終了を原因とする退職金債務が発生しているとして、当該退職金債務を債務控除すべきであるとして争った事案において、「「相続開始の際」とは、相続の開始、すなわち被相続人の死亡及び被相続人の死亡に近接し、かつ、社会通念上これから起因して生じる事態の経過を含めた時間の範囲を示すものと解すべきである。」と判示して、被相続人の死亡時に地位の混同によって発生する退職金債務であっても「相続開始の際」に現に存するといえるとしている。もっとも、同東京地判は、当該雇用契約においては、前記のような事由が退職金支給事由になっていなかったから、被相続人の死亡時に退職金債務は発生していなかったとして、結局、原告の主張を排斥している。しかし、「相続開始の際」について前記判示のように拡張解釈しな

くとも、退職金債務は、雇用契約の時点で就業規則等の定める支給条件を停止条件とする債務として既に発生していると考えることも可能であり、そうすると、債務の確実性の要件を満たすかの問題となり、言い換えれば、条件成就の蓋然性が高いか否かの問題として考えることも可能であろう。なお、控訴審判決（東京高判平８・10・16税資221号54頁）は、雇用関係は当然には消滅せず退職金債務は発生しない旨判断している。

イ　控除すべき債務の金額は、相続時の現況による（相税22条）。これを「現況主義」という。これは、相続税が、財産の無償取得によって生じた財産的価値の増加に対して課される租税であるから、その課税価格の算出に当たっては、取得財産と控除債務の双方にそれぞれ現に有する客観的経済価値によって評価すべきところ、控除債務については、その性質上客観的な交換価値なるものがないことから、交換価値を意味する「時価」に代えて、その「現況」により控除すべき金額を評価する趣旨である（前記最判昭49・９・20）。したがって、控除債務が弁済額確定の債務であっても、その金額が当然に当該債務の相続開始のときにおける消極的経済価値を示すものとして課税価格算出の基礎となるものではなく、その利率や弁済期等の現況によって控除すべき金額を個別的に評価することが必要であり、弁済額未確定の債務は、弁済すべきことが確実と認められる金額の限度で評価される。

現況主義の趣旨からすると、弁済期未到来の金銭債務は、通常の利率による利息の定めがあるときは、債務の元本金額をそのまま控除すべき債務の額と評価すべきであるが、弁済期未到来の無利息又は低利の金銭債務は、通常の利率による利息相当分又はそれと約定利率による利息との差額に相当する経済的利益を弁済期が到来するまで毎年留保し得ることになるから、その経済的利益の現在価値を元本額から差し引くべきであるものの、この現在価値については、

通常の利率により弁済期までの中間利息を控除して得られた額と評価すべきであるとされている(前記最判昭49・９・20)。

なお、東京高判平17・２・17(訟月52巻４号1217頁)は、相続税の課税価格を算定するに当たり、定期借地権に係る無利息の預り保証金を債務控除する場合の金銭債務の評価につき、相続の開始時を基準として過去10年間にわたる長期国債の応募者利回り及び長期プライムレートの平均値を用いて、留保される毎年の経済的利益の計算において適用すべき通常の利率を算定し、当該利率は年4.5パーセント程度であると認めて、当該利率により弁済期までの中間利息を控除して得られたその現在価値を元本金額から差し引いた金額をもって相続開始の時における控除すべき債務の額とするのが相当であると判断した。

ウ　債務控除の対象となる債務の範囲は、被相続人が負担する納税義務の範囲に応じて異なる。すなわち、無制限納税義務者(相税１条の３第１項１号、２号)は、その者が相続又は遺贈により取得した財産の全部に対して相続税が課される一方で、債務控除の範囲は限定されていない。これに対し、制限納税義務者(同項３号、４号)は、その者が相続又は遺贈により取得した財産のうち、国内財産に対してのみに相続税を課される一方、債務控除の範囲は、相続税法13条２項各号に列挙する債務に限定されている。

この点に関し、同項２号は、相続財産を目的とする留置権、特別の先取特権、質権又は抵当権で担保される債務を列挙しているが、国内財産を目的とする仮差押えの被保全債権に係る債務は、同号の「債務」に該当せず、制限納税義務者の債務控除の対象にならない(東京高判平22・12・16訟月57巻４号864頁)。

第５　消費税

１　総説

(1) 一般概念としての消費税は、物品やサービスの消費に担税力を認めて課される租税であり、最終的な消費行為そのものを対象として課される租税である直接消費税と、最終的な消費行為よりも前の段階で物品やサービスに対する課税が行われ、税負担が物品やサービスのコストに含められて最終的に消費者に転嫁することが予定されている租税である間接消費税とに区分される。

そして、間接消費税は、法令の定めによって特に課税の対象とされた物品やサービスに対してのみ課される個別消費税と、原則として全ての物品及びサービスの消費に対して課され、法令の定めによって課税対象から除外されない限り、課税の対象とされる一般消費税とに区別される。また、間接消費税には、製造から小売に至る一つの取引段階でのみ課税する単段階消費税と、複数の段階で課税する多段階消費税の区別があり、多段階一般消費税には、各段階の売上金額を課税標準として課税する取引高税と、各段階の付加価値を課税標準として課税する付加価値税の区別がある。

(2) 我が国の消費税は、以上の区別のうち付加価値税の性質を持つ多段階課税一般消費税であり、消費に広く公平な負担を求めるという観点から、金融取引や資本取引、医療、福祉、身体障害者用物品等の一部のものを除き(消税６条、別表第１及び第２参照)、国内における商品の販売やサービスの提供等の取引及び保税地域から引き取られる外国貨物を課税物件として、取引の各段階ごとに、それぞれの取引金額に7.8パーセント(消税29条。なお、地方税法72条の82、72条の83による地方消費税の税率が消費税額を課税標準として78分の22の税率で課されるため、合計10パーセントとなる。)の税率で課税する間接税である(注)。

我が国の消費税は、納税のための事務負担が特定分野に偏ることがないように配慮し、産業経済に対する中立性を確保する観点から、累積排除方式(前段階税額控除方式)による多段階課税の制度を採用したものである。これは、各段階の課税売上げに対して消費税が課されるが、申告、納付する税額については、課税売上げに係る消費税額から課税仕入れ等に係る消費税額を控除して、税の累積を防止し、最終的に消費者に負担を求める仕組みである。

(注)　消費税の税率は、平成元年４月１日から平成９年３月31日までは３パーセントであったが、平成９年４月１日から４パーセント(地方消費税を合わせると５パーセント)に、平成26年４月１日から6.3パーセント（地方消費税を合わせると８パーセント)に引き上げられ、その後、令和元年10月１日から、7.8パーセント(地方消費税を合わせると10パーセント)の標準税率と「酒類・外食を除く飲食料品」及び「定期購読契約が締結された週２回以上発行される新聞」を対象とする6.24パーセント(地方消費税を合わせると８パーセント)の軽減税率の複数税率となった。

２　課税物件

(1) 概要

消費税の課税物件は、①国内において事業者が行った資産の譲渡等及び特定仕入れ(消税４条１項。以下「国内取引」という。)(注)と、②保税地域から引き取られる外国貨物(同条２項。以下「輸入取引」という。)である。

なお、特定仕入れとされる「事業者向け電気通信利用役務の提供」(国外事業者が行うインターネット上での広告の配信等)及び「特定役務の提供」(国外事業者が国内で行う芸能・スポーツ等の役務の提供)については、リバースチャージ方式(消費税の申告・納税義務を役務の提供を行った国外事業者ではなく、当該役務の提供を受けた事業者に課す課税方式)が導入されているが、以下では特定仕入れを除く消費税の一般的事項について説明する。

ア　課税の対象となる国内取引

消費税の課税の対象となる国内取引は、次に掲げる(ｱ)ないし(ｴ)の全ての要件に該当する取引である(消税２条１項８号、４条１項)。

(ｱ) 国内において行う取引(国内取引)であること

資産の譲渡等が国内で行われたかどうかの判定基準は、以下のとおりである(消税４条３項、消税令６条)。

a　資産の譲渡又は資産の貸付けの場合

原則として、資産の譲渡又は資産の貸付けが行われる時において、その資産が所在していた場所が国内にあれば、国内取引となる。ただし、その資産が船舶、航空機又は特許権等の権利で、その登録をした機関の所在地が国内であれば、国内取引となる。なお、国外で購入した資産を国内に搬入することなく、他へ譲渡した場合は、国外取引となる。

b　役務の提供の場合

原則として、役務の提供が行われた場所が国内であれば、国内取引となる。ただし、運輸、通信その他国内と国外の双方にわたって行われる役務の提供などの場合には、その発送地や到達地等のいずれかが国内にあれば、国内取引になる。

(ｲ) 事業者が事業として行うものであること

a　「事業者」とは、個人事業者及び法人(外国法人を含む。)をいい、その個人事業者が居住者であるか非居住者であるかを問わない(消税２条１項３号、４号)。

b　「事業として行う」とは、対価を得て行われる資産の譲渡、資産の貸付け及び役務の提供を反復、継続かつ独立して行うことをいい、事業で使用していた資産の売却など事業活動に付随して行われる取引もこれに含まれる(消税令２条３項)。

(ｳ) 対価を得て行うものであること

「対価を得て」とは、資産の譲渡、資産の貸付け及び役務の提

供に対して反対給付を受けることをいうものであり、無償による資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供は、資産の譲渡等に該当しない(消税基通５－１－２)。

事業者が収受する経済的利益が、消費税の課税要件としての「資産の譲渡等」における「対価」に該当するためには、事業者が行った個別具体的な役務提供との間に少なくとも対応関係がある、すなわち、当該具体的な役務提供があることを条件として、当該経済的利益が収受されるといい得ることを必要とするが、それ以上に、当該提供された役務と収受された経済的利益が同等の経済的価値を持つことなどは、対価性の要件として要求されない(大阪高判平24・３・16訟月58巻12号211頁)。

(ｴ) 資産の譲渡、資産の貸付け又は役務の提供であること(２条１項８号)

「資産」とは、取引の対象となる一切の資産をいうから、棚卸資産又は固定資産のような有形資産のほか、権利その他の無形資産も資産に含まれる(消税基通５－１－３)。

「資産の譲渡」とは、資産につきその同一性を保持しつつ、他人に移転させることをいい、資産の交換も含まれる(消税基通５－２－１)が、単に資産が消滅したという場合はこれに含まれない(建物賃貸借契約の合意解約に伴う立退料の支払が課税対象とならないことについて、東京地判平９・８・８行集48巻７・８号539頁)。

「資産の貸付け」には、資産に係る権利の設定その他他の者に資産を使用させる一切の行為を含むとされている(消税２条２項)。

(注)　消費税は国内において消費される財貨やサービスに対して課税されるものであるから、国外において行われた取引は課税の対象とならない。したがって、消費税の課税対象となるかについては、「資

産の譲渡等」の取引が、国内で行われたもの(国内取引)か、国外で行われたもの(国外取引)か判定(内外判定)を行う必要がある。内外判定は消費税法施行令６条に具体的に規定されているが、訴訟においては、同条２項６号の「前各号に掲げる役務の提供以外のもので国内及び国内以外の地域にわたつて行われる役務の提供その他の役務の提供が行われた場所が明らかでないもの　役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地」の規定の解釈が問題となることがある。この点について、東京地判令３・６・２(税資271号順号13572)は、「施行令６条２項６号は、消費税法上の原則的な扱いとしては役務の提供が行われた場所を内外判定の基準とするが、個々の役務の提供が国内及び国内以外の地域にわたって行われる場合には、役務の提供場所の把握が事実上極めて困難であることから、国内に事務所等の物理的な存在のある事業者についてのみ課税を行うことで課税上の便宜及び明確化を図る趣旨で規定されたものであると解される。そうすると、役務の提供場所が国内と国内以外の地域の双方で行われるもののうち、その対価の額が国内の役務に対応するものと国内以外の地域の役務に対応するものとに合理的に区分されていない場合には、かかる役務の提供は、国内及び国内以外の地域にわたって行われる役務の提供に該当すると解するのが相当であり、その役務の提供をした場所は、役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地により判定するのが相当である。」と判示している(その控訴審である東京高判令４・５・18公刊物未登載により維持。)。また、同号の事務所の意義につき、東京地判令４・４・15(ｼﾞｭﾘ1584号10頁、その控訴審である東京高判令４・12・８公刊物未登載により維持。)は、「消費税法施行令６条２項７号(現６号)にいう「事務所等」とは、当該役務の提供に直接関連する事業活動を行う施設をいうものと解され、その所在地をもって、役務提供場所に代わる課税対象となるか否かの管轄の基準としてい

る趣旨からすれば、当該役務の提供の管理・支配を行うことを前提とした事務所等がこれに当たると解するのが相当である。」と判示する。

イ　課税の対象となる輸入取引

輸入取引として課税対象となるのは、保税地域から引き取られる外国貨物で(消税４条２項)、国内で製造販売される物品との競争条件を等しくするために、課税対象としているものである(消費地課税主義)。ここで外国貨物とは輸出の許可を受けた貨物及び外国から本邦に到着した貨物で輸入が許可される前のものをいう(消税２条１項10号、関税法２条１項３号)。

なお、保税地域から引き取られる外国貨物については、事業者(免税事業者を含む)が輸入する場合のほか、消費者である個人が輸入する場合及び無償で輸入する場合も課税の対象となる。

ここに保税地域とは、外国貨物について、関税の賦課徴収を保留しておくことができる場所をいう。外国貨物は、原則として保税地域以外の場所に置くことができない。保税地域には、①指定保税地域、②保税蔵置場、③保税工場、④保税展示場、⑤総合保税地域の５種類がある(関税法29条)。

なお、課税貨物の引取りに係る消費税の徴収は、「輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律」に基づいて、税関で行われる。

保税地域において、外国貨物が消費(又は使用)された場合、その消費(又は使用)した者が消費(又は使用)をした時に、その外国貨物を保税地域から引き取るものとみなして、消費税を課税する(消税４条６項)。しかし、外国貨物が課税貨物の原料又は材料として消費(又は使用)された場合には、引取りとはみなされない。

(2) 非課税

消費税は、消費に広く公平な負担を求めるという観点から、国内における物品の販売やサービスの提供等の取引及び保税地域から引き取

られる外国貨物を課税対象としているため、法形式上、課税対象を包括的に規定していることから、本来消費になじまない金融取引及び資本取引、医療、福祉、身体障害者用物品等の譲渡など社会政策上消費税の対象とすることが適当でないものが含まれており、これらのものについては非課税としている（消税６条、別表第１、第２参照（注１）（注２））。

ア　国内取引における非課税取引（消税６条１項、別表第一）

(ｱ) 税の性格から課税対象とすることになじまないもの（別表第一１号～５号）

①土地の譲渡、土地の貸付け、②有価証券、支払手段の譲渡など、③利子を対価とする金銭の貸付けなど、④郵便切手、印紙、商品券、プリペイドカードなどの譲渡、⑤住民票、戸籍抄本の交付等の行政サービス手数料、一定の外国為替業務など

(ｲ) 社会政策的な配慮に基づくもの（別表第一６号～13号）

⑥社会保険医療など、⑦介護保険法に基づく居宅サービス（注３）、社会福祉事業など、⑧助産、⑨埋葬料、火葬料、⑩身体障害者用物品の譲渡など、⑪授業料、入学検定料、入学金、施設設備費、在学証明等手数料など、⑫教科用図書の譲渡、⑬住宅の貸付け

イ　輸入取引における非課税取引（消税６条２項、別表第二）

国内における非課税取引とのバランスを図るため、保税地域から引き取られる外国貨物のうち、次のもの（別表第二）が非課税とされている。

①有価証券等、②郵便切手類、③印紙、④証紙、⑤物品切手等、⑥身体障害者用物品、⑦教科用図書

（注１）　クレジットカードシステムの加盟店がカード会社に支払う手数料は代金の決済手段としての債権譲渡又は立替払の手数料であり、非課税取引に当たるとした裁判例として、東京地判平11・１・29（判

タ1041号176頁)、その控訴審東京高判平11・８・31(税資244号552頁)、その上告審最判平12・６・８(税資247号1165頁)がある。

(注２)　社会保険診療等を非課税取引と定め(消税６条１項、別表第１の６号及び７号)、課税期間における課税売上割合が95パーセントに満たない事業者には、上記非課税取引の仕入れに係る消費税額につき仕入税額控除を認めていない(消税30条１項、２項)という消費税法の仕組みは、憲法14条１項に違反しないとした裁判例として、神戸地判平24・11・27(税資262号順号12097)がある。

(注３)　有料老人ホームの入居者である要介護者又は要支援者に対する食事の提供は、消税別表第一第７号イに規定する居宅サービスには該当せず、消費税等の課税対象となるとした裁判例として、福岡地判令３・３・10(税資271号順号13540)、その控訴審福岡高判令３・12・７(税資271号順号13639)、その上告審最判令４・６・21(公刊物未登載)がある。

(3) 免税

「免税」とは、一定の要件を満たした場合に、資産の譲渡等について課税されるべき消費税を免除することをいう。消費税は、国内において消費される財貨及びサービスに対して税負担を求めるものであることから、輸出して外国で消費されるものや国際通信、国際輸送など輸出に類似する取引については、消費税を免除している(消税７条、８条)。

免税取引には、①輸出免税(輸出に類似した取引を含む。)(消税７条１項)(注)、②輸出物品販売場における輸出物品の譲渡に係る免税(消税８条１項)、③その他の免税(措置法85条１項、86条１項、86条の２第１項、所得臨特法７条１項)に分類することができる。

(注)　旅行業を目的とする内国法人が、消費税法上の非居住者である外国法人の主催する訪日ツアーについて当該外国法人との間で行っている取引が消費税法７条所定の輸出免税取引に当たらないとされた裁判例として、

東京地判平27・３・26(訟月62巻３号441頁)、その控訴審東京高判平28・２・９(税資266号順号12797)がある。また、物品の購入者である非居住者が当該物品を国内で横流しすること等を防止するため、非居住者の所持する旅券の写しを当該市中輸出物品販売場を経営する事業者に提出することを求めること(消税令18条１項１号ハ)は、消税８条１項による委任の範囲内であり有効であるとした裁判例として、東京地判令４・１・21(公刊物未登載)、その控訴審東京高判令５・１・25(公刊物未登載・確定)がある。

	区　分	免　税	非課税
非課税と免税の違い	条文の規定の仕方	消費税を免除する	消費税を課さない
	その仕入れに係る仕入税額控除	できる	できない
	適用要件	証明書保存等	ない

３　納税義務者

(1)　総説

消費税における納税義務者は、国内取引については、課税資産の譲渡等を行った事業者(消税５条１項)である。事業者とは、個人事業者及び法人をいい(消税２条１項３号、４号)、国・地方公共団体・公共法人・公益法人・人格のない社団等も含まれる(消税３条、60条)。

輸入取引に係る納税義務者は、外国貨物を保税地域から引き取る者(消税５条２項)である。国内取引の納税義務者は事業者に限られるが、輸入取引の場合には、事業者のほか、消費者である個人及び免税事業者であっても、課税貨物を保税地域から引き取る際には納税義務者となる。

(2)　免税事業者制度(免税点制度)

小規模零細事業者における消費税納税事務の負担や税務執行面等へ

の配慮から、課税期間に係る基準期間における課税売上高が一定額以下の事業者について、当該課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等につき消費税を納める義務を免除するものとされている(消税９条１項)。

納税義務を免除されるのは、事業者のうち、その者の課税期間の基準期間における課税売上高が1000万円以下の者である。

ただし、基準期間の課税売上高が1000万円以下であっても、選択により納税者となることができる(同条４項)(**注１**)。

ここでいう基準期間とは、個人事業者についてはその年(課税期間)の前々年、法人についてはその事業年度(課税期間)の前々事業年度(当該前々事業年度が１年未満である法人については、その事業年度開始の日の２年前の日の前日から同日以後１年を経過する日までの間に開始した各事業年度を合わせた期間)をいい(消税２条１項14号)、基準期間における課税売上高とは、同期間において国内で行った課税資産の譲渡等の対価の額(消税28条１項に規定する対価の額をいう。)の合計額から所定の金額(売上げに係る税抜対価の返還等の金額の合計額)を控除した残額をいう(消税９条２項１号)。免税事業者には消費税が課されないから、基準期間における課税売上高を算定するに当たっては、免除される消費税相当額を控除することなく、課税資産の譲渡等の対価の額を算定すべきである(最判平17・２・１民集59巻２号245頁)。

免税事業者制度は、租税回避に利用されることが少なくないため、次のような手当てがされている(金子・租税法827ないし830頁参照)。

まず、「消費税課税事業者選択届出書」を提出した事業者は、課税事業者となった日から２年を経過する日までの間に開始した各課税期間中に調整対象固定資産の課税仕入れを行い、かつ、その仕入れた日の属する課税期間の確定申告を一般課税で行う場合には、調整対象固定資産の課税仕入れを行った日の属する課税期間の初日から原則とし

て３年間は、免税事業者になることはできない(消税９条７項)(注２)。

また、個人事業者のその年又は法人のその事業年度の基準期間における課税売上高が1000万円以下である場合において、当該個人事業者又は法人(課税事業者を選択しているものを除く。)のうち、当該個人事業者のその年又は法人のその事業年度に係る特定期間(注３)における課税売上高が1000万円を超えるときは、当該個人事業者のその年又は法人のその事業年度については、納税義務は免除されない(消税９条の２第１項)。この特例を適用する場合においては、事業者が特定期間中に支払った所得税法に規定する支払明細書に記載すべき給与等の金額に相当するものの合計額をもって、特定期間における課税売上高とすることができる(法９条の２第３項)。

さらに、その事業年度の基準期間がない法人(社会福祉法人を除く。)のうち、その事業年度の開始の日における資本金の額又は出資の金額が1000万円以上である法人(新設法人)については、その基準期間のない事業年度(課税期間)の納税義務は免除されない(消税12条の２第１項)(注４)。

加えて、課税事業者が、簡易課税制度の適用を受けない課税期間中に高額特定資産の仕入れ等を行った場合には、当該高額特定資産の仕入れ等の日の属する課税期間の翌課税期間から、当該高額特定資産の仕入れ等の日の属する課税期間の初日以後３年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間は納税義務が免除されない(消税12条の４第１項)(注５)。

(注１)　選択をして課税事業者となった者(「消費税課税事業者選択届出書」を提出して課税事業者となった事業者)は、課税事業者となった日から２年間は、免税事業者になることはできない(消税９条６項)。

(注２)　「調整対象固定資産」とは、棚卸資産以外の資産で、建物及びその附属設備、構築物、機械及び装置、船舶、航空機、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権等の無形固定資産その他の資産で、消費

税等に相当する金額を除いた金額が100万円以上のものをいう（消税２条１項16号、消税令５）。

（注３）　特定期間とは、個人事業者の場合は、その年の前年の１月１日から６月30日までの期間をいい、法人の場合は、原則として、その事業年度の前事業年度開始の日以後６月の期間をいう（消税９条の２第４項）。

（注４）　「新設法人」が、基準期間がない各課税期間中に調整対象固定資産の課税仕入れを行い、かつ、その仕入れた日の属する課税期間の消費税の確定申告を一般課税で行う場合には、調整対象固定資産の課税仕入れを行った日の属する課税期間の初日から原則として３年間は、納税義務が免除されない（消税12条の２第２項）。

また、その事業年度の基準期間がない法人で、その事業年度開始の日における資本金の額又は出資の金額が1000万円未満の法人（新規設立法人）のうち、その事業年度開始の日において特定要件（他の者により当該新規設立法人の株式等の50パーセント超を直接又は間接に保有される場合など、他の者により当該新規設立法人が支配される場合をいう。）に該当し、かつ、新規設立法人が特定要件に該当する旨の判定の基礎となった他の者及び当該他の者と特殊関係にある法人のうちいずれかの者の当該新規設立法人の当該事業年度の基準期間に相当する期間における課税売上高が５億円を超えるものについては、その事業年度の基準期間がない課税期間における課税資産の譲渡等について、納税義務が免除されない（消税12条の３第１項）。

（注５）　「高額特定資産」とは、一の取引単位につき、課税仕入れに係る支払対価の額（税抜き）が1000万円以上の棚卸資産又は調整対象固定資産をいう（消税令25の５）。

４　課税標準

(1)　国内取引

国内取引に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額

である(消税28条１項)。対価の額とは、課税資産の譲渡等に当たって「対価として収受し、又は収受すべき一切の金銭又は金銭以外の物もしくは権利その他経済的な利益の額」である(同項括弧内)(注)。ただし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税相当額及び地方消費税相当額を含まない(同前)。

金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益を対価として収受した場合における対価の額は、それらの物・権利又は利益のその収受のときにおける価額である、と解すべきである。例えば、代物弁済として資産を譲渡した場合の対価の額は、それによって消滅する債務の額に相当する金額であり(消税２条１項８号括弧内参照)、負担付贈与として資産を譲渡した場合の対価の額は、負担の価額に相当する金額である(消税令２条１項１号参照。金子・租税法831頁)。

そして、対価の額は、時価ではなく、当事者間で実際に取り決めた取引価額であるが、法人が資産をその役員に譲渡した場合の対価の額がその資産の譲渡のときの価額に比して著しく低いときは、その価額相当額をその対価とみなすこととされている(消税28条１項ただし書)。

(注)　弁護士会が、会員弁護士から収受した受任事件負担金、司法研修所長から収受した司法修習生研修委託費等の収入が消費税の課税標準になるとされた裁判例として、前記大阪高判平24・３・16がある。

(2)　輸入取引

保税地域から引き取られる課税貨物に係る消費税の課税標準は、その貨物につき関税定率法４条から４条の９までの規定に準じて算出した価格(関税の課税価格と同じである。)に、その貨物の保税地域からの引取りに当たって課される個別消費税(酒税・たばこ税・揮発油税・地方揮発油税・石油ガス税・石油石炭税)及び関税の額に相当する金額を加算した金額である(消税28条４項)。個別消費税及び関税が課税標準に加算されるのは、国内取引の場合と同様に、それらが価格の

一部として消費者に転嫁されるべきものであるためである。この消費税は、関税と一緒に徴収される(平成28年度の関税法の改正によって、ＡＥＯ(認定事業者)による輸入申告につき、どの税関長に申告してもよくなったことに伴い、輸入貨物に対する消費税についても、ＡＥＯが輸入貨物の申告をした税関長に申告することになった。金子・租税法832頁)。

５　税額の計算

(1) 総説

納付すべき消費税の税額は、まず課税標準額を算出し、それに税率を乗じて計算した税額から、仕入税額控除を始めとする各種の控除を行った金額である(詳細は第１編第１章第３の５(4)参照)。

(2) 仕入税額控除

ア　概要

消費税の税額は、課税期間の課税標準額に7.8パーセントの税率を乗じて算出した消費税額(売上税額)から課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額(課税仕入高)に係る消費税額及び課税貨物につき課された又は課されるべき消費税額の合計額(仕入税額)を控除して算出する(消税30条１項)。このように売上税額から仕入税額を控除すること(仕入税額控除)によって、税の累積が避けられ、物品又はサービスの最終的な消費者に、税相当額を転嫁することが可能となる(**注１**)。

ここで、課税仕入れとは、事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けることをいうが(消税２条１項12号)(**注２**)、当該他の者にとって課税売上げではないものや輸出免税に該当するものについては除外されている(同号括弧内)。

また、「課税仕入れを行つた日」(消税30条１項１号)とは、仕入れの相手方において当該資産の譲渡を行った日と時点を同じくする

ものと解する点で裁判例は一致している。すなわち、「資産の譲渡等」がなされた日と課税仕入日は表裏の関係にあり、仕入取引の相手方にとって「資産の譲渡等」がなされた日が、仕入れた事業者にとっての課税仕入日となる(佐藤・西山・消費税104頁)。

これに対し、「課税仕入れを行つた日」(消税30条１項１号)を決める基準に関する下級審裁判例は、現時点では統一されていないものの、権利確定主義を用いる判決が多い(同頁)。この点、東京高判令元・９・26(訟月66巻４号471頁)は、消費税は、対価を得て資産の譲渡等が行われた場合に、その消費支出に担税力を認めて課税するものであること、消費税の課税標準である対価には、現実に収受した金銭等のみならず、収受すべき金銭等もこれに含めていることからすると、資産の譲渡等について、その対価が現実に収受されるに至らなくても、消費支出について法的障害がなくなり、それを収受すべき権利が確定したと法的に評価されるときに消費税の課税対象とされると解するのが相当であるとして、この意味において、消費税についても、いわゆる権利確定主義が当てはまると判示した(同旨のものとして、東京高判令元・９・26税資269号順号13319号、東京高判令元・12・４税資269号順号13351号がある。)。

消費税における仕入税額控除は、所得税、法人税におけるような費用・収益対応の原則の考え方をとっておらず、当該課税期間に仕入れた物品やサービスの価格に含まれている消費税額は、その物品やサービスが当該課税期間の売上げに対応しているか否かにかかわらず、原則的に仕入税額控除の対象とされる。

消費税法は、仕入税額控除の方法として、実額による控除と、概算による控除(簡易課税制度)を認めている。

(注１)　仕入税額控除制度の目的である「税負担の累積の防止」は、事業者の実質的な消費税負担の防止という意味を含むものではない。事業者が仕入れ段階で支出した仕入税額相当額の負担を免れる手段と

しては、仕入税額控除によるか、仕入税額控除が認められていない非課税取引については、自らの販売価格に仕入税額相当額の費用を織り込んで最終消費者に転嫁することで負担を免れるかの２通りの方法が想定されている(前記神戸地判平24・11・27)。なお、最判令５・３・６(民集77巻３号440頁)は、仕入税額制度は、生産、流通等の各段階で二重、三重に税が課されて税負担が累積することを防止し、経済に対する中立性を確保するための制度であるとする。

(注２)　区分所有建物の賃貸事業を行っていた者が、区分所有権を有するビルの管理組合(人格のない社団型)に支払った管理費が課税仕入れに係る支払の対価に当たらないとされた事例として、大阪地判平24・９・26(訟月60巻２号445頁)、その控訴審大阪高判平25・４・11(訟月60巻２号472頁・確定)がある。

イ　実額による控除

(ｱ) 請求書等保存方式

a　概要

仕入税額控除は、原則として、事業者が課税仕入れ等の事実を記載した帳簿及び課税仕入れ等の事実を証する請求書等を保存している場合に限り認められる(消税30条７項、請求書等保存方式)。なお、災害その他やむを得ない事情によりその保存をすることができなかったことを当該事業者において証明した場合には、この限りでないとされている(同項ただし書)。

平成９年３月31日までは、帳簿又は請求書等のいずれか一方の保存が義務付けられていたが、事業者に追加的負担をほとんどかけることなく、課税・非課税の判定の利便性、正確性を担保できることなどの理由から、平成６年の改正(平成９年４月１日から施行)で帳簿及び請求書等の保存が義務付けられた。

b　帳簿及び請求書等の内容

仕入税額控除の適用のために求められる帳簿及び請求書等が

どのようなものを指すのかについては、消費税法30条８項及び９項が規定している。

ここで、消費税法30条８項１項１号イは、帳簿に関し、「課税仕入れの相手方の氏名又は名称」の記載を要求しているが、氏名又は名称が真実のものであることを要するかについては争いがある。

この点に関し、仮名の仕入先を帳簿等に記載していた医薬品卸売業を営む事業者につき仕入税額控除の適否が問題となった事案につき、東京地判平９・８・28(行集48巻７・８号600頁)は、消費税法(平成６年法律第109号による改正前のもの)が、課税仕入れの事実のほかに、当該課税仕入れに係る帳簿等の保存を仕入税額控除の要件とした趣旨は、真に課税仕入れに係る消費税が存在するかどうかを確認する必要性があるためであるとし、消費税法施行令50条１項(平成７年政令第341号による改正前のもの。以下本節において同じ)が、消費税法30条10項(現行30条13項)の委任に基づいて、帳簿等の保存年限を税務当局において課税権限を行使し得る最長期限である７年間とされ、保存場所も納税地等に限られていることからすれば、消費税法及び同法施行令は、課税仕入れに係る消費税額の調査、確認を行うための資料として帳簿等の保存を義務付け、その保存を欠く課税仕入れに係る消費税額については仕入税額控除をしないこととしたものであるとして、氏名又は名称が真実の記載であることは当然に要求されていると判示した。

もっとも、事業者において、仕入先の告知する氏名又は名称が真実のものであるか否かを確認する手段に乏しい場合もあることを考慮すれば、事業者が、課税仕入れの相手方の真実の氏名又は名称を記載した帳簿等の保存をすることができなかったことにつき、やむを得ない事情がある場合には、仕入税額控除

が認められる場合もあろう。この場合に、消費税法30条７項ただし書の適用があり得るか否かについては、なお今後検討を要する問題である。

c　「帳簿等を保存しない場合」の意義

次に、課税庁の行う税務調査における帳簿等の提示要請に対して、事業者がこれらを提示しなかったため、課税庁が消費税法30条７項の「帳簿等を保存しない場合」に該当するとして仕入税額控除を否認した場合に、事業者が、その後の訴訟等の不服申立て段階に至って、帳簿等を提出することにより仕入税額控除が認められるか、言い換えると税務調査時に帳簿等の提示を拒否した場合に、同項の、課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿等を「保存しない場合」に該当するかという問題がある。

この点に関する下級審裁判例は、いずれも結論的には原告(事業者)の請求を棄却していたが、消費税法(平成６年法律第109号による改正前のもの)30条７項の「保存しない場合」の意義については、判断が分かれていた。その後、最高裁は、帳簿等の保存が税務調査を行えるようにするための制度であることを指摘し、「税務署員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合」には、原則として消費税法30条７項が適用され、仕入税額控除は適用されないと判断した(最判平16・12・16民集58巻９号2458頁)。

(ｲ)　適格請求書等保存方式(インボイス制度)の導入

a　概要

平成28年度改正で、飲食料品等に対する８パーセントの軽減税率が導入され、平成29年４月１日から施行されることになった(平成28年12月の抜本改革法の改正により、令和元年10月１日に延長)。それに合わせて、複数税率制度の下で、仕入税額控除の仕組みを適正に機能させるための制度として、請求書等保存

方式に代えて、適格請求書等保存方式(インボイス制度)が導入された(金子・租税法841頁。新消税30条７項、９項)。このインボイス制度は、令和５年10月１日に導入(注)され、同日以降は、原則として、適格請求書発行事業者(下記ｂ)から交付された適格請求書の保存が仕入税額控除の要件となる(新消税30条７項、９項)。本手引は、令和５年４月１日現在の法令によっているため、適格請求書等保存方式は記載の対象とならないものの、重要な制度改正であるため、以下、制度の概要のみ紹介する。

(注)　この項において、令和５年10月１日から施行される消税を「新消税」、消税令を「新消税令」、消税規則を「新消税規則」と表記する。

ｂ　適格請求書発行事業者

適格請求書(注)を交付しようとする事業者は、納税地を所轄する税務署長に適格請求書発行事業者の登録申請書を提出し、適格請求書発行事業者として登録を受ける必要があり(登録を受けることができるのは、課税事業者に限られる。)、税務署長は、氏名又は名称及び登録番号等を適格請求書発行事業者登録簿に登載し、登録を行う(新消税57の２第１項、２項、４項)。

適格請求書発行事業者には、国内において課税資産の譲渡等を行った場合に、相手方(課税事業者に限られる。)から適格請求書の交付を求められたときは適格請求書の交付義務が課されている(新消税57の４第１項)。ただし、適格請求書発行事業者が行う事業の性質上、適格請求書を交付することが困難な一定の取引については、適格請求書の交付義務が免除される(新消税57の４第１項、新消税令70条の９第２項、新消税規26条の６)。

(注)　適格請求書とは、①適格請求書発行事業者の氏名又は名称及び登録番号、②課税資産の譲渡等を行った年月日、③課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容、④課税資産の譲渡等の税抜価額

又は税込価額を税率ごとに区分して合計した金額及び適用税率、⑤税率ごとに区分した消費税額等、⑥書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称が記載された書類（請求書、納品書、領収書、レシート等）をいう（新消税57の４第１項）。今後は、適格請求書の記載事項に誤記がある場合、「訂正できるのは誰か」、「インボイス受領者に訂正請求の権利があるのか」、「訂正はいつまでにしなければならないのか」、「軽微な誤記程度であっても正規のインボイスとして認められず、仕入れ税額控除は否認されるのか」などが問題になり得る（佐藤・西山・消費税234-235頁）。

c　経過措置

上記ａ及びｂのとおり、インボイス制度の下では、適格請求書発行事業者以外の者（消費者、免税事業者又は登録を受けていない課税事業者）からの課税仕入れについては、仕入税額控除を行うことができなくなるが、インボイス制度開始から一定の期間は、適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れであっても、仕入税額相当額の一定割合を仕入税額とみなして控除できる経過措置（注）が設けられている。

（注）　経過措置を適用できる期間等

令和５年10月１日～令和８年９月30日までは、仕入税額相当額の80パーセント

令和８年10月１日～令和11年９月30日までは、仕入税額相当額の50パーセント

また、小規模事業者に対する税額控除に関する経過措置として、令和５年10月１日から令和８年９月30日までの日の属する各課税期間において、免税事業者が適格請求書発行事業者となる場合には、仕入税額控除の金額を、特別控除税額（課税標準である金額の合計額に対する消費税額から売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額の合計額を控除した残額に８割を乗じた額）とす

ることができる経過措置(いわゆる「２割特例」)が設けられている。

(ｳ)　仕入税額控除の範囲

仕入税額のうち、どれだけが仕入税額控除の対象となるかは、その課税期間中の課税売上割合(総売上高に対する課税売上高の割合。消税30条６項)が、95パーセント以上であるか、95パーセント未満であるかによって異なる。

ａ　課税売上割合が95パーセント以上の場合(課税売上高が５億円以下の事業者に限る)

非課税仕入れ及び免税仕入れについては、もともと税が課されていないから、これらの仕入れについて控除はあり得ないのは当然であるところ、課税仕入れであっても、非課税売上げに対応する課税仕入れについては、税の累積排除の観点からは、本来控除の対象とはならないはずであるが、事務処理の簡便化の見地から、課税売上割合が95パーセント以上の事業者については、課税仕入れ等の全額を控除できることとされてきた(消税30条１項)。

しかし、①95パーセントから100パーセントまでの部分について多額の益税が生ずる例が少なくないこと、②課税売上高が５億円を超えるような大企業の場合は事務処理能力が高いことを考慮し、平成23年度改正で、平成24年４月１日以後に開始する課税期間については、課税仕入税額の全額を控除する制度は、その課税期間の課税売上高が５億円以下の事業者に限り適用されることになった(同条２項。金子・租税法838-839頁)。

ｂ　課税売上割合が95パーセント未満の場合及び課税売上高が５億円を超える事業者の場合

課税売上割合が95パーセント未満の場合及び課税売上高が５億円を超える事業者の場合、課税仕入税額は、一定の方式(個別

対応方式(消税30条２項１号)と一括比例配分方式(同項２号)によって、控除する税額と控除できない税額とに区分される(消税30条２項)。

個別対応方式とは、当該課税期間中において行った課税仕入れ等を、①課税資産の譲渡等にのみ要するもの、②その他の資産(非課税資産)の譲渡等にのみ要するもの、③課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに区分した上、①に係る課税仕入れ等の税額と、③に係る課税仕入れ等の税額に課税売上割合を乗じて得られた額を合わせた額をもって控除可能な仕入税額とする計算方法である。また、①「課税資産の譲渡等にのみ要する」課税仕入れと③「譲渡資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する」課税仕入れとの区別について、前記最判令５・３・６は、課税対応課税仕入れとは、当該事業者の事業において課税資産の譲渡等にのみ対応する課税仕入れをいい、課税資産の譲渡等のみならずその他の資産の譲渡等にも対応する課税仕入れは、全て共通対応課税仕入れに該当すると解するのが相当であると判示した(注)。

これに対し、一括比例配分方式とは、個別対応方式に対する簡便法で、当該課税期間中の課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて得られた額をもって控除可能な仕入税額とする計算方法である。これは、課税仕入れ等の税額は、本来、課税資産の譲渡等との対応関係にあるものを控除すべきであるが、個別対応方式においては課税資産の譲渡等との対応関係の整理に手間がかかること等に配慮して設けられた簡便法である。

本来、一括比例配分方式と個別対応方式は、後者による仕入税額控除の計算ができない場合に前者が適用されるべき関係に立つが、法は、前記①ないし③の区分を行っている事業者についても、その選択により一括比例配分方式の適用を認めている。

これは、仕入税額控除額の算出について、事業者が区分経理をしているからという理由で一括比例配分方式の適用を否定することは、区分経理の手間をかけた者に簡便な税額計算を認めないことになって妥当でないとの配慮に基づくものと解される(福岡地判平９・５・27行集48巻５・６号456頁)。

個別対応方式から一括比例配分方式への変更は、課税期間の中途において変更するものでない限り許されるが、一括比例配分方式を選択した事業者は、その方法により計算することとした課税期間の初日から同日以後２年を経過する日までの間に開始する各課税期間において当該方法を継続して適用した後の課税期間でなければ、個別対応方式に変更することはできない(消税30条４項、５項)。このように一括比例配分方式を最低２年間継続適用すべきこととしたのは、非経常的な設備投資や商品購入があった場合等に仕入控除税額の多寡のみによって恣意的に計算方式を変更することを制限する趣旨である。

(注)　同判決は、転売目的で行った全部又は一部が住宅として賃貸されている各建物の購入は、課税資産の譲渡等である各建物の転売のみならず、その他の資産の譲渡等である各建物の住宅としての賃貸にも対応するものであり、事業者の事業における位置づけや事業者の意図にかかわらず、「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する」課税仕入れに該当するとした。この点については、令和２年度改正により、事業者が非課税とされる住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物以外の建物(居住用賃貸建物)に係る課税仕入れについては、原則として仕入税額控除制度が適用されないこととなり(消税30条10項)、一定の立法的解決が図られた。もっとも、同判決は、消税30条２項１号の課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れと、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れとの区別について、

一般的な法理として判示したものであり、今後も個別対応方式における用途区分の解釈・適用の参考になると考えられる。

ウ　簡易課税制度

基準期間における課税売上高が5000万円以下の事業者は、選択によって、課税売上税額から課税売上に係る対価の返還に係る消費税額を控除した残額の60パーセント相当額(卸売業その他の政令で定める事業については、当該残額に事業の種類ごとに政令で定めるみなし課税仕入税額率を乗じて計算した金額)を仕入税額とみなすことができる(消税37条１項)。この方式は、仕入税額に関する複雑な会計処理や計算の必要なしに課税売上税額のみから税額を算出できるものであるため、簡易課税制度と呼ばれている(金子・租税法842頁)(注)。

(注)　税務署長が、原告から簡易課税制度選択届出書が提出されていることから、簡易課税により控除対象仕入税額を計算すべきであるとして、更正処分等をしたところ、原告が、長年、本則課税により控除対象仕入税額を計算することを前提とする消費税等の確定申告をしており、その間、簡易課税により控除対象仕入税額を計算すべきことを理由とする更正を受けた事実がなかったなどとしてその取消しを求めたのに対し、東京地判令元・11・１(税資269号順号13339)は、税務官庁が納税者に対して信頼の対象となる公的見解を表示したものとはいえず、信義則にも反しないなどとして、原告の請求を棄却した。また、東京地判令４・４・12(公刊物未登載)は、簡易課税制度の内容及び趣旨を踏まえると、やむを得ない事情(消税37条８項及び消税令57の２)とは、天災又は人的災害で自己の責任によらないものに基因する災害が発生したことにより不適用届出書の提出ができない状態になったと認められる場合その他これに準ずる場合をいうと解するのが相当であるとした上で、原告は、課税期間の開始日までに不適用承認申請書を提出せず、税務署長の承認を受けていないから、やむを得ない事情の有無に

かかわらず、簡易課税が適用されるとした。

第６　附帯税

１　概要

附帯税とは、国税の一種であり、本税たる国税債権に付加して負担させる税である。通則法２条４号は、附帯税につき、「国税のうち延滞税、利子税、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をいう。」と規定している。これらの各附帯税を実質的にみると、延滞税は、国税(所得税、法人税、相続税及び贈与税等)の納付遅延に対する遅延損害金、利子税は、延納等に係る国税に対する利子、他の４種の加算税は、いずれも不申告・不納付に対する行政上の措置としての性質を有するものである。

一般に、私法の分野においては、債務者が履行遅滞にある場合、債権者は、履行の強制(民法414条)、損害賠償の請求(民法415条)をすることができ、特に金銭債務についてはその履行遅滞の要件と効果に特則(民法419条)が設けられている。一方、公法上の債務である租税債務についても、債務者たる納税者が法定された納期限内にその債務の全部又は一部を履行しないときは、納期限の経過によって履行遅滞を生じ、租税法上の履行遅滞の効果として、履行の強制、すなわち滞納処分手続への移行、遅延損害金の加算及び義務違反に対する行政上の措置などの効果が生ずる。

このような履行遅滞の効果のうち、遅延損害金に当たるものが延滞税であり、延納利息に当たるものが利子税であり、申告納税方式による国税の過少申告及び無申告、源泉徴収等による国税の不納付及びこれらの行為に際しての不正行為に対する行政上の措置に当たるものが過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税及び重加算税である。

これらの附帯税は、本税と合わせて徴収するのが便宜であるため、本

税と合わせて徴収することとされており(通則法60条３項、64条１項)、いずれもそれぞれの計算の基礎となる税額の属する税目の国税とされている(通則法60条４項、64条３項、69条)。例えば、所得税に係る延滞税、利子税及び加算税は、所得税となる。

附帯税には、納税義務が賦課決定によって確定するもの(各種加算税、通則法32条)と、一定の事実の発生により成立と同時に特別の手続を要しないで確定するもの(延滞税・利子税、通則法15条３項７号)との２種類がある。なお、附帯税についての基本的規定は通則法に規定されているが、詳細については各個別税法に規定されている場合がある。例えば、利子税がどのような要件及び負担割合で課されるかについては、所得税法や法人税法等の規定によらなければならない。

２　延滞税

(1) 概要

延滞税は、国税を法定納期限までに納付しない場合に、未納税額を課税標準として課される附帯税(通則法60条１項)であり、私法上の遅延損害金に相当する。延滞税は、本税と同じ税目の国税とされ、本税にあわせて納付しなければならず、納付された金員は、民法の原則(民法489条１項)とは異なり、まず本税に充当される(通則法62条２項)。これは、課税額が過大になることを防止するとともに、納税者の納税意欲を削がないことに配慮した規定と考えられる。

また、延滞税は、本税に対してのみ課され、附帯税は延滞税の課税標準とはならず(附帯税に対して延滞税が課されることはない。)、延滞税は、個人・法人を問わず所得金額の計算上必要経費又は損金に算入されない(所税45条１項３号、法税55条４項１号)。

(2) 延滞税の成立と確定

延滞税の納付義務は、国税に関する法律に定める課税要件に該当する事実が発生したときに成立し、特別の手続を要することなく確定する自動確定方式の租税である(通則法15条３項７号)。すなわち、本税

が法定納期限を経過しても、なお納付されない事実が生じた時に成立・確定し、その確定については納税者の申告又は税務官庁の課税処分を必要としない。

課税訴訟において、納税者から延滞税の課税又は延滞税の納付通知の取消しを求められる事案がある。しかし、延滞税は、更正により納付すべき税額があるときには、当然に納税義務が成立し、同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定するものであるから、延滞税の納付の通知は、延滞税の賦課決定でも納税の請求手続でもなく、単に延滞税の納付義務の存する旨の観念の通知にすぎず、これを「行政処分その他の公権力の行使に当たる行為」ということはできないから、その取消しを求める訴えは不適法である（札幌地判昭50・６・24訟月21巻９号1955頁。同旨のものとして、東京高判昭41・11・26税資45号523頁等多数の下級審裁判例がある。）。

[redacted]

(3) 延滞税の課税要件

延滞税の課税要件を列挙すれば、次のとおりである（通則法60条１項）。

① 期限内申告書を提出した場合に、その申告書の提出により納付すべき国税をその法定納期限までに完納しないとき

② 期限後申告書若しくは修正申告書を提出し、又は更正・決定を受けた場合に、納付すべき国税があるとき

③　納税の告知により納付すべき国税(各種加算税、過怠税(印紙税法20条)等を除く。)を、その法定納期限後に納付するとき

④　予定納税に係る所得税をその法定納期限までに完納しないとき

⑤　源泉徴収による国税をその法定納期限までに完納しないとき

(4)　延滞税の額

延滞税の額は、延滞税の課される国税につき、原則として、その法定納期限の翌日から起算して、その国税を完納する日までの期間の日数に応じ、その未納に係る本税の額に年14.6パーセントの割合を乗じて計算した金額である(通則法60条２項本文)。

ただし、納期限までの期間又は納期限の翌日から起算して２月を経過する日までの期間については、その未納に係る本税の額に年7.3パーセントの割合を乗じて計算した金額とし(通則法60条２項ただし書)、税額確定後なるべく早期に納付することを奨励するために、一定期間軽減した割合としている。

なお、延滞税の年7.3パーセントの割合については、平成11年度改正において、当時の低金利の状況を踏まえ、その負担軽減を図るための特例が設けられ(平成25年度改正前の措置法94条１項)、さらに、その後も金利が低下している状況を踏まえ、平成25年度改正及び令和２年度改正において、事業者等の負担を軽減する等の観点から、特例的な措置として、延滞税の年14.6パーセント及び年7.3パーセントの割合を引き下げる措置が講じられている(措置法94条１項)。

また、計算期間については、偽りその他不正の行為により国税を免れていた場合等を除き、期限内申告書を提出した後法定申告期限から１年を超えて(通則法61条１項１号)又は期限後申告書を提出した後その提出日から１年を超えて(同項２号)、それぞれ修正申告又は更正等が行われた場合は、いずれもその１年を超えてから修正申告又は更正が行われるまでの期間は、延滞税の計算期間から除かれる(注)。これは、修正申告又は更正が遅れた場合に延滞税の金額が過大になり納税

者に酷な結果となることを避けるとともに、納税者又は税務署長の事情により修正申告又は更正の時期が異なることによる納税者間の不公平を緩和するための軽減措置を定めた規定である。偽りその他不正の行為により国税を免れていた場合等には、延滞税の計算期間の特例は適用されず、その全期間に対して延滞税が課される(通則法61条)。

なお、①利子税の額の計算の基礎となる期間は、延滞税の額の計算期間に算入されない(通則法64条２項)、②延滞税の計算期間の起算日については、各税法に特則が定められている(通則令25条、所税119条、166条、相税51条２項等)、③通則法60条２項にいう国税が完納された日には、差し押さえた金銭をその国税に充当したときはその差し押さえた日(徴収法56条３項)、還付金等をその国税に充当したときは充当適状の日(通則法57条２項)が含まれるとされている点に留意する必要がある。

(注)　最判平26・12・12(集民248号165頁)は、納税者が、相続税の期限内申告書を提出し当該申告に係る税額を納付した後、当該税額が過大であるとして更正の請求を行い、税務署長がその一部を認めて減額更正を行うとともに、還付加算金を加算して当該過納金を還付したが、その後(法定納期限から１年を超えた後に)改めて増額更正を行ったところ、納税者が、法定納期限後の当初１年間についても増差本税額(減額更正と増額更正に係る各納付すべき税額の差額)に相当する相続税を完納しているから、相続税の「未納」(通則法60条２項)は存在せず、当初１年間についても延滞税は発生しない旨主張した事案について、上記増差本税額に相当する部分は、各相続税の法定納期限の翌日から増額更正に係る上記増差本税額の納期限までの期間については、通則法60条１項２号において延滞税の発生が予定されている延滞と評価すべき納付の不履行による未納付に当たるものではないというべきであるから、上記増差本税額に相当する部分について各相続税の法定納期限の翌日から各増差本税額の納期限までの期間に係る延滞税は発生しないものと解するのが相当である旨判示

した。なお、上記判決を受けて、平成28年度改正において、減額更正後の増額更正に係る一定の増差税額について、一定の期間をその延滞税の計算期間から控除することとされた(通則法61条２項)。

(5) 延滞税の免除

延滞税は、その納付遅延につき次の理由がある場合は、それぞれ所定の免除期間に応じて全額又は２分の１が法律上当然に免除される(通則法63条１項、２項、４項)。

① 災害等による納税の猶予をした場合(通則法46条１項、同条２項１号、２号、５号)

② 事業の廃止等による納税の猶予をした場合(通則法46条２項３号、４号、５号、同条３項)

③ 換価の猶予をした場合(徴収法151条１項、151条の２第１項)

④ 滞納処分の停止をした場合(徴収法153条１項)

⑤ 災害による期限の延長をした場合(通則法11条)

⑥ 徴収の猶予をした場合(通則法23条５項ただし書等)

ただし、納税の猶予の取消し(通則法49条１項)、換価の猶予の取消し(徴収法152条３項、４項)、滞納処分の停止の取消し(同法154条１項)の基因となる事実が生じた場合には、税務署長等は、その生じた日以後の期間に対応する部分の金額について免除しないことができる(通則法63条１項ただし書)。

なお、税務署長等は、担保の提供等特定の事由が生じた場合等一定の場合には、その裁量により所定の額の延滞税を免除できる(通則法63条３項、５項、６項)。また、以上の通則法の規定による免除のほか、所得税法138条４項(源泉徴収税額等の還付金の充当)、同法139条４項(予納税額の還付金の充当)、法人税法78条３項(所得税額の還付金の充当)、同法79条４項(中間納付額の還付金の充当)、措置法66条の４第31項及び66条の４の２第７項(国外関連者取引)、会社更生法169条１項(租税等の減免)等に規定する特別の事由があるときには、延滞税

が免除される場合がある。

(6) 延滞税の消滅時効

延滞税の消滅時効の起算点については、本税と延滞税の関係の理解の仕方いかんにより、法定納期限説と日々確定説との対立がある。

法定納期限説は、延滞税を本税に従属する権利であるとし、延滞税は本税の消滅時効と運命を共にするから、本税の消滅時効の起算点と同様、法定納期限と解すべきであるとする(志場・通則法精解934頁)。この見解は、現在の課税実務が採用するものである。

これに対し、日々確定説は、延滞税の納税義務は、その基礎となる本税の納税義務とは別個独立のものであり、本税の納付の遅延に対応して１日ごとに成立・確定すると考えられるから、その時効は、法定納期限後、各１日分の税額ごとにその翌日から消滅時効期間が進行するとする(大阪高判昭39・７・７民集22巻６号1395頁、その上告審の差戻し後の控訴審大阪高判昭45・４・17訟月16巻６号665頁、金子・租税法901頁)。

上記見解の対立は、現在のところいまだ決着をみていないが、法定納期限説が相当と考える。

なお、本税についての徴収権の時効が中断し又は本税が納付されたときは、その中断し又は納付された部分の本税に係る延滞税も、時効が中断する(通則法73条５項)。

３　利子税

(1) 概要

利子税は、延納又は納税申告書の提出期限の延長に係る国税の納税者に対して、国税に関する法律の定めるところにより課される附帯税(通則法64条１項)であり、言わば利息ともいうべきものである。利子税も、延滞税と同様、本税と同じ税目の国税とされ、本税にあわせて納付しなければならず(同条１項、３項)、納付された金員は、民法の原則(民法489条１項)とは異なり、まず本税に充当され(通則法64条３

項で準用する同法62条２項)、また、利子税は、本税に対してのみ課され、附帯税は利子税の課税標準とはならない。

国税に関する法律の定めるものとしては、所得税法131条３項(確定申告税額の延納)、同法136条(延払条件付譲渡に係る所得税額の延納)、法人税法75条７項(確定申告書の提出期限の延長)、同法75条の２第８項(同特例)、相続税法52条(延納)、同法53条(物納)、措置法70条の４第35項(贈与税の納税猶予)、同法70条の６第40項(相続税の納税猶予)等の規定があり、これらの法律に規定する延納の期間中は、法定納期限経過後の期間であっても利子税が課される。

(2) 利子税の成立と確定

利子税の成立確定は、延滞税と同様、国税に関する法律に定める課税要件に該当する事実が発生したときに成立し、成立と同時に何らの手続を要しないで確定する(通則法15条３項７号)。したがって、利子税の納付に関しては、延滞税と同様、何らの賦課処分を伴わないで発生するものであり、利子税の通知は、行訴法３条２項にいう処分には当たらない(東京地判昭31・６・23行集７巻６号1514頁、その控訴審東京高判昭32・12・16税資25号983頁)。

(3) 利子税の課税要件

利子税の課税要件は、前記のような個別税法に規定する延納又は納税猶予の条件が充足され、延納又は納税猶予の事実が生じたこと、あるいは法人税について決算遅延による法定申告期限の延長の事実が生じたことである。

(4) 利子税の額

利子税の額は、延納等に係る国税に、延納等の期間の日数又は月数に応じて、原則として、年7.3パーセントの割合を乗じて計算した額である(通則法64条１項、所税131条３項、136条、法税75条７項、75条の２第８項、相税52条、措置法70条の４第35項、70条の６第40項)。

なお、利子税の割合についても、延滞税の割合と同様に、平成11年

度改正、平成25年度改正及び令和２年度改正において、低金利の状況を踏まえ、その負担軽減を図る観点から、利子税の割合を引き下げる措置が講じられている(措置法93条１項)。

利子税の計算の基礎となる本税の一部が納付されたときは、その後の計算の基礎となる税額は、延滞税と同じく、その納付税額を控除した本税の残額である(通則法64条３項、62条１項)。

利子税の計算期間は、原則として、延滞税の期間と同じであり、その計算方法も延滞税と同様であり、延滞税との競合を避けるため、この計算期間は、延滞税の計算期間に算入されない(通則法64条２項)。

(5)　利子税の免除

利子税についても、やむを得ない理由があるときは、その負担の軽減を図るため利子税が免除されることがあるが、その免除には、当然免除になる場合(通則法64条３項、63条２項、11条)と、税務署長等の裁量により免除になる場合(通則法64条３項、63条６項)とがある。また、このほか各税法の規定により利子税が免除される場合がある(法税78条３項、79条４項、措置法33条の４第７項等)。

(6)　利子税の消滅時効

利子税の消滅時効については、延滞税と同様に考えられている(前記２(6)参照)。

(7)　利子税の損金性

利子税は、国が認めた延納又は納税猶予に係る言わば約定利息たる性質を有するものであることから、延滞税とは異なり、所得税法及び法人税法とも、その所得金額の計算上、利子税額の必要経費性ないし損金性を認めている(所税45条１項２号括弧書き、所税令97条、法税38条１項３号)。

利子税の額の必要経費ないし損金の計上時期は、所得税法及び法人税法とも、費用の計上基準としていわゆる債務確定基準を採用しており(所税37条１項括弧書き、法税22条３項２号括弧書き)、具体的な算

入時期は、所得税については、原則として、納付の日の属する年分の必要経費に算入することとし(所税基通37－６(5))、法人税については、原則として、納付の日の属する事業年度の損金の額に算入する(法税基通９－５－１(4))取扱いがされている。

４　加算税一般

(1)　総説

加算税は、申告納税制度及び徴収納付制度の定着と発展を図るため、納税義務者が適正な申告及び納付義務の履行を怠った場合に、これに対する行政上の措置として国が賦課徴収する附帯税であり、これによって、租税に関する法の執行を妨げるような行為や事実を防止することを目的とする。

加算税は、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四つからなるが、このうち、過少申告加算税・無申告加算税及びこれらに代わる重加算税の納税義務は、その計算の基礎となる国税の法定申告期限の経過の時に成立し(通則法15条２項14号)、不納付加算税及びそれに代わる重加算税の納税義務は、その計算の基礎となる国税の法定納期限の経過の時に成立する(同項15号)。加算税の納付義務は、いずれも、賦課決定によって確定し(通則法32条)、賦課決定通知書又は納税告知書が発せられた日から起算して１月を経過する日までに納付しなければならない(通則法35条３項、36条２項、通則令８条１項)。

また、加算税の消滅時効は、その計算の基礎となる国税(本税)とは別個に進行し、本税の法定納期限の翌日から進行を開始する(通則法２条８号ニ)が、賦課決定(同法32条１項３号)又は納税の告知(同法36条１項１号)によって中断し、納期限の経過とともに再び進行を開始する(同法73条１項２号、３号)。

(2)　加算税の法的性質

通則法によって加算税の対象とされる行為が、同時に個別租税法に

よって刑罰の対象とされている場合があり、一方で加算税を課し、他方で刑罰を課することが憲法39条に規定する二重処罰の禁止に反しないかどうかが問題となる。例えば、正当な理由なしに確定申告書を申告期限内に提出しない行為は、一方で無申告加算税の対象となり、他方で所得税法241条は刑罰の対象とし、また、無申告又は不納付が事実の隠蔽又は仮装に基づいている場合は重加算税の対象となるが、他方で所得税法は偽りその他不正の行為により所得税を免れる行為(所税238条)又は源泉徴収して納付すべき所得税を免れる行為(所税239条)を刑罰の対象としているなどである。

この点について、最判昭33・4・30(民集12巻6号938頁)及び最判昭45・9・11(刑集24巻10号1333頁)等は、重加算税は、「同法(編注：通則法)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課税要件事実を隠ぺいし、または仮装する方法によって行われた場合に、行政機関の行政手続により違反者に課せられるもので、これによってかかる方法による納税義務違反の発生を防止し、もって徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置であり、違反者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せられる刑罰とは趣旨、性質を異にするもの」(前記最判昭45・9・11)として、二重処罰の禁止に反しない旨判示した(延滞税、過少申告加算税及び重加算税のほかに刑罰を科することが憲法39条に違反しないとしたものとして最判昭53・6・6集刑210号225頁)。

前記判例に照らすと、加算税は、刑事制裁と異なり、申告義務及び徴収納付義務の適正な履行を確保し、ひいては申告納税制度及び徴収納付制度の定着を図るための特別の経済的負担であって、刑罰とは性質を異にするから、憲法の禁ずる二重処罰には当たらないと考えられる。

(3) 本税に関する処分と加算税に関する処分との関係

各種加算税の納付義務は、賦課決定により確定し、この賦課決定処

分は更正処分等に附帯して課される処分ではあるが、更正処分等そのものではなく別個の処分である。したがって、更正処分等の取消事由がないときや、更正処分等につき取消しを求める訴えの利益がないときでも独自に加算税の取消しを求めることができ、また、申告、更正及び通知処分等の間に吸収関係が認められたとしても、賦課決定処分は影響を受けない(加算税は吸収関係にない。)(札幌高判平６・１・27訟月41巻10号2637頁参照)。ただ、納税者が更正処分等を不服としてその取消しを求めるとともに、併せて加算税についても取消しを求める場合において、加算税の取消訴訟においても更正処分等とは別個に当該処分自体についての審査請求(不服申立ての前置)を経ることを要するか否かについては、裁判例が分かれている。

横浜地判昭40・７・19(訟月12巻１号77頁)は、「加算税賦課処分は所謂行政罰として、更正処分に附帯して課せられる処分ではあるが、然し更正処分そのものではなく、別個の行政処分である。このことは法が加算税賦課処分について異議がある場合には、これに対し独立に再調査の請求乃至審査の請求をなし得る旨規定していることからも明らかである(昭和37年法律第67号による改正前の所得税法第48条、49条)。従つて加算税賦課処分に対し取消の訴を提起する場合には、当該処分自体について審査決定を経由しているか或は前段に叙べた法律所定の要件(編注：審査決定等を経ないで訴えを提起することができる場合の要件)を具備していなければならないと解すべきである。」としている(同旨のものとして、東京高判昭41・11・26税資45号523頁がある。)。

これに対して、東京地判昭50・１・31(行集26巻１号108頁)は、一般論として、「加算税は、あくまで本税の税額が有効に確定されていることを前提とし、例えば、本税の更正処分につきその取消しを求めて適法に出訴し、本税の更正処分が取り消されるときは、これに伴い加算税の賦課決定処分はその基礎を失い、その納税義務は当然に消滅

すべく、そのためには加算税につき別段の取消し請求がなされていることを要しないものと解される。」としている。

加算税の賦課決定処分とその基礎となる本税についての更正処分等とは別個の行政処分であることから、審理の対象(訴訟物)は別のものであると考えられるが、他面、加算税は本税の税額を基礎として、これに附帯して課されるものであることもまた明らかである。

行政処分取消訴訟において不服申立前置が要求される趣旨は、行政処分に対する司法審査の前に、行政庁側に当該処分の当否を見直す機会を与え、紛争の自主的解決を期待するところにあり、この面からみると、本税の更正処分等と加算税賦課処分とは、いずれも当該年度の納税義務及び税額を確定する課税処分として同一の目的を有し、加算税は本税の税額に連動し、本税が有効に確定していることを成立根拠とするものであるから、不服審査の内容もほぼ同一内容に帰し、両者は極めて密接な関連性を有するものと考えられる。また、不服申立前置は、「正当な理由」がある場合には不服申立てを経る必要がない(通則法115条１項３号)とされ、それ自体が絶対的要請ではない。

したがって、過少申告加算税の基礎となる更正処分につき不服申立てを経由している場合に、本税の税額と連動させて過少申告加算税賦課決定取消しの訴えを提起するときには、改めて不服申立てを経由する必要がないと考えるべきである。

この点、近時の裁判例は、賦課決定処分について不服申立てを経ていないことについて、通則法115条１項３号の「正当な理由」があるとして、訴えを適法とする傾向にある(通知処分取消しの訴えについて不服申立前置を満たしている事案として、東京地判令２・12・22税資270号順号13501がある。所得税の決定処分の取消しの訴えについて不服申立前置を満たしている事案として、広島高岡山支判令２・８・13税資270号順号13438がある。)。

５　過少申告加算税

(1) 概要

過少申告加算税は、期限内申告書の提出があった場合(期限後申告であってもその申告が期限後となったことについて正当な理由のあったものなどを含む。)において、修正申告又は更正がされ、当初の申告税額が結果的に過少となったときに、その修正申告又は更正により納付すべき税額(増差税額)に一定の割合を乗じて算出した額を賦課される附帯税であり(通則法65条１項)、申告納税制度において、正確な申告を確保するために設けられた措置である。

ただし、過少申告につき正当な理由があると認められる部分(同条４項１号)、あるいは更正があるべきことを予知してされたものでない修正申告の場合(平成29年１月１日以後に法定申告期限が到来する国税については、更正があるべきことを予知してされたものでなく、かつ、調査の事前通知がある前に行われた修正申告の場合)には、過少申告加算税は課せられないこととされている(同条５項)。

(2) 過少申告加算税の成立と確定

過少申告加算税の成立時期は、法定申告期限(通則法２条７号)の経過のときである(同法15条２項14号)。ただし、還付請求申告書に係る過少申告加算税は、当該還付請求申告書の提出のときに成立する(通則令５条11号)。

過少申告加算税の確定は、他の加算税と同様、賦課課税方式(通則法16条１項２号)により賦課決定の手続を経て確定することとされているが、具体的には、税務署長等がその賦課決定通知書を納税者に送達することによって確定する(同法16条２項２号、32条３項)。

(3) 過少申告加算税の課税要件

過少申告加算税が課せられる要件は、次のとおりである。

①　申告納税方式による国税について、次に掲げる申告書の提出があったこと

ａ　納税申告書が法定申告期限内に提出されている場合(法定申告

期限については各税法に定められている。）

b　還付請求申告書（還付金の還付を受けるための納税申告書）が提出された場合

c　期限後申告書が提出された場合で、期限内に申告書の提出がなかったことについて正当な理由があると認められる場合

②　前記申告書に係る課税標準等又は税額等について更正又は修正申告書の提出があり、かつ、これらにより納付すべきこととなる税額があること

納付すべき税額には、還付金相当額を税として追徴する場合におけるその追徴額を含む（通則法35条２項、19条４項３号、28条２項３号）。

(4)　過少申告加算税の額

過少申告加算税の額は、修正申告又は更正に基づき新たに納付すべき税額（増差税額）をその額の計算の基礎とし、原則として、10パーセントの割合を乗じて計算される（通則法65条１項）（注）。ただし、増差税額（修正申告又は更正が２回以上行われた場合は、前回までの修正申告又は更正による増差税額の合計額（累積増差税額）を加算した金額）が期限内申告税額又は50万円のいずれか多い額を超える場合には、通則法65条１項の規定により計算した金額に、当該超える部分に相当する税額に５パーセントの割合を乗じて計算した金額を加算した金額である（同条２項）。これは、無申告加算税が15パーセントの割合とされていることに比較すると、一部を期限内に申告し、ほとんどが申告漏れとなっている場合にも10パーセントの過少申告加算税にとどまるのは、公平を欠くため、申告漏れ割合が大きい場合に加算する趣旨である。

（注）　過少申告加算税の加重計算（帳簿等の提出がない場合等）

令和４年度改正により、記帳義務の適正な履行を担保するため、令和６年１月１日以降に法定申告期限が到来する申告所得税、法人税・地方法人税、消費税について、これらの税の税務調査の際に、税務職員が売

上げに関する調査に必要な帳簿の提示等を求め、結果、次のいずれかに該当する場合には、帳簿に本来記載等すべき事項に関する申告漏れ等に対して課される通常の過少申告加算税の割合に10パーセント又は５パーセント加重することとされた(令和４年度改正後の通則法65条４項)。

①　帳簿の提示等をしなかった場合　10パーセント

②　帳簿への売上金額の記載等が、本来記載等すべき金額の２分の１未満だった場合　10パーセント

③　帳簿への売上金額の記載等が、本来記載等すべき金額の３分の２未満だった場合　５パーセント

(5)　過少申告加算税の免除

過少申告加算税は、過少申告につき正当な理由があると認められる部分(通則法65条４項１号)、あるいは更正があるべきことを予知してされたものでない修正申告の場合において、その申告に係る国税についての調査通知がある前に行われたものであるときには課されない(同条５項)。

ア　正当な理由がある場合

過少申告加算税は、修正申告又は更正に基づき新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちに、その修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、その部分については課されない(通則法65条４項１号)。

課税訴訟において、この「正当な理由があると認められる場合」について、争われることが少なくない。

その意義について、最判平18・４・20(民集60巻４号1611頁)及び最判平18・４・25(民集60巻４号1728頁)は、「過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図ると

もに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であ」るとした上で、「過少申告加算税の上記の趣旨に照らせば、同項(編注：通則法65条４項)にいう「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいう」と判示し、最高裁として「正当な理由があると認められる場合」の意義についての一般論を示した。

そして、以下の裁判例に照らすと、一般的には、単なる法令の解釈や事実認定の誤りは「正当な理由があると認められる場合」に当たらないのが原則である(金子・租税法908頁参照)。

従来の下級審裁判例も含め、「正当な理由」に当たらないとされた事例としては、①鉱石の売買代金につき課税期間中に契約当事者間で代金額が未確定であったため、申告しなかった事例(東京地判昭34・５・13行集10巻５号919頁)、②無申告又は期限後申告が法律の不知ないし誤解による事例(大阪地判昭33・11・17行集９巻11号2424頁)、③過少申告が、法人の経理担当役員の不正行為(横領)に基づくもので、法人がその事実を知らなかった事例(最判昭43・10・17集民92号607頁)、④納税者の法律の誤解に加え、公認会計士が関与し、税務署長から税務指導を受けていた事例(東京高判昭48・８・31行集24巻８・９号846頁)、⑤執行官が税務署の申告指導に応ぜず、自己の誤った見解に固執して、旅費及び宿泊料を収入に計上しないで過少申告をした事例(札幌高判昭51・９・19訟月22巻11号2635頁、その上告審最判昭52・６・14税資94号687頁)、⑥収用裁決の取消訴訟の提起を理由として、収用に伴う補償金を収入として申告しなかった事例(最判昭57・４・22税資123号154頁)、⑦弁護士が独自の見解に基づき顧問料収入を給与所得とし、日当を必要経費とし

て申告した事例(最判昭61・９・11税資153号689頁)、⑧減価償却につき建物付属設備である冷房機を特別償却の対象となる「機械」に該当するとして過少申告した事例(最判昭63・３・３税資163号650頁)、⑨資産所得合算課税制度を知らなかったため、税額計算を誤った事例(最判平２・10・25税資181号129頁)、⑩国税局職員が編集又は監修をした解説書に、代表者個人から会社に対する運転資金の無利息貸付けについて別段の定めのある場合を除き、担税力の増加を伴わないものについては課税されない旨の記述等がされていた場合において、同族会社の出資者が同社に対して行った無利息貸付けにつき、利息相当額の所得を申告しなかった事例(最判平16・７・20集民214号1071頁)、⑪納税申告手続を委任された税理士が納税者に無断で虚偽の記載をした確定申告書を提出するなどして過少申告をした場合において、税務署職員等から示された税額よりも相当低い税額で済むとの税理士の言葉を信じてそれ以上の調査確認をせず、確定申告書の内容を確認しなかったなど、納税者本人に落ち度があった事例(前記最判平18・４・20)、⑫事業者が消費税の確定申告において、転売目的で、全部又は一部が住宅として賃貸されている建物を購入し、これを課税対応課税仕入れに区分して控除対象仕入税額の計算をした事例(最判令５・３・６判タ1511号97頁)等がある(注１)。

これに対して、「正当な理由」に当たるとした事例としては、①株主相互金融を営む株式会社の株主優待金が損金に含まれるかどうかについて、税務行政庁の解釈が確定しておらず、一般的にこれを損金と解する傾向にあった事例(名古屋地判昭37・12・８行集13巻12号2229頁)、②執行官が税務職員の助言・指導の下に、旅費・宿泊料を収入として申告しなかった事例(札幌地判昭50・６・24訟月21巻９号1955頁、なお、本判決は、前記否定例の⑤の判決により、事実認定を異にした上、取り消されている。)、③納税申告手続を委

任された税理士が納税者に無断で虚偽の記載をした確定申告書を提出するなどして過少申告をした場合において、納税者が税理士を信頼して適正な申告を依頼し、納税資金を交付する一方、確定申告書を受理した税務署職員が収賄の上で税理士の不正行為に共謀加担していた事例（前記最判平18・４・25）（注２）、④課税庁においてストック・オプションの権利行使益を一時所得として取り扱い、課税庁の職員が監修等をした公刊物でもその旨の見解が述べられていた等の事情の下で、ストック・オプションの権利行使益を一時所得として申告した事例（最判平18・10・24民集60巻８号3128頁、最判平19・７・６集民225号39頁（注３））、⑤匿名組合契約に基づき匿名組合員への損失の分配として計上された金額について、その当時の通達の内容に沿う税額計算に基づいた申告をした事例（最判平27・６・12民集69巻４号1121頁）等がある（注４）。

なお、相続財産に属する特定の財産を計算の基礎としない相続税の期限内申告書が提出された後に当該財産を計算の基礎とする修正申告書が提出された場合において、当該財産が相続財産に属さないか又は属する可能性が小さいことを客観的に裏付けるに足りる事実を認識して期限内申告書を提出したことを納税者が主張立証したときは、通則法65条４項にいう「正当な理由」があるものとして、同項の規定が適用されるものと考えるべきである（最判平11・６・10集民193号315頁）。

（注１）　法令の解釈につき納税者と課税庁で争いがあり、法令の解釈については課税庁の主張する解釈が正当であると認められる場合に、納税者の主張する解釈と同様の記載をしている市販の解説書があることや通達の定めの点のみを根拠に「正当な理由」があると認めた原審の判断につき、それだけでは「正当な理由」を認めるに十分でないとして、これを破棄した上で、差し戻した事例として、最判平24・１・16（集民239号555頁）がある（なお、税法解釈の誤りに係る正

当な理由の有無が争われた事例につき、品川・附帯税の事例研究第四版89頁以下参照)。

（注２）　前記最判平18・４・25が前記最判平18・４・20の事案と結論を異にした事情としては、確定申告書を受理した税務署職員が収賄の上で税理士の行為に共謀加担したという点が大きく、実質的にはクリーンハンドの原則を「正当な理由」の判断要素の中に取り込んだものという評価もあり得るところであるが、飽くまで納税者本人の適法な納税意思の存在、本人の落ち度の程度が低いこと等が総合的な判断要素とされていることに留意する必要があると考えられる(川神裕・最判解<民事>平成18年度(上)630頁参照)。

（注３）　前記最判平18・10・24は、課税庁が解釈上微妙な点を含む問題について、従来の解釈を改め、課税上の取扱いを変更したにもかかわらず、変更後の取扱いが国民の間に定着するような必要な措置を講じていなかったことによって生じた「新解釈の未定着状態」に着目し、そのような観点から、納税者が課税庁の従来の解釈ないし取扱いに従って申告したことにつき、通則法65条４項にいう「正当な理由」を認めたものと評されている(増田稔・最判解<民事>平成18年度(下)1126頁)。

なお、課税庁の担当者から、ストックオプションの権利行使益が給与所得に該当する旨の説明を受けたにもかかわらず、一時所得に該当するとの自らの見解に従い、一時所得として申告した事例につき、東京高判平17・４・27(訟月52巻３号960頁・確定)は、「正当な理由」があるとはいえないとした。

[redacted]



イ　更正を予知してされたものでない修正申告の場合

(ｱ) 趣旨

過少申告加算税は、修正申告が、その申告に係る租税について調査があったことにより、それ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場合において、その申告に係る国税についての調査通知がある前に行われたものであるときは課されない(通則法65条５項)(注)。

これは、たとえ過少申告の事実があったとしても、その後において納税者が自主的に修正申告をしたという場合には、期限までに申告、納付しなかったという責任はともかく、当該納税者が自主的に是正申告、納付したという点では申告期限内に適正な申告をした者と特に異なるものではないという面に配慮をするとともに、同じ納税義務の不履行であっても、これを積極的に是正した者とこれを放置していた者とで加算税の取扱いを異にすることにより、納税者に自発的な是正を促す趣旨から規定されたものと解されている(東京地判昭56・７・16行集32巻７号1056頁。同旨の

ものとして、大阪地判昭29・12・24行集５巻12号2992頁がある。)。

この規定の適用に対し「調査があったこと」及び「更正があるべきことを予知してなされたものでないとき」との要件が必要とされている。この２つの要件を充足した上で初めて本件各規定の適用があるとするのが通説であり、講学上二段階要件説と言われている(酒井克彦「加算税免除規定にいう「更正の予知」に関する一考察」・税大ジャ４号43頁参照)。この二段階要件説に沿って判断した近時の裁判例として東京高判令４・１・14(訟月69巻６号695頁)がある。

(注)　平成28年度改正において、当初申告のコンプライアンスを高める観点から、修正申告書の提出が更正があるべきことを予知してされたものでない場合であっても、調査の事前通知後にされたものであるときは、加算税を課さないとするのではなく、通常の加算税よりも一段低い水準の加算税を課すこととされた(通則法65条１項)。

(イ)「調査」の意義

通則法65条１項又は５項にいう「・・・調査があつたことにより」の「調査」の意義については特に定めがなく、同項の趣旨・目的からこれを解釈することになる。

通則法24条(更正)にいう「調査」の意義については、課税標準等又は税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味し、課税庁の証拠資料の収集、証拠の評価あるいは経験則を通じての要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈適用を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含む極めて包括的な概念である旨判示されている(大阪地判昭45・９・22行集21巻９号1148頁)。

これに対し、通則法65条５項にいう「調査」について、東京地判令元・９・26(税資269号順号13318号、その控訴審東京高裁令２・３・４税資270号順号13389・確定)は、通則法65条５項にい

う「調査」とは、「同法74条の２から74条の６までに掲げる税目に関する法律の規定に基づき、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的その他国税に関する法律に基づく処分を行う目的で職員が行う、証拠資料の収集、要件事実の認定、法令の解釈適用等の一連の行為を指すと解するべきである。」と判示する。具体的な臨場調査をしていなくとも、例えば机上調査により申告の非違が発見され、課税庁からの電話連絡等があったことにより、納税者が、更正に向けての調査が行われて非違が発見されたであろうことを認識したのであれば、課税庁内部の調査であっても、通則法65条５項の「調査」に該当し得ると解すべきであり（大阪高判平２・２・28税資175号976頁参照）、更には、国税査察官による犯則調査もこれに含まれるというべきである（前記高松高判平16・１・15）。他人の犯則調査に基因する更正の予知を認める旨の判断をしたものとして、東京地判令３・２・26（税資271号順号13530）がある。

(ｳ)「更正があるべきことを予知してされたもの」の意義

通則法65条１項又は５項にいう更正を予知しないでした修正申告の意義に関する見解には、①調査着手（開始）後の修正申告は更正を予知してされたものに当たるとする見解（調査着手説）、②具体的な不適正事実が発見され、これにより申告漏れがあることを把握された後に提出された修正申告のみが更正を予知して提出されたものに当たるとする見解（不足額発見説）、及び③税務職員が不適正事実の端緒を把握した時点を基準とする見解（端緒把握説（客観的確実性説））があるといわれている（武田・ＤＨＣコメ通則法3543、3543の２頁）。

このうち、①調査着手説については、「文理上、右条項（編注：通則法65条５項）は調査着手以前に申告書が提出された場合を問題とするものではなく、調査着手後に提出された場合にその適

用の有無を問題としているものであることは明白である。従つて、調査着手後の提出はすべて予知してされたものであると解するのは、明らかに右の文理に反する」（東京高判昭61・６・23行集37巻６号908頁）とされ、納税者から修正申告の申出があった場合に、単にそれ以前に調査に着手したことのみをもって通則法65条５項の規定の適用がないとすると、自発的な是正措置の奨励という制度の趣旨が生かされないこととなると批判されている。

また、②不足額発見説については、調査において所得金額等の脱漏に関する資料が発見される前であっても更正を予知することができる場合があるにもかかわらず、所得金額ないし税額の脱漏が具体的に把握される前に修正申告を提出しさえすれば、加算税の賦課を免れ得ることになり、通則法65条の趣旨に反することになると批判されている。

これに対し、③端緒把握説は、修正申告書の提出が「調査があつたことにより・・・更正があるべきことを予知してされたものでないとき」というのは、税務職員がその申告に係る国税についての調査に着手してその申告が不適正であることを発見するに足るか、あるいはその端緒となる資料を発見し、これによりその後調査が進行し先の申告が不適正で申告漏れの存することが発覚し、更正に至るであろうということが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階に達した後に、納税者がやがて更正に至るべきことを認識した上で修正申告を決意して修正申告書を提出したものでないこと、言い換えれば、上記の事実を認識する以前に自ら進んで修正申告を決意して修正申告書を提出することを必要とし、かつ、それをもって足りると解するものである。これは通則法65条５項の文理及び立法趣旨に沿うとされており、下級審裁判例の大勢である（東京地判昭56・７・16行集32巻７号1056頁、その控訴審東京高判昭61・６・23行集37巻６号908頁、東京地判

平14・１・22訟月50巻６号1802頁、その控訴審東京高判平14・９・17訟月50巻６号1791頁、東京地判平24・９・25判時2181号77頁、前記東京高判令４・１・14)。



(エ) 調査の内容

通則法65条１項又は５項は、「その申告に係る国税についての調査」とのみ規定していることから、その調査の主体は誰をいうのか、また、その調査に係る税目と更正に係る税目とが同じ税目であることを要件とするのか、更には調査対象は申告者に限られるのかが問題になる。

a　調査の主体

名古屋地判昭44・５・23(行集20巻５・６号659頁)は、通則法施行前の相続税法53条３項(相続税の加算税減免規定)にいう「・・・当該職員の調査に因り・・・更正があるべきことを予知して・・・」の解釈に関してではあるが、他税目を担当する税務職員による調査が同項の「調査」から除外される、との納税者の主張に対し、当該規定を「納税者の自発的申告又は修正

を奨励することとした特別の宥恕規定である」と解した上で、「「当該職員の調査により」というのは、国税通則法の施行に伴い削除される前の法人税法43条３項および同じく所得税法56条５項に「政府の調査に因り」とあるのと同一の意味であつて広くすべての税務担当職員を指称するものと解すべきであり、・・・これを限定すべき合理的根拠は全く存しない」と判示している。

b　調査の税目

前記東京高判令４・１・14は、相続税の調査において、相続人名義の財産が、その名義とは異なり被相続人の相続財産に当たる可能性があることを前提に調査が行われたものであったとしても、上記財産が相続財産に当たらないとすれば、名義どおり相続人に帰属することとなることは確実であり、相続人の所得の申告漏れが明らかになるという関係にあった事案について、本件の相続税の調査は、相続人の申告所得税に係る調査の趣旨を含むものであり、また、調査は税務官庁が一体として行うものであって、その対象及び目的は個々の担当者の認識に左右されるものではないと判示した。[redacted]

c　調査の対象

前記東京高判平14・９・17は、通則法65条５項にいう調査について「修正申告の対象となった特定の国税についての「調査」でなければならない」とはしているものの、ここでいう調査は納税者を特定した調査のみではなく、取引の相手方又は関係する金融機関等の第三者に対する調査であったとしても、納税者自身がその調査によって自己の申告が更正されることを予知し

得る状態にあれば、当該第三者に対する調査をもって同項にいう「調査」に当たるとしている(原審の東京地判平14・１・22も同旨である。)。

[redacted]

(6) 過少申告加算税と他の加算税の関係

ア　過少申告加算税と無申告加算税との関係

各種加算税は、行政上の措置としての性質を共通に有してはいるが、それぞれ課税要件を異にする。すなわち、過少申告加算税は過少の期限内申告につき修正申告あるいは更正がされたときに、無申告加算税は期限後申告あるいは決定がされたとき及びこれにつき修正申告あるいは更正がされたときに課されるものである。

ところで、所得税の確定申告書の提出がないにもかかわらず、これを誤認して、無申告加算税ではなく過少申告加算税を賦課した場合、当該賦課処分は課税要件の基本的構成要件を欠くものとして無効となるかどうかが問題となる。

大阪高判昭37・３・27(行集13巻３号256頁)は、過少申告加算税賦課処分は基本的構成要件を欠き無効であるとしたが、その上告審である最判昭39・２・18(集民72号201頁)は、「過少申告といい無申告といい、ともに申告義務違背であることに相違はなく、両者に対する加算税は、その本質においてかわりはないものと解すべきである。原判決は、加算税の処罰としての性質をあまりにも過大視するとともに、両者を全く別個の性質のものとしたものと解され、こ

の点において、原判決は法令の解釈を誤つた違法がある」、「本件の場合、過少申告税を課したのは違法ではあるが、処分の瑕疵が重大であるかどうかは、処分の相手方の受ける不利益の程度も考慮に入れて判断すべく、本来、無申告加算税を課すべき場合に、過少申告加算税を課したからといつて、その瑕疵が重大なものということはできない」と判示した。本件当時の過少申告加算税は５パーセント、無申告加算税は申告期限から更正等までの期間に応じて10ないし25パーセントであり（現行法は、過少申告加算税10パーセント、無申告加算税15パーセントである。）、無申告加算税を課すべき場合に過少申告加算税を課しても、納税者には不利益とならないのである。

イ　過少申告加算税と重加算税との関係

過少申告加算税と重加算税との関係について、最判昭58・10・27（民集37巻８号1196頁）は、「ともに申告納税方式による国税について過少な申告を行つた納税者に対する行政上の制裁として賦課されるものであつて、同一の修正申告又は更正に係るものである限り、その賦課及び税額計算の基礎を同じくし、ただ、後者の重加算税は、前者の過少申告加算税の賦課要件に該当することに加えて、当該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するという不正手段を用いたとの特別の事由が存する場合に、当該基礎となる税額に対し、過少申告加算税におけるよりも重い一定比率を乗じて得られる金額の制裁を課することとしたものと考えられるから、両者は相互に無関係な別個独立の処分ではなく、重加算税の賦課は、過少申告加算税として賦課されるべき一定の税額に前記加重額に当たる一定の金額を加えた額の税を賦課する処分として、右過少申告加算税の賦課に相当する部分をその中に含んでいるものと解するのが相当である。」

としている(内包説)。

したがって、裁決又は判決において、隠蔽又は仮装行為が認められないとして重加算税の賦課処分を取り消す場合には、過少申告加算税の賦課要件があれば、その部分については賦課処分を取り消すべきではなく、過少申告加算税相当部分を超える部分について賦課処分を取り消すべきこととなる。

６　無申告加算税

無申告加算税は、期限内申告書の提出がない場合に期限後申告書の提出若しくは決定があったとき、又は、期限後申告書の提出若しくは決定があった後に修正申告若しくは更正があった場合に、その申告又は決定等により納付すべき税額(増差税額)に15パーセントの割合を乗じて算出した額を賦課される附帯税である(通則法66条１項)。納付すべき税額(期限後申告又は決定後に修正申告書の提出又は更正があったときは、その国税に係る累積納付税額を加算した額)が50万円を超えるときは、その申告等により納付すべき税額に15パーセントの割合を乗じて計算した額に、その超える部分に相当する税額に５パーセントの割合を乗じて計算した額を加算した額が賦課される(同条２項)(**注１**)。また、短期間に繰り返して無申告又は隠蔽・仮装が行われた場合にも、無申告加算税等について加重する措置が設けられている(通則法66条４項)(**注２**)。

無申告加算税の成立及び確定については、過少申告加算税と同様であり、期限内申告書の提出がなかったことについて正当な理由があると認められる場合には課されず(同条１項ただし書)、また、期限後申告書の提出が決定等があるべきことを予知してされたものでないとき(平成29年１月１日以後に法定申告期限が到来する国税については、決定があるべきことを予知してされたものでなく、かつ、調査の事前通知がある前に行われたものであるとき)には、５パーセントに軽減した割合により算出した額が賦課される(同条６項)。この「正当な理由」及び「予知してなされたもの」の意義については、過少申告加算税の場合と同様に考

えることができよう。

なお、期限後申告書の提出があった場合において、その提出が、その申告に係る国税についての調査があったことによりその国税について決定があるべきことを予知してされたものでなく、期限内申告書を提出する意思があったと認められる一定の場合に該当してされたものであり、かつ、当該期限後申告書の提出が法定申告期限から１月を経過する日までに行われたときは、無申告加算税が賦課されない（平成19年１月１日以降に法定申告期限が到来する国税に適用される。同条７項、通則令27条の２第１項）。

無申告加算税は、飽くまで申告義務の不履行に対するものであるため、納付がされていても、申告がされていない限り、これを課すことができる（東京高判平11・９・29訟月47巻２号351頁。ただし、通則法66条７項の場合を除く。）。

（注１）　無申告加算税の加重計算（納付すべき税額が300万円を超える場合）

令和５年度改正により、令和６年１月１日以降に法定申告期限が到来する国税について、納付すべき税額が300万円を超える部分に対する割合を20パーセントから30パーセントに引き上げることとされた。なお、更正を予知しないでした期限後申告等の場合には、納付すべき税額が300万円を超える部分に対する割合は25パーセントとなる（令和５年度改正後の通則法66条３項）。

（注２）　無申告加算税の加重計算（帳簿等の提出がない場合）

令和４年度改正により、記帳義務の適正な履行を担保するため、令和６年１月１日以降に法定申告期限が到来する申告所得税、法人税・地方法人税、消費税について、これらの税に係る税務調査の際に、税務職員が売上げに関する調査に必要な帳簿の提示等を求め、結果、次のいずれかに該当する場合には、帳簿に本来記載等すべき事項に関する申告漏れ等に対して課される通常の無申告加算税の割合に10パーセント又は５パーセント加重することとされた（令和４年度改正後の通則法66条４

項)。

① 帳簿の提示等をしなかった場合　10パーセント

② 帳簿への売上金額の記載等が、本来記載等すべき金額の２分の１未満だった場合　10パーセント

③ 帳簿への売上金額の記載等が、本来記載等すべき金額の３分の２未満だった場合　５パーセント

7　不納付加算税

不納付加算税は、源泉徴収等による国税がその法定納期限までに完納されなかった場合に、源泉徴収義務者からその納付すべき税額に10パーセントの割合を乗じて算出した額を徴収する附帯税である(通則法67条１項)。

不納付加算税は、法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められる場合には徴収されず(同条１項ただし書)、また、納付の告知を受けることなく法定納期限後に納付した場合で、強制徴収を予知してされたものでないときには、不納付加算税の税率は５パーセントに軽減される(同条２項)。この「予知してなされたもの」の意義については、過少申告加算税の場合に準じて考えることができるが、「正当な理由」については、源泉徴収制度の特殊性から若干の違いがみられる。

なお、源泉徴収による国税が納税の告知を受けることなくその法定納期限後に納付された場合において、その納付が法定納期限までに納付する意思があったと認められる一定の場合に該当してされたものであり、かつ、当該納付に係る源泉徴収による国税が法定納期限から１月を経過する日までに納付されたものであるときは、不納付加算税が徴収されない(同条３項、通則令27条の２第２項)。

また、不納付加算税の負担者は、源泉納税義務者(受給者)であるか、源泉徴収義務者(支払者)であるかという問題があるが、最判昭45・12・24(民集24巻13号2243頁)は、「源泉徴収による所得税の納税者は、支払

者であつて受給者ではないから、法定の納期限にこれを国に納付する義務を負い、それを怠つた場合に生ずる附帯税を負担すべき者は、納税者(徴収義務者)たる支払者自身であつて、右の附帯税相当額を旧所得税法43条２項(新法222条)に基づいて受給者に請求しうべきいわれはない。」としている。

８　重加算税

(1) 意義

通則法68条１項は、「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、当該納税者(注１)に対し、重加算税を課する旨規定している。重加算税は、同項の過少申告加算税に代えて課されるほか、無申告加算税及び不納付加算税に代えても課され又は徴収される(同条２項、３項)。その税率は、過少申告加算税の代わりに課される場合が35パーセント、無申告加算税の代わりに課される場合が40パーセント、不納付加算税の代わりに徴収される場合が35パーセントとされている(同条１項、２項、３項)。また、短期間に繰り返して無申告又は隠蔽・仮装が行われた場合には、悪質な行為を防止する観点から、重加算税の割合を10パーセント加重する措置が講じられている(同条４項)。

重加算税の法的性質については、最判昭33・４・30(民集12巻６号938頁)、最判昭45・９・11(刑集24巻10号1333頁)及び最判平７・４・28(民集49巻４号1193頁)等により、再三判示されており、以下のような理解が確立している。すなわち、重加算税は、「同法(編注：通則法)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課税要件事実を隠ぺいし、または仮装する方法によつて行なわれた場合に、行政機関の行政手続により違反者に課せられるもので、これによつてかかる方法による納税義務違反の発生を防止し、もつて徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置であり、違反者の不正

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せられる刑罰とは趣旨、性質を異にするもの」（前記最判昭45・９・11）である（注２）。

刑罰との関係では、刑罰は行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、不正行為をした違反者の責任を問うもので、非難可能性を前提とする責任主義の考え方を基礎としているのに対して、重加算税は、隠蔽又は仮装という方法による納税義務違反の発生を防止し、徴税の実を挙げる趣旨、すなわち、隠蔽又は仮装行為とそれに基づく過少申告の結果、税務行政を混乱させ余分な徴税コストを負担させたという国家的損失を補塡させることにより、真面目な申告納付義務の履行者とこれを怠った者との間に生ずる不公平を是正するとともに、納税義務違反の発生を防止し、申告納税制度の信用を維持する目的で納税者に経済的負担を課す行政上の措置であって、責任主義の考え方を基礎としないものである（白石健三・最判解<民事>昭和33年度103頁、川神裕・最判解<民事>平成６年度602頁参照）。

したがって、重加算税の賦課要件を考える上では、納税者に対する非難を可能とする責任主義的要素、つまり、主観的・内面的要素を重視する必要はなく、客観的にみて、納税者に経済的負担をさせるのが相当であり、真面目な納税申告をした者との不公平を是正する必要が生じている、換言すれば、客観的にみて、隠蔽又は仮装がされ、それに基づき過少申告という納税義務違反の状態が生じていれば足りるものと考えられる。

（注１）　消費税の還付申告の時点では具体的な納税義務はない者であっても、還付金の額を確定する前提としての観念的・抽象的な納税義務はあり、「納税者」に該当するとした事例として大阪高判平16・９・29（訟月51巻９号2482頁）がある。

（注２）　本文に掲げた最判平７・４・28は、「行政上の制裁」との表現を用いているが、「行政上の措置」と同じと思われる。

(2) 要件

ア　行為者

(ｱ) 問題の所在

通則法68条１項の「納税者」については、その文言からは、隠蔽又は仮装行為の主体を納税者本人に限定しているように読め、法人であれば、代表取締役等の代表者が隠蔽又は仮装行為をした場合を想定しているとも思われる。

しかしながら、①重加算税制度がそもそも納税義務違反に対する行政措置であること、②納税義務については、納税者本人以外の従業者等の補助者又は納税申告の委任を受けた税理士等の代理人が課税標準等の計算に従事すること等により履行されることが多いこと、③重加算税の賦課要件よりも厳しい構成要件を定める脱税犯罪においても、「代理人、使用人その他の従業者」が所定の脱税行為をした場合における納税者本人に対する罰則規定が設けられていること(所税243条、法税163条等参照)等からすれば、通則法68条１項の規定は、隠蔽又は仮装行為の主体を納税者本人に限定するものとは解されないと考えられる(品川・附帯税の事例研究第四版318頁参照)。学説上も実務上も、結論としては一定の場合には納税者(法人の場合は代表者)以外の第三者による隠蔽又は仮装行為についても、「納税者」の隠蔽又は仮装行為と認めているが、通則法68条１項が、隠蔽又は仮装行為の主体を「納税者」としていることから、無制限に第三者の範囲を広げることは、租税法律主義の観点から一考を要するものといえ、どのような基準によって判断されるべきかということが問題となる。

この点については、通則法68条１項が、「納税者が」と明定していることからすると、法解釈としては、第三者の行為を納税者の行為と同視できる場合には「納税者」の行為に該当するという程度の抽象的基準しか示すことができず、あとは納税者の行為と

同視できるためにはどのような事情があれば足りるかということを個別に検討するほかないと考えられる。

以下、類型ごとに主要な裁判例を概観する。

(イ) 納税申告の委任を受けた第三者による隠蔽又は仮装行為

a　最判平18・4・20(民集60巻4号1611頁)及び最判平18・4・25(民集60巻4号1728頁)は、納税者から納税申告の委任を受けた第三者である税理士が行った隠蔽又は仮装行為について通則法68条1項の要件該当性が問題となった事案において、「同項(編注：通則法68条1項)は、「納税者が(中略)隠ぺいし、又は仮装し」と規定し、隠ぺいし、又は仮装する行為(以下「隠ぺい仮装行為」という。)の主体を納税者としているのであって、本来的には、納税者自身による隠ぺい仮装行為の防止を企図したものと解される。しかし、納税者以外の者が隠ぺい仮装行為を行った場合であっても、それが納税者本人の行為と同視することができるときには、形式的にそれが納税者自身の行為でないというだけで重加算税の賦課が許されないとすると、重加算税制度の趣旨及び目的を没却することになる。」とした上、「納税者が税理士に納税申告の手続を委任した場合についていえば、納税者において当該税理士が隠ぺい仮装行為を行うこと若しくは行ったことを認識し、又は容易に認識することができ、法定申告期限までにその是正や過少申告防止の措置を講ずることができたにもかかわらず、納税者においてこれを防止せずに隠ぺい仮装行為が行われ、それに基づいて過少申告がされたときには、当該隠ぺい仮装行為を納税者本人の行為と同視することができ、重加算税を賦課することができると解するのが相当である。他方、当該税理士の選任又は監督につき納税者に何らかの落ち度であるというだけで、当然に当該税理士による隠ぺい仮装行為を納税者本人の行為と同視することができるとはい

えない。」と判示した(注)。

上記最判は、納税申告手続を委任された税理士が、納税資金を横領するために、納税者に無断で隠蔽・仮装行為に基づく過少申告をした事例において、重加算税を賦課できないとしたものである。

(注)　このような考え方の説明としては、納税者の過失による適正納税申告義務違反を重加算税賦課の帰責根拠とするというよりは、適正納税申告義務を背景として、第三者に申告手続を委任した場合に受任者により適正な申告が行われるように監督すべき義務が(少なくとも抽象的には)認められることを介して、委任した以上、自ら委任した第三者が隠蔽・仮装行為を行うこと若しくは行ったことを認識したか、又はそれを予想・認識することができ、かつ、法定申告期限までに、隠蔽・仮装行為を防止し、若しくは是正するか、又は隠蔽・仮装したところに基づく過少申告を防止する措置を講ずることが可能であった場合には、受任者の行為を本人の行為と同視することができ、第三者(受任者)の故意による隠蔽・仮装行為を本人の行為と同視して重加算税を賦課することができるというのが相当ではないかと思われると指摘されている(川神裕・最判解<民事>平成18年度(上)611頁参照)。

b　なお、前記最判平成18・４・20より前のものではあるが、重加算税を賦課できるとした裁判例として、納税者と税理士との間に隠蔽・仮装について意思の連絡があったと認められるのであれば、重加算税賦課の要件を充足するとした事例として最判平17・１・17(民集59巻１号28頁)、納税者が納税申告事務の一切を第三者に包括的に委任した場合において、委任を受けた第三者の隠蔽・仮装行為に基づいて過少申告の結果が発生したときは、たとえ納税者自身が当該隠蔽・仮装行為の事実や過少申告の事実を知らなかったときにおいても、納税者に重加算税を

賦課できるとした事例として東京高判平14・9・24(訟月50巻5号1657頁)、納税者が納税申告又は課税要件事実の把握ないし管理を第三者に委任した場合において、当該第三者に対する選任、監督上の注意義務を尽くすことにより、第三者の隠蔽・仮装行為を防止することができた場合には、第三者の不正行為を納税者の行為と同視し、その防止を怠った納税者に対し重加算税を賦課できるとした事例として東京高判平15・5・20(訟月50巻5号1663頁)、納税者が不動産の売買交渉から税務申告に至るまで自己の弟に包括的に委任し、売買契約の内容や納税申告の内容等の詳細についても逐一報告を求めたり確認したりせず、これを一任するなどしていた場合、弟の隠蔽・仮装行為は納税者の隠蔽・仮装行為と同一視することができ、重加算税を賦課できるとした事例として東京地判平17・9・9(訟月52巻7号2349頁)がある。

前記最判平18・4・20の調査官解説では、以上のような下級審裁判例について、「申告手続を第三者に委任するような場合、納税者本人には、当該第三者を適切に選任し、正しい申告を行うよう監督すべき義務があり、その選任・監督を怠った結果、当該第三者が隠ぺい仮装行為に及んだ場合には、当該第三者の隠ぺい仮装行為は納税者本人の隠ぺい仮装行為と同視できるとする見解が有力なように思われる。」とし、第三者の隠蔽・仮装行為をいかなる要件の下に納税者本人の行為と同視することができるかを検討するに当たっては、①不法行為に関する民法715条、716条の規定、②ほ脱犯に関する両罰規定(所税244条(現行243条)等)につき、行為者の選任、監督その他違反行為を防止するために必要な注意を尽くさなかった過失の存在を推定した規定であり、納税義務者が上記過失のないことを証明したときは刑責を免れると解されていること(最判昭32・11・27刑集1

1巻12号3113頁等)、③両罰規定にいう「代理人」の意義についての議論(最判平９・10・７刑集51巻９号716頁に関する調査官解説)なども参考になるとした上で、「独立性の強い第三者に対する個別委任型の類型においては、自ら委任した第三者が隠ぺい仮装行為を行うこと若しくは行ったことを認識したか、又はそれを予想・認識することができ、かつ、法定申告期限までに、仮装隠ぺい行為を防止し、若しくは是正するか、又は仮装隠ぺいしたところに基づく過少申告を防止する措置を講ずることが可能であった場合には、納税者においてこれを防止せずに隠ぺい仮装行為が行われ、それに基づいて過少申告がされた以上、当該隠ぺい仮装行為を納税者本人の行為と同視することができ、重加算税を賦課することができると解するのが相当ではないかと思われる。」としている(川神裕・最判解<民事>平成18年度(上)597ないし599頁)。

(ｳ) 法人の代表者以外の役員又は従業者等が行った隠蔽又は仮装行為

ａ　取締役等の会社役員が行った不正行為に伴う隠蔽又は仮装行為に基づいて納税申告がされた場合

取締役等の会社役員が行った不正行為に基づいて納税申告がされた事案については、その事実を代表取締役等の会社代表者が認識していなくても、法人税に係る重加算税の賦課を適法としている裁判例が多く見られる。

例えば、広島高判平26・１・29(訟月61巻４号811頁)は、常務取締役が行った架空取引に係る架空外注費等が記載された総勘定元帳の記載に基づいて、法人が確定申告をした事案について、「法人が納税義務者である場合、その「納税者」とは、いうまでもなく代表者個人ではなく、代表者を頂点とする有機的な組織体としての法人そのものであるから、法人の意思決定機

関である代表者自身が仮装行為を行った場合に限らず、法人内部において相応の地位と権限を有する者が、その権限に基づき、法人の業務として行った仮装行為であって、全体として、納税者たる法人の行為と評価できるものについては、納税者自身が行った行為と同視され、重加算税の対象となるものと解するのが相当である」とした上で、「少なくとも法人の事業活動において代表者に準ずるような包括的な権限を有する者がその権限内において行った行為については、その仮装行為について、代表者自身がこれを認識し、あるいは認識する可能性があったか否かにかかわらず、法人自身の行為と評価される」と判示した。同判決は、会社代表者の認識が不要である理由として、「相応の規模の法人の事業活動においては、代表者自身がその細部にわたって逐一把握することが不可能である場合が多く、納税の対象となる法人の事業活動に関して本条1項所定の仮装行為が行われた事実がありながら、代表者自身がこれを現実に把握することが不可能であったことを理由に重加算税の賦課を免れるとすれば、規模が大きく、事業内容が多岐にわたるような大規模法人ほど重加算税の賦課を免れる可能性が大きくなるといえ、課税の公平性に反する不合理な結果となる」ことを挙げている。

また、名古屋地判平4・12・24(税資193号1059頁)は、会社の代表者以外の者であっても、会社の営業活動の中心となり、実質的にその経営に参画していた者が隠蔽・仮装行為をした場合には、代表者の知・不知にかかわらず重加算税の賦課要件を満たすとして、常務取締役がその担当業務に関して仕入金額を架空計上した事案について、それが同人の横領行為の一環として行われたものであっても、会社による隠蔽・仮装行為に当たる旨判示した。

b　会社の経営に参画していない従業者等が行った不正行為に伴う隠蔽又は仮装行為に基づいて納税申告がされた場合

会社の経営に参画していない従業者等が行った不正行為と重加算税賦課決定の適法性について判断した裁判例は必ずしも多くはない。

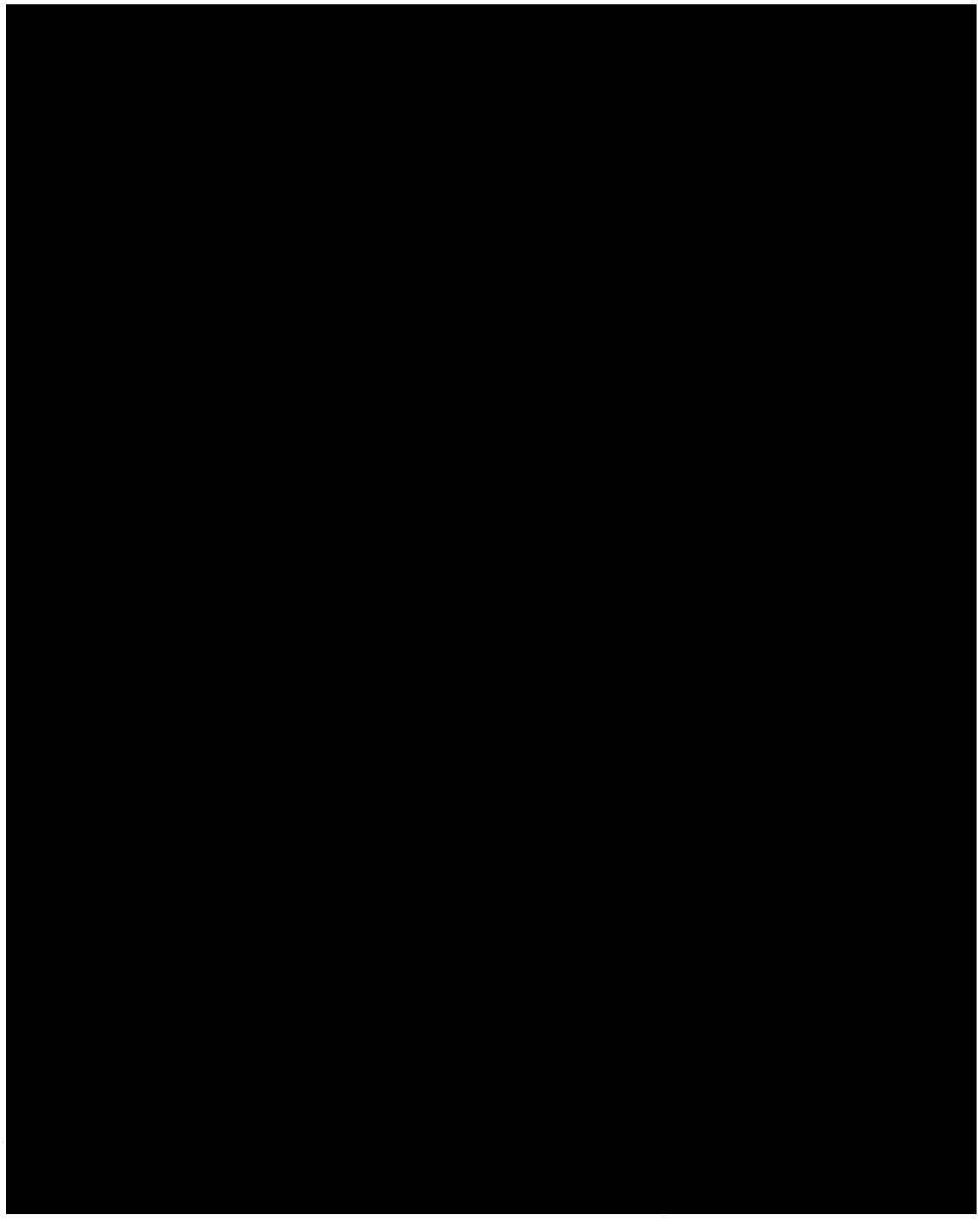
例えば、大阪地判平10・10・28(訟月48巻10号2587頁)、その控訴審大阪高判平13・７・26(訟月48巻10号2567頁)は、決算や確定申告に関わる帳簿・資料の作成を任されていた経理職員が隠蔽・仮装行為を行った事案について、従業者を自己の手足として経済活動を行っている法人においては、隠蔽・仮装行為が代表者の知らない間に従業者によって行われた場合であっても、原則として、法人自身が当該行為を行ったものとして重加算税の賦課決定を適法としている。

また、東京高判平21・２・18(訟月56巻５号1644頁)は、経理部長が外注費を水増し計上し、当該水増し分を詐取していた事案について、当該経理部長は経理業務の責任者で実務上の処理を任されていた者であり、かつ、会社としても、容易に経理部長の隠蔽・仮装行為を認識することができ、認識すればこれを防止若しくは是正するか、又は過少申告しないように措置することが十分可能であったから、経理部長の隠蔽・仮装行為をもって会社の行為と同視するのが相当であると判示して、重加算税の賦課決定を適法としている。

その他、金沢地判平23・１・21(訟月57巻11号2491頁)は、営業担当の従業者(取締役として登記されていたが、名目取締役であった。)が売上金の除外を行った事案について、納税者である会社が代表者のワンマン経営の同族会社であり、当該従業者の直属の上司が代表者のみであり、代表者や業務部が監督すべき立場にありながら、代表者や業務部において当該不正行為

を防止するために相当な注意義務を尽くしたとはいえず、相当の注意義務を尽くした場合には当該不正行為を容易に把握した上に、正確な申告が可能であったから、当該従業者の隠蔽・仮装行為をもって会社の行為と同視するのが相当であると判示して、重加算税の賦課決定を適法としている。

ｃ　検討





イ　隠蔽・仮装の意義

(ｱ) 意義

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又は一部を隠すことをいい、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(金子・租税法914頁参照)。

(ｲ) つまみ申告ないし殊更の過少申告

つまみ申告とは、課税実務を中心に用いられている概念で、納税者が自己の所得の一部のみを抽出して、税額を過少に申告することを指すのが通常である。すなわち、故意をもって、所得及び税額を過少に記載した納税申告書を作成し、提出する行為であり、これが通則法68条１項の要件を充足するか否かが問題となる。

裁判例は、所得金額を殊更過少に申告した場合に限定して通則法68条１項該当性を肯定している。

最判平６・11・22(民集48巻７号1379頁)は、いわゆるサラ金業

者が３年間にわたり極めて僅かな所得金額のみを作為的に申告していた事案について、被上告人は、「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。」として、通則法(昭和59年法律第５号による改正前のもの)68条１項該当性を肯定している。

また、前記最判平７・４・28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。」として、通則法68条１項該当性を肯定している(注１)。

そのほかには、最判昭52・１・25(訟月23巻３号563頁)が、複数の所得のうち、給与所得と雑所得をつまみ出し、事業所得を全額隠蔽除外してつまみ申告をしていた事案で、殊更の過少申告に

該当するとした原審判決(福岡高判昭51・６・30行集27巻６号975頁)を是認している。その他の裁判例もつまみ申告の通則法68条１項該当性を肯定したものが多い(注２)。また、課税実務もつまみ申告に重加算税を賦課する方向で運用されており、国税不服審判所の裁決例も同様の傾向にある。

ところで、重加算税の賦課要件としては、通則法68条１項の趣旨及び文言からすれば、隠蔽・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、両者の間に因果関係が存在することが必要であるということになろう。「つまみ申告」についても同項の要件を充足するというのであれば、納税申告書の提出行為以外に隠蔽・仮装行為が存在することを説明する必要がある。前記最判平６・11・22は、この点について、「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」、「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」していたこと等の主観的態様を「隠ぺい」と捉えているようである。

(注１)　東京高判令３・４・28(訟月69巻９号970頁)は、納税者が当初から法定申告期限までに納税申告書を提出しないことを意図し、自身の所得状況について殊更虚偽の事実を記載した書面をＡ市に提出した上、法定申告期限までに納税申告書を提出しなかった事案について、前記最判平７・４・28を参照し、重加算税の賦課要件を満たすとした。同最判では必ずしもその具体例が明らかにされていなかった「意図を外部からもうかがい得る特段の行動」について、一事例を示したものであり、参考となる。

(注２)　最判昭63・10・27(税資166号370頁)、東京地判平２・10・５(訟月37巻７号1250頁)、盛岡地判平５・３・26(税資194号1080頁)、前記最判平７・４・28の第１審神戸地判平５・３・29(民集49巻４号1261頁)、その控訴審大阪高判平６・６・28(民集49巻４号12

71頁)。

(ウ) 隠蔽・仮装の時期

通則法68条1項は、「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は」としており、文理を厳格に解釈すると、納税申告書の提出の前提行為として、隠蔽・仮装行為を要件としていると考えられる。前記最判平6・11・22も、確定申告後の税務調査時における虚偽答弁自体を仮装行為そのものとは認定せずに、飽くまで「本件各確定申告の時点」における隠蔽・仮装行為を認定している。このように考えると、隠蔽・仮装の成立時期は、確定申告時であると一応考えざるを得ない。また、期限内申告書は最終的には法定申告期限までに提出すればよいことを考慮すれば、通常の場合、隠蔽・仮装行為の成立時期は、重加算税の納税義務が成立する法定申告期限の経過の時であると解することもできるように思われる。

もっとも、隠蔽・仮装の成立時期を確定申告時あるいは法定申告期限経過時であると考えるとしても、大阪地判昭50・5・20(税資81号602頁)、名古屋地判昭55・10・13(税資115号31頁)、東京地判昭52・7・25(税資95号124頁)などの多くの裁判例が認めているように、確定申告後(法定申告期限後)の隠蔽・仮装行為については、確定申告時(法定申告期限経過時)における隠蔽・仮装行為の存在をうかがわせる間接事実と考えることが可能である。この考え方を更に推し進めると、確定申告時(法定申告期限経過時)の後に具体的な隠蔽・仮装行為が行われたとしても、それが、確定申告時(法定申告期限経過時)における過少申告を行う確定的な意図の発現行為であると認められる限り、重加算税の賦課要件を充足すると解することができると考えられ、東京高判平13・4・25(訟月48巻7号1812頁)は、このような考え方に立脚したものと思われる。

すなわち、納税者が、納税申告書提出時あるいは法定申告期限経過時に、過少申告を行う確定的な意図を有しており、しかも、その過少申告が発覚しないようにするため、税務調査時に虚偽答弁を行ったり、内容虚偽の書類の作成・提出を行う内心の意図ないし計画があり、その後、実際の税務調査が行われた際に、当該内心の意図ないし計画に基づき、虚偽答弁や内容虚偽の書類の作成・提出を実際に実行した場合には、当該虚偽答弁や内容虚偽の書類の作成・提出行為は、納税申告書提出時あるいは法定申告期限経過時にあった内心の意図ないし計画の発現行為であって、全体的にみれば、納税申告書提出時あるいは法定申告期限経過時の内心の意図ないし計画から実際の実行行為までを一個の「隠蔽・仮装行為」と評価することが可能である。このように解することは、通則法68条１項の「基づき」という文理にも反しないと思われる。

前記最判平６・11・22及び前記最判平７・４・28も、事実関係を総合的・全体的にみて、隠蔽・仮装行為を捉えているのであって、このように当事者の内心の意図ないし計画をも含めて事実関係を総合的・全体的にみれば、たとえ隠蔽・仮装の発現とみられる行動が納税申告書提出後あるいは法定申告期限経過後にしかなかったとしても、その発現行為自体から、納税申告書提出時あるいは法定申告期限経過時における過少申告の意図等が推認され、納税申告書提出後あるいは法定申告期限経過後に初めて隠蔽・仮装の意図が生じたことを認めるに足りる特段の事情が認められない限り、当該発現行為は、当初からの内心の意図ないし計画に基づくものと推認され、重加算税の賦課要件を充足すると解すべきである。

なお、当初申告については隠蔽又は仮装の事実に基づくものとは認められないとしながらも、法定申告期限後における隠蔽・仮

装の事実に基づき修正申告書が提出された事例において、重加算税の賦課要件が成立するとした判決(東京地判平16・１・30訟月51巻８号2183頁、その控訴審東京高判平16・７・21訟月51巻８号2176頁。後記(オ)参照)がある。

また、このように解すると、法定申告期限経過時には、いまだ隠蔽・仮装の実行行為がないにもかかわらず、その時に重加算税が成立すること(通則法15条２項14号)と整合するかが問題となるが、この点については、同項各号及び通則令５条は、繰上請求の観点からみて必要な範囲において、各税目ごとの成立時期を明確にする趣旨で設けられたもので、各種加算税について課税要件の充足時期を定める趣旨で設けられたものではない(水野勝・租税法107頁以下参照)。そうすると、本規定をもって隠蔽・仮装行為の成立時期をも限定するものとみるのは早計であろう(前記東京地判平16・１・30、その控訴審東京高判平16・７・21訟月51巻８号2176頁も同旨の判断を示した。)。

(エ) 故意

通則法68条１項は、前述のとおり違反者に対する行政上の措置であって、故意に納税義務違反を犯したことに対する制裁ではないから、重加算税を課すためには、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蔽し、又は仮装し、その隠蔽・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(最判昭62・５・８集民151号35頁)。

しかし、殊更の過少申告として前項の要件を肯定する場合には、真実の所得金額を隠蔽しようという意図が重要な意味を持つことに注意を要する(前記最判平６・11・22)。

(オ) 修正申告が対象となるか

通則法68条１項にいう「納税申告書」とは、申告納税方式による国税に関し、国税に関する法律の規定により、課税標準等及び税額等の事項その他当該事項に関し必要な事項を記載した申告書をいい、国税に関する法律の規定による国税の還付金の還付を受けるための申告書で、これらのいずれかの事項を記載したものを含むものであり（通則法２条６号）、修正申告書（同法19条３項）も「納税申告書」に該当する。また、修正申告は期限内申告同様、納税義務を負う税額を確定させる行為であるから、重加算税の賦課において確定申告書との間に差異を設けることには、前述の重加算税制度の趣旨・目的に照して、何ら合理性が認められない。

以上によれば、通則法68条１項の「納税申告書」に修正申告書が含まれることは明らかである（前記東京地判平16・１・30、その控訴審前記東京高判平16・７・21）。

(3) 通則法70条５項と同法68条１項との関係

以上のとおり、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税が賦課される場合に、隠蔽・仮装行為が認められれば、重加算税の賦課決定が行われるが、このほかにも、何らかの不正工作によって納税義務を免れようとする行為に対しては、更正決定等の除斥期間が延長される（通則法70条５項）。

通則法70条は、原則として５年の期間経過によって更正等はすることができないものとし（通則法70条１項）、その例外として、「偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、若しくはその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税」についての更正決定等は、その国税の決定申告期限等から７年を経過する日まですることができる（通則法70条５項）旨規定している。

通則法70条５項の規定の趣旨は、通常の更正の除斥期間については５年として租税法律関係を早期に安定させるとともに、「偽りその他不正の行為」によって国税の全部又は一部を免れた納税者については、

このように更正の除斥期間を短期に制限する必要はなく、税務調査にそれだけの困難を増し、正確な所得の把握に日時を要することを考慮して不正の行為により税額を免れた場合において適正な課税を実現することにあると解されている(最判昭51・11・30集民119号283頁参照)。

課税実務においては、「偽りその他不正の行為」として一般に捉えられているのは、認識ある過少申告行為ではなく、重加算税の賦課要件である隠蔽・仮装行為である。また、一般的には「偽りその他不正の行為」が隠蔽・仮装行為を含む概念であると解されているが、実質的には同義の概念であり、現実には、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との見解もある(品川・附帯税の事例研究第四版405-406頁)。

そこで、納税者側から、「偽りその他不正の行為」と隠蔽・仮装行為は実質的に同一であり、重加算税が賦課される場合でなければ、通則法70条５項は適用されないとの主張がされることがあり、「隠蔽・仮装行為」と「偽りその他不正の行為」の両者の関係が問題となる。

しかしながら、両者は、明らかに行為の文言が異なり、規定の趣旨も効果も異なる以上、別個の概念であり、また、通則法70条５項にいう「偽りその他不正の行為」は、「ほ脱の手段として税の賦課を不能又は著しく困難ならしめるような何らかの偽計その他の工作を行うこと」をいうと解されており(最判昭42・11・８刑集21巻９号1197頁参照)、その行為の態様が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蔽又は仮装という態様に限定されるものではないことから、「隠蔽・仮装」を包摂し、それよりも外延の広いものと解される(増田稔・最判解<民事>平成17年度(上)31頁参照)。

したがって、通則法70条５項と同法68条１項との関係については、その趣旨、要件の違いから、「偽りその他不正の行為」と「隠蔽・仮装行為」とはおおむね重なり合うものの、所得秘匿工作を伴わない認

識ある過少申告については、重加算税が賦課されない場合もあり得る（東京高判平16・11・30訟月51巻９号2512頁、大阪高判平16・10・27税資254号順号9796参照）。

また、納税者以外の第三者による不正の行為が介在する場合については、通則法70条５項は、納税者本人に所得秘匿工作ないし過少申告の認識がない場合であっても、広く適用される（注）のに対し、同法68条１項は、第三者の行為を納税者の行為と同視できる場合に限定して適用されると考える。

そうすると、両者の適用範囲は、一般的に、除斥期間の延長の規定（通則法70条５項）の方が、重加算税（同法68条１項）より広くなるものと解するのが相当であろう。

（注）　納税者以外の者による脱税行為と通則法70条５項の適用については、少なくとも、所得税法244条（現行243条）等の両罰規定で掲げられているような納税者と一定の関係にある者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れている場合には、納税者本人の故意や過失といった主観的責任要件を問題とすることなく、通則法70条５項が適用されると解されている（増田稔・最判解<民事>平成17年度（上）33頁参照）。

第３章　租税確定手続等をめぐる諸問題

第３章　租税確定手続等をめぐる諸問題

第１　青色申告をめぐる諸問題

１　青色申告制度の概要

申告納税制度が円滑に機能するためには、納税者による申告が適正に行われる必要があり、申告が適正に行われるためには、正確な課税標準や税額等の算出に必要な帳簿書類の完備と、その継続記帳が不可欠である。しかし、申告納税制度が採用された昭和22年当時は、完備した帳簿書類を備え付けている納税者はごく僅かであった。

このような状態に対し、シャウプ使節団は、その報告において、「申告納税制度の下における適正な納税者の協力は、かれが自分の所得を算定するため正確な帳簿と記録をつける場合のみ可能であるということは自明の理である。今日、日本における記帳は慨嘆すべき状態にある。多くの営利会社では帳簿記録を全然もたない。他の会社は有り余る程沢山もつていて、その納税者のみがどれが本当のものでどれが仮面に過ぎないものかを知っている。」「納税者が帳簿をもち、正確に記帳し、その正確な帳簿を税のために使用するように奨励、援助するようあらゆる努力と工夫を傾注しなければならない。」と勧告した。このシャウプ勧告を受けて、昭和25年の税制改正において、正確な帳簿書類の記録・保存を育成し、それによって申告納税制度の普及と税務行政の簡易化・合理化を図るため、主として直接税の課税標準の申告について、信頼すべき帳簿書類を備え、その継続記帳に基づいて適正な申告を行う納税者に対しては種々の特典を与えるという青色申告制度が導入された。

青色申告制度においては、青色申告をしようとする納税者は、税務署長の承認を受けた上(所税143条、法税121条)、所得の基因となる取引の全てについて、正規の簿記の原則に従い、整然、かつ、明瞭に記録し、

その記録に基づいて計算された所得を申告することが義務付けられている。その反面、青色申告者の申告については、①課税庁においてこれを更正する場合には必ず青色申告者の備え付ける帳簿書類の調査を行い、その課税標準等の計算に誤りがあると認められない限り更正を行うことができず、また、その更正通知書には理由の附記を要し(所税155条、法税130条)、②推計による更正又は決定は禁止され(所税156条、法税131条)、③その承認の取消しを行う場合には、青色申告者が備え付けている帳簿書類が命令の規定に準拠していないとか、帳簿書類の記載事項の全体についてその真実性を疑うに足りる不実の記載があると認められる等、法所定の事由があることを必要とする(所税150条、法税127条)という納税手続上の特典を与えられているほか、④生計を一にする一定の親族(青色事業専従者)への給与の支払を事業所得等の必要経費へ算入することを認める(所税57条、第２章第１の５(5)参照)など、課税標準の計算上においても各種の特典を享受できることになっている。

青色申告承認は、納税者にこのような特典を享受できる法的地位を与えるものであり、設権的行政処分である。なお、青色申告をすることのできる地位は、一身専属的なものとされている(最判昭62・10・30集民152号93頁)。

ところで、青色申告者に対する手続の違法の問題に関して、理論上幾つかの相対立する見解があるが、以下これらの問題について、主として判例の立場に従って説明する。

２　青色申告に係る更正の理由附記をめぐる諸問題

(1) 理由附記の趣旨

ア　行政上の拒否処分及び不利益処分一般について理由の提示を義務付けた行手法の規定(行手法８条１項本文、14条１項本文)は、従前は課税処分には適用されていなかったため、白色申告に係る更正には理由附記ないし理由の提示を要しないこととされる一方で、各税法において、青色申告の更正処分など一定の処分について理由の附

記を行うこととされていた。しかしながら、通則法の平成23年12月改正によって、行手法の上記各規定が、課税処分等にも適用されることとなり、白色申告者に対する拒否処分及び不利益処分についても理由附記(理由の提示)が義務付けられることとなった。なお、その際の理由附記の程度については、「個人の白色申告者に対する理由附記については、記帳や帳簿保存義務の拡大と併せて実施する」ものであり、「記帳・帳簿等の保存状況に応じて理由を記載すること」とされている(財務省「平成23年度税制改正大綱」35頁)。

不利益処分につき理由の提示を定めた行手法14条１項本文の趣旨・目的について、最判平23・６・７(民集65巻４号2081頁)は、「名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される」と判示して、①恣意抑制機能及び②争点明確化機能を挙げている。

イ　所得税法及び法人税法は、青色申告者に対する更正については、実額課税が保障されるように、前記１のような規定を設け、その更正処分には更正の理由を附記することを要求している(所税155条２項、法税130条２項)。青色申告者に対する更正に理由附記が求められる趣旨は、①恣意抑制機能及び②争点明確化機能に加えて、青色申告では、「申告にかかる所得の計算が法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがない旨を納税者に保障」するための規定(所税155条１項、法税130条１項)であり(最判昭38・５・31民集17巻４号617頁)、その規定の実効性を担保すること(③帳簿記載保障機能)が青色申告に特有の趣旨・目的として考えられている(前記最判昭38・５・31、最判昭38・12・27民集17巻12号1871頁、最判昭42・９・12集民88号387頁、最判昭54・４・19民集33巻３号379頁、最判昭60・４・23民

集39巻３号850頁)。

更正の理由附記の規定は、効力規定であり、理由附記が全くない場合はもとより、仮に何らかの理由が附記されていても、それが具体性を欠くときは、その更正処分はそのことだけで違法となり取消しを免れない(前記最判昭38・５・31)。

(2) 理由附記の程度

ア　青色申告に係る更正の理由附記について、前記最判昭38・５・31は、理由附記の程度としては、青色申告制度の趣旨・目的に照らし、帳簿書類の記載以上に信ぴょう力のある資料の摘示と具体的根拠の明示が必要であるとした。この帳簿書類の記載以上の信ぴょう力がある資料の摘示という基準の具体的適用については、その後、理由附記の不備を指摘した重要な最高裁判決が相次いだ。

前記最判昭38・12・27は、納税義務者にその備付けと記帳が義務付けられている一定の帳簿書類との関連において、いかなる理由によって更正するかを明記することを要し、附記理由の適否は納税者の知、不知に関わりはなく、単に「売上計上洩れ190500円」という記載は、理由附記として不備であるとした。その後の最高裁判決は、同族会社の行為計算の否認規定を適用して、建物譲渡に際しその敷地の借地権の譲渡を計上せず単に建物価額だけを計上した低廉譲渡を否認した更正処分において、更正の理由として、「借地権計上洩れ330万円」と記載した通知書につき、理由附記に不備があり、否認の対象となった行為計算の否認の根拠が明らかでないと判示し(最判昭47・３・31民集26巻２号319頁)、会社代表者が営業譲渡の相手方から受領した借入金、嘱託料及び手数料が営業譲渡の対価と認められるなどとしてされた更正処分において、その通知書に所得の加算項目として、単に、「営業譲渡補償金計上もれ1155万円」等と記載した理由附記を違法とし(最判昭47・12・５民集26巻10号1795頁)、土地の譲受価額が時価に比して著しく低額であるから、その

差額は贈与を受けたものとして益金に加算すべきとして更正したが、更正の理由に土地の時価の算定根拠を記載しなかった通知書につき、理由附記に不備があるとした(最判昭51・３・８民集30巻２号64頁)。さらに、前記最判昭54・４・19は、更正の態様に応じ理由附記の記載の程度に差異があって然るべきである旨の主張を排斥して、支払家賃の否認につき、「Ａに対する未払家賃は債務未確定のため」と記載した附記理由等については、そのように認定するに至った資料の摘示がなく、その程度の附記理由では法の要求に適合しない不十分なものであると判示した。

このような最高裁判決を受けて、課税庁の理由附記の実務は次第に改善され、近時の裁判例は理由不備の違法はないとされたものが大勢である(**注１**)。他方で、その後も理由附記の不備を理由として更正処分が違法とされた事例がある(東京地判平５・３・26行集44巻３号274頁(確定)、大阪高判平25・１・18判時2203号25頁(確定)等)。

[redacted]

イ　しかし、更正処分をする理由には、種々のものがあり、前記最判

昭38・5・31における「特に帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることを必要とする」という判示部分も、具体的事案との対応で理解しなければならない。同判決は、帳簿に記帳脱漏があることから、本人の売上差益率に基づいて更正した事案であり、そのような事実関係を前提とした判示であるので、その判示を一般化するのは誤りである。

一般的に、更正の態様には、前記最判昭38・5・31の事案のように、帳簿記載の誤りを理由として、帳簿記載自体を否認して更正する場合(いわゆる「帳簿否認」。帳簿否認の事案として、ほかに前記最判昭38・12・27、前記最判昭54・4・19がある。)ばかりでなく、納税者と法的見解を異にすることを理由とする場合もあり得る。このようないわゆる「評価否認」の場合、課税庁としては、「帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料」を示すことは不可能である。したがって、このような「評価否認」の場合には、前記最判昭38・5・31の上記判示部分の射程は及ばないと考えるのが相当であろう。

このようなことを踏まえて、前記最判昭60・4・23も、冷房機を措置法所定の特別減価償却の対象である「機械」に当たるとする法人税申告に対し、税務署長がその対象に当たらない「建物附属設備」であるとして更正し、「1、減価償却費の償却超過額(中略)36万8036円。48年6月取得の冷暖房設備について機械として特別償却していますが、内容を検討した結果、建物附属設備と認められ、特別償却の適用はありませんので、次の計算による償却超過額は損金の額に算入されません。(種類)冷暖房設備(償却限度額)17万3319円(貴社計算の償却費額)54万1355円(差引償却超過額)36万8036円」と理由附記した事案について、「帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正をする場合においては、右の更正は納税者による帳簿の記載を覆すものではないから、更正通知書記載の更正の理由が、その

ような更正をした根拠について帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示するものでないとしても、更正の根拠を前記の更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正理由の附記として欠けるところはないと解するのが相当である。」と判示するに至った(注２)。

（注１）　東京地判平元・９・25(行集40巻９号1205頁)、その控訴審東京高判平３・６・26(行集42巻６・７号1033頁)、名古屋地判平２・５・18(訟月37巻１号160頁・確定)、東京地判平８・11・29(判時1602号56頁)、その控訴審東京高判平10・４・28(税資231号866頁)、徳島地判平９・２・28(税資222号701頁)、その控訴審高松高判平10・２・26(税資230号844頁)、その上告審最判平10・11・27(税資239号139頁)、奈良地判平11・４・21(税資242号184頁・確定)、東京地判平12・11・30(訟月48巻11号2785頁)、その控訴審東京高判平13・７・５(税資251号順号8942・確定)、東京地判平15・７・17(判時1871号25頁)、その控訴審東京高判平18・４・12(税資256号順号10365・確定)、松山地判平27・６・９(判タ1422号199頁・確定)。

（注２）　同族会社の行為・計算の否認による更正処分について、帳簿書類に記載された事実自体を否認するものではないから、帳簿以上に信ぴょう力のある資料の摘示までは必要なく、評価判断に至った過程自体を具体的に明示すればよいとした東京地判平12・11・30(訟月48巻11号2785頁)、その控訴審東京高判平13・７・５(税資251号順号8942・確定)がある。分割法人から分割承継法人に移転した資産及び負債について、適格分社型分割に該当することを前提として、分割の直前の帳簿価額によって所得の計算をした確定申告に対し、処分行政庁が、当該分割は適格分社型分割には該当せず、当該分割時の価額によって所得の計算をする必要があるとして行った更正処分について、帳簿の記載を無視して更正を行ったものではないから、

帳簿の記載以上に信ぴょう力のある資料の摘示までは必要なく、処分行政庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に更正の根拠を具体的に明示すればよいとした東京地判令５・７・20(公刊物未登載・確定)がある。

(3)　理由附記の瑕疵の治癒

次に、通知書に記載された理由附記に不備がある場合に、後にされた再調査決定(異議決定)、審査裁決の書面で理由が具体的に記載されたとき、この理由附記の不備による瑕疵は治癒されるかという問題がある。

再調査決定(異議決定)及び審査裁決による治癒については、前記(2)の最判昭47・３・31及び最判昭47・12・５は、更正における理由附記の不備による瑕疵は、後日これに対する再調査決定又は審査裁決において処分の具体的根拠が明らかにされたとしても、それにより治癒されるものではない旨判示し、消極説を採るべきことを明らかにした。治癒を認めることになれば、更正処分の段階においては、とりあえずの理由を附記しておき、再調査決定又は審査裁決の段階において再度調査をして、理由を補正するという病理現象を肯認することにもなりかねず、理由附記の処分適正化機能は没却されることになるので、前記最高裁判決の説示するところは相当である。

[redacted]

(4)　理由附記の不備の補正と更正権の濫用

更正の理由附記に関連した問題として、更正の理由附記に不備のある第１次更正を、その適否を争う訴訟の係属中に第２次(減額)更正によって実質的に取り消した後、改めて適法な理由を附記した上で、第３次更正(所得金額等は第１次更正と同じ。)を行うということが、更

正権の濫用として許されないか否かが問題となる。

最判昭42・９・19(民集21巻７号1828頁)は、原判決認定の事実関係の下においては、「第２次更正処分は、第３次更正処分を行うための前提手続たる意味を有するにすぎず、また、第３次更正処分も、実質的には、第１次更正処分の附記理由を追完したにとどまることは否定し得ず、また、かかる行為の効力には疑問がないわけではない。」としながらも、「これらの行為も、各々独立の行政処分であることはいうまでもなく、その取消の求められていない本件においては、第１次更正処分は第２次更正処分によつて取り消され、第３次更正処分は、第１次更正処分とは別個になされた新たな行政処分であると解さざるを得ない。」として、「第１次更正処分の取消しを求めるにすぎない本件訴えは、第２次更正処分の行われた時以降、その利益を失うにいたった」と判示した。また、最判昭48・12・14(訟月20巻６号146頁)及び最判昭49・４・18(税資75号155頁)は、いずれも、更正権の濫用に当たらないとした原審の判断(東京高判昭46・10・29行集22巻10号1692頁、大阪高判昭43・６・27訟月14巻８号948頁)を正当とした。また、その後の判決では、東京地判昭55・６・19(税資113号697頁)が、「国税通則法70条所定の期間内であれば、第１次更正について訴訟が係属しているという事情があつたにしても、それだけで更正権の濫用となる理由はない。」と判示している。

(5) 更正の理由附記と理由の差し替え

ア　問題の所在と学説の状況

更正処分については、その更正通知書に更正の基因となった理由を附記しなければならないことは既に述べたところであるが、更正処分取消訴訟において、課税庁は更正通知書に附記した以外の理由を主張し得るかどうかの問題がある(いわゆる理由の差し替えの可否の問題)。

この問題は、行政処分の同一性をどのようにみるかという訴訟物

の問題と、１個の訴訟物の中における主張制限の問題を含んでいる。この問題については、(A)制限説(金子・租税法1100頁)、(B)無制限説(高須要子・法律のひろば34巻11号77頁)、(C)事実関係同一説(松沢智・判時1074号12頁、佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」新・実務民訴講座10巻72頁、泉・審理143頁)の対立がある。

制限説は、行政処分は必ず法所定の特定の理由に基づいて行われるべきであり、その理由を異にすれば、別個の処分となるとする見解である。この説によれば、処分理由の差し替えは処分の同一性を失わせるものであって、訴訟において課税庁は更正通知書に附記した理由と異なる主張はできないことになる。

これに対し、無制限説は、課税処分取消訴訟を租税債務不存在確認訴訟と理解し、その審理の対象を課税庁の決定した所得金額の存否そのものであるとする以上、通常の民事訴訟である債務不存在確認訴訟におけると同様に、課税庁の課税根拠に関する主張も、口頭弁論の終結に至るまで適時提出することを妨げられないから、訴訟が提起されてから課税庁が新たに課税根拠を探索してその主張を構成することもできる、とする見解である。この説によれば、租税債務の存在を正当化する事実・理由、すなわち課税処分を正当化する事実・理由は、民訴法157条により制限されることがあることは別として、攻撃防御の方法として口頭弁論の終結に至るまで適時これを提出し得ることになる。

事実関係同一説は、訴訟物については、無制限説と同様の考え方に立つが、理由附記が求められている趣旨・目的から、理由の差し替えを事実関係の同一である範囲に限定する見解である。

イ　裁判例

最判昭56・７・14(民集35巻５号901頁)は、納税者(上告人)が、7600万9600円で取得した不動産を、7000万円で販売したとして確定申告をしたのに対し、不動産の取得価格は6000万円であるとの理由

で更正処分を受けて、これが更正の理由として附記されていたが、訴訟において、課税庁(被上告人)が、取得価額は7600万9600円であるとしても、販売価額は9450万円であるとの主張を追加した事案について、「このような場合に被上告人に本件追加主張を許しても、右更正処分を争うにつき被処分者たる上告人に格別の不利益を与えるものではないから、一般的に青色申告書による申告についてした更正処分の取消訴訟において更正の理由とは異なるいかなる事実をも主張することができると解すべきかどうかはともかく、被上告人が本件追加主張を提出することは妨げないとした原審の判断は、結論において正当として是認することができる。」と判示した。本判決が制限説を採らないことは明らかであるが、また、「いかなる事実をも主張することができると解すべきかどうかはともかく」と慎重な言い回しをしており、本判決の判文のみからは無制限説にくみしているとも言い難い。本判決は、理由差し替えが許される一般的基準については将来の裁判例の集積に委ねたものであろう(注)。

(注)　前記最判昭56・７・14以後に処分理由の差し替えを認めた裁判例として、千葉地判昭56・８・28(行集32巻８号1484頁)、名古屋高判昭56・９・30(訟月27巻12号2372頁)、その上告審最判昭60・９・26(税資146号751頁)、東京高判昭57・８・10(行集33巻８号1677頁・確定)、静岡地判昭63・９・30(判時1299号62頁)、その控訴審東京高判平元・１・23(税資169号５頁)、東京高判昭63・11・30(行集39巻11号1458頁)、徳島地判平５・７・16(訟月40巻６号1268頁)、その控訴審高松高判平８・２・26(税資215号672頁)、その上告審最判平12・１・27(税資246号303頁)、広島地判平７・２・22(訟月41巻12号3118頁)、その控訴審広島高判平９・９・12(訟月44巻12号2225頁・確定)、東京地判平８・11・29(判時1602号56頁)、その控訴審東京高判平10・４・28(税資231号866頁)、その上告審最判平11・１・29(税資240号407頁)、東京地判平15・７・17(判時1871号25頁)、その控訴審東京高判平18・４・12(税

資256号順号10365・確定）がある。他方、理由の差し替えを認めなかった裁判例として、東京高判平27・５・13（税資265号順号12569・確定）がある。

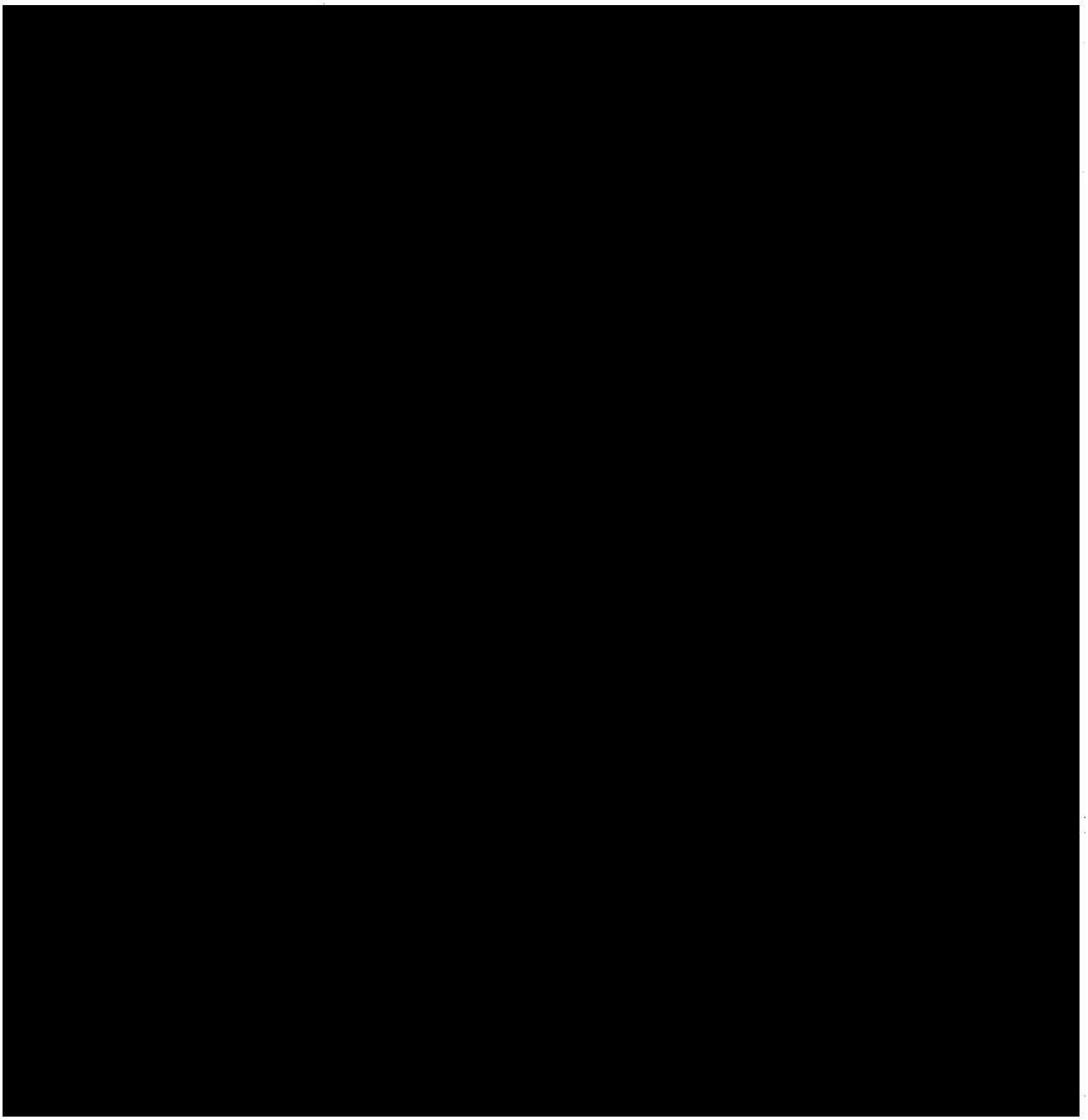
ウ　検討

このように、いかなる基準・要件の下で処分理由の差し替えが許されるかについては、判例上依然として未確定の状態にある。この問題は、理由附記の趣旨・目的の観点から検討する必要があろう。

まず、処分適正化機能の観点からは、更正が課税庁によって適正に行われたのであれば、その後の事情の変化によって処分理由を差し替えたとしても、一般的には処分適正化機能に反するとまでいえないであろう。

次に、争点明確化機能の観点からは、同機能が、不服申立てにおける争点を将来的に固定する機能まで有するものと考えるのは相当ではないが、処分理由の差し替えを無制限に認めると、この機能を害する結果となるような場合があることは否定できない。すなわち、争点明確化機能との関係で、処分理由の差し替えも一定の制限を受けるといわざるを得ない。





（注）　当初の更正処分について審査請求を経て取消訴訟が提起されている場合には、更正の除斥期間経過後においても減額再更正処分をすることができ、その際には税額を増額させる事実を考慮することもできると解されるとした上で、この場合であっても、納税者の訴訟上の防御活動に格別の不利益を生じるとはいえないときには、処分理由の差し替えを認めた裁判例として東京地判令５・３・14（公刊物未登載・確定）がある。

３　青色申告承認の取消しをめぐる諸問題

(1) はじめに

既に述べたように、青色申告制度は、誠実で信頼性のある記帳をすることを約束した納税者が、それに基づき所得額を正しく算出して申告納税することを期待し、納税者に各種の特典を与えるものである。したがって、この期待を裏切った納税者に対しては、適正な措置が施され、申告制度の適正な運用が回復される必要があり、そのための手段として、青色申告承認取消処分の制度がある。

この取消は、青色申告の承認に最初から瑕疵があるためになされる取消ではなく、青色申告の承認を受けた者について、その承認の効力をそのまま存続させることを不適当ならしめるような事実が新たに生じたために、その効力を失わせる行為であって、講学上の撤回に当たる。ただし、通常の撤回と異なり、税務署長は、撤回の原因の存する年度まで遡って青色申告の承認の効力を失わせることができる(金子・租税法964頁)。

(2) 青色申告承認の取消事由

ア　青色申告承認の取消事由の概要

青色申告承認の取消事由は、法律により列挙されており(所税150条１項、法税127条１項)、その内容は、①その年における帳簿書類の備付け、記録又は保存が財務省令で定めるところ、又は電子帳簿保存法の関係規定に係る財務省令で定めるところ(同法11条３項参照)によって行われていないこと、②その年における帳簿書類について税務署長の指示に従わなかったこと、③その年における帳簿書類に取引の全部又は一部を隠蔽し又は仮装して記載し、その他その記載事項の全体についてその真実性を疑うに足りる相当の理由があること、④確定申告書をその提出期限までに提出しなかったこと、⑤連結納税の承認取消し(④⑤は法人税法のみ)、とされている(金子・租税法964頁)。

このうち、取消事由該当性について、実務上争いになるのは、帳簿等の提示拒否が前記①の取消事由に当たるか(後記イ)(注)、どのような事実があれば前記③の仮装・隠蔽に当たるか(後記ウ)、である。

(注)　帳簿等の提示拒否は推計の必要性の要件としても論じられるが、それと青色申告承認の取消事由としての提示拒否を同一の意義に解することができるかについては議論の余地があるものの、これを別の意義に解する法的根拠も乏しいように思われる。

イ　帳簿等の提示拒否と帳簿書類の備付け等(取消事由①)

(ア) まず、帳簿等の提示拒否については、青色申告者から、所得税法150条１項１号及び法人税法127条１項１号では「備付け、記録、保存」と規定されているのみであるから、「提示拒否」は含まれていないとの主張がされることが多い。しかし、帳簿等の提示がされないと、「備付け、記録、保存」の有無を確認することができないこと、前述のとおり、青色申告者に対しては帳簿書類に基づいてしか更正ができないのであり、「提示拒否」が前記法条に当たらないとすると、帳簿等の提示を拒否する青色申告者に対して更正するのが事実上不可能になることなどに照らすと、その主張は妥当でない。

最判平17・３・10(民集59巻２号379頁)も、「法人税法126条１項は、青色申告の承認を受けた法人に対し、大蔵省令で定めるところにより、帳簿書類を備え付けてこれにその取引を記録すべきことはもとより、これらが行われていたとしても、さらに、税務職員が必要と判断したときにその帳簿書類を検査してその内容の真実性を確認することができるような態勢の下に、帳簿書類を保存しなければならないこととしているというべきであり、法人が税務職員の同法153条の規定に基づく検査に適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて当該帳簿書類を保存していな

かった場合は、同法126条１項の規定に違反し、同法127条１項１号に該当するものというべきである。」、「上告人は、被上告人の職員から上告人に対する税務調査において適法に帳簿書類の提示を求められ、これに応じ難いとする理由も格別なかったにもかかわらず、帳簿書類の提示を拒み続けたということができる。そうすると、上告人は、上記調査が行われた時点で所定の帳簿書類を保管していたとしても、法人税法153条に基づく税務職員による帳簿書類の検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存することをしていなかったというべきであり、本件は同法127条１項１号に該当する事実がある場合に当たるから、被上告人が上告人に対してした本件青色取消処分に違法はないというべきである。」と判示した。

同判決は、「提示拒否」が所得税法150条１項１号等所定の取消事由に当たるとしていた従来の下級審裁判例（東京高判昭56・10・21行集32巻10号1848頁、東京高判昭59・11・20行集35巻11号1821頁等）を是認するものである（注１）。

従来の下級審裁判例の多くは、青色申告者が帳簿書類の提示要求に正当な理由なく応じなかった場合に青色申告承認の取消事由に該当するとしている（注２）のに対し、前記最判は、それらとは異なる表現の下に（注３）一定の場合に帳簿書類の提示拒否が青色申告承認の取消事由に該当するとの判断を示したものであるが、従来の下級審裁判例が上記の取消事由に該当することを認めてきた、青色申告者が帳簿書類の提示要求に正当な理由なく応じないような場合には、前記最判にいう税務職員の検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて帳簿書類を保存していなかった場合に当たるのが通常であると考えられる（森英明・最判解〈民事〉平成17年度（上）190頁）（注４）。

（注１）　先行する税務調査が許容制限を逸脱した違法があったことを

理由に、帳簿書類の提出拒否に正当事由を認めた事例として、京都地判平12・２・25(訟月46巻９号3724頁・確定)がある。

（注２）　裁判例には、税務調査の全過程を通じて、税務当局が帳簿の備付け状況等を確認するために社会通念上当然に要求される程度の努力を行ったにもかかわらず、その確認を行うことが客観的にみてできなかったと考えられる場合に、上記の取消事由の存在が肯定されるなどとするものがあり(東京地判平３・１・31判時1376号58頁、その控訴審東京高判平５・２・９訟月39巻10号2070頁(確定)、広島地判平７・２・22訟月41巻12号3118頁、その控訴審広島高判平９・９・12訟月44巻12号2225頁(確定)等)、上記の取消事由の有無をより慎重に判断しようとする傾向にあることがうかがわれるという指摘もある(森英明・最判解<民事>平成17年度(上)186頁)。これらの判決については、小川賢一・法律のひろば45巻４号68頁も参照されたい。

（注３）　前記最判は、最判平16・12・16(民集58巻９号2458頁)及び最判平16・12・20(集民215号1005頁)が仕入税額控除に関する消費税30条７項所定の帳簿等を「保存しない場合」の解釈について示した立場と軌を一にするものと考えられる(森英明・最判解<民事>平成17年度(上)189頁)ので、こちらも参照されたい。

（注４）　前記最判平17・３・10の後の近時の裁判例として、東京地判平25・４・18(税資263号順号12202)、その控訴審東京高判平25・10・17(税資263号順号12312)、その上告審最決平26・３・27(税資264号順号12444)、東京地判平25・11・12(税資263号順号12331)、その控訴審東京高判平26・３・27(税資264号順号12442)、その上告審最決平27・４・17(税資265号順号12653)、東京地判平26・３・11(税資264号順号12426)、その控訴審東京高判平26・10・15(税資264号順号12543・確定)、福岡地判平26・11・４(税資264号順号12562・確定)、広島地判平28・７・20(税資266号順号1288

5)、その控訴審広島高判平29・2・2(税資267号順号12973)、その上告審最決平29・7・25(税資267号順号13036)がある。

(イ) 次に、このような帳簿等の提示拒否に当たるか否かについては、形式的に提示に当たるか否かではなく、青色申告制度の趣旨に照らして判断されるべきであると考える。

この点については、税務職員が質問検査権を適法に行使して帳簿書類の備付け等が正しくされているか否かを調査確認しようとしたのに対し、青色申告者が質問検査権の行使を妨げ、あるいは拒否するなどして、調査確認を不能にした場合も、所得税法150条1項1号の取消事由に該当するとした上、青色申告者が、隣室に待機する記帳補助者の排除要請を拒否することにより、税務職員の適法な質問検査権の行使を妨げ、帳簿書類の備付け等の調査確認を不能にしたとして同号の取消事由の存在を肯定した事例として、高松高判平15・1・10(訟月51巻1号153頁)がある。

ウ　「隠蔽」、「仮装」の意義(取消事由③)

青色申告承認の取消事由である所得税法150条1項3号及び法人税法127条1項3号の規定する「隠蔽」・「仮装」の意義は、重加算税の場合のそれと同義に解してよいとされている(金子・租税法965頁)。裁判例としては、宮崎地判平28・11・25(税資266号順号12937)、その控訴審福岡高宮崎支判平29・5・24(税資267号順号13022)がある。

なお、前提となる取引事実を隠蔽、仮装した上、これに基づいて帳簿記載をする場合に限らず、過少申告を意図して一連の取引行為を行い、本来付すべき勘定科目を故意に別の勘定科目に虚偽記載することも、帳簿上の虚偽記載として「仮装したこと」に当たるとして、法人税法127条1項3号の取消事由の存在を肯定した東京高判平18・1・24(税資256号順号10276)がある。

エ　取消事由該当性と税務署長の裁量

税務署長は、青色申告の取消事由に該当する事実が認められたとしても、必ず青色申告承認取消しをしなければならないものではなく、取り消すか否かについて裁量が与えられている（金子・租税法964頁）。この点、国税庁長官は、青色申告承認取消処分の運営指針として「法人の青色申告の承認の取消しについて（事務運営指針）」、「個人の青色申告の承認の取消しについて（事務運営指針）」を定めて、公表している。訴訟においては、取消事由に形式的に該当することは認めつつも裁量の逸脱濫用が主張されることがある（注）。

（注）　近時の裁判例として、東京地判平17・４・22（税資255号順号10009）、福岡地判令４・12・14（公刊物未登載）、その控訴審福岡高判令５・６・30（公刊物未登載）等がある。

(3)　青色申告承認取消しにおける理由附記

ア　理由附記の趣旨・程度

青色申告承認取消処分は、信頼関係の消滅を課税庁の側から一方的に主張し、納税者に与えられた各種の特典を奪うものであるから、税務署にその通知書に理由の附記を求めている（所税150条２項、法税127条２項）。ところが、かつては、承認取消通知書に取消しの基因となった具体的事実の記載を要するか、それとも単に承認取消しを規定する該当条項のみの記載で足りるかについても、更正処分に関する理由附記の程度の問題と同様、下級審の見解は対立していた。

最判昭49・４・25（民集28巻３号405頁）は、単に「法25条８項３号に該当する。」と附記した事案につき、該当条項のみの記載で足りるとする課税庁側の上告を退け、「旧法人税法25条８項（編注：現行法人税法127条１項）は、青色申告承認の取消事由を限定して規定し、旧法人税法25条９項に取消通知書には各号のいずれに該当するか附記を命じているが、それは承認の取消しが納税上の種々の特典を剥奪する不利益処分であることに鑑み、取消事由の有無についての処分庁の判断の慎重と公正妥当を担保してその恣意を抑制する

とともに、取消しの理由を処分の相手方に知らせることによって、その不服申立てに便宜を与えるためであり、この点において、青色申告の更正における理由附記の規定(同法32条)その他一般に法が行政処分につき理由の附記を要求している場合の多くとその趣旨、目的を同じくするものであると解される。そうであるとすれば、そこにおいて要求される附記の内容及び程度は、特段の理由がない限り、いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して当該処分がされたかを、処分の相手方においてその記載自体から了知し得るものでなければならず、単に抽象的に処分の根拠規定を示すだけでは、それによって具体的事実関係をも当然に知り得るような例外の場合を除いては、法の要求する附記として十分でないといわなければならない」旨を判示して、この対立に決着をつけた。

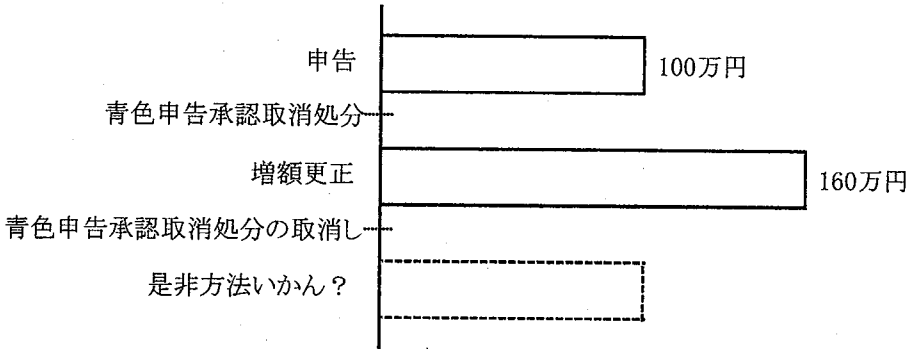
イ　理由差し替えの制限

所得税法150条１項各号、法人税法127条１項各号は、青色申告承認の取消事由を定めているが、各事由は認定すべき事実及び判断すべき事項を異にしているから、処分は各号ごとに別個となる。したがって、処分において１号の事由を理由として附記しながら、訴訟において他の号の理由に差し替えることは許されない(旧法人税法につき、最判昭42・４・21集民87号237頁)。

(4)　青色申告承認取消処分の取消しと更正処分との関係

青色申告承認が取り消されると、取り消された年分又は事業年度以降は白色申告とみなされる(所税150条１項、法税127条１項)。青色申告には種々の特典が伴っているため、青色申告承認が取り消されると所得金額が増加するので、この取消処分と併せて更正処分がされることが多い。反面、青色申告承認取消処分が取り消されると、遡及的に青色申告者の地位を回復し、青色申告書以外の申告書も青色申告書として扱われるから、更正処分の所得金額の認定は過大となる。このような場合、課税実務においては、職権による更正処分の取消し又は減

額更正によって対応するので、訴訟の場面に現れる事例は少ないと思われる。しかし、職権によるこのような是正措置が講じられない場合、青色申告承認取消処分の取消しは、更正処分にどのような影響を及ぼすかが問題となる。例えば、次の図のように、申告納税額が100万円である納税者に対し、課税庁が青色申告承認取消処分をした上納付すべき税額を160万円とする増額更正をしたが、その後課税庁が青色申告承認取消処分を職権で取り消した場合に、この増額更正が違法となるかが問題となる。



この問題については、かつて、(A)当該更正処分は適法であるとする説、(B)当該処分について取消訴訟ができるとする説、(C)当該処分について無効確認訴訟ができるとする説等の見解の対立があった。

しかし、最判昭57・２・23(民集36巻２号215頁)は、青色申告承認取消処分を職権により取り消した事案についてであるが、「このような場合、課税庁としては、青色申告の承認の取消処分を取り消した以上、改めて課税標準額及び税額を算定し、先にした課税処分の全部又は一部を取り消すなどして、青色申告の承認の取消処分の取消によつて生じた法律関係に適合するように是正する措置をとるべきであるが、被処分者である納税者としては、国税通則法23条２項の規定により所定の期間内に限り減額更正の請求ができると解するのが相当であ

る。そして、このような場合における納税者の救済はもつぱら右更正の請求によつて図られるべきであつて、課税処分についての抗告訴訟において右のような事由を無効又は取消原因として主張することはできないものというほかはない。」と判示して、実務処理上の決着を図った。同判決は、(A)の更正処分適法説の考え方に立ちながら、問題を更正の請求を認めることによって解決しようとするものであるが、更正の請求が通則法23条２項の何号に該当するかを明らかにしておらず、この点は問題として残されている(第１編第２章第２の３(4)ウ(カ)参照)。

いずれにしても、同判決が判示するところは、青色申告承認取消処分が判決によって取り消された場合にも妥当するであろう。

(5)　青色申告承認取消しの期間制限の有無

青色申告承認取消処分については、更正処分や決定処分(通則法70条、71条)とは異なり、期間制限についての明文の規定がない。青色申告承認取消処分が更正処分の前提として行われる場合は、実際上、更正期間内に限って行われるであろう。しかし、理由附記が不十分であることから青色申告承認取消処分が取り消され、再度十分な理由を附記して青色申告承認取消処分がされるときは、相当長期間を経て青色申告承認取消処分がされる事態も起こり得る可能性がある。

この点に関し、帳簿の保存期間が５年ないし７年であること(所税規則63条、法税規則59条)を根拠にして、青色申告承認取消処分ができるのは帳簿の保存期間に限るとする見解も有力に主張されている。

しかし、最判昭51・２・20(集民117号81頁)は、「所得税法の定める青色申告の承認及びその取消制度の趣旨に徴して考えると、青色申告者のある年における帳簿書類につき同法150条１項各号のいずれかに該当する理由が存する以上、その帳簿書類の保存期間が経過したからといって、当然にこの事由に基づく青色申告承認の取消をすることができなくなると解すべき理由はない。」と判示した。

同判決は、一応、青色申告承認取消処分の期間が帳簿の保存期間に限られるとする見解を退けたが、権利濫用ないし信義則など一般条項の適用までも排除するものでないことに留意すべきである。

第２　推計課税における主張・立証

１　総説

(1) 推計課税の意義

申告納税制度の下において、国税についての納付すべき税額等は、第１次的には納税者のする申告によって確定するのが原則であり、申告がないか又は申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合等一定の場合においては、第２次的に税務署長等が行う課税処分(更正・決定)によって確定するものとされている(通則法16条１項１号)。

税務署長等が課税処分(更正・決定)を行う場合、①直接課税標準を認定できる帳簿等の資料によって課税標準を認定する実額課税の方法(注)と、②税務署長等が納税者の財産や債務の増減の状況等の間接的な資料を用いて課税標準を認定する推計課税の方法とがある。

この推計課税について、所得税法156条は、「税務署長は、居住者に係る所得税につき更正又は決定をする場合には、その者の財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他事業の規模によりその者の各年分の各種所得の金額又は損失の金額(中略)を推計して、これをすることができる。」と規定し、また、法人税法131条も、「税務署長は、内国法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合には、(中略)その内国法人(中略)の財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他事業の規模によりその内国法人に係る法人税の課税標準(更正をする場合にあって

は、課税標準又は欠損金額若しくは連結欠損金額)を推計して、これをすることができる。」と規定し、それぞれ、各種の間接資料を用いて所得を推計することを認めている。

さらに、平成元年度改正により、所得税の源泉徴収について推計の規定が創設され、令和３年１月１日以降に支払われる給与等、退職手当等及び報酬・料金等について、源泉徴収義務者がこれらに相当する国内源泉所得の支払に係る所得税を納税しなかった場合には、税務署長は、支払に関する規程並びに支払を受けた者の労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度により、支払の日を推定し、又は支払を受けた者ごとの支払金額を推計して、源泉徴収義務者からそれらに係る所得税を徴収することができることとされた(所税221条２項)。

ただし、推計課税は青色申告に対して更正を行う場合には、認められない(所得税法156条、法人税法131条)。

(注)　同じく「実額」ないし「実額課税」という用語を用いる場合も、論者によって意味する内容が異なっている場合があるので注意を要する。すなわち、法律の定める課税要件の充足によって自動的に成立する客観的・抽象的な納税者が納めるべき税額(言わば真実の税額)をもって「実額」という場合もあり、また、青色申告者が備え付けるべき帳簿書類のように、各帳簿が相互に有機的に関連して、相互に信憑性を担保されている帳簿書類により算出される税額をもって「実額」という場合もあり、さらに、そのような帳簿書類によらないでも、領収書等の原始記録などの直接資料によって認定できる税額をもって「実額」という場合もある。

(2)　推計課税の本質

推計課税の本質について、従前から、事実上推定説と補充的代替手段説があるとされており、以下、両説の考えを検討することとする。

ア　事実上推定説

従来の通説的見解である事実上推定説は、「実額課税、推計課税といっても、それぞれ独立した二つの課税方法があるわけではなく、

両者の違いは、原処分時に客観的に存在した納税者の所得額(以下「真実の所得額」という。)を把握するための方法が、前者は伝票類や帳簿書類などの直接資料によるのに対し、後者はそれ以外の間接的な資料によるという点にあるにすぎず、いずれにせよ、最終的に問題となるのは、真実の所得額がいくらであるかということである」(大阪高判昭62・９・30行集38巻８・９号1067頁)というものであって、推計課税を間接的な資料を用いて真実の所得額を事実上の推定により認定するものであると考える見解である(金子・租税法982頁参照)。

裁判例として、前記大阪高判昭62・９・30、福岡地判平２・11・８(行集41巻11･12号1839頁)、名古屋地判平16・11・25(税資254号順号9833)、東京地判平20・11・14(税資258号順号11076)、大阪地判平21・１・22(税資259号順号11121)、大阪地判平23・３・24(税資261号順号11650)等がある。

この説によれば、推計課税を認める明文の規定を欠く、所得税・法人税以外の各種の税についても、推計課税が許されるのは当然であるということになる(注)。

(注)　消費税につき、札幌地判平９・10・17(税資229号46頁)、徳島地判平10・３・20(税資231号179頁)、岡山地判平11・10・６(税資244号1073頁)、前橋地判平12・５・31(民集58巻９号2472頁)、その控訴審東京高判平13・１・30(民集58巻９号2529頁)、岐阜地判平12・７・13(税資248号140頁)、広島地判平12・８・31(税資248号633頁)、東京地判平17・12・15(税資255号順号10231)、東京高判平19・10・31(判タ1280号149頁)ほか多数。

イ　補充的代替手段説

(ｱ) 意義

これに対して、補充的代替手段説は、推計課税の本質について、「課税標準を実額で把握することが困難な場合、税負担公平の観

点から、実額課税の代替的手段として、合理的な推計の方法で課税標準を算定することを課税庁に許容した実体法上の制度」であると解した上で、「真実の所得を事実上の推定によって認定するものではないから、その推計の結果は、真実の所得と合致している必要はなく、実額近似値で足りる。」（京都地判平６・５・23行集45巻５・６号1235頁）とする見解である。

上記京都地裁判決のほか、推計課税の本質に対する理解について同趣旨と考えられる裁判例が増加しつつある（注）。

（注）　東京高判平６・３・30（行集45巻３号857頁）、釧路地判平６・６・28（行集45巻５・６号1407頁）、東京高判平８・10・２（訟月43巻７号1699頁）、大阪高判平８・10・30（訟月44巻３号128頁）、広島高判平９・９・12（訟月44巻12号2225頁）、広島地判平８・９・25（税資220号873頁）、その控訴審広島高判平10・８・26（税資237号1049頁）、広島地判平11・６・15（税資243号316頁）、大阪高判平13・11・27（税資251号順号9025）、大阪地判平14・３・１（税資252号順号9081）、千葉地判平23・12・13（税資261号順号11831）、東京地判平24・５・17（税資262号順号11952）、さいたま地判平24・11・７（税資262号順号12090）、岡山地判平26・４・23（税資264号順号12459）、福岡高判平27・11・26（税資265号順号12759）、東京地判令５・３・８（公刊物未登載）。

(ｲ) 補充的代替手段説の骨子

補充的代替手段説は、具体的には、以下の３点を骨子とするものである。

a　第１に、前記のとおり、推計課税について、課税標準を実額で把握することができない場合に、「補充的」な手段として認められるとするものであり、実額課税が「本則である」とする大部分の裁判例（例えば、広島高松江支判平５・12・22訟月40巻12号3123頁）の考えを前提とする。したがって、推計課税の

必要性が原則として課税処分の手続上の要件であるとする。

b　第２に、推計の結果は、真実の所得金額に正確に合致すると断定できないとしても、実額近似値であれば足りるとする。

このような、推計課税における推計の結果は、そもそも真実の所得金額に正確に合致するものではなく実額近似値で足りるとの考え方は、目新しいものではなく、従来の裁判例でも認められていたところである。例えば、最判昭40・７・６（集民79号683頁）は、「推計である限り上告人の真実の所得に正確に合致することを期しがたい故をもって、事実誤認をおかすもののごとくいう所論は、首肯しがたい。」と説示し、推計である以上、実額近似値であってもやむを得ないという趣旨を明らかにしている。

他方、事実上推定説の根拠として、所得税法の推計規定は確認的なものにすぎないことを判示した最判昭39・11・13（集民76号85頁）が挙げられ、同判決は、推計課税に関し、所得税法が「実額調査のできない場合に、適当な合理的な推計の方法をもって所得額を算定することを禁止するものでないことは、納税義務者の所得を捕捉するのに十分な資料がないだけで課税を見合わせることの許されないことからいっても当然の事理であり、このことは、昭和25年に至って（中略）所得推計の規定が置かれてはじめて可能となったわけではない」との説示をしている。しかし、同判決が、推計課税の許される実質的根拠として「納税義務者の所得を捕捉するのに十分な資料がないだけで課税を見合わせることの許されないこと」という点に言及していることに鑑みると、推計課税と実額課税とを証拠方法だけの違いであるとしているとは思われない。むしろ、同判決が、「適当な合理的な推計の方法をもって所得額を算定することを禁止するものでない」としているところからみて、推計課税を事実

上の推定と同視しているというよりも、実額近似値であることを容認していると理解することもできる。

そうすると、これらの各最高裁判決を総合すれば、資料等の制約があって、直接資料による実額の認定ができない場合に、適当な合理的な推計の方法をもって所得額を算定することは禁止されず、そのような推計の結果は、真実の所得金額に正確に合致するものではなくとも、実額近似値で足りると考えられる。

c　第３に、課税標準は、飽くまでも真実の所得額であるとし、したがって、納税者がいわゆる実額反証によって真実の所得金額を立証するときには、課税庁の行った推計の結果を覆すことができるとする。

(ウ) 補充的代替手段説の検討及び位置づけ

a　補充的代替手段説は、推計課税について実額近似値の推計によって所得金額を認定するものであり、その推計の結果が真実の所得額と合致していることを要しないとしていることから、①実質的に新たな課税要件を認めるものであって、租税法律主義に反するのではないか、また、②推計課税が、本来、所得税法及び法人税法のような明文規定がなくとも認められるもので、同法の規定は確認的なものと考えられていたこと(前記最判昭39・11・13)に反するのではないか、補完的代替手段説によると、消費税等の推計課税の明文規定がない税について推計課税が認められないことになるのではないかが問題となる。

しかし、補充的代替手段説は、前記のとおり、課税標準は飽くまでも真実の所得金額であるとの前提に立った上で、納税者がいわゆる実額反証によって真実の所得金額を立証するときには、課税庁の実額近似値による推計の結果を覆すことができるとするものである。したがって、①補充的代替手段説は、新たな課税要件を認めるものではなく、租税法律主義に反するもの

ではないし、また、②資料等の制約から実額課税ができないときに、課税を見合わせることは課税の公平を害するため許されないことからみて、推計課税は明文規定がなくとも、課税庁に認められた租税実体法上の行為規範として当然に認められるものと解されるから、補充的代替手段説を採用したからといって、消費税等の推計課税の明文規定がない税について、推計課税が認められなくなるというものではないといえる。

b　このような補充的代替手段説は、これまで多くの裁判例が積み上げてきた結論、例えば、推計の必要性を課税処分の手続上の適法要件とすること、比準同業者との間に営業条件の差異がある場合、比準同業者が少数ないし１件の場合及び同業者比率に偏差がある場合に、なお推計の合理性を肯定することなどについて理論的な根拠を提供するものである。特に、事実上推定説に立ちながら実額反証について後記の三位一体説（後記４(1)オ(ｳ)b参照）を理論づけようとするならば、補充的代替手段説に接近せざるを得ない。

このようにしてみれば、補充的代替手段説は、推計の優劣を争う主張を失当とする部分を除けば、これまで存在しなかった新たな見解というよりも、多くの裁判例が採用してきた結論に理論的な根拠を与えることを目指したところの極めて実務的な発想に基づく理論といえよう。そのため、事実上推定説と補充的代替手段説とが形式的・図式的に対立する見解であると把握することには疑問がある。

２　推計の必要性

(1) 意義

推計の必要性とは、一般に、①納税者が帳簿書類を備え付けておらず、収支の状況を直接資料によって明らかにすることができないこと（帳簿書類の不存在）、②納税者が一応帳簿書類を備え付けてはいるが、

誤記脱漏が多いとか、二重帳簿が作成されているなど、その内容が不正確で信頼性に乏しいこと(帳簿書類の不備)、③納税者又はその取引関係者が調査に協力しないため直接資料が入手できないこと(調査非協力)等の事由により、実額の把握が不可能又は著しく困難なことをいうとされている(金子・租税法984頁)。

(2) 推計の必要性の要否

推計課税については、解釈上、このような推計の必要性がある場合に限り認められるのか、すなわち、推計の必要性が推計課税の手続上の適法要件であるかについて争いがある。

ア　学説の状況

推計の必要性が課税処分の手続上の適法要件であるか否かについては、学説上、おおむね次の４説に見解が分かれている。

(ｱ) 効力要件説

「推計課税は、「推計の必要性」の認められる場合に限り許される。すなわち、所得税および法人税では、申告納税が原則であり、またその理想は実額課税であるから、推計課税の利用は無条件に認められるわけではなく、税務署長は、まず必要な直接資料の入手につとめるべきであり、(中略)十分な直接資料が得られない場合にはじめて推計課税が許されると解すべきである。」とする見解(金子・租税法984頁)。

(ｲ) 行政指針説

実額による課税と推計による課税は、課税庁が課税標準等を認定するについて、直接的資料に基づいて認定するか、間接的資料に基づいて認定するかの事実認定の方法の差異にすぎず、別個独立の処分が存在するわけではないから、いかなる場合に推計課税を選択するかは、課税庁の裁量事項に属し、推計の必要性は、その裁量権を行使する上での行政上の一指針ないし訓示にとどまると解すべきであり、たとえ推計の必要性を欠いた推計課税も、課

税標準等が訴訟に提出された証拠により認められる以上、適法であるとする見解。

(ｳ) 折衷説

推計の必要性は、原則として課税処分の適法要件であるが、推計による認定金額が直接的な資料によって認定される実額の範囲内にある場合には、必要性の欠缺という手続上の瑕疵は、事後的、相対的に軽微化したものとなり、その限度で上記適法要件の欠缺は違法事由とはならないとする見解。

この見解は、推計による課税標準の認定は、現行法上帳簿書類による実額の認定ができない場合に補充的、例外的に認められるものであり、実額で認定できないという推計の必要性は、推計による課税処分の有効要件ではないが、推計による認定方法を許容するための要件と考えるものである。すなわち、原処分が推計課税であっても、訴訟において、課税標準を認定する際に、直接的資料により認定する場合は、推計の必要性は要件とならないが、間接的資料により推計の方法を用いて認定する場合は、推計の必要性を要件とするのである(最高裁判所事務総局編・租税関係行政事件執務資料196頁参照。また、この見解と基本的に同様の立場に立つと思われる裁判例として、福岡地判平２・11・８行集41巻11・12号1839頁がある。)。

(ｴ) 必要性欠缺の瑕疵の程度による説

もう少し丁寧な調査をすれば、実額の把握が可能であるのに、これをしないで安易に推計をした場合には、違法性があるとする説、又は、推計課税の必要性を欠き、そのことが一見して明白である場合に違法となるとする説など、必要性欠缺の瑕疵が大きい場合に限って、推計課税を違法とする見解。

イ　裁判例の状況

推計の必要性が推計課税の効力要件か否かに関して明確に判示し

た最高裁判例はまだ出されていない。

下級審裁判例の中には、行政指針説を採用したと思われるものもあるが(注１)、近時の下級審裁判例の大勢は、そのほとんどが、判決理由中において、推計の合理性に先立ってまず推計の必要性の有無につき判断するスタイルを採用しており、少なくとも行政指針説には立っていないといえよう(注２)(注３)。

(注１)　例えば、大阪地判平２・４・11(判時1366号28頁)は、「推計とは、課税標準あるいはそれを構成する要件事実(以下「課税標準等」という。)を、直接の証拠ではなく、間接事実からの推認により認定する方法であるが、それは事実認定の一方法であって、いわゆる推計課税というものも、いわゆる実額課税と別個の課税処分ではなく、課税標準が右のような推認で認定されたものを呼ぶにすぎないと考えられる。推計は事実認定の一方法にすぎないのであるから、(中略)課税処分の時点では、直接証拠で(実額で)課税標準等を認定することが不可能ではなかったとしても、課税標準等が訴訟に提出された証拠により認められる以上、それは課税処分取消の理由となるものではないと解される」としており、行政指針説に立つものと理解して良い(同旨のものとして、大阪地判平３・10・15訟月38巻６号1117頁がある。)。

(注２)　例えば、効力要件説を採ることを明確に判示した裁判例として、東京地判昭48・３・22(行集24巻３号177頁)は、「推計に基づく課税処分が許されるのは、納税者が信頼できる帳簿その他の資料を備え付けておらず、課税庁の調査に対して資料の提供を拒むなど非協力的な態度をとる等のため、課税庁において直接所得の実額を把握し得ない場合に限られるものであって、右の要件を満たさないのに推計を基礎としてなされた課税処分は、その結果が実額と符合するかどうか等内容の適否を論究するまでもなく、それ自体違法な処分として取消しを免れないものというべきである」としている(同旨の

ものとして、福岡地判昭49・３・30訟月20巻７号152頁、大阪地判昭50・４・４行集26巻４号492頁がある。)。

（注３）　折衷説に立つものとして、前記福岡地判平２・11・８のほか、例えば、広島高松江支判平５・12・22(訟月40巻12号3123頁)は、「所得税課税は、納税義務者の実際の所得(実所得)に対してなされるのを本則とするから、税務署長が、所得税法156条所定の推計の方法によって納税義務者の所得額を算定し、その結果に基づいて更正又は決定をすること(推計課税)が許されるのは、(中略)推計の必要性がある場合に限られ、このような場合でないのに推計の方法によってなされた更正等の課税処分は、これによる所得額が実額によって支持される場合を除き、違法な課税処分として取消を免れないものというべきである」としている。

ウ　推計課税の本質論との関係

推計の必要性が推計課税の効力要件であるか否かについては、推計課税の本質について、どのように理解するかによっても、影響を受ける。論理的には、下記のとおり事実上推定説は行政指針説に親和的であり、補充代替手段説は効力要件説又は折衷説に親和的である。もっとも、推計課税の必要性を要件とする考えには、「推計課税の場合に例外的に(実額の)立証責任を原告に負わせることの実質的妥当性は、推計の必要性が存在したことによって初めて説明できる」という考えや「実務において推計の必要性を安易な推計課税、見込課税防止のための要件として重視する考え方が積み重ねられてきたこと」も考慮されているとも考えられ、推計の本質論から一義的に推計の必要性が効力要件であるか否かの結論が導き出されるものではない。

(ｱ) 事実上推定説からの理解

事実上推定説は、前記のとおり、「実額課税、推計課税といっても、それぞれ独立した二つの課税方式があるわけではなく、両

者の違いは、原処分時に客観的に存在した納税者の所得金額(以下「真実の所得額」という。)を把握するための方法が、前者は伝票類や帳簿書類などの直接資料によるのに対し、後者はそれ以外の間接的な資料によるという点にあるにすぎず、いずれにせよ最終的に問題となるのは、真実の所得額がいくらであるかということである」(大阪高判昭62・９・30行集38巻８・９号1067頁)という考え方を前提とする。したがって、一般に、民事訴訟における事実認定について、間接的な資料による認定の場合に、直接資料による認定の場合と異なる要件を必要としないことに照らすと、推計の必要性は推計課税の効力要件ではないという結論に至るのが論理的である。

事実上推定説を前提に行政指針説に立っているものと理解できる裁判例としては、前記大阪地判平２・４・11及び前記大阪地判平３・10・15がある。同判決は、「いわゆる推計課税というのも、実額課税と別個の特別の課税処分ではなく、課税標準等が(間接事実からの)推認で認定されたものを呼ぶにすぎないと考えられる。推認は、直接の証拠による認定に比すると、事実認定としては劣る場合があるから、課税標準等の認定に当たって、事実認定の通例に従い、より正しい認定が可能な直接の証拠の存する場合には、推認の方法を用いるべきものではなく、このことは事実認定の一法則であるといえる。しかし、右のように、推計は事実認定の一方法に過ぎないのであるから、課税処分の時点において、直接証拠で(実額で)課税標準等を認定することが不可能ではないにもかかわらず、これを推計(推認)によって認定したとしても、右認定に係る課税標準等が訴訟に提出された証拠により認められる以上、それは課税処分取消の理由となるものではないというべきである。」と判示している。

(イ)　補充的代替手段説からの理解

補充的代替手段説は、前記のとおり、「課税標準を実額で把握することが困難な場合、税負担公平の観点から、実額課税の代替的手段として、合理的な推計の方法で課税標準を算定することを課税庁に許容した実体法上の制度」であると解し、「真実の所得を事実上の推定によって認定するものではないから、その推計の結果は、真実の所得と合致している必要はなく、実額近似値で足りる。」として、推計課税について、まず、課税標準を実額で把握することができない場合に、「補充的」な手段として認められるとするものであり、実額課税が「本則である」とする考えを前提とするものである。このような見解からすると、推計課税の必要性は原則として課税処分の手続上の要件とする考え方が導きやすい。

なお、仮にこのような見解を採用する場合、たとえ推計の必要性が認められなかった場合でも、推計による認定金額が実額の範囲内にあることが認定された場合には、必要性の欠缺という手続上の瑕疵は、事後的、相対的に軽微化したものとなり、その限度で上記適法要件の欠缺は違法事由とならないとする折衷説によることも可能であろう。補充的代替手段説のもとでも、真実の所得額が課税標準であるとの前提には立っているのであるから、実額の認定ができる以上、手続の適正については、それ自体独立の利益を納税者に保障するものではないと考えられるからである。

(3)　推計の必要性の具体的認定（調査非協力要件）

訴訟において、納税者側からは、推計の必要性が推計課税の効力要件であることを前提として、推計の必要性がなかった旨の様々な主張がされて争われている。

ア　例えば、前記(1)③の調査非協力については、課税庁側から調査の事前通知がなかったため協力できなかったとする主張や調査理由についての告知がなかったとする主張がされることがある。

しかし、一般には、「質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解すべく、また、暦年終了前または確定申告期間経過前といえども質問検査が法律上許されないものではなく、実施の日時場所の事前通知、調査の理由および必要性の個別的、具体的な告知のごときも、質問検査を行ううえの法律上一律の要件とされているものではない。」というべきである（最決昭48・７・10刑集27巻７号1205頁。同旨のものとして、最判昭58・７・14訟月30巻１号151頁がある。）。

なお、通則法の平成23年12月改正について後記第４章第３の２(2)参照。

イ　また、納税者側から税理士以外の第三者の立会いを認めるよう要求があったが、税務職員がこれを拒否し、納税者側が更に第三者の立会いに固執したため、税務調査を行うことができなかった場合に、調査非協力とはいえないと争われることもある。

しかし、税務職員には守秘義務が課せられており、調査に関係のない第三者が立ち会っている場合には、守秘義務に違反するおそれがあることから、税務職員は、第三者の立会い要求を拒否することができると考える（東京高判平元・３・20税資169号619頁、平２・４・12上訴の取下げにより確定。同旨のものとして、最判平６・４・19税資201号13頁がある。）。また、守秘義務を理由として第三者の立会いを拒否することは、社会通念上相当な限度にとどまっており、課税庁係官の裁量の範囲内であるというべきである（岡山地判平11・10・６税資244号1073頁、その控訴審広島高岡山支判平12・12・26税資249号1253頁）。

ウ　さらに、調査非協力を理由とする推計の必要性が肯定されるため

には、納税者側が調査に協力するよう説得するなどの調査努力を尽くしたことが必要であるとの主張がされることがある。すなわち、青色申告承認取消事由について、東京地判平３・１・31(判時1376号58頁)は、「提示拒否の事実の有無は、一定の時点においてのみ判断されるべきものではなく、税務当局の行う調査の全過程を通じて、税務当局側が帳簿の備え付け状況等を確認するために社会通念上当然に要求される程度の努力を行ったにもかかわらず、その確認を行うことが客観的にみてできなかったと考えられる場合に、このような取消事由が肯定される。」と判示したが、同判決を根拠に、推計の必要性の認定に当たっても、調査担当者に対する調査非協力があったというためには、その前提として、調査担当者が調査への協力を求めるための一定の努力を尽くしたことが必要であるとの議論が生じ得る。

しかし、そもそも、上記判決は青色申告承認取消事由の調査担当者に「努力義務」を課したものではなく、提示拒否の事実の有無は、調査担当者の説明や説得などの行為とこれに対する被調査者の対応との相関関係により、慎重に認定すべきであるという当然のことを述べたにすぎないものであり、上記判決が推計の必要性の有無にも妥当するとしても、推計の必要性に関する事実認定においても、調査担当者の裁量に基づく調査方法と相手方との対応関係において認定されるべきとの意味に理解すべきであろう。

(4) 青色申告承認取消事由との関係

青色申告承認を受けている納税者について、推計課税の必要性が生じた場合には、青色申告承認を取り消した上で、推計課税を行うのが通常であるが、この場合、青色申告承認取消事由のうち、「帳簿書類の備え付け、記録、保存がないこと」と推計の必要性の要件としての「実額の把握が不可能ないし著しく困難であること」を、同一の意義に解することができるかどうかについて、議論の余地があるところで

ある(前記第１の３(2)ア、イ参照)。

この点に関し、青色申告承認を取り消した上で、推計課税の必要性を肯定した裁判例の判示を検討すると、ほとんどの裁判例は、青色申告承認取消事由としての「帳簿書類の備え付け、記録、保存」がないと認定した場合(帳簿書類の提示拒否の場合を含む。)には、推計の必要性の認定に関しても、特別の判示なくそれを肯定している。

したがって、少なくとも、帳簿書類の提示拒否の事実が認定されて青色申告承認取消しが認められる場合には、帳簿書類の検査による実額の把握ができないことは当然であり、ほかに帳簿書類によらず、他の資料等から実額が容易に把握し得る特段の事情がない限り、推計の必要性は認められると考えてよいと思われる。

３　推計の合理性

(1) 問題の所在

推計課税は実額を把握する資料がないときに、やむを得ず間接的資料により所得を推計するものであるから、推計の方法は最もよく実際の所得に近似した数値を算出し得る合理的なものでなくてはならない。これが「推計の合理性」の問題であり、推計課税をめぐる訴訟で最も重要な争点となるのが常である。

推計方法が合理的であるためには、①推計の基礎事実が確実に把握されていること(資料の正確性)、②推計方法のうち、当該具体的事案に最も適切なものが選択されるべきこと(推計方法選択の合理性)、③選択した具体的推計方法自体できるだけ真実の所得に近似した数値が算出され得るような客観的なものであること(具体的推計方法の合理性)、が必要であるとされている(泉・審理219-220頁)。

推計課税の本質については、前述のとおりの争いはあるが、いずれの立場を採っても、推計が合理的であることが必要である点については争いはない。以下、推計課税において一般に用いられている推計方法の種類について述べた(後記(2))後、上記②の推計方法選択の合理

性の立証方法について論じ(後記(3))、さらに、上記③の具体的推計方法の合理性について、実務上、最も多く用いられている同業者率による推計を取り上げて検討する。

(2) 推計方法の種類

課税処分において通常用いられる推計方法は、以下のとおり、(ｱ)比率法、(ｲ)効率法、(ｳ)資産増減法に大別されるが、具体的事例においては、これらの方法が複合して用いられる場合も多い。このうち、比率法は、更に本人比率、同業者率、実調率に細分されるが、実務上は、同業者率を用いた比率法によって所得金額を推計する事案の占める割合が多い。

ア　比率法

これは、収入、支出、生産高及び販売高等の数額が判明した場合に、その数額に対して、特定の比率をもって所得金額あるいはその前提となる売上総額及び仕入総額等を推計し、課税所得を算出する方法である。これには、次の３種の方法がある(南博方・租税争訟の理論と実際106頁以下参照)。

(ｱ) 本人比率

当該納税者本人の一定期間の実績ないし記帳又は前後年分の調査実績から得られた比率によって所得金額を推計する方法であり、個別的類似性の最も高いものである。

(ｲ) 同業者率

当該納税者と同一業種で、業態、事業規模及び立地条件等において個別的類似性の認められる同業者を抽出して、その所得率、差益率及び経費率等の平均値を算出するものであり、実務において最も多く用いられている方法である。

(ｳ) 実調率

例えば、ある税務署において実地調査対象とした同業者の全数の収支計算資料を残らず収集して、その所得率等の平均値を算出

するものである(注１)。

イ　効率法

効率法とは、生産個数、販売個数、原材料の数量、耕作面積及び消費電力量等の１単位当たりの収入金額あるいは所得金額又はその前提となる生産量及び収穫量などを計算して課税所得金額を推計する方法である(注２)。その典型的なものとして農業所得標準率がある。

ウ　資産増減法

資産増減法とは、課税年度の期首と期末の資産及び負債を比較して算出された純資産の増加額に、所得税の場合は、当該年度中の生計費その他の消費金額を加算したものを課税所得とし、法人税の場合は、当該年度中の資本の増減を除外し、利益処分として法人が社外に流失した金額を加算したものを課税所得とする方法である(注３)。

（注１）　実調率による推計の合理性を認めた裁判例としては、大阪地判昭49・１・31(訟月20巻７号108頁)、名古屋地判昭49・３・29(訟月20巻７号139頁)、大阪地判昭49・４・５(訟月20巻８号92頁)、大阪地判昭51・９・29(訟月22巻10号2460頁)等がある。また、実調率による推計の合理性を否定した裁判例として、大阪地判昭48・３・14(行集24巻３号156頁)、大阪地判昭49・12・13(行集25巻12号1572頁)がある。

（注２）　効率法による推計の合理性を認めた最高裁判所の裁判例としては、最判昭40・７・６(集民79号683頁)がある。また農業所得標準率による推計の合理性を認めた裁判例として、山形地判平11・３・30(訟月47巻６号1559頁)、その控訴審仙台高判平15・５・８(税資253号順号9339)がある。

（注３）　資産増減法による推計の合理性を認めた最高裁判所の裁判例としては、最判昭42・９・19(訟月13巻11号1424頁)がある。

(3) 推計方法選択の合理性

納税者側から、課税庁主張の推計方法より真実の所得金額に近似する推計方法が存在するとの主張、すなわち推計方法の優劣を争う主張がされることがある。そこで、推計方法の合理性が問題となるが、この点についていかに考えるべきかは、事実上推定説と補充的代替手段説の立場でそれぞれ異なる。

ア　事実上推定説からの検討

まず、この点についての事実上推定説の見解は、以下のとおり分かれている。

(ｱ) 最善説

推計方法の合理性は、できる限り真実の所得額に近似した数値が得られるように、最善の方法が選択されなければならず、課税庁において、他のより合理的な推計方法が存在しないかあるいは他の方法により得ないことを主張・立証しなければならないとする見解(注１)。

(ｲ) 最適方法説

推計方法の合理性は、現に主張されている推計方法の中で課税庁の採った方法が相対的に最適の方法であることを要し、原告が、一応合理性が認められる他の方式を主張した場合には、課税庁は、課税庁が採用した推計方法によった方がより実額に近いことを主張・立証しなければならないとする見解(注２)。

(ｳ) 一応の合理性必要説

推計は、一応の合理性が認められれば足り、納税者において他の推計方法による方が実額により近似することを立証しない限りは、課税庁の推計方法の合理性を肯定できるとの見解(注３)。

上記のような見解の相違は、実額課税との相違や課税の公平をどれ程重視するかによるものと思われる。事実上推定説に立った場合、推計課税は、実額による所得把握ができない場合に間接資

料によって所得を事実上推定しようとするものと考えると、一応の合理性必要説が相当と考える。このように考えると、より合理的な推計方法があるとの納税者の主張は、再抗弁と位置づけられる。

（注１）　大阪地判昭45・９・22(行集21巻９号1148頁)は、被告課税庁が、原告の販売商品のうちから、着尺22点、羽尺10点及び帯類16点を抽出して全商品の平均差益率を求めた点について、なお一層多量の商品を抽出する等詳細な方法を採用し得たとして、上記平均差益率について、にわかにその正当性を認めることができないとした。

（注２）　佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」新・実務民事訴訟講座10巻68頁、吉良実・推計課税の法理320頁。

（注３）　東京高判昭60・３・26(行集36巻３号362頁)、前記大阪地判平２・４・11、松沢智・新版租税実体法補正版217頁、泉・審理222-223頁、大阪地判平23・３・24(税資261号順号11650)。

イ　補充的代替手段説からの検討

他方、補充的代替手段説に立つと、課税庁の採用した推計方法に実額課税の代替手段にふさわしい一応の合理性が認められれば、推計課税は適法要件を満たすことになり、その推計方法よりも合理的な推計方法があっても、推計課税の適法性は左右されないから、他により合理的な推計方法があるとの主張は、推計課税の適法性を否定できる主張とはならず、主張自体失当であると考えることになろう。

このような見解に立つ裁判例として、建築型枠大工工事業を営む原告について、同業者の平均算出所得率を用いた被告課税庁の推計方法に対し、統計学的方法がより合理的であるとする原告の主張について、「推計方法の優劣を争う主張は、主張自体失当である。」としたほか、「統計学的手法が、所得認定の方法として最早、常識

といえるほど一般化しており、これらによらなければ不合理であるとの事実を認めるに足る的確な証拠がない。」とした前記京都地判平６・５・23、自然食品及び豆腐の製造販売業を営む原告について、同業者の平均売上原価率及び平均一般経費率を用いた課税庁の推計に対し、原告主張の「常識的な一般経費率」を用いた推計を主張自体失当であるとした横浜地判平７・12・20(訟月43巻７号1709頁)、その控訴審東京高判平８・10・２(訟月43巻７号1699頁)等がある。

しかし、補充的代替手段説に立ちながら、別の見解に立つ裁判例もある。例えば、前記大阪高判平８・10・30は、補充的代替手段説を採用し、推計方法の優劣を争う主張をそれ自体失当とする基本的な立場を示しながら、推計方法の「いずれをとるかは、課税庁の裁量に委ねられているから、他の推計方法の方が実額に極めて近似し当該推計方法(編注：課税庁主張の推計方法)との差が著しく、社会通念上、相応の合理性すらなく、裁量権の濫用であることが証明されない限り、課税庁の推計方法の合理性を肯認できる」としている。同判決に従うと、納税者側の主張する推計方法によれば、実額に極めて近似する推計ができること、及びその推計結果が課税庁主張の推計結果と著しい差があることの立証がされた場合には、課税庁主張の推計の合理性は覆ることとなろう。

このように補充的代替手段説に立つ裁判例の中でも考え方の違いがみられることから、今後の裁判例の動向が注目される。

(4) 同業者率による推計について

ア　同業者率による推計の具体的方法

(ｱ) 同業者率の種類

同業者率による推計は、前記(2)アの比率法のうちの一つである。同業者率を求める比準同業者は、多くの場合、青色申告者である同業を営む事業所得者であるが、当該事業者の事業所得の計算構造を訴訟上一般的に使用される用語例により算式化すれば、

下記【**算式**】のとおりとなる。

【**算式**】

①　算出所得金額(特別経費を控除する前の所得金額)
　＝収入金額－(売上原価＋一般経費)

②　特前所得金額(青色申告特典控除前の所得金額)
　＝算出所得金額①－特別経費

③　最終所得金額
　＝特前所得金額②－青色申告特典控除額

そして、一般的には、次のような同業者率が使用されることとなる。

ａ　算出所得率(＝算出所得金額÷収入金額)

この率は、納税者に対する調査や反面調査によって把握した収入金額(又は、推計により算出した収入金額)を基礎にして所得金額を推計するために用いられるものではあるが、事業主の特別事情に左右される特別経費(注)の把握ができていて、その額を計算に取り入れるために、算出所得金額を算出しようとするものである。

なお、特別経費のうちの特定のものの額のみの把握ができているため当該金額を計算に取り入れることがあるが、その際には、当該特定の特別経費を控除する前の金額(いわゆる「修正算出所得金額」)を算出することとなり、同業者率も同じくいわゆる「修正算出所得率」を用いることとなる。

(注)　特別経費とは、外注費、給料賃金、建物減価償却費、利子割引料、地代家賃、貸倒金、税理士報酬、減価償却資産の除却費及び繰延資産の償却費など、事業主の個別的事情に左右される(収入金額と比例しない)ものをいう。

また、青色申告特典控除とは、引当金・準備金、青色申告専従者給与及び青色申告特別控除など、青色申告者のみに認められて

いる控除をいう。

b　特前所得率（＝特前所得金額÷収入金額）

この率は、納税者に対する調査や反面調査によって把握した収入金額（又は、推計により算出した収入金額）を基礎にして特前所得の金額を算出するために用いられる。

c　（一般）経費率（＝（一般）経費の額÷収入金額）

この率は、納税者に対する調査や反面調査によって把握した収入金額（又は、推計により算出した収入金額）を基礎にして（一般）経費の金額を算出するために用いられる。

d　売上原価率（＝売上原価÷収入金額）

この率は、納税者に対する調査や反面調査によって把握した原価（仕入金額）を基礎にして収入金額を算出するために用いられる。

(ｲ) 同業者率による推計方法の具体的手順

同業者率による推計方法の例を算式をもって示すと、下記【算式】のとおりである。

【算式】

a　算出所得率を使用する場合

(a) 収入金額を推計の基礎とするとき

収入金額×同業者の（平均）算出所得率＝算出所得金額

算出所得金額－特別経費＝特前所得金額

(b) 売上原価を推計の基礎とするとき

売上原価÷同業者の（平均）売上原価率＝収入金額

収入金額×同業者の（平均）一般経費率＝一般経費

収入金額－売上原価－一般経費＝算出所得金額

算出所得金額－特別経費＝特前所得金額

b　特前所得率を使用する場合

(a) 収入金額を推計の基礎とするとき

収入金額×同業者の(平均)特前所得率＝特前所得金額

(b)　売上原価を推計の基礎とするとき

売上原価÷同業者の(平均)売上原価率＝収入金額

収入金額×同業者の売上原価以外の(平均)経費率＝経費

収入金額－売上原価－経費＝特前所得金額

(ウ)　特別経費と適用同業者率

一般に、収入金額と売上原価及び一般経費との間には比例関係があることが認められている一方、特別経費は事業主の個別的事情によりその金額が上下し、収入金額との比例関係が相対的に希薄なものであることから、特前所得率による推計よりも算出所得率による推計の方が理論的にはより合理性があるとされ、特別経費の実額の把握が可能である限り、算出所得率による推計を行うこととなろう(福岡高那覇支判平９・３・25税資222号1202頁)。

しかし、特別経費とされる経費項目は、売上金額との比例関係は相対的に希薄であるとはいえ、ある程度の比例関係が認められる経費項目も存するものと認められ、その項目については納税者の調査非協力の度合いによっては一般経費と一括した推計も許されよう。のみならず、納税者の調査非協力が著しく、特別経費全般を的確に把握できない事情がある場合には、売上金額からその経費全体を一括して推計することも許されるであろう。

このように、一般に、課税庁側が特前所得率を用いて納税者の事業所得を求めること自体は、一概に不合理とはいえない。かつては、課税庁は、算出所得率を用いて納税者の事業所得を推計している事例が多かったが、現在では、特前所得率を用いて納税者の事業所得を推計している事例が増加している。

イ　同業者率による推計の合理性をめぐる問題

同業者率による推計は、前記のとおり、当該納税者と同一業種で、業態、規模、立地条件等において個別的類似性の認められる同業者

を抽出して、その所得率、差益率、経費率等の平均値を算出した上、この平均比率を課税庁が把握した当該納税者の収入金額、仕入金額等に当てはめることにより、当該納税者の所得を推計する方法である。この方法は、上記のような同業者は、収入金額、経費額等について同様の比率で所得を得ると考えられる点で、実際の所得に近似した数値を算出し得る合理性を有するものであり、当該比率が適正であることが合理性の根幹をなしている。

したがって、訴訟上、課税庁としては、主に、

①　同業者を抽出する基準自体が合理的であること（抽出基準の合理性）

②　その抽出の過程（抽出作業）が合理的であること（抽出過程の合理性）

③　抽出された同業者の件数が平均値を求める上で合理的であること（選定件数の合理性）

④　得られた同業者率の内容自体が合理的であること（同業者率の内容の合理性）

等の同業者比率が適正であることを担保する事実についての主張・立証を尽くし、これに対して、納税者は右の諸点について争うこととなるため、これらの諸点を中心に検討する。

(7)　抽出基準の合理性

同業者の抽出基準が合理的であるというためには、抽出基準として、同業者の類似性（業種・業態の同一性、事業所の近接性、事業規模の近似性、法人・個人の別の同一性等）及び得られる資料の正確性（抽出対象が青色申告者等の正確な資料に基づいて申告されたものであること、当該申告について不服申立て等係争中でないこと等）が確保されていることが必要である。

ａ　同業者の類似性

(a)　抽出基準

同業者の抽出基準として、同業者の業種・業態の同一性を確保するため、通常、課税庁は、納税者の確定申告書、青色申告決算書等の提出書類及び臨場調査により見分した事実等から把握した納税者の業種・業態に基づき、事務運営指針（平成21年６月26日課個４－35ほか11課共同「『個人課税事務提要（事務手続編）』の制定について」の業種分類により、同一の業種に分類される同業者を抽出対象としている。上記通達における業種分類は、総務省統計局統計基準部編集の日本標準産業分類を参考にして、課税の適正の観点からより細分化したものであり、同業者の抽出基準において、同業者の業種・業態の同一性を確保する上で、合理性、客観性を有している。

また、同業者の立地条件の類似性を確保するため、課税庁は、同一経済圏を形成すると思われる地域から同業者を抽出することとし、通常、当該納税者と同一税務署管内又は隣接税務署管内を加えた地域に所在する同業者を抽出している。この基準を設けることにより、抽出された同業者は、地域的な営業条件において同一であることが担保される。

さらに、同業者の事業規模の近似性を確保するため、通常、課税庁は、把握し得た当該納税者の収入金額、仕入金額等を基に、収入金額、仕入金額等が当該納税者の２分の１ないし２倍の範囲内（いわゆる倍半基準）にある同業者を抽出対象としている。この倍半基準については、「いわゆる倍半基準は、推計課税の基礎となる収入金額や仕入金額の多寡が当該納税者の事業規模を推測する蓋然性の高い価値尺度足り得るという経験則を前提とするものであるから、これにより抽出された比準同業者数（選定件数）の合理性及びこれにより得られた同業者率の内容の合理性が認められるならば、同業者の類似

性を十分担保することができるといえる。」（東京高判平６・３・16訟月41巻４号789頁）とされており、多くの裁判例によってその合理性が認められている。

なお、裁判所が、課税庁の主張した推計の基礎とした収入金額と異なる収入金額を認定した場合であっても、「右倍半の基準自体絶対的ではなく、おおむねその範囲内にあるものを選定すれば、納税者と選定した同業者との規模の類似性が確保され、推計の合理性も十分に維持されると解すべきである」（名古屋高金沢支判平６・３・28訟月41巻10号2665頁）から、必ずしも課税庁の主張する同業者の類似性が失われるものではないとされている。

以上に述べた、同業者の類似性を確保するための抽出基準は、一般的に、当該納税者と完全に一致する同業者を抽出することが不可能であり、また、推計による課税を必要とする場合の多くは、調査に納税者の協力が得られない等のため、外部から客観的に把握することができる諸要素に基づいて同業者との類似性を判断せざるを得ないことから、ある程度抽象的、類型的な抽出基準を設けざるを得ないことに留意する必要があろう。

(b)　同業者の類似性を争う納税者の主張

以上のような同業者の類似性に関する課税庁の主張・立証に対して、納税者から、納税者の業態及び営業規模・立地条件等の営業条件が同業者のそれとは異なるという主張がされることが多い。しかし、業者間に通常存在する程度の営業条件の差異は、複数の同業者の平均値を求める過程で包摂されると考えられるから、納税者が推計の合理性を覆すためには、納税者に上記平均値に吸収され得ないような、他の同業者の平均値より格段に営業状態が悪くなるはずであるという劣悪

な営業条件(いわゆる特殊事情)の存在を主張・立証する必要がある(泉・審理229頁)。

この点に関して裁判例は、①「平均率による推計の場合には、業者間に通常存在する程度の営業条件の差異は無視しうるのであるから、平均値算出過程の整合性等推計の基礎的要件に欠けるところがない以上、納税者の個別的営業条件の如何は、それが当該平均値による推計自体を全く不合理ならしめる程度の顕著なものでない限り、これをしんしゃくすることを要しないものと解すべきである」とする(東京地判昭50・４・１訟月21巻６号1327頁等)のがほとんどであり、②外国人なるが故に経営上の特殊性がある旨の主張を排斥したもの(東京地判昭50・４・23行集26巻４号562頁)、③酒類販売業の同業者に比べてリベートが少ない上、料理飲食店に対する売上げの占める割合が多く、値引きが多い旨の主張を排斥したもの(大阪地判昭50・11・28訟月22巻２号585頁)、④同業者とは営業年数、従業員数及び工事の規模(１件当たりの工事単価)が異なる旨の主張を排斥したもの(岡山地判昭60・10・29シュト291号27頁)、⑤同業者とは店舗数、事業専従者及び雇人数が異なる旨の主張を排斥したもの(京都地判昭62・２・23シュト306号11頁)、⑥材料の支給を受けない機械修理の専属下請けであり、専門技術を有する労働者を常時雇用している旨の主張を排斥したもの(大阪地判昭62・４・15シュト307号24頁)等がある。

これに対して、類似性の程度について厳格な考えを採り、①豆腐製造販売業に従事するのは本人だけであり、営業状態が同業者に比して悪く、製造日数も同業者に比して少ないとして合理性を否定したもの(東京地判昭35・２・18行集11巻２号244頁)、②家族従業員のみによる零細な食品小売業者で

あるとして合理性を否定したもの（東京地判昭49・９・25訟月20巻12号127頁）、③紳士既製服小売業の開業後間がなく、いまだ経営が安定期に達していないとして合理性を否定したもの（大阪高判昭52・10・28訟月23巻10号1845頁）、④ズック靴の製造加工業者である原告の同業者として抽出された２件が、原告の収入金額との開きが大きく、原告は外注に依存する割合が高く、経費中に占める外注費の割合も高いと推認されるなどとして合理性を否定したもの（広島地判昭56・１・27行集32巻１号89頁）等の裁判例もある。

b　資料の正確性

青色申告者は、財務省令で定めるところにより、帳簿書類を備え付け、取引を記録し、保存することが義務付けられており（所税148条１項、法税126条１項）、この帳簿書類に基づく申告については、一応信用性があると考えられる。また、年の中途の開業、廃業、転業及び死亡等のある事業者においては、年間を通じての収支の実績が正確に把握できないため、同業者として正確な資料を確保するためには、年間を通じて同種の営業を継続している者である必要がある。そして、課税庁の更正等の処分に対して、不服申立てないし訴訟中の同業者は、その収支の正確性が未確定な状態にある。このようなことから、課税庁は、資料の正確性を確保するため、一般に次のような条件を抽出基準に加えている。

①　抽出対象が青色申告者等の正確な資料に基づいて申告した者であること

②　年間を通じて同種事業を継続している者であること

③　災害等により経営状態が異常であると認められる者以外の者であること

④　更正又は決定処分がされた者のうち、不服申立てをし、又

は訴えを提起した者以外の者であること

このような抽出基準の設定により資料の正確性が担保されることは、多くの裁判例において認められている（東京地判平６・11・30税資206号475頁等）。

(ｲ) 同業者の抽出過程の合理性

a　問題の所在（通達・回答方式による立証）

課税庁は、訴訟実務上、同業者率等を主張・立証するに際し、国税局長から管内の各税務署長に宛て、前記のような同業者の抽出基準を示して、これに合致する類似同業者の売上げ、仕入れ、経費等の数額等を照会して報告を求め、各税務署長が、管内の同業者の氏名を伏せ、Ａ、Ｂ、Ｃと符号を付して、上記照会に係る事項を公文書で回答し、これらの照会書（控え）・回答書を書証として提出する方法（通達・回答方式）を採用している。

その理由は、同業者の氏名を明らかにして同業者率の主張・立証をすると、必然的に第三者たる同業者の売上金額、必要経費等の申告内容を明らかにすることになり、課税庁の負う守秘義務（通則法127条、国家公務員法100条）に抵触し、また、当該同業者に不測の迷惑をかけ、その後の資料提出等の協力が得られなくなるなど円滑な税務行政を阻害するおそれがあるからである。

しかし、他面、推計の合理性が認められるためには、同業者の抽出過程が、課税庁の思惑や恣意の介在する余地のないものでなければならず、抽出過程の合理性が要求され、同業者の抽出は、同業者の抽出基準に基づき、これに該当する同業者を機械的に抽出したことが要求されるのである。

したがって、①そもそも、同業者の氏名を伏せ、Ａ・Ｂ・Ｃと符号を付した回答書等を書証として提出する通達・回答方式

による立証が許されるのか、これが許されるとして、②通達・回答方式による立証によって抽出過程の合理性が立証されるのかが問題となる。

b　通達・回答方式による立証の可否

同業者の氏名が全く記載されていないため、税務署長の主張するＡＢＣなる同業者の存在、並びにその営業規模、内容及び立地条件等が納税者のそれと類似するかどうかについては、結局税務職員の供述を信用するほかはなく、反面、納税者において反証を提出することは不可能ないし著しく困難であることを理由に、この方法による立証を否定した裁判例もある(大阪地判昭48・３・14行集24巻３号156頁、その控訴審大阪高判昭52・４・26行集28巻４号338頁)。

しかし、多くの裁判例は、住所・氏名の明らかでない同業者に関する資料が証拠として提出されても、民訴法上許されないものではなく、相手方の反証提出手段に制約があることから証明力が減殺されるにすぎず、かかる資料による立証は、信義則に反するものではない(東京地判昭49・11・６訟月20巻13号160頁)、同業者の法人名、住所を開示しないのは、税務職員は自己が職務上知ることのできた秘密を漏らしてはならないことが法律上義務付けられている以上やむを得ないところであり、上記資料の作成者の証人尋問により、その作成の経緯が具体的に明らかにされ、同業者の実在性及び資料の正確性等を認めることができるのであるから、上記資料を所得推計の基礎とすることができるとする(東京地判昭52・９・29訟月24巻２号393頁)等として、通達・回答方式による立証を是認している。

通達・回答方式は、この照会及び回答の作成者は明らかであり、公文書として提出されているのであるから、形式的証拠力は認められ、したがって、同業者の氏名等を秘した立証は当然

許されるべきと考えられる。同業者の氏名等を秘してこれらの書証により同業者率等を立証した場合、相手方の反証との関係でその証明力が問題となるが、その判断は裁判官の自由心証に委ねれば足りると考えられる。

c　通達・回答方式の抽出過程の合理性の立証

裁判所の心証形成との関係で、抽出過程の合理性の立証について、東京地判昭49・７・19(行集25巻７号911頁)が、「被告は、本訴において、同業者の原価および一般経費率の算出にかかる同業者の住所および氏名又は法人名を明らかにせず、「いろはに等」の記号で示しているわけであるが、それは被告が職務上知り得た納税者の秘密を公開することを禁止されているためであること、他方、同業者の抽出が公正・正確に行われたことがその抽出作業にあたった税務職員の証言により認められる本件においては、氏名等を公開しない一事をもって同業者の原価および一般経費率が不当・不合理なものとはいえない」としている。このことに照らすと、通達・回答方式による立証においては、上記の公文書だけでなく、その公文書を作成した税務職員の証人尋問の結果(相手方による反対尋問及び反証の機会が与えられる。)を考慮すべきであろう。

また、同業者の抽出過程の合理性の内容が争点とされ、これについて明確に判示した裁判例は少ないが、「かかる選定は無作為になされるのが合理的であって、特定の意図をもってなされたものでない限り、類似法人のなかから７社を選定し、あるいは他を選定しないことにつき合理的理由は要しないものというべきである。」とする東京高判昭48・３・16(訟月19巻８号134頁)があり、多くの裁判例においても、同業者の選定基準の合理性等とあわせて、「その選定に当たって課税庁の恣意が介在する余地がない」ことを判示して、推計の合理性が肯定され

ている。

そうすると、同業者の抽出過程の合理性の内容としては、恣意性の排除で足りるものと考えられる。

(ウ) 同業者の件数の合理性

同業者の件数は、同業者の抽出基準における同業者の類似性と相互に関連するものである。すなわち、同業者の類似性を厳格に要求すれば、その件数は少なくならざるを得ないし、逆に平均化を求めて同業者の件数が多数になれば、同業者の類似性は緩やかにならざるを得ないからである。どの程度の件数の同業者を選定するべきかは、その業種、営業規模及び立地条件等により、個別的に判断すべきである。

そして、極端な場合、同業者の件数が１件でも足りるかという問題がある。これについては、「一般的に言って、僅かに同業者１例を以て推計の資料とすることは、推計の合理性の裏付けとしては十分とはいえない場合が多いと考えられる」として、消極に解する大阪地判昭47・３・22(行集23巻３号110頁)もあるが、類似性が極めて近似している同業者であれば、その１件のみによる推計の方法が合理的といえる場合も考えられ、一律に決定し難いものであろう。同判決の控訴審においては、納税者と対比すべき同業者の事業規模は、納税者のそれと細部の点に至るまで完全に一致する必要はなく、その主要な点において類似していれば足りるものであり、同業者１例の資料による推計も許されるとして、原審の判断を覆している(大阪高判昭50・５・27行集26巻５号779頁)。

このほかにも、同業者１例の資料による場合に、推計方法の合理性が裁判例によって認められている(注)。

なお、課税庁が抽出した１件の同業者につき、値引き割合等の面で類似性を認め難いとしながらも、上記の業者以外には対比す

べき業者がいない場合は、同人の差益率をある程度割り引いたもの(割引率約３割)をもって納税者の差益率を推計する方法も認められるとした大阪地判昭54・８・31(行集30巻８号1527頁)は、同業者の件数の合理性を検討する上で参考となろう。

(注)　大阪地判昭49・10・29(訟月20巻13号138頁)、東京地判昭51・８・19(行集27巻８号1477頁)、大阪地判昭51・12・17(訟月22巻13号3056頁)、大阪高判昭52・11・15(訟月23巻11号1996頁)、神戸地判昭54・２・22(訟月25巻６号1675頁)、奈良地判昭57・６・25(判タ481号109頁)。

(I)　同業者比率の合理性

推計に用いられる同業者比率については、平均所得率、平均利益率、平均差益率、平均経費率及び平均原価率などがあるが、抽出された同業者間においては、各比率に偏差があるのが普通である。

このような同業者間の偏差があっても、同業者間に通常存在する程度の差異は、同業者間に通常存在する個別事情として、同業者の平均値を求める過程に包摂され解消されるが、これらの比率に大きな偏差がある場合は、同業者率による推計の合理性を失わせる要素となるものと考えられている(名古屋地判昭47・７・14行集23巻６・７号491頁、大阪地判昭48・３・14行集24巻３号156頁、大阪地判昭49・12・13行集25巻12号1572頁)。

なお、どの程度の偏差であれば、平均値を求める過程で解消されるのか限界を画することは難しいが、抽出した22件の同業者の所得率に、最高25.43パーセントから最低6.29パーセントのばらつきのあった事案につき、合理性を否定した１審判決を覆してその合理性を認めた東京高判平６・３・16(訟月41巻４号789頁)が参考になろう。

4　実額反証と逆推計

(1) 実額反証

ア　問題の所在

(ｱ) 意義

推計による課税処分に対し、審査請求又は訴訟の段階になって、納税者から帳簿書類等の直接資料による実額に基づく反論がされることがあり、これを「実額反証」と呼んでいる。すなわち、税務調査に際して、納税者が税務職員に対する帳簿書類の提示を拒否するなど調査に非協力である場合、税務署長はやむを得ず推計により納税者の所得を把握して課税するが、この推計課税に対する審査請求又は取消訴訟において、納税者が帳簿書類等を提出してこれらから算出される所得金額等の実額を主張・立証し、上記実額を上回る推計による課税の違法を主張するのである。

この実額反証を否定する見解もあるが(注)、裁判実務においては、「処分時の調査非協力等を理由に信義則によって原告の実額の主張を一般的に封ずることは難しい」（佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」新・実務民事訴訟講座10巻71頁）とする見解が支配的であり、また、「実額課税、推計課税といっても、それぞれ独立した二つの課税方法があるわけではなく、両者の違いは、原処分時に客観的に存在した納税者の所得額（以下「真実の所得額」という。）を把握するための方法が、前者は伝票類や帳簿書類などの直接資料によるのに対し、後者はそれ以外の間接的な資料によるという点にあるにすぎず、いずれにせよ、最終的に問題となるのは、真実の所得額がいくらであるかということであるから、納税者の実額の主張は、それが真実の所得額に合致すると認められる限りは許さざるを得ない。」（大阪高判昭62・９・30行集38巻８・９号1067頁）とする裁判例が定着している。

（注）　調査非協力等により推計課税を余儀なくさせた納税者に対しては、税務調査に協力し誠実に申告義務を履行した者との手続上の衡

平を保持するという見地から、実体的真実主義も犠牲にされなければならず、実額反証は原則として許されない（碓井光明「申告納税制度と推計課税」税経通信38巻３号27頁）、また、納税者自らが実額課税を不可能ならしめていながら、本訴に至って実額を主張し、推計課税を批判するのは信義則に反する（島村芳見・税理27巻15号85頁、竹下重人・シュト114号９頁）などとする見解である。

(ｲ) 問題点

ところで、実額反証をめぐっては、①通則法116条との関係で実額反証をすべき時期はいつまでか、②実額反証に関する主張立証責任は、納税者にあるのか、③立証の程度は、通常の証明すなわち「通常人ならだれでも疑いを差し挟まない程度に真実らしいとの確信」を得させれば足りるのか、「合理的疑いを容れない程度」の立証を必要とするのか、④実額反証として主張立証すべき事項の範囲はどこまでか（納税者が必要経費のみの実額を主張することが実額反証たり得るか）などの諸点が問題とされている。

以下、これらの問題点について、順次検討することとする。

イ　実額反証の時期

実額反証を許容する裁判実務が定着しているが、事案によっては、通則法116条、民訴法157条１項に基づき実額の主張・立証が時機に後れた攻撃防御方法であるとして許されないこともあり得る。

通則法116条が、昭和59年法律第５号で改正される以前においても、控訴審第４回口頭弁論期日に初めてされた実額主張を旧民訴法139条により却下した裁判例（名古屋高判昭52・３・17訟月23巻42号788頁）などがあったが、一般的に裁判所が同条により攻撃防御方法を却下することについては消極的であった。しかし、改正された通則法116条１項本文は、課税処分取消訴訟においては、その訴えを提起した者が必要経費又は損金の額の存在その他これに類する自己に有利な事実につき課税処分の基礎とされた事実と異なる旨を主張

しようとするときは、相手方たる税務署長等が当該課税処分の基礎となった事実を主張した日以後遅滞なくその異なる事実を具体的に主張し、併せてその事実を証明すべき証拠の申出をしなければならないと規定し、同条２項は、１項の規定に違反して行った主張又は証拠の申出は民訴法157条１項に規定する時機に後れて提出した攻撃又は防御の方法とみなすと規定している。したがって、納税者が必要経費又は損金の額等につき実額の主張をしようとする場合は、被告が推計の合理性を主張した後遅滞なく、具体的に主張し証拠の申出をしなければならないと考えられる(泉・審理231頁)。

なお、通則法116条の上記改正後、裁判所は、税務署長が推計の合理性の主張をした後、納税者に対して、実額主張をするか否かを明らかにするように求め、実額主張をする場合には、速やかに主張・立証を行うように求め、また、納税者が立証すると述べながら、主張・立証を遅らせている場合は、その旨を弁論調書に記載するなどにより、全般的に、納税者に対し、実額主張をする場合には早期にするように求める傾向にあり、さらに、通則法116条を根拠として、推計課税の立証が終わってから実額の主張・立証に取り掛かることは許されない旨判示した裁判例(青森地判昭61・10・14訟月33巻７号1993頁、神戸地判平３・２・25税資182号370頁)もある。

ウ　実額反証の主張・立証責任

(ｱ) 問題の所在

税務署長の推計課税に対して、納税者が実額をもってこれを争い、推計課税を覆すためには、納税者が主張する実額について立証することを要するか、又は、納税者が実額を主張し、実額に関する証拠を提出することにより、税務署長のした推計課税の合理性を、真偽不明の状態にすることで足りるのかについて、争いがある。

これは、推計課税事案における主要事実をどのように考えるか

に深く関わってくるため、まず、推計課税事案における主要事実とは何かについて検討する必要がある。

(イ) 学説及び裁判例の状況

この点につき、学説上は、おおむね次の２説に分かれている(泉・審理152頁)。

a　所得説

推計課税においては、所得金額自体が主要事実であり、推計を組成する収入金額や経費の各事実は間接事実にすぎないとする見解。

b　具体的事実説

推計の合理性を基礎づける事実(①推計方法の合理性、②基礎資料の正確性、③原告への適用の合理性)が実額課税における個々の所得発生原因事実に相当し、主要事実を構成するという見解。

また、裁判例においても、推計課税における主要事実は所得金額のいかんであって、これを計算するための過程である収入金額、必要経費(本件で問題とされたのは雇入費)は全て間接事実にすぎないとするもの(大阪高判昭51・８・６行集27巻８号1454頁、その原審大阪地判昭50・１・29行集26巻１号63頁)がある反面、納税者の「差益率は認める」旨の陳述はこれを適用して算定した結果である売上金額(主要事実)を認める裁判上の自白に当たるとしたもの(大阪地判昭40・５・11行集16巻６号1015頁)等に分かれている。

そして、具体的事実説においては、実額の主張は、いわゆる間接反証事項として納税者が主張・立証責任を負うとする見解(佐藤・前記新・実務民事訴訟講座10巻71頁)と、そもそも実額が認定されれば、推計課税の合理性いかんにかかわらず実額が優先する、つまり「実額は推計を破る」という関係と理解すれ

ば、実額反証は再抗弁と考えることができるとする見解(泉・審理233頁)とがある。

(ｳ) 検討

a　推計課税において認定される所得金額は、推計の合理性を基礎づける事実を評価することにより認定されるものであり、直接、証拠により認定し得る事実ではないという点で、これを主要事実と考えることには難点がある。

また、推計課税において、所得金額自体を主要事実と考える(所得説)か、又は、推計の合理性を基礎づける事実を主要事実と考える(具体的事実説)かの相違は、裁判所の認定手続の面からみると、具体的事実説によれば、推計の合理性を基礎づける事実は、当事者(課税庁)の主張を待って認定し得るにすぎないのに対し、所得説によれば、当事者の主張を待たずに、証拠上現れている事実に基づいて認定し得る点にあり、推計課税の根幹をなす推計の合理性を基礎づける事実について、当事者の主張を待たずに裁判所が証拠上現れている事実から認定するのは、不意打ち防止の観点から相当ではない。

したがって、推計課税における主要事実については、推計の合理性を基礎づける事実を主要事実と考える具体的事実説が相当と考える。

実務上は、課税庁が収入金額について反面調査等により「実額」を把握し、これに基づいて同業者率等により必要経費を推計している場合が多い。このような場合における推計の合理性を基礎づける事実とは、まず、推計方法の合理性については、収入金額が一定額以上あったことから同業者比率法によるとの主張をしておけば、原告からより合理的な推計方法が存在するとの主張・立証がされるなど特段のことがない限り、主張・立証がされているといえるし、基礎資料の正確性及び原告への適

用の合理性については、上記各事実を基礎づけるに足る最小限度の事実と考えると、①反面調査によって得られた当該年度の納税者の収入金額(少なくとも当該金額以上の収入があったとする趣旨であり、漏れのない総収入金額ではない。)、②地域性・収入金額等の面で類似する同業者において、その経費の収入に対する割合が一定の比率になることを主要事実と捉えることができると考える。

b　さらに、推計課税において、課税庁の主張する推計方法が一般的蓋然性をもって納税者の所得を認定し得るものであること、すなわち推計の合理性が証明されれば、推計課税は適法である。これに対して、納税者の主張する実額は、推計課税の合理性を基礎づける事実の存在を直接覆すわけではなく、帳簿書類等の直接資料による実額が課税庁の主張する推計額と異なる(これを下回る)事実を証明するものであって、両者は両立し得る関係に立つ。

したがって、実額反証は、課税庁のする本証に対して、これを真偽不明の状態とするための本来の反証ではなく、再抗弁として位置づけられるものと考える。

c　以上、要するに、推計の合理性を基礎づける事実が主要事実を構成すると考えると、これと両立し、法的効果の発生を阻害する実額の主張は、再抗弁と理解すべきと考える(なお、実額反証が再抗弁であることを明言した裁判例として、東京高判平６・３・30行集45巻３号857頁がある。)。

もっとも、実額反証を再抗弁と位置づけても、間接反証と位置づけても、いずれにせよ納税者がその立証責任を負うことに変わりはなく、納税者は、主張する実額を立証する必要がある。

エ　実額反証の立証の程度

実額反証の立証の程度について、最近の裁判例は「合理的な疑い

を容れない程度」にまで立証する必要があるとするものが多い(大阪高判昭62・９・30行集38巻８・９号1067頁等)。

近時の裁判例として、前記東京地判令５・３・８は、「推計課税において執られた推計計算が推計対象の実額の近似値を求め得るものとして社会通念上相応の合理性を有するといえる場合には、納税者において、当該推計計算が合理性を欠くことになるような納税者側の特殊な事情の存在及び当該特殊な事情を考慮して推計対象を改めて計算したときの税額が課税庁の推計額を前提とした税額を下回ることを、合理的な疑いをいれない程度に主張、立証しない限り、推計対象については、推計課税における推計額のとおりに認定することができるというべきである。」と判示している(その控訴審である東京高判令５・11・15公刊物未登載により維持。)。

オ　部分的実額反証の可否

(ｱ) 問題の所在

納税者が実額反証として主張・立証すべき範囲については、特に裁判実務において原告・被告間で争われることが多い。この点は、裁判例において、幾つかの異なった考え方が示されている。

まず、課税庁が収入金額及び必要経費ともに推計することにより納税者の所得金額を推計した場合(例えば、課税庁が反面調査等により把握した納税者の仕入金額又は売上原価を基礎に、同業者の平均売上原価率を用いて収入金額を推計し、平均一般経費率を用いて一般経費を推計したような場合)については、裁判例はほぼ一致して、納税者が、①実額として主張する収入金額に漏れがなく全ての収入であること、②実額として主張する経費を支出したことの両者を主張・立証する必要があるとしている(東京地判平元・11・７行集40巻11・12号1643頁、大阪高判平２・５・30訟月38巻２号320頁、東京地判平６・２・10税資200号576頁、東京高判平８・10・２訟月43巻７号1699頁等)。

これに対し、課税庁が収入金額について反面調査等により「実額」を把握し、これに基づいて同業者率等により必要経費を推計している場合については、納税者が収入金額については課税庁の主張する「実額」を認め、必要経費の実額のみを直接資料に基づき主張・立証すること（いわゆる「部分的実額反証」）が有効な実額反証と認められるか否かについては、判断が分かれている。

(ｲ) 裁判例

必要経費のみの部分的実額反証の可否に関する裁判例を大別すると、以下の３類型に分けられる。

ａ　必要経費のみの主張・立証で足りるとする裁判例

この見解を採る裁判例としては、①基本的には課税庁に収入金額と必要経費の双方について主張立証責任があるから、納税者が当該事業年度において事業に関する経費としてある金額の支出をしていることは認められるものの、その支出が納税者の事業による一定の具体的な収入金額と個別に対応する必要経費に該当するものといえるか否かの点についてはなお疑問の余地があるという場合に、上記の支出金額を一律に必要経費の額に算入することを認めないとすることは相当でないとしたもの（東京地判平３・12・19行集42巻11・12号1968頁）、②課税庁の主張する収入金額に捕捉漏れがあることを疑うに足りる理由が示されたとか、納税者の経費実額の主張が、その収入金額と通常バランスを失するものであることを示されたような場合において、初めて実額主張に係る収入金額と経費との対応関係の立証が必要とされるとするもの（東京地判平５・９・13訟月40巻６号1313頁）等がある。

ｂ　必要経費のみの主張では足りないとする裁判例

(a) 課税庁が把握した収入金額が真実のもの、すなわち総収入金額であることを立証するか、又は、実額主張に係る必要経

費が課税庁の把握した収入金額に対応するものであることを立証する必要があるとするもの

納税者が上記必要経費のみを漏れなく実額で立証することにより当然に推計を破れるものということはできず、実額反証によって本件各処分に係る必要経費の推計を破るためには、本件各処分に係る収入金額が真実のもの(すなわち、収入金額の全額)であることを立証するか、あるいは、実額主張に係る必要経費が本件各処分に係る収入金額に対応するものであることを立証することが必要というべきであるとするもの(名古屋地判平４・４・27行集43巻４号671頁)である。

(b) 収入金額及び経費の双方につき主張・立証すべきとするもの

納税者が所得の実額を主張して課税庁がした推計の合理性を否定するには、①その主張する収入金額が全ての取引先からの全ての取引についての捕捉漏れのない総収入金額であること、②その収入と対応する必要経費が実際に支出され、③その必要経費がその収入金額と対応するものであることの３要件を合理的な疑いを入れない程度に立証する必要があるとするもの(京都地判平６・４・25税資201号142頁、京都地判平６・12・14訟月42巻10号2515頁、大阪地判平７・12・21判タ910号111頁、東京高判平８・５・15訟月43巻６号1542頁、東京高判平20・10・８税資258号順号11047等)である。

(ウ) 検討

a　必要経費のみの部分的実額反証を認めようとする前記(イ)aの裁判例の根拠は、要するに、実額課税との対比で考えた場合、不均衡を生ずるという点にあると思われる。

すなわち、実額課税においては、収入金額及び必要経費の両者につき課税庁が主張・立証責任を負っており、納税者は、課

税庁が主張する必要経費以上の経費が存在する疑いを生じさせれば(言い換えれば、課税庁の主張する必要経費以上の経費が存在しないという課税庁の主張を真偽不明の状態にすれば)、その部分の必要経費は控除されることとなる。

これに対して、本件のような推計課税の場合、課税庁は、実額課税の場合と同様、収入金額について「実額」で主張しながら、納税者の必要経費のみの実額反証を認めず、課税庁の主張する収入金額に漏れがないこと又は収入金額と必要経費との対応関係を立証しなければならないというのは均衡を失する旨の主張と思われる(佐藤・前記新・実務民事訴訟法講座10巻71-72頁)。

確かに、実額課税の場合、課税庁は、その主張する収入金額が納税者の全ての収入であり、その主張する必要経費は、上記収入金額に対応する全ての必要経費である旨主張しているのであるから、納税者が課税庁の主張する以上の必要経費が存在する旨の反証が可能である。また、推計課税の要件事実を推計の合理性を基礎づける具体的事実に分解する場合には、その要件事実の一つひとつに自白や再抗弁が可能となるはずである。

しかしながら、反面調査等により納税者の収入金額を把握し、必要経費を推計した事案においては、課税庁は、「少なくとも当該金額以上の収入があり、仮に上記の把握できた限りの金額を収入金額とすれば、必要経費は推計した結果となる」と主張しているにすぎず、推計の基礎となる収入及び経費の各項目は、それぞれが所得の近似値を算出するための暫定的・仮置的数値として主張されているものである。したがって、推計課税の合理性を基礎づける具体的な事実が要件事実であるとしても、それらは関連性のない別個独立の事実ではなく、それぞれ相互に関連する一体のものというべきである。そうすると、これらを

分解して、それぞれに自白の成立や再抗弁の主張が可能であるとすることはできないというべきである。すなわち、このように一体として主張されている収入金額及び必要経費のうち、必要経費のみを納税者が実額で漏れなく立証したとしても、収入金額に算入すべき金額に捕捉漏れがある場合には、所得金額が真実のそれに比して過少に認定されることになるのであるから、たとえ推計に係る必要経費よりも多額の必要経費の実額が立証されたとしても、その結果算定される所得金額が推計に係る経費を用いて算出した所得金額よりも真実の所得金額に近いと認めることはできないというべきである。

ただ、納税者に「被告主張の収入実額以上の収入が存在しないこと又は原告の主張する経費実額が被告主張の収入実額に対応するものであること」の立証責任を負わせることの妥当性については、確かに、他に収入が存在しないことの立証が一般的に容易でないことから、更に検討を要する点である。

しかしながら、課税庁においても、要証事実となる経済取引の直接の当事者ではないため、有利不利を問わずその証拠資料等の収集は容易ではなく、反面調査等を実施しても納税者の全ての収入を把握することは極めて困難ないし不可能であり、一定の捕捉漏れは不可避であって、他に収入が存在する蓋然性が一般論として十分認められる。加えて、納税者においては、正規の簿記の原則に則した組織的な帳簿書類等を提出することにより、他に収入が存在しないことの立証も十分可能であることに鑑みれば、納税者に総収入金額であること等の立証責任を負わせることが直ちに均衡を失するものとはいえないであろう。

むしろ、推計課税が、納税者の調査非協力等により実額が把握できない場合に、税務署長がやむを得ず採用する課税方法であることに照らすと、納税者にこのような立証責任を負わせる

ことも肯定されると考えられる。

したがって、必要経費のみの部分的主張・立証では足りないと解すべきである。

b　ところで、前記(イ)b(a)の裁判例は、納税者が実額として主張する収入金額が総収入金額であることを立証するか、又は実額主張した必要経費が収入金額に対応するものであることを立証するかのいずれかの立証を尽くせば、実額反証たり得るとする。

しかし、収入金額について全ての収入であることを立証したとしても、必要経費が対応関係を欠く場合は、真実の所得額に合致することにはならない。また、特定の収入と特定の必要経費との対応関係を立証したとしても、個々の取引において経費率が異なることからすれば、収入金額及び必要経費の双方に捕捉漏れの可能性がある以上、それによって真実の所得額が明らかとなるわけではない。

したがって、結局、前記(イ)b(b)の裁判例の立場が相当であり、納税者が、実額反証によって推計課税を覆すためには、①その主張する収入金額が全ての取引先からの全ての取引についての捕捉漏れのない総収入金額であること(総収入)、②その収入と対応する必要経費が実際に支出されたこと(必要経費)、③所得税法上の分類に従い、直接費用については、両者の個別対応の事実を、間接費用については、必要経費の期間対応の事実(対応関係)を主張・立証する必要があると考える(三位一体説)。

なお、補充的代替手段説に立つ場合には、推計課税は実額課税に代わる、それ自体一つの方式なのであるから、実額反証においては、所得実額の算定に必要な全ての事実を主張・立証すべきこととなり、三位一体説によるべきことになる(釧路地判

平６・６・28行集45巻５・６号1407頁参照)。

(2) 逆推計

逆推計とは、納税者が実額反証として税務署長が推計した必要経費の金額を上回る必要経費の実額を主張・立証する場合に、逆に税務署長が納税者の主張する必要経費の実額を基礎として所得を推計し直して主張するものである。例えば、税務署長が納税者の収入金額の実額を調査により把握し、これに同業者率を乗じて必要経費を算出し、上記収入金額から控除して所得を推計したのに対し、納税者が必要経費の実額を主張し、これが立証された場合(若しくは立証が成功しそうな場合)に、税務署長において、(予備的に)逆に納税者の主張する実額を基にしてこれを同業者率で割ることにより収入金額を算出し、所得を推計すべき旨を主張するものである(泉・審理239頁)。

このような逆推計は、①課税処分によって確定された税額が総額において租税法によって客観的に定まっている税額を超えていなければ当該課税処分は適法であるとする総額主義の立場からは、税額算出の根拠となる事実は単なる攻撃防御方法にすぎず、税務署長は課税処分の適法性を維持するため、処分理由を口頭弁論の終結に至るまで随時差し替えることができること(いわゆる非制限説)、②税務署長が当初主張した推計による金額は、設例のような推計課税の場合に収入金額の主張を主要事実としても、税務署長は納税者の収入金額は最低限度被告の主張する額だけはあると主張しているのみで、それ以上存しないという自己に不利益な事実を陳述しているとは見られないから、自白の拘束力は働かないことに照らすと、理論上許されないとする理由はない。

しかしながら、上記のとおり、逆推計は、前記(1)オで述べたような納税者による経費のみの部分的実額反証に対して、納税者の主張する経費の実額を前提とすると、税務署長が推計の基礎とした収入金額(納税者も実額反証において収入金額であると主張する金額)以上の収

入金額が存在すると主張して、納税者の実額反証を覆すものであるところ、実額反証について三位一体説を採る以上、逆推計は、それ自体を課税根拠として主張するものではなく、納税者が実額として主張する収入金額について、多額の捕捉漏れがあることをうかがわせる反証として位置づけるべきであろう。

なお、当該個別事案の下で逆推計を肯定した裁判例として、大阪高判昭57・12・23(行集33巻12号2671頁)、東京地判昭57・12・27(税資128号782頁)がある。

第３　源泉徴収所得税をめぐる諸問題

１　概説

(1) 源泉徴収制度の意義

所得税法は、申告納税制度を採用し、税を負担すべき納税義務者自身が、自己の課税標準・税額等を計算して申告し、納税するのを原則としている。ところが、給与所得等に対する所得税等の徴収については、給与所得者等が申告の上、直接に納税するという方法によることなく、給与等の支払者等の納税義務者以外の第三者をして、その支払金額等を課税標準として計算した税額相当額を天引徴収させ、この徴収した金額を国に対し租税として納付させる制度を採用している。このように所得の発生の源泉から租税を徴収する制度が「源泉徴収制度」と呼ばれるものである。

源泉徴収制度は、①租税の徴収の確保や課税標準等の捕捉が容易であるということのほか、②給与所得者等にとっても納税の手続が簡略になる等の理由から、極めて能率的かつ合理的な制度であるとされ、古くから諸外国においても広く採用されている。

我が国における源泉徴収制度は、明治32年に利子に対する源泉徴収方式を採用したことに始まるが、以後、昭和15年の給与所得に対する

源泉徴収制度の採用など順次その対象範囲が拡大され、現行法上、源泉徴収の対象となる所得の典型的なものとしては、給与所得、退職所得、利子所得、配当所得、放送謝金、原稿料、印税及び弁護士・公認会計士等の報酬等に係るものが挙げられる。また、我が国の全所得税収入中に占める源泉徴収による所得税収入の割合は、申告所得税収入の占める割合を大幅に上回っており、源泉徴収制度は、現行所得税制において、極めて重要な地位を占めている。

(2) 源泉徴収制度の概要

ア　所得税法上、国内において給与等の支払をする者(支払者)は、給与等を納税義務者たる受給者に支払う際(役員に対する賞与については、支払の確定した日から一年を経過した日までにその支払がされない場合には、その一年を経過した日)に所得税相当額を徴収し、徴収した翌月10日までにこれを国に納付しなければならない(源泉徴収義務、所税183条１項等)。この法定納期限までに支払者が徴収した所得税を納付しなかったときは、税務署長は、納税の告知(通則法36条)及び督促(同法37条)の手続を経て滞納処分(同法40条)を行い、支払者からこれを徴収する(所税221条)。さらに、この源泉徴収義務に違反して源泉所得税を徴収せず、又はこれを納付しなかった者には、懲役刑又は罰金刑が科せられることになっている(所税240条、242条３号)。

支払者が負う源泉徴収義務は、受給者から租税を徴収する義務(作為義務)と徴収した租税を国に納付する義務(給付義務)の結合した特殊な義務である(金子・租税法1017頁)。この義務は、徴収義務者本来の納税義務とは言い難いが、給付義務を内容とする点において、本来の納税義務に類似するため、通則法においては、源泉徴収義務者たる支払者を納税者(通則法２条５号)として位置づけた上、源泉徴収に係る所得税の納税義務は、源泉徴収の対象となる所得の支払の時に成立し、成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税

額が確定する旨規定している(同法15条１項、２項２号、３項２号(注))。

また、このような支払者の源泉徴収義務は、当然のことながら給与等の受給者が源泉徴収を受忍する義務(源泉納税義務)を負うことを前提としている。

(注)　要するに、源泉徴収による納税義務は、申告納税方式による場合の納税者の申告やこれを補正するための税務署長等の処分(更正、決定)、賦課課税方式による場合の税務署長等の処分(賦課決定)なくして、その税額が法令の定めるところに従って当然に、言わば自動的に確定する(いわゆる自動確定方式)。このような自動確定方式が採られていることに対しては、自動確定方式は、具体的な給与として支払等がされる場合において、当該給与等が法律上源泉徴収の対象となるかならないか、また徴収・納付すべき税額がいくらであるかということが、給与等の支払に伴って、法令の規定により客観的に明らかであって争う余地を生じないことが前提とされているが、現実には、ある支払が法律上源泉徴収の対象となるかどうか、またその具体的税額いかんが必ずしも自明であるとはいえない事案が存することから、そのような例外的事案に対して観念的に自動確定方式を当てはめることに疑問を呈する見解もある(雄川一郎「源泉徴収に関する訴訟」租税法研究第２号137頁)。

イ　源泉徴収をめぐる法律関係については、源泉納税義務者である受給者と課税権者である国又は源泉徴収義務者である支払者との基本的な関係を明らかにする規定は設けられておらず、ただ、受給者と国の関係について、受給者の確定申告において、その年税額から「源泉徴収されるべき所得税の額」(所税120条１項５号)を控除する規定、また、受給者と支払者の関係について、不徴収税額の控除又は支払請求の規定(所税222条)、年末調整に関する規定(所税190条)が設けられているにすぎない。

２　源泉徴収制度の合憲性

訴訟において、源泉徴収義務者又は源泉納税義務者から源泉徴収に関する現行法の規定が違憲無効であると主張されることがあり、このような源泉徴収制度を違憲とする主張は相当多岐にわたる。

しかし、最判昭37・２・28(刑集16巻２号212頁)が、「給与所得者に対する所得税の源泉徴収制度は、これによって国は税収を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力を節約し得るのみならず、担税者の側においても申告、納付等に関する煩雑な事務から免れることができる。また徴収義務者にしても、給与の支払をなす際所得税を天引しその翌月10日までにこれを国に納付すればよいのであるから、利するところ全くなしとはいえない。されば源泉徴収制度は、給与所得者に対する所得税の徴収方法として能率的であり、合理的であって、公共の福祉の要請にこたえるものといわなければならない。」として、源泉徴収に関する規定は、憲法14条、18条、29条１項、同条３項に違反しないと判示したのを始め、いずれの争点についても各裁判例により、合憲の判断がされており、源泉徴収制度の合憲性は判例上確立している(注)。

(注)　源泉徴収制度の合憲性については、源泉納税義務者である給与所得者と特別な関係を有する源泉徴収義務者たる支払者に一般国民と異なる特別の義務を負担させたとしても、憲法14条に反しないし、この負担が憲法18条の苦役ないし奴隷的拘束ではなく、憲法29条３項の補償を要しない(最判昭37・２・28刑集16巻２号212頁)とされ、また、給与所得者が事業所得者との比較において徴税上異なる取扱いがされても憲法14条に違反しない(前記最判昭37・２・28)、給与所得者に自主申告を認めず源泉徴収について不服申立ての方法がないとしても憲法14条に反しない、また、早期納税による金利上の不利益は、申告納税者の予定納税の場合に比して著しい不利益とはいえず憲法14条に反しない(東京地判昭55・３・26行集31巻３号673頁、その控訴審東京高判昭57・12・６行集33巻12号2399頁、その上告審最判平元・２・７集民156号87頁)、源泉徴収制度においても徴収繰延措置(所税19

2条２項)があり、事業所得者と同様の納税緩和措置がないとしても憲法14条に反しない(前記東京高判昭57・12・６)などとして、その合憲性が肯定されている。

３　源泉徴収義務の成立要件

(1) 源泉徴収の対象となる所得等

源泉徴収の対象となる所得等は、居住者に支払われる利子所得、配当所得、給与所得、一定の報酬・料金・契約金又は賞金、年金(公的年金等、生命保険契約に基づく年金)、定期積金の給付補塡金等、匿名組合契約等の利益の分配及び割引債の償還差益等のほか、非居住者又は法人に支払われる特定の所得(注)というように、多岐にわたる(所税181条、183条、190条、192条、199条、203条の２、204条１項、207条、209条の２、210条、212条)。

(注)　銀行が、内国法人との間で、その債務の履行を引き受けることを内容とする契約(debts assumption agreement)を締結し、同契約に基づいて、内国法人から金員を受領し、約定に係る支払日に内国法人に代わって支払を行った場合、支払った金員の額から受領した金員の額を控除した金額は「利子」(所税212条３項、174条１号)に当たり、銀行は源泉徴収義務を負うとした裁判例として、東京地判平17・７・１(訟月54巻２号493頁)、その控訴審東京高判平17・12・21(訟月54巻２号472頁)、その上告審最判平19・８・23(税資257号順号10765)がある。日本国内に本店を有し、イベントプロモート事業を営む法人が、日本国外に居住する音楽家を国内で行われる公演に招いた際に、出演料とは別に支払った渡航費及び機材の運送費等が、「国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で政令で定めるものを行う者が受ける当該人的役務の提供に係る対価」(所税161条１項６号)に当たり、当該法人は源泉徴収義務を負うとした裁判例として、東京地判令４・９・14(公刊物未登載)、その控訴審東京高判令５・４・26(公刊物未登載・確定)がある。

(2) 支払の意義

源泉徴収義務が成立するためには、源泉徴収の対象となる所得等の「支払」をすることが必要であるが、ここでいう「支払」には、金銭債務を負う者が債権者に対して弁済のために現実に金銭を交付する行為のみならず、債務者が債権者から債務の免除を受けるとか(注１)、利息を預金元本に繰り入れたり、債務者の預金口座から債権者の預金口座に振り替えるなどその支払義務が消滅する一切の行為も含まれる。ただし、時効による債務の消滅は「支払」には含まれないと解されている(武田・ＤＨＣコメ所得税法7726頁)(注２)(注３)(注４)。

(注１)　人格のない社団の理事長が当該社団から受けた債務免除益が、所得税法28条１項の給与に該当するとして源泉徴収義務を認めた裁判例として、最判平27・10・８(集民251号１頁)がある。

(注２)　社会福祉法人の代表者が当該法人から不正に取得した金員に関し、認定賞与の源泉徴収義務を認めた裁判例として大阪高判平15・８・27(税資253号順号9416)、その上告審最判平16・10・29(税資254号順号9803)がある。

(注３)　給与等の支払をする者が、その支払を命ずる判決に基づく強制執行によりその回収を受ける場合であっても、その支払者は源泉徴収義務を負うことを認めた事例として、最判平23・３・22(民集65巻２号735頁)がある。

(注４)　代物弁済による借入金債務の消滅が、「支払」に該当するとした事例として、大阪高判平24・２・16(税資262号順号11882)がある。

(3) 源泉徴収義務者(支払をする者)

源泉徴収の義務を負う者は、国内において給与等の「支払をする者」のことをいう(所税183条１項等)(注１)。

ここでいう「支払をする者」は、法人、個人を問わない。また、所得税法上の非課税法人(所税別表第１に掲げる公共法人等)に該当するような法人であっても「支払をする者」に該当する(武田・ＤＨＣコメ所得税法7712頁)(注２)。

ところで、破産手続においては、破産管財人が、破産債権に対する配当及び財団債権に対する弁済をする際に、源泉徴収義務を負うか否かが問題となる場合がある。

最判平23・１・14(民集65巻１号１頁)は、破産手続において自己の報酬の支払をし、破産債権に対する配当を行う破産管財人が、その支払及び配当について源泉徴収義務を負う「支払をする者」に該当するかが争われた事案について、①破産管財人の報酬は、旧破産法47条３号にいう「破産財団ノ管理、換価及配当ニ関スル費用」に含まれ、破産財団を責任財産として、破産管財人が、自ら行った管財業務の対価として、自らその支払をしてこれを受けるのであるから、弁護士である破産管財人は、その報酬につき、所得税法204条１項にいう「支払をする者」に当たるが、②破産管財人は、破産手続を適正かつ公平に遂行するために、破産者から独立した地位を与えられて、法令上定められた職務の遂行に当たる者であり、破産者が雇用していた労働者との間において、破産宣告前の雇用関係に関し直接の債権債務関係に立つものではなく、破産債権である上記雇用関係に基づく退職手当等の債権に対して配当をする場合も、これを破産手続上の職務の遂行として行うのであるから、このような破産管財人と上記労働者との間に、使用者と労働者との関係に準ずるような特に密接な関係があるとはいえず、また、破産管財人は、破産財団の管理処分権を破産者から承継するが(旧破産法７条)、破産宣告前の雇用関係に基づく退職手当等の支払に関し、その支払の際に所得税の源泉徴収をすべき者としての地位を破産者から当然に承継すると解すべき法令上の根拠は存しないから、破産管財人は、上記退職手当等につき、所得税法199条にいう「支払をする者」に含まれない旨判示した(注３)。

[redacted]



そのほか、第三者名義でされた納付の有効性について判示した裁判例として、大阪高判平23・３・24(税資261号順号11651)があり(消極)、非居住者の不動産譲渡に関し、譲渡人(受給者)が「非居住者」であるか否かを確認すべき義務を尽くしていたかを問題として、具体的事案の下で譲渡対価の支払者に源泉徴収義務があるとした裁判例として、東京地判平28・５・19(税資266号順号12856)、その控訴審東京高判平28・12・１(税資266号順号12942)がある。

(注１)　米国大使館に勤務する日本人職員への給与の支払に際し、米国は源泉徴収義務を免除されるとした裁判例として、東京地判平16・４・19(訟月51巻９号2538頁)、その控訴審東京高判平16・11・30(訟月51巻９号2512頁)がある。

(注２)　所得税法212条１項にいう「支払をする者」とは、具体的な支払行為をする者をいうのではなく、支払対象となる国内源泉所得の支払義務を自ら負う者をいうとした裁判例として、東京地判平22・２・12(税資260号順号11378)がある。

(注３)　古田孝夫・最判解<民事>平成23年度(上)は、前記最判平23・１・14について、所得税法所定の「支払をする者」の意義及び範囲を考察するに当たり、前記最判昭37・２・28の判旨を参酌し、同法204条１項及び199条の各規定が「支払をする者」に源泉徴収義務を課しているのは、①支払を受ける者と「特に密接な関係」にあって、②徴税上特別の便宜を有し能率を挙げ得る者を義務者とする趣旨であるとの理解に立った上で、破産管財人がその報酬の支払や破産債権に対する配当

を行う場面において、上記①、②の要件、特に①の要件を満たしているかどうかという点につき、破産管財人に固有の地位と、破産管財人が破産者から承継する地位という二つの側面から「特に密接な関係」にあるか否かの検討を行ったものであると指摘している(15頁、23頁)。ただし、破産管財人の源泉徴収義務については、同調査官解説では、告知処分の「名宛人を破産管財人としたものとも破産会社としたものともいずれとも解釈することが可能なものであった。そこで、第１審判決及び原判決では、租税実体法上の源泉徴収義務が破産会社に帰属するとの判断を前提として、上記各処分の名宛人を破産会社であると解釈し、他方、本判決では、租税実体法上の源泉徴収義務が破産管財人に帰属するか否かという問題設定をしたこととの関係で、上記各処分の名宛人を破産管財人であると解釈している。」とも解説しており、破産会社の源泉徴収義務自体については、否定も肯定もしていないと考えられる(31頁)。この点、課税実務においては、破産前の雇用関係に基づく給与又は退職手当金等の債権に対する配当については、源泉徴収を要さないとして、所得者(受給者)自らが申告することとされていることに留意する(国税庁ＨＰ「破産前の雇用関係に基づく給与又は退職手当金等の債権に対する配当に係る源泉所得税の還付について(お知らせ)」参照)。

(4) 源泉所得税における推計課税

令和３年１月１日以降に支払われる給与等、退職手当等及び報酬・料金等について、源泉徴収義務者がこれらに相当する国内源泉所得の支払に係る所得税を納税しなかった場合には、税務署長は、支払に関する規程並びに支払を受けた者の労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度により、支払の日を推定し、又は支払を受けた者ごとの支払金額を推計して、源泉徴収義務者からそれらに係る所得税を徴収することができる(所税221条２項)(注)。また、上記の場合において、その給与等の支払を受けた者ごとの支払金額及び支払日を推計

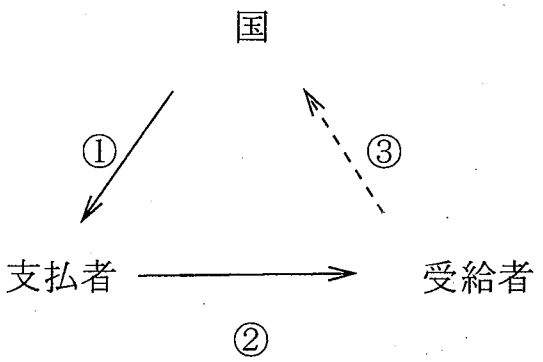
することが困難であるときには、各月の末日等において、支払を受ける者の全員が同じ額の支払を受けたものとして、所得税を徴収することができる(同条３項)。

(注)　青色申告書を提出した個人の不動産所得、事業所得及び山林所得を生ずべき業務に係る支払に係るもの並びに法人税の青色申告書を提出した法人の支払に係るものを除く。

4　源泉徴収をめぐる法律関係

(1) はじめに

現行法上の源泉徴収制度の概要については、前記１において概説したところであるが、源泉徴収をめぐる法律関係としては、①課税権者たる国と源泉徴収義務者たる支払者、②源泉徴収義務者たる支払者と源泉納税義務者たる受給者、③国と源泉納税義務者たる受給者の三つの関係を考えることができる。これらの関係を図示すると、次の図のとおりとなる(注)。



(注)　①の関係においては、支払者は、国に対し、源泉税の徴収納付義務を負い、この関係は公法関係である。

②の関係においては、受給者は、支払者に対し、源泉税の受忍義務を負い、この関係は私法関係である。

③の関係においては、受給者は、国に対し、直接的には義務を負わない。

以下、それぞれの法律関係の概要につき詳述する。

(2) 国と支払者との関係

ア　源泉徴収義務は、支払者(源泉徴収義務者)が国に対して負う法的な義務であるが、これは受給者(源泉納税義務者)から租税を徴収する義務と、その徴収した租税を納付する義務により構成される。この義務は実質的にみて徴収義務者本来の納税義務とは言い難いが、先に述べたように、通則法上は一般の納税義務と同列に扱われている。

他方、実質的な担税者である受給者は、租税法上国に対し直接的には納税義務を負わず、支払者が給与等の支払の際、所得税の源泉徴収を怠っていた場合においても、前記のとおり、国は必ずその支払者から徴収することとされており(所税221条)、国から源泉所得税の徴収を受け、又は法定納期限後にこれを納付した支払者は、受給者に対して当該徴収又は納付の時以後に支払うべき給与等から徴収又は納付に係る所得税相当額を控除し、又はこの金額を求償することができるものとされている(所税222条)。

イ　ところで、税務署長から支払者に対する納税の告知(通則法36条)の法的性質については、単なる徴収処分たる履行の請求にすぎないのか、あるいは支払者の納税義務の範囲を確定する課税処分の性質を有するのかにつき、従来若干の疑義があった。

旧国税徴収法(明治30年法律21号)６条による納税の告知は、支払者の納付すべき税額を確定する効力を持つと解するのが、学説上、実務上の一般的見解であった(可部恒雄・最判解<民事>昭和45年度106頁参照、最判昭48・９・28税資71号388頁参照)。しかし、現行法の下においては、源泉徴収義務は、給与等の支払の時に成立し、それと同時に税額が特別の手続を要しないで確定するいわゆる自動確定方式に属するものであって(通則法15条)、税額の確定の過程において、源泉徴収義務の存否・範囲を確定するという意味における課税処分が存在する余地はないと考えられる反面、納税の告知は支払者に係る納税義務の範囲についての税務署長の意見が初めて外部

に表明される行為であり、その外観上あたかも更正・決定のような課税処分に類似した様相を呈することから、上記のような疑義が生じていた。

最判昭45・12・24(民集24巻13号2243頁)は、「税務署長が、支払者の納付額を過少とし、またはその不納付を非とする意見を有するときに、これが納税者たる支払者に通知されるのは、前記の納税の告知によるのであり、この点において納税の告知は、あたかも申告納税方式による場合の更正または決定に類似するかの観を呈するのであるが、源泉徴収による所得税の税額は、前述のとおり、いわば自動的に確定するのであって、右の納税の告知により確定されるものではない。すなわち、この納税の告知は、更正または決定のごとき課税処分たる性質を有しないものというべきである。」として、源泉所得税に係る納税の告知の法的性質について明確な判断を下した。

そして、同判決は、さらに、「納税の告知は、法(編注：通則法)36条所定の場合に、国税徴収手続の第１段階をなすものとして要求され、滞納処分の不可欠の前提となるものであり、また、その性質は、税額の確定した国税債権につき、納期限を指定して納税義務者等に履行を請求する行為、すなわち徴収処分であって、それ自体独立して国税徴収権の消滅時効の中断事由となるもの(法73条１項)であるが、源泉徴収による所得税についての納税の告知は、前記により確定した税額がいくばくであるかについての税務署長の意見が初めて公にされるものであるから、支払者がこれと意見を異にするときは、当該税額による所得税の徴収を防止するため、異議申立てまたは審査請求(法81条、87条)のほか、抗告訴訟をもなし得るものと解すべきであり、この場合、支払者は、納税の告知の前提となる納税義務の存否または範囲を争って、納税の告知の違法を主張することができるものと解される。」として、支払者は、納税の告知を受

けた納税義務の全部又は一部の不存在の確認の訴えを提起することができるばかりでなく、抗告訴訟も提起し得るものとした。

ウ　この最高裁判決は、源泉徴収に係る納税義務が自動的に確定するとされていることを重視し、納税の告知を純粋な徴収処分であると位置づけ、徴収処分として、抗告訴訟の対象となることを明らかにしたものであるが、その抗告訴訟において、取消原因たる瑕疵として主張できる違法事由は、徴収処分としての形式的(手続的)違法にとどまらず、納税の告知の前提となる納税義務(源泉徴収義務)の存否・範囲という実質面の違法にも及び得るとした点は注目される。

納税の告知を法形式の上からみる限り、それは徴収手続上の行為であって、履行の請求としての性質を有するにすぎないが、徴収段階以前の納税義務(源泉徴収義務)の存否・範囲という実質面の違法事由を争う機会は、納税の告知以前にはなく、支払者は、納税の告知に対する争訟において、この違法を主張し得るものと解するのが実際の要求にかなうものであること、また、理論的にみても、納税の告知は、源泉徴収義務者の納税義務の存在を当然の前提とするものであって、その前提を欠いた納税の告知は違法であるといわざるを得ないことを考慮すると、納税の告知に対する抗告訴訟において、その前提問題たる支払者の納税義務の存否・範囲を争って、当該納税告知の違法を主張することができるとする結論になろう。ちなみに、通常は、徴収処分に先行して課税処分が存在するので、徴収処分に対する抗告訴訟において争い得る違法事由は、課税処分が当然無効の場合を除き、原則的には当該徴収処分の手続的違法事由に限られ、納税義務の存否・範囲という実質的違法事由には及ばないものと考えられているが、これは徴収処分に先行して、課税処分が存在する一般的な場合において、この両処分はそれぞれ目的を異にし(課税処分は租税債権の確定を目的とし、徴収処分は確定した租税債権の徴収を目的とする。)、その間にいわゆる「違法性の承継」

はないとされることから導かれる結果であって、もともと納税の告知の場合には、先行する課税処分なるものが存在しないとの前提を採る以上、これと同列に論ずることができないことはいうまでもない。

エ　以上のように、源泉徴収による所得税の税額が自動的に確定し、納税の告知は純粋な徴収処分であるとすると、納税の告知についての行政上の不服申立てや抗告訴訟において当事者適格を有する者は支払者に限られ、また、源泉徴収に際し誤って過大に徴収し納付した場合、支払者は、納付後直ちに国に対する過誤納金の返還を請求できる(大阪地判昭51・９・22行集27巻９号1616頁、その控訴審大阪高判昭52・３・30行集28巻３号282頁、その上告審最判昭53・２・10訟月24巻10号2108頁)。したがって、当該還付請求権は、通則法74条１項に従い、納付の日から５年間行使しないことによって、時効により消滅する(**注１**)。また、支払者において、抗告訴訟を提起しなかった場合においても、還付金請求訴訟において、納税の告知に表示された税額につき、納税義務の存否、範囲を争うことができる(東京高判昭59・９・19訟月31巻６号1431頁、その上告審最判昭62・３・26税資157号1072頁)。

そして、納税の告知において納期を誤ったとしても、既に納税義務が発生し、かつ、その源泉徴収すべき給与が識別できる限り、告知処分を取り消すまでの違法はない(岡山地判昭53・４・６訟月24巻７号1493項(**注２**))。また、青色申告承認を取り消した上、推計により除外売上利益金額を算定した更正処分とその利益金額を役員に対する認定賞与とする納税告知処分がされた場合、その後青色申告承認取消処分が取り消されたとしても、支払者が納付した税額が自動的に確定している納付すべき税額と一致する以上、納付した税の返還を求めることはできない(前記東京高判昭59・９・19)。

(注１)　名古屋地判平29・９・21(税資267号順号13064)は、役員退職慰労

金の源泉所得税に係る過誤納金の還付請求権が時効(通則法74条)により消滅したかについて、支払者が源泉徴収義務の発生する所得を支払い、源泉所得税を納付した後になって、その支払の原因が無効であったこと等を理由として、支払者が上記所得に相当する金員の返還を受けた場合には、当該金員の返還によって所得の経済的成果が失われるまでは、源泉所得税の課税要件に欠けることはなく、源泉所得税についての還付請求権を行使するにつき、法律上の障害があるとして、納付日の翌日が通則法74条１項の「その請求をすることができる日」と認めることができないとしている。

（注２）　東京高判平９・11・20(訟月51巻９号2475頁)は、課税庁の認定した「報酬」の支払事実は認められないが、これと法定納期限を同じくする「賞与」の支払事実は認められた事案について、「納税告知の性質及び機能から考えると、それは源泉所得税発生の原因である給与等の支払事実ごとに納税義務が発生し、その額が自動的に確定した源泉所得税の納税義務及びその額を示すものであるから、その原因である給与等の支払事実が存在しない場合には違法となるものと解すべきである。所得の種類と法定納期限を同じくするために複数の支払事実によって発生する複数の源泉所得税につき１個の納税告知がされた場合であっても、同様のことがいえる。このことは、所得の種類と法定納期限を同じくする源泉所得税の納付義務を１個のものと解するか否かにかかわらない。１個の納付義務であるからといって、その義務の発生原因事実は個々の給与等の支払事実であることに変わりはなく、ただその事実が複数あるというだけであって、原因となる支払事実が異なることとなれば、その納付義務の存在を公に示した当該納税告知の同一性も失われることになると解すべきだからである。」と判示した。これに対し、上告審である最判平16・９・７(集民215号13頁)は、「納税の告知は(中略)書式が定められた納税告知書をもってされるのであり、平成元年11月分、同２

年２月分、同年５月分、同年８月分及び同３年９月分に係る本件納税告知（編注：平成元年10月から同３年９月までの期間に係る源泉徴収による所得税の納税の告知）については、上告人（編注：課税庁）が本件納税告知により被上告人（編注：支払者）に対して納税義務の履行として実際に請求した金額は、（中略）納税義務が客観的に成立し税額が自動的に確定していた源泉所得税の金額に包含されるものである上、納税告知書に記載された所得の種類にも食い違いはみられない。以上の事実関係の下においては、本件納税告知（中略）は、被上告人が本件支払利息を支払った年月及びその額が一致する限度で適法であるというべきである。」として、原判決の一部を取り消した。

(3) 支払者と受給者との関係

ア　源泉徴収義務者たる支払者は、源泉納税義務者たる受給者から所得税を徴収する義務を負い、受給者は、所得税を徴収されることについての受忍義務を負うことになるが、両者の関係は、私法上の債権債務関係にほかならないものと理解されている。

したがって、受給者は、源泉徴収による所得税を徴収され又は期限後に納付した支払者から、その税額に相当する金額の支払を請求されたときは、自己において源泉納税義務を負わないこと又はその義務の範囲を争って、支払者の請求の全部又は一部を拒むことができると考えられる。また、支払者がその徴収又は納付の時以後において受給者に支払うべき金額から税額相当額を控除したときは、支払者において法律上許されない控除をし、その残額のみを支払ったのでは債務の一部不履行であるとして、当該控除額に相当する債務の履行を請求することができると考えられる（前記最判昭45・12・24参照）。

このことは、支払者が、税務署長から納税の告知を受け、これに対して不服申立てをしなかった場合、又は不服申立てをしてそれが

排除された場合も、同様と考えられる。なぜなら、前述のように、納税の告知は、課税処分ではなく徴収処分であって、受給者の源泉納税義務の存否・範囲には何ら影響を及ぼさないからである(前記最判昭45・12・24参照)。

さらに、支払者が誤って過大に税額を徴収・納付したため、受給者が支払者に対して、私法上の給与債務の不履行を理由に未払給与の支払を請求した場合、支払者は、受給者に対し過誤徴収に係る額を給与として支払わなければならないが、他方、国に対しては、その課題に納付した税額相当額の還付請求を行うことができると考えられる(注)。

(注)　なお、前記最判平23・３・22によれば、労働者に対する給与等の支払を命ずる判決に基づく強制執行によりその回収を受けた使用者は源泉徴収義務を負うことになるところ、労働者に対する給与等の支払を命ずる判決においては、源泉所得税を控除しない金額の支払が命ぜられるのが裁判実務の一般的な取扱いであり、その場合、使用者は労働者に対して源泉所得税相当額の不当利得返還請求をすることになるが、このような求償の問題を避けるために、そもそも源泉所得税の控除を認めるべきではないかという問題がある。

この点については、源泉徴収義務が給与等の支払時に成立するものであること(通則法15条２項２号)からすると、明示の合意が認められない限り、上記の控除を認めることは困難であると考えられている。もっとも、使用者としては、源泉所得税を控除しない金額の支払を命ずる判決を受けたとしても、強制執行に至る前に、判決において命ぜられた金額から源泉所得税を控除した金額を労働者に支払うことはでき、その場合には、口頭弁論終結後の執行段階における異議事由として、源泉所得税を控除した金額の支払の事実を主張し、請求異議の訴えを提起することにより、求償の問題を避けることはできると考えられている(榎本光宏・最判解<民事>平成23年度130頁)。

イ　支払者と受給者の関係を以上のように捉えた場合、支払者が、一方において、納税の告知に対する抗告訴訟において、その前提問題たる納税義務の存否又は範囲を争って敗訴し、他方において、受給者に対する税額相当額の支払請求訴訟(又は受給者から支払者に対する控除額の支払請求訴訟)において敗訴することがあり得ることになる。前記最判昭45・12・24は、支払者は、そのような不利益を避けるために、抗告訴訟にあわせて、又はこれと別個に納税の告知を受けた納税義務の全部又は一部の不存在の確認の訴えを提起し、受給者に訴訟告知をして、自己の納税義務(受給者の源泉納税義務)の存否・範囲の確認について、受給者とその責任を分かつことができるとしている。

(4) 国と受給者との関係

ア　源泉徴収制度において、実質的な担税者である受給者(源泉納税義務者)は、租税法上国に対し直接的には納税義務を負わない仕組みになっており、国と受給者との間には、直接的な法律関係は存しない。

したがって、源泉徴収に係る所得税は、支払者が倒産その他の事由によりその徴収した所得税を納付することができなくなった場合においても、国が受給者へ直接その税の支払を求めることは認められない。その反面、源泉徴収に係る所得税の納税の告知についての行政上の不服申立てや抗告訴訟において当事者適格を有する者は支払者に限られ、受給者には当事者適格が認められず、また、源泉徴収に際し誤って過大に徴収し納付した場合の国に対する過誤納金の還付請求も、支払者のみが行使することができ、受給者から過誤納金の還付請求ないし不当利得返還請求は認められない。

イ　給与等の支払者がした源泉所得税の源泉徴収に誤りがある場合に、その受給者が、所得税法120条１項の規定による確定申告の手続において、支払者が誤って徴収した金額を当該所得税の額から控

除し、又は誤徴収額の全部若しくは一部の還付を受けることができるか、すなわち、確定申告により納付すべき税額の計算に当たり、源泉所得税の徴収納付における過不足の清算を行うことができるかが問題となる。

この点、最判平４・２・18(民集46巻２号77頁)は、「(編注：所得税法)120条１項５号にいう「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」とは、所得税法の源泉徴収の規定(第４編)に基づき正当に徴収をされた又はされるべき所得税の額を意味するものであり、給与その他の所得についてその支払者がした所得税の源泉徴収に誤りがある場合に、その受給者が、右確定申告の手続において、支払者が誤って徴収した金額を算出所得税額から控除し又は右誤徴収額の全部又は一部の還付を受けることはできないものと解するのが相当である。」と判示した。

同判決は、源泉徴収による所得税が支払者を納税義務者とし、当該所得の受給者に係る申告所得税の納税義務とは別個・独立のものとして成立、確定し、併存するものであること、また、源泉所得税の納税に関しては、国と法律関係を有するのは支払者のみで、受給者との間には直接の法律関係を生じないものとされていることから、所得税法120条１項５号の源泉徴収税額の控除の規定は、申告により納付すべき税額の計算に当たり、源泉徴収制度との調整を図る趣旨のものと解し、源泉所得税の徴収・納付における過不足の清算を行うことは予定されていないことを理由としており、源泉徴収制度における国と受給者の間に直接の法律関係を有しないことを、更に徹底させたものといえよう。

第４章　課税をめぐる国家賠償訴訟

第４章　課税をめぐる国家賠償訴訟

第１　はじめに

１　序

国家賠償訴訟（以下「国賠訴訟」という。）は、主に民事訟務課の所管であるが、国税職員の賦課及び徴収に係る職務行為についての国賠訴訟は、租税訟務課の所管であるため、賦課（課税）をめぐる国賠訴訟も本書で取り上げることとする。なお、徴収をめぐる国賠訴訟の概説は「徴収訴訟の手引（８訂版）」277頁以下に掲載されている。

２　国賠法の制定と明治憲法下の「国家無答責の法理」

(1) 国賠法１条１項は、国又は公共団体の公権力の行使に当たる公務員が、その職務を行うについて、故意又は過失によって違法に他人に損害を加えた場合には、国又は公共団体に賠償責任がある旨規定している。この法律は、日本国憲法17条に基づいて制定された法律である。

(2) 国賠法が制定される前は、国家無答責の法理が妥当していた。ここに「国家無答責」とは、国賠法施行前において、公権力の行使に当たる国の公務員が職務上違法に国民に損害を与えた場合でも、国は賠償責任を負わないという法理である。これは、①国の権力的作用に係る行為から発生した損害については、私法たる民法の適用はなく、②明治憲法下においては、国賠法のように国の賠償責任を一般的に認める規定が設けられなかったことから導かれる実体法上の法理である（国が賠償責任を負うべき法令上の根拠がないという法理であって、国を免責する法理ではない。）。国家無答責の法理は、沿革的には、「君主ハ不善ヲ爲スコト能ハズ。」との理念に基づく。

なお、明治憲法下における国家無答責の法理は、当時の各国（米国、英国、ドイツ、フランス等）の立法例の趨勢でもあった。米国におい

ては、連邦不法行為請求権法(FTCA：1946年成立)以前は、国家無答責の法理を採用していた。同法成立により、国家無答責の法理を一部放棄したが、それでも「戦時の軍隊の戦闘行為、外国における事件」等については、国家無答責の法理を維持している(米国法典2680条。植村栄治「各国の国家補償法の歴史展開と動向―アメリカ」国家補償法大系131頁)。この点につき、Meredith v.United States、330 F.2d 9 (9th Cir.1964)は、「多数の他の制定法の規定は…次のような議会の意図を示している。すなわち、外国における合衆国の軍隊およびその他の公務員の活動から生じた財産・人体・生命に対する損害の賠償請求は、連邦不法行為請求権法による訴訟ではなく、むしろ行政的もしくは外交的な手段、または特別の立法により処理されるべきである。」と判示している。英国は、1947年に制定された国王訴追法により国家賠償が認められる前は主権免責の法理により国は責任を負わなかった。同法には例外規定が多数あり、幅広く賠償責任の免責を認めている(同法10条)。

この法理は、明治憲法下の裁判例でも採用されており、例えば、滞納処分の事例であるが、大判昭16・2・27(大民集20巻2号118頁)は、町税滞納処分事務担当者が、Aに対する町税の滞納処分として、誤って、X所有の自動車に対して滞納処分、差押え及び公売を行い、Bがこれを競落した後、善意無過失の第三者Cに売り渡した結果、Xは、町税滞納処分事務担当者の違法、無効な手続によって当該自動車の所有権を失ったため、その価格相当の損害の賠償を求めた事案において、「凡ソ国家又ハ公共団体ノ行動ノ中統治権ニ基ク権力的行動ニツキテハ私法タル民法ノ規定ヲ適用スベキニアラザルハ言ヲ俟タザルトコロナルヲ以テ、官吏又ハ公吏ガ国家又ハ公共団体ノ機関トシテ職務ヲ執行スルニ当リ不法ニ私人ノ権利ヲ侵害シ之ニ損害ヲ蒙ラシメタル場合ニ於テ、ソノ職務行為ガ統治権ニ基ク権力行動ニ属スルモノナルトキハ、国家又ハ公共団体トシテハ被害者ニ対シ民法不法行為上ノ責任ヲ

負フコトナキモノト解セザルベカラズ。」と判示している。

(3) 現在は、国賠法の制定により、公権力の行使に当たる公務員の違法行為による損害については、民法の不法行為による損害賠償責任と同様に、幅広く国に賠償責任を負わせるに至った。

その結果、税務職員が課税処分等の行政処分をしたことに伴い、納税者等から税務職員の違法な行為によって損害を被ったとして、国に対して国賠法１条１項に基づいて損害賠償訴訟(国賠訴訟)が提起されるようになった。

このような課税をめぐる国賠訴訟は、課税処分等の行政処分の無効確認や取消し等を求めるものではなく、当該処分を行った公務員の行為によって受けたとする損害の賠償を求めるものであるから、行政訴訟ではなく、民事訴訟に属する。

したがって、その訴え提起には不服申立前置(通則法115条)を要せず、出訴期間の制限(行訴法14条)もない。

以下、国賠責任の要件論と、課税に関して提訴された国賠訴訟を類型ごとに概説する。

第２　国賠責任の成立要件

国賠法１条１項による国家賠償責任が成立するためには、

①　国又は公共団体の公権力の行使に当たる公務員の行為であること(公権力性)

②　公務員の職務行為であること(職務関連性)

③　当該職務行為に違法性があること(違法性)

④　公務員に故意又は過失があること(故意・過失)

⑤　被害者に損害が発生したこと(損害の発生)

⑥　公務員の行為と損害との間に因果関係が存在すること(因果関係)

の要件が必要であり、その一つが欠けても本条の適用はない。

１　公権力性

(1) 公務員の行為が国賠法１条１項の「公権力の行使」に該当するかどうかは、当該行為に、国賠法と民法のいずれが適用されるかという問題である。公務員の行為のうちいかなるものが、国賠法１条１項にいう「公権力の行使」に当たるかについては、以下のとおり見解が分かれている。

ア　狭義説

・「公権力の行使」を、権力的作用、すなわち国家統治権に基づく優越的な意思の発動たる作用に限定する見解

イ　広義説

国又は公共団体の作用のうち、純然たる私経済作用と、国賠法２条によって救済される営造物の設置・管理作用を除く全ての作用とする見解

ウ　最広義説

国賠法１条の適用範囲を権力的作用・非権力的作用に限らず、私経済作用に属する公務員の行為も含めて、公務員の行為全般に及ぶとする見解

(2) 国賠法が制定された経緯からすると、それまで民法の適用を否定され、損害賠償が否定された権力的行為に係る分野について、憲法17条においてその賠償を定めたものであるから、従来、国家無答責とされていた公の行政作用がその対象となるものと解する説(田中二郎・新版行政法上巻全訂第２版205頁、藤田宙靖・第４版行政法I(総論)〔改訂版〕492頁参照)が本来、正当というべきであろう。

これに対し、①公行政の分野について権力的作用と非権力的作用とを明確に区別する基準を確立することは困難であること、②公行政の分野においては非権力的作用でも、私人相互の純然たる私法的作用とは異なる性質があること、③民法715条では選任監督の無過失を証明することによって責任を免れ得るが、国賠法はそのような免責を認め

ず、被害者救済のためになること、④軽過失の場合には求償権が行使されないため、公務員の積極的な職務遂行が可能となること、などを理由に広義説によって国賠法の適用の拡大が唱えられた。最広義説は、更に国賠法の全面的適用によって被害者救済が十分となるとする。

(3) この点について、学説では、民法715条の免責が現実にはほとんど認められないことや、求償権も制限されることなどを理由に、実際の違いは、被害者が公務員個人の責任を追及することが許されるかどうかの点に尽きるとし、最広義説は文理と沿革に照らしてとり得ないが、被害者救済制度として、民法不法行為法よりも、一歩進んでいるとみられる国賠法１条の適用範囲の拡大解釈をするのが妥当であるとして、目的論的な観点から広義説を支持する見解が有力である（宇賀克也・国家補償法28頁、古崎慶長・国家賠償法101頁など）。

(4) 最高裁判所の判例は、指導要綱に基づき負担金の寄付を求める行為（最判平５・２・18民集47巻２号574頁）、公立学校における教師の教育活動（最判昭62・２・６集民150号75頁）、区長が犯罪歴等に関する弁護士会の照会に応ずる行為（最判昭56・４・14民集35巻3号620頁）などのように、必ずしも権力的行為とはいえない事案についても国賠法１条を適用しているが、定期健康診断における医師のレントゲン写真による検診及びその結果の報告（最判昭57・４・１民集36巻４号519頁）については、医師の一般的診断行為と異なる点はなく、公権力の行使としての性質を有しないとしていることから、判例は、狭義説よりは「公権力の行使」を緩やかに解釈しているが、最広義説は採用していないと解されている。

広義説が指摘するように、公行政には権力的作用と非権力的作用との分類が常に明確に区別できるとも限らないし、また、従来非権力的公行政の代表的なものとされてきた公の営造物の設置管理が２条の対象とされていることからすれば、国賠法１条の対象を権力的作用に限定しなければならない必然性もないように思われる。そして、実際的

には、公務員を萎縮させずに公務の円滑な遂行を図ることにも資するから、広義説の立場は妥当なものと理解することができる。

(5) 租税公課を賦課するために行う課税処分や税務調査は、権力作用の典型であるから、いずれの説によっても国又は公共団体の公権力の行使であることは明らかである。例えば、裁判例においても、課税権消滅後の更正処分及びそれを前提とする差押処分につき、「国の権力作用に属する課税権の行使としてなされるものであることは、いうまでもない」（大阪地判昭30・３・14訟月１巻３号44頁）とする。

２　職務関連性

「職務を行うについて」の意義は、使用者責任について民法715条１項にいう「その事業の執行について」とおおむね同じ意味であり、職務執行自体よりやや広く、職務執行に際してというよりやや狭い、その中間にある概念であると解されている。

職務関連性の判断基準については、①加害行為と加害者が分掌する職務との関連性を基本的基準とし（職務関連性）、②補充的に、加害者が加害行為を行うことが客観的に容易である状態に置かれていること（加害行為への近接性）を考慮すべきであるとされている（平井宜雄・債権各論Ⅱ不法行為235頁）。

したがって、公務員の本来の職務行為はもちろん、それと密接不可分な関係にある行為も「職務を行うについて」に含まれ、また、主観的な意図目的においては職務を逸脱した公務員の行為といえども、本来の職務と同様の外観を有する行為は、その職務関連性が肯定される。租税関係の事案ではないが、最判昭31・11・30（民集10巻11号1502頁）は、非番日に制服制帽を着用した警察官の強盗殺人行為について職務関連性を肯定している。

これに対し、職務執行に際して、その機会を利用した行為ではあるものの、形式内容上職務に無関係な行為、例えば、収税官吏が差押処分に際して財物を窃取する行為は、職務関連性がないものと解される（遠藤

博也・国家補償法上巻(現代法律学全集61)155-156頁)。

３　違法性

(1) 民法709条の権利侵害

民法709条(平成16年法律第147号による改正前のもの)は、不法行為の成立要件として、「権利ヲ侵害シタル」と規定していたところ、判例は当初、この要件を文字どおり解していた(大判大３・７・４刑録20巻1360頁)。その後、いわゆる大学湯事件判決(大判大14・11・28大民集４巻670頁)が、厳密な意味での権利侵害があった場合のみならず、権利といえなくとも「法律上保護すべき利益」の違法な侵害があれば不法行為が成立するとし、この判例を契機として、不法行為の要件としての「権利侵害」は「違法性」にとって代わられることとなった。改正民法709条は、「他人の権利又は法律上保護される利益」と規定を改めた。

民法709条の違法性の判断基準については、被侵害利益の種類・性質と侵害行為の態様との相関関係において考察されるべきものであり、保護法益が強固であれば行為の不法性が小さくとも違法性が肯定されるが、保護法益が強固でないときは行為の不法性が大きくない限り違法性は肯定されないとするもの(相関関係説)が通説である。

(2) 国賠法１条１項の「違法」の意義と判断基準

ア　国賠法１条１項は、立法当時の民法709条に関する通説的見解を参照して、権利侵害に代えて違法性を要件としたものである。ただし、以下に見るとおり、その内容は必ずしも民法709条にいう違法性と同一ではない。

一般の不法行為においては、他人の権利を侵害すること自体が許されず、権利ないし法益の侵害があるときには原則として違法性が認められる。しかし、公権力の行使は、国民の権利に対する侵害を内包することが多いが、法の定める一定の要件と手続の下で国民の権利を侵害することが許容されているから、権利ないし法益の侵害

があることをもって公権力の行使を直ちに違法とすることができないのはもちろん、その侵害の程度が大きいからといって、当然に違法性の有無の判断が左右されるとすることも不合理であり、相関関係説によることはできない。このことは、例えば、刑罰の執行を考えると容易に理解できる。したがって、その適法・違法は、民法上の不法行為の違法性概念とは異なり、権利ないし法益の侵害があることを前提とし、さらに、その公権力の行使が、公務員の職務上の法的義務（公権力の行使に当たって遵守すべき行為規範）に違背するか否かで判断されるべきである（職務行為基準説）。

この点については、最高裁も、在宅投票訴訟判決（最判昭60・11・21民集39巻７巻1512頁）において、国賠法１条１項の違法が、公務員の職務上の法的義務違背であることを明らかにし、その後の在外投票訴訟大法廷判決（最判平17・９・14民集59巻7号2087頁）においても、これと同様の判示をしており、最高裁が、職務行為基準説の立場に立つことは明らかである。

そして、上記違法性は、抗告訴訟において問題とされる公権力行使（行政処分）の違法性（行政処分の効力要件に関しての違法性）とも区別される。すなわち、抗告訴訟において問題とされる行政処分の違法性の問題については、当該処分の効力を維持すべきかどうかという観点から、実体上又は手続上の要件を充足しているか否かが判断されるが、国賠法において問題とされる行政処分の違法の問題については、権利ないし法的利益を侵害された当該個別国民に対する関係において、その損害につき国に賠償責任を負わせるのが妥当かどうかという観点から、行為規範（職務上の法的義務）違背があるか否かが判断される。「個別の国民に対して負担する職務上の法的義務に違背する」とは、このような意味である。したがって、職務上の法的義務であっても、専ら公益目的のものや、行政の内部的な義務等、個別の国民に対して負担する義務でないものに違背しても、

国賠法上は違法とならない。

他方、違法性の要件は、国家賠償制度と損失補償制度とを分かつものでもある。公共のために私人の財産権を侵害するには正当な補償をしなければならず(憲法29条３項)、このような補償を損失補償と称するが、損失補償制度にあっては、公権力による権利侵害行為自体は(法律の根拠に基づく限り)適法であることが前提とされる。この点で、公務員の違法行為による損害を塡補する国賠法１条１項とは、制度の趣旨・性質が異なる。

イ　最判平５・３・11(民集47巻４号2863頁)も、「税務署長のする所得税の更正は、所得金額を過大に認定していたとしても、そのことから直ちに国家賠償法１条１項にいう違法があったとの評価を受けるものではなく、税務署長が資料を収集し、これに基づき課税要件事実を認定、判断する上において、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と更正をしたと認め得るような事情がある場合に限り、右の評価を受けるものと解するのが相当である。」と判示して、違法性相対説を採用するとともに、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と当該行為を行ったことを違法性の判断基準とした(同旨のものとして、最判平11・１・21集民191号127頁、最判平19・11・１民集61巻８号2733頁がある。)。

したがって、課税処分の国賠法上の違法性判断についても、行政処分の違法性とは別個に公務員が職務上通常尽くすべき注意義務を尽くしたかどうかを検討しなければならない(このような基準によれば、後記の過失については、違法性の判断に実質的に取り込まれることになろう。)。

４　故意・過失

国賠法１条は、加害公務員の故意又は過失を国賠責任発生の要件としている。「故意」とは、結果発生を現に予見しつつ、あえて、これを意図し又は認容して行動することをいい、「過失」とは、違法に他人に損

害を生ぜしめるという結果について予見可能性及び回避可能性があるにもかかわらず、結果回避のための作為義務を尽くさないこと(予見義務違反ないし回避義務違反)をいう。

ところで、課税処分のような公権力行使の場合、関係する私人の権利侵害を伴うのは当然であるから、違法性が認められれば、一般的には、故意・過失が存在することになろう。しかし、ある事項に関する法律解釈につき異なる見解が対立し、実務上の取扱いも分かれていて、そのいずれについても相当の根拠が認められる場合に、公務員が一方の見解を正当と解し、これに立脚して公務を執行したときは、後にその執行が違法と判断されたからといって、直ちに公務員に過失があったということはできない(最判昭46・６・24民集25巻４号574頁、徴収処分につき大阪地判昭63・６・24判タ679号240頁、青色申告欠損金等につき大阪地判平８・２・７判時1590号102頁、その控訴審大阪高判平９・４・15訟月44巻８号1461頁、なお近時の裁判例として東京地判令４・２・25公刊物未登載、その控訴審東京高判令５・１・25公刊物未登載がある(後記第３の１⑤参照)。)。

５　因果関係及び損害

公権力を行使する公務員が故意又は過失により職務上違法行為を行った場合であっても、これによる損害が他人に生じなければ、国賠責任は発生しない。損害は、人的損害たると物的損害たるとを問わず、また、財産的損害に限らず、精神的損害及び消極的損害(得べかりし利益の喪失)も含まれる。法人の精神的損害については問題があるが、最判昭39・１・28(民集18巻１号136頁)は、法人の名誉権が侵害され無形の損害が生じた場合でも、その損害の金銭評価が可能である限り民法710条の適用がある旨判示して、これを肯定している。

損害は、加害行為と相当因果関係にあるものであることを要する。徴収関係の国賠事案であるが、税務署長が農業協同組合を利用する納税方法を指導したことと同組合の資力不足により納税者に生じた損害との間

の相当因果関係の有無が争われた事件につき、これを否定した裁判例(仙台高判昭31・11・22下民集７巻11号3337頁)がある。

６　課税処分取消訴訟と国賠訴訟の関係

課税処分の国賠訴訟に関しては、主に固定資産税等の地方税に関して、課税処分取消訴訟と、実質的にこれと同一目的となる国賠訴訟の並存をめぐって、これを否定する規定はないこと等を理由に並存を肯定する見解と、取消訴訟の排他的管轄等を理由として否定する見解とが対立していた。

前記最判平成22・６・３は、固定資産評価審査委員会に対する審査の申出及びその決定に対する取消訴訟等の手続を経るまでもなく国家賠償請求を行い得るものと解すべきであることを明示した。既に、行政処分が違法であることを理由として国家賠償請求をするについては、あらかじめ当該処分について取消判決や無効確認判決を得なければならないものではないとする法理(最判昭36・４・21民集15巻４号850頁、なお、最判平16・12・17集民215号975頁参照)は、広く承認されており、これを引用した前記最判平22・６・３の考え方も、特段の事情がない限り、金銭を納付させることを直接の目的とする行政処分について、一般的に妥当すると解される(岡田幸人・最判解<民事>平成22年度(上)370頁、村上裕章・判例評論626号171頁等参照)。もっとも、国税関係では、処分取消訴訟の排他的管轄を理由として訴えの適否を争った事例は、見当たらないようである。

第３　類型別裁判例

１　課税処分の国賠訴訟

①　最判平５・３・11(民集47巻４号2863頁)

収入金額を確定申告の額よりも増額して認定しながら必要経費の額を確定申告の額のままとしたため所得金額を過大に認定したとして、

更正処分が取消訴訟で一部取り消された後に、慰謝料・弁護士費用等の損害を被ったとして国賠請求した事案。

税務署長が通常尽くすべき注意義務を尽くしたといえるのかの判断について、納税者において「必要経費につき真実より過少の金額を記載して申告書を提出し、さらに、本件各更正に先立ち、税務職員から申告書記載の金額を超える収入の存在が発覚していることを告知されて調査に協力するよう説得され、必要経費の金額について積極的に主張する機会が与えられたにもかかわらず、これをしなかった」ことから税務署長が「申告書記載どおりの必要経費の金額によって、本件各更正に係る所得金額を算定した」との事実を認定し、所得金額の過大認定は、専ら納税者において申告書に必要経費を過少に記載し、更正に至るまでこれを訂正しようとしなかったことに起因するのであって、税務署長がその職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と更正をした事情は認められないと判示した。

②　徳島地判平11・１・22(税資240号112頁)

修正申告を行ったにもかかわらず更正決定等(後に審査請求により一部取消し)を受けた原告が、事業所得の認定の誤りなどを理由に更正決定等の取消しを求めるとともに、違法な調査手続と更正決定等を行うに際しての注意義務違反等を理由に国賠請求した事案。

税務署長は、更正決定に際して、取引先からの仕入金額の一部について過大な計上を行っていると認められるが、原告が調査に非協力的な態度を取り、直接資料を入手できなかった状況をみてみるとやむを得ない面があり、「むしろ、その原因は、原告が再三にわたる帳簿類等の提示を求められたにもかかわらず、そして、これらが原告主張の仕入金額の正当性を裏付ける資料となりえたにもかかわらず、これらを提示しようとしなかったことにあったというべきである。」などと認定して、税務署長・調査担当者について、その職務を遂行する上で職務上尽くすべき注意義務違反があったということはできないと判示

した。

控訴審である高松高判平13・４・17(税資250号順号8883)は、仕入額計上の誤りを認定して更正処分等につき一部を取り消したものの、仕入額計上誤りが生じた原因は不明であるなどとして、税務署長らが通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と仕入金額の算定をしたとは認められないと判示した(質問検査権行使の違法についての判断は後述)。

③　仙台地判平12・11・14(税資249号524頁)

税務署長らが原告らに対し所得税の更正処分をしたこと、国税局長らが原告らに対し徴収法に基づき取立訴訟を提起したこと等が違法な公権力の行使に当たるとして国賠請求された事案。

原告が得た株式売却代金の分配金は、不動産譲渡益に対する課税を免れるために仮装された(法律上の原因なく不当に利得した)金員であると認定して原告に雑所得課税した更正処分について、証拠上かかる通謀虚偽表示の事実があったとは認められない以上、原告に対する所得税更正処分は租税関係法規に適合しない瑕疵ある処分であると認定しつつ、①税務署長らが更正処分をした時点において有していた資料の内容を総合的に検討すれば、株式売買契約は不動産譲渡益に対する課税を回避する目的で締結されたすぎず、その実質は不動産の売買であると判断したことが不合理ということはできず、②しかも、原告らないし顧問税理士に対し、更正処分をするとの判断に至った資料のうちでも重要な資料である予約契約書等の写しを交付し、処分の概要を説明したにもかかわらず、原告らから具体的な反論がなく、かえって、課税処分がされてから対応する旨の回答があったことなどからすれば、「税務署長らが職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と本件各所得税更正処分をしたと認め得るような事情はなかったというべきである。」と判示して、税務署長らが更正処分をしたことについて国賠法に基づく損害賠償責任を負う旨の原告主張を排斥し

た。

④　長崎地佐世保支判平14・２・４（税資252号順号9061）

税務署長により法人税等の更正処分等がされたこと、更正処分等に対する異議棄却決定がされたこと、その後も更正処分等が取り消されなかったことがそれぞれ違法であるとして国賠請求された事案。

原告の主張する利益分配の合意の存在を示した文書がなく、事情を知っていたと認められる関係者が調査官との面会に応じなかったなど、利益分配の合意があると認定することが到底困難であり、原処分庁においてその判断を否定するに足りる資料の存在がほとんど認められない状態にあったことからすれば、「原処分庁の担当職員において、職務上尽くすべき注意義務を尽くさなかったとは到底いえない。」とし、また、異議棄却決定時までに異議審理庁に判明していた事情等を前提としても、「異議審理の調査の性質に照らし、担当職員において、職務上尽くすべき注意義務を尽くさなかったとは到底いえない。」として、さらにその後、原告が審査請求書を提出し、これに添付した精算書等の書類の存在を税務署長において知ったとしても、「直ちにそれを信用せずに再更正の措置を執らなかったことについては、むしろ、この段階においてかかる作為義務を想定することはできないというべきであるから、そのような税務署長の不作為が職務上通常尽くすべき注意義務をつくさなかったもので国家賠償法１条１項にいう違法があったということはできない。」とそれぞれ判示して、原告の請求を棄却した。

⑤　前記東京高判令５・１・25

法人税の更正処分及びこれに伴う重加算税の賦課決定処分を受け、これらの処分のうち更正処分のみに対する取消訴訟を提起して認容判決を得た控訴人らが、上記認容判決後も、上記賦課決定処分について通則法71条１項１号に基づく変更決定処分ないし職権取消処分をしなかった不作為は国賠法上違法であるなどとして損害賠償を請求した事

案。

通則法71条１項１号に基づいて賦課決定処分の変更決定処分を行うことが可能か否かについて、同号の解釈としては、控訴人らが主張するように、文理を重視したＡ説（賦課決定処分の変更決定処分を行うことが可能とする説。背景には、法人税の更正処分と同一事業年度の加算税の賦課決定処分が常に統一された状態にあるべきという実質を指向する考えがある。）も成り立ち得るものの、立法の沿革や、原処分とともに同一事業年度の加算税の賦課決定処分の取消しを求めて提訴することの合理性・容易性等に照らせば、被控訴人が主張するＢ説（賦課決定処分の変更決定処分を行うことができないとする説）も十分合理性のある解釈であるといえる。所管国税局において、国税庁にも照会し、通則法71条１項１号の解釈に係る文献や裁判例を調査しているところ、これらの文献において、上記規定は、判決により取り消された原処分と異なる事業年度の処分に適用される旨の解説がなされており、所管国税局及び国税庁の担当職員において調査しても、取消訴訟の対象となった本税に関する処分と同一事業年度等の重加算税に関する賦課決定処分についても上記規定が適用されるとする裁判例が確認されなかったことなどを考慮すれば、所轄税務署長が職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく、慎重さを欠き、漫然とＢ説を採用するとの判断をしたものとは認められないとして、控訴人らの請求を棄却した（注）。

（注）　第一審である東京地判令４・２・25（公刊物未登載）は、Ａ説を採用した上で、所轄税務署長が上記認容判決が確定してから６月の期間内に上記変更決定処分をしなかったことは、通則法71条１項１号の規定に違反したものといわざるを得ないが、上記文献及び裁判例が存在する状況下では、国賠法上の違法性があるとは評価できないとしている。

２　質問検査に関する国賠訴訟

質問検査権の行使に当たっても、法令に基づいて適正に調査を行い、

被調査者の私的利益を不必要に害しないよう配慮すべき注意義務が認められるのであり、その違反の有無は、法令の規定のほか、法令に特段の定めがない場合は社会通念上の相当性によって決せられると解される（ただし、以下の裁判例は、通則法の平成23年12月改正前の事例であることに留意する必要がある。）。

(1) 納税者方への立入行為等

⑥　最判昭58・７・14（訟月30巻１号151頁）

昭和40年法律第33号による改正前の所得税法63条に規定する質問検査権に関する事案。

所得税法63条は、「所得税について調査の権限を有する収税官吏において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事実にかんがみ、客観的な必要性があると判断される場合には、前記職権調査の一方法として、同条各号規定の者に対し質問し、又はその事業に関する帳簿、書類その他当該調査事項に関連性を有する物件の検査を行う権限を認めた趣旨であつて、この場合の質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要があり、かつ、右必要と相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまるかぎり、これを権限ある収税官吏の合理的な選択に委ねたものと解するのが相当である。そして、この場合、実施の日時場所の事前通知、調査の理由及び必要性の個別的、具体的な告知などは、質問検査を行ううえの法律上一律の要件とされているものではない。」と判示した。

⑦　最判昭63・12・20（集民155号477頁）

税務調査のため被調査者の店舗兼作業場に臨場した国税調査官が、被調査者の不在を確認する目的で、被調査者の意思に反して同店舗内の内扉の留め金を外して同店舗兼作業場に立ち入った行為が

違法であるとして慰謝料の支払が認容された事案。

所得税法234条１項に基づく質問検査権の範囲内の正当な行為とはいえず、国賠法１条１項に該当するとした原審の判断は、正当として是認することができる旨を判示した。

⑧　大阪高判平10・３・19(判タ1014号183頁)

被調査者の住居に無断で立ち入ったなどとして国賠請求がされ、一部認容された事案。

税務調査の事前通知がないとの一事をもって社会通念上相当性を逸脱したものと評価することはできないとしつつ、「税務職員による質問検査権の行使は任意調査の一種であると解すべきことは前示のとおりであるから、その行使に際しては相手方の承諾を要するものであるところ、その承諾は必ずしも明示の承諾に限られるものではなく、場合によっては黙示の承諾も許されるものと解するのが相当である。ただし、質問検査権行使の相手方が、納税義務者本人ではなく、納税義務者本人の業務に従事する家族、従業員等である場合には、右質問検査権の行使が納税義務者本人の承諾が得られないことを回避する手段、目的でなされることのないよう特別の配慮をすることが望まし」いと判示した上で、国税調査官の行為は、同僚調査官が、相手方同居人に対して調査のため２階へ上がらせて欲しい旨再三にわたって説得を試みたが、２階はプライベートな部屋だから入ってもらっては困る旨を述べてこれを強く拒否し続けていた最中の行為であり、その際、国税調査官が相手方ないしその同居人から２階へ上がることの承諾を得ていないことは明らかであるところ、店舗部分とは区分された居宅部分である２階へ上がる行為自体は、質問検査に応じるよう説得を続けるための立入りであって質問検査権の行使そのものとはいえないとしても、居住者の拒絶の意思に反して居住部分に立ち入ることが許されないことは明らかであるから、国税調査官らが相手方又はその同居人の承諾を得ないで２階

へ上がった行為は、社会通念上の相当性を逸脱した違法な行為であると解すべきであるとした。

⑨　前記高松高判平13・４・17

調査の際、国税調査官らは、体調不良を理由に調査の延期及び打切りを求める控訴人の申出を取りあわず、控訴人の承諾を得ず、その意思に反して、控訴人事務所２階の事務所内に侵入し、また、２階倉庫に侵入したものと認められる(倉庫侵入については、控訴人が抗議等したことはうかがえないが、黙示的承諾もなかったことは明らか)として、調査官らの上記各行為は、適法な質問検査権行使の範囲を超えるものであり、国賠法上違法の評価を受けると判示して、請求を一部認容した。

⑩　神戸地判平25・３・29(税資263号順号12191)

国税調査官が、自動車用品の販売事業を営む原告(被調査者)が賃借していた倉庫において無断で写真撮影をしたなどとして、国賠請求がされた事案。

原告は、倉庫内に立ち入った調査官らに対し、電話で、一貫して税務調査に応じるつもりがないことを伝え(編注：当時原告は海外におり、調査に立ち会った従業員(被用者)に対し、調査への対応を電話で指示するとともに、調査官らとも電話で話した。)、倉庫への立入り自体を非難していたことからすれば、原告が倉庫への立入りを前提とせざるを得ない倉庫内における写真撮影についても拒否していたことが明らかであるにもかかわらず、調査官らは、倉庫内における調査について承諾を得られていないことを認識しながら、倉庫内における写真撮影を行ったのであるから、かかる撮影行為は国賠法上違法であるとした(ただし、消滅時効が完成しているとして、請求は棄却)。

(2)　質問検査権の行使方法(事前通知の有無等)

質問検査権の行使に際しては、事前通知をしなかったとか、第三者

の立会を認めなかったことが国賠法上違法と主張される事例がある。

このうち事前通知については、通則法の平成23年12月改正により、納税義務者に対して調査する場合には、原則的に事前通知が必要であると定められ(同法74条の９)、例外的に通知が不要である場合も明文化された(同法74条の10)。この事前通知の法的性格について、前記東京高判平30・４・18は、「事前通知は、国税についての調査に関するものであり、私人である納税義務者に対して調査の日時や場所等を事前に通知することで、調査手続の透明性及び納税義務者の予見可能性を確保することをその趣旨とするものであって、その根拠規定である国税通則法74条の９の上記制定経緯及び関連法令に照らしても、これによって国民の権利義務が形成され、又はその範囲を確定する効果を有するものとは認められない。」と判示している。

事前通知の欠如が問題となる事案においては、このような事前通知の法的性質を踏まえて具体的事案において、納税者の具体的な権利ないし利益が侵害されたといえるか否かを検討することとなろう(当該事案における具体的な事実関係を踏まえて事前通知の欠如が国賠法の適用上違法といえないとした事案として前記東京高裁令２・３・４参照)。

なお、質問検査権の行使が問題となった最近の事例として以下の裁判例がある。

⑪　大阪地判令５・１・30(公刊物未登載)

税務職員が税務調査の際に取得した原告ら(相続税調査に係る被調査者)の個人情報を記載した書面(被相続人及び原告ら名義の各預貯金口座の入出金状況を記載したもの等)を、原告らの承諾なく第三者(原告ら以外の相続人Ａの関与税理士)に交付したとして、国賠請求がされた事案。

質問検査権の行使は、質問検査の必要がないのにこれを行った場合や、その内容や方法が社会通念上相当な程度を逸脱する場合など、

質問検査権の趣旨に照らして合理性を欠くものと認められる場合にのみ国賠法１条１項の適用上違法になるとした上で、税務職員の上記交付行為は、被相続人の預貯金口座の入出金状況を、ある程度認識・把握していると考えられるＡに対し、具体的な資料を示しながら説明を求めるという必要かつ有用な方法として行われたということができること、また、交付の相手方である税理士は、Ａの関与税理士として職務上の守秘義務を負う者であり、交付された資料をＡ以外の第三者にみだりに開示しないことが期待できることなどを総合的に考慮すると、上記交付行為は、その内容や方法が社会通念上相当な限度を逸脱するものであったとはいえないとした。

(3) 税理士・弁護士への応対

税務調査等の際の税務職員の行為によって、納税者の税務代理をしている税理士・弁護士が代理権を侵害された、あるいは、名誉を侵害されたなどと主張する事例がある。

国賠法１条１項の違法性の有無の判断も、侵害されたと主張される税理士・弁護士の(税務)代理権との関係で、税務職員がいかなる法的義務を負っているのかを検討し、当該税務職員の行為がその方法・態様等においてこれに違反しているか否かを社会通念に照らして評価することになる。

⑫　大阪高判平17・３・29(税資255号順号9978)

税務代理に関する委任契約を締結していた税理士が、税務署員による税務調査に際し、担当の税務署員らの種々の違法な職務行為によって、委任契約に基づく税務代理権を侵害され、これによって信用と誇りを著しく傷つけられ、更に調査により圧力がかけられた結果、委任契約を解除されたとして、顧問料等相当の損害を国賠法１条１項に基づいて請求した事案。

「税理士が調査対象者から税務調査を含めて委任を受けている場合は、その間に債権・債務関係が生じており、税理士は、必要があ

る場合は委任者のために税務調査に立ち会い、委任の趣旨に応じた対応をする義務があり、その履行によって報酬を請求できることにもなり、委任者も受任者である税理士に対し、そのような義務の履行を求める権利があるというべきであって、第三者たる税務職員において、この権利を侵害することは、その方法・態様等のいかんによっては、債権侵害として違法となることもないとはいえない。」と判示した。

⑬　東京地判平23・12・７（税資261号順号11828）

税理士である原告が、税務調査の過程で、税務署職員の侮辱的ないし恫喝的発言により精神的苦痛を被ったと主張して国賠請求した事案。

質問検査の行使を始めとする通則法24条による調査の方法、時期、範囲については、課税庁の合理的な裁量に委ねられているから、国税に関する調査の過程における税務署職員の職務行為及び言動等は、当該職員の合理的な裁量に委ねられているというべきであるとしつつも、「もとより、税務署職員は、国税に関する調査の過程において、相手方の人格的な利益等に配慮した言動等を行う職務上の法的義務を負うというべきである。しかし、国税に関する調査の過程における税務署の職員の言動等は当該職員の合理的な裁量に委ねられていることに照らせば、当該職員の言動等が、事案の内容、相手方の立場、調査に対する相手方の態度、当該言動がされた際の状況等諸般の事情を考慮して、社会通念上相当と認められる範囲を超える場合に限り、職務上の上記法的義務に違反し、国家賠償法１条１項の違法となると解される。」と判示し、これら事情を検討し、原告が依頼人の税理士として、税務調査のやり方に対し異議を唱え、けん制する意図で調査を担当する税務職員との面接に臨んでいることなどを踏まえ、その席上での言動等により原告が不快の念を抱いたとしても、社会通念上相当な限度を超えたとはいえず、国賠法上

の違法行為に該当しないとして原告の請求を棄却した。

⑭　大阪高判平24・３・８(訟月59巻６号1733頁)

弁護士である原告が、依頼者の納税の履行に関し国税局と交渉していたところ、国税局担当者において、原告が税理士法51条に基づく同法施行規則26条所定の税理士業務開始通知書(51条通知)を国税局長に提出せず、また同法30条に基づく同法施行規則15条所定の税務代理権限証書を税務官公署に提出していないことを理由として、依頼者と国税局との協議の場に原告が同席することを認めなかったことは違法な公権力の行使に当たるとして損害賠償を求めた事案。

１審の大阪地判平23・４・22(判時2119号79頁)は、国賠法上の違法を認めて請求を一部認容したが、控訴審は税理士法51条の解釈上、弁護士が税務代理行為を行うには51条通知等を提出する必要があり、これを求めた上で提出を拒んだ原告を納税協議の場から排除した国税局担当者の行為には違法性がない旨判示して１審の国敗訴部分を取り消し、原告の請求を棄却した。

３　税務上の行政指導

(1) 税務相談等における誤回答・誤指導の場合

⑮　千葉地判平17・12・13(訟月54巻３号806頁)

措置法による居住用財産の譲渡損失の金額の繰越控除をした確定申告に対して更正処分を受けた原告が、同確定申告は、事前に国税局の税務相談室に相談し、繰越控除がある旨の回答を得て、これを信頼して行ったものであるから、これと異なる見解に立つ更正処分は、課税上の信義則に違反すると主張して、その取消しを求めるとともに、税務相談室による誤った回答により損害を受けたとして、繰越控除により還付を受けることができた源泉所得税額等相当損害の賠償を求めた事案。

同判決は、「税務相談は、(中略)税務署側で具体的な調査を行うこともなく、相談者の申立てに基づき、その範囲内で、納税申告を

する際の参考とするために一応の判断を示すものであって、最終的にいかなる納税申告をすべきかは、納税義務者の判断と責任に任されているものである。また、税務相談に関し、担当者が相談者に対して調査又は助言等を行うべき旨や相談に対する回答の法的効果を定めた法令は存しないところである。このような税務相談の性質に加えて、日々多数寄せられる税務相談に対する回答の正誤について国が国家賠償法上の責任を負うこととした場合には、税務相談の維持自体が困難となることが容易に推測されることを併せ考えれば、税務相談は法的効果を伴わない行政サービスであり、回答者が個別の国民に対して正確な回答を提供すべき法的義務を負担するものではないものといわざるを得ず、税務相談に対する回答が誤ったものであった場合にも、国家賠償法１条１項の適用を基礎づけるに足りる職務上の法的義務の違反があるとはいえないというべきである。」と判示して、原告の請求を棄却した（その控訴審判決である東京高判平19・２・27訟月54巻３号791頁も同判示部分を引用している。）。

⑯　東京地判平16・11・９（税資254号順号9809）

原告が、実額控除の方法で仕入れに係る消費税額を計算して消費税及び地方消費税の申告をしたところ、従前選択していた簡易課税制度の適用を受けることをやめるための選択不適用届出書を提出していなかったとして、簡易課税制度に基づくみなし仕入率により消費税額を計算する内容の更正処分等を受けたため、信義則違反を主張して構成処分等の取消しを求めるとともに、予備的に、税務相談に応じた税務署の担当係員が誤った、あるいは不十分な回答をしたことによって、選択不適用届出を提出する機会を失い損害を受けたと主張して国賠請求をした事案。

「税務相談は、相談者の一方的な申立てに基づいて、その申立ての範囲内で担当係官の判断を示すものであるから、税務相談に当たった担当係官は、原則として納税者から提示された事実関係に基づ

いて相談事項を検討すれば足り、それ以上に相談者が提示しない事項についてまで調査・回答すべき義務を負うものではない」とし、「相談担当者に対して、本件におけるＬの説明内容から、Ｍが簡易課税制度を採用していた場合を想定し、本則課税方式を継続するためには選択不適用届を提出することが必要であることまで説明することを要求することはできない」として、同担当者の対応につき国賠法上の違法はないとした。

その控訴審である東京高判平17・４・13(税資255号順号9993)も「担当係官には、控訴人が主張するような助言等を行うまでの義務があったとは認められないのであり、同係官の対応に国家賠償法上の違法があったとまで認めることはできないというべきである。」とした。

⑰　東京高判平21・９・29(税資259号順号11279)

納税者が、外国法人から付与されたストック・オプションを行使し、これを譲渡所得として確定申告をした際、所轄の税務職員が、本来は給与所得として確定申告をするのが正しいにもかかわらず、一時所得として確定申告するよう誤った指導を行い、それに従って申告をした結果、更正処分を受けた(納税者は、前訴において当該処分の取消しを求めたが敗訴した。)などとして、精神的損害等の賠償を求めた事案。

同判決は、その当時、既にストック・オプションの権利行使益の所得区分を給与所得とする取扱いが統一され、税務署等の職員にも周知されていたと認定し、「外国親会社から日本子会社の従業員等に付与されたストック・オプションの権利行使益の所得区分の取扱いに関しても、上記資料を検索したり、国税庁に照会したりするなどして、その取扱いを調査すれば容易に確認できたのに、これを怠り、誤った本件指導を行ったものであるから、控訴人が税務申告した際の本件指導には、通常尽くすべき注意義務違反があったといわ

ざるをえない」と判示した(ただし、更正処分自体は適法であるから、それにより何らかの精神的苦痛を伴ったとしても、それは本件指導に誤りがあったことによって発生したものとは認められないなどとして損害との因果関係を否定し、請求を棄却した。)。

(2) 修正申告の慫慂(しょうよう)・勧奨の場合

⑱　富山地判平19・３・14(税資257号順号10655)

除斥期間が既に経過して更正をすることができない各年分について税務職員による違法な修正申告の慫慂に応じて行った修正申告であるなどとして、主位的に修正申告の無効又は撤回による不当利得返還請求権に基づき過誤納金分の返還を、予備的に国賠法１条１項に基づき同額の損害賠償を請求した事案。

国賠法上の違法を否定した。

⑲　大阪高判平15・８・29(税資253号順号9421)

所得税青色申告をした原告の店舗・自宅に来訪した国税職員らが、違法な税務調査をした上、所得につき虚偽の事実を告げるなどの方法を用いて修正申告の慫慂を行って強引に原告の意思に反する修正申告書を作成させ、その提出を受けて持ち帰るなどの行為に及んだとして国賠請求がされた事案。

原審の大阪地判平13・３・８(税資250号順号8852)は、国税職員らにおいて、十分な資料の提示及び説明をせずに調査結果を一方的に押し付け、修正に応じない場合には原告ないしその父親に対して一層高額の課税が行われることを暗に示しながら強圧的な言辞を用いて修正申告を迫り、興奮した原告の母親が修正申告書に押印するや、間違っていたらいつでも訂正してやるなどと述べて原告の抵抗を抑え、いまだ全部が記載されていない修正申告書を持ち帰り、後に修正を加えて受付処理をしたものである旨認定し、このような修正申告の慫慂は許容される限度を逸脱した違法な公権力の行使に該当する旨判示し、原告の請求を一部認めた。

これに対し、前記大阪高判平15・８・29は、１審被告職員らによって１審原告らの判断を誤らせるような不当な誤誘導ないし強圧的な言辞等が行われた形跡が認められないとして、「１審被告職員らの本件各修正申告の慫慂は、いずれも修正申告の慫慂として社会通念上許容される範囲を逸脱するものではなく、職務上通常尽くすべき注意義務に違反した「違法」な修正申告の慫慂行為であったということはできない。」と判示して、１審判決の国敗訴部分を取り消して、請求を棄却した。

(3) 行政指導の不作為

⑳　東京地判平16・11・16(税資254号順号9819)

相続税の申告に際して、必要書類の一部を添付しなかったために納税猶予の特例の適用を受けることができなかった原告が、不足書類を追完・補完させるなどの助言・指導を行わなかった税務署職員の不作為は違法であるなどと主張して、特例の適用が受けられれば猶予されたであろう相続税の納税猶予額等相当額の国賠請求をした事案。

同判決は、①申告納税方式の下では、納税者が自らの判断と責任において申告をすべき義務を負担していること、②法律上、税務署職員に対して必要書類の追完・補完を促すなどの助言指導義務を定めた規定はないことを指摘し、「原告に対して申告期限内に必要書類を追完・補完するよう行政指導をしなかった税務署職員の措置を違法であるということはできない。」とした上で、「なるほど、複雑化した租税法規が国民にとって難解なものとなっている現状では、前記申告納税方式を建前とするとはいえ、国民が申告に当たり税務官庁の助言ないし指導等を必要とすることが多いことは明らかであるところ、かかる税務官庁による助言ないし指導等を善意で信頼して行為した国民の利益につき、信義誠実の原則により、これを保護するのを相当とすべき場合がないとはいえないと考えられる。」

としつつ、「ただし、前記のように申告納税方式が採用され、法律による行政の原理、特に租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、信義誠実の原則の適用については慎重でなければならないのであって、租税法律主義が目指すところの、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしても、なお課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて、信義誠実の原則の適用の是非を考えるべきものである。」と判示した。そして、具体的事案に即して、①相続税の申告は、納税者が所轄税務署長に相続税の申告書を提出することによって完了する行為であり、税務署長が申告書の交付を受ける行為は、いわゆる文書の収受であって、文書の受理ではなく、当該申告書の申告内容を是認することを何ら意味するものではないこと、②相続税の申告書中の特例適用を受ける旨の記載は、相続税の申告手続における一申告内容というべきものであり、税務署長ないし税務職員が、特例の適用を受ける旨の記載がなされた相続税の申告書を収受したとしても、当該申告者に特例が適用されることを是認することを意味するものではないことを指摘し、税務署長ないし税務署職員が「本件申告書を収受したことをもってして、同税務署長ないし同税務署職員が原告に対し、本件申告書について本件特例の適用を受けるための必要書類が具備され、本件特例の適用要件を満たしている旨の表示をしたものと評価することはできず、同税務署長ないし同税務署職員において、本件特例の適用について本件申告書に不備がないとの誤解を原告に与えるような行為があったとは認められない。」と判示して、国賠法上の違法性を否定した。

事　項　索　引

〈事　項　索　引〉

重要な用語について本文において定義等した箇所を示すこととした。

［あ］

青色申告制度…… 661、664、674、678
あわせ審理……74、153、160

［い］

移転価格税制… 41、478、498、499、500、501、502、506、512、513、524
隠蔽・仮装……638、641、645、646、648、649、650、651、653、654、655、656、657、658
インカメラ手続…… 204
インボイス制度……26、603、604、605

［う］

訴えの提起…… 108、110、111、114、120

［え］

閲覧請求権…… 80、81、82、84、191
延滞税… 30、32、90、142、143、144、145、154、155、338、610、611、612、613、614、615、616、617、618、620

［か］

解釈指針…… 227
拡張解釈… 227、231、233、234、238、583
確定した決算…357、359、360、383、384、393、395
過少資本税制… 478、542、543、544、545
過少申告加算税…… 58、62、92、117、120、121、155、610、619、620、622、623、624、625、626、630、636、637、638、640、641、657
家事費…… 314、341
課税権者…… 118、732、739
課税要件法定主義…… 2、3
課税要件明確主義…… 2、3、4、231、232
過納金…… 111、112、338、550、614
仮の救済制度…… 108
管轄……88、89、123、124、389、391、590、759
換価の制限……84
外国関係会社等合算税制（外国子会社合算税制）…… 526
外国税額控除… 15、235、236、237、261、420、478、490、495、497、498、560
外国法人……16、72、235、261、262、268、274、304、348、350、470、477、478、479、482、484、485、486、488、490、491、492、493、496、497、499、529、532、535、538、543、588、593、772

［き］

期間制限…… 37、38、56、98、214、682
機関訴訟……87
期限後申告……31、32、36、63、612、613、623、624、626、636、638、639
期限内申告… 31、32、36、142、612、613、614、623、624、628、636、638、639、654、657
既判力……156、157、210、211、212、213、215
吸収説……126、127、128、129、130、132、133、134、135、136、140、143、146、178
教示…… 72、73、165、166
協同組合等…… 348、351、357、363、429
禁反言…… 184、185、187
義務付けの訴え…… 87、102、103、104、105、107、108、110、215

義務的修正申告……142、143、144、145、155
逆推計…… 716、729、730
行政処分の瑕疵……94

［く］

グループ法人税制…… 454

［け］

経済活動基準…529、530、533、539、540、542
形成力…… 210、214、215
決算調整…… 359、360
権利確定主義…325、326、327、328、330、331、333、395、396、397、398、600
権利濫用…… 187、683
原告適格…… 96、97、98、103、104、106、125、153、154
原処分主義…93、94、120、163、181、218、221
源泉徴収義務者……245、640、684、731、732、733、735、738、739、740、742、745
源泉徴収制度……8、229、245、274、640、730、731、733、739、747、748
限定解釈…227、233、234、235、236、237、238、262

［こ］

故意……39、72、158、497、645、651、656、659、678、749、751、757、758
公益法人等…… 16、348、351、352、353、354、363、550
恒久的施設…… 274、479、482、485、494
公共法人…… 348、351、352、594、735
公権力性…… 751、752
公権力の行使…… 5、67、87、88、107、125、612、749、751、752、753、754、755、756、761、770、773
抗告訴訟…… 55、87、88、91、95、106、107、108、113、123、169、201、202、208、682、741、742、743、747、756
公正処理基準… 50、340、341、357、365、376、382、385、386、387、392、395、409
拘束力… 58、79、80、103、150、152、183、210、212、213、214、215、233、571、729
公定力… 89、94、95、114、137、141、169、612
後発的理由による更正の請求…43、48、49、50、54
国内源泉所得… 16、273、274、348、478、479、482、485、487、490、491、492、493、494、495、684、737、738
国内取引…587、588、590、592、594、597、598
国賠訴訟…… 749、751、759、763
殊更の過少申告…… 651、652、656
固有概念…… 240、241、242
合法性の原則…… 2、4、184
誤納金… 90、91、98、111、112、114、137、612、743、744、747、773

［さ］

錯誤無効……43、112、243、244、245、246
差止めの訴え… 87、105、106、107、108、110、113、215

［し］

仕入税額控除…… 25、26、28、234、593、594、599、600、601、602、603、604、605、606、607、608、677
実額反証…177、179、187、688、689、716、717、718、719、721、722、723、724、725、726、728、729、730
執行停止…… 108、109、110
執行不停止……84
質問検査権……58、59、60、61、197、198、514、515、678、761、763、764、765、766、767、768

資本等取引…16、17、363、364、365、371、372、471
借用概念…… 240、241、242、350
収益事業…352、353、354、355、356、357、485
重加算税…… 39、41、58、415、416、610、619、620、637、638、641、642、643、644、645、646、647、648、649、650、652、653、654、655、656、657、658、659、678、762、763
修正申告…31、32、33、34、35、36、39、43、47、48、57、58、63、65、126、138、139、140、141、142、143、144、145、155、186、191、246、247、612、613、614、623、624、625、628、630、631、632、633、635、636、637、638、656、657、760、773、774
受給者……113、238、305、407、640、641、731、732、737、738、739、740、745、746、747、748
主張責任…… 169、171
出訴期間……95、98、153、157、159、164、165、166、176、218、220、221、751
守秘義務…186、190、193、194、196、198、203、696、712、768
主要事実…166、167、168、169、174、178、179、182、183、719、720、721、722、729
除斥期間…… 38、39、40、41、42、56、58、118、187、209、213、657、658、659、673、773
人格のない社団等…8、16、18、348、350、351、352、363、485、594
信義則……143、184、185、186、187、189、246、609、683、713、717、718、770、771
申告調整…… 359、361、362、499
申告納税方式…… 30、32、33、35、36、42、44、245、610、623、637、657、732、741、774、775
申請型の義務付けの訴え……102、103、104、105
審理の対象…… 74、114、115、116、118、132、148、151、166、168、181、213、622、670
審理の併合……73
シャウプ勧告…… 342、349、661

［す］

推計課税…118、168、177、178、179、182、186、187、190、209、683、684、685、686、687、688、689、690、691、692、693、694、695、697、698、701、702、708、717、718、719、720、721、722、723、726、727、728、729、738
推計の合理性…118、168、178、179、182、188、689、692、698、700、703、706、709、712、714、715、716、719、720、721、722、725、726
推計の必要性…118、675、689、690、691、692、693、694、695、696、697、698

［せ］

請求の原因…… 120、121、122
請求の趣旨…49、120、154、177、178、207
制限的所得概念…… 275
正当な理由……70、71、72、73、80、81、82、83、101、161、162、163、165、166、176、217、248、450、620、622、623、624、625、626、627、628、629、630、638、640、676
税額等の確定手続……33、44、58
税務調整…… 358、359
税理士補佐人…… 124

［そ］

相続時精算課税…18、21、553、557、560、565、566
遡及立法の禁止…… 2、4
組織再編税制…461、463、471、475、476、477
訴訟物……115、117、118、119、120、121、

122、156、157、166、210、211、212、221、622、669、670
訴訟要件… 95、104、105、106、115、122、123、125、166、176、177、207、224、225
租税回避行為…236、247、248、249、250、259、261、262、265、446、473、474、478、498、545、575、580
租税公平主義……1、5、6、227、236、238、248、572、573
租税債務不存在確認訴訟……111、112、113、137、612、670
租税法律主義……1、2、4、184、227、231、232、234、236、237、249、250、258、265、374、377、453、494、520、643、688、775
損益通算…8、11、14、264、265、266、268、287、288、296、297、320、455
ソース・ルール…… 478、479、490

[た]

第二次納税義務者…… 70、71、154
タックス・シェルター…… 262、263
タックス・ヘイブン対策税制……478、526、531、534、538、540、541、542

[ち]

調査手続……61、62、65、760、767
徴収の猶予…… 84、85、615
貼用印紙…… 122、123

[つ]

通知処分取消訴訟…118、119、122、141、148、151、152、180、214
つまみ申告…… 651、652、653

[て]

適格請求書等保存方式……26、603、604
適用除外基準…… 529、533、540、541
適用除外要件…176、535、538、540、541、542

[と]

当事者訴訟…… 87、97、111、112、612
登録免許税…… 32、90、314
独立企業間価格……499、500、501、502、503、504、505、506、507、508、509、510、511、512、513、514、515、516、517、518、519、520、521、522、523、524、525、526

[な]

内国法人…… 7、16、274、348、351、354、359、418、419、420、421、423、426、431、433、455、456、470、477、479、490、491、492、493、495、496、497、526、528、531、532、538、539、542、543、544、545、593、683、734

[の]

納期限… 30、31、56、142、144、244、245、610、611、612、613、614、616、617、619、640、641、731、740、741、744
納税義務の成立… 7、29、30、31、51、114

[は]

排他的管轄…… 88、89、759

[ひ]

非居住者……8、273、274、478、479、481、482、483、484、490、532、543、544、545、588、593、594、734、737
被告適格…… 157、158、201
非申請型の義務付けの訴え…102、103、104
必要経費の意義…… 335
費用収益対応の原則……285、380、382、403、404、423、424

[ふ]

賦課課税方式……32、33、58、623、732

不作為の違法確認の訴え…… 87、101、104、105
普通法人… 348、351、352、357、363、485
不納付加算税… 58、610、619、640、641、657
不服申立前置主義……67、152、159
文書提出命令…188、191、193、194、196、198、199、200、201、202、203、204、205、206、207
文理解釈…227、228、233、239、242、534、540

[へ]

併存説…… 127、136、140、141、146、147
別段の定め… 16、17、94、218、325、330、335、339、346、358、363、364、370、372、373、374、378、383、394、409、417、418、421、423、458、490、627

[ほ]

包括的所得概念…… 275、276、277、347
法人擬制説…… 349
法人実在説…… 349
法定外抗告訴訟…… 106
法定申告期限…… 30、36、38、41、42、44、51、243、245、246、613、617、619、623、624、638、639、644、645、647、653、654、655、656
法定納期限…… 30、31、56、142、144、244、245、611、612、613、614、616、617、619、640、731、740、744

[み]

みなし相続財産……280、549、551、552、554、555、557、562、581
民衆訴訟……87、114

[む]

無効事由…55、94、95、98、120、156、182、209
無効等確認の訴え… 87、94、95、96、98、105、121、125
無申告加算税… 58、121、155、354、610、619、620、624、636、637、638、639、641、657
無名抗告訴訟…… 106、107、108、113

[め]

免税事業者制度…… 594、595

[や]

やむを得ない理由… 48、50、51、53、54、56、71、72、73、618

[ゆ]

輸出免税……25、593、599
輸入取引…… 587、591、592、594、598

[よ]

要素の錯誤…… 35、43、112、244

[ら]

来料加工…… 538

[り]

利子税…… 32、478、545、610、611、614、616、617、618
立証責任…122、166、169、170、171、172、174、175、176、177、178、179、180、181、182、202、502、517、693、718、719、720、722、724、725、727
理由附記……73、76、77、78、79、94、116、118、155、178、187、209、219、220、221、223、662、663、664、665、666、667、668、669、670、672、673、679、680、682

[れ]

連結納税制度…… 379、454、455、459

判　例　索　引

〈判　例　索　引〉

[大正３年]

大判大３・７・４刑録20巻1360頁…… 755

[大正14年]

大判大14・11・28大民集４巻670頁 …… 755

[昭和16年]

大判昭16・２・27大民集20巻２号118頁 … 750

[昭和24年]

最判昭24・４・12民集３巻４号97頁……72

[昭和27年]

最判昭27・１・25民集６巻１号22頁…… 207
最判昭27・４・25民集６巻４号462頁 …… 165
最判昭27・11・20民集６巻10号1038頁…… 165

[昭和29年]

岡山地判昭29・２・18行集５巻２号327頁… 140
最判昭29・10・14民集８巻10号1858頁……75
大阪地判昭29・12・24行集５巻12号2992頁… 631

[昭和30年]

最判昭30・１・28民集９巻１号60頁…… 160
最判昭30・２・24民集９巻２号217頁 ……88
大阪地判昭30・３・14訟月１巻３号44頁… 754

[昭和31年]

福岡高判昭31・１・30高民集９巻２号36頁… 160
東京地判昭31・６・23行集７巻６号1514頁… 617
仙台高判昭31・11・22下民集７巻11号3337頁… 759
最判昭31・11・30民集10巻11号1502頁…… 754

[昭和32年]

最判昭32・９・19民集11巻９号1608頁…… 128
最判昭32・10・31民集11巻10号1779頁…… 251
最判昭32・11・27刑集11巻12号3113頁…… 646
東京高判昭32・12・16税資25号983頁 …… 617

[昭和33年]

最判昭33・２・７民集12巻２号167頁 ……79
最判昭33・４・30民集12巻６号938頁… 620、641
最判昭33・５・29民集12巻８号1254頁…… 453
最判昭33・９・９民集12巻13号1949頁…… 156
大阪地判昭33・11・17行集９巻11号2424頁… 626

[昭和34年]

東京地判昭34・５・13行集10巻５号919頁… 626
最判昭34・７・15民集13巻７号1062頁…… 207
東京高判昭34・11・17行集10巻12号2392頁… 446

[昭和35年]

東京地判昭35・２・18行集11巻２号244頁… 710
名古屋地判昭35・４・１行集11巻４号991頁… 450
最判昭35・10・７民集14巻12号2420頁… 278、292

[昭和36年]

東京高判昭36・２・27税資35号107頁 …… 450
最判昭36・３・７民集15巻３号381頁 ……99
最判昭36・４・21民集15巻４号850頁 …… 759
最判昭36・７・21民集15巻７号1966頁…… 160
最判昭36・10・13民集15巻９号2332頁…… 317
東京地判昭36・11・９行集12巻11号2252頁… 113
最判昭36・12・１訟月14巻２号191頁… 117、208

[昭和37年]

最判昭37・２・28刑集16巻２号212頁… 237、289、733
大阪高判昭37・３・27行集13巻３号256頁… 636
東京地判昭37・６・14行集13巻６号1105頁… 160
最判昭37・８・10民集16巻８号1749頁…… 302
名古屋地判昭37・12・８行集13巻12号2229頁… 627
東京高判昭37・12・12行集13巻12号2237頁… 160
最判昭37・12・26民集16巻12号2557頁…77、223

[昭和38年]

最判昭38・３・３訟月９巻５号668頁 …… 171
最判昭38・５・31民集17巻４号617頁 …77、663
最判昭38・10・29訟月９巻12号1369頁…… 328
新潟地判昭38・12・17訟月10巻２号402頁 …72

最判昭38・12・24訟月10巻2号381頁 ……92
最判昭38・12・27民集17巻12号1871頁…… 663

[昭和39年]

最判昭39・1・28民集18巻1号136頁 …… 758
最判昭39・2・7訟月10巻4号669頁 …… 174
最判昭39・2・18集民72号201頁 …… 636
東京地判昭39・5・28民集24巻11号1628頁… 288
大阪高判昭39・7・7民集22巻6号1395頁… 616
最判昭39・10・15民集18巻8号1671頁…… 350
最判昭39・10・22民集18巻8号1762頁… 35、43、112
最判昭39・10・29民集18巻8号1809頁……88
最判昭39・11・13集民76号85頁…… 687

[昭和40年]

最判昭40・2・5民集19巻1号106頁 …… 155
大阪地判昭40・5・11行集16巻6号1015頁… 167、720
東京高決昭40・5・20訟月11巻7号1009頁… 189
大阪地判昭40・7・3行集16巻8号1328頁… 175
最判昭40・7・6集民79号683頁 …… 687
横浜地判昭40・7・19訟月12巻1号77頁… 162、621
最判昭40・9・8刑集19巻6号630頁… 326、396

[昭和41年]

東京高判昭41・3・15民集24巻11号1638頁… 289
東京地判昭41・7・19行集17巻7・8号855頁…83
福岡高判昭41・7・30高民集19巻4号364頁… 224
東京高判昭41・11・26税資45号523頁… 612、621

[昭和42年]

広島地判昭42・3・28訟月13巻7号886頁… 186
最判昭42・4・7民集21巻3号572頁 …… 182
東京地判昭42・4・11行集18巻4号452頁… 108
最判昭42・4・21訟月13巻8号985頁 …… 119
広島高岡山支判昭42・4・26行集18巻4号614頁… 172
大阪地判昭42・7・18行集18巻7号921頁… 278
最判昭42・9・12集民88号387頁 …… 663
最判昭42・9・19民集21巻7号1828頁… 128、134、669
最判昭42・9・19訟月13巻11号1424頁…… 700
最判昭42・11・8刑集21巻9号1197頁…… 658

[昭和43年]

広島高判昭43・3・27税資52号587頁 …… 186
大阪地判昭43・4・26訟月14巻7号826頁… 303
大阪高判昭43・6・27訟月14巻8号948頁… 669
大阪高判昭43・6・28訟月14巻12号1429頁… 3
最判昭43・10・17集民92号607頁 …… 412
最判昭43・10・31集民92号797頁 …… 308
最判昭43・11・13民集22巻12号2449頁… 292、375
最判昭43・12・24民集22巻13号3147頁……91

[昭和44年]

最判昭44・5・2集民95号305頁 ……72
名古屋地判昭44・5・23行集20巻5・6号659頁… 634
大阪地判昭44・6・26行集20巻5・6号769頁…81
岡山地判昭44・7・10判時590号29頁 …… 172
大阪高判昭44・9・30高民集22巻5号682頁… 6
東京地判昭44・9・30訟月16巻3号287頁… 224、225
東京地判昭44・10・6判時593号55頁 …… 350
東京地判昭44・12・22判タ246号301頁…… 350
東京地判昭44・12・25行集20巻12号1757頁… 303

[昭和45年]

大阪高判昭45・1・26行集21巻1号80頁… 278
東京地判昭45・2・20行集21巻2号258頁… 450
京都地判昭45・4・1行集21巻4号641頁 …43
大阪高判昭45・4・17訟月16巻6号665頁… 616
大阪地決昭45・6・2訟月17巻1号58頁… 191、193
名古屋地決昭45・6・22訟月16巻12号1405頁… 191、193
東京地判昭45・7・29訟月16巻11号1361頁… 570
横浜地判昭45・8・27訟月16巻12号1521頁… 188
最判昭45・9・11刑集24巻10号1333頁… 620、641
名古屋高決昭45・9・11訟月16巻12号1403頁… 191、201
大阪地判昭45・9・22行集21巻9号1148頁… 631
最判昭45・10・23民集24巻11号1617頁… 238、289、293、310
最判昭45・11・26集民101号565頁…… 251
東京地判昭45・11・30訟月17巻3号501頁… 298
東京地判昭45・12・22判時628号61頁 …… 350
最判昭45・12・24民集24巻13号2243頁 …91、113、612、640、741

[昭和46年]

最判昭46・3・25訟月17巻8号1348頁…… 134
東京高判昭46・4・27高民集24巻2号188頁… 188
最判昭46・6・24民集25巻4号574頁 …… 758
東京地判昭46・10・21判タ274号312頁…… 336
東京高判昭46・10・29行集22巻10号1692頁… 450、669
東京高判昭46・10・29訟月18巻3号418頁… 187
最判昭46・11・9民集25巻8号1120頁… 277、327、401

最判昭46・11・16刑集25巻８号938頁… 365、401
長崎地判昭46・12・８行集22巻11・12号1880頁… 298
東京高判昭46・12・17判タ276号365頁…… 322

[昭和47年]

大阪地判昭47・３・22行集23巻３号110頁… 715
最判昭47・３・31民集26巻２号319頁 ……77
京都地判昭47・３・31訟月18巻11号1729頁… 108
最判昭47・４・20民集26巻３号507頁 ……69
東京高判昭47・４・25民集28巻６号1200頁… 250
京都地判昭47・４・28行集23巻４号266頁 …65
富山地判昭47・５・26行集23巻５号358頁… 285
名古屋地判昭47・７・14行集23巻６・７号491頁… 716
大阪地判昭47・10・31訟月19巻２号64頁… 186
最判昭47・11・９税資66号940頁 …… 297
奈良地判昭47・11・17税資66号698頁 …… 225
最判昭47・12・５民集26巻10号1795頁…78、664
最判昭47・12・26民集26巻10号1083頁…… 308
最判昭47・12・26民集26巻10号2013頁… 323、554
最判昭47・12・26民集26巻10号2083頁…… 330
東京高判昭47・12・28税資66号1537頁…… 225

[昭和48年]

東京地判昭48・１・30行集24巻８・９号856頁… 405
東京高判昭48・３・14行集24巻３号115頁 …77
大阪地判昭48・３・14訟月19巻13号158頁… 186
東京高判昭48・３・16訟月19巻８号134頁… 714
東京地判昭48・３・22行集24巻３号177頁 …692
最判昭48・４・26民集27巻３号629頁 ……99
東京高判昭48・５・31行集24巻４・５号465頁… 312
最判昭48・６・21訟月19巻10号51頁…… 160
大阪地判昭48・６・22税資70号294頁 ……81
高松地判昭48・６・28行集24巻６・７号511頁… 337、340
最判昭48・６・28シュト137号44頁 …… 330
最決昭48・７・10刑集27巻７号1205頁… 60、61、696
東京地判昭48・８・８行集24巻８・９号763頁……65
東京高判昭48・８・31行集24巻８・９号846頁… 404、405、626
最判昭48・９・28税資71号388頁 …… 740
最判昭48・10・２シュト141号32頁 …… 100
最判昭48・10・５シュト141号39頁 …… 100
最判昭48・10・５税資71号492頁 …… 100
大阪高判昭48・11・16高民集26巻５号475頁… 350
大阪地判昭48・11・27税資71号865頁 ……78
大阪地判昭48・12・５税資71号1105頁……80
最判昭48・12・14訟月20巻６号146頁… 447、669

[昭和49年]

大阪高判昭49・１・30税資74号231頁 …… 225
大阪地判昭49・１・31訟月20巻７号108頁… 700
京都地判昭49・２・１訟月21巻２号441頁… 181、225
最判昭49・３・８民集28巻２号186頁…89、209、326、396
名古屋地判昭49・３・29訟月20巻７号139頁… 700
福岡地判昭49・３・30訟月20巻７号152頁… 693
大阪地判昭49・４・５訟月20巻８号92頁… 700
最判昭49・４・18訟月20巻11号175頁 …75、115
最判昭49・４・18税資75号155頁 …… 669
京都地判昭49・４・19訟月20巻８号109頁… 181
最判昭49・４・25民集28巻３号405頁 …… 679
最判昭49・６・28税資75号1123頁…… 570
東京地判昭49・７・15行集25巻７号861頁… 315
最判昭49・７・19民集28巻５号759頁 ……77
京都地判昭49・７・19訟月20巻10号167頁 …83
東京地判昭49・７・19行集25巻７号911頁… 714
大阪地判昭49・７・30行集25巻７号1023頁 …73
最判昭49・９・20民集28巻６号1178頁…… 546
東京地判昭49・９・25訟月20巻12号127頁… 711
最判昭49・９・26集民112号723頁…… 155
最判昭49・９・30民集28巻６号1382頁…… 350
福岡地判昭49・10・１行集25巻10号1244頁… 554
大阪地判昭49・10・29訟月20巻13号138頁… 716
東京地判昭49・11・６訟月20巻13号160頁… 713
東京高決昭49・11・25税資77号467頁 …… 193
大阪地判昭49・12・13行集25巻12号1572頁… 700、716
大阪高判昭49・12・25訟月21巻１号106頁… 186
鳥取地判昭49・12・26訟月21巻３号699頁… 225

[昭和50年]

大阪地判昭50・１・28税資80号23頁…… 225
大阪地判昭50・１・29行集26巻１号63頁… 167、720
東京地判昭50・１・31行集26巻１号108頁… 621
大阪地判昭50・２・５訟月21巻４号889頁… 176
京都地決昭50・２・５判時779号60頁 …… 159
釧路地決昭50・３・28訟月21巻６号1326頁… 159
東京地判昭50・４・１訟月21巻６号1327頁… 710
大阪地判昭50・４・４行集26巻４号492頁 693
徳島地判昭50・４・８判時792号27頁 ……72
大阪高判昭50・４・16行集26巻４号501頁… 407
大阪地判昭50・４・22税資81号262頁 …… 217

東京地判昭50・4・23行集26巻4号562頁… 710
高松高判昭50・4・24行集26巻4号594頁… 340
大阪地判昭50・5・20税資81号602頁 …… 654
最判昭50・5・27民集29巻5号641頁… 277、309
大阪高判昭50・5・27行集26巻5号779頁 715
最判昭50・6・12訟月21巻7号1547頁…… 117
札幌地判昭50・6・24訟月21巻9号1955頁…90、612、627
最判昭50・7・17訟月21巻9号1966頁…… 308
東京地判昭50・8・28行集26巻7・8号944頁… 239
最判昭50・9・11訟月21巻10号2130頁…… 188
大阪地判昭50・9・18訟月21巻11号2359頁… 329
大阪高判昭50・9・30行集26巻9号1158頁…82
大阪地判昭50・11・28訟月22巻2号585頁… 710

[昭和51年]

大阪地判昭51・1・20税資87号15頁…… 217
大阪地判昭51・1・29税資87号209頁 …… 217
最判昭51・2・20集民117号81頁 …… 682
最判昭51・3・8民集30巻2号64頁…… 665
最判昭51・3・18集民117号201頁…… 343
最判昭51・4・27民集30巻3号384頁 ……97
最判昭51・5・6民集30巻4号541頁 …… 163
高松高判昭51・6・25訟月22巻7号1921頁… 108
福岡高判昭51・6・30行集27巻6号975頁… 653
大阪高判昭51・8・6行集27巻8号1454頁… 167、720
東京地判昭51・8・19行集27巻8号1477頁… 716
京都地判昭51・9・10行集27巻9号1565頁…40
札幌高判昭51・9・19訟月22巻11号2635頁… 626
大阪地判昭51・9・22訟月22巻9号2336頁… 114
最判昭51・9・28税資89号726頁 …… 100
大阪地判昭51・9・29訟月22巻10号2460頁… 700
大阪高判昭51・9・29訟月22巻10号2466頁…82
最判昭51・10・1税資90号7頁…… 337
仙台地判昭51・10・18訟月22巻12号2870頁…54
大阪高判昭51・10・29訟月22巻12号2880頁… 329
最判昭51・11・30集民119号283頁…… 658
最判昭51・11・30訟月22巻13号3044頁……39
大阪地判昭51・12・17訟月22巻13号3056頁… 716

[昭和52年]

最判昭52・1・25訟月23巻3号563頁 …… 652
名古屋高決昭52・2・3訟月23巻7号1343頁… 190
名古屋高判昭52・3・17訟月23巻42号788頁… 718
大阪高判昭52・3・30行集28巻3号282頁… 114、743
京都地判昭52・4・15税資94号60頁……40
東京地判昭52・4・25行集31巻9号1894頁… 292
大阪高判昭52・4・26行集28巻4号338頁… 713
大阪高判昭52・4・26訟月23巻4号822頁… 186
最判昭52・5・2訟月23巻6号1177頁…… 329
最判昭52・6・14税資94号687頁 …… 626
最判昭52・7・12集民121号97頁 …… 450、453
東京地判昭52・7・25税資95号124頁 …… 654
東京地判昭52・7・27訟月23巻9号1644頁… 173
東京高判昭52・7・28訟月23巻9号1660頁… 412
宇都宮地判昭52・8・25税資95号374頁 … 407
東京地判昭52・8・30税資95号402頁 …… 240
東京地判昭52・9・29訟月24巻2号393頁… 713
大阪高判昭52・9・29税資100号1257頁 … 340
大阪高判昭52・10・28訟月23巻10号1845頁… 711
大阪高判昭52・11・15訟月23巻11号1996頁… 716
最決昭52・12・19刑集31巻7号1053頁…… 196

[昭和53年]

最判昭53・1・24税資97号55頁…… 311
最判昭53・2・10訟月24巻10号2108頁… 114、743
最判昭53・2・14税資97号173頁 …… 297
名古屋高決昭53・2・16訟月24巻6号1311頁… 190
東京地判昭53・2・22行集32巻4号573頁… 181
最判昭53・2・24民集32巻1号43頁… 326、328、396
最判昭53・3・14民集32巻2号211頁 …… 153
大阪高判昭53・3・30高民集31巻1号63頁… 368
岡山地判昭53・4・6訟月24巻7号1493項… 743
最決昭53・5・31刑集32巻3号457頁 …… 196
最判昭53・6・6集刑210号225頁…… 620
最判昭53・7・17訟月24巻11号2401頁…… 325
最判昭53・8・29訟月24巻11号2430頁…… 303
最判昭53・10・31訟月25巻3号889頁 …… 297
東京地判昭53・11・28行集29巻11号2010頁… 437
名古屋高判昭53・12・21訟月25巻4号1188頁… 579

[昭和54年]

大阪高判昭54・1・26訟月25巻5号1445頁…83
神戸地判昭54・2・22訟月25巻6号1675頁… 716
最判昭54・3・9税資104号625頁……72
東京地判昭54・3・28行集30巻3号654頁… 315
最判昭54・4・5訟月25巻8号2239頁……79
東京高判昭54・4・17行集30巻4号762頁… 579
最判昭54・4・19民集33巻3号379頁 …… 663

京都地判昭54・4・27訟月25巻8号2296頁… 402
東京地判昭54・5・14行集30巻5号1010頁… 311
大阪地判昭54・5・31行集30巻5号1077頁… 280、323
最判昭54・6・21訟月25巻11号2858頁…… 311
大阪高判昭54・6・28税資105号942頁……40
大阪高判昭54・7・12税資106号7頁 …… 567
福岡高判昭54・7・17訟月25巻11号2888頁… 297
岡山地判昭54・7・18行集30巻7号1315頁… 408
東京高決昭54・8・3判時942号52頁 …… 202
宇都宮地判昭54・8・30行集30巻8号1446頁… 408
大阪地判昭54・8・31行集30巻8号1527頁… 716
大阪地判昭54・10・17行集30巻10号1699頁… 567
浦和地決昭54・11・6訟月26巻2号325頁… 194
神戸地判昭54・11・15税資109号355頁…… 399
東京地判昭54・12・12訟月26巻2号360頁… 402
最判昭54・12・20集民128号277頁…… 302

[昭和55年]

最判昭55・2・8民集34巻2号138頁 …… 350
大阪高判昭55・2・29行集31巻2号316頁… 280
東京地判昭55・3・26行集31巻3号673頁… 733
神戸地判昭55・5・2訟月26巻8号1424頁… 579
東京高判昭55・5・21訟月26巻8号1444頁… 577
東京地判昭55・6・19税資113号697頁…… 669
大阪地判昭55・6・27訟月26巻9号1629頁…84
名古屋地判昭55・8・29税資114号562頁… 302、303
東京高判昭55・9・18行集31巻9号1902頁… 581、583
名古屋地判昭55・10・13税資115号31頁 … 654
東京地判昭55・10・22訟月27巻3号568頁… 451
東京高判昭55・10・30行集31巻10号2309頁… 315
東京高判昭55・11・18税資115号546頁……98
最判昭55・11・20訟月27巻3号597頁 …… 128
高松高判昭55・11・27判時998号73頁 …… 350

[昭和56年]

最判昭56・1・22税資116号4頁 …… 402
広島地判昭56・1・27行集32巻1号89頁… 711
最判昭56・4・14民集35巻3号620頁…… 753
神戸地決昭56・4・23税資117号211頁…… 191
最判昭56・4・24民集35巻3号672頁…70、134、296
東京地判昭56・4・27行集32巻4号661頁 …43
最判昭56・4・28訟月27巻9号1763頁……72
最判昭56・7・14民集35巻5号901頁 …… 670
東京地判昭56・7・16行集32巻7号1056頁… 176、630、633
山口地判昭56・8・27訟月28巻4号848頁… 582
千葉地判昭56・8・28行集32巻8号1484頁… 671
大阪高判昭56・9・30行集32巻9号1718頁…83
名古屋高判昭56・9・30訟月27巻12号2372頁… 671
大阪地判昭56・10・9訟月28巻1号171頁… 187
大阪高決昭56・10・14判時1046号53頁…… 202
東京高判昭56・10・21行集32巻10号1848頁… 676
山口地判昭56・11・5行集32巻11号1916頁… 408
最判昭56・12・8税資121号493頁…… 582

[昭和57年]

東京高決昭57・2・3判タ470号131頁…… 191
最判昭57・2・23民集36巻2号215頁…55、138、209、681
東京地判昭57・3・2行集33巻3号330頁… 149
最判昭57・3・4訟月28巻6号1218頁……98
東京高判昭57・3・29行集33巻3号654頁… 437
仙台高判昭57・3・29税資137号871頁…… 398
横浜地判昭57・3・31訟月28巻6号1260頁… 176
最判昭57・4・1民集36巻4号519頁 …… 753
最判昭57・4・22税資123号154頁…… 626
奈良地判昭57・6・25判タ481号109頁… 342、716
最判昭57・7・2税資127号80頁 ……84
横浜地判昭57・7・28訟月29巻2号321頁… 564
東京高判昭57・8・10行集33巻8号1677頁… 671
最判昭57・9・9民集36巻9号1679頁…… 153
高知地判昭57・10・4行集33巻10号2037頁… 156
大阪高判昭57・11・18行集33巻11号2316頁… 303
東京高判昭57・12・6行集33巻12号2399頁… 733
東京地判昭57・12・20行集33巻12号2516頁…43
最判昭57・12・21民集36巻12号2409頁…… 162
大阪高判昭57・12・23行集33巻12号2671頁… 730
東京地判昭57・12・27税資128号782頁…… 730

[昭和58年]

浦和地判昭58・1・21行集34巻1号32頁……82
長崎地判昭58・2・18訟月29巻9号1727頁… 397
東京地判昭58・3・15訟月29巻9号1805頁…77
山口地判昭58・3・17訟月29巻10号2000頁… 337
大分地判昭58・3・23シュト260号29頁 … 337
東京高判昭58・4・25行集34巻4号657頁 …43
横浜地判昭58・4・27行集34巻9号1573頁… 143
東京高判昭58・5・31税資130号645頁…… 413
名古屋高判昭58・6・28行集34巻6号1049頁… 114
最判昭58・7・14訟月30巻1号151頁… 696、764

最判昭58・9・9民集37巻7号962頁 …… 305
最判昭58・10・27民集37巻8号1196頁…… 637
釧路地判昭58・11・29行集34巻11号2067頁… 156
最判昭58・12・6集民140号589頁…… 306
神戸地判昭58・12・19行集34巻12号2152頁… 435

[昭和59年]

東京高決昭59・3・26訟月30巻8号1412頁… 190
大阪高判昭59・3・29税資135号505頁…… 187
福岡高判昭59・5・30訟月30巻10号2006頁… 286
最判昭59・6・28民集38巻8号1029頁…… 163
大阪高判昭59・6・29行集35巻6号822頁… 250
東京高判昭59・7・19行集35巻7号948頁… 149
大阪高判昭59・8・31シュト276号22頁 ……52
福岡高判昭59・9・5行集35巻9号1341頁… 162
東京高判昭59・9・19訟月31巻6号1431頁… 743
東京高判昭59・11・20行集35巻11号1821頁…83、676
長崎地判昭59・11・30行集35巻11号1978頁… 173
高松高決昭59・12・7訟月31巻7号1658頁… 190

[昭和60年]

名古屋地判昭60・2・25行集36巻2号237頁… 581
東京高判昭60・3・26行集36巻3号362頁… 702
最判昭60・3・27民集39巻2号247頁 …… 1
福岡高判昭60・3・29訟月31巻11号2906頁… 286
最判昭60・4・5税資145号2頁 …… 187
最判昭60・4・18訟月31巻12号3147頁…… 331
最判昭60・4・23民集39巻3号850頁 …… 663
大分地判昭60・4・24税資145号150頁…… 342
福岡高判昭60・4・24税資145号193頁…… 397
東京地判昭60・5・13判タ577号79頁 …… 490
最判昭60・5・17税資145号463頁……52
横浜地判昭60・7・3行集36巻7・8号1081頁… 408
横浜地判昭60・7・3訟月32巻5号1078頁…45
大阪高判昭60・7・5行集36巻7・8号1101頁… 319
福岡高判昭60・8・29行集36巻7・8号1252頁… 173
最判昭60・9・26税資146号751頁…… 671
釧路地決昭60・10・17税資147号23頁… 190、193
岡山地判昭60・10・29シュト291号27頁 … 710
最判昭60・10・31税資147号320頁…… 100
青森地判昭60・11・5税資147号326頁…… 336
最判昭60・11・21民集39巻7巻1512頁… 211、756
札幌高判昭60・11・26行集36巻11・12号1905頁… 156
名古屋高判昭60・12・23行集36巻11・12号2011頁… 581

[昭和61年]

名古屋地判昭61・1・31税資150号132頁 567
横浜地判昭61・2・19判時1206号24頁…… 156
東京地判昭61・3・18訟月32巻10号2433頁… 293
広島地判昭61・3・20判タ621号102頁…… 181
秋田地判昭61・5・23税資152号169頁…… 400
大阪地決昭61・5・28判時1209号16頁… 189、194、205
東京高判昭61・5・28判タ639号148頁… 143、185
東京高判昭61・6・23行集37巻6号908頁… 633
大阪高決昭61・9・10・訟月33巻5号1253頁… 189
最判昭61・9・11税資153号689頁…… 627
最判昭61・9・25税資153号824頁…… 402
最判昭61・10・9税資154号8頁 …… 397
青森地判昭61・10・14訟月33巻7号1993頁… 719
東京高判昭61・11・11行集37巻10・11号1334頁…45、408
最判昭61・12・5訟月33巻8号2149頁…… 550
最判昭61・12・5集民149号263頁…… 550

[昭和62年]

高松高判昭62・1・26税資157号238頁…… 450
最判昭62・2・6集民150号75頁 …… 753
京都地判昭62・2・23シュト306号11頁 … 710
最判昭62・3・26税資157号1072頁 …… 743
大阪地判昭62・4・15シュト307号24頁 … 710
大分地判昭62・4・15シュト308号1頁 … 138
最判昭62・4・17民集41巻3号286頁 ……97
最判昭62・5・8集民151号35頁 …… 286
大阪地決昭62・6・26訟月34巻1号170頁… 190
最判昭62・7・10税資159号65頁 ……45
大阪高判昭62・9・29行集38巻8・9号1038頁… 567
大阪高判昭62・9・30行集38巻8・9号1067頁… 685、694、717、723
最判昭62・10・30訟月34巻4号853頁 …… 184
最判昭62・11・10訟月34巻4号861頁 ……45
東京地判昭62・12・15刑集48巻6号396頁… 376

[昭和63年]

東京地判昭63・1・27税資163号23頁 …… 582
最判昭63・3・3税資163号650頁…… 627
大阪高判昭63・3・31訟月34巻10号2096頁… 302
東京地判昭63・4・26訟月35巻1号146頁… 399
東京地判昭63・5・16判時1281号87頁…… 286
大阪地判昭63・6・24判タ679号240頁…… 758
広島高判昭63・8・10税資165号491頁…… 181

静岡地判昭63・9・30判時1299号62頁…… 671
最判昭63・10・27税資166号370頁…… 653
横浜地判昭63・10・31判タ695号153頁…… 437
東京高判昭63・11・28高刑集41巻3号338頁… 376
東京高判昭63・11・30行集39巻11号1458頁… 671
札幌地判昭63・12・8訟月35巻5号900頁…43、143
名古屋地決昭63・12・12判タ693号226頁… 194、205
東京地判昭63・12・14判タ709号172頁…… 173
最判昭63・12・20訟月35巻6号979頁 … 59、61
最判昭63・12・20集民155号477頁…… 764

[平成元年]

東京高判平元・1・23税資169号5頁 …… 671
鳥取地決平元・1・25税資169号91頁… 194、205
東京高判平元・1・30訟月35巻6号1129頁… 331
最判平元・2・7集民156号87頁 …… 300、733
大阪高判平元・2・22訟月35巻8号1618頁… 154
広島高松江支決平元・3・6訟月36巻3号323頁… 194、206
福岡高判平元・3・16税資169号571頁…… 138
東京高判平元・3・20税資169号619頁…… 696
東京地判平元・4・17訟月35巻10号2004頁… 451
東京高判平元・5・30税資170号536頁…… 582
最判平元・6・6税資173号1頁 …… 567
最判平元・6・22税資170号769頁…… 298
横浜地判平元・6・28訟月35巻11号2157頁 … 340
東京地判平元・7・26判タ732号217頁…… 146
名古屋地判平元・7・28税資173号417頁… 323
東京地判平元・8・29税資173号500頁…… 168
最判平元・9・21税資173号770頁…… 138、402
東京地判平元・9・22税資173号784頁…… 399
東京地判平元・9・25行集40巻9号1205頁… 667
東京地判平元・11・7行集40巻11・12号1643頁… 723
東京地判平元・12・18行集40巻11・12号1827頁… 444

[平成2年]

名古屋高金沢支決平2・1・24訟月36巻8号1501頁… 190、194、206
名古屋高判平2・1・29税資175号204頁… 323
東京高判平2・2・28税資175号965頁…… 173
大阪高判平2・2・28税資175号976頁…… 632
横浜地判平2・3・19税資175号1228頁 … 290
最判平2・3・23集民159号339頁…… 320
大阪地判平2・4・11判時1366号28頁…… 692
最判平2・5・11訟月37巻6号1080頁…… 328
名古屋地判平2・5・18訟月37巻1号160頁… 667
大阪高判平2・5・30訟月38巻2号320頁… 723
最判平2・6・5民集44巻4号612頁 ……47
大阪高判平2・6・28訟月37巻1号197頁 …60
最判平2・7・17集民160号219頁…… 323
東京高判平2・8・8税資180号451頁…… 290
東京地判平2・9・19行集41巻9号1497頁… 537
東京地判平2・10・5訟月37巻7号1250頁… 653
最判平2・10・25税資181号129頁…… 627
福岡地判平2・11・8行集41巻11・12号1839頁… 685、691
東京高判平2・12・12税資181号867頁…… 286

[平成3年]

東京地判平3・1・31判時1376号58頁… 677、697
神戸地判平3・2・25税資182号370頁…… 719
東京地判平3・2・28行集42巻2号341頁… 315
最判平3・4・11集民162号461頁…… 291
松山地判平3・4・18訟月37巻12号2205頁… 298
横浜地判平3・4・24判タ770号173頁… 146、149、176
東京地判平3・4・26判時1401号41頁…… 143
東京高判平3・5・27行集42巻5号727頁… 537
東京高判平3・6・6訟月38巻5号878頁 …65
東京高判平3・6・26行集42巻6・7号1033頁… 667
東京高判平3・10・14高刑集44巻3号195頁 …325
大阪地判平3・10・15訟月38巻6号1117頁… 692
東京地判平3・11・7行集42巻11・12号1751頁… 438
最判平3・12・3税資187号231頁…… 286
最判平3・12・5集民163号647頁…… 290
名古屋地決平3・12・10税資189号1頁… 190、191、193
東京地判平3・12・19行集42巻11・12号1968頁… 724

[平成4年]

東京高判平4・2・6行集43巻2号123頁… 583
最判平4・2・18民集46巻2号77頁 117、748
福岡地判平4・2・20行集43巻2号157頁… 451
東京地判平4・3・10訟月39巻1号139頁… 323
東京地判平4・3・11判時1416号73頁…… 570
名古屋地判平4・4・27行集43巻4号671頁… 725
福岡地判平4・5・14訟月41巻6号1545頁… 447
最判平4・7・14民集46巻5号492頁 …… 314
最判平4・7・17税資192号98頁 …… 537
東京地判平4・7・29行集43巻6・7号999頁… 570
最判平4・9・22民集46巻6号1090頁……97
東京高判平4・9・24行集43巻8・9号1181頁… 438
名古屋高判平4・10・21行集43巻10号1260頁… 167

東京地判平４・10・27行集43巻10号1336頁… 491
最判平４・10・29集民166号525頁…… 409
神戸地判平４・11・25判タ815号184頁… 441、444
名古屋地判平４・12・24税資193号1059頁… 648

[平成５年]

東京高判平５・２・９訟月39巻10号2070頁… 677
福岡高判平５・２・10訟月41巻６号1559頁… 451
東京地判平５・２・16判タ845号240頁…… 571
最判平５・２・18民集47巻２号574頁 …… 753
最判平５・３・11民集47巻４号2863頁… 211、757、759
浦和地判平５・３・22判タ854号184頁……61
名古屋地判平５・３・24訟月40巻２号411頁… 254
東京地判平５・３・26行集44巻３号274頁… 665
盛岡地判平５・３・26税資194号1080頁… 181、653
神戸地判平５・３・29民集49巻４号1261頁… 653
神戸地判平５・３・29行集44巻３号306頁… 176
最判平５・５・28訟月40巻４号876頁 …… 117
広島高松江支判平５・６・30税資195号738頁… 167
徳島地判平５・７・16訟月40巻６号1268頁… 671
最判平５・９・10民集47巻７号4955頁…… 222
東京地判平５・９・13訟月40巻６号1313頁… 724
最判平５・11・25民集47巻９号5278頁… 326、387
広島高松江支判平5・12・22訟月40巻12号3123頁…61、686、693

[平成６年]

札幌高判平6・1・27訟月41巻10号2637頁… 143、320、621
東京地判平６・２・10税資200号576頁…… 723
東京高判平６・３・16訟月41巻４号789頁…61、709、716
東京高判平６・３・24税資200号1121頁… 379、407
名古屋高金沢支判平6・3・28訟月41巻10号2665頁… 709
東京地判平６・３・30行集45巻３号931頁… 491
東京高判平６・３・30行集45巻３号857頁… 686
最判平６・４・19税資201号13頁 …… 696
京都地判平６・４・25税資201号142頁…… 725
京都地判平6・5・23行集45巻5・6号1235頁 … 686
最判平６・６・21訟月41巻６号1539頁…… 451
東京地判平６・６・24税資201号542頁…… 173
釧路地判平6・6・28行集45巻5・6号1407頁… 686
大阪高判平６・６・28民集49巻４号1271頁… 653
大阪高決平６・７・19判タ879号266頁…… 194
東京地判平６・７・22行集45巻７号1634頁… 577
仙台地判平６・８・29訟月41巻12号3093頁… 175
最判平６・９・13集民173号79頁 …… 315
最決平６・９・16刑集48巻６号357頁… 340、374
東京地判平６・９・28税資205号653頁…… 174
東京高判平6・9・29行集45巻8・9号1819頁… 303
名古屋地判平6・10・28訟月41巻6号1581頁… 156
大阪地決平６・11・９税資206号204頁…… 192
最判平６・11・22民集48巻７号1379頁…… 651
東京地判平６・11・30税資206号475頁…… 712
最判平６・12・６税資206号582頁…… 143
京都地判平6・12・14訟月42巻10号2515頁… 725
那覇地判平６・12・14判時1541号72頁…… 214
東京地判平6・12・16訟月41巻12号2956頁… 194

[平成７年]

広島地判平7・2・22訟月41巻12号3118頁… 671、677
松山地判平７・２・24訟月42巻10号2533頁… 333
高松地判平７・４・25税資209号246頁…… 385
最判平７・４・28民集49巻４号1193頁…… 641
最判平７・６・20税資209号1048頁 … 379、407
東京地判平7・6・30行集46巻6・7号659頁… 294
東京高判平７・９・28税資213号772頁…… 174
大阪地判平７・10・３税資214号１頁 …… 373
静岡地判平7・10・13行集46巻10・11号903頁… 444
大阪地判平７・10・17判時1569号39頁…… 146
千葉地判平７・12・18税資214号799頁…… 282
最判平７・12・19民集49巻10号3121頁…… 369
横浜地判平７・12・20訟月43巻７号1709頁… 703
大阪地判平７・12・21判タ910号111頁…… 725

[平成８年]

名古屋高判平8・1・31行集47巻1・2号74頁… 316
大阪地判平８・２・７判時1590号102頁 … 758
高松高判平８・２・26税資215号672頁…… 671
東京地判平８・２・28判時1568号44頁…… 583
東京高判平８・３・28訟月42巻12号3057頁… 506
東京地判平８・３・29税資217号1258頁 … 322
仙台高判平８・４・12税資216号44頁 …… 175
東京高判平８・４・22訟月43巻７号1690頁…90
東京高判平８・４・26税資216号311頁…… 173
東京高判平８・５・13税資216号355頁…… 214
東京高判平８・５・15訟月43巻６号1542頁… 725
大阪高判平８・６・28税資216号739頁…… 373
静岡地判平８・７・18行集47巻７・８号632頁… 332
大阪高判平８・７・25訟月44巻12号2201頁 … 243
大阪高判平８・８・29行集47巻７・８号738頁… 146

広島地判平８・９・25税資220号873頁…… 686
東京高判平８・10・２訟月43巻７号1699頁… 686、703、723
東京高判平８・10・16税資221号54頁 …… 584
広島地判平８・10・23税資221号170頁…… 181
大阪高判平８・10・30訟月44巻３号128頁… 686
東京地判平８・11・29判時1602号56頁… 117、667、671
東京地判平８・12・13訟月44巻３号390頁… 580

[平成９年]

徳島地判平９・２・28税資222号701頁…… 667
福岡高那覇支判平９・３・25税資222号1202頁… 706
大阪高判平９・４・15訟月44巻８号1461頁… 758
東京地判平９・４・25訟月44巻11号1952頁… 451
東京高判平９・５・22行集48巻５・６号410頁… 136
福岡地判平９・５・27行集48巻５・６号456頁… 608
東京地判平９・８・８行集48巻７・８号539頁… 589
東京地判平９・８・28行集48巻７・８号600頁… 602
広島高判平９・９・12訟月44巻12号2225頁… 671、677、686
東京高判平９・９・25行集48巻９号661頁… 491
最判平９・10・７刑集51巻９号716頁 …… 647
札幌地判平９・10・17税資229号46頁 …… 685
最判平９・10・28税資229号340頁…… 173
最判平９・11・13税資229号546頁…… 373
東京高判平９・11・20訟月51巻９号2475頁… 744

[平成10年]

最判平10・１・27税資230号152頁…… 243
最判平10・２・24集民187号169頁……90
東京地判平10・２・24判タ1004号142頁 … 321
高松高判平10・２・26税資230号844頁…… 667
大阪高判平10・３・19判タ1014号183頁 … 765
徳島地判平10・３・20税資231号179頁…… 685
東京高判平10・４・28税資231号866頁… 450、667、671
東京地判平10・５・13訟月47巻１号199頁 … 260、313
東京高判平10・７・15訟月45巻４号774頁 …52
広島高判平10・８・26税資237号1049頁 … 686
名古屋地判平10・９・11訟月46巻６号3047頁… 253
大阪地判平10・10・28訟月48巻10号2587頁… 649
最判平10・11・10集民190号145頁…… 329
最判平10・11・27税資239号139頁…… 667
東京高判平10・12・15訟月45巻８号1553頁… 491
名古屋高判平10・12・25訟月46巻６号3041頁… 254

[平成11年]

最判平11・１・21集民191号127頁…… 757
徳島地判平11・１・22税資240号112頁…… 760
東京地判平11・１・29判タ1041号176頁 … 592
最判平11・１・29税資240号407頁…… 671
大阪地判平11・１・29税資240号522頁……55
大阪地判平11・２・26訟月47巻５号977頁 … 3
東京地判平11・３・25訟月47巻５号1163頁… 580
山形地判平11・３・30訟月47巻６号1559頁… 700
奈良地判平11・４・21税資242号184頁…… 667
福岡高判平11・４・27訟月46巻12号4319頁… 187
東京高判平11・５・31訟月51巻８号2135頁… 451
最判平11・６・10訟月47巻５号1188頁…… 176
広島地判平11・６・15税資243号316頁…… 686
東京高判平11・６・21高民集52巻26頁…… 260
東京高判平11・８・30訟月47巻６号1616頁… 145
東京高判平11・８・31税資244号552頁…… 593
東京高判平11・９・29訟月47巻２号351頁…35、639
岡山地判平11・10・６税資244号1073頁… 685、696
福岡高判平11・11・19税資245号327頁…… 451

[平成12年]

大阪高判平12・１・18民集60巻１号307頁… 256
東京高判平12・１・26訟月46巻12号4365頁 … 153、160、583
神戸地判平12・２・８訟月50巻７号2110頁… 254
京都地判平12・２・25訟月46巻９号3724頁… 677
最決平12・３・10民集54巻３号1073頁…… 206
最決平12・３・10訟月47巻４号897頁 …… 192
千葉地判平12・３・27訟月47巻６号1657頁… 580
前橋地判平12・５・31民集58巻９号2472頁… 685
最判平12・６・８税資247号1165頁 …… 593
岐阜地判平12・７・13税資248号140頁…… 685
熊本地判平12・７・27訟月47巻11号3431頁… 537
広島地判平12・８・31税資248号633頁…… 685
東京高判平12・９・26税資248号829頁…… 243
大阪高判平12・11・２税資249号457頁…… 243
仙台地判平12・11・14税資249号524頁…… 761
東京地判平12・11・30訟月48巻11号2785頁… 667
広島高岡山支判平12・12・26税資249号1253頁… 696

[平成13年]

福井地判平13・１・17訟月48巻６号1560頁… 438
東京高判平13・１・30民集58巻９号2529頁… 685

大阪高判平13・2・2訟月48巻8号1859頁… 3
大阪地判平13・3・8税資250号順号8852… 773
東京高判平13・3・15訟月48巻7号1791頁… 563
名古屋地決平13・3・21税資250号順号8860… 190
最決平13・4・13税資250号順号8882 …… 243
高松高判平13・4・17税資250号順号8883…61、761
東京高判平13・4・25訟月48巻7号1812頁… 654
名古屋高決平13・5・21税資250号順号8902… 190
名古屋地判平13・5・30税資250号順号8910… 344
東京高判平13・7・5税資251号順号8942… 667
東京高判平13・7・5税資251号順号8943… 454
最判平13・7・13集民202号673頁…… 302
大阪高判平13・7・26訟月48巻10号2567頁… 415、649
大阪高判平13・11・1判時1794号39頁…… 550
大阪高判平13・11・27税資251号順号9025… 686
東京高判平13・12・6訟月49巻11号3234頁… 214
釧路地判平13・12・18訟月49巻4号1334頁… 550
名古屋高判平13・12・25税資251号順号9043… 344

[平成14年]

東京地判平14・1・22訟月50巻6号1802頁… 633
長崎地佐世保支判平14・2・4税資252号順号9061 … 762
大阪地判平14・3・1税資252号順号9081… 686
名古屋高金沢支判平14・5・15税資252号順号9121… 435、438
大阪高判平14・7・25訟月49巻5号1617頁…52
岡山地判平14・8・21税資252号順号9175 …40
東京高判平14・8・29訟月50巻3号1052頁… 254
神戸地判平14・9・12訟月50巻3号1096頁… 403
東京地判平14・9・13税資252号順号9189… 443
東京高判平14・9・17訟月50巻6号1791頁… 634
東京高判平14・9・18訟月50巻11号3335頁… 181、555
東京高判平14・9・24訟月50巻5号1657頁… 646
大阪高判平14・10・10訟月50巻7号2065頁… 254
最判平14・10・15税資252号順号9213 …… 438
広島地決平14・10・25税資252号順号9220… 198
松山地決平14・11・20訟月50巻1号216頁… 200
大阪高判平14・12・26訟月50巻4号1387頁…52

[平成15年]

高松高判平15・1・10訟月51巻1号153頁… 678
高松高決平15・1・22訟月50巻1号231頁… 200
最判平15・2・27税資253号順号9294 …… 491
広島高岡山支判平15・4・10税資253号順号9319…40
広島高決平15・4・14税資253号順号9320… 198
最判平15・4・25訟月50巻7号2221頁… 51、53
仙台高判平15・5・8税資253号順号9339… 700
東京高判平15・5・20訟月50巻5号1663頁… 646
東京地判平15・7・17判時1871号25頁… 667、671
大阪高判平15・8・27税資253号順号9416… 302、735
大阪高判平15・8・29税資253号順号9421… 773
東京高判平15・9・9高民集56巻3号1頁… 442
さいたま地判平15・9・10税資253号順号9429… 301
最決平15・9・12税資253号順号9434 …… 198
東京高決平15・11・18訟月51巻1号225頁… 201

[平成16年]

高松高判平16・1・15訟月50巻10号3054頁… 634
神戸地判平16・1・21税資254号順号9523 …80
東京地判平16・1・30訟月51巻8号2183頁… 656
京都地判平16・1・30税資254号順号9545… 254
東京高判平16・2・5税資254号順号9551… 252
東京地決平16・2・17判時1891号59頁…… 188
最決平16・2・20判時1862号154頁 …… 194
仙台高判平16・3・12税資254号順号9593… 301
東京高判平16・3・16訟月51巻7号1819頁… 186、319
さいたま地判平16・4・14判タ1204号299頁 … 320
東京地判平16・4・19訟月51巻9号2538頁… 737
東京高決平16・5・6判時1891号56頁… 188、199
東京地判平16・5・14税資254号－141順号9648… 441
横浜地判平16・5・19税資254号順号9649… 318
最判平16・7・13集民214号751頁…… 350
最判平16・7・13訟月51巻8号2116頁…… 100
最判平16・7・20集民214号1071頁 …… 451
東京高判平16・7・21訟月51巻8号2176頁… 656
大阪地判平16・8・27税資254号順号9726… 225
最判平16・9・7集民215号13頁 …… 744
新潟地判平16・9・16税資254号順号9750… 157
大阪高判平16・9・29訟月51巻9号2482頁… 642
大阪高判平16・9・29税資254号順号9761 …80
大阪高判平16・10・27税資254号順号9796… 659
名古屋地判平16・10・28判タ1204号224頁… 265
最判平16・10・29刑集58巻7号697頁 …… 379
最判平16・10・29税資254号順号9803 …… 735
最判平16・11・2集民215号517頁…… 343
東京地判平16・11・9税資254号順号9809… 771
東京地判平16・11・16税資254号順号9819… 774
名古屋地判平16・11・25税資254号順号9833… 685
東京高判平16・11・30訟月51巻9号2512頁… 659、737

東京高判平16・12・8税資254号順号9850… 318
最判平16・12・16民集58巻9号2458頁… 234、603、677
最判平16・12・17集民215号975…… 759
最判平16・12・20集民215号1005頁 …… 677
最判平16・12・24民集58巻9号2637頁…… 381

[平成17年]

東京高判平17・1・12税資255号順号9884… 569
最判平17・1・17民集59巻1号28頁……38、645
最判平17・1・25民集59巻1号64頁…… 304
東京地判平17・1・28判タ1204号171頁 … 562
最判平17・2・1民集59巻2号245頁 …… 595
最判平17・2・1集民216号279頁…… 316
東京高判平17・2・17訟月52巻4号1217頁… 585
名古屋地判平17・3・3判タ1238号204頁… 323
東京高判平17・3・8税資255号順号9952… 157
最判平17・3・10民集59巻2号379頁 …… 675
大阪高判平17・3・29税資255号順号9978… 768
仙台高決平17・4・12税資255号順号9989… 190
東京高判平17・4・13税資255号順号9993… 772
最判平17・4・14訟月52巻4号1256頁……90
東京地判平17・4・22税資255号順号10009… 679
東京高判平17・4・27訟月52巻3号960頁… 629
東京高判平17・4・27訟月52巻10号3209頁… 325
福岡地判平17・5・12税資255号順号10021… 138
東京地判平17・5・13判タ1204号143頁 … 214
東京地判平17・7・1訟月54巻2号493頁… 734
名古屋高判平17・9・8税資255号順号10120… 323
東京地判平17・9・9訟月52巻7号2349頁… 646
東京高判平17・9・29訟月52巻8号2602頁… 307
最決平17・10・14民集59巻8号2265頁…… 196
名古屋高判平17・10・27税資255号順号10180… 265
最判平17・11・8訟月52巻11号3503頁……92
大阪高決平17・11・22税資255号順号10206… 199
名古屋地判平17・11・24判タ1204号114頁… 286
最判平17・12・7民集59巻10号2645頁…… 153
千葉地判平17・12・13訟月54巻3号806頁… 770
東京地判平17・12・15税資255号順号10231… 685
東京地判平17・12・16訟月53巻3号871頁 … 304
最判平17・12・19民集59巻10号2964頁… 235、498
東京地決平17・12・20税資255号順号10246… 111
東京高判平17・12・21訟月54巻2号472頁… 734

[平成18年]

最判平18・1・19民集60巻1号65頁……70、154
最判平18・1・24民集60巻1号252頁… 257、424
最判平18・1・24訟月52巻12号3656頁……92
最判平18・1・24判時1923号20頁…… 367
東京地判平18・1・24税資256号順号10275… 138
東京高判平18・1・24税資256号順号10276… 678
名古屋高判平18・2・9訟月53巻9号2645頁…27
最判平18・2・23集民219号491頁…… 236、498
高松高判平18・2・23訟月52巻12号3672頁… 243
東京地判平18・2・24判時1969号50頁…… 225
最判平18・3・1民集60巻2号587頁 …… 1、5
最判平18・3・24税資256号順号10353…… 253
東京高判平18・4・12税資256号順号10365… 667、671
最判平18・4・20民集60巻4号1611頁… 625、644
最判平18・4・20集民220号141頁…… 317
最判平18・4・25民集60巻4号1728頁…39、325、644
広島地判平18・5・30税資256号順号10409… 286
東京高判平18・6・29税資256号順号10440… 450
東京地判平18・8・30税資256号順号10492… 133
最決平18・10・6税資256号順号10525…… 243
高松高判平18・10・13訟月54巻4号875頁… 524
最判平18・10・24民集60巻8号3128頁…92、628
東京地判平18・10・26訟月54巻4号922頁… 511
東京高決平18・11・7税資256号順号10566… 199
静岡地決平18・11・9公刊物未登載…… 198
最判平18・11・16集民222号243頁……92
山形地判平18・12・5訟月54巻4号993頁… 333
名古屋地判平18・12・13税資256号順号10599… 255

[平成19年]

福岡地判平19・1・16訟月53巻9号2740頁… 384
大阪高判平19・1・18税資257号順号10612… 378
福岡高判平19・1・31税資257号順号10625… 138
東京地判平19・2・9税資257号順号10630… 103
東京高判平19・2・27訟月54巻3号791頁… 771
名古屋高判平19・3・8税資257号順号10647… 267
富山地判平19・3・14税資257号順号10655… 773
仙台高判平19・3・27訟月54巻4号983頁… 333
東京高決平19・3・30訟月54巻5号1143頁… 198、205
東京地判平19・4・20税資257号順号10699… 319
東京地判平19・6・12税資257号順号10725 80
福岡高判平19・6・19訟月53巻9号2728頁… 384

東京地決平19・6・26訟月54巻9号2074頁… 198、205
最判平19・7・6集民225号39頁 ……92、628
東京高決平19・7・18訟月54巻9号2065頁… 198、205
名古屋高判平19・7・26税資257号順号10757… 255
最判平19・8・23税資257号順号10765…… 734
大阪地決平19・9・21判タ1268号183頁 … 190
最判平19・9・28民集61巻6号2486頁… 529、533
東京高判平19・10・30訟月54巻9号2120頁… 325
東京高判平19・10・31判タ1280号149頁 … 685
最判平19・11・1民集61巻8号2733頁…… 757
大阪高決平19・11・14税資257号順号10824… 190
東京地判平19・12・7訟月54巻8号1652頁… 502、512、515
最決平19・12・11税資257号順号10847…… 256
東京高判平19・12・19税資257号順号10851… 104

[平成20年]

東京地判平20・2・15判時2005号3頁…… 415
東京高判平20・1・23裁判所HP…… 355
大阪地判平20・2・29判タ1267号196頁 … 307
大阪地判平20・2・29判タ1268号164頁 … 307
東京高判平20・3・12金判1290号32頁…… 493
大阪地判平20・7・11訟月55巻10号3093頁… 510
大阪地判平20・7・24判タ1295号216頁 … 494
最判平20・9・12集民228号617頁…… 353
最判平20・9・16民集62巻8号2089頁…… 424
大阪地判平20・9・19訟月58巻5号2159頁……55
東京地判平20・10・3訟月55巻7号2574頁… 534
東京高判平20・10・8税資258号順号11047… 725
東京高判平20・10・30税資258号順号11061… 502、503、509、512
東京地判平20・11・14税資258号順号11076… 685
東京高判平20・11・27訟月56巻2号130頁 … 287
東京地判平20・11・28税資258号順号11091…40
大阪高判平20・12・19訟月56巻1号1頁… 304

[平成21年]

大阪地判平21・1・22税資259号順号11121… 685
大阪地判平21・1・30訟月57巻2号344頁… 138
東京高判平21・2・18訟月56巻5号1644頁… 415、649
東京地判平21・2・27判タ1355号123頁 … 246
長崎地判平21・3・10税資259号順号11153… 451
大阪高判平21・4・22税資259号順号11185… 298
大阪高判平21・4・24税資259号順号11188… 494
東京地判平21・4・28訟月56巻6号1848頁… 366
大分地判平21・7・6税資259号順号11239… 280
最判平21・7・10民集63巻6号1092頁……46
東京地判平21・7・24税資259号順号11250… 294
東京高判平21・9・29税資259号順号11279… 772
名古屋地判平21・9・30判時2100号28頁 … 280
大阪高判平21・10・16訟月57巻2号318頁… 3、138、377
最判平21・10・29民集63巻8号1881頁…… 526
最判平21・12・4集民232号541頁…… 526

[平成22年]

大阪高判22・1・27税資260号-14順号11370… 510
東京地判平22・2・12税資260号順号11378… 737
最判平22・3・2民集64巻2号420頁 …… 228
東京高判平22・3・24訟月58巻2号346頁… 444
東京地判平22・3・26税資260号順号11407… 294
最判平22・3・30集民233号327頁…… 283
東京地判平22・4・16税資260号順号11420… 316
大阪高判平22・5・20訟月58巻5号2132頁……55
東京高判平22・5・27訟月58巻5号2194頁… 259
名古屋高判平22・6・24税資260号順号11460… 280
最判平22・7・6民集64巻5号1277頁…… 281
最判平22・7・16集民234号263頁…… 563、566
東京地判平22・7・28判タ1356号98頁…… 222
東京高判平22・8・26税資260号順号11497… 451
東京地判平22・9・10訟月58巻6号2425頁… 433
東京高判平22・9・15税資260号順号11511… 366
東京地判平22・10・8訟月57巻2号524頁… 323
福岡高判平22・10・12税資260号順号11530… 280
最判平22・10・15民集64巻7号1764頁…… 550
東京高判平22・10・20税資260号順号11536… 173
仙台高判平22・12・8税資260号順号11568… 283
東京地判平22・12・14税資260号順号11570…80、138
東京高判平22・12・16訟月57巻4号864頁… 558、585

[平成23年]

最判平23・1・14民集65巻1号1頁 237、736
金沢地判平23・1・21訟月57巻11号2491頁… 649
最判平23・2・18集民236号71頁… 242、262、274、562
東京高判平23・2・23訟月58巻1号193頁… 282
東京高判平23・2・24訟月58巻6号2464頁… 433
高松高判平23・3・4訟月58巻1号216頁 …54
福岡高判平23・3・11税資261号順号11638… 454
最判平23・3・22民集65巻2号735頁 …… 735
大阪地判平23・3・24税資261号順号11650… 685、702
大阪高判平23・3・24税資261号順号11651… 737

津地判平23・3・31税資261号順号11658……53
東京高判平23・4・14税資261号順号11668… 316
京都地判平23・4・14税資261号順号11669… 307
大阪地判平23・4・22判時2119号79頁…… 770
最判平23・4・28税資261号順号11680…… 138
最判平23・6・7民集65巻4号2081頁… 663、665
東京高判平23・6・29税資261号順号11705… 323
新潟地判平23・7・15税資261号順号11712…54
東京地判平23・8・9判時2145号17頁…… 336
東京高判平23・8・30訟月59巻1号1頁… 538
福岡高判平23・9・8訟月58巻6号2471頁… 348
東京地判平23・9・8税資261号順号11751…51
東京高判平23・9・21訟月58巻6号2513頁… 331
最判平23・9・22民集65巻6号2756頁…… 4
最判平23・9・30訟月58巻10号3603頁…… 5
名古屋高判平23・9・30税資261号順号11776…53
東京高判平23・10・6訟月59巻1号173頁… 348
大阪地判平23・10・14訟月59巻4号1125頁… 312
福岡地判平23・11・11税資261号順号11807… 318、320
大阪地判平23・11・18税資261号順号11812… 181
東京地判平23・12・1訟月60巻1号94頁… 516
札幌高判平23・12・2税資261号順号11825… 569
東京地判平23・12・7税資261号順号11828… 769
千葉地判平23・12・13税資261号順号11831… 686

[平成24年]

最判平24・1・13民集66巻1号1頁…… 229
最判平24・1・16集民239号555頁…… 628
東京地判平24・1・24判時2147号44頁…… 356
東京地判平24・1・31訟月58巻8号2970頁… 436
最判平24・2・9民集66巻2号183頁 …… 108
福岡高宮崎支判平24・2・15訟月58巻8号3073頁… 338
大阪高判平24・2・16訟月58巻11号3876頁… 292
大阪高判平24・2・16税資262号順号11882… 735
東京高判平24・2・22税資262号順号11887… 322
東京地判平24・2・28訟月58巻8号3020頁… 103
大阪地判平24・2・28訟月58巻11号3913頁… 279
広島高判平24・3・1訟月58巻8号3045頁… 337
東京地判平24・3・2判時2180号18頁…… 567
大阪高判平24・3・8訟月59巻6号1733頁… 770
大阪高判平24・3・16訟月58巻12号211頁… 589
東京高判平24・4・10税資262号順号11927… 167
札幌高判平24・4・20税資262号順号11933… 569
大阪高判平24・4・26訟月59巻4号1143頁… 312
東京地判平24・4・27訟月59巻7号1937頁… 510、520
東京地判平24・5・17税資262号順号11952… 686
横浜地判平24・5・23税資262号順号11954…80
東京高判平24・5・24税資262号順号11955…51
東京地判平24・7・3税資262号順号11985… 240
東京地判平24・7・20訟月59巻9号2536頁… 534、539
神戸地判平24・7・31税資262号順号12015… 146
東京高判平24・9・19判時2170号20頁…… 336
福岡高判平24・9・20税資262号順号12041… 318、320
東京地判平24・9・21税資262号順号12043… 302
東京地判平24・9・25判時2181号77頁…… 634
大阪地判平24・9・26訟月60巻2号445頁 … 601
東京地判平24・10・9訟月59巻12号3182頁… 431
東京地判平24・10・11税資262号順号12062… 537
さいたま地判平24・11・7税資262号順号12090… 686
神戸地判平24・11・27税資262号順号12097… 593
東京地判平24・11・28訟月59巻11号2895頁… 435、439
大阪高判平24・11・29税資262号順号12099… 534
東京高判平24・11・29税資262号順号12101… 436

[平成25年]

大阪高判平25・1・18判時2203号25頁…… 665
東京高判平25・2・21税資263号順号12152… 168
東京高判平25・2・28税資263号順号12157… 567
東京高判平25・3・14訟月60巻1号149頁… 518
東京高判平25・3・14訟月59巻12号3217頁… 431
東京高判平25・3・28税資263号順号12187… 521
神戸地判平25・3・29税資263号順号12191… 766
名古屋高判平25・4・3訟月60巻3号618頁… 270
大阪高判平25・4・11訟月60巻2号472頁… 601
東京地判平25・4・18税資263号順号12202… 677
東京高判平25・4・25税資263号順号12209… 357
東京高判平25・5・29税資263号順号12220… 176
東京地判平25・5・30判時2208号6頁…… 139
東京高判平25・7・19訟月60巻5号1089頁… 387
東京地判平25・7・30訟月60巻5号1138頁…36、223
大阪地判平25・8・27税資263順号12275… 287、336
東京地判平25・9・27税資263号順号12298… 287
東京高判平25・10・17税資263号順号12312… 677
東京地判平25・10・22訟月60巻11号2423頁… 316
東京地判平25・10・22税資263号順号12314… 572
広島高松江支判平25・10・23訟月60巻6号1379頁… 345
東京地判平25・10・30訟月60巻12号2668頁 51
東京地判平25・11・12税資263号順号12331… 677

神戸地判平25・12・13判時2224号31頁…… 280

[平成26年]

広島高判平26・1・29訟月61巻4号811頁… 647
東京高判平26・2・5判時2235号3頁…… 269
東京高判平26・2・12税資264号順号12405… 299
東京地判平26・2・18税資264号順号12412…53
大阪高判平26・2・27税資264号順号12419… 287
東京地判平26・3・11税資264号順号12426… 677
東京高判平26・3・27税資264号順号12442… 677
最決平26・3・27税資264号順号12444…… 677
東京高判平26・4・9訟月60巻11号2448頁… 316
福岡地判平26・4・22税資264号順号12458… 336
東京高判平26・4・23訟月60巻12号2655頁……51
岡山地判平26・4・23税資264号順号12459… 686
東京地判平26・6・27訟月61巻8号1660頁… 146
東京地判平26・7・18税資264号順号12510… 432
東京地判平26・8・28税資264号順号12520… 501、520、521
名古屋地判平26・9・4訟月62巻11号1968頁… 139
東京高判平26・10・15税資264号順号12543… 677
東京高判平26・10・30税資264号順号12560…53
福岡地判平26・11・4税資264号順号12562… 677
東京高判平26・11・19税資264号順号12568… 432
最判平26・12・12集民248号165頁…… 614

[平成27年]

大阪地判平27・1・23税資265号順号12592… 339
東京高判平27・2・25訟月61巻8号1627頁… 146
東京地判平27・2・26税資265号順号12613… 308
最判平27・3・10刑集69巻2号434頁 …… 321
東京高判平27・3・19訟月61巻10号1966頁… 294、323
神戸地判平27・3・19税資265号順号12633… 117
東京高判平27・3・25訟月61巻11号1995頁… 449
東京地判平27・3・26訟月62巻3号441頁… 594
最決平27・4・17税資265号順号12653…… 677
東京高判平27・5・13税資265号順号12569… 522、672
松山地判平27・6・9判タ1422号199頁 … 667
最判平27・6・12民集69巻4号1121頁…… 266
東京地判平27・6・18税資265号順号12681… 336
東京地判平27・6・25税資265号順号12683… 568
最判平27・7・17民集69巻5号1253頁…… 268
長崎地判平27・10・5税資265号順号12731… 316
最判平27・10・8集民251号1頁 …… 301、735
東京地判平27・10・8税資265号順号12737… 332
東京高判平27・10・14訟月62巻7号1296頁… 309
大阪高決平27・11・18公刊物未登載…… 198
福岡高判平27・11・26税資265号順号12759… 686
東京高判平27・12・17訟月62巻8号1404頁… 568
大阪地判平27・12・18訟月63巻4号1183頁… 313

[平成28年]

東京高判平28・2・9税資266号順号12797… 594
東京高判平28・2・17税資266号順号12800… 294、324
東京高判平28・2・26判タ1427号133頁 … 287
最判平28・2・29民集70巻2号242頁… 449、474、475、476
最判平28・2・29民集70巻2号470頁 …… 474
福岡高判平28・3・25税資266号順号12833… 316
東京地判平28・5・13訟月63巻11号2404頁… 540
東京地判平28・5・19税資266号順号12856… 737
福岡高宮崎支決平28・5・26判時2329号55頁… 198
東京地判平28・5・27税資266号順号12859… 312
大阪高判平28・6・17税資266号順号12869… 117
東京地判平28・7・20税資266号順号12887… 568
広島地判平28・7・20税資266号順号12885… 677
東京高判平28・9・29訟月63巻7号1860頁… 324
東京地判平28・9・30税資266号順号12909… 344
福岡地判平28・10・14税資266号順号12916… 302
仙台地判平28・10・19税資266号順号12919… 491
広島高松江支決平28・11・9公刊物未登載… 190
東京高判平28・11・17税資266号順号12934… 312
宮崎地判平28・11・25税資266号順号12937… 678
東京地判平28・11・29訟月64巻9号1387頁… 338
東京高判平28・12・1税資266号順号12942… 737
東京地判平28・12・22税資266号順号12949… 269

[平成29年]

広島高判平29・2・2税資267号順号12973… 678
広島高判平29・2・8民集72巻4号353頁… 282
最決平29・3・2税資267号順号12985…… 568
東京地判平29・3・3税資267号順号12986… 568
東京地判平29・3・9税資267号順号12992… 222
東京地判平29・3・10訟月64巻6号954頁 …53
大阪高判平29・3・17税資267号順号12997… 214
広島高松江支判平29・3・27税資267号順号13002… 345
福岡高判平29・3・28税資267号順号13003… 302
仙台高判平29・3・29税資267号順号13004… 491
東京地判平29・4・11税資267号順号13005… 501
東京高判平29・4・13税資267号順号13010… 344

福岡高宮崎支判平29・5・24税資267号順号13022… 678
大阪地判平29・6・15税資267号順号13024… 569
最決平29・7・25税資267号順号13036…… 678
東京高判平29・8・28訟月64巻5号826頁… 430
東京高判平29・8・30税資267号順号13044… 222
東京高判平29・9・13訟月64巻6号932頁 …53
名古屋地判平29・9・21税資267号順号13064… 743
東京高判平29・9・28税資267号順号13068… 324
大阪高判平29・9・28訟月64巻2号244頁… 339
最決平29・10・4民集71巻8号1221頁…… 202
東京地判平29・10・13訟月65巻2号151頁… 433
最判平29・10・24民集71巻8号1522頁…… 534
東京高判平29・10・26税資267号順号13084… 538
東京地判平29・11・24訟月65巻12号1655頁… 523
東京高判平29・12・6訟月64巻9号1366頁… 338
最判平29・12・15民集71巻10号2235頁…… 324

[平成30年]

東京地判平30・3・13訟月65巻8号1228頁… 352
東京高判平30・4・18税資268号順号13143…62
東京地判平30・4・19判時2405号3頁… 280、295
東京高判平30・4・25訟月65巻2号133頁… 433
神戸地判平30・7・11税資268号順号13167… 346
長野地判平30・9・7訟月65巻11号1634頁… 338
東京地判平30・9・19税資268号順号13188…72
最判平30・9・25民集72巻4号317頁 …… 244
東京高判平30・10・31訟月65巻8号1267頁… 353
福岡高判平30・11・27税資268号順号13213… 280、296、324

[平成31年]

大阪高判平31・1・31税資269号順号13236… 346
神戸地判平31・2・13税資269号順号13240… 164
福岡地判平31・3・6訟月66巻2号219頁… 355

[令和元年]

東京高判令元・5・22訟月65巻11号1657頁… 338
東京地判令元・6・27訟月66巻5号521頁… 476
東京高判令元・7・9訟月65巻12号1745頁… 524
福岡高判令元・7・31訟月66巻2号261頁… 355
大阪高判令元・9・12税資269号順号13310… 164
東京高判令元・9・26訟月66巻4号471頁… 600
東京地判令元・9・26税資269号順号13318…62、631
東京高判令元・9・26税資269号順号13319号… 600
東京地判令元・10・18訟月67巻9号1368頁… 439
東京地判令元・11・1税資269号順号13339… 609
東京高判令元・12・4税資269号順号13351号… 600
東京高判令元・12・11訟月66巻5号593頁… 476

[令和2年]

大阪高判令2・1・24訟月66巻9号1133頁… 146、334
東京地判令2・2・28税資270号順号13386… 526
東京高判令2・3・4税資270号順号13389…63、631
東京地判令2・3・18税資270号順号13401… 347
最判令2・3・24集民263号63頁 …… 233、310
大阪高判令2・5・22訟月66巻12号1991頁… 339
千葉地判令2・6・30訟月67巻5号701頁… 339
最判令2・7・2民集74巻4号1030頁…… 394
広島高岡山支判令2・8・13税資270号順号13438… 622
東京地判令2・9・3訟月68巻9号887頁… 544
東京高判令2・11・4訟月67巻8号1276頁… 324
東京地判令2・11・26税資270号順号13486… 522
東京高判令2・12・2訟月67巻9号1354頁… 439
広島高判令2・12・16税資270号順号13499… 173
東京地判令2・12・22税資270号順号13501… 622

[令和3年]

東京高判令3・2・10税資271号順号13522… 347
東京地判令3・2・26税資271号順号13530… 632
福岡地判令3・3・10税資271号順号13540… 593
最判令3・3・11民集75巻3号418頁 …… 419
東京高判令3・4・14判時2550号5頁…… 470
大阪地判令3・4・22税資271号順号13553… 146
東京高判令3・4・28訟月69巻9号970頁… 653
東京地判令3・6・2税資271号順号13572… 590
最判令3・6・24民集75巻7号3214頁……58
最判令3・6・24訟月68巻7号599頁 …… 146
東京高判令3・7・7訟月68巻9号875頁… 544
東京地判令3・10・6税資271号順号13613 63
大阪地判令3・11・26判タ1503号58頁…… 550
東京高決令3・11・26公刊物未登載…… 199
福岡高判令3・12・7税資271号順号13639… 593
東京地判令3・12・23税資271順号13650 173

[令和4年]

東京高判令4・1・14訟月69巻6号695頁… 631
東京地判令4・1・21公刊物未登載…… 594
東京地判令4・2・14公刊物未登載…… 304
東京地判令4・2・25公刊物未登載… 42、55、758、763

東京高判令４・３・10裁判所ＨＰ…… 522
東京地判令４・４・12公刊物未登載…… 609
東京高裁令４・４・14公刊物未登載…… 371
東京地判令４・４・15ジュリ1584号10頁…64、590
最判令４・４・19民集76巻４号411頁…93、566、569、571
最判令４・４・19民集76巻４号4111頁…… 6
最判令４・４・21集民76巻４号480頁 …… 448
東京高判令４・５・18公刊物未登載…… 590
東京高判令４・６・２公刊物未登載……63
最判令４・６・21公刊物未登載…… 593
大阪地判令４・６・30公刊物未登載…… 222
東京高判令４・７・27訟月69巻４号434頁… 536
東京高判令４・８・25公刊物未登載……65
東京地裁令４・９・14公刊物未登載… 495、734
東京高判令４・９・28公刊物未登載…… 304
前橋地判令４・９・30公刊物未登載…… 223
東京高判令４・10・31公刊物未登載……55
東京高判令４・12・８公刊物未登載……64、590
最判令４・12・９公刊物未登載……63
長野地判令４・12・９公刊物未登載…… 346
福岡地判令４・12・14公刊物未登載…… 679

［令和５年］

東京高判令５・１・25公刊物未登載…42、594、758
大阪地判令５・１・30公刊物未登載…… 767
最判令５・３・６民集77巻３号440頁 …… 601
最判令５・３・６判タ1511号97頁…… 627
東京地判令５・３・８公刊物未登載…… 686
東京地判令５・３・14公刊物未登載……41、673
東京地判令５・４・12公刊物未登載…… 274
東京高判令５・４・19公刊物未登載…… 347
東京高裁令５・４・26公刊物未登載… 495、734
東京地判令５・５・12公刊物未登載…… 443
福岡高判令５・６・30公刊物未登載…… 679
東京地判令５・７・20公刊物未登載…… 668
東京高判令５・７・26公刊物未登載…… 281
東京高判令５・８・３公刊物未登載…… 346
東京高判令５・９・14公刊物未登載…… 410
東京地判令５・10・31公刊物未登載…… 417
最判令５・11・６裁判所ＨＰ…… 146、531
東京高判令５・11・15公刊物未登載…… 723