

# 税務事例研究

Vol. **194** 2023/7

## 〔法人税〕

役員退職—事実認定と問題点

.....白土 英成

## 〔所得税〕

所得税法における繰延資産の  
範囲と償却方法

.....岩崎 政明

## 〔資産税〕

贈与税の非課税財産

.....渋谷 雅弘

# 税務事例研究／194

## ■目次

### 法人税

役員退職—事実認定と問題点	白土 英成・1
I 概要	3
はじめに	3
II そもそも退職所得なのかが論点とされた事例	5
III みなし役員	10
1 法人税法上の役員	10
2 みなし役員についての参考裁決（平成18年11月28日裁決）	11
IV 分掌変更による退職給与で退任後の月額報酬が約3分の1に減額されたが役員退職金として認められなかった事例	12
1 概要	12
2 東京地裁の判断	14
3 法人税基本通達9-2-32の概要	16
4 「経営上主要な地位を占める」の判断基準	17
V 筆頭株主の分掌変更における退職の事実	18
VI おわりに	19

<b>所 得 税</b>
--------------

所得税法における繰延資産の範囲と償却方法…………… 岩崎 政明・21	
I 問題の所在…………… 23	
II 不動産所得に係る繰延資産—事例1について…………… 25	
1 賃貸用不動産の企画に係る業務委託費は「開発費」に含まれるか…………… 25	
2 「その他繰延費用」となる公共的施設等の負担金とはどのようなものか…………… 27	
3 客船居室賃貸事業に係る居住権取得対価は繰延資産に該当するか…………… 30	
III 事業所得に係る繰延資産—事例2について…………… 32	
1 開業までに支出した諸金員と繰延資産の範囲…………… 32	
2 償却期間経過後における繰延資産の任意償却の可否…………… 35	
3 繰延資産の未償却残額の資産損失該当性…………… 35	
IV 雑所得に係る繰延資産—事例3について…………… 37	
1 盆栽教室に支払った入学料等は動画配信業務に係る繰延資産に 該当するか…………… 37	
2 照明器具・撮影機材の購入費用は動画配信業務に係る繰延資産に 該当するか…………… 38	
V おわりに…………… 39	

<b>資 産 税</b>
--------------

贈与税の非課税財産…………… 渋谷 雅弘・41	
I はじめに…………… 42	
II 法人を経由した経済的利益の移転…………… 43	
III 扶養義務者の意義…………… 45	

1 概要	45
2 法律上の婚姻関係・親子関係がない場合	46
IV 「通常必要と認められるもの」	47
V 事例の回答	50



## 役員退職—事実認定と問題点

税理士 白土 英成

---

### 事例

当社（9月決算）は、千葉県内に拠点を置くスーパーと不動産賃貸を業とする同族会社です。当社は設立時より、G銀行をメインとし、良好な関係を築いてきましたが、事業の再構築を巡り対立したことから、当社との関係が冷え込み、G銀行は2020年12月、当社に対する貸付債権515百万円を外資系金融機関であるD社に債権譲渡しました。

その後、D社とは150百万円で債権を買い取る交渉が妥結しました。また、地元のI信金から、当社がD社より債権を直接買い取ることを条件に融資に応じるとの申出があり、当社は2022年9月にI信金より、融資を受け、D社より、当社に対する貸付債権を買い取りました。その結果、当社には365百万円の債務免除益が発生しました。

さて、当社は、以前より、地元密着企業として再スタートを切る際は、新規事業の展開並びに経営判断の効率化を図るため、世代交代による経営刷新を検討しておりました。そこで2022年9月末をもって、取締役4名中3名が退任し、新体制でスタートを切ることとし、退任取締役に対しては、その在任中の功労に報いるために役員退職慰労金を支給しました。この役員退職慰労金の支給に関し、以下の点についてご教示ください。

- (1) 新体制の検討に当たっては、当初、取締役3名のうち、取締役副社長を経営の安定化のため、監査役に就任させてはどうかとの意見も出ましたが、役員退職慰労金の支給について税務上の問題が生ずるケースがあるとの話を聞きました。どんな問題が想定されますか？
- (2) 結局、退任取締役3名は会社を退職し、当社の経営から基本的に離れましたが、退任取締役のうち1名は当社の100%株主です。この役員に対する退職慰労金に対して

問題になることはありますか？

- (3) 当期は債務免除益として 365 百万円を収益計上し、取締役 3 名の退任による合計 180 百万円の役員退職慰労金を費用計上しました。当該役員退職慰労金について当社が課税負担を軽減する目的を意図したとして事実の仮装や隠ぺいしたと税務当局から指摘を受けることはあるのでしょうか？

### 【回答】

事例によれば、退任した取締役は、会社を退職しており、勤務関係の継続性はありません。退職後は重要な経営判断には全く関わらないこととなります。したがって、「退職」という「事実」についての問題は生じないでしょう。

ただし、まれに役員が退職し、役員退職慰労金が支給されたにもかかわらず、5 年もたたずに再度取締役に戻ってくるケースがあります。特に親子の場合、父親が経営を全面的に子供に譲るつもりで役員を辞任しましたが子供の経営能力等の不足や人心の乱れ等により業績が急速に悪化したことから、再度、父親が代表取締役に復帰することが現実にあります。このような場合には役員退職慰労金について問題視されるケースがあります。

(1) 退職の事実を問われる事案が多いのは、ご質問のように副社長を退任して、監査役等に就任した時などのいわゆる分掌変更の場合です。分掌変更では現実に勤務関係の終了である「退職」という事実はなく、外形的にはその勤務関係が継続しています。しかし、その役員としての地位又は職務の内容が激変し、報酬が激減し、実質的に退職したのと同様の事情にあると認められる場合には退職給与として取り扱うことができるとされています。ただし、法人の所得の計算上損金の額に算入されるかどうかは、事実認定による実質的な判断によるため、必然的に事実認定の困難性が伴ってきます。したがって、課税庁側との争いとなる事例が数多く生じています。

また、法人税法上では役員について、法制上の取締役のみならず、法人の経営に従事している者は役員として取り扱う「みなし役員」という仕組みがあります。したがって、一定の要件に該当した者で「退職した後に実質的に経営に従事していた」場合、税務上は役員を退職した事実は存在しないと認定されることがありますので注意が必要です。

(2) 次のご質問ですが、実質的に退職したのであれば、その後、退任した取締役の一人が

100%株主として会社に対して何らかの影響を与えるとしても、それは、あくまでも株主の立場からその議決権等を通じて間接的に影響を与えるにすぎず、役員立場に基づくものではありません。基本的に株式会社における株主と役員との責任、地位及び権限等の違いから考えますと株式保有割合の状況のみによって、実質的に退職したことの判定に特別な影響は与えないこととなります。

(3) 役員退職という事実に基づく役員退職慰労金の支給であり、また、退職する要因も税務以外の合理的なビジネス上・経営上の目的があります。したがって、債務免除益の計上とは別問題と考えます。

ただし、退職という事実が存在しなかった場合には事実の仮装・隠ぺいに該当するものとして指摘を受けるでしょう。その際は、役員退職慰労金の支給額が不相当に高額かの判定をするまでもなく、損金不算入とされます。

## 【解説】

### I 概要

#### はじめに

役員退職給与については、法人税法上定義が置かれていないが、一般的には「役員が会社又はその他の法人を退職したことにより支給される一切の給与」<sup>(1)</sup>と考えられている。東京地裁平成27年2月26日判決では「(法人税)法は『退職給与』について、特段の定義規定は置いていないものの、同法34条1項が損金の額に算入しないこととする給与の対象から役員退職給与を除外している上記趣旨に鑑みれば、同項にいう退職給与とは、役員が会社その他の法人を退職したことによって初めて支給され、かつ、役員としての在任期間中における継続的な職務執行に対する対価の一部の後払いとしての性質を有する給与であると解すべきである。」と説明されている。

役員退職給与は原則として、損金に算入される。これは、役員退職給与が、役員としての在任期間中における継続的な職務執行に対する対価の一部であって、報酬の後払いとしての性格を有することから、適正な額の範囲内で支払われるものである限り、定期的に支払われる給与等と同様の経費として、法人の所得の金額の計算上、損金の額に算入すべきものとする趣旨からである<sup>(2)</sup>。ただし、その額が不相当に高額であれば、その高額な部分は損金不算入となる。

(1) 国税不服審判所平成24年12月18日裁決(TAINS F0-2-506)。

(2) 東京地裁平成29年1月12日判決(平成27年(行ウ)第204号)税務訴訟資料267号-3(順号12952)。



## 法人税

ここで重要なことは不相当に高額か否かの判定を行う以前にその支給自体がそもそも退職給与に該当するのかがポイントになることである。

仮に役員退職給与に該当しない場合、法人税法第34条第1項第1号から第3号、すなわち「定期同額給与」「事前確定届出給与」「業績連動給与」に該当しない限り、損金の額に算入できないこととなる<sup>(3)</sup>。

次に所得税法をみると所得税法では退職所得について「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与」に係る所得をいうものとされる（所得税法第30条第1項）。なお、「一時に受ける給与」とされているため、退職年金は退職所得ではなく、給与所得となるが、法人税法上では、退職年金も退職給与に含まれて取り扱われる。

所得税法では、退職所得の課税対象額について、原則として退職手当等の収入金額から退職所得控除額を控除した残額の2分の1とされ、給与所得と比較して少なくなる仕組みとなっている。また、分離課税方式となっている（所得税法第22条第1項、第201条）。このように税負担の軽減が図られ、優遇措置が講ぜられているのは、一般に退職を原因として一時に支給される退職手当等は、退職者の長年の勤務に対する勤続報奨的給与であり、給与の一部の一括後払いの性質を持つ<sup>(4)</sup>とともに、その機能において、受給者の退職後の生活を保障し、いわゆる老後の生活の糧（かて）となると考え、一般の給与所得と同様に課税すると一時に高額の所得税を課すことになり、公正を欠き、かつ、社会政策的にも妥当でないことから、係る結果を避ける趣旨で講ぜられたものと考えられている<sup>(5)</sup>。

### (1) 所得税法における退職所得の要件

さて、所得税法では、まず「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」に当たる要件として①退職すなわち勤務関係の終了という事実によって初めて給付されること（退職基因要件）②従来の継続的な勤務に対する報奨ないしその間の労務の対価の一部の後払いの性質を有すること（労務対価要件）③一時金として支払われること（一時金要件）が必要であるとされる。

### (2) これらの性質を有する給与

もう一つのファクターである「これらの性質を有する給与」に当たるのは、その給付が、形式的に上記(1)①～③の要件をすべて備えていなくとも、実質的にみて①～③の要求するところに適合し、課税上、「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことが相当と考える給付である。

具体的な判断基準の例として、(1) 定年延長又は退職年金制度の採用等合理的な理由による

(3) 山本守之『役員給与税制の問題点—規定・判例・執行面からの検討—』（別冊税経弘報、2015年）98頁。

(4) 金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂、2021年）260頁。

(5) 最高裁昭和58年9月9日判決（昭和53年（行ツ）第72号）民集37巻7号962頁。

退職金支給制度の実質的改変により精算の必要性から支給されるケースと（2）当該勤務関係の性質、内容、労働条件等において重大な変動があり、形式的には継続している勤務関係であるが実質的には単なる従前の勤務関係の延長とはみられないなどの特別の事実関係があるケース<sup>(6)</sup>、いわゆる分掌変更のケースである。

分掌変更は、役員であることには変わりはないが、常勤役員から非常勤役員になったことや代表取締役、取締役から監査役などになることによって、その役員の地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したのと同様の事情にあると認められるケースが想定され、分掌変更による退職金は「これらの性質を有する給与」に該当すると解される<sup>(7)</sup>。

以上から「退職という概念は、一種の固有概念であり民法上の雇用契約の終了というよりは、従来の勤務からの離脱を意味すると解すべき」<sup>(8)</sup>とし、形式ではなく実態により判断されることになる。

また、法人税法における退職給与の意義と所得税法における退職所得の意義は同一取引の支払側と受取側の関係であり、別異に解する理由もないことから、同一のものと解釈すべきとされる<sup>(9)</sup>。したがって、分掌変更時における退職給与も従前の役員としての在任期間中における継続的な職務執行に対する対価の一部の後払いとしての性質を有する限りにおいて、法人税法上という「退職給与」に該当するものと解することができる<sup>(10)</sup>。

## Ⅱ そもそも退職所得なのかが論点とされた事例

まず、納税者・原処分庁・国税不服裁判所の見解が分かれた平成24年12月18日裁決を参考としたい。当初、納税者である甲社は損金の額に算入した前代表取締役Aに退職給与として支給した金額及び各役員給与について、原処分庁が不相当に高額な部分の金額があるとして、法人税の更正処分等を行ったことに対し、甲社は不相当に高額な部分の金額はないとして、同処分等の全部の取消を求めた事案である。

Aは代表取締役を退任して取締役に分掌変更されたが、裁決での論点は、分掌変更後、Aに対する給与の額が半分以下となったことやAが退任後も常時勤務していたことではなく、分掌変更後もAは甲社にとって不可欠な業務を行っており、影響力のある地位を占めていると認め

(6) 京都地裁平成23年4月14日判決（昭和51年（行ウ）第18号）税務訴訟資料261号-79（順号11669）。前掲注（5）、最高裁昭和58年12月6日判決（昭和54年（行ツ）第35号）集民140号589頁参照。

(7) 前掲注（4）259頁。

(8) 前掲注（4）259頁。

(9) 矢田公一「退職給与の支給に関する課税上の諸問題―役員分掌変更等の場合における打切支給のケースを中心として―」税務大学校論叢70号、15頁（2011年）。

(10) 藤曲武美「役員退職給与における『退職』及び『分掌変更』の意義」税経通信74巻11号、22頁（2019年）。

られたことから、そもそもAは、分掌変更により、実質的に退職したのと同様の事情にあるとは認められないと結論付けた点である。

繰り返しになるがこの事案の重要なポイントは、納税者は役員に対して支給した金員を「退職給与」と認識し、原処分庁は、その退職給与を不相当に高額なものとして否認したが、国税不服審判所は支給した給与を退職給与ではないと決定した点にある。つまり裁決では不相当に高額か否かの判定以前にそもそも退職給与に該当するのかどうかを論点にしたのである。

そこで次に元代表者に退職金として支払った金員は、元代表者に退職の事実があることから、損金の額に算入されるとした事例【令和2年12月15日裁決／全部取消】をとりあげたい。

### (1) 事実関係

①甲社は、昭和36年10月に設立された不動産の賃貸等を営む同族会社である。甲社の代表取締役はAである。なお、甲社の株式は平成25年3月期では、すべてAの長男であるH及びJが保有していた。また、甲社は本店事務所を本店ビルの6階に置いており、本店以外の事業所はなかった。

②Aは、平成24年11月30日、甲社の代表取締役及び取締役をいずれも辞任し、同年12月にその旨の登記がなされた。

甲社は、平成24年11月30日、Aに対して役員退職慰労金を支給する旨の臨時株主総会の決議に基づき、甲社の役員退職金規程により算出した725百万円を役員退職慰労金勘定に計上し、同年12月18日から平成25年9月9日までの間に、Aに対し、源泉所得税額を差し引いた全額を支払った。

Aは、平成24年12月1日以降少なくとも平成29年3月31日までの期間において甲社の登記上の役員としての地位を有しておらず、使用人でもなかった。また、甲社は、上記期間にAに対して役員給与及び従業員給与を支給した事実もなかった。

③Aの妻であるFは平成24年6月30日、甲社の代表取締役に就任し、AとFの娘であるMが、平成28年4月5日、甲社の代表取締役に就任し、以後、FとM両名が甲社の代表取締役を務めている。

④Aは平成24年6月20日に、Fは平成27年9月1日にシンガポールへ住所を移転した。

### (2) 原処分庁の主張

次の各事実に鑑みるとAは、辞任後においても従来どおり甲社の経営に従事しており、甲社のみなし役員に該当するのであって、Aが現実に離脱し、あるいは実質的に退職したとは認められない。

したがって、本件金員は、法人税法第34条第1項に規定する退職給与に該当しないから、平成25年3月期の損金に算入することはできないと主張した。

#### ① 経営会議への出席及び指示命令

Aは甲社法人グループの一員として、経営会議の参加者であったが、Aは辞任後も継続して毎月開催される本件経営会議につき、その開催日時について自ら決定又は調整の指示をした上、直接スカイプを使用して出席し、法人グループ各社代表取締役らに対し、売上や利益、営業活動等に係る報告を求め、当該報告に対して、今後の指示を行っていた。

このようにAは法人グループの基幹となる経営会議では各社の代表取締役より上位の立場で振る舞い、それに対して、各代表取締役がAに従っていたことからするとAはまさに、甲社の経営に従事していたといえる。

#### ② 本件経営会議以外での指示命令

Aは、辞任後も継続して、本件経営会議以外でも本件法人グループの各代表取締役や社員に対し、スカイプ、メール及び電話等により随時、各種業務に関する指示命令及び決裁を行っており、Vに対しては法人グループに属する各法人間の資金移動に係る指示などもしていた。Vは平成22年頃、甲社法人グループの総務・経理等を担当する乙社に入社し、平成24年10月頃から平成29年1月31日までの間、登記上、代表取締役の地位にあった。

#### ③ 金融機関等との交渉

Aは、辞任後も継続して、新規融資の申入れ、返済、利率変更等の金融機関対策や収益物件の取得及び新規事業である太陽光発電事業への参入等に係る資金調達に関し、各金融機関との間で直接的・間接的に交渉を行い、また、自ら最終的な判断をしていた。

#### ④ 新規事業の決定等

Aは辞任後も従業員に対して太陽光発電事業に係る指示を出したり、税理士にも資金相談を行ったりしたことから、太陽光発電設備の販売業者は、その関与状況からAを甲社法人グループの人間として認識していた。

### (3) 審判所の判断

法人税法第2条第15号が取締役等の法的な地位を有していない者でも「法人の経営に従事している者」として法人の役員に含めた趣旨は、取締役等と同様に法人の事業運営上の重要事項に参画することによって法人が行う利益の処分等に対し影響力を有する者についても同法上、役員として扱うところにある。そこでは「法人の経営に従事している」とは、法人の事業運営上の重要事項に参画していることをいうと解される。

そこで原処分庁の主張のようにAは辞任後も継続して、甲社の事業運営上の重要事項に参画しており、実質的に退職していないのか、以下検討を行った。

#### ① 経営会議への出席及び指示命令について

経営会議への出席及び指示命令については、本件調査の調査担当職員が作成した申述者Vとの各質問応答記録書が基礎となっている。

## 法人税

前述のとおり、申述者Vは、平成24年10月頃から平成29年1月31日までの間、乙社の代表取締役の地位にあり、乙社以外のグループ内数社でも、その登記上、代表取締役の地位にあった時期がある。

しかし、本件申述当時、その地位等に関し、Vが乙社に対し提起した地位確認等請求訴訟やA及び丙社に対する損害賠償請求訴訟並びに反対に甲社や乙社から提起された損害賠償等請求訴訟がそれぞれ係争中の状況であり、甲社グループやグループ各法人及びAに関する申述の信用性については、慎重に検討する必要がある。

また、Aが辞任後に経営会議において甲社の経営方針・予算・人事等の事業運営上の重要事項につき、具体的な指示や経営に関する決定をしたこと及びその内容や方法を示す客観的証拠はなく、申述においてもいつどのような内容の指示や決定を行ったかという具体的な状況については明らかとはいえない。

なお、Aの長男であるHは、平成25年当時、甲社の発行済株式総数の8割を超える株式を保有するとともに甲社法人グループの持株会社といえる乙社の全株式を保有していた。また、Aが当該法人グループの従業員から「オーナー」と呼ばれ、Aが当該法人グループ間の資金移動など様々な指示ともとれるような連絡をしていたことなどからするとAが甲社並びにグループ全体のいわゆる実質的なオーナーといえる立場であったことがうかがわれる。係る事実を考慮すれば仮に原処分庁が指摘するようにAが本件経営会議において、本件法人グループの各代表取締役より、上位の立場で振る舞っていたという事実があったとしても、そのことをもって、Aが本件辞任後も継続して、甲社の経営に従事していたとまで直ちに認めることはできない。

### ② 経営会議以外での指示命令について

原処分庁はAが本件辞任後も継続して、本件経営会議以外においても、法人グループの各代表取締役や社員に対し、随時、各種業務に関する指示命令や決裁を行っており、特にVに対してグループ法人間での資金移動に係る指示などを行っていた旨を主張し、これに沿う証拠として平成26年9月30日から平成29年2月15日の期間におけるVとAとの間のやりとりを撮影した画像データを提出した。

確かにAが法人グループ全体のいわゆる実質的なオーナーとして振る舞っていたことはうかがわれるものの、いずれの法人の業務に関わるやりとりであるのか不明なものが多くみられ、上記の指示が甲社の事業運営上の重要事項に係る指示であるのかは不明である。また、辞任した日の翌日の平成24年12月1日より、画像データ開始日の前日である平成26年9月29日までの期間において、Aが甲社の業務に関して具体的な指示等をしたこと及びその内容や方法を示す客観的な証拠はない。

加えて、画像データは辞任してから1年10か月後以降の期間に関わるものであり、申述の内容が具体性を欠くものであることを併せて考慮するとこの画像データや本件申述によってA



が辞任後も継続して甲社の事業運営上の重要事項に係る具体的な指示命令及び決裁をしていたと認めることは困難であり、他にこれを認める的確な証拠はない。

### ③ 金融機関に対するAの対応について

原処分庁はAが辞任後も継続して、新規融資の申入れ等、各金融機関との間で交渉を行い、Aが自ら最終的な判断をしていた旨を主張し、その際に申述に係る質問応答記録書並びに金融機関の担当者を申述者とする各質問応答記録をその根拠とした。

しかし、甲社はAが辞任してから平成28年3月31日までに金融機関から新規融資を受けておらず、具体的な交渉が行われたとは認められないとした。

さらに甲社の丁銀行からの融資についてA辞任後の3か月後にその連帯保証人がAから当時の代表取締役であるFに変更されていることからFが甲社の代表として自覚と責任のもと決定したものといえる。

### ④ 新規事業の決定等について

原処分庁は、Aは辞任後に従業員や税理士と太陽光発電設備の新規事業に係る相談や指示を行っていたことから、甲社グループの新規事業に係る決定をしていたといえる旨を主張した。

しかし、この設備購入はAが辞任してから約2年4か月後であり、辞任まもない時期に太陽光発電事業を新規に開始することを決定したとは認められず、また、Aが甲社の事業運営上重要な新規事業を決定したと認めるに足りる的確な証拠はないと認定された。

## (4) 裁決要旨

原処分庁は、甲社の元代表取締役Aが、退職後も引き続き甲社の経営に従事しており、みなし役員に該当するから、実質的に退職したとは認められないとし、甲社が元代表者Aに支払った退職金の金額（本件各金員）は、法人税法第34条《役員給与の損金不算入》第1項括弧書き所定の退職給与に該当しない旨を主張した。

しかしながら、事実関係（1）記載のとおり、Aは辞任の日以降、少なくとも平成29年3月31日までの間に甲社から役員給与及び従業員給与を受領していないこと、及び原処分庁の認定根拠とされる各事実には、いずれもその裏付けとなる退職当時の客観的な証拠がなく、各関係者の各申述においても、Aの甲社への具体的な関与状況が明らかではないこと、さらにAの退職後に甲社の代表取締役となった者が、その代表取締役としての職務を全く行っていなかったと認めるに足りる証拠もないことからすると、原処分庁がいうAが退職後も継続して、甲社の事業運営上の重要事項に参画するみなし役員に該当し、甲社を実質的に退職していなかったとする主張は認めることはできないと結論付けたのである。

なお、本裁決では実質的オーナーとしての言動とみなし役員としての言動とを区別し、みなし役員として事業運営上の重要事項につき「具体的な」指示等を行っていたことを要求している点は大いに参考となる<sup>(11)</sup>。

### (5) 陳述と客観的証拠

登記簿謄本や株主総会議事録等の客観的証拠は、登記された事実や決議された事実を立証する証拠としては強力である。ただし、その過程を示すのには弱い側面がある。一方、陳述は全体の過程を明確にする長所があるが、その陳述についての信用性については断定できない欠点がある。したがって、常に陳述に対する信用性を確固とする客観的な証拠が求められることとなる<sup>(12)</sup>。

論点は違うが、参考裁決として「課税負担を軽減する目的で兄弟会社に対する債務引受による債権放棄を行ったとしても、直ちにその経済的利益の額は寄附金の額とはならないことから、確定申告が事実を隠ぺい又は偽装をしたものとはいえないとして、重加算税の賦課決定処分を取り消した事例」がある。この事例では、合理的なビジネス上の目的から債権放棄を行ったとする事実を判定基準として審判所は認めたのである<sup>(13)</sup>。

## Ⅲ みなし役員

### 1 法人税法上の役員

法人税法上の役員は、会社法等の役員（つまり登記上の役員）よりも範囲が広く、「法人の取締役、執行役、会計参与、監査役及び清算人」の他に①顧問・相談役などの法人の使用人以外のもので「その法人の経営に従事している者」及び②同族会社の使用人のうち、株式所有割合について一定の同族株主グループに属する者で「その法人の経営に従事している者」を「みなし役員」として役員に含むこととされている（法人税法第2条第15号、法人税法施行令第7条）。

これは、法律上の役員でなくとも実質的に役員とみなされる者に対して租税回避を防止するための措置である<sup>(14)</sup>。

①法人の使用人（職制上使用人としての地位のみを有する者に限る）以外の者でその法人の経営に従事している者（法人税法施行令第7条第1項）。

具体的には取締役や理事になっていない総裁、会長、理事長等の表見的な役員が想定されるが、必ずしも相談役や顧問というような肩書がなければならないということではない。会社法上の役員でもなく使用人でもないという立場にあって実質的に法人の経営に従事している者が

---

(11) 安田雄飛「元国税審判官が厳選セレクト 実務家が知っておくべき『最新 未公表裁決』（第25回）『実質的オーナー』とされる元代表取締役を支払った退職慰労金の損金算入を認めた事例」週刊税務通信 No.3655, 14頁（2021年）。

(12) 北村豊「見解の相違を解消するヒント（第10回）もう辞めていた？ まだ辞めてなかった？」税経弘報 69巻10号, 112頁（2021年）。

(13) 国税不服審判所平成30年5月31日裁決（大裁（法）平29-78），裁決事例集 J111-1-02。

(14) 成道秀雄『税務会計—法人税の理論と応用』（第一法規，2015年）238頁。

該当することになる（法人税基本通達 9-2-1）<sup>(15)</sup>。本規定は非同族会社でも適用される。

②同族会社の使用人のうち、属している同族株主グループの所有割合が10%を超え、かつ、本人及び配偶者等による所有割合が5%超であること、そしてその会社の経営に従事している者（法人税法施行令第7条第2項）。

同族会社の判定の基礎となった株主は、使用人として勤務していても事実上、企業経営に参画している限り潜在的な実効支配力があると考えられることからの措置である。

以上、上記①及び②の要件に該当し、会社の経営に従事している者がいわゆる「みなし役員」といわれるものであり、税務上は会社法上の役員と同様の扱いを受けることになる。

## 2 みなし役員についての参考裁決（平成18年11月28日裁決）

### (1) 概要

甲社の前代表者Aは代表取締役並びに取締役を退任し、取締役でない会長に就任した。Aは、取締役の辞任を契機として、その地位を追われ、経営の第一線からの引退を余儀なくされたものである。また、過去の功績に報いるために与えられた名誉職的な会長であったにすぎない。したがって、Aが法人の経営に従事しているということとはできないことから、法人の役員を退職したものと認めるのが相当であるとされた事例である。

### (2) 原処分庁の主張

原処分庁はみなし役員に該当する根拠について以下のように主張した。

- ①Aは辞任後も他の従業員給与をはるかに超える額の給与等を受けている。
- ②甲社の定時株主総会並びに各取締役会の各議事録にAは取締役として記載されている。
- ③HP等によりAは会長の肩書を持つ経営者の一人として内外で認知されている。
- ④甲社の幹部会に出席し、発言内容等も幹部社員等に対する経営方針等の指示である。
- ⑤設備稟議書にAのサインがあり、Aは甲社の費用支出に係る稟議書の決裁に関与し、費用支出の可否を判断している。

### (3) 裁決の要旨

みなし役員とは、相談役、顧問その他これらに類する者でその法人内における地位、その行う職務等からみて他の役員と同様に実質的に法人の経営に従事している者をいう。また、「法人の経営に従事する」とは、法人の主要な業務執行の意思決定に参画していることをいうと解される。

Aの代表取締役退任は、AとBの経営方針等の対立に端を発し、長期化したAの経営体制を刷新するためAを甲社の経営から引退させたものであり、甲社においてAが更迭されたものと

(15) 山形富夫『詳解役員報酬・役員給与課税の非違事例100選』（清文社、2019年）636頁-637頁。



認められる。

Aは辞任後、①役職の新設や異動、給与の査定など人事上の決定に関与していないこと②取引先の選定や新規契約など、営業上の決定に関与していないこと及び③設備等の取得や修繕など、会計上の決定に関与していないことから、経営に関する重要な意思決定に参画する機会を与えられていないものと認められる。

事実としてAは、辞任して、取締役の地位を追われ、経営の第一線から引退を余儀なくされたものであり、辞任後はAの過去の功績に報いるために与えられた名誉職である会長として単に名義上存しているにすぎないといわざるを得ない。したがって、辞任後は甲社の実質的権限を有しておらず、その経営に従事していると認めることはできない。

また、原処分庁は、Aが辞任後も他の従業員給与をはるかに超える額の給与等の支給を受けていることを理由に取締役の地位である旨を主張したが、その金額の多寡のみをもって直ちにAが取締役としての地位にあるとはいえないとした。

さらに各設備稟議書にAのサインがあることから、Aは甲社の業務内容を管理監督しており、又は費用支出の可否を判断している旨を主張したが、設備稟議書の件数もわずかであり、Aがサインしたことをもって直ちにAが甲社の業務内容を管理監督している又は費用支出の可否を判断しているとはいえないとした。

以上のことから、Aは当該辞任により甲社の役員を退職したものと認めるのが相当であるとして、審判所は役員退職給与を認めたのである。

#### IV 分掌変更による退職給与で退任後の月額報酬が約3分の1に減額されたが役員退職金として認められなかった事例

前代表者の月額報酬が、退任前の205万円から70万円に減額されているものの退任後も引き続き経営上の主要な地位を占めていたことから、分掌変更により支給された退職給与が損金算入できないとされた事例がある。(東京地裁平成29年1月12日判決)【税務訴訟資料267号-3(順号12952)】

### 1 概要

#### (1) 経緯

①甲社は、プラスチック製部品の製造販売等を業とする株式会社である。甲社は乙社(親会社)の100%子会社である。

②Bは甲社が設立された平成2年より、甲社の取締役の地位にあり、平成16年5月より平成23年5月まで甲社の代表取締役を務めた。

③Aは、平成23年5月より、甲社の代表取締役就任した。

④Cは、乙社（甲の親会社）の代表取締役を務める者であり、乙社の筆頭株主である。

### **(2) 役員退職給与の支給事実**

①Aは、平成23年5月30日に開催された甲社の取締役会の決議により、甲社の代表取締役に選任され、Bは、同日、甲社の代表取締役を退任した。

②甲社の取締役会は、平成23年5月30日、Bの役員退職慰労金を5,609万円とする旨の決議をした。なお、甲社の役員に対する退職慰労金は、役員退職慰労金規則に準じて算出された。なお、翌6月15日に源泉所得税と住民税を除いた4,728万円が支給されている。

### **(3) 代表取締役交代の経緯**

①Bは前任の代表取締役から全く業務の引継ぎをしてもらえず、代表取締役に就任した際に苦労した経験があったことから、68歳の定年まで3年を残していたものの、早めに代表取締役を退任して後任の代表取締役への引継ぎに当たろうと考え、平成23年3月頃、甲社の親会社である乙社の代表取締役Cに相談し、代表取締役を退任することについてその承諾を得た。

②営業部長を務めていたAは、平成23年2月頃、Bから後任として甲社の代表取締役に就任することについて打診を受けたが、直ちに代表取締役の任務を果たせるかどうか自信を持てなかったことから、業務遂行上の支障を来さないようにするため、Bに対し、当分の間は退任前と同程度の業務内容により取締役として留任することを求め、Bが引き続き2年間は甲社に常勤することを条件に代表取締役への就任を承諾した。

③平成23年5月30日、甲社の取締役会においてAを代表取締役に選任し、Aの月額報酬を85万円、Bの月額報酬を70万円とし、Bに対する退職慰労金の決議をしたほか、Bが代表取締役を退任した後も引き続き代表権のない取締役である相談役として業務を行うことを確認した。Bは同日、甲社の代表取締役を退任した。

なお、Bは、Cに対し、役員報酬が半分になっても2年間は退任前の仕事をそのまま続ける旨を述べていた。また、AはCから、2年間はBより代表取締役の仕事について教わるように助言を受け、「分かりました」と返答した。

### **(4) 代表取締役を退任した後のBの勤務の状況**

①常勤の相談役として毎日甲社に出勤し、退任前と同じ代表取締役の執務室で平成25年5月末まで継続していた。

②甲社には月1回開催される代表者会議や月2回開催される営業会議及び必要に応じて開催される合同会議があり、Bは退任以前、すべての会議に出席していたが、退任後は代表者会議のみに出席した。もっとも上記各会議の議事録の相談役欄に押印していた。

③Bは、10万円を超える支出について必要となる決裁のための稟議書についても原則としてAが決裁欄に押印した後、自らこれを確認した上で「相談役」欄に押印していた。そしてBが

押印した後にAが決裁欄に押印することもあった。

Aは、決裁欄に押印するに当たり、必要に応じてBに相談し、その助言を得た上で稟議書に押印していた。なお、稟議書の「相談役」欄は、AがBの助言と指導が必要不可欠であると判断し、平成23年6月に設けたものであった。

また、Bは、甲社の資金調達等のため、多数回にわたり、単独で丁銀行の支店担当者と面談や交渉を行った。その過程の中で同銀行の担当者は甲社の実権を有するのはBであると認識していた。

#### (5) 代表取締役役に就任した後のAの勤務状況

①Aは、平成23年6月1日、甲社の朝礼において、Bによる代表者交代の報告を受けて、甲社の従業員に対し、代表取締役役に就任した旨の挨拶を行い、甲社の取引先に対して同月挨拶に赴き、又は挨拶状を送付した。

②Aは、代表取締役役執務室のBの隣に席が設けられ、Bとともに執務した。

③Aは、営業会議、合同会議及び代表者会議に出席し、会議の出席者に対し、今後の業務の方針等について指示するなどをしていた。また、Aは代表取締役役に就任した後も適任者がいないという理由で営業部長の業務を従前と同様に継続し、Aが不在の際はBが来客への対応を行っていた。

④Aは、平成23年7月29日、甲社と丁銀行との間の銀行取引における甲社の債務について、保証人をBからAに変更する旨の保証人変更手続きを行った。甲社のメインバンクはもともと別の金融機関であったがAの主導のもと丁銀行に代わったものである。

#### (6) 甲社の取締役会及び株主総会の決議の状況等

①平成24年5月31日、Aの月額報酬を115万円、Bの月額報酬を90万円に変更するとともに、Aの役員賞与を190万円、Bの役員賞与を150万円とする旨の決議を行った。

②平成25年5月30日、取締役の任期が同日に満了するため、Aを取締役に、Bを非常勤の取締役に再任し、Aの月額報酬を115万円に、Bの月額報酬を20万円にする旨の決議を行った。Bは平成25年6月以降、週1日の勤務となった。

## 2 東京地裁の判断

### (1) 法人税法第34条第1項括弧書き所定の退職給与に該当するかについて

法人税法第34条第1項括弧書きでは、損金の額に算入しない役員給与の対象から、役員に対する退職給与を除外しており、この退職給与は、法人の所得の金額の計算上、損金の額に算入することができるものとされる。これは、役員退職給与は、役員としての在任期間中における継続的な職務執行に対する対価の一部であり、報酬の後払いとしての性格を有することから、役員退職給与が適正な額の範囲内で支払われたものである限り損金の額に算入すべきも

のとする趣旨と解されている。

同項括弧書きにいう退職給与には、役員が実際に退職した場合でなくとも、例えば、常勤取締役が経営上主要な地位を占めない非常勤取締役に異動したり、取締役が経営上主要な地位を占めない監査役になるなど、役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的には退職したと同様の事情にあるものと認められる時は、その分掌変更時に退職給与として支給されたものも従前の役員としての在任期間中における継続的な職務執行に対する対価の一部の後払いとしての性質を有する限り、含まれることになる<sup>(16)</sup>。

## (2) 事例の検討

代表取締役交代に伴う対外的な周知や契約上の手続きを行ってはいるが、Bが退任した後も常勤の相談役として毎日出社し、また、AとBが共同で甲社の経営に当たる執務環境が整えられており、また、実際に執務していたこと、退任後も代表者会議への出席を継続し、各会議の議事録や稟議書の「相談役」欄に押印していたこと、資金調達等の面談や交渉に関与していたこと等が認定された。

その結果、法人税基本通達9-2-32が分掌変更で「給与が激減したこと」も退職したと同様の事情としている点について、裁判所は同通達の除外である「分掌変更等の後においてもその法人の経営上主要な地位を占めていると認められる者」に該当するとし、役員退職給与の損金算入は認められないと判断した。

平成29年7月12日東京高裁判決でもBの月額報酬が、退任前の205万円から70万円に減額されているものの、退任後も引き続き甲社の経営判断に関与していたことや甲社の経営上重要な地位を占めていたこと等により、報酬の減額の事実は、甲社の役員としての地位又は職務の内容が激変して実質的には退職したと同様の事情にあるとまではいえないと判示している。

なお、法人税基本通達9-2-32はあくまでも例示であり、たとえ形式的に報酬が激減したという事実があったとしても実質的に退職したと同様の事情にない場合には、その支給した臨時的な給与を退職給与として損金算入できる余地がないことはいうまでもないことを明確に示した<sup>(17)(18)</sup>。

平成18年10月25日大阪高裁判決では「(1) 常勤から非常勤へないし (3) 給与の激減という基準のいずれかを形式的に満たしていたとしても、他の事情も併せ勘案すると、役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情があるといえない場合にまで、退職金として支払われた金員を退職給与として取り扱っても良いとしたものとは解さない」と

(16) 東京地裁平成27年2月26日判決（平成24年（行ウ）第592号）税務訴訟資料265号-30（順号12613）。

(17) 高橋正朗編著『法人税基本通達逐条解説（10訂版）』（税務研究会出版局、2021年）919頁。

(18) 同様の事例として京都地裁平成18年2月10日判決（平成16年（行ウ）第34号）税務訴訟資料256号-49（順号10309）がある。

し、実質的に判断すべきとしている<sup>(19)</sup>。また、平成 29 年 7 月 14 日裁決では分掌変更に伴い、当該役員の地位や職務につき相当程度の変動が生じたことが認められるものの、分掌変更後も当該会社の経営ないし業務において主要な地位を占め、当該会社の取締役として重要な決定事項に関与していたことが認められるとの理由から損金算入できる退職給与に該当しないものとしている<sup>(20)</sup>。

### 3 法人税基本通達 9-2-32 の概要

さて、中小企業における世代交代、事業承継を実務的に考えた場合、ほとんどのケースは、創業者等先代達が長年築き上げてきた個人的色彩の強い事業・商売の承継であり、死亡退職以外は必然的に完全退職とはなり得ず、ほとんどのケースは分掌変更によらざるを得ないと考えられる<sup>(21)</sup>。したがって、実務的には分掌変更に係る法人税基本通達 9-2-32 の取り扱いが中心となる。

同通達では、法人が役員の分掌変更又は改選による再任等に際しその役員に対し退職給与として支給した給与については、その支給が、例えば以下に掲げるような事実があったことによるものであるなど、その分掌変更等によりその役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情にあると認められることによるものである場合には、これを退職給与として取り扱うことができる。これは企業において役員の分掌変更等を実質的に退職したと同様の事情にあるとみて退職給与を支給する慣行があることから、このような企業実態に配慮されたものである。

- ①常勤役員が非常勤役員（常時勤務していないものであっても代表権を有する者及び代表権は有しないが実質的にその法人の経営上主要な地位を占めていると認められるものを除く）になったこと。
- ②取締役が監査役（監査役でありながら実質的にその法人の経営上主要な地位を占めていると認められる者及びその法人の株主等で法人税法施行令第 71 条第 1 項第 5 号《使用人兼務役員とされない役員》に掲げる要件のすべてを満たしている者を除く）になったこと。
- ③分掌変更等の後におけるその役員（その分掌変更等の後においてもその法人の経営上主要な地位を占めると認められる者を除く）の給与が激減（概ね 50% 以上の減少）したこと。

(19) 大阪高裁平成 18 年 10 月 25 日判決（平成 18 年（行コ）第 22 号）税務訴訟資料 256 号-293（順号 10553）。

(20) 国税不服審判所平成 29 年 7 月 14 日裁決，裁決事例集 108-3-08。

(21) 田中豊「役員報酬・退職金を巡る税務」平成 27 年度第 13 回会員研修会資料（東京税理士会，2015 年）21 頁。



上記通達の①から③までに掲げる事実は、あくまでも例示であり、単純に例示の形式を満たせば良いというものではない。形式的に事実であったとしても実質的に退職したと同様の事情がない場合には、退職給与として損金算入できる余地はないとされる<sup>(22)</sup>。

たとえ形式上、分掌変更等があったとしても単なる役員の肩書の変更（形式的な分掌変更）により、実質的に経営権を持っていながら、恣意的に退職金を支給するといった悪用等を排除するためである<sup>(23)</sup>。

また、逐条解説<sup>(24)</sup>によれば「昭和49年の監査役の権限強化に関する商法改正に伴い、いわゆる『大物監査役』の出現が宣伝されたため、取締役が常任監査役になっても役員としての地位、職務内容の激変があったとは考えず、報酬が50%以上減少しない限り退職したと同様の事情があったとは認めないという考え方があった。しかし、その後の実態をみると、実質的に地位の低下であると考えられているので、その実情に合うよう取締役が監査役になった場合に退職したと同様の事情にあると認めることとされている」。

#### 4 「経営上主要な地位を占める」の判断基準

平成24年12月18日非公開裁決では「法人の経営上主要な地位を占めているか否かは、必ずしも、いわゆる経営判断をする者か否かによってのみ判断されるとするのは相当ではなく、同族関係者のみが役員であるような同族会社においては、当該法人の実情に応じて、当該法人に不可欠な業務を行う者か否かを考慮することも合理性があるといえる」としている<sup>(25)</sup>。

言い換えると分掌変更後の業務の内容において①経営判断をする者であるか、②法人に不可欠な業務を行う者であるかが判断基準となる。

当該裁決事例では法人にとって、年間事業計画や生産計画等が不要であり、また、金融機関との交渉や価格交渉も不要であったため、代表取締役として具体的にどのような業務がいわゆる経営判断と考えられるのか判然としなかった。しかし、業績に大きく影響する主力製品の製造管理はこの会社に重要な（不可欠）業務と認定された。そして、退任した前代表取締役は退任後も同業務を継続して行っていた。つまり、退任後もこの法人にとって不可欠な業務を担っていたのである。

平成18年11月28日非公開裁決（TAINS F0-2-277）では「経営に従事する」とは法人の主要な業務執行の意思決定に参画していることと説明されている。この「意思決定に参画」については

(22) 前掲注(19) 919頁。

(23) 渡辺淑夫・山本清次編集『法人税基本通達の疑問点（5訂版）』（ぎょうせい、2012年）564・568頁。

(24) 前掲注(19) 919頁。

(25) 国税不服審判所平成24年12月18日裁決（TAINS F0-2-506）。

## 法人税

- ① 役職の新設や異動，給与査定など，人事上の決定に関与
- ② 取引先の選定や新規契約など営業上の決定に関与
- ③ 設備等の取得や修繕など会計上の決定に関与

以上，具体的に人事・営業・会計の3つを挙げている。

また，平成29年1月12日東京地裁判決では，人事・営業・会計に加えて組織管理，会議への出席，銀行との交渉などを含めての判断となっている<sup>(26)</sup>。過去の裁判例をみると株式保有割合や後任者の能力等も判断基準の一つとされている。例えば，平成20年6月27日判決東京地裁の事例では後任の代表取締役となった息子が自ら経営判断を行っており，退職した役員事情と併せて後任者が「経営上主要な地位を占める」点も重要な判断材料とされていた。

以上をまとめると「役員としての地位又は職務の内容の激変」とは，人事・営業・会計及び組織管理，会議への出席，銀行との交渉などを通じて，会社の「経営上主要な地位を占めていた」者が，分掌変更後には，後任にその地位・職務を譲り，自らはそれを退いているということであり，それが「実質的に退職したと同様の事情」ということになる<sup>(27)</sup>。

## V 筆頭株主の分掌変更における退職の事実

持株割合による株主の影響力行使と役員としての影響力行使を区別した判決として平成20年6月27日東京地裁判決を参考にしたい<sup>(28)</sup>。

甲社の35%を所有する筆頭株主Aが，代表取締役から監査役へ分掌変更したことにより支給した役員退職給与につき，Aが甲社の経営上主要な地位を占めており，実質的に退職したと同様の事情にあると認められるか争われた事案である。

東京地裁は甲社のように役員全員が家族のみで構成される小規模な同族会社においては監査役業務は實際上，重要視されておらず，また，家族以外の者を役員とした際の実務上の煩雑を避けるために監査役に就任させることはよくあることである。したがって，Aが監査役に就任したことをもって，甲社の経営上重要な地位又は権限が残っていることの表れとみることはできないと判示した。

また，株式会社における株主と役員との責任，地位及び権限等の違いに照らすと，株式保有割合の状況は，Aが甲社を実質的に退職したと同様の事情にあると認めることの妨げとはならないと結論付けた。

(26) 東京地裁平成29年1月12日判決（平成27年（行ウ）第204号）税務訴訟資料267号-3（順号12952）。

(27) 前掲注（11）31頁。

(28) 東京地裁平成20年6月27日判決（平成18年（行ウ）第466号）税務訴訟資料258号-119（順号10977）。

(参照)

「確かに、納税者は役員の方掌変更の前後を通じて原告会社の発行済株式の35%を所有する筆頭株主ではあるものの、原告会社の発行済株式は、その全部を同居する家族がその出資割合に応じた比率のまま所有していることなどに照らすと、原告会社において、役員が経営上の方針等について、その株式の所有割合に応じた影響力又は発言力を有しているとは認め難く、また、納税者は原告会社において、役員としてはおろか、従業員としても一切の業務を行っていない状態になったのであって、仮に、納税者が筆頭株主として原告会社に対して何らかの影響を与え得るとしても、それは、飽くまで株主の立場からその議決権等を通じて間接的に与え得るにすぎず、役員立場に基づくものでないから、株式会社における株主と役員との責任、地位及び権限等の違いに照らすと、上記のような株式保有割合の状況は、納税者が原告会社を実質的に退職したと同様の事情にあると認めることの妨げとはならない。」

同様に平成21年3月10日長崎地裁判決(TAINS Z259-11153)では、持分割合12%の取締役が監査役になった事案について「法人税基本通達9-2-32が退職給与として支給した給与を法人税法上の退職給与として取り扱うことができる場合として掲げている事実は、その文言からも明らかなおおりに、例示であって、結局は役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情にあると認められる場合には、その際に支給された給与を退職給与として損金に算入することが認められるべきである」とされている。

## VI おわりに

法人税法第34条第1項では役員退職給与に対して損金の額に算入しないとする役員給与の対象から基本的に除くことにより、損金算入を認めている。しかし、仮に役員退職給与に該当しないと認定された場合、法人税法第34条第1項第1号から第3号、すなわち「定期同額給与」「事前確定届出給与」「業績連動給与」に該当しない限り、不相当に高額であるか否かを問う以前に損金の額に算入できないこととなる。

その判断基準は「経営に従事しているかどうか」によるが、中小企業や同族会社の意思決定プロセスでは、事実認定に困難が伴うことは明らかである。上場企業であっても相談役や顧問の制度が導入されており、そのうち35%が経営陣に対して経営計画や役員の人件案件について助言を行っているとするデータがある<sup>(29)</sup>。

現実を鑑みた場合、経営者の高齢化、後継者不足等は、中小零細企業における最も深刻な問

---

(29) 平成29年1月8日NHKニュース。



題であり、企業存続のためにタイムリーな後継者へのバトンタッチを行うことが必要不可欠である。同時に退任される代表取締役等へ長年の功労に報いるため、役員退職慰労金を支給することも円滑な企業承継を行うためには重要であると考えらる。

確かに中小零細の同族会社では、経営者自身が自らの退職する時期や役員退職慰労金の支給内容を決定できる。また分掌変更では、代表取締役等を退任した後も役員等として残留するため、退職に対する恣意性が介入する余地が大きいことは事実である。そのことがいわゆる租税回避行為に利用されたのであれば個人の退職所得に対する優遇課税の面からも許されるべきではない。

一方、代表取締役等を退任するためには対外的にも対内的にも様々な準備が必要である。また、資金的な問題並びに対金融機関対策等から、役員退職慰労金を理由に赤字決算を組むことはできないケースも想定される。代表取締役は常に自分の責任として後継者への交代を準備しつつ、そのタイミングを考え準備している。今回の事例のような予期せぬ臨時的収益計上が生じた場合、そのタイミングを利用して代表取締役退任と役員退職金の支給を考えるのは至極当然であろう。基本的に役員退職慰労金の計上はワンチャンスである。

中小零細企業における代表取締役や取締役の交代は、当該企業の死活問題であり、その結果によっては存続すら危うくなる。同時に代表取締役等の退職は中小企業の後継者対策と継続的な事業発展のための一つの通過点である。

「退職の事実」について、議事録等の単なるペーパーの有無や様式に固守し、又は、従業員給与との比較などで形式的に判断されるのではなく<sup>(30)</sup>、あくまでも各中小企業それぞれの生き残り戦略をかけた背景を十分に認識した実質的な基準のもとで判断が行われなければならない。

---

(30) 前掲注(3) 102頁。

## 所得税法における繰延資産の範囲と償却方法

明治大学大学院法務研究科教授 岩崎 政明

---

### 事例

#### 1 (テーマ：不動産所得に係る繰延資産)

不動産賃貸・仲介業を営んでいる青色申告事業者（いわゆる5棟10室基準を超える事業規模の不動産所得者）であるXは、新規の賃貸用中高層マンション（以下「本件建物」という。）の建設を計画し、不動産総合コンサルタント事業を行うA社との間で、次の内容の業務委託契約を締結し、業務委託報酬として1億円（以下「本件業務委託費」という。）を支払った。その内容は、①本件建物の建築に係る立地調査、建築計画プランの作成等の基本企画業務、②建築確認に係る各種工事監理等の設計監理業務、③本件建物に係る基本構想及び周辺環境との事前調査等のコンサルタント業務、④本件建物の近隣住民等に係る近隣対策業務、⑤施工会社との折衝業務であった。

A社の提案した本件建物の仕様によると、建設予定地に隣接する県道から本件建物地下に設ける駐車場への車の誘導路を造るため、県道の歩道部分の切下げ等の工事をする必要があった。A社は、歩道を管理する県の担当部局（土木事務所等）と交渉し、道路法24条に基づく道路工事施工承認申請を提出して、歩道の改修承認処分を受けた。この改修に当たっては、歩道部分の切下げのほか、街路樹の移動・再植栽、街路灯の移動・再施工等を行う必要があったため、3,000万円の費用（X負担）を要した。

また、Xは、本件建物の建設とは別に、米国のクルーズ客船運営会社との間で、クルーズ客船の居室（以下「本件居室」という。）について居住権（以下「本件居住権」という。）の譲渡契約を締結し、250万ドル（1ドル130円換算で、3億2,500万円）を支払った。本件居住権の契約期間は、平成〇〇年2月13日から令和△△年3月15日とされ、月数としては約800か月であり、本件居住権の内容は、①契約期間中いつでも本件船舶に乗船して本件居室を独占的に利用し占有することができる権利、②契約期間中いつでも本件船舶の

共有エリアにおける施設を利用し、食事の提供等の諸サービスを受けることができる権利とされていた。また特約内容として、本件居住権の転貸をする権利も含まれていた。そこで、Xは、自身が本件居住権を利用しないときには、Xの経営する賃貸マンションの居住者を主な対象として、有償で本件居住権を利用させる居室レンタルサービスを始めた。一泊の居室レンタル料は、本件居住権の対価を契約期間の800か月に相当する日数で日割り計算した金額であったが、そこにはクルーズ船の乗船中の食事代・プール等施設利用料・催し物参加料金・燃料サーチャージ等の諸サービス費用の一切が含まれていた。

Xは、不動産所得の金額の計算に当たり、本件業務委託費、歩道切下げ等工事費用及び本件居住権の取得対価のすべてを繰延資産として処理しようと考えているが、これは認められるか。これが認められるとした場合、どのような償却方法をとることができるか。他方、これが認められないとした場合、どのような理由による課税処分を受けるおそれがあるか。

## 2 (テーマ：事業所得に係る繰延資産)

歯科医師であるYは、新たに自己の歯科医院を開設するに当たり、オフィスビルの一室を賃借し、契約終了時に返還が予定されている保証金900万円のほか、返還されることのない礼金300万円を支払った。また、医院の内装費と待合椅子等の備品費として2,000万円、歯科医療機械の購入費4,000万円、広告宣伝費200万円を支出した。さらに、地区歯科医師会・東京都歯科医師会・日本歯科医師会への新規入会金・開業時負担金として合計で40万円を支出した。加えて、開業前に最新型歯科医療機械の使用実習や歯科技能スキルアップのための研修会に出席して50万円を支出した。Yとしては、開業までに支出したこれらの金額をすべて繰延資産として処理しようと考えているが、これは認められるか。

Yは、無事開業することができたが、開業後5年間は赤字であったため、繰延資産の償却費を必要経費に算入していなかった。6年目になってようやく黒字になったので、繰延資産の償却費を必要経費に算入しようと思っているが、これは認められるか。これが認められるとした場合、どのような償却方法をとることができるか。

その後、Yは、開業8年目になって、経営が安定し始めたことから、法人成りをして医療法人Bを開設することにした。この際、個人事業を廃業した年分において、医療法人Bに引き継がなかった繰延資産の未償却残額があったが、当該未償却残額を所得税法51条1項に規定する損失として事業所得の金額の計算上必要経費に算入することができるか。

### 3 (テーマ：雑所得に係る繰延資産)

Zは、会社に勤務する給与所得者であるが、会社がリスクリング支援の一環として、ICT技能の学習のための有給休暇とコンピュータ専門学校への授業料補助を始めたので、これを利用してスキルアップを図った（なお、この補助金については、FRINGE・ベネフィットとして給与に加算されて所得税が源泉徴収されている。）。

Zは、趣味で盆栽を作っていたが、一念発起して、盆栽教室のアドバンス1年コースに入学し、盆栽の理論と技能のスキルアップを図った。この入学料・授業料及び教材費は自費で年額100万円であった。

Zは、会社のリスクリングで身につけたICT技能と自身が学んだ盆栽理論とを活用して、盆栽のユーチューブ・チャンネルを開設した。英語・中国語・タイ語の翻訳をつけて、自身が育成した盆栽を紹介するほか、盆栽の育て方・手入れ方法・鑑定評価方法をわかりやすく面白く解説したところ、数年後には、多くの国の人から好評を得て、15万人のチャンネル登録者を記録した。そのおかげで、会社勤めの片手間で更新をしていたにもかかわらず、広告料収入が年額で500万円に達した。

Zは、この500万円の収入について雑所得として所得税の確定申告をするに当たり、過去に支出した盆栽教室に支払った入学料・授業料及び教材費の100万円と、ユーチューブ用の照明器具、撮影機材の購入費用200万円とを繰延資産として処理しようと考えている。これは認められるか。これが認められるとした場合、どのような償却方法をとることができるか。また、これが認められないとした場合、その理由はどのようなことか。

## I 問題の所在

本稿は、不動産所得、事業所得及び雑所得に係る業務の開始時までに支出した様々な費用を取り上げ、それを上記各種所得金額の計算に当たり、繰延資産として計上した上で、必要経費に算入することができるか否かについて、所得税法（以下「所税」という。）における繰延資産の範囲、その判定基準及びその償却方法について、裁判例及び裁決例に示された関係法令の規定の解釈に対する分析を踏まえて検討するものである。

所税2条1項20号は、繰延資産の意義を、「不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務に関し個人が支出する費用のうち支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶもので政令で定めるものをいう」とする。

そして、所得税法施行令（以下「所税令」という。）7条1項は、所税2条1項20号に規定する政令で定める費用の範囲について、「個人が支出する費用（資産の取得に要した金額とさ

## 所得 税

れるべき費用及び前払費用を除く。)のうち次に掲げるものとする」と規定した上で、次の3つの費用を列挙する。

1号 開業費（不動産所得，事業所得又は山林所得を生ずべき事業を開始するまでの間に開業準備のために特別に支出する費用をいう。）

2号 開発費（新たな技術若しくは新たな経営組織の採用，資源の開発又は市場の開拓のために特別に支出する費用をいう。）

3号 前二号に掲げるもののほか，次に掲げる費用で支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶもの（以下「その他繰延費用」という。）

イ 自己が便益を受ける公共的施設又は共同的施設の設備又は改良のために支出する費用（以下「公共的施設等の負担金」という。）

ロ 資産を賃借し又は使用するために支出する権利金，立ちのき料その他の費用

ハ 役務の提供を受けるために支出する権利金その他の費用

ニ 製品等の広告宣伝の用に供する資産を贈与したことにより生ずる費用

ホ イからニまでに掲げる費用のほか，自己が便益を受けるために支出する費用

なお，所得税令7条2項は，繰延資産とされる費用から除外される上記の前払費用とは，個人が一定の契約に基づき継続的に役務の提供を受けるために支出する費用のうち，その支出する日の属する年の12月31日（年の中途において死亡し又は出国をした場合には，その死亡又は出国の時）においてまだ提供を受けていない役務に対応するものをいう，と規定している<sup>(1)</sup>。

他方，繰延資産の償却費の計算及びその償却方法については，所得税50条1項が，「居住者のその年12月31日における繰延資産につきその償却費として第37条（必要経費）の規定によりその者の不動産所得の金額，事業所得の金額，山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入する金額は，その繰延資産に係る支出の効果が及ぶ期間を基礎として政令で定めるところにより計算した金額とする」と規定し，また，同条2項が「前項に定めるもののほか，繰延資産の償却に関し必要な事項は，政令で定める」としている。

そして，上記規定を受けた所得税令137条1項は，繰延資産の償却費の金額について，次の区分に応じ当該各号に定める金額とすると規定し，

1号 所得税令7条1項1号（開業費）又は2号（開発費）に掲げる繰延資産については，その繰延資産の額を60で除し，これにその年において不動産所得，事業所得，山林所得又は雑所得を生ずべき業務を行っていた期間の月数を乗じて計算した金額（すなわち，60か月間（5年間）にわたり均等に計算された金額を償却する。）とし，

2号 所得税令7条1項3号（その他繰延費用）に掲げる繰延資産については，その繰延資産

---

(1) 繰延資産の範囲に関する所得税法令の解説として，武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法2』（第一法規，1983刊・2023/1/23加除済）144-154頁がある。



の額をその繰延資産となる費用の支出の効果の及ぶ期間の月数で除し、これに前号に規定する業務を行っていた期間の月数を乗じて計算した金額とする。

ただし、上記1号所定の開業費については、いわゆる任意償却を選択することができるので、任意のタイミングで必要経費に算入し確定申告をすることができる（所税令137条3項）。この選択については、税務署長に届け出る必要はない。

また、繰延資産の額の一括償却について、まず所税令139条1項は、減価償却資産で取得価額が20万円未満であるものについては、当該資産（貸付け（主要な業務として行われるものを除く。）の用に供したものを除く。）の全部又は特定の一部を一括したもの（以下「一括償却資産」という。）の取得価額の合計額をその業務の用に供した年以後3年間の各年の費用の額とする方法を選択したときは、必要経費に算入する金額は、当該一括償却資産の取得価額の合計額（以下「一括償却対象額」という。）を3で除して計算した金額とするとし、次に所税令139条の2は、所税令7条1項3号（その他繰延費用）に掲げる費用のうちその支出する金額が20万円未満であるものについては、その支出する金額に相当する金額を、その者のその支出する日の属する年分の必要経費に算入すると規定している<sup>(2)</sup>。

以下においては、これらの関係法令に基づき、【事例】に掲げた各種支出について、繰延資産としての処理が認められるか否か、これが認められるとした場合の償却費の計算はどのようになるか、他方これが認められないとした場合の処理はどうなるのかについて検討する。

## II 不動産所得に係る繰延資産一事例1について

### 1 賃貸用不動産の企画に係る業務委託費は「開発費」に含まれるか

Xが本件建物の建設についてA社との間で締結した業務委託契約の内容は、①本件建物の建築に係る立地調査、建築計画プランの作成等の基本企画業務、②建築確認に係る各種工事監理等の設計監理業務、③本件建物に係る基本構想及び周辺環境との事前調査等のコンサルタント業務、④本件建物の近隣住民等に係る近隣対策業務、⑤施工会社との折衝業務であった。

問題は、これらの本件業務委託費が、本件建物の取得に要した金額（取得費）に該当するのか、それとも新たな賃貸用建物の開発又は賃貸市場の開拓のために特別に支出した金額といえるのかにある。前者であるとすれば、本件建物の価額に含めた上で、耐用年数により長期間をかけて減価償却をし（所税49条・50条）、又は本件建物を譲渡する際に、譲渡所得の金額の計算において取得費として控除することとなり（所税38条1項）、いずれにせよ、現に支出した金額であってもそれを所得金額の計算上なかなか控除できずに、いわば費用化が遅れることに

(2) 償却方法に関する所得税法令の解説として、武田監修・前掲注(1)『DHCコンメンタール所得税法2-2』3921-3993頁がある。

## 所得 税

なる。これに対して、後者であるとするれば、不動産所得を生ずべき新たな資産の開発又は市場の開拓のために特別に支出した繰延資産として（所税令7条1項2号所定の「開発費」）、開業から60か月間の均等償却により（所税令137条1項1号）、不動産所得の金額の計算上必要経費として控除することができる。いわば早期の費用化が図れるわけである。

それゆえ、不動産所得者のXとしては、A社に支払った本件業務委託費は、本件建物を賃貸業務に供する前に支払った、本件建物を建設するために不可欠な下準備となる業務に対する報酬であって、本件建物の建設費それ自体ではなく、かつ本件建物が完成すれば、長期的に賃貸業務に供することが予定されているのであるから、繰延資産に該当すると考えたいところであろう。しかしながら、所轄税務署長からは、本件業務委託の内容は、建設請負業者（施工会社）による建物の建設以外の、中高層建物を建設し、賃貸業を行う上で一般的に必要となる業務のすべてに係るものであるから、減価償却資産の取得費に係る所税令126条1項に規定する「資産の購入又は建設等のために要した費用及び資産を業務の用に供するために直接要した費用の額」にほかならず、本件建物の取得価額に含まれるとして、繰延資産としての処理を否認して行くことが予想されよう。

この問題に係る判断を示した裁判例として、東京地裁平成21年12月24日判決（税資259号順号11355。棄却・確定）<sup>(3)</sup>がある。

この判決は、所税2条1項20号及び所税令7条1項の文言に照らすと、「繰延資産としての開発費に該当するためには、①業務に関し個人が支出する費用であって、かつ、その支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶこと、②資産の取得に要した金額とされるべき費用（取得費）ではなく、かつ前払費用でもないこと及び③事業を開始するまでの間に開業準備のために特別に支出する費用であることが必要となる。そして、所税令7条1項柱書の括弧書において、取得費及び前払費用を除外するとの上記②の要件が設けられた理由は、繰延資産は、相手方から役務の提供を受けたにもかかわらず、その支出の効果が支出の日以後1年以上に及ぶことから、支出時の必要経費とせずに繰り延べて、総収入金額の発生年分に対応させるべき必要経費として「資産」と擬制したものであり、会計処理技術上、貸借対照表の資産の部に計上されるだけのものであって、処分可能な価値を有する本来の資産とは異なるのであるから、繰延資産から本来の資産の取得に要した金額が除外されることは、いわば当然のことであって、資産の取得に要した費用（取得費）が繰延資産と同様にその支出の効果が1年以上に及ぶ場合には繰延資産と解される余地があるため、これを排除するために上記②の要件が明記されたものと解される。そうすると、当該費用が減価償却資産の取得価額の一部として減価償却されるべきか、繰延資産として償却されるべきかは、まず、上記②の要件の観点から、当該費用が減価

(3) <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/soshoshiryo/kazei/2009/pdf/11355.pdf> (2022/2/23 確認)

償却資産の取得価額の一部として減価償却されるべきかどうかを検討した上で、減価償却資産として評価できない場合に初めて、繰延資産に該当するかどうかを検討すべきものと解される」との規範を示した上で、「本件業務委託費が本件建物の取得価額に該当するか否かを検討するに、所得税令126条1項1号〈減価償却資産の取得価額に係る規定：岩崎注〉は、所得税令120条1項1号〈減価償却資産の償却の方法に係る規定：岩崎注〉に規定する建物の取得価額に関して、(あ)当該資産の購入の代価〈所得税令126条1項1号イ：岩崎注〉、(い)引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税その他当該資産の購入のために要した費用〈所得税令126条1項1号イ括弧書：岩崎注〉及び(う)当該資産を業務の用に供するために直接要した費用の額〈所得税令126条1項1号ロ：岩崎注〉の合計額とする旨定めているが、本件業務委託費については、上記(う)に該当するか否かが問題となる」。そして、「上記(う)の『当該資産を業務の用に供するために直接要した費用の額』とは、当該減価償却資産を本来の業務の目的に従って稼働を開始するに至るまでの支出の総額をいうものと解される」ところ、「本件業務委託契約における委託業務の内容である(a)本件建物の建築に係る立地調査、基本計画プラン、建築計画プランの作成等の基本企画業務、(b)建築確認に係る各種工事監理等の設計監理業務、(c)本件建物に係る基本構想及び周辺環境等の事前調査等のコンサルタント業務、(d)本件建物の近隣住民等に係る近隣対策業務、(e)施工会社との折衝業務といった各業務は、いずれも賃貸用建物としての供用開始のために必要な作業というべきであり、これらの作業を委託するために支出した本件業務委託費は、減価償却資産である本件建物を本来の業務の目的に従って稼働を開始するに至るまでの支出であって、上記(う)の『当該資産を業務の用に供するために直接要した費用の額』として本件建物の取得価額に該当するものと解され」、上記②の要件との関係上、「繰延資産には該当しないというべきである」と判示した。

この判決の意義は、減価償却資産としての建物の建設に要する様々な費用について、当該建物の取得費に算入されるか、繰延資産とされるかの振り分け基準と、両者の振り分けを判断する際の法令の規定に則した検討の順序を明らかにしたものとして、重要であると解される。

## 2 「その他繰延費用」となる公共的施設等の負担金とはどのようなものか

繰延資産とされる所得税2条1項20号に規定する政令で定める費用の範囲については、所得税令7条1項が「個人が支出する費用（資産の取得に要した金額とされるべき費用及び前払費用を除く。）のうち次に掲げるものとする」と規定した上で、同項3号イにおいて、「自己が便益を受ける公共的施設又は共同的施設の設備又は改良のために支出する費用」で支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶものを掲げている。

この公共的施設等の負担金に相当する具体的な費用として、所得税基本通達（以下「所基通」という。）2-24(1)は、「自己の必要に基づいて行う道路、堤防、護岸、その他の施設又は



## 所得 税

工作物（以下この項において「公共的施設」という。）の設置又は改良（以下この項において「設置等」という。）のために要する費用（自己の利用する公共的施設につきその設置等を国又は地方公共団体（以下この項において「国等」という。）が行う場合におけるその設置等に要する費用の一部の負担金を含む。）又は自己の有する道路その他の施設又は工作物を国等に提供した場合における当該施設又は工作物の帳簿価額に相当する金額／（注）国等に資産を提供した場合には、措置法 40 条 1 項（国等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税）の規定により、所税 59 条 1 項 1 号（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）の規定の適用については、当該資産の提供がなかったものとみなされる。（以下、略）」としている。

そして、所得税基本通達に関する解説書<sup>(4)</sup>によれば、上記所基通 2-24（1）前段の費用とは、「自己が行う店舗等に接する私道の設置や道路の舗装などの費用のほか、国や地方公共団体が行う工事の分担金も含まれる。ただし、この例外として、国等が行う街路の簡易舗装などの負担金については、基通〈「所基通」を指す：岩崎注〉2-26（簡易な施設の負担金の必要経費算入）において、繰延資産としないで全額必要経費算入を認めることとしていることに注意する必要がある<sup>(5)</sup>と説明されている。なお、ここにいう所基通 2-26 は、「国、地方公共団体、商店街等の行う街路の簡易舗装、街灯、がんぎ等の簡易な施設で主として一般公衆の便益に供されるものために充てられる負担金は、これを繰延資産としないでその支出の日の属する年分の必要経費に算入することができる<sup>(6)</sup>としている。この趣旨について、同解説書では、「主として一般公衆の便益に供されるもの負担金については、負担者における受益の程度も低いことを考慮して、簡易なものを繰延資産としないで全額必要経費に算入することを認めることとしている<sup>(7)</sup>と説明されている。

次に所基通 2-24（1）後段の費用は、「道路用地としての私有地を国等に提供したような場合である。この場合の繰延資産の支出額は、法人税の取扱い（法人税基本通達〈以下「法基通」という。：岩崎注〉8-1-3）ではその資産の時価額となっているが、ここでは帳簿価額としている。これは、本来は、法人税と同様に時価額を支出額として繰延資産の償却の対象とする一方、時価相当額の譲渡所得課税が行われるのであるが、国等に資産の贈与をした場合には譲渡所得課税を行わないとする措置法第 40 条の規定があるので、これに準じて譲渡所得課税を行わない代わりに、時価額ではなく帳簿価額を支出額とするものである<sup>(8)</sup>と説明されている。

事例 1 においては、X は、A 社の企画した本件建物の仕様に応じて、県道の歩道部分の切下げ工事のほか、街路樹の移動・再植栽、街路灯の移動・再施工等の歩道切下げ等工事を行い、

(4) 櫻田明ほか編『令和 3 年版 所得税基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2021）18 頁以下参照。

(5) 前掲注 (4) 19 頁。

(6) 前掲注 (4) 20 頁。

(7) 前掲注 (4) 20-21 頁。

(8) 前掲注 (4) 19 頁。

3,000万円の費用を支出している。このような歩道切下げ等工事は、前述した所税令7条1項3号イの規定及び同規定に係る所基通2-24(1)前段の公定解釈によると、「自己の必要に基づいて行う道路……の設置又は改良のために要する費用」に該当するといえそうなので、Xとしては3,000万円の費用を不動産所得に係る繰延資産として計上することができそうにみえる。

しかしながら、Xの行った歩道切下げ等工事は、たしかに行政財産のうちの公共用財産に係る工事であって、公益に資するものではあるが、反面、マンションの地下駐車場への誘導路として必要不可欠なものであって、歩道を切り下げるべき特段の公共の必要性があったわけでも共同的施設の設備又は改良のために必要であったわけでもなく、専らマンションの利用価値を高めるため、換言すれば私益のために必要なものであったとみることもできる。そうだとすれば、それが繰延資産とされる「公共的施設等の設置管理費」というよりは、建物の価値の一部に含まれるとも考えられるので、所轄税務署長からは、減価償却資産の取得費に係る所税令126条1項に規定する「資産の購入又は建設等のために要した費用及び資産を業務の用に供するために直接要した費用の額」にほかならず、本件建物の取得価額に含まれるとして、繰延資産としての処理を否認してくることが予想されよう。

この問題に係る判断を示した裁判例として、国税不服審判所平成28年3月3日裁決（裁決事例集102号）<sup>(9)</sup>がある。

この事案においては、不動産所得者である請求人が賃貸用建物の建設に付随して行った①県道の歩道部分に車両用出入口を新設する工事（道路工事施工承認申請を県等に行い、工事の承認を受けて自費で行う歩道の切下げ工事）、②この出入口の新設に伴い既存の切下げ部分を埋め戻し復旧する工事、③歩道の新設切下げ工事及び復旧工事に伴う街路樹移設工事、植栽帯移設工事及び大型交通標識移設工事（以上の①ないし③の工事を併せて「本件乗入側溝改修工事」という。）について、当該費用が繰延資産に該当するかどうか争われた。

国税不服審判所は、所税令7条1項3号イに係る所基通2-24(1)前段の公定解釈を相当として是認した上で、「本件乗入側溝改修工事は、……請求人自らが所有する土地に係る工事ではなく、本件県道部分に係る切下げ工事、復旧工事及びこれらに伴う街路樹等移設工事である。／そして、本件乗入側溝改修工事は、本件借地権設定契約において、請求人が当該工事を行った上で本件f土地をL会社に引き渡すこととされており（……）、請求人は、本件乗入側溝改修工事を行うことにより本件借地権設定契約に基づき賃料を取得するという便益を受けることが認められ、その効果は、本件乗入側溝工事に係る費用の支出の日以後1年以上に及ぶものである。／これらのことからすると、本件乗入側溝改修工事に係る費用は、請求人が不動産所得を生ずべき業務に関し支出する費用のうち支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶもので

(9) <https://www.kfs.go.jp/service/JP/102/04/index.html> (2023/2/23 確認)

## 所得税

あり、請求人が便益を受ける公共的施設の設置又は改良のために支出する費用に該当し、また、資産の取得に要した金額とされる費用又は前払費用に該当するものではないことから、繰延資産に該当する。／なお、本件乗入側溝改修工事には、街路樹移設工事、植栽帯移設工事及び大型交通標識移設工事が含まれているものの、これは、歩道の切下げ工事等に伴って街路樹等に移設したものであるから、これを切り離して独立の工事としてみるべきではなく、歩道の切下げ工事等と一体のものとして繰延資産に該当すると解するのが相当である。／以上によれば、本件乗入側溝改修工事に係る費用は繰延資産に該当し、その償却費は、不動産所得の金額の計算上必要経費に算入すべきである」と判断した。

この裁決の解釈は、繰延資産に係る所税2条1項20号及び所税令7条1項3号イの解釈として合理的であると解されるので、この解釈に依拠すれば、本件においてもXの行った県道の歩道部分の切下げ工事等は、Xの土地・建物自体に係る工事ではなく、県道付属施設の工事という公共的施設の設置改修であり、かつ当該費用の効果は賃貸用中高層マンションの耐用年数に相当する期間に及ぶものであるから、Xの負担した工事費用3,000万円は不動産所得に係る繰延資産に該当すると解される。そうすると、所税令7条1項3号イ所定の公共的施設の設置費用に係る償却期間は、所税50条1項、所税令137条1項2号（所基通50-3所定の耐用年数表3）に基づき、工事をした歩道等の耐用年数の70%に相当する年数（1年未満の端数は切り捨てる。）とされるところ、所基通50-3（注）1により「道路用地をそのまま又は道路として舗装の上、国又は地方公共団体に提供した場合において、その提供した土地の帳簿価額に相当する金額（舗装費を含む。）が繰延資産となる公共施設の設置又は改良のために支出する費用に該当するときは、その償却期間の計算の基礎となる『その施設又は工作物の耐用年数』は15年として、この表を適用する」とされているので、15年間で均等分割して計算される当該償却費を不動産所得の金額の計算上必要経費に算入することができるであろう。

### 3 客船居室賃貸事業に係る居住権取得対価は繰延資産に該当するか

事例1においてXが始めた居室レンタルサービスにより得られる収入に関する課税問題としては、まず当該収入に係る所得区分が何になるか（不動産所得になるのか、事業所得又は雑所得になるのか）、次に当該レンタル業務に係る資産の取得対価について、当該資産を自己も利用するにもかかわらず、すべて繰延資産として処理することができるか（家事費又は家事関連費にならないか）が考えられる。

この問題に係る判断を示した裁決例として、国税不服審判所平成25年3月27日裁決（裁決事例集90号）<sup>(10)</sup>がある。

(10) <https://www.kfs.go.jp/service/JP/90/06/index.html> (2023/2/23 確認)

この裁決は、まず、居室レンタルサービスにより得られる収入の所得区分について、船舶の貸付による所得は不動産所得に該当することは所税 26 条 1 項から明らかではあるが、不動産所得の性質は資産性所得であるから、当該貸付に人的役務が伴わない場合や人的役務が付随的なものにすぎない場合でなければならぬところ<sup>(11)</sup>、「請求人が、本件業務において、レンタル利用者に対し、単に本件居室を利用させているだけではなく、相当程度のサービスと一体となったクルーズを提供していることからすると、本件業務に係る所得がほとんど又は専ら船舶（不動産等）を利用に供することにより生じるものとはいえないことは明らかである」ので、「本件業務が船舶の貸付であるとは認められないから、本件業務に係る所得は、不動産所得には該当しない」とする。そして、事業所得又は雑所得に該当するかを検討し、本件業務が「対価を得て継続的に行う事業」に該当するためには事業としての社会的客観性を要するところ、「①本件居住権は、……そもそも、請求人が自身で又は家族と乗船してクルーズを楽しむために取得したものであること、②請求人がレンタル利用者に有償で本件居住権を利用させようと思いついたのは、本業……が忙しく年間に 1 回程度しか乗船できなかったことから、毎回支払う多額な本件維持管理費用等を少しでも回収したいと考えたためにすぎず、……③請求人は、〈法人の理事長として、その業務に専念しており、高額の給与所得を得ていたのであって：岩崎注〉その総所得あるいは生活の資の大部分をこれら法人等から得ていたこと、④〈略〉、⑤請求人は、……本件業務において従業員を雇用せず、事務的設備を整えていないこと、⑥本件業務のための資金も請求人の自己資金の範囲に限られていることなどを考えれば、本件業務は、一般社会通念に照らし、いまだ事業とは認められないと解するのが相当である」から、「本件業務に係る所得は、事業所得に該当せず、雑所得に該当する」と判断した。

次に、本件居住権の取得対価をすべて繰延資産として処理することが認められるか否かについては、「本件維持管理費用等及び本件居住権の償却費は、請求人自身が本件居住権を利用するための費用としての性格とレンタル利用者に利用させるための費用としての性格を併有するから、家事関連費に該当し（所税 45 条 1 項 1 号）、その主たる部分が業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合であれば、その部分に相当する経費は、必要経費に算入することができることになる（所税令 96 条 1 号）。そして、請求人が本件居住権を利用しないと通知した期間についても、後日請求人が希望すれば、基本的には請求人が本件居住権を利用できることからすれば、本件維持管理費用等及び本件居住権の償却費のうち、その主たる部分が本件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のは、現にレンタル利用者が本件居住権を利用していた期間の分に相当する金額に限られるというべきであり、その部分に相当する経費は、必要経費に算入する

(11) 金子宏『租税法 24 版』（弘文堂、2021）240 頁。



## 所得税

ことができる。／そうすると、本件各年分の本件維持管理費用等及び本件居住権の償却費に、平成〇〇年については年間総日数（366日）に占めるレンタル使用日数（146日）の割合を、平成〇△年については年間総日数（365日）に占めるレンタル使用日数（57日）の割合を、平成〇▲年については年間総日数（365日）に占めるレンタル使用日数（86日）の割合を乗じた金額が必要経費に算入できることになる」。

そして、本件居住権の償却期間については、「本件居住権を取得するために支出した費用は、所得税令7条1項3号ホ〈自己が便益を受けるために支出する費用：岩崎注〉の繰延資産に該当し、その支出の効果の及ぶ期間は、……所得税令137条1項2号及び同条2項の規定により、償却期間の月数は806月となる」。そうすると、各年分の償却費の額は、本件居住権の取得対価の総額を、「その費用の支出の効果の及ぶ期間の月数である806で除し、これに業務を行っていた期間の月数である12を乗じて計算した金額に、上記〈各年分の実際のレンタル使用日数：岩崎注〉の割合を乗じた金額が、本件各年分の償却費の額となる」と判断した。

この判決の解釈は、各種所得の性質に即して居室レンタルサービスの所得区分を判断した上で、本件居住権の取得対価について、家事関連費として位置付け、居室レンタルの実態に即して繰延資産の償却費を決定するという合理的なものと考えられる。

そこで、この判決の解釈に依拠すれば、事例1においては、Xは不動産所得者であるとはいえず、居室レンタルサービスについては、雑所得に係る収入金額と区分経理をするとともに、本件居住権の取得対価については繰延資産として償却費を計算するものの、各年分の雑所得の金額の計算については、自身が実際に使用した（及び使用することができる地位にある）日数分に相当する金額については家事費として必要経費には算入できず、実際にレンタル利用に供した日数分に相当する金額についてだけを必要経費に算入することとなろう。

しかしながら、これとは別の処理方法もありうると考える。すなわち、居室レンタルサービスに係る雑所得の計算については、自身が使用した（及び使用することができる地位にある）日数分に相当するレンタル料についても、棚卸資産の自家消費分として雑所得の収入金額に加算し（所得税39条）、その代わりに、本件居住権の取得対価については繰延資産として償却費を計算し、その全額を必要経費に算入することを認めるという解釈もできるのではないかと解される。それゆえ、私見では、理論的には、上記二つの処理方法のいずれも可能ではないかと考えている。

### Ⅲ 事業所得に係る繰延資産—事例2について

#### 1 開業までに支出した諸金員と繰延資産の範囲

事例2においては、まず、開業する前に事業に関連して支出した金員について、開業後の事

業所得の金額の計算に当たり、どのような会計処理により、必要経費として控除することができるかが問題となる。Yが個人歯科医院を開業するために要した支出項目ごとに、以下に検討することにする。

第1は、歯科医院を開設するためのオフィスビル貸室の賃借契約に係る①契約終了時に返還が予定されている保証金900万円と②返還されない礼金300万円の税務処理である。不動産の賃借契約の締結に当たっては、契約終了時に返還が予定されている敷金ないし保証金と呼ばれる金員の授受が行われる慣行がある。①の返還が予定される保証金は、差入保証金として税務会計上も租税法上もいったん資産計上され、契約終了時まで償却されない。契約終了時において、貸室の修繕費や未払賃料があればそれらと精算の上、返還されない部分の金額について資産損失として必要経費に算入することになる。これに対して、②のもとと返還されない礼金と呼ばれる金員については、所得税令7条1項3号口所定の「その他繰延費用」として、いったん繰延資産に計上した上で、実際の賃借期間（賃借期間が60か月未満のとき）により均等償却するか又は60か月間で均等償却する（所得税50条、所得税令137条1項2号）。

第2は、歯科医院に必要な内装費と待合椅子等の備品費の合計2,000万円と歯科医療機械購入費4,000万円の税務処理である。内装工事及び備品・機械類の費用は、繰延資産ではなく、いずれも減価償却資産である。その減価償却資産の償却については「減価償却資産の耐用年数等に関する財務省令」に記載されている耐用年数表によることとなるが、内装費については、自社所有建物の内装と賃貸建物の内装とでは異なる取扱いが定められている。事例2における内装は賃貸建物の内装費であるので、その造作した建物の耐用年数及びその造作の種類・用途・使用材質等を勘案して合理的に耐用年数を見積もることとされている（耐用年数の適用等に関する取扱通達1-1-3）<sup>(12)</sup>。この合理的に見積もった耐用年数というのは、実務上は一般的に10年ないし15年とされているようである。また、備品・機械類の費用については、耐用年数表において各種品目ごとに個別の耐用年数が定められているところ、接待用の待合椅子については5年とされている。機械購入費についても耐用年数表にしたがって減価償却をすることとなるが、具体的な機械の種類によっては、5年を超える長期間の耐用年数が適用されることもあろう。

第3は、広告宣伝費200万円の税務処理である。広告宣伝費に相当するものは、オープン告知用のポスターの印刷費、Webのホームページ制作費、名刺制作費等様々なものがあるが、これらは歯科医院の開業に関連する費用である限り、いずれも所得税令7条1項1号所定の開業費として繰延資産に該当する。それゆえ、その償却については、60か月間の均等償却（所得税令137条1項1号）又は任意償却（所得税令137条3項）を選択することができる。ただし、名刺

(12) なお、国税庁タックスアンサー No.5406 (<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5406.htm> (2023/2/23 確認)) も参照。

## 所得税

制作費のような単価 20 万円未満の費用については、一括償却対象額となる（所税令 139 条 2 項）。

第 4 は、歯科医院を新規開業するに当たって加入した地区歯科医師会・東京都歯科医師会・日本歯科医師会への新規入会金・開業時負担金の合計額 40 万円の税務処理である。歯科医院を開業して歯科医として業務を行うには、現行の歯科医師法では、上記各歯科医師会への強制加入とはされていない。しかしながら、多くの歯科医師が上記各歯科医師会に入会しており、また歯科医師法による研修受講義務を果たすためには各歯科医師会の会員であると多くの情報を受けることができるので、上記各歯科医師会への新規入会金・開業時負担金の支出は、「開業準備のために特別に支出する費用」と解することができるから、所税令 7 条 1 項 1 号所定の開業費として繰延資産に該当するといえよう。そうすると、その償却については、60 か月間の均等償却（所税令 137 条 1 項 1 号）又は任意償却（所税令 137 条 3 項）を選択することができる。

最後に、第 5 は、最新型歯科医療機械の使用実習や歯科技能スキルアップのための研修会への参加費 50 万円の税務処理である。この点については、同様の費用につき繰延資産として償却できるかどうか争われた国税不服審判所平成 13 年 6 月 25 日裁決（非公表裁決）<sup>(13)</sup>がある。

この裁決は、「請求人が受講した研修は、既に開業した歯科医や歯科技工士も受講するなど、歯科医等一般を対象とした内容であって、歯科医の開業を予定している者を対象として、歯科医の開業準備という目的のために特別に行われた研修ではない。そうすると、本件研修費は、歯科医に係る技能又は知識を習得するために支出されたもので、現実にその後に開業するか否かにかかわらず、経常的に支出される性格のものであって、例えば開業のための広告宣伝費用のように、開業準備のために『特別に』要した費用とは自らその性格を異にしているといえる。よって、本件研修費は、『開業準備のために特別に支出した費用』とは認められず、繰延資産の開業費には当たらないとするのが相当である」と判断した。

この裁決は、開業費の意義について所税令 7 条 1 項 1 号の文理に即して解釈した合理性がある。そこで、この解釈に依拠すれば、事例 2 についても、Y が参加した最新型歯科医療機械の使用実習や歯科技能スキルアップのための研修会の費用も、当該研修の内容が歯科医としての一般的技能に関するもので、開業に直接関係するものでない場合には、「開業準備のために特別に支出した費用」とはいえないから、繰延資産には該当せず、家事費として（所税 45 条 1 項

(13) 国税不服審判所裁決要旨検索システムから要旨を閲覧することができる。関信支部裁決・裁決番号平 120119・争点番号（所得税）200904280・棄却

(14) ただし、Y が個人歯科医院を開業する前に、他の医療法人に勤務歯科医として働いている給与所得者であるような場合には、当該研修が職務の遂行に直接必要な技術又は知識を習得することを目的として受講する研修であることにつき財務省令で定めるところにより給与等の支払者により証明がされたものための支出であれば、給与所得に係る特定支出控除（所税 57 条の 2 第 2 項 4 号）の対象となる。

1号)、必要経費への算入は認められないこととなろう<sup>(14)</sup>。

## 2 償却期間経過後における繰延資産の任意償却の可否

前記1において検討した繰延資産で60か月の均等償却の対象となっている費用について、開業当初の5年間(すなわち、60か月間)は赤字であったため償却費を必要経費に算入することができなかった場合、開業後6年目の黒字の年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入することができるかどうか問題となる。

繰延資産の償却費の計算については、60か月の均等償却又は任意償却のいずれかの方法によることとされている(所税令137条1項1号、3項)ところ、任意償却は、繰延資産の額の範囲内の金額について償却を認めることとされているだけで、その下限は設けられていないので、支出した年に全額を償却しても、全く償却しなくともよいことになる。また、繰延資産に相当する費用を支出した後、60か月を経過したときには償却費を必要経費に算入することができないという特段の規定もない。それゆえ、国税庁が公表している課税取扱では、繰延資産の未償却残額は、いつでも任意償却できるとされている<sup>(15)</sup>。

事例2においても、Yとしては、黒字となった開業後6年目の年分の事業所得の金額の計算において、繰延資産の償却費を必要経費として計上すればよいことになると解される。

## 3 繰延資産の未償却残額の資産損失該当性

資産損失の必要経費算入について、所税51条1項は、「居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業の用に供される固定資産その他これに準ずる資産で政令で定めるものについて、取りこわし、除却、滅失(……)その他の事由により生じた損失の金額(……)は、その者のその損失の生じた日の属する年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入する」と規定し、また、所税令140条は、所税51条1項所定の「固定資産その他これに準ずる資産」について、「不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業に係る繰延資産のうちまだ必要経費に算入されていない部分とする」と規定している。

そこで、事例2におけるように、Yにおける繰延資産の償却費の金額が多額で、個人事業として初めての黒字となった開業後6年目及び7年目であっても、事業所得に係る総収入金額が足りず、任意償却しようとしても控除しきれない未償却残額が生じた場合、開業8年目の法人成りにより個人事業を廃業した年分において、繰延資産の未償却残額を所税51条1項及び所税令140条により損失として、当該年分に係る事業所得の金額の計算上必要経費に算入するこ

(15) 国税庁質疑応答事例「償却期間経過後における開業費の任意償却」<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shotoku/04/08.htm> (2023/2/23 確認)



## 所得 税

とができるか否かが問題となる。

この問題に係る判断を示した裁決例として、国税不服審判所平成 15 年 6 月 24 日裁決（裁決事例集 65 号）<sup>(16)</sup>がある。

この裁決は、「事業所得に係る繰延資産については、各年分の償却費の額を事業所得の金額の計算上必要経費に算入すべきこととされ、また、事業所得を生ずべき事業に係る繰延資産のうちまだ必要経費に算入されていない部分について生じた損失（以下「資産損失」という。）の金額は、その損失の生じた日の属する年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入することとされているところである。／繰延資産に該当する支出を事業所得の金額の計算上必要経費に算入する場合、上記……によることとされているのは、繰延資産はその支出の効果がその支出の日以後 1 年以上に及ぶので、その支出の効果に着目して、その必要経費の算入は、原則として、その繰延資産に係る支出の効果が及ぶ期間に配賦（償却費の額を必要経費に算入）すべきこととされているものであり、また、その繰延資産に係る支出の効果は、その後の状況の変化等により繰延資産に該当する支出の支出時に見込まれた期間まで及ぶとは限らないことなどから、償却完了前に繰延資産に係る支出の効果が予定外の減少又は消滅があった場合には、それを資産損失として必要経費に算入することを認めることとしていると解される。／このことからすれば、繰延資産のうち個人事業の廃業時にまだ事業所得の金額の計算上必要経費に算入されていない部分について資産損失が生じたか否かは、請求人が主張するように、個人事業の廃業に伴い当然に清算としての資産損失が生じることとなるのではなく、その繰延資産に係る支出の効果が予定外の減少又は消滅があったかどうかにより判断するのが相当であると解される」との解釈を示した上で、請求人（精神科医）は個人事業を廃業した後も引き続き各医師会の会員であり、また、各医師会から従前と同様の各種の教育・サービスを受けていると認められるから、個人事業の廃業により各医師会への入会金及び開業時負担金に係る支出の効果には「予定外の消滅や減少があったとは認められず、資産損失が生じたとは認められない」と判断した。

この裁決における所税 51 条 1 項及び所税令 140 条の解釈によれば、事例 2 における Y としても、法人成り後も引き続き歯科医師の業務を続けており、たとえ事業所得に係る総収入金額が繰延資産の償却額に不足したため未償却残額が生じたとしても、開業費に係る繰延資産自体に予定外の減少又は消滅があったわけではない以上、繰延資産の未償却残額を資産損失として必要経費に算入することはできない。

そうすると、一般的なタックス・プランニングとしては、法人成りのタイミングについて、個人事業に係る繰延資産を任意償却した後に行うように工夫する必要があるといえよう。

---

(16) <https://www.kfs.go.jp/service/JP/65/10/index.html> (2023/2/23 確認)

## Ⅳ 雑所得に係る繰延資産—事例3について

### 1 盆栽教室に支払った入学料等は動画配信業務に係る繰延資産に該当するか

事例3においては、Zは、高額の入学金・授業料・教材費を支払い、盆栽教室のアドバンス1年コースに入学し、盆栽に係る理論学習と技能実習によりスキルアップを図り、これにより、質の高いユーチューブ動画を公表し、多数のチャンネル登録者と多額の広告料収入を得ることができたのであるから、ユーチューブ開始前に支出した盆栽技能のスキルアップ費用とユーチューブ動画広告による雑所得に係る総収入金額との間には因果関係がある。そこで、このスキルアップ費用を開発費としての繰延資産として開業後の雑所得の金額の計算上必要経費に算入することができるかといえるかが問題となる。

所税令7条1項2号は繰延資産としての開発費を「新たな技術若しくは新たな経営組織の採用、資源の開発又は市場の開拓のために特別に支出する費用をいう」と定義している。この定義自体は、法人税法上の開発費の定義と同じである（法税令14条1項3号）。そこで、スキルアップのための諸費用がここにいる「新たな技術の採用のために特別に支出する費用」に該当するかどうかを検討しよう。

新たな技術の採用に係る開発費とはどのようなものをいうのかであるが、その具体例は、所基通にも法基通にも何ら示されていない。しばしば対比されるのが、会計学上の費用としての「研究開発費」ないし法人税法上の損金としての「試験研究費」（租特42条の4）と繰延資産としての「開発費」との違いである。

企業会計基準委員会による『研究開発費等に係る会計基準』<sup>(17)</sup>によると、「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究をいう。開発とは、新しい製品・サービス・生産方法（以下、「製品等」という。）についての計画若しくは設計又は既存の製品等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をいう」と定義されており、これに対して、同『繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い（ただし企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（2020年3月31日改正）による改正後のもの）』<sup>(18)</sup>によると、「開発費とは、新技術又は新経営組織の採用、資源の開発、市場の開拓等のために支出した費用、生産能率の向上又は生産計画の変更等により、設備の大規模な配置替えを行った場合等の費用をいう。ただし、経常費の性格をもつものは開発費には含まれない」とされている。以上を総合すれば、継続的な研究開発業務のために支出した費用が「研究開発費」（ないし「試験研究費」）であり、従前には行っていなかつ

(17) [https://www.fsa.go.jp/p\\_mof/singikai/kaikei/tosin/1a909e2.htm](https://www.fsa.go.jp/p_mof/singikai/kaikei/tosin/1a909e2.htm) (2023/2/23 確認)

(18) [https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20200331\\_19.pdf](https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20200331_19.pdf) (2023/2/23 確認)

## 所得税

た新技術の開発を始めるために支出した特別な費用が開発費（繰延資産）になるといえるのである。

これを事例3にあてはめて考えると、Zは従前において趣味として行っていた盆栽の育成技能をスキルアップするために入学料等を支出して盆栽教室に入ったのであって、新しく盆栽を始めるために支出をしたわけではない。それゆえこの支出の性質は、繰延資産としての開発費ではなく、どちらかといえば試験研究費に近いものといえようが、この支出は雑所得等の業務に関するものではなく、あくまでも趣味としての技能を高めるためのものである。それゆえ、この支出は、家事費（所得税45条1項1号）というべきであって、雑所得の金額の計算上必要経費に算入できるものではないと考える。

## 2 照明器具・撮影機材の購入費用は動画配信業務に係る繰延資産に該当するか

事例3においては、Zは、ユーチューブ動画の配信を始めるために、照明器具・撮影機材を購入し、これにより、質の高いユーチューブ動画を公表し、その後、多数のチャンネル登録者と多額の広告料収入を得ている。照明器具・撮影機材の購入費は、照明器具・撮影機材という資産を取得するために要した支出であって、将来における費用の前払に相当するものではないから、繰延資産には該当しない。では、この購入費は、減価償却資産として、雑所得の金額の計算に当たり償却費を必要経費として控除できるであろうか。

ユーチューブ動画の公表は、広告主が現れなければ趣味の段階に止まる。別の言い方をすれば、ユーチューブ動画の公表は、チャンネル登録者が増え、この閲覧者を目当てに広告主が広告掲載の申し込みをするようになり、対価を得て継続的にユーチューブ動画の更新を行うようになった時点から、業務性が生ずるのであって、それよりも前の段階では雑所得の基因となる業務性はないといえるべきである。それゆえ、ユーチューブ動画を公表すれば、直ちに雑所得の基因となる業務が開始されたといえるわけではない。

また、雑所得の基因となる業務であるかどうかは、ユーチューバーの内心の意図だけで主観的に決まるわけでもない。ユーチューバーが収入を得る意図や目的があってユーチューブを始めたとしても、広告主が現れなければ、趣味としての活動に止まるし、逆に、収入を得る意図や目的があってユーチューブを始めたわけではなくとも、広告主が現れ、広告料収入が入るようになれば、雑所得の納税義務が生ずることになるわけで、業務といえるかどうかは客観的に判断されるべきものである。

さらに、ユーチューブ動画の配信を始めるために購入した照明器具・撮影機材が減価償却資産となるのは、ユーチューブの配信に業務性が生じ、これらの機材を業務の用に供する（所得税2条1項19号）とともに、その減価償却資産の種類に応じて（所得税令6条7号）、償却方法の選定について所轄税務署長に届出の手續（所得税49条、所得税令120条1項2号、123条）を行っ

たときである。それゆえ、これらの機材をユーチューブの動画配信のために使用したとしても、動画配信に業務性がなければ、これらの機材は趣味のための道具というべきであるから、その購入費は家事費（所税 45 条 1 項 1 号）ということになる。

これを事例 3 にあてはめて考えると、Z は従前において趣味として行っていた盆栽の育成を紹介するユーチューブ動画を公表し始めたわけであるが、その時点ではチャンネル登録者はおらず、かつ広告主もいなかったわけであるから、動画配信のために照明器具・撮影機材の購入をしたとしても、家事費というべきである。その後、広告料収入が年額で 500 万円となり、雑所得として申告すべき時期になったときに、すでにユーチューブ用に使用している照明器具・撮影機材について、中古資産としてその時点での価値を評価した上で、確定申告期限までにその減価償却方法の選定について所轄税務署長に届出をし、雑所得の金額の計算に当たり、当該年分の償却額を必要経費として控除すべきことになる。

## V おわりに

本稿においては、所得税法における繰延資産の範囲と償却方法の特色を、事例を通して検討してきた。

繰延資産は、法人税法にも規定されている。法人税法に列挙されている繰延資産の項目（以下「掲名繰延資産」という。）は、所得税法におけるよりも 3 項目（下記の創立費、株式交付費、社債等発行費という法人固有の費用である。）多いだけで、ほとんど同じである。すなわち、創立費、開業費、開発費（その例として、資源の開発のために特別に支出する費用（法基通 8-1-2））、株式交付費、社債等発行費があるほか（法税 2 条 24 号、法税令 14 条 1 項 1 号ないし 5 号）、その他繰延費用として 5 項目（法税令 14 条 1 項 6 号イないしホ）、すなわち、自己が便益を受ける公共的施設の設置又は改良のために支出する費用（法基通 8-1-3、8-1-4）、資産を賃借し又は使用するために支出する権利金、立ちのき料その他の費用（法基通 8-1-5）、役務の提供を受けるために支出する権利金その他の費用（法基通 8-1-6）、製品等の広告宣伝の用に供する資産を贈与したことにより生ずる費用（法基通 8-1-8）、その他自己が便益を受けるために支出する費用（その例として、スキー場のゲレンデ整備費用（法基通 8-1-9）、著作権の設定の対価（法基通 8-1-10）、同業者団体等の加入金（法基通 8-1-11）、職業運動選手等の契約金等（法基通 8-1-12））がある<sup>(19)</sup>。

しかしながら、繰延資産の償却については<sup>(20)</sup>、法人税法では、各事業年度において償却費として損金経理をした金額のうち、支出の効果の及ぶ期間を基礎として計算した金額（償却限

(19) 繰延資産の範囲に関する法人税法の解説として、武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法 2』（第一法規、1979 刊・2020/12/5 加除済）823-837 頁がある。

## 所得 税

度額)とする旨を定めているが(法税 32 条 1 項), 法人税法施行令で, 法の規定どおり支出の効果が及ぶ期間にわたって均等償却すべきこととされているのは, その他繰延費用の 5 項目だけで(法税令 64 条 1 項 2 号), 基本となる掲名繰延資産の方は任意償却とすることが認められており(法税令 64 条 1 項 1 号), 繰延資産の金額の範囲内いつでも損金に算入することができる点で所得税法令とは異なる<sup>(21)</sup>。

こうして法令上の繰延資産の制度を比べてみると, 本稿で検討してきたように, 繰延資産の範囲は所得税法令も法人税法令もほとんど同じであるが, 所得税法上の繰延資産の方は, 新規の業務ないし事業による所得を稼得する前に支出した金額が家事費と判定される場合や, 資産の取得費に算入すべき場合又は減価償却資産として償却すべき場合もあるので, 繰延資産に該当するか否かの判断はより難しくなる。また, 所得税法令における繰延資産の償却については, 原則として, 政令で償却期間が 60 か月と定められており, 任意償却が認められるのは限定的(開業費だけ)である。しかも, 未償却残額についても, 極めて例外的な場合にのみ, 資産損失として必要経費に算入することができるにすぎない(所税 51 条 1 項及び所税令 140 条)という違いもある。

従前においては, 所得税法令上の繰延資産に関する訴訟はあまり多くはなかったが, 従業員に副業を認める会社が多くなり, また個人が始められる業務ないし事業の内容も手段も多様化するとともに, さらにリスクリングによる個人の起業を推し進める政策がとられるようになって今日, ある支出が繰延資産に該当するかどうかをよりわかりやすくするように通達において例示したり, また法人税法令における繰延資産の制度と同じように早期に必要な経費に算入することを認めるような所得税法令の改正も今後必要となるのではないかと思われる。

---

(20) 繰延資産の償却に関する法人税法令の解説として, 武田昌輔編著・前掲注(19)『DHC コメントール 法人税法 3』2051-2078 頁がある。

(21) その理由については, 金子宏・前掲注(11) 399 頁では, 「費用と収益の対応を無視して, このような取扱(掲名繰延資産について任意償却を認め, 初年度にその全額を損金に算入することを認めていること: 岩崎注)を認めているのは, 旧商法が, 繰延資産は資産性が弱く, 債権者や株主の利益を保護するためには, それを早目に償却させる必要があるとの考慮から, その種類によって 5 年ないし 3 年以内に均等額以上の償却をなすべきことを定め, しかも, これらの費用の処理として, これを繰延資産として計上せずに, 支出の年度において全額を費用とすることも認めていた(旧商規 35 条~41 条)ことの影響が強く残っていること(……)と, 行政的便宜の理由によるものであろう」と説明されている。



## 贈与税の非課税財産

中央大学教授 渋谷 雅弘

---

### 事例

#### 事例1

A社は、非上場の株式会社であり、同族会社に当たる。Bは、A社の代表取締役社長であり、A社の発行済株式の全てを保有している。Cは、Bの子であり、A社の取締役を務めている。

Bは、令和2年12月までに、相続時精算課税制度を利用して、Cに対して累計3,000万円の金銭の贈与をしている。

A社は、令和3年7月、Cに対して1,000万円の対価により土地甲を譲渡した（以下「本件譲渡」という。）。この譲渡時において土地甲の時価は3,000万円であった。土地甲は、もともとBが保有していたが、令和2年7月に行われたA社への現物出資によりA社の所有となったものである。

このような事案において、本件譲渡につきCに贈与税が課される可能性があるか。

#### 事例2

DとEは、夫婦であるが、令和3年4月の時点でどちらも満70歳であり、介護状態にはない。DとEは、令和3年4月に、共に有料老人ホームFに入居することとし、その運営会社であるG社との間でFへの入居契約を締結した。入居契約の概要は以下の通りである。

- 居室は全室個室であり、居室面積は30.00㎡である。
- 共用施設として、大浴場、男子及び女子の浴室、フィットネスルーム、プール、レストラン、ラウンジ、ヘア・エステ、駐車場、駐輪場等が設けられている。
- 入居者は、居住を目的として、本件居室及び共用施設を利用することができる。
- 入居者は、医療支援・健康管理サービス、食事サービス、生活相談・助言サービス、生活支援サービス、レクリエーション等のサービスを受けることができる。

## 資産税

- 入居者は、入居一時金として、入居日までにG社に1億3,000万円余の金銭を支払う。ただし、入居者が入居日から180か月以内に死亡した場合には、入居経過月数に応じて、G社は入居者が指定した者に対して返還金を支払う。
- 入居者は、月額利用料として300,000円、各種サービス料として160,000円を毎月G社に支払う。

DとEの入居時における入居一時金並びに毎月の月額利用料及び各種サービス料は、全てDが支払っている。

このような事案において、Eに贈与税が課される可能性があるか。

## I はじめに

相続税法は、贈与税の非課税財産として、以下のものを定めている。

- ①法人からの贈与により取得した財産（相税21条の3第1項1号）。
- ②扶養義務者相互間において生活費又は教育費に充てるためにした贈与により取得した財産のうち通常必要と認められるもの（同項2号）。なお、所得税法においても、扶養義務者相互間において扶養義務を履行するため給付される金品は、非課税所得とされている（所税9条1項15号）。
- ③宗教、慈善、学術その他公益を目的とする事業を行う者で政令で定めるものが贈与により取得した財産で当該公益を目的とする事業の用に供することが確実なもの（相税21条の3第1項3号）。ただし、財産を取得した者がその財産を取得した日から2年を経過した日において、なお当該財産を当該公益を目的とする事業の用に供していない場合においては、当該財産の価額は、贈与税の課税価格に算入される（相税12条2項）。
- ④特定公益信託で学術に関する顕著な貢献を表彰するものとして、若しくは顕著な価値がある学術に関する研究を奨励するものとして財務大臣の指定するものから交付される金品で財務大臣の指定するもの又は学生若しくは生徒に対する学資の支給を行うことを目的とする特定公益信託から交付される金品（相税21条の3第1項4号）。
- ⑤条例の規定により地方公共団体が精神又は身体に障害のある者に関して実施する共済制度で政令で定めるものに基づいて支給される給付金を受ける権利（同項5号）。
- ⑥公職選挙法の適用を受ける選挙における公職の候補者が選挙運動に関し贈与により取得した金銭、物品その他の財産上の利益で、同法第189条の規定による報告がなされたもの（同項6号）。

⑦特定障害者扶養信託契約に係る信託受益権（相税 21 条の 4）。

また、租税特別措置法は、直系尊属からの住宅取得等資金の贈与（租特 70 条の 2）、教育資金の一括贈与（租特 70 条の 2 の 2）、結婚・子育て資金の一括贈与（租特 70 条の 2 の 3）について、非課税措置を設けている。

さらに、相続税法基本通達 21 の 3-9 は、「個人から受ける香典、花輪代、年末年始の贈答、祝物又は見舞い等のための金品で、法律上贈与に該当するものであっても、社交上の必要によるもので贈与者と受贈者との関係等に照らして社会通念上相当と認められるものについては、贈与税を課税しないことに取り扱うものとする。」と定める。これらについては、所得税も課されないと解されている（所基通 9-23）。このようなものは、通常は贈与税の基礎控除額におさまると思われるが、基礎控除額を使い切っている場合には問題となりうる<sup>(1)</sup>。

本稿は、これらのうち、①法人からの贈与により取得した財産、及び②扶養義務者相互間において生活費又は教育費に充てるためにした贈与により取得した財産のうち通常必要と認められるものについて、若干の検討を行う。

## II 法人を経由した経済的利益の移転

上記の通り、相続税法 21 条の 3 第 1 項 1 号により、法人からの贈与により取得した財産は、贈与税の非課税財産とされている。ここには、民法上の贈与だけでなく、相続税法 5 条以下の規定により贈与とみなされる場合も含まれると解される。

ただし、所得税法 9 条 1 項 17 号は、「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」を非課税所得としており、法人からの贈与により取得した財産はここに含まれない。従って、これは所得税の課税対象とされる。通常は一時所得（所税 34 条 1 項）に該当するであろう。

また、相続税及び贈与税の納税義務者は、原則として個人である（相税 1 条の 3、1 条の 4）。従って、法人が遺贈又は贈与により財産を取得しても、原則として相続税又は贈与税が課されることはない。これは、法人税において受贈益として益金に算入されることになる（法税 22 条 2 項）。

この規定の解釈について、相続税法基本通達 21 の 3-2 は、「代表者又は管理者の定めのある人格のない社団又は財団からの贈与によって取得した財産については、法第 21 条の 3 第 1 項 第 1 号に規定する法人からの贈与に準じ贈与税を課税しないことに取り扱う。」と定める。

---

(1) なお、相続時精算課税制度が選択されているときに、特定贈与者からこれらの贈与を受けた場合は、これまでは少額の贈与であっても相続において相続税の課税価格に加算されたので、この点は特に問題となった。しかし、令和 5 年度税制改正により、相続時精算課税制度においても 110 万円の基礎控除が創設された。相続税法 21 条の 11 の 2、租税特別措置法 70 条の 3 の 2。

## 資産税

代表者又は管理者の定めのある人格のない社団又は財団は、租税法上は、人格のない社団等として法人とみなされることが多い（所税2条1項8号、4条等）。しかし、相続税法には、人格のない社団等を法人とみなす規定はない。むしろ、代表者又は管理者の定めのある人格のない社団又は財団が贈与又は遺贈により財産を取得した場合には、個人とみなされて贈与税又は相続税が課されることとなっている<sup>(2)</sup>。

上記通達の取扱いの理由としては、人格のない社団又は財団については、相続という事実がないことが挙げられている<sup>(3)</sup>。贈与税が相続税を補完するものであるという観点からは、これには一定の根拠が認められる。また、所得税法上は、人格のない社団等は法人とみなされているので、人格のない社団等からの贈与により取得した財産は非課税所得にならず（所税9条1項17号）、所得税が課されることになる。これらの点から、文理上はやや問題があるが、上記通達の取扱いは妥当なものであると思われる。

それでは、法人を経由して経済的利益が移転した場合に、それが相続税又は贈与税の課税対象となることはないのだろうか。例えば、ある法人が他の者から財産を贈与された場合には、その者からその法人の株主が経済的利益を受けたものと見ることができる。逆に、ある法人から他の者が財産を贈与された場合には、その者はその法人の株主から経済的利益を受けたものと見ることができる。これらが、贈与税の課税対象とされる可能性はあるだろうか。

このうち、前者については、相続税法9条が適用されうると解されている<sup>(4)</sup>。

それでは、後者、法人からの財産の贈与についてはどうか。これは、株主からの経済的利益の移転という側面を持つものであるので、そこに注目すれば、前者と同様に、相続税法9条が適用できるようにも見える。しかし、そうであるとしても、法人からの贈与であるという性格が失われるわけではないので、やはり相続税法21条の3第1項1号が適用されて、贈与税は非課税になると解さざるを得ないと思われる。

このように解しても、受贈者に対して所得税が課されるのであるから、問題は大きくないともいえる。経済的利益を移転する相手方が当該法人の役員又は使用人である場合には、そもそも贈与ではなく給与とされるであろう。しかし、財産の移転に際して、法人を経由するか否かにより、給与所得として所得税が課されるか、それとも贈与税が課されるか、納税者が選択できるとすると、課税上のプランニングの余地を与えることにもなる。特に、事例1のように

(2) 相税66条1項。これは法人化されていない団体に寄附等をする際に注意すべき点である。

(3) 森田哲也編『相続税法基本通達逐条解説 令和2年11月改訂版』411頁（大蔵財務協会，2020）。

(4) 相基通9-2、9-3。

裁判例としては、東京高判平成27年4月22日税資265号順号12654（原審として、東京地判平成26年10月29日税資264号順号12556）、大阪地判昭和53年5月11日行集29巻5号943頁がある。いずれも財産が法人に著しく低い対価により譲渡されたという事案であるが、特に大阪地裁判決は、財産を譲り受けた法人に対して、その時価と対価の額との差額に対し法人税が課され、かつその株主に対してのみなし贈与として贈与税が課されている点で注目される。

既に相続時精算課税制度が選択されているときは、法人を経由した財産移転によりその適用を免れることになる。

ただし、この点には2つの留保が必要である。第1に、当該法人が同族会社等に当たる場合には、行為計算の否認規定が適用される可能性がある（相税64条）。

第2に、法人から財産その他の経済的利益が移転しているように見えるときでも、その法人に経済的な負担がない場合には、法人からの贈与に当たらないと解される。このような場合は、法人は単なる導管として利用されているに過ぎないからである。

### Ⅲ 扶養義務者の意義

#### 1 概要

相続税法21条の3第1項2号は、扶養義務者相互間において生活費又は教育費に充てるためにした贈与により取得した財産のうち通常必要と認められるものを、贈与税の非課税財産としている。ここでは、扶養義務者の意義について検討する。

扶養義務は、民法により、夫婦間及び親族間において定められている。夫婦間の扶養義務は、民法752条の同居・協力・扶助義務、及び同法760条の婚姻費用の分担の規定が根拠となる。

親族間の扶養義務は、民法877条以下に規定されている。同法877条1項は、「直系血族及び兄弟姉妹は、互いに扶養をする義務がある。」と定める。同条2項は、「家庭裁判所は、特別の事情があるときは、前項に規定する場合のほか、三親等内の親族間においても扶養の義務を負わせることができる。」と定める。

扶養をすべき者の順序、扶養を受けるべき者の順序、扶養の程度又は方法については、当事者間の協議により定められるが、当事者間に協議が調わないとき、又は協議をすることができないときは、家庭裁判所がこれを定める（民878条、879条）。

民法上の扶養には、生活保持義務と生活扶助義務があるとされている。生活保持義務は、夫婦間及びその間の未成熟子に対する扶養義務で、扶養義務の内容は自己の生活程度に均しく生活の全面的保持でなければならないものであり、生活扶助義務は、それ以外の親族に対する扶養義務で、自己の地位相応な生活を犠牲にすることなく、相手方の生活を維持するための必要生活費を給付すればよいとされるものである<sup>(5)</sup>。親の子に対する扶養義務の終期について、子が高等教育を修了するまで認めるのが裁判例の傾向であるとされる<sup>(6)</sup>。

(5) 能見善久＝加藤新太郎編『論点体系 判例民法〈第3版〉10 親族』625頁〈足立文美恵〉（第一法規、2019）。

(6) 能見＝加藤編・前掲注(5)628頁〈足立文美恵〉。



## 2 法律上の婚姻関係・親子関係がない場合

法律上の婚姻関係・親子関係がない場合に、民法上の扶養義務が生じることがあるであろうか。

いわゆる内縁又は事実婚の夫婦については、夫婦共同生活の実体に関わる婚姻の効果は、内縁に類推適用されると考えられている<sup>(7)</sup>。夫婦の同居協力扶助義務（民 752 条）や婚姻費用分担義務（民 760 条）もここに含まれる。

嫡出でない子の法的親子関係は、母子関係については分娩の事実によって当然に成立すると解されているが、父子関係は認知によって発生する（民 779 条以下）。父の未認知の子に対する扶養義務の有無は明らかでない<sup>(8)</sup>。

課税関係においては、法律上の婚姻関係・親子関係のみが考慮されることが多い<sup>(9)</sup>。ただし、所得税法 2 条 1 項 34 号は、里子（児童福祉法 27 条 1 項 3 号の規定により同法 6 条の 4 に規定する里親に委託された児童）及び委託老人（老人福祉法 11 条 1 項 3 号の規定により同法に規定する養護受託者に委託された老人）も扶養親族に含めている。また、同族関係者の範囲には、「当該株主等と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者」が含まれている（所税令 275 条 2 号、法税令 4 条 1 項 2 号、相税令 31 条 1 項 1 号）。

この点が贈与税の非課税財産に関して問題となった事案として、東京地判平成 21 年 4 月 24 日税資 259 号順号 11190 がある。原告は、昭和 45 年ころ、株式会社 A の代表取締役社長である乙と知り合って交際し始めた。原告は、昭和 48 年に丙を、昭和 51 年に丁を、昭和 54 年に戊を出産した（以下、原告の 3 名の子を合わせて「原告の子ら」といい、原告と原告の子らを合わせて「原告家族」という。）が、乙は、原告の子らを認知しなかった。乙には、既に妻子がおり、原告とは婚姻していない。平成 14 年に、乙から原告家族に対する経済的援助の趣旨で、各月 25 日に各 75 万円、年間合計 900 万円の金銭が交付された。このような事案において、争点の一つとして、右 900 万円の金銭が、非課税財産に該当するか否かが争われている。判決は、「乙は原告と婚姻関係になく、原告の子らとは法律上の親子関係はないから、乙は法的には、原告家族に対し何ら扶養義務を負っておらず、本件 900 万円が、贈与税の非課税対象となる扶

(7) 能見＝加藤編・前掲注 (5) 200 頁〈梅澤彩〉参照。

(8) 能見＝加藤編・前掲注 (5) 201 頁〈梅澤彩〉、627 頁〈足立文美恵〉参照。肯定するものとして東京家審昭和 50 年 7 月 15 日家裁月報 28 卷 8 号 62 頁、否定するものとして東京地判昭和 54 年 3 月 28 日判タ 389 号 137 頁。

(9) 配偶者控除について最判平成 9 年 9 月 9 日月報 44 卷 6 号 1009 頁、扶養控除について最判平成 3 年 10 月 17 日月報 38 卷 5 号 911 頁参照。

なお、最判平成 3 年 10 月 17 日の原審である東京高判平成元年 9 月 19 日税資 173 号 744 頁は、「扶養関係において、認知前であっても、生理的父子関係が推認されるような場合には、扶養義務を課した審判例等もみられるところであり、この考えによると、控訴人も少なくとも、実親子関係のあることを争っていない B については、家庭裁判所において、扶養義務を負担させられる可能性のあることは否定することはできない。」と述べるが、結論としては扶養控除の適用を否定している。

養義務者相互間における生活費（相続税法 21 条の 3 第 1 項 2 号）に該当しないことも明らかである。」と判断している。控訴審である東京高判平成 21 年 11 月 19 日税資 259 号順号 11319 もこの判断を維持している。

#### IV 「通常必要と認められるもの」

民法上の扶養義務の程度は、前述した生活保持義務と生活扶助義務とで異なるが、いずれも具体的な判断が問題となる。家庭裁判所は、審判においては、扶養権利者の需要、扶養義務者の資力その他一切の事情を考慮する（民 879 条）。

相続税法 21 条の 3 第 1 項 2 号に関して、相続税法基本通達は以下のように定めている。

21 の 3-3 法第 21 条の 3 第 1 項第 2 号に規定する「生活費」とは、その者の通常の日常生活を営むのに必要な費用（教育費を除く。）をいい、治療費、養育費その他これらに準ずるもの（保険金又は損害賠償金により補てんされる部分の金額を除く。）を含むものとして取り扱うものとする。（昭 50 直資 2-257 改正，平 15 課資 2-1 改正）

21 の 3-4 法第 21 条の 3 第 1 項第 2 号に規定する「教育費」とは、被扶養者の教育上通常必要と認められる学資、教材費、文具費等をいい、義務教育費に限らないのであるから留意する。（平 15 課資 2-1 改正）

21 の 3-5 法第 21 条の 3 第 1 項の規定により生活費又は教育費に充てるためのものとして贈与税の課税価格に算入しない財産は、生活費又は教育費として必要な都度直接これらの用に充てるために贈与によって取得した財産をいうものとする。したがって、生活費又は教育費の名義で取得した財産を預貯金した場合又は株式の買入代金若しくは家屋の買入代金に充当したような場合における当該預貯金又は買入代金等の金額は、通常必要と認められるもの以外のものとして取り扱うものとする。（平 15 課資 2-1 改正）

21 の 3-6 法第 21 条の 3 第 1 項第 2 号に規定する「通常必要と認められるもの」は、被扶養者の需要と扶養者の資力その他一切の事情を勘案して社会通念上適当と認められる範囲の財産をいうものとする。（平 15 課資 2-1 改正）

この定めを受けて、国税庁により「扶養義務者（父母や祖父母）から「生活費」又は「教育費」の贈与を受けた場合の贈与税に関する Q & A」（平成 25 年 12 月）が公表されており、より具体的な事例に応じた取扱いが書かれている。例えば、婚姻に当たって子が親から金品の贈与を受けた場合（Q2-1）、子の結婚式及び披露宴の費用を親が負担した場合（Q2-2）、出産に当たって子が親から検査・検診、分娩・入院に要する費用について贈与を受けた場合（Q3-1）、子が居住する賃貸住宅の家賃等を親が負担した場合（Q5-1）についての記述がある。

これらの規定等からは、生活費又は教育費の意義が狭く限定されてはいないこと、必要な都

度に贈与されるものに限られること、「通常必要と認められるもの」に当たるか否かは一切の事情を勘案して社会通念により判断されること等が分かる<sup>(10)</sup>。このような取扱いは、相続税法 21 条の 3 第 1 項 2 号の解釈として妥当であると思われるが、問題はその具体的な判断である。この点に関する裁判例はあまり見当たらないが<sup>(11)</sup>、有料老人ホームの入居金に関して次のような判決例がある<sup>(12)</sup>。

### (1) 平成 22 年 11 月 19 日判決

国税不服審判所平成 22 年 11 月 19 日判決は、介護付有料老人ホームへの入居契約に係る返還金相当額の取扱いが争われた事例であるが<sup>(13)</sup>、ここで被相続人がその配偶者のために入居金を負担したことにつき、入居金相当額が贈与税の非課税財産に当たるか否かも論じられている<sup>(14)</sup>。本判決は、次のような事実を挙げて、「本件被相続人による本件入居金の負担、すなわち本件被相続人からの贈与と認められる本件入居金に相当する金銭は、本件においては、介護を必要とする本件配偶者の生活費に充てるために通常必要と認められるものであると解するのが相当である。」と判断している。

- ①本件配偶者は、高齢かつ要介護状態にあり、本件被相続人による自宅での介護が困難になったため、介護施設に入居する必要に迫られ本件老人ホームに入居したこと、
- ②本件入居契約からも明らかなどおり、本件老人ホームに入居するためには、本件入居金を一時に支払う必要があったこと、
- ③本件配偶者は本件入居金を支払うに足るだけの金銭を有していなかったため、本件入居金を支払うに足る金銭を有する本件被相続人が、本件入居金を本件配偶者に代わって支払ったこと、
- ④本件被相続人にとって、同人が本件入居金を負担して本件老人ホームに本件配偶者を入居させたことは、自宅における介護を伴う生活費の負担に代えるものとして相当であると認められること、また、

(10) このように必要な都度に贈与されるものに限られることを前提として、租税特別措置として教育資金の一括贈与（租特 70 条の 2 の 2）及び結婚・子育て資金の一括贈与（租特 70 条の 2 の 3）に係る非課税措置が設けられている。

(11) マンションの持分の贈与につき「生活費又は教育費に充てるためにした贈与」に該当するものとは認め得ないと判断された事例として、東京地判平成 9 年 10 月 28 日税資 229 号 398 頁がある。

(12) 有料老人ホームの入居一時金に関しては、首藤重幸「老人ホーム入居一時金にかかわる贈与と相続」税務事例研究 125 号 67 頁（2012）参照。この論考は、入居一時金が返還された場合を中心に、有料老人ホームの法律関係を含めて詳細な検討をしている。また、藤曲武美「老人施設の運営・利用と租税」日税研論集 72 号 103 頁（2017）は、有料老人ホームを巡る課税問題を広く論じている。

(13) 返還金の取扱いが争われたものとして、他に国税不服審判所平成 25 年 2 月 12 日判決、東京地判平成 27 年 7 月 2 日税資 265 号順号 12688、東京高判平成 28 年 1 月 13 日税資 266 号順号 12781、最決平成 28 年 6 月 2 日税資 266 号順号 12863 の事案がある。この事案については、片山直子「有料老人ホーム入居一時金等に係る課税問題—近時の事例検討を中心に—」税理 59 卷 10 号 85 頁（2016）参照。

(14) 本判決については、首藤・前掲注（12）が詳しく取り上げているので、ここでは必要な限度で紹介する。

⑤本件老人ホームは、……介護の目的を超えた華美な施設とはいえず、むしろ、本件配偶者の介護生活を行うための必要最小限度のものであったと認められること

## (2) 平成23年6月10日裁決

国税不服審判所平成23年6月10日裁決は、請求人及びその配偶者である被相続人が有料老人ホームに入居するに当たり、入居契約上請求人が支払うべき入居金の一部を被相続人が負担したことが、被相続人からの請求人に対するみなし贈与に該当するか否かが、相続税法19条（相続開始前3年以内に贈与があった場合の相続税額）の適用に関して争われた事例である。事例2は本裁決をもとに作成している。

請求人は、平成19年4月13日にL社との間で、有料老人ホームM（以下「本件老人ホーム」という。）に入居するため、請求人を主契約者とする入居契約（以下「本件入居契約」という。）を締結した。請求人及び本件被相続人（平成19年7月死亡）は、同日にL社との間で、本件被相続人を追加契約者とする追加入居契約（以下「本件追加入居契約」という。）を締結した。請求人に係る入居金の額は133,700,000円（以下「本件入居金」という。）、本件追加入居契約に係る入居金の額は7,000,000円であった。請求人は、本件入居金のうち10,107,218円を支払い、被相続人が残額を支払った。

本裁決は、本件入居契約の主体（主契約者）は請求人であると認定した上で、次のような事実を挙げて、「本件入居金は、請求人の日常生活に必要な費用であると認めることはできないから、相続税法第21条の3第1項第2号の規定する「生活費」には該当しない。」と判断した。

A 本件老人ホームの入居金は、……施設利用権の対価に充当されるところ、……請求人に係る本件入居金は133,700,000円と極めて高額であること、居室面積もXXXと広いこと、共用施設として、フィットネスルーム、プール等が設けられ、さらには、〇〇ルーム、〇〇〇〇ルーム、〇〇〇〇ルーム、〇〇〇〇〇〇、〇〇〇〇〇〇、〇〇〇〇〇〇、〇〇〇〇〇〇、ヘア・エステ等の施設も併設され、フィットネスルーム、プール、〇〇〇〇〇〇、〇〇〇〇〇〇、〇〇〇〇〇〇、〇〇〇〇〇〇、〇〇〇〇〇〇等は無料で利用できること等にかんがみれば、本件老人ホームの施設利用権の取得のための金員は、社会通念上、日常生活に必要な住の費用であると認めることはできない。

B これに加え、本件老人ホームは介護付有料老人ホームではないこと、請求人は介護状態にないこと、請求人が本件老人ホームに入居する前は本件居宅に居住していたことからすれば、請求人が本件老人ホームに入居することが不可避であったとも認められない。

これらの裁決を見る限り、有料老人ホームの入居金の負担が相続税法21条の3第1項2号の非課税財産に該当するか否かは、一概にはいえず、先に述べた通り一切の事情を勘案して社会通念により判断するしかないようである。ただし、入居金を一時金として支払うことが必要

## 資産税

である以上、それを負担することは、必要な都度の贈与ではないという理由で非課税財産に当たらないとされることはないと解すべきである<sup>(15)</sup>。

また、入居金を配偶者が負担した場合、特に夫婦が共に入居する場合には、夫婦間の扶養義務が生活保持義務であることに鑑み、特別の事情がない限りは非課税財産に該当すると判断すべきであろう。夫婦がその自宅において、一方の出費により贅沢な生活をしていたとしても、それが夫婦間の贈与として課税されることはないからである。

この点に関して、上記平成23年裁決の事案においては、介護状態にない者が、相当に豪華な施設へ入居している。また、入居契約の約3か月後に被相続人が死亡しており、贈与税の課税そのものではなく、相続税法19条の適用が問題となっている。加えて、入居金の大部分を、主契約者である請求人ではなく、その配偶者である被相続人が支払っている。これらの点で、やや特殊な事案であって、むやみに一般化すべきものではないと思われる。

## V 事例の回答

以下の論述は全て筆者の私見である。

### 事例1

Cは、本件譲渡により2,000万円の利益を得ているが、これは通常は役員給与と認定され、給与所得（所税28条）として所得税が課されるであろう。仮に役員給与に当たらないとしても、その場合には法人からの財産の贈与として、贈与税の非課税財産に当たり（相税21条の3第1項1号）、Cには一時所得として所得税が課される。いずれにしても、Cに贈与税が課されることはなく、相続時精算課税制度が適用されることもない。

ただし、本件譲渡により、相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合には、相続税法64条1項の規定が適用されうる。同規定が適用されれば、BからCへの土地甲の贈与があったとみなされる可能性もある。

### 事例2

この事例では、DがEの分まで有料老人ホームFに係る費用を負担したことが、扶養義務者相互間において生活費又は教育費に充てるためにした贈与により取得した財産のうち通常必要と認められるもの（相税21条の3第1項2号）に当たるか否かが問題となる。有料老人ホームの入居費用の負担は、特に夫婦が共に入居する場合は、この非課税財産に当たると解すべき

---

(15) 森田編・前掲注(3)414頁には次の記述がある。「離婚又は認知があったような場合においては、その離婚又は認知に関して子の親権者又は監護者とならなかった父又は母から生活費又は教育費に充てるためのものとして子が一括して取得した金銭等については、その額がその子の年齢その他一切の事情を考慮して相当と認められる限り、通常必要と認められるものとして取り扱われる。」



である。しかし、この事例のように、介護状態にない者が、特に豪華な施設へ入居する場合には、非課税財産に当たらないと判断される可能性があることに注意すべきである。



「租税法事例研究会」構成員名簿

部 会	氏 名	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
	金 子 友 裕 教 授	東洋大学経営学部
	佐 藤 修 二 教 授	北海道大学大学院法学研究科
	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
	吉 村 政 穂 教 授	一橋大学大学院法学研究科
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
	岩 崎 政 明 教 授	明治大学大学院法務研究科
	牛 嶋 勉 弁 護 士	第一東京弁護士会
	佐 藤 英 明 教 授	慶應義塾大学大学院法務研究科
	武 田 涼 子 弁 護 士	第一東京弁護士会
	渡 辺 徹 也 教 授	早稲田大学法学学術院
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
	伊 藤 信 彦 弁 護 士	第一東京弁護士会
	小 池 正 明 税理士	東京税理士会
	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
	平 川 英 子 教 授	駒澤大学法学部

(注) ◎印は部会長 ○印は部会長代理

税務事例研究 第194号 (2023)

---

2023年7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)

---

※無断転用・転載等は、一切お断り致します。

定価990円(本体900円 + 税 10%)

賛助会員の購読料は年会費に含まれます。