

第1編 寄稿集

目次

第1章 所得税関係

- 1 無償等による役務提供及び資産の譲渡
- 2 地方公共団体職員の受ける経済的利益
- 3 外交員報酬に対する源泉徴収義務
- 4 損益通算による節税
- 5 投資組合を利用した節税

第2章 法人税関係

- 1 営業権（のれん）の会計と税務
- 2 研究開発費・ソフトウェアの会計と税務
- 3 認定賞与と源泉徴収義務
- 4 代表取締役の退職金
- 5 寄附金課税
- 6 交際費課税された処分が取り消された事例
- 7 適格合併で合併交付金か利益の配当かが争われた事例
- 8 有価証券売却損が仮装経理の修正経理とは認められなかった事例
- 9 公益法人等の収益事業課税（一）
- 10 公益法人等の収益事業課税（二）
- 11 過年度の土地譲渡契約の解除と前期損益修正

第3章 消費税関係

非営利法人等と消費税

第4章 相続税関係

みなし贈与課税における時価

第1章 所得税関係

1 無償等による役務提供及び資産の譲渡

はじめに

個人が無利息貸付など無償による役務の提供を行った場合、従来課税されないとされてきた。しかし課税を認める判決が出ている。そこで無償による役務提供や無償による資産の譲渡・譲受の課税関係の概要を整理してみることにする。

一 平和事件

個人株主（会社代表者でもある）が、同族会社である自社に(株)平和の株式購入資金3,455億円余を無利息、無期限、無担保で貸付けたのに対して、税務署は所得税法157条の同族会社等の行為計算否認規定を適用し株主に利息相当分の雑所得があるものとして課税を行った。

一審の東京地裁は、「個人が法人に金銭を貸し付ける旨の消費貸借契約が無利息で行われることは、原則として通常人として経済的合理性を欠くものといわざるを得ない。そして、当該個人には、かかる不自然、不合理な取引行為によって、独立当事者間で通常行われるであろう利息付き消費貸借契約によれば当然收受できたであろう受取利息相当額の収入が発生しないことになるから、結果的に、個人の所得税負担が減少することになる」「当該法人が倒産すれば株主等が多額の貸し倒れや信用の失墜により多額の損失を被るから、無利息貸付けに合理性があると推認できる等の特段の事情がない限り当該無利息消費貸借は本件規定（所得税法157条）の適用対象になる」として課税処分を容認するとともに、過少申告加算税賦課決定処分についても違法性がないとした。

一方、東京高裁は、所得税更正処分については一部取り消したが大筋で認め、過少申告加算税については国税局職員の書いた解説書では課税されないとするものがあつたことから過少申告加算税賦課決定処分を取り消した。

双方が上告していたが、最高裁は平成16年4月20日に納税者側の課税処分取消しの上告受理申立てに不受理の決定を行い、同年7月20日には過少申告加算税賦課決定処分を取り消す正当な理由があつたとは認めることができないとする判決を下し納税者側の敗訴が確定した。

最高裁は判決の中で、解説書の事例では業績悪化のため資金繰りに窮した会社のために代表者個人が運転資金を無利息で貸し付けたという場合には収入すべき金額がない旨を解説するものであつて、経営責任の観点から社会的、経済的に相当な理由がある貸付けと、本件貸付けのように不合理、不自然な経済活動として同族会社等の行為計算否認規定が適用される貸付けとは事案を異にする

とした。

個人が無償による役務の提供を行った場合には所得税法 36 条の規定から通常課税されないところであるが、今回の事件は相手が同族会社であり所得税の負担を不当に減少させる結果となったとして課税された例外的事例と考えられる。

二 役務の提供を行った者が法人の場合の課税関係

ところで法人が無償により金銭や不動産の貸付等の役務の提供を行った場合には法人税法 22 条 2 項により収益に計上しなければならない。そして収益相当額が相手方に移転したので費用も発生したと考える。役務の提供の性格や相手方に応じ費用は、給与、寄付金、その他の費用等と分かれる。

相手方が役員や従業員であれば給与となり、法人税法上役員報酬が過大となれば過大部分は損金不算入となる。従業員であれば原則として損金算入となり、課税所得が増加するとは限らない。寄付金となれば寄付金の損金算入限度額の計算を行わなければならないが、例外的に業績不振の子会社等の倒産を防止するためにやむを得ず行われるもので合理的な再建計画に基づくものである等その無利息貸付けをしたことについて相当な理由が認められるときは寄付金に該当しない（法人税基本通達 9-4-2）。

三 無償等による役務の提供を受ける者の課税関係

無償等による役務の受け入れについての課税関係は受ける側の立場により異なる。

- ① 法人なり個人事業者の場合、その受け入れによる経済的利益の額は企業活動の成果として企業利益に含まれてくるのであえて収益に計上する必要がない。仮に収益に計上するとしても同額の費用の発生を想定する必要が出てくるので通常両建処理を行わない。
- ② 給与所得者の場合、所得税法基本通達 36-15 (2) ~ (4) により給与所得として課税される。
- ③ 個人が個人から無償又は著しく低い価額で役務の提供を受けた場合、相続税法九条により原則として贈与税が課税される。

四 無償等により資産を譲渡した場合の課税関係

- ① 個人事業者の場合、棚卸資産を贈与又は著しく低い価額により譲渡したとき所得税法 40 条により総収入金額に計上しなければならない。
- ② 個人が譲渡所得等の起因となる資産を贈与したり、2 分の 1 未満の低額で譲渡しても、所得税法 59 条により課税されない。ただし、相手が法人で無償及び 2 分の 1 未満の低額譲渡の場合、資産の時価により譲渡所得等の課税が行われる。時価の 2 分の 1 以上の対価で譲渡した場合には、課税されない

のであるが、相手が同族会社の場合に限って同族会社の行為計算否認規定が優先して時価により課税される場合がある（所基通59-3）。

③ 法人が資産を無償譲渡した場合、資産の時価で譲渡したものと想定し（法人税法22条2項により収益が実現する）、そしてその譲渡代金を相手方に渡したことにより費用も発生したと考える。費用はその性格や相手方により給与（賞与を含む）、寄付金、その他の費用等と分かれ、その課税関係は「二 役務の提供を行った者が法人の場合の課税関係」で述べたことと同じことが言える。

五 無償等により資産を譲り受けた場合の課税関係

- ① 個人事業者及び給与所得者は基本通達36-15(1)により課税を受ける。
- ② 個人が個人から無償又は著しい価額で財産を譲り受けた場合贈与税が課税され、個人が法人から譲り受けた場合一時所得として課税される。
- ③ 法人の場合、法人税法22条2項により譲り受けた資産を時価により資産に計上するとともに受贈益を計上しなければならない。
- ④ 広告宣伝用資産を無償または低額で取得した場合、法人では基本通達4-2-1により、個人事業者については基本通達36-18により課税される。

参考

	譲渡者（提供者）			
無償による資産の譲渡	事業者	棚卸資産は所法40条により課税		
	非事業者	所法59条により非課税 (ただし、相手が法人で、無償及び2分の1未満の低額譲渡の場合時価によりみなし譲渡課税)		
	法人	法法22条2項により課税 寄付金の場合限度額計算		
		現金	××	譲渡収入 ××
	寄付金	××	現金 ××	
	譲渡原価	××	土地 ××	
無償による役務の提供	個人	(原則) 36条上所得の発生はない (例外) 相手が同族会社の場合課税がありうる		
	法人	法法22条2項により課税 寄付金の場合限度額計算 (例外法基通9-4-2)		

--	--

	譲受者（被提供者）
無償による資産の譲渡	<p>事業者 事業用資産 所基通36-15(1)により課税 広告用資産 “ 36-18により課税</p> <p>非事業者 個人からの場合は相続税法7条によりみなし贈与課税。 法人からの場合は一時所得</p> <p>給与所得者 給与所得（所基通36-15(1)）</p> <p>法人 法法22条2項により受贈益に課税 （完全支配関係にある法人間の受贈益は益金不算入） 広告用資産 法基通4-2-1により課税 法人の役員であれば賞与として損金不算入</p>
無償による役務の提供	<p>事業者 総収入金額に計上すべき金額と同額の必要経費が計上されるので課税されない</p> <p>非事業者 相続税法9条により贈与税 相基通9-10</p> <p>給与所得者 給与所得（所基通36-15(2)～(4)）</p> <p>法人 無償により役務の提供を受けると、それに相応する損金を計上する必要がなく、なんら仕訳することなく自動的に法人の利益となっている （完全支配関係にある法人間の受贈益は益金不算入）</p>

2 地方公共団体職員の受ける経済的利益

はじめに

最近、地方公共団体がその職員に各種の経済的利益を与えたことが、ヤミ給与に当たるとして、地方公共団体に源泉徴収義務が課されている事例が発生している。新聞報道に基づき、解説を試みることにする。

一 フリンジベネフィット

給与所得者が、本来の現金給与以外に、給与所得者の立場において雇用主から受ける金銭以外の物又は権利その他の経済的利益は、現物給与ともフリンジベ

ネフィットとも呼ばれ、原則として、給与所得として課税対象となる。

金銭以外の物又は権利その他の経済的利益は、次のような利益が含まれ（所基通36-15）、経済的利益に対する課税の取扱は、当然のことながら、公務員も民間のサラリーマンも同じ扱いとなる。

- 1 物品その他の資産の譲渡を無償又は低い対価で受けた場合におけるその資産の時価と対価の額との差額
- 2 土地、家屋等の貸与を無償又は低い対価で受けた場合における通常支払うべき対価の額と実際に支払うべき対価の額との差額
- 3 金銭の貸付けを無利息又は通常の利率より低い利率で受けた場合における通常の利息と実際に支払う利息との差額
- 4 用役の提供を無償又は低い対価で受けた場合におけるその用役について通常支払うべき対価の額と実際に支払うべき対価の額との差額
- 5 買掛金その他の債務の免除を受けた場合におけるその免除を受けた金額等

二 非課税となるもの

次のような経済的利益は、法令により非課税とされている。

- 1 通勤手当のうち合理的な運賃の額（最高限度額15万円）
- 2 船員法等の規定により支給される食料等
- 3 給与所得者がその職務の性質上制服を着用すべき者が、その使用者から支給される制服その他の見回品
- 4 給与所得者が、使用者から制服その他の見回品の貸与を受けることによる利益
- 5 国家公務員宿舎法の規定により無料で宿舎の貸与を受けることによる利益、職務の遂行上やむをえない必要に基づき使用者から指定された場所に居住するために家屋の貸与を受けることによる利益

制服については、専ら勤務場所のみで着用するために支給又は貸与される事務服、作業服が非課税になるのであって、勤務場所以外でも自由に使用できるものは課税対象となる（所基通9-8）。今回報道されたように胸ポケットのところに書かれている市役所名を勤務場所以外で隠せるようになっているものについては課税対象とされる。

三 永年勤続記念品

使用者が、永年勤続した使用人等の表彰に当たり、その記念として旅行、観劇等に招待し、又は記念品を支給することにより、使用人等が受ける経済的利益については、その利益の額が、使用人等の勤続期間等に照らして、社会通念上相当と認められるものなど、一定の条件を満たしていれば課税されることがない（所基通36-21）。今回の事例では、現金、図書券、旅行券を永年勤続の職員に

選択させるものであり、現金については源泉徴収していたが、図書券、旅行券については源泉徴収していなかったことにより追徴課税されたものである。実務上の取扱いでは、記念品の受給者が多品目の中から自由に選択できる場合などは、金銭を支給してそれぞれ記念品を購入してもらう場合と同様な結果となるので、給与所得として課税対象とされる。また、旅行券だけの場合でも、旅行券は現金化できるものだけに、実際に旅行券が使用されたかどうか確認をしておく必要があり、旅行券や旅行実績などを管理していない場合、課税対象とされることがあるので注意が必要である。

四 退職金・年金

地方公務員の退職金は通常、地方公共団体から直接支払われ、年金は地方公務員共済組合を通じて支払われる。ところが、地方公共団体が、任意団体である互助組合に退職金や年金の原資を支払って、そこから退職者に退職金や年金を支払った場合、法令や条例にない支払としてヤミ退職金・年金と呼ばれることになる。また、その支払に対して源泉徴収をしていなければ、追徴課税されることになる。

なお、退職者が受領した年金を確定申告していたとしても、地方公務員共済組合等には支払った年金についての源泉徴収義務がある。

五 無料パス

使用者の取り扱う商品、製品等を使用人に対して値引き販売した場合で、値引販売の価額が、通常他に販売する価額の70%未満の場合課税対象とされる(所基通36-23)。

地方公共団体がバスや地下鉄を運営している場合に、職員に無料の乗車券を提供した場合受益した職員に課税される。

それでは提供価格を70%以上にすれば課税されないかと言えばそうでもない。値引率が使用人等の中で一律でない場合や、値引率が地位や勤続年数に応ずるものではなく合理的でない場合には課税される。

3 外交員報酬に対する源泉徴収義務

一 事案の概要

請求人は、学習教材販売業を営む同族会社であり、W社から商品の大部分を仕入れ、それを代理店に委託販売しており、代理店には販売額に応じて委託販売手数料を支払っていた。原処分庁は、個人の代理店は外交員に該当し、委託販売手数料は外交員報酬に該当するとして、平成6年2月から平成9年7月までの各月分の源泉徴収に係る所得税の各納税告知処分及び不納付加算

税の各賦課決定処分を行った。

二 争点

代理店が所得税法204条1項4号に規定する外交員に該当するか否か。

三 請求人の主張

- 1 所得税法基本通達204-22の2は、卸売業者等がその特約店等に専属するセールスマン等に対して支払う金員について規定しているものであり、卸売業者等がその特約店等に対して支払う金員については規定していない。このことから、基本通達は、特約店とセールスマンを区別して所得税法を適用することを考えていると判断される。

代理店はこの特約店に位置するものであるから、代理店は外交員に当たらないと解すべきである。

- 2 外交員とは、会社又は商店などに帰属し、その管理下にあつて、外部を訪問して勧誘又は交渉などを行うものをいい、独立した営業者は外交員に当たらないと解すべきである。

ところで、①代理店は自己の責任で顧客との契約を行っていること、②代理店は自己が負担すべき車代、本代及びアルバイト代等を負担していること及び③一定の期間において継続して請求人の扱う商品の販売活動を行っている代理店はほとんどないことから判断しても、代理店が独立した営業者であることは明らかである。

- 3 原処分庁は、外交員とは、事業主の委託を受け、継続的に事業主の商品等の購入の勧誘を行い、購入者と事業主との間の売買契約の締結を媒介する役務を自己の計算において事業主に提供し、その報酬が商品等の販売高に応じて定められている者をいうとしているが、請求人は、代理店に、請求人と購入者との間の売買契約の締結を媒介する役務の提供を委託しているのではなく、販売そのものを委託しているのであるから、原処分庁の外交員の定義から判断しても、代理店が外交員に当たらないことは明白である。

四 平成11年3月11日裁決要旨（棄却）

- 1 所得税法204条1項に規定する外交員とは、事業主の委託を受け、継続的に事業主の商品等の購入の勧誘を行い、購入者と事業主との間の売買契約の締結を媒介する役務を自己の計算において事業主に提供し、その報酬が商品の販売高に応じて定められている者と解されている。

- 2 ①代理店は委託販売による販売品目、販売価格、販売資料その他基本的事項については、請求人の販売要領に従うものとする内容とする販売委託契約が請求人と代理店との間で締結されていること、②請求人の仕入先であるW社との販売契約書において、顧客との取引がクーリングオフさ

れた場合は、請求人が責任を持ってその処置に当たることとされていること、③顧客との売買契約書に相当するクレジット申込書の販売店欄に請求人の別称の記載がなされていることからすれば、販売契約書に定めるところのW社の教育機材商品の顧客に対する販売について、売買契約の当事者(売り主)となるのは、代理店ではなく請求人であり、代理店を媒介として請求人自身が顧客との間で売買契約を締結しているものと認められる。

- 3 販売委託契約書の内容に照らせば、代理店は、販売委託契約に基づき、請求人から、請求人の扱う商品について、請求人と顧客との間の売買契約の申込みの勧誘及び媒介業務の委託を受け、請求人と顧客との間の売買契約の締結を媒介する役務を請求人に提供しているものと認められる。
- 4 代理店が請求人から受領する委託販売手数料は、代理店が販売した商品ごとにあらかじめ定められた手数料率に基づき、売上金額に応じて算定されていることが認められる。
- 5 販売委託契約書には契約期間の定めがあることから、代理店は、請求人とその契約期間内において継続的な関係を有していると認められる。
- 6 これらの事実によれば、代理店は外交員に該当し、委託販売手数料は外交員報酬に該当するものと認められ、請求人には、所得税法204条1項に規定する所得税の源泉徴収義務があると解するのが相当である。

五 解説

所得税法204条1項は、居住者に対して国内において職業野球の選手、職業拳闘家、競馬の騎手、モデル、外交員、集金人、電力量計の検針人等の業務に関する報酬又は料金の支払いをする者は、その支払いの際、その報酬等について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月十日までに、これを国に納付しなければならないと定めている。

ここで外交員とは、どのような者をいうのかが本件の争点であるが、請求人は、所得税基本通達204-22の2「製造業者又は卸売業者等が、特約店等に専属するセールスマン又は専ら自己の製品等を取り扱う特約店等の従業員等に対し、その取扱数量又は取扱金額に応じてあらかじめ定められているところにより交付する金員は、法204条1項4号に規定する外交員の報酬に該当することに留意する。」を援用して、「外交員とは、会社又は商店などに所属し、その管理下にあつて、外部を訪問して勧誘又は交渉などを行う者をいい、独立した営業者は外交員に当たらない」と主張した。

これに対して原処分庁は外交員をもっと広く解釈して前記四裁決の要旨1にあるような主張を行った。請求人が主張する独立した営業者の意味が、仕入先から商品を買ってそれを顧客に自ら販売する者という意味であれば、

それは外交員には該当せず、この点では意見の相違はない。

本件において請求人は、代理店は自己の責任で顧客に商品を販売していると主張したのに対して、原処分庁及び審判所は、前記四裁決の要旨2の事実があることから、代理店は単に請求人に対して顧客との売買契約の媒介という役務の提供を行っているにすぎないと認定した。委託販売か否かの判定には消費税法基本通達4-1-3「資産の譲渡等が委託販売の方法その他業務代行契約に基づいて行われるのであるかどうかの判定は、当該委託者等と当該受託者等との間の契約の内容、価格の決定経緯、当該資産の譲渡等にかかる代金の最終的な帰属者が誰であるか等を総合判断して行う。」が参考となる。

ところで、商法上代理商とは、商人の使用人ではなく自ら独立の商人として特定の商人のために、継続的にその商人の営業種目に属する取引を代理したり、媒介したりする者をいう。一般的には代理店と呼ばれるものには、代理商、取次商のほかに、メーカー又は卸から商品を仕入れて販売するだけの単なる販売業者も含まれることから混乱が生ずる原因ともなっている。

ここで注意すべきは、源泉徴収義務があるのは、報酬の支払いの相手方が個人事業者の場合だけであって、相手方が法人の場合には源泉徴収義務はない。所得税法174条によって法人が所得税の納税義務があるのは、利子、配当その他それに類するもののほか、映画又は演劇の俳優等芸能人の役務の提供を内容とする事業に係る役務の提供に関する報酬又は料金と馬主が受ける競馬の賞金に限定されている。

4 損益通算による節税

はじめに

所得税については、所得の種類によっては利益が出たり損失が出たりするので、損益通算により総合課税の原則の実を取ろうとしています。損失が出た場合、他の所得と通算すれば所得税の支払を少なくできることとなりますが、損益通算ができる場合とできない場合とが交錯していますので今回は損益通算について解説します。

一 平成16年の税制改正

分離課税となる土地、建物等の長期譲渡所得の金額または短期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額については、土地、建物等の譲渡による長期譲渡所得、短期譲渡所得の間の通算は認められますが、他の所得との損益通算が平成16年1月1日以後の譲渡から認められなくなりました。

この改正案の話が出たのは、15年の12月の与党の税制改正大綱からであり、土地に損失を抱えていて、16年中に譲渡しようと思っていた人にとっては寝耳に水の話であり、悔しさもひとしおだったと思われます。納税者に不利な税制は、事前に議論があったのが通例でしたが、今回は抜き打ちとも言える話であったため、反発も強かったようです。このような措置となったのは、16年から損益通算が出来なくなるという話になれば、16年中に土地の損失を出して損益通算する人が殺到し税収が大きく落ち込むことを財務省が心配したからと思われる。

二 他の所得と損益通算ができない損失

損益通算のできる所得は、事業所得（総合・分離）、不動産所得、譲渡所得（総合）、山林所得です。一方、他の所得と損益通算のできない所得は次のとおりです。

- 1 配当所得、一時所得及び雑所得の計算上生じた損失（利子所得、給与所得及び退職所得には損失がありません）
- 2 生活に通常必要でない資産に係る所得の金額の計算上生じた損失 この場合の生活に通常必要でない資産とは次に掲げる資産をいいます。
 - イ 競走馬その他射こう的行為の手段となる動産（競走馬の譲渡に係る譲渡所得の計算上生じた損失は、競走馬の保有に係る雑所得の金額からしか控除できません）
 - ロ 通常自己及び自己と生計を一にする親族が居住のように供しない家屋で主として趣味、娯楽又は保養のように供する目的で所有するものその他主として趣味、娯楽、保養又は鑑賞の目的で所有する不動産及びゴルフ会員権
 - ハ 生活の用に供する動産で、生活に通常必要とされないもの及び次のいずれかに該当するもの（一個又は一組の価額が30万円を超えるものに限る）
 - ・ 貴石、半貴石、貴金属、真珠及びこれらの製品その他
 - ・ 書画、こつとう及び美術工芸品
- 3 不動産所得の計算上生じた損失のうち土地等を取得するために要した負債の利子
- 4 申告分離課税の株式等に係る譲渡所得等の計算上生じた損失
- 5 先物取引に係る雑所得の計算上生じた損失

三 リゾートホテルの損失

リゾートホテルを貸し付けることにより生じた不動産所得の損失は、損益通算が認められますが、貸し付けるのがわずかであり、主として保養の目的で使用していた場合には生活に必要でない資産として他の所得との損益通算は認められません。

四 法人税の取扱い

所得税法では所得の種類をいくつかに分類しそれぞれその性格に応じた取扱いをしていますが、法人税法では事業年度内に生じたすべての益金と損金を合計して所得金額を計算するのを原則としています。したがって、ゴルフ会員権やリゾートホテル等において損失が生じた場合、その原因や資産の性質を問わず他の利益と相殺して所得金額を算出することになります。

5 投資組合を利用した節税

はじめに

民法上の任意組合や商法上の匿名組合を利用した節税策が横行している。個人が投資組合の組合員となり、航空機、船舶、映画フィルム等のリースでこうむった損失を他の所得と損益通算して確定申告したのに対して、国税当局は損益通算が出来ないとして更正して、訴訟に持ち込まれている事例が多発している。

一 航空機リース事件

平成16年10月28日の名古屋地裁判決をもとに事件の概要を述べてみると、個人が、資金を借入れるなどして民法上の組合の組合員として出資する。任意組合は航空機を購入して航空会社にリースする。投資の初期段階では航空機の減価償却費と借入金利息が、リース収入を上回るので損失が発生する（リース資産の耐用年数よりもリース期間を長くすると初期の損失が大きくなり、課税の繰延を図ることが出来る）。個人はその不動産所得の計算上発生した損失を給与所得等と損益通算して確定申告した。

これに対して、国税当局は、契約の内容は、利益配当契約とも言うべきものであって不動産所得を得るための共同事業性が認められず、雑所得に当るので損益通算ができないとしたため訴訟となった。

国税当局側は、①組合においては原告ら一般組合員の責任が制限されていること、②組合が購入する飛行機は業務執行会社の単独所有に属し、原告ら一般組合員は所有者としての権能を有しないこと、③原告ら一般組合員は事業に積極的に参加する意思に欠け、投資家としての経済的利益を獲得することにしか興味がなく、業務執行会社側もそのようなものとして扱っていることなどを主張した。

二 名古屋地裁判決

名古屋地裁は、①組合員はその出資額を超えて損失を負担しない旨の内部的な合意があればその効力を否定する理由はなく、当該組合契約が民法上の組合契約の性格を失うものではない、②一般組合員が所有権の機能の重要な一部分

である処分権能を有していたことは明らかである、③民法上組合契約をもって業務の執行を特定の者に委任することが認められているので、航空リース事業に関するノウハウを蓄積している業務執行会社に委ねることこそ目的達成に最も有効であると考えたのであれば組合の共同事業性を否定することはできないとして、課税処分を取り消す判決を下した。

三 なぜ任意組合を利用するのか

任意組合の場合、組合自体は法人格を有しないため納税主体とはならず、各組合員がそれぞれ組合事業の主体と考えられる。所得税基本通達36・37共—20において組合員の分配割合に応じて配分する方法として3通り定めている。組合の収入金額、支出金額、資産、負債のすべてを各組合員に按分する総額方式、組合の収入金額、原価費用損失を各組合員に按分する中間方式、組合の利益又は損失を各組合員に按分する純額方式である。

本件の場合、納税者は不動産所得の計算上、自己の分配割合に応じて不動産収入、減価償却費、借入金利子等を計上した。これに対して国税当局は、民法上の組合契約の形式をとっているが、実態は利益配当契約であるとして損益通算の出来ない雑所得とした。

四 匿名組合の利用

匿名組合契約は、出資者である組合員が背後に隠れ、営業者である企業が対外的に営業活動をし、匿名組合員は単に利益分配に与かるに過ぎない。課税上の取扱いは、基本的には任意組合の場合と同じであるが、匿名組合の場合資産負債は、表に出ている営業者に属することになるので、所得税、法人税の取扱いはともに純額方式によるしかない。

五 組合員が法人の場合

任意組合、匿名組合ともに、組合員は、個人でも法人でもよいことになっている。法人の場合、任意組合の収益、費用等を組合員に配分する方式は基本通達14—1—2において規定されているが、基本的には所得税の場合と同じく3通りの方式を定めている。

そして、法人の場合、個人の場合と異なり所得の区分がないため損失が生じれば、所得金額から控除できる。ただ、匿名組合の場合、特約がないときは、出資額を超えて損失を分担することはないため出資額を超える損失は匿名組合員の法人税を算定するうえで損金に算定されない。

六 名古屋地裁判決の位置づけ

名古屋地裁は、民法上の組合の法形式を使うことに何ら問題はないとしたが、航空機リース事業や複雑な契約に必ずしも精通していない納税者を相手にして、節税によって利益が出るとされたスキームであり、異常な契約であることは間

違うない。

納税者の少しでも節税したいという願いにつけ込む企業が後を絶たないが、納税者もうまい話には裏があるということを肝に銘じて自衛する必要がある。裁判にたとえ勝ったとしても裁判やそれまでの不服審査手続に要した労苦を考えれば決して割の合うものではないと考えられる。

七 平成17年度税制改革

行き過ぎた節税を封じるため平成17年度の税法改正において対策が講じられた。

まず個人については、民法組合等に出資するだけの特定組合員が、民法組合等に係る不動産所得の金額の計算上損失をこうむったとしても、損失はなかったものとみなされる。この改正は、平成18年分以後の所得税に適用される。

法人については、民法組合、匿名組合等の法人組合員の組合損失については次のように取り扱われ、平成17年4月1日以後に締結する組合契約から適用される。

- (1) 組合債務の責任の限度が実質的に組合資産の価額とされている場合等には、法人組合員の出資の価額として計算される金額を超える組合損失の金額は、損金に算入されない。
- (2) 組合事業に係る収益を保障する契約が締結されていること等により実質的に組合事業が欠損にならないことが明らかな場合には、法人組合員に帰属すべき組合損失の全額が損金に算入されない。

ただし、個人、法人ともに、組合の重要な業務の執行の決定に関与し、契約を締結するための交渉等自らその執行等を行う組合員は、節税を目的としていないので除かれる。

第2章 法人税

1 営業権（のれん）の会計と税務

はじめに

企業結合に係る会計基準が平成18年4月1日以降開始する事業年度から施行され、のれんに関する取扱いが実施されることになり、一方で、5月1日から会社法が施行され、新しくできた会社計算規則（法務省令第13号）においてのれんの概念が明らかになった。時期を同じくして、法人税法の改正も行われて、のれんとも言える資産調整勘定という概念が新しく出てきた。本稿においての

れん・営業権について解説する。

一 営業権の定義

営業権はのれんとも呼ばれるが、二つは異なるという考え方もある。これらについては超過収益力説、差額概念説、営業機会取得説、法的基準説等、諸説があるが、場合によって使い分けられている。通説とも言うべき超過収益力説では、企業の長年にわたる伝統と社会的信用、立地条件、特殊の製造技術及び特殊の取引関係の存在並びにそれらの独占性等を総合した、他の企業を上回る企業収益を稼得することができる無形の財産的価値を有する事実関係であるとされる（最判昭51・7・13）。

二 企業会計上ののれん

企業結合に係る会計基準二八においては、のれんは、被取得企業の取得原価が、取得した資産及び引受けた負債に配分された純額を超過する額をいい、不足する額は負ののれんと定義付けられている。こののれんは、差額概念説に基づくものであり、企業買収等において、企業取得対価から、時価評価した資産・負債差引き後の純資産額を控除した差額である。このようにこののれんは、資産を時価評価することからパーチェス法を採る場合に発生する。

三 会社計算規則上ののれん

旧商法においては、のれんは有償で譲り受け又は吸収分割若しくは合併により取得した場合に限り資産の部に計上することができた。会社計算規則上、会社は吸収型再編又は事業の譲受けをする場合において、適正な額ののれんを資産又は負債として計上することができる（11条）とされた。

四 法人税法上の営業権

法人税基本通達7-1-5において「繊維工業における織機の登録権利、許可漁業の出漁権、タクシー業のいわゆるナンバー権のように法令の規定、行政官庁の指導等による規制に基づく登録、認可、許可、割当て等の権利を取得するために支出する費用は、営業権に該当するものとする。」と定められており、この概念は、営業機会取得説とも法的基準説とも言われるものに基づくものである。

平成18年の法人税法の改正により、内国法人が非適格合併等により被合併法人等から資産又は負債の移転を受けた場合において、内国法人が交付した金銭の額及び新株等の価額の合計額が、移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額を超えるときは、その超える部分の金額が資産調整勘定の金額とされ、時価純資産価額に満たないときは、その満たない部分の金額が負債調整勘定（いわゆる負ののれん）の金額とされる（62条の8）。

時価純資産価額とは、資産（政令で定める営業権を含む）の取得額の合計額から負債の額（退職給与負債調整勘定及び短期重要負債調整勘定を含む）の合計額

を控除した金額である。そして政令で定める営業権とは、営業権のうち独立した資産として取引される慣習のあるものとされる（令123条の10）。

法62条の8に規定する資産調整勘定は、まさに会計計算規則及び企業結合に係る会計基準で規定されているのれんに該当するが、のれんという言葉が使われていない。法人税基本通達7-1-5の営業権だけが、営業権あるいはのれんであるという考え方のようである。

五 償却期間

会社計算規則上、償却期間については定めがない。企業会計原則注解では「営業権は、有償で譲受け又は合併によって取得したものに限り貸借対照表に計上し、毎期均等額以上を償却しなければならない。」と定められており一括償却も可能であったが、企業結合に係る会計基準では20年以内のその効果が及ぶ期間にわたって償却しなければならないとなった。

法人税法上、平成10年までは営業権は随時償却ができたが、それ以降営業権は5年償却となり、新しくできた資産調整勘定及び負債調整勘定の償却期間も60月となっており月割計算することになる。随時償却ができた時代には建物勘定や賃借権等に計上すべきものを営業権に計上し、即時償却したため、減価償却費が一部否認されるという事例が見られた。

六 他税目での営業権の取扱い

営業権に関しては、所得税基本通達2-19や消費税法基本通達5-7-8に法人税基本通達と同じような規定がある。

相続税上の取扱いについては、被相続人が同族会社の株式を保有していたとすればその会社の株式の評価上営業権が正しく評価されているかなどが問題となる。

財産評価基本通達165の営業権の評価の算式は、超過収益力説に基づくものであり、この営業権は、有償取得した場合に限り営業権を資産として認識するものと異なり、自己創設のれんとも呼ばれている。

$$\text{平均利益金額} \times 0.5 - \text{標準企業者報酬額} - \text{総資産価額} \times 0.05 = \text{超過利益金額}$$

$$\text{超過利益金額} \times \frac{\text{営業権の持続年数（原則として10年とする）に於ける基準年利率による複利年金現価率}}{\text{営業権の価額}} = \text{営業権の価額}$$

2 研究開発費・ソフトウェアの会計と税務

はじめに

ソフトウェアを開発する場合としては、その販売を目的とする場合や自社で利用するために開発する場合があるが、ソフトウェアの研究開発費用に焦点を当てて税務上の取扱いについて解説する。その前提として繰延資産、試験研究費及び研究開発費等に係る会計基準についても触れることにする。

一 繰延資産

旧商法施行規則では、繰延資産として①創立費、②開業費、③研究費及び開発費、④新株発行費等、⑤社債発行費、⑥社債発行差金、⑦建設利息が個別に規定されていた。しかしながら、新会計計算規則において繰延資産は具体的に何であるかについての記載はなく、旧商法291条で規定されていた⑦建設利息の規定もなくなった。会社法431条では「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」という規定があり、繰延資産の詳細は、企業会計の慣行に委ねられることになったが、「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」では前記⑥の社債発行差金も繰延資産から除外されることになった。

法人税法施行令14条では、前記七項目のうち③の「研究費及び開発費」が試験研究費と開発費に分かれ、さらに法人税特有の繰延資産（支出の効果が一年以上に及ぶ賃借権等）が規定されていたが、平成18年の改正で建設利息が削除されている。法人税特有の繰延資産は、別途定められている耐用年数により減価償却しなければならないが、それ以外の繰延資産は随時償却が可能である（資産に計上することは任意である）。

二 研究開発費

「研究開発費等に係る会計基準」では、「研究とは、新しい知識の発見を目的とした計画的な調査及び探求」をいい、「開発とは、新しい製品・サービス・生産方法についての計画若しくは設計又は既存の製品を著しく改良するための計画若しくは設計として、研究の成果その他の知識を具体化すること」とされ、「研究開発費はすべて発生時に費用として処理しなければならない」とある。

会計基準で研究開発費として早期に費用処理することとしているのは、費用発生時に将来の収益を獲得できるか否か不明であり、また研究開発計画が進行し、将来の収益の獲得期待が高まったとしても、依然としてその獲得が確実であるとはいえないからであるとしている。そのため研究開発費を資産として貸借対照表に計上することは適当ではないとされる。

そして、会計基準では、ソフトウェアの取得目的に応じて次表のように会計処理が定められている。

研究開発に該当する部分		費用処理	
研究開発に該当しない部分	受注制作	請負工事の会計処理に準ずる	
	市場販売目的	最初の製品マスターが完成するまでの制作費	費用処理
		研究開発終了後の改良強化	無形固定資産
		バグ取り等、機能維持に要した費用	費用処理
		製品マスターそれ自体	無形固定資産
	自社利用目的	収益獲得、費用削減が確実	無形固定資産
		収益獲得費用削減にならない	費用処理

市場販売目的の場合、最初に製品化された製品マスター（原盤のようなもの）の完成時点が、費用処理するかどうかの分かれ目となるが、「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」では、製品性を判断できる程度のプロトタイプ（試作品）が完成していることが、研究開発の終了時点となっており、それ以降の費用を取得価額に計上することになる。

税務上の取扱いについては、会計基準に準拠するという考え方もあるが、ソフトウェアの企画検討段階までは費用処理することとし、製品化決定段階（製品マスター完成前の段階）からの費用は取得価額に算入するという考え方が一般的である。

ところで会計上、研究開発に係る費用を費用処理すべきか、繰延資産とすべきかが問題となるが、「中小企業の会計に関する指針」では「新製品の試験的製作又は新技術の研究等のために特別に支出した金額、新技術の採用のうち研究開発目的のために導入する技術、特許等に係る技術導入費及び特許権使用に関する頭金等については、その発生時に費用処理することに留意する。」としている。

三 試験研究費

試験研究費が増加した場合には税額控除が認められているところであり、試験研究費とは、製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究のために要する費用と規定されている（租税特別措置法42条の4⑧）。

イ 次に掲げる費用の額（売上原価等を除く。）で各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されるもの

(1) 製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究（新たな知見を得るため又は利用可能な知見の新たな応用を考案するために行うものに限る。）のために要する費用（研究開発費として損金経理をした金額のうち、ロに規定する固定資産の取得に要した金額とされるべき費用の額又はロに規定する繰延資産となる費用の額がある場合における当該固定資産又は繰延資産の償却費、除却による損失及び譲渡による損失を除く。）

(2) 対価を得て提供する新たな役務の開発に係る一定の試験研究のために要する費用

ロ イ(1)又は(2)に掲げる費用の額で各事業年度において研究開発費として損金経理をした金額のうち、棚卸資産若しくは固定資産（事業の用に供する時においてイ(1)に規定する試験研究又はイ(2)に規定する政令で定める試験研究の用に供する固定資産を除く。）の取得に要した金額とされるべき費用の額又は繰延資産（イ(1)に規定する試験研究又はイ(2)に規定する政令で定める試験研究のために支出した費用に係る繰延資産を除く。）となる費用の額

上記規定は令和3年度に改正されたものである。自社利用のソフトウェア開発において将来の収益獲得又は費用削減が明らかと認められるか不明なものについては、会計上費用とされるが、税務の取扱いでは資産等とされるべきものをいったん損金経理したうえで資産に振替えたものも試験研究費とし、税額控除の対象となることが新たに加えられた。ただし償却費等を計上すると二重に試験研究費が計上されることになるので償却費等は除かれる。租税特別措置法関係通達42の4(1)-3において「措置法第42条の4第8項第1号イ(1)の「研究開発費として損金経理」をした金額には、研究開発費の科目をもって経理を行っていない金額であっても、法人の財務諸表の注記において研究開発費の総額に含まれていることが明らかなものが含まれる。」と規定している。

なお、租税特別措置法関係通達42の4(1)-1において「試験研究とは、事物、機能、現象などについて新たな知見を得るため又は利用可能な知見の新たな応用を考案するために行う創造的で体系的な調査、収集、分析その他の活動のうち自然科学に係るものをいい、新製品の製造又は新技術の改良、考案若しくは発

明に係るものに限らず、現に生産中の製品の製造又は既存の技術の改良、考案若しくは発明に係るものも含まれる。」と規定している。

租税特別措置法関係通達 42 の 4 (1) - 2 において試験研究に含まれないものを挙げている。

- (1) 人文科学及び社会科学に係る活動
- (2) リバースエンジニアリング（既に実用化されている製品又は技術の構造や仕組み等に係る情報を自社の製品又は技術にそのまま活用することのみを目的として、当該情報を解析することをいう。）その他の単なる模倣を目的とする活動
- (3) 事務員による事務処理手順の変更若しくは簡素化又は部署編成の変更
- (4) 既存のマーケティング手法若しくは販売手法の導入等の販売技術若しくは販売方法の改良又は販路の開拓
- (5) 単なる製品のデザインの考案
- (6) 製品に特定の表示をするための許可申請のために行うデータ集積等の臨床実験
- (7) 完成品の販売のために行うマーケティング調査又は消費者アンケートの収集
- (8) 既存の財務分析又は在庫管理の方法の導入
- (9) 既存製品の品質管理、完成品の製品検査、環境管理
- (10) 生産調整のために行う機械設備の移転又は製造ラインの配置転換
- (11) 生産方法、量産方法が技術的に確立している製品を量産化するための試作
- (12) 特許の出願及び訴訟に関する事務手続
- (13) 地質、海洋又は天体等の調査又は探査に係る一般的な情報の収集
- (14) 製品マスター完成後の市場販売目的のソフトウェアに係るプログラムの機能上の障害の除去等の機能維持に係る活動
- (15) ソフトウェア開発に係るシステム運用管理、ユーザードキュメントの作成、ユーザースUPPORT及びソフトウェアと明確に区分されるコンテンツの制作

試験研究費のうち、基礎研究及び応用研究の費用の額ならびに工業化研究に該当することが明らかでないものの費用の額は製造原価に算入しないことができることになっている（法基通 5—1—4）ので、棚卸資産等に計上する必要がなく、期間費用処理ができるうえ、税額控除の対象になる場合がある。これらの費用は未だ特定の製品等の生産に至らない段階のもので、生産のための費用に

当たらないと考えられることから、製造原価に算入しないことができる。

なお、試験研究のために要する人件費は専門的知識をもって試験研究の業務に専ら従事する者に係るものに限定されている（租令二七条の四⑥）。人件費の多いソフトウェアの研究開発費については、会計上費用処理されたものがすべて試験研究費となるものではなく、税額控除の対象となる試験研究費に該当するかどうかで判断する必要がある。

四 ソフトウェアの法人税上の取扱い

他から購入したソフトウェアは、繰延資産であったが、平成12年の税制改正で無形固定資産となった。これは、研究開発費等に係る会計基準においてソフトウェアの資産区分が無形固定資産に変更されたことによるものである。ソフトウェアの耐用年数については、複写して販売するものは3年、その他のものは5年、開発研究用のソフトウェアは3年となっている。

無形固定資産としての取得価額は、法人税法施行令54条1項が適用されることになり、次のようになる。

- ① 購入したソフトウェアの取得価額は、購入の代価に事業の用に供するために直接要した費用を加えた額
- ② 自己製作したソフトウェアの取得価額は、製作のために要した諸費用の額に事業の用に供するために直接要した費用を加えた額

なお、政令の規定は、会計基準とは異なる取扱いとなっているが、製品化を決定するに至らなかった場合に要した費用や、自社利用に決定するに至らなかった費用は、費用計上できると考える。

五 ソフトウェア開発費等の費用計上

法人税基本通達7-3-15の3において、次に掲げる費用の額は、ソフトウェアの取得価額に算入しないことができるとされている。

- ① 自己の製作に係るソフトウェアの製作計画の変更等により、いわゆる仕損じがあったため不要となったことが明らかなものに係る費用の額
- ② 研究開発費の額（自社利用のソフトウェアに係る研究開発費の額については、その自社利用のソフトウェアの利用により将来の収益獲得又は費用削減にならないことが明らかな場合における当該研究開発費の額に限る。）
- ③ 製作等のために要した間接費、付随費用等で、その費用の額の合計額が少額（その製作原価のおおむね3%以内の金額）であるもの

それぞれの詳しい解説は省略するが、②については、逆に言えば、研究開発費の額でも将来の収益獲得又は費用削減となるものは、取得価額に算入しておかなければならず、不明なものは、取得価額に計上しておく必要がある。

一方、企業会計上は、ソフトウェアを大幅に変更して自社仕様にするための費

用について、「それによる将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認められる場合を除き、研究開発目的のための費用と考えられるため、購入ソフトウェアに係る費用を含めて費用処理する」とされている（研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針15）。つまり将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認められる場合は資産になるが、将来の収益獲得又は費用削減とならない場合や不明の場合は費用処理することにしており法人税の取扱いと異なる。

六 会計基準と法人税の関係

第一に、研究開発費等に係る会計基準では「特定目的のみに使用され、他の目的に使用できない機械装置や特許権等を取得した場合の原価は、取得時の研究開発費として処理する」と規定しているが、機械装置等を一時に費用処理した場合には、その減価償却超過額は申告調整をしなければならず、開発のため取得等したソフトウェアも減価償却資産としていることに注意が必要である。

法人税基本通達7-1-8の2では「法人が特定の研究開発のみに使用するために取得又は開発したソフトウェア（研究開発のためのいわば材料となるものであることが明らかなものを除く。）であっても、当該ソフトウェアは減価償却資産に該当することに留意する。」となっている。

かっこ書きの趣旨は、研究開発のいわば材料となることが客観的に明らかなソフトウェアは無形固定資産とは言えないことから、減価償却資産として計上する必要はなく費用処理が認められるとするものである。

第二に、実務指針では「製品マスター又は購入したソフトウェアの機能の改良・強化を行うための費用は、原則として資産に計上するが、著しい改良と認められる場合は研究開発費として処理する。」とある。ここでいう「著しい改良」とは「研究及び開発の要素を含む大幅な改良を指しており、完成に向けて相当程度以上の技術的困難を伴うものである」とされている。新たな研究開発と認められるような場合、製品マスターがまだ研究開発の段階であり研究開発費となるという考えである

一方、法人税の世界では、資産の使用可能期間を延長させる場合や資産の価額を増加させる場合には資本的支出とされ、法人税基本通達7-8-6の2においてそのことを確認し、プログラムの修正等が行われた場合に、プログラムの機能上の障害の除去、現状の効用の維持等に該当するときはその費用は修繕費に該当し、新たな機能の追加、機能の向上等に該当するときはその費用は資本的支出に該当するとしており、会計基準でいう「著しい改良」と考え方の違いがある。

3 認定賞与と源泉徴収義務

はじめに

社会福祉法人が理事長に横領されてに甚大な損害が発生したのに、損害額が理事長に対する賞与と認定され、法人側に源泉徴収義務があるとして告知処分が行われる。処分に不服な納税者が訴訟に持ち込んで、地裁段階では勝ったが高裁段階で負けてしまった。民間会社においても認定賞与か貸付金かで問題となることが多いので今回認定賞与について取り上げる。

一 理事長横領事件

理事長が一億五千万円余りを横領したことに對して、税務署は理事長が得た経済的利益は賞与であると認定し、それに対する源泉所得税について納税告知処分を行ったが、納税者側は、賞与を支払ったものではないとして争った。

京都地裁平成14年9月20日判決では、理事長が自己の個人口座に入金させて金員を取得した行為に對して、原告は損害賠償請求を行っており、金員の移動は法人としての客観的な意思に反していたものであり、原告が理事長に給与を支払ったとみるのは無理である。横領行為の被害者とも言うべき原告に對し、理事長の所得について源泉徴収をして納付する義務があるとする処分はいかにも不当な結論であるとし、納税者側に軍配をあげた。

ところが、大阪高裁平成15年8月27日判決では、理事長の法人における地位、権限、実質的に有していた全面的な支配権に照らせば、法人の金員を理事長の口座に送金したことは法人の意思に基づくものであって法人が理事長に對し、経済的な利益を与えたものとみるのが相当である。そしてこれは臨時的な給付であるといえるから賞与であるとし、納税者側が逆転敗訴した。

この事件では、横領行為の被害者が源泉徴収義務を負うことはありえないとする常識論が通らず、法律論に敗れた結果となった。

二 支払の意義

源泉徴収上の支払には、現実に金銭を交付する行為のほか、元本に繰り入れ又は預金口座に振り替えるなどその支払の債務が消滅する一切の行為が含まれるし、支払者が、源泉徴収の対象となるもので未払いのものにつきその支払債務の免除を受けた場合には、原則として、債務の免除を受けた時において支払があったものとして源泉徴収をしなければならない（所基通181~223共一1及び2）。代表的なものは役員が賞与の支給額確定後に辞退しても源泉徴収義務は免れないという取扱いである。

三 課税の論理

所得の受給者が源泉徴収義務者から経済的利益を得た場合、それが合法的なものであれ、不法に利得したものであれ、給与所得と認められる以上、源泉徴収

が困難であるかどうかはまったく関係なく、源泉徴収義務が課されるということになるというのが大阪高裁の論理である。

横領している者が利得していることは間違いないことであり、京都地裁は本件の場合給与所得ではなくそれ以外の所得であり、源泉徴収すべきものではないとしている。同じように社会福祉法人の元理事長が横領した事件（青森地裁平成15年4月22日判決参照）においても、法人との関係では違法なものであるからこれを直ちに法人から支給されたものとすることはできないとして納税者側が勝訴している。

法人から役員等に渡った利得について給与所得として必ず源泉徴収しなければならないのか否かによって判断が分かれた事案であるが、税務当局はこのようなケースの場合、認定賞与として源泉課税してくることは確かである。

四 損害賠償請求

法人は理事長に損害賠償請求を行ったが、このことは賞与の認定を覆す材料にはならない。なぜならば大阪高裁の論理に従えば、合法的であれ不法であれ理事長が利得した事実を覆すことにならないからである。

ただ、不法行為に基づく損害賠償請求を行い、理事長から金員を取り戻せば理事長の利得がなくなるので結論は違ってくる可能性がある。ただし、理事長が損害賠償請求の免除を受けた場合には賞与を支給したということが明確になる。

次に損害賠償金の取扱いであるが、民間会社の場合、他の者から支払を受ける損害賠償金の計上時期については実際に支払を受けた事業年度の益金の額に算入しても良いことになっている（法基通2-1-43）。しかし他の者には法人の役員または使用人が含まれないので役員等が横領した場合の損害賠償金については前記通達が適用されず、損害を受けた場合に損失を計上すると同時に損害賠償請求権を収益に計上することになってくる。

五 認定賞与か貸付金か

民間会社において税務上簿外取引で役員に渡った金銭が賞与であるのか貸付金であるかがよく問題になる。これは事実認定の問題であるが、法人には役員賞与が損金不算入、役員には給与所得課税で源泉徴収されるというダブルパンチになるので、巷間貸付金処理されることが多い。貸付金となるには当然のことながら、①借入側は借入れの意思があり、貸付側は貸付けの意思があること②法人と役員との間で金利、返済期限などの取り決めが存在しなければならない。

4 代表取締役の退職金

はじめに

退職した代表取締役に対して支給した退職金のうち不相当に高額な部分の金額は損金に算入されないが、退職金の適正額の算定方法、退職金の損金算入時期、退職金を負債とした場合の非上場株式の評価方法等を中心に解説する。

一 代表取締役の死亡退職金

代表取締役が死亡したことに伴い、臨時株主総会を開催して役員退職金を2億7,200万円余支給することになり、全額を損金に算入した。なお、会社は代表取締役を被保険者とする生命保険契約を生前に結んでおり、死亡により2億7,200万円余の保険金の支払いを受けていた。

これに対して、税務署長は役員退職金の適正額の判定に適用すべき功績倍率について類似法人のうち最高である4.1を採用し、これに最終月額報酬140万円と勤続年数23年を乗じて退職金の適正額を1億3,200万円とし、これを超える退職金の損金算入を否認した。

納税者は、この更正処分に対して、役員退職金の決定にあたっては、創業者か否か、会社の設立後の経過年数、売上高、所得金額、利益準備金の有無及びその金額、保険金の有無及び金額などの諸点が考慮されるべきであるとして争った。

静岡地裁（昭和63年9月30日）は、「功績倍率は、役員法人に対する功績や法人の退職金支払能力等の個別的要素を総合評価した係数というべきであるから、類似法人の功績倍率を比較検討して、退職役員に対する退職給与の支給が不当に高額であるか否かを判断する判定方法は、法令の趣旨に合致する合理的なものである」とし、類似法人8社の平均の功績倍率である2.2を使って、退職金の適正額は7,084万円であると認定した。これは被告課税庁が訴訟になってから主張した功績倍率及び退職金の適正額と同じものであった。

二 生命保険金を原資とする退職金

保険金収入とほぼ同額の金員を死亡役員退職給与として支給したことについては、判決は「利益金としての保険料収入と、損金としての退職金支給とは、それぞれ別個に考えるべきものである。会社が取得した保険金中、役員退職給与の適正額より多額であると認められる部分は、役員死亡により会社の受ける経営上の損失の補填のために会社に留保されるべきものである」とした。多額の生命保険金を益金に計上しなければならなくなり、それに見合っただけで無理に退職金を増やそうとすると、不相当に高額な退職金が否認される危険性がでてくる。

三 役員退職金の損金算入時期

役員退職金は、会社法上、株主総会の決議によりその金額が決定されることになっているが、現実には、株主総会において取締役会の決定に一任していること

が多い。そして役員退職金の損金算入の時期は、株主総会の決議等によりその額が具体的に確定した日の属する事業年度とされる。

この株主総会の決議等なかった場合、どうなるかが問題である。債務の確定には、債務が成立していること、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、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が必要である。

退職金の支給に関し役員退職金規程の定めがあっても、株主総会で何らの決議もせず退職金を未払金計上した場合、債権債務が成立していないため債務の確定した費用に当たらないとする裁決事例がある。

一方で、株主総会の決議はないが、退職金を支払った日の属する事業年度において損金経理した場合には法人税法基本通達9-2-28ただし書により損金算入が認められている。これは支給時に所得税の源泉徴収がなされていること、死亡退職金がみなし相続財産として相続税の課税対象とされていることとの整合性を考えてのものである。

役員が期中に死亡退職したため、取締役会等で内定した退職金を支給し、仮払金処理した場合、翌期に株主総会の決議により確定した段階で、その仮払金を損金経理により消却すれば認められる。しかし、退職金が株主総会等で具体的に確定した日の属する事業年度において実際に退職金を支給した時に損金算入すべきであり、その支給した額を仮払処理して翌期に損金算入したとしても認められない。仮払処理の必要性が認められないので利益調整とみられるからである。

四 所得税か相続税か

死亡前に確定した退職金は退職所得として所得税が課税されるが、死亡を原因として退職した者に支給されるべきであった退職金で被相続人の死亡後3年以内に確定したものは所得税が課税されず、みなし相続財産となる。被相続人の死亡後3年経過後に支給が確定したものには相続税ではなく遺族に一時所得が課税される。

五 純資産価額計算上の負債

非上場株式の価額を算定するに際して、純資産価額計算上、被相続人の死亡により、相続人その他に支給することが確定した退職手当金、功労金その他これに準ずる給与の金額は負債とされる（財産評価通達186）。これは退職手当金等については、相続又は遺贈により取得したものとみなされ相続税の課税価格に算入されることになるので、支給することになる会社の株式の評価上、負債とするものである。しかし、相続税の課税価格とみなされない弔慰金は負債としては取り扱われない。

ところで、いつまでに株主総会等で退職金の支給を確定すれば負債として計

上できるかであるが、理論上は死亡後3年以内まで可能と考えられる。しかしながら更正の請求等のわずらわしさを考えれば、相続税の申告期限までに確定した方が無難といえる。

一方法人においては代表者の死亡を保険事故として生命保険金を取得している場合、生命保険請求権は純資産価額の計算上、資産として計上して、これまで積み立てられてきた保険料が資産に計上されているときはその金額を資産から除外する。また、生命保険金から支払った死亡退職金を控除した保険差益に対する法人税額等を相続開始時点の負債として計上することになる。

5 寄附金課税

非上場株式を関係会社の代表者に低額で譲渡した場合に寄附金とされた事例

(平成11年2月8日裁決)

一 事案の概要

法人である請求人が平成5年11月4日に自己の所有する株式会社Gの株式(以下「本件株式」という。)3千株をG社の代表取締役Jに一株当たり500円(額面金額)で譲渡した(以下「本件譲渡」という。)。なお、本件株式は、非上場株式であり、本件譲渡でJのG社の持株割合は40%に増加した(請求人の持株割合は42.5%となった。)

これに対して原処分庁は、Jは中心的な同族株主となり、本件株式を純資産価額方式により算定すべきであり、その算出価額と譲渡価額との差額は寄付金であるとして、寄附金の損金不算入額について更正処分を行った。

二 争点

非上場株式を純資産価額方式で算定するのが妥当なのか、それとも請求人の主張するように市場流通性を加味して算定するのが妥当であるのか。

三 請求人の主張

- 1 G社は請求人の子会社であり、G社の経営の実権は請求人の代表者が握っており、Jの発言権は皆無に近いのが実状である。さらに本件譲渡により、JのG社の持ち株割合は40%に増加したが、請求人のG社の持株割合からみて請求人はG社に対する支配権を以前留保しており、Jの持株割合の増加は配当金の受領権の増加にすぎない。
- 2 本件株式の譲受人であるJは「売買価額が3千万円を超えるような高額であれば、買取りの意思はなかった」と明言している。また、本件株式のように市場流通性のない株式については、流通性の阻害要因をある程度ディスカウントして流通すべき価額を求めるのは至極当然の理である。

3 本件株式の評価額は、企業清算的な正味分配価値のみを基礎とするよりも、将来の配当期待権の価値を資本還元した価値により評価する方法（以下「配当還元方式」という。）により評価した価額に重点を置き（6割のウェート付けして）、市場流通性の欠如を考慮した純資産価額方式との併用により次のように算出するのが合理的な算出方法であると考える。

イ) 配当還元価額	6 5 7 円	・・・A
ロ) 純資産価額	1 0, 0 8 8 円	・・・B
ハ) 市場性欠如による減額後の割合	0. 7	・・・C
ニ) 本件株式の価額	$A \times 0.6 + (B \times C) \times 0.4 = 3,219$ 円	

四 裁決要旨（棄却）

1 本件株式は、Jの経営責任をより明確にするために譲渡されたものであり、その結果、JはG社の発行済株式の40%をしめる同族株主となっていることから、いわゆる従業員株主のような零細株主とは異なり、責任と権限を有する株主である。このことから、本件譲渡について配当還元方式を採用することは、少なくとも責任と権限を有する株主の保有する株式の評価方法としては妥当ではない。

また、請求人は市場流通性のない株式についてはディスカウントすべきであるとして減額計算を主張するが、請求人の主張する減額計算には具体的、合理的な根拠がない。

2 本件株式は、取引相場のない株式で売買実例もなく、発行法人と事業の種類、規模、収益の状況等が類似する法人も他にないことから、市場性がなく、その時価が明らかではないため客観的な通常取引価額を算定する方法が他にないことから、原処分庁が法人税基本通達9-1-15の評価方法を援用して本件株式の通常取引価額を純資産価額により算定したことは、法人税法基本通達の定めが一般的に合理性を有すると認められる以上、これを不相当とする理由はない。

3 請求人の譲渡価額及び請求人の主張する価額には合理性が認められないことから、原処分庁が現実的な対応として同通達の評価方法を援用し、純資産価額方式により本件株式の通常取引価額を算定したことは株式が会社資産に対する持分としての性質を有するものであり、また、G社のように業績が順調に推移している法人の株式の評価については純資産価額方式が最低限の価額を把握する方式であることからすれば、不合理ということはず、適正である。

4 本件株式の1株当たりの通常取引価額は10,088円となり当該金額に3千株を乗じた30,264千円が本件株式の通常取引価額となる。請求

人は通常取引価額30,264千円の本件株式をJにたいし百五十万円で譲渡したことから、この通常取引価額と譲渡価額との差額28,764千円は請求人がJに対し無償の贈与すなわち寄付をしたものと認められる。

五 解説

法人が第三者に資産を低額譲渡した場合寄附金になる。低額譲渡に当たるかが争点である。法人税法基本通達9-1-13においては、法人が上場有価証券等以外の株式について、法人税法33条2項（資産の評価損の損金算入）の規定を適用する場合には、課税上弊害のない限り、財産評価基本通達に基づき計算している場合には次のことを条件としてその計算を認めることになっている。

(1) 法人が株式の発行会社にとって「中心的な同族株主」に該当するときは、株式の発行会社は常に財産評価基本通達178に定める「小会社」に該当するものとして取り扱う。すなわち、持株割合が25%以上となる同族株主については発行会社の株式を純資産価額方式により評価する。

(2) 土地又は上場有価証券を有しているときは一株当たりの純資産価額は相続税評価額によらず時価による。

この通達による評価方法は、株式を発行する法人の資産状態が著しく悪化したため株式の価額が著しく低下した場合等に適用されるものであり、含み益があればそれに対する法人税相当額は控除される（売買を行う場合の適正価額の判定に当たっては継続企業を前提とするので、含み益に対する法人税相当額を控除しないで純資産価額が算定される。）。

さらに、この取扱いは、関係会社間等で非上場株式の売買が行われる場合の適正取引価額の判定に当たっても準用されることになっているので、例えば持株割合が5%未満の小株主が株式を売却した場合には、配当還元方式に基づきその売却価額の妥当性が判断されることになる。

評価、売買いずれの場合においても、持株割合が50%未満の場合、一株当たりの純資産価額に80%を乗じて計算することも準用される。

ところで会社法上の株式買取り価格決定事件等の判例をみると、株式の価格算定に当たっては、純資産価額方式、配当還元方式、収益還元方式、類似業種比準方式、これらの併用方式と種々のやり方がある。請求人の算式もその一つの方法でもあるが、本件裁決は法人税法基本通達9-1-13に忠実に従ったものである。実務上はこの考え方が踏襲されていくが、株式の価格に流通性を考慮に入れておらず一面割り切れないものが残る。というのも会社の解散が予定されており分配が予定されているとか、過半数の株式を支配しているとかであれば純資産価額で評価しても問題がないが、Jが売買価額3000

万円を超える高額であれば買取りの意思がなかったと言っていることからみて、多額に資金が用意できないことが考えられるが、取得後非上場株式を転売しようというときになって通達に基づく価格では買い手を捜すのが容易ではないのではと予想される。請求人が主張するように非上場株式については市場性、流通性を考慮して何らかの減額措置を講ずることが望まれる。

6 交際費課税された処分が取り消された事例（平成11年12月14日裁決）

一 事案の概要

請求人は、F社及びG社と共同企業体を組み、R町の工事を落札し工事を行った。構成員以外のJ社に外注費として、本件工事に係る総売上高14億6600万円の20%の2億9320万円を支払った。これに対して、原処分庁は、共同企業体の構成員である請求人がJ社に支出した利益金4049万円余（14億6600万円×20%－総原価12億6351万円余×20%）は、工事の受注の際のいわゆる降り賃として、共同企業体の工事の入札を有利に進めるための請託に関連して支出された談合金等であるとして、利益金に請求人の出資持分割合30%を乗じた金額1214万円余を交際費等の額と認定して更正処分を行った。さらに、外注費は交際費に該当する費用であるにもかかわらず、あたかも外注工事を行ったごとく仮装してこれを外注費として損金に計上していたとして重加算税の賦課決定処分を行った。

二 争点

他の建設工事業者とともに共同企業体を組織して建設工事を施工した際に支払われた金額が、外注費であるかそれとも租税特別措置法62条3項に規定する交際費であるか。

三 請求人の主張

- 1 本件工事は、当初から4社を構成員とする共同企業体として入札への参加を予定していたが、本件工事の発注者であるR町が入札への参加の指名条件を3業者の構成員による共同企業体に限定したため、やむをえずJ社を除く共同企業体を発足させ、入札に参加したものであり、実質的にはJ社を加えた4社を構成員とする共同企業体として本件工事を施工したものである。

すなわち、4社は各構成員の出資持分割合（責任割合）を請求人24%、F社32%、G社24%、J社20%とする旨合意して工事を施工しており、J社に対して本件工事の一部を下請発注する形式を採ることにより、本件工事にかかる粗利益の20%相当額をJ社が得ることができるようにしたものである。

- 2 J社は、以下のとおり、共同企業体の実質上の構成員として本件工事にかか

る共同事業に参加している。

- (1) 本件工事にかかる共同企業体の意思決定は、構成員から派遣された運営委員によって構成される運営委員会においてなされ、運営委員会の決定を円滑に実施するための現場の業務運営は、構成員から派遣された施工委員によって構成される施工委員会においてなされているところ、J社も3社と同様に運営委員及び施工委員を派遣し、共同企業体の業務運営に参加している。
- (2) J社の施工委員の人件費に関しては、3社から派遣された施工委員と同様に、運営委員会で定められた金額がJ社に支給されている。また、J社の施工委員は、3社から派遣された施工委員と同様に、本件工事の着工から完成までの全過程において、現場監督等の業務に従事した。
- (3) 本件工事に瑕疵があった場合には、J社もその責任を分担することとされており、実際にも、本件工事の完成から約1年5か月後に雨漏りが発生した際の補修工事について、同社はこれに要した費用の20%相当額を負担している。

四 裁決の要旨

- 1 複数の建設業者が共同企業体を組織して工事を受注した上、共同企業体の利益の一定割合が建設業者に支払われる場合の支出については、①支出の相手方が共同企業体の構成員であったとしても、当該構成員が実際には共同企業体が行う共同事業に参加していない名目上の構成員にすぎない場合には、支出の趣旨いかんによっては当該支出が交際費等に該当することとなるが、反面、②支出の相手方が契約書等における形式上は共同企業体の構成員となっていない建設業者であったとしても、当該建設業者が共同企業体の実質上の構成員として共同事業に参加している場合には、当該支出は、特段の事情のない限り、共同事業に参加したことに対する対価としての利益の分配金であると推認され、交際費等には該当しないと解するのが相当である。
- 2 J社は、運営委員及び施工委員を派遣し、3社と同様の立場で本件工事にかかる共同企業体の意思決定及び現場の業務運営に参加していたとみることができる上、J社は、20%の割合の利益を受けただけではなく、20%の割合で本件工事に伴う責任も負担していたものと認められるものであり、これらの事実を総合すれば、J社は、3社と同様、共同企業体の実質上の構成員として本件工事に係る共同事業に参加していたと認めるのが相当である。
- 3 本件外注費は交際等に該当しないと認めるのが相当であり、法人税の更正処分はその全部を取り消すべきであり、これに伴い、重加算税の賦課決定処分もその全部を取り消すのが相当である。

五 解説

租税特別措置法通達61の4(1)-1では、「措置法61条の4第4項に規定する交際費等とは、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ある者等に対する接待、きょう応、慰安、贈答その

他これに類する行為のために支出するものをいう」と規定している。同通達61の4(1)－15(10)では、交際費等に含まれる費用の例示として、「建設業者等が工事の入札等に際して支出するいわゆる談合金その他これに類する費用」を挙げている。

その根底には、談合金のように、法人の支払いのうち、不正な方法で相手方の歓心を買うための支出は交際費とする考え方がある。正当な業務の支出でないとしても、交際費として経費性を一応認めたとうえで、一定金額について損金不算入とするものである。これに類するものに、賄賂、証券会社の損失補てん金の支払い等がある。そしてこれらの支出に当たって帳簿等が偽装されることがほとんどで、重加算税の対象となっている。

特定の業界では、自社の入札を有利に進めるために、他社に降り賃として談合金を支払う場合があり、公正な競争が阻害されるので、この談合については、刑法上、独占禁止法上違法行為とされており、そのための支出は違法支出金として全額損金不算入でもよいと思われるが税務上交際費とされる。

昭和57年12月24日の審判所の判決では、「外注費として支出した調整金員については、業者間における競争入札による出血工事等の問題を避けるために、事業関係者間での取引を円滑にするために支払われる一種の謝礼金とみることができ、事業に関係ある者等に対する贈答その他これに類する行為のために支出する費用といい得るのであって交際費に該当する」としている。

本件のジョイントベンチャー(J・V)は、発注者にはJ社の存在が明示されない裏J・Vであり、J社の責任割合は20%であった。原処分庁は、談合金の支払いが外注費に名を借りて行われたものとして交際費課税と重加算税の賦課決定処分を行った。

これに対して、審判所の判断は、工事契約書において共同企業体の構成員となっていなくても、共同企業体の実質上の構成員として共同事業に参加している場合には、その支払いは交際費に該当しないとした。

七 使途不明金と認定賞与

売上除外金の使途については、役員個人が利得しておれば認定賞与となるが、使途が明らかでない場合他に流用されている場合も考えられ、認定賞与とした課税処分が取り消されている。

そこで判決に基づきどのような事実があれば賞与と認定されるかは大要次のようになる。

- ① 法人に簿外の所得が存在すること。
- ② 簿外所得の処分について合理的な説明がなされていないこと。
- ③ 法人の簿外所得に見合う預金その他の資産が発見されていないこと。
- ④ その法人が同族会社等代表者に支配されていること。
- ⑤ 個人の申告所得について説明のできない資産の増加あるいは消費支出があ

ること。

7 適格合併で合併交付金か利益の配当かが争われた事例（平成15年12月5日）

はじめに

適格合併の要件の判定に際し、株主に交付される金銭が、合併交付金の場合には非適格合併となるが、利益の配当である場合には、適格合併の要件を満たすことになっている（法人税法2条12号の8）。合併交付金か利益の配当かが争われた裁判事例（平成15年12月5日）を検証してみる。なお、会社法では、利益の配当とは持分会社の社員が受ける利益の配当に使われる用語であり、従来使われていた株式会社の利益の配当は、その他資本剰余金からの配当をも含めて剰余金の配当という新しい概念となったが、本稿では従来用語に従うことにする。

一 事案の概要

請求人は、被合併法人（発行済株式総数440株、資本金2,200万円）を吸収合併した。合併契約書には、被合併法人の株式1株に対して請求人の株式1.5株を割当交付する、合併期日は平成13年6月1日とする、合併交付金として平成13年6月1日の被合併法人の株主名簿に記載された株主に対して1株につき2,500円（総額110万円）の合併交付金（本件合併交付金という）を支払うと記載されていた。

請求人は、平成13年6月1日を支払確定日とし、合併に係る利益の配当の額とみなす金額1,100万円（別件みなし配当の金額）を支払うと同時に、みなし事業年度（平成13年4月1日から平成13年5月31日まで）の最終期配当金275万円を支払った。これらに対する源泉所得税262万5千円（財団法人1社に対するものは非課税）を平成13年7月10日に納付した。

これに対して課税処分庁は平成14年1月28日付で、本件合併は合併交付金が交付されていることから、適格合併に該当しないとして、本件みなし配当の総額は138,641,452円であるとし、それに係る源泉所得税の納税告知処分を行った。

本件みなし配当の金額の計算根拠としては、被合併法人の株主が交付を受けた請求人の株式の価額は、被合併法人の合併時の時価純資産価額に相当する金額とし、その時価純資産価額に合併交付金110万円を加算し、資本等の金額2,200万円を減算するというものであった。

二 請求人の主張

この金額の多さに驚いた請求人は、平成14年3月20日に本件合併は適格合併であり、別件みなし配当の金額は、組織再編税制が施行される前の税法に基づいて計算するという錯誤を犯した結果であるとして、源泉所得税の過納額還付請求書を提出すると同時に異議申立てを行った。異議決定を経た後の原処分不服があるとして審査請求を行ったが、そこで請求人は、本件合併交付金を配当金として経理処理していること、被合併法人の株主に送付された「配当金の支払調書の送付のお知らせ」においては、本件合併交付金が配当金であることが明記されていることなどから、納税告知処分は違法であると主張した。

三 裁決の要旨

1 一般的に、合併交付金の交付は、①合併の比率を調整するため、②被合併法人の合併期日の前日の属する事業年度（最終事業年度）の利益の配当に相当する金銭を支払うため、③その他の事情のために行われる。また、合併交付金のうちに、被合併法人の利益の配当相当額がある場合には、合併契約書、合併承認に係る株主総会議事録、同出席案内等においてその旨を明示又は記載されるのが通常であるが、合併契約書等において明示等がない場合には、合併交付金が支払われる経緯、合併交付金を受けた株主の認識等を総合的に検討し、実質的に、合併交付金のうちに利益の配当相当額があるかどうかを判断するのが相当である。

2 本件においては、合併契約の締結当時の状況として被合併会社には利益の計上が予測されたこと、本件合併交付金は支払時に利益の配当として所得税を源泉徴収していること、また、株主に対し合併交付金が配当金である旨を通知していることが認められ、これらの行為は、本件合併交付金が最終期の利益の配当相当額であることの裏づけと見ることができる。

3 したがって、本件合併は被合併法人の株主に対して請求人の株式以外の資産を交付していないものとなることから適格合併であり、みなし配当の規定の適用はない。

四 解説

本裁決では 合併交付金の交付が、合併の比率を調整するためなのか、被合併法人の合併期日の前日の属する事業年度の利益の配当を支払うためなのかを争点であるが、後者の場合がなぜ起こるのかを先ず考えてみる。被合併会社が合併期日には消滅してしまっているため、それ以後被合併会社の総会で株主にみなし事業年度の配当を行うことの決議ができなくなるという問題があった。このことから配当金額を見込んで名目上合併交付金として被合併会社の株主に支給することが行われていた（会社法では臨時計算書類制度が設けられ、株主総会の決議で何度でも配当が行えるようになったのでいくらかはこのような問題が少

なくなると思われる)。

そのため、裁決において、合併交付金の性格を形式的に判断することなく、実質的に合併交付金のうちに利益の配当があるかどうか判断されたものである。合併契約書に被合併会社の株主に配当金相当額として合併交付金を支払う旨をきちんと明記しておけば本件のような紛争は防ぐことができたと考えられる。

本件で問題となるのは同じ期に二回の配当を行うのかという点である。一回だけだとすれば、みなし事業年度の最終期配当金が支払われているのであるから、合併契約書にある合併交付金は合併比率の調整金にほかならないということになる。これについて裁決は「最終期配当金は、別件みなし配当金の金額に対する源泉所得税の額を納付する手段として支払ったもので、当時、それは予定されていなかったものと認められ、上記認定に影響するものではない。」として形式よりも実質を重視し、配当金の二度払いを認めることになった。

審査請求まで持ち込まれたこととなったもう一つの原因は、組織再編税制が平成一三年四月一日から施行されたにもかかわらず、税理士がみなし配当を誤って旧法に基づき計算したことにある。課税処分庁としては、みなし配当の計算を誤っていると考えて源泉所得税の納税告知処分を行ったところであり、適格合併の要件をよく理解し納税申告等に正確に反映しなければならなかった事案である。

8 有価証券売却損が仮装経理の修正経理とは認められなかった事例（平成11年2月23日裁決）

一 事案の概要

審査請求人は紙類卸業を営む同族会社である。請求人は、平成2年10月期において、有価証券の売買取引により多額の有価証券売却損（約2億4千万円）が生じたにもかかわらず、それを計上せず仮装経理いわゆる粉飾決算を行った。その後平成3年10月期に至って所得金額を過大に申告していたとして、仮装経理の状況を正常に戻すために、本件有価証券売却損30,212千円余を損益計算書の営業外費用の部に有価証券売却損の科目で計上したうえ法人税の申告をした。同様に、平成4年10月期に36,209千円余、平成5年10月期に37,632千円余、平成6年10月期に35,851千円余、平成7年10月期に18,800千円余を有価証券売却損として計上しているが、有価証券の売買は実際には行っていない。

これに対して、原処分庁は平成3年10月期において計上した有価証券売却損は仮装計上したものと認められるとして、平成9年3月28日付けで青色申告

の承認の取消処分をした。さらに同日付けで平成3年10月期から平成7年10月期までの各事業年度について有価証券売却損は仮装して計上されたものであるとして更正処分を行った(平成3年10月期には有価証券売買益1,903千円余、有価証券売却損7,289千円余、有価証券売買手数料1,209千円余その他の計上もれの否認がある。その他の否認項目については省略)うえ、重加算税の賦課決定処分を行った。

二 争点

請求人の行為が、過去に仮装経理(粉飾経理)を行ったものを正常に戻すために行った修正経理であるのか、存在しない損失を仮装計上したものであるかが争点である。

三 請求人の主張

- (1) 平成2年10月期に生じた有価証券売却損が金融筋に露見し信用不安が起こることを極度におそれた結果、同期において有価証券勘定を減額すべきところこれを減額させない方法により仮装経理を行った。このため平成2年10月期における貸借対照表上の有価証券勘定の残高は実際のその残高と乖離したので、少しでも実数に近づけるため、各事業年度において有価証券勘定をそれぞれ減額する方法により修正経理したものであり、仮装計上したものではない。
- (2) 仮に、平成元年6月以降平成8年6月までの間に税務調査が行われておれば、法人税法129条(更正に関する特例)、同法70条(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)の規定の適用及び法人税法57条(青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し)の規定による青色申告の特典である繰越欠損金の控除の適用等による税務署長の更正処分がなされ、その時点で解決されていたものである。

四 裁決の要旨

(1) 青色申告取消処分について

イ 平成3年10月期において公表外の会計帳簿において行った有価証券の売買取引の状況は、売買益が6,639,542円、売買損の額が7,289,932円、売買手数料の額が1,158,788円、名義書換料が500円、消費税が50,272円及び支払利息が43,561円であり、差引き有価証券売却損の額が6,639,542円であるにもかかわらず、同期の所得金額の状況を勘案しながら、修正経理をしたとして振替伝票を起票し、有価証券売却損の科目により30,212千円余を損金の額に計上したものと認められ、その差額23,572千円余は、架空の損失を損金の額に算入したものと判断するのが相当である。

ロ 修正の経理の方法については確定決算の損益計算書の特別損益の項目について、前期損益修正損と計上して仮装経理の結果を修正し、その修正した事実を明示するとともに、法人税の確定申告書の別表(四)の「加算」欄において加算するなど、申告調整をして申告すべきであると解されているところ、請求人は、平成3年10月期の決算が欠損とならないよう仮決算の段階で所得金額の状況を勘案しながら、損金の額に算入する有価証券売却損の額を算定し、振替伝票を起票して、有価証券売却損の勘定科目により損金の額に算入したものと認められ、請求人は、これに基づき損益計算書の営業外費用の項目に記載し、平成3年10月期の確定申告書を提出していることが認められる。

また、確定申告書の別表(四)の加算欄には仮装経理に基づく過大申告をした場合における修正経理に関する記載は認められない。そうすると、請求人が修正経理をしたとする会計処理は、平成2年10月期において仮装経理をしたとする損失の金額を消去するための代表取締役の独自の解釈に基づく会計処理と認められ、上記の正規の修正経理とは認められない。

以上のとおり、法人税法は期間損益を課税の前提としているところ、請求人はこれを無視し、修正経理をしたとして、架空の有価証券売却損の振替伝票を起票し、平成3年10月期の有価証券売却損の勘定科目により損金の額に計上したものと認められ、この請求人の行為は、事実を仮装したものであり、また、平成3年10月期において公表外の会計帳簿で行った有価証券の売買取引による売買益を益金の額に計上しなかった行為は、事実の隠ぺいをしたものと判断するのが相当である。

ニ これらの請求人の行為は、法人税法127条1項3号に規定するその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に該当するものと判断するのが相当である。

(2) 法人税更正処分について

イ 請求人が平成3年10月期ないし平成5年10月期において行った修正経理の方法は、代表取締役の独自の解釈に基づく会計処理と認められ、この修正経理の方法は上記(1)ロで述べた修正経理に当たらないものと認められる。

そうすると有価証券売却損の額は、それが生じた平成2年10月期において損金の額に算入すべきものであり、平成3年10月期ないし平成5年10月期の各事業年度の損金とは認められないものと判断するのが相

当である。

ロ 税務調査は、法人税法 153 条（当該職員の質問検査権）の規定により行われるものであり、質問検査の範囲、程度、時期、場所、手段など実定法に特段の定めのない実施細目については、これを担当する原処分庁の合理的な判断にゆだねられているものと解されているところ、原処分庁が平成元年 6 月以降平成 8 年 6 月までの間に、税務調査を行わなかったとしても、これを不当、違法とすることはできない。

ハ なお、平成 6 年 10 月期及び平成 7 年 10 月期の法人税の各審査請求は、異議申し立てを経ることなく直接審査請求されているので却下相当である。

（3）重加算税の賦課決定処分

請求人は架空の有価証券売却損の額を損金の額に計上したものと認められ、また、有価証券の売買取引及び売買損益等を公表の会計帳簿に記載せず、その売買損益等を益金又は損金の額に算入していないことが認められる。このような事実に基づき所得金額を過少申告した行為は、通則法 68 条 1 項に規定する課税標準又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装したことに該当する。

五 解説

（1）仮装経理による修正の手続き

イ 仮装経理に基づく過大申告が行われた場合にはその後の事業年度の確定した決算において法人が仮装経理につき修正の経理をし、かつ、その決算に基づく確定申告書を提出するまでの間、税務署長は原則として減額更正をすることはない（法人税法 129 条）。

修正の経理について何ら取扱通達は示されていない。納税者は修正経理を行う場合には、修正を行う事業年度において前期損益修正損という勘定科目で損失を計上することになるが、この損失は修正経理をした事業年度の損失ではないので、法人税の確定申告書の別表（四）において同額を加算することを本裁決では求めている。

ロ 過去に損益を計上したのち後発的事由により損益が変更となることがあるが、その場合には過去に遡って修正されることなく後発的事由が発生した事業年度の損益とするのが公正妥当な会計処理とされる。ところが、粉飾決算の場合、課税庁は調査した結果過去の事業年度において粉飾していた事実が確認されればその事業年度については減額更正が行われることになる。

ハ 減額更正により過大となった法人税額（仮装経理に基づく部分に限られる）は、直ちに還付されることはない。これは粉飾した事業年度まで遡って

還付することになると還付加算金が膨大なものになることも考えられ、粉飾した法人にそこまでする必要がないとして現在の規定となっている。すなわち、更正した日の属する事業年度前1年間の事業年度の法人税相当額だけを還付し、残額は後5年間に納付することとなる法人税額から控除することにされている（法人税法135条）。その場合所定の還付請求書に基づかなければならない。

(2) 本件の場合

請求人は、平成3年10月期において営業外費用の部に有価証券売却損を計上しているが、それでは損益計算書上同期において売却損が発生したものとみられても仕方がないと言え、過年度の有価証券売却損であることが明らかになっていない以上、修正の経理といえるものではない。したがって法人税の更正処分は妥当である。

しかしながら修正の経理が課税庁の主張どおり行われていないからといって、損失の仮装計上が行われたと速断することはできない。

また、粉飾した事業年度に遡って損失を計上することができないのが更正妥当な会計処理となっているので、事後に損失を計上することになる。請求人は営業外費用に有価証券売却損を計上した（請求人は修正の経理を行ったと主張）。その金額が実際に発生した損失よりも多くの損失を計上したからと言っても仮装経理した約2億4千万円の一部である。請求人は原処分庁の主張する修正の経理の手続きを誤っただけのことであり損失の仮装計上が行われたとすることは妥当ではない。

損失の仮装計上が行われたか否かは粉飾経理が事実か否かに係ってくる。粉飾経理が行われていないにもかかわらず、損失が存在したかのように事実を仮装して、その後の事業年度において修正経理と称して損失を計上すれば、それはまさしく仮装計上といえる。しかしながら、実際に粉飾の事実があれば、その後の修正経理の方法が誤っていたとしても、それは仮装したといえるものではない。国税庁の「法人の青色申告の承認の取消しについて」という事務運営方針では青色を取り消すには慎重を期するようにしているのに原処分庁はどのように考えていたのであろうか。

本件においては、請求人が修正の経理を一度にできるにもかかわらず、所得金額の状況を勘案しながら数事業年度に分けていた点は責められるべきであり、納税者としては注意を要する点である。

9 公益法人等の収益事業課税（一）

はじめに

公益法人、学校法人、宗教法人、労働組合等が行なう収益事業に対しては、法人税が課税されることになっている。その中でも請負業に関する事例が問題になることが多いので判例等に基づいて解説する。

一 請負業

民法上「請負」とは仕事の完成を約してその結果に対して報酬を受ける契約のことをいう。法人税法施行令5条10号で定められている請負業には、事務処理の委託を受ける業が含まれるから、他の者の委託に基づいて行う調査、研究、情報の収集及び提供、手形交換、為替業務、検査、検定等の事業は請負業に該当する（法基通15-1-27）。

請負業の範囲は広いが、法令の規定に基づき国又は地方公共団体から事務処理を委託されたもので、その委託の対価がその事務処理のために必要な費用を超えないことが法令の規定に明らかなこと等の要件を備えるものは、課税対象から除かれている。

二 大学医学部等の行う治験

医学部、付属病院等を擁する学校法人の、製薬会社から受領した寄付金による収入が、新薬の開発等にかかる治験、委託研究、情報提供等（以下治験等という）に対する対価に当たり、治験等が公益法人等の行う請負業に該当するかで争われた事件（東京地裁平成15年5月15日判決）がある。

薬事法によれば、医薬品を製造しようとする者は、その製造承認に当たって申請書に臨床試験の試験成績に関する資料を添付しなければならないとされる。この臨床試験の試験成績に関する資料の収集を目的とする試験が治験である。

判決は先ず寄付金が、治験等にかかる役務提供の対価として支払われたものか、純粋な寄付（課税対象とならない）に過ぎないものかについて、「それがいかなる名目で支払われたかという形式的な面だけでなく、当該金員が支払われた実質的な理由等も検討したうえで、その判断をすべきところ、原告が製薬会社の委託を受けて実施した治験の実態や、奨学寄附金の寄付に関する手続等に照らして、本件寄付金のうち、特に治験等を起因とするものの中に、実質的には治験等にかかる役務提供の対価と言うべき金員が存在する」とし、七百件以上に及ぶ寄付金の一つ一つについて、寄付の起因、目的、経緯、金額、寄付を行った者、寄付の受入先及び寄付を行った者との関係、役務の提供の有無等を検討して、その過半について、治験等に係る役務提供の対価性を認めた。

次に、製薬会社から受領した金員が、請負業にかかる収入に該当するのか、医療行為の対価として非課税になるのかについて、判決は、「製薬会社が医療機関に対し、治験に係る役務の提供の対価として金員を支払う場合、その金員は医療

機関が患者に対して行った医療行為の対価としてではなく、医療機関が治験の実施に係る契約に基づき、治験薬に係る臨床試験を行ったうえで、その試験成績に関するデータを収集、整理し、製薬会社に報告することの対価として支払われるものというべきである」とした。判旨のとおり、治験と診療行為は、一体的なものではなく、それぞれ目的が違うので別物と考えたほうが無難である。

なお、平成14年の改正により、請負業に含まれないものとして、「私立学校法に規定する学校法人がその設置している大学に対する他の者の委託を受けて行う研究に係るもの」が追加された。

三 NPO法人の行う介護事業

特定非営利活動法人が、会員相互間で有償による助け合い活動を行っていたことについて、それが収益事業に該当するかについて争われた事例を千葉地裁平成16年4月2日判決に基づき紹介する。

原告は、家事、介護・介助等のサービスを希望する会員に対して一時間あたり800円のふれあい切符を発行し、その金額のうち200円を取得し、600円はサービスを提供した会員が取得していた。

原告が、サービス提供契約の当事者ではなく、会員間のふれあい活動を推進するために、サービスの利用を希望する会員とその提供する会員との連絡、調整を行っているにすぎないと主張したのに対して、判決は、「会員利用の金銭的負担の額は、予め原告の運営細則に定められており、サービスを利用する会員が、サービスを提供する会員との合意によりその金額を変更したりすることなどが運営細則上許されていないことに照らせば、本件事業を管理・運営・遂行し、会員にサービスを提供している主体は、原告であって、原告は、協力会員をサービス提供の履行補助者として、自ら会員に対しサービス提供を行っているものと認めるのが相当である」とした。

原告が、サービス提供の協力に対する謝礼が600円であり、原告に対する事務運営費としての寄付が二百円であって、介護保険における家事援助に対する報酬が一時間当たり、1530円とされていることに照らすと、きわめて低額であり報酬とはいえないと主張したのに対して、判決は、「原告の運営細則は、謝礼及び寄付という文言を用いてはいるものの、その規定ぶりからすれば、負担の有無及び負担内容の決定をサービス利用会員の自由意思に委ねられているとは認めがたく、負担が贈与である旨の原告の主張は採用することができない」とし、運営細則の文言ではなく実質に従って判断した。

また、「原告が、営利を目的としないことが条件とされている特定非営利活動法人であり、サービス提供に対する対価を市場価格よりも低く設定するのは、自然なことであることを勘案すると、サービス提供に対する対価性を否定するほ

どに著しく低廉なものとは認められない」とし、結論として、一定の役務を提供して対価の支払を受けるものであって、事務処理の委託を受ける業を含む請負業に該当するとした。

ボランティア活動であることから低額料金にせざるをえないとしても、このことによって収益事業性が否定されるものではない。法人税が収入ではなくそれから費用等を差し引いた利益に課税されることを考えれば、低額料金であることはそれだけ課税額が少なくなるに過ぎないということである。

10 公益法人等の収益事業課税（二）

はじめに

前回に引き続き公益法人等の収益事業課税について判例をもとに考察してみるが、今回は、ペット葬祭業、霊園内の管理業務など収益事業として課税されるか否かの判断が難しい事例を挙げてみた。

一 ペット葬祭業

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や供養等を行う事業が収益事業に当たるかについて争われた事件について名古屋地裁平成17年3月24日判決をもとに紹介する。

原告は動物霊園にペット用の火葬場、墓地、納骨堂、待合室等を設置してペット葬祭業を行っていた。そして動物の重さや火葬方法の組み合わせにより8千円から5万円の料金表ないし供養料表が作成されていたが、これが収益事業に当たるとして課税された。

原告は、ペットに対する国民の認識に照らすと、ペットの供養は、人の供養と同様の宗教行為であるから、ペット葬祭業は収益事業に当たらないと主張した。判決の要旨は、「財貨移転行為が給付行為の対価として行われない場合、すなわち給付行為の内容とは無関係に任意で行われた場合には収益事業に該当しない。人の葬儀における読経行為など、宗教行為の典型例とされているものにおいては、通常かかる意味での任意性が存在すると考えられている」として、非課税となる理由を述べている。一方、「原告は、料金表ないし供養料表を定め、それをホームページに明示的に掲載しており、ペット供養希望者が金額表に記載された金員を交付することを約していることなどに照らせば、依頼者の支払う金員が任意のものであるとはどうも解されず、対価関係を肯認するのが相当である」としてペットの供養に収益事業性を認めた。このように財貨が任意で支払われたか否かが宗教行為に当たるか否かの分かれ目となっている。

なお、原告が針供養や人形供養は課税されない取扱いとなっていると主張し

たのに対して、判決は、「収益事業該当性の有無は財貨移転が任意になされる性質のものか、それとも一定の給付行為の内容に応じた債務の履行としてなされるものかを判断して決せられるものであり、このことはペット葬祭業だけに妥当するものではなく、針供養や人形供養、おみくじ等の頒布などの宗教的行為にも当てはまる」とした。この判決に従うとすれば、針供養や人形供養について料金が設定されていてそれに基づき料金を払わざるをえないものは、収益事業に該当することになってくると予想されるが、非課税とする理由について被告課税庁は、上記判決の理由のほか、古くから行われてきた宗教的風俗として確立していることも理由に挙げているが、その境界は非常に曖昧と言える。

その他、火葬したペットの遺骨を納骨堂内の納骨箱に保管し、管理費の支払を受ける行為は倉庫業に該当するとされ、ペット葬祭業に関連して、塔婆、プレート、骨壺等を交付し、これに対してあらかじめ定められた金員を受領する行為は、物品販売業に該当するとされた。

二 霊園内の共用施設の管理業務

個別墓所の貸付けは非課税とされている（法基通15-1-18）が、霊園内の共用施設を使用する者から管理料を徴収して管理する業務が、請負業に該当するか否かについて争われた事例を国税不服審判所平成14年2月28日裁決に基づいて紹介する。

請求人は、霊園内の共通使用部分の清掃・環境の整備等の霊園の管理を行っている公益法人である。霊園使用者から管理料を収受して行う管理業務は、請負業に該当するとして課税されたので争いとなった。

裁決の要旨は、「本件共用施設は墓所とは異なり、請求人が管理支配しているものである。すなわち管理を任されているわけではなく、事務管理は、霊園事業を営んでいる請求人自らが行う業務であり、その内容には霊園使用者からの注文、指図といった要素は認められず、管理料も一定の期間を基準に算定されており、仕事の完成とそれに対する報酬とは見ることはできず、本件管理業務に係る合意を請負とすることができない」とし、請負業であることを否定した。さらに請負業に「事務処理の委託を受ける業」も含まれるが、この点についても、本件管理業務が、霊園使用者が事務管理を委任したのではなく、請求人自身の事務であるから、本件管理業務を「事務処理の委託を受ける業」とすることもできないとした。

さらに「使用規則には管理料が霊園内の共用施設の清掃・環境の整備等の管理及び事務管理に要する費用を支弁するためであることが明記されてことなどを考え合わせると、管理業務は、請求人が運営する霊園の維持管理を図りその利便性・快適性を向上させ、もって請求人の営む各事業の円滑な運営を行うためにな

される霊園の管理業務と解するのが相当である。この管理業務は、施行令第五条に掲げる、物品販売業以下33項目の事業のいずれにも当たらないからこれを収益事業ということはできない」とし、事務管理はいわゆる特掲事業に当たらないとして課税処分を取り消した。

三 保険事務取扱手数料

公益法人等の従業員が加入する団体保険について保険会社が支払う取扱手数料は、保険会社が、公益法人、労働組合等に、保険事務の取扱いを委託したことに対する「報酬」として、収益事業による収益とされる。この事務手数料を収益事業による収入と認識せずに申告していないという事例が多く、後で課税を受けることになる。

一方、事務処理の受託としての性質を有する事業の中には、いわゆる実費弁償的にその事業経費をまかなう程度の対価で行われるものがある。そこで、その業務が法令の規定、行政官庁の指導又はその業務に関する規則、規約もしくは契約に基づき、実費弁償により行われるものであるときは、あらかじめ一定の期間（おおむね5年以内）を限って所轄税務署長の確認を受けることを条件に、収益事業として取り扱わないことになっている（法基通15-1-28）。

1.1 過年度の土地譲渡契約の解除と前期損益修正

東税あだち134号

はじめに

土地を売って法人税を払ったのに、相手方が代金未払いで契約を解除した場合、契約解除した年度の損失となり、売った年度に遡って損失を計上するという更正の請求ができない。

国税通則法施行令6条は後発的理由による更正の請求として「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った事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと」が挙げられている。

更正の請求を認めないと、所得のないところに課税することにもなりかねず、筆者が国税の在職中から疑問に感じてきたところである（税経通信54巻4号平成11年3月）が、平成30年度の法人税法改正で更正の請求ができないことが明文化された。

一 宗教法人の更正の請求の判旨（横浜地裁昭和60年7月3日）

収益事業を営む宗教法人は昭和47年11月に山林を売却して確定申告をしたが、譲受会社が残金を支払わなかったため昭和52年にその売買契約を解除

し、解除を原因とする山林の所有権移転登記抹消を求める訴えを提起し、昭和52年2月に請求認容の判決を受け同年3月に確定した。そこで同年5月に過年度の所得金額を減額するよう更正の請求をしたが、税務署長は昭和53年7月に更正すべき理由がない旨の通知処分をしたため争いとなった。

判決は、①通則法は国税についての基本的な事項及び共通的な事項等の手続を定めているところ、課税の実体的要件については法人税法などの各租税実体法がこれを定めているのであって、通則法の関知するところではない。

②法人の場合、企業会計上、継続事業の原則に従い、当期において生じた損失は、当期の収益に対応させて経理処理すべきものであって、譲渡益を計上した事業年度に遡って費用としての処理をしないというのが一般的な会計処理である。計算書類規則42条等においては、企業会計上臨時的異常な損失も前期以前の売上げに対する異常な返品等は、前期損益修正項目等として特別損益に計上すべき旨定められていることから明らかなように、企業会計原則等は、法人の収益及び費用、損失について発生主義（いわゆる権利確定主義）を建前としているものということができる。

③法人税法上、後の事業年度において売買契約が解除されたような場合において、それによって所得の金額が遡って変動することになるかどうかについては直接定めることなく、法人税法22条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従うものとしたものということができる。

④本件のように、契約の解除等がなされた事業年度においては十分な益金がないために、当該事業年度に損金処理をしたのでは納税者の救済にならないというような場合には、法人税法は当該納税者が青色申告者であれば、将来5年間（当時）にわたって欠損金の繰越控除をすることができる旨定め、あるいは、前年度へ欠損金を繰り戻すことができる旨定めその救済を図っている。

この判決は最高裁まで争われたが納税者の敗訴となった。

二 判決への疑問

継続企業が前提ならば 棚卸資産の販売の契約解除に限定されるべきであるし、固定資産の契約解除による損失が多額であれば、欠損金の繰り戻し還付を使えない法人もあるし、欠損金の繰越控除も使えず救済にはならない。世の中継続企業ばかりではない。

国税通則法23条に更正の請求の規定があるのに、法人税法22条4項の公正妥当な会計基準を優先させるのはなぜか。

公正妥当な会計基準とは判決で言うように計算書類規則や企業会計原則の前期

損益修正項目などが考えられるがこれらは法律ではない。また本件のような事例には法人税基本通達2-2-16が参考となるが、具体的な定めがある通則法よりも通達が優先するのか疑問に感じてきた。

当時の通達は、当該事業年度前の各事業年度においてその収益の額を益金の額に算入した資産の販売又は譲渡、役務の提供その他の取引について当該事業年度において契約の解除又は取消し、値引き、返品等の事実が生じた場合でも、これらの事実に基づいて生じた損失の額は、当該事業年度の損金の額に算入するとされていた。

三 収益事業通達改正（昭和56年）

この判決の事例は昭和52年ころ発生したものであるが、宗教法人の収益事業といってもわずかな出版事業だけであり欠損金の繰越控除も役に立たなかったことなどから、国税庁は昭和56年に法人税基本通達を改正して15-2-10（収益事業に属する固定資産の処分損益）に「公益法人等が収益事業に属する固定資産につき譲渡、除却その他の処分をした場合におけるその処分をしたことによる損益は、原則として収益事業に係る損益となるのであるが、相当期間（法人税基本通達逐条解説によるとおおむね10年以上）にわたり固定資産として保有していた土地等を処分をしたことによる損益は収益事業に係る損益に含めないことができる（15-1-12の不動産販売業を除く）。」とされた。この通達改正により公益法人等の土地売却の不利益は解消されたが、その他の一般法人の不利益は残ったままとなった。

四 更正の請求

法人税の場合更正の請求が出来る場合、出来ない場合はどのように別れるのであろうか。過年度分において計算の誤謬、売上げの過大計上や仕入れの計上漏れなど納税者が誤った会計処理をした場合には更正の請求ができる。原因が過去にあったがその後新しい会計事実が発生すれば、発生した事業年度の損金になるということになる（詳しくは筆者著「法人税法上の権利確定主義について」千葉経済論叢51号）。

過収電力料金の最高裁判決の多数意見は、過大に電気料金を徴収している事実を容易に見出すことはできなかつたことから、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があったということになるので、過去に遡って修正することなく、返還すべき金額について合意が成立した日の属する事業年度の益金に算入されることとなった。

しかし、契約が解除されると過去に遡ってその契約が効力を失うことになり、

その分の収入金額がなくなるのであるから、所得のないところに課税される危険性がある

五 過年度遡及会計基準（平成21年）

平成21年12月4日「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」が公表されたときには法人税の取扱いが変更されるのではないかと期待したが、国税庁の見解は「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ありませんので、遡及処理が行われた場合でも、その過年度の確定決算において誤った課税所得の計算を行っていたのでなければ、過年度の法人税の課税所得の金額や税額に影響を及ぼすことはありません。」というものであった。

六 金子教授の見解（平成22年）

金子宏教授は、固定資産の譲渡契約の解除があった事業年度が大幅な赤字や今後も所得の発生が見込めないような場合には、譲渡契約の解除があった事業年度の赤字幅が拡大するだけで損失の埋め合わせの機会がなく納税者の権利救済が図られず、公正妥当な会計処理の基準が納税者の権利救済を排除するものであってはならない、と述べておられる（『所得税法人・法人税の理論と課題』）。

七 他税目の取扱い

- (1) 事業所得等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起因して失われ、又はその事実のうちに含まれていた取り消すことのできる行為が取り消された場合には、その損失の生じた年分の必要経費になる（所法51、所令141）。
- (2) 譲渡所得については所得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起因して失われた場合には更正の請求ができる（所法52、所令274）。
- (3) 消費税については課税資産の譲渡等を行った後に、その課税資産の譲渡等が無効であった場合又は取消しをされた場合には、その課税資産の譲渡等は無かったものとされ、資産の譲渡等を行った課税期間に遡って修正することになる（消基通14-1-11）。
- (4) 相続税については、被相続人が生前不動産の譲渡契約を締結していたが、相続開始後相続人らが譲渡契約を解約した場合に、その契約は成立時点に遡って消滅するので、相続税の課税財産は、譲渡契約に係る代金請求権ではなく土地建物であるとする判決がある（広島地裁平成23年9月28日）。

八 収益認識会計基準（平成30年）

企業会計基準委員会が平成30年3月に「収益認識に関する会計基準」等を公表したことを受けて法人税法が改正された。

平成30年度の法人税法改正で22条の2が新設され、資産の販売等に係る収益の額につき修正の経理により増加し、又は減少した収益の額に相当する金額は、その修正の経理をした事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとなった（法人税法22条の2⑦）、令18条の2）。ここに初めて法律で収益に計上したが後に契約解除により修正されても修正の経理をした事業年度において減額されることが明文化されることになった（万事休す）。

法人税基本通達2-2-16が改めてそれを確認し、契約の解除又は取消し、返品等の事実が生じた場合には、これらの事実が生じた事業年度に損金に算入されるとしている。

ただ、同項にあった値引きは、同通達2-1-1の11に移り、値増しや割戻しとともに変動対価として一定の要件を満たせば資産の引渡し等のあった事業年度の引渡し時の価額に反映できることとなった。この意味するところは将来減額されるであろう値引き、割戻しの金額を引渡し時に減額しても良いということになる。

九 自衛策

法人として自衛の手段としては、固定資産の譲渡の申告する場合には、契約の効力が発生した時よりも残代金が支払われたときに引渡しされる契約書に定めておき、その時に収益に計上したほうがベターと思われる。もし代金の支払いがないことになれば督促にあまり時間をかけるよりも、1年以内に契約を解除して中小企業等の場合欠損の繰り戻し還付請求をしたほうが得策と思われる。

第3章 消費税

非営利法人等と消費税

はじめに

消費税は、対価を得て行われる資産の譲渡等に課税されるが、公益法人、同業者団体等の非営利法人については、対価性のある取引か否かその判定はかなり困難なものがある。寄付金・祝金・見舞金、補助金・奨励金・助成金、会費・組

合費等は、原則として、消費税の課税対象にならないが、消費税法基本通達をもとに解説する。

一 消費税課税の概要

国内取引の消費税の課税対象は、事業者が事業として、対価を得て行なった資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供（以下資産の譲渡等という）とされる。

対価性のない取引は、消費税において課税対象外取引となり、寄付金・祝金・見舞金等は、反対給付としての資産の譲受やサービスの提供を受けることがないので、資産の譲渡等の対価に該当しない（消基通5-2-14）。財団法人等が受け取る寄付金や宗教法人が受け取る喜捨金は、これに該当する。

なお、非営利法人等に関する非課税取引の代表的なものとしては、社会福祉法人等の行う社会福祉事業、学校法人等の行う教育事業等がある。

二 補助金・奨励金・助成金

事業者が、国又は地方公共団体等から受ける奨励金若しくは助成金又は「補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律」に基づく補助金のように、特定の政策目的の実現を図るための給付金は、資産の譲渡等の対価に該当しない（消基通5-2-15）。法人税法や所得税法において課税対象とされている雇用調整助成金、職業転換給付金、身体障害者等能力開発助成金は、国等における雇用の促進等の特定の政策の実現を図るものであることから、補助金等と同じく資産の譲渡等の対価に該当しない。

廃プラスチック処理料が、課税資産の譲渡等に該当するか否かが争われた事件（平成8年2月28日裁決）において、請求人は、補助金が県もしくは県廃プラ協議会（人格のない社団）から交付されたものであるから、消費税の課税対象とならないと主張した。審判所は、廃プラ処理の委託契約の流れが、県→市町村→市町村廃プラ協議会→県廃プラ協議会→請求人であったと認定したうえで、「県が各市町村に交付するもの及び各市町村が各市町村廃プラ協議会に交付するものは、特定の行政目的の実現のためのものであり、いずれも補助金に該当すると認められるが、請求人が県廃プラ協議会から受領する廃プラの処理料は、廃プラ処理という役務の提供を行うことのできる反対給付として受けるものであるから、補助金又は間接補助金等には該当しない」とし、請求人と県廃プラ協議会の取引が課税資産の譲渡等に該当するとした。

三 会費・組合費等

① 同業者団体、組合等がその構成員から受ける会費、組合費等の取扱いについては、消基通5-5-3において規定されており、当該同業者団体、組合等がその構成員に対して行う役務の提供等との間に明白な対価関係があるかどうかによって資産の譲渡等の対価であるかどうかを判定する。

- ② 団体としての通常の業務運営のために経常的に要する費用をその構成員に分担させ、その団体の存立を図るといふようないわゆる通常会費については、資産の譲渡等の対価に該当しないとして取り扱う。
- ③ 名目が会費等とされている場合であっても、それが実質的に出版物の購読料、映画・演劇等の入場料、職員研修の受講料又は施設の利用料等と認められるときは、その会費等は資産の譲渡等の対価に該当する。
- ④ その判定が困難なものについて、継続して、同業者団体、組合等が資産の譲渡等の対価に該当しないものとし、その旨を構成員に通知し、その会費等を支払う事業者側がその支払を課税仕入れに該当しないこととしている場合には認められる。

四 対価性があるとされた事例

(1) 合宿研修

宗教法人が、合宿研修を行うに際し参加者から徴収した宿泊代、食事代及び交通費収入の総額と、旅行代理店に支払った合宿研修費との差額を公益部門会計の寄付金に計上したところ、参加者から徴収した宿泊収入等は、消費税の課税対象とされた。平成16年2月5日裁決において、審判所は、合宿研修は会員全員を対象に無料で実施するものではなく、参加資格を有する会員といえども宿泊費を支払わなければ合宿研修に参加できないと認定したうえで、合宿研修では、参加する会員に対し、ホテルでの飲食、宿泊及びホテルまでの旅行という役務の提供がされる場所、会員は、一律の宿泊名目の金員を請求人に支払うことにより、これらの役務の提供が受けられることが認められるから、合宿研修と会員からの宿泊費との間には、明らかな対価関係があると判断した。

宗教法人に限らず、研修を行う場合に会員から徴収する受講料や宿泊料は、前記③のとおり資産の譲渡等の対価となる。

団体、組合等が、総会、ブロック大会に際して、特別参加費を参加者に負担させている場合、大会後懇親会を催すとしても、対価関係が認められないとして課税対象外とされる（国税庁質疑応答事例）。

(2) 遊覧所業

遊覧所業は、収益事業として法人税の課税対象となり、法人税基本通達15-1-55において、「展望台、パノラマ、遊園地、庭園、動植物園、海中公園等のように、専ら不特定又は多数の者をして一定の場所を遊歩し、天然又は人工の物、景観等を観覧させる場合におけるその事業」と定義づけされている。宗教法人が、入園料は宗教行為に伴う喜捨金であり対価性がないから課税資産の譲渡等には該当しないとして争っていた事件において、平成7年7月7日裁決で審判所は、入園料は宗教活動に関連する喜捨金等であると認めることができない

との判断を示した。実務では、お賽銭、おみくじ、お札は喜捨金であり、絵葉書、線香、ろうそく等の販売は課税資産の譲渡等に当たるとしている。

公益法人等に対する法人税の課税対象は、33種類の収益事業であるが、消費税の課税対象は、対価を得て行われた資産の譲渡等であり、それぞれ別個に判断する必要がある。遊覧所業は法人税の課税対象であるとともに消費税の課税対象でもある。

五 特定収入の取扱い

消費税法別表第三に掲げる公益法人等や人格のない社団等が受け取った補助金、寄付金、会費等、喜捨金等は特定収入とされ、消費税の課税対象外であるが、特定収入に関しては、仕入税額控除を制限するという特例がある。

第4章 相続税

みなし贈与課税における時価

はじめに

法人税法や所得税法上譲渡を行った場合の時価と、相続税法上の評価を行う際の時価とは異なる扱いとなっている。みなし贈与の場合の時価は、財産評価基本通達が適用されるかと思えば、適用されない場合もあるので、みなし贈与課税における時価について解説することとする。

一 税法上の時価

所得税法59条においてみなし譲渡の場合の時価とは、相続税評価額ではなく通常取引価額とされる。したがって、非上場株式を譲渡した場合の時価は財産評価基本通達をもとに計算するが、株式を発行する会社が保有する土地や上場有価証券は時価で評価されるし、評価差額に対する法人税等相当額の控除はされないなど、財産評価基本通達どおりの計算方法を採用していない(所得税基本通達59-6)。法人税22条2項における収益の認識も同様であり、非上場株式の時価についても所得税基本通達と同様な規定がおかれている(法人税基本通達9-1-14)。

二 みなし贈与課税の規定

著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合においては、財産の譲渡を受けた者が、対価と譲渡があった時における財産の時価との差額に相当する金額を、財産を譲渡した者から贈与により取得したものとみなされる(相続税法7条)。

この場合の譲渡者と譲受者との関係は、親族に限らず第三者も含まれる。そして、「著しく低い価額の対価」については、所得税法59条（令169条）のように2分の1未満というような基準を設けているわけではなく、著しく低い価額の対価に該当するか否かは、財産の譲受の事情、譲受の対価、譲受に係る財産の市場価額、財産の相続税評価額などを勘案して社会通念に従い判断すべきものと解されている。

三 負担付贈与による租税回避行為

バブル期において負担付贈与を使った税逃れが横行した。上場株式については、課税時期の属する月以前3か月間のうち最も低い最終価格の月平均額によって評価するという規定を悪用して、負担付贈与を行なう者が現れたことを契機として、負担付贈与又は個人間の対価を伴う取引により取得した上場株式の価額は、課税時期の最終価格によって評価されることになった（財産評価基本通達169（2））。そのほか、株式については、財産評価基本通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる場合、国税庁長官の指示を受けて評価される（同通達6）。

一方、受贈財産が土地の場合、土地が時価よりかなり低く評価されたので同様な税逃れが横行した。

四 負担付贈与等通達

負担付贈与も低額譲渡も経済的には同じ性格を有するものであるため、国税庁は平成元年3月29日付直評5により「負担付贈与又は対価を伴う取引により取得した土地等及び家屋等に係る評価並びに相続税法第7条及び第9条の規定の適用について」という次のような個別通達を出した。

- 1 土地等並びに家屋等のうち、負担付贈与又は個人間の対価を伴う取引により取得したものの価額は、当該取得時における通常取引価額に相当する金額によって評価する。
- 2 1の対価を伴う取引による土地等又は家屋等の取得が相続税法第七条に規定する「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に当たるかどうかは、個々の取引について取引の事情、取引当事者間の関係等を総合勘案し、実質的に贈与を受けたと認められる金額があるかどうかにより判定するのであるから留意する。

五 低額譲受けの平成15年6月19日裁決

前述の通達に基づいて課税庁が低額譲受けであるとして贈与税を課税した事例がある。裁決をもとに事例を簡略に述べると、平成12年に祖母が孫に土地を5,200万円で売却したが、税務署は負担付贈与等通達に基づいて、土地の時価は公示価格等から算定すれば6,500万円余であるとして差額1,300万

円余に対して贈与税を課税した。

これに対して、裁決は、原処分庁が主張する土地の時価が6,500万円余であるとしても、本件土地の譲受価額は5,200万円であり、その譲受価額がその時価に占める割合は79.3%であること、路線価に基づく相続税評価額が5,500万円余であることその他の理由等を総合勘案すると、本件土地の譲受けは、相続税法7条に規定する著しく低い価額の対価による譲受けに該当しないとして課税処分を取消した。

六 通達の趣旨

さらに裁決は、負担付贈与等通達の適用に当たっては、「通達が制定された当時における時価の動向及び路線価の時価に対する水準を考慮しなければならない。すなわち、本件通達の制定された当時は、路線価の時価に対する水準が公示価格の70%相当を目途としていたにもかかわらず、その後の地価の急騰に伴い、路線価がその適用年分の終わりに時価の20%から30%程度にすぎず、路線価に相当する金額を対価とした負担付贈与や低額譲受けという形式を採ることによる実質的な財産の移転が行われるようになり、これを放置することは、課税の公平の見地からみて弊害があることから、当該財産の価額は、評価基本通達にかかわらず、通常取引価額に相当する金額によって評価することとする取扱いが定められたものである。」としている。

ところで、本件の場合、本件不動産の譲受けが行われた平成12年の課税年分においては、路線価は公示価格の80%を目途に評定されており、かつ、本件土地の近隣の基準地価格は、下落傾向にあったものであるから、本件不動産の相続税評価額は、課税庁が課税実務の公平と効率のために時価の範囲内と認める水準に留まるものと推認される。しかも、本件不動産の譲受価額71,950,000円は、本件不動産の相続税評価額69,236,309円を超えるものであり、このことをもっても、贈与税の負担回避行為があったとは認められないから、このような状況の下にあっては、本件通達の適用の前提を欠くものといわざるを得ない。」とした。このように裁決は、通達が制定された当時と状況が変わっている点を指摘している。また以前から、低額譲受けの場合、相続や単純贈与の場合に比べて高く評価することは平等原則に反すると指摘されてきたところでもあり、負担付贈与等通達を存続させるべきかどうか検討されるべきである。税逃れを防止するために存続すべきであるならば、臨時的な個別通達でないことを明らかにするためにも財産評価基本通達に織り込まれるべきである。

追補

(事案の概要)

平成15年に夫は妻(原告)らに土地を相続税評価額相当額により譲渡したが、処分行政庁は、その売買代金額は時価と比較して「著しく低い価額の対価」に該当するから、時価と本件売買代金額の差額は贈与とみなされるとして、贈与税の決定処分等をした事案である。

(東京地裁平成19年8月23日判決)

相続税法7条にいう「著しく低い価額」の対価とは、その対価に経済的合理性のないことが明らかな場合をいう。相続税評価額と同水準の価額かそれ以上の価額を対価として土地の譲渡が行われた場合は、原則として「著しく低い価額」の対価による譲渡ということはできず、例外として、何らかの事情により当該土地の相続税評価額が時価の80パーセントよりも低くなっており、それが明らかであると認められる場合に限って、「著しく低い価額」の対価による譲渡になり得ると解すべきであると認定し、原告らの主張が受け入れられた。