

税務事例研究

Vol. **200** 2024/7

〔法人税〕

スピノフの会計と税務

.....鈴木 一水

〔所得税〕

所得税法における必要経費の
債務確定基準について

.....岩崎 政明

〔資産税〕

改正相続時精算課税制度について

.....小池 正明

税務事例研究／200

■目次

法人税

スピノフの会計と税務	鈴木一水・1
I 解説	2
1 スピノフの仕組み	2
2 スピノフの会計	4
3 スピノフ税制	5
(1) 平成 29 年度税制改正	5
(2) 独立して事業を行う適格分割	6
(3) 適格株式分配	7
4 パーシャルスピノフ税制	8
(1) 令和 5 年度税制改正	8
(2) 令和 6 年度税制改正	13
5 パーシャルスピノフの会計	13
II 回答	14

所得税

所得税法における必要経費の債務確定基準について	岩崎政明・15
-------------------------------	---------

I	問題の所在	17
II	間接費に係る債務確定基準の意義—事例 1 について	19
1	直接費・間接費に係る時間的帰属の判定基準	19
2	間接費に係る債務確定基準の意義	20
3	事務所の修繕に要した支出に係る必要経費の時間的帰属	22
III	直接費に係る債務確定基準の意義—事例 2 について	23
1	直接費に係る債務確定基準の意義	23
2	産業廃棄物の収集・運搬及び処理に要する費用の性質	26
3	本件残土処理費用に係る必要経費の時間的帰属	27
IV	支払債務は成立しているが分割履行される費用の時間的帰属 —事例 3 について	28
1	本件示談金名目の金員の性質	28
2	本件示談金未払残額に係る必要経費の時間的帰属	28
V	おわりに	31

資 産 税

改正相続時精算課税制度について	小池正明・33
-----------------	---------

はじめに	35
I 相続時精算課税制度の概要	35
II 相続時精算課税制度に関する令和 5 年度の改正の概要	36
1 基礎控除の創設	37
(1) 改正による手続面への影響	37
(2) 改正による課税面への影響	37
2 相続時精算課税選択届出書の提出方法の改正	38
(1) 受贈財産の価額が基礎控除額以下の場合	38

(2) 受贈財産の価額が基礎控除額を超える場合	39
Ⅲ 相続時精算課税適用者が先に死亡した場合の相続税の納税に係る 権利義務の承継	39
1 精算課税に係る権利義務の承継方法	39
2 精算課税に係る権利義務の承継と課税上の問題点	40
Ⅳ 事例の回答	43

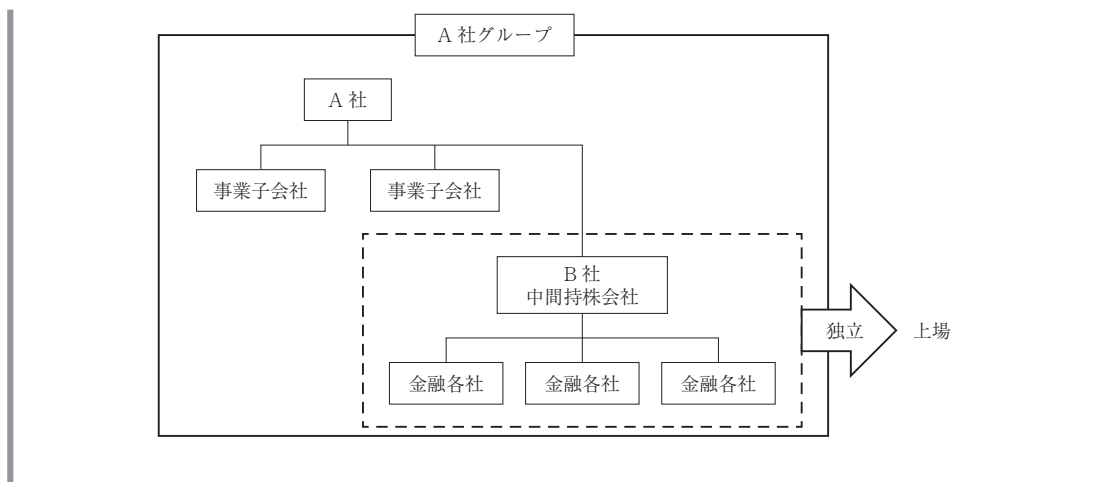
スピノフの会計と税務

神戸大学教授 鈴木 一水

事例

A社は、エレクトロニクス、エンタテインメント、金融など業種の異なる複数の事業をグループ内に抱えシナジー創出に努めてきたにもかかわらず、各事業の本来の実力に比べて株価が割安に評価されるコングロマリットディスカウントにさらされてきた。また、金融事業には財務健全性が求められることから多額の資本が必要とされ、他の事業への成長投資との両立も容易ではなかった。そこで、経営資源を成長分野に集中し企業価値を向上させるとともに金融事業の成長も図るために、グループ内の金融各社の社名、ブランド、グループ内での位置づけなどを変えることなく金融事業を上場して独自の資金調達能力を備えることにより、中長期でのさらなる成長を志向する事業再編を検討している。

この事業再編に先立ち、A社はグループ内で金融事業を営む金融各社を統括する金融持株会社B社を中間持株会社として設立して金融各社をB社の完全子会社とし、その後A社はB社を株式公開買付けによって完全子会社化している。今後、A社は、ブランドや信用を考慮して保有するB社株式を少し残しつつも残りの株式をA社株主に現物配当し、B社を関係会社でなくしてグループから独立させ、将来的には上場する予定である。このようなA社による子会社株式（B社株式）の株主への現物配当を通じた事業再編にともなう会計と税務を説明してほしい。



I 解説

1 スピンオフの仕組み

企業が子会社や社内の事業部門を分離して企業グループから独立させる事業再編をスピンオフ（spin-off）という。子会社を分離・独立させる手法には、子会社株式を株主に現物配当する方法がある。金銭以外の財産を配当財産とする剰余金の配当を現物配当という。親会社は、その有する子会社株式を配当財産にすることもできる。これに対して、法人税法上は、完全子会社の株式の全部を配当財産とする現物配当に限って株式分配という（法法2十二の十五の二）。また、社内の事業部門を分離・独立させる手法には、分割型分割（分社型新設分割＋新設子会社株式の現物配当）がある。いずれにせよスピンオフでは、現物配当を行う元の親会社の株主に対して、独立した会社（元の子会社）の株式が交付される。元子会社は現物配当直前に設立された会社でも既存の会社でもよい。また、現物配当会社（元親会社）の株主は、対価を支払うことなく、持株割合に応じて比例的に元子会社の株式を受け取ることになる。現物配当会社が持分の一部を残すスピンオフをパーシャルスピンオフという⁽¹⁾。パーシャルスピンオフには、分離後も元子会社との資本関係にある程度維持できるという特徴がある。

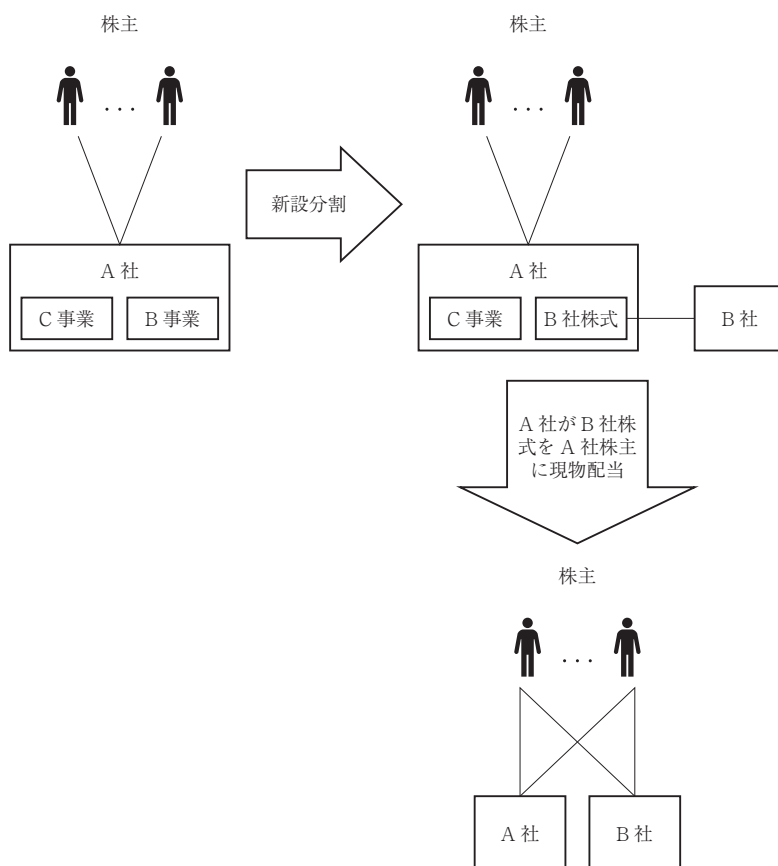
スピンオフに類似する概念に、スプリットオフ（split-off）やスプリットアップ（split-up）がある。スプリットオフは、現物配当会社株主が、現物配当会社株式と引換えに子会社株式を受け取る点で、スピンオフと異なる。配当（dividend）というよりも払戻しまたは償還（redemption）に近い。スプリットアップは、まず現物配当会社が有する資産の全部を新しく

(1) 現物配当会社がその株主に子会社株式の全部を交付して元子会社との資本関係をなくすスピンオフ、いかなればパーシャルスピンオフ以外のスピンオフは、スピアウトとよばれることがある。

設立した複数の子会社にその株式と引換えに移転させ、次にその子会社株式を現物配当会社株主に現物配当会社株式の全部と引換えに分配し、現物配当会社は消滅するものである⁽²⁾。

スピンオフには、事業領域の見直しを通じた経営の独立、資本の独立、そして上場によって企業価値を向上させる効果があると期待されている。経営の独立によって、スピンオフ後の各社はそれぞれの事業に専念することにより迅速・柔軟な意思決定が可能になり、経営者・従業員のモチベーションの改善も期待される。資本の独立によって、独立した会社は、独自の資金調達が可能になるとともに、元親会社の競合相手との取引も可能になるほか、他社との提携や経営統合の自由度も高まるといわれている。さらに、独立した元子会社が上場することによって、コングロマリットディスカウントが解消され、それぞれの事業のみに関心のある投資家を

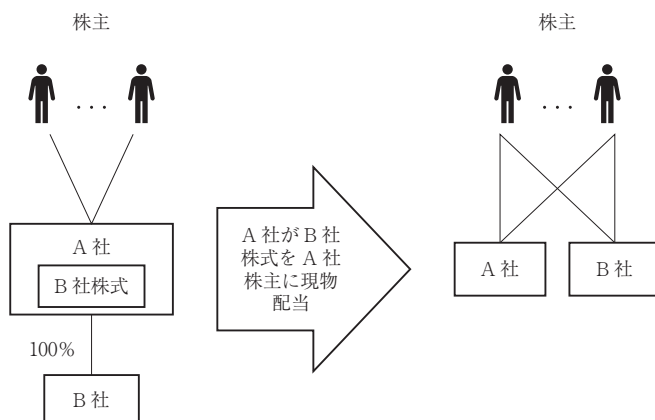
社内事業のスピンオフ（分割型分割）



(2) Cheryl D. Block, Ari Glogower, and Joshua D. Blank. 2022. Corporate Taxation, Fifth Edition. ASPEN Publishing, pp. 498-499.

引きつけ、それぞれの事業特性に応じた最適資本構成が可能になるとともに、株式報酬によるインセンティブを付与することも可能になる⁽³⁾。パーシャルスピノフには、これらのスピノフによる企業価値向上のほかにも、社名やブランドを維持できるという利点もある。

完全子会社のスピノフ（現物配当（株式分配））



2 スピノフの会計

現物配当を行う会社の会計処理について企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」（以下「適用指針」という。）10項は、原則として、配当財産の時価と適正な帳簿価額との差額を配当の効力発生日の属する期の損益とし、配当財産の時価をもってその他資本剰余金またはその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を取締役会等の会社の意思決定機関で定められた結果に従って減額する、と規定している。しかし例外的に、分割型の会社分割（按分型）および保有する子会社株式のすべてを株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）する場合には、配当財産の適正な帳簿価額をもってその他資本剰余金またはその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を減額することを求めている。したがって、保有する子会社株式の全部を現物配当した場合（按分型の配当）には、現物配当会社において、子会社株式の時価評価の必要はなく、評価損益が計上されることはない。

この適用指針の会計処理の考え方は、次のとおりである（適用指針38項）。金銭以外の財産をもって会社を清算した場合には、投資の回収の結果を示すように分配前に清算損益を計上することが適切であるから、現物配当の場合も同様に、分配前に配当財産の時価評価して評価損益を計上し、配当財産の時価をもってその他資本剰余金またはその他利益剰余金（繰越利益剰余金）

(3) 経済産業省 2023 「『スピノフ』の活用に関する手引」

<https://www.meti.go.jp/press/2023/06/20230626003/20230626003-a.pdf>

余金)を減額することが適切である。しかし、分割承継会社株式のすべてを株式数に応じて比例的に配当する場合(分割型の会社分割(按分型))には、分割会社自体が単に分かれただけであるという見方が一般的であり、また保有している子会社株式のすべてを株式数に応じて比例的に配当する場合も同様の見方が可能であることから、評価損益を計上しないことが適当である、と考えられている。

3 スピンオフ税制⁽⁴⁾

(1) 平成 29 年度税制改正

平成 13 (2001) 年度税制改正によって導入された組織再編税制は、組織再編成にともなう資産の移転を時価取引とし譲渡損益を計上することを原則としつつ、組織再編成の前後で経済実態に実質的な変更がない場合、いいかえれば移転資産に対する支配が再編成後も継続していると認められる場合には、移転資産の譲渡損益を繰り延べるとの考え方に基づき、①企業グループ内の組織再編成と、②共同事業を営むための組織再編成については、適格要件を満たす限り、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べてきた。しかし、企業内の事業部門を分離して独立した企業とする会社分割は、①と②のどちらにも該当しないことから、非適格とされてきた。

ところが、日本企業の多角化に際して差別化や事業ポートフォリオの最適化等が不十分で事業の関連性が乏しいなどの理由により、多角化の進んだ規模の巨大な日本企業の営業利益率が欧米に比べて低い傾向があることから、企業内の事業部門を分離して独立した企業とするスピンオフの必要性が増してきたことを背景として、平成 29 (2017) 年度税制改正において、独立して事業を行うための会社分割の適格分割への追加と、株式分配にかかる措置の創設が行われた。

この税制改正の考え方は、次のとおりである⁽⁵⁾。従来の組織再編税制には、移転資産に対する支配が再編成後も継続しているかどうかについて、グループ経営の場合にはグループ最上位の会社がグループ会社とその資産の実質的な支配者であるとの観点に立って判断しているという側面もあった。この考え方を踏まえれば、グループ最上位の会社(支配株主のいない会社に限る。)の実質的な支配者はその会社そのものであり、その会社自身の分割であるスピンオフのうち単にその会社が2つに分かれるような会社分割であれば適格性を認めうると考えられる。このような整理から、この税制改正では、分割会社が行っていた事業の一部を分割型分割により新たに設立する分割承継会社において独立して行うための会社分割が適格分割とされ、また、

(4) パーシャルスピンオフ税制の導入に至るまでの経緯に関しては、渡辺徹也「スピンオフの活用―パーシャル・スピンオフ税制を中心に―」『税務事例研究』198号(2024年3月)29-37頁参照。

(5) 藤田泰弘・小竹義範・内藤景一郎・田畑仁・高橋実枝 2017「法人税法等の改正」藤山智博ほか『改正税法のすべて 平成 29 年版』大蔵財務協会 317-318 頁。

これと同様の効果があると考えられる完全子会社の株式の全部の分配についても、株式分配として組織再編成の一類型として位置づけたうえで、適格要件に該当するものについては現物配当会社における完全子会社株式の譲渡損益について課税しないこととするとともに、株主において帳簿価額の付け替えをすることとされ、配当に対しても課税対象外とされた。

しかしながら、従来の組織再編税制が、移転資産に対する支配の継続性の判断に当たって、最上位の会社に支配株主がいない場合には、移転資産の実質的な支配者はその会社そのものであることと、その会社が2つに分かれる分割であれば適格性が認められることとの論理展開の整合性には疑問が残る⁽⁶⁾。

(2) 独立して事業を行う適格分割

1つの会社のみが分割会社となる分割型分割における分割会社の分割前に行う事業を新たに設立する分割承継会社において独立して行うための会社分割が適格分割とされた（法法2十二の十一二）。適格分割に該当するためには、単独新設分割のうち、次のすべての要件を満たすことが必要である（法令4の3⑨）。

➤ 非支配要件

分割会社が分割直前に他の者による支配関係のない会社であり、かつ、分割承継会社が分割後に他の者による支配関係があることとなることを見込まれていないこと。

➤ 役員引継要件

分割会社の役員または分割事業に従事している重要な使用人のいずれかが分割承継会社の特定役員⁽⁷⁾となることを見込まれていること。

➤ 主要資産等移転要件

分割事業にかかる主要な資産・負債が分割承継会社に移転していること。

➤ 従業者引継要件

分割会社の分割事業にかかる従業者の総数のおおむね80%以上が分割後に分割承継会社の業務に従事することが見込まれていること。

➤ 事業継続要件

分割会社の分割事業が分割後も分割承継会社において引き続き行われることを見込まれていること。

(6) 渡辺徹也教授も、グループ最上位の会社（支配株主のいない会社）の実質的な支配者はその会社そのものであるという考え方には「かなり違和感がある」と述べられている（渡辺前掲注（4）33頁）。

(7) 特定役員とは、社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役もしくは常務取締役またはこれらと同等に会社の経営の中枢に参画している者をいう（法令4の3④二、法基通1-4-7）。

➤ 対価要件

会社分割により分割会社が受ける分割承継会社株式のすべてが分割会社の株主に交付されるもので、分割会社株主の持株数に応じて分割承継会社株式のみが交付されること。したがって、分割承継会社株式の一部のみが交付される会社分割は、適格分割にはならない。

(3) 適格株式分配

株式分配とは、剰余金の配当または利益の配当である現物分配のうち、現物分配直前に現物分配会社によって発行済株式等の全部を保有されていた完全子会社の発行済株式等の全部が移転するものをいう⁽⁸⁾(法法2十二の十五の二)。特に、完全子会社株式のみが移転する株式分配のうち、完全子会社と株式分配会社とが独立して事業を行うための按分型の株式分配を適格株式分配という(法法2十二の十五の三)。適格株式分配に該当するためには、次の要件のすべてを満たす必要がある(法令4の3⑩)。

➤ 非支配要件

株式分配直前に株式分配会社に他の者による支配関係がなく、かつ、株式分配後に完全子会社に当該他の者による支配関係があることとなることが見込まれていないこと。

➤ 役員継続要件

株式分配直前の完全子会社の特定役員のすべてが株式分配にともない退任するものではないこと。

➤ 従業者引継要件

完全子会社の株式分配直前の従業者の総数のおおむね80%以上が完全子会社の業務に引き続き従事することが見込まれていること。

➤ 事業継続要件

完全子会社の株式分配前の主要な事業が、株式分配後も完全子会社において引き続き行われることが見込まれていること。

➤ 対価要件

株式分配会社の株主の持株割合に応じて完全子会社株式のみが交付されること。

株式分配会社が適格株式分配を行った場合には、株主等に移転した完全子会社株式の適格株式分配直前の帳簿価額によって譲渡をしたものとされる(法法62の5③)。したがって、適格株式分配会社側で譲渡損益が計上されることはない。その際には、適格株式分配会社が適格株式分配直前に有する完全子会社株式の帳簿価額相当額を、資本金等の額から減算する(法令8①十六、9①八)。すなわち、利益積立金額は減算しない⁽⁹⁾。

(8) 適格現物分配との重複を避けるために、完全子会社株式等の移転を受ける者が現物分配直前に現物分配会社と完全支配関係がある者のみである場合は除かれる(法法2十二の十五の二)。

株式分配会社の株主である会社が、株式分配により完全子会社株式その他の資産の交付を受けた場合には、保有している株式分配会社株式のうち完全子会社株式に対応する部分の譲渡を行ったものとみなされる（法法 61 の 2 ⑧）。よって、株式分配は、受取配当等の益金不算入制度における剰余金の配当および利益の配当から除かれる（法法 23 ①一）。譲渡原価は、株式分配直前の保有株式分配会社株式の帳簿価額に次の割合を乗じて計算した金額とされる（法令 119 の 8 の 2 ①）。

$$\frac{\text{株式分配会社の保有する完全子会社株式の株式分配直前の帳簿価額}}{\text{株式分配会社の株式分配事業年度の前事業年度末の純資産帳簿価額}}$$

譲渡対価額は、譲渡原価額と同額とされる（法法 61 の 2 ⑧）。

取得した完全子会社株式の取得価額は、適格株式分配会社株式の株式分配直前の帳簿価額に上記割合を乗じて計算された金額、すなわち譲渡したとみなされる株式分配会社株式の譲渡原価相当額とされる（法令 119 ①八）。なお、現物分配会社株主が株式分配前に有していた適格株式分配会社株式（以下「旧株」という。）の株式分配直後の移動平均法による帳簿価額単価は、旧株の株式分配直前の帳簿価額から完全子会社株式対応帳簿価額（上記の譲渡原価相当額）を控除した金額を所有株式数で除した金額とされる（法令 119 の 3 ⑭）。総平均法を適用している旧株については、当該事業年度期首から株式分配直前までの期間と株式分配後当該事業年度末までの期間をそれぞれ 1 事業年度とみなして総平均法により帳簿価額単価を算出する（法令 119 の 4 ①）。

4 パーシャルスピノフ税制

(1) 令和 5 年度税制改正

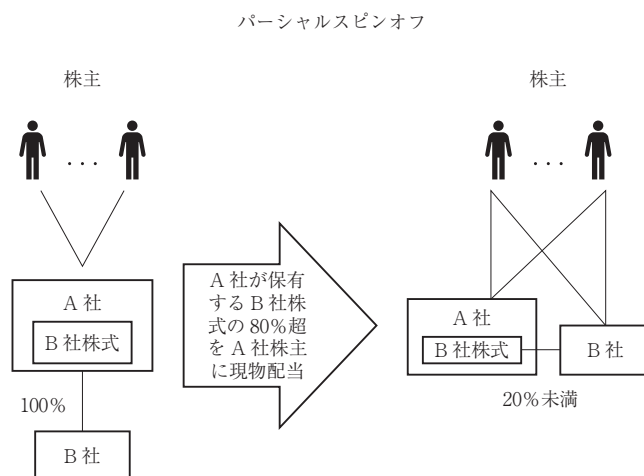
平成 29 年度税制改正では、按分型の株式分配で、株式分配会社の保有する完全子会社株式のすべてを株式分配会社の株主に移転するもののみが、適格株式分配に該当するとされた。したがって、完全子会社株式の一部が現物分配会社に残る現物分配は、そもそも株式分配にはならないので、適格株式分配にも該当しなかった。

しかし、令和 5（2023）年度税制改正によって、認定株式分配にかかる課税の特例（パーシャルスピノフ税制）が創設された。同制度は、産業競争力強化法の事業再編計画の認定を令和 5 年 4 月 1 日から令和 6 年 3 月 31 日までの間に受けた会社が行う現物分配が認定株式分配

(9) 現行制度では、利益積立金額は、欠損を生じた場合、他の会社を引き継がれる場合、および株主等の側で配当とされる場合にのみ減算することとされており、適格株式分配はこれらのいずれにも該当しないことから、消去法的に資本金等の額を減算することとされたといわれている（藤田他前掲注（5）322 頁）。

に該当し、かつ、一定の要件を満たす場合に、その認定株式分配を適格株式分配とみなして法人税法その他の法令の規定を適用するものである（措法 68 の 2 の 2）。すなわち、同期間に行われた現物分配が認定株式分配に該当する場合に、株式分配の要件である「完全子会社の株式の全部が移転する」という要件が緩和され、完全子会社株式の一部のみが移転する一定の現物分配についても、適格株式分配とみなされることになり⁽¹⁰⁾（措法 68 の 2 の 2 ①）、認定株式分配会社における完全子会社株式の部分譲渡損益課税が繰り延べられるとともに、認定株式分配会社株主等においても配当課税の対象から除外された。

ただし、持分の一部を残すパーシャルスピノフにおいては、持分を残す目的が、実態上、完全子会社であった会社の経営に対する関与の手段を残すことであることから、認定株式分配会社は他の少数株主と同じ状態にあるとは考えられず、完全子会社であった会社が独立しているとはいえないことを踏まえ、法人税法ではなく租税特別措置法におけるスタートアップ創出促進のための政策税制として、パーシャルスピノフを適格株式分配とする制度となっている⁽¹¹⁾。



認定株式分配とは、産業競争力強化法 23 条 1 項の認定にかかる認定事業再編計画に従って行う同法 31 条 1 項に規定する特定剰余金配当をいう（措法 68 の 2 の 2 ①）。特定剰余金配当とは、配当財産が認定事業再編事業者⁽¹²⁾の関係事業者の株式または外国関係法人の株式もしくは持分もしくはこれらに類似する剰余金の配当をいう（産競法 31 ①）。このように認定株式分

(10) 認定株式分配が適格株式分配に該当する場合であっても、本制度を適用しないこともできる。

(11) 小竹義範・針原亮・久下純也・下高原徹・大沢暁子・岡本憲治 2023「租税特別措置法等（法人税関係）の改正」齋藤郁夫ほか『改正税法のすべて 令和 5 年版』大蔵財務協会 431 頁。

配は、産業競争力強化法 2 条 17 項に規定する事業再編に該当するものに限られるので、次の行為でなければならないとされている。

- 関係事業者の株式または持分を配当財産とする剰余金の配当で、その事業者の関係事業者でなくなる場合に限る（産競法 2 ⑰一）。
- 外国関係法人の株式もしくは持分またはこれらに類似するものを配当財産とする剰余金の配当で、その事業者の外国関係法人でなくなる場合に限る（産競法 2 ⑰一ル）。

関係事業者または外国関係法人は、一定の資本関係を有するものをいうこととされている（産競法 2 ⑮⑯）ことから、株式分配によって一定の資本関係を有する者が一定の資本関係を有しないこととなる場合に限り、認定株式分配に該当することになる⁽¹³⁾。

認定株式分配が適格株式分配と同じ扱いを受けるためには、次の要件のすべてを満たす必要がある（措法 68 の 2 の 2 ①）。

➤ 非支配要件

認定株式分配直前に認定株式分配会社と他の者⁽¹⁴⁾との間に当該他の者による支配関係がなく、かつ、認定株式分配後に旧完全子会社と他の者との間に当該他の者による支配関係が生じることが見込まれていないこと（措令 39 の 34 の 3 ①二）

➤ 対価要件

完全子会社株式のみが移転する株式分配で、認定株式分配の直後に認定株式分配会社が保有する完全子会社株式の数の発行済株式の総数に占める割合が 20% 未満になり、かつ、完全子会社株式が認定株式分配会社の発行済株式数に占める認定株式分配会社の各株主等の有する認定株式分配会社株式の数の割合に応じて交付されること（措令 39 の 34 の 3 ①一、措法 68 の 2 の 2 ①による読替後の法法 2 十二の十五の三）

➤ 役員継続要件

認定株式分配前の完全子会社の特定役員のすべてが認定株式分配にともなって退任しないこと（措令 39 の 34 の 3 ①三）

➤ 従業者継続要件

完全子会社の認定株式分配直前の従業者の総数のおおむね 90%⁽¹⁵⁾以上が完全子会社の業務に引き続き従事することが見込まれること（措令 39 の 34 の 3 ①四）

(12) 認定事業再編事業者とは、事業再編計画の認定を受けた事業者をいい、その認定にかかる事業再編計画に従って設立された法人を含む（産競法 24 ①）けれども、パーシャルスピノフ税制の対象となるのは、事業再編計画の認定を受けた法人が行う現物分配とされていることから、事業再編計画に従って設立された法人は本制度の対象外となる（小竹他前掲注（11）432 頁）。

(13) 小竹他前掲注（11）432 頁。

(14) 「他の者」には、その者が締結している組合契約等にかかる他の組合員も含まれる（措令 39 の 34 の 3 ①二、法令 4 の 3 ⑨一）。また、「他の者」が個人である場合には、その個人との間に法人税法施行令 4 条 1 項に規定する特殊の関係のある者を含めて判定する（措令 39 の 34 の 3 ①二）。

➤ 事業継続要件

完全子会社の認定株式分配前の主要な事業が旧完全子会社において引き続き行われることが見込まれること（措令 39 の 34 の 3 ①五）

➤ 事業再編計画認定要件

令和 5 年 4 月 1 日から令和 6 年 3 月 31 日までの間に、特定剰余金配当にかかる関係事業者等（完全子会社）が事業の成長発展が見込まれるものとして経済産業大臣が定める以下のいずれかの要件を満たすものであること（措令 39 の 34 の 3 ①六、令和 5 年 3 月 30 日経済産業省告示 50 号）

- ・ インセンティブ構造

完全子会社の特定役員に対し、ストックオプションが付与されているか付与される見込みであること。

- ・ 新規事業性

完全子会社の主要な事業が事業開始から 10 年以内であること。

- ・ 事業の成長可能性

完全子会社の主要な事業の成長発展が見込まれることについて金融商品取引業者が確認したこと。

パーシャルスピノフにおける株式分配会社の減少する資本金等の額は、次のように算定する。

イ 適格株式分配の場合（措令 39 の 34 の 3 ②による読替後の法令 8 ①十六）

$$\frac{\text{株式分配直前の完全子会社株式の帳簿価額}}{\text{株式分配直前に有していた完全子会社株式数}} \times \frac{\text{現物分配会社株主等に}}{\text{交付した完全子会社株式数}}$$

ロ 非適格株式分配の場合⁽¹⁶⁾（措令 39 の 34 の 3 ②による読替後の法令 8 ①十七）

$$\frac{\text{株式分配直前資本金等の額} \times \frac{\text{株式分配直前完全子会社株式の帳簿価額相当額}}{\text{株式分配直前完全子会社株式数}} \times \frac{\text{現物分配会社株主等に交付した完全子会社株式数}}{\text{前事業年度末の資産の帳簿価額一負債の帳簿価額}}}{\text{前事業年度末の資産の帳簿価額一負債の帳簿価額}}$$

(15) 引き続き従事する従業者数が 90% 以上とされている点が、法人税法における適格株式分配の要件（80% 以上）と異なる。これは、パーシャルスピノフ税制がスタートアップ創出のための措置であることを踏まえたものであるといわれている（小竹他前掲注（11）433 頁）。

(16) 直前の資本金等の額が 0 以下の場合は算式の分数を 0 とし、資本金等の額と分子の金額が 0 を超えかつ分母が 0 以下の場合は算式の分数を 1 とする。分子の金額が 0 以下の場合は 0 とする。分子の金額が分母の金額を超える場合は、分子の金額は分母の金額と同じ金額とする。算式によって計算した金額が交付した完全子会社株式その他の資産の価額を超える場合は、その超過額を減算した金額を資本金等の額の減少額とする。

株式分配会社の株主等である会社が非適格株式分配により完全子会社株式その他の資産の交付を受けたことにより配当等の額とみなされる金額を計算する場合の株式分配会社の資本金等の額のうち株式等に対応する部分の金額は、次の算式で算定する（措令 39 の 34 の 3 ②による読替後の法令 23 ①三）。

$$\text{株式分配直前の資本金等の額} \times \text{上記口の算式の分数} \times \frac{\text{株主等が株式分配直前に有していた株式分配株式数}}{\text{現物分配会社の株式分配株式の総数}}$$

このみなし配当の調整により、株式分配会社株主等にとっての株式分配における株式分配会社株式の譲渡原価は、株式分配直前の株式分配会社株式の帳簿価額に上記口の分数の割合をかけた金額になる（法令 119 の 8 の 2 ①）。

なお、会社が有価証券の評価方法に総平均法を採用している場合に、株式分配により有価証券を株主等に移転したときには、期首から株式分配直前までの期間と株式分配時から期末までの期間をそれぞれ 1 事業年度とみなして 1 単位当たりの帳簿価額を算出する（措法 39 の 34 の 3 ②による読替後の法令 119 の 4 ⑤）。

ところで、米国にもスピントフ税制は存在している。米国歳入法は、課税が繰り延べられるスピントフの要件を、次のように定めている（I.R.C. § 355(a)-(c)）。

➤ 分配直前支配（control immediately before the distribution）要件

分配会社が分配直前に支配している会社の株式だけを分配すること [§ 355(a)(1)(A)]。ここでの「支配」は、持株割合 80%以上を意味する [§ 368(c)]。

➤ 分配要件（distribution）要件

分配会社が、分配直前に有している子会社株式の全部を分配すること [§ 355(a)(1)(D)(i)]。ただし、租税回避目的でなければ、80%以上を分配すればよい [§ 355(a)(1)(D)(ii)]。

➤ 事業（trade or business）要件

分配会社と子会社の両方が、分配直後に事業運営に従事すること [§ 355(a)(1)(C)]。

➤ 非利益分配（non-device）要件

株式分配は、もっぱら分配会社、子会社、または両方の税務上の分配可能利益（earnings and profits）を分配する手段として利用されてはならない [§ 355(a)(1)(B)]。

さらに、判例上、次の要件も求められているといわれている⁽¹⁷⁾。

➤ 営利目的（business purpose）要件

➤ 事業継続（continuity of the business enterprise）要件

➤ 持分継続（continuity of proprietary interest）要件

(17) Block et al. 前掲注 (2) p. 500.

わが国のパーシャルスピノフ税制が再編成の対象を完全子会社に限定しているのに対して、米国では持株割合が80%以上の子会社が対象となり子会社の範囲が広いことを除けば、わが国のパーシャルスピノフ税制は米国のものと類似している。

(2) 令和6年度税制改正

令和6（2024）年度税制改正によって、認定株式分配にかかる課税の特例について、適格要件に完全子会社が主要な事業として新たな事業活動を行っていることとの要件を加えたうえで、適用期限を4年延長することとなった。認定株式分配の範囲が、大企業発スタートアップに限定されることになったのである。この結果、完全子会社の主要な事業がグループ内で従来から行われていたようなパーシャルスピノフの場合には、認定株式分配には該当しなくなって、移転した完全子会社株式は時価で譲渡されたことになり、株式分配会社で譲渡損益が計上されることになる。

5 パーシャルスピノフの会計

従来、子会社株式を配当財産とする現物配当の会計処理は、現物配当会社が保有する子会社株式のすべてを株主に配当する場合にのみ適用されており、保有する子会社株式の一部を現物配当会社に残す現物配当の会計処理については明らかではなかった。そこで、企業会計基準委員会は、令和5年度税制改正においてパーシャルスピノフ税制が新たに設けられたことを受けて、事業を分離・独立させる手段のうちパーシャルスピノフの会計処理を検討し、2024年3月22日に改正企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」（以下「改正適用指針」という。）を公表した⁽¹⁸⁾。

今回の基準開発の範囲は、パーシャルスピノフ税制が時限的なものであり早期に基準開発を完了すべきことから、パーシャルスピノフ税制において税制適格となるかどうかにかかわらず、保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し、子会社株式に該当しなくなった場合に限定されている（改正適用指針28-4項）。

改正適用指針では、現物配当会社の個別財務諸表上、保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社株式に該当しなくなった場合、配当の効力発生日における配当した子会社株式の適正な帳簿価額をもってその他資本剰余金またはその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を減額する（改正適用指針10項（2-2））。これは、改正前および改正後の適用指針10項（1）および（2）と同様の取扱いとなっている。

(18) パーシャルスピノフの会計処理については、このほかに、企業会計基準委員会から改正企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」と、日本公認会計士協会から改正会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」も公表されている。

その理由は、基準開発の範囲に含まれるスピノフが子会社の事業を分離・独立させる目的で行われるものであり、一部の持分を残す完全子会社株式の配当が株式数に応じて比例的に行われ（按分型）、スピノフとして当該完全子会社の事業を分離・独立させる目的で行われる場合には、既存の株主以外の第三者が取引に参加していないことから、取引の趣旨を踏まえ総体としての株主の観点から取引全体を俯瞰すると、現物配当会社の株主が現物配当会社を通じて保有していた完全子会社を自ら直接保有することとなる組織再編成と考えられ、この場合、現物配当会社の総体としての株主にとっては完全子会社に対する投資が継続していると考えられることにある（改正適用指針 38-2 項）。企業会計では連結企業集団を会計単位とする財務報告が重視されており、連結企業集団の親会社株主の立場からは、親会社の完全子会社が親会社の姉妹会社になったとしても、経済的実態に変化はないと考えているものと思われる。

Ⅱ 回答

A社が2023（令和5）年4月1日から2024（令和6）年3月31日までの間に所有するB社株式の80%超を株主に按分型で現物配当する場合には、会計上はB社株式の適正な帳簿価額をもってその他資本剰余金またはその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を減額することになる。税務上も、認定株式分配の要件を満たすならば、A社において譲渡損益が計上されることはなく、A社株主にみなし配当が生じることもない。

しかし、現物配当が2024（令和6）年4月1日以降行われる場合には、従来の金融事業を行うB社株式による現物配当は認定株式分配に該当しなくなるので、A社において譲渡損益が計上されるとともに、A社株主にはみなし配当が生じることになる。ただし、この場合でも、会計上はB社株式の適正な帳簿価額をもってその他資本剰余金またはその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を減額することになるので、会計と税務で差異が生じることになる。

所得税法における必要経費の債務確定基準について

明治大学大学院法務研究科教授 岩崎 政明

事例

1. (テーマ：未完了修繕費の必要経費算入の可否)

不動産賃貸販売業を営む青色申告事業者Xは、自己の事務所の経年劣化・毀損した部分を修繕する工事について、土木建設工事業を営む青色申告事業者Yとの間で、令和元年10月1日付で、次の内容の一体的工事請負契約を締結した。同契約の内容は、①入口ガラスドアの交換工事(300万円)、②建物外装タイル枠部分のゴム目地交換工事(300万円)、③建物全体の防水再塗装工事(800万円)及び④足場の組立及び撤去(100万円)の工事の併せて4工程の工事を行い、同年12月20日までに完了引渡しをし、工事代金合計1,500万円とするものであった。

しかし、資材の入荷遅れや人手不足等の理由から工事は遅延し、同年12月20日までに完了引渡しとなったのは①及び②の工事だけで、③は未着手・未完了、④については組立は完了していたが、撤去は③の完了後に行うこととされていた。

Xは、Yから同年12月20日の時点で、工事代金全額の請求を受けたので、同月末までに支払った。Xは、令和元年分の事業所得の金額の計算に当たり、工事代金全額1,500万円を必要経費の金額に算入することができるか。

2. (テーマ：原価の見積計上による必要経費算入の可否)

土木建設工事業を営む青色申告事業者Yは、毎年、その建設請負工事に係る各工事現場から排出された残土等(以下「本件残土等」という。)を、Y所有の土地(以下「本件土地」という。)にいったん搬入したうえで、土砂や石のように事業に再利用できるものは残し、コンクリート・プラスチック廃材等が含まれていたときには産業廃棄物として最終処分場に分別搬送処理することを外部の専門処理業者に依頼し、代金(以下「残土処理費用」と

いう。)を支払っていた。専門処理業者に支払う残土処理費用の内訳としては、本件残土等の本件土地への収集運搬費とその後の産業廃棄物の処理費とが含まれるところ、産業廃棄物の処理の実費は廃棄物を分別した後でなければわからないので、例年、産業廃棄物が残土等の20%程度含まれていたことから、Yは、産業廃棄物の処理費を本件残土の収集運搬費の20%程度に相当する金額と見積もって、残土処理費用を計算していた。

Yは、令和2年分の事業所得の金額の計算に当たり、建設請負工事代金に係る総収入金額から残土処理費用を必要経費の金額に算入することができるか。

3. (テーマ：和解による示談金の必要経費算入の可否)

中古自動車販売業を営む青色申告事業者Zは、不動産賃貸販売業を営む青色申告事業者Xとの間で、X所有の土地の一部(以下「本件土地」という。)を、令和3年6月1日から20年間賃借し、月額50万円の賃料を支払う賃貸借契約(以下「本件賃貸借契約」という。)を締結した。Zは、同年6月から、本件土地上に店舗の建設と中古車展示用のコンクリート舗装(以下「本件建物等」という。)の工事を開始した。

ところが、Xが現地を調べたところ、Zの店舗及びコンクリート舗装が賃貸土地以外のX所有土地内に大きく越境していることが判明した。Xは、Zに対して賃料増額の請求をしたが、Zがこれに応じなかったため、同年11月20日、本件土地の明渡し及び本件建物等の収去を求めて訴訟を提起した。Zは、本件賃貸借契約に基づく月額地代を令和3年6月分から同年11月分までXに毎月支払っていたが、同年12月分以降の月額地代については地方法務局に毎月供託していた。令和5年12月10日、同訴訟において、ZとXとの間で次の内容の和解が成立した。

和解の概要は、次のとおりである。①Zは、本件土地の一部を権原なく占有していたことを認めたとうえで、20年を経過した令和23年5月31日限り、本件建物等をZの負担において収去し、本件土地を明け渡す。②Zは、Xに対し、示談金として6,357万円の支払義務を認める。ただし、このうち、1,500万円は和解成立の日に一括支払いをし、残金4,857万円については令和5年12月末に50万円を支払い、その余の残額4,807万円を本件土地の明渡猶予期間中の令和6年1月分から令和23年5月分まで、毎月末に23万円ずつ209回に分割して支払う(以下「本件分割支払金」という。)。③Zが本件土地の明渡猶予期間中に本件建物等を収去し、本件土地をXに引き渡したときには、Xは当該引渡日の属する月以後の期間に対応する本件分割支払金の支払いを免除する。④本件和解の後、Zは、本件分割支払金以外に、本件土地の明渡猶予期間中、Xに対し地代等の支払いはしない。

Zは、令和5年分の事業所得の金額の計算に当たり、示談金6,357万円全額を必要経費

の金額に算入することができるか。

I 問題の所在

本稿は、所得税法（以下「所税」という。）37条1項に規定する必要経費の債務確定基準について取り上げ、「債務の確定」の意義について検討するものである⁽¹⁾。

所税37条1項は、その年分の事業所得等の金額の計算上「必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする」と規定する。この規定の「かっこ書き」に示された「償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く」との文言を反対解釈して、費用となるのは「その年において債務の確定しているものに限る」と解釈することを「債務確定基準」（「債務確定主義」「債務確定原則」といわれることもある。）という。

ただし、この「かっこ書き」の読み方としては、「かっこ書き」に係るのは直前の「販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」（これを「間接費」又は「期間対応の費用」ということもある。）に限定すると解するか、「売上原価その他総収入金額を得るため直接に要した費用」（これを「直接費」又は「個別対応の費用」ということもある。）をも含めた全体に係ると解するか、二つの読み方があり得るところ、通達は、「法37条1項に規定する『売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用』は、別段の定めのあるものを除き、その年において債務の確定しているものに限るものとする」（所得税法基本通達（以下「所基通」という。）37-1）として、後者の全体に係るという読み方をとっている⁽²⁾。

そのうえで、通達（所基通37-2）は、「その年において債務が確定しているもの」とは、次に掲げる要件のすべてに該当するものとし、①その年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。以下同じ。）までに当該費用に係る債務が成

-
- (1) 必要経費の意義・沿革については、注解所得税法研究会編『注解所得税法（6訂版）』（大蔵財務協会、2019年）1083-1129頁、特に1096-1101頁、武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法 2-2巻』（第一法規、2023年12月追録加除済）3281-3349頁、特に3343-3345頁を参照。また、関連する法税22条3項2号については、武田昌輔編著『DHCコンメンタール法人税法 2巻』（第一法規、2023年12月追録加除済）1102-1103の5、1121-1126頁を参照。
- (2) この所基通37-1の趣旨について、今井慶一郎ほか編『令和6年版 所得税基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2024年）400頁は、「本通達は、売上原価その他の直接費用についても、その費用を支払うべき債務がその年中において確定していることを要するという債務確定主義の適用があるという原則的な考え方を明らかにしたものである」と解説している。

立していること（債務の成立）、②その年12月31日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること（給付原因事実の発生）、③その年12月31日までにその金額を合理的に算定することができるものであること（金額の合理的算定可能性）を掲げている。

このような債務確定基準の意義に係る公定解釈は、法人税法（以下「法税」という。）に関するものとはほぼ同じである。すなわち、法税22条3項2号は、事業年度の損金の額に算入すべき金額として、「当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額」と規定しており、この「かっこ書き」の解釈として、法人税基本通達（以下「法基通」という。）2-2-12は、「償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務が確定しているものとは、別に定めるものを除き、次に掲げる要件の全てに該当するものとする」と定めただけで、①債務の成立、②給付原因事実の発生及び③金額の合理的算定可能性の要件を掲げているのである。

これに対して、法税22条3項1号所定の損金に算入すべき原価の額については、「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価」（以下「売上原価等」という。）の額と規定するのみで、債務確定基準に係る「かっこ書き」は存在しない。また、損金に算入すべき直接費については、後にも触れるように、最高裁平成16年10月29日判決（刑集58巻7号697頁）は、費用収益対応の原則に重きを置いた考え方をとって、債務確定基準よりは緩やかな基準により損金算入を認める判断を示している。この趣旨は法人税法に係る公定解釈においても採用されており、法基通2-2-1は、売上原価等となるべき「費用の額の全部又は一部が当該事業年度終了の日までに確定していない場合には、同日の現況によりその金額を適正に見積るものとする」としている。

それでは、これらと比べて、所得税に係る直接費についても債務確定基準が妥当する旨を定める前述した所基通37-1の意味は何なのであろうか、検討する余地があると思われる。

そこで、まず事例1においては、間接費に係る事例を素材として、債務確定基準の意義を明らかにする。なお、法税22条3項2号の販管費等における債務確定の判定に係るタックスアンサーNo.5387によれば、修繕費の損金算入については、「建物等の修繕を発注し、業者によって修繕が完了し、かつ金額の見積りが客観的にでき得る状況にあれば、上記〈債務確定基準：岩崎注〉の3つの要件を満たし未払金等として計上できることとなります」⁽³⁾と説明されているところ、所得税についても同様に取り扱いわれるべきかどうか併せて検討する。

そのうえで、事例2においては、直接費に係る事例を素材として、必要経費算入の理論的根拠を考察して、その場合の算入要件をどのように考えるべきかを述べる。

(3) <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5387.htm>（2023.12.19 確認済）

最後に、事例 3 においては、まず事業用不動産の賃貸契約に係る違約金に相当する示談金（契約損害に係る賠償金）は、当該事業に係る原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用に含まれるのか、販売費、一般管理費その他事業所得を生ずべき業務について生じた費用となるのかを検討する。一般論としては、示談金は営業外費用としての雑損失に相当すると解されるので、販管費と同じく間接費として債務確定基準の適用があると考えるが、事例 3 の場合もこの一般論があてはまるかどうかを検討したうえで、債務確定基準によればどのような処理をすべきか、また、通達における契約損害に係る賠償金についての取扱い（所基通 37-2 の 2）及び翌年以後の期間の賃貸料を一括して収受した場合の必要経費に係る取扱い（所基通 37-3）との関係についても併せて検討することにする。

Ⅱ 間接費に係る債務確定基準の意義—事例 1 について

1 直接費・間接費に係る時間的帰属の判定基準

所得税に係る必要経費とは、不動産所得、事業所得又は雑所得の各金額の計算に当たり、総収入金額から控除される支出をいう。そして、必要経費とされる支出というためには、上記各種所得に係る総収入金額等を得るために行われる経済活動と直接の関係をもち、かつ当該経済活動を遂行するために客観的に必要な費用に該当しなければならない⁽⁴⁾。

次に、ある支出がここにいう必要経費に該当する場合には、その必要経費がいつの年分（課税期間）の総収入金額から控除されるべきかを検討することになる。所得税や法人税のような期間税においては、それぞれの根拠法において規定される課税期間（1 暦年又は 1 事業年度）ごとに、納税義務者の担税力を測定して、それに応じた租税負担を求めるという制度になっているので、基本的には、企業会計における期間損益計算の考え方が妥当する。それゆえ、費用収益対応の原則に基づいて課税期間ごとの担税力、すなわち所得金額を求めることになる。その際に、総収入金額から控除されるべき必要経費の性質が、直接費に該当するか間接費に該当するかにより違いが生ずる。

直接費とは、ある年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額の計算に当たり、「これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」がこれに該当する（所税 37 条 1 項前段）。すなわち、総収入金額に対応する「売上原価」及び「直接に要した費用」をいう。このうち、売上原価とは、製造業やサービス業において商品の製造やサービスの提供のために仕入れた原材料等の費用のうち、実際に売れた対価の額（すなわち、個別の収入金額）に対応する部分の費用の金額をいう（売れていない商品

(4) 金子宏『租税法（第 24 版）』（弘文堂、2021 年）321 頁、増井良啓『租税法入門（第 3 版）』（有斐閣、2023 年）137 頁以下、佐藤英明『スタンダード所得税法（第 4 版）』（弘文堂、2024 年）280 頁。

や提供されていないサービスのためにした支出は原則的には売上原価に含まれない。)。これに加えて、売上原価に該当しない支出であっても、総収入金額に直接対応する費用であれば、必要経費に算入することができることが規定されている。そこで、これらの費用を、総収入金額との関係で、直接対応の費用（すなわち、直接費）とか個別対応の費用とも呼んでいる。とはいえ、どのような事実があれば、総収入金額と直接の対応関係が認められるかは、個別に検討する必要がある。これについては、Ⅲで行うことにする。

これに対して、間接費とは、不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額の計算に係る「その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額」がこれに該当する（同条後段）。すなわち、「販売費」、「一般管理費」及び「不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得を生ずべき業務について生じた費用」で、その年において債務の確定しない費用は除くというように読める。これらの費用は、支出が直接に総収入金額に対応するものではない。例えば、事務所の賃借料、光熱費や広告宣伝費などのように業務を行うために必要であるとしても、いくら支出すればいくら売上有るという関係が合理的に予定されているわけではない。それゆえ、これらの費用については、売上とは切り離して、支出した「その年」の費用として、総収入金額から控除することを認めることにしているので、間接対応の費用（すなわち、間接費）とか期間対応の費用とも呼ばれている。では、どのような事実があれば、ここにいう間接費と認められるのか。これを次に検討することにする。

2 間接費に係る債務確定基準の意義

事例1においては、不動産賃貸販売業に係る事業用資産である事務所の修繕について、一体的工事請負契約に係る工事の完了分費用、未着手・未完了分の費用、一部施工未完了費用を一括して契約上の履行期限に支払った場合、その全額をその年の必要経費の金額に算入することができるかどうか問題となる。

まず、事務所の修繕に要した支出の性質であるが、不動産賃貸販売業の棚卸資産に相当する賃貸用又は販売用の不動産に係る費用とは異なり、事業用の事務所を修繕したからといって、直接当然に、賃料収入や売上が増えるという関係にはないから、これは不動産賃貸販売に係る業務について生じた費用、すなわち間接費に相当するといえることができる。

間接費については、所税37条1項後段「かつ書き」が「償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く」と規定しているので、必要経費に算入するためには債務が確定していないといけないという、債務確定基準が妥当する。このことは、法税22条3項が内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額について、売上原価のほか、「当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当

該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。)の額」(同項2号)と規定していることと同じである。

間接費に債務確定基準が適用される理由は、間接費は特定の収入又は収益と直接的・個別的な対応関係がないので、支払わなければならないかが法的に確実でない、すなわち債務として確定していないのに、収入金額又は益金からの控除を認めると、公平で正確な期間損益計算ができなくなるとともに、納税義務者に所得金額の計算に操作可能性(恣意)を認める結果になってしまうからである⁽⁵⁾。

では、どのような事実があれば、支払債務が確定したといえるのであろうか。債務確定の具体的基準については法令に規定されていないので、公定解釈としては、前述したように、①債務の成立、②給付原因事実の発生及び③金額の合理的算定可能性という3要件が定められている(所基通37-2及び法基通2-2-12)。この3要件は、法的債務の確定基準としては一般的には合理的なものであるといえるし、また個々の税務職員に債務確定の判定(認定)について広範な裁量権を認めるのは相当ではないので、租税法律主義及び租税公平主義の観点から、画一的な行政基準としては妥当であると考ええる。

しかしながら、租税法における債務確定基準の趣旨は、公平で正確な期間損益計算と所得計算の操作可能性の排除にあるわけであるから、私見においては、個別の取引内容や事実関係について、収入金額又は益金が計上されており、かつ所得計算に操作可能性がないと証明できるのであれば、3要件のすべてを充足できない場合であっても、必要経費又は損金の控除は許され得ると考える⁽⁶⁾。逆に、例えば、契約は締結されていて債務が発生していても、履行されるかどうか(すなわち給付原因事実の発生)が不確定である(あるいは見込みがない)とか、金額の算定が合理的でない(あるいは算定根拠が示されていない)といった事実が認められる場合には、公平で正確な期間損益計算の観点から、必要経費又は損金の控除を安易に認めるべきではない。結局、3要件を充足しなくとも債務が確定しているといえるかどうかについては、最終的には、租税争訟において、納税義務者から当該根拠事実を主張立証して争っていくしかない⁽⁷⁾と考える。

(5) 金子・前掲注(4)351頁、佐藤・前掲注(4)282頁、渡辺徹也『スタンダード法人税法(第3版)』(弘文堂、2023年)95頁、注解所得税法研究会編・前掲注(1)1155頁のほか、判例における債務確定基準の解釈に係る分析について、渡辺徹也「法人税法における債務確定基準」税法学575号(2016年)281頁以下を参照。

(6) 間接費に係る債務の確定について柔軟な解釈を認める見解として、金子・前掲注(4)351頁・376頁、渡辺・前掲注(5)『スタンダード法人税法』95頁等を参照。なお、直接費に係る債務の確定についても柔軟な解釈を認める見解として、佐藤・前掲注(4)298頁・301頁を参照。

3 事務所の修繕に要した支出に係る必要経費の時間的帰属

事例1における一体的工事請負契約の内容は、①入口ガラスドアの交換工事、②建物外装タイル枠部分のゴム目地交換工事、③建物全体の防水再塗装工事及び④足場の組立及び撤去とされているが、租税法上は、これらの工事費用の性質が資本的支出に該当するのか修繕費に該当するのかという問題が生ずる。これは、費用の名目によって決まるのではなく、建物に対する工事の効果がどのようなものかによって判断される。

資本的支出に該当する場合には、工事費用は当該建物の取得費に加算されたうえで、法定耐用年数に応じて減価償却されることになる。これに対して、修繕費等の収益的支出の場合には、期間費用になるので、支出した年分の必要経費の金額に算入することになる。

資本的支出の意義については、所得税法施行令181条は、「修理、改良その他いずれの名義をもつてするかを問わず、その業務の用に供する固定資産について支出する金額で次に掲げる金額に該当するもの」とし、具体的には、①「当該支出する金額のうち、その支出により、当該資産の取得の時ににおいて当該資産につき通常管理又は修理をするものとした場合に予測される当該資産の使用可能期間を延長させる部分に対応する金額」（同条1号）と②「当該支出する金額のうち、その支出により、当該資産の取得の時ににおいて当該資産につき通常管理又は修理をするものとした場合に予測されるその支出の時のにおける当該資産の価額を増加させる部分に対応する金額」（同条2号）を列挙している。そして、所基通37-10は、上記規定を要約して、「固定資産の価値を高め、又はその耐久性を増すこととなると認められる部分に対応する金額が資本的支出となる」と定めている。この通達の趣旨については、「税法上の資本的支出は、専ら修繕費との区分を考えて規定されている概念であるため、会計上のそれよりもかなり狭い質的支出としての規定になっているといえることができる。つまり、税法上は、建物の増築や増階、構造物の拡張や延長などの量的支出は、資本的支出の規定を待つまでもなく資産の取得そのものとして考えているということである」と解説されている⁽⁸⁾。

これに対して、修繕費の意義については、所基通37-11が「固定資産の通常維持管理のため、又は災害等により損した固定資産につきその原状を回復するために要したと認められる部分の金額（当該金額に係る損失につき法第51条第1項若しくは第4項《資産損失の必要経

(7) 納税義務者側からの必要経費・損金に係る主張立証責任の帰属については、現在の裁判実務を大別すると、行政訴訟における立証責任の分配基準（これについては、南博方原編著・高橋滋＝市村陽典＝山本隆司編『条解行政事件訴訟法（第5版）』（弘文堂、2023年）265-289頁（鶴岡稔彦担当執筆）も参照。）に準拠して、修正法律要件分類説、個別（具体）説、二分説、「裁判規範としての民法説」に準拠して課税要件規定の制度趣旨に基づいて判断する「裁判規範としての租税法説」等があるが、私見は、現在では、最後の「裁判規範としての租税法説」の立場をとっている。その理由については、伊藤滋夫＝岩崎政明＝河村浩著『要件事実で構成する所得税法』（中央経済社、2019年）9-18頁（伊藤滋夫担当執筆）参照。

(8) 今井ほか編・前掲注（2）410-411頁。

費算入》又は第72条《雑損控除》の規定の適用を受けている場合には、当該金額のうち、これらの規定に規定する損失の金額に算入された金額を除く。）」をいうと定めている。すなわち、具体的には、例えば、建物の維持・管理又は原状回復を目的とした建物の外壁塗装（雨水の浸入を防止するための外壁のひび割れや剥がれなどの補修や色あせ・傷などを補修する塗装など）や畳の表替え、床の張り替えなどのように、工事の内容が建物の維持・管理又は原状回復として通常必要とされる修理・メンテナンスの類いであれば、それらの費用は修繕費として取り扱われるといえることができる（法基通7-8-2ないし7-8-4も参照）。そして、修繕費に該当するのであれば、Iで述べた法人税法上の修繕費に係る債務確定の判定についてのタックスアンサー No.5387は、所得税についても合理的判定基準として妥当すると考える。

事例1における①ないし③の工事は、いずれも事務所の経年劣化・毀損した部分を修繕するためのものとされているので、修繕費に該当すると考えられる。そして、①及び②の工事は令和元年12月20日までに完了引渡済とされているので、①の費用300万円と②の費用300万円の合計600万円については、債務の成立・給付原因事実の発生・金額の算定可能性の3要件をすべて満たしているので、令和元年分の必要経費の金額に算入することができると考える。

しかしながら、③の工事は未着手・未完了とされているので、債務の成立は認められるものの、給付原因事実が発生していないので、令和元年分の必要経費の金額に算入することはできない。また、④の足場の組立及び撤去のための費用である100万円についても、組立は完了していても、建物全体の防水再塗装が完了するまでは撤去ができない以上、組立費用と撤去費用とを区分経理していない限り、債務の成立は認められるものの、給付原因事実が一部未発生で、かつ完了部分だけの金額の算定もできないということになるから、全体として令和元年分の必要経費の金額に算入することはできないと解される。

Ⅲ 直接費に係る債務確定基準の意義—事例2について

1 直接費に係る債務確定基準の意義

すでにIにおいて述べたように、所得税に係る直接費、すなわち所税37条1項所定の「売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用」について、所基通37-1は、間接費におけると同様に、債務確定基準が妥当するとの解釈を示している。しかしながら、所税37条1項の法文について自然な解釈をするのであれば、債務確定基準に係るのは直前に規定されている間接費に限定されると理解することも可能であるので、この点を法人税法上の取扱いと比較しながら次に検討する。

法税22条3項は、各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額として、同項1号において「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他こ

れらに準ずる原価の額」と規定し、同項2号において「当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額」と規定する（なお、同項3号の損失の額については省略する。）。すなわち、法文においては、債務確定基準を定めている同項2号「かっこ書き」に相当する文言は、同項1号の直接費については存在しない。この規定ぶりの違いをどのように解釈するかが問題となる。

同項1号に係る国税庁の公定解釈として、昭和55年改正前の（旧）法基通2-1-4は、法文自体は、現行法と全く変わらない「法第22条第3項第1号〈損金の額に算入される売上原価等〉」に規定する『売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価』の計算の基礎となる費用は、別段の定めのあるものを除き、当該事業年度終了の日までに債務が確定しているものに限るものとする」として、債務確定基準が適用されるとしていた。これを昭和55年に改めて、現行の法基通2-2-1は、「法第22条第3項第1号〈……〉」に規定する『当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価』（以下2-2-1において『売上原価等』という。）となるべき費用の額の全部又は一部が当該事業年度終了の日までに確定していない場合には、同日の現況によりその金額を適正に見積るものとする」としたのである。また、ここにいる「確定していない費用が売上原価等となるべき費用かどうかは、当該売上原価等に係る資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に関する契約の内容、当該費用の性質等を勘案して合理的に判断するのであるが、たとえその販売、譲渡又は提供に関連して発生する費用であっても、単なる事後的費用の性格を有するものはこれに含まれないことに留意する」とされている。

この通達改正の趣旨は、法基通の解説によれば、旧通達の取扱いでは、売上原価は各種費用が結合されて算定されるものであるから、その売上原価に算入される費用自体としては債務が確定していることが必要であるとしていたところ、法税22条4項により公正処理基準に基づき計算される原価計算においては、実際には、「若干の見積的要素が入ることになるので、これまでも全て否定している趣旨と考えることには問題があるところから」⁽⁹⁾、現行通達のように改正されたのであると説明されている。さらに、平成30年3月30日に収益認識に関する包括的な会計基準となる企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」が公表され、これに伴い平成30年度税制改正により追加された法税22条の2に関する法基通の解説によれば、「法人税法第22条の2第4項では、資産の販売等に係る収益の額として益金の額に算入する金額について、その販売等をした資産の引渡しの際における価額につき通常得べき対価の額に相当する金額とし、法人税基本通達2-1-1の10〈……〉では、それは一般的には資産の販売等につき第三者間で取引されたとした場合に通常付される価額とし、資産の販売等に係る目的物の引渡しの日属する事業年度終了の日までにその対価の額が合意されていない場合は、同日の

(9) 武田編著・前掲注(1)1121の2-1121の3頁。

現況によりその引渡し時の価額等を適正に見積るものとされている。売上原価等についても、すでに収益計上がある限りは、売上原価等が確定していなくとも、収益費用の対応の見地からその見積計上を認めることが必要である⁽¹⁰⁾と説明されている。そうすると、租税実務は、売上原価等の損金算入については、個別取引に係る債務の確定を前提としたうえで、その例外として、売上原価等に対応する収益計上がある限りにおいては、その原価計算上の費用の見積、すなわち債務の確定していない費用の額を損金の額に算入することも認めることとしているといえそうである。

この点、裁判所も、昭和 55 年改正以後の法基通の内容を前提として、最高裁平成 16 年 10 月 29 日判決（刑集 58 卷 7 号 697 頁）において、宅地造成に伴う雨水排水路の工事費用（売上原価）について工事未了にもかかわらず損金算入が認められるかという争点につき、債務未確定を理由にこれを否定した原審判決（東京高裁平成 12 年 10 月 20 日判決（刑集 58 卷 7 号 865 頁））を覆して、「近い将来に上記費用を支出することが相当程度の確実性をもって見込まれており、かつ、同日（事業年度終了の日：岩崎注）の現況によりその金額を適正に見積もることが可能であった」という事情がある場合には、「当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が確定しないときであっても、上記の見積金額を法人税法 22 条 3 項 1 号にいう『当該事業年度の収益に係る売上原価』の額として当該事業年度の損金の額に算入することができると解するのが相当である」と判示している。この事案においては、納税義務者たる法人が造成済宅地の販売収益の額について当該事業年度の益金の額に算入していたことから、所得計算に操作の余地はないとして、当該売上に対する原価に相当する工事費用について、収益と費用との対応の見地から損金の額への算入を認めたものと解することができる⁽¹¹⁾。

そこで、翻って、所得税に係る直接費についても債務確定基準が適用されるかどうかという問題について考えるに、所基通 37-1 が直接費について「別段の定めがあるものを除き、その年において債務の確定しているものに限るものとする」と定めている意味は、必要経費となる支出については、個々の契約において債務として確定していることが前提となるという、あくまで原則を述べているだけで⁽¹²⁾、その例外を全く認めないという趣旨ではないと解することもできそうである。その例外は、通達自体において、「別段の定め」として、所基通 36・37 共-1（事業者が年末までに棚卸資産を引き渡したにもかかわらず、その販売代金の額が確定していないときには、同日の現況により、その金額を適正に見積もるものとする。）、同 36・37 共-4 の 2（建設業者等が建設工事等を完成して引き渡したにもかかわらず、その工事収入又は工

(10) 松尾公二『11 訂版 法人税基本通達逐条解説』（税務研究会、2023 年）272-273 頁。

(11) 渡辺・前掲注 (5)『スタンダード法人税法』94 頁。この判決については多数の判例評釈があるところ、荻野豊「判批」速報重要判例解説 No. 2005-002LEX/DB、別冊ジュリスト「租税判例百選（第 7 版）」56 事件 110 頁（岡村忠生担当執筆）及びそこに掲げる文献を参照。

(12) 今井ほか編・前掲注 (2) 400 頁における所基通 37-1 の解説もその趣旨に読むことができる。

事原価の額が確定していないときには、その引渡しの日属する年末の現況により、その金額を適正に見積もって計上するものとする。）、同 47-18（購入した棚卸資産の購入代金が年末までに確定していないものについては、その見積額によりその取得価額を計算するものとする。）を掲げられているが⁽¹³⁾、これら以外であっても、私見においては、青色申告事業者については、前述した法人税法上の売上原価に係る取扱いと同様に、ある取引につき代金を総収入金額に算入している場合で、かつ所得計算に操作の余地がないと認められるときには、費用収益対応の見地から、直接費についてもその見積額を必要経費に算入することが認められてよいと考えている⁽¹⁴⁾。

2 産業廃棄物の収集・運搬及び処理に要する費用の性質

事例 2 においては、土木建設工事業を営む青色申告事業者 Y がその建設請負工事に係る工事現場から排出された残土等につき、そこに含まれる産業廃棄物の収集・運搬及び処理を外部の専門業者に依頼して支払う残土処理費用の処理が問題となっているのであるが、まず、一般論として、直接費として見積計上することが認められるかどうかを検討する。

産業廃棄物の収集・運搬及び処理については、いわゆる廃棄物処理法に基づき、それぞれ別の都道府県知事による許可を受けなければならない（同法 14 条 1 項・6 項）、産業廃棄物の処理を依頼しようとする者は、これらの許可業者に依頼しなければならないとされている。それゆえ、産業廃棄物の収集・運搬及び処理に要する費用は、一般論としては、建設請負契約からの収入金額を得るために、直接の関連性を有し、かつ客観的に必要な支出に該当するので、土木建設工事業に係る事業所得の「総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」（所税 37 条 1 項後段）に算入されると解される。

これに関連して、法人税に関する事案であるが、国税不服審判所平成 6 年 6 月 27 日裁決（裁決事例集 47 号 239 頁）は、「土木建築工事業における廃棄物の処理に係る費用についてみると、各工事現場より排出された廃棄物を当該工事現場から搬出し、廃棄物処理業者に直接その処理を委託した場合、これら一連の廃棄物処理に係る費用は、収益に対応する原価の性格を有していることは明らかであり、当該工事に係る収益の計上がある限りは、当該廃棄物の処理に係る費用も原価の額として損金の額に算入すべきものであり、仮に当該事業年度においてその額が確定していなくとも、費用収益対応の見地から、その見積額が適正なものである限り、

(13) 今井ほか編・前掲注 (2) 400 頁を参照。

(14) 佐藤英明教授は、所得税に係る所基通 37-1 の課税実務の取扱いは、「一般に個人は法人に比べて記帳能力などが低く、未確定の原価を正確に見積もることが技術的に困難な場合が多いことに配慮したものであると考えるべきである」（佐藤・前掲注 (4) 301 頁）と述べておられるが、青色申告事業者であれば、所税 148 条により、業務に係る帳簿書類の備付け、記録又は保存が財務省令で定めるところに従って行われていることが前提となるので、必要経費の見積計算が許される場合があり得ると思われる。

その計上をすることができると解される。／したがって、仮に、各工事現場より排出された廃棄物が最終的な処理をするに至るまでに、その位置を何度か移動したとしても、当該廃棄物が当該事業年度の収益に対応する原価としての性格を有する限りは、当該廃棄物の最終的な処理をするに至るまでの費用は、原価として損金の額に算入すべきものであり、当該事業年度においてその額が確定していなくとも、その処理費用の見積額が適正なものであれば、当該費用は原価として損金の額に算入できるものと解される。／そして、これが原価としての性格を有するか否かは、その費用に係る工事の内容及びその費用の性質等を勘案して、合理的に判断すべきものと解される」と判断している。このことは、1で述べた理由から、事業所得の「総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」の計算についても妥当すると考える。

3 本件残土処理費用に係る必要経費の時間的帰属

以上のことに基づいて、本件残土処理費用の必要経費算入の可否について検討する。なお、その前提として、本件建設請負工事に係る請負代金は、令和2年分の事業所得の計算に当たり、総収入金額に算入されているものとする。

本件残土処理費用の内訳としては、本件残土等の収集運搬費と産業廃棄物の処理費とが含まれるところ、まず、本件残土等の収集運搬費については、廃棄物処理法上、産業廃棄物の処理とは別の業務と区別されていることから、収集運搬契約と産業廃棄物の処理契約も別の内容ということになるので、専門処理業者が本件残土等を収集し、本件土地に運搬した段階で収集運搬契約の履行は完了すると解される。それゆえ、債務確定の3要件を当てはめて考えると、収集運搬費に係る支払債務は成立し、かつ収集運搬事実も発生しているといえる。また、事例の内容から、収集運搬費用と産業廃棄物の処理費用とは区分経理できると思われる。よって、結論としては、収集運搬費用部分の金額については、令和2年分の必要経費の金額に算入することができると解される。

これに対して、産業廃棄物の処理費用については、本件土地に搬入されているだけで、分別処理及び最終処分場への搬送は未了である。産業廃棄物処理に係る契約は本件残土処理契約の一部として成立しているとしても、処理の履行が完了していないので、給付原因事実は発生しておらず、また、処理費用の金額も、本件残土の収集運搬費の20%程度に相当する金額と見積もられているにすぎない。処理費用は含まれる産業廃棄物の種類・量によって変わってくることを勘案すると、収集運搬費との合理的関連性があるとはいえないので、見積額が具体的明確とはいえないと解される。よって、産業廃棄物の処理費用は、事後的費用の性格を有するものというべきであるから、令和2年分の必要経費に算入することが認められる見積金額には算入できないと考える（法基通2-2-1参照）。

Ⅳ 支払債務は成立しているが分割履行される費用の時間的帰属 —事例 3 について

1 本件示談金名目の金員の性質

本件裁判上の和解においては、ZがXに対して支払うべき示談金総額は、6,357万円とすることで合意されている。

しかしながら、その内訳は、和解成立日に支払う1,500万円の一括支払金と明渡猶予期間中に毎月末に分割支払いされる4,857万円の分割支払金とされている。そして、明渡猶予期間中にはZは、分割支払金の支払い以外には地代を支払うことなく本件土地を使用収益することが認められている。そうすると、一括支払金と分割支払金とでは法的性質を若干異にすると考えることができ、一括支払金の方は、純粋な損害賠償金といえるとしても、分割支払金は地代相当損害金というべきである。

損害賠償金であれ、地代相当損害金であれ、Zの営む中古自動車販売業に係る間接費に該当するといえようが、このような支払金の法的性質の違いは、示談金総額の必要経費の金額への算入に当たってどのような影響を及ぼすであろうか、次に検討する。

2 本件示談金未払残額に係る必要経費の時間的帰属

間接費の必要経費算入については、所税37条1項後段により債務確定基準が適用される。そうすると、債務の確定は、原則的には、①債務の成立、②給付原因事実の発生及び③金額の合理的算定可能性という3要件（所基通37-2。法基通2-2-12も同様。）により判定されることになるが、例外として、私見においてはⅡ2において述べたように、個別の契約内容や事実関係において、売上につき総収入金額に算入されており、かつ所得計算に操作可能性がないと認められるのであれば、3要件のすべてを充足しなくとも必要経費の金額への算入が認められる場合はあり得ると解される。

この点で、損害賠償金については、通達においても、3要件の例外が定められている。すなわち、所基通37-2の2は、「業務の遂行に関連して他の者に与えた損害につき賠償をする場合において、その年12月31日までにその賠償すべき額が確定していないときであっても、同日までにその額として相手方に申し出た金額（相手方に対する申出に代えて第三者に寄託した額を含む。）に相当する金額（……）を当該年分の必要経費に算入したときはこれを認める。／（注）損害賠償金を年金として支払う場合には、その年金の額は、これを支払うべき日の属する年分の必要経費に算入する」と定めている（法基通2-2-13も同じ）。この趣旨は、損害賠償金についても、本来は、債務確定基準の見地から、支払うべき金額が算定できないものや金額

が決まっても支払いの事実が認められない場合には必要経費への算入は認められないのであるが、「仮に加害者が年末までに相手方に損害賠償金として、具体的に提示した金額があるような場合には、少なくともその提示した部分の金額については当事者間に争いが無いことになるから、当該金額について部分的に債務確定したとみることもできる。／本通達は、仮に年末までに損害賠償金の総額が確定していない場合であっても、年末までに相手方に具体的に申し出た損害賠償金額があるときは、その申し出た金額については、債務確定があるものとしてその年分の必要経費に算入することを認めることを明らかにしたものである」⁽¹⁵⁾と解説されている。

そうすると、本件示談金総額のうち 1,500 万円の一括支払金については、裁判上の和解により金額が決定され、かつ和解成立の日に支払われているので、その支払いの日の属する令和 5 年分の事業所得の金額の計算に当たり必要経費の金額に算入することができると解される。

これに対して、明渡猶予期間中に毎月末に分割支払いされる 4,857 万円の分割支払金の方は、裁判上の和解により金額が決定されているとはいえ、明渡猶予期間中に Z が任意に本件土地を明け渡したときには、未払残金について支払免除を受けること及び明渡猶予期間中の支払いも毎月末に分割払いされることが合意されていることから、実質的には毎月の地代の支払いに近い性質をもっている。民法 614 条により、土地の賃貸借契約については、賃料（地代）の支払時期は毎月末とされているので、所得税法上の必要経費に算入されるべき地代の支払債務も毎月末に成立し、実際に土地を占有している事実があれば、和解により合意された分割支払金について、債務は確定すると解することができる。

これを本件示談金にあてはめると、本件示談金総額のうち 4,857 万円の分割支払金については、令和 5 年分の事業所得の金額の計算に当たり必要経費の金額に算入することができるのは、令和 5 年 12 月末に支払われた 50 万円だけで、その余の残額の 4,807 万円については、その後の明渡猶予期間中に当該土地を実際に明け渡す事実が生ずるまで、毎年支払われた分割支払金について、当該年分の事業所得の金額の計算に当たり必要経費に算入すべきこととなろう。

裁判所も、法人税に関する事案であるが、本件と同様の和解内容により金額が決定された分割支払金について同様の判断を示している。すなわち、横浜地裁平成 5 年 7 月 12 日判決（税資 198 号 125 頁）は、「和解条項を総合的に検討すれば、和解当事者間に合意された法律関係は、原告に本件土地使用の権原がないことを確認した上で、それを前提に、明渡を猶予し、他方原告の不法占有に基づく損害賠償として、○年 12 月 31 日までの本件土地占有による損害金及び（翌年 1 月 1 日以降の：岩崎注）……土地占有による月額△△万円の賃料相当損害金の支払い義務を定めたものであると解するのが相当である。／そうすると、本件示談金（（翌年 1 月 1

(15) 今井ほか編・前掲注 (2) 402 頁。

日以降の：岩崎注）賃料相当損害金）は、原告の右土地に対する占有という事実があつて初めて発生するものであることが合意の内容から明らかであるといわねばならない」。「本件示談金に関して、本件事業年度の終了の日である○年2月29日までに発生した具体的給付をなすべき事実は、同日までの原告の土地占有の事実のみであり、同年3月1日以降の原告の土地占有の事実はまだ存在していない。したがって、同年3月1日以降の示談金に相当する部分の×××万円については、その具体的給付をなすべき事実が発生していないのであるから、法人税基本通達2-2-12の要件（2）を欠き、債務が確定しているとはいえない。和解成立時において本件示談金の債務がすべて確定したとする原告の主張は理由がない」と判示している（控訴審東京高裁平成6年3月24日判決（税資200号1121頁）及び上告審最高裁平成7年6月20日判決（税資209号1048頁）も第一審判決の判断を是認して訴えを棄却している。）。通達は法令ではないので判断の法的根拠となるわけではないが、上記横浜地裁判決は、債務確定基準に係る解釈として相当であると考え⁽¹⁶⁾。

なお、以上に関連して、本件示談金を収受するX側の取扱いについても述べておく。

不動産賃貸販売業を営む青色申告事業者Xとしては、本件示談金総額のうち1,500万円の一括支払金については、和解成立の時に現実に収受しているので、賃貸借契約の契約損害賠償金として、令和5年分の事業所得の金額の計算に当たり総収入金額に算入すべきことになる。他方、本件示談金総額のうち4,857万円の分割支払金については、そのうち50万円分は実際に収受しているので一括支払金と同様、令和5年分の事業所得の金額の計算に当たり総収入金額に算入すべきことになるが、残金の4,807万円については未収収益として会計上は処理することになる。そして、本事例とは異なるが、もしZが残額4,807万円を和解成立の時にXに支払うか又は地方法務局に供託したような場合には、Xは当該金額を総収入金額に算入することになるが、当該土地に係る固定資産税等の将来の見積額について、総収入金額と対応する必要経費として控除することができるかどうかが問題となる⁽¹⁷⁾。この点につき、所基通37-3（翌年以後の期間の賃貸料を一括して収受した場合の必要経費）は、「資産の貸付けの対価としてその年分の総収入金額に算入された賃貸料でその翌年以後の貸付期間にわたるものに係る必要経費については、その総収入金額に算入された年において生じた当該貸付けの業務に係る費用又は損失の金額とその年の翌年以後当該賃貸料に係る貸付期間が終了する日までの各年において通常生ずると見込まれる当該業務に係る費用の見積額との合計額をその総収入金額に算入された年分の必要経費に算入することができるものとする。この場合において、当該翌年以後において実際に生じた費用又は損失の金額が当該見積額と異なることとなったときは、その差額をその異なることとなった日の属する年分の必要経費又は総収入金額に算入する」と定めている

(16) 酒井克彦『4訂版 裁判例からみる法人税法』（大蔵財務協会、2024年）732-735頁も参照。

(17) 注解所得税法研究会編・前掲注（1）1156頁参照。

ところ、この趣旨は、本件地代相当損害金にもあてはまると解されるので、Xは当該残額を総収入金額に算入し、これと対応して、当該土地に係る固定資産税等の将来の見積額について、必要経費の金額に算入することができることとなろう。

V おわりに

以上、所得税に係る債務確定基準の意義と適用範囲について、法人税に係る債務確定基準の解釈と比較しながら検討をしてきた。その結果、直接費であれ間接費であれ、債務としての確定は必要経費又は損金の算入の前提として必要と解されているが、債務確定の判定基準として通達に示される3要件については、必ずしもその充足が厳格に必要とされるものではなく、通達自体がその例外を数多く定めており、また判例においても、個別の契約内容や事実関係において、収入金額又は益金が適正に計上されていて、かつ所得計算に操作可能性がないと認められるときには、費用収益対応の見地から、3要件のすべてを充足しなくとも必要経費又は損金の控除を柔軟に認めていると考えられよう。ただし、このことは3要件が不要であるというのではなく、通常の場合には、3要件は債務の確定を判断するための目安として有効であることに変わりはない。

残された疑問は、ではなぜ法税22条3項2号所定の間接費についてだけ、また所税37条1項も間接費に直結した場所に「債務の確定しないものを除く」との「かつこ書き」を規定したのかということである。この点については、間接費については、個別対応の費用収益対応の考え方が妥当しないことから、確認的に規定したのではないかと考えることができよう。

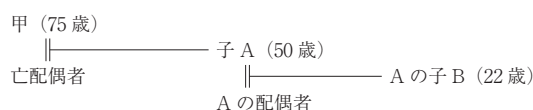
改正相続時精算課税制度について

税理士 小池 正明

事 例

事例Ⅰ

以下の当事者間において、設問１から４の事象が生じた場合、令和５年度の相続時精算課税制度の改正の前後での相続時精算課税の課税関係及び税務手続について、どのような差異が生じるであろうか。設問の設定については、今回の改正相続時精算課税制度の内容と問題をより具体的に検討するため、将来における相続の発生場面を想定してあるので留意されたい（事例Ⅱも同様）。なお、令和５年の相続時精算課税制度の改正は、同６年１月１日以後の贈与により取得する財産に係る相続税と贈与税に適用される。



〔設問１〕

令和６年４月に、子Ａは、父甲から２,０００万円の財産を贈与により取得した。当該贈与について、Ａは、相続時精算課税の適用を受けることとした。その適用に際しての手続は、令和５年度の相続時精算課税制度の改正により、どのように変わったであろうか。

また、Ａは、前年の贈与に続き、翌年の令和７年４月に、甲から１,０００万円の財産を贈与により取得した。この場合の課税関係及び相続時精算課税の適用に際しての手続は、令和５年度の相続時精算課税制度の改正により、どのように変わったであろうか。

さらに、Ａは、上記の二度の贈与に続いて、甲から令和８年４月に２００万円を、令和９年４月に１００万円の財産をそれぞれ贈与により取得した。その後、令和２０年９月に至り、

甲が死亡し、その財産をAが相続するところとなった。この相続に係る相続税の算定において、令和6年の贈与から令和20年の相続開始までの甲からAへの贈与は、どのように取り扱われるであろうか。

〔設問2〕

令和6年4月に、子Aは、父甲から2,000万円の財産を贈与により取得し、同年分の贈与税について、適法に相続時精算課税の適用を受けた。

その後、令和7年中にAは、甲から300万円の株式と200万円の現金の贈与を受けた。Aは、このうち300万円の贈与については適法に期限内申告書を提出したが、200万円の贈与については、無申告のままであった。この無申告は、相続時精算課税の適用において、どのような問題を生じさせるであろうか。

〔設問3〕

令和6年中に、Aは、甲から土地の贈与を受けた。Aは、当該土地の価額を1,800万円と評価し、相続時精算課税の適用を受けて適法に申告した。ところが、申告後に、当該土地は、2,000万円が正当な評価額であることが判明した。この場合、相続時精算課税の適用上、どのような税務対応をAはとるべきであろうか。

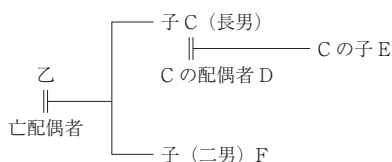
〔設問4〕

令和6年5月に、子Aは、父甲から1,500万円の土地の贈与を受けた。Aは、当該贈与について相続時精算課税の適用を受ける予定であったが、同年9月に贈与者である甲が死亡した。

この場合、相続時精算課税の適用関係はどのようなになるのであろうか。

事例Ⅱ

以下のような当事者関係と、当初の贈与につき受贈者が相続時精算課税を選択してから、贈与者の死亡による相続の開始までの時系列（①～④）のもとで、贈与者の死亡による相続税の課税関係において、相続時精算課税はどのような取扱いを受けるであろうか。



- ① 令和6年4月……乙の所有財産4億円のうち3,000万円が長男Cに贈与された。

- ② 令和 7 年 3 月……C は、令和 6 年分の贈与税について、相続時精算課税の適用を受ける旨の贈与税の申告をした。
- ③ 令和 7 年 9 月……C が、交通事故により急死した。C の遺産は、1 億円である。
- ④ 令和 15 年 8 月……乙は、老衰のため死亡した。乙の遺産は、3 億 7,000 万円である。
- この事例で、C が適用を受けていた相続時精算課税は、乙の死亡に係る相続税の課税関係において、どのように取り扱われることになるであろうか。

はじめに

令和 5 年度の税制改正において、相続税・贈与税に関して、「資産移転の選択により中立的な税制」を構築するため、贈与税における相続時精算課税制度について大幅な見直しが行われた⁽¹⁾。

同制度において、暦年課税における基礎控除とは別に 110 万円の基礎控除を設けるとともに、特定贈与者の死亡に係る相続税において、相続時精算課税適用者の相続税の課税価格に加算される生前贈与財産の価額は、基礎控除後の残額とされた。また、110 万円以下の贈与であれば、改正前と異なり、贈与税の申告は不要とされた。

これらの改正により、同制度は、従前よりも使い勝手がよくなったというのが一般的な評価であり、今後は、同制度の適用事例が増加するものと見込まれている。ただし、同制度については、これまで必ずしも広く適用されていたとはいえず、制度の内容のほか、手続に関しても正確な知識が浸透しているとはいえない状況にある。

そこで、同制度について、その概要を確認した上で、実務上の留意点について、令和 5 年度の改正前後を比較して確認しておくこととする⁽²⁾。

I 相続時精算課税制度の概要

まず、相続時精算課税制度について、令和 5 年度の改正前の概要をまとめると、次表のとおりである。

- (1) この令和 5 年度改正は、相続税・贈与税に関する専門家会合「資産移転の時期の選択により中立的な税制の構築に向けた論点整理」(税制調査会・令和 4 年 11 月 8 日)なども踏まえてなされたものである。
- (2) 令和 5 年度の相続時精算課税制度の改正について解説・検討するものとして、「相続税法の改正」(大蔵財務協会編『改正税法のすべて(令和 5 年版)』(大蔵財務協会, 2023 年)) 446 頁以下、大畑智宏・税務通信 3785 号(2024 年) 15 頁以下、岡崎猛・同 3794 号(同年) 21 頁以下、宮森俊樹『贈与税改正対応 相続時精算課税制度の活用と実務ポイント』(ぎょうせい, 2024 年)のほか、多数のものが参考にさせていただいた。

資 産 税

	要 件 等
特定贈与者	○ 贈与をした年の1月1日において60歳以上である者（相法21の9①）。
受贈者	○ 贈与者の推定相続人である直系卑属のうち、贈与により財産を取得した年の1月1日において18歳以上である者及び贈与により財産を取得した年の1月1日において18歳以上である贈与者の孫（相法21の9①、措法70の2の6①）。
適用手続	○ 相続時精算課税の適用を受けようとする受贈者は、贈与を受けた年の翌年2月1日から3月15日までに、戸籍の謄本その他一定の書類を添付した相続時精算課税選択届出書を、贈与税の申告書に添付して納税地の所轄税務署長に提出する（相法21の9②、相令5①、相規10①）。 なお、相続時精算課税選択届出書を提出した者（相続時精算課税適用者）は、同届出書を撤回することはできない（相法21の9⑥）。
特別控除	○ 相続時精算課税適用者がその年中に特定贈与者から取得した財産に係る贈与税については、その課税価格から「特別控除」として次の①又は②の金額のうちいずれか低い金額を控除することができる（相法21の12①）。 ① 2,500万円（既に相続時精算課税に係る控除した特別控除額の合計額を控除した残額） ② 相続時精算課税に係る贈与税の課税価格
贈与税の税率と贈与税の計算方法	○ 相続時精算課税の税率は、20%とされている（相法21の13）。 ○ 相続時精算課税における贈与税額の計算（令和5年度改正前）は、次による。 贈与税額＝「受贈財産の価額－特別控除額（累積2,500万円）」×20%
特定贈与者の死亡時の相続税の課税	○ 特定贈与者から相続又は遺贈により財産を取得した相続時精算課税適用者については、その特定贈与者からの贈与により取得した財産で、相続時精算課税の適用を受けるものの贈与時の価額を、その者の相続税の課税価格に加算して相続税額を計算する（相法21の16①）。 ○ 特定贈与者から相続又は遺贈により財産を取得しなかった相続時精算課税適用者については、その特定贈与者からの贈与により取得した財産で、相続時精算課税の適用を受けるものをその特定贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなして相続税額を計算する（相法21の16①）。
贈与税額の控除及び還付	○ 相続時精算課税の適用を受ける財産について課せられた贈与税があるときは、相続税額からその贈与税の税額に相当する金額を控除する（相法21の15③、21の16④）。 ○ 上記により相続税額から控除する場合において、なお控除しきれない金額があるときは、相続税の申告書を提出することを要件としてその控除しきれない金額に相当する税額の還付を受けることができる（相法27③、33の2①④、相規15、16）。
相続時精算課税適用者が特定贈与者より先に死亡した場合の権利義務の承継	○ 相続時精算課税適用者が特定贈与者より先に死亡した場合には、その相続時精算課税適用者が有していた相続時精算課税の適用を受けていたことに伴う権利又は義務は、その相続時精算課税適用者の相続人に承継される（相法21の17①）。 ○ この場合において、相続時精算課税適用者の相続人が2人以上いるときは、遺産分割による財産の取得額とは関係なく、各相続人が民法第900条から第902条までの規定による相続分によって按分した額の権利又は義務を承継する（相法21の17③、相令5の5）。

Ⅱ 相続時精算課税制度に関する令和5年度の改正の概要

令和5年度の税制改正は、かねてからの課題であった「資産移転の時期の選択により中立的な相続税・贈与税」を構築するとともに、適用状況が低迷している相続時精算課税制度の使い勝手を向上させることが主な目的とされた。

なお、財務省の資料によれば、「資産移転の時期の選択により中立的な税制」とは、「資産の移転の時期（回数・金額含む）にかかわらず、納税義務者にとって、生前贈与と相続を通じた資産の総額に係る税負担が一定となること」をいうとされている。

これらの考え方を踏まえ、令和5年度の税制改正では、相続時精算課税制度に関して下記のような改正が行われた。その概要と実務への影響等を考察すると以下のとおりである。

1 基礎控除の創設

贈与税の暦年課税制度においては、少額不追及の観点から110万円の基礎控除が設けられている（相法21の5，措法70の2の4①）が、相続時精算課税制度においては、その定めがなかった。

令和5年度の税制改正においては、暦年課税制度における基礎控除とは別に、相続時精算課税制度においても110万円の基礎控除が設けられた（相法21の11の2①，措法70の3の2①）。

なお、同一年中に2人以上の特定贈与者から贈与により財産を取得した場合の基礎控除の額は、次のように110万円を特定贈与者ごとの贈与税の課税価格で按分して計算することとされている（相法21の11の2②，措法70の3の2③，相令5の2，措令40の5の2）。

〈例〉

祖父丙——父丁——子G

特定贈与者丙から相続時精算課税適用者Gに対する贈与…………… 300万円

特定贈与者丁から相続時精算課税適用者Gに対する贈与…………… 200万円

相続時精算課税における基礎控除額

$$\text{丙からの贈与分} \cdots 110 \text{ 万円} \times \frac{300 \text{ 万円}}{300 \text{ 万円} + 200 \text{ 万円}} = 66 \text{ 万円}$$

$$\text{丁からの贈与分} \cdots 110 \text{ 万円} \times \frac{200 \text{ 万円}}{300 \text{ 万円} + 200 \text{ 万円}} = 44 \text{ 万円}$$

(1) 改正による手続面への影響

改正前の相続時精算課税制度には基礎控除の定めがなかったため、同制度を選択した後の特定贈与者からの贈与については、贈与財産の価額が少額（たとえ数万円）であっても、贈与税の申告を要することとされていた（令和5年度改正前相法28①）。

この点について、同年の改正法の適用後（令和6年1月1日以後の贈与）は、同制度を選択した後の受贈財産の価額が110万円以下の場合には、贈与税の申告を要しないこととなり（相法28①），手続面での簡素化が図られた。

(2) 改正による課税面への影響

改正前の制度では、前述のように相続時精算課税制度に基礎控除の定めがなかったため、同

資 産 税

制度を選択した後の特定贈与者からの贈与については、贈与財産の価額が少額であっても、その価額に対し 20% の税率で贈与税が課税されていた。

これに対し、同改正後は、同制度に係る特定贈与者からの贈与財産の価額が 110 万円以下の場合には、納付すべき贈与税は生じないこととなった。

また、特定贈与者の相続時における精算課税においては、制度の選択後の贈与が少額であっても、その受贈財産の贈与時の価額が相続時精算課税適用者の相続税の課税価格に加算されていたが、改正後は、基礎控除によって控除された価額については、相続税の課税価格に加算しないこととされた（相法 21 の 15 ①、21 の 16 ③）。

したがって、相続時精算課税における基礎控除の創設によって、贈与税のみならず、特定贈与者の死亡に係る相続税においても税負担の軽減が図られたことになる。

参考までに、令和 5 年度の改正前後における相続時精算課税に係る税額の計算式を示すと、次のようになる。

〈改正前〉

$$\left[\text{特定贈与者からの受贈財産の価額} - \text{特別控除額 (累積 2,500 万円)} \right] \times \text{税率 (20\%)}$$

〈改正後〉

$$\left[\text{特定贈与者からの受贈財産の価額} - \text{基礎控除 (110 万円)} - \text{特別控除額 (累積 2,500 万円)} \right] \times \text{税率 (20\%)}$$

2 相続時精算課税選択届出書の提出方法の改正

(1) 受贈財産の価額が基礎控除額以下の場合

相続時精算課税の適用を受けようとする者は、贈与税の申告期間内（贈与を受けた年の翌年 2 月 1 日から 3 月 15 日まで）に相続時精算課税選択届出書を贈与税の申告書に添付して納税地の所轄税務署長に提出することとされていた（令和 5 年度改正前相令 5 ①、5 の 6 ①）。

この手続に関し、前述のとおり令和 5 年度改正において、相続時精算課税に係る贈与税の基礎控除が設けられた結果、特定贈与者から贈与を受けた財産の価額が基礎控除額以下の場合には、贈与税の申告が不要とされた（相法 28 ①②）。このため、相続時精算課税の適用に際し、受贈財産の価額が基礎控除額以下の場合には、相続時精算課税選択届出書のみを提出することができるとともに、その旨を相続時精算課税選択届出書に記載することとされた（相令 5 ①前段、5 の 6 ①前段、相規 10 ①四、②五）。

なお、この点は、改正後の相続時精算課税制度を初めて選択する場合に、その受贈財産の価額が基礎控除額以下であるときも同様であり、贈与税の申告も不要である。

(2) 受贈財産の価額が基礎控除額を超える場合

特定贈与者からの相続時精算課税に係る受贈財産の価額が基礎控除額を超える場合や特定贈与者からの受贈財産の価額が基礎控除額以下であっても、相続時精算課税以外の財産を贈与により取得したため、贈与税の申告を要する場合には、改正前と同様に、相続時精算課税選択届出書を贈与税の申告書に添付して提出することになる（相令5①後段、5の6①後段）。

Ⅲ 相続時精算課税適用者が先に死亡した場合の相続税の納税に係る 権利義務の承継

1 精算課税に係る権利義務の承継方法

相続時精算課税制度では、相続時精算課税適用者が特定贈与者より先に死亡した場合であっても「精算課税」が行われる。その概要は次のとおりである。この取扱いは、令和5年度の税制改正事項ではないが、実務上の留意点として概観しておくこととする。

① 相続時精算課税適用者が特定贈与者より先に死亡した場合には、その相続時精算課税適用者が有していた相続時精算課税の適用を受けていたことに伴う権利又は義務は、その相続時精算課税適用者の相続人に承継される（相法21の17①）。

② 上記①の場合において、相続時精算課税適用者の相続人が2人以上いるときは、遺産分割による財産の取得額に関わらず、各相続人（相続人のうちに特定贈与者がいる場合には、その特定贈与者を除く）が民法第900条から第902条までの規定による相続分（相続人のうちに特定贈与者がいる場合には、その特定贈与者がいないものとして計算した相続分）によって按分した額の権利又は義務を承継する（相法21の17③、相令5の5）。

なお、相続時精算課税適用者の相続人が特定贈与者のみの場合には、相続時精算課税適用者の有していたその適用に伴う納税に係る権利義務の承継者はいないことになる。このため、相続時の精算課税は行わないこととされている。相続人のうちに特定贈与者がいる場合とは、例えば特定贈与者よりも先に死亡した相続時精算課税適用者の相続人が両親のみであり、その両親の一方が特定贈与者であるという場合などが想定されている。

要するに、

特定贈与者H——相続時精算課税適用者J——Jの相続人K

という場合、通常は、Jより先にHの相続が開始するため、その相続時に「精算課税」が行われるのであるが、JがHより先に死亡したときは、Jが適用を受けていた相続時精算課税に伴

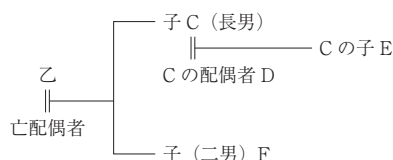
う納税に係る権利又は義務は、Jの相続人であるKに承継され、Hの死亡時にKに納税の義務が生じることとなる。この場合において、Jの相続人が2人以上いるときは、この相続人に生じる納税の義務は、Hの遺産の分割状況に関わらず、その相続人の法定相続分又は指定相続分によって按分することとされている。

2 精算課税に係る権利義務の承継と課税上の問題点

上記の権利義務の承継については、以下のような問題点（③）が含まれていると考えられる。

- ① HからJに贈与した財産の価額に対しては、Hの死亡時にJに対して（Jが死亡している場合には、Kに対して）「精算課税」が行われる。
- ② 上記①の場合にHからJに贈与した財産の価額を含めたJの遺産が一定額以上であれば、その遺産に対して通常どおりKに対して相続税課税が行われる。
- ③ 上記①と②を全体としてみると、HからJに贈与した財産の価額がJの相続時の遺産を構成しているとすれば、①の精算課税と②の相続税課税によって一種の二重課税が生じているのではないかという疑義がある。この点を次の本事例Ⅱで設定した当事者関係のもとで検証してみることとする。

〈事例〉



- ① 令和6年4月……乙の所有財産4億円のうち3,000万円がCに贈与された。
- ② 令和7年3月……Cは、令和6年分の贈与税について、相続時精算課税の適用を受ける旨の贈与税の申告をした（贈与税の納税額は78万円*）。

* (3,000万円－110万円－2,500万円)×20%

- ③ 令和7年9月……Cが、交通事故により急死した。Cの遺産は、1億円である。
- ④ 令和15年8月……乙は、老衰のため死亡した。乙の遺産は、3億7,000万円（注）である。

（注）乙の所有財産は、当初4億円であったが、そのうち3,000万円をCに贈与（上記の

①）したため、相続財産としては3億7,000万円となる。

この事例では、令和15年8月の乙の相続開始時において、既に死亡している相続時精算課

税適用者であるCの相続税について、次のように計算し、その納税の義務は、Cの相続人である配偶者Dと子Eに承継され、その税額（7,410,000 円）は、法定相続分にしたがってDとEがそれぞれ2分の1の税額を納税することになる。

〔乙の相続に係る相続税の課税価格〕

	二男 F	Cの子E	亡C	合 計
相続による取得財産	185,000,000 円	185,000,000 円		370,000,000 円
相続時精算課税に係る贈与財産			30,000,000 円	30,000,000 円
課 税 価 格	185,000,000 円	185,000,000 円	30,000,000 円	400,000,000 円

〔乙の相続に係る相続税の総額〕

400,000,000 円－42,000,000 円（基礎控除額）＝358,000,000 円

358,000,000 円×1/2＝179,000,000 円

179,000,000 円×40%－17,000,000 円＝54,600,000 円

54,600,000 円×2人＝109,200,000 円

〔納付税額〕

	二男 F	Cの子E	亡C	合 計
按 分 割 合＊	0.4625	0.4625	0.0750	1.00
算 出 税 額	50,505,000 円	50,505,000 円	8,190,000 円	109,200,000 円
相続時精算課税に係る贈与税額控除			780,000 円	780,000 円
納 付 税 額	50,505,000 円	50,505,000 円	7,410,000 円	108,420,000 円

＊按分割合：E、F $((4 \text{ 億円} - 3,000 \text{ 万円}) \times 1/2) \div 4 \text{ 億円} = 0.4625$
亡C $3,000 \text{ 万円} \div 4 \text{ 億円} = 0.0750$

〔死亡した相続時精算課税適用者Cの納税義務の承継〕

Cの配偶者D……7,410,000 円×1/2＝3,705,000 円

Cの子E……7,410,000 円×1/2＝3,705,000 円

（注）Cの子Eは、乙の相続人としての相続税（50,505,000 円）とCの納税義務の承継額（3,705,000 円）の合計額54,210,000 円を納付する。

一方、被相続人Cの遺産額は1億円であり、その相続税は、以下のようになる。

〈Cの相続に係る相続税の課税価格〉

	配偶者D	子E	合計
相続による取得財産	50,000,000 円	50,000,000 円	100,000,000 円
課 税 価 格	50,000,000 円	50,000,000 円	100,000,000 円

資 産 税

〔Cの相続に係る相続税の総額〕

100,000,000 円 - 42,000,000 円（基礎控除額）= 58,000,000 円

配偶者D及び子E…… 58,000,000 円 × 1/2 = 29,000,000 円

29,000,000 円 × 15% - 500,000 円 = 3,850,000 円

3,850,000 円 × 2 人 = 7,700,000 円

〔Cの相続に係る納付税額〕

	配偶者D	子E	合計
按 分 割 合	0.5	0.5	1.00
算 出 税 額	3,850,000 円	3,850,000 円	7,700,000 円
配偶者に対する税額軽減	3,850,000 円		3,850,000 円
納 付 税 額	0	3,850,000 円	3,850,000 円

この結果、事例における2つの相続を通してみると、乙の相続時の精算課税における相続税額1億842万円とCの相続に係る相続税額385万円との合計額1億1,227万円が負担税額になるのであるが、Cの遺産額（1億円）には乙からの相続時精算課税に係る3,000万円の贈与財産が含まれており、その価額が変わらないとすれば、いずれの計算においてもその贈与財産の価額が相続税に反映していることになる。このため、概観的には、一種の二重課税の様相を呈している。

この点に関して、特定贈与者（乙）より先に死亡した相続時精算課税適用者（C）の有していた相続時精算課税の納税に係る権利義務を承継した場合に、その承継した納税に係る義務（上例でいえば、乙の相続時の精算課税額（7,410,000円））は、相続時精算課税適用者（死亡したC）の債務と考えることもできるが、現行の取扱いでは、債務控除の対象にはならないこととされている（相基通14-5）。この点について当局は、「納税義務等承継人が、その相続時精算課税適用者に代わって相続税の申告をすることになるが、その申告をするまでは、納付すべき税額が算出されるか、あるいは還付を受けることができる税額が算出されるかが明らかでないことから、債務控除の対象とはならないこととされている（令5の5③により読み替えられる令3①二）。」と説明している⁽³⁾。

ちなみに、上記の事例において乙からCに対する3,000万円の贈与がない（したがって、相続時精算課税の適用もない）とすれば、乙の相続財産は4億円（贈与前の所有財産価額）と推定され、その法定相続人は、二男Fと孫E（Cの子）の2人であり、上記の計算により、その相続税額は、1億920万円と計算される（相続時精算課税に係る贈与がないため、贈与税額控除もない）。

(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）』（大蔵財務協会、2020年）292頁。

また、Cの相続財産は、3,000万円の贈与がなかったものとすれば、1億円ではなく、7,000万円であったと推定される。この仮定に基づいて相続税額を計算すると、配偶者の税額軽減後の相続税額は、160万円と計算される。したがって、乙の相続に係る相続税額との合計額で、1億1,080万円（＝1億920万円＋160万円）となる。この結果、上記の1億920万円との差額160万円が当初の相続時精算課税を選択したことによる税負担の増加であり、精算課税制度を選択したことによるデメリットである。

IV 事例の回答

事例Ⅰ

〔設問1〕

（i）令和5年度改正前

設問1の事例は、令和5年度の相続時精算課税制度の改正前の制度による場合には、以下のようになる。

相続時精算課税の適用を受ける場合には、贈与税の申告期限（贈与を受けた年の翌年3月15日）までに相続時精算課税選択届出書を贈与税の申告書に添付して納税地の所轄税務署長に提出する（相法28①、21の9②、相令5①）。その際に相続時精算課税選択届出書に添付する書類は、「相続時精算課税選択届出書を提出する者の戸籍の謄本又は抄本その他の書類でその者の氏名及び生年月日並びにその者に係る贈与者の推定相続人に該当することを証する書類」である（相規11①）。

なお、令和元年度の税制改正により「贈与者の氏名、生年月日及びその者が60歳に達した時以後の住所又は居所を証する書類」の添付は不要とされた。

この〔設問1〕の令和6年4月の2,000万円の贈与では、特定贈与者からの相続時精算課税に係る受贈財産の価額（2,000万円）が2,500万円の特別控除額の範囲内であるため、贈与税額は算出されない。

なお、相続時精算課税選択届出書を提出した場合には、その届出書に係る特定贈与者が死亡するまで届出の効力が継続している。〔設問1〕の令和7年4月の1,000万円の贈与については、この事例では令和6年分の贈与税について相続時精算課税選択届出書を提出しているため、令和7年分の贈与税は当然に相続時精算課税の適用となる。この場合、同年分の贈与税における特別控除は、2,500万円から前年に控除を受けた2,000万円を除いた500万円となり、その贈与税額は、次のとおりである。

$$[1,000 \text{ 万円} - 500 \text{ 万円 (特別控除)}] \times 20\% = 100 \text{ 万円}$$

令和8年4月の200万円の贈与と、令和9年4月の100万円の贈与については、それぞれの

資 産 税

贈与額に20%の税率での贈与税の納付が必要となる。

一方、特定贈与者の死亡時における精算課税においては、特定贈与者甲からの相続時精算課税の適用を受けた財産の価額は、相続時精算課税適用者（子B）の相続税の課税価格に加算される。甲の相続時の加算額は、次のようになる。

令和6年分……………	2,000万円	}	合計 3,300万円
令和7年分……………	1,000万円		
令和8年分……………	200万円		
令和9年分……………	100万円		

（ii）令和5年度改正後

〔設問1〕の事例は、令和5年度の相続時精算課税制度の改正後には次のように取り扱われる。

相続時精算課税の適用に関する手続についての改正はない。したがって、令和5年度以後も上記の（i）令和5年度改正前と同じである。ただし、事例Ⅰにおける令和8年4月の200万円の贈与及び令和9年4月の100万円の贈与については、令和5年度の改正において、相続時精算課税の基礎控除が創設されたため、制度の適用手続及び課税関係ともに同年の改正前後で異なったものとなる。

前述したとおり、令和5年度改正後（令和6年1月1日以後）においては、受贈財産の価額が基礎控除額以下の場合に相続時精算課税の適用を受けるときは、贈与税の申告を要しないため、相続時精算課税選択届出書のみを提出するとともに、その旨を相続時精算課税選択届出書に記載することとされた。

贈与税について、令和6年4月贈与分は特別控除額2,500万円以下であることから贈与税額は算出されないが、基礎控除の適用はあることから、次年度以降の精算課税に適用できる繰越特別控除額は610万円（2,000万円－110万円－2,500万円＝△610万円）となる。令和7年4月贈与分については、基礎控除及び特別控除が適用されるため、贈与税は次のようになる。

$$(1,000万円 - 110万円 - 610万円) \times 20\% = 56万円$$

令和8年4月贈与分は、精算課税に係る特別控除の繰越枠はなく、基礎控除後の額の20%となる贈与税18万円を納付することになり、令和9年4月贈与分については、基礎控除額以下の贈与であり精算課税に係る贈与税の納付はない。

一方、特定贈与者の死亡時の精算課税では特定贈与者からの相続時精算課税の適用を受けた財産の価額から基礎控除後の価額が相続時精算課税適用者の相続税の課税価格に加算される。

したがって、事例の場合の加算額は、次のようになる。

令和 6 年分…… 2,000 万円－ 110 万円＝ 1,890 万円	}	合計 2,870 万円
令和 7 年分…… 1,000 万円－ 110 万円＝ 890 万円		
令和 8 年分…… 200 万円－ 110 万円＝ 90 万円		
令和 9 年分……ゼロ（受贈額は基礎控除額以下）		

〔設問 2〕

この事例は、相続時精算課税制度の特別控除の適用要件に関する問題である。この問題について、令和 5 年度の税制改正はないため、同年の改正前後で異なる点はない（本稿執筆時点では、通達等による見直しも行われていない）。

まず、相続時精算課税における特別控除（累積で 2,500 万円）は、贈与税の期限内申告書にその控除を受ける金額及び既に控除を受けた金額その他の事項の記載がある場合に限り、適用することとされている（相法 21 の 12 ②）。したがって、同制度における特別控除は、期限内申告書の提出がない場合には、適用されないことになる。また、その提出がなかった場合の宥恕規定は設けられていない（相基通 21 の 12-1（注））。

これらの規定と取扱いからみれば、事例における令和 7 年中の 300 万円の株式の贈与についての特別控除の適用に問題はない（300 万円は特別控除の累積額 2,500 万円の範囲内にある）が、無申告となっている 200 万円の現金の贈与には特別控除はなく、20%の税率による贈与税の課税となる。

なお、税務署長は、特別控除に関する記載のない期限内申告書の提出があった場合において、その記載がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その記載をした書類の提出があった場合に限り、特別控除の規定を適用することができる、とする規定があるが（相法 21 の 12 ③）、これは、あくまで期限内申告書の提出を前提とした宥恕規定であり、その提出がない場合には特別控除を適用する余地はない。

〔設問 3〕

この事例は、相続時精算課税を選択した後の年分の贈与について、期限内申告書を提出したが、その贈与財産について評価の誤り（過小評価）があったため、期限内申告書に特別控除の記載があったが、正当な控除額の記載がなかったという問題である。

この場合は、上記の〔設問 2〕と異なり、その記載がなかったことについてやむを得ない事情があるときに該当するため（相法 21 の 12 ③）、修正申告書を提出すれば、正当な額の特別

控除の適用を受けることができる。この点も令和 5 年度の改正前後で異なることはない。

〔設問 4〕

この事例は、贈与者が贈与した年の中途で死亡した場合の相続時精算課税の選択の手續に関するものであるが、令和 5 年度の改正前後で変わる点はない。

ただし、令和 5 年度改正により相続時精算課税制度に基礎控除（110 万円）が創設されたことから、改正後の相続時精算課税制度の適用を受ける場合の相続時の相続財産に加算される特定贈与者から取得した贈与財産の価額は、その取得した価額から基礎控除額を控除した残額ということになる。すなわち、〔設問 4〕において相続時精算課税の適用を受ける場合の、相続財産に加算される父甲からの贈与財産の価額は 1,390 万円（1,500 万円－110 万円）ということになる。

贈与者が贈与した年の中途で死亡した場合に相続時精算課税の適用を受けるためには、贈与税の申告書を提出する必要があるが、相続時精算課税選択届出書は提出する必要がある。

この場合の届出書は、次のイ又はロのいずれか早い日までに、贈与者の死亡に係る相続税の納税地の所轄税務署長に提出することとされている（相法 21 の 9 ②，相令 5 ①③）。

イ 贈与税の申告書の提出期限

ロ 贈与者の死亡に係る相続税の申告書の提出期限

なお、贈与者の死亡に係る相続税の申告書の提出期限となる場合（ロの場合）に、贈与者の死亡に係る相続税の申告書を提出するときは、相続税の申告書に相続時精算課税選択届出書を添付する必要がある。この場合において、相続税の申告書を提出する必要がある場合であつても、相続時精算課税の適用を受けるためには、その申告書の提出期限までに相続時精算課税選択届出書を相続税の納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。

事例Ⅱ

この事例の具体的な相続税の課税関係については、本稿 40 頁以下において検討したところであり、ここで繰り返して紹介することは省略させていただくが、そこでも指摘したように、当初の相続時精算課税に係る贈与財産に対して一種の二重課税的な問題が生じるという疑義がある。

この点は、相続時精算課税制度及び現行の相続税課税の仕組みからみると、やむを得ないことであるとも考えられる。また、親—子—孫という関係において、子（相続時精算課税適用者）が親（特定贈与者）より先に死亡するというのはレアケースであることからみて、それほど大きな制度上の問題ではないという見方もある。ただし、同制度の普及を図るとともに、納税者の不利益を回避する観点からは何らかの見直しが必要であると考えられる。

「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	神戸大学大学院経営学研究科
	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200号(2024)

2024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。