ISSN 0916-0884

税務事例研究

Vol.202 2024/11

〔法人税〕

繰越欠損金の承継と行為計算否認
―PGM 事件を中心に
……佐藤 修二

〔所得税〕

非課税所得該当性をめぐる近時の紛争例
……田中 治

〔資産税〕

課税庁による財産評価基本通達によらない評価と平等原則
……平川 英子

公益財団法人 日本税務研究センター

税務事例研究／202

■目次

法　人　税

繰越欠損金の承継と行為計算否認― PGM 事件を中心に‥ 佐藤修二・1

Ⅰ　解説……2
1　はじめに……2
2　リーディングケースとしてのヤフー事件……3
(1) 法人税法 132 条の 2 の判断枠組み……3
(2) 引き直しの問題……4
3　2 件目の裁判事例である TPR 事件……4
(1) 完全支配関係下の合併における「事業の継続」……4
(2) 完全支配関係下の合併で「事業の継続」は必要か……5
4　PGM 事件国税不服審判所裁決……7
Ⅱ　事例に対する回答……9

所　得　税

非課税所得該当性をめぐる近時の紛争例…… 田中　治・11

Ⅰ　はじめに……12

Ⅱ　課税物件と非課税所得…… 12
1　所得税における課税物件と非課税所得（物的非課税）…… 12
2　二重課税排除のための非課税措置と源泉徴収…… 13
Ⅲ　司法修習生に対して支給される基本給付金の法的性格 …… 14
1　争点…… 14
2　類似判決の検討…… 14
(1) 類似判決の論理…… 14
(2) 類似判決の論理の検討…… 17
3　事例１の検討…… 20
Ⅳ　労災事故後に給与の名目で支給される金員の課税所得該当性…… 20
1　争点…… 20
2　類似判決の検討…… 21
(1) 類似判決の論理…… 21
(2) 類似判決の論理の検討…… 23
3　事例２の検討…… 25
Ⅴ　非収益事業に属する資産から生じた利子等に係る源泉所得税と
法人税における控除の可否…… 26
1　争点…… 26
2　類似判決の検討…… 27
(1) 類似判決の論理…… 27
(2) 類似判決の論理の検討…… 29
3　事例３の検討…… 30
Ⅵ　おわりに …… 31

資　産　税

課税庁による財産評価基本通達によらない評価と平等原則‥平川英子・33

Ⅰ　はじめに……35
Ⅱ　最判令和4年4月19日（民集76巻4号411頁）……36
Ⅲ　仙台薬局事件（東京地判令和6年1月18日・TAINS Z888-2556）‥38
Ⅳ　検討……42
1　「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」の有無……42
2　取引過程で相続が発生したケースにおける通達によらない評価……44
Ⅴ　事例の検討……46

繰越欠損金の承継と行為計算否認―PGM事件を中心に

北海道大学大学院法学研究科教授　佐藤　修二

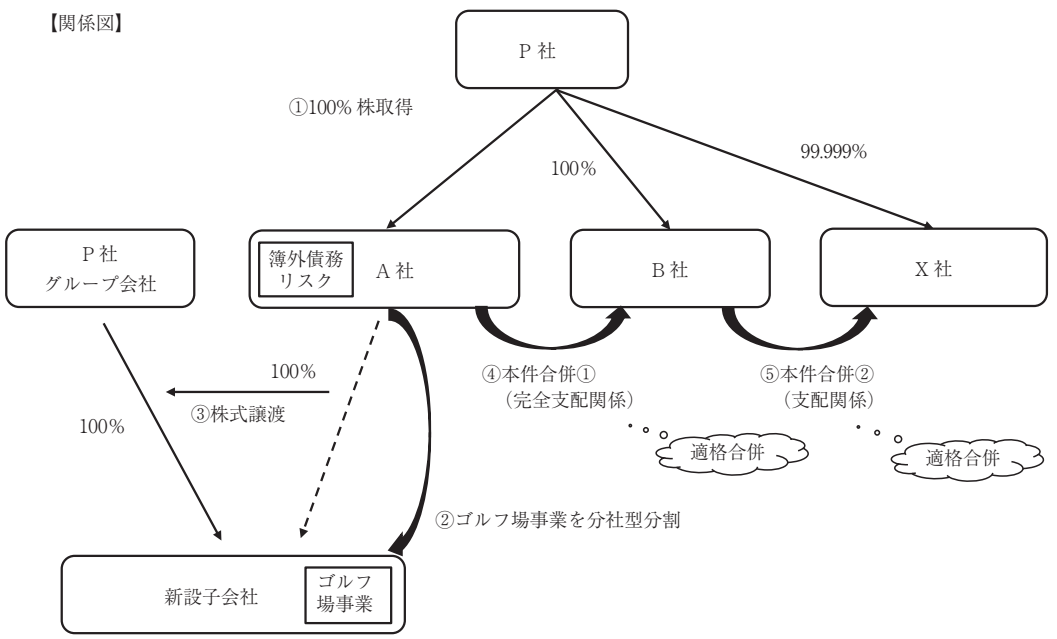
事 例

当社グループでは，以下のような取引を行いました（下記【関係図】参照）。

① 当社グループの頂点にあるＰ社が，大手商社から，ゴルフ場運営会社であるＡ社の全株式を取得する。
② しかし，Ａ社には簿外債務のリスクがあることから，Ａ社からゴルフ場事業（Good事業）だけを分社型分割で切り出し，新設子会社に承継させ，Ａ社は，その対価として当該新設子会社の株式（以下「本件株式」という。）を取得する。Ａ社（ゴルフ場事業以外のBad事業を保有）は，簿外債務の管理や債権者対応等のために存続する。
③ Ａ社は，グループ会社に，本件株式を全て譲渡し，この株式譲渡によって，Ａ社には多額の株式譲渡損が生じ，約50億円の欠損金を抱えることになる。
④ ５年以上経過の後，Ａ社は，Ｐ社の完全子会社でゴルフ場を運営するＢ社を合併法人，Ａ社を被合併法人とする適格合併（以下「本件合併①」という。）を行う。
⑤ 同日，Ｘ社を合併法人，Ｂ社を被合併法人とする適格合併（以下「本件合併②」といい，本件合併①と総称して，以下「本件合併」という。）を行い，Ｂ社の有する欠損金はＸ社に引き継がれる。なお，Ｘ社の株主には，0.001％の株式を保有する第三者がいたため，Ｘ社は，Ｐ社の完全子会社ではなかった。そのため，本件合併②については，本件合併①とは異なり，完全支配関係のある法人間で行われる合併（法人税法２条12号の８イ）ではなく，支配関係のある法人間で行われる合併（同号ロ）として，従業員引継要件と事業継続要件を充足する形で適格合併とされた。
⑥ Ｘ社において，欠損金を損金に計上して納税申告をした。

ところが，X社は，税務署から，法人税法 132 条の 2 の適用により，欠損金を損金に計上することを否認する更正処分を受けました。

当社グループとしては，組織再編税制の各規定を詳しく検討し，X社が欠損金を損金計上できることに確証を得ていました。税務署の処分には納得ができませんが，当社の考えはおかしいのでしょうか。



Ⅰ　解説

1　はじめに

事例は，組織再編成に係る行為計算否認規定（法人税法 132 条の 2 ）に関する（本稿でも取り上げるヤフー事件，TPR 事件に続く）3 件目の係争事例と目される，いわゆる PGM 事件を元に作成したものである。PGM 事件については，国税不服審判所が令和 2 年 11 月 2 日に裁決を下したようである(1)。

法人税法 132 条の 2 については，リーディングケースであるヤフー事件の最高裁判決がおおむね肯定的に受け止められる一方で，2 件目の TPR 事件に係る東京高裁判決に対しては，完全支配関係にある法人間の適格合併においても，被合併法人から移転した事業が継続すること

を要するとしたことにつき，批判もある。そうしたところ，PGM 事件に関する国税不服審判所裁決は，TPR 事件東京高裁判決の影響を受けた判断を行ったように見受けられる。

これらの事件で問題となった繰越欠損金の承継と行為計算否認の問題については，この「税務事例研究」でも既に，TPR 事件東京高裁判決までの経緯を踏まえて吉村政穂教授が検討しておられる(2)。本稿では，吉村教授のご検討も踏まえつつ，その後の PGM 事件を素材に，筆者なりの検討をしてみようとするものである。まずは，ヤフー事件最高裁判決および TPR 事件東京高裁判決の内容を振り返った上で，PGM 事件をベースにした冒頭の事例について検討することにしたい(3)。

2　リーディングケースとしてのヤフー事件

(1) 法人税法 132 条の 2 の判断枠組み

法人税法 132 条の 2 に基づく最初の処分事例に係る最高裁判決であるヤフー事件最高裁判決（最判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 巻 2 号 242 頁）は，以下のとおり判示した。

＊＊＊

同条にいう「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは，法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制（以下「組織再編税制」という。）に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり，その濫用の有無の判断に当たっては，①当該法人の行為又は計算が，通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり，実態とは乖離した形式を作出したりするなど，不自然なものであるかどうか，②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で，当該行為又は計算が，組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって，

(1)　太田洋「法人税法 132 条の 2 の射程と課題― TPR 事件東京高裁判決および PGM 事件を素材として―」渋谷雅弘ほか編『水野忠恒先生古稀記念論文集　公法・会計の制度と理論』（中央経済社，2022）361 頁以下を参照。もっとも，PGM 事件の国税不服審判所裁決は公表裁決ではないようであり，筆者は，裁決それ自体は見ていない。本稿冒頭に示した事例は，関係図を含め，佐藤修二＝井村旭「対談　行為計算否認を中心とした東京国税局における調査の最新トレンド」週刊 T&Amaster1023 号（2024）4 頁以下における井村旭弁護士の整理をベースにしている。なお，前掲太田論文を参照しつつ PGM 事件につき述べた講演録として，伊藤剛志「適格合併による未処理欠損金の引継ぎと法人税法 132 条の 2 ～ TPR 事件東京高裁判決の合理的解釈の試み～」租税研究 890 号（2023）126 頁以下がある。

(2)　吉村政穂「繰越欠損金の引継ぎと組織再編成に係る行為計算否認規定の適用」税務事例研究 177 号（2020）1 頁以下。

(3)　筆者は，かつて弁護士であった時期に TPR 事件の納税者訴訟代理人を務めていたことから，本稿は当然のことながら守秘義務に抵触することを述べるものではなく，事案特有の事実関係は措き，東京高裁判決の判決文に現れた一般論としての法解釈について，法理論面からの検討を行うものである。

組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である〔下線は筆者〕。

＊＊＊

(2) 引き直しの問題

ヤフー事件最高裁判決の示した上記判断枠組みは，法人税法 132 条の 2 の文言を判断基準としてより具体化しており，おおむね肯定的に受け止められていると思われる。とりわけ判断のメルクマールとなるのは，考慮要素として示された①行為の不自然性，②税負担減少以外の目的の有無，という点であり，後述の TPR 事件の判決もこれに従っている。

もっとも，いわゆる「引き直し」の点については疑問も残されている。すなわち，ヤフー事件最高裁判決は，「法 132 条の 2 は，税負担の公平を維持するため，組織再編成において法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に，それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され」ると述べ（下線は筆者），同条が「引き直し」の規定であることを明言している。この「引き直し」は，学説上は，問題とされた行為又は計算を，それと同一の結果となるような正常な行為又は計算に引き直すことであると考えられて来たものと思われる。しかし，ヤフー事件，TPR 事件いずれの事案の更正処分においても，課税庁は，繰越欠損金の損金算入を否定するのみで，正常な行為又は計算への引き直しは行っておらず，裁判所も，この点を問題視せずに更正処分を是認した。この点は法人税法 132 条の 2 の解釈としては課題を残しているのではないかと思われる(4)。

3　2 件目の裁判事例である TPR 事件

(1)　完全支配関係下の合併における「事業の継続」

ヤフー事件に続く 2 件目の法人税法 132 条の 2 に基づく処分事例である TPR 事件に係る東京高裁判決（東京高判令和元年 12 月 11 日金融・商事判例 1595 号 8 頁）は，その基本的な判断枠組みにおいては，上記のヤフー事件最高裁判決の判示した枠組みに則っている。しかし，TPR 事件東京高裁判決においては，その判断の過程において，次のような判示が行われたこと（とりわけ，下線を付した箇所で，完全支配関係下における合併についても事業の継続が想定されているとした部分）が特徴的である。

(4)　渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第 3 版〕』（弘文堂，2023）304 頁。

＊＊＊

適格合併には，大別して，企業グループ内の適格合併（法人税法２条12号の８イ及びロ）と共同事業を営むための適格合併（同号ハ）があるところ，いずれについても移転資産の対価として株式又は出資以外の資産の交付がされないことが要件とされている。これは，株式又は出資以外の資産の交付がされる場合には，その経済実態は通常の売買取引と異なるところがなく，移転資産に対する支配が継続していないこととなるなど，組織再編成の前後で経済実態に実質的な変更がないとはいえなくなるからであると考えられる。また，上記要件に加えて，共同事業を営むための適格合併については共同事業要件（施行令４条の２第４項各号）が必要とされ，企業グループ内の適格合併についても，完全支配関係がある場合と異なり支配関係があるにすぎない場合には，いわゆる従業者引継要件（法人税法２条12号の８ロ（1））及び事業継続要件（同（2））が必要とされている。

以上の法人税法等の規定に加え，前記アの組織再編税制の基本的な考え方の「移転資産等に対する支配が継続している場合」としては，当該移転資産等の果たす機能の面に着目するならば，被合併法人において当該移転資産等を用いて営んでいた事業が合併法人に移転し，その事業が合併後に合併法人において引き続き営まれることが想定されているものといえるところ，このことからすれば，組織再編税制は，組織再編成による資産の移転を個別の資産の売買取引と区別するために，資産の移転が独立した事業単位で行われること及び組織再編成後も移転した事業が継続することを想定しているものと解される。そして，完全支配関係がある法人間の合併は，いわば経済的，実質的に完全に一体であったものを合併するものといえるのに対し，支配関係がある場合の合併や共同事業を営むための合併の場合は，経済的同一性・実質的一体性が希薄であることから，上記の基本的な考え方に合致するように，従業者引継要件及び事業継続要件等の要件が付加されているものと考えられる。このように，組織再編成税制は，完全支配関係がある法人間の合併についても，他の２類型の合併と同様，合併による事業の移転及び合併後の事業の継続を想定しているものと解される〔下線は筆者〕。

そうすると，法人税法57条２項についても，合併による事業の移転及び合併後の事業の継続を想定して，被合併法人の有する未処理欠損金額の合併法人への引継ぎという租税法上の効果を認めたものと解される。

＊＊＊

(2) 完全支配関係下の合併で「事業の継続」は必要か

完全支配関係下の合併については，その適格要件として，支配関係下の合併とは異なり，事業の継続は要件とされていない。それにもかかわらず，TPR事件東京高裁判決が，事業の継続が「想定されている」という表現を使いつつ，実質的には，あたかも事業の継続を「要件」と

する効果を持つと考えられる点に対しては，渡辺徹也教授[5]，谷口勢津夫教授[6]や長戸貴之教授[7]からの批判があり，これらの批判には，筆者も共感するところである[8]。

組織再編税制の創設に当たっては，政府税制調査会の示した「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」をベースとしつつも，その後の条文の立案過程において具体的な課税繰延類型が設けられ，それに併せて繰越欠損金の引継ぎ要件も整備された。また，組織再編税制の創設から 20 年余を経て，その間，平成 22 年度税制改正（グループ法人税制の創設等），平成 29 年度税制改正（スクイーズ・アウト，スピン・オフに関する税制整備）が行われ，現実の組織再編税制は，制定当初の考え方で説明しきれないような制度の変容も生じているものと考えられる[9]。こうした経緯があるにもかかわらず，TPR 事件東京高裁判決が，政府税制調査会の示した「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」に依拠して立論したことについては疑問がある[10]。とりわけ，M & A を検討する実務現場の立場から考えると，その時点での現行法の個別規定を確認するだけでは足りず，組織再編税制創設当初の立法者意思までも確認を要するということになれば，予測可能性を害することになるものと懸念される[11]。

---

(5) 渡辺徹也「判批」令和元年度重要判例解説（有斐閣，2020）192 頁，渡辺・前掲注（4）307～308 頁。

(6) 谷口教授は，TPR 事件東京高裁判決について，そもそも論として，いわゆる特定資本関係 5 年超要件を充たした適格合併による繰越欠損金承継を法人税法 132 条の 2 を用いて否認すること自体が「制定法踰越的法創造」であると批判し（谷口勢津夫『税法基本判例Ⅰ』（清文社，2023）245～250 頁），それに加えて，事業の継続が要件であるかのような判示をしたこともまた「制定法踰越的法創造」であると指摘する（谷口・前掲書 252 頁）。

(7) 長戸貴之「組織再編税制における租税回避―個別的否認規定の観点から」租税法研究第 50 号（2022）73 頁。長戸教授は，「移転資産に対する支配の継続」という課税繰延を認めるための基本的概念であるものを，理論的にも沿革的にも課税繰延とは別問題である租税属性の移転の場面で用いることについて疑問を提起しており，筆者も同感である。

(8) これに対し，やや観点の異なるものとして，太田・前掲注（1）372～373 頁，377 頁およびこれに依拠する伊藤・前掲注（1）134 頁は，TPR 事件東京高裁判決の判示が一般論として事業の継続を要件としているわけではないとの判決の「読み」を示し，事案の具体的事実関係に即して判決文を合理的に理解しようとしており注目されるが，筆者は前述のとおり TPR 事件の納税者訴訟代理人であったことから，具体的事実関係にも関わってくる議論に踏み込むことは控え，紹介にとどめる。

(9) たとえば，スクイーズ・アウトにおいては金銭によって既存株主の相当範囲を締め出すことが肯定される中で「支配の継続」がなお観念し得るのか，という問題がある（渡辺・前掲注（4）319 頁参照）。また，スピン・オフについては，グループ最上位の法人の実質的支配者はその法人そのもの，という考え方で「支配の継続」を説明しようとする立案担当者の説明（財務省「平成 29 年度税制改正の解説」317 頁）には率直に言って無理があり（渡辺・前掲注（4）321 頁参照），素直に考えれば，「支配の継続」という説明自体が困難になっていると考えられる。吉村・前掲注（2）11～12 頁も参照。

(10) 吉村教授が，裁判所が個別規定の改正経緯を軽視し，立法当初の考え方に拘泥することとなれば，個別規定又は条文構造から読み取れる客観的な立法者意思とはかえって衝突する危険性が強くなると指摘する点（吉村・前掲注（2）13～14 頁）については，谷口・前掲注（6）252 頁も支持しており，筆者もまた共感するものである。

4　PGM 事件国税不服審判所裁決

PGM 事件に係る国税不服審判所裁決そのものは公表されていないようであるが，国税不服審判所ウェブサイトの裁決要旨検索システム(12)で検索すると，下記の裁決要旨の記載がある。

＊＊＊

請求人は，請求人のグループ法人間の適格合併（本件合併）に係る被合併法人の未処理欠損金額（本件未処理欠損金額）を請求人の連結欠損金額とみなして，本件未処理欠損金額に相当する金額を損金の額に算入したことは，通常想定される組織再編成の手順・方法に基づき，実態に即した形式によって行ったものであり，何ら不自然なものではなく，税負担の減少以外に合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するから，法人税法第 132 条の 2《組織再編成に係る行為又は計算の否認》に規定する「法人税の負担を不当に減少させる結果」を生じさせるものに当たらない旨主張する。しかしながら，事業を営んでいないグループ法人の本件未処理欠損金額を請求人に引き継がせることを目的として合併を 2 段階に分けた本件合併は，実態とはかい離した形式を作出したものであり，税負担を減少させること以外に合理的な理由となる事業目的その他の事由は認められないことから，本件合併に係る一連の行為は，組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって，組織再編成の本来の趣旨及び目的を逸脱する態様でその適用を受けるものと認められるというべきであり，本件合併により本件未処理欠損金額を，請求人の連結欠損金等の当期控除額として連結所得の金額の計算上，損金の額に算入したことは，組織再編税制に係る規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものとして，法人税法第 132 条の 2 に規定する「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」に当たると解するのが相当である〔下線は筆者〕。

＊＊＊

上記引用の下線部分に「事業を営んでいない」という表現があることには，TPR 事件東京高裁判決の影響が窺える。しかし，同判決が，完全支配関係下の合併についてまで事業の継続を求めるような判示を行ったことが妥当でないことは，前述のとおりである。PGM 事件における 1 つ目の合併，2 つ目の合併は，いずれも適格合併である。そして，1 つ目の合併は完全支配関係下の合併であるから，事業の継続という点は要件とはされない。したがって，租税法律

(11)　島田邦雄＝井村旭「伝家の宝刀による斬り捨て回避の指針」ビジネス法務 2024 年 8 月号（2024）35 頁は，ヤフー事件最高裁判決の示した基準の下でも，TPR 事件東京高裁判決等で各規定の趣旨が問題とされている状況を前提に，制度が改正によって変遷する中で，趣旨を一義的に捉えることは，実務上，困難である旨を指摘する。

(12)　《https://www.kfs.go.jp/cgi-bin/sysrch/prj/web/index.php》

主義と，そこからの帰結として導かれる租税法規の文理解釈の原則からは，それぞれの合併の適格性が認められるべきことに問題はないはずである。事業を行っていない会社に生じた繰越欠損金が引き継がれるという理由のみで，ヤフー事件最高裁判決にいう「行為の不自然性」が認められるべきではなかろう。

また，PGM 事件の国税不服審判所裁決は，合併を 2 段階に分けたことが不自然であるかのように指摘するが，国税庁も，経済産業省の照会(13)に対する回答で，いわゆる三社合併が実務上行われていることを前提に，三社合併は 2 段階の合併と見た上で，各々の合併について適格要件を判定するものとしており，合併が 2 段階であるから不自然であるとすることは，少なくともこの国税庁の見解とは齟齬すると思われる(14)。国税不服審判所は国税庁の附属機関であり，広い意味で課税実務を担う行政組織であることを考えると，課税実務の一貫性という見地からの批判もあり得るのではないだろうか。

国税不服審判所も，PGM 事件の裁決より後の事案については，TPR 事件東京高裁判決に対する批判を考慮してか，事業の継続という点を問題にしないものや，問題にするにしてもそのニュアンスを弱めるものも見られるようである(15)。

そもそも，TPR 事件東京高裁判決は，高等裁判所の判決として一定の権威を有することはもちろんではあるが，（法律審である最高裁判所とは異なり，制度的に法令解釈統一機能を有するわけではなく）第一義的には紛争解決をその任務とする事実審の裁判所として，目の前の事案を解決することを主眼とするはずのものであり，判決文に示された一般論部分のテクストを過度に重視すべきではないと思われる(16)。すなわち，下級審の裁判例は，現実に争いとなった事案を目の前にして示された司法判断の事例として重みを有するものの，最高裁判所の判決が，それに相反した下級審判決があると上告受理申立ての対象となる（民事訴訟法 318 条 1 項）という意味で公式に先例となることとは意味合いを異にすると思われ，その違いは，一定程度，意識されるべきであろう(17)。この観点からは，国税不服審判所が，TPR 事件東京高裁判決の判示内容をもって，あたかも確立した先例であるかのように扱うことには，違和感を否定できない。とりわけ，国税不服審判所が，課税当局の内部で最終判断を行う機関であることから，その裁決における判断は，（別途の司法判断が示されない限り）課税当局の内部で強い影

(13) 《https://www.nta.go.jp/law/bunshokaito/hojin/090130/01.htm》
(14) 太田・前掲注（1）383 頁，伊藤・前掲注（1）137 頁を参照。
(15) 佐藤＝井村・前掲注（1）19～20 頁〔井村発言〕，安田雄飛「元国税審判官が厳選セレクト　実務家が知っておくべき『最新　未公表裁決』第 57 回　組織再編成に係る行為計算否認規定（法人税法 132 条の 2）を適用して適格合併による欠損金の引継ぎを否認した事例」週刊税務通信 3787 号（2024）16 頁。
(16) 本稿注（8）に示した太田・前掲注（1）および伊藤・前掲注（1）の議論の背景にも，下級審判決のテクストを過度に重視すべきではないという問題意識があるのかもしれない。
(17) 判例と裁判例の違いについては，拙著『租税と法の接点―租税実務におけるルール・オブ・ロー』（大蔵財務協会，2020）29～31 頁を参照。

響力を持つであろうことを考えると，国税不服審判所の判断は，慎重になされるべきであると考えられる。

現在，PGM 事件をはじめ，いくつかの事案が裁判所で争われているとのことであり(18)，今後の司法判断の動向が注目される。

Ⅱ　事例に対する回答

法人税法 132 条の 2 に関する裁判例であるいわゆる TPR 事件東京高裁判決は，完全支配関係下の合併についても，事業の継続が想定されているとしている。そして，本件事例と類似するいわゆる PGM 事件に係る国税不服審判所裁決は，おそらくは TPR 事件東京高裁判決の影響の下，１つ目の合併は事業を行っていないＢ社を被合併法人とするものであることから，行為の不自然性が認められるとして，法人税法 132 条の 2 の適用によって繰越欠損金の承継が否認される（ひいては，Ｘ社における欠損金の損金計上も否定される）と判断したようである。国税不服審判所の裁決は，一般に，課税当局の実務に強い影響を持っていると考えられる。そのため，課税当局は，冒頭の事例について，PGM 事件の裁決と同様，法人税法 132 条の 2 の適用によって繰越欠損金の使用を否認する立場をとる可能性が高く，注意が必要である。なお，PGM 事件は，現在，裁判所で争われており，今後，司法判断の流れが変わる可能性（ひいては課税当局の実務も変わる可能性）はある。

※　脱稿後の令和 6 年 9 月 27 日，東京地裁は，PGM 事件につき判決を下した。校了時点で判決文は未公表であるが，本稿の主張と同様，「事業の継続」は不要とした上で，納税者勝訴の結論となったようである。判決の詳細は，井村旭「判批」週刊 T&Amaster1047 号（2024）所収に詳しい。

(18)　佐藤＝井村・前掲注（1）16～22 頁で挙げた各裁決に係る事案は，井村弁護士によれば，東京地方裁判所や大阪地方裁判所で争われているとのことである。

非課税所得該当性をめぐる近時の紛争例

大阪府立大学名誉教授　田中　治

事 例

1　Pは現在弁護士として働いている。Pは，司法修習生であったある年分において，司法修習に専念する義務等を定める裁判所法に基づき，裁判所法67条の2第2項に規定する基本給付金として，155万円の支給を受けた。Pは，上記基本給付金につき，所得税法9条1項15号にいう「学資に充てるため給付される金品」に当たり非課税であると主張する。Pの主張は認められるか。

2　Qは，リサイクル業を営むA社で勤務していたところ，5月，作業場において，重機と荷台の間に挟まれて業務上負傷する労災事故に遭った。Qは2か月の入院と1か月の自宅療養をし，その後，会社で午前中の軽作業をするなどして断続的に勤務していたが，10月末頃の勤務を最後に出勤しなくなった。A社は，Qに対して，当該5月分から12月分まで，従前どおり給与の名目で，通例の各種控除をした上で，8か月分の合計で240万円を支払った。

処分行政庁（板橋区長）が，翌年，Qに対して，個人住民税の決定処分をしたところ，Qは，問題の給与所得に係る収入には，非課税の休業補償または損害賠償金が含まれ，これを除外すれば，給与所得はゼロになるから，当該処分は違法であると主張する。Qの主張は認められるか。

3　Rは，非営利型法人に該当する一般財団法人である。その所有する基本財産または運用財産から得られる運用益を財源として，奨学・育英事業等を営んでいる。ある事業年度において，Rの収益事業以外の事業に属する資産から生じた利子および配当等について，源泉徴収された所得税は8,300万円であった。Rは，本年の事業年度においては収益事

業から生じた所得はないため，法人税の課税はないところ，上記の利子および配当等に課された源泉所得税の還付がなされるべきであると主張するとともに，その還付を排斥している法人税法 68 条 2 項は違憲無効であると主張している。Rの主張は認められるか。

Ⅰ　はじめに

本稿は，非課税所得該当性をめぐる近時の紛争例（裁判例）を素材に，非課税所得の意義や範囲を検討するものである。

第 1 の事例は，所得税法 9 条 1 項 15 号（学資に充てるため給付される金品の非課税）の適用対象およびその範囲をめぐる紛争である。司法修習生に対する基本給付金等がそれに当たるか否かが争われたものである。

第 2 の事例は，労災事故に遭った従業員に対して，給与の名目で支払われた金員は，文字どおり給与所得に当たるか，それとも非課税所得である「休業補償」（地方税法 313 条 2 項，32 条 2 項，所得税法 9 条 1 項 3 号イ，同法施行令 20 条 1 項 2 号）または「損害賠償金」（地方税法 313 条 2 項，32 条 2 項，所得税法 9 条 1 項 18 号，同法施行令 30 条）に当たるか，が争われたものである。事実認定に左右されるものではあるが，労働基準法の考え方と所得税法の考え方とをどのように整合的に理解するかなどが問われるであろう。

第 3 の事例は，平成 18 年の公益法人法制の改正の後，非営利型法人となった一般財団法人に関し，収益事業以外の事業に属する資産から生じた利子および配当等に課された源泉所得税につき，これを当該法人税の計算上控除しないという仕組み（法人税法 68 条 2 項）は妥当かどうか，が基本的な争点である。法人税と所得税（源泉所得税）との関係をどう見るか，従前の公益法人法制，公益法人税制の改正をどう見るか，などが問われることになる。

Ⅱ　課税物件と非課税所得

1　所得税における課税物件と非課税所得（物的非課税）

一般に，包括的所得概念の下，納税者の経済力の増大をもたらすものが所得と観念され，所得税の課税物件（課税対象）とされる。非課税所得は，初めからある項目を課税物件の範囲から除外するもの（物的非課税）であって，これを課税所得計算に入れない。

物的非課税の例は多岐にわたるが，その典型例と思われるものとして，次のようなものがある。①社会政策的考慮によるものとして，増加恩給，傷病賜金，遺族恩給等（所得税法 9 条 1 項 3 号），②担税力の考慮によるものとして，心身または資産が受けた損害に基因する損害賠

償金（同 18 号），③実費弁償的性格によるものとして，給与所得者の通常の通勤手当（同 5 号），④教育文化等の奨励の見地に基づくものとして，文化功労者年金，ノーベル賞等一定の賞金（同 13 号），⑤他の租税との二重課税を避けるためのものとして，相続，遺贈または個人からの贈与により取得するもの（同 17 号）がある。また，通達による物的非課税措置として，特定の少額の金品や各種の経済的利益（所得税基本通達 28 条関係，36-21 等）がある(1)。

本稿との関係でいえば，事例 1 は，司法修習生に給付される基本給付金が，所得税法 9 条 1 項 15 号にいう「学資に充てるため給付される金品」に当たるか否かを問うものである。非課税とされる「学資」とは何か，学資が非課税となる理由は何か，が問題となる。「学資」の定義は法令にはなく，解釈によりその意味を充塡する必要がある。

事例 2 との関係では，労災事故に遭った労働者に対して，給与の名目で支払われた金員は，文字どおり給与なのか，それともその実質が，非課税とされる業務上の障害に基づく給付等（所得税法 9 条 1 項 3 号イ，同法施行令 20 条 1 項 2 号等）なのか，が問われることになる。その判別の基準は何か，などが問題となる。

2　二重課税排除のための非課税措置と源泉徴収

第一に，基本的な前提として，非課税所得について源泉徴収が可能か否かが問題となる。源泉徴収された所得税額は，非居住者や外国法人等に対する「取り切り」の源泉徴収税額を別として，基本的には，予定納税に係る所得税と同様に，納付すべき所得税の予納と考えられるべきである。納税者が納付すべき税額の過不足は，基本的に，納税者の確定申告において精算することが予定されている。そうだとすれば，そもそも，納税義務が存在しない非課税所得について源泉徴収をすることは制度上考えられず，そのような源泉徴収は違法だということになる。

とはいえ，年金受給権に対する相続税の課税とその後の実際の年金受給額に対する所得税の課税が二重課税となって許されないか否かが争われた最高裁平成 22 年 7 月 6 日判決(2)において，最高裁は，所定の年金の支払をする者は，「当該年金が〔所得税〕法の定める所得として所得税の課税対象となるか否かにかかわらず」，その支払の際にその年金について源泉徴収する義務を負うものと解している。とはいえ，なぜ非課税所得にまで源泉徴収が及ぶのかについて明確な法的根拠は示されず，その意味するところとその妥当性は明らかではない。しかしながら，立法府は，上記の最高裁の判示に従うことなく，平成 23 年において，問題の年金につき，「所得税を徴収して納付することを要しない」と改正した（所得税法 209 条）。このような改正の理由についても全く示されていない。

---

(1)　武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』327 頁（第一法規，加除式），注解所得税法研究会編『注解所得税法（6 訂版）』248-249 頁（大蔵財務協会，2019 年）を参照。

(2)　最判平 22・7・6 民集 64 巻 5 号 1277 頁。

第二に，内国法人が受ける利子，配当等に対して，源泉徴収によって課された所得税の額と法人税額との関係が問題となる。法人に対する源泉徴収税額がその法人の支払うべき税額の予納である[3]とするならば，当該源泉徴収税額は，当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除されるべきことになる（法人税法68条1項）。これは，所得税と法人税とで，同じ所得を対象として二重に課税することを排除する趣旨であるといってよいであろう。しかしその例外として，法人税法は，この源泉徴収税額につき，「内国法人である公益法人等又は人格のない社団等が支払を受ける利子及び配当等で収益事業以外の事業又はこれに属する資産から生ずるものにつき課される……所得税の額については，適用しない」として，この要件に該当する場合は，法人税の計算において当該源泉徴収税額を控除することなく，いわば「取り切り」とする旨定めている（法人税法68条2項）。

問題は，このような取り切りの扱いが適切かどうかである。公益法人等において，法人の課税計算上納付すべき税額がない場合であれば，その予納として源泉徴収された金員は還付されるべきである，上記のような取り切りの扱いは二重課税排除の考え方に反する，などの批判がありうる。本稿で検討する事例3は，そのような批判を背景とした紛争である。

Ⅲ　司法修習生に対して支給される基本給付金の法的性格

1　争点

司法修習生に対して支給される基本給付金は，非課税所得である所得税法9条1項15号の「学資に充てるため給付される金品」に当たるか否か。

2　類似判決の検討

(1) 類似判決の論理

事例1に類似する事案に関する判決として，大阪地裁令和4年12月22日判決およびその控訴審である大阪高裁令和5年7月26日判決[4]がある。本稿においては，主として，第一審判決の論理を見ることにする。

前提となる法の定め等は次のようなものである。

所得税法9条1項15号は，「学資に充てるため給付される金品」を非課税と定めるが，「学資」の意義は法令において定められていない。また，上記金品は，原則として，給与その他対

(3)　注解所得税法研究会編・前掲注(1)・10頁。

(4)　大阪地判令4・12・22判例集未登載（裁判所ウェブサイト，LEX／DB　25572950），大阪高判令5・7・26判例集未登載（LEX／DB　25620231）。令和5年12月22日に上告不受理決定がなされている。判批として，道下知子・月刊税務QA267号49頁（2024年），藤間大順・新・判例解説Watch 35号211頁（2024年）等を参照。

価の性質を有するものを除く旨定められている。

次に，裁判所法 67 条によれば，司法修習生は，少なくとも 1 年間修習をした後試験に合格したときは，司法修習生の修習を終える。司法修習生には，その修習のため必要な期間として最高裁が定める期間，修習給付金を支給する。修習給付金の種類は，基本給付金，住居給付金および移転給付金とする。基本給付金の額は，「司法修習生がその修習期間中の生活を維持するために必要な費用であつて，その修習に専念しなければならないことその他の司法修習生の置かれている状況を勘案して最高裁判所が定める額とする」（67 条の 2 第 3 項）。なお，司法修習生は，修習専念資金として，無利息で一定の金員の貸与を受けることができる。

司法修習生に関する規則（昭和 23 年最高裁判所規則第 15 号）によれば，司法修習生は，「最高裁判所の許可を受けなければ，公務員となり，又は他の職業に就き，若しくは財産上の利益を目的とする業務を行うことができない」（2 条）。司法修習生の修習については，「高い識見と円満な常識を養い，法律に関する理論と実務を身につけ，裁判官，検察官又は弁護士にふさわしい品位と能力を備えるように努めなければならない」（4 条）。

本件係争時における基本給付金の額は，一の給付期間につき月額 13 万 5,000 円であり，係争の年分については，合計 155 万 7,000 円（以下「本件給付金」という）であった。本件納税者は，本件給付金につき，いったんは雑所得の総収入金額に算入して確定申告をしたが，その後，本件給付金は非課税所得に該当するなどと主張して更正の請求をしたところ，更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けた。本件納税者は，当該通知処分の取消しを求めて提訴したが，裁判所は，以下のように述べて，納税者の請求を退けた。

① 所得税法 9 条 1 項 15 号は，「学資に充てるため給付される金品」については所得税を課さない旨定めるところ，その趣旨は，学術奨励という政策的考慮にあるものと解される。「学資」の意義については，所得税法に定義規定が置かれていないことから，上記の趣旨を踏まえつつ，その言葉の通常の意味に基づいて解釈すべきである。

「学資」についての一般的な意味を踏まえると，「学資に充てるため給付される金品」とは，学校等の教育機関において学術等の教育・指導を受けるために必要な費用（学費）に充てるために給付される金員をいうものと解される。

「ある法令に基づいて給付される金品が所得税法上の学資金に該当するか否かについても，当該給付の趣旨の解釈として，当該金品がその対象者の学資に充てるために給付されたものといえるか否かによって判断すべきであり，その判断に当たっては，当該給付の根拠規定の文言や趣旨目的等を基礎として，『学資』の通常の意味内容を踏まえつつ，社会通念に照らして客観的に判断すべきものと解される。」

② 「基本給付金は，その規定の文言上，『司法修習生がその修習期間中の生活を維持するために必要な費用』に充てるために支給するものとされていること（……），司法修習生は，司法修

習における教育・指導の対価（授業料等）を負担することがなく，その経済的事情にかかわらず一律に一定額の基本給付金の支給を受け，これをいかなる費用に充てるかは全く自由であること（……），基本給付金の制度は，経済的な事情により学資（学費）を負担することが困難な司法修習生の支援を目的として導入されたものではなく，法曹人材確保の充実・強化を図るという政策的な目的に基づいて導入されたものであること（……），基本給付金の金額は，司法修習生の学資（学費）としてどの程度の費用が必要かという観点ではなく，司法修習生がその生活を維持するためにどの程度の費用が必要かという観点から，政策的な要請等も踏まえて決定されたものであること（……）などの事情を指摘することができる。

これらの事情を総合すると，基本給付金は，法曹人材確保の充実・強化を図るという政策的な目的に基づき，修習専念義務を負い生活費を稼ぐことのできない司法修習生の生活費全般に充てるため，使途を限定せずに支給されるものであって，学資（司法修習における教育・指導を受けるために必要な費用）に充てるために支給されるものとはいえないから，所得税法上の学資金には当たらないというべきである。」

③　本件納税者は，所得税法上の学資金には，学術または技芸の習得に専念する目的で使用される生活費も含まれると主張し，その根拠として，所得税法上の学資金として非課税所得とされる学資支給金等を例に挙げる。確かに，独立行政法人日本学生支援機構法 17 条の 2 第 1 項に基づく給付型奨学金である学資支給金について，国税庁は，食費，住居・光熱費等，保健衛生費および通信費を含むその他日常費も使途として想定しており，それらは修学をする上で追加的に必要となる費用であるとして，全体として所得税法上の学資金に該当するものと解していることが認められるが，「学資支給金が所得税法上の学資金に該当する旨の国税庁の上記解釈が，所得税法 9 条 1 項 15 号の解釈として正しいものであるかどうかは定かでなく，学資支給金が所得税法上の学資金として非課税とされていることは，基本給付金に係る上記判断を直ちに左右するものではない。

また，学資支給金に係る国税庁の解釈が正当であると仮定しても，……学資支給金については，その根拠規定において，『学資として支給する資金』であることが文言上明確にされている。」

「なお，『学資』やその同義語である『学費』という言葉の理解として，授業料や入学金等の学納金はその中核的な部分であり，これを含まない学生等の生活費を『学資』や『学費』という言葉で表現することは一般的ではないように思われる。……基本給付金については，司法修習生はそもそも司法修習における教育・指導の対価を負担しないのであるから，授業料や入学金等の学納金（学資・学費の中核的な部分）を含まない生活費全般を支援の対象とするものというほかはなく，これを『学資』や『学費』という言葉で表現することは，その一般的な意味に照らして無理があるというべきである。」

(2) 類似判決の論理の検討

第一に，非課税となる「学資に充てるため給付される金品」の意義についてである。判決は，学資とは，授業料や入学金等の学納金を中核とする概念であって，これを含まない学生等の生活費は学資とはいえない，とする。さらに，独立行政法人日本学生支援機構法に基づき支給する給付型支給金について，国税庁がこれを非課税の学資金に当たると解することが正しい解釈かどうか，とまで述べる。

上記のような判決の考え方は，学資の意味内容を狭く解しすぎるように見える。国語辞典によれば，「学資」の意味として，「学問の修業に要する費用。学費」（広辞苑第７版），「学業を続けるための費用〔生活費をも含む〕」（新明解国語辞典第８版）などと説明される。このように一般的には，学資＝授業料，入学金というように狭く捉えるのではなく，学問の継続や学問の修業に要する費用を学資と捉える傾向にあると見ることができる。

第二に，学資に充てるために給付される金品を非課税とする趣旨，目的から考える必要がある。その趣旨としては，担税力の考慮によるものが大きく，加えて，学術奨励の観点によるものだと思われる(5)。

学資金への金品の給付は，所得税法９条１項15号において，「扶養義務者相互間において扶養義務を履行するため給付される金品」と並列して掲げられており，基本的に同じ意味合いを持つものと観念されているといえよう。立法者は，基本的に，これらの金品は，生活等を維持するために直ちに費消されるため，所得税を課することを正当化する担税力がない，と考えたのであろう。また，学資金への金品の給付に対する非課税措置は，それに加えて，学術の奨励を意図したのであろう。

課税上，学術の奨励の仕方や程度は種々でありうる。授業料や入学金に充てる金品を非課税とすることもありうるし，これに加えて，書籍代，OA 機器購入費，勉強会参加費等を含めることもありうる。さらに，合理的な範囲での生活実費を加えることもありうる。およそ学芸，技術等を身につける上で，これを身につける者が一定の経済的基盤を確保し，健康を保ちながらその習得に励むことを含めて，学術の振興を図るという意味内容を観念することは可能と思われる。基本給付金の制度についても同様のことをいいうる。司法修習生の生活を維持することによって，司法修習生が法曹となるにふさわしい識見や能力を身につけることができる，という関係にあるということができる。

学術の奨励は，このように制度上，その内容や程度を種々に構成しうるのであって，「学資に充てる」の意味内容は，あらかじめ固定されているものではない。判決は，学資の中核が授業料，入学金であるとするが，それは金額の多寡に着目した見方にすぎず，中核とまでいいう

(5)　武田監修・前掲注（1）・327頁，469頁。

るか疑問である。また，仮にそのような中核論が成り立つとしても，中核から外れたもの（例えば書籍代）は学資ではない，ということは論理必然的にはいえないであろう。

なお，判決は，本件納税者による担税力を根拠とした主張に対して，「所得税法上の学資金該当性につき実質的な担税力の有無や程度がそのメルクマールとなるものではな」いと断定して，退けているが，その根拠や理由付けは示されていない。

第三に，判決はまた，司法修習生は，司法修習における教育や指導を受ける対価を負担するものとはされておらず，したがって，学資等の言葉の中核的な意味に係る費用（授業料，入学金等の学納金）を負担することはないとして，基本給付金は「学資に充てるため給付される金品」ではないとする。

しかしながら，上記のような対価性がない場合でも，給付される金品は，受給者の学びの生活を支えるものであり，かつ直ちに費消されるところから，担税力に乏しいものというべきである。裁判所法 67 条の 2 第 1 項も，基本給付金の額は，その修習に専念しなければならないことその他の「司法修習生の置かれている状況を勘案」することを求めている。このようにして支給される金員は，本件納税者の主張するように，基本的に，修習期間中の最低限の生活費および教育費に充てることを予定しているように思われる。

現に，学資金に関する比較的近時（平成 28 年）の税制改正時の立法者の問題意識との関係においても，上記のような裁判所の対価性の議論には違和感を覚える。平成 28 年度税制改正において，所得税法 9 条 1 項 15 号にいう，「給与その他の性質を有するもの」（これは給与所得課税の対象となる）から，原則として「通常の給与に加算して受けるもの」が除かれることとなった。

この改正の背景には，多くの地方自治体が地域の医師確保対策として，医学生に奨学金を貸与し，当該医学生が卒業後一定期間，当該自治体が設置，運営する医療機関で勤務したことを条件に当該奨学金の返還債務を免除するということがあり，その債務免除益につき，医学生の勤務先が当該自治体が設置，運営する医療機関以外である場合には，非課税とされる一方で，そうでない場合は，当該自治体から受ける給与所得として課税されていたという事実がある。

平成 28 年度の税制改正により，地方自治体が設置，運営する医療機関に勤務する医師が，その自治体から奨学金の返還免除を受けた場合にも，当該債務免除益に対する課税は，原則としてなされないこととなった(6)。この改正は，上記の二つのタイプの債務免除益に対する課税上の取扱いのアンバランスを是正するためのものである。興味深いのは，この改正においては，学資金の態様が多様化するなかで，立法者は，その範囲を授業料等に限るなどという非課税対象の限定に向かうことなく，課税の潜脱を防止するという趣旨を踏まえつつ，学資金の多様性

(6)　武田監修・前掲注（1）・469 頁，財務省『平成 28 年度税制改正の解説』83 頁（2016 年）。

を受け止めて，それに対する非課税措置を承認しているということである。

このように考えると，本件裁判所による学資金の解釈は，必ずしも近時の立法者の考え方に沿っているようには見えない。本件納税者は，学術または技芸の習得に専念する目的で使用される生活費は学資金に含まれる旨主張するが，判決は，このような考え方に立つ国税庁の解釈が法の「解釈として正しいものであるかどうかは定かではな」いとする。とはいえ，このような曖昧な表現では判決の意図するところが伝わらない。国税庁の解釈がどのような点で誤っているかを明示すべきであった。

第四に，これは本件の直接の争点ではなく，したがって本判決において取り上げられていない論点であるが，仮に本件基本給付金が非課税でないとした場合に，その所得区分をどのように考えるかである。

判決において概観されているように，司法修習生に対する給与の支給等の制度は，①昭和 22 年以降の「給費制（給与）」（約 20 万円）から，②平成 23 年からの「貸与制」を経て，③平成 29 年からの「給付制（基本給付金等）」（基本給付金は 13 万 5,000 円）へと変遷している。これらの変遷の背景には，種々の原因や要素があるが，ここでは触れることができない。

かつての給費制の下では，当時の裁判所法 67 条 2 項が，司法修習生は，「国庫から一定額の給与を受ける」と定めていたこともあり，受給した金員は，給与所得として課税の対象とされていた。他方，現在の基本給付金は，司法修習生には「修習給付金を支給する」と定めていることもあり，給与所得の扱いではなく，雑所得としての扱いを受けている。

とはいえ，現行の給付制は，金額の多寡はともかく，かつての給費制の事実上の復活であるという見方もありうるであろうし，そのような観点からは，問題の金員を給与所得と見る余地も生じるであろう。その場合，労務対価性基準については，将来の法曹として習得すべき技術，知識を高める作業に従事することに対して，その対価として給与を受けている，とでも考えるのであろう。

また，基本給付金については，一時所得として理解する余地がありうると思われる。基本給付金が，一時の所得であること（非継続要件），労務その他の役務の対価としての性質を有しないものであること（非対価要件）といいうる限り，一時所得該当性を否定できないであろう。なお，新型コロナウイルス感染症の影響による学生支援策として大学等から支給される助成金等につき，生活費を賄うために支給された支援金は，課税実務上，一時所得としての取扱いを受けるものとされている(7)。

(7)　椿健一編『所得税実務問答集』15 頁（納税協会連合会，2023 年）。

3　事例１の検討

学資金非課税の趣旨目的をどのように理解するか，司法修習生の基本給付金の性格，目的をどのように理解するかによって，見解は分かれると思われる。また，昭和 22 年に司法修習生に対して給費制（給与）を導入した時点で，所得税法の非課税規定（その当時の「旅費，学資金及び法定扶養料」には所得税を課さない旨の規定）との関係について，必ずしも十分な検討がなされたようには思えないこともあり，ある種のボタンの掛け違いがあるようにも感じる。

とはいえ，現行の基本給付金について，その制度創設の経緯，その金額，学資金，奨学金の多様化，所得税法９条１項 15 号の文言およびその立法趣旨（担税力の考慮）等を考えると，基本給付金の全部または一部は，非課税としての「学資に充てるため給付される金品」に当たると解することができる。類似判決が，学資は授業料や入学金等の学納金を中核として解釈すべきであって，これを含まない学生等の生活費をいうことはできない，とするのは，解釈の幅が狭すぎ，相当とは思われない。独立行政法人日本学生支援機構が支給する学資支給金が，学術または技芸の習得に専念する目的で使用される生活費を含み，それが，担税力の考慮および学術等の奨励の観点から非課税とされることは，基本的に妥当であり，基本給付金はいわばその地続きにあると考えるからである。

仮に支給された基本給付金の全部が非課税とされることがないとしても，少なくとも，現行の基本給付金月額 13.5 万円という金額を設定するために参考にされた，第 68 期司法修習生を対象に実施した「修習実施アンケート」に示された生活実費（合計 9.4 万円），学資金（合計約４万円）のうち，少なくとも，約４万円の学資金の金額は，学資として非課税とされるべきであろう。

なお，上記のような考え方は，基本給付金は雑所得として課税するという現行の取扱いとは明らかに異なっている(8)。

Ⅳ　労災事故後に給与の名目で支給される金員の課税所得該当性

1　争点

労災事故後に給与の名目で支給される金員が，個人住民税の課税の対象となる給与（賃金）に該当するか否かである。それともそれは，非課税所得とされる「休業補償」または「損害賠償金」に該当するか否かである。

(8)　国税不服審判所令和３年３月 24 日裁決を素材に，修習給付金の課税上の取扱いについて詳細に検討するものとして，吉沢健太郎「裁批」東京大学法科大学院ローレビュー 17 号 80 頁（2022 年）。

2　類似判決の検討

(1) 類似判決の論理

類似判決として，東京地裁平成 30 年 1 月 23 日判決[(9)]がある。同判決は，次のような事実を認定している。

本件納税者の使用者である会社（以下「会社」という）は，従業員約 20 名でリサイクル業を営んでいる。いわゆる家族的経営をしており，従業員との間で雇用契約書を取り交わしたり，就業規則を定めたりはしておらず，また，給与面において特別な配慮が必要な従業員に対しては，ある程度勤務日時が足りない場合等でも，定額の賃金を支払うなど，柔軟な対応をするところがあった。

本件納税者は，平成 27 年 5 月 2 日から同年 7 月 10 日まで，大型車両の荷台上で重機と荷台に挟まれて業務上負傷する労災事故により入院したこと，その後，平成 27 年 7 月 28 日から同年 11 月 4 日まで，パソコンの入力，車の運転等の軽作業をして勤務したこと，会社は，本件納税者に対し，今後も勤務し続けるように述べていたところ，本件納税者は，平成 27 年 11 月 4 日の勤務を最後に欠勤をしていたこと，本件納税者は，平成 28 年 3 月 15 日付けで退職したことが認められる。

会社は，「本件事故後の原告の入院，療養等の期間につき，労災保険法上の休業補償給付等で対応した場合には，基礎給付日額の 80％（休業補償給付 60％及び休業特別支給金 20％）となることを考慮し，これによらずに，従前の給与と同水準の金員を支払うこととし，平成 27 年 5 月分から同年 12 月分（同年 4 月 16 日～同年 12 月 15 日）まで，給与の名目で，本件金員（支払額合計 225 万 1,000 円）を支給することにした上，平成 27 年分に係る所得税の源泉徴収や，健康保険料の原告負担分など，給与の支給であれば行われることとなる控除等をした金額を支払った。」

本件納税者は，平成 27 年 11 月 4 日の勤務を最後に欠勤していたところ，会社は，原告を継続雇用する予定であったため，平成 28 年 1 月分までは給与名目での金員を支払い続けていたが，同年 2 月分および同年 3 月分については，その支払を停止した。

なお，本件納税者は，平成 28 年 9 月 16 日付けで，会社を相手として，使用者責任に基づく損害賠償を求める別の訴訟を提起している。そこでは，その損害の一つとして，本件金員のうち会社が源泉徴収したために実際には支払われなかった分につき，未払の休業損害であるとして，その支払を求めている。

判決は，これらの事実を前提に，次のように述べる。なお，以下の「労基法」という表記は，

(9)　東京地判平 30・1・23 判例集未登載（LEX／DB　25551936）。この判決について，田中治「判批」TKC 税研情報 28 巻 6 号 141 頁（2019 年）。なお，本稿の叙述の一部は，この「判批」と重なるところがある。

労働基準法の略称である。

① 本件金員は「賃金」か「休業補償」かについて

「所得税法９条１項３号イ，所得税法施行令 20 条１項２号は，労基法第八章の規定により受ける休業補償については非課税とする旨を定めるところ，その趣旨は，労基法上の休業補償が，無過失の損害賠償責任として定率化された賠償額を支払うものとされていることを勘案したものと考えられる。そして，ここでいう『休業補償』とは，労基法 76 条１項の文言上，『労働することができないために賃金を受けない場合において』使用者が労働者に対して支払う義務を負うに至るものであるから，労働者が業務上負傷し，必要な療養のため従前どおりの労働ができない状態にあるとしても，労働者が使用者から『賃金』の全部又は一部の支払を受けている場合は，その部分について休業補償の支払義務を負うことはないのであり（労基法施行規則 38 条参照），したがって，その支払を受けた金員につき，休業補償として非課税の取扱いがされることもないと解される。

そして，労基法 11 条は，『この法律で賃金とは，賃金，給料，手当，賞与その他名称の如何を問わず，労働の対償として使用者が労働者に支払うすべてのものをいう。』と定めているところ，実際に支払われた金員が上記の『賃金』に当たるかどうかは，当該金員が，使用者が労働者に対して明示又は黙示の合意により支払義務を負うとされるものかどうか，また，それが現実の労務提供の対価として又は労働関係上の地位に対して支払われるという性質を有するものかどうかという観点から，総合的に判断することが相当である。」

「以上の諸点を総合考慮すれば，本件の事実関係の下において，本件金員は，〔会社〕と原告との間の黙示の合意に基づき，本件事故後における原告の現実の労務提供の対価として又は労働関係上の地位に対して支払われるという性質を有するということができるから，労基法 11 条所定の『賃金』に当たると認められる。」

② 原告は，雇用契約においては，ノーワーク・ノーペイの原則が存在するとして，原告が，本件事故後，会社に対し労務提供を行っていないから，原則としてその期間中の賃金請求権は発生しない旨主張する。

しかしながら，原告は，本件事故後，少なくとも一部勤務をした期間があり，また，労基法 11 条所定の「賃金」に当たるか否かは，現実の労務提供のみならず，労働関係上の地位に対して支払われるものかという観点も踏まえて判断すべきであるから，この点に関する原告の主張は採用することができない。

「また原告は，労災事故による就労不能期間中，賃金相当分を補塡する趣旨で使用者から労働者に支払われる金員は，賃金ではなく，労基法 76 条１項の『休業補償』の性質を有すると解されるから，本件金員は，非課税所得とされる『休業補償』（法 313 条２項，法 32 条２項，所得税法９条１項３号イ，同法施行令 20 条１項２号）に当たる旨主張する。

しかしながら，労基法 76 条 1 項は，休業補償に関し，『労働者が前条の規定による療養のため，労働することができないために賃金を受けない場合においては，使用者は，労働者の療養中平均賃金の百分の六十の休業補償を行わなければならない。』と定めているから，労災事故による就労不能期間中であっても，賃金が支払われているといえる場合には，使用者は休業補償を支払う義務を負わないことが明らかである。」

③　原告は，本件事故について会社に対する損害賠償請求権を有するところ，本件金員は，その損害の一部である休業損害に当たるから，非課税所得とされる「損害賠償金」（法 313 条 2 項，法 32 条 2 項，所得税法 9 条 1 項 17 号，同法施行令 30 条 1 号）に当たる旨主張する。

しかしながら，「本件金員は，『賃金』と認められるから，この点に関する原告の主張は採用することができない。」

(2) 類似判決の論理の検討

類似判決は，本件金員は，会社と本件納税者との間での黙示の合意に基づき，本件事故後の現実の労務提供の対価として，または，労働関係上の地位に対して支払われる性質を持ち，労基法 11 条所定の「賃金」に当たり，休業補償でもなく，損害賠償金でもないとする。

とはいえ，判決のこのような理解については，次のような疑問がある。

第一に，判決は，労基法上の「賃金」に当たれば，直ちに「給与」として課税されるとする考えに立っているようであるが，労基法の考え方と税法の考え方とは，異なる点がある。労基法上の賃金概念は，それを広く解することにより，使用者の賃金支払義務や労基法の法的保護を及ぼし，労働者保護を図ろうとするものである。他方，所得税法は，経済力の増大等に着目し，これを課税対象所得として課税するものである。労基法上は，賃金は「労働の対償」でなければならず，例えばフリンジベネフィットは基本的に賃金には含まれないが，所得税法上は，給与として課税対象とされる(10)。

判決は，所得税法等における給与所得該当性の判断基準や判断の方法に全く言及していない（その際にしばしば参照される，最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決への言及すらない）。給与所得として課税されるためには，労使間において明示または黙示の合意があるかどうかが決定的な要素となるわけではない。そこでは，事実として，使用者の指揮命令の下で被用者が労務を提供しているかどうか，その労務の提供に対して対価が支払われているかどうかが決定的な要素というべきである。

本件の事実関係がはっきりしないところがある（例えば，会社の側において労災補償を用いることの不都合があったのかどうか，など）が，労働協約や就業規則において明示されていれ

(10)　菅野和夫＝山川隆一『労働法（第 13 版）』341 頁（弘文堂，2024 年），土田道夫『労働法概説（第 5 版）』96 頁（弘文堂，2024 年）。

ばともかく，そのようなものが存在しない会社において，本件金員は基本的に「労働の対償」ということはできないであろう。また，ノーワーク・ノーペイの原則に従うならば，本件金員が当然に「給与等」に当たるということも困難であろう。判決は，本件金員が「労働関係上の地位」に基づいて給付されたとするが，この言い方も抽象的すぎる。本件金員は，本来の継続的，安定的な労使関係に立って支給されたものというよりは，退職するおそれのある従業員に対して，今後とも引き続いて働いてもらうという「労働関係を維持するという目的」のために給付したものと見ることがより現実的かもしれない。

第二に，本件金員の非課税所得該当性についてである。本件金員は，原告の労災事故に基因して支給されたものであることが検討の出発点に置かれるべきである。労災事故によって損害を被った労働者を迅速に救済する必要があり，そのため労基法は労災補償制度（8章）を設け，かつ，それを社会保険制度によって賄うための労災保険法が定められている。

そもそも，労働者が，労災事故による療養により，労働することができないために賃金を受けない場合においては，労基法により，使用者が休業補償をすることが義務づけられている（労基法76条1項）。確かに，今日では，安定的な労働災害の救済の観点から，労災保険法による保険給付が労災補償制度の中心を占めるにいたっているが，使用者は，労災保険法の給付によって災害補償給付がされた場合には，補償の責めを免れる（労基法84条1項）にとどまる。このように，休業補償としての労災保険は，本来使用者が負うべき負担を国が肩代わりする仕組みであるところから，これを利用することなく，使用者による直接の休業補償を妨げるものではないということができる。労災保険は，労働者を使用している会社全てに加入が義務づけられているが，たとえ，労災保険の適用事業所の届出をせず，労災保険に加入していない状態になっている会社においても，労基法76条の要請として，使用者による休業補償を免れることはできない。

このように考えると，本件金員が，その名目はともかくとして，その実質が休業補償に当たるかどうかが問われなければならない。本件判決は，会社は，「本件事故について，労災保険法上の休業補償等で対応することもできたが，その場合，基礎給付日額の80%（休業補償給付60%及び休業特別支給金20%）しか受け取れないことを考慮して，本件事故前に支給していた基本給及び諸手当と同じ水準の本件金員を支払うこととした」と認定している。そうであるならば，本件金員の基本的性格は，休業補償というべきであろう。本件裁判所の認定によるならば，会社は，本件原告の事故に対して，迅速かつ手厚く取り扱うために，労災保険法上の給付によることなく，独自に，労基法76条に基づき休業補償をしたということになる。その内容としては，労災保険法による80%の保険給付金に会社が更に20%を上乗せして休業補償をするというものであり，それが，結果として，従前から支給してきた賃金相当額に当たる，ということになるのであろう。労基法76条1項の規定に沿っていえば，本件会社は，所定の60%

の休業補償を上回って100％の休業補償をしたということになり，その全てが休業補償である。平均賃金の60％を含めて，法定義務を上回る制度を設けている場合は，その全額を休業補償と見るべきであるとの通達の考え方（昭25・12・27基収第3432号）から見て，本件においては，制度としてどれだけ確立していたかは不明であるが，当該金員は，当然に，本件原告に支給した「賃金」だと断定することには躊躇を覚える。当該金員の基本的性格は，休業補償ということができるように思われる。このように考えると，本件金員は，上記の休業補償に関する非課税規定等（所得税法9条，同法施行令20条，30条，所得税基本通達9－24等）の対象になるということができる。

また，別の説明として，本件金員は，基本的には，業務上の負傷等によって休業した場合に支給される休業補償を中心として，これに加えて，労基法76条1項に基づく休業補償を超える部分，すなわち平均賃金の60％を超える上乗せ部分については，心身に加えられた損害につき支給を受ける慰謝料としての性格を持つものと説明することもできるであろう。特に，当該超過部分は，心身に加えられた損害につき支払を受けたもの（所得税法9条1項18号，同法施行令30条1号）ということもできよう。

なお，本件被告（板橋区長）は，問題の金員は，給与支払報告書に記載されており，また，本件会社に対する確認調査によれば，本件金員には休業補償分や慰謝料分は含まれていない旨の回答があったことを理由の一つとして，本件金員は給与（賃金）であると主張する。しかし，この主張には理由がない。問題の金員が給与所得に該当するか否かは，名目や形式にのみ従って判断してよいものではない。まして，本件会社の回答を根拠に本件金員は給与であると主張するのは，十分な考慮に欠けるものといわざるをえない(11)。

最後に，本件原告による損害賠償の請求は，原告が本件支払の金員等に関して，何らかの不満を覚えたのかもしれないが，本件原告の心身に対してどのような損害が生じているのか，その損害額がいくらかなどは，原告の主張からは読み取れず，この主張の当否の判断は困難といわざるをえない。

3　事例2の検討

既に述べたように，基本的に，Qが労災事故に基因して受領した金員は，労基法上の「労働の対償」ということができず，また給与所得の基本的な判断基準である，①雇用契約等に基づく使用者の指揮命令に服して労務を提供すること（従属的労務性）および②受領した金員は労務提供の対価として受ける給付であること（労務対価性）という要件(12)を満たしていないということができる。したがって，この金員は，労基法第8章（災害補償）の規定により受ける休

(11)　なお，労基法上の休業手当等に関する課税実務の取扱いとして，国税庁ホームページの情報No.1905「労働基準法の休業手当等の課税関係」を参照。

業補償として，非課税と見ることができる。

Ⅴ　非収益事業に属する資産から生じた利子等に係る源泉所得税と法人税における控除の可否

1　争点

非営利型法人の収益事業以外の事業に属する資産から生じた利子，配当等から源泉徴収された所得税について，法人税法68条にいう所得税額の控除を適用する余地はないのか，あるいは，その旨の改正をしなかった立法行為は財産権を侵害するものとして違憲，無効か。また，非営利型法人に対する当該利子，配当に対する源泉徴収は違憲，無効か。

この争点を考える上で，とりわけ平成18年の公益法人制度改革に伴う平成20年度の税制改正が重要となる。所得税の改正としては，旧公益法人が支払を受ける利子，配当等については所得税を課さないとされていたが，平成20年改正法では，公益法人（公益社団法人および公益財団法人）を除く一般社団法人および一般財団法人については，非営利型法人を含めて，非課税対象（所得税法11条，同法別表第一）とはされず，その支払を受ける利子，配当等について所得税が課されることとされ，源泉徴収の対象となった。非営利型法人に該当する一般社団法人または一般財団法人に対する取扱いについては，「源泉徴収の実務，公益社団法人又は公益財団法人との法人税法上の取扱いの差異等を踏まえ」[13]た結果であると説明されるが，具体的に何をどのように考慮したかは定かでない。

平成20年度税制改正における法人税の改正としては，公益法人については収益事業課税方式が適用されたが，一般社団，一般財団については，原則として普通法人として全所得に課税することとされた。ただし，一般社団，一般財団のうち，営利企業とは異なる非営利型法人（法人税法2条9号の2）については，「公益法人等」（法人税法別表第二）の範囲に追加され，収益事業から生じた所得に対してのみ法人税が課されることとなった。

なお，法人税法68条の規定は，基本的に，昭和40年の法人税法全文改正におけるものと変わることはない[14]。法人税法68条2項は，公益法人等が支払を受ける利子，配当等で収益事業以外の事業につき，または収益事業以外の事業に属する資産から生じるものについて源泉徴

(12)　田中治「給与所得概念における従属的労務性」税務事例研究83号26頁（2005年）（『田中治税法著作集第2巻―所得税をめぐる紛争の特質とその解釈論』261頁（清文社，2021年）所収）。

(13)　財務省『平成20年度税制改正の解説』203頁。なお，参考として，当時の税制調査会の考え方（公益法人の公益目的事業をサポートすること，一般法人は設立が準則主義によるものであり，多様な態様を持つから，一律の取扱いは適当ではなく，態様に応じた措置が必要なこと，新たに創設された法人が租税回避に濫用されないよう措置すること，など）も紹介されている。201頁。

(14)　法人税法68条の改正の沿革については，武田昌輔編『DHCコンメンタール法人税法』4203頁（第一法規，加除式）を参照。

収された所得税の額については適用されない旨定める。その理由として，一般に，公益法人等については，その収益事業以外の所得については法人税が課されないのであるから，その課されない所得について所得税が課されても，これを収益事業に係る所得に対する法人税額から控除する理由はない，と説明される(15)。しかしながら，このような説明に対して，これでは収益事業以外の事業またはこれに属する資産から生じるものに係る源泉所得税を回復する方法がないことになり，明らかに不合理であるとして，所得税法等の枠内で何らかの措置（源泉徴収の対象外とするか，還付を認めるか等）が必要である等の根強い批判(16)がある。

このようにして，①所得税法 11 条 1 項および同法別表第一は違憲，無効か，②法人税法 68 条の改正をしなかったことが違憲，無効か，などが争われることになる。

2　類似判決の検討

(1) 類似判決の論理

納税者は，非営利型の一般財団法人である。収益事業以外の事業として学生寮の運営管理，表彰・奨学金の育英事業，美術館・工芸館の運営管理等の事業を行っているところ，これらの事業またはこれらの事業に属する資産から生じる利子，配当等について所得税が源泉徴収されている。納税者は，法人税の申告をした後に，当該法人税額から預貯金の利息や受取配当金に係る所得税額（以下で検討する裁判では，8,340 万円余）の還付を求めて更正の請求をしたところ，処分行政庁は，更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。これに対し，納税者はその取消しを求めて提訴したものである。なお，納税者は，複数の事業年度につき，いくつかの裁判所に提訴しており，それぞれの提訴における請求内容や主張の力点は多少異なっている。以下，東京地裁令和 4 年 1 月 14 日判決(17)を取り上げる。

判決は次のように述べる。

① 「原告は，非営利型法人に該当する一般財団法人であって，公益法人ではないから，原告が所得税法別表第 1 に掲げる公共法人等として同法 11 条 1 項の適用を受ける余地はなく，原告が支払を受ける本件預貯金利子等については，その支払の際，所得税が源泉徴収される（同法 212 条 3 項）。また，原告は，法人税法 2 条 6 号の公益法人等に該当し（同法別表第 2），収益事業から生じた所得以外の所得については法人税が課されず（同法 7 条），本件預貯金利子等に係る所得税については二重課税の問題は生じないから，同法 68 条 1 項の規定を適用する余地はなく，原告の法人税の額から本件預貯金利子等に係る所得税の額を控除することはできず，また，法人税の額から控除しきれなかった所得税の額の還付を求めることもできない（同

(15)　同上 4221 頁。
(16)　碓井光明「人格なき社団と租税」ジュリ 777 号 77 頁（1982 年）。
(17)　東京地判令 4 ・ 1 ・14 税資 272 号順号 13658。

条２項)。

以上によれば，本件事業年度の法人税額につき所得税の額を控除しなかったことに法律の解釈適用の誤りや計算過程の誤りは認められないから，本件更正の請求に理由がないとした本件通知処分は適法であり，原告の上記主張は採用することができない。」

② 原告は，所得税法 11 条１項や法人税法 68 条に関し，その立法行為の違憲，無効を主張するが，「仮に，原告の主張するような本件立法行為の違憲，無効が認められたとしても，そのことによって，直ちに，〔原告の主張する〕ような規定が創設されたことになるものとみるべき法的根拠はない。そして，利子及び配当等に対する所得税の課税は源泉徴収の方法によるところ（所得税法 181 条１項，212 条３項），このような源泉徴収等による国税の納付義務は，源泉徴収等の要件の充足と同時に自動的に確定し（国税通則法２条２号，15 条３項２号），原告が利子及び配当等を受領したのと同時に，その支払者につき，所得税を徴収して国に納付する義務が生じるのであって（所得税法７条１項４号），このように源泉徴収された利子及び配当等に対する所得税については，法人税法 68 条，78 条１項，74 条１項３号による場合を除いて，これを利子及び配当等の受領者である内国法人に直接還付すべきことを定める法律上の規定は存在しない。

したがって，上記のような原告の主張を前提としたとしても，本件預貯金利子等に対する所得税の額を法人税の額から控除し，それでも控除しきれない部分について還付を受けることができることになる法律上の根拠はないというべきであって，本件立法行為の違憲，無効を理由として本件通知処分が違法となる旨の原告の主張は，その前提を欠くものといわざるを得ず，失当である。」

③ 「公益法人制度改革に伴う税制改正により，原告を含む非営利型法人は，公益法人と異なり，その支払を受ける利子及び配当等について，それが，収益事業と非収益事業のいずれから生ずるものであるか，また，収益事業と非収益事業のいずれに属する資産から生ずるものであるかを問わず，所得税が課されることとされた。このような課税上の取扱いの区別を設けた目的は，……公益法人とそれ以外の一般社団・財団法人との公益性の差異を踏まえ，公益目的事業の促進と，適正かつ公平な課税の実現との調整を図ることにあると解されるところ，このような目的は正当性を有するものといえる。」

「したがって，本件立法行為が憲法 14 条１項，29 条に違反するものということはできない。」

④ 原告は，利子及び配当等は事業の財源となる所得であり，これに課税することは，その存続を不可能とするものといえるのであって，原告が支払を受けた利子および配当等について取り切りとなる結果を招く本件立法行為は，合理性を欠くとも主張するが，「本件全証拠によっても，財団法人が支払を受ける利子及び配当等に所得税を課することにより，財団法人の存続がおよそ不可能になると認めることはできず，上記原告の主張は理由がない。」

本件控訴審判決[18]も，本件納税者が課税上の優遇措置を受けられなくなったのは「控訴人自身が公益法人ではなく一般財団法人の移行を選択した結果であって，控訴人が自らの意思や努力によって選択することのできない事由による区別とはいえない」などの文言を付加した上，控訴を棄却した。

(2) 類似判決の論理の検討

第一に，判決は，非営利型法人の所得に対する所得税法および法人税法の規定に言及し，本件通知処分は適法であるとする。とはいえ，納税者は，本件の関連規定が違憲であると主張しているのであって，現行の仕組み（例えば，源泉徴収の法律関係）がどのようなものかを力説したからといって，納税者の主張に対して直接応えうるものではない。

第二に，本件第一審判決は，納税者による違憲の主張に対して，関連の立法は，公益法人とそれ以外の一般社団・財団法人との公益性の差異を踏まえ，公益目的事業の促進と，適正かつ公平な課税の実現との調整を図ることにあると解されるとして，これを退けている。また，本件控訴審判決は，納税者が自ら一般財団法人を選択したために優遇措置を受けられなくなっただけだとする。とはいえ，問題は，本件納税者に公益性なるものは存在せず，それは法の予定する公益性とは全く違うものなのか，また，納税者は公益法人の認定を受けた場合には，収支相償の要件を満たすことが求められるため，従前どおりの永続的かつ大規模な活動が著しく困難であり，事業が立ち行かなくなるなどと主張するが，この主張は妥当かどうか，である。判決は，本件納税者の公益性の存否については，具体的に検討をするものではない[19]。また，本件財団法人の存続がおよそ不可能となるものではないとして，収支相償等に関する納税者の主張について立ち入った検討をしていない。

第三に，判決は，非営利法人のうち，収益事業を行っている法人にとっては，所得税法212条3項に基づく源泉所得税は，法人税の前払的なものであるのに対して，収益事業を行っていない法人にとっては，それは源泉分離課税として取り切りの性質を持つことになるという源泉徴収制度の仕組みの合理性の存否について，必ずしも十分な検討をしているようには思えない。

所得税法が源泉徴収制度を採用する限り，源泉徴収の技術上からも，また徴収の確実性の点からも，個人，法人の別なくその対象とするものであれば，法人に対する源泉徴収税額は，そ

(18) 東京高判令4・7・28税資272号順号13741。

(19) 別件判決の，東京地判令4・1・18判例集未登載（LEX／DB 25609256）においても，納税者は，収支相償原則につき，永続的な公益目的事業の存続を事実上不可能にし，かつこれを妨げるものであるなどと主張しているが，その判決においても，この主張の当否については全く触れられていない。なお，これまで，公益法人認定法の下では，収支相償原則が定められ，公益目的事業は費用を超える収入を得てはならない（14条）として，収支差が生じた場合は，短期間での費消が求められてきたが，令和6年5月に中期的期間（5年間）で収支均衡を図るなどの財務規律の柔軟化，明確化等を図る改正法が可決成立し，令和7年4月からの施行が予定されている。

の実質は法人税の前払であって，その受給者である法人に対して法人税を課す段階で，当該源泉徴収税額を控除するのが原則である（法人税法 68 条 1 項，144 条）。法人税の課税は，法人税の段階で決着がつくものであることからすれば，法人税の計算において，その前取りとしての所得税額を再計算せよということは，当然の要請ということができる。それにもかかわらず，この原則を制約するとすれば，そのための合理的な根拠と範囲が明示されなければならない。非営利型法人に対する所定の利子等への源泉徴収については，「その経済活動の実態からいって，…… 公益法人等のように公に公益性が認められた存在でもないので」[20]として，公益性の程度が理由とされる。しかしながら，公益性が小さければ，それだけで当然に取り切りの源泉徴収税でよいということにはならない。法人格を持つ，独立した経済体としての適正な税負担を求めるために，法人税の前払分である源泉所得税を控除せよという要請は，ごく自然のように思える[21]。また，公益性の程度に差があるという論理は，それを裏返せば，公益性に差がない場合には控除を制約する方向には働かないことにも注意が必要である。

なお，問題の源泉徴収の仕組みを金融所得に対する源泉分離課税と見て，法人税法 68 条 2 項を正当化する考え方もありうる[22]が，制度としての金融所得課税が不徹底な現状を考慮すると，ごく断片的で狭小な仕組みに関する解釈論において，一般的な金融所得課税強化論を展開するのは無理があるように思われる。

3　事例 3 の検討

一般に，非営利型法人の収益事業以外の事業に属する資産から生じた利子，配当等について源泉徴収された所得税額は，所得税法と法人税法とを文字どおり別個のものとして読む限り，法人税の計算において控除することはできないことになるのかもしれない。

しかしながら，法人税法 68 条の規定が，基本的に，法人税の前払としての源泉所得税を法人税の課税計算において調整する（二重課税を排除する）役割を持つのであれば，その役割は重視されるべきである。一般論としての，公益性が小さいという論理が具体的な場面でどれだけ妥当するかが問われるべきである。例えば，公益法人法制の欠陥ないし不十分さにより，公益認定を受けると事業の継続が困難となるような事情があり，かつそれにもかかわらず，その活動の公益性が大きいと評価しうる非営利型法人の活動が存在する場合において，問題が顕在化するであろう。

上記の税法の関連規定が，直ちに憲法違反ということはできなくとも，特定の状況下で当該

(20)　注解所得税法研究会編・前掲注（1）・38 頁。
(21)　樽林一典ほか『非課税規定からみる公益法人等の税務』243 頁（税務研究会出版局，2023 年）。
(22)　酒井克彦「公益法人改革と所得税（下）」税経通信 63 巻 14 号 75 頁（2008 年）。なお，山田麻未「判批」ジュリ 1587 号 11 頁（2023 年）も参照。

法令（とりわけ法人税法68条2項）を特定の納税者に適用することが憲法違反になる（適用違憲）ということはありうるであろう。納税者が，①公益性の大きい事業を継続していること，②公益法人の認定をすることでかえってその公益活動の継続を妨げるような制度上の欠陥があり，やむをえず一般法人として活動していることなどの主張，立証に成功すれば，当該事件の当事者に適用される限度において違憲とする考え方が認められる余地があると思われる。

なお，立法論としては，多様な一般法人の態様に応じて税制がきめ細やかな対応をすることが望ましい。公益法人か一般法人かという形式的な割り切りのみではなく，多様な一般法人につき，個別の判断が必要な場面における公的な仕組み（公益認定等委員会のような公的組織による認定ないし判断）の整備が必要と思われる(23)。

Ⅵ　おわりに

本稿で述べたことを要約する。

第一に，所得税法9条1項15号の学資金非課税の趣旨，目的をどのように解するかが重要になる。現行の司法修習生に対する基本給付金について，その制度創設の経緯，その金額，学資金，奨学金の多様化，関連の規定の文言およびその立法趣旨（担税力の考慮）等を考慮すると，基本給付金の全部または一部は，非課税としての「学資に充てるため給付される金品」に当たると解することができる。類似判決が，学資は授業料や入学金等の学納金を中核として解釈すべきであって，生活費は含まれない，とするのは，解釈の幅が狭すぎ，相当とは思われない。

第二に，名目上給与として支払われるならば，それを課税上も給与として当然に扱うべきであるという論理は，妥当ではない。事実として，使用者の指揮命令の下で被用者が労務を提供しているかどうか，その労務の提供に対して対価が支払われているかどうかが決定的な要素というべきである。

事実関係として，会社が労災事故に対して，迅速かつ手厚く取り扱うために，労災保険法上の給付によることなく，独自に，労基法76条に基づき休業補償をしたということになるのであれば，当該金員については非課税の休業補償として取り扱う余地が生じる。

第三に，非営利型法人の態様はさまざまであり，できるだけ個別の状況に応じた課税関係を整備することが重要となる。

また，法人税法68条の規定が，法人税の前払としての源泉所得税を法人税の課税計算において調整する（二重課税を排除する）役割を持つのであれば，この調整を排除することを正当

(23)　理念論としては，法人税の申告において還付をすべきということになると思われる。ただ，源泉徴収に関する支配的な見解に従えば，源泉徴収義務者を通して還付することになるのであろう。

化する公益性が小さいという論理は，抽象的なものにとどまるのではなく，具体的な場面でどれだけ妥当するかが問われるべきものである。例えば，納税者の公益認定を妨げあるいは躊躇させる要因が制度の欠陥または硬直性にあり，また一般法人として活動していてもその公益性は大きい，ということができる場合には，適用違憲の論理を用いて納税者の請求を認める余地があるといってよい。

課税庁による財産評価基本通達によらない評価と平等原則

駒澤大学教授　平川　英子

事 例

Ｏ社の代表取締役であったＥは，かねてよりＯ社の事業承継について悩みを抱えていた。Ｅには配偶者Ｇ，子どもＡおよびＢがいるが，いずれもＯ社の経営を委ねるのは難しいとＥは考えていた。

そうしたところ，令和５年１月に，同業種のＰ社から，Ｏ社の売却・資本提携などについて協議したいとの申し入れを受けた。Ｅは，これを好機とみて積極的に協議を進めることとした。その後，協議は順調に進み，同年５月，ＥはＰ社との間で，Ｏ社株式の譲渡に向けて協議を行うことについての基本合意を締結するに至った。基本合意の内容は，次のようなものである。

① Ｅは，Ｏ社株式の全部（発行済み株式総数６万株）を取りまとめ又は買い集めたうえでＰ社に譲渡する。
② 譲渡予定価格は60億円（１株当たり10万円）とする。
③ ただし，この基本合意は，譲渡契約の締結・譲渡予定価格についてＥおよびＰ社を法的に拘束するものではない。

基本合意の時点におけるＯ社株式の各人の保有株式数は次の通りである。

E	2万株
G	1万株
A	5,000株
B	5,000株
他のO社取締役ら＊	2万株
合計	6万株

＊いずれもＥの同族関係者グループには含まれない。

また，O社株式は，財産評価基本通達（以下，「評価通達」という）に定める大会社に該当し，評価通達によれば，その類似業種比準価額は１株当たり１万円と評価される。

基本合意の締結後，次の設問（１）から（４）のような事情のもとに，Ｅの相続が発生した場合，Ｅの相続税にかかるO社株式の評価をどのように考えるべきであろうか。

設問（１） 基本合意後，Ｐ社との譲渡契約の締結も間近と思われた６月 11 日，Ｅが不慮の事故で死亡した場合，次のような事情のもとで，O社株式を評価通達により評価することは妥当か。

ア）被相続人Ｅの相続人は，配偶者Ｇ，子ＡおよびＢの３名である。

イ）Ｅの死亡を受け，急遽，６月 18 日に取締役会が開かれ，Ｇが代表取締役となり，Ｐ社との買収計画は，Ｇのもとで進めることになった。

ウ）Ｇら相続人は，７月８日に，遺産分割協議を行い，Ｅの相続財産であるO社株式（２万株）を法定相続分で相続することとなった。

エ）遺産分割協議と同日に行われたO社取締役会において，Ｇ以外の全株主が所有するO社株式を，７月 14 日を譲渡予定日としてＧに譲渡し，当該譲渡を前提に同じく７月 14 日を譲渡予定日として，Ｐ社に譲渡することが承認された。

オ）また同日，Ｇ，ＡおよびＢと，他の株主との間で，Ｐ社への譲渡予定価格と同じ金額である１株当たり 10 万円で譲渡する契約が締結され，さらにＧとＰ社との間で本件株式の譲渡契約が締結された（譲渡予定価格と同じ１株当たり 10 万円とされた）。

カ）７月 14 日，Ｐ社から譲渡契約に係る代金の決済があり，O社株式はＰ社に譲渡された。

設問（２） Ｅが，O社株式を基本合意における譲渡予定価格（１株当たり 10 万円）と同じ金額により譲渡契約を締結後，売買代金の受領前に死亡した場合，相続財産をO社株式であるとして評価通達により申告することは妥当か。

設問（３） ＥとＰ社との間で基本合意が成立したのち，Ｅに重篤な病がみつかり，近い将来相続の発生が予想される事態となったため，Ｅは相続税の負担を考慮し，Ｐ社に対し，株式の譲渡時期をＥの亡くなった後にすることを希望し，Ｐ社もこれを了承し，実際に相続開始後に，基本合意における譲渡予定価格と同じ金額により譲渡契約が成立した場合，O社株式を評価通達により評価することは妥当か。

設問（4） 基本合意後，Ｅが不慮の事故で死亡した。生前，Ｅは親族への事業承継は困難と考え，Ｐ社への売却を検討していたのであるが，そのようなＥの意図とは逆に，ＧはＡ又はＢに経営を承継したいと考えていた。そのため，Ｇ，ＡおよびＢはいったんＰ社との協議を解消し，未分割による相続税の申告を行った。その際，Ｏ社株式を評価通達により評価し申告していた。その後，ＧはＡらへの事業承継の途を模索したが，ＡおよびＢに承継の意思がないことから，相続開始から１年経過後，ＧはＡらへの事業承継を諦め，再びＧからＰ社に売却を持ち掛け，従前の基本合意と同じ価格で譲渡した。この場合，Ｅについての相続税の課税関係に影響を及ぼすか。

１．はじめに

相続税は，人の死を契機とした財産の移転に着目し，相続による財産の取得に対して課される租税である。高齢や疾病によって死がある程度予想される場合もあれば，思いがけない死もある。事例のようにM&Aが進行しており，その交渉過程において対象となる株式の取引価格が形成されつつある状況において，相続が発生した場合，その株式をどのように評価すべきであろうか。

相続税法22条は，「相続，遺贈又は贈与により取得した財産の価額は，当該財産の取得の時における時価」によると規定しており，相続税の課税は，相続財産の「時価」を基礎に行われる。ここにいう「時価」とは客観的な交換価値をいい，不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額をいうが，財産の時価を客観的に評価することは必ずしも容易ではなく，納税者間で財産の評価がまちまちになることは，公平の観点からみて好ましくない(1)。国税庁はこの「時価」の算定のため評価通達を定め，これに従って画一的な評価を行っている（以下，評価通達に基づく財産評価額を「通達評価額」という）。評価通達は財産評価の一般的な方法を定めたものであり，評価の安全性のため，通達評価額は実際の取引価額より低く算定される。場合によって，通達評価額と現実の取引価額とがかい離することが起こりうる。そうした状況において，納税者が通達評価額で申告をし，これに対して課税庁が通達評価額によらない評価に基づく課税処分を行った場合，納税者は通達評価額こそが時価であり，それと異なる課税処分は違法であると主張することとなる。

最判令和４年４月19日（以下，「最判令和４年」という）は，評価通達の法源性を否定したうえで，租税法上の一般原則としての平等原則を根拠に，特定の者についてのみ通達評価額を

(1) 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂，2021年）734頁参照。

上回る価額によることは，合理的な理由のない限り違法であるとした。逆にいえば，合理的な理由があれば，課税庁が評価通達によらない評価を行うことが許容されるということであり，その限界がどこにあるのかが問題となる。

この最判の限界はわかりにくく，相続にかかる税務相談を受ける実務家にとっては非常に不安な面があろうことは想像に難くないし，合理的な線引きを明らかにする作業が必要とされていると思われる。上記最判令和４年の事案については，その下級審判決の分析として，本租税法事例研究会における伊藤信彦「評価通達６項による不動産評価」税務事例研究 176 号 67 頁（2020 年）があるところ，上記観点から，引き続き検討を要するテーマであると考えられる。このため本稿では，最判令和４年後の事案を取り上げ，評価通達によらない評価を行うことの限界を検討することとする。

Ⅱ　最判令和４年４月 19 日（民集 76 巻４号 411 頁）

最判令和４年の事案と判旨の概要を確認しておこう。この事案は，被相続人が相続開始３年半から２年７か月前にかけて借入金（合計 10 億 5,500 万円）により購入した不動産の評価が問題となったものである。通達評価額によれば，それらの不動産の価額は合計３億 3,400 万円であるところ，本件借入れ・購入がなければ本件相続に係る課税価格が６億円を超えるところ，本件購入がなされ，その不動産の時価を通達評価額で評価すると，課税価格が 2,826 万円余となり，基礎控除の結果，納付すべき税額が０とされた。被相続人が購入した不動産のうち１件は，相続開始９か月後に売却されていた。

これに対し，課税庁は，評価通達６項に従い，当該不動産の価額は評価通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められるとして，課税庁の行った鑑定評価額をもって評価すべきであるとして更正処分および過少申告加算税を課したというものである。

最高裁は，特定の者についてのみ評価通達によらない評価を行うことの可否について，次のような判断枠組みを示した。

① 相続税法 22 条にいう時価とは客観的な交換価値をいう。評価通達はこの意味における時価の評価方法を定めたものであるが，上級行政機関が下級行政機関の職務権限の行使を指揮するために発した通達にすぎず，これが国民に対し直接の法的効力を有するというべき根拠は見当たらない。そうすると，「相続税の課税価格に算入される財産の価額は，当該財産の取得の時における客観的な交換価値としての時価を上回らない限り，同条に違反するものではなく，このことは，当該価額が評価通達の定める方法により評価した価額を上回るか否かによって左右されない」。

② 「租税法上の一般原則としての平等原則は，租税法の適用に関し，同様の状況にあるも

のは同様に取り扱われることを要求するものと解される。そして，評価通達は相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものであり，課税庁がこれに従って画一的に評価を行っていることは公知の事実であるから，課税庁が，特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとすることは，たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても，合理的な理由がない限り，上記の平等原則に違反するものとして違法というべきである。もっとも，上記に述べたところに照らせば，相続税の課税価格に算入される財産の価額について，評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には，合理的な理由があると認められるから，当該財産の価額を評価通達の定める方法により評価した額を上回る価額によるものとすることが上記の平等原則に違反するものではないと解するのが相当である。」（下線は筆者による。）

そして，本件については，本件通達評価額と本件各鑑定評価額との間の大きなかい離をもって上記事情があるとはいえないが，本件不動産の購入・借入れによって相続税の負担が著しく軽減されること，被相続人および相続人らは，本件購入・借入れが近い将来発生することが予想されるＡからの相続において相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り，かつ，これを期待してあえて本件購入・借入れを企画して実行したというのであるから，租税負担の軽減をも意図してこれを行ったものといえ，この点において上記事情があるといえ，本件処分が平等原則に違反するとはいえないとした。

本件判決の意義は，課税庁が特定の者の相続財産についてのみ，通達評価額を上回る価額により評価することは合理的な理由のない限り，租税法上の一般原則としての平等原則に違反し違法となるとし，「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」がある場合には合理的な理由があるとしたことにある。そして，具体的に，本件事案では「租税負担の軽減をも意図」して「本件購入・借入れ」を行った者と，そのような「行為をせず，又はすることのできない他の納税者」との間の看過し難い不均衡が生じるとし，合理的な理由を認めた(2)。このように，

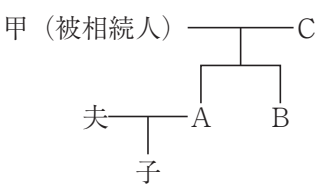
(2) 最判令和４年には多数の評釈があるが，調査官解説である山本拓・法曹時報 75 巻 12 号 188 頁（2023 年）のほか，主なものとして，荒木哲郎・日本不動産学会誌 36 巻 2 号 101 頁（2022 年），伊川正樹・新・判例解説 watch31 号 261 頁（2022 年），泉絢也・市民と法 136 号 14 頁（2022 年），木山泰嗣・税理 65 巻 7 号 120 頁（2022 年），酒井克彦・税務事例 54 巻 10 号 54 頁・11 号 37 頁・12 号 48 頁（2022 年），澁谷雅弘・ジュリ 1575 号 101 頁（2022 年），田中治・TKC 税研情報 31 巻 6 号 77 頁（2022 年），谷口智紀・税理 65 巻 7 号 144 頁（2022 年），馬場陽・税務事例 54 巻 8 号 38 頁（2022 年），増田英敏・税務弘報 70 巻 8 号 85 頁（2022 年），吉田正毅・阪大法学 72 巻 3-4 号 152 頁（2022 年），米田雅宏・法学教室 503 号 126 頁（2022 年），浅妻章如・民商法雑誌 159 巻 2 号 28 頁（2023 年），倉見智亮・税理 66 巻 3 号 230 頁（2023 年），長戸貴之・ジュリ 1583 号 176 頁（2023 年），安井栄二・税務 QA243 号 53 頁（2022 年），藤野寛之・租税訴訟 17 号 211 頁（2024 年）がある。

最判令和４年の判断枠組みは，実質的な租税負担の公平を問題とするところ，どのような納税者やそのおかれた状況を比較対象とするかが重要になる。

Ⅲ　仙台薬局事件（東京地判令和６年１月18日・TAINS Z888-2556）

最判令和４年と同様，課税庁による評価通達によらない評価が争われ，最判令和４年の判断枠組みにのっとり，「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」は認められないとされた事例として，仙台薬局事件[(3)]を挙げることができる。当該判決は，最判令和４年の射程を考えるうえで，注目すべきものである。本稿の事例および設問（１）は，当該判決の事案をモデルとしている。その事実の概要は次の通りである。

被相続人甲は，乙社の代表取締役であった。甲はその生前に乙社の事業承継についてM&Aを計画し，丙社との間で株式の譲渡の交渉中であった平成26年６月11日に死亡し，相続（以下，「本件相続」という）が開始した。甲の相続人は，甲の子であるＡおよびＢ，甲の妻Ｃの３名である。



乙社は，仙台市に本店を置き，薬局の経営，医薬品の製造および販売等を目的とする株式会社である。本件相続開始日における乙社の代表取締役は甲であり，監査役はＣであった。

乙社は，評価通達178に定める「大会社」に該当する[(4)]。本件相続開始日における乙社の発行済み株式数は６万株であり，その保有状況は下記の通りである。乙社株式は譲渡制限株式であり，評価通達168の「取引相場のない株式」に該当する。

甲	２万1,400株	C	１万3,000株
A	3,600株	Aの夫	200株
B	3,600株	Aの子	600株
乙社取締役ら	１万7,600株　＊甲の属する同族関係者グループには含まれない。		

(3)　本件判決の評釈として，尾川望・税務事例56巻７号59頁（2024年），笹岡宏保・税理67巻６号197頁・７号155頁（2024年），同・税務QA267号100頁（2024年），品川芳宣・TKC税研情報33巻３号30頁（2024年），首藤重幸・税研235号93頁（2024年），長島弘・租税訴訟17号173頁（2024年），橋本浩史・税経通信79巻７号143頁（2024年），安井栄二・税務QA268号60頁（2024年），山下清兵衛・租税訴訟17号73頁（2024年）がある。

（４）直前期末以前１年間における従業員数393人である。

平成 26 年 1 月 16 日，甲は，医薬品卸売業を主な事業内容とする丙社との間で，乙社株式の売却・資本提携等を前提とする協議を進めるため，秘密保持契約を締結した。

平成 26 年 2 月 28 日，甲は本件売却等に関して，銀行との間で M&A のアドバイスに係る契約を締結した。

平成 26 年 5 月 29 日，甲は丙社との間で，乙社株式の譲渡に向けて協議を行うことについての基本合意を締結した。

【基本合意の主な内容】
- 甲は，乙社株式の全部を取りまとめ又は買い集めたうえで丙社に譲渡する。
- 譲渡予定価格は 63 億 408 万円（1 株当たり 10 万 5,068 円）とする。
- 基本合意は，譲渡契約の締結・譲渡予定価格について甲および丙社を法的に拘束するものではない。

平成 26 年 6 月 2 日から 6 日までの間，丙社は平成 25 年 9 月 30 日を基準とする乙社の買収監査を行った。

平成 26 年 6 月 11 日，甲は死亡した。平成 26 年 6 月 18 日，取締役会でＣが代表取締役となり，丙社との間で乙社株式の売却プロセスを進めることになった。平成 26 年 6 月 20 日，丙社は，監査法人から買収監査に係る報告書を受領し，また，平成 26 年 6 月 25 日には法律事務所から法務デューデリジェンス報告書を受領した。

平成 26 年 7 月 8 日，遺産分割協議と取締役会が開かれ，次の通り合意された。

（ア） 遺産分割協議の内容

乙社の株式について，次の通り取得することを合意した。

Ｃ・・・1 万 700 株

Ａ・・・5,350 株

Ｂ・・・5,350 株

（イ） 乙社取締役会の内容

Ｃ以外の全株主が所有する乙社株式を平成 26 年 7 月 14 日を譲渡予定日としてＣに譲渡すること，この譲渡を前提に，Ｃは同日を譲渡予定日として，丙社に譲渡することが承認される。

（ウ） Ｃとその他株主との譲渡契約

ＣとＡ・Ｂとの間で，Ｃが丙社に対して乙社株式 6 万株を譲渡する契約が締結され，これを実行することに支障が生じていないことを条件として，それぞれが保有する乙社株式について，平成 26 年 7 月 14 日又は別途書面により合意する日をもって，9 億 4,035

万8,600円（丙社への譲渡予定価格と同じ1株当たり10万5,068円）で譲渡する契約を締結した。また，他の株主も，それぞれCとの間で，株式の譲渡契約を締結した。これにより，Cは，発行済み乙社株式6万株をすべて保有することとなった。

（エ） Cと丙社との譲渡契約

Cと丙社は，譲渡日を平成26年7月14日又は合意して別途定めた日として，Cが丙社に乙社株式を譲渡価格63億408万円（譲渡予定価格と同じ1株当たり10万5,068円。以下，この価格を「本件売却価格」という）で譲渡する契約を締結した。

平成26年7月14日，本件株式譲渡契約に係る代金決済が行われ，Cは乙社株式6万株を丙社に譲渡した。

本件相続人らは，平成27年2月27日に共同で相続税の申告を行った。本件申告において，本件相続人らは，本件乙社株式の価額について，評価通達180に定める類似業種比準価額によって1株当たり8,186円（以下，「本件通達評価額」という）と算定し，その総額を1億7,518万400円（8,186円×2万1,400株）と評価した。また，このほかAおよびBの相続した土地を各3,560万6,552円と評価した。

これに対し，平成30年8月7日付けで，課税庁は，本件乙社株式の価額を1株当たり8万373円（以下，「算定報告額」という）とする一方（その総額は17億2,000万円），土地の評価額を減額して，更正処分および過少申告加算税賦課決定処分を行った。本件更正処分による相続税の総額は，10億7,169万6,500円である。AおよびBは，本件各処分を不服として審査請求を経て，本件取消訴訟を提起した。

	申告		課税処分	
C	課税価格	納付すべき税額	課税価格	納付すべき税額
A	2億4,140万1,000円	7,973万7,800円	6億2,350万3,000円	2億6,792万4,000円
B	2億4,340万1,000円	7,958万9,300円	6億2,550万3,000円	2億6,777万5,500円＊

（＊暦年課税分の贈与財産にかかる贈与税額を控除した額）

東京地裁は，最判令和4年を引用し，同判決の判断枠組みを本件に当てはめ，概ね以下の通り判示した（なお，本件の控訴審判決が令和6年8月28日にあり，裁判結果は国の控訴棄却とのことであるが，判決理由については地裁の判断が大幅に修正されているようである(5)）。

（ア） 最判は特段の事情について一般論として明示しておらず，被相続人側の租税回避目的による租税回避行為がない場合について直接判示したものとは解されない。もっとも，最判は，租税回避行為をしなかった他の納税者との不均衡，租税負担の公平に言及してい

(5) 税務通信3816号（令和6年9月2日付け）参照。本稿の文末に補足情報を追記した。

る点に鑑みれば，租税回避行為により納税者が不当・不公平な利得を得ている点を問題にしているとうかがわれる。

（イ） 本件は租税回避目的で乙社株式の売却を行ったとは認められないから，本件処分の適否は，「本件相続開始日以前に本件通達評価額を大きく超える金額での売却予定があった乙社株式について，実際に本件相続開始日直後に当該金額で予定どおりの売却ができ，その代金を本件相続人らが得たことをもって，この事実を評価しなければ，『(取引相場のない大会社の株式を相続しながら評価通達の定める方法による評価額を大幅に超えるこのような売却による利益を得ることができなかった）他の納税者と原告らとの間に看過し難い不均衡を生じさせ，実質的な租税負担の公平に反する』といえるかどうかによって判断すべき」である。

- 相続開始後に相続財産を一部売却して，現金化することは稀有な事情ではない。また，通達評価額より相当高額で現金化することができたとしても，売却価額ではなく通達評価額で申告することが問題視されることは一般的ではない。
- 相続開始後に通達評価額より高い価格で売却できたとしても，その売却価額が当該財産の取得価額よりも高額であれば，当該売却による利益は譲渡所得税による納税対象とされることになるし，これによって相続時と売却時に２度納税することになる。こうした点をも考慮すれば，「相続税を軽減するために被相続人の生前に多額の借金をした上であらかじめ不動産などを購入して評価通達の定める方法における現金と不動産など他の財産に係る評価額の差異を利用する相続税回避行為をしているような場合でない限り，当該相続対象財産を評価通達の定める方法による評価額を超える価格で評価して課税しなければ相続開始後に相続財産の売却をしなかった又はすることができなかった他の納税者と比較してその租税負担に看過し難い不均衡があるとまでいうことは困難である」。
- 逆に，相続開始一定期間経過後に著しく高い価格で売却することができた者を想定すると，相続直近の時期に売却した者のみ当該売却価格に着目されて通達評価額を超える財産評価を受けて高額の相続税納税義務を負うという不利益を生ずることも想定される。
- 相続直後に通達評価額を超える価額で売却した（又はすることができた）者が，売却しなかった（又はすることができなかった）者に比して常に有利であるとも限らず，むしろ，相続開始直後に売却した場合にのみ通達評価額を超える財産評価を受けることは，明らかに前者にとって不利であるともいえる。このように考えると，看過し難い不均衡があるとは必ずしも断じえない。

（ウ） 相続開始日以前から被相続人が売却交渉をしており，生前の段階で丙社との間でその譲

渡予定価格まで基本合意していた。しかしながら，この場合であっても，最終的に本件相続株式の売却が成立し，本件相続人らが本件通達評価額を大幅に上回る代金を現に取得したという事情がなければ，およそ本件算定報告額をもって課税しなければ他の納税者との看過し難い不均衡が生ずるということはできない。

- M&A の途中で前オーナーが死亡した場合には，買取りを取りやめる可能性もあったところ，本件相続開始日においては，基本合意が本件相続の後もそのまま存続するか否か不透明な状況であったといわざるをえない。
- 基本合意は両者を法的に拘束するものでないとされていた点，株式全部の取りまとめが前提条件とされていた点などに鑑みれば，譲渡予定価格による本件相続株式の売買代金債権を相続財産と同視することも困難である。
- したがって，本件相続開始日以前から，譲渡予定価格が事実上合意されていたという事情を殊更重視するのは相当ではない。

Ⅳ　検討

1　「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」の有無

最判令和 4 年は，通達評価額を上回る価額により評価して更正処分を行うことについて，それが①客観的な交換価値である時価を上回る場合には違法であり，また②特定の者の相続財産の価額についてのみ通達評価額を上回る価額により評価することは，たとえ当該価額が時価を上回らないとしても，合理的な理由がない限り，平等原則に違反し違法であるとした。そして，「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」がある場合には，②の合理的な理由があると認められるとした。そして，通達評価額と鑑定評価額との間の大きなかい離をもって，その「事情」があるとはいえないが，納税者が「あえて本件購入・借入れを企画して実行し」，「租税負担の軽減をも意図してこれを行った」ことに，そうした行為を行わない・行えない納税者との間に看過し難い不均衡が生じるものとして，上記「事情」があるとした(6)。

このようにみると，最判令和 4 年は，「合理的な理由」が認められる 1 つのケースとして，上記「事情」があることを挙げているのであり，明示されてはいないものの，上記「事情」がある場合のほかにも合理的な理由があると認められる場合がありうることを前提としているように思われる(7)。

本件判決の事実関係によれば，本件は最判令和 4 年と異なり，納税者が相続税負担の軽減を図るために何らかの行為をしたということではない。最判令和 4 年のケースを【租税回避的な事案】と形容するとすれば，本件はそのようなケースではない。【租税回避的な事案】においては，そのような行為をあえてする納税者と，それをしない・できない他の納税者との間の看過

し難い不均衡は「実質的な租税負担の公平」に反すると評価することに困難はない。本件事例の問題は，【租税回避的な事案】でないケースにおいて，「実質的な租税負担の公平」に反する事情とは，どのようなものであるかということであり，どのような納税者間の公平を問うのかということである。

本件事案において，課税庁側は，乙社株式の客観的な交換価値と評価しうる価格が明らかになっていることを前提として，客観的な交換価値を反映した取引価格が想定できないことを前提とした評価方法を定める評価通達の趣旨に当てはまらないのみならず，①客観的な取引価格が現れており，容易に換価される状況にあるという意味で本件株式と同様の状況にあるといえる上場株式や気配相場のある株式を相続した他の納税者との比較，②譲渡直後に本件相続が発生した場合や本件相続株式の購入資金を用意している買主側に相続が発生した場合との比較から，本件株式を通達評価額によることは実質的な租税負担の公平に反すると主張している。し

（6）最判令和4年のように相続開始前に租税負担の軽減を図る意図で，土地や株式の購入・借入れが行われたケースには，次のようなものがある。これらの事案について詳しくは，伊藤信彦「評価通達6項による不動産評価」税務事例研究176号（2020年）74頁以下を参照されたい。下記のうち，①から④は借入れによる不動産購入のケースであり，⑤は借入れによる株式購入のケースである。

① 東京地判平成4年3月11日，東京高判平成5年1月26日，最判平成5年10月28日

死亡2か月前にマンション（7億5,850万円，借入金8億円）を購入し，相続発生の翌年に売却（7億7,400万円）され，借入金が返済されている。「相続の前後を通じて事柄の実質をみると当該不動産がいわば一種の商品のような形で一時的に相続人及び被相続人の所有に帰属することとなったに過ぎないとも考えられるような場合」には，評価通達によらないことが相当と認められる特別の事情があるといえるから，購入価格で評価した処分は適法であるとした。

② 東京地判平成4年7月29日，東京高判平成5年3月15日

相続開始5か月前に銀行からの借入れ（18億2,000万円）により，16億6,100万円で土地を購入し，相続人らが相続開始から11か月後に18億円で他に売却した。本件土地の相続開始時における客観的な市場価格（時価）は，少なくとも被相続人の取得価額である16億6,100万円を下回ることはないとされた。

③ 東京地判平成5年2月16日，東京高判平成5年12月21日

相続開始10か月前頃から多数の不動産が頻繁に購入され，当該不動産購入のために合計56億円を超える借入れが行われた。購入された不動産のうち，相続開始後のその多くが売却された。通達評価額（12億7,398万円余）による申告に対して，取得価額の合計58億4,260万円が時価であるとした課税処分が認容された。

④ 東京地判令和2年11月12日，東京高判令和3年4月27日，最決令和4年4月19日（不受理決定）

相続開始2か月前にマンションを銀行からの借入金（15億円）で取得した事案。通達評価額は4億7,761万円余。鑑定評価額には，本件不動産の客観的交換価値としての合理性が認められ，本件不動産の時価は鑑定評価額であるとして，納税者らの請求を棄却した。

⑤ 東京地判平成11年3月25日，東京高判平成12年9月28日

相続開始5か月前に，借入金で株式を取得し，相続から2年後に売却して借入金を返済した。相続人主張の配当還元価額ではなく，相続開始日の翌日における株式発行価格をもって時価と評価した。裁判所は，当該価格は時価と認められ，通達評価額によらないことは違法ではないとした。

（7）同旨，山本拓「調査官解説」判解75巻12号188頁。品川は，明示的に最判令和4年は租税回避的行為以外のものが「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」に該当しないと判示しているわけではない，と指摘する（品川・前掲注（3）38頁）。

かし，裁判所は，①については，そもそも財産の種類・性質が異なり，比較として不適当であるし，②については，相続開始日を基準日としていること，現金に比して評価困難な財産が保守的に評価されることに伴う不可避的な現象であり，非上場株式や不動産など個別性の強い財産を相続した者すべてに当てはまるとし，これらの納税者との比較において，実質的な租税負担の公平に反する事情は認められないとした。このように平等原則の適用においては，何と何との平等を問題とするのかが決定的に重要である(8)。

本件判決は，通達評価額ではない評価による「不均衡や不利益等を納税者に甘受させるに足りる程度の一定の納税者側の事情が必要」であるとし，最判令和４年の事例のように，租税負担の軽減を図るための納税者の「積極的な行為を相続開始前にしていたという程度の事情が特段の事情として必要」であるとし，「租税負担の実質的な公平に反する事情」を【租税回避的な事案】に限定するかにみえる(9)。相続税法 22 条の定める時価評価の要請からすれば，必ずしも【租税回避的な事案】に限られるとは思われないが，【租税回避的な事案】ではないケースにおいて，どのような事情があれば合理的な理由があるといえるのか，どのような納税者間の「実質的な租税負担の公平」を問うのかは，難しい問題である。

2　取引過程で相続が発生したケースにおける通達によらない評価

本件は，M&A の交渉過程において予期せず相続が発生したケースであり，最判令和４年のように，近い将来発生すると予想される相続に向けて相続税負担の軽減を意図し，取引を企画実行したというケースではない。本件判決の事案における問題状況は，最判令和４年の事案よりも，取引の過程において相続が発生したという点において，最判昭和 61 年 12 月５日（農地売主の死亡）と類似している。

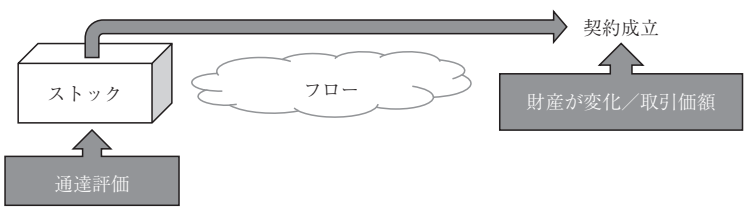
最判昭和 61 年の事案は，土地の売買契約の締結後，所有権移転前に相続が発生したという事案である。当該事案の高裁判決が(10)，相続財産は土地であるとしたうえで，通達評価によらず売買代金により評価すべき特別の事情があるとしたのに対し，最高裁は，結論として原審の判断を維持しながらも，その論理は異なり，土地の所有権が売主に残っているとしても，もはやその実質は売買代金債権を確保するための機能を有するにすぎず，独立して相続税の課税財産を構成しないというべきであって，本件の相続財産は売買残代金債権であるとした。本件に

(8)　首藤・前掲注（３）98 頁。
(9)　品川・前掲注（３）39 頁参照。評価通達６項の適用はそうした事案に限定すべきであるとして，本判決を積極的に評価する見解として，橋本・前掲注（３）146 頁，安井・前掲注（３）64 頁，尾川・前掲注（３）64 頁を参照。
(10)　東京地判昭和 53 年９月 27 日は，所有権は移転していないから相続財産は土地であるとして，処分を取り消したが，東京高判昭和 56 年１月 28 日は，相続財産は土地であるが，本件土地の評価は取引価額であるとした。

おいて，最高裁は相続財産の認定において結論を出しており，通達によらない評価というロジックを用いなかった。上記のような論理を用いた最高裁の目的は，買主死亡の場合の判例理論と整合性を図ること，評価通達による安い土地評価額を離れ，これを上回る取引価額により相続税を計算することにあったと考えられるが，そのために譲渡契約の物権的側面と債権的側面とを区別して課税物件を区別するのは技術的に過ぎる(11)とも思われる。そうであるとすると，最高裁は評価通達によらない評価という問題領域に踏み込むことを避けたのかもしれない。

さて，この農地売主のケースと本件とを比較すると，取引の過程にあるという点では問題状況は共通しているが，いまだ譲渡契約が締結されていなかったという点で大きく異なる。M&A における基本合意の意味・内容によっては契約締結と同視しうる場合があるかもしれないが，その立証は困難であろう。したがって，本件では株式の譲渡契約がいまだなされていない以上，相続財産は本件株式というほかはない。

他方で，相続の発生の不確実さからすれば，譲渡契約が相続発生の前か後かによって，課税対象やその評価が大きく変わるというのは妥当ではないようにも思われる。本件では，基本合意において具体的な譲渡予定価額が提示されており，実際にその価額と同額で相続開始後に譲渡されたという事実もある。財産がストックの状態にある場合と，フローの状態になりかけている場合とでは状況は異なると考えられる。この場合に，評価通達によらない評価を行う合理的な理由があるといえるだろうか。



品川は，評価通達 6 項の適用要件として，①通達評価額と客観的交換価値との間の相当大幅なかい離，②当該かい離を利用した取引による多額の税負担軽減，又は「評価通達上の評価額を大幅に上回る客観的交換価値に相当する利益が確実に見込まれる」，③②の取引と税負担の軽減（又は実現）との間に相当因果関係があること，を挙げたうえで，本件については，本件基本合意の確実性の評価によって判断はわかれる(12)，とする。この考え方は，本件のように取引過程にある財産について，その財産の状況に即した評価を行いうるという点で魅力的である。

(11)　岩﨑政明・租税判例百選〔第 6 版〕148 頁。
(12)　品川・前掲注（３）39-40 頁参照。

しかしながら，基本合意の確実性をどのように判断するか，その立証の困難性という問題がある。さらに，課税庁の恣意を排除するという観点からは(13)，明確な基準をたてることが求められる(14)。

Ⅴ　事例の検討

（1）基本合意に至っていたとはいえ，いまだ譲渡契約は締結されていないため，相続財産はO社株式である。この場合，通常，納税者としては，O社株式を評価通達により評価し，申告することになる。しかしながら，従来の事案において，通達評価額と相続開始前後の取引価額とがかい離しており，そのことによって相続税額に大きな差が生じている場合に着目して，課税庁は評価通達によらない評価を検討するようであるから，本事例においても評価通達によらない評価による課税処分を受ける可能性がある。

課税処分を受けた場合，納税者は平等原則を理由に，課税処分の違法を主張することになる。最判令和4年の判断枠組みを踏まえると，当該課税処分が違法となるか否かは，評価通達によらない評価に合理的な理由が認められるかどうかによる。

合理的な理由が認められる場合を，最判令和4年のような事情に限定し，仙台薬局事件判決のように，租税負担軽減の意図をもって何らかの積極的な行為がなされた場合をいうと解すれば，本事例のように租税負担軽減の意図や積極的行為を伴わない場合には，実質的な租税負担の公平に反するという事情は認められず，課税処分は違法と判断されよう。ただし，納税者が何らかの積極的な行為を行っていたという事情がある場合に限られるものかどうかは，今後の裁判例に注意する必要がある。

評価通達によらない評価に基づく処分の違法性として，納税者としては，まずそれが平等原則に違反することを主張すべきである。平等原則に違反しない合理的な理由の有無の立証責任は課税庁にある。合理的な理由が認められる場合には，次の争点は，課税庁の主張する価額が相続税法22条の時価（客観的交換価値）を上回るか否かとなる。この場合において，通達評価

(13)　なお，長戸・前掲注（2）177頁は，平等原則による保護の実質が行政の恣意抑制にとどまらず，公的見解の表示への納税の信頼や予測にあるとすれば，そのような信頼が生じていない事情が認められる場合には評価通達によらない評価が許容されると解する余地があり，本件のように相続開始前に売買契約締結交渉の過程で時価が客観的に具体化し，相続開始後近い時期に実際にその価額での取引が実施され，当該財産を評価通達により評価すると相続税負担の著しい軽減が生じるのであれば，現金・債権を相続した納税者との間の「租税負担の均衡」の観点から，評価通達によらない評価が是認されるとする。

(14)　この点につき，首藤・前掲注（3）98頁は，「交渉開始後，契約が完結していない段階での相続開始という類型に含まれるといってよい本件の場合，評価通達によらない相続財産評価には，単なる合意ではなく，明確な契約の成立が前提要件とされなければ，（特にM&A等に関連する場合に）重大な税務実務上の混乱を生じさせる可能性がある。」として警戒する。

額こそが時価であるとの主張は最判令和４年の判示を踏まえれば意味をなさない。時価の立証責任は課税庁にあるが，納税者としては課税庁の主張する時価が客観的交換価値を上回ることを具体的に主張すべきであろう。

（２）すでにＥのもとで譲渡契約が締結されているため，相続財産はＯ社株式の売買代金債権である。

（３）Ｏ社株式の譲渡を実行した後に売買代金相当額が相続財産とされることを避けるために，売却手続を遅らせている。租税負担軽減の意図をもって，譲渡時期を相続開始後にするという一定の行為を行っているといえる。そうすると，最判令和４年の判断枠組みの「実質的な税負担の公平に反する事情」に当たると評価される（評価通達によらない合理的な理由があるとされる）可能性がある(15)。

（４）基本合意があったとはいえ，譲渡契約は締結されておらず，相続財産はＯ社株式である。基本合意と同内容の条件・価格で売却されたとしても，相続開始後に発生したものであり，Ｅについての相続税の課税関係には影響を及ぼさない。

［補足］

脱稿後，仙台薬局事件の控訴審判決（東京高判令和６年８月28日・TAINS Z888-2667）に接した。控訴審判決は，課税庁側の控訴を棄却し，納税者勝訴で確定している。本稿でとりあげた地裁判決と結論は同じであるが，その判決理由については地裁判決を全面的に修正している。控訴審の判旨の前半は，課税庁側の主張した客観的交換価値の顕在化の論理を否定するものとなっている。すなわち，土地の売主死亡のケースと本件とでは事案が異なること（本件は契約締結前であること），また，売買契約が成立していない状況において，契約成立および売買代金債権への転化の蓋然性を判断するには，「中間合意の存在・内容，想定される売買契約の内容，契約を締結しようとした動機・目的，交渉経過，当事者の関係，契約締結前の仮の履行確認の有無・内容等，種々の事情を考慮する必要があり，信義則や権利濫用のような一般条項以外の場面でこのような不明確な基準によることは不適切」であり，転化の蓋然性を基準することはできないとした（なお，仮に上記蓋然性の程度を基準とすることが許容されると解したとしても，本件ではその蓋然性は高かったとはいえないとする）。そして，判旨後半では最判令和４年の判断枠組みに照らして，本件では被相続人や相続人による「相続税の負担を減じ

(15)　ただし，その事実の確実な認定は容易でない（首藤・前掲注（３）98頁参照）と思われる。

又は免れさせる行為」に類する行為があったとは認められず，他の納税者との関係で不公平であると判断する余地はないとする。最判令和４年の判断枠組みの適用について，地裁判決が租税回避行為という言葉を用いるのに対し，控訴審判決はそれを用いない。このことは，評価通達によらない評価は租税回避行為の否認ではないことを確認する意図であろうと思われる。本稿の問題関心からすると，控訴審判決が売買代金債権への転化の蓋然性という基準を否定していることが注目される。この点については今後の検討課題としたい。

「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　﨑　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202号（2024）

2024年11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。