

# 税務事例研究

Vol. **187** 2022/5

## 〔法人税〕

売上原価等の年度帰属と金額決定  
.....鈴木 一水

## 〔所得税〕

個人が行う事業に関連して支払われた研修・教育費用の必要経費該当性～大阪高判令和2年5月22日を踏まえて～  
.....武田 涼子

## 〔資産税〕

登記名義人死亡時における固定資産税2  
.....渋谷 雅弘

# 税務事例研究／187

## ■目次

---

法人税
-----

<事例> 売上原価等の年度帰属と金額決定	
.....	鈴木 一水・1
I 売上原価等の年度帰属	4
1 損金の年度帰属原則（事例1）	4
2 原価の範囲（事例1・2）	12
3 重要性の原則（事例2）	15
4 資産の販売等にとまなう保証（事例3）	16
5 製造原価を構成する減価償却費のうち資産除去債務相当額, 賞与引当金繰入 額および退職給付費用	17
II 売上原価の測定	19
1 原価額の見積り	19
2 高額な取得価額（事例4）	20

<b>所 得 税</b>
--------------

<b>&lt;事例&gt;</b>	個人が行う事業に関連して支払われた研修・教育費用の必要経費該当性～大阪高判令和2年5月22日を踏まえて～	武田 涼子・25
	I 問題の所在	26
	II 関係法令における必要経費の内容	28
	1 必要経費に係る規定等	28
	2 家事上の経費と家事関連費に係る規定	29
	III 必要経費と家事上の経費・家事関連費についての考え方	29
	1 必要経費の考え方	30
	2 必要経費の意義と家事上の経費の考え方との区分	32
	IV 特定支出控除において、資格取得のための支出が控除されていることとの整合性	36
	V 各事例に係る裁決及び本件大阪高判の検討	37
	1 事例1に係る国税不服審判所裁決平成15年10月27日	38
	2 事例2に係る本件大阪高判	38
	VI あてはめ	42

<b>資 産 税</b>
--------------

<b>&lt;事例&gt;</b>	登記名義人死亡時における固定資産税2	渋谷 雅弘・50
	はじめに	51
	I 固定資産税の納税義務者	52
	1 概要	52

2	所有者不明土地	53
3	賦課期日前における納税義務者の死亡	56
II	私法上の遡及効と固定資産税	57
III	相続をめぐる法律関係と固定資産税	60
1	遺産分割協議	60
2	遺産分割方法の指定	62
3	相続放棄	62
4	遺贈	64
5	遺贈の放棄	65
IV	事例の検討	66



「租税法事例研究会」研究員等

＜令和4年5月1日現在＞

部 会	研 究 員 等	所 属
法 人 税 部 会	○成 道 秀 雄 名誉教授	成蹊大学
	△鈴 木 一 水 教 授	神戸大学社会システムイノベーションセンター
	吉 村 政 穂 教 授	一橋大学大学院法学研究科
	金 子 友 裕 教 授	東洋大学経営学部
	白 土 英 成 税理士	千葉県税理士会
	藤 曲 武 美 税理士	東京税理士会
	佐 藤 修 二 弁護士	第一東京弁護士会
所 得 税 部 会	○神 野 直 彦 名誉教授	東京大学
	△田 中 治 名誉教授	大阪府立大学
	牛 嶋 勉 弁護士	第一東京弁護士会
	岩 崎 政 明 教 授	明治大学大学院法務研究科
	佐 藤 英 明 教 授	慶應義塾大学大学院法務研究科
	渡 辺 徹 也 教 授	早稲田大学法学学術院
	武 田 涼 子 弁護士	第一東京弁護士会
資 産 税 部 会	○首 藤 重 幸 名誉教授	早稲田大学
	△渋 谷 雅 弘 教 授	中央大学法学部
	小 池 正 明 税理士	東京税理士会
	伊 藤 信 彦 弁護士	第一東京弁護士会
	平 川 英 子 准教授	金沢大学人間社会研究域法学系
	柴 原 一 税理士	東京税理士会
	野 口 浩 教 授	青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科

(注) ○印は部会長 △印は部会長代理



## 売上原価等の年度帰属と金額決定

神戸大学教授 鈴木 一水

---

### 事例

- 1 当社は地元自治体の開発許可および同意を得て、住宅団地の宅地を造成し販売しています。その際、団地経営に必要な緑地および排水路とその敷地は、自治体との協議の結果、当社が名目的に所有することになっています。そこで、これらの施設の建設費用相当額を宅地の分譲価額に含めて販売する予定です。この建設費用相当額を販売した宅地の売上原価に算入することは可能でしょうか。
- 2 当社は浚渫業を営んでいます。この業界では備船料を1年分一括前払いする習慣があります。備船料は収益がなくても発生する固定費であるため、当社は備船料全額を支払時に費用計上しています。当社の事業年度は3月末に終了しますが、3月1日に支払ったむこう1年分の備船料の全額を税務上も支払年度に損金算入できますか。
- 3 当社は、機械装置の製造・販売を行っています。販売額は1台あたり1,000万円です。販売にあたって、顧客による検収後1年以内に仕様通りの性能で稼働しない場合には無償で修理を行うことを保証し、さらに操作方法について10時間以内の訓練サービスも無償で提供することで顧客と合意しています。販売した機械装置が仕様通りに稼働しないために修理が必要となる確率は100台中1台であり、1台あたりの修理に係る費用は過去の経



験から 200 万円と見込まれます。なお、以前に同じ機械装置を販売したことがある顧客に対しては、訓練サービスなしで販売することもあり、この場合の機械装置の販売価額は 900 万円にしています。この販売取引の会計処理と税務処理はどうなりますか。

- 4 資産を販売したときの収益の益金算入額は販売時の時価となるそうですが、販売した資産を取得したときの価額も取得時の時価になるのでしょうか。

### 【回答】

- 1 団地造成にともなって建設される道路、公園等の付帯施設を将来、公共団体等に帰属させる場合、または造成分譲した法人に名目的に所有させる場合であっても、これらの施設の建設に要した費用額（法人の所有名義とする施設については、処分可能見込価額を控除した金額）は、その工事原価額に算入されます（法人税基本通達 2-2-3）。したがって、お尋ねの建設費用相当額のうち各年度で分譲した宅地に対応する金額を、当該年度の売上原価に含めて損金算入できます（法人税基本通達 2-2-2）。
- 2 傭船料が船舶の利用状況にかかわらず傭船契約期間を基礎に定められている場合には、月割計算によって算定するのが原則です。お尋ねの場合には、1 年分一括前払いした金額のうち、3 月の 1 か月分だけが当該年度の損金に算入されることとなります。ただし、重要性が乏しい場合に継続して支払った年度の損金に算入しているときには、損金算入が認められます。もっとも、お尋ねの傭船料は、浚渫サービスの提供による収益を得るために必要不可欠なものであり、この支出がないと収益を得ることはできませんから、未経過期間に対応する金額が僅少でない限り、重要性が乏しいとはいえません。ですから、1 年分全額を支払年度に損金算入することはできないと考えられます。

3 会計上、品質保証は機械装置の販売と一体として収益認識されるのに対して、訓練サービスについては、その有無によって販売した機械装置の品質・性能が変化するものではなく、また貴社は訓練サービスなしでも機械装置を販売しており、その際には値下げしていることから、訓練サービスは機械装置の販売とは別個のものとして収益を認識することになります（収益認識基準 34 項，収益認識適用指針 6 項，35 項）。したがって、機械装置を顧客に引き渡した時（検収時）に売上 900 万円と契約負債 100 万円を計上するとともに、製品保証引当金を 2 万円（=200 万円×1/100）計上します（企業会計原則注解（注 18），収益認識適用指針 34 項）。仕訳で表すと、次のようになります。

（借）	売掛金	1,000 万円	（貸）	売 上	900 万円
				契約負債	100 万円
	製品保証引当金繰入額	2 万円		製品保証引当金	2 万円

上記仕訳貸方の契約負債は、販売後の将来における訓練サービスの提供義務を意味します。その後、実際に訓練を実施したときに、その訓練サービスの提供が主たる営業に含まれるのであれば、契約負債を役務収益に振り替えると同時に、訓練サービス提供に要した費用を役務原価として計上します。訓練サービスの提供が主たる営業に含まれないのであれば、契約負債は雑収入に振り替えられ、訓練サービスに係る費用は販売促進費になります。訓練サービス提供に要した費用が 80 万円とすると、会計処理は次のようになります。

（借）	契約負債	100 万円	（貸）	役務収益	100 万円
				（または雑収入）	
	役務原価	80 万円		現金預金等	80 万円
	（または販売促進費）				

税務上も、収益認識会計基準の考え方を受け入れ、品質保証は資産の販売に含めて収益計上することとしています（法人税基本通達 2-1-1 の 3）。このときの製品保証引当金繰入額は損金不算入とする実務が行われていま

す（高橋 2021，110-111 頁）。訓練サービスについても，収益認識会計基準と同様に，税務上も訓練サービスを提供した年度に益金算入されます（法人税基本通達 2-1-1 ただし書（2））。

- 4 法人税法 22 条の 2 第 4 項は，資産の販売等に係る収益額として益金算入される金額を，別段の定めがあるものを除いて，その販売もしくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額またはその提供をしたサービスにつき通常得べき対価の額に相当する金額としています。また，法人税法 37 条 8 項は，時価よりも低い対価額で資産の譲渡または経済的利益を供与したときには，時価と対価額の差額のうち実質的に贈与または無償の供与と認められる金額を寄附金額に含めるとしています。他方，法人税法は，時価よりも高い対価額で資産を取得したときの取得価額の決定については，特に規定していません。しかし，これらの規定との整合性を考えるならば，資産を高額で取得した場合に売上原価等として損金算入される金額は取得時の適正な時価であり，差額は仕入先に対する寄附金になるものと考えられます。

## 【解説】

### I 売上原価等の年度帰属

#### 1 損金の年度帰属原則（事例 1）

法人税法 22 条 3 項は，各年度の損金算入額を，別段の定めがあるものを除いて，次に掲げる額としている。

- (1) 当該年度の収益に係る売上原価，完成工事原価その他これらに準ずる原価（以下「売上原価等」という。）の額
- (2) 当該年度の販売費，一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該年度終了日までに債務の確定していないものを除く。）（以下「販売費及

び一般管理費等」という。)の額

(3) 当該年度の損失額で資本等取引以外の取引に係るもの

(1)の売上原価等は、「収益に係る」という表現から、当該年度の益金に算入される収益に対応する原価を意味する。ここでの対応概念は、収益と個別に直接対応する概念であり、具体的には、売上高に対応する売上原価、完成工事高に対応する完成工事原価、有価証券や固定資産などの譲渡収益に対応する譲渡原価、役務収益に対応する役務原価等として把握されると解されている(中村1990, 64頁)。

企業会計原則第二・一は、適正な期間利益計算のために、原則として各期間に実現した収益<sup>(1)</sup>と対応する費用をその期間に配分する対応原則に従うことを求めている。企業会計原則のいう対応概念には、個別対応と期間対応という2種類がある。個別対応とは、特定の資産や活動を媒介として直接認識できる収益と費用の対応関係である。しかし、多くの費用や損失は、収益との間に個別対応関係を直接観察することができない。そこで、期間対応という概念が用いられる。期間対応とは、一期間における企業活動によって実現した収益と発生した費用との間には同一期間内における企業活動を媒介とした対応関係があるとみなすものである。

法人税法22条3項1号は、売上原価等の年度帰属を収益との個別対応関係に即して決定することを求めている。期間対応概念は採用していない。福岡高判平成13年11月15日(税資251号順号9023)も、売上原価等を売上と個別対応関係を有するものと解して売上高に応じて発生するものとしている。

(2)の販売費及び一般管理費等は、収益との対応関係を明示的には求められないかわりに、償却費以外については年度末までに債務の確定していることを求められている。企業会計でいう期間対応は、抽象的な概念であり、その実質的な内容は発生原則にすぎず、費用の年度帰属基準としては曖昧さが残り、実務を混乱させるおそれがある。そこで、法人税法は、対外取引にともなう販売費及び一般管理費等の年度帰属については、債務確定基準を設けていると考えられる。

(3) の偶発的な原因による損失については、相手方がいて債務の確定するような例は比較的少ないので、税務上もその年度帰属について債務の確定したものに限りという定めを特に設けてはいない<sup>(2)</sup> (中村 1990, 66 頁)。

ところで、かつて裁判例は、売上原価等の計上時期の決定に、一定の債務の確定を求めてはいたけれども<sup>(3)</sup>、その内容は厳格には捉えられていなかった。たとえば、採石および土木工事を主体とする建設業を営む納税者会社が、採石のために借り受けた山林に係る採石跡地の盛土、植林等のために予測される将来の自然環境回復費を法人税法 22 条 3 項 1 号の原価として損金算入したことの可否が争われた大阪地判昭和 57 年 11 月 17 日 (月報 29 卷 6 号 1170 頁) の事例では、所轄税務署長は、次の理由から、自然環境回復費の損金算入を否認し更正処分を行った。①跡地処理に要する盛土の方法、土の種類等が未定であり、しかもそれが具体的にいつ行われるかも不明であるから、本件自然環境回復費は、具体的な債務として確定しているとはいえない。②売上原価等は、具体的に債務確定の状態にあることが必要である。③本件自然環境回復費が対外的な債務であるためには、当該年度末に自然環境回復工事に着手するか、工事施行に必要な資材を購入するなど対外的取引に基づいて具体的に発生した営業上の債務であることが必要である。④本件自然環境回復費は、採石完了後に支出が予想される費用の見積りにすぎず、対外的に確定した債務ではない。債務の確定には、金額として確定することまでは要求されていないので、原価の見積計上も認められるけれども、見積原価は、債務の確定したものを意味するのであって、対外的にまだ発生していない費用を見積って売上原価等に計上することは、原則として認められない。このように所轄税務署長は、売上原価等の計上には対外的な取引に基づく具体的な債務の確定が必要であると主張した。

これに対して、裁判所は、自然環境回復費が債務として確定している限り売上原価等に該当し当該事業年度の損金に算入できる、と判示している。その理由として、まず自然環境回復費の売上原価等該当性に関して、原価計算基準第 1 章 3 が、原価を「経営における一定の給付にかかわらせて、は握さ

れた財貨又は用役の消費を、貨幣価値的に表したものとしていることから、会計学上の原価の概念を「製造活動、販売活動、物品の保管・管理などの経営の諸活動に関連して発生する経済価値の消費であり、財貨又は用役の提供のために製造・販売などの経営目的に関連して消費される経済価値であり、正常な状態のもとで消費される経済価値である」と解し、自然環境回復費がこの会計学上の原価の本質を内在していると評価している。そして、販売費及び一般管理費等は収益と個別に対応しないものをいい、損失は収益と対応関係のないものをいうので、自然環境回復費は売上原価等に該当するほかないとしている。しかも、自然環境回復費は、社会経済上その支出が法的に義務づけられていることから、税法上も原価として損金算入することを認める必要があるとしている。裁判所は、納税者会社が山林を借り受けて採石業を始めたところ、採石地は自然公園法の規定により府知事の許可を受けなければならず、許可の条件として緑地化修景等を義務づけられており、納税者会社は、土地所有者との間で、採石地の跡地に植林するか植林できる状態にする旨を約束していたという事情から、将来の自然環境回復費が採石および販売にとって不可避免的に発生するので、その支出が法的に義務づけられていたと評価し、それ故に原価に該当するとしたのである。

さらに裁判所は、埋戻費用を適正に見積りこれを採取した砂利等の取得価額に算入することを認める法人税基本通達 2-2-4(昭和 55 年 5 月 15 日新設)も、砂利等の採取の進行に応じて砂利等の採取量と比例させる一定の算式によって算出した見積額を採取した砂利等の取得価額に算入することを認めていることから、埋戻費用は売上原価等になり、それは、事後に支出される費用ではあるが、債務の発生自体が未確定であるような単なる事後費用ではなく、契約内容や費用の確実性からみて原価に該当することを確認したものであると理解している。

次に、債務の確定に関して裁判所は、損金算入するために、少なくともその金額を見積る必要があるから、売上原価等についても、金額見積りが可能な程度に債務の内容が特定していること、すなわち見積りの前提となる債務

発生の原因たる事実は確定していることが必要であり、この意味での債務の確定を要すると解している。この考え方に基づいて裁判所は、自然環境回復費が売上原価等として許容されるには、当該年度末までに、対外的債務として確定していることが必要であると判示している。ただし、ここでいう対外的債務の確定は、具体的契約によって発生する債務に限定されるものではなく、土地所有者との間で締結した義務内容が、客観的、一義的に明白であり、費用を見積ることができる程度に特定されている場合も含まれるとしている。そして、本件の場合、土地所有者との約束および府知事の採石許可条件があることから、対外的な債務が確定していたとしている。

この判決で注意しなければならないのは、売上と自然環境回復費との間に、砂利等の採取という活動を媒介とした個別対応関係を認め、その活動の進行に応じて原価額を見積ることができることをもって、売上原価等の要件を満たすとしていることである。もう1つ注意すべきは、売上原価等の損金算入にも対外的な債務の確定が必要であると判示しながらも、その意味を、金額の見積りが可能な程度に見積りの前提となる債務発生の原因たる事实在が確定していることと解し、具体的契約によって発生する債務に限定することなく、義務内容が客観的、一義的に明白であり、費用を見積ることができる程度に特定されている場合には債務の確定がある、としていることである。言い換えれば、将来の費用を支払う相手との契約が成立していなくても、規制や別の契約によって将来の費用支出の義務内容が明確であり、金額を見積ることができる程度に特定されていれば十分なのである。本件の場合には、まだ自然環境回復のための整地、植林、道路取付工事などの契約を建設業者と結んでいなくても、自然公園法の規定、府知事の許可条件、土地所有者との契約から環境回復費支出の義務内容が明確であり、その金額を砂利等の採取という活動に基づいて合理的に見積ることができることから、まだ採石途中で環境回復工事のための契約を結んでいなくても、債務の確定があったとして損金算入を認めているのである。

都市計画法上の同意権を背景とする市の指導に従った改修工事を了承して



開発した土地を販売した納税者会社が、その後、市に報告した改修工事見積額を都市下水道整備負担金として市に支払うように求められたことを了承し<sup>(4)</sup>、土地の販売に係る収益を益金算入した年度に見積額を売上原価として損金算入した最判平成16年10月29日（刑集58巻7号697頁）の1審判決および控訴審判決も、収益に係る売上原価として損金算入することを認めるためには、その支払いが債務として確定していたこと、すなわち、その義務の内容が客観的、一義的に明白で、費用を見積ることができる程度に特定されていることを要するという前記大阪地判昭和57年11月17日と同様の立場をとり、本件の場合には、納税者会社が改修工事を行うことが市との間で法的拘束力をともなった義務として確定していたとはいえないなどの事情から、改修工事に対する納税者会社の義務の内容が客観的、一義的に明白であったとは認められないとして、改修工事に関する費用を損金とすることはできないと判示した。

ところが、同事件の上告審判決である最判平成16年10月29日は、売上原価等の損金算入に、支払いの義務内容が客観的、一義的に明白で、費用を見積ることができる程度に特定されているという意味での債務の確定を要するというこうした考え方を否定した。同判決が原審の判断を是認できないとした理由は、次の事情による。①市が都市計画法上の同意権を背景として改修工事を求めたことから、納税者会社は、事実上その費用を支出せざるを得ない立場に置かれていた。②納税者会社が支出すべき費用額は、終始当初の工事案の工費に相当する金額であった。③納税者会社は、外部の建設会社に対して見積りをさせて、当該年度末までにすでにその支出を見込んでいた。これらの事実関係に照らすと、当該年度末において、納税者会社が近い将来に改修費用を支出することが相当程度の確実性をもって見込まれており、かつ、同日の現況によりその金額を適正に見積ることが可能であったとみることができる。このような事情がある場合には、当該年度終了日までに当該費用に係る債務が確定していないときであっても、上記見積金額を売上原価等の額として当該年度の損金額に算入することができるかと解するのが相当である、



と判示している。ここでは、債務の確定ではなく、金額を適正に見積ることができるかどうか年度帰属基準になっている。

学説においても、売上原価等と債務確定との関係についての理解は、多様である。占部・喜多（2001，239頁）は、売上原価等が内部計算である棚卸資産の評価を通じて出てくる概念であり、個々の取引より発生する費用と同列に扱うことはできないとしたうえで、売上原価等が費用の集合体であることから、本質的には費用の債務の確定を前提にして、「債務発生の原因たる事実が発生した時点において、費用を合理的に見積もることができる（金額の明確化）のであるから、債務は確定した（この時点で費用認識を行う見解を債務確定主義という）とみることができる」と述べている。

大淵（2011b）は、計算概念である売上原価等自体には債務確定が不要ではあるけれども、売上原価等が生産・販売活動による経済的価値の消費額である費用の集約された概念であることから、債務確定主義を費用計上の前提とする法人税法では、個々の消費部分である費用は、債務の確定した見積可能な範囲に限定すべきであり、そこでの債務の確定の意味を、「具体的な客観的事実として発生していない未確定な費用、換言すれば、経済的価値の消費が未了であるとしても、その経済的価値の消費が、期末において契約上の内容等から、対外的債務として具体的に確定していることが必要である」（46頁）と述べている。そして、大淵（2011c）は、前記大阪地判昭和57年11月17日を、売上と原価という個別対応関係から見積費用の計上を認めたものではなく、対外的債務の確定を要件としたものと位置づけており、また、前記最判平成16年10月29日についても、近い将来に負担金を支出することが相当程度の確実性をもって見込まれているという事実をもって負担金支出の債務が成立していると認定し、さらに、宅地を分譲販売しているのだから負担給付の原因事実も発生しており、金額も客観的に明らかにされていることから、債務が確定しているものと理解している。大淵（2011b，c）は、「債務の確定」における債務を、給付の相手方に対する債務に限定せず、地域住民や一般社会に対する公的義務をも含む広い意味での対外的債務にまで拡大

している。

これらの裁判例や見解からは、売上原価等の構成要素となる個別費用の損金性の判断基準となる「債務の確定」の内容に関する理解が多様であることがみてとれる。

法人税基本通達 2-2-4 は、他の者の有する砂利採取地を採取後に埋め戻して原状回復することを当該他の者と約束している場合に、その埋戻費用を見積って採取した砂利等の取得価額に算入することを、収益費用対応の関係からみて合理的であるとの立場をとっている。すなわち、原状回復工事に着手またはその契約を結ぶまで損金算入を待つ必要はないのである。その理由は、一般に埋戻費用は、相当多額になり、砂利採取業者は当然そのことを見越して砂利の販売価額等を定めるであろうことに求められている（高橋 2021, 278 頁）。そこで、同通達は、毎期の採取量に対応する埋戻費用の見積額を、毎期末の現況に基づき、かつ、既往の見積り違いを当期以降の採取量にチャージしながら毎期の見積計上額を算定するという考え方に基づいて、砂利等の採取予定数量と当期以前に実際に採取した数量に基づいて、言い換えれば砂利等の採取という企業活動を媒介とした対応関係に基づいて、売上原価等に含まれる埋戻費用を算定することとしている。しかし、同通達は、外部者との契約に基づいて埋戻しをすることが義務づけられている場合に限って、埋戻費用の取得原価への算入を認めており、自己の土地の埋戻しについては、あらかじめ埋戻義務が確定しているような関係にはないから、埋戻費用の見積計上は認められないと解している（高橋 2021, 278 頁）。

このように、通達は、売上原価等の損金算入要件として、金額まで確定していることを求めないが、対外的な債務を成立させる契約によって支出責任が明確になっていることを求めている。そして、この通達では、支出責任を明確にする対外的債務を、採石地の借受けに求めているのである。

この取扱いに対して、大淵（2011b）は、自用地というだけで埋戻費用の見積計上は認められないというのは疑問であるとし、法律や条例により、知事等による採掘許可の条件として、自己所有の土地の埋戻しが義務づけられて

いる場合には、その自用地に係る埋戻義務は、社会環境や景観に関する社会的、公的義務であり対外的債務と評価すべきであるから、埋戻費用の見積計上は認められるべきと主張している<sup>(5)</sup>。

裁判例も、支出に相当程度の確実性が見込まれ、かつ、金額を適正に見積ることが可能であれば、支出相手に対する債務が確定していなくても、売上原価等の損金算入を広く認める傾向にある。しかし、支出の確実性と金額の適正な見積りを担保する対外的な債務の成立は求められている。

このように、対外的な債務の範囲についても、見解は分かれている。対外的な債務の範囲をどこまで広げるかによって、損金算入可能な売上原価等の範囲も決まってくるが、その判断は、個別の案件ごとに行われているのが現状である。

## 2 原価の範囲（事例1・2）

法人税基本通達 2-2-1 は、売上原価等の見積計上と債務確定基準との関係について、その費用が売上原価等となるべき費用かどうかの判断にその基準を求めることと解している（高橋 2021, 273 頁）。こうした考え方の基礎には、売上原価等と販売費及び一般管理費等とは、それぞれの年度帰属決定に異なる基準が適用されるという考え方のあることが示唆される。

売上原価等と販売費及び一般管理費等とで年度帰属原則が異なるとすると、売上原価等と販売費及び一般管理費等との区別、言い換えれば売上原価等の範囲の画定が重要になる。上記 1 で述べたように、法人税法は収益との間に個別対応関係が認められるか否かによって、原価と費用・損失とを区別している。収益と個別対応するものが売上原価等となり、個別対応しないものは販売費及び一般管理費等ならびに損失になる。そして、年度帰属については、売上原価等は、その対応する収益の計上された年度に帰属し、販売費及び一般管理費等は、償却費を除いて債務確定基準によって年度帰属が決まることになる。

ところで、会計上は、さまざまな原価概念がある。原価計算基準第 1 章 3

は、原価を、経営における一定の給付にかかわらせて把握された財サービスの消費を、貨幣価値的に表したものと定義し、その本質を、①経営過程における財サービスの経済価値の消費であり、②経営において作り出された一定の給付（財サービスをいい、最終給付のみならず中間的給付を含む。）に転嫁される価値で、その給付にかかわらせて把握されたものであり、③経営目的（一定の財サービスを生産し販売すること。）に関連したものであり、④正常なものである、としている。原価計算基準は、原価計算制度に適用される狭い意味での原価概念を規定しているといわれている（岡本 1980, 21 頁）。他方、財務会計上の原価概念はもっと広く、財サービスを購入した場合の支出額を意味し、それは資産を意味することもあれば、費用を意味することもあつた。そして、わが国で原価といった場合、この広狭 2 つの原価概念が重複して用いられているという（小川 2007, 358-359 頁）。

法人税法 22 条 3 項 1 号の原価概念も広い概念であり、製造業における製品原価だけでなく、商業において売上原価を構成する商品原価のほか、固定資産や有価証券などを譲渡した際の譲渡原価も含む。ここでの原価の範囲を規定する中心的な考え方は、収益との個別対応関係が認められることである。結局、税務上の原価の範囲は、収益との個別対応関係の範囲と言い換えることができる。個別対応には、棚卸資産、有価証券、固定資産などの資産を媒介とした対応関係だけではなく、特定の企業活動を介した対応関係も含まれる。したがって、棚卸資産の販売やその他の資産の譲渡だけではなく、サービスの提供からの役務収益に対しても、サービス提供のために要した材料費、労務費、外注費および経費のほか、その受注や提供のために直接要した費用も売上原価等に含まれる。

しかしながら、サービス業における売上原価等の範囲は明確ではなく、議論の余地がある。製造業の場合には、製造原価に集計された材料費、労務費および製造経費などに含まれる個別費用と収益との間に個別的な対応関係を観察できなくても、最終的には販売された製品を媒介とした直接的な対応関係を収益と売上原価等との間に確認することができる。一方、サービス提供

のために発生する費用の中にも、減価償却費、賃借料、固定資産税などのように役務収益の稼得と比例的には発生しないものや、サービス提供という活動を媒介として発生するとはいけないものがある。このような費用も売上原価等に含まれるとなると、売上原価等と収益との個別対応関係について検討する必要がある。

浚渫業を営む納税者会社が、年度末月初日にむこう1年間の傭船契約を締結して手形で支払った1年分の傭船料を当該年度の売上原価として損金算入した事例で、福岡高判平成12年12月15日（税資249号1133頁）（長崎地判平成12年1月25日（税資246号192頁））は、法人税法22条3項1号が、売上原価等について、当該年度の収益と個別に対応するものだけを当該年度の損金に算入することとしていると解し、本件傭船料も同条の売上原価等にあたるものとし、収益と個別に対応させる対応原則による年度帰属決定が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」にあたることから、1年分の傭船料を12か月の月割計算で算定することが相当と判示している。同判決は、傭船料が売上原価等にあたるとする理由として、傭船が本業すなわち浚渫のためであり、納税者会社がこれを利用して収益をあげており、一定期間の収益に対応する原価としてその額を明確に算出できることを挙げている。同判決は、サービス提供からの収益を得るために直接必要不可欠で、収益との対応関係からその金額を明確に算出できる費用は、売上原価等に該当すると考えている。ただし、ここでの収益との対応関係には、売上原価等の金額が収益額と比例関係を有することまでは求められていない。この点について同判決は、契約が傭船料を船舶の利用状況にかかわらず傭船契約期間を基礎に定められていることから、各年度において損金算入すべき金額は月割計算で算定することが相当としている。

しかし、傭船料は浚渫サービスの提供とは無関係に時の経過とともに発生する固定費であり、収益額との比例的対応関係からその金額を明確に算出できる費用ではない。したがって、収益との間で個別対応関係の認められるものを売上原価等とするという考え方からは、傭船料を売上原価等とすること

の前提となる収益との個別対応関係の意義を再検討する必要がある。

たとえば、海運業を営む会社に適用される海運企業財務諸表準則では、損益計算書に売上原価という項目は設けられておらず、海運業収益から海運業費用を差し引いた海運業利益に、その他事業収益を加算し、その他事業費用を減算して営業総利益を算定し、そこから一般管理費を減算して営業利益を区分計算する仕組みを採用している。ここでは、海運業費用が役務原価すなわち売上原価等に相当するものと考えられ、それは運航費、船費、借船料、その他海運業費用に細分される。このうち運航費には、貨物費、燃料費、港費などの船舶の運航にともなって直接発生し変動する費用が含まれる。船費は、船舶を所有し維持管理するための費用であり、保険料のほか減価償却費や固定資産税も含まれる。そして借船料が、備船契約に基づいて船舶を借りる対価、すなわち備船料である。このように、海運業では、役務収益額と比例的対応関係のある運航費だけでなく、固定費である備船料なども売上原価等を含める会計実務が行われている。

こうした会計実務からは、サービス業においては、法人税法 22 条 3 項 1 号が想定する売上原価等と収益との間の個別対応関係は、収益額あるいはサービス提供量との比例的対応関係に基づく原価額の算定可能な関係に限られず、収益稼得に必要な不可欠なものという関係も含まれることになる。そして、収益額あるいはサービス提供量と比例的関係にない原価の測定は、月割計算などの時間基準によることになる。

### 3 重要性の原則（事例 2）

法人税基本通達 2-2-14 は、支払日から 1 年以内に提供を受けるサービスに係るものを支払った場合の短期前払費用を、継続してその支払った年度の損金に算入しているときは、これを認めている。この規定について、前記福岡高判平成 12 年 12 月 15 日は、前払費用への対応原則の適用の例外をなすものと位置づけ、税務においても重要性の原則に基づく会計処理を例外的に認めたものという考え方を示している。この考え方を前提とすると、短期前払費

用が無条件に損金算入可能になるわけではなく、前払費用に係る税務処理が重要性の原則で認められた範囲を逸脱していないかどうかの判断が必要になる。そして、この判断にあたっては、その金額だけではなく、当該法人の財務内容に占める割合や影響等も含めて総合的に考慮する必要がある。そこで、同判決は、本業のための傭船を利用して収益を上げていることを理由に、傭船料が売上原価となることを総合的考慮に含めて、重要性が乏しいとはいえないと判示している。

これに対して、大淵（2011c）は、法人税基本通達 2-2-14 が、前払費用が売上原価の構成要素か否か、支出金額が多額か否かによって重要性の有無を判断するのではなく、1 年以内にサービス提供を受ける前払費用であれば重要性が乏しいという前提で支出時の損金算入を認めたものと解すべきであると、同判決を批判している。

#### 4 資産の販売等にもなう保証<sup>(6)</sup>（事例 3）

法人税基本通達 2-1-1 の 3 は、資産の販売等にもない保証を行った場合の収益計上単位として、収益認識会計基準と同様に、保証内容が資産または役務が合意された仕様に従っているという保証（品質保証型の製品保証）のみであるときは、その保証について独立して収益を認識しないことを確認している。この結果、品質保証型の製品保証については、資産の販売等の時に製品保証引当金として処理し、その繰入額は法人税法上損金不算入とされる。他方、顧客にサービスを提供する保証（サービス型保証）については、別個の取引として、当初販売時に受け取る対価額のうち保証に対応する部分を合理的に見積ったときは、その保証に係るサービス提供の日に収益計上すると解されている（高橋 2021, 111 頁）。

品質保証型の製品保証に係る見積費用を損金不算入とすることについては、大淵（2011a）も、未だ確実に発生するかどうかとも不確実な製品の補修費用を見積原価として計上することは許されない、と述べている。

しかし、製造工程における技術上の限界から、どうしても一定数の製品に



については仕様通りの性能を発揮できないといった不具合が不可避免的に生じる場合には、実際の修理は将来に行われるとしても、製造段階で合理的に見積られた品質保証に係る費用は製品原価を構成し、またその費用を見越して製品価格を設定するのが通常と考えられる。そうであれば、品質保証に係る見越費用は、前述の原価計算基準でいう原価の本質を備えていることから、たとえそれが引当金の繰入れによって計上されたとしても、売上との間に製品を媒介とした個別対応関係が認められることになる。そして、「確定していない費用が売上原価等となるべき費用かどうかは、当該売上原価等に係る資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に関する契約の内容、当該費用の性質等を勘案して合理的に判断する」（法人税基本通達 2-2-1）のであれば、品質保証は顧客との契約で約束されており、その支出内容も明確であるから、後は金額を合理的に見積ることができるかどうかだけが問題になる。

品質保証の見積費用を損金不算入とする解釈（高橋 2011，111 頁）の根拠は明確ではないが、品質保証を当初販売と一体とする通達の考え方からは、品質保証が事後費用に該当するというよりも、製品が仕様通りに機能しないことの蓋然性を正確に見積れないことを理由として、損金性を否定しているものと考えられる。しかし、金額を合理的に見積ることができるかどうかは、個別の事情によって判断すべきであるから、品質保証に係る製品保証引当金繰入額を一律に損金不算入と決めつけるのは行き過ぎと思われる。

## 5 製造原価を構成する減価償却費のうち資産除去債務相当額，賞与引当金繰入額および退職給付費用

原価計算基準第 2 章 1 節 8 は、従業員賞与手当や退職給与引当金繰入額は労務費に、減価償却費は経費に、それぞれ含まれ、これらが製品原価になるとしている。

将来義務づけられる原状回復や環境回復のための資産除去債務を計上した資産の減価償却費には、資産除去債務相当額の一部が含まれる。企業会計上は、工場の建物や機械装置など製造に係る資産の減価償却費に含まれる資産



除去債務相当額部分も、製造原価に含まれ製品原価を構成する。問題は、債務確定基準の適用されない減価償却費に資産除去債務相当額部分も含まれるか、言い換えれば、資産の税務上の取得価額に資産除去債務相当額が含まれるか否かである。

資産除去債務は、有形固定資産の除去に関して法令または契約で要求される法律上の義務およびそれに準ずるものであり（資産除去債務会計基準3項(1)）、その金額を合理的に見積ることができることを条件として計上される（資産除去債務会計基準5項）。したがって、資産除去債務は、その計上時には、除去サービスを提供する産業廃棄物業者等に対する具体的な債務としては確定していないけれども、対外的債務としては成立していると考えられる。このような資産除去債務の性質からは、将来の資産を除去する時に除去費用を支出することが相当程度確実であると見込まれる。ただし、前記最判平成16年10月29日のいう近い将来に支出するという要件は満たされないこともある。そのため、減価償却費に含まれる資産除去債務相当額部分は、売上原価等として損金算入せず、実際に資産を除去し除去費用を支出した時に損金算入する実務が行われているものと思われる。しかし、対外的債務としては成立しており、近くはないけれども将来確実に支出が行われることは見込まれるので、たとえば会計監査人のような外部の第三者による監査を受け、資産除去債務の計上と減価償却費の計算の適正性が認められている企業に対しては、減価償却費に含まれる資産除去債務相当額部分の損金算入の可能性を検討してもよいと考えられる。

製造に従事した従業員の賞与引当金繰入額および退職給付費用も製造原価になるので、近い将来に支出が相当程度の確実性をもって見込まれており、かつ、期末の現況によりその金額を適正に見積ることが可能であれば、損金算入も認められるべきであると考えられる。大淵（2011a）は、従業員賞与については、具体的通知があれば債務確定の要件は満たすことから、法人税法施行令72条の3の規定は厳格すぎると批判する一方で、退職給付については、退職の事実により退職給与の給付原因事実が発生することから、退職時に債

務が確定し損金算入されると主張している。しかし、労働協約、賞与規程、退職金規程などによって会社と従業員との間に賞与や退職金の支給に関する契約が存在している場合には、金額を合理的に見積ることは可能であり、従業員が就労し労働サービスを会社に提供することをもって給付原因事実が発生したと考えることもできるので、特に外部の第三者による監査を受けている場合には、損金算入の余地も検討すべきであろう。

## II 売上原価の測定

### 1 原価額の見積り

法人税基本通達 2-2-1 は、収益に対応する売上原価等が期末現在において未確定である場合に、その見積計上を認めている。すなわち、売上原価等となるべき費用額の全部または一部が当該年度終了日までに確定していない場合には、同日の現況によりその金額を適正に見積るものとする。これは、すでに収益計上がある限りは、売上原価等の金額が確定していなくても、収益費用の対応の見地からは、その見積計上を認めることが必要だからである。

前記大阪地判昭和 57 年 11 月 17 日は、自然環境回復費を原価として損金算入するには、年度末において合理的に見積ることのできる金額が計上されるべきであるとしつつ、後になってより合理的な算定方法が発見され、それを当時の客観的な事実関係に当てはめて計算し直すとき、従前とは異なった見積金額が算出される場合には、このより合理的な見積金額をもって当該年度の自然環境回復費として計上できる、と判示している。この裁判例に従うと、見積金額の事後修正を認めることになる。修正額は修正時の損益とされる。砂利採取地に係る埋戻費用の損金算入額の計算方法を定めた法人税通達 2-2-4 も、見積りの事後修正が自動的に修正年度の損益に反映される算式を採用している。

なお、見積計上される売上原価等は、あくまで適正に見積られたものでな

なければならない。最判平成 15 年 1 月 16 日（税資 253 順号 9259）（福岡高判平成 11 年 2 月 17 日（税資 240 号 702 頁），大分地判平成 8 年 2 月 27 日（税資 215 号 682 頁））も，仮価格による仕入価額を基礎とした売上原価を認めず，適正な見積価額によることを求めている。

## 2 高額な取得価額（事例 4）

法人税法 37 条は，7 項において，金銭その他の資産または経済的利益の贈与または無償の供与をした場合の金銭額もしくは資産の贈与時の時価または経済的利益の供与時の時価が寄附金額になるとし，さらに 8 項において，対価を受ける資産の譲渡または経済的利益の供与をした場合に，対価額が譲渡時または供与時の時価に比べて低いときは，対価額と時価との差額のうち実質的に贈与または無償の供与をしたと認められる金額も寄附金額に含まれると定めている。このように，法人税法は，資産の低額譲渡等についての規定は置いている。しかし，高額譲受についての規定は置いていない。

時価よりも高額で取得した棚卸資産を販売した際の売上原価の基礎となる取得価額の評価について争われた事例に，前記最判平成 15 年 1 月 16 日（福岡高判平成 11 年 2 月 17 日，大分地判平成 8 年 2 月 27 日）がある。同事例では，納税者会社がその同族会社から継続して仕入れていたガスの仕入価額について，所轄税務署長が売上原価としては未確定であると認定し，同業 5 社の仕入価額のうち最も高額な会社の仕入価額に基づいて算定した金額を納税者会社の仕入価額とし，これを超える金額を仕入価額の過大計上として所得金額に加算していた。判決は，法人税法 37 条 8 項は，7 項の内容を補完し，実質的には同項の一部を構成していると解し，低額譲渡と高額譲受は経済的利益である点では共通するので，これを区別する理由はないことから，8 項も高額譲受の場合を排斥するものではない，と判示している。

同じく高額譲受の場合の売上原価が争われた東京地判令和元年 10 月 18 日（税資 269 号-105（順号 13328））は，高額対価額と時価との差額のうち寄附金と評価される額は売上原価に含まれないと判示している。同事例の概要

は次のとおりである。不動産の売買を営む納税者会社は、土地を 184,217,112 円（本件売買価額）で購入する旨の売買契約を締結するとともに、土地の売主に対する納税者会社の債権 168,380,572 円と相殺する旨の合意をし、差引差額 15,836,540 円を納税者会社の受贈益として処理した。その後、納税者会社は当該土地を 49,139,600 円で売却した。納税者会社は、本件売買価額の全額を棚卸資産である土地の売却に係る売上原価として損金算入した。これに対して、所轄税務署長は、本件売買価額のうち購入時の時価 72,839,889 円との差額 111,377,223 円は売上原価として損金算入できないことを前提とする更正処分を行った。

売上原価の基礎となる棚卸資産の取得価額に含まれる当該資産の購入代価を、時価よりも高額で譲り受けた場合に、どのように評価すべきかについて、法人税法や法人税法施行令に直接の規定はない。しかし、前記東京地判令和元年 10 月 18 日は、法人税法 37 条 7 項および 8 項の解釈から、棚卸資産の高額譲受における売買代金のうち時価との差額は法人税法 22 条 3 項 1 号の売上原価にあたらなると解し、所轄税務署長の更正処分の取消しを求める納税者会社の請求を棄却した。

同判決の法人税法 37 条 7 項および 8 項の解釈は次のとおりである。まず、7 項によれば、「寄附金の額」とは、資産または経済的な利益の贈与または無償の供与をした場合における当該資産のその贈与の時における時価または当該経済的利益のその供与の時における時価を指し、8 項は、資産の譲渡または経済的利益の供与をした場合に、その譲渡または供与の対価額が当該資産の譲渡の時における時価または当該経済的利益のその供与の時の時価に比べて低いときは、当該対価額と当該時価との差額のうち実質的に贈与または無償の供与をしたと認められる金額が「寄附金の額」に含まれるものとする旨を規定している。同項の規定は、時価よりも低額の売買代金により資産を売却した場合に、売買契約という当事者の選択した法形式を否認して時価による売買と差額分の金銭の贈与という 2 つの法律行為があったとみなすものでも、当該法律行為を売買と贈与の混合契約とみなすものでもなく、当該法

律行為は私法上の性質としては売買契約であることを前提に、売買代金と時価との差額は、売主から買主に供与された経済的利益であり、そのうち「実質的に贈与または無償の供与をしたと認められる金額」については、経済的利益の時価として寄附金の額に該当することから、当該金額が損金算入限度額を超えて損金額に算入されないものであることを確認的に規定したものと解している。

そして、時価よりも高額な売買代金により資産を取得した場合も、売買代金と時価との差額は、買主から売主に供与された経済的利益であり、そのうち実質的に贈与または無償の供与をしたと認められる金額については、経済的利益の時価として、寄附金の額に該当することになると解される。この場合も、売買契約という当事者の選択した法形式を否認して、時価による売買と差額分の金銭の贈与という2つの法律行為があったとみなすものでも、当該法律行為を売買と贈与の混合契約であるとみなすものでもなく、当該法律行為は私法上の性質は売買契約であることを前提に、その売買代金の一部を法人税法の適用上寄附金の額と評価するにすぎず、当該法律行為の私法上の性質を変更するものではないと解される。

そうすると、棚卸資産の高額譲受においても、対価額と当該資産の時価との差額については、その全部または一部が寄附金の額と評価される場合には、当該差額は、当該資産の販売に係る費用として当然に損金算入される売上原価とは異質なものといわざるを得ず、売上原価とは異なる費用または損失として別途損金性を判断すべきものというべきである。よって、当該差額は、購入の代価には含まれないと解するのが相当である。

この解釈は、寄附金の額の算定にあたって、「当該対価額と当該時価との差額のうち実質的に贈与または無償の供与をしたと認められる金額」という実質判断を求める法人税法の寄附金額の考え方に関するものである。と同時に、棚卸資産の購入代価が全額売上原価になるとは限らないことを示唆する。そして、法人税法は、棚卸資産の高額取得という法律行為の私法上の性質を変更するものではなく、対価額を購入代価相当額と寄附金相当額に分割する

ことを求めていると解することになるので、この解釈は、棚卸資産の購入代価については売上原価の測定に影響することになる。

この考え方によると、売上原価等として損金算入される金額は、資産の実際の購入対価の額ではなく、取得時の適正な時価ということになる。そして、売上原価等の計上額の測定は、実際に支出がある場合も見積る場合も、取得時の時価ということになる。

#### 【引用文献】

占部裕典・喜多綾子 2001「仕入価額の適正な見積りと超過部分の否認」『税経通信』56巻12号235-252頁

岡本清 1980『原価計算（三訂版）』国元書房

大淵博義 2011a「判例等にみる税法上の損金計上時期を巡る諸問題の検証(1)」『税経通信』66巻4号35-43頁

大淵博義 2011b「判例等にみる税法上の損金計上時期を巡る諸問題の検証(2)」『税経通信』66巻5号44-50頁

大淵博義 2011c「判例等にみる税法上の損金計上時期を巡る諸問題の検証(3)」『税経通信』66巻6号31-42頁

小川洸, 神戸大学会計学研究室編 2007「原価」『第六版 会計学辞典』358-359頁, 同文館出版

高橋正朗 2021『法人税基本通達逐条解説 十訂版』税務研究会出版局

中村利雄 1990『法人税の課税所得計算—その基本原理と税務調整(改訂版)』ぎょうせい

(1) 収益認識会計基準は、収益を、財サービス(以下「資産」という。)を顧客に移転することにより履行義務を充足した時または充足するにつれて認識することを求めている(17項(5))。資産は、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時または獲得するにつれて移転する(35項)。資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの

便益のほとんどすべてを享受する能力(他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を享受することを妨げる能力を含む。)をいう(37項)。したがって、収益認識会計基準における収益認識の考え方も、実現原則と基本的には変わらない。

- (2) 中村(1990, 68頁)は、損失についても、不法行為による損害賠償金のように外部的な取引に係るものについては、債務の確定を要すると主張している。
- (3) 売上原価等の計上に債務の確定を要すると判示した裁判例に、本文で紹介した大阪地判昭和57年11月17日のほかに、山口地判昭和56年11月5日がある。
- (4) その後、市は工事を行わず、納税者会社も上記負担金を支出しなかった。
- (5) 公的な許可が不要であるなど対外的に何らの負担を負うものでない場合には、埋め戻されるか否かは不明であるため、対外的債務として確定しているとはいえないから、埋戻費用の見積計上は認められないという(大淵2011b)。
- (6) 製品保証とは別に、返品権付販売においても返品調整引当金繰入額の損金算入問題があるが、同繰入額は、売上原価を構成せず、むしろ収益控除性引当金としての性格を有するので、売上原価を主題とする本稿では、同引当金を取り上げない。なお、収益認識会計基準では、返品権付販売にともなう不確実性を変動対価として位置づけ、引当金ではなく返金負債として認識することとしている(収益認識会計基準50項乃至54項, 同基準適用指針23項乃至25項, [設例11])。

### 個人が行う事業に関連して支払われた研修・教育費用 の必要経費該当性～大阪高判令和2年5月22日を踏まえ て～

弁護士・公認不正検査士 武田 涼子

---

#### 事 例

個人事業主が、各人の青色確定申告において、以下のとおり、学位または免許取得の受験資格を得ることができる研修・教育過程につき、複数年その研修・教育を自ら受けることを前提として、当該研修・教育機関に対して支払っていた入学金及び授業料の費用を、その事業所得の計算上、必要経費に算入することができるか。

1 弁護士業を営む個人事業主Xは、弁護士として企業法務を営む傍ら、A大学院の夜間課程である修士・博士課程を履修し、企業法学を専攻し、修了したが、同課程中にA大学院に支払った入学金及び授業料。

2 接骨院を開設している個人事業主Yが、柔道整復師の免許を取得する受験資格を得るために通ったB柔道整復師養成施設に支払った入学金及び授業料。

なお、Yは、免許取得前には、自らは柔道整復以外のカイロプラクティック等の業務を行う一方で、柔道整復師の免許を有するCを雇用して、柔道整復を行わせて、柔道整復業等の整体業を営んでいた。Cが雇用後数カ月で退職したため、Yは、柔道整復師の免許を有するDを雇用して柔道整復を行わ



せていたが、数年後に独立することが予想されていたために、Y自ら免許を取得することとしたものである。

柔道整復の業務を業として行うことは、医師を除き、柔道整復師の免許を取得した柔道整復師でなければならず（柔道整復師法 15 条）、免許取得のためには、その国家試験に合格することを要する（同法 3 条）。国家試験の受験資格では、所定の柔道整復師養成施設等における一定の知識・技能の習得が義務付けられている（同法 12 条）。そのため、Y は、D を雇用する柔道整復業等の整体業を営む傍ら、B 柔道整復師養成施設の夜間部 3 年制課程を履修し、国家試験に合格して、後に柔道整復師の免許を取得した。

## I 問題の所在

事業所得に係る必要経費の範囲について、各事業との関係で必要な費用はそれぞれ異なり、所得税法において、万人に明確になるよう規定することは困難である。そのため、その必要経費の範囲につき、個人が行う事業に関連して自己研鑽にもなる研修・教育等のために支払われた費用は、どの範囲で事業所得における必要経費としてその控除が認められるかが問題となる。

事例 1 は、平成 15 年に国税不服審判所裁決<sup>(1)</sup>で争われた事例を基にしている。同審判において、修士・博士の学位を取得することのできる大学院の入学金及び授業料が、所得税法 37 条 1 項に規定する必要経費に該当するかを検討するにあたり、家事上の経費乃至これに関連する経費として個人の所得の処分か否かが争点であった。同審判所は、請求人が自己研鑽のために大学院に進んだものとして、当該授業料等を請求人の事業所得の金額の計算上、必要経費に算入することはできないという判断を示した。

事例 2 は、大阪高判令和 2 年 5 月 22 日（訟務月報 66 卷 12 号 1991 頁）（以下「本件大阪高判」という。）の事例である。柔道整復師の免許を取得する受験資格は、所定の機関における一定の知識・技能の習得が義務付けられて

いることから、その受験資格を得るために通った柔道整復師養成施設の入学金及び授業料の支払額が必要経費に該当するかがその争点の1つであったが、必要経費に算入することはできないという原審の判断が控訴審においても認められた。そして、その上告は棄却された<sup>(2)</sup>。

一般的に、個人事業主がその職業上の必要から研修等を受けるために要した費用などは、必要経費として認められることが多い。それに対して、学位や資格を得た場合に要した費用については、当該事業において客観的にも有益であったとしても、その主たる目的が新しい地位や資格を得るための教育費であるとして、必要経費に算入しない家事関連費とされ、必要経費とは認められていない。しかし、それでは、学位や資格を得ない程度に（または学位や資格が得られなかったものの）同様の教育を研修として受けた場合には、その費用は必要経費として認められるのか、それとも、一定の教育機関で教育を受けること自体が、研修とは異なるもので、必要経費に該当しないという区別がされるのかという疑問が生じる。また、昨今の技術革新やICTの進展に伴って、従前にもまして、新しい技術や知識を得る必要に迫られている事業も多い。そして、個人事業主としての柔軟な働き方が可能となり、現状の働き方は、更に多様化しており、必要な知識や技術、技能や資格なども多様化している状況である。そのような状況にもかかわらず、学位や資格を得るために、研修・教育機関に支払った費用は、本質的に必要経費には認められないものと一律に整理されるかが疑問となる。

そこで、本稿においては、関係法令の内容を踏まえ（Ⅱ）、必要経費と家事関連費の考え方を整理する中で、地位や資格を得たことをもって、その取得に要した教育・研修費用は、必要経費には算入しないものとする根拠を検討する（Ⅲ）。そして、給与所得における特定支出控除として資格取得のための支出が控除されていることとの整合性（Ⅳ）を考えて、各事例のもととなった、特に本件大阪高判での内容を中心に検討して（Ⅴ）、本件事例におけるあてはめ（Ⅵ）を述べる。

## II 関係法令における必要経費の内容

### 1 必要経費に係る規定等

所得税法において、事業所得に係る必要経費については、「その年中の事業所得に係る総収入金額<sup>(3)</sup>から必要経費を控除した金額」を事業所得の金額とする旨規定されている（同法 27 条 2 項）。そして、必要経費自体について、所得税法上の定義はされていないが、その年分の事業所得の金額の計算上「必要経費に算入すべき金額」につき、「別段の定めがあるものを除き」、(i)売上原価など、当該所得の「総収入金額を得るため直接に要した費用の額」、及び(ii)その年における販売費・一般管理費の他、「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」とすることが規定されている（同法 37 条 1 項）。

この点、費用収益対応の原則により、特定の収入との対応関係を明らかにできる費用については、その費用により生み出された収入の帰属する年度の必要経費とすべきであり（「個別対応」と称される。）、上記(i)は、この個別対応による必要経費に該当する。費用収益対応の原則とは、継続的事業の所得を正確に算出するためには、必要経費は、それが生み出すことに役立った収入と対応させ、その収入から控除しなければならない原則をいう<sup>(4)</sup>。そこで、特定の収入との対応関係を明らかにできないが必要であった費用については、その年度に支出した全額がその年度に得た収入に対応する必要経費とすべきとされる（「一般対応」と称される。）。そのため、上記(ii)は、この一般対応による必要経費に該当するものとされる。

本件では、ある研修・教育機関において、その研修・教育を受けるために支払った債務の確定した費用をその検討対象とすることから、特定の収入との対応関係が明らかになる個別対応ではない。そこで、その年度に支出したかかる費用全額につき、その年度に得た収入に対応する一般対応として、「その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務につい

て生じた費用」（所法 37 条 1 項）の額に該当するかを検討する。

## 2 家事上の経費と家事関連費に係る規定

事業所得の金額の計算上、必要経費に算入されない費用として、「家事上の経費」<sup>(5)</sup>と「これに関連する経費で政令で定めるもの」（以下「家事関連費」という。）とが、所得税法に規定されている（同法 45 条 1 項 1 号）。なお、同法で「家事」乃至「家事上の経費」については定義されていない。

家事関連費の「政令で定めるもの」とは、事業所得において、次に掲げる経費以外の経費とすることが定められている（所令 96 条）。そのため、事業所得に係る家事上の経費に関連する経費については、以下に該当する費用のみを必要経費<sup>(6)</sup>に算入することができることになる。

- ① 家事関連費の主たる部分が事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費<sup>(7)</sup>
- ② ①に掲げるもののほか、青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者に係る家事関連費のうち、取引の記録等に基づいて事業所得を生ずべき業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分の金額に相当する経費

### Ⅲ 必要経費と家事上の経費・家事関連費についての考え方

個人事業者が、その行う事業に関連して研修や教育、資格取得等のために支払った費用が自己研鑽にもなる場合に、必要経費に算入することが認められるかという点の検討にあたり、上記Ⅱ記載の関係法令を踏まえて、まず、所得税法 37 条に該当する必要経費である一般対応の費用の考え方をまとめる。その上で、業務上の関連も存する費用について、その費用が家事上の経費や家事関連費に該当するか、具体的には、家事関連費の例外に該当する所

得税法施行令 96 条で定められた経費に該当するかという枠組みを必要経費との関係でどのように考えるべきか、その区分けの考え方を整理する。

## 1 必要経費の考え方

ある支出が一般対応の必要経費として控除されるためには、「その年における販売費，一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」の額に該当するかという点につき，その支出が事業と関連をもち，その事業の遂行上必要な費用でなければならないものとされている。そこで，事業との関連とは何で，どの程度の関連性があることを要するのか，また事業の遂行上の必要性の判断はどのような観点で行われるべきかが問題となる。

### (1) 必要経費における事業との関連性

一般対応における費用について，（「収入金額を得るため直接に要した費用」とする個別対応に係る費用のように）その事業との関連性は，直接であることを必要と解する見解<sup>(8)</sup>も多く，また裁判例においても業務関連性の判断は，事業（業務）活動との直接の関連性の有無を基準にしているものと評されている<sup>(9)</sup>。これに対して，文理解釈上，個別対応に係る費用については，「直接に要した費用」と規定されているのに対して，一般対応に係る費用については「業務について生じた費用」としか規定されておらず，その直接性を導き出すことができないとする見解<sup>(10)</sup>も存する。

この点で，直接性の要件は，直接の関連が必要と明示的に言うか言わざるかを問わず，事業所得において，当該事業に係る具体的な業務についてその費用の支出が社会的にも必要と認められるかということが問題になるものであることから，その範囲で事業との関連性があることを程度問題として要求しているに過ぎないものと解される。即ち，直接性の要件を不要としたとしても，間接的な関連性があれば足りるという意味ではない。この点，「所得税法の必要経費の範囲が元来グラデーションを伴ったものであることを避けられないことを前提とした『程度』概念だったのではないかと思われる」と

いう指摘<sup>(11)</sup>があてはまるように思われる。

#### (2) 必要経費における事業の遂行上の必要性における「通常」要件

必要経費についての日本の上記法令の規定においては、「通常」の要件は規定されていないことから、必要な経費であれば控除が認められると解される<sup>(12)</sup>。そのため、異常、異例の支出であるという理由で必要経費性を否定することは困難であり、必要性を客観的に判定する尺度として、「通常」という表現が用いられることが多いものと評されている<sup>(13)</sup>。裁判例において、必要経費の要件として「通常」必要な支出であることを要件として述べるものがある<sup>(14)</sup>が、そもそも実定法上の根拠もなく、「通常でないことを根拠に必要経費該当性を排除しうる規範的な意味は持たない」ものと解されている<sup>(15)</sup>。

#### (3) 必要経費における事業の遂行上の必要性の判断基準

必要性の認定は、納税主体等の主観的判断を基準とするものではなく、客観的基準に即してなされなければならないと解されている<sup>(16)</sup>。具体的には、事業所得の必要経費としては、その所得を生み出すことに客観的にも役立つであろう支出が必要経費と認められる。

なお、客観的基準に即して必要性を判断するといっても、その必要性が厳密に客観的に収入に対応していることがその結果から判断されるという意味ではなく、当該支出の時点において、一般的社会的に必要とされる範囲の関連性が具体的に認められれば足りるものと思われる<sup>(17)</sup>。

#### (4) 必要経費が控除される年度に係る要件

前述の費用収益対応の原則に則り、継続的事业の所得を正確に各年度において算出することが求められている。そのため、一般対応の必要経費は、それに関連する事業において生み出すことに役立った収入の生じた年度において控除される必要がある。条文上でも「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を必要経費とすることが規定されており、その年分における所得を生ずべき事業が対象となる。そのため、将来の年分の所得のみを生ずべき事業について生じた費用は、そ

の年分という当該年度においては必要経費とはならない。

#### (5) 必要経費において検討対象となる事業の範囲

必要経費該当性の判断においては、業務との関連性につき、具体的な事実関係に即して判断される<sup>(18)</sup>。そのため、業務の内容についても個別具体的な業務の状況や態様により、その検討対象となる必要経費の範囲が画定される。

#### (6) 小括

以上から、支出された費用について、当該費用を支出する時点でのその具体的な業務との関連と必要性につき、客観的基準に即して社会的に判断され、当該年分における所得を生ずべき業務について負担したと認められる範囲で、必要経費と認められることになるものと解される。

## 2 必要経費の意義と家事上の経費の考え方との区分

### (1) 必要経費の意義と区分の必要性

必要経費は、資本主義経済の要請に従って、「投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避ける」<sup>(19)</sup>ことにその意義がある。必要経費は、「消費にあたらぬ純資産の減少」とされ、必要経費による控除を認めることによって、所得を「担税力を増加させる利得に当たる部分」に限るものとされている<sup>(20)</sup>。そこで、消費と必要経費の区別が重要になる。

もっとも、特に個人事業主は、所得の稼得を行いつつ、同時に消費主体でもあるため、家事上の経費やそれに関連する経費と業務について生じる費用とが混在しえるもので、その線引きは、実際には非常に難しい<sup>(21)</sup>。消費によっても、当該個人事業主による収益が増加する側面を有するものもあり、社会的な必要性という観点からの消費と必要経費の区別も相対的な部分がありうるもので、一概に区分できるわけではないためである。

そこで、消費に該当しない費用で、理論的にはその性質上、必要経費に該当するといえるような費用につき、所得税法において当該費用を必要経費に該当するよう規定していなかったとしても、それが当然に違法となるものではないものと解される<sup>(22)</sup>。即ち、「現実に必要な経費として控除される範囲は、



具体の所得稅法令によって、はじめて定まるもの」と解すべきである<sup>(23)</sup>。

よって、必要経費の範囲は、理論上の必要経費性とは別に、所得稅法の規定への適否で判断せざるを得ないものと解される。

## (2) 家事上の経費・家事関連費と、必要経費との考え方

家事上の経費とは、所得稅法では定義されていないが、個人の消費生活上の費用を意味すると解されており<sup>(24)</sup>、必要経費には算入されない（所法 45 条 1 項 1 号）<sup>(25)</sup>。

「家事上の経費」という法令上の規定文言からは、家庭消費生活に要する費用という意味が一般的に想起されるものと思われ、「一般人が衣食住の生活のため、誰にでも必要なもの」<sup>(26)</sup>と考えると、業務に必要な研修や教育で地位や資格を得るものについては、通常の間覺では、家事上の経費に含まれるとは考え難い。

しかし、教育・研修などによっては、その者の精神的、文化的生活を営む上で必要な出費に該当するものもありうる。そこで、例えば、休暇で海外旅行に行くために英会話教室で学ぶ場合はもちろん、正月の初出勤にあたり着物で出社するために、着付け教室に通い、また（民謡酒場の従業員等<sup>(27)</sup>としてではなく）社内行事の余興で披露するために民謡を習うような場合にかかる費用は、たとえ業務について生じた費用に該当する部分があったとしても、「家事上の経費」に該当することが想定される。

他方、必要経費と家事上の経費の性質を併有している費用については、家事関連費とされ、接待費・交際費などにもその例がみられる。

ある支出を必要経費に算入するかを検討する際には、家事上の経費に該当するものは、必要経費から除かれるが、家事関連費は、特に所得稅法施行令 96 条で定める要件（上記Ⅱの 2①②記載の要件）に該当する費用につき、必要経費に該当する範囲で算入できる<sup>(28)</sup>。そのため、ある支出の必要経費該当性を検討する際に、業務とも関連するために家事上の経費のみに該当するものとは言えない場合には、家事関連費か、所得稅法施行令 96 条で定められた経費に該当するかを確認し、かつ必要経費に該当するかを確認する<sup>(29)</sup>という



判断を行う必要がある。

### (3) 一身専属的な学位・資格に関する考え方

この点、一身専属的な新たな地位である学位や資格を取得するために支出されたものであると認められる費用については、必要経費とは認めないという考え方もありうる<sup>(30)</sup>。特に専門教育に係る費用は、「将来の生活の安定を目的とした手段としての性格をもつとともに、本人の知識・教養の涵養や人格形成を目的とする部分と専門教育とが不可分であることなどから、その教育費の支出を将来の業務の費用とみることには問題がある」とも指摘される<sup>(31)</sup>。

しかし、現在行っている事業所得の増加につながるような学位や資格を取得する場合に、事業に必要な知識や技術を習得する場合もありえるところである。また、学位や資格を得ずに、同様に教育や研修を受けた場合には、現在行っている事業所得の増加につながっていれば、必要経費として控除できるのかという疑問も生じるであろう。必要経費該当性については、事業との関連性につき、具体的な事実関係に即して判断すべきものであり、行っている事業と当該学位や資格を構成する知識や技術との関連性が重なる場合もあり、そのために支出した費用につき、関連性があれば、必要経費性が認められる余地はある。そのため、一身専属的な学位や資格を取得することをもって、一律に必要経費ではないと解するべきではない。このような考え方<sup>(32)</sup>は、「家事」という語句の内容からも隔たりがあることとも合致する。

具体的に考えると、例えば、食品衛生責任者の資格<sup>(33)</sup>は、東京都では、計6時間程度の養成講習会の受講により取得される一身専属的な新たな資格であるが、食品関係営業を行う者が自ら取得する場合に、その受講費用は必要経費と認められるのではないかと思われる。

また、行政書士のうち、特定行政書士と呼ばれる、日本行政書士会連合会が実施する研修の過程を修了した行政書士に限り、不服申立ての手續について代理等することが認められている（行政書士法1条の3第2項）業務独占資格が存し、行政書士の登録においてもその旨付記される（同法7条の3）。

そこで、特定行政書士になろうとする行政書士が、その研修受講費用を、必要経費として算入することは認めても良いように思われる。その場合に、特定行政書士という新たな業務を遂行しうる一身専属的な資格であるとしても、行っている事業と当該資格の関連性があり、事業の幅を広げるために、業務遂行上の必要性も認められる場合もあるものと考えられる。

以上から、一般論としては、学位や資格を取得するために支出された費用であっても、事業との関連性や事業の遂行上の必要性が認められれば、理論的には必要経費性を有する場合があるものと考えられる。そして、その意味では、学位や資格を取得するか、単に（学位や資格を得るものではない）研修や講演を聴講するに過ぎないかという点で、異なるものではないものと解される。

もっとも、必要経費として控除が認められるためには、その費用が役立って生じた収入と対応させ、その収入から控除することにつき、各年に対応していること（費用収益対応の原則）を要する。この点で、その支出した費用の中に、当該年度において行っていた事業との関係で、その学位や資格を取得するために支出された費用について、具体的に関連性を有するものか、業務上の必要性があるかという点が客観的基準に即して判断される必要がある。その場合に、学位や資格を取得するための費用やその研鑽・教育に関して支出された費用は、客観的には新たな地位を得る目的であり、それはその地位を取得した後の将来の収入にも対応するものが含まれており、当該年度で行われている事業との関連性が認められたとしても、その全額が各年に対応しているものと認められない可能性が高い。そのため、かかる費用につき、少なくとも一部は消費支出となるとすると、所得獲得のための投下資本の回収部分を消費支出と必要経費とに切り分けることは、極めて困難であろう<sup>(34)</sup>。

その意味では、「主たる部分が業務の遂行上必要であり、かつその必要である部分を明確に区分できる場合」や取引の記録等に基づいて「業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分」という、所得税法施行令 96

条各号に該当する費用であれば、学位や資格を取得するための費用やその資格取得のための研鑽・教育に関して支出された費用についても、必要経費として控除が認められることになるが、実際には、当該部分を切り分けることが極めて困難であるために、一律に必要経費と認められていないという状況であるものと思われる。特に、学位や資格を取得するために複数年支出された費用が、「取引の記録等に基づいて業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分がある場合」に該当する部分は、實際上想定しがたいところである。

それにも関わらず、必要経費として控除を認めるべきという紛争が生じる原因としては、当該業務に従事していなければ、その学位や資格を取得する必要性は考えにくく、純粋にその業務に必要な知識や技術にかかる費用であること、他方、かかる費用は、「家事上の経費」に関連するものとは、その字義上の意味から考え難いこと、一般的にも研鑽のための費用は必要経費としての控除が認められているが、学位・資格取得のための研鑽の費用がその延長上に考えられていることという点に加えて、給与所得においては特定支出控除において資格取得のための支出が控除されていることとの均衡という点を意識することによるものであるのかもしれない。そこで、特定支出控除との整合性につき、別途項を分けて検討する。

#### IV 特定支出控除において、資格取得のための支出が控除されていることとの整合性

一定の研修費や資格取得費用などの特定支出について、給与所得者が給与所得控除の金額の2分の1を超えて支出した場合には、その超過部分の金額を、確定申告において給与所得控除後の所得金額から控除することができる（所法57条の2第1項）。平成25年分以後は、弁護士や公認会計士、税理士などの業務独占資格を含めた資格を取得するための支出も特定支出とする

ことが認められている。そこで、例えば勤務先より弁護士の資格を取得するよう命令を受けて通う法科大学院に支払う入学金や授業料等の支出について、「基本的には法科大学院で一定の学位を取得しない限り司法試験の受験資格が得られず、弁護士の資格を取得するための一般的な手段が法科大学院を修了する方法であると考えられることなどから」<sup>(35)</sup>、資格取得費として特定支出控除が認められている。

そこで、給与所得においては、かかる業務独占資格を取得するための支出が、一定の要件の下で、当該支出につき特定支出控除が認められることに対して、事業所得において、同様の支出を必要経費に該当しないものとするとは不合理ではないかが問題となる。

この点、上記の本件大阪高判においても、また学説においても、給与所得において特定支出として、費用の控除が認められていることが、事業所得における必要経費と認められないことを不合理とする根拠になるものではないものと解されている。その理由は、給与所得における特定支出控除の制度が、事業所得における必要経費の概念とは異なることにあるものと考えられる。即ち、この給与所得における特定支出控除制度は、「選択による一般的な実額控除への過渡的な制度として位置づけられるべきもの」<sup>(36)</sup>とされ、「給与所得の必要経費の範囲が不明確であること、一般的に必要経費の控除を認めると税務上の混乱が生ずるおそれのあること、等にかんがみると、一般的な実額経費控除の代わりに特定支出の控除のみを認めることは、事業所得との関係で不合理な差別を構成するものではないと解すべき」<sup>(37)</sup>とされている。

## V 各事例に係る裁決及び本件大阪高判の検討

以上の検討を踏まえて、本件事例1に係る裁決と、本件事例2に係る本件大阪高判において述べられた内容を検討する。

## 1 事例 1 に係る国税不服審判所裁決平成 15 年 10 月 27 日

当該裁決において認定された事実関係によれば、弁護士業を営む審査請求人は、企業法務の専門家であり、大学院の夜間課程である修士課程において、企業法学を 2 年間専攻し、その修了後、同大学院の夜間課程である博士課程にて企業科学を専攻して在籍中であつた。同大学院の入学金及び授業料として、修士課程における 2 年間と博士課程 1 年目に審査請求人が支払った費用が、弁護士業のそれぞれ各年分の所得稅の事業所得において、所得稅法 37 条 1 項に規定する必要経費に該当するかが争点とされた事例である。

この裁決内容をみると、支出する費用が業務遂行上必要か否かにつき、当該支出者の主観的判断に加えて、客観的に直接かつ通常<sup>(38)</sup>必要であることを要し、一般的に必要性が認められるかという観点から必要経費の範囲が画されている。そして、当該支出につき、「通常の場合は」として、自己研鑽のための個人の所得の処分として、必要経費とは認めないという点を客観的に判断したように読める。その上で、個々の具体的な事実・状況を踏まえて、具体的な業務の遂行上直接かつ通常必要な支出ではないものとした上で、大学院の主観的な入学目的につき、審査請求人の答弁を踏まえて自己研鑽目的ということ根拠として、必要経費と認めなかった。また、所得稅法 37 条 1 項に規定する必要経費とすることはできないと判断される場合とは別に、家事関連費に該当するかが検討され、当該支出が、所得稅法施行令 96 条各号のいずれの場合にも該当しないことから、必要経費とすることができないものと示された。

もっとも、業務を遂行するために自己研鑽が必要不可欠である局面は多々あることが想定されるところから、自己研鑽であるか否かのみによって必要経費と認められるか否かが決まるものかは疑問が残るところである。

## 2 事例 2 に係る本件大阪高判

本件大阪高判の事例においては、事例 2 と同様の状況であつた。柔道整復を行う場所である施術所の開設登録においては、その開設者自身が免許を有

することは要件とされておらず、自らは柔道整復以外の業務を行い、柔道整復師の免許保有者を雇用して事業を遂行していた控訴人が、後に柔道整復師の免許を取得したが、その受験資格を得るために通った柔道整復師養成施設に支払った入学金及び授業料の支払額が必要経費に該当するかが争点の1つであった。

まず、本件大阪高判では、その判断枠組みとして、所得税法37条1項につき、前段と後段それぞれの規定区分の経費を示した上で、同法45条1項1号・同法施行令96条の規定内容を示し、家事関連費は、所得税法施行令96条に該当するものに限って必要経費に算入することができるものとしたことは、「公平な課税がされるように配慮したものと解するのが相当」と判示した。そして、当該授業料等は、控訴人の行っていた事業により得る収入に直接対応する支出ではないため、後段の経費該当性が問題とされた。

後段の経費に該当するためには、当該費用が、「所得を生ずべき業務と関連」することが求められ、かつ、その業務の「遂行上必要なものである」ことを要するとされた。それらの要件の根拠としては、①所得税法の上記の各規定の文言や趣旨に加えて、②所得税法は、所得の種類ごとに所得金額の計算方法を定めており（同法23条乃至38条等）、特定の支出がいずれかの種類の所得の必要経費に該当するかを検討する必要があること、また③私的な消費活動は極めて多種多様であり、家事上の経費や家事関連費に該当する可否かを明確に区別する必要があることが挙げられている。そのため、必要経費該当性の要件において、③に示されるように、家事上の経費や家事関連費該当性という視点が、既に加味されているようである。そして、本件大阪高判では「地位を得るための対価として支出されたもの」とする判断がうち出されている。

その上で、上記業務との関連性及びその遂行上の必要性の有無については、諸事情を考慮して判断することが相当と判示された。その諸事情には、(ア)当該業務の具体的な内容、性質等を前提として、(イ)事業者が当該費用を支出した目的、(ウ)当該支出が、当該業務に有益なものとして収入の維持

又は増加をもたらす効果の有無及び程度が掲げられた。(ウ)の要件が、実際には、業務との関連性で「直接性」を認めることと同じような効果をもたらしているように見える<sup>(39)</sup>。

上記枠組みを踏まえて、本件大阪高判では、(ア)控訴人の業務については、入学金及び授業料が支払われた当時、その接骨院において、自らは免許を有さずに柔道整復に該当しないカイロプラクティック等を行うとともに、柔道整復師を雇用して柔道整復を行わせるという形態の事業を営んでいたこと、(イ)当該費用支出の目的は、当該接骨院の経営の安定及び事業拡大のため、自ら免許を取得することにあつたこと、(ウ)当該支出額は、控訴人が3年制の課程修了後に免許を取得して柔道整復を業として行うためのものであつて、その支払年度において、上記の形態の事業による収入の維持又は増加をもたらす効果を有するものではなかつたことに加え、入学金及び授業料の支出の効果として当該過程で修得した知識及び技能につき、本件各年当時の控訴人の業務にもたらす有益性は、「副次的かつ限定的なものにとどまる」と認定された。また、それらに加えて、柔道整復師の免許の性質や業務独占資格であることから、当該授業料等の支払額は、「地位を得るための対価として支出されたものという側面が濃厚」<sup>(40)</sup>であるとした。その上で、必要経費への算入につき、家事関連費のうち、所得税法施行令96条に該当すること、即ち、「本件接骨院に係る業務の遂行上必要である部分を明らかに区分することができること及びその金額、又は取引の記録等に基づいて本件接骨院に係る業務の遂行上直接必要であつたことが明らかにされる部分があること及びその金額」を主張立証しなければならなかつたが、それがなかつたと判示されている。

そして、以上の諸事情を総合考慮して、授業料等の支払額の「全額を必要経費に算入することができる」とは認められないし、本件支払額のうち必要経費に算入できる部分が特定されているともいえない」と判示された<sup>(41)</sup>。その主な根拠として、授業料等の支払額は、「本件各年当時において、前記の形態の事業による収入の維持又は増加をもたらす効果を有するもの」ではなか



ったことに加え、本件接骨院を經營するために控訴人が免許を取得することが必須ではないことを考え合わせることが示された。そのため、最終的には、所得税法 37 条 1 項所定の必要経費に該当しないものと判断されたものの、所得税法施行令 96 条に該当することが主張立証されていれば、特に、事業の遂行においては、業務独占資格者を不可欠とする事業において、資格を有する他者を雇用して遂行している個人事業者自らが当該資格を取得する場合に、当該支出が、当該業務に有益なものとして収入の維持又は増加をもたらす効果が十分認められ、必須である場合には、必要経費に算入することができる道が残されているように読めるものといえる。

また、(ア)の要件につき、個別具体的な内容、性質等を前提とする場合に、柔道整復師を雇用して柔道整復を行わせるという形態の事業で、自らは免許を有さずに、雇用する柔道整復師により行わせる形態の事業につき、自ら免許をもって柔道整復業を行う場合とは異なるものと区分して、前者の狭い範囲での必要経費しか認めないと判示されている。他者を雇用してはいるものの、控訴人自身が自らの計算と危険において柔道整復業を行っているにもかかわらず、業務の具体的個別的な内容に区分した上での必要経費しか認められないものであるとすると、一般的な事業遂行において、他者を雇用して遂行していた業務を自らも行おうとする場合や、業態の幅を広げ、関連する業務に事業を広げていく過程では、必要経費とは認められない費用が出てくるものではないかという懸念が存するところである。そのため、必要経費を考える際の検討対象となる事業・業務の範囲を再度検討した場合には、必要経費として認められる余地もあるようにも見える。

しかし、結局のところ、一般対応の必要経費は、それに関連する事業において生み出すことに役立った収入の生じた年度において控除される必要があるという点が、本件大阪高判の結論に大きく影響しているものと考えられる。即ち、学位や資格を取得するために支出された費用は、支出された年度の担税力を増加させる利得には、社会的には関連づけられ難いものと思われる。そのため、その年度において控除される必要経費とは認められないという結



論になるものであろう。

## VI あてはめ

事例 1 における弁護士業を営む X が A 大学院に支払った入学金及び授業料の支出も、また事例 2 における柔道整復業を営む Y が B 柔道整復師養成施設に支払った入学金及び授業料の支出も、学位や資格を取得するために支出された費用ではあるが、現に営んでいる業務との関連性やその業務の遂行上の必要性が認められれば、理論的には必要経費性を有する場合があるものと解される。

もっとも、その学位や資格については、当該支払った「年における」「所得を生ずべき業務について生じた費用」であることを要し、かつ、消費に係る部分も存することから、「主たる部分が業務の遂行上必要であり、かつその必要である部分を明確に区分できる場合」に、それが主張立証されることがなければ、必要経費に算入することはできないものと解される。

そのため、現行法において、X や Y の支払った入学金及び授業料の支出につき、その全額が業務の遂行上必要であることを主張立証できるような特段の場合を除き、実際にはかかる点を主張立証することは非常に困難であるものと解され、必要経費に算入することは難しい。

- (1) 国税不服審判所裁決平成 15 年 10 月 27 日（裁決事例集 66 巻 120 頁）
- (2) 最判令和 3 年 2 月 19 日（令和 2 年（行ツ）第 217 号，令和 2 年（行ヒ）第 244 号），原審本件大阪高判（令和元年（行コ）第 167 号所得税更正処分取消等請求控訴事件）
- (3) 収入金額については、金銭以外に経済的な利益の価額も含まれる。一定の「学資に充てるため給付される金品」（所法 9 条 1 項 15 号）は、非課税所得とされ、また、所得税基本通達において、使用者が自己の業務遂行上の必要に基づき、その役員・使用人に対して、その職務に

直接必要な技術・知識の習得や、免許・資格の取得のための研修会等の出席費用や大学等における聴講費用に充てるものとして支給する金品は、費用として適正なものに限り、課税しない経済的利益とすることが記載されている（所基通 36-29 の 2）。これに対して、個人事業者が自己研鑽のために支出して得られた利益については、同一人における収入を支出に充ててその経済的利益を得るものであり、その経済的利益を当該個人事業者における収入金額に含めるべきものではない。

- (4) 金子宏『租税法[第 24 版]』（弘文堂，2021）323 頁。
- (5) 「家事上の経費」につき、家事費と略す場合も多いが、所得税法 45 条の適用が無いが、必要経費を定める同法 37 条 1 項にも該当しないもの、即ちそもそも必要経費に算入されない支出を「家事費」と整理する場合もある（酒井克彦「所得税法 37 条の『別段の定め』と家事費概念」中央ロー・ジャーナル 17 卷 1 号 29 頁以下，42 頁）ため、本稿では、所得税法 45 条 1 項 1 号に該当する費用をそのまま「家事上の経費」と記載し、必要経費に算入されない支出も家事費とは記さず、そのまま記載する。
- (6) 必要経費の範囲は、家事関連費に係る所得税法の改正に伴って、漸次拡大の方向をたどってきたものと評される（植松守雄編著『六訂版 注解 所得税法』（大蔵財務協会，2019）1085 頁）。同書によれば、家事関連費につき、従来、単純に家事費と同様に控除しないとされていたのに対して、控除を認める場合を拡大しようとして、青色申告者については、特に必要経費の部分を分別させ、その控除範囲を拡大しようとした意図が、昭和 25 年の改正時点である旨記載されている（同 1090 頁）。また、昭和 40 年法である現行所得税法については、その基礎をなす税制調査会による答申（昭和 38 年 12 月付「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」）において、費用収益対応の原則の適用にあたり、事業所得については、総体対応の考え方とし、一時所得については、収入の生じた行為又は原因ごとに支出金額を控除する個別対応の考え方を採用するなど、所得分類をも考えあわせて個別的に判定することが望ましいとされ、また「所得の基因となる事業等に関係はあるが所得の形成に直接寄与していない経費又は損失の取扱い」につき、広狭いずれの考え方もあるが、事業経費又は事業損失の計算については、純資産増加説的考え方に立って、できるだけ広く考慮すべしとする考え方を採り入れる方向で整備を図ることが望ましいと述べられていたとのことである（確井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集 31 号 3 頁以下，15 頁）。
- (7) 所得税法施行令 96 条 1 号の運用に関して、所得税基本通達では、主たる部分が業務の遂行上必要な部分が 50% を超えるかどうかにより判定するとしつつ、必要な部分が 50% 以下であっても、その必要である部分を明らかに区分することができる場合には、その必要である部分の金額を必要経費に算入して差支えない旨定めている（所基通 45-2）。そのため、その部分については、同条 2 号で定められている青色申告者に関する定めを、白色申告者にも拡張して適用しているものと認められる。なお、かかる通達や同法施行令 96 条では、業務の遂行上必要なものであれば、必要経費該当性を認めるという考え方を示しており、他方、所得税法 45 条では、純所得を算定するという観点からは、でき

- るだけ必要経費を認めるべきことになり，家事関連費に関する法令及び通達の考え方は，必ずしも整合的なものではない旨指摘されている（田中治「家事関連費の必要経費該当性」36頁以下，43頁〔同『田中治税法著作集第2巻 所得稅をめぐる紛争の特質とその解釈論』528頁（清文社，2021）所収〕）。
- (8) 金子・前掲注(4)321頁において，「ある支出が必要経費として控除されうるためには，それが事業活動と直接の関連をもち，事業の遂行上必要な費用でなければならない。」と述べられている。また，通説は，直接の関連を要求していると評されている（岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費稅(2)」税研176号（2014）73頁）。
- (9) 松山修「所得稅法第37条に規定する直接性に関する一考察」税務大学校論叢74号(2012)231頁以下，269頁。同書において，「業務について」とは直接に関連しての意味に限定することが相当とする裁判例（広島地判平成13年10月11日税資251号順号9000）も存することが指摘されている（同239頁，268頁）。なお，同書では，従前の裁判例において，必要経費算入の要件として，一般対応（期間対応）の費用につき，事業活動と直接の関連性が求められることから，直接性を基準に判断した裁判例から共通する判断要素を抽出して，業務の特定（具体的な業務との関連性），事業者による支出の目的，支出の有益性，直接性を否定する要素として支出の特性が無いことと分析されている（同235頁，310頁）。
- (10) 増田英敏『リーガルマインド租稅法〔第5版〕』（成文堂，2019）428頁。なお，谷口勢津夫『稅法基本講義<第7版>』（弘文堂，2021）340頁においては，「一般対応の必要経費に係る所得稼得業務関連性の要件について直接性（直接的関連性・関係性）が要求されることがあるが，そのように解釈する根拠は所得稅法には存在しない（東京高判平成24年9月19日判時2170号20頁）」として，「直接性の要件は，とりわけ家事費との区別処理の困難さという執行上の考慮により創造されたいわば『安全柵要件』ともいふべきものであろうが，そのような納稅者に不利な法創造は租稅法律主義の下では許されず，内容的にも純所得課稅の原則に反するが故に妥当でない」と評される。
- (11) 藤谷武史「必要経費の意義と範囲」日税研論集74号159頁以下，188頁。同書では，「要するに，『直接性』の文言が用いられないとしても，業務の目的・態様に応じて当該支出が客觀的に必要であることは当然の要件であり，その認定を行うのであれば，それは従来『直接性』の要件の下で行われてきた作業に他ならないからである」とも示唆されている。
- (12) 金子・前掲注(4)321頁。
- (13) 碓井・前掲注(6)34頁。なお，「通常」要件につき，必要性を判断する視点として有用な場面があり，必要性が強く求められる場合にその趣旨を示すのに「通常」の文言を使用することがありえるとも示唆されている（碓井光明「所得稅における必要経費をめぐる若干の問題」金子宏編『租稅法の基本問題』（有斐閣，2007）329頁以下，332頁）。
- (14) 青森地判昭和60年11月5日税資147号326頁において，必要経費として控除されうるためには，「客觀的にみてそれが当該事業の業務と直接関係をもち，かつ業務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」と判示され、控訴審（仙台高判昭和61年10月31日）上告審（最判昭和62年7月7日）共に棄却されている。結局「社会通念」ということになると判断の基準を見出しようがなく、個別事例ごとに「その支出と業務との結びつきの強さや支出の客観的必要性など」（佐藤英明『スタンダード所得税法[第3版]』（弘文堂，2022）283頁）を検討して判断するほかないということになる。

- (15) 田中・前掲注(7)49頁。同書では、「所得税法における必要経費の概念については、法人税法における損金概念と基本的に同一であるべし、ということを出発点にすべき」という考え方のもとに、「純所得を測定するという観点からは、一定の支出が業務の遂行上必要である限り、これを費用として全て控除することが原則というべき」で、「このような観点からすれば、業務に直接関係しなくとも、結果として収益を生まなくとも、異常な支出であっても、違法な支出であっても、それを明確に禁じる法令がないのであれば、それは原則として、必要経費として控除されるべきことになる」とされる（同535頁）。そして、通例社会一般にはみられない支出を「反通常性」、「異常性」のレッテルを張り、必要経費の範疇から排除する役割を通常性の要件に果たさせるべきではなく、事実を基に、業務遂行上の必要性の存否を具体的かつ合理的に確認する作業を行うべきである旨示唆されている。
- (16) 金子・前掲注(4)321頁。
- (17) ある支出（例えば広告宣伝費）が結果的に功を奏さなかったとしても、そのことのみによって客観的に不必要であったという理由で必要経費性が否定されるべきではない。客観的必要性は、納税者が必要であると主張しても、それが、家事上の経費の性質を有するものに無理に必要経費のレッテルを貼ろうとしているに過ぎない場合に、それを排除するためにもちだされるものである、とも評されている（碓井・前掲注(6)33頁）。そのため、前述の例である広告費についても、その支出にあたって、その支出の時点で、客観的に必要であったことが主張立証されることを要する。
- (18) この点、現行法が抽象的な規定にとどまっているのは、家事費・家事関連費については個々の事実判定に委ねることが合理的と考えられたためと解されている（田中・前掲注(7)46頁）。
- (19) 金子・前掲注(4)320頁。
- (20) 佐藤・前掲注(14)280頁。
- (21) 自然人を納税義務者とする事業所得においては、所得稼得活動に従事する主体が同時に消費主体でもあるため、そのいずれであるのかの区分けが難しく、特に、必要経費概念は、純所得への課税に必須の要素という意味では法人税にも通じる概念であるが、本来消費であるにもかかわらず、必要経費と申告されうるといふ家事費的支出が混入されることへの警戒から、所得税においては、法人税よりも厳しい基準が適用される傾向があると指摘されている（碓井・前掲注(13)335頁）。
- (22) 「必要経費の内容をどう定めるかということは法律の規定の範囲に依存」し、「たとえ性質上は必要経費であっても、所得税法37条その他に該当する規定が無い場合」には、「必要経費ではなく、所得の消費支

- 出とされる」ことが指摘されている（水野忠恒『大系租税法（第3版）』（中央経済社，2021）311頁～312頁）。
- (23) 確井光明「所得税における必要経費」租税法研究3号（1975）63頁以下，64頁。
- (24) 家事上の経費につき，「その用語の意味からいって，人間の衣食住に関する支出をはじめとして，その社会的，精神的，文化的生活を営む上で必要とされる諸出費を意味することは明らかで，このような家事費の支出はいわば所得の享受，処分という性質をもつもの」と解されている（植松・前掲注(6)1130頁）。
- (25) 家事上の経費は，例外なく必要経費に算入できないことにつき，所得税法37条からの当然の帰結として，同法45条1項1号に規定する家事上の経費の必要経費不算入の部分は確認的規定と理解されている（佐藤・前掲注(14)283頁，谷口・前掲注(10)343頁）。
- (26) 岩崎政明「必要経費・家事費・家事関連費の区分」税務事例研究128号32頁以下，35頁
- (27) 民謡酒場の経営者が「使用人や家族専従者をして民謡を習わせるために支出した月謝」について，必要経費と認めた裁判例（東京地判昭和53年2月27日判タ374号156頁）においては，かかる支出が民謡酒場の営業の収入を得るため「通常かつ一般的に必要」と示された。
- (28) 所得税法37条と同法施行令96条1号に関して，裁判例（東京高判平成24年9月19日・前掲注(10)）では，「所法37条の解釈論において，所令96条各号が所法37条に当然該当する前提ととっているものがあり，所得税法施行令96条1号に規定された要件である「業務の遂行上必要」という要件を所得税法37条の要件として要求する裁判例が多く存し，導入の沿革からすると，「所令96条各号は，所法37条の要件を充足している支出が定められていると考えるべき」という考えが存する（田中晶国「必要経費と家事費・家事関連費」税研210号49頁以下，52頁）。他方，同法45条と同法施行令96条の関係を軽視して同法37条の解釈論を展開することは，租税法律主義の見地からも問題があり，同法施行令96条の規定を根拠にその委任関係にない同法37条を理解することには疑問が残ると指摘するものもある（酒井・前掲注(5)42頁）。
- (29) 必要経費と家事上の経費との区別が問題となるような場合には，むしろ，必要経費でないものが「家事費」であるというに等しいとされている見解も存する（植松守雄「所得税法における『必要経費』と『家事費』」一橋論叢80巻5号583頁以下，587頁）。所得稼得行為との関連性という点から因果関係をたどると，その連鎖が果てしなく広がり，しばしば家事費の領域に踏み込むため，必要経費と「家事費」との両面からアプローチし，総合的判断として問題の支出をどちらの領域に属する費用とみるかについて判断する必要があるとする（植松・前掲注(6)1132頁）。
- (30) 人的資本の獲得・増価について発生主義的に課税する必要はないという考え方に従って，人的資本の本体部分につき，資産としての価値が実現するが，それと同時に所得を生み出して資産は償却するという考え方を敷衍して，課税の埒外に置かれている人的資本の本体部分の維持や回復のための費用（食費や医療費等）は，それが消費か所得獲得に



に向けた必要経費か、という問題に立ち入るまでもなく、課税上は考慮せず、必要経費控除を認めない、とする考え方もある（藤谷・前掲注(11)177頁）。この考え方によれば、「積極的に所得の獲得や増価を狙って教育を受け、そのための費用支出を行った」場合につき、「人的資本本体の価値がどれだけ増価したか」とは「切り離して、この教育費用それ自体を資産計上させた上で、一定期間にわたって償却させるというのが、論理的ではあろう」と評される。本稿では、研修など必要経費として認められる費用もありうるものと考えることから、かかる考え方は採っていない。

- (31) 植松・前掲注(6)1143頁。同書においても、例えば、将来の業務に必要な資格取得のために必要とされるものや、「税理士、公認会計士志望者の経理学校における教育・研修費のように、その資格取得のための有益費としての性格が強いものなどがあり、これらについてはその必要経費的要素が強いことは否定できない。」とされる。
- (32) この点、教育費を人的資本投資の費用と考えた上で、新しい職業につくための資格となる研修費は経費とならないが、本人の現在の職務の技能を向上させるため、あるいは職務の遂行に直接必要な技術、知識を習得するための経費であれば必要経費となるという考え方（森信茂樹「人的資本蓄積と税制」租税研究 645号(2003)32頁以下、41頁）もある。同書においては、高等教育に要する費用は、将来の所得を生み出すための投資コストで、費用と収益を対応させるという観点からは、費用は将来にわたり、徐々に費用化すべきであるとされるが、知的資産の陳腐化は早いと思われるので、例えば、教育修了後、所得を得始めて3年程度で費用化する（3年間で教育投資費用を償還する）ようにすることなどが提案されていることは示唆に富む。また、例えば、「税理士が、より高度な知識を取得したいとして夜間のロースクールに行く」ための費用については、実務上、その税理士業務に必要なものであるかが問題となり、税理士業務との関連が薄れてしまう場合には、「必要」とは言い難いことから、経費として認められない場合が多いが、この判断は、「研修会はいいが大学はだめ」というように、画一的になされるべきではなく、自己の業務遂行上必要があれば、夜学等への入学も経費と認められるべきであろうと評されている（同40頁）。
- (33) 食品衛生責任者とは、食品関係営業を行う者が定めることが義務付けられており（食品衛生法 51条 1項 1号、同法施行規則 66条の2 第1項、別表 17）、食品衛生管理者の資格その他調理師等の資格取得者の他、所定の講習会を受講する者が、その該当者とされる。東京都では、計6時間程度の養成講習会を受講すれば、その受講日当日に、修了証書が交付され、当該証書はどこでも有効であり、現時点では有効期限の定めはないとされる。
- (34) 岡村忠生「ヒューマン・キャピタルと教育・医療」金子宏監修『現代租税法講座第2巻家族・社会』（日本評論社、2017年）189頁以下、218頁では、ロースクールの授業料の「一部は、法律を学ぶことの個人的な喜び、法曹界や関連領域における地位の向上、よりよい結婚の機会、日々のクラスでの楽しみ、研ぎ澄まされた一般的知性、その他の個人的な利益をもたらす」ものとして、「教育支出の少なくとも一部は、現在または将来の消費支出であり、所得獲得のための投資の部分を切り

分けることは、極めて困難であるし、専門職大学院以外の授業料については不可能かもしれない」という考え方が示されている。もっとも、かかる考え方によっても、「授業料以外の支出、たとえば、書籍代や通学費、司法試験受験料も、その全部または一部が収益獲得の費用とされるべきことになろう」と解されている。

- (35) 令和2年6月29日付国税庁個人課税課情報第6号「令和2年分以後の所得税に適用される給与所得者の特定支出の控除の特例の概要等について（情報）」別冊③【第2 質疑応答編】([https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/200629\\_2/pdf/03.pdf](https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/200629_2/pdf/03.pdf)) 17頁問6の回答。なお、資格を取得するための支出については、結果として資格の取得が出来なかった場合であっても、特定支出とすることが認められている（同別冊②【第1 解説編】([https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/200629\\_2/pdf/02.pdf](https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/200629_2/pdf/02.pdf))）5頁）。最終閲覧日は、2022年5月6日。
- (36) 金子・前掲注(4)258頁。同書では、特定支出控除の採用前は、概算経費控除の意味で給与所得控除のみが認められ、憲法14条1項違反の論争に一定の決着をつけた大島事件最高裁判決（最判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁）以降、給与所得においても実費経費控除を選択で認めるべきという意見と、他方でその導入への慎重論もあり、妥協の産物として、控除できる費用の範囲を明確に限定したうえで実額控除を認める特定支出控除制度が導入されたことから、特定支出控除制度は、きわめて限定されたものではあるが、一種の選択による実額控除を認めるものと評されている（同257頁）。
- (37) 金子・前掲注(4)258頁。なお、本件大阪高判では、業務独占資格を含めた人の資格を取得するための支出を特定支出の範囲に含めた趣旨は、給与所得者の実額控除による確定申告の機会拡大を図る観点によるものであったとされる。その背景には、就労の多様化等に伴い、業務独占資格を得ながら企業等で勤務する者も増加しているといった勤務形態の変化に対応するとともに、特定支出控除の適用件数が非常に少なく、その要因として給与所得の特定支出控除の対象となる支出の範囲が狭すぎるといった指摘があったことが挙げられた。そのため、給与所得においては、給与所得者の勤務形態の変化や確定申告の機会拡大を図るといった観点から、業務独占資格を含めた人の資格を取得するための支出について、所定の要件の下で特定支出として実額控除が認められているのであるから、給与所得において業務独占資格を含めた人の資格を取得するための支出が特定支出として控除されることをもって、事業所得において、当該支出が必要経費に該当するものということとはできないことと判示された。

これに対して、本件大阪高判での特定支出控除との均衡を検討し、「必要経費該当性は、当該事業所得者の業務にとって有益な支出といえるかをみればよいはず」であり、「その必要性の立証を事業所得者に厳格に求め、立証なき限り否定されとなれば、給与所得規程との不均衡が生じる」という批判も存する（木山泰嗣「（本件大阪高判判批）」税経通信2022年4月号132頁～、142頁）。また、特定支出控除との衡平性の観点から、「立法論的提案（あるいは通達における取扱いとして）」「少なくとも2分の1程度の金額の家事関連費性を認めてもよい

のではないかとする見解も存する（渡辺充「柔道整復師の免許取得費用と必要経費」（本件大阪高判判批）税理 65 卷（2022）2 号 188 頁以下，192 頁）。

- (38) この判決の特徴は、所得税法上、ある支出が事業所得における必要経費として控除され得るための要件として、その支出が「通常」必要であることを明示的に要求している点にあるが、有力説では、アメリカ内国歳入法典の規定との対比により、必要な経費であれば控除が認められると解さざるを得ない旨の指摘があると示唆されている（太田洋ら「修士及び博士課程の授業料等並びに米国の大学への寄附金は弁護士業に係る事業所得の必要経費とすることはできないとした事例」税研 122 号 84 頁以下，86 頁）。なお、この判決の結論につき、疑問が残るとする見解もある（成宮哲也「教育費，研修費，資格取得費をめぐる課税関係の検討」熊本学園大学会計専門職紀要 5 号（2014）67 頁以下，72 頁）。同書では、研修費，資格取得費など将来の「事業」に必要な支出をした場合には、費用と収益を対応させるという観点から、例えば、かかった費用を繰り延べて、徐々に費用化する等の税制上の手当を行うことが考えられ、そのような方策をとることにより、より公平に資することと、また幅広く研修や資格取得を支援することが国民の能力の向上を図るという観点からも望ましい旨述べられている。
- (39) 本件大阪高判令和 2 年 5 月 22 日判批（訟務月報 66 卷 12 号 1991 頁以下，2000 頁）においても、かかる点につき、「実質的には業務との関連性の『直接性』を検討すると同様の検討をしていると評価し得ると思われる」旨示されている。
- (40) 本件大阪高判の原審の判断においては、「利得を獲得する能力である人的資本の価値増加は所得に含まれないため、当該価値増加を得るための支出については必要経費として控除を認める必要がないこと」として、教育費を人的資本投資の費用とする考え方が前提とされていた。これに対して、本件大阪高判では、かかる考え方を示した箇所は削除され、代わりに入学金及び授業料の支払いにつき、「地位を得るための対価として支出されたもの」とする判断がうち出されている。
- (41) 本件大阪高判では、その他に、授業料等の支払額が開業費又は開発費という繰延資産（所法 2 条 1 項 20 号）として、その償却費を必要経費に算入すること（同法 50 条）についても争われ、必要経費に算入しないものと判示されたが、本稿での主要な論点からは外れるため、その記載は省いている。



登記名義人死亡時における固定資産税 2

中央大学教授 渋谷 雅弘

---

事 例

1 個人Aは、令和元年12月25日に死亡した。Aの相続人は、子のBとCである。Aの相続財産は、Y市内に所在する時価5000万円の土地甲と、5000万円の預貯金である。

土地甲に係る令和2年分の固定資産税については、同年4月に納税通知書がB宛てに送付されている。

(1) 令和2年8月に、Aの相続に係る遺産分割協議が成立し、土地甲はCが、預貯金はBが取得することとなった。Cは、土地甲につき相続を原因とする移転登記を経由した。

このとき、Bに対する固定資産税の賦課は適法であるか。

(2) 土地甲はCに、預貯金はBに取得させる旨のAの遺言があった場合はどうか。

2 個人Dは、令和元年12月25日に死亡した。Dの相続人は、弟のEである。Dの相続財産は、Y市内に所在する時価1000万円の土地乙のみである。

土地乙に係る令和2年分の固定資産税については、同年4月に納税通知書がE宛てに送付されている。

Eは、上記の納税通知書をきっかけとして、Dの死亡した事実を知り、直ちに相続放棄の手続をとった。

このとき、Eに対する固定資産税の賦課は適法であるか。

3 個人Fは、令和元年12月25日に死亡した。Fの相続人は、子のGである。Fの相続財産は、Y市内に所在する時価2000万円の土地丙と、5000万円の預貯金である。

(1) 土地丙に係る令和2年分の固定資産税について、同年4月に納税通知書がG宛てに送付された。しかし、土地丙については、Fの配偶者（既に死亡している）の連れ子であるHに遺贈する旨の、Fの遺言があった。Hは、令和2年8月に、土地丙につき遺贈を原因とする移転登記を経由した。

このとき、Gに対する固定資産税の賦課は適法であるか。

(2) 土地丙に係る令和2年分の固定資産税について、同年4月に納税通知書がH宛てに送付された。これは、土地丙をHに遺贈する旨のFの遺言があったからである。

しかし、Hは、令和2年8月に、上記の遺贈を放棄した。土地丙については、同月に、Gが相続を原因とする移転登記を経由した。

このとき、Hに対する固定資産税の賦課は適法であるか。

## はじめに

固定資産税の納税義務者は、登記されている土地又は家屋については、いわゆる名義人課税主義によって定められる。そのため、土地又は家屋の所有権をめぐる紛争が生じたとしても、固定資産税の納税義務者の決定には影響しにくい。

しかし、一定の場合には、登記されている土地又は家屋についても、これを賦課期日において現に所有している者が納税義務者とされる。その一つが、登記名義人が賦課期日前に死亡しているときである。この場合には、土地又は家屋の所有権をめぐる紛争が、固定資産税の納税義務者の決定に直接影響する可能性がある。

このような場合における固定資産税の納税義務者については、かつて論じ

たことがあるが<sup>(1)</sup>，残された問題として，土地又は家屋の登記名義人が死亡したが，賦課期日において登記名義が変更されていない場合に，遺産分割等が行われた場合の検討を行う。また，所有者不明土地に関する前稿以後の法改正にも触れておく。

## I 固定資産税の納税義務者

### 1 概要

固定資産税の納税義務者については，前稿でも触れているが，ここで要点を確認しておく。

固定資産税の納税義務者は，固定資産の所有者である（地税 343 条 1 項）。この所有者とは，土地又は家屋については，登記簿又は土地補充課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に所有者として登記又は登録されている者をいう（同条 2 項前段）。また，償却資産については，償却資産課税台帳に所有者として登録されている者をいう（同条 3 項）。

但し，所有者として登記又は登録されている個人が賦課期日前に死亡しているとき，若しくは所有者として登記又は登録されている法人が同日前に消滅しているとき，又は所有者として登記されている地方税法 348 条 1 項の者（国並びに都道府県，市町村，特別区，これらの組合，財産区及び合併特別区）が同日前に所有者でなくなっているときは，同日において当該土地又は家屋を現に所有している者をいうものとする（地税 343 条 2 項後段）。

地方税法 343 条 4 項は，固定資産の所有者の所在が震災，風水害，火災その他の事由によって不明である場合に，「その使用者を所有者とみなして，固定資産課税台帳に登録し，その者に固定資産税を課することができる。」と定める。この場合において，当該市町村は，当該登録をしようとするときは，あらかじめ，その旨を当該使用者に通知しなければならない。

## 2 所有者不明土地

所有者不明土地に関しては、近年重要な法改正がなされているが、固定資産税についても、令和2年度税制改正により重要な規定が設けられた。その趣旨については、「今後も、相続機会の増加等に伴い、所有者不明土地等の増加が見込まれる中、固定資産税の課税においても、所有者情報の円滑な把握等に課題があり、今般の地方税法等の一部を改正する法律において、課税実務を担う地方公共団体の要望等も踏まえ、固定資産税の課税上の課題を解決するための制度上の措置を講ずることとされました。」<sup>(2)</sup>と説明されている。

### (1) 現所有者の申告義務

地方税法 384 条の 3 は、土地又は家屋を現に所有している者の申告義務を定めた。すなわち、市町村長は、その市町村内の土地又は家屋について、登記簿等に所有者として登記又は登録がされている個人が死亡している場合において、当該土地又は家屋を所有している者（以下「現所有者」という。）に、当該市町村の条例で定めるところにより、現所有者であることを知った日の翌日から三月を経過した日以後の日までに、当該現所有者の住所及び氏名又は名称その他固定資産税の賦課徴収に関し必要な事項を申告させることができる。

これを受けて、例えば東京都都税条例 136 条の 4 は、以下の通り定める。

現所有者（法第三百八十四条の三に規定する現所有者をいう。以下この条及び次条において同じ。）は、現所有者であることを知った日の翌日から三月を経過した日までに次に掲げる事項を記載した申告書を知事に提出しなければならない。ただし、二以上の現所有者がある場合で、一の現所有者が他の現所有者に係る第一号に掲げる事項の申告をしたときは、当該他の現所有者については、この限りでない。

- 一 土地又は家屋の現所有者の住所、氏名又は名称及び次号に規定する個人との関係
- 二 土地又は家屋の所有者として登記簿又は土地補充課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に登記又は登録がされている個人が死亡している場合における当該個人の住所及び氏名
- 三 前二号に掲げるもののほか、知事において必要があると認める事項

## (2) 使用者課税

地方税法 343 条 5 項は、「市町村は、相当な努力が払われたと認められるものとして政令で定める方法により探索を行つてもなお固定資産の所有者の存在が不明である場合（前項に規定する場合を除く。）には、その使用者を所有者とみなして、固定資産課税台帳に登録し、その者に固定資産税を課することができる。この場合において、当該市町村は、当該登録をしようとするときは、あらかじめ、その旨を当該使用者に通知しなければならない。」と定める。

ここにいう「政令で定める方法」は、地方税法施行令 49 条の 2 に、以下の通り規定されている。

法第三百四十三条第五項に規定する政令で定める方法は、固定資産の所有者の住所及び氏名又は名称その他の当該固定資産の所有者の存在を明らかにするために必要な情報（第二号から第四号までにおいて「所有者情報」という。）を取得するため次に掲げる措置をとる方法とする。

- 一 当該固定資産（償却資産を除く。）の登記事項証明書の交付を請求すること。
- 二 当該固定資産の使用者と思料される者その他の当該固定資産に係る所有者情報を保有すると思料される者であつて総務省令で定めるものに対し、当該所有者情報の提供を求めること。
- 三 第一号の登記事項証明書に記載されている所有権の登記名義人又は表

題部所有者その他の前二号の措置により判明した当該固定資産の所有者と  
思料される者（以下この号及び次号において「登記名義人等」という。）  
が記録されていると思料される住民基本台帳，登録原票（出入国管理及び  
難民認定法及び日本国との平和条約に基づき日本の国籍を離脱した者等の  
出入国管理に関する特例法の一部を改正する等の法律（平成二十一年法律  
第七十九号）附則第三十三条の規定により法務大臣に送付された同法附則  
第十七条第一項に規定する登録原票をいう。次号において同じ。），法人  
の登記簿その他の総務省令で定める書類を備える市町村の長，出入国在留  
管理庁の長である出入国在留管理庁長官又は登記所の登記官に対し，当該  
登記名義人等に係る所有者情報の提供を求めること。

四 登記名義人等が死亡し，又は解散していることが判明した場合には，  
当該登記名義人等又はその相続人，合併後存続し，若しくは合併により設  
立された法人その他の当該固定資産の所有者と思料される者が記録されて  
いると思料される戸籍簿若しくは除籍簿又は戸籍の附票，登録原票，法人  
の登記簿その他の総務省令で定める書類を備える市町村の長，出入国在留  
管理庁の長である出入国在留管理庁長官又は登記所の登記官に対し，当該  
固定資産に係る所有者情報の提供を求めること。

五 前号の措置により判明した当該固定資産の所有者と思料される者が個  
人である場合には，当該個人又は官公署に対して，当該固定資産の所有者  
を特定するための書面の送付その他の総務省令で定める措置をとること。

第5号に規定する「総務省令で定める措置」とは，①当該個人（未成年者  
である場合にあつては，その法定代理人を含む。次号において同じ。）に対  
する書面の送付，②当該個人への訪問，③官公署に対する書面の送付その  
他の措置をいう（地方税法施行規則10条の2の14）。

また，地方税法343条5項の適用に関しては，総務省自治税務局固定資産  
税課長による通知「地方税法第343条第5項の規定の適用に係る留意事項に  
ついて」（総税固第52号令和2年9月4日）（以下「ガイドライン」という。）

がある。これは、地方自治法 245 条の 4 に規定される技術的な助言に当たる。

地方税法 343 条 5 項の適用範囲については、「固定資産税が原則として所有者課税であることに鑑みると、今回の措置はあくまでも例外的な制度であり、その対象は所有者の存在が不明である場合に限定されています。したがって、所有者が存在し、誰であるかは判明しているが、その宛先に送ったが返戻され、所在がわからなくなっているような場合については、公示送達により課税することが制度上可能であることから、対象としないこととされています。」と説明されている<sup>(3)</sup>。

所有者とみなされる使用者の意義については、「所有者と同等程度に使用収益している者をいうものである。したがって、臨時的・一時的な使用ではなく、相当期間にわたり恒常的に使用している事実が客観的に確認できる者をいう。」と説明されている<sup>(4)</sup>。

また、この規定は、使用者を所有者とみなして課税することが「できる」と定めており、必ず課さなければならないものではないと解されている。この点は、「十分調査した上でもなお所有者が不明であり、現に使用者が存在し、これに課税することによって課税上の公平を保持する必要があると市町村が判断した場合において適用すべきものという考え方に基づくものです。」と説明されている<sup>(5)</sup>。

なお、固定資産の使用者に固定資産税を課した後に、その所有者が判明したとしても、地方税法 343 条 5 項の要件を満たしている限り当該課税は適法であり、これを取り消す必要はないと解される<sup>(6)</sup>。また、固定資産の使用者として固定資産税を課された者は、その所有者に対して、固定資産税相当額の不当利得返還請求ができると解すべきであろう。

### 3 賦課期日前における納税義務者の死亡

この問題についても前稿で触れているが、ここで要点を確認しておく。

登記されている土地又は家屋について、賦課期日における登記名義人がその日前に死亡しているときは、その相続人が納税義務者となるのではなく、

前述の通り当該土地又は家屋を賦課期日において現に所有している者が納税義務者とされる（地稅 343 条 2 項後段）。既に死亡している登記名義人を納税義務者とした課税は、無効となると解される。

相続人のあることが明らかでないときは、相続財産は法人とされる（民 951 条）。この場合には、家庭裁判所は、利害関係人又は検察官の請求によって、相続財産の管理人を選任する（民 952 条 1 項）。固定資産税の課税主体である地方団体も、この請求をすることができる。

土地又は家屋が複数の相続人により相続により取得された場合には、各共同相続人は、地方税法 10 条の 2 第 1 項により、他の共同相続人と連帯して当該固定資産に対する固定資産税等を納付する義務を負う。

なお、従来は、現所有者である相続人（連帯納税義務者）の一人に対する納税の告知、督促等は、その履行の請求として、他の相続人に対しても効力を生じ、納期限の決定の効果が全員に及ぶとされていた（民旧 434 条）。しかし、民法改正により、連帯納税義務者の一人について生じた事由は、原則として他の連帯納税義務者に対してその効力を生じないこととなった<sup>(7)</sup>。

また、令和 3 年の法改正により、相続登記等の義務化・簡素化が定められており、この規定が実効的に機能するようであれば、本稿が検討する問題は相当程度縮小すると思われる。もっとも、事例のように年末に土地又は家屋の所有者が死亡し、賦課期日までに相続登記が間に合わないというケースは、今後も起こりうると思われる。

## II 私法上の遡及効と固定資産税

前述の通り、土地又は家屋の登記名義人が死亡している場合には、その土地又は家屋に係る固定資産税の納税義務者は、それらの真の所有者となる。それでは、土地又は家屋の所有者が遡及的に変動した場合には、固定資産税の課税関係はどうなるか。過去に行われた固定資産税の賦課は、遡って違法



となるのであろうか。

この問題に関しては、前稿でも論じたように、最判平成14年12月17日判時1812号76頁<sup>(8)</sup>が参考になる。これは特別土地保有税に関する事件で、土地の売買契約が詐害行為として取り消されたという事案である。本判決は、「地方税法585条1項にいう土地の取得とは、所有権の移転の形式により土地を取得するすべての場合を含み、取得の原因となった法律行為が取消し、解除等により覆されたかどうかにかかわらず、その経過的事実に則してとらえた土地所有権取得の事実をいうものと解するのが相当であり、土地の所有についても同様に解するのが相当である。本件においては、土地の取得原因である売買契約が詐害行為として取り消されているところ、詐害行為取消しの効果は相対的であって、取消訴訟の当事者間においてのみ当該売買契約を無効とするにとどまり、売主と買主との間では当該売買契約は依然として有効に存在する上、取消しがされたということによって、当該土地の所有権が買主に移転し買主が当該土地を取得に引き続いて所有していた経過的事実そのものがなくなるものではない。したがって、土地の取得の原因となった行為が詐害行為として取り消されたことは、当該土地の取得及びその所有に対して課された特別土地保有税の課税要件を失わせることになるものではないというべきである。」と述べて、当該売買契約を土地の取得の原因として課されていた特別土地保有税の取得分及び保有分について、更正の請求を認めなかった。

「経過的事実」という言葉は、裁判例上しばしば現れているが<sup>(9)</sup>、その多くは「一定の時点までの事実関係」という程度の意味で用いられている。しかし、この言葉は、本判決においては、土地の売買契約が遡及的に取り消され、法的には買主による土地の取得がなかったことになるとしても、「買主が当該土地を取得に引き続いて所有していた経過的事実そのものがなくなるものではない」という使い方をされている<sup>(10)</sup>。

前稿で触れた通り、経過的事実という言葉がこのように使う例は、不動産取得税に関する裁判例に見られるが、学説上は批判もある。

最判昭和 48 年 11 月 2 日集民 110 号 385 頁は、「地方税法七三条の二第一項にいう「不動産の取得」とは、所有権の得喪に関する法律効果の側面からではなく、その経過的事実に則してとらえた不動産所有権取得の事実をいうものと解するのが相当である。」と述べて、売買契約の合意解除に基づく売主の所有権の回復も、「不動産の取得」に当たると解する。最判昭和 48 年 11 月 2 日集民 110 号 399 頁も同旨である。

東京地判平成 2 年 9 月 7 日判例地方自治 77 号 15 頁は、「地方税法七三条の二第一項によつて不動産取得税の課税原因とされる「不動産の取得」とは、所有権の得喪に関する法律効果の側面からではなく、その経過的事実に即してとらえた不動産所有権取得の事実をいうものと解すべきである。」と述べて、売買契約が合意解約された場合にも、当初の買主への所有権の移転自体が右の「不動産の取得」に当たるとする。

千葉地判平成 14 年 9 月 27 日判例地方自治 236 号 71 頁は、「買戻権が民法上は解除権の留保と構成され、その効果に遡及効が認められているとしても、本件において、売買契約から買戻しに至る経過的事実に即してみれば、一旦買主たる原告に土地所有権が移転し、原告が土地を保有していたことは明らかである」と述べて、原告は、特別土地保有税の関係では、本件土地の所有者であったとする。

東京地判平成 26 年 12 月 12 日裁判所ウェブサイトは、都市再開発法に基づく市街地再開発事業による権利変換があった場合の不動産取得税に関して、「「不動産の取得」とは、所有権の得喪に関する法律効果の側面からではなく、その経過的事実に則してとらえた不動産所有権取得の事実をいうと解され……、取得の原因となった法律行為が取消し、解除等によって覆されたかどうかにかかわりがないと解するのが相当である」と述べる。控訴審である東京高判平成 27 年 4 月 30 日裁判所ウェブサイトも同旨。

他方で、これも前稿で触れた通り、この「経過的事実」という考え方は、むしろ固定資産税に妥当すると考えられる。不動産取得税においては、「不動産の取得」という課税物件の存否が問題となるのに対して、固定資産税に

においては、課税物件である固定資産が存在するところで、「課税物件の帰属」が問題となるからである。

### III 相続をめぐる法律関係と固定資産税

それでは、この経過的事実という考え方は、固定資産税に関して、相続をめぐる法律関係にもあてはまるであろうか。以下検討を行う。

#### 1 遺産分割協議

民法 909 条は、「遺産の分割は、相続開始の時にさかのぼってその効力を生ずる。ただし、第三者の権利を害することはできない。」と、遺産分割の遡及効を定める。それでは、事例 1 (1) のように、土地又は家屋の登記名義人が賦課期日において死亡している場合に、遺産分割協議の結果として、当該土地又は家屋に係る固定資産税の納税義務者も、遡及的に変更されることになるであろうか。

この問題に関して直接判示している裁判例は見当たらない。しかし、関連性を有すると考えられる裁判例として、東京高判平成 23 年 9 月 21 日訟月 58 卷 6 号 2513 頁<sup>(11)</sup>がある。これは次のような事案である。

被相続人 B が昭和 53 年に死亡し、相続が開始した。B の子である A は、B の法定相続人の一人であり、法定相続分は 7 分の 1 であった。B の遺産には、本件土地が含まれていた。

相続人らの間で遺産分割協議が調わなかったことから、遺産分割調停の申立てがされたが、調停不成立となり、同事件は審判に移行した。

審判手続き中に、本件土地について換価のための競売申立てがなされ、平成 17 年 8 月 16 日に競売開始決定、平成 18 年 2 月 8 日に売却許可決定があり、同年 3 月 15 日に代金納付、移転登記がされた。

平成 19 年 9 月 26 日、遺産分割審判がされ、A は特別受益として B からの

遺贈を受けていたことから、具体的相続分はゼロとされた。

所轄税務署長は、Aが、本件土地1が競売されたことによる譲渡所得について所得税の確定申告をしていなかったことから、Aに対し、平成20年2月29日付けで、所得税の決定処分等を行った。Aの相続人であるXは、右決定処分等の取消訴訟を提起した。

原審及び控訴審は、いずれもXの請求を棄却した。本判決は、「本件売却後、Aが遺産分割審判により最終的には本件売却代金を原資とした金員を取得しないこととなったとしても、本件売却時点におけるAの本件土地1に対する共有持分が遡って存在しないこととなるものではないし、本件売却代金は、Aらの代理人である本件遺産管理者が取得・管理していたのであるから、本件売却時において、Aが本件売却に係る収益を支配していたと評価することができる。」と述べる。この判示は、「経過的事実」という言葉は用いていないが、遺産分割の遡及効と課税関係を分けている点で、それに近い考え方を採っているように見える。

本判決に対しては批判もある。しかし、本件の事案のように、遺産分割には長期間かかることもある。その結果として課税関係が遡及的に変動することを認めると、適正な課税ができないこととなるおそれがある。遺産分割協議の結果、収入を失うこととなる者については、更正の請求という手続があるが、収入を得ることとなる者については、除斥期間後に課税をすることはできないからである（相続税法35条のような規定はない。）。

そして、この点は、固定資産税と問題点を共通にするといえる。相続開始後に相当の期間が経過した後に、遺産分割がされたときに、その期間中の固定資産税の納税義務者が変動すると考えると、固定資産税の賦課に支障が生じるし、そのような場合の手続も用意されていない。

実質的にも、遺産分割は、相続開始後長期間を経過して行われることがあること、遡及効が認められてはいるが第三者の権利を害することはできないとされていることなど、「経過的事実としては」相続財産はいったん法定相続分により相続人間で分割され、遺産分割協議により再分割されるといいや

すい。

従って、この場合には、遺産分割協議の遡及効によっても、当該土地又は家屋に係る固定資産税の納税義務者は、遡及的に変更されないと解される<sup>(12)</sup>。

## 2 遺産分割方法の指定

民法 908 条は、「被相続人は、遺言で、遺産の分割の方法を定め、若しくはこれを定めることを第三者に委託し、又は相続開始の時から五年を超えない期間を定めて、遺産の分割を禁ずることができる。」と定める。

最判平成 3 年 4 月 19 日民集 45 卷 4 号 477 頁は、特定の遺産を特定の相続人に「相続させる」趣旨の遺言について、特段の事情のない限り、当該遺産を当該相続人をして単独で相続させる遺産分割の方法が指定されたものと解すべきであるとする。そして、そのような遺言の効力について、「特段の事情のない限り、何らの行為を要せずして、被相続人の死亡の時（遺言の効力の生じた時）に直ちに当該遺産が当該相続人に相続により承継されるものと解すべきである。」と述べる。

このように、特定の相続財産を特定の相続人に取得させる旨の遺産分割方法の指定があった場合には、その財産は、遺産分割協議を経てその相続人に帰するのではなく、被相続人の死亡の時（遺言の効力の生じた時）に直ちにその相続人が取得することになる。すなわち、その財産が土地又は家屋である場合、その所有者は、相続開始時から当該相続人となるのであるから、当該土地又は家屋に係る固定資産税が他の相続人等に課されたときには、それは当初から違法であるということになる。

## 3 相続放棄

民法 939 条は、「相続の放棄をした者は、その相続に関しては、初めから相続人とならなかったものとみなす。」と定める。相続の承認及び放棄は、自己のために相続の開始があったことを知った時から 3 か月以内にしなければならない（民 915 条 1 項前段）。また、相続の承認及び放棄は、上記の期

間内でも撤回することができない（民 919 条 1 項）。

また、次に掲げる場合には、相続人は単純承認をしたものとみなされる（民 921 条）。

一 相続人が相続財産の全部又は一部を処分したとき。ただし、保存行為及び民法 602 条（短期貸借）に定める期間を超えない貸借をすることは、この限りでない。

二 相続人が 915 条 1 項の期間内に限定承認又は相続の放棄をしなかったとき。

三 相続人が、限定承認又は相続の放棄をした後であっても、相続財産の全部若しくは一部を隠匿し、私にこれを消費し、又は悪意でこれを相続財産の目録中に記載しなかったとき。ただし、その相続人が相続の放棄をしたことによって相続人となった者が相続の承認をした後は、この限りでない。

相続の放棄をしようとする者は、その旨を家庭裁判所に申述しなければならない（民 938 条）。

相続の放棄をした者は、その放棄によって相続人となった者が相続財産の管理を始めることができるまで、自己の財産におけるのと同一の注意をもって、その財産の管理を継続しなければならない（民 940 条 1 項）。

相続放棄の効果について、最判昭和 42 年 1 月 20 日民集 21 卷 1 号 16 頁は、相続の放棄をした相続人の債権者が、相続の放棄後に、相続財産である未登記の不動産について、代位による所有権保存登記をした上で仮差押登記を経由しても、その仮差押登記は無効であるとする。この判決は、「民法が承認、放棄をなすべき期間（同法九一五条）を定めたのは、相続人に権利義務を無条件に承継することを強制しないこととして、相続人の利益を保護しようとしたものであり、同条所定期間内に家庭裁判所に放棄の申述をすると（同法九三八条）、相続人は相続開始時に遡ぼつて相続開始がなかつたと同じ地位におかれることとなり、この効力は絶対的で、何人に対しても、登記等なくしてその効力を生ずると解すべきである。」と述べる。

それでは、事例 2 のように、土地又は家屋の登記名義人が賦課期日におい

て死亡している場合に、相続放棄の結果として、当該土地又は家屋に係る固定資産税の納税義務者も、遡及的に変更されることになるであろうか。

この問題に関して直接判示している裁判例は見当たらない。横浜地判平成12年2月21日判自205号19頁は、被相続人の債権者が代位により相続登記を経由したために、賦課期日において登記名義人となった者に対してされた固定資産税等の賦課処分は、その後登記名義人らが相続放棄をしても適法であるとする。しかしこれは、あくまでも名義人課税主義（地稅343条2項前段）が適用されたものである。

思うに、この点に関しては、相続の放棄をした者は固定資産税の納税義務者にならないと解すべきであろう<sup>(13)</sup>。相続放棄に関しては、経過的事実としては相続財産をいったん取得したという見方は妥当でなく、相続放棄をした者ははじめから相続財産を取得しなかったという見方が実態に即している。また、相続放棄の効力が絶対的であるという民法の考え方にも合っている<sup>(14)</sup>。

さらに、相続放棄ができるのは、自己のために相続の開始があったことを知った時から3か月以内である。相続開始から長期間経過するまで相続の開始があったことを知らない者が、固定資産税の賦課処分をされることは、それほどありそうにないので、上記の考え方を採っても課税上の弊害は比較的小さい。

#### 4 遺贈

民法985条1項は、「遺言は、遺言者の死亡の時からその効力を生ずる。」と定める。従って、特定物の遺贈があった場合には、その財産は、被相続人の死亡の時（遺言の効力の生じた時）に直ちにその受遺者が取得することになる。ただし、遺言者が遺言に停止条件を付した場合において、その条件が遺言者の死亡後に成就したときは、遺言は条件が成就した時からその効力を生ずる（民985条2項）。

よって、上記の遺産分割方法の指定があった場合と同様に、遺贈された財産が土地又は家屋である場合、その所有者は、被相続人の死亡時から受遺者

となるのであるから、当該土地又は家屋に係る固定資産税が他の相続人等に課されたときには、それは当初から違法であるということになる。

名古屋地判昭和40年3月1日行集16巻3号365頁は、被相続人が遺贈をしている場合において、被相続人の所有していた全固定資産につき法定相続をしたものとして相続人に固定資産税を課した処分は違法であり、その瑕疵は重大かつ明白であるから無効の処分というべきであるとする。

## 5 遺贈の放棄

民法986条1項は、「受遺者は、遺言者の死亡後、いつでも、遺贈の放棄をすることができる。」、同条2項は、「遺贈の放棄は、遺言者の死亡の時にさかのぼってその効力を生ずる。」と定める。民法990条は、「包括受遺者は、相続人と同一の権利義務を有する。」と定めているから、民法986条は特定遺贈についてのみ適用があることになる。

遺言者が放棄の期間を定めているときは、その期間の制限に服すると解される<sup>(15)</sup>。

また、民法987条は、遺贈義務者その他の利害関係人は、受遺者に対し、相当の期間を定めて、その期間内に遺贈の承認又は放棄をすべき旨の催告をすることができる旨を定める。この場合において、受遺者がその期間内に遺贈義務者に対してその意思を表示しないときは、遺贈を承認したものとみなされる。

遺贈の承認及び放棄は、撤回することができない（民989条1項）。

遺贈の放棄の方式について、その形式は問わないが、遺贈義務者が意思表示の相手方になる<sup>(16)</sup>。

遺贈の承認とは、遺贈の効果を発生させるものではなく、遺贈の効果の確定であり、放棄権の放棄に当たる。また、承認といっても、受遺者による明示の意思表示が必要だというわけではなく、黙示のそれでもよい<sup>(17)</sup>。

それでは、事例3(2)のように、土地又は家屋の登記名義人が賦課期日において死亡している場合に、遺贈の放棄の結果として、当該土地又は家屋に



係る固定資産税の納税義務者も、遡及的に変更されることになるであろうか。

相続放棄の場合と比較すると、遺贈の放棄は上記の通り遺言者の死亡後いつでも行うことができるのに対して、相続放棄は自己のために相続の開始があったことを知った時から3か月以内にしなければならない。この点は固定資産税の課税関係を考えるときに大きな違いである。

これはやや難問であるが、相続放棄の場合と同様に、遺贈の放棄をした者は固定資産税の納税義務者にならないと解すべきであろう。遺贈の放棄があった場合には、経過的事実としては遺贈の対象財産をいったん取得したという見方は妥当でなく、その者ははじめから当該財産を取得しなかったという見方が実態に即していると思われる。

#### IV 事例の検討

以下の記述は全て筆者の私見である。

事例1(1)：土地甲に係る固定資産税をBに賦課したことは、令和2年8月における遺産分割協議の成立後においても適法である。ただし、Bは、Cに対して当該固定資産税相当額の不当利得返還請求ができると解すべきである。

事例1(2)：土地甲の所有者は、Aの死亡時（遺言の効力発生時）である令和元年12月25日からCであるので、土地甲に係る固定資産税をBに賦課したことは、その当初から違法である。

事例2：土地乙に係る固定資産税をEに賦課したことは、Eの相続放棄により違法となる。

事例3(1)：土地丙の所有者は、Fの死亡時（遺言の効力発生時）である令和元年12月25日からHであるので、土地丙に係る固定資産税をGに賦課したことは、その当初から違法である。

事例3(2)：土地丙に係る固定資産税をHに賦課したことは、Hの遺贈の

放棄により違法となる。

- (1) 拙稿「登記名義人死亡時における固定資産税」税務事例研究 174号 51頁(2020), 以下「前稿」という。前稿では, 土地の贈与契約が詐欺を理由として取り消された場合について論じている。
- (2) 『改正税法のすべて 令和2年版』1243頁(大蔵財務協会, 2020)。
- (3) 前掲注(2)1246頁, ガイドライン2.(1)参照。
- (4) ガイドライン4.(1)。
- (5) 前掲注(2)1246頁。
- (6) ガイドライン6.(1)参照。
- (7) 民法441条, 総務省自治税務局企画課「民法(債権法)の改正に伴う地方税法の改正等について」(事務連絡令和2年3月31日)参照。
- (8) この判決の評釈として, 山田二郎・判自239号112頁(2003), 今村隆・ジュリ1262号173頁(2004), 岩崎政明・判評538号168頁(2003), 拙稿・税研148号187頁(2009)等がある。
- (9) 東京高判平成19年11月28日判時2034号34頁等参照。
- (10) 私法上の遡及効が課税関係に反映されるか否かは, 場合により異なる。反映された例として, 最判平成6年9月13日判時1513号97頁, 最判平成22年10月15日民集64巻7号1764頁等がある。反映されなかった例として, 静岡地判平成8年7月18日行集47巻7=8号632頁, 大阪高判平成14年7月25日訟月49巻5号1617頁等がある。
- (11) 原審・千葉地判平成23年2月18日。評釈として, 首藤重幸・平成24年度重判解200頁(2013)。また, 藤谷武史「所得の「帰属」・再考(序説)——東京高判平成23年9月21日訟月58巻6号2513頁を手がかりとして」中里実ほか編著『信託課税研究の道標』43頁(有斐閣, 2019。初出2014)参照。
- (12) 古郡寛『Q&A実践固定資産税～納税義務者編』162頁(ぎょうせい, 2015), 加藤淳也ほか編著『ケース別相続をめぐる固定資産税の実務』77頁〔伊藤定幸〕(ぎょうせい, 2021)参照。
- (13) 加藤ほか編著・前掲注(12)108頁〔今井亮〕参照。
- (14) 遺産分割協議は詐害行為取消権の対象となるが(最判平成11年6月11日民集53巻5号898頁), 相続放棄はその対象とならない(最判昭和49年9月20日民集28巻6号1202頁)といった違いもある。
- (15) 中川善之助=加藤永一編『新版注釈民法(28)相続(3)補訂版』209頁〔阿部浩二〕(有斐閣, 復刊版, 2010)参照。以下「新版注釈民法」という。
- (16) 新版注釈民法209頁参照。
- (17) 新版注釈民法208頁参照。



税務事例研究 第187号 (2022)

---

2022年5月20日 発行

編者 公益財団法人日本税務研究センター

発行者 西村 新

東京都品川区大崎1丁目11番8号

日本税理士会館1F

電話 03 (5435) 0912 (代表)

---

※公開論文の無断転用・転載等は、一切お断り致します。