

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	非永住者以外の居住者	全ての所得
(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 (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

第1 所得税

	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

第1 所得税

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、合法的利得のみでなく、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

第1 所得税

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蝟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、所得税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。

- (4) 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、

第1 所得税

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填に当たるものは所得であるが、実損害の補填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實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

第1 所得税

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卷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卷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係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」・所得税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(所得税70条1項、4項、所得税令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(所得税70条2項、4項、所得税令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」(所得税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(所得税71条)。

このように、所得税においては、所得の種類いかに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(所得税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

(7) 意義及び金額

第1 所得税

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

(7) 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)。

(4) 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(所得税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(4)の(注)参照)。

(5) 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

(7) 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(所得税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

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(所得税令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卷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の(東京地判昭61・3・18訟月32卷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

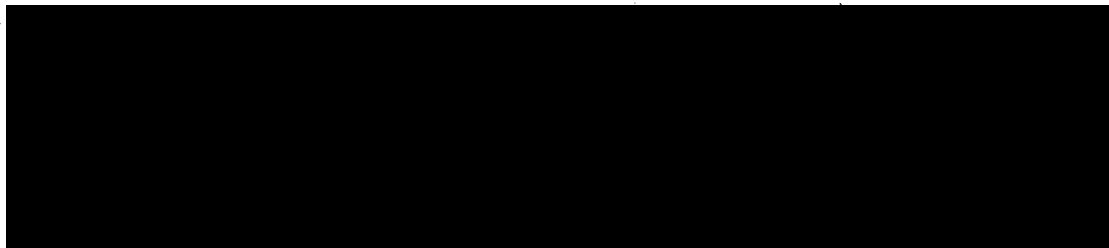
の有無、その取引に費やした精神的肉体的労力の程度、人的・物的設備の有無、その取引の目的、その者の職歴・社会的地位・生活状況などの諸点を総合して、社会通念上事業と言い得るか否かによって判断されるべきであり、5棟10室の規模に至らない不動産貸付けが直ちに社会通念上事業に当たらないということとはできないとしたもの(東京地判平7・6・30行集46巻6・7号659頁)、③契約の解除に伴う保証金の返還及び敷金の返還債務の免除について、保証金の返還については賃料と相殺処理がされていることや、契約の解除により失われる原告の将来賃料収入の補償としての性質を有するとして、所得税法施行令94条1項2号にいう「補償金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。



エ 事業所得

(7) 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(所得税27条1項、所得税令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(所得税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(所得税27条1項)。

(4) 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(所得税69条)、青色申告の承認を受けること(所得税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填部分は事業所得の必要経費の補填となる部分であり事業所得であるとし、退去費用の補填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填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慮しつつ、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つて、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つて、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)、リストラクテッド・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(リストラクテッド・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

(7) 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(所得税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(所得税30条3項、所得税令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

第1 所得税

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、勤務の途中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つて支給されるものであるとか、あるいは、当該勤務関係の性質、内容、労働条件等において重大な変動があつて、形式的には継続してい

る勤務関係が実質的には単なる従前の勤務関係の延長とはみられないなどの特別の事実関係があることを要するものと解すべき」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

第1 所得税

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

(7) 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る、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

第1 所得税

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えることができる。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

第1 所得税

(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は金銭が支払われ、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、マイルストーンペイメント(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られるべきであるから、担保提供の目的を達してこれを買戻した場合に、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觀念すること

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。

(I) 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つた部分の金額を、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つたものとして、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に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用さ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

(7) 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

第1 所得税

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(相続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

(7) 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)。

(4) 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りと判示している。

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、所得発生の原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收受し、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、收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(農地等にあつ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つ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(もともと、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

第1 所得税

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(いわゆるリストラクテッド・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

第1 所得税

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多い。

(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

第1 所得税

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

第1 所得税

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ク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

第1 所得税

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、シャー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る

り、家族構成員の間に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えないとして、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、この別段の定めに関し、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 became 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。

第2 法人税

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行わ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