

税務事例研究

Vol. **195** 2023/9

〔法人税〕

事業再生における会社分割と
第二次納税義務

.....佐藤 修二

〔所得税〕

副業に対する所得税課税

.....牛嶋 勉

〔資産税〕

意思能力を欠く者に対する
固定資産税の課税処分

.....平川 英子

税務事例研究／195

■目次

法人税

事業再生における会社分割と第二次納税義務……………佐藤 修二・1	
I 解説……………3	
1 事例の背景—高松高裁の事案……………3	
2 事業譲渡に伴う第二次納税義務……………4	
3 訴訟の経緯……………5	
4 裁判所の判断……………6	
5 検討……………6	
6 簡単なまとめ……………10	
II 事例に関する回答……………10	

所得税

副業に対する所得税課税……………牛嶋 勉・13	
I はじめに……………14	
II 企業における副業・兼業の現状と問題点……………14	
1 厚生労働省の「副業・兼業の促進に関するガイドライン」……………14	
2 企業における副業・兼業の実態と問題点……………15	

Ⅲ 事業所得と雑所得の区別	18
1 事業所得と雑所得の区別	18
2 事業所得と雑所得の区別に関わる裁判例	19
3 先物取引に係る雑所得の課税の特例	24
Ⅳ 令和4年所得税基本通達改正	25
1 雑所得に関する所得税基本通達35-2の改正	25
2 雑所得を生ずべき業務に係る所得に関する令和2年度税制改正	26
3 改正後の所得税基本通達35-2の疑問点	27
Ⅴ 事例について	29
1 事例1について	29
2 事例2について	30

資 産 税

意思能力を欠く者に対する固定資産税の課税処分	平川 英子・31
------------------------	----------

Ⅰ はじめに	33
Ⅱ 意思能力と納税義務	34
Ⅲ 意思無能力者と法律行為	34
Ⅳ 意思無能力者の申告義務	35
Ⅴ 意思無能力者に対する課税処分	37
Ⅵ 意思無能力者に対する処分が問題となった事例	39
(1) 前橋地判平成30年2月28日判自438号46頁	39
(2) 山形市行政不服審査会令和2年1月15日答申	40
Ⅶ 設問に対する回答	42

事業再生における会社分割と第二次納税義務

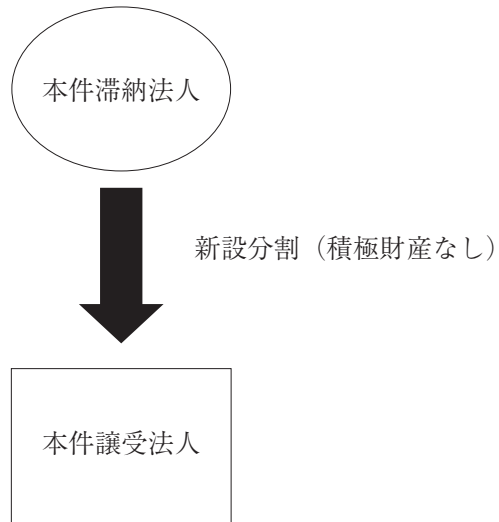
北海道大学大学院法学研究科教授 佐藤 修二

事例

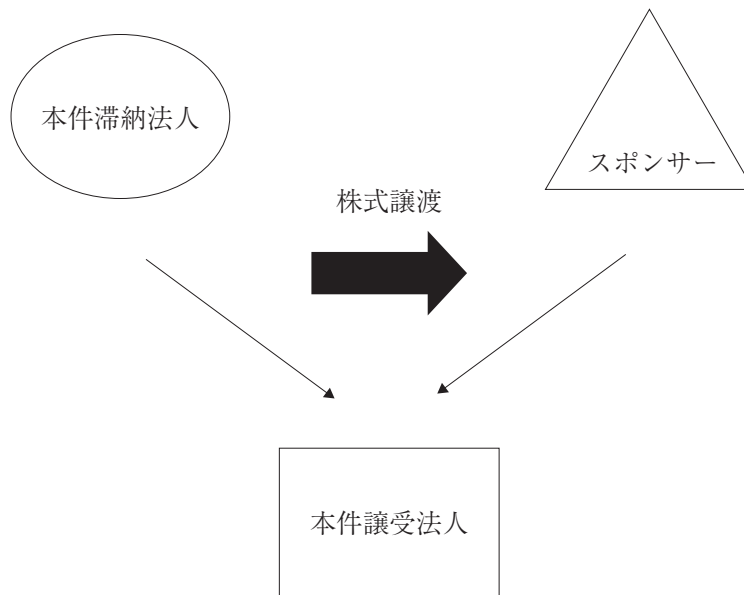
当社は、コロナ禍の煽りを受けて、経営に行き詰まってしまいました。しかし、このほど、何とか支援してくれるスポンサーが見つかり、再建の目途が立ちました。具体的には、当社の事業を、会社分割によって新設する会社に承継し、スポンサーとなる会社に、新設会社の親会社になってもらう形で、事業を再生しようという計画をしています（なお、当社自体は、裁判所に破産を申し立てます）。

ところが、このような場合、当社が滞納している法人税を、会社分割によって新設した会社が、第二次納税義務に基づいて支払わなければならないという話を聞きました。滞納税金は多額に上っており、それではせっかく見つけたスポンサーとの話も破談になってしまいそうです。そこで、何とかならないものかと専門家に相談し、以下のようなやり方を考えました。

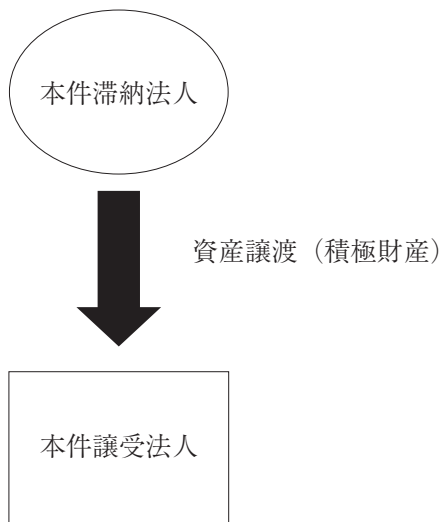
① 当社（以下「本件滞納法人」という。）は、令和5年4月1日を新会社の設立登記日とする新設分割（以下「本件新設分割」という。）により新しく法人（以下「本件譲受法人」という。）を設立し、その際、この時点では、本件滞納法人の「負債」と「契約上の地位」のみを移転する（すなわち、この時点では、「積極財産」は移転しない）。この内容の議案を、同年3月31日開催の株主総会において承認する。これにより同年4月1日の午前0時をもって、本件滞納法人は、本件譲受法人の100%株主となる。



② 令和5年3月31日に、本件滞納法人とスポンサーとの間で、本件新設分割によって本件譲受法人が設立されることを条件として、本件譲受法人の株式全部をスポンサーに譲渡する契約を締結し、同日、代金決済および本件滞納法人における株式譲渡の承認の機関決定を行う。これによって、同年4月1日の午前0時に本件譲受法人が設立されると同時に、本件譲受法人の100%株主は、スポンサーとなる会社に変更される。



③ 令和5年4月1日開催の本件滞納法人の株主総会で、本件滞納法人が事業用の資産や現預金（積極財産）を本件譲受法人に譲渡することの承認の旨を決議する（以下「本件資産譲渡」という。）。



④ その後、本件滞納法人は、裁判所に破産を申し立てる。

このようにすれば、本件譲受法人は、本件滞納法人の滞納税金を支払う義務を負わないそうです。しかし、それはとても有難いことではあるものの、ちょっと入り組んだことをやっているのだから、税務署に問題視されないのか、気になります。専門家の話では、法的に問題はないということなのですが、本当にそうなのでしょうか。

I 解説

1 事例の背景—高松高裁の事案

事例は、高松高判令和4年8月30日公刊物未登載（以下「本判決」という。）の事案をベースとしたものである⁽¹⁾。判決は、事例と同様の事案で、第二次納税義務を負わないものと判断した。この判決は、上告されずに確定している。

(1) 本判決については、その存在自体を含め、納税者訴訟代理人であった木村浩之弁護士（弁護士法人淀屋橋・山上合同）よりご教示いただき、本稿の執筆に当たっても多くのご示唆をいただいた。もとより、本稿の内容は筆者のみの責めに帰すべきものである。

2 事業譲渡に伴う第二次納税義務

第二次納税義務とは、納税義務者が租税を滞納した場合において、その財産について滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合に、納税義務者と一定の関係を有する者が、納税義務者に代わって租税を納付する義務をいう。この制度は、本来の納税義務者から租税の全部又は一部を徴収することが不可能であると認められる場合に、それと人的・物的に特殊の関係にある者を第二次納税義務者とし、これに本来の納税義務者の納税義務に代わる義務を負担させることによって、租税の徴収確保を図ることを目的とするものである⁽²⁾。

そして、納税者と特殊な関係のある個人又は被支配会社（特殊関係者）に事業が譲渡され、その譲受人が同一又は類似の事業を営んでいる場合、譲渡された積極財産の価額の限度において、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負うものとされている（国税徴収法 38 条）。そして、特殊関係者に該当するか否かの判定時期は、「事業を譲渡した時」とされている（国税徴収法施行令 13 条 2 項）。

参照の便宜のため、以下、関係法令を掲げておく（下線および強調は筆者による）。

〈関係法令〉

• 法人税法

（特定同族会社の特別税率）

第六十七条（1 項省略）

2 前項に規定する被支配会社とは、会社（投資法人を含む。以下この項及び第八項において同じ。）の株主等（その会社が自己の株式又は出資を有する場合のその会社を除く。）の一人並びにこれと政令で定める特殊の関係のある個人及び法人がその会社の発行済株式又は出資（その会社が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の百分の五十を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合その他政令で定める場合におけるその会社をいう。

• 国税徴収法

（事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務）

第三十八条 納税者が生計を一にする親族その他納税者と特殊な関係のある個人又は被支配会社（当該納税者を判定の基礎となる株主又は社員として選定した場合に法人税法第六十七条第二項（特定同族会社の特別税率）に規定する会社に該当する会社をいい、これに類する法人を含む。）で政令で定めるものに事業を譲渡し、かつ、その譲受人が同一又は類似の事業を営んでいる場合において、その納税者が当該事業に係る国税を滞納し、その国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められるときは、その譲受人は、譲受財産の

(2) 金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂、2021）162 頁。

価額の限度において、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負う。ただし、その譲渡が滞納に係る国税の法定納期限より一年以上前にされている場合は、この限りでない。

- 国税徴収法施行令

(納税者の特殊関係者の範囲)

第十三条 法第三十八条本文（事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務）に規定する生計を一にする親族その他納税者と特殊な関係のある個人又は被支配会社で政令で定めるものは、次に掲げる者とする。

(中略)

四 納税者が法人税法（昭和四十年法律第三十四号）第六十七条第二項（特定同族会社の特別税率）に規定する会社に該当する会社（以下この項において「被支配会社」という。）である場合には、その判定の基礎となつた株主又は社員である個人及びその者と前三号のいずれかに該当する関係がある個人

五 納税者を判定の基礎として被支配会社に該当する会社

六 略

2 法第三十八条の規定を適用する場合において、前項各号に掲げる者であるかどうかの判定は、納税者がその事業を譲渡した時の現況による。

3 訴訟の経緯

本判決の事案は、おおむね本稿の冒頭に掲げた事例と同様のケースにおいて、本件滞納法人から会社法上の新設分割によって負債および契約上の地位（積極財産は含まれない、という点がポイントである。）を承継して設立され、その後、会社分割とは別途の資産譲渡契約に基づき、本件滞納法人から資産（積極財産）を譲り受けた新会社（本件譲受法人）が、滞納法人の「特殊関係者」に該当するとして課税庁から第二次納税義務に係る納付告知処分を受けたため、本件譲受法人がこれを争って提訴したものである。

課税庁は、本件新設分割と本件資産譲渡はあらかじめ計画された一連の行為であり、別個の法形式を取っているものの、実体は、有機的一体として機能する財産の譲渡として、事業譲渡に当たるものと主張した。

より具体的に言うと、課税庁は、①の本件新設分割によって令和5年4月1日に本件譲受法人が設立登記されるとともに本件滞納法人が本件譲受法人の株式を取得して本件譲受法人が本件滞納法人の完全子会社（被支配会社）となり、それと「同日」に③の資産譲渡がなされていることから、本件譲受法人は本件滞納法人の特殊関係者に該当し、③によって譲渡された積極財産の価額の限度で第二次納税義務を負うべき旨を主張したのである。

これに対し、本件譲受法人は、特殊関係者該当性は「事業を譲渡した日」ではなく「事業を

譲渡した時」で判定するとされているところ、①の時点では積極財産の譲渡がなく、積極財産の譲渡がなされた③の時点では特殊関係者に該当しないのであるから、第二次納税義務を負うべきではない旨主張した。「日」の単位ではなく、「時」の単位で判断すべきとする点が本件譲受法人の主張のポイントである。

この点、第一審判決（高松地判令和4年2月22日公刊物未登載）は、課税庁の主張を支持して、本件譲受法人の請求を認めなかったため、本件譲受法人が控訴した。

4 裁判所の判断

控訴審裁判所（高松高裁）は、概要、以下のように判断し、請求を認容した。

① 国税徴収法38条は、本来は納税者が納付すべき国税について、例外的に、滞納者と一定の親近性を有する特殊関係者が、滞納者から事業の譲渡を受け、かつ、当該事業と同一又は類似の事業を営んでいる場合に、その譲受財産の価額の限度において、事業を譲り受けた者に第二次納税義務を負わせることを定めた規定であり、租税法規は侵害規範（権利を侵害する規範）であることから、例外に該当するための要件の判断は厳格に解すべきである。

② 事業を受け継いで営業活動を行うためには、事業のために用いる財産（有機的一体として機能する財産）の譲受けが完了している必要があるから、「事業の譲渡の時」とは、有機的一体として機能する財産の全部又は一部の譲渡による財産移転の効力が生じた時と解するのが相当である。

本件では、積極財産の譲渡があった時点では本件譲受法人は納税者の特殊関係者ではなくなっているから、第二次納税義務を負うことはない。

③ 会社法上は、新設分割により設立される会社の登記の日に新設分割の効力が生じ、新設分割計画の定めに従い権利義務が承継され（会社法764条、49条）、新設分割会社は、同日、設立される会社の株主となる（会社法764条8項）。しかし、これらの規定は、会社法上の分割の効力発生日を定めるものにすぎず、租税法規は侵害規範であって安易な拡張解釈は許されないことを考慮すると、上記会社法の各規定をもって、「事業の譲渡の時」との文言を用いている国税徴収法施行令13条2項を、「事業の譲渡の日」と解釈することは、同条項の文理上容認することができない。

5 検討

(1) 租税法規の解釈の在り方（ホステス源泉徴収事件）

本判決は、関係法令の厳格な文理解釈によって、課税庁の処分を取り消したものである。租税法規においては、基本的に文理解釈が妥当すべきであるということを明示した最高裁判例として、いわゆるホステス源泉徴収事件がある（最判平成22年3月2日民集64巻2号420頁）。

以下その概要を紹介する。

ア 事案の概要

本件は、パブクラブを経営する納税者がホステスに支払う報酬に係る源泉徴収税額の算定方法が問題となった事案である。

パブクラブを経営する者がホステスに報酬を支払う場合、その支払金額から「政令で定める金額」を控除した残額に所定の税率を乗じて計算した金額が納付すべき源泉所得税の額となるところ（所得税法 204 条 1 項 6 号、205 条 2 号）、所得税法施行令 322 条は、上記の「政令で定める金額」を、「同一人に対し 1 回に支払われる金額」につき、「5000 円に当該支払金額の計算期間の日数を乗じて計算した金額」とする旨規定している。

納税者は、毎月 1 日から 15 日までおよび毎月 16 日から月末までをそれぞれ 1 期間と定め、集計期間ごとに各ホステスの報酬の額を計算し、毎月 1 日から 15 日までの報酬を原則としてその月の 25 日に、16 日から月末までの報酬を原則として翌月の 10 日に、各ホステスに対してそれぞれ支払っている。そこで、納税者は、源泉徴収税額の算定に当たり、各ホステスの報酬の額から、5000 円に各集計期間の全日数を乗じて計算した金額を控除して源泉所得税額を算出し、納付した。

これに対して課税庁は、上記控除額は 5000 円にホステスの「実際の出勤日数」を乗じて計算した金額にとどまるとして、これを基に計算される源泉所得税額と申告人らの納付額との差額について課税処分を行い、その取消しを求めて納税者が出訴したのが本件である。第一審および控訴審は納税者の請求を認めず、上告審に至った。

イ 裁判所の判断

最高裁は、以下のとおり判示した。

「一般に、『期間』とは、ある時点から他の時点までの時間的隔たりといった、時的連続性を持った概念であると解されているから、施行令 322 条にいう『当該支払金額の計算期間』も、当該支払金額の計算の基礎となった期間の初日から末日までという時的連続性を持った概念であると解するのが自然であり、これと異なる解釈を採るべき根拠となる規定は見当たらない。

租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく、原審のような解釈を採ることは、上記のとおり、文言上困難であるのみならず、ホステス報酬に係る源泉徴収制度において基礎控除方式が採られた趣旨は、できる限り源泉所得税額に係る還付の手数を省くことにあったことが、立法担当者の説明等からうかがわれるところであり、この点からみても、原審のような解釈は採用し難い。

そうすると、ホステス報酬の額が一定の期間ごとに計算されて支払われている場合においては、施行令 322 条にいう『当該支払金額の計算期間の日数』は、ホステスの実際の稼働日数ではなく、当該期間に含まれるすべての日数を指すものと解するのが相当である」（下線および

強調は筆者)。

このように、最高裁は、租税法規はみだりに文理を離れて解釈すべきものではないものとしている。この判決は、その根拠を明示していないが、その後の最高裁判決は、それが租税法律主義（憲法 84 条）に由来するものと判示した（最判平成 27 年 7 月 17 日裁判所ウェブサイト掲載）。租税法律主義に従えば、課税は法律上の根拠を要することになるが、仮に、「法律で定めを置きさえすれば、いったんできた法律の解釈は文理を離れて自由に行うことができる」というのであれば、法律の根拠を置くこと自体が無意味となり、租税法律主義の実質が失われることになろう。このような観点から、租税法規については、（民法その他の法領域については、文理解釈が出発点ではあっても、目的論的解釈等によって柔軟な解釈が認められる余地があるのに比べ）文理解釈を基本とする要請が強いことになる。

租税法学説の通説とされる金子宏名誉教授の体系書においても、租税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されないとされている⁽³⁾。

(2) 本判決の評価

ア 法解釈について

本判決は、ホステス源泉徴収事件の最高裁判決に従って、関係法令を文理解釈した結果、「時」という文言を、課税庁の主張のように「日」と解釈することはできないものとした。その判断は、ホステス源泉徴収事件の最高裁判決に沿うものであり、租税法律主義の機能とされる納税者の予測可能性の観点から、基本的に妥当と考えられる。

なお、本件は、ホステス源泉徴収事件で問題となった源泉所得税の納税告知処分その他の「課税処分」ではなく、国税徴収法に基づく徴収の場面における課税庁の処分が問題となったものであるが、一般に、法律の根拠に基づくことなしには、租税を賦課・徴収することはできない、というように、徴収の場面でも租税法律主義が妥当するものとされている⁽⁴⁾。

イ 結論の妥当性について

一方で、本件は、（第二次納税義務を免れることを目的とした、と訴訟上認定されているわけではないと見受けられるものの）課税逃れを目的としたものではないか、と見る余地もある。この点をどう考えるべきか、論者により見方が分かれ得るところであろう。

しかしながら、翻ってよくよく考えてみると、本件で採用されたようなステップを踏まず、シンプルに、第三者であるスポンサーに（会社分割によって新会社を設立せずに）直接に事業譲渡を行うという方法が考えられるところ、この場合、純然たる第三者であるスポンサーは、第二次納税義務を負う「特殊関係者」には該当しないから、スポンサーは第二次納税義務を負

(3) 金子・前掲注 (2) 123 頁。

(4) 金子・前掲注 (2) 77 頁。

わないこととなる。それなのに、事業譲渡ではなく会社分割をストラクチャーとして選択した途端に、税務上、第二次納税義務が立ちはだかるという問題が出てきてしまう。本件のストラクチャーは、会社分割を採用することによって出てきてしまう第二次納税義務の問題をクリアし、第三者に直接事業譲渡するというシンプルなストラクチャーを取った場合の課税関係にいわば「戻す」ために工夫をした、と見る余地があろう。

このように述べると、事業譲渡の手法がシンプルで良いというのであれば、会社分割など使わなければ良いのではないか、という指摘があり得るかもしれない。しかしながら、課税とは離れた会社法に基づく「法務」の観点からは、（たとえば、事業譲渡による場合には、契約上の地位の移転に当たって包括承継ができず、一つ一つの契約について個別に相手方の同意を取得して移転を行わなければいけないといった事情から）会社分割の手法を選択することも、十分に合理的な思考である。それなのに、煩瑣な手続を省略するために会社法上用意されている会社分割という便利な手続を利用すると、今度は、税務上、会社分割によって設立された新設会社が第二次納税義務を負うことになってしまう。そこで、そのような事態を回避するために、更に知恵を絞って本件のようなストラクチャーを考えることは、何ら非難されるべきことではないように思われるのである。

また、いずれにせよ、（後記エで述べるように）本件資産譲渡の対価が適切に設定され、本件滞納法人に対して支払われるのであれば、資産の価値は、（実際には滞納税金を賄うのに足りなかったとしても）少なくとも本件滞納法人の総債権者の引き当てにはなっているはずであり、単純にスポンサーに事業譲渡を行い、その対価をもって滞納税金の支払に充てた場合と特に異なることは無さそうである。

本判決は、これらの実質的な点には言及せず、もっぱら、租税法規は文理解釈すべきものであることを理由に結論を導いている。これに対し、ホステス源泉徴収事件の最高裁判決は、文理に加えて、関係法規の趣旨にも照らした判断を行っており、この最高裁判決に忠実であるならば、結論の実質的妥当性についても明示的に判断することが、判決に説得力をもたらすという意味では好ましかったとも考えられるところではあろう。

ウ 争点外事項—会社分割と事業譲渡の区別

本件で、課税庁は、会社分割の場合も国税徴収法 38 条にいう「事業を譲渡」した場合に該当する旨を主張し、納税者はこれを争わなかったためか、訴訟上の争点とはならなかった。

しかしながら、会社法上は、事業譲渡と会社分割は、明確に別個の制度として位置づけられ、（上記イで述べたように）両者の間には、包括承継の有無をはじめとして種々の法的要件・効果の違いがある。一般に、会社分割による場合も国税徴収法 38 条にいう「事業を譲渡」した場合に含まれると解されているようではあるが⁽⁵⁾、文理解釈上は疑問が残る。仮に会社分割による場合は「事業の譲渡」には該当しないと解されるのであれば、本判決の事案では、この観点

からも本件譲受法人は第二次納税義務を負担しないこととなろう。

エ その他の論点

税務専門家が本判決の事案を見た場合、①本件資産譲渡の対価は適正な時価であったのか、②仮にそうであったとして、対価は滞納法人税の弁済に充当されたのか、との疑問が生じ得ると思われる。

これらの点は本判決そのものからは必ずしも明らかではないものの、課税庁が、本件資産譲渡の対価が不適正であるとする処分を行っているものではないので、少なくとも課税庁としては、この点を問題視する材料がなかったのであろう。また、本件滞納法人は、本件会社分割および本件資産譲渡の後に破産しており、本件資産譲渡の対価をもってしても滞納税金分を含む債務の弁済には不足したものと思われる。

6 簡単なまとめ

以上検討してきたとおり、筆者は、本判決が、租税法規について文理解釈を貫徹し、納税者の主張を認めたことは、憲法の定める租税法律主義を踏まえた最高裁判例に基づくものとして支持すべきものと考え。また本判決の結論は、(判決によって明示されていない点は惜しまれるものの) 実質的に見ても妥当と考えるところである。

しかしながら、一見すれば、ストラクチャー上の工夫によって第二次納税義務を免れるものと見る余地があることから、課税当局は(本判決が高裁判決にとどまることから)実際にこのようなストラクチャーが採用された場合に、これを是認しない可能性も相当程度、あるように思われ、その際には、租税訴訟に至らなければ救済を得られないことにもなり得る。それゆえ、実務上、事例のようなストラクチャーを採用して第二次納税義務を免れることを考えるに当たっては、慎重な検討をすべきであろう。

II 事例に関する回答

新設分割によって設立した会社は、分割元の会社に滞納法人税がある場合、第二次納税義務という形で税を負担するものとされている。しかし、確定した高裁判例によれば、事例のようなステップを踏むのであれば、本件譲受法人は第二次納税義務を負わないものとされている。最高裁判例ではないので、税務署が問題視する可能性はゼロではないが、それでも高等裁判所の確定した裁判例であるから、仮に税務署の指摘を受けた場合でも有効な反論ができるのでは

(5) 吉国二郎ほか共編『国税徴収法精解〔令和3年改訂〕』(大蔵財務協会, 2021)は、本文に挿入された小さな活字によるいわゆる「割注」の部分で、「事業の譲渡(事業の分割を含む。)」と簡潔に記すのみで、理由は示されていない。

ないかと思われる。

もっとも、取引のストラクチャー次第で第二次納税義務を免れる結果となることについて、課税当局としては、容認し難いとも十分想定される場所である。それゆえ、実務においては、そのような課税当局サイドの反応も考慮しつつ、慎重に対応することが穏当と思われる。

副業に対する所得稅課稅

弁護士・税理士 牛嶋 勉

事例

〈事例1〉

Aさんは、B社の社員として勤務し、令和4年の年収は400万円であった。他方、Aさんは、平成30年半ばころから、平日の夜間や土日等を利用して、インターネットを利用した物品販売を副業として行っている。B社は、以前は副業を原則として禁止していたが、本業に影響を与えない範囲で副業を認める方針に転換し、従業員に対して、副業許可申請書を出させたうえで、許可するか否かを決定している。B社は、許可申請書に、副業に従事する場所、副業の内容、副業に従事する時間等を記載させ、併せて、副業において、会社の業務に支障を及ぼさないこと、会社の企業秘密を漏洩しないこと、会社の名誉・信用を損なわないこと、競業により会社の利益を害しないことを誓約させている。Aさんは、会社が副業許可制度を実施してすぐに、副業許可申請書を提出して、B社から副業の許可を得た。Aさんの副業による収入は、令和元年から令和3年までは、年収で30万円から50万円くらいであり、必要経費を差し引いて、いずれも黒字であった。Aさんは、税務署に青色申告承認申請書を提出したうえ、令和元年分から令和3年分までの副業収入について、事業所得として確定申告をしてきた。Aさんは、副業の収入と必要経費について、当初から表計算ソフトで記録し、印刷して保存している。令和4年は、副業に使用する機器を更新するなどして経費が増加し、収入は50万円であったが、赤字が10万円生じた。Aさんは令和4年分も事業所得として損益通算を行って申告するつもりであるが、事業所得としての申告は認められるか。

〈事例2〉

P弁護士は、Q弁護士法人に勤務し、給与として、令和元年から令和4年は、年収500

万円を得ている。他方、P 弁護士は、国選弁護の受任による報酬や、事務所の了承のもとに受任した個人事件による報酬があり、これを毎年事業所得として確定申告してきた。P 弁護士は、経理ソフトを使用して複式簿記による経理帳簿を作成し、印刷して保存している。P 弁護士の給与以外の収入は、令和元年は 60 万円、令和 2 年は 30 万円、令和 3 年は 50 万円であった。令和元年と令和 3 年は収入から必要経費を差し引いて黒字であったが、令和 2 年は 20 万円の赤字になったので、給与所得と損益通算をして申告した。令和 4 年の給与以外の収入は、40 万円で、必要経費を差し引いて 20 万円の赤字になった。P 弁護士は、令和 4 年の給与以外の報酬を事業所得として、給与所得と損益通算をして申告するつもりであるが、そういう申告が認められるか。

I はじめに

企業に勤務しながら副業等を行っている人は次第に増加する傾向にあり、厚生労働省は、平成 30 年 1 月に「副業・兼業の促進に関するガイドライン」(以下、ガイドラインという。)を策定し、近年改定を繰り返して、副業等の促進を図っている⁽¹⁾。そこで、近年の企業における副業・兼業の現状と問題点を述べて、税理士等の実務家の参考に供することとしたい。

また、副業等による収入については、以前から、とりわけ副業等によって損失が生じた場合などに課税上問題になることが少なくなかった。しかるところ、国税庁は、パブリックコメントを経て、令和 4 年 10 月、雑所得の範囲の取扱いに関する所得税基本通達を改正した。その改正が副業等による所得の取扱いにどのように影響するか、また、副業等に関する確定申告の実務にどのような影響を与えるのか、検討することとしたい。

II 企業における副業・兼業の現状と問題点

1 厚生労働省の「副業・兼業の促進に関するガイドライン」

厚生労働省は、平成 30 年 1 月にガイドラインを策定し、令和 2 年 9 月と令和 4 年 7 月に改定した。

ガイドラインの趣旨については、「本ガイドラインは、副業・兼業を希望する者が年々増加傾向にある中、安心して副業・兼業に取り組むことができるよう、副業・兼業の場合における労働時間管理や健康管理等について示したものである」と述べられている。

また、ガイドラインは、「副業・兼業の促進の方向性」として、労働者が副業・兼業を行う理

(1) <https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-11200000-Roudoukijunkyoku/0000192844.pdf>

由は様々であるが、長時間労働、企業への労務提供上の支障や業務上の秘密の漏洩等を招かないよう留意しつつ、雇用されない働き方も含め、その希望に応じて幅広く副業・兼業を行える環境を整備することが重要であると述べている。

このガイドラインは、企業の従業員が副業・兼業を行った場合に、副業・兼業による収入についてどのように課税されるかについては、まったく言及していない。

2 企業における副業・兼業の実態と問題点

(1) 労務行政研究所による調査結果

一般財団法人労務行政研究所は、令和3年4～5月に、「副業・兼業への対応アンケート」と題する調査（以下、本調査という。）を実施し、その調査結果を「副業・兼業の最新実態」として公表した⁽²⁾。

調査対象は、「WEB 労政時報」の登録者のうち本社に勤務する人事労務・総務担当者 19,849 人であり、回答企業数は 361 社（企業規模は、1,000 人以上が 145 社、300 人以上 999 人までが 94 社、300 人未満が 122 社）であった。回答企業は、中小企業から大企業に及んでいる。「労政時報」は、1930 年から人事労務に関する情報を提供している情報誌であり、「WEB 労政時報」の登録者がいる企業は、人事労務に関する一般的な情報を取得しようとする企業であると考えられる。

(2) 副業・兼業制度の導入状況

① 就業規則で副業・兼業を認めているか

本調査では、「認めている（許可制を含む）」35.4%、「禁止している」49.3%、「その他」15.3%であった。かつては、副業・兼業を禁止している企業が大多数であった。しかし、現時点においても、約半数は禁止しており、許可制を含めても認めている企業は 35%程度にとどまっている。

ガイドラインも述べているとおり、副業・兼業に関する裁判例では、労働時間以外の時間をどのように利用するかは、基本的には労働者の自由であるが、例えば、次のような場合は、企業が副業・兼業を制限することができるかとされている。

- 自社での労務提供に支障がある場合
- 自社の業務上の秘密が漏洩する場合
- 競業により自社の利益が害される場合
- 自社の名誉や信用を損なう行為や信頼関係を破壊する行為がある場合

例えば、上智学園事件・東京地裁平成 20 年 12 月 5 日判決⁽³⁾は、「被告の就業規則には無許

(2) 労政時報 4017 号（2021.7.9）16 頁。

(3) 判タ 1303 号 158 頁。

所得 税

可兼職を懲戒事由としている事実が存する……が、就業規則は……労働者の私生活に対する使用者の一般的支配までを生ぜしめるものではない。兼職（二重就職）は、本来は使用者の労働契約上の権限の及び得ない労働者の私生活における行為であるから、兼職（二重就職）許可制に形式的には違反する場合であっても、職場秩序に影響せず、かつ、使用者に対する労務提供に格別の支障を生ぜしめない程度・態様の二重就職については、兼職（二重就職）を禁止した就業規則の条項には実質的には違反しないものと解するのが相当である」と判示している。

② 副業・兼業を認める理由（複数回答）

本調査では、「多様な従業員の活躍を推進するため」50.0%、「従業員のスキル向上や能力開発のため」41.5%、「優秀な人材の定着につなげるため」38.7%、「従業員の収入増のため」34.9%、「従業員のモチベーション向上のため」32.1%、「従業員の社外ネットワーク形成につなげるため」25.5%などであった。

③ 副業・兼業を禁止している理由（複数回答）

本調査では、「過重労働により本業での成果が落ちる可能性があるから」85.0%、「労働時間の管理が困難になるから」84.4%、「技術やノウハウ、機密情報が流出するリスクがあるから」51.4%、「他の従業員の負担が増える可能性があるから」25.4%、「組織としての統率力が低下する可能性があるから」20.2%などであった。

副業等を禁止している企業は、特に、本業での成果が落ちること、労働時間の管理が困難になること、技術・ノウハウ・機密情報の流出するリスクなどを危惧している。

社員が他企業で雇用された場合は、労働時間の管理をどうするかが重大な問題である。

労働基準法（以下、労基法という。）32条1項は、1週間の労働時間の上限は40時間であることを規定し、同条2項は、1日の労働時間の上限は8時間であることを規定している。これらの上限を超えて時間外労働をさせるためには、労基法36条に規定する労使協定（いわゆる36協定）を締結し、これを労働基準監督署長に届け出る必要がある。

また、労基法38条1項は、「労働時間は、事業場を異にする場合においても、労働時間に関する規定の適用については通算する。」と規定しているから、労働者が、事業主を異にする複数の事業場において労働した場合は、複数の事業場における労働時間が通算される。労働時間を通算した結果、労働時間が1日8時間を超えた部分と、1週40時間を超えた部分は、原則として、労基法上の時間外労働になり（労基法32条）、割増賃金の支払が必要になる（労基法37条1項）。

本調査によれば、複数の企業で勤務する場合は、本人の自己申告に基づいて労働時間を通算して管理する方法をとっている企業が70.5%であった。

(3) ガイドラインの改定を受けた制度の見直しの有無

本調査では、「副業・兼業の促進に関するガイドライン」の改定を受けた制度の見直し状況は、「既に見直した」9.2%、「これから見直す予定」35.7%、「見直す予定はない」48.0%、「その他」7.1%であった。

既に見直した企業と見直す予定の企業を合わせると約45%になるが、見直す予定はないという企業も48%にのぼる。副業・兼業の促進という厚生労働省の施策には、賛同している企業と、直ちには賛同しない企業があることが伺われる。

(4) 副業・兼業制度の内容

① 副業・兼業の実施形態（複数回答）

本調査では、雇成型75.2%、非雇成型85.5%であった。非雇成型は、業務委託（請負）で働く人、個人事業主、他社の役員などであり、労基法の適用がない。

② 副業・兼業を許可する基準として設けている項目（複数回答）

本調査では、「副業・兼業先の業務内容」78.4%、「副業・兼業における負荷（労働時間等）」74.8%、「自社で担当している業務」19.8%などであった。

③ 副業・兼業開始時の許可申請・届出の要否

本調査では、「許可申請が必要」81.4%、「届け出が必要」16.1%、「許可申請・届け出は不要」1.7%、「その他」0.8%であり、許可制にしている企業が8割を超えていた。

筆者が企業から、副業・兼業を禁止するか、許可制にするか、届出制にするか相談された場合は、企業ごとの事情にもよるが、原則として許可制を勧めている。それは、単に禁止すると隠れて副業等を行う危険性があること、単に届出制にすると、副業先等の業務内容、労働時間等を把握することが難しいからである。それよりも、許可制にして、副業先等でどのような業務に従事するのか、副業先での労働時間はどの程度かなどを把握し、労働時間管理を適切に行うとともに、自社での労務提供に支障がないか、自社の業務上の秘密が漏洩するおそれはないか、競業により自社の利益が害されるおそれはないかなどをチェックする方が望ましいのである。

マンナ運輸事件・京都地裁平成24年7月13日判決⁽⁴⁾は、「労働者が兼業することによって、労働者の使用者に対する労務の提供が不能又は不完全になるような事態が生じたり、使用者の企業秘密が漏洩するなど経営秩序を乱す事態が生じることもあり得るから、このような場合においてのみ、例外的に就業規則をもって兼業を禁止することが許されるものと解するのが相当である。……労働者が提供すべき労務の内容や企業秘密の機密性等について熟知する使用者が、労働者が行おうとする兼業によって上記のような事態が生じ得るか否かを判断することには合理性があるから、使用者がその合理的判断を行うために、労働者に事前に兼業の許可を申請さ

(4) 労働判例1058号21頁。

せ、その内容を具体的に検討して使用者がその許否を判断するという許可制を就業規則で定めることも、許される」と判示し、許可制を許容している。

Ⅲ 事業所得と雑所得の区別

1 事業所得と雑所得の区別

ある所得が事業所得と雑所得のいずれになるかの区別は容易ではない。事業所得と雑所得には、いずれにも役務の提供の対価や資産の譲渡の対価などが含まれるので、両者の区別は、その所得の発生の原因となった経済活動が所得税法上の「事業」に該当するか否かによって左右されるからである⁽⁵⁾。

事業所得と雑所得は、その所得について損失が生じた場合に、その損失の取扱いに大きな違いがある。事業所得に損失が生じた場合は、その損失は損益通算により他の所得から差し引くことができるが、雑所得に損失が生じた場合は、損益通算は認められないからである。後述する裁判例においても、所得に損失が生じた場合に、事業所得であるか否かが争われた例が多い。

雑所得の金額の計算上生じた損失の金額について、損益通算が認められなくなったのは、昭和43年の税制改正の結果である。改正の立法担当者は、改正により「雑所得の損益通算の廃止」を行う趣旨について、「もともと雑所得は……典型的な所得分類に入らない所得を包括する分類でありまして種々の態様のものを含んでいるものの、全体としてみた場合は必要経費がほとんどかからないか、かかっても収入を上回ることはないものが大部分であってこれらについては通算の実益がなく、また、その他の種類の所得である程度支出を伴うものにつきましても、その支出内容に家事関連費的な支出が多いのが実情であって、これについて損益通算を存置する場合にはかえって混乱を招くおそれもあると考えらえる」と解説している⁽⁶⁾。

しかし、後述する裁判例を見ると、雑所得に分類された所得についても、「必要経費がほとんどかからないか、かかっても収入を上回ることはないもの」や、「ある程度支出を伴うものにつきましても、その支出内容に家事関連費的な支出が多い」のいずれにも該当しない所得が多く、上記の改正の趣旨が妥当であったのか疑問がある⁽⁷⁾。

(5) 佐藤英明『スタンダード所得税法 [第3版]』213頁（弘文堂、2022年）は、「裁判例においても、事業所得と雑所得の区別は、きわめて微妙な判断になっている」と述べている。

(6) 国税速報2109号『改正税法特集』26頁（大蔵財務協会、1968年）。

(7) 岩崎政明「雑所得の分類基準と損益通算排除の意義」税務事例研究7号37頁（1990年）は、雑所得について損益通算を排除する根拠として示された2点について、「これらが適切なものであるかどうかは、はなはだ疑問である」と述べている。

2 事業所得と雑所得の区別に関わる裁判例

(1) 弁護士顧問料事件・最高裁昭和56年4月24日判決⁽⁸⁾

事業所得の意義について、第一に参照すべき裁判例は、弁護士顧問料事件・最高裁昭和56年4月24日判決（以下、最高裁昭和56年判決という。）である。同判決は、弁護士の顧問料が給与所得か事業所得かが争われた事案について、「事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得」をいうと判示し、当該顧問料収入は事業所得に当たると判断した。

(2) 最高裁昭和56年判決以前の裁判例

① 名古屋高裁昭和43年2月28日判決⁽⁹⁾

同判決は、納税者（控訴人）が人造絹糸の清算取引について事業所得ではなく一時所得であると主張した事案について、事業所得について、「事業」は、営利を目的とする継続的行為であつて、社会通念に照し事業とみられるものをすべて含み、特に事業場を設置したり、人的物的要素が結合した経済的組織によるものであることを必ずしも必要としないし、またその者の本来の業務或いは職業としてなされる場合であると副業的なものとしてなされる場合であると問わないものと解するのが相当である」と判示したうえ、「控訴人が福井人絹取引所及び大阪化学繊維取引所において昭和30年より昭和31年までの間になした本件人造絹糸の清算取引は、対価を得て継続的に行つた売買取引であつて、売、買ともに各約700回、取引数量各約200万封度、取引総金額約数億円、利益約3,600万円という大量且つ反覆継続した営利目的の行為であり、社会通念上対価を得て継続的に行う事業であり、従つて本件所得は控訴人の事業所得であると認めるのが相当である」と判断した。

この判決は、事業とは営利を目的とする継続的行為であるという見解に立って判断したものである。

② 東京地裁昭和46年2月25日判決⁽¹⁰⁾

同判決は、原告が自身が代表取締役である会社等に対する貸金行為は所得税法上の事業に該当すると主張した事案について、「資金の貸付行為が所得税法の事業に該当するかどうかは、……同法が事業所得と雑所得とを区別して取り扱うこととしている法意と社会通念に照らして、その営利性、継続性および独立性の有無により、すなわち、具体的には、利息の多寡、貸付の口数、相手方との関係、貸付の頻度、金額の大小、担保権設定の有無、貸付資金の調達方法、

(8) 民集35巻3号672頁。

(9) 行裁集19巻1・2号297頁。

(10) 行裁集22巻1・2号104頁。

所得 税

利息収入の総所得において占める割合、人的および物的設備の有無、規模、貸付宣伝広告の状況等諸般の事情を総合判断することによつて決定すべきである」と判示したうえ、原告はその貸付先である3社の大株主で代表取締役の地位にあること、原告はその貸付に当たって担保権の設定を受けていないこと、原告のA社に対する貸付金は、主として信用金庫からの借入金により、前者の貸付利率も後者の借入利率も、ひとしく日歩三銭であったこと、原告は金融業者としての届出をしていないことなどを認定して、「原告の資金貸付行為は、いまだこれをもつて所得税法上の事業とは認めることができず、……右貸付行為は、非営業貸付であつて、その貸付元本等の回収不能は、資産損失であつて、所得税法上の必要経費には該当しえない」と判断した。

この判決は、所得税法上の事業に該当するかどうかは、その営利性、継続性及び独立性の有無によるとの見解に立って判断したものである。

③ 高松市塩田宅地分譲事件・高松地裁昭和48年6月28日判決⁽¹¹⁾

同判決は、高松市の塩田等約9万坪を買収し宅地に造成して分譲した訴外会社の委任によつて、2年半にわたり継続して、合計76筆、総面積約5,200坪の売却事務を行った原告の所得が譲渡所得、事業所得、雑所得のいずれであるかが争われた事案について、「事業所得とは、経済的利益の取得を伴う事業活動によつて得られた所得をいうのであり、……事業とは、営利を目的とする継続的行為であつて、社会通念上事業と認められるもの一切を指称し、……これを職業として行なうことも、また、そのための特別の人的物的設備を具備することも必要ではないと解されるところ、……本件取引の回数、筆数、面積、売却代金額、使用した仲介人の数および継続期間等からすると、原告の右行為は……不動産業に該当する」と判断した。

④ 静岡地裁昭和50年10月28日判決⁽¹²⁾

同判決は、原告の商品先物取引による利益（清算差益）が事業所得に該当するか否かが争われた事案について、「「対価を得て継続的に行なう事業」とは、社会通念に照らし、事業と認められるものすなわち個人の危険と計算において独立的に継続して営まれる仕事のうち……対価を得ることすなわち営利性・有償性のあるすべてのものをいい、特に事業場を設置したり、人的・物的要素が結合した経済的組織によるものであることを必要としない」、「商品先物取引が右の「対価を得て継続的に行なう事業」に該当するか否かは、当該取引の回数・数量・金額・過去の実績・人的物的施設その他の諸状況により、社会通念に照らして客観的に決すべきもの」と判示したうえ、「原告の商品先物取引は、自己の危険と計算において独立的に継続して

(11) 行裁集24巻6・7号511頁。

(12) 訟月21巻13号2803頁。

営まれた生糸等の商品先物取引であり、かつ大量に反覆継続した営利行為と認められ、社会通念上「対価を得て継続的に行なう事業」というに妨げない」として、原告の所得は事業所得に該当すると判断した。

⑤ 福岡高裁昭和 54 年 7 月 17 日判決⁽¹³⁾

同判決は、控訴人がその商品先物取引による所得は雑所得ではなく事業所得であると主張した事案について、事業所得について、「事業」とは、社会通念に照らし事業と認められるもの、すなわち個人の危険と計算において独立的に継続して営まれ、かつ事業としての社会的客観性を有するもの」と判示したうえ、控訴人は某社の取締役技術部長としての本業を有している等と指摘し、「控訴人の本件商品先物取引が営利性、継続性を有することは認められるものの控訴人の余剰資金の運用を……訴外会社に殆んど一任していたものであり、恒常的な収益をそこから容易に期待しえないばかりか事業としての社会的客観性にも乏しい」として、事業と認めることはできないと判断した。

この判決は、事業所得を生ずる事業には「事業としての社会的客観性を有する」ことが必要であるとした点に特色がある。

また、最高裁昭和 56 年判決が判示した事業所得の定義の中で、「かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務」と述べる点は、福岡高裁昭和 54 年判決の趣旨を踏まえているように思われる。

(3) 最高裁昭和 56 年判決以降の裁判例

① 大阪地裁昭和 59 年 3 月 28 日判決⁽¹⁴⁾

同判決は、貸金業の認可を受けた者が行った貸金が所得税法上の事業に当たるか否かが争われた事案について、「一般に、貸金が所得税法上の事業としてなされたものであるか否かは、その貸付の相手方、貸付の目的、貸付口数、貸付金額、利率、担保権設定の有無、貸付資金の調達方法、貸付のための施設、広告宣伝の状況、その他諸般の事情を総合勘案し、その営利性、継続性、独立性等の有無等に照らして判断すべき」と判示したうえ、貸付先が極めて少なく、しかも、その貸付先が親戚、知人や、本人または知人等が代表取締役をしている会社であること、営利を目的とする貸金業者がその業として行なう貸金の全部につき、低利で金銭を貸与し、その利息の支払を一部免除することは、一般的にはあり得ないことなどを指摘し、「取引の営利性、有償性に乏しいというべきであつて……貸金は、貸金業の事業としてなされたものではなく……所得税法上の事業としてなされたものではない」と判断した。

この判決は、最高裁昭和 56 年判決が指摘した「営利性、有償性」に乏しいことを事業該当性

(13) 訟月 25 卷 11 号 2888 頁。

(14) 判タ 534 号 169 頁。

所得税

を否定する理由としたものである。

② 会社取締役商品先物取引事件・名古屋地裁昭和 60 年 4 月 26 日判決⁽¹⁵⁾

同判決は、原告の商品先物取引が事業に当たるか否かが争われた事案について、事業に該当するか否かは、「当該経済的行為の営利性、有償性の有無、継続性、反覆性の有無のほか、自己の危険と計算による企画遂行性の有無、当該経済的行為に費した精神的、肉体的労力の程度、人的、物的設備の有無、当該経済的行為をなす資金の調達方法、その者の職業、経歴及び社会的地位、生活状況及び当該経済的行為をなすことにより相当程度の期間継続にて安定した収益を得られる可能性が存するか否か等の諸要素を総合的に検討して社会通念に照らしてこれを判断すべきもの」と判示したうえ、「原告が……行つた商品先物取引に営利性、継続性が存する」と認めつつ、「その余の諸要素…により相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性が極めて低いことを総合」して、原告の商品先物取引による損失額は事業所得ではなく、雑所得の金額の計算上生じたものであると判断した。

この判決は、相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性があることを事業該当性の要素としている。この要素は、最高裁昭和 56 年判決が指摘する営利性、有償性、継続性から導くことができると考えられる。

③ 東京地裁平成 3 年 3 月 26 日判決⁽¹⁶⁾

同判決は、原告の金銭貸付による利息収入が事業所得と雑所得のいずれに該当するかが争われた事案について、「金銭の貸付行為が所得税法上の事業に該当するか否かは……社会通念に照らして、その営利性、継続性及び独立性の有無によつて判断すべきもの」と判示したうえ、「原告の貸付の大半が自らがいわばその経営者の立場にある……3社に対する運転資金又は事業資金の融資であり、その他の貸付は友人又は知人の4名に対するものだけであること、これらの貸付の多くについて、利息を定期的に収受しておらず、事前に債権の回収確保のための十分な措置を講ずることもせず、その結果……4名のうち3名については貸付金の相当額を最終的に貸倒れとして処理せざるを得ないという状態になっていること、……その事務所についてもそれが貸金業のための事業所として利用されていたとまでいえるような外形的事実が存在していなかつたことなどからすれば、……原告が正規の貸金業の登録を行つていたこと等を考慮に入れても、なお原告が右金銭の貸付行為を事業として行つていたものと評価することは困難」と述べ、「原告の本件利息収入は、事業所得ではなく雑所得に当たる」と判断した。

この判決は、事業該当性について、「営利性、継続性及び独立性の有無」の観点から見て事業

(15) 行裁集 36 巻 4 号 589 頁。

(16) 税資 182 号 702 頁。

所得に当たらないと判断したものである。

④ 神戸地裁平成4年10月28日判決⁽¹⁷⁾

同判決は、税理士が行った商品先物取引による所得が事業所得に該当するか否かが争われた事案について、「一定の経済的行為が……「対価を得て継続的に行なう事業」に該当するか否かは、その行為が、営利性、有償性を有し、かつ、反復性、継続性を有するというだけではなく、それが事業と認められるようなものであることが必要である。そして、その行為が事業と認められるためには、前記の営利性、有償性の有無、継続性、反復性の有無のほか、自己の危険と計算による企画遂行性の有無、その行為に費やした精神的・肉体的労力の程度、人的・物的設備の有無、資金の調達方法、その経済的行為の目的、その行為をすることにより相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性の有無、その者の職歴・社会的地位・生活状況などの客観的な諸要素を総合的に検討して社会通念に照らして判断すべきものと解するのが相当である」と判示したうえ、「本件各年分の商品先物取引は全て相当な損失に終わり、平成3年分についても前年分と同程度の損失に終わっていることからしても、本件取引は継続的に安定した収益を得られる可能性が極めて少ない」、「原告は、税理士業を本業とし、これにより生計を維持し、この本業により安定した収入を確保しつつ、その傍ら、わずかな労力と時間により本件取引を行っていたものであ(る)」などと述べて、「本件取引が「対価を得て継続的に行う事業」に当たるといことはできない」、「本件取引により生じた損失の金額は、雑所得の計算上生じた損失の金額と認められる」と判断した。

この判決は、最高裁昭和56年判決が示した独立性、営利性、有償性のほか、「反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務」という判断要素を細分化して示したものと考えられる。

⑤ 横浜地裁平成25年7月3日判決⁽¹⁸⁾

同判決は、A社とのFX取引による所得が事業所得か雑所得かが争われた事案について、最高裁昭和56年判決を踏まえて検討し、本件A社取引(平成20年11月16日から同年12月31日まで)について、原告はこの期間中A社取引に専念していたこと、同年12月1日以降は、A社取引専用の事務所とパソコン等の設備も確保していたこと、全体として客観的に見れば、本件A社取引の損益が偶然的要因により左右されるものであったことなどの事情を指摘し、「総合的に判断すれば、本件A社取引は、社会通念上事業といわれるものとは異質であるというほかなく、「反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務の遂行」とは認め難

(17) 判タ814号146頁。

(18) 税資263号順号12246。

い」と述べて、本件A社取引に係る所得は、事業所得に該当せず、雑所得に該当すると判断した。

この判決は、最高裁昭和56年判決を前提とし、特に「反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務の遂行」と言えるか否かを重視したものである。

⑥ 横浜地裁平成28年2月3日判決⁽¹⁹⁾

これは、A事務所に所属してB基地に勤務し、基地に勤務していない日時において猟銃等の製造・販売業務（本件製造等業務）及び鋼材の鍛錬を行う鍛冶業務（本件鍛冶業務）を行っていた原告が、各業務に係る所得（損失）が事業所得に該当するとして給与所得と損益通算したうえで、平成23年分ないし平成25年分の確定申告をしたところ、税務署長から、本件各業務に係る所得は事業所得ではなく雑所得に該当して損益通算は認められないとして更正処分等を受け、争った事案である。なお、A事務所には、原告に適用される兼業禁止規定はなかった。

同判決は、「原告は、平成23年ないし平成25年において、本件製造等業務による収入を得ておらず、本件鍛冶業務による……各年の収入も、順に0円、1万4000円、3万5240円にとどまっている一方、原告は……平成19年以降は、本件各業務による必要経費が生じたとして、毎年、確定申告において事業所得につき400万円以上の損失を計上している……。……原告は、本件製造等業務については、未だ火縄銃を製造する技術を有しておらず、現実に火縄銃の製造及び販売を行ったことがない……。また、本件鍛冶業務についても、今は修行中で技術が未熟であるとして宣伝広告を行っておらず……。その収入額も……。極めて少額にとどまっている……。……本件各業務は、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有するものとは到底認められない」、「原告は、平成23年から平成25年までの間、B基地において週40時間消防業務に従事してA事務所から年800万円以上という相当額の安定した収入を得ており……。本件各業務は、B基地の仕事のないときに行っているものにすぎない……。本件各業務は、事業としての社会的地位が客観的に認められるものであるということもできない」と述べ、本件各業務に係る所得は、事業所得には該当せず、雑所得に該当すると判断した。

同判決は、最高裁昭和56年判決の見解を前提として、独立性、営利性、有償性の観点と、事業としての社会的地位が客観的に認められるかという観点から、事業所得該当性を否定したものである。

3 先物取引に係る雑所得の課税の特例

(1) 特例の概要

居住者等が、一定の先物取引の差金等決済をした場合には、その先物取引に係る事業所得の

(19) 税資266号順号12791。

金額、譲渡所得の金額及び雑所得の金額の合計額（「先物取引に係る雑所得等の金額」）については、他の所得と区分して、所得税 15%（他に地方税 5%）の税率による申告分離課税となる（租税特別措置法 41 条の 14）。

これは、一定の先物取引の差金等決済による所得を立法によって雑所得としたものである。

（２）適用対象となる先物取引の差金等決済の範囲

- ① 平成 13 年 4 月 1 日以後の一定の商品先物取引の決済
- ② 平成 16 年 1 月 1 日以後の一定の金融商品先物取引等の決済
- ③ 平成 22 年 1 月 1 日以後のカバードワラントの差金等決済

（３）先物取引に係る雑所得等の金額の計算上、損失が生じた場合

「先物取引に係る雑所得等の金額」の計算上生じた損失の金額は、他の「先物取引に係る雑所得等の金額」との損益の通算は可能であるが、先物取引に係る雑所得等以外の所得の金額との損益通算はできない。

IV 令和 4 年所得税基本通達改正

1 雑所得に関する所得税基本通達 35-2 の改正

国税庁は、令和 4 年 8 月 1 日、雑所得の範囲に関する所得税基本通達 35-1、35-2 の改正案を示して意見募集手続き（パブリックコメント）を行った⁽²⁰⁾。

その所得税基本通達 35-2 の改正案では、（注）として「事業所得と業務に係る雑所得の判定は、その所得を得るための活動が、社会通念上事業と称するに至る程度で行っているかどうかで判定するのであるが、その所得がその者の主たる所得でなく、かつ、その所得に係る収入金額が 300 万円を超えない場合には、特に反証のない限り、業務に係る雑所得と取り扱って差し支えない。」となっていた。

それに対して多数の意見が寄せられ、国税庁は、令和 4 年 10 月 7 日付けで修正した改正通達を公表した。

改正後の所得税基本通達 35-2（以下、改正後通達ともいう。）の（注）は、「事業所得と認められるかどうかは、その所得を得るための活動が、社会通念上事業と称するに至る程度で行っているかどうかで判定する。なお、その所得に係る取引を記録した帳簿書類の保存がない場合（その所得に係る収入金額が 300 万円を超え、かつ、事業所得と認められる事実がある場合を除く。）には、業務に係る雑所得（資産（山林を除く。）の譲渡から生ずる所得については、譲渡所得又はその他雑所得）に該当することに留意する。」である。

(20) 週刊税務通信 3715 号（令和 4 年 8 月 8 日）5 頁。

所得税

国税庁は、同時に、「雑所得の範囲の取扱いに関する所得税基本通達の解説」を公表した。

同解説は、改正後通達の（注）の前段について、最高裁昭和 56 年判決の事業所得の意義に関する判示を記載したうえ、東京地裁昭和 48 年 7 月 18 日判決⁽²¹⁾の「いわゆる事業にあたるかどうかは、結局、一般社会通念によって決めるほかないが、これを決めるにあたっては営利性・有償性の有無、継続性・反復性の有無、自己の危険と計算における企画遂行性の有無、その取引に費した精神的あるいは肉体的労力の程度、人的・物的設備の有無、その取引の目的、その者の職歴・社会的地位・生活状況などの諸点が検討されるべきである」という判示を記載し、「したがって、その所得を得るための活動が事業に該当するかどうかについて、社会通念によって判定する場合には、上記判決に示された諸点を総合勘案して判定することとなります。」と述べている。

また、同解説は、改正後通達の（注）の後段について、次の表を参考として示して解説している。

（参考）事業所得と業務に係る雑所得等の区分（イメージ）

収入金額	記帳・帳簿書類の保存あり	記帳・帳簿書類の保存なし
300 万円超	概ね事業所得（注）	概ね業務にかかる雑所得
300 万円以下		業務に係る雑所得 ※資産の譲渡は譲渡所得・その他雑所得

（注）次のような場合には、事業と認められるかどうかを個別に判断することとなります。

- ① その所得の収入金額が僅少と認められる場合
- ② その所得を得る活動に営利性が認められない場合

2 雑所得を生ずべき業務に係る所得に関する令和 2 年度税制改正

雑所得を生ずべき業務に係る所得について、令和 2 年度税制改正で以下の改正がなされた⁽²²⁾。この改正が、所得税基本通達 35-2 の上記改正に影響したと考えられる。

この改正の内容は、次の 3 点である。これらは、令和 4 年分以後の所得税について適用された。

① 雑所得を生ずべき小規模な業務を行う者の収入及び費用の帰属時期の特例（いわゆる現金主義の特例）

雑所得を生ずべき業務を行う居住者でその年の前々年分の雑所得を生ずべき業務に係る収入金額が 300 万円以下であるものの、その年分の雑所得を生ずべき業務に係る雑所得の金額の計算上総収入金額及び必要経費に算入すべき金額は、その業務につきその年において収入した金額及び支出した費用の額とすることができることとされた（所得税法 67 条 2 項）。

② 雑所得を生ずべき業務に係る雑所得を有する者に係る収支内訳書の確定申告書への添付

(21) 税資 70 号 637 頁の裁判例であると思われる。

(22) 財務省主税局総務課課長補佐ほか『令和 2 年版 改正税法のすべて』127 頁以下。

義務

その年において雑所得を生ずべき業務を行う居住者でその年の前々年分のその業務に係る収入金額が1,000万円を超えるものが、確定申告書を提出する場合には、雑所得を生ずべき業務に係る収支内訳書を確定申告書に添付しなければならないこととされた（所得税法120条6項）。

③ 雑所得を生ずべき業務に係る雑所得を有する者の現金預金取引等関係書類の保存義務

その年において雑所得を生ずべき業務を行う居住者等で、前々年分の雑所得を生ずべき業務に係る収入金額が300万円を超えるものは、雑所得を生ずべき業務に係るその年の取引のうち総収入金額及び必要経費に関する事項を記載した現金預金取引等関係書類を保存しなければならないこととされた（所得税法232条2項）。居住者等は、現金預金取引等関係書類を整理し、その作成又は受領の日の属する年の翌年3月15日の翌日から5年間、これを住所地・居所地又は雑所得を生ずべき業務を行う場所等に保存しなければならないこととされた（所得税法施行規則102条8項）。

3 改正後の所得税基本通達 35-2 の疑問点

（1）改正後通達の実務上の重要性

今回の所得税基本通達の改正を通知する通達は、国税庁長官から各国税局長等にあてたものであり、納税者を直接拘束するものではない。しかし、納税者や納税者の依頼を受けた税理士等は、この通達を無視することはできず、この通達を参考にしながら日常的な業務や確定申告等に関する業務を行うと考えられ、実務的には、納税者・税理士等にとっても重要な意味を有する。

（2）改正後通達の（注）の前段について

上記解説が、事業所得への該当性について、事業所得の意義について判示した最高裁昭和56年判決に言及したことは当然である。納税者と課税庁の間で事業所得該当性について争いが生じた場合は、最終的には裁判所が判断することになり、しかも、裁判所における最終的な法律解釈を示すのが最高裁判所の役割だからである。

しかし、上記解説が、下級審裁判例の中で東京地裁昭和48年7月18日判決（以下、東京地裁昭和48年判決という。）のみに言及したことには疑問がある。前述したとおり、下級審裁判例も事業所得該当性について様々な見解を示しており、東京地裁昭和48年判決のみが参考になるわけではない。

また、最高裁昭和56年判決は、それ以前の様々な下級審裁判例を踏まえて、事業所得への該当性に関する最高裁としての法律解釈を示したものであるから、最高裁昭和56年判決に加えて参考にするべきであるのは、むしろ、同最高裁判決を踏まえて具体的事案について判断し

た、最高裁昭和 56 年判決以降の下級審裁判例であろうと考えられる。

(3) 改正後通達の(注)の後段について

第一の疑問は、300 万円で取扱いを区分することに合理性があるか否かである。300 万円で区分した理由について、上記解説は、「本通達の「収入金額 300 万円」については、上記の改正において、収入金額 300 万円以下の小規模な業務を行う方について、取引に関する書類の保存を求めないこととされたことを踏まえたものです」と説明している。この説明は、上述した令和 2 年度税制改正において、前々年分の雑所得を生ずべき業務に係る収入金額が 300 万円を超えるものに限定して現金預金取引等関係書類の保存義務を課したことを理由に挙げている。しかし、そうであるからといって、300 万円の区分が当然に根拠づけられるものではない。

最高裁昭和 56 年判決が示した事業所得の定義から考えると、300 万円で取扱いを区分する根拠はない。

第二の疑問は、「取引を記録した帳簿書類の保存」の有無によって事業所得への該当性を左右することが適切かどうかである。最高裁昭和 56 年判決が示した事業所得の定義によれば、「取引を記録した帳簿書類の保存」の有無は、事業所得への該当性を検討するうえで一要素にはなり得るが、その有無によって事業所得該当性を直ちに左右するとは考えられない⁽²³⁾。

しかし、個人事業者は、白色申告者であっても、所得税法 232 条 1 項により、その年の取引のうち、総収入金額及び必要経費に関する事項を「簡易な方法」により記録し、その帳簿を保存しなければならない。そうすると、個人がある収入を事業所得であるとして確定申告を行う場合には、その収入及びその収入についての必要経費に関する事項を記帳し、その帳簿を保存する義務があるから、「記帳・帳簿の保存あり」の場合は、概ね事業所得とする取扱いは通常の個人事業者にとっては不都合なものではない。

改正後通達による、事業所得と業務に係る雑所得等の区分において、「収入金額 300 万円」と「取引を記録した帳簿書類の保存」の有無によって区分して取り扱うことは、課税庁の実務上の便宜はあると思われるが⁽²⁴⁾、最高裁昭和 56 年判決が示した事業所得の定義を前提とすると、その定義に必ずしも合致するものではない。

他方、納税者・税理士等にとって、「記帳・帳簿書類の保存あり」であれば「概ね事業所得」と区分されたことは、実務上判断しやすくなった面があると考えられる。しかし、この点については、上記解説で、「(注) 次のような場合には、事業と認められるかどうかを個別に判断することとなります。①その所得の収入金額が僅少と認められる場合 ②その所得を得る活動に

(23) 渡辺徹也「デジタル社会における副業および就業形態の変化と所得課税—ギグワーカー、テレワーク、ジョブ型雇用—」税務事例研究 192 号 (2023 年) 36 頁は、「記帳・帳簿書類の保存を理由として、所得分類を事業所得に決定する方法には違和感がある」と述べている。

(24) 渡辺・前掲注 (23) 37 頁は、「現実には調査や更正処分にかかるコストとの関係で、すべてのスキームに対処できない……ということが考えられる」と述べている。

営利性が認められない場合」という注が付されている。

したがって、納税者・税理士等としては、「記帳・帳簿書類の保存あり」であっても、課税庁から、収入額が僅少でないか、営利性が認められるかというチェックがなされることを念頭に置かざるを得ない。

上記解説は、僅少性と営利性について、「例えば、その所得の収入金額が、例年、300万円以下で主たる収入に対する割合が10%未満の場合は、「僅少と認められる場合」に該当すると考えられます。※「例年」とは、概ね3年程度の期間をいいます。」「その所得が例年赤字で、かつ、赤字を解消するための取組を実施していない場合は、「営利性が認められない場合」に該当すると考えられます」と説明しており（下線筆者）、実務的にはこれらの点が争いになる可能性が高いと思われる。

V 事例について

1 事例1について

会社に勤務しつつ、平日の夜間や土日等を利用して、インターネットを利用した物品販売を副業として行っている例は少なくないようである。近年は、副業を許可制等で認容する企業も次第に増加してきている。事例1のAさんは、会社が副業許可制度を実施してすぐに、副業許可申請書を提出して、会社から副業の許可を得て副業を行ってきたものである。

事例1を、まず、改正後の所得税基本通達35-2に照らして検討する。

Aさんは副業の収入と必要経費について、表計算ソフトで記録し、印刷して保存しているということである。表計算ソフトによる記録であっても、実質的に帳簿書類として必要な内容を記録し、印刷して保存しているのであれば、記帳し、帳簿書類を保存している場合に該当すると考えられる。しかし、Aさんの副業による収入は、令和元年から令和3年までは、年収30万円から50万円くらいで黒字であり、令和4年は年収50万円で10万円の赤字ということであるから、年収300万円以下に該当し、主たる収入に対して10%未満の年と10%以上の年が混在している。したがって、改正後通達の下では、個別判断の対象になるであろうと思われる。しかし、Aさんは、公表されている解説の「僅少と認められる場合」の例示には当たらない場合である。

次に、最高裁昭和56年判決の判断基準に照らして検討する。

Aさんは、会社に社員として勤務しているが、平成30年半ばころから平日の夜間や土日等を利用して、インターネットを利用した物品販売を副業として行っていること、Aさんは、会社が副業許可制度を実施してすぐに副業許可申請書を提出して副業の許可を得たこと、副業による収入は令和元年から令和3年までは年収30万円から50万円くらいで、いずれも黒字であったこと、Aさんは、税務署に青色申告承認申請書を提出し、副業収入について事業所得とし

所得税

て継続的に確定申告をしてきたこと、副業の収入と必要経費について当初から表計算ソフトで記録し、印刷して保存していること、副業による損失を給与所得と損益通算することを意図したものととは考えられないことなどの事情を考慮すると、Aさんの副業については、最高裁昭和56年判決にいう独立性、営利性、有償性があり、反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務であると考えられ、事業所得に該当すると考えられる。

よって、Aさんは副業による所得を事業所得として申告しても認められると考えられる。

2 事例2について

所属する弁護士事務所や弁護士法人から給与を得ている勤務弁護士等は、その他に、所属事務所以外の依頼者からの弁護士報酬や国選弁護報酬を得る場合がある。それらの報酬は、通常は事業所得として申告していることが多いと思われる。また、勤務弁護士の弁護士会費を所属事務所が支払う場合と勤務弁護士が自分で支払う場合があり、勤務弁護士が自分で支払う場合は、経費が比較的多額になると思われる。所属事務所から給与を得ている勤務弁護士が、弁護士会費を自分で負担している場合は、事業所得について赤字になった年は給与所得と損益通算している例もあると思われる。

事例2について、まず、改正後の所得税基本通達35-2に照らして検討する。

P弁護士は、複式簿記による経理帳簿を作成し、印刷して保存しているから、通達によれば、「概ね事業所得」に該当する。また、P弁護士は、令和元年と令和3年は黒字であったから、例年赤字ではなく、営利性は認められると考えられる。しかし、給与以外の収入は300万円以下であり、給与の10%に達した年と、達しなかった年があるから、「僅少」と認められるか否かは微妙であり、個別判断の対象になるであろうと考えられる。しかし、P弁護士は、公表されている解説の「僅少と認められる場合」の例示には当たらない場合である。

次に、最高裁昭和56年判決の判断基準に照らして検討する。

P弁護士は、事務所からの給与以外に、国選弁護の受任による報酬や、事務所の上承のもとに受任した個人事件による報酬があること、P弁護士は、経理ソフトを使用して複式簿記による経理帳簿を作成し、印刷して保存していること、P弁護士の給与以外の収入は、令和元年は60万円黒字、令和2年は30万円黒字、令和3年は50万円黒字、令和4年は40万円黒字、令和5年は20万円赤字であったこと、給与以外の損失を給与所得と損益通算することを意図したものととは考えられないことなどの事情を考慮すると、P弁護士の給与以外の収入を得ている業務は、最高裁昭和56年判決にいう独立性、営利性、有償性があり、反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務であると考えられ、事業所得に該当すると考えられる。

よって、P弁護士は給与以外の報酬を事業所得として、給与所得と損益通算して申告しても認められると考えられる。

意思能力を欠く者に対する固定資産税の課税処分

駒澤大学教授 平川 英子

事 例

Aは、数年前から、高齢になるにつれ、食事をしたことを忘れる、日常的な買い物に行けないといった状態にしばしば陥るようになっていた。Aには子どもBがいるが、遠方に居住しており、また新型コロナウイルスのパンデミック以降は、盆暮れに電話で少し会話する程度で、実際に会う機会がなく3年が経過していた。Aの近隣には、親戚のCが住んでおり、Aの日常生活の世話はもっぱらCが行っていた。令和3年1月に至り、Aの認知症の症状が重くなり日常生活に大きな支障が出るようになったことから、CはBに相談のうえ、いったんAを病院に入院させた。その後、同年4月にAは特別養護老人ホームに入所することとなった。

Aは、入院・入所までは、自己所有の土地・建物（以下、「本件不動産」という）に居住していた。Aは本件不動産の所有者として登記されている。Aは本件不動産の固定資産税を甲銀行の普通預金口座（以下、「甲口座」という）から口座振替により納付していた。甲口座は、固定資産税の支払いのほか、水道光熱費等の支払口座としても利用されていた。Aの収入は年金収入のみであり、年金の振込口座としては乙銀行の普通預金口座（以下、「乙口座」という）が利用されていた。健常であった頃は、Aは定期的に乙口座から甲口座に資金を移していたが、令和元年からは認知症の症状が出始めていたため、資金の移動はされていなかった。もっとも、甲口座には、多少の預金もあったことから、入金がなくてもしばらくは問題がなかった。令和3年5月以降、水道光熱費のうち、ガス料金の引き落としはなくなったが、電気料金と水道料金についてはほぼ基本料金に相当する金額が毎月引き落とされていた（Cが時折空き家の管理のため電気と水道を利用していた）。

Aに対しては、毎年4月20日頃に固定資産税の課税通知書が送付されていた。Aは課税通知書が送られてくると、甲口座に固定資産税全期分相当の金額を入金するようにして

いたが、認知症の症状があらわれた令和元年からは、課税通知書の封をあけることもなく、放置していた。たまった郵便物はときどきCが確認して、重要そうなものは開封していたが、課税通知書については、口座振替にしていることを知っていたこともあり、Bの方で管理しているだろうと思ひ、とくに何もしなかった。

令和4年5月、甲口座の預金残高がなくなったため、令和4年度第1期分の固定資産税の納付が行われなかった。同様に、第2期分についても納付がなかったことから、同年8月に、市の徴収課職員DがA宅に電話をかけたところ、電話は不通となっていた。そこで、DはA宅に赴き、呼び鈴をならしたが人の気配はしなかった。Dは日を改めて、何度か訪問したがいつも誰もいないようであった。そこで、通りかかった近隣住民に話を聞いたところ、「Aはどこかに入院していて、しばらく前から本件不動産には住んでいない」、「ときどき親戚が空き家の管理をしているようだ」という情報を得た。

Dは、その後の調査により、Aには年金が振り込まれている乙口座があることを発見した。そこで、令和4年度第1期分から第3期分についての固定資産税の徴収のため、滞納処分を行うこととし、令和5年1月20日付けで、Aの住民票上の住所とされている本件不動産宛てに督促状を送付した。しかしながら、同年1月30日を過ぎても、固定資産税の納付がなかったことから、同年2月10日付けでAの乙口座の預金債権に対する差押処分が行われ、差押財産から取り立てられた滞納税額等相当金額が充当された。

設問1

令和5年5月、実家の整理のために本件不動産を訪れたBは、たまった郵便物の中に、固定資産税の課税通知書や督促状、配当計算書を見つけた。Bが課税通知書を見たところ、Bの自宅の固定資産税よりもかなり高かったため不審に思い、友人の税理士に相談したところ、Aの本件不動産について住宅用地の特例が適用されていなかったことが判明した。国家賠償請求という方法もありうるが、差し当たり、令和元年分から令和5年分については、次のような不当利得返還請求が可能であろうか。すなわち、認知症の症状の出始めた令和元年、遅くともAの入院した令和3年の時点では、Aは意思能力を欠いていたため、令和元年（遅くとも令和3年）以降に行われたAに対する固定資産税の賦課決定処分は無効であるとして、納付税額相当分の不当利得の返還を求めることができるだろうか。

設問2

不動産の所有者たる納税義務者が意思能力を欠く場合、市が適法に固定資産税を賦課徴収するためには、どのような手続を経る必要があるだろうか。

I はじめに

所有者不明土地問題や死亡者課税問題にみるように、固定資産税の現場には多くの問題が潜んでいるように思われる。固定資産税は、不動産の登記簿上の所有者に対して、賦課決定により課される。例えば、死亡者課税は、不動産の所有者が死亡しても、登記簿は元の所有者のままとなっているために生じた問題といえよう⁽¹⁾。死亡者に対する課税処分は無効であるが、その者の固定資産税を誰かが払ってさえいれば問題は顕在化しない。本稿で検討する、意思能力を欠く者に対する課税処分についても、納税義務者本人が意思能力を欠いていても、何らかの方法であるいは、本人ではなくても誰かが払ってさえいれば滞納になることもなく、多くの場合、課税庁としても「納税義務者が意思能力を欠く状態にあること」に気づかないまま、毎年課税処分が繰り返されることになるだろう。

超高齢社会の今日、不動産を所有する高齢者の中には、認知症などにより意思能力を欠く状態にある者も相当数存在するものと思われる⁽²⁾。しかしながら、そうした場合において、必ずしも成年後見制度が利用されているとも限らない⁽³⁾。一方で、固定資産税の誤課税をめぐる国家賠償訴訟が示すように、課税処分が誤っていることも珍しくない。納税義務者が課税の誤りに気づけば、行政争訟などの適切な手段を講じることが可能だが、納税義務者が意思能力を欠くような状態では、本人自ら適切な行動をとることは期待できない。また、課税処分に誤りが

(1) 2024年4月1日施行の改正不動産登記法により、相続により不動産を取得した相続人は、相続により所有権を取得したことを知った日から3年以内に相続登記の申請をしなければならず（同法76条の2第1項）、また、遺産分割協議の成立により、不動産を取得した相続人は、遺産分割協議が成立した日から3年以内に、その内容を踏まえた登記の申請をしなければならないこととされた（同条2項）。正当な理由なく申請しなかった場合、10万円以下の過料が科される（同法164条1項）。

なお、改正不動産登記法は、相続人申告登記という制度を新設している（同法76条の3）。これは、登記簿上の所有者について相続が開始したこと及び自らがその相続人であることを申し出る制度である。この申出を上で述べた相続登記申請の期間内に行うことで、相続登記の申請義務を履行したものとみなされる（同条2項）。

この改正による相続登記申請義務は、改正法施行日前に相続が発生していた場合についても適用される。そのため、相続による所有権の取得を知った日が施行日の前である場合は、改正不動産登記法の施行日から3年以内に相続登記の申請をしなければならない（民法等の一部を改正する法律（令和3年法律第24号）5条6項）。

(2) 行政法上の不利益処分の局面について同様の問題を論じる文献として、北村喜宣「不利益処分の相手方―『意思能力に欠ける者』の行政法関係」小賀野晶一編『地域生活の支援と公私協働の社会システム』（勁草書房、2022年）127頁、同「不利益処分の名あて人としての『意思能力に欠ける者』（一）―行政手続法の一断面」自治研究99巻6号17頁（2023年）がある。本稿は、これらと問題意識を共通にするものであり、同論者のいう「成年後見制度の適用がある状態とない状態の両極端の間に、不利益処分を前提とした法的仕組み」の構築の必要性（前書139頁）に賛同する。

(3) 成年後見人が選任されている場合については、北村[2022]・前掲注(2)132頁及び北村[2023]・前掲注(2)23頁以下を参照。

なかったとしても、適切に納税義務を果たすためには意思能力があることが必要であり、また、意思能力を欠く相手方に対し課税庁が漫然と課税処分を行うことにもやはり問題があるように思われる。

II 意思能力と納税義務

納税義務は、一般に、法律の定める課税要件の充足によって成立する。固定資産税であれば「賦課期日」の到来の時に、相続税であれば、「相続又は遺贈による財産の取得の時」(国税通則法15条2項4号)に納税義務が成立する。ただし、この時点における納税義務の内容は確定しておらず、抽象的なものであるという意味で、「抽象的納税義務」と呼ばれる。このような抽象的納税義務は、具体的にいつまでにいくらを納付すべきかを確定する、税額確定手続を経ることによって具体的納税義務となる。そして、納税者はこうして確定された内容に基づいて、納税義務の履行として税額を納付し、また、国はその履行を請求することができる。

税額確定の方式には、自動確定の租税を除くと、納税者の納税申告によって税額を確定することを原則とする申告納税方式と、課税庁の処分によって税額を確定する賦課課税方式がある。抽象的納税義務は法律の定める時に成立するから、その成立の段階においては、納税者の精神作用は問題とならない。しかし、申告納税方式の租税にあつては、原則として納税者の申告によって具体的納税義務が確定することから、「申告」という意思表示が必要である⁽⁴⁾。また、賦課課税方式の租税にあつては、課税庁の課税処分によって具体的納税義務が確定するところ、当該処分の効力は相手方に到達することによって生ずることから、相手方の受領能力が問題となる⁽⁵⁾。

III 意思無能力者と法律行為

民法3条の2は、「法律行為の当事者が意思表示をした時に意思能力を有しなかったときは、その法律行為は、無効とする」と定める。当該条文は、平成29年民法改正により新設された。意思能力を有しない者(以下、「意思無能力者」という)がした法律行為は無効となることについては、従来の判例・学説上認められていたところであるが、民法を国民一般に分かりやすいものとする観点や、高齢化社会が進展する中で意思能力制度の重要性が高まっていることを受

(4) いかなる事実を課税要件とするかを法は厳格に定めており、税額の確定過程に私人の効果意思の要素を認める余地はないとする立場から、納税申告は、観念の通知(準法律行為的な行政法上の私人の行為)と分類される。新井隆一『行政法における私人の行為の理論[第2版]』(成文堂、1980年)91頁参照。

(5) 行政法関係における私人の行為について、首藤重幸「行政法における私人の行為」首藤重幸・平川英子編『行政法総論』(成文堂、2022年)381頁以下を参照。

けて明文化されたものである⁽⁶⁾。

意思無能力者がした法律行為が無効とされる理由について、二通りの説明がある⁽⁷⁾。一つは、「意思の不存在のため無効」とする説明である。すなわち、「意思表示とそれに基づく法律行為は、私的自治を実現するための手段」であり、「意思表示は、表意者に法律効果の発生を求める意思があるからこそ効力を認められる。そのため、外形上意思表示はされたが、表意者がその意思表示に対応する意思を有しなかった場合には（この場合を、意思の不存在という）、意思表示は原則として無効である。そして、意思能力を有しない者は自己の行為の意味を理解していないから、意思表示に対応する意思を有していたとはいえない。このため、その表示は効力発生基礎を欠いており、権利義務の発生原因と認められない⁽⁸⁾」、とするものである。もう一つは、意思無能力者という「弱者保護」という政策的判断から、その法律行為を無効とする、というものである。

次に、意思無能力者に対する法律行為について、民法は、「意思表示の相手方がその意思表示を受けた時に意思能力を有しなかったとき又は未成年者若しくは成年被後見人であったときは、その意思表示をもってその相手方に対抗することができない」（民法98条の2第1項本文）と定める。意思表示は、到達により効力を生ずるのが原則であるところ、それは意思表示の到達によって、相手方が意思表示を知り、適切な行動をとることが可能になるからである。そして、その前提には、相手方が意思表示の内容を理解し、自己に不利益が生じないよう行動しうることがある⁽⁹⁾。民法98条の2の趣旨は、意思無能力者、未成年者又は成年被後見人を、意思表示の受領能力を欠く者として、とくに保護することにある⁽¹⁰⁾。同条により、意思表示をその通知の到達の時から相手方に対抗するためには、未成年者又は成年被後見人を相手方とする意思表示については、その法定代理人に対し、未成年者や成年被後見人のためであることを示して（同法99条2項）すべきこととなる。他方、相手方が意思能力を有しない場合に、その相手方に代理人がないときは、意思表示をその通知の到達時から対抗可能にする方法はないとされる⁽¹¹⁾。

IV 意思無能力者の申告義務

意思無能力者の申告義務に関して言及される判例として、最判平成18年7月14日判時

(6) 法務省民事局「民法（債権関係）の改正に関する説明資料—主な改正事項—」34頁参照。

(7) 以下の記述部分も、佐久間毅『民法の基礎1総則【第5版】』（有斐閣、2020年）82頁を参照。

(8) 佐久間・前掲注（7）82頁。

(9) 佐久間・前掲注（7）68頁。

(10) 佐久間・前掲注（7）68頁。

(11) 佐久間・前掲注（7）68頁。

資産税

1946号45頁が挙げられる⁽¹²⁾。この事案は、次のようなものである。Aが死亡し、相続が開始した。Aの相続人は、配偶者であるB、AとBの子であるC及びDら（Bと子ら11人）である。BはA死亡の当時、意思無能力者であった。Aの相続人らは、遺産分割協議を行ったが、協議の成立に至らなかった。Cは、法定申告期限内に、Aの遺産相続に係る自らの相続税の申告をするとともに、Bに代わり、Bの相続税について申告を行い、B名義で借り入れた金員をもって、Bに代わり相続税を納付した。その後、Bが死亡し、その相続人は上記Bの子ら11名であった。さらに、Cが死亡し、Cの相続人であるXがCの本件納付に係る債権を相続した。Xは、Dらに対して、主位的に民法650条1項所定の委任契約に基づく費用償還請求として、予備的に同法702条1項所定の事務管理に基づく費用償還請求として、Cが納付した相続税の各11分の1に相当する金員の支払いを求めた。当該事案において、事務管理に基づく費用償還請求権の成立要件の一つである「本人の意思又は利益に反することが明らかでないこと」の判断の前提として、意思無能力者であったAの相続税の申告書の提出義務の有無が問題となった。

原審は、主位的請求を棄却するとともに、予備的請求について、次のように判断して、これを棄却した。①相続税法27条1項によれば、相続税の申告書の提出義務は、自己のために相続が開始したことを知った日に発生するところ、相続税法基本通達27-4によれば、意思無能力者については、後見人が選任された日から申告書の提出義務が生じるものと解されるから、A死亡の頃には意思無能力であり、後見人が選任されることもなかったBには、申告書の提出義務は発生していなかった。そして、②相続税法35条2項1号は、意思無能力者には適用されないと解されるから、Aが死亡した日の翌日から6か月後の日の経過後に、Bの相続税の申告書が提出されないままであったとしても、税務署長が同号に基づいて税額を決定することはなかった。そうすると、本件申告は、Bの利益にかなうものであったと認めることはできず、かえってBに納税義務を生じさせるという不利益なものであったと認められるから、Xは本件納付について事務管理に基づく費用償還請求をすることはできない。

これに対し、最高裁は、次のように判示し、税務署長が税額を決定することがないことを前

(12) 評釈として、佐藤孝一・判批・月刊税務事例49巻6号17頁（2017年）がある。意思無能力者の申告義務について論じたものとして、高野幸大「意思無能力者のためにした相続税の申告等の効力に係る若干の考察」税務事例研究101号49頁（2008年）、同「制限行為能力者と税務行政」日税研論集72号19頁（2017年）、同「制限行為能力者の納税義務履行行為に関する若干の考察—租税法における私人の行為に係る基礎的考察—」早稲田法学95巻3号495頁（2020年）、首藤重幸「制限能力者と相続税」税務事例研究131号69頁（2013年）、福田智子「意思無能力者における納税義務」大学院研究年報法学研究科篇〔中央大学〕46号131頁（2017年）、古賀敬作「成年後見制度の深化と課税上の諸問題—意思無能力者の申告・納付の義務—」大阪経大論集70巻4号1頁（2019年）がある。意思無能力者の相続手続及び相続税申告の実務として、山田俊一「意思無能力者の相続税申告」税理60巻12号162頁（2017年）及び同「意思無能力者の相続の手続と租税の申告」税理62巻15号184頁（2019年）がある。

提とする原審の判断には誤りがあるとして、予備的請求に関する部分を破棄し、原審に差し戻した。

①「相続税法 27 条 1 項は、相続又は遺贈により財産を取得した者について、納付すべき相続税額があるときに相続税の申告書の提出義務が発生することを前提として、その申告書の提出期限を『その相続の開始があったことを知った日の翌日から 6 月以内』と定めているものと解するのが相当である。上記の『その相続の開始があったことを知った日』とは、自己のために相続の開始があったことを知った日を意味し、意思無能力者については、法定代理人がその相続の開始のあったことを知った日がこれに当たり、相続開始の時に法定代理人がないときは後見人の選任された日がこれに当たると解すべきであるが（相続税法基本通達 27-4 (7) 参照）、意思無能力者であっても、納付すべき相続税額がある以上、法定代理人又は後見人の有無にかかわらず、申告書の提出義務は発生しているというべきであって、法定代理人又は後見人がないときは、その期限が到来しないというにすぎない。」

②「また、相続税法 35 条 2 項 1 号は、同法 27 条 1 項又は 2 項に規定する事由に該当する場合において、当該相続の被相続人が死亡した日の翌日から 6 か月を経過したときは、税務署長はその申告書の提出期限前でも相続税額の決定をすることができる旨を定めている。これは、相続税の申告書の提出期限が上記のとおり相続人等の認識に基づいて定まり、税務署長がこれを知ることは容易でないにもかかわらず、上記提出期限の翌日から更正、決定等の期間制限……や徴収権の消滅時効……に係る期間が起算されることを考慮し、税の適正な徴収という観点から、国税通則法 25 条の特則として設けられたものである。このことに照らせば、相続税法 35 条 2 項 1 号は、申告書の提出期限とかわりなく、被相続人が死亡した日の翌日から 6 か月を経過すれば税務署長は相続税額の決定をすることができる旨を定めたものと解すべきであり、同号は、意思無能力者に対しても適用されるというべきである。」

以上の判示は、意思無能力者であっても納付税額がある以上、申告義務は発生すること、相続税法 35 条 2 項 1 号は意思無能力者に対しても適用されることを明らかにした。もっとも、当該判決は意思無能力者に対する課税処分がありうることを述べるのみであるから、意思無能力者に対する課税処分の効力や、どのような手続により処分をなすべきかについては別途検討する必要がある。

V 意思無能力者に対する課税処分

処分の効力の発生時期について、行政庁の処分は、特段の規定のない限り、意思表示の一般的法理に従い、その意思表示が相手方に到達した時に効力を生ずる（最判昭和 29 年 8 月 24 日刑集 8 卷 8 号 1372 頁）と解されている。

処分の相手方に到達させる方法として、国税の更正・決定は、更正通知書又は決定通知書の送達によって行うこととし（国税通則法 28 条 1 項）、国税に関する法律の規定に基づいて税務署長等が発する書類について、郵便若しくは信書便による送達又は交付送達により、その送達を受けるべき者の住所又は居所に送達することを規定する（同法 12 条）。送達の場所について、通達によれば、「送達を受けるべき者が制限行為能力者である場合においても、その者の住所等に書類を送達するものとする。ただし、その者の法定代理人（民法第 25 条、第 818 条、第 843 条、第 952 条等参照。）が明らかな場合には、その法定代理人の住所等に書類を送達するものとする」（国税通則法基本通達第 12 条関係 3）としている。

このように課税実務では、送達の相手方が制限行為能力者であっても、その者の住所等に書類を送達するとしているが、このような送達をもって、処分が相手方に到達したといえるのかには疑問がある。すなわち、「『決定』処分の通知書（決定通知書）が、郵便または信書便により配達をされ、あるいは、税務職員により交付をされまたは差置かれ、納税義務者とされる者（その決定通知書の名宛人）が、現実に、実際に、その決定通知書を手に入ることがあったとしても、その納税義務者とされる者に、その内容を了知する（理解する）能力（その『決定』処分の『受領能力』）がないならば、その決定通知書（その内容）が到達したことにはならないし、その効力が生ずるということにはならない⁽¹³⁾」のではないだろうか。

さて、意思無能力者が受領能力をも欠くかについては、検討の余地がある。意思表示の受領能力とは他人の意思表示の内容を理解しうる能力で、自ら意思を決定して発表する能力よりも程度が低いとされる⁽¹⁴⁾。そうすると、「納税申告についての意思能力なき者が必ずしも決定の受領についての意思能力なき者であるとは限らない⁽¹⁵⁾」ともいえそうである⁽¹⁶⁾。

改正後の民法 98 条の 2 は、前述の通り、意思無能力者について法律行為の受領能力が認められないことを定めている。これは、民法 3 条の 2 の新設、すなわち意思無能力者の法律行為の無効が明文化されたことを受け、相手方が意思能力を欠いていた場合にも、その意思表示を相手方に対抗できないことを明文化したものである。この点を踏まえるならば、課税処分を受けた時点において、相手方が意思無能力者であった場合、当該相手方には課税処分の受領能力はなく、課税庁は相手方への処分の到達を主張することができず、処分の効力は発生しないも

(13) 新井隆一「意思無能力者の納税義務」税研 139 号 18-19 頁（2008 年）参照。

(14) 福田・前掲注（12）139 頁参照。

(15) 新井は、「納税申告をなすについての意思能力と決定を受領するについての意思能力とは、通常、同一人については、後者の保有の可能性が前者の保有の可能性よりも大であろうし、納税申告についての意思能力なき者が必ずしも決定の受領についての意思能力なき者であるとは限らないし、行政法学は、行政行為の受領能力を極めて広義に解している」と述べる。新井・前掲注（4）44-45 頁参照。

(16) 高野は、こうした理解を踏まえて、意思無能力者の処分の受領能力は必ずしも否定されることにはならないと解されるが、受領能力の有無の判断は慎重に行われるべきである、としている。高野 [2008]・前掲注（12）67-68 頁を参照。

のと考えられる⁽¹⁷⁾。

VI 意思無能力者に対する処分が問題となった事例

(1) 前橋地判平成 30 年 2 月 28 日判自 438 号 46 頁

【事案の概要】

本件は、Xが滞納していた固定資産税の徴収のために、前橋市長がX名義の預金債権を差し押さえたこと（以下、「本件差押処分」という）は、差押禁止債権を差し押さえたものであり違法であるとして、その取消を求めるとともに、前橋市長が取り立てた2000円は不当利得であるとしてその返還を求めた事案である（ほかに国家賠償請求もされている）。

Xは、平成27年11月20日、成年後見開始の審判を受け、Xの娘であるAが成年後見人に選任され、同年12月9日にその旨の登記がなされた。

Xは、平成28年4月15日当時、平成27年度第3期の固定資産税1000円（同年9月30日納期限）及び第4期の固定資産税1000円（同年12月25日納期限）の合計2000円を滞納していた（以下、「本件滞納市税」という）。前橋市長は、第3期分の督促状を平成27年10月20日に、第4期分の督促状を平成28年1月15日に、Xの住民票上の住所に宛てて送付した上で、平成28年4月15日、本件滞納市税を徴収するため、滞納処分としてB信用金庫のX名義の普通預金口座に係る預金債権9万0081円のうち2000円の払戻請求権を差し押さえる旨の債権差押通知書をB信用金庫に送達し、本件差押処分を行った（同月14日時点での本件預金口座の残高は465円であったが、翌15日に国民厚生年金8万9616円が振り込まれていた）。

Xは、本件差押処分の違法性について、前橋市長がXの住民票上の住所に宛てて督促状を送った平成27年10月20日時点においてXは自己の財産の管理処分ができない心身の状況にあり、同年11月20日には後見開始の審判を受けているのであるから、Xには上記督促状を受領する能力はなく、Xが本件差押処分に当たり督促を受けたとはいえないと主張した（差押禁止財産に係る争点は割愛する）。

これに対し、市側は、国税通則法基本通達によれば、送達を受けるべき者が無能力者である場合においても、その者の住所等に書類を送達することとされ、その者の法定代理人が明らかでない場合には、その法定代理人の住所等に送達することとされていることから、Xの住民票上の住所に宛てた督促状の発送はXに対する送達として適法であると主張した（また、仮にXに対する督促状の送達が意思無能力者に対する送達であり無効であったとしても、Aは成年後見人に選任された後、市の担当者に対し固定資産税の減免措置等に関して相談しており、Xの住民

(17) 同旨、首藤・前掲注(12)80頁。

資産税

票上の住所に届いた郵便物を確認していると述べていることからすれば、Aは上記の督促状も受領したものと推認できると主張した)。

【裁判所の判断】

「市町村の徴税吏員が滞納処分を行うためには、滞納者が督促を受け、その督促状を発した日から起算して10日を経過した日までに、その督促に係る固定資産税に係る地方団体の徴収金を完納しなかったことを要し（地方税法373条1項1号）、同法20条1項は、地方団体の徴収金の賦課徴収に関する書類は、郵便若しくは信書便による送達又は交付送達により、その送達を受けるべき者の住所、居所、事務所又は事業所に送達するものとされているところ、ここという住所とは、民法22条と異なる意義と解すべき特段の事情はないから、各人の生活の本拠をいい、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である。」

本件では、以下のような事実認定を踏まえ、本件督促状を送付した時点において、Xは特別養護老人ホームに入所し、同所を生活の本拠としており、Xの住民票上の住所に居住していた実態はなく、この住民票上の住所をXの住所と認めることはできないとした。そして、Xの住民票上の住所への送達は、Xの住所に対する送達として有効とはいえず、前橋市長は、滞納者であるXが督促を受けたということができないにもかかわらず本件差押処分を行ったものであり、本件差押処分は有効な督促手続を欠く違法がある、とした。

- Xは、平成25年9月頃から介護老人保健施設に入所し、平成27年9月には認知症等により判断能力の程度が自己の財産を管理・処分することができない（後見開始相当）状態に至っている旨の診断を受け、特別養護老人ホームに入所したこと
- Xの住民票上の住所所在の建物は遅くとも平成19年11月頃には人の住んでいる気配がなかったこと
- 本件口座からは、遅くとも平成21年から平成24年まで毎月の電話料金と平成21年から平成26年まで電気料金の引き落としがされていたのみでほかに光熱費等の支払いがなされていた形跡がないこと

なお、本判決は、Xには督促状の受領能力がないから本件督促手続は違法であるとする主張に対して、前記の国税通則法基本通達を根拠に、督促状を発送した時点ではXの成年後見人は選任されていないため、Xの住民票上の住所に宛てた送達が違法であるとはいえない、として、原告の主張を退けている。

(2) 山形市行政不服審査会令和2年1月15日答申

本件の事実関係や経緯については、答申書に詳しい内容が記載されていない部分もあるが、

概要としては、認知症の母Aとその子X（審査請求人）に対する固定資産税の課税処分及び滞納処分の取り消しを求めたものである。

諮問を受けた山形市行政不服審査会は、Xに対する課税処分については（平成25年度から平成30年度の課税処分）、審査請求期間を徒過しているとして却下が相当であり、また滞納処分も適法に行われたとして、請求を棄却するのが相当であるとした。また、Aに対する課税処分についての審査請求については、Xには不服申立適格が認められないとして却下した一方で、Aに対する滞納処分については、XとAとの共有に係る不動産についてAの持分が差し押さえられたものであったことから、Xの不服申立適格を認め、Aに対する滞納処分の適法性について審理している。

本件審査会は、以下の事実から、Aについて、遅くとも平成25年8月以降、精神上的障害により事理を弁識する能力を欠いていた可能性が認められ、同人に、本件滞納処分に係る各種文書の送達を受領する能力（受領能力）があったかどうかについて、強い疑念を抱かざるをえないと述べる。

- ① Aは、平成25年8月に、アルツハイマー型認知症との診断を受けた。さらに同年10月に専門医師により健康診断書が作成され、それによれば平成21年か22年に認知症を発症したものと推定されている。
- ② 平成26年1月7日に、Aは特別養護老人ホームに入所し、住所移転がなされている。
- ③ 平成28年5月20日、Xから処分庁に対し、Aについての送付先届出書が出されており、その理由欄に「本人が特別養護施設入所中で言語等不明瞭且つ要介護e」との記載があった。
- ④ 平成30年2月28日、Aは要介護fの認定を受けた。

Aの受領能力に関し、審理員意見書では、「租税債権については、その目的の実現のため徴収手続が法定化されており（租税法律主義）、徴収権の行使においては、滞納処分の相手方である滞納者の法律行為能力の有無までは求められてはならず、相手方の意思能力の欠如（意思表示の受領能力等の欠如等）によって滞納処分自体が制限や影響を受けることもないと解されており、意思能力が欠如した者への滞納処分の禁止を規定した法令等もないことから、審査請求人の母に対する滞納処分が違法な処分であったということとはできない」として、Aの受領能力の有無を問題にする必要がないとされていた。

この点に関し、審査会は、「そもそも送達とは、その相手方に対して書類を交付あるいは送付してその内容を了知させることを目的とする制度であるから、相手方が文書内容を了知する能力を有することが前提となっていると解さざるをえない。そして地方税法が、前述のとおり、滞納者（納税者）に対しての納税通知書や督促状、差押書の送達を要求しているのであるから、同法は、当然に当該送達の相手方に受領能力を要求していると解すべきである。この点について

資産税

て、別段の定めがないことをもって、これを否定する根拠とする見解は、原則と例外を転倒させた議論であって、到底、是認できない」とする。

さらに、審査会は、「関係者からの申出のない限り、本人の受領能力の有無を個別に把握し、それに応じて賦課徴収を行うことは現実に不可能である」こと、「受領能力のない者への送達が生じないとしたならば、仮に悪意をもって法定代理人をおかない場合、法的な手続を踏むなどして法定代理人が選任されない限り送達の手段がなく、事実上賦課徴収が困難となり、税の公平を保てない」との審査庁の主張に対しては、受領能力の欠如によって当該賦課徴収手続が無効となったとしても、受領能力欠如の問題を除去する方策をとった上で、再度手続をなすことは不可能ではないこと、「悪意をもって法定代理人をおかない者」とは受領能力がない納税者・滞納者自身ではないはずで、「税の公平性」の問題ではないこと、滞納処分などの不利益処分についての送達に、受領能力を問題にしないというのは、その者の法的な利益を無視するに等しく、著しく正義に反する、と述べている。

結論としては、Aの受領能力の有無について、さらに調査検討を尽くす必要があるとして、Aに対する滞納処分に対する審査請求を棄却すべきであるとの審査庁の諮問に係る判断は現時点では妥当ではない、と判断している。

Ⅶ 設問に対する回答

(1) 課税処分の行われた時点において、すでにAが意思能力を欠き、課税処分の受領能力を欠く状態であった場合には、当該課税処分は無効であり、Aは納付税額相当分の不当利得の返還を請求しうると考えられる。Aが意思能力を回復しない場合、Aが自ら不当利得返還請求を行うことは期待できない。Bがこれを代わりに行うためには、後見開始の審判を受け、成年後見人になる必要がある。

(2) 意思無能力者に対する課税処分は無効となるおそれがある。処分の相手方が意思無能力者である場合に、市が適法・有効に課税処分を行うには、代理人が必要である。

民法7条は、後見開始の審判の申立権者を、「本人、配偶者、四親等内の親族、未成年後見人、未成年後見監督人、保佐人、保佐監督人、補助人、補助監督人又は検察官」としており、市町村長はこの中に入っていない。本人に身寄りがある場合には、その者に働きかけ、後見人が選任されるのを待って、課税処分を行うこととなろう。

本人に身寄りがいない場合に、市町村長自ら申立てをすることができるかについては、老人福祉法32条が市町村長に対し、65歳以上の者について、「その福祉を図るため特に必要があると認めるとき」は、後見・保佐・補助などの開始の審判を請求することができるとしているものの⁽¹⁸⁾、課税処分を行うために後見開始の審判を申し立てることが「その福祉を図るため」とい

う要件に該当するのかが疑問がないではない⁽¹⁹⁾。そうすると、検察官に協力を求めて、後見開始の審判を請求してもらうということになると思われる。

以上の通り、意思無能力者に対する課税処分は無効であると解される。しかしながら、課税処分に先立って、課税庁が個々の納税者の意思能力の有無を確認するのは現実的に困難であるように思われる⁽²⁰⁾。そうすると、課税庁としては、後に納税者の意思能力の欠如を理由として課税処分が無効とされるリスクを負うということになる。もっとも、課税処分の無効を主張するに当たっては、処分当時、納税者が意思無能力であったことを納税者側が主張・立証する必要があるため、課税処分が無効とされるリスクはそれほど大きいものではないかもしれない。とはいえ、適正な税務行政の遂行という点だけでなく、納税者の手続的権利の保障という点からも、意思無能力者に対していかなる手続をもって課税処分を行うことが適切であるか、超高齢社会の進展する今日、ますます重要性を帯びていく問題であるように思われる。

(18) 知的障害者福祉法や精神保健及び精神障害者福祉に関する法律にも、知的障害者・精神障害者につき、同様の規定がある。

(19) もっとも、「成年後見人は、不利益処分にかかる具体的な問題が解決されれば解任されるわけではない」し、「そもそも事理弁識能力が十分になく、本来は成年後見人が付されるのが本人の福祉にとって望ましかったところ、具体的な問題への対応をトリガーとしてそれが実現した」(北村 [2023]・前掲注 (2) 23 頁) との考え方もある。

(20) 何かのきっかけで納税者が意思能力を欠く状況にあることを課税庁が確知しえたとしても、課税処分のために成年後見等の申請を行うというのが現実的かも問題である。

「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195号 (2023)

2023年9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。