

税務事例研究

Vol. **205** 2025/5

〔法人税〕

生成 AI 技術モデルのためのソフトウェア
開発の税務
.....成道 秀雄

〔所得税〕

税理士と司法取引 神戸地判
令和 6 年 9 月 24 日及び同年 10 月 17 日の
事例を参考として
.....武田 涼子

〔資産税〕

限定承認・法人への遺贈・代償分割と
換価分割
.....関根 美男

税務事例研究／205

■目次

法人税

生成 AI 技術モデルのためのソフトウェア開発の税務…… 成道 秀雄・1

解説	1
I 生成 AI 技術モデルとソフトウェアの開発工程	2
1 生成 AI 技術モデルの開発工程	2
2 生成 AI 技術モデルを実装したソフトウェアの開発工程	2
3 生成 AI 技術モデルの委託開発	5
II 生成 AI 技術モデルの開発工程の会計処理と税務処理	5
1 生成 AI 技術モデルの開発工程の会計処理	5
2 生成 AI 技術モデルの開発工程の税務処理	8
III 生成 AI 技術モデルを組み入れた自社利用ソフトウェアの 開発工程の会計処理と税務処理	12
1 生成 AI 技術モデルを組み入れた自社利用ソフトウェアの開発工程の会計処理 	12
2 生成 AI 技術モデルを組み入れた自社利用ソフトウェアの開発工程の税務処理 	14
回答	16

所得 税

税理士と司法取引 神戸地判令和6年9月24日及び同年10月17日の事例を参考として…………… 武田 涼子・19

I	はじめに……………	20
II	日本版司法取引の制度の概要……………	22
1	協議・合意制度の概要……………	22
2	協議の開始……………	26
3	協議における被疑者等の供述……………	28
4	減免措置案……………	28
5	合意の成否と協議の終了……………	29
6	合意成立後の協力行為……………	31
7	合意からの離脱とその効果……………	31
8	その他の制度との比較……………	31
III	協議・合意制度の適用事例と考えられる同制度の機能……………	34
1	協議・合意制度が適用された事例……………	34
2	協議・合意制度が企業犯罪において果たす機能……………	37
IV	税理士が関与する企業犯罪事案において協議・合意制度の適用が想定される類型……………	39
1	①特定犯罪に関与した法人従業員が上司・法人を標的者とする場合 (法人内標的型)……………	40
2	②顧問先の行う特定犯罪に巻き込まれた場合(他法人標的型)……………	41
3	③税理士法人が、所属税理士による特定犯罪につき司法取引を求める場合 (所属者標的型)……………	42
V	税務に係る企業犯罪への影響と今後の展望……………	42

VI 結論	43
-------	----

資 産 税

限定承認・法人への遺贈・代償分割と換価分割	関根 美男・45
-----------------------	----------

I はじめに	46
II 限定承認	46
1 概要	46
2 みなし譲渡所得課税	47
3 注意点	48
4 裁判例紹介	49
III 法人への遺贈	50
1 概要	50
2 裁判例紹介	51
IV 代償分割と換価分割	52
1 概要	52
2 裁判例紹介	53
V 事例の検討	55
1 設問1	55
2 設問2	56
3 設問3	56
4 設問4	57
5 設問5	57
VI 結びにかえて	58

生成 AI 技術モデルのためのソフトウェア開発の税務

成蹊大学名誉教授 成道 秀雄

事例

我が社は中堅のホームセンターで、ホームページではクラウドサービスで商品を顧客に紹介している。そして、このたび生成 AI 技術モデルでもって、顧客からの商品の質問に対しては、言語形式で回答をするシステムを組み入れることで、販売の促進を図ることにした。

そこで、現在の顧客への商品紹介のクラウドサービスのシステムの言語形式の質問形式のための生成 AI 技術モデルを組み入れるにおいて、我が社のシステムエンジニアが自社開発を進めていくか、あるいは IT 企業から無償又は有償で借用するか、経理担当の私には、今のところ分からないが、いずれによってもどのような会計処理、税務処理がなされることになるか、事前に検討することにして、ご教示願いたい。

解説

近年、生成 AI 技術モデルのためのソフトウェアを開発して、顧客に対話型検索サービスを提供する企業が増えている。オープン AI の大規模言語技術モデル GPT-4o を実装した ChatGPT やマイクロソフトの Copilot は身近に使われているが、企業によっては生成 AI 技術モデルを自社開発したり、あるいは上記オープン AI 等を開発した生成 AI 技術モデルを含めて、他の IT 企業が開発した生成 AI 技術モデルを無償（オープンソース）で、あるいは有償（クローズドソース）で使用したりすることもある。さらに生成 AI 技術モデルを委託開発することも多い。生成 AI 技術モデルを実装したソフトウェアの開発が終わってリリースあるいはクラウドサービスを提供した後も、生成 AI 技術モデルにおいては、実用化に至るまで、相当の期

間を要するとされている。すなわち精度の高い生成 AI 技術モデルとなるまでである。となると、ソフトウェアをリリースしてからであるが、生成 AI 技術モデルを自社開発している場合、あるいは無償又は有償でカスタマイズしている場合も、それらの開発に要する運用・保守フェーズに係る費用やソフトウェアのバージョンアップの費用もかなりの額となることが予想される。

そこで、まずは生成 AI 技術モデルとソフトウェアの開発工程の概要を示してみる。

I 生成 AI 技術モデルとソフトウェアの開発工程

1 生成 AI 技術モデルの開発工程

(1) 構想フェーズ

- ①事業目的の明確化 事業目的を達成するには、どのように生成 AI 技術モデルを開発すればよいかを明確にする。そのための課題を洗い出し、生成 AI 技術モデルによってどの業務の自動化が可能かを検討する。
- ②ROI (Return on Investment) の検討 生成 AI 技術モデルの開発には巨額な費用を要する場合があるので、十分に費用対効果が期待できるかを検討する。

(2) PoC フェーズ (Proof of Concept 「概念実証」)

上記構想フェーズが実現可能かを検証する。

- ①生成 AI 技術モデルの開発スケジュールを作成する。
 - ②生成 AI 技術モデルのためのデータを用意する。
 - ③生成 AI 技術モデルの「プロトタイプ」を制作する。
 - ④「プロトタイプ」でデータを学習、検証する。
- ①を受けて、上記 (1) 構想フェーズが実現可能か、オペレーションに問題がないか、データの質と量は十分かを判断する。検証結果の報告でゴーサインが出れば、制作された「プロトタイプ」を実用化するために、次の実装フェーズでもって生成 AI 技術モデルのためのソフトウェアの開発が進められる。

2 生成 AI 技術モデルを実装したソフトウェアの開発工程

(1) 実装フェーズ

- ①要件定義 生成 AI 技術モデルを最大限に生かせるソフトウェアを開発するためには、どのような機能や性能を持つかを決定する。
- ②設計

- (i) 外部設計 ①で示された機能や性能を満たすソフトウェアを設計する。
 - (ii) 内部設計 「(i) 外部設計」で示されたソフトウェアが正常に作動するように、具体的なプロセスを設計する。
- ③プログラミング（コーディング） プログラミング言語を使って、コンピューターに指示や命令を記述するプロセスをいう。
- ④開発 上記(1) 構想フェーズ, (2) PoC フェーズで自社開発した生成 AI 技術モデルのプロトタイプの完成したものを実装（取り付け）すると同時に大規模な学習データを用いて、ソフトウェアが自然な対話を生成できるように訓練する。
- ⑤テスト
- (i) 単体テスト プログラムの構成ユニットが正しく機能しているかをチェックする。
 - (ii) 結合テスト ユニットの組み合わせで実際にスムーズに作動しているかをチェックする。
 - (iii) システムテスト システムが正常に作動しているかをチェックする。
 - (iv) 運用テスト 顧客にリリースしたと仮定して、顧客が正常に作動しているかをチェックする。
- ⑥バグ修理 プログラムのバグ（エラー）を最終チェックし、それを修正する。

(2) リリース、運用・保守フェーズ

上記テスト、バグ修理でもって問題がなければ、いよいよ顧客にリリースされる。しかし、実際の生成 AI 技術モデルの開発では、リリース後もデータの学習とチューニング⁽¹⁾を繰り返して精度を上げていく必要がある。(1) 構想フェーズで定めた目標や ROI を達成するためには、日常的にモニタリングを続けることになる。

〈参考〉 GALK 「AI 開発のプロセスとは？」 更新日 2023 年 12 月 4 日. www.galk-jp.com

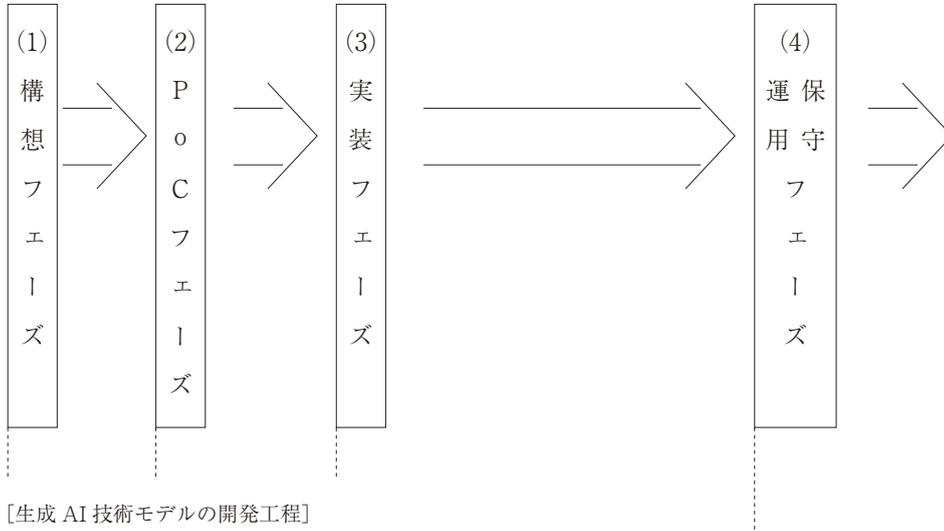
板野竜也 「Future Tech Blog LLM の開発フロー」 2023.09.12. future-architect.github.io

Laboro 「AI 開発の基礎。概要から開発の流れ、必要なものを開発」 2020.11.11. laboro.ai/activity/column

上記のフェーズの流れ図は次のようになる。

(1) KPI (Key Performance Indicator 目標達成に必要なプロセスが正常に機能しているかを評価するための定量指標) を定めた上で、その達成度を見ながら、場合によっては学習データを追加して調整する。

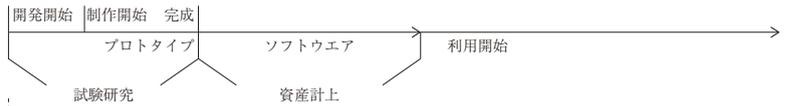
法人税



[生成 AI 技術モデルを組み入れたソフトウェアの開発工程]

生成 AI 技術モデルのプロトタイプ
の完成したものの実装

クラウドサービス提供→



減価償却開始

資本的支出

[通常のソフトウェアの開発工程]

クラウドサービス提供→



3 生成 AI 技術モデルの委託開発

委託によって生成 AI 技術モデルを開発するとなると、委託開発会社と貴社との協議によって開発を進めていくことになるが、貴社はまず、構想フェーズでは、顧客情報等の保有データを準備することになる。間違ったデータや関係のないデータが紛れ込んでいたならば、その内容を確認して、整理、修正をしておく必要がある。貴社の PoC フェーズ、実装フェーズでは、委託開発会社が実際に生成 AI 技術モデルの開発に入るので、貴社は準備した学習データを委託開発会社に提供することになる。そして生成 AI 技術モデルのプロトタイプから生成 AI 技術モデルが完成した後は、委託開発会社とともに生成 AI 技術モデルの精度を検証することになる。

実装フェーズのテストで問題がなければ、運用フェーズに入る。実際の環境でソフトウェアに組み込まれた生成 AI 技術モデルが正しく稼働するかを確認し、ここで問題がないとされれば、業務に導入することになる。

上記自社開発と同様に、委託であっても同様に、運用・保守フェーズの後も生成 AI 技術モデルの学習を続けて、精度を高めていく必要がある。そのためリリース後も貴社は当初に定めた「課題が解決されているか」、「目的が達成されているか」のモニタリングを続けることになる。もし期待通りでなかったなら、学習データを追加するなどのチューニングが必要となる。

II 生成 AI 技術モデルの開発工程の会計処理と税務処理

上記生成 AI 技術モデルとソフトウェアのそれぞれの開発工程では研究開発費が投じられているが、それぞれの会計処理と税務処理は次のようになる。

1 生成 AI 技術モデルの開発工程の会計処理

(1) 「研究開発費等に係る会計基準」平成 10 年 3 月 13 日（以下「会計基準」とする）

「会計基準」では、研究開発を「研究」と「開発」に区分して、次のように定義している。
研究及び開発の範囲

1 「会計基準」では、「研究とは、新しい知識の発見を目的とした計画的な調査及び探究」であり、「開発とは、新しい製品・サービス・生産方法（以下、「製品等」という。）についての計画若しくは設計又は既存の製品等を著しく改良するための計画若しくは設計として、研究の成果その他の知識を具体化すること」をいうとされている（会計基準一 1）。これら「研究」、「開発」の典型例としては以下のものを挙げることができる（「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」（以下「実務指針」とする。))。

- ① 従来にはない製品、サービスに関する発想を導き出すための調査・探究

- ② 新しい知識の調査・探究の結果を受け、製品化、業務化等を行うための活動
- ③ 従来の製品に比較して著しい違いを作り出す製造方法の具体化
- ④ 従来と異なる原材料の使用法又は部品の製造方法の具体化
- ⑤ 既存の製品、部品に係る従来と異なる使用法の具体化
- ⑥ 工具、治具、金型等について、従来と異なる使用法の具体化
- ⑦ 新製品の試作品の設計・製作及び実験
- ⑧ 商業生産化するために行うパイロットプラントの設計、建設等の計画
- ⑨ 取得した特許を基にして販売可能な製品を製造するための技術的活動

(2) 「2024年科学技術研究調査 調査票記入上の注意」総務省統計局（以下「科学技術調査票」とする）

研究開発は、概念的には「基礎研究」、「応用研究」、「開発研究」と段階的に区分されている。科学技術・イノベーション基本法第2条第3項では次のように定めている。

「この法律において『研究開発』とは、基礎研究、応用研究及び開発研究をいい、技術の開発を含む。」

そして「基礎研究」、「応用研究」及び「開発研究」のそれぞれの具体的内容については、「科学技術調査票」で次のように述べている（21頁）。

基礎研究 自然界に存在する科学的な事実（理論、法則、物質、属性、性質、現象など）を発見・立証する研究です。その研究成果は「もとから存在するもの」なので、通常は研究成果の排他的な利用権を主張することはできません（研究成果を他者に公開することは拒否できても、他者が自らそれを発見し、利用することを妨げることはできません）。そのため、基礎研究の成果は一般に学術論文の形で発表されます。

応用研究 知られている科学的な事実（この場合は経験則を含む。）を、目的とする用途の役に立つかどうか調べる研究、あるいは既に何かに利用されているものを、別の用途に役立てられないか調べる研究です。……「科学的事実の利用方法」についての研究なので、その成果には一般に排他的な利用権（特許など）が認められます。

開発研究 目的の用途に利用できることが確認できた科学的な事実を活用し、付加的な知識を創出して、実社会で実際に利用可能な形（製品、サービス、システム、装置、材料、工程、薬品など）にする研究です。実社会で利用するために、社会的規制の必要から行われる研究（品質、安全性や経済性の確保など）も含まれます。

科学技術調査票

← 研 究 開 発 →		
基 礎 研 究	→ 応 用 研 究 ←	→ 開 発 研 究
自然界に存在する科学的な事実（理論、法則等）を発見・立証する研究	知られている科学的な事実を、目的とする用途に役立つかどうか調べる研究、あるいは既に何かに利用されているものを、別の用途に役立てられないか調べる研究	目的の用途に利用できることが確認できた科学的な事実を活用し、付加的な知識を創出して、実社会で利用可能な製品、サービス、システム、装置、材料、工程等にする研究

会計基準の「開発」の「著しく改良——」であるが、科学技術調査票の応用研究の「——、あるいは既に何かに利用されているものを、別の用途に役立てられないか——」と同義に解してよいように思われる。別の用途に役立てるためには著しい改良が必要と思われるからである。

なお、会計基準では研究開発を「研究」と「開発」に区分したことは、「応用研究」、「開発研究」は一体となっていることから区分しにくいとの考えがあろう。

ここのホームセンターの生成 AI 技術モデルの開発工程で、開発の開始が基礎研究から始まっているのか、応用研究から始まっているか定かではないが、全くの自社開発であれば、基礎研究から始まっているといえるであろうし、他の IT の開発した生成 AI 技術モデルを無償又は有償でライセンスの供与を受けるのであれば、応用開発からということもあろう。特許は通常では応用研究の段階で取得するものであるが、応用研究は基礎研究の上に進められるものであるから、特許権の帰属先がホームセンターとなるか、生成 AI 技術モデルを貸与している IT 企業のいずれにあるか、あるいは共有かは、事実関係によろう。

研究開発費は、発生時に将来の収益を獲得できるか否か不明であり、また、研究開発計画が進行し、将来の収益獲得が高まったとしても、依然としてその獲得が確実とはいえないことから、企業会計上は資産に計上することなく発生時の費用として処理している（会計基準四 2）。本事例での自社利用目的の生成 AI 技術モデルを自社開発する場合には、その研究開発費は、その発生の都度、その事業年度の期間費用として処理される。それゆえ、生成 AI 技術モデルの取得価額はゼロとなるのが通常であろう。上記（1）から（4）のフェーズの流れ図で、（2）PoC フェーズ③で「プロトタイプ」を制作し、④でその「プロトタイプ」でデータを学習、検証しているが、このプロトタイプは販売目的のものでなく、もとより有形資産でないので、それが実用化しても、棚卸資産や貯蔵品として資産計上することはない。本事例で、生成 AI 技術モデルの特許権の取得を目論んでいる場合には、企業会計上では特許権を出願するまでの費用は一括費用計上しておいて、特許権の取得が確実となったところで、その登録料を無形固定資産たる特許権として計上することになろう。

(3) 研究開発費と開発費の区分

上述したように企業会計上の研究開発費は、会計基準によって、研究開発を「研究」と「開発」に区分し、「開発」では、その完成する対象を製品とサービス、生産方法の3つに限定している。それゆえ、それ以外の対象となる開発は、企業会計基準委員会の実務対応報告第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」(改正平成22年2月)によると、(1)新技術又は新経営組織の採用、資源の開発、市場の開拓等のために支出した費用、(2)生産能率の向上又は生産計画の変更等により、設備の大規模な配置替えを行った場合等の費用をあげている(実務対応報告3(5))。これらから発生する開発費は、研究開発費と同じく、支出時に費用(売上原価又は販売費及び一般管理費)として処理されるが、繰延資産として計上することもできる。その場合には、その効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法によって、定期的に償却しなければならないとされている。

これらの開発費は、研究開発費の発生する前に発生することもあれば、研究開発費と平行して、あるいはその後に発生することもある。研究開発費は発生時に費用処理されるが、開発費の場合は期間費用となる場合もあれば、繰延資産として定期的に償却されることもある。

米国オープンAIは、2022年から赤字が続いており、米メディアの報道によると、2024年の損失は50億ドルに達するとのことである。ChatGPTへの研究開発費とサーバーが稼働しているデータセンターへの設備投資への巨額な投資によるものであろう。オープンAIが2023年に発表した大規模言語モデル「GPT-4」の研究開発費は7835万ドルとなり、2020年発表の「GPT-3」の約20倍に膨れあがり、一方、利用料金は劇的に下がっている。年間売上高は、前年比2.5倍の37億ドルに伸びているものの、研究開発費をまかなえない「キャッシュバーン」の状態が続いている。

現在進行中の「大技術革新」がどれほど続くかにもよるが、研究開発費も、開発費と同様に繰延資産としても扱えるようにして、規則的な定額償却も認め、そのような業況のよいときには、それに合った一応の利益が計上できるようにすべきではないか。

2 生成AI技術モデルの開発工程の税務処理

租税特別措置法第42条の4第19項第1号に、試験研究費として、大きく、(1)製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究(新たな知見を得るため又は利用可能な知見の新たな応用を考案するために行うものに限る。)のために要する費用と(2)対価を得て提供する新たな役務の開発に係る試験研究のために要する費用で、いずれも損金の額に算入されるものの2つの類型に分かれている。

さらに租税特別措置法施行規則(以下「措置法規則」とする。)第20条第19項第1号、第2号でもって試験研究費を次のように区分している。

基礎研究 特別な応用又は用途を直接に考慮することなく、仮説及び理論を形成するため又は現象及び観察可能な事実に関して新しい知識を得るために行われる理論的又は実験的な試験研究

応用研究 特定の目標を定めて実用化の可能性を確かめる試験研究又は既に実用化されている方法に関して新たな応用方法を探索する試験研究

工業化研究 基礎研究及び応用研究並びに実際の経験から得た知識を活用し、付加的な知識を創出して、新たな製品等（製品、半製品、役務の提供、技術の提供、装置、仕組み、工程その他これらに準ずるもの及びこれらの素材）の創出又は製品等の改良を目的とする試験研究

上記の「科学技術調査票」の「基礎研究」、「応用研究」、「開発研究」と比較すると、措置法規則では「基礎研究」、「応用研究」、「工業化研究」となっており、「開発研究」と「工業化研究」の名称が異なっている。その内容をみると、「——付加的な知識を創出して、——」等は一字一句異ならず、また、具体的な加工物として、製品、役務の提供、装置、工程など同様なものをあげていることから、かなり類似した内容になっている。また、科学技術調査票の応用研究で「……あるいは既に何かに利用されているものを、別の用途に役立てられないか……」は、措置法規則の応用研究の「……既に実用化されている方法に関して新たな応用方法を探索する……」はいずれにおいて製品等の改良を意味していることに等しく、会計基準では著しい改良、措置法規則ではただの改良とされている違いがある。もっとも会計基準での開発の著しい改良は期間費用に、措置法規則の工業化研究の改良は製造原価を構成している。

そして、法人税基本通達5-1-4の(2)では、その「工業化研究」について、次のように示している。

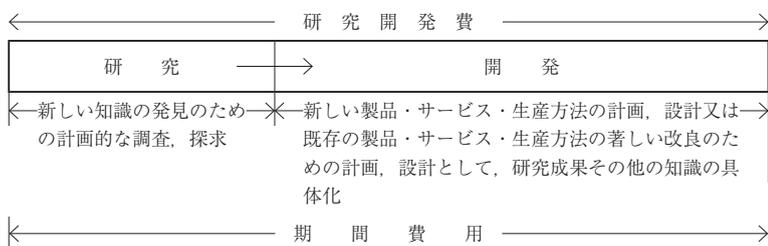
「次に掲げるような費用の額は、製造原価に算入しないことができる。

- (1) ——
 - (2) 試験研究費のうち、基礎研究及び応用研究の費用の額並びに工業化研究に該当することが明らかでないものの費用の額
- 」

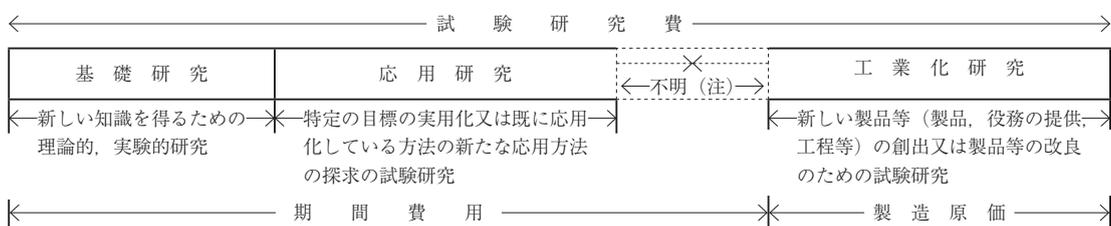
すなわち、試験研究費のうち基礎研究及び応用研究に要した費用は、未だ特定の製品等の生産に至らない段階のもので、生産のため又は生産に付随して要した費用に当たらないものと考えられるが、工業化研究の試験研究費は、原則として製造原価に算入すべきものであるが、工業化研究に該当することが明らかでないものは、製造原価に算入しないことができるのである（松尾公二編『第十一訂版法人税基本通達逐条解説』578頁2023年7月税務研究会出版局）。

法人税

会計基準



措置法規則



(注) 工業化研究に該当するかどうか不明（法基通5-1-4(2)）

ここで措置法規則の「工業化研究」は製品化の目途がついた製品等の工業化又は量産化のための研究で、既存製品や既存技術の通常の改良等も含まれるものとしている。

ちなみに、会計基準の実務指針では研究・開発に含まれない典型例を次のようにあげている（実務指針26）。

- ① 製品を量産化するための試作
- ② 品質管理活動や完成品の製品検査に関する活動
- ③ 仕損品の手直し、再加工など
- ④ 製品の品質改良、製造工程における改善活動
- ⑤ 既存製品の不具合などの修正に係る設計変更及び仕様変更
- ⑥ 客先の要望等による設計変更や仕様変更
- ⑦ 通常の製造工程の維持活動
- ⑧ 機械設備の移転や製造ラインの変更
- ⑨ 特許権や実用新案権の出願などの費用
- ⑩ 外国などからの技術導入により製品を製造することに関する活動

まさに①は新製品の量産化研究であり、④、⑤、⑥、⑦、⑧などは既製品の量産化研究に係わってくる。要するに量産化研究は会計基準では研究開発費として期間費用に含まれること

はないが、法人税では試験研究費に含まれるものの製造原価とされることになる。もっとも、租税特別措置法通達 42 の 4 (1)-2 では、「試験研究に含まれないもの」として次のように示している。

「(試験研究に含まれないもの)

措通 42 の 4 (1)-2 措置法第 42 条の 4 第 19 項第 1 号イ (1) に規定する試験研究には、例えば、次に掲げる活動は含まれない。(省略)

- (1) 人文科学及び社会科学に係る活動
- (2) リバースエンジニアリング（既に実用化されている製品又は技術の構造や仕組み等に係る情報を自社の製品又は技術にそのまま活用することのみを目的として、当該情報を解析することをいう。）その他の単なる模倣を目的とする活動
- (3) 事務員による事務処理手順の変更若しくは簡素化又は部署編成の変更
- (4) 既存のマーケティング手法若しくは販売手法の導入等の販売技術若しくは販売方法の改良又は販路の開拓
- (5) 性能向上を目的としないことが明らかな開発業務の一部として行うデザインの考案
- (6) (5) により考案されたデザインに基づき行う設計又は試作
- (7) 製品に特定の表示をするための許可申請のために行うデータ集積等の臨床実験
- (8) 完成品の販売のために行うマーケティング調査又は消費者アンケートの収集
- (9) 既存の財務分析又は在庫管理の方法の導入
- (10) 既存製品の品質管理、完成品の製品検査、環境管理
- (11) 生産調整のために行う機械設備の移転又は製造ラインの配置転換
- (12) 生産方法、量産方法が技術的に確立している製品を量産化するための試作
- (13) 特許の出願及び訴訟に関する事務手続
- (14) 地質、海洋又は天体等の調査又は探査に係る一般的な情報の収集
- (15) 製品マスター完成後の市場販売目的のソフトウェアに係るプログラムの機能上の障害の除去等の機能維持に係る活動
- (16) ソフトウェア開発に係るシステム運用管理、ユーザードキュメントの作成、ユーザーサポート及びソフトウェアと明確に区分されるコンテンツの制作」

(12) では、「生産方法、量産方法が技術的に確立している製品を量産化する試作」をあげているが、このように既に技術的に確立されている量産化は、そもそも研究とはみていない。

10 頁の表から、会計基準では「製品等の著しい改良」までが研究開発費の範囲とされるのに対して、措置法規則では「製品等の改良」までが試験研究費の範囲とされるので、範囲としては措置法規則の試験研究費の方が範囲は広い。措置法規則では工業化研究が明らかとなる部分

については、製造原価となるか期間費用となるかが決定されるという意味で大きな関心があるが、会計基準では開発研究の範囲が明らかであるか不明であるかについて、いずれにしても期間費用となるので問題としていない。もっとも会計基準では、そのような不明部分を考慮してか、応用研究と開発研究を区分するようなことはしていない。

8頁の開発費で、研究開発費の支出の前後、あるいは平行して支出しているものがあれば、期間費用か繰延資産とすれば、5年以内の、その効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により定期的に償却されることになる。法人税法では任意償却で損金算入要件があるが、本質的に変わらない。

そこで、上記研究開発費に含まれない項目の(1)から(10)と、8頁の開発費とされる内容と摺り合わせをして、マッチングすれば、研究開発費として期間費用とされなくても、開発費で繰延資産として償却をすることもできる。

8頁の開発費では、設備の大規模な配置替えとして「大規模」としているの、単なる設備の配置替えでは開発費として認められないことに留意する。そこで大規模であることを前提として検討してみる。まず、研究開発費とされない(10)は開発費の内容の「新技術の採用」が、研究開発費とされない(8)が大規模であれば開発費の「設備の大規模な配置替え」が、研究開発費とされない(4)は「生産能率の向上又は生産計画の変更等」がマッチングして、研究開発費でなく開発費として会計処理、税務処理してよいかを検討してよいのではない。

なお、本事例では、生成AI技術モデルをソフトウェアに組み入れるに、自社開発でなく有償で組み入れるとなると、開発費の技術の導入に当たるので、期間費用とするか繰延資産として償却していくことになる。

Ⅲ 生成AI技術モデルを組み入れた自社利用ソフトウェアの開発工程の 会計処理と税務処理

1 生成AI技術モデルを組み入れた自社利用ソフトウェアの開発工程の会計処理

(1) 自社利用ソフトウェアの資産計上の是非

自社利用のソフトウェアを資産計上するか否かの判定は、そのソフトウェアの利用によって、将来の収益獲得又は費用削減が確実であるかと認める要件を満たしているか否かによって判定される。将来の収益獲得又は費用削減が確実と認められる場合は無形固定資産に計上し、確実と認められない又は確実であるか否かが不明の場合は費用計上される。プロトタイプが完成して本格的に自社利用されるまでの間で資産計上される。

実務指針では、次のような資産計上の認められる本事例と類似の例をあげている（実務指針11②）。

「自社で利用するためにソフトウェアを制作し、当初意図した用途に継続して利用することにより、当該ソフトウェアを利用する前と比較して会社（ソフトウェアの利用者）の業務を効率的又は効果的に遂行することができると明確に認められる場合

例えば、当該ソフトウェアを利用することにより、利用する前と比べ間接人員の削減による人件費の削減効果が確実に見込まれる場合、複数業務を統合するシステムを採用することにより入力業務等の効率化が図れる場合、従来なかったデータベース・ネットワークを構築することにより今後の業務を効率的又は効果的に行える場合等が考えられ、ソフトウェア制作の意思決定の段階から制作の意図・効果が明確になっている場合である。」

自社利用のソフトウェアの資産計上の開始時点と終了時点は次のようになっている。

まず、開始時点については、「将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認められる状況になった時点であり、そのことを立証できる証憑に基づいて決定する。そのような証憑としては、例えば、ソフトウェアの制作予算が承認された社内稟議書、ソフトウェアの制作原価を集計するための制作番号を記入した管理台帳等が考えられる。」また、終了時点については、「実質的にソフトウェアの制作作業が完了したと認められる状況になった時点であり、そのことを立証できる証憑に基づいて決定する。そのような証憑としては、例えばソフトウェア作業完了報告書、最終テスト報告書等が考えられる」（実務指針 12, 13）。

このたびの貴社のソフトウェアの生成 AI 技術モデルの組み込みは、貴社のデジタル要員でもって自社開発する場合と、又は、例えばオープン AI の生成 AI 技術モデルを有償で借用して、それを貴社の開発するソフトウェアに組み込むような場合と、全くオープンソースの生成 AI 技術モデルを組み込んでソフトウェアを開発するような場合か、さらには組み込みソフトウェアの委託開発のような場合もある。いずれの方法で生成 AI 技術モデルを組み込むにしても、将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認める場合には、貴社のソフトウェアの開発の費用はその無形固定資産たるソフトウェアの取得価額に含められる。逆に将来の収益獲得又は費用削減が確実でないか明らかでない場合は、それらの費用は期間費用とされる。

以上は旧ソフトウェアに対する資本的支出として処理されるが、生成 AI 技術モデルの組み込みによって全く新たなソフトウェアと生まれ変わるような場合には、無形資産たる旧ソフトウェアの残存価額は、その事業年度の期間費用とされよう。そして、いずれの処理をしようとも、新たに用いられるソフトウェアのトレーニングに要する費用は、その事業年度の期間費用とされる。

(2) 機器組み込みソフトウェアの取り扱い

実務指針 17 では、「有機的一体として機能する機器組み込みソフトウェア（機械、器具備品等に組み込まれているソフトウェア）は、独立した科目として区分するのではなく、当該機械等

の取得原価に算入し、「機械及び装置」等の科目を用いて処理する。」としている。この項目では「機械、器具備品等に組み込まれているソフトウェア」としており、それを準用して生成 AI 技術モデルに組み込まれるソフトウェアとすることができるであろうか。生成 AI 技術モデルの開発には巨額な投資がなされることが多いので、それでも構わないように思うが、検討に値しよう。ただ、先にも述べたような生成 AI 技術モデルの研究開発費はほとんど期間費用となってしまうであろうから、それで特許を取得すると仮定して、その特許権の法定耐用年数の 8 年での償却も考えられる。

本事例では、ソフトウェアに生成 AI 技術モデルを組み入れるとしているので、自社利用ソフトウェアの法定耐用年数は 5 年で定額法による。

(3) 自社利用目的のソフトウェアの減価償却の方法

実務指針では、自社利用ソフトウェアについては、その利用の実態に応じて最も合理的と考えられる減価償却の方法を採用すべきであるが、一般的には、定額法による償却が合理的であるとしている。償却の基礎となる耐用年数としては、そのソフトウェアの利用可能期間によるべきであるが、原則として 5 年以内とし、5 年を超える年数のときには、合理的な根拠に基づくことが必要である。

新たに入手した情報によって利用可能期間の見直しを行うこともある。過去に定めた耐用年数とその時点の合理的な見積りではなく、事後の合理的な見積りで変更を行う場合には、会計上の見積りの変更でなく、過去の誤謬の訂正に該当することになる。それゆえ、見込有効期間及び見込利用可能期間の変更を行なう、会計上の見積りの変更ということになる（実務指針 21、22）。

2 生成 AI 技術モデルを組み入れた自社利用ソフトウェアの開発工程の税務処理

(1) 自社利用ソフトウェアの資本的支出と修繕費

本事例のように自社利用のソフトウェアについて、その仕様を大幅に変更して、新たなソフトウェアを製作するための費用の額は、そのソフトウェアの取得価額となるのであるが、その場合に、新たなソフトウェアを製作するに伴い、その製作後に既存のソフトウェアを使用する予定がないのであれば、その既存のソフトウェアの残存簿価は、その新たなソフトウェアの製作に要した原材料費となる（法基通 7-3-15 の 2（注）1, 2）。

そこで、そのような新たなソフトウェアの製作とまでいかずに、そのプログラムの修正等によって、新たな機能の追加、機能の向上等に該当したときは、その修正等に要した費用は資本的支出に該当することに留意する必要がある（法基通 7-8-6 の 2）。それゆえ、上記のように大幅な変更のための費用のうち、取得価額になったもの（法基通 7-3-15 の 3 であげられてい

る(1)製作計画変更等により、いわゆる仕損じがあったため不要となった費用の額、(2)研究開発費の額で、自社利用のソフトウェアに係る研究開発費の額については、その利用によって将来の収益獲得、又は費用削減にならないことが明らかな場合のもの、(3)製作等のために要した間接費、付随費用等で、その費用の額の合計額が少額(その製作原価の3%以内の金額)のものを含めて)以外のものは資本的支出に該当することにも留意する。

無形固定資産たるソフトウェアが、税法上認められている減価償却方法は定額法のみで、その取引の実質が資本的支出と認められた場合には、そのソフトウェアが使用されている間は、その資本的支出の額をもとにして定額償却が行われる。それゆえ、そのソフトウェアの使用期間にいくつもの資本的支出がなされたとすれば、それぞれ同様の扱いとなる。もし定率法でもって減価償却がなされている有形固定資産であれば、事業年度末においてその資本的支出を、その有形固定資産の取得価額に含められることができるのと対照的である。それゆえ定額法しか認められていないソフトウェアにおいては、修繕費と取得価額に含められない支出においては資本的支出としかならないことを注意的に示した通達である。

もっとも、ソフトウェアの場合は、そのようにいくつかの資本的支出が走るとしても、かなり短期間のうちに大きなバージョンアップがなされて新たなソフトウェアの取得とされるのではないか。そのようになれば、先に通達で示しているように、旧ソフトウェアの残存簿価は新ソフトウェアの原材料として取得価額に含められることになる。

(2) ソフトウェア制作のための研究開発費

企業会計において、ソフトウェアの制作のために投入された研究開発費が収益獲得又は費用節減を確実にするものであれば資産として計上され、逆に収益獲得又は費用節減が確実にない、あるいは不明であれば研究開発費として計上される(実務指針11)。それに対して法人税では、ソフトウェアの製作のために投入された試験研究費が収益獲得又は費用節減を確実にするもの、あるいは不明であれば資産として計上され、収益獲得又は費用節減を確実にしないものであれば、試験研究費として計上される。実務的には全て資産計上されるのが通常ではないか。

このように企業会計と法人税でソフトウェアの研究開発費(試験研究費)の扱いが異なることについて、企業会計ではソフトウェアの「制作」と、法人税ではソフトウェアの「製作」という異なる用語を用いていることでもって説明できよう。企業会計では、芸術品の制作であれば、いくら資金を投入したところでだめな作品はだめであって、一方、法人税であれば、工業品であれば資金を投入すればするほど、よい物品ができるであろうとの仮定で説明できよう。それゆえ、企業会計では研究開発費の実質を見極めて、その有効性が判断されるのに対して、法人税では研究開発費の投入実績でもってソフトウェアの資産性を判断しようとしているのではないか。

(3) 生成 AI 技術モデルの開発工程の税務処理との整合性

上記Ⅱ 2 のところで取り上げた会計基準の研究開発費と措置法規則の試験研究費の範囲の比較で、その図表から措置法規則の試験研究費の方が、その範囲は広いといえる。会計基準では製品等の「著しい改良」までを研究開発費の範囲としているのに対して、措置法規則では製品等の「改良」までを試験研究費としているので、措置法規則では著しくない改良も含めて試験研究費としている分、会計基準の研究開発費よりも広い。ただし、措置法規則では、工業化研究の試験研究費は原則として製造原価に含めるものであるが、工業化研究に当たるか不明のものは、製造原価に算入しないことができるとしている。この扱いは上記Ⅱ 2 のソフトウェアの措置法規則の扱いと異なっている。ソフトウェアの試験研究費では、収益獲得又は費用節減が不明であれば製造原価として計上するとしているのに対して、ここでの工業化研究では、その「不明」であれば期間費用とすると、会計基準に合わせているのである。このことは、推測するに、この「不明」でもってソフトウェアと同じように資産計上とすれば、工業化研究に巨額の投資がなされたことで製造原価で処理されると、租税負担能力に支障が生じて、事業運営に支障を来す恐れがあるからではないか。

回答

[1] 4 頁の図表「生成 AI 技術モデルとソフトウェアの開発工程」の流れに沿って述べることにする。

貴社の生成 AI 技術モデルを自社開発するとした場合、まずは (1) 構想フェーズから (2) PoC フェーズの段階で開発が進められてプロトタイプが完成したところで、次のソフトウェアに実装されることによって一段落する。それからソフトウェアの開発が進み、その開発が完了して、ソフトウェアのクラウドサービスが開始された後も、生成 AI 技術モデルにおいては実用化の段階が終了して、一応、完成と見ることができよう。

生成 AI 技術モデルのプロトタイプが制作されたとしても、そのプロトタイプは有形資産での試作品のようなものではないので、貯蔵品や棚卸資産となったり、さらには製造原価を構成することもない。生成 AI 技術モデルの実用化までの支出は研究開発費（法人税であれば試験研究費）として期間費用とされよう。仮に自社開発した生成 AI 技術モデルが特許を取得したとしても、その特許権の資産計上額は特許を取得するに際して掛かる登記料等であることから、その資産計上額はそれほどの額ではないであろう。

次に生成 AI 技術モデルを有償でライセンスの供与を受けた場合である。オープン AI が最初に開発した ChatGPT は無償（オープンソース）で市場に開放したが、次の改訂した ChatGPT では有償となっている。有償となると、それ相当の対価を支払って、カスタマイズは自社で行

うこともあれば、他社に委託することもある。委託となれば生成 AI 技術モデルを有償で提供する企業に依頼することが通常ではないか。委託する場合も委託会社とデータ等の情報を提供して協力することになる。あるいは、さらに進んで共同開発ということもある。

留意することとして、有償で生成 AI 技術モデルのライセンスの供与を受け、それを自社でカスタマイズする仮定で、改良発明があった場合には、その二次的特許は貴社に帰属することになる。それゆえ、その二次的発明が自社あるいは委託会社に帰属するかは極めて重要な問題である。

あまりないケースではあるものの、慎重な対応が必要である。問題が起きないように特許権委任業務契約においては、その契約書の文面に、そのような二次的特許が生じた場合には、そのライセンスを供与した企業に有償譲渡するか否かの取り決めを明らかにしておくべきである。それを無償あるいは低価で譲渡した場合には、問題が生じる場合があるのではないかと。税法では無償又は低価ということで、その相当額の寄附金課税が行われることもあるかもしれない。

[2] 次に生成 AI 技術モデルを実装したソフトウェアの開発工程を論じる。

4 頁の図表の真ん中あたりにその生成 AI 技術モデルを実装したソフトウェアの開発工程が示されているが、その下に通常のソフトウェアの開発工程が示されている。その通常のソフトウェアの開発工程の図表では、プロトタイプが制作されて、資産計上されたところで、直ぐにクラウドサービスが顧客に提供され、自社利用の減価償却が始まっている。それに対して、その上の生成 AI 技術モデルを実装したソフトウェアの開発工程では、生成 AI 技術モデルがソフトウェアに実装され、ソフトウェアが一応完成してクラウドサービスが提供された後でも、生成 AI 技術モデルでは、データの学習・調整とチューニングを繰り返し、誤差をゼロに近づけ、実用化になって初めて高精度の生成 AI 技術モデルが実現する。その生成 AI 技術モデルが実装されているソフトウェアについても、ソフトウェアが資産化されるまでの制作期間が長期化するとともに、クラウドサービスが提供された後も、生成 AI 技術モデルの開発とともに、そのバージョンアップが、生成 AI 技術モデルが実用化に至るまで継続されていくことになる。クラウドサービスの提供を開始しても、それは見切り発車というもので、一般的なソフトウェア開発のように保守点検だけ行えばいいわけではなく、データ解析やプログラミングのために高いスキルをもつエンジニアが携わる必要がある。

[3] 図表の生成 AI 技術モデルを実装したソフトウェアの開発工程で「減価償却開始」の下に「資本的支出」とあるが、ソフトウェアのクラウドサービスの提供は見切り発車としたが、その後はバージョンアップに近いソフトウェアの開発が当分の間続く可能性があることを示唆している。税法上、無形資産の償却は定額法となっているので、そのような当初の支出がなされた場合には資本的支出として扱われる。それらの資本的支出はそれぞれ別個に扱われて同時並行的に減価償却がなされていき、それらに代わる新たなソフトウェアが開発されたときに、そ

法人税

の未償却残高は、新たなソフトウェアの原材料費として取得価額に算入されることになる。

[4] 図表の生成 AI 技術モデルを実装したソフトウェアの開発工程で、ソフトウェアの「資産計上」は、法人税では、収益増進、費用削減が確かな支出、あるいは不明な支出は資産計上されることを意味している。逆に収益増進、費用削減が確かでない支出は期間費用となるが、ここで確かでないことを証明することは難しいので、実務ではほとんどの場合に資産計上されているのではないか。

[5] 生成 AI 技術モデルを有償でライセンスの供与を受けて、それをソフトウェアに実装する際に、そのソフトウェアを自社で開発する場合と、そのソフトウェアの開発を生成 AI 技術モデルの提供先に委任したり、あるいは他のソフトウェア会社に委任する場合もあり得よう。その開発を共同する場合もあれば、全く委任してしまう場合もある。

そこで、他社に委任して開発すれば、そのソフトウェアの著作権はその委任先に帰属することに留意しなければならない。先に「特許権委任業務契約」でも述べたことが、ここでも当てはまる。「岡三証券事件」では原審で、ソフトウェア開発の受任先（自社）が対価を支払って受任先（開発会社）からソフトウェアの著作権を取得したが、税務当局はもともとそのソフトウェアの開発の費用は委任先が負担していることから、委任先はその成果のソフトウェアを原則として無償で譲り受けることができるとして、税務当局が勝訴している。控訴は知財高裁でなされたが、原告側が逆転勝訴となっている（平成 22, 5.25）。著作権法によって、開発した者に著作権が帰属しているとしてのことである（著作権法 2①二, 17）。それゆえ、契約書において、開発後にその著作権は貴社に帰属することを明記することになる。ただし著作権法では著作権は当然に委任先に帰属するとなっているのであるから、それ相当の対価を具体的に決めて、委任先の了解をとっておくことが必要である。もし無償又は低価での授受がなされれば、寄附金課税が行われることもある。「三洋証券事件」ではソフトウェア開発の委任先が親会社で、受任先が子会社であった。

以上の事例研究は、生成 AI 技術モデルや生成 AI 技術モデルを実装したソフトウェアの自社開発、あるいは委任開発に係わる案件であり、かなり新たな場面の税務処理を余儀なくされる場合もあるから、それら無形資産の処理に精通した税務専門家の指導を受けることが賢明であろう。

税理士と司法取引

神戸地判令和6年9月24日及び同年10月17日の事例を参考として

弁護士・公認不正検査士 武田 涼子

事例

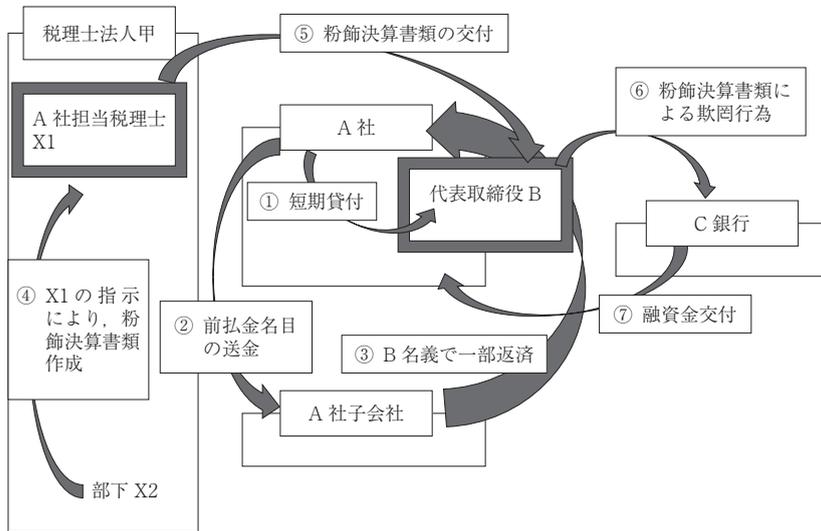
税理士法人甲は、飲食店等を営む株式会社A（以下「A社」という。）から、同社の法人税の決算申告などの依頼を、長年にわたって受けている。A社の代表取締役Bは、A社から多額の短期貸付金を個人的に使用するため借り入れたが、A社においてメインバンクへの心証を良くするために、当該貸付金額を減らす必要が生じた。そこで、Bは、独断で、A社の海外子会社に対して実態はないが前払金の名目でA社から送金した上で、その送金額とほぼ同額の金員を当該子会社からB名義で当該貸付金の一部返済としてA社に入金させることにより、A社におけるBに対する短期貸付金勘定を減額する経理処理を行わせた。その経理処理により、Bの債務が減額した外形が生じた。

税理士法人甲におけるA社の担当である税理士X1とその部下である甲の職員X2は、Bによる一連の金員の動きと内容を知っていた。税理士X1は、A社からBに対する短期貸付金勘定の減額処理が、Bの独断でBの利益のために行われたもので、Bの債務を免除したことになり、Bによる背任行為に該当しうると考えていた。また、その債務免除を仮装隠蔽したことになることに伴って、Bの債務免除益に対するA社による源泉所得税の不納付であるという指摘を税務当局から受けるリスクがあると考えていた。しかし、特段それらの点をA社に伝えなかった。

その後、A社の代表取締役Bは、税理士X1に対して、A社の株主に不安感を生じさせない目的で開示するためという理由で、A社の一部売上を粉飾した内容を記載した決算書類を作成するよう依頼した。X1は、X2に指示して、Bの依頼内容に沿った虚偽の決算内容を記載した税理士法人甲の名義の書類を作成させてBに交付した。その際に、X1は、X2に対して、A社が厳しい財務状況となり運転資金に窮しており、粉飾した決算書類を用いて、不正に融資を受けたり、A社株主に追加投資をさせたりするために、その決算書

を作成させているのではないかという疑念を伝えていた。Bは、C銀行に対して、当該書類を示してA社に対する融資を申し込み、A社は、それにより融資金を得た。その後、A社は破産手続開始の決定を受け、上記の決算書類が粉飾した内容であることが判明した。Bは、当該書類を使って融資金が約定どおりに返済されるものと誤診させて融資金を入金させ、もって人を欺いて財物を交付させたことにつき、詐欺罪に問われた。

上記についての関係者の主な動きは、以下図のとおりである。



この場合に、税理士 X1、税理士法人甲やその職員 X2 は、どのように司法取引を利用することが考えられるか。

I はじめに

2024 年は、司法取引が、税法との関係でも報道で話題にのぼることが多い年であった。同年 9 月、税理士と同人の所属する税理士法人の職員らが、虚偽の決算報告書を作成したとして詐欺幫助の罪に問われた融資金詐欺事件で、その法人職員には、捜査に協力する見返りとして刑事処分を免除・軽減する司法取引が適用され、当該税理士には、神戸地方裁判所にて、懲役 1 年 6 月、執行猶予 4 年の判決（神戸地判令和 6 年 9 月 24 日 D1-Law 28330031）が言い渡されたことが報道された。当該報道によれば、その税理士は、不正に融資を受けた自動車販売会社の顧問税理士で、かつ同社の社外取締役を務めており、作成した当該会社の虚偽の決算報告書

が使用されて融資金 4,000 万円が騙し取られた詐欺行為についての幫助罪が適用されたものである。なお、不正に融資を受けた会社の代表取締役は、詐欺罪及び破産法違反の罪により、懲役 2 年に処せられた⁽¹⁾。

また、米国においても、2024 年 12 月、大統領（当時）の次男が、連邦所得税を期限内に支払わなかったという所得税未納と薬物使用下での銃の不法所持につき訴追された件で、司法取引が成立する直前になって成立せず、その後、同人に対する量刑言い渡しの直前に大統領による恩赦が決定されたことが報道された⁽²⁾。報道によれば、米国連邦検察が 2018 年から同人の財務を捜査し、2023 年夏には、税金関係の 2 件の軽い罪につき同人が有罪を認め、検察は実刑を求刑しない意向を示し、法的な問題を起こさなければ銃関係の罪状を取り下げることでも合意されていたが、その司法取引は決裂したとのことであった。更に、米国で活躍する著名な日本人野球選手の通訳が、2024 年 5 月、銀行詐欺罪と虚偽の納税申告書を提出した罪について米国の司法取引⁽³⁾に応じたことが大々的に報道され、翌 2025 年 2 月には、司法取引で合意された量刑の範囲内での拘束刑に処せられた。

このような司法取引が利用されている現状からは、税理士業務の遂行においても、事前の知識や検討が必要になる場合が想定される。日本における上記の事例は、本稿執筆時点において、2018 年に導入された日本版司法取引の適用事例として 4 件目であると報道されており、他の 3 件とは異なる特色が 3 点ある。まず、従前の 3 件も企業犯罪における司法取引であったが、当該事例が税務絡みの案件であったことである。これから司法取引が税法に絡めて利用される案件が増えてくることは容易に想定されることである。また、税理士を標的とする税理士法人職員による司法取引であったことが挙げられる。当該事例のような税理士らが関与した案件のほか、税理士が、助言する企業における犯罪やその司法取引に巻き込まれることも今後想定され、司法取引に係る基本的な知識が税理士にとっても必要になるであろう。そして、警察による捜査事案であった点である。従前の 3 例⁽⁴⁾はいずれも東京地検特捜部による事件であった

-
- (1) 神戸地判令和 6 年 10 月 17 日令和 5 年（わ）1090 号・同 1149 号（裁判所ウェブサイト：https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/631/093631_hanrei.pdf）（なお、本稿で引用するウェブサイト上の資料の最終閲覧日は、いずれも 2025 年 4 月 6 日である。）。同裁判例では、当該代表取締役が、その顧問税理士の助言に従って詐欺に及んだことのほか、当該税理士が、その詐欺を思いとどまるよう助言することなどはされていないことが認定されている。
 - (2) CNN による 2023 年 12 月 8 日報道（<https://www.cnn.co.jp/usa/35212550.html>）、ロイター通信による 2024 年 12 月 2 日報道（<https://jp.reuters.com/world/us/3L6FCZEMXNKM7DLGS7AUAFMY4U-2024-12-02/>）など。大統領（当時）の次男は、2019 年まで 4 年にわたり所得税を故意に支払わなかったことや虚偽の税申告を行ったことなど連邦税法違反の罪での起訴内容につき、税務を巡る不正行為の罪を 2024 年 9 月には認めており、同年 12 月 1 日に刑事裁判 2 件で有罪となり、同月、量刑言い渡しりが予定されていたところであった。しかし、同年 12 月 2 日に、当該大統領が前言を撤回して、同人の恩赦を決定したもので、波紋を呼んだことが報道されている。
 - (3) 米国の司法取引内容（訴追猶予合意（DPA：Deferred Prosecution Agreement））は、公開される（<https://www.justice.gov/usao-cdca/media/1351276/dl>）。

が、当該事例は、警察が捜査した事件であった。東京地検特捜部の手掛ける案件より、警察捜査案件は飛躍的に多く、今後検察の手掛ける案件にとどまらず、広く警察による捜査事案においても司法取引が活発に利用されることが予測される。

以上から、税理士が自ら巻き込まれる場合、また顧問先における犯罪を知覚した場合の基礎知識として、司法取引に係る法的検討は意義があるものと思ひ、本稿の検討の素材とする。

本件の検討にあたり、まず、日本版司法取引の制度の概要（以下Ⅱ）、またその適用事例と企業犯罪で利用される場合の機能を示す（以下Ⅲ）。その上で、税理士が関与する企業犯罪における日本版司法取引が適用される類型（以下Ⅳ）とその影響や今後の展望（以下Ⅴ）を検討した上で、本事例についての結論（以下Ⅵ）を述べることにする。

Ⅱ 日本版司法取引の制度の概要

1 協議・合意制度の概要

(1) 協議・合意制度に係る法令等

日本版司法取引と呼ばれる制度は、「証拠収集等への協力及び訴追に関する合意制度」として、刑事訴訟法（以下「刑訴法」という。）の2016年（平成28年）改正⁽⁵⁾により創設され、2018年

(4) 司法取引が報道された3例のうち、2件については、法務省第5回改正刑訴法に関する刑事手続の在り方協議会（令和5年2月21日）（https://www.moj.go.jp/shingi1/shingi06100001_00085.html）配布資料16「合意制度の利用が明らかにされた判決等」も参照。

(5) 刑訴法の平成28年改正においては、刑事免責制度（同法157条の2、157条の3。以下「免責制度」という。）も導入された。協議・合意制度と同様に、検察官が、重要な関係者を訴追するために、新たな証拠収集方法として導入された制度という点で共通する。また、実務では、司法取引と免責制度による刑事免責は、相互に組み合わせて用いられる（本庄資「司法取引の国際課税における影響」本庄資ほか『国際租税法—概論—[第4版]』大蔵財務協会（平成30年）983頁）ため、制度概要のみ記載する。

免責制度は、証人尋問の請求及び実施に際して、検察官の請求により、裁判所の免責決定を経て、自己負罪拒否特権を一方的に失わせて（すなわち、その証言及びその派生証拠を、その証言者自身の刑事裁判の証拠として使えなく（派生使用免責）して）証言を義務づける制度（刑訴法157条の2第2項）である。本来、刑事訴訟における証人は、自らに不利益な証言を強制されない（同法146条）ものであるが、この免責制度を利用する場合には、そのような証言の拒絶自体を罪に問うことができる（同法157条の2第1項、161条）。協議・合意制度と異なり、対象事件の制限はない。

訴追側が、相手方（証人）の意思に関わりなく、免責を付与して自己負罪拒否特権を喪失させ証言を強制するのが基本的制度枠組みであり、協議・合意制度とは異なり、免責付与について相手方との交渉や取引の要素は存在しない（酒巻匡『刑事訴訟法[第3版]』212頁（有斐閣、2024年））。なお、刑事免責が初めて適用された覚せい剤密輸の判決（東京地判平成30年7月30日LEX/DB 25563074）では、刑事免責を受けた証人の証言の信用性が否定され、証言確保の実効性という観点から制度運用の課題が浮き彫りになったと評された（井上和治「判批」法学〔東北大学〕85巻3号（2021）61頁～、72頁）。

両制度の施行から令和4年末までの約4年半の間で、免責制度は、証人尋問開始前後併せて61件適用されたのに対して、協議・合意制度の適用事例は3件（前掲注（4）法務省第5回改正刑訴法に関する刑事手続の在り方協議会 配布資料17「刑事免責決定下で証人尋問が実施された件数」）であり、免責制度の利用状況に比して、協議・合意制度の利用は少ない。

(平成 30 年) 6 月に施行されたものである。法令では、「司法取引」という用語は用いられておらず、「証拠収集等への協力及び訴追に関する合意」という協議や合意に係る制度(同法第 4 章(350 条の 2～350 条の 15))。以下「協議・合意制度」という。)が規定されている。

また、この改正に合わせて、最高検察庁より、協議・合意制度に係る検察における運用(「合意制度の運用に関する当面の考え方」)が通達(以下「検察通達」という。)⁽⁶⁾として公表された。同検察通達において、協議・合意制度の趣旨は、刑事手続における証拠の収集方法の適正を担保しつつ組織的な犯罪等の事案の解明に資する供述等を得ることを可能とする新たな証拠収集方法としての導入である旨記載され、証拠収集方法の多様化等が図られることになる。

協議・合意制度は、検察官が、一定の犯罪につき、公訴の提起内容や求刑につき、被疑者・被告人(以下「被疑者等」という。)に有利な取扱いをすることを内容とする合意をすることができるもので、弁護人の同意がある場合に限り利用することができる。具体的には、検察官が、被疑者等との間で、被疑者等が他人(以下「標的者」という。)の刑事事件について真実の供述をすることなどの協力的行為をすることを合意することを要する。以下、その対象となりうる一定の犯罪の内容(以下(2))と、合意した被疑者等(以下「協力者」という。)による協力的行為とその司法取引内容(以下(3))につき、説明する。

(2) 協議・合意制度の対象となる特定犯罪

協議・合意制度の対象となる犯罪は、「特定犯罪」と定義されて列挙して規定されており、死刑又は無期の懲役・禁錮に当たる法定刑を規定する罪は除くものとされている(刑訴法 350 条の 2 第 2 項)。そして、同制度が組織的な犯罪等の事案解明を促進するための証拠方法として導入されたことから、組織的な犯罪の処罰及び犯罪収益の規制等に関する法律(組織的犯罪処罰法)違反の罪や薬物⁽⁷⁾・銃器犯罪が含まれている。また、財政経済関係犯罪も列挙されている。財政経済関係犯罪についても、特定犯罪の対象となる犯罪として、①対象とすべき必要性が高く、その利用にも適しており(必要性・適切性)、かつ、②被害者を始めとする国民の理解も得られやすく、またこれに該当する一定の種類の犯罪に政策的に限定することが相当であると考えられたためである⁽⁸⁾。

財政経済関係犯罪として、刑法においては、強制執行妨害関係の罪(同法 96 条～96 条の 6)、

(6) 平成 30 年 3 月 19 日付け最高検刑第 13 号次長検事依命通達(法務省サイト：<https://www.moj.go.jp/content/001391166.pdf>)

(7) 薬物犯罪は、一般に犯罪組織が関与する密行性の高い犯罪類型であり、多数人が関与することや複数の者の間の禁制品の流通を伴うことなどから、協議・合意制度は、首謀者の関与状況等を含めた事案の解明のために、犯罪の実行者等の組織内部の者から供述や証拠物を得て捜査を進展させる上で、有用な捜査手法となり得るものと評されている(令和 2 年版犯罪白書—薬物犯罪—(<https://hakusyol.moj.go.jp/jp/67/nfm/mokuji.html>) 第 7 編第 3 章第 8 節 2 「合意制度」)。

所得税

文書・有価証券の偽造の罪（155条～163条）、電磁的記録に関する罪（163条の2～163条の5）、贈収賄関係の罪（197条～197条の4、198条）、詐欺・恐喝（背任を含む。）の罪（246条～250条）及び横領の罪（252条～254条）が挙げられる。また、租税に関する法律⁽⁹⁾のほか、私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律（独占禁止法）、金融商品取引法、会社法や犯罪による収益の移転防止に関する法律（犯収法⁽¹⁰⁾）などが、協議・合意制度に係る政令（刑事訴訟法第350条の2第2項第3号の罪を定める政令）において列挙されている。

協議・合意制度の対象となる犯罪のうち、税務に関するものは、「租税に関する法律」と法令上規定されているに過ぎないが、所得税法、法人税法のほか、相続税法、消費税法、関税法、地方税法等も特定犯罪の例示として挙げられている⁽¹¹⁾。そのうち、法人が協力者となり得る財政経済関係犯罪としては、法人税は脱など、両罰規定が設けられているものが挙げられる。日本の刑事法では、法人は単独では犯罪主体とはならず、刑法では、法人を処罰対象に含んでい

(8) 法案担当者による解説として、吉川崇・吉田雅之「刑事訴訟法等の一部を改正する法律（平成28年法律第54号について）(3)」法曹時報70巻1号（2018）75頁～、100頁。なお、同論稿によれば、上記の財政経済関係犯罪については、①会社等がその舞台となる場合を始めとして、その遂行過程に多数の者が関与しつつ、組織的な背景を伴って行われることが少なくないこと、②密行的に行われることも多い上、正当な経済活動との区別が問題となることも多いこと、③関与者の中には、犯意のない者や希薄な者も介在し得るため、処罰の対象を適切に見極める上で困難を伴うことも少なくないといった特徴がある一方で、④そのように多数の者が関与し得るため、罪を犯した者から他人の犯罪についての証拠を得るという合意制度の仕組みになじみやすいといえることができる点で、協議・合意制度の対象とすべき必要性・適切性の基準を満たすものと考えられている。また、このような財政経済関係犯罪につき、被害者がいないか、いたとしてもその被害が基本的に財産的・経済的なものにとどまることなどに鑑みると、協議・合意制度の対象とすることについて国民の理解が得られやすいといえることができるとされている。

(9) 特定犯罪のうち、税理士業務の遂行にあたり、留意すべき犯罪として、上記の租税に関する法律の他にも、上記の組織的犯罪処罰法における犯罪収益等隠匿・收受関係の罪（同法10条、11条）、司法妨害関係の罪として、同法や刑法上の犯人蔵匿・証拠隠滅等（刑法103条～105条の2、組織的犯罪処罰法7条）が挙げられる。

前者の犯罪収益等隠匿・收受関係の罪については、犯罪収益、犯罪収益に由来する財産又はこれらの財産とこれらの財産以外の財産とが混和した財産は、犯罪収益等と定義され（同法2条4項）、この犯罪収益等の取得若しくは処分につき事実を偽装し、又は隠匿した者はもちろん、情を知って犯罪収益等を收受した者は、（法令上の義務の履行として提供されたものの收受や契約時に情を知らずにその債務の履行として收受した場合などの例外は但書に規定されているものの、原則としては）同罪に抵触する。最近では、いわゆる「頂き女子」と称される行為者が他者から騙し取った金銭を渡したホストが同法違反に問われたことから、話題となった。

後者（犯人蔵匿や証拠隠滅等）については、本稿でも記載するとおり、法人内での隠蔽や証拠資料等を廃棄するなどの行為により、合意によって求められる協力行為に含まれる裏付証拠が提示できなくなり、合意に至ることができず、協議・合意制度の適用が無くなるのが想定されるのみならず、犯罪として訴追される可能性もある点にも留意を要する。

(10) 税理士等がマネー・ローンダリング等に利用されず健全にその機能を維持していくための行動指針等として、犯収法、外国為替及び外国貿易法（外為法）及び国際連合安マネー・ローンダリング267号等を踏まえ我が国が実施する国際テロリストの財産の凍結等に関する特別措置法（財産凍結法）に係る国税庁令和6年4月付「税理士及び税理士法人におけるマネー・ローンダリング及びテロ資金供与対策に関するガイドライン」（<https://www.nta.go.jp/taxes/zeirishi/sonota/pdf/guideline.pdf>）参照。

(11) 前掲注(8) 吉川・105頁

ない。しかし、自然人であるその役職員が、法人の業務に関連して違法な行為をした場合、その役職員個人だけでなく、法人も併せて罰せられる規定（両罰規定）が個別法に規定されている場合には、その両罰規定によって、法人にも財産刑が科せられる⁽¹²⁾。なお、法人において、その役職員の違反行為を防止するため、当該業務に対し相当の注意及び監督が尽くされていることが証明された場合には、その処罰を免れることが解釈上認められている。

法人における租税に関する法律の違反についても、その遂行過程には複数人が関与しつつ、法人内での組織で業務遂行上行われることが多く、正当な経済活動にも絡めて密行されることが想定される。また、処罰対象の範囲についても、法人に所属する各人の認識などにもよるところも多く、処罰すべき対象者を把握すべく、正確な事実関係を把握するためには、協議・合意制度の利用についての必要性・適切性の基準を満たし、また国民の理解も得られるものと思われる。

なお、合意時点において想定されている証言の対象となる標的者の行為に係る刑事事件のみならず、協力者の犯罪もいずれも特定犯罪であることを要する。すなわち、特定犯罪に係る被疑者等が、他人である標的者の刑事事件につき協力するに際して、その標的者の刑事事件も特定犯罪を構成するものであることを要する⁽¹³⁾。

(3) 協議・合意制度における協力行為と減免措置を内容とする合意

協議・合意制度における合意内容は、協力者となる被疑者等による一定の「協力行為」と、検察官による処分の軽減等（以下「減免措置」という。）である（刑訴法 350 条の 2 第 1 項）。また、合意内容には、協力行為や減免措置に「付随する事項その他の合意の目的を達するため必要な事項」を含めることができる（同条 3 項）⁽¹⁴⁾。

協力行為としては、他人である標的者の刑事事件について、①捜査機関の取調べにおける真

(12) 但し、法人に課される罰金刑は、現行法では世界銀行等からの排除を伴いうる外国公務員等贈賄のような例外を除いては、米国に比して非常に低額であることが指摘されている（稲谷龍彦「企業犯罪と協議・合意制度—法政策分析の観点から」刑法雑誌第 61 巻第 3 号（2022 年）437 頁～、451 頁）。その点も含めて、現行法において、企業が自身の利益を最大化するために、協議・合意制度を利用するインセンティブは、例外的な事案を除き、大きくなく、「コップの中の嵐」に過ぎないという問題を同書は指摘する。すなわち、そのような状況にもかかわらず、企業が役職員の違法行為について、協議・合意制度の利用を検察官に持ちかけることがあるとすれば、そこには敵対的な陣営に打撃を与えたい経営者の思惑が存在する可能性が否定できず、経営者間での権力抗争の道具として協議・合意制度が活用されかねない現状においては、内部抗争型の取引に巻き込まれることのないよう慎重な配慮が求められると評されている。

(13) 前掲注 (8) 吉川・102 頁。なお、同論稿によれば、他人（標的者）の刑事事件について、協議・合意制度による合意後の捜査により証拠関係が変わるなどした結果、合意内容書面において特定された罪名とは異なる罪に該当することが判明することがあり得るが、それによって、一旦有効に成立した合意が効力を失うことはないとしてされているため、その後特定犯罪に該当しない罪名で他人の刑事事件が公訴等されたとしても、合意内容は有効なままとなろうとされている。

実の供述，②証人尋問における真実の供述，③捜査機関の証拠収集に関し，証拠の提出その他の必要な協力が列挙されている（刑訴法 350 条の 2 第 1 項 1 号）。協力者による真実の供述⁽¹⁵⁾が大前提とされており，また必要な協力がその内容となる。

この合意をするためには，協力者となる被疑者等の弁護人の同意が必要とされる（刑訴法 350 条の 3 第 1 項）。そして，その合意は，要式行為であり，検察官，協力者となる被疑者等及びその弁護人が連署した書面（合意内容書面）により，その内容を明らかにして行う（同条 2 項）。

合意に至るまでの手順は，協議の開始（以下 2），協議における被疑者等による供述（以下 3），減免措置案（以下 4），合意の成否と協議の終了（以下 5），合意成立後の協力行為（以下 6）及び合意からの離脱（以下 7）という局面があり，各局面において検討すべき事項とその他の制度との比較（以下 8）につき，項を分けて詳述する。

2 協議の開始

協議・合意制度の初期段階として，被疑者等とその弁護人及び検察官の三者で協議を行う必要がある（刑訴法 350 条の 4）。協力者となろうとする被疑者等が法人である場合には，法人の代表者が手続を行い，法人が合意の主体となる。なお，被疑者等及び弁護人に異議がないときは，協議の一部を弁護人と検察官との間で行うことができる（同条但書）。

協議の申入れは，被疑者等やその弁護人，検察官のいずれからでも行うことができる。もっとも，被疑者の取調べにおいては，検察官から協議・合意制度について言及される可能性はほほないものと考えられている。検察官が取調べにおいて協議・合意制度について言及すると，後に，被疑者等から，取調べで利益誘導をされたなどと主張され，供述の任意性が争われる可能性が生じるため，基本的にはこの協議・合意制度について言及すべきではないという運用が行われている⁽¹⁶⁾からである。そのため，法人における特定犯罪の端緒に気づいた段階で，当該法人が協議・合意制度の利用可能性について，自ら検討を開始する必要性は高い。

(14) もっとも，勾留中の被疑者・被告人の釈放など，身柄拘束に関する事項は，その性質上，「合意の目的を達するため必要な事項」には含まれず，合意の内容とすることはできないものとされている（検察通達第 2 の 2（4））。

(15) いわゆる約束による自白については，最判昭和 41 年 7 月 1 日（刑集 20 巻 6 号 537 頁）では，「本件のように，被疑者が，起訴不起訴の決定権をもつ検察官の，自白をすれば起訴猶予にする旨のことばを信じ，起訴猶予になることを期待してした自白は，任意性に疑いがあるものとして，証拠能力を欠くものと解するのが相当である」と判示していることとの関係も問題となる。もっとも，その趣旨については，典型的に虚偽供述のおそれが高いことを中心に理解する見解が通説的であり，協議・合意制度においては，弁護人の恒常的関与の下での被疑者等による任意判断のほか，要件として，「真実の供述」，すなわち，自己の記憶に従った供述をすることを約束することになるものであり，自白のような特定の内容の供述をすることを約束するわけではないことなどが挙げられている（前掲注（8）吉川・81 頁）。

(16) 検察通達第 3 の 8

協議の開始にあたり、検察官においては、司法警察員が送致・送付した事件又は司法警察員が現に捜査していると認める事件についてその被疑者との間で協議を行おうとするときは、あらかじめ、司法警察員と協議をしなければならないことが規定されている（同法 350 条の 6 第 1 項）。

協議・合意制度を利用するためには、協力者の事件についての処分の軽減等をしてもおお、標的者の刑事事件の捜査・公判への協力を得ることについて国民の理解を得られる場合である必要がある。また、基本的には、従来の捜査手法では同様の成果を得ることが困難な場合であることを要する。更に、協力者による協力的行為によって、協議・合意制度の利用に値するだけの重要な証拠が得られる見込みがあるかということや、協議における協力者本人の供述につき、裏付証拠が十分にあるなど積極的に信用性を認めるべき事情がある場合でなければ合意しないこととなること、また、協議を行うことによる捜査・公判への影響⁽¹⁷⁾につき、考慮する必要があることを、検察官が判断することになる⁽¹⁸⁾。

この点、裏を返すと、被疑者等が協議・合意制度を利用すべく協議を持ちかけるにあたっては、自らの犯罪について処罰されるリスクのみならず、標的者の刑事事件の捜査・公判への協力により、自らの事件の処分の軽減等を行うことが一般的に国民の理解を得られるようなものであるか、また標的者の特定犯罪の摘発につき協力的行為により重要な証拠が得られ、かつ積極的に信用性が認められるような事情があるか、捜査側において、協力的行為がなければ証拠収集等が困難か等、合意に至る可能性があるか否かを事前に十分に検討した上で、それらのことにつき、検察官を合理的に説得できるだけの準備をしておくことが必要ということになる。

被疑者等及び弁護人と検察官との間で、協議開始の意思が合致した際には、協議開始書が作成される⁽¹⁹⁾。協議の開始により、被疑者等本人のみとの間での協議を行うことができないなど、刑事法における法律効果が生じることから、協議開始とその時期を明確にするためである。

(17) 協議・合意制度の利用による「捜査・公判への影響」とは、協議から合意に至るまでには、時間がかかることや協議により取調べにおける供述の任意性に影響が及ばないよう配慮する必要があることなどが、検察通達にも挙げられている（同第 3 の 1）。協議開始書の作成後には、基本的には協議と並行して協力者本人の取調べを行うことは差し控えることとされている。これは、協力者が協議における聴取と取調べとを区別して供述できるとは限らないためである。もっとも、被疑者の勾留時は、勾留期間が限られているため、協議における聴取の対象とは直接関係のない事項についての取調べを行うことは差し支えないものとされている（検察通達第 3 の 2（2）キ）。

(18) 検察通達第 3 の 1

(19) 検察通達第 3 の 2（2）ア・エに記載のとおり、同書別添 1 には、協議開始書のサンプルが示されている。また、協議開始書の作成時には、協議開始にあたり検察官から協力者及び弁護人に説明すべき事項として、協議・合意制度の概要（協議の手順、合意の自由、協議における供述にあたっての留意事項、合意不成立時の供述の証拠能力、合意の効果、協議開始書の記載内容等）が挙げられている（検察通達第 3 の 2（2）ウ）。

3 協議における被疑者等の供述

この協議に際して、検察官は、協力者になろうとする被疑者等に対して、標的者の刑事事件につき、黙秘権を告知した上で、供述を求めることができる（刑訴法 350 条の 5 第 1 項、198 条 2 項）。検察官は、その供述を通じて、その後当該被疑者等と合意した場合に、どのような内容の証拠が提出され得るかなどを見極めることとなる。具体的には、協力行為により得られる証拠（供述等）の重要性や信用性、協力者本人が合意を真摯に履行する意思を有しているかなどを見極めることが必要であること、またそのため、協議においては、合意した場合に行う協力行為の内容を被疑者等本人から十分に聴取するとともに、協議における被疑者等本人の供述について裏付捜査を行い、その信用性を徹底して吟味すべきこととされている⁽²⁰⁾。

この協議の際に被疑者等が行った供述は、その後合意が成立しなかった場合には、原則として証拠能力が否定される（同条 2 項）。これにより、協議の段階での供述が促進され、協議・合意制度の機能を高めるという政策的な観点からの規定であるとされる⁽²¹⁾。もっとも、その供述に基づいて得られた証拠（派生証拠）については、証拠能力の制限は及ばないことに留意を要する。そのため、協議においてどの範囲までの供述を行うべきかは、弁護人との間で、事前に慎重に検討しておくことが不可欠である。

協議においては、自由な意見交換等の協議の機能を阻害しないという観点から、基本的には録音・録画になじまないとされているが、その過程における重要なポイントとなる事項について適切に記録することとされている。具体的には、日時、場所及び協議の相手方という基礎的な事項のほか、協議の概要に係る記録が、協議経過報告書として作成されることになる⁽²²⁾。

4 減免措置案

検察官は、協力者になろうとする被疑者等の関与した事件について、その協力行為を当該被疑者等に有利に考慮して公訴を提起せず、又は軽い訴因により公訴を提起し、軽い求刑をするなどの検察官による処分権限の範囲での処分の軽減につき、合意をすることができる。具体的な減免措置としては、協力者の事件について、①不起訴処分（公訴を提起しないこと）、②公訴の取消し、③特定の訴因・罰条による公訴の提起・維持、④特定の訴因・罰条の追加・撤回又はその変更の請求、⑤意見陳述における特定の求刑⁽²³⁾、⑥即決裁判手続⁽²⁴⁾の申立て、⑦略式命令⁽²⁵⁾の請求が規定されている（刑訴法 350 条の 2 第 1 項 2 号）。

協議・合意制度において、合意するに際して提示される減免措置案に含まれる、処分の軽減等の具体的な内容については、基本的には、合意により協力者が行う協力行為の重要性に応じ

(20) 検察通達第 3 の 2 (1)

(21) 前掲注 (8) 吉川・119 頁

(22) 検察通達第 3 の 2 (2) オに記載のとおり、同書別添 2 には、協議経過報告書のサンプルが示されている。

て定めることとされている。減免措置は、具体的には、解明対象となる標的者の刑事事件の重要性、協力者の協力行為により標的者の刑事事件が解明される（見込みの）程度、当該事件において標的者が果たした役割の重要性及び組織内での地位、合意制度以外の方法により収集し得る証拠の内容等を考慮するものとされる⁽²⁶⁾。

減免措置案の内容の提示にあたり、協議における協力者本人の供述に高い信用性が認められるとともに、その協力行為により得られる証拠に、協議・合意制度の利用に値するだけの重要性が認められることが前提とされている。そのため、そのような高い信用性が認められない場合や協力行為により得られる証拠に重要性が認められない場合は、協議を打ち切るべきものとされる⁽²⁷⁾。

なお、減免措置として、協力者の事件について、①不起訴処分が合意されたとしても、検察審査会で起訴議決があった場合には、その効力を失う（同法 350 条の 11）。また、上記⑤求刑に対して、裁判所による量刑の判断は、検察官による求刑に左右されず、⑥即決裁判手続の申立てや⑦略式命令の請求とともに、裁判所は独自に判断できることから、これらの減免措置につき、法的に裁判所の判断が拘束されるものではない。

5 合意の成否と協議の終了

協議によって、検察官は、減免措置の方針を決定して、合意をするか否かの判断を行った上で、被疑者等と弁護人に対してその合意案を提示することとなる。その際に、検察官は、協力

-
- (23) 求刑は、検察官が、被告人に対して科すべき刑罰の種類や重さについての意見を裁判所に対して明らかにするものである。その際、検察官は、その事件固有の要素を考慮しつつ、他の同種・類似の事件との均衡も考慮に入れながら求刑として意見を示すものである。そのため、裁判所が実際に言い渡す判決における量刑を拘束するものではない。もっとも、協議・合意制度に基づく合意が成立した事件であれば、その合意内容書面が証拠として取り調べられることにより、裁判所はその経緯を認識した上で、量刑を検討することから、その合意内容は、量刑に加味されるであろうものとされる。
- (24) 即決裁判手続（刑訴法 350 条の 16 以下）は、争いのない明白軽微な事件について、被疑者・弁護人の同意を得て検察官が即決裁判手続の申立てをすることによって行われる。公判期日は起訴後 14 日以内に開かれ、簡易な方式によって証拠調べが行われ、原則として、即日に判決が言い渡される。懲役・禁錮の言い渡しが行われる場合には、執行猶予が付されることから、被疑者にとって利点があり、減免措置の 1 つとされる。
- (25) 略式手続（刑訴法 461 条以下）とは、公判を開かず、簡易裁判所が書面審理により、100 万円以下の罰金又は科料の刑を略式命令によって科す手続をいう。書面審理のため法廷に出廷する必要がなく、道路交通法違反事件など比較的軽微な事件について多くとられており、刑事裁判の約 80% がこの略式手続によるもので、科される刑も罰金・科料にとどまることから、被疑者にとって利点があるため、減免措置の 1 つとされる。
- (26) 検察通達第 3 の 3 (1)。なお、協力者に捜査協力を促す政策的必要性が認められ得ることから、事案によっては、協力者の事件について処分等を大幅に軽減することも柔軟に検討することが、検察通達に示されている。そして、処分の軽減等の内容は、協力行為の重要性に応じて定められるべきものであるとして、一旦提示された減免措置案の内容は、基本的には、その後の交渉で譲歩すべきではないものとされる。
- (27) 検察通達第 3 の 2 (1)、同第 3 の 4 (1)

者となる者の協力行為により得られる証拠の重要性⁽²⁸⁾、関係する犯罪の軽重及び情状、当該関係する犯罪の関連性の程度⁽²⁹⁾その他の事情を考慮して、必要と認めるときは、合意をすることができると規定されている（刑訴法 350 条の 2 第 1 項柱書）。

合意に際しては、協議における協力者となる者の供述の信用性が徹底的に検証され、裏付証拠が十分にあるなど積極的に信用性を認めるべき事情がある場合にのみ、合意に至ることになる⁽³⁰⁾。

前述のとおり、合意は、検察官、協力者となる被疑者等及びその弁護人が連署した合意内容書面により行うことを要し、合意内容書面においては、協力者本人の事件とその協力行為対象となる標的者の刑事事件、協力者による協力行為及び検察官による処分の軽減（減免措置）等について、特定して記載することが必要である⁽³¹⁾。

これに対して、合意が成立しない場合には、被疑者等から協議の過程で得られた供述証拠については、標的者の刑事事件との関係でも、また当該被疑者等との関係でも、証拠として用いることはできない（刑訴法 350 条の 5 第 2 項）。協議における供述を検察官が自由に証拠とすることができるとなると、被疑者等が、合意不成立の場合を想定して協議における供述を差し控えることになり、結局、協議・合意制度の実効性が失われるおそれがあるためである⁽³²⁾。

そして、協議の終了を明確にするため、検察官は、自らが協議を打ち切る場合や被疑者等又は弁護人から協議を終了する旨を伝えられた場合には、弁護人に対し、協議を終了したことを

(28) 協議・合意制度の利用においては、その利用に値するだけの重要性が協力行為に認められることを要することから、裏付け調査の重要性という観点で、デジタル・フォレンジック（犯罪の立証のための電磁的記録の解析技術及びその手続）調査の重要性が増しているといわれている。デジタル・フォレンジックによって得られるデータは、正確な客観的な証拠となり、捜査機関による証拠保全が困難な早期の段階で会社が行って証拠を保全することは可能であるところである（本村健・平井太「日本版司法取引と経済犯罪—制度活用における留意点」ビジネスロージャーナル 2019 年 1 月号 65 頁～、69 頁参照）。

(29) 被疑者等が、減免措置案を提示され、協議・合意制度の利用に応じる際に、虚偽の証言により、共犯関係にある標的者に罪をなすりつけるほか、無実の人の犯罪として罪責を転嫁する危険（いわゆる引込み/巻込みの危険）があることは、協議・合意制度の成立に際して議論されたところである。上記の刑訴法に新設された方策によっても、現在の制度設計のもとでは、引込みの危険を払拭できないことは、指摘されているとおりである（加藤克佳「小特集 司法取引の多角的検討 比較法研究を踏まえて」法律時報 88 卷 4 号（2016 年）52 頁～、53 頁、笹倉香奈「冤罪防止と日本型司法取引」法学セミナー 756 号（2018 年）58 頁）。そこで、検察官による司法取引の必要性の考慮に際して、被疑者等が、これから協力行為を行おうとする犯罪の関連性の程度も事情として検討することが、衆議院において、法文上加筆修正されたものである。

(30) 検察通達第 3 の 4（1）

(31) 検察通達第 3 の 4（2）アに記載のとおり、同書別添 4 には、合意内容書面のサンプルが示されている。

(32) 前掲注（8）吉川・119 頁においても、「仮に、合意が成立しなかった場合にも検察官がその供述を自由に証拠として用いることができるとすると、被疑者・被告人としては、合意が成立に至らないかもしれないことを念頭に置いて協議における供述を躊躇することとなりかねず、ひいては合意制度の利用自体を躊躇することとなりかねない」と指摘し、政策的な観点から、合意不成立時には、被疑者等が協議においてした供述は、当該被疑者等との関係でも、また第三者との関係でも、証拠とすることができないこととされている旨記載されている。

確認する文書（協議終了に関する確認書）を送付しておくことが相当とされる⁽³³⁾。

6 合意成立後の協力行為

合意が成立すると、協力者及び検察官は、それぞれ合意の内容を履行する義務を負う。

検察官は、協力者の事件について、遅滞なく、合意内容書面の証拠調べを請求する義務を負う（刑訴法 350 条の 7 第 1 項、462 条の 2）ことに加え、必要に応じ、協力者の協力行為の内容や真相解明への貢献度等を立証する⁽³⁴⁾。

また、標的者の刑事事件の公判において合意に基づく供述調書・証言等が証拠として用いられることとなる場合には、検察官が合意内容書面の証拠調べを請求することになる⁽³⁵⁾。協力者においても、その合意内容に従った協力行為を行う。

7 合意からの離脱とその効果

合意の当事者が合意に違反したときなど所定の場合には、その相手方は、離脱理由を記載した書面（合意離脱告知書）により告知することにより、合意から離脱することができる（刑訴法 350 条の 10）。

合意からの離脱により、合意は将来に向かって解消され、それ以後、当事者は、合意に基づく履行の義務を負わないことになるが、それ以前の訴訟行為の効力や収集済みの証拠の証拠能力に影響を及ぼすものではない。

検察官が合意に違反して権限を行使したときは、その権限行使の効力が否定される（同法 350 条の 13）とともに、協力者が協議においてした供述と合意に基づいてした協力者の行為により得られた証拠は、協力者の刑事事件と標的者の刑事事件のいずれにおいても証拠とすることができないこととなる（同法 350 条の 14 第 1 項）。

8 その他の制度との比較

冒頭で米国における司法取引についても触れたことから、日本版司法取引との違いと刑訴法改正における若干の議論につき、冒頭の事例に関連する範囲で説明することとする⁽³⁶⁾。また、協議・合意制度の理解を深めるため、独占禁止法上の課徴金減免制度（リニエンシー）との機

(33) 検察通達第 3 の 2 (2) クに記載のとおり、同書別添 3 には、協議終了に関する確認書のサンプルが示されている。

(34) 検察通達第 2 の 5 (1)

(35) 標的者の刑事事件の公判において、協力者の供述調書や証言については、裁判所により信用性の有無が慎重に判断されることになることから、裏付証拠が十分に存在するなど積極的に信用性を認めるべき事情があることを立証することにより、信用性を的確に立証する必要があるものとされる（検察通達第 2 の 5 (2)）。

能上の違いについても、本稿の目的に必要な範囲で簡単に整理しておく。

(1) 米国における司法取引

米国の司法取引には、日本における協議・合意制度のような捜査公判協力型の他、自己負罪型と分類される司法取引も存する。米国では、その両者が認められている点で日本とは異なる。なお、冒頭の米国の司法取引の事例は、いずれも自己負罪型である。

自己負罪型司法取引とは、被疑者が自らの犯罪事実を認めて有罪答弁をするのと引き換えに、検察官との間で軽い求刑にすることなどを合意する制度（有罪答弁取引 plea bargaining）であり、刑事司法コストの削減がその目的となる。その点で、証拠収集能力の拡充を目的とする日本の協議・合意制度とは異なっている。米国の自己負罪型司法取引では、合意に従い、被疑者が自ら有罪であることを認めれば、証拠による事実認定が省略され、軽い罪への有罪が決定し、量刑手続に移行するものであり、米国では多くの事件がこの手続により処理されているものとされる⁽³⁷⁾。日本では、この自己負罪型は、2018年の刑訴法改正では導入されず⁽³⁸⁾、将来的に検討すべき課題とされており、現段階で法令に基づくものとしては実現していない⁽³⁹⁾。

米国の司法取引では、対象となる犯罪が限定されているわけではないのに対して、日本の協議・合意制度では、あらかじめ合意内容が法定され、犯罪の対象が特定犯罪に限定されている点でも異なる⁽⁴⁰⁾。

(36) 本稿脚注引用の論稿のほか、法務省サイト (<https://www.moj.go.jp/content/000105603.pdf>)、宇川春彦「米国における司法取引」刑法雑誌 50 卷 3 号 (2011 年) 357 頁～ (https://www.jstage.jst.go.jp/article/jcl/50/3/50_357/_pdf/-char/ja) などを参照。

(37) 統計的にみても、米国の 90% を超える刑事裁判において、量刑は、司法取引（答弁取引）で決まるとされる（石村耕治「租税犯罪への共謀罪適用事例の日米比較—税務専門職・納税者の共謀罪リスク分析」法学紀要第 59 卷 (2018 年) 89 頁～、162 頁 (https://www.publication.law.nihon-u.ac.jp/bulletin/bulletin_59.html)）。

(38) 自己負罪型の協議・合意制度は、「真に刑事責任を問うべき上位者の検挙・処罰に資するものではなく」、「『ごね得』を招き、結果として被疑者に大きく譲歩せざるを得なくなり、事案の解明や真犯人の適正な処罰を困難にするとの意見も強かった」と法制審議会特別部会での議論において指摘されている（法制審議会新時代の刑事司法制度特別部会平成 25 年 1 月付「時代に即した新たな刑事司法制度の基本構想」13 頁 (https://www.moj.go.jp/keijil/keiji14_00070.html)）。

(39) 日本では、協議・合意制度が成立する以前より、いわば「闇取引」として、他人の罪を語ることにより、自分の罪を軽く処分してもらおう約束をしたのではないかと疑いが濃厚な事件が存在することなどを指摘するものとして、今村核「日本の『闇取引』」白取祐司ら編『日本版「司法取引」を問う』（旬報社、2015 年）38 頁～。また、安原浩「司法取引とアレインメント」法学セミナー 565 号 (2002 年) 85 頁以下では、米国の司法取引と比した、協議・合意制度の創設前の、日本における事実上の司法取引の具体的な現象とその評価が裁判官の視点で述べられている。

(40) 前掲注 (29) 笹倉・57 頁。なお、近年、英米において、企業犯罪対策の観点から発展・拡大してきた訴追猶予合意 (DPA) が活用されている点につき、日本の協議・合意制度の改善の方向性を検討する論稿（深水大輔「協議・合意制度の実務的検討—企業犯罪への活用の観点から」刑法雑誌第 61 卷第 3 号 (2022 年) 423 頁～）や、米国における司法取引の交渉ストラクチャーに係る論稿（深水大輔「グローバル・コンプライアンス②—司法取引の交渉ストラクチャー」金融法務事情 2144 号 (2020 年) 34 頁～）を参照。

また、公判段階においても、米国の場合には、合意締結時点で具体的な求刑の約束はされず、協力行為が全て完了してから協力者の量刑審理を行うことが一般的な運用とされるが、日本の協力・合意制度においては、合意締結時点で提訴する場合の具体的な求刑内容が合意される点で、標的者の公判審理局面における協力行為前に協力者の公判審理を行うことが可能であることが異なる⁽⁴¹⁾。

そして、日本の協議・合意制度では、協議・合意の過程に弁護人の立会が法令上の要請とされている点が特徴である⁽⁴²⁾。

(2) 独占禁止法上の課徴金減免制度（リニエンシー）

課徴金減免制度（リニエンシー）とは、事業者が自ら関与したカルテル・入札談合について、その違反内容を公正取引委員会に自主的に報告した場合、課徴金が減免される制度である。具体的には、「減免申請の順位に応じた減免率」に、事業者の協力が事件の真相の解明に資する程度に応じた「減算率」を加えた減免率⁽⁴³⁾が適用される。同制度の目的は、事業者自らがその違反内容を報告し、更に資料を提出することにより、カルテル・入札談合の発見を容易にして、事件の真相解明を効率的かつ効果的に行うことにより、競争秩序を早期に回復することである。

課徴金減免制度は、協議・合意制度と同様に、違法行為を行った者の処分を軽減する代わりに違法行為の解明の端緒を当局が得る制度で、証拠収集方法が多様化する点は、共通する。しかし、課徴金減免制度は、行政当局により行われる点で、刑事手続ではなく、これにより得られた端緒によって、当局が独占禁止法違反被疑事件について行う犯則調査の結果、刑事告発がなされる。そして、その公正取引委員会による告発があれば、刑事手続に移行する点で、協

(41) 成瀬剛「企業犯罪と協議・合意制度—刑事手続法の観点から」刑法雑誌 61 卷 3 号 (2022) 410 頁～、418 頁。同書によれば、米国連邦法では、検察官が協力者による協力行為の履行状況を全て確認した上で、それが「相当程度の協力 (substantial assistance)」と評価できる場合に初めて、連邦量刑ガイドラインによって導かれる量刑レンジからの離脱 (departure) を申し立てるという運用であるとのことである。

(42) 笹倉香奈「海外の司法取引制度とその運用—アメリカ」前掲注 (39) 白取 102 頁～、152 頁

(43) 独占禁止法に従った申請順位ごとの減免率は、以下のとおりである。

	申請順位	申請順位に応じた減免率	協力度合いに応じた減算率
調査開始前	1 位	全額免除	+ 最大 40%
	2 位	20%	
	3～5 位	10%	
	6 位以下	5%	
調査開始後	最大 3 社	10%	+ 最大 20%
	上記以下	5%	

公正取引委員会サイト (https://www.jftc.go.jp/dk/seido/genmen/genmen_2.html)

議・合意制度とは異なる。

また、課徴金減免制度は、自ら関与したカルテル・入札談合という他の事業者と共同して行った犯罪行為につき、事業者が自らの犯罪につき報告するものであり、上記の自己負罪型に似ているものといえる。

そして、協議・合意制度との関連についていえば、課徴金減免制度では、調査開始前に1位で申請した場合には、課徴金は全額免除され、告発もされないため、協議・合意制度の利用は考えにくいのに対して、2位以下の申請順位の場合で刑事告発された場合には、当局側で得られていない事案解明を促進するような供述や証拠等があれば、協議・合意制度の利用が考えられるものである。その場合には、実際には課徴金減免制度に係る申請と同時に、協議・合意制度の利用ができるか、事前に検討しておく必要があるものであろう。

Ⅲ 協議・合意制度の適用事例と考えられる同制度の機能

協議・合意制度が実際に適用された4件の事例は、いずれも企業による犯罪において利用されたものである。協議・合意制度の導入にあたり法制審等が主な適用対象として想定していたのは、特殊詐欺グループによる犯罪や薬物密売組織による犯罪であったが、現時点までに実際に適用されている案件を見渡すと、より幅広く利用されていることが判る⁽⁴⁴⁾。そこで、本件に参考となる範囲で具体的な適用事例の概要につき、紹介する(以下1)。そして、それらを踏まえて、協議・合意制度が企業犯罪において担う機能について述べる(以下2)。

1 協議・合意制度が適用された事例

(1) 最初の適用事例⁽⁴⁵⁾

協議・合意制度が最初に用いられた、2018年7月に公表された三菱日立パワーシステムズ不正競争防止法違反(外国公務員に対する贈賄の罪)の事例⁽⁴⁶⁾では、同社幹部ら3名(標的者)が起訴され⁽⁴⁷⁾、同社は、協力者となり、起訴猶予とされた事案である。海外で同社が請け負っていた火力発電所の建設工事において、必要な建設資材の海上輸送を依頼していた物流業

(44) 川崎友巳「共同研究の趣旨」刑法雑誌第61巻第3号(2022年)393頁～、396頁によれば、3件の適用事例が公表された段階で、「企業犯罪」の協議・合意の当事者や標的がそれぞれ異なり、対象犯罪も、協議合意の対象や標的の構図も異なり、それだけでも、改めて同制度の検討の契機とすべき複数のポイント(刑事訴訟法のみならず、刑法、刑事政策、企業弁護実務に関するものを含む。)を読み取ることができると評されている。

(45) 標的者のうち、首謀者に対する判決として、東京地判令和元年9月13日刑集76巻4号567頁、東京高判令和2年7月21日刑集76巻4号594頁、最判令和4年5月20日刑集76巻4号452頁(https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/187/091187_hanrei.pdf)。

(46) 三菱日立パワーシステムズ株式会社による公表資料(<https://power.mhi.com/jp/news/20180720.html>)

者が、建設現場近くの棧橋使用許認可取得手続を実施していなかったことにより当該棧橋が封鎖され、地元当局の公務員と思われる人物を含む関係者から金銭の支払を要求された。棧橋の封鎖に伴う資材の荷揚げの遅れにより、建設遅延が発生した場合、同社が多額の遅延損害金等を支払う義務が生じることが見込まれた。そこで、同社関係者が、同国の建設業者に架空工事を追加発注することにより捻出した金員を、当該物流業者の下請け輸送業者に交付したことが、2015年3月の内部通報により発覚したというものである。同社は、外部の法律事務所に依頼し、内部調査を行い、同年6月に東京地方検察庁に報告書を提出した。協議・合意制度は、その翌年である2016年改正により制定され、その2年後に施行されたものであるが、同社は、約3年間捜査に協力し、2018年6月に協議・合意制度の適用についての提案を受けたという。

本来の協議・合意制度の制度設計では、法人処罰における巨悪処罰にあたり、比較的責任の軽い下位の者を免責してでも協力を得た方が刑事司法の目的を達成できるとの考え方に立脚されていた。それにもかかわらず、個人としては直接の利益を得ていない幹部らが刑事責任を負わされ、他方、企業は多額の損害発生を防ぎ、かつ不起訴処分を受けたという点で、制度本来の趣旨を逸脱した運用で不公正ではないかという批判も存した⁽⁴⁸⁾。これに対して、協議・合意制度のコンプライアンス遵守・ガバナンス強化という後述する機能の十全化を考えるのであれば、企業が、その一部幹部による特定犯罪につき、内部調査等により、自発的に証拠を収集し、同制度を利用して協力し、再発防止にも努めることは、社会全体としても利益となることから、同制度の利用につき、国民の理解も得られるものと思われる⁽⁴⁹⁾。

(2) 2件目の適用事例⁽⁵⁰⁾

日産ゴーン事件と呼ばれ、上場会社と代表取締役会長（以下「会長」という。）及び他の代表取締役が、当該会社より会長が受ける報酬等を過少に記載した虚偽記載有価証券報告書提出罪（金融商品取引法197条1項1号、207条1項1号違反）に問われ、また会長が、私的な投資の

(47) 幹部3名のうち、最も高位である同社の取締役常務執行役員兼エンジニアリング本部長に係る東京高判令和2年7月21日刑集76巻4号567頁（https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/652/089652_hanrei.pdf）では、同人につき、不正競争防止法18条1項違反の共同正犯の罪により、懲役1年6月（執行猶予3年）に処した第一審判決を破棄・自判し、共謀の成立を否定し、幫助に過ぎず、罰金刑にとどめる旨判示された。これに対して、前掲注(45)最判令和4年5月20日では、職権調査によって、当該高裁判決は破棄され、共同正犯の成立を認めた第一審判決の判断が正当と是認された。

(48) 角谷正紀「判批」判例秘書ジャーナル（2022年）11頁。協議・合意制度の典型的な事例としては、組織的な犯罪等における首謀者の関与状況等を含めた事案の解明に資する供述等を得ることを可能にするものであり（前掲注(8)吉川・78頁）、首謀的な関与者の訴追・処罰という利益を実現するため、従属的な関与者の訴追・処罰という小さな利益を犠牲にするという衡量判断を中核とするものとされる（井上和治「協議・合意制度」法学教室519号（2023年）31頁～、33頁。なお、企業犯罪における比較衡量を明確化すべきとする論稿として、高橋直哉「協議・合意制度と刑罰論」刑法雑誌第61巻第3号（2022年）398頁～、405頁）。

所得税

損失を当該会社に付け替えるなど、特別背任でも起訴されたが、保釈中に国外逃亡したこともあり、広く報道された事件である。金融商品取引法は、重要な事項につき虚偽の記載のある有価証券報告書等の開示書類を提出した者について、刑事罰を定めており（同法197条1項1号）、当該会社は、虚偽記載をした平成23年度から平成29年度までの直近7年度分につき有罪として罰金2億円の刑に処せられ、代表取締役もその一部の年度の虚偽記載につき有罪とされた。これに対して、共謀したとされる専務執行役員と秘書室長は、協議・合意制度の適用を受け、不起訴処分となった。

最初に適用された事例と異なり、会社自身による協議・合意制度の適用がなされなかった背景には、代表者自らの違法行為により、コンプライアンス遵守機能やガバナンス強化に資するところもなく、会社による是正や会社を免責とすべき必要性や適切性も見いだせず、国民の理解も得られるような事案ではないという判断があったものと思われる。同社では、内部通報により、会長による役員報酬隠しなどにつき、不正の社内調査が始まっていたものの、代表取締役2名が自ら違法行為を行い、何らかの関与をした者は社内に多数いたものと思われるが、長年にわたりそれを是正する者はおらず、会社の内部統制にも問題が認められ、また7事業年度の間で約90億円を超える会長の報酬等が過少に記載されていたという影響の大きい事案でもあり、会社の責任を減じてでも事件の真相を解明する、会社から得られる証拠の必要性につき、国民の理解が得られるところではなかったものと評価されよう⁽⁵¹⁾。

(3) 3件目の適用事例⁽⁵²⁾

アパレルの有限会社の雇われ社長である代表取締役と直営店のゼネラルマネージャーが売上金約2億円近くを10年間にわたって着服していたことが業務上横領罪に問われた事案において、当該犯行に加担していた同社の経理事務等の担当者が、協議・合意制度を利用して、不起

(49) 検察官が最初の適用事例につき国民の理解を得ることが可能なものと判断した理由につき、当該事件を摘発して的確に処理することがこの種の事案に対して厳しい対応を求める国際社会の要請に応えるものであったこと、捜査権限が及ばない海外の事案であることから、公判終了までの会社の協力を確実にする狙いがあったこと、未収集の証拠を司法取引により確保する目的があったことという「検察が司法取引を必要とした事情」に加え、「検察から見て司法取引をしてよい事情」として、協力者である企業の内部通報制度が機能した事案であり、通報後の経営陣の迅速かつ的確な対応とその後の長期にわたる捜査への協力などが示す協力者の内部統制システムの充実とコンプライアンスに対する意識の高さ、捜査の過程で経営陣が講じた再犯防止策を含む内部統制システムの一層の充実などに対する評価があったものと評されている（齊藤雄彦「Column 5 日本版司法取引が実際に適用されたケース（第1号案件）」同監修『ケーススタディ 日本版司法取引制度』（ぎょうせい、2018年）95頁）。

(50) 標的者のうち、会社と代表取締役に対する第1審判決として、東京地裁令和4年3月3日（資料版商事法務458号（2022年）123頁）（https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/333/091333_hanrei.pdf）

(51) 齊藤雄彦「Column 6 日本版司法取引が実際に適用されたケース（第2号案件）」前掲注（49）107頁）

(52) 標的者に対する判決として、東京地判令和3年3月22日LEX/DB 25590400、東京高判令和4年3月1日（https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/015/091015_hanrei.pdf）、最決令和4年6月16日LEX/DB 25593206

訴とされた。報道によれば、その売上金の隠匿内容を記載した裏帳簿が検察に協力行為として提出されたとのことであった。

企業犯罪において、比較的責任の軽い下位の者を免責してでも協力を得て、経営幹部の罪責を問うことが、多様な証拠が収集できるという刑事司法の目的を達成できるという、協議・合意制度の本来の制度設計に沿う事例であったものと思われる。

(4) 4件目の適用事例

冒頭に記載したように、協力者は、税理士法人の職員であり、その税理士法人所属の税理士による虚偽の決算報告書作成に関与していた者である。その決算報告書は、当該税理士が顧問でありかつ社外取締役であった自動車販売会社のものであり、同社が銀行から当該決算報告書を示して申し込んで得た4000万円の融資金を詐取した事件である。協力者である当該税理士法人職員は、特定犯罪である詐欺罪の幫助罪に該当する行為を行ったものであるが、協議・合意制度の利用により不起訴処分とされた。協力行為の内容としては、自動車販売会社が融資の申込時における決算内容の粉飾等一連の経緯の立証に必要な供述を行うことなどであったと報道されている。

2 協議・合意制度が企業犯罪において果たす機能

企業の財政経済関係の犯罪については、深刻化して被害や影響力の大きいものであればあるほど、企業活動が広範であることやグローバル化が進み、企業内部の指揮命令関係が複雑になり、その全容の解明に時間がかかることが想定されていた。また、企業内の役職員から、経営幹部の関与状況等についての供述を得ることが実際には難しいことなども相まって、企業に所属する各役職員の行為の解明が困難であり、企業や経営幹部に対する刑事責任の追及は難航するものとされていた。

しかし、協議・合意制度が新設され、運用され始めたことにより、経営幹部から指示を受けて特定犯罪に関与していた従業員が、自らの刑事責任を免れるため、協議・合意制度を利用して、その合意に基づき、経営幹部の関与について具体的に証言し、関係する証拠を提出することが想定される。そのため、検察に持ち込まれる特定犯罪に関する証拠や情報が飛躍的に増大する可能性が増え、企業やその経営幹部がその特定犯罪に係る刑事責任を問われるリスクが高まる。

そこで、企業犯罪において協議・合意制度が適切に運用されることにより、企業に対してコンプライアンスを遵守させる機能とガバナンスが強化される機能が生じることが想定されるため、それらの具体的な内容を詳述する。

(1) コンプライアンス遵守機能

企業が、その業務執行にあたり、自らコンプライアンスを遵守する意識を高めていくことにより、不正を早期に発見し、特定犯罪に該当する場合にその内容を調査し、協議・合意制度に持ち込むことにより、当該不正に適切に対処することが考えられる。「企業犯罪の抑制という観点からは、各企業が、積極的にその自浄機能を発揮し、みずから不正を抑止し、あるいは早期発見する体制を整備することを促し、それを通じて社会全体としてのコンプライアンス水準を挙げるほうが、個別の法執行を積極的に行うよりも経済合理性があるとの考えもありえよう」と評されている⁽⁵³⁾。

実際にも、企業関係者が関与する財政経済関係犯罪において協議・合意制度を適用することは、通常の刑法犯と異なり、コンプライアンスの遵守に資するところは大きい。特定犯罪を対象とした協議・合意制度の利用によって、企業における犯罪を告発し、標的者が訴追・処罰されることになれば、他の企業関係者においては、社内外から協力者が生じるリスクを知ることにもなり、同種の特定犯罪への関与を強く効果的に抑止できる点で、コンプライアンスの遵守機能を期待することができる⁽⁵⁴⁾。また、企業が、内部の不正を発見した際に、その事実を速やかに調査し、捜査機関の捜査に協力することによって、当該企業が法令を遵守する立場を外部に明示することになり、レピュテーションや会社に対する信頼への毀損を最小限にとどめることにもつながる。

(2) ガバナンス強化機能

企業は、特定犯罪に関与する者が社内外に存する場合には、早急に正確な情報を把握し、企業乃至その役職員が特定犯罪に関与したといえるかを見極めた上で、協議・合意制度の利用を検討する必要がある。関与している者複数名が協議・合意制度の利用を目指す場合を想定すると、早期把握の重要性が増しているものと思われる。協議・合意制度の場合、独占禁止法上の課徴金減免制度と異なり、検察官に協議の開始を申し出た順位自体が免責等の程度に直結するものではなく、標的者の刑事事件の立件のために有益な情報、証拠が得られるかという観点から検察官が判断することになる。もっとも、同価値の情報が複数人から得られる場合には、早

(53) 伊丹俊彦・深水大輔「モデルケースから考える日本版司法取引の実践的検討（下）」ビジネス法務 18 巻 5 号（2018 年）141 頁～、143 頁

(54) 前掲注（12） 稲谷・447 頁。同論稿によれば、企業犯罪を実行する個人は、企業というシステムの影響下に置かれて行動していることを前提に、企業犯罪対応を考える必要があり、企業統治構造やコンプライアンス体制が確立していれば、そもそも役職員に違法行為へのインセンティブを持たせないようにすることができるし、企業による効果的な監督や懲戒などを、社会的により低い費用で実施することができる。したがって、企業統治やコンプライアンス体制を企業自身に整備させることにより、社会的により低い費用でより効果的に、つまり効率的に企業犯罪の抑止や再発防止を実現することが可能となると評されている。

期に申し出でた者が、事実上、優先的に協議の機会を持つ可能性が高くなるものと思われる。実際にも、検察官が、他の協力者と協議・合意した場合には、ある程度立証できるという目星が付いた状態であるものと推察されることから、同じ特定犯罪についてその他の者とも協議・合意に至る可能性は、かなり減じるものと推測される。そのため、協議・合意制度を利用する場合には、より早く重要な証拠をもって検察官との協議の機会を確保し、より早く合意に至るために、当該特定犯罪に関する情報を可能な限り早期に適切に把握し、その証拠も提示できるよう準備しておくことが極めて重要となる。

企業内の特定犯罪に係る情報の早期把握に際しては、内部調査が不可欠であるが、その際には、当然関係する証拠を保全するよう留意し、自社による調査が証拠の隠滅とならないように配慮することはもちろん、社内関係者においても証拠の隠滅を行うことを厳に戒めるよう、細心の注意を払う⁽⁵⁵⁾必要がある。

したがって、協議・合意制度の利用可能性を確保するためにも、企業は、早期に実態を把握する必要性が高く、内部通報制度をはじめ、社内から特定犯罪に関わる多様なリスク情報を吸い上げる内部統制を進め、特定犯罪に係る不正の端緒を認識した場合には、直ちにその全貌についての調査を行い、協議・合意制度の利用を含めて方針を即時に検討する体制を整備し、必要があれば、同制度の利用を通じて、捜査に有益な情報を提供し、協力することが不可欠となっている。そのため、協議・合意制度により、ガバナンスを強化する必要性が高まっているといえよう。

IV 税理士が関与する企業犯罪事案において 協議・合意制度の適用が想定される類型

税理士業務に関連して、協議・合意制度の適用が想定される事例として、協力者になろうとする者がどのような相手方を標的者とするかによって分類すると、①税理士や税理士法人（以下「税理士等」という。）の指示を受けて特定犯罪に関与した従業員が、司法取引を求める場合（法人内標的型）、②税理士等が、その顧問先を行う特定犯罪に巻き込まれて、当該顧問先の特定犯罪につき司法取引を求める場合（他法人標的型）、③税理士法人が、所属する税理士による特定犯罪に気づき、司法取引を求める場合（所属者標的型）が想定される⁽⁵⁶⁾。

(55) 証拠隠滅行為等を防止するため、捜査機関による捜査等を認知した場合には、捜査の対象となっている関係部署の役職員に向けて、保有する資料の廃棄や電子データの削除を禁止する旨の通知を発する必要があること、またその通知は、通常の業務の過程で行われる資料の廃棄や電子データの削除をも禁止するものであることが望ましいこと、またサーバに保管されているデータが削除されないよう必要な措置を取るよう要請する必要があることなど示唆されている（平尾覚「司法取引の施行に向けた留意点」ジュリスト1498号（2016年）57頁～、60頁）。

そこで、それぞれの場合において、考慮すべき事項につき、以下のとおり検討する。

1 ①特定犯罪に関与した法人従業員が上司・法人を標的者とする場合（法人内標的型）

企業による財政経済関係犯罪において、経営者による悪質で複雑な犯罪の真相解明に協力を得る目的で、その共犯的立場にある従業員からの協力を得るため、従業員が主導して協議・合意制度を利用するという法人内標的型は、同制度が本来目指すところであるといえる。同じ税理士法人内で複数の所属者が関与して、ある特定犯罪を行っていた場合、所属者同士は「他人」であり、それぞれが協議・合意制度を利用して、他の者を標的者とする協力者になることにより、他の所属者の訴追に協力することになる。また、その特定犯罪が、両罰規定によって税理士法人自体も罰せられるものであれば、所属者は、税理士法人自体を「他人」として協議・合意制度の適用を求めることも考えられる。

具体的な事例で考えてみると、例えば、税理士が脱税相談等に応じた場合には、違反者の罰則が規定されている（税理士法 58 条、36 条）のみならず、その所属する税理士法人の業務に関して行っていた場合には、両罰規定により、当該税理士法人にも罰金刑が科せられることが規定されている（同法 63 条）。しかし、税理士法は、「租税に関する法律」には該当するものと解されず、現時点での協議・合意制度に係る政令にも列挙されていない。そのため、税理士法違反の犯罪は、「特定犯罪」には該当しない。他方、税理士やその他の職員が、依頼者に脱税を指南して、それが法人税を免れる等の罪（法人税法 159 条 1 項）など租税に関する法律に違反するもの（例えば、法人税のは脱犯の共謀共同正犯など）である場合に、その所属する税理士法人の業務に関して行ったものとして、税理士法人の故意又は過失が認定⁽⁵⁷⁾されれば、税理士法人自体による犯罪と認定されることも考えられる。その場合、当該所属者にとって、所属先である税理士法人も「他人」に該当するという事となる（また、その場合に所属者が、当該

(56) 前掲注(48)高橋・406頁以下においては、企業犯罪で協議・合意制度が利用されることが想定され得るケースとして、役員・従業員間で互いを標的とするパターンとして、①違反行為者である従業員が合意し、首謀者である役員等を起訴するという「首謀者責任追及型」と、②役員が捜査協力を行い、従業員が訴追される「トカゲのしっぽ切型」が挙げられる。また、法人が協力者となり、役員・従業員が標的となる場合のうち、③法人が内部の腐敗した機構・体制と決別する意思を明確にする「腐敗体制決別型」と、④会社の内部抗争が絡んでいる可能性がある場合として、「内部抗争型」が挙げられている。前述した3件目の適用事例は、①首謀者責任追及型であるとされる。これに対して、②のトカゲのしっぽ切型は、企業内での愛社精神に悪影響がありうるのみならず、国民の納得も得にくく、刑事司法に対する国民の信頼が著しく損なわれるところである。この点、最初の適用事例がこのトカゲのしっぽ切型に該当するのではないかという批判的な見方があり、その根底には、従業員らは会社のために違反行為を行ったので、会社の責任は決して軽いとはいえないのではないかという点が挙げられている。その上で、③の腐敗体制決別型のように、法人もある意味被害者で、罪責が比較的軽いという主張のほか、現行の協議・合意制度を首謀者・黒幕的な者を処罰するためだけに利用するのではなく、企業犯罪への効果的な対応策としても利用すべきという見方を同書では紹介している。また、2件目の適用事例が④の内部抗争型に該当するか、実態について今後検討する必要がある点が同様に指摘されている。

依頼者を標的者とする場合、上記②の他法人標的型に該当することになる。)。なお、ほ脱税額によっては、告発等がされず、刑事処分に至らない場合もあることから、税理士等においては、自らの処罰の可能性や程度、有罪判決を受けた場合のダメージ、協議に入らない場合に他の者が協力行為を行う可能性、合意に至る見通しや、合意に至らない場合のリスクなども含めて、詳細な想定を行って、協議・合意制度を利用するか否かを検討することになるであろう。

2 ②顧問先を行う特定犯罪に巻き込まれた場合（他法人標的型）

上記1. に記載した事例を用いて具体的な場合を検討すると、税理士やその他の職員が顧問先に脱税を指南して、当該顧問先のみならず税理士らも法人税法違反に問われるような場合に、税理士等が、協議・合意制度を利用して、顧問先を標的者とする場合や、逆に、当該顧問先が協力者となり、税理士らを標的者とする場合が想定される。また、税理士等が、顧問先を行うその他の特定犯罪に巻き込まれて幫助した形となった場合に、幫助した特定犯罪のみならず、その他自らが知りえた顧問先の特定犯罪に関して協力行為を行うことが想定される。もっとも、いずれの場合にも、たとえ利用に値するだけの重要な証拠が得られる見込みがあったとしても、税の専門家である税理士等がその顧問先に対して税法を遵守するよう指導していく立場にあるにもかかわらず、共同して犯罪を行うような場合には、国民の理解が得られるような利用には該当しないとして、協議・合意が成立しないことも十分想定されるところである。また、税理士が、業務上単に知りえた顧問先の特定犯罪に関して、自らの被疑事実につき協議・合意制度の利用を持ちかける場合には、関連性の程度が問われるところであろう。

なお、この点、税理士は、法律上の守秘義務を負い（税理士法 38 条）、税理士や税理士法人の使用人その他の従業者も、同様の守秘義務を負う（同法 54 条）。具体的には、「正当な理由」なく、税理士業務に関して知りえた秘密の漏えいや窃用が、禁じられている。そこで、顧問先を行う特定犯罪に巻き込まれた場合であっても、協議・合意制度の適用を利用する場合に、この守秘義務下にある秘密の開示が「正当な理由」であるかが問題となりうるところである。もっとも、協議・合意制度に従って、協力行為を行うことについては、法令上の制度に基づいて、法令を遵守するために行われているものであり、守秘義務違反には該当しないものと解されている⁽⁵⁸⁾。

(57) 税理士法人の特殊性及び学説上の議論などからの考察結果として、違法結果に対する結果回避システム（コンプライアンス・プログラム）の不備・欠陥に基づいて犯罪が実行されたことをもって、税理士法人の故意・過失要件が満たされるとするものとして、鈴木高之「ほ脱犯の犯則行為者の選定と適用罰則について—税理士及び税理士法人を主体として—」論叢 46 号（2004 年）267 頁～、334 頁（https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/46/suzuki_t/hajimeni.htm）

(58) 平尾覚『日本版司法取引と企業対応—平成 28 年改正刑訴法で何がどう変わるのか』（清文社、2016 年）117 頁

3 ③税理士法人が、所属税理士による特定犯罪につき司法取引を求める場合（所属者標的型）

この点で、上記1. に記載した事例のような場合に、税理士法人が両罰規定によって、所属税理士の行った特定犯罪につき処罰されうるため、協議・合意制度を利用して、その所属税理士を標的者とするのも理論上は考えられる。しかし、税理士法人自身のコンプライアンス遵守やガバナンスの欠如が認められるような場合には、会社が役職員を売る「トカゲのしっぽ切型」と同様の構図であり、税理士法人のためにその所属者個人を犠牲にすることについては、国民の理解も得難い場合が多いことが想定される。もっとも、所属税理士が税理士法人を代表するような立場でもなく、税理士法人では備えるべき内部統制は整備しており、一種の被害者に該当するような場合には、不正の発覚以後速やかに内部調査を進めて事案を把握し、原因を追究して再発防止策を講じるものであれば、協議・合意制度の利用が必ずしも認められないものとは限らないものであろう。そのためにも、内部通報等を含めて、税理士法人の内部でも不正の端緒を速やかに把握する体制を整えて、端緒があれば、幅広く調査を進める必要があることは、企業と異なるものではない。

そして、税理士法人は、協議・合意制度の利用に際して、特定犯罪を行う税理士とは明確に対立関係に置かれることになり、特定犯罪に係る情報を入手し、必要に応じて、積極的に明らかにする必要が生じ、かつ税理士や法人の所属者が協議・合意制度を自ら利用することも想定して、速やかな対応が必要になることが想定される。

V 税務に係る企業犯罪への影響と今後の展望

協議・合意制度の運用に伴って、税務に係る場面での企業犯罪への影響を考えると、証拠収集能力の拡充が図られたことに伴い、企業においては、自社における特定犯罪への関与がないかということを、如何に早く社内で把握するかという体制を整備する必要があるところである。そして、組織内の不正行為等の疑いを把握して、事実関係を調査し、捜査機関への協力や再発防止策を講じるなど必要な対応を迅速に行うための組織づくりを進める必要があることは、税理士等においても変わるところではない。

企業犯罪においては、様々な違法行為に伴って税法違反となりうる可能性があることから、特定犯罪の端緒を把握する際には、税法違反がないかを併せて検討する必要がある。組織的犯罪処罰法違反や薬物・銃器犯罪に税理士等が巻き込まれることは考え難いところであるが、財政経済関係犯罪に、税理士等が巻き込まれる可能性はありうるところである。また、税理士の顧客となる企業において、特定犯罪の端緒に税理士が気づく場合もあろう。顧問先における犯罪の端緒を知覚した際には、協議・合意制度の利用可能性を検討するために、税法違反に係る点

について検討することが求められるところであろう。そして、税法違反に該当する場合に、税務当局に対する修正申告など対応を早めに行うよう助言する局面も考えられる。

税理士の採るべき対応としては、財政経済関係犯罪に係る協議・合意制度の利用状況や検察側の対応についても留意し、自らが巻き込まれる場合はもとより、依頼者である法人内において財政経済関係犯罪を構成し得る不正に気づいた場合における、協議・合意制度の利用について、概要を理解し、備えておく必要性は高いものと考えられる。また、上記の司法取引の適用事例を含めて、協議・合意制度の利用による今後の変化についても目を配っておくことが望ましい。

VI 結論

まず、A社が、Bに対する債務免除を仮装隠蔽したことに伴って、Bの債務免除益に対する源泉徴収義務により徴収して納付すべき所得税を納付しなかったことにつき、不納付犯（所得税法240条1項、243条1項）に問われうるものであり、法人による同罪については罰金刑が規定され、特定犯罪に該当するものである。また、子会社からの送金は、Bによる返済ではないにもかかわらず、Bの債務につき一部免除する経理処理としており、Bが自己の利益を図る目的でA社に財産上の損害を加えていることから、Bによる背任行為が立証された場合、特別背任罪（会社法960条1項3号）に該当すると、同罪は、特定犯罪に該当する。

もっとも、税理士X1は、A社の源泉所得税の不納付やBの特別背任罪に該当する犯罪行為を知ってはいたものの、それらの犯罪行為を教唆や幫助等関与したものでもなく、そのことのみをもって刑事責任を追及されることは考え難い。

他方、Bは、虚偽の決算書類を示してC銀行を欺き、融資金を騙し取っており、詐欺罪（刑法246条1項）に問われており、同罪は特定犯罪である。税理士X1は、Bからの依頼により、粉飾した内容の決算書類につき、詐欺などに使用されうるものと認識しながら、X2に作成させて、Bに交付している。そのため、X1とX2の行為は、詐欺罪の幫助行為（同法62条1項）に該当しうるものである。

そこで、税理士X1が協議・合意制度を利用しうる場面としては、自らが詐欺罪の幫助罪に該当すると認定されるようリスクが高まった場合には、Bによる詐欺罪に係る行為の真実を供述し、その裏付けとなる証拠を提示し、真実を供述するなど従来の捜査手法では同様の成果を得ることが困難である程度の協力行為により、協議・合意制度の利用に値するだけの重要な証拠が得られる見込みがあることを示して、減免措置が得られることを合意するよう検察官に持ちかけることが考えられる。その場合、協議を行うことによる捜査・公判への影響にも重大な支障がないのであれば、そのような協力を得ることについて国民の理解を得られないもの

でもないことから、合意に至る見込みはあるものと想定される。他方、税理士 X1 が、虚偽の決算書類を作成させた X2 についても、合わせて標的者とするような協力的行為は、認められ難いものと考えられる。なぜなら、X1 は、粉飾した決算書類を用いて、不正に融資を受けたりするなどの疑念を有していたにもかかわらず、X2 に指示して幫助行為を行わせており、自らより下位者である X2 に対する部分での協議・合意制度の利用は、国民の理解が得られ難いものである。すなわち、協議・合意制度の利用にあたっては、誰を標的者とするものかという点の吟味を要するものといえる。また、標的者のどの行為を特定犯罪として、協議・合意制度を利用するかという点も重要である。例えば、X1 にとって、A 社による源泉所得税の不納付や、B による特別背任に係る行為については、X1 による犯罪との関連性の程度が薄いと判断されることも想定される。そのため、協議・合意制度の利用が想定されている範囲であるかという点は、慎重に検討する必要があるだろう。

税理士法人職員 X2 においては、X1 と同様に B の詐欺罪に係る行為についての協力的行為の他、X1 による幫助についても協議・合意制度を利用することが想定される。そのため、実際には、X1 による協力的行為といずれが早期に検察官との協議開始の申入れが認められるのか、一種の競争関係に立つことになることが想定される。実際には、利用するに値するだけの重要な証拠が得られる見込みの有無や供述に対する裏付け証拠の十分性、供述の信用性などが考慮されるものであるため、前述のとおり、単なる協議の申入れが早い者が勝つわけではないものの、協議開始の申入れが受け入れられ、協議開始書が作成されたのが早い者が、有利に取り扱われる可能性は高い。なぜなら、そのような重要証拠や信用性の高い供述の獲得の見込みが立った者との間で、協議開始書が作成されるものであり、その見込みが立てば、それに類する他の者からの協力が不可欠ではないことが想定されるからである。

なお、税理士法人甲は、X1 による詐欺幫助に関する両罰規定もなく、特定犯罪には該当する行為もなく、本件のような場面での協議・合意制度の利用は想定し難い。もっとも、X1 による不正な業務遂行が問題となったところであることから、他にも類似するような違法となりうる取扱いをしていないかという点を含めて、網羅的に調査を行い、X1 による業務遂行において法人にも及ぶような不正が存しないか、その全容を確認し、その行っていた業務に対し、相当の注意及び監督が尽くされていることが証明できるような体制整備を行っておく必要はあろう。

限定承認・法人への遺贈・代償分割と換価分割

税理士 関根 美男

事 例

設問 1 事情があって別居していた父が亡くなったとの連絡をもらった。いろいろな事業に手を出していたようで、私たちの住まいに父宛の督促状が届いたこともあった。父の葬儀は済ませたが、私たち相続人はこれから父の相続についてどのように対処すべきだろうか。

設問 2 亡くなった父とは別居していたので、我々相続人で父の相続財産を調べたが、3か月の熟慮期間内には、相続財産が債務超過か否か把握できないと思い、父の死亡後3か月以内に、家庭裁判所への申し立てに際して、更に3か月熟慮期間を伸長する「相続の承認又は放棄の期間伸長」の家事審判申し立てをした。何とか、5か月後に主だった債務と不動産や預金残高が判明したので、限定承認の申し立てをし、家庭裁判所から限定承認受理通知書を受け取った後、速やかに、父の不動産のみなし譲渡について、準確定申告を提出した。本来の申告期限（4か月）を過ぎているが、加算税等の問題が生じるか。

設問 3 父が先日亡くなった。生前作成した父の公正証書遺言には、菩提寺の宗教法人に、菩提寺に隣接する駐車場を遺贈することが記載されていた。相続人は、母と私と妹の3人だが、この宗教法人への遺贈は、税務上どのように対処すべきか。

設問 4 先月母が亡くなった。母が生前作成していた公正証書遺言には、唯一の不動産である居宅は、同居していた私に遺贈するとなっていた。長い間老人ホームの世話になっていたこともあり母の預金はわずかしかなかった。私は、母の遺産を独り占めする気はないので、弟と妹と遺産分割協議をして、できるだけ均等に遺産分割をしたいと思っている。どのように遺産分割すべきか。

設問 5 父の相続が発生し、父が居住していた不動産が相続財産として残った。遺産分割協議がまとまらない未分割の状態でも譲渡をしたいが、いわゆる空き家特例を受けることは

できるか。

I はじめに

人の死は大抵突然おこるもので、亡くなった後、葬儀や納骨にと目まぐるしく時が過ぎてゆくものである。四十九日法要が済んで、やっと、相続財産のことや遺言書の有無が気になってくるものである。被相続人と音信不通であったり別居していたりした場合は、相続財産を調べることに大変な労力を要する。多額の債務があるかもしれない場合は深刻である。

また、被相続人の遺言書の意思を相続人がどのように理解すべきか、税金の問題も考慮したうえで遺言書に従うべきか、遺産分割協議を別途するべきか判断しなければならない。今回は、相続税の問題ではなく、相続に伴う譲渡所得の問題を取り上げることにする。

II 限定承認

1 概要

被相続人の債務の存在が予想され、マイナス財産が多いとわかっている場合には、相続放棄（民 938、939）を検討すべきである。ただし、相続放棄は、債務が他の親族に移っていくというリスクがある⁽¹⁾。プラス財産とマイナス財産のどちらが多いかはっきりしないときは、債務が相続人で完結する限定承認（民 922）を選択すべきである。

相続放棄も限定承認も自己のために相続の開始があったことを知った時から3か月以内（熟慮期間）にしなければならない（民 915）⁽²⁾。この熟慮期間について、以下の場合には以下の時を

- (1) 相続放棄は、まず、配偶者と第一順位の相続人（被相続人の子又はその代襲相続人）が相続放棄の申述をし、その相続人全員の申述が受理されてから、第二順位の相続人（被相続人の父母や祖父母の直系尊属）、第三順位の相続人（被相続人の兄弟姉妹又は甥姪）が、被相続人の最後の住所地を管轄する家庭裁判所に、被相続人の死亡の日から3か月以内に行わなければならない。第一順位の相続人全員の放棄の申述が受理されて、相続人でなくなったことを知った日から3か月以内に、第二順位、第三順位と順次相続放棄の申述をするもので、一度にまとめて相続放棄の申述をすることはできない。
- (2) 「被上告人らは、亡Dの死亡の事実及びこれにより自己が相続人となった事実を知った当時、亡Dの相続財産が全く存在しないと信じ、そのために右各事実を知った時から起算して3か月以内に限定承認又は相続放棄をしなかったものであり、しかも被上告人らが本件第一審判決正本の送達を受けて本件連帯保証債務の存在を知るまでの間、これを認識することが著しく困難であって、相続財産が全く存在しないと信ずるについて相当な理由があると認められるから、民法 915 条 1 項本文の熟慮期間は、被上告人らが本件連帯保証債務の存在を認識した昭和 56 年 2 月 12 日ないし同月 14 日から起算されるものと解すべきであり、したがって、被上告人らが同月 26 日にした本件相続放棄の申述は熟慮期間内に適法にされたものであって、これに基づく申述受理もまた適法なものというべきである。」（最判昭 59.4.27：民集 38 卷 6 号 698 頁）との判例もあり、「債務の存在を知った時から」3か月の熟慮期間とするケースも例外的にあり得る。

熟慮期間の起算日とする。

- ①相続人が相続の承認又は放棄をしないで死亡したときは、その者の相続人が自己のために相続の開始があったことを知った時から3か月以内（熟慮期間）とする（民916^③）。
- ②相続人が未成年者又は成年被後見人であるときは、その法定代理人が未成年者又は成年被後見人のために相続の開始があったことを知った時から3か月以内（熟慮期間）とする（民917）。

家庭裁判所への限定承認の申述は、共同相続人全員で行わなければならない（民923）。したがって、相続人間で意見が衝突する場合は限定承認をすることはできない。

家庭裁判所へ申述をするまでに相続人全員の合意を形成し、おおまかな相続財産・債務の調査を済ませておかねばならないが、被相続人の相続財産の調査に時間が必要な場合、すなわち、単純承認、限定承認又は相続放棄のいずれをするかを決定できない場合には、家庭裁判所において熟慮期間（3か月）を伸長することができる（民915）。

家庭裁判所からの「限定承認受理通知書」を受け取った後、限定承認者^④は、限定承認をした後5日以内^⑤に、全ての相続債権者（相続財産に属する債務の債権者をいう）及び受遺者に対し、限定承認をしたこと及び一定の期間内にその請求の申出をすべき旨を公告しなければならない。この場合において、その期間は、2か月を下ることができない（民927①）。

そして、公告の期間が満了した後は、限定承認者は、相続財産をもって、その期間内に申出をした相続債権者その他知れている相続債権者に、それぞれその債権額の割合に応じて弁済をしなければならない。ただし、優先権を有する債権者の権利を害することはできない（民929）。

限定承認者は、この公告若しくは催告をすることを怠り、又は公告の期間内に相続債権者若しくは受遺者に弁済をしたことによって他の相続債権者若しくは受遺者に弁済をすることができなくなったときは、これによって生じた損害を賠償する責任を負う（民934①）。

2 みなし譲渡所得課税

限定承認をした場合、所得税の計算にあたっては被相続人から相続人にその時の時価にて財産を売却したと考えるため、みなし譲渡所得が発生し、準確定申告が必要になる（所法59①一、125）。みなし譲渡所得課税を規定した所得税法59条1項の立法趣旨は、限定承認に係る相続の場合、そのキャピタル・ゲインは被相続人の債務に充当され、課税の機会を永久的に逸するという結果を招いてしまうことを避けるため、つまり、キャピタル・ゲインの課税漏れの防止

(3) 第1の相続放棄・限定承認も、第2の相続放棄・限定承認の熟慮期間内にすれば良いことになる。

(4) この限定承認者とは、相続人が1人の場合、相続人本人であり、相続人が複数いる場合、家庭裁判所が選任した相続財産管理人になる（民936①）。

(5) 相続人が複数の場合は、相続財産管理人が選ばれてから10日以内（民936③）。

資産税

にあるといえる⁽⁶⁾。

つまり、単純承認による相続があった場合には、相続による資産の移転については譲渡所得課税は行わず、相続人が取得費及び取得時期を引き継ぐこととし、その後に相続人が相続財産を譲渡したときに、被相続人の所有期間中に発生した資産の値上がり益（キャピタル・ゲイン）を含めて、相続人の譲渡所得として課税することとしているが、限定承認の相続の場合はその課税の機会を永久的に逸することになるため、被相続人が相続人に譲渡したとみなして、被相続人の所有期間中に発生した資産の値上がり益に課税する（準確定申告）のである。

3 注意点

みなし譲渡所得税の納税義務は相続時に成立する（通法 15 ②四）が、その納税額が準確定申告期限である 4 か月ぎりぎりに確定した場合に、限定承認者が、みなし譲渡所得税額の優先債権（徴法 8）を意識せずに、公告及び催告の期間満了後に他の相続債権者に弁済（民 929）してしまうと、「相続財産の限度を超えて被相続人の債務を負担することはない」（民 922 参照）との原則が崩れ、国から損害賠償の責任を負うことになり、限定承認者は自身の財産から負担することになる⁽⁷⁾。

限定承認は、相続財産の範囲内で債務を弁済し、残った分があれば相続をするというものである。そのため、相続財産の中に不動産など換金が必要な財産があれば、競売に付して売却し、債権額の割合に応じて債権者に弁済をすることになる。ただ、民法は、限定承認者は、「家庭裁判所が選任した鑑定人の評価に従い相続財産の全部又は一部の価額を弁済して、その競売を止めることができる。」と規定（民 932）している。つまり、競売手続きに付された財産について、限定承認した者が、その価格を支払うことで優先して買い取ることができるのである。これが「先買権」である。自宅などどうしても残したい財産がある場合、「先買権」を使って残せる可能性がある。ただし、取得する際には、裁判所の選任した鑑定人の評価額に従って、不動産の価格を支払うことができるだけの資力がなくてはならない。そのため、先買権を行使したいが、資金がないという場合は、例えば、金融機関から融資を受けるなど、資金調達の手段を検討する必要がある。

(6) 金子宏東京大学名誉教授も「キャピタル・ゲインに対する無限の課税繰延を防止することを目的としている。」と述べている。金子宏『租税法【第 24 版】』弘文堂（2021.11.30）272 頁。

(7) みなし譲渡所得課税があることを看過して相続債権者に対する配当弁済を終了してしまい、弁済を実施した相続人代理人弁護士が損害賠償責任を問われた事案があった。全国弁護士協同組合連合会編『弁護士賠償責任保険の解説と事例【第 5 集】』2-(4)（平 26.11.21）。

なお、相続債権者に譲渡所得税相当部分の返還を要求し一定程度の返還を受けたようである。

4 裁判例紹介

(1) 最終的にプラスの財産の方が超過している場合（東京地判平 13.2.27, 東京高判平 13.8.8, 最判平 14.2.12⁽⁸⁾）

納税者は、「限定承認の場合において相続財産が相続債務を超えることが判明した場合に超過分の財産についても課税されることになり、単純承認した場合よりも限定承認をしたために課税額が増加するなど（居住用資産の譲渡の特例の規定が適用されないこととなる結果、単純承認をした場合よりも限定承認をしたために課税額が増加する）、相続人に不利益を生じさせているから、相続財産が相続債務を超える場合に、相続人に不利益を生じさせるときには、同規定（所法 59 ①）を適用するべきではない」と主張したが、裁判所は、「当該相続財産のうち、譲渡所得の基因となる資産については相続開始時点におけるその価額に相当する金額による譲渡があったものとみなして被相続人に対する譲渡所得課税を行うこととし、これにより、相続人は、右によって課税された所得税を含めた相続債務を弁済する義務を負うものの、相続財産が相続債務を超えるか否かにかかわらず、相続財産の限度を超えて被相続人の債務を負担することはないこととしている」と判示し、そして、「居住用財産を譲渡した場合の譲渡所得の課税の特例規定は、被相続人と相続人間での資産譲渡については、基本的に適用されない」と判示して納税者の主張を退けた。

(2) 限定承認の熟慮期間の伸長と、準確定の申告期限（東京地判平 14.9.6, 東京高判平 15.3.10⁽⁹⁾）

裁判所は、まず、「所得税法 59 条 1 項は、譲渡所得の総収入金額の計算に関する特例規定であって、同項に規定するみなし譲渡所得はあくまでも譲渡所得の一種というべきである。そして、そもそも譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを精算して課税する趣旨のものである〔最高裁昭和 47 年（行ツ）第 4 号同 50 年 5 月 27 日第三小法廷判決・民集 29 卷 5 号 641 頁参照〕ところ、限定承認に係る相続についてみると、その資産の移転は相続開始時に生じるものである（民法 896 条）から、限定承認に係る相続に基因する譲渡所得（みなし譲渡所得）に対する課税は、相続の開始の時を捉えて行われるものであると解されるから、実質的にみても、譲渡所得の金額の計算について資産の譲渡があったとみなされる時点である所得税法 59 条 1 項の『その事由が生じた時』とは、相続開始時を指すものと解するのが相当である。」と所得税法 59 条 1 項の解説をしたうえで、「限定承認の申述受理の審判の告知が相続開始時から 4 月を経過した後にされることもあるところ、みなし譲渡所得の金額については、限定承認の効力が生じない限り、納税申告できないのであるから、みなし譲渡

(8) TAINS コード Z250-8845, Z251-8957, Z252-9068。

(9) TAINS コード Z252-9183, Z253-9302。

所得に対する所得税の法定納期限を、相続人が相続の開始があったことを知った日の翌日から4月を経過した日の前日とすることは、納税者に酷な結果を導くことになり、不合理である」との納税者らの主張に対して、「相続人が熟慮期間伸長の手続をした結果、法定納期限後に限定承認の申述受理がされることになったとしても、これは当該相続人が自ら選択した結果であるから、これにより延滞税負担の不利益を課せられてもやむを得ないというべきである。」と判示している。

Ⅲ 法人への遺贈

1 概要

個人から法人へ遺贈があると、被相続人のキャピタル・ゲインが法人に引き継がれ、所得税の課税が回避されるのを防止するため、「時価」で法人に譲渡があったとみなして譲渡所得課税（所法59①一）が生じる⁽¹⁰⁾。遺贈者の相続人は相続開始を知った日の翌日から4か月以内に準確定申告を行い（所法125）、納税義務を負わなければならない（通法5）。

民法上、遺贈の形態には包括遺贈と特定遺贈があり、国税通則法及び所得税法において、包括受遺者（法人を含む）については相続人と同様に取り扱う旨を規定しているものの、特定受遺者についてはそのような規定はされていない（通法5①、所法2②）。

そのため、被相続人の相続財産の大部分が不動産であり、当該不動産全てを法人に対し遺贈した場合において、当該遺贈が特定遺贈であるときには、当該法人は被相続人に対するみなし譲渡所得課税に係る所得税を負担せず、原則的には、不動産を取得しない相続人が、当該所得税を全額負担することになる。この場合、例えば、相続人が被相続人の配偶者、子又は父母の場合は、法人に対して遺留分侵害額請求をすることにより、金銭交付を受けて、それらを元に所得税の納税義務を果たすことも考えられる⁽¹¹⁾。

一方、これらの資産を公益法人等に寄附した場合で、その寄附（不動産等）が一定の要件を満たすものとして国税庁長官の承認を受けたときはみなし譲渡所得は非課税になる（措法40）。

国税庁長官の承認を受けようとする者は、「措置法第40条の規定による承認申請書」を遺贈の日から4か月以内に提出しなければならない（措令25の17①）。この国税庁長官の承認を受けるためには、①当該遺贈が、教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与すること、②当該遺贈に係る財産が、当該遺贈があった日から2年以内に、当該公益法人等の公益目的事業の用に直接供され、又は供される見込みであること、③

(10) 無償で譲り受けた法人側は、時価相当額が受贈益として益金になる。

(11) 山田重将「法人に対する不動産の遺贈に係るみなし譲渡所得課税に関する問題点—受贈法人への遺留分減殺請求が行われた場合を中心に—」税大論叢76号（H25）215頁の一部参照。

公益法人等に対して財産の遺贈をすることにより、当該遺贈をした者の所得税の負担を不当に減少させ、又は当該遺贈をした者の親族その他これらの者と特別の関係がある者の相続税や贈与税の負担を不当に減少させる結果とならないこと、この3要件を全て満たさなければならない（措令25の17⑤）。特に、②の「公益目的事業の用に直接供する」との要件により、法人は遺贈を受けた不動産や株式を売却したり、不動産を賃貸して公益目的の事業に供することは認められない。また、その後（2年経過後）に承認要件を満たさなくなった場合（遺贈された資産を公益目的事業の用に供さなかったり、私的に流用した場合等）は、寄附を受けた法人を個人とみなして所得税が課税される（措法40③）ことになる。

2 裁判例紹介

措置法40条（みなし譲渡所得の非課税規定）事業供用要件（東京地判平22.2.26，東京高判平22.8.25，最判平24.1.24⁽¹²⁾）

原告の父は、A財団法人設立に際して株式50万株を贈与して、措置法40条1項後段の規定による譲渡所得の非課税承認を受けたが、原告の父の死亡後、A財団が株式を売却したため非課税承認が取り消され、原告の父の準確定申告について更正処分（A財団が売却した価額ではなく、生前株式を贈与した時の時価でのみなし譲渡所得課税）を受けたことから、原告が処分の取消しを求めて提訴した事案（措法40②）である。

地裁は、「措置法40条1項後段により本件特例の適用を受けるためには、措置法施行令25条の17第2項各号の要件を具備する必要があるところ、同項2号は、当該贈与等に係る財産（寄附財産）が、贈与等があった日以後2年を経過する日までの期間内に、当該法人の当該事業の用に供され、又は供される見込みであることを定める（事業供用要件）。そして、同号は、かつこ書を設けて、寄附財産が一定の理由により譲渡された場合であっても、その譲渡による収入金額の全部に相当する金額をもって取得した一定の代替の資産があるときは、その代替の資産が、上記の期間内に当該法人の当該事業の用に供され、又は供される見込みであれば、事業供用要件を満たす旨を規定している。しかしながら、寄附財産を譲渡することによって取得した金銭自体については、これが（この金銭が⁽¹³⁾）当該法人の当該事業の用に供され、又は供される見込みであったとしても、事業供用要件を満たすとはしていない。これは、①贈与者が財産を譲渡して取得した金銭を公益法人等に贈与し、これを当該法人がその事業の用に供する場合と、②財産の贈与等を受けた公益法人等がこれを他に譲渡して取得した金銭をその事業の用に供する場合とでは、贈与者にとっても、当該法人にとっても、その経済的実質は同じであるところ、①についてはみなし譲渡所得への課税が行われてキャピタル・ゲインに課税される

(12) TAINSコードZ260-11388, Z260-11494, Z262-11861。

(13) 筆者が括弧を加筆。

ことになるのに、②についてはキャピタル・ゲインに課税されないとすると、均衡を欠くことになる点を考慮したものと解される。以上のような措置法施行令 25 条の 17 第 2 項 2 号の文言と、本件特例がみなし譲渡所得課税の例外として規定されているという性格に照らすと、寄附財産を譲渡し換価することによって公益法人等が取得した金銭自体が当該法人の事業の用に供されたとしても、事業供用要件を充足することはないと解することが相当である。⁽¹⁴⁾」と判示して課税庁の更正処分を適法とした。

なお、高裁は、「そもそも株式は、その性質上、直接公益事業の用に供することができないものの、果実である配当金が継続的に公益事業の用に供されれば、株式そのものが公益事業の用に供されたものと同視できることから、本件特例（国税庁長官による譲渡所得の非課税の承認）の適用を受けることができる」と述べているが、この遺贈を受けた株式の発行会社の経営が悪化し、配当が得られなくなってしまったため、A財団が資金繰りのため遺贈を受けた株式を売却してしまい、この課税庁の更正処分を受けたのであり、高裁の判示のようにはできなかった事例である。

IV 代償分割と換価分割

1 概要

家庭裁判所は、遺産の分割の審判をするため必要があると認めるときは、相続人に対し、遺産の全部又は一部を競売して換価することを命ずることができる（家事 194）。これを換価分割という。この換価分割は、家庭裁判所の審判分割のほか、相続人間の分割協議においても全員の合意の下に自由に採用することができる。

また、家庭裁判所は、遺産の分割の審判をする場合において、特別の事情があると認めるときは、遺産の分割の方法として、共同相続人の 1 人又は数人に他の共同相続人に対する債務を負担させて、現物の分割に代えることができる（家事 195）。これを代償分割という。この代償分割も、家庭裁判所の審判分割のほか、相続人間の分割協議においても全員の合意の下に自由に採用することができる。

換価分割は、相続財産の中に換価（売却）する財産がある場合である。現金化して相続人間で分割する場合に利用されるものである。

一方、代償分割は、相続財産の中に不動産等があり、これがある相続人が取得し、その代償として債務を負い、その代償債務を、相続人の固有の財産をもって他の相続人に支払うという場合に利用するものである。

(14) 条文の番号等は当時のままの記載。

遺産の代償分割により負担した債務が資産の移転を要するものである場合において、その履行として当該資産の移転があったときは、その履行をした者は、その履行をした時においてその時の価額により当該資産を譲渡したこととなる（所基通 33-1 の 5）。

つまり、他の相続人に代償金を金銭で支払うのではなく、自らの資産で代償すると、他の相続人に時価で譲渡したことになり譲渡所得課税が発生する。

なお、遺産の代償分割に係る資産の取得費については、以下のように取り扱う（所基通 38-7）。

①代償分割により負担した債務に相当する金額は、当該債務を負担した者が当該代償分割に係る相続により取得した資産の取得費には算入されない。

②代償分割により債務を負担した者から当該債務の履行として取得した資産は、その履行があった時においてその時の価額により取得したことになる。

①は、他の相続人に支払った代償金相当額は、被相続人から取得した不動産の取得費に加算されず、あくまで、相続税の計算において、相続税評価額から代償金相当額を控除するだけだということである⁽¹⁵⁾。

②は、代償として取得した資産の価額は、その時の価額（通常は代償金相当額）になるということである。

一方、換価分割で、未分割遺産を換価分割した場合は、法定相続分で譲渡したことになり、所得税の確定申告期限までに遺産分割協議が成立し、法定相続分と異なる割合で相続することが確定した場合には、その割合で譲渡申告をすることができるが、所得税の確定申告期限後に遺産分割協議が成立し、法定相続分と異なる割合で相続することが確定した場合については、法定相続分による譲渡に異動が生じるものではないので、相続する物がない相続人も、法定相続分の割合の譲渡所得の納税負担を負い、更正の請求又は修正申告をすることはできない。

2 裁判例紹介

(1) 換価分割の納税義務者（千葉地判平 23.2.18, 東京高判平 23.9.21⁽¹⁶⁾）

遺産分割が調わず、家庭裁判所の審判に持ち込まれた途中で、遺産の土地を競売で売却した後、審判で特別受益があるので今回の分割においては何も取得しないことが確定し、遺産の土

(15) 「請求人は、代償金であっても、譲渡所得の計算上控除が認められるべきである旨主張するが、代償金は、請求人にとっては相続税の課税価格の計算上控除すべきものであり、遺産分割後の譲渡の際の所得金額の計算上控除すべきものではない。」との判決がある（裁決平 7.1.27：TAINS コード J49-2-12）。同様に、「代償金は取得費にならない」との裁判例（鳥取地判平 5.9.7：TAINS コード Z198-7188, 広島高裁松江支判平 6.2.25：TAINS コード Z200-7292, 最判平 6.9.13：TAINS コード Z205-7380）もある。※一方、金子名誉教授は「代償金は取得費になる」と主張していた（金子・前掲注（6）718 頁）。

(16) TAINS コード Z261-11615, Z261-11770。

資産税

地の売却代金を受け取らなかった相続人に譲渡所得が課税された事案である。

地裁は、「売却までに相続分を譲渡したことを証するものがなく、売却時には共有持分を保持していたと認められる。また、譲渡年の申告期限までに共有持分の分割が決まった場合はその持分で申告を認めているのは課税上弊害がない範囲で便宜を図っているのにすぎず、申告期限後の更正を認めることは適当ではなく、譲渡した時の持分割合で譲渡所得が課税される」と判示した。これを不服として納税者は控訴したが、高裁で棄却され納税者敗訴が確定した。

(2) 代償分割が否定され、換価分割とされた事案（横浜地判平 3.10.30，東京高判平 4.7.27，最判平 5.4.6⁽¹⁷⁾）

納税者は、「遺産分割協議書には納税者以外の相続人の 1 人が借地権を取得し、他の相続人はその代償として金員を受け取るものと記載されているので、代償分割だから分配金には譲渡所得税が課されない」と主張したが、地裁は、「確かに一見代償分割をしたかのように考えられるが、借地権譲渡契約が遺産分割の協議と並行して交渉が行われ、遺産分割協議書への記名、押印の 2 日後には売買契約がなされたことなどから、共有財産としての借地権を換価して、その代金を相続人間で分割するという趣旨であった。分割協議が不成立ないし無効の場合でも、借地権が共有状態で譲渡されたことに変わりはない」と判示し、納税者の主張を退けた。控訴審、上告審ともに棄却され納税者敗訴が確定した。

(3) 換価分割が否定され、代償分割とされた事案（横浜地判平 6.3.7，東京高判平 7.1.30⁽¹⁸⁾）

相続人間で争いがあり、長期間にわたって家事審判も紛糾し、最終的に調停外で代償分割の遺産分割協議が成立したが、原告が代償金を支払うために譲渡した遺産の譲渡所得の取得費に代償金が入らないことを知り、実態は換価分割の合意だったとして争った事案である。地裁は、関係者から事情を聴取するなどして、「本件物件を未分割のまま換価して、その対価を共同相続人間において分割取得するというのではなく、共同相続人の一部である原告ら 4 名が本件物件を取得し、その代償として他の共同相続人である内藤榮子ら 4 名が原告ら 4 名から、金銭を受け取るという内容であったと認められる。」と判示して課税処分を適法とした（高裁も原審を支持）。

(4) 換価分割が否定され、代償分割とされた事案（東京地判平 12.4.21，東京高判平 12.9.27，最決平 13.5.14 上告不受理⁽¹⁹⁾）

遺産分割の調停書には、原告が遺産の全てを単独相続し、申立人（原告）は相手方ら（他の相続人ら）に対し、前項記載の遺産を取得した代償として、次の通り合計金 6000 万円の支払義務のあることを認め、これを支払うことが明記されていた。しかし、原告は、代償金が譲渡

(17) TAINS コード Z186-6797, Z192-6946, Z195-7115。

(18) TAINS コード Z200-7296, Z208-7449。

(19) TAINS コード Z247-8640, Z248-8726, Z250-8896。

所得の取得費にならず原告が取得したとされる金額よりはるかに膨大な金額の譲渡所得が賦課されるとすれば、原告が決して代償分割による遺産分割に応じていなかったから、それは原告の意思表示の法律行為の要素の錯誤又は表示された動機の錯誤によるものであり、本件遺産分割は無効であると主張した。

地裁は、「本件調停において、原告側の出席者から他の相続人らに対し、本件譲渡により原告に多額の譲渡所得税が課されないことを本件調停成立の前提とするとの意向が表明されなかったことが認められ、また、他の相続人らが右譲渡所得課税を調停の成否と結び付けて意識することはなかったというべきであり、原告が多額の譲渡所得税を課されないことを本件調停条項に同意する動機として黙示的に表示したともいえないから、錯誤無効とはならない」とし、「本件調停条項は、遺産分割として他の相続人らが本件不動産を取得し、さらに、他の相続人らの間の共有物分割として、これを納税者に売却すること（売買）により換価し、その代金を分割したとみるよりは、その文言どおりに代償分割がなされたとみる方が、金銭を取得することによって遺産分割に決着を付けたという他の相続人らの認識に合致することが、それぞれ認められ、これらを総合すれば、納税者は、本件調停条項記載のとおり、本件調停による遺産分割の結果、他の相続人らに代償金合計 6000 万円の支払義務を負担して本件不動産を単独相続したというべきである。」と判示して、納税者の主張を退けた（高裁も原審を支持）。

財産分与の錯誤無効事件（東京高判昭 62.12.23, 最判平 1.9.14, 差戻審東京高判平 3.3.14⁽²⁰⁾）のように、錯誤無効が認められなかった。

(1) から (4) の裁判例でもわかるように、相続で争いがある場合には、代償分割か換価分割かによって、誰にどのような場合にいくらの譲渡所得課税が課されるのかを十分に理解したうえで、そして、後悔しないように、遺産分割の合意をすべきである。

V 事例の検討

1 設問 1

前述したⅡの通り、被相続人のマイナス財産が多いとわかっている場合には、相続放棄（民 938, 939）を検討すべきであるが、相続放棄は、債務が他の親族に移っていくというリスクがある。プラス財産とマイナス財産のどちらが多いかはっきりしないときは、債務が相続人で完結する限定承認（民 922）を選択すべきであろう。

ただし、限定承認の法的な仕組みは時間的な制約もあり、専門家である弁護士に速やかに相談すべきかと思う。

(20) TAINS コード Z999-5001, Z999-5002, Z999-5003。

資産税

そして、限定承認した場合には、被相続人の相続財産に不動産等（不動産や有価証券など）があると、相続時の時価で被相続人から相続人に売却したとしてみなし譲渡所得が発生し、4か月以内に準確定申告が必要になる（所法59①一、125）。

相続債権者に弁済するときには、このみなし譲渡所得税額は優先債権であるので、優先権を有する債権者の権利を害することのないように弁済しなければならない点を注意すべきである。

また、最終的にプラスの財産の方が超過している場合は、譲渡所得税の準確定とは別に、相続税の納税義務が発生する場合（相続税の基礎控除やみなし譲渡所得による準確定申告の納税額を債務控除してもなお課税価額が生じる場合や、みなし相続財産となる死亡保険金がある場合）があるのでその点の注意も必要である。

2 設問2

被相続人の相続財産の調査に時間が必要な場合、すなわち、単純承認、限定承認又は相続放棄のいずれをするかを決定できない場合には、家庭裁判所への熟慮期間（3か月）を伸長することができる（民915）が、この限定承認の熟慮期間を伸長したからといって、準確定申告期限（4か月）まで伸長することはできない。前述したⅡ4（2）の裁判例の通りである。

4か月の期限を過ぎてからの申告は期限後申告になり、15%相当額の無申告加算税が課される（通法66①）⁽²¹⁾。税務署からの調査の事前通知の前に自主的に期限後申告をした場合は、10%に軽減される（通法66①括弧書き）⁽²²⁾。また、法定申告期限から1か月以内に自主的に期限後申告を行った場合は、無申告加算税はかからない（通法66⑨）。

3 設問3

Ⅲで前述した通り、個人から法人へ遺贈すると、原則は、被相続人のキャピタル・ゲインが法人に引き継がれ、所得税の課税が回避されるのを防止するため、「時価」で法人に譲渡があったとみなして譲渡所得課税（所法59①一）が生じるが、被相続人は遺言書で菩提寺の宗教法人に土地を遺贈することなので、この土地が、菩提寺に参拝するための駐車場用地なのであれば、宗教法人等の本来の公益目的事業の用に直接供され、又は供される見込みであることになり、国税庁長官の承認を受けてみなし譲渡所得を非課税にすることが可能である（措法40、措令25の17⑤）。ただし、菩提寺が利用者から駐車料金を徴収する場合や、相続人の相続

(21) 本来の納付額が50万円以下の部分に相当する無申告加算税は15%で、50万円を超え300万円以下の部分に相当する無申告加算税は20%に、300万円を超える部分に相当する無申告加算税は30%にと、高額な無申告に対して加重負担を課している（通法66③）。

(22) 本来の納付額が50万円以下の部分に相当する無申告加算税は10%で、50万円を超え300万円以下の部分に相当する無申告加算税は15%に、300万円を超える部分に相当する無申告加算税は25%にと、加重負担を軽減している（通法66③括弧書き）。

税や贈与税の負担を不当に減少させる結果となる場合は、非課税にならないので注意しなければならない。

4 設問4

遺言書があった場合でも、相続人が合意すれば、遺言内容と異なる遺産分割協議をすることが可能である⁽²³⁾。受遺者である相談者は、遺贈を放棄しても（相続放棄ではないので）相続人として遺産分割協議を行うことができる。

遺産分割の方法には遺産を現物のまま分割する「現物分割」の他に、「代償分割」と「換価分割」がある。設問のケースは、居住用不動産が相続財産のほとんどのことなので、現物分割は無理なようで、代償分割か換価分割かのどちらかを選択することになる。

居住用不動産を残したいのなら、相談者が居住用不動産を相続して、弟と妹にその代償として、代償金を支払うという代償分割を検討すべきである。

代償金として相談者所有の不動産を譲渡しようとした場合は、弟や妹への代償金は、譲渡所得の取得費にはならず、譲渡所得課税が発生する可能性がある。そのため、譲渡所得課税を避けるためには、代償金を支払う金銭を用意しなければならない。

一方、相談者が、居住用不動産を相続する気がないのであれば、売却して、売却代金を相続人3人で分けるという換価分割を検討すべきである。

相続財産を換価する便宜上、相談者の単独取得にしたとしても（3人の共有名義でも可能）、実態は未分割状態と変わりなく、譲渡所得税は、売却代金の分配割合に応じて共同相続人全員が負担することになる（ただし、譲渡年の申告期限までに共有持分の分割が決まった場合はその持分での申告を認めている）。

被相続人と同居していた相談者は、居住用財産を第三者に売却した場合、居住用財産の特別控除（3,000万円）が受けられるが、弟や妹は同居していないので、譲渡所得課税が生じることになる。

そこで、遺産分割協議書を代償分割とし、相談者が単独で居住用不動産を相続した後に、代償金の支払いのためにこの居住用不動産を第三者に売却するのであれば、居住用財産の特別控除（3,000万円）がフルに活用でき、その売却代金の中から弟や妹へ代償金を支払うことになり、この方法が、相続人3人の手取額の点では最も有利になる。

5 設問5

相続人は被相続人の不動産を法定相続分で換価分割をしたことになるので、空き家特例の適

(23) 未成年者がいる場合に、遺言書によって、未成年の相続人が成人するまで（5年～10年が限度）、遺産分割を禁止することができる（民908）。

資産税

用を受けることができる。また、所得税の確定申告期限までに遺産分割協議が成立し、法定相続分と異なる割合で相続することが確定した場合には、その割合で申告することができる。ただし、所得税の確定申告期限後に遺産分割協議が成立し、法定相続分と異なる割合で相続することが確定した場合は、法定相続分による譲渡に異動が生じるものではないので、更正の請求又は修正申告をすることはできない。

空き家特例とは、相続又は遺贈によって主として被相続人の居住の用に供されていた一の建築物である空き家とその敷地を取得した相続人等⁽²⁴⁾が、相続の日から3年を経過する日の属する年の12月31日までに売却した場合、以下に掲げる一定の要件を満たせば3,000万円（相続人が3人以上いるときは1人あたりの控除額は2,000万円）の特別控除の特例を受けることができる。その主な要件は下記の通りである⁽²⁵⁾。

- ①家屋が昭和56年5月31日以前に建築されたものであること。
- ②区分所有建物登記がされている建物でないこと。
- ③相続の開始の直前において被相続人以外に居住をしていた人がいなかったこと。
- ④売却金額が1億円以下であること。
- ⑤家屋を含む譲渡の場合、譲渡日から譲渡年の翌年2月15日までにその家屋が耐震基準に適合すること。
- ⑥敷地のみを譲渡する場合、譲渡日から譲渡年の翌年2月15日までに家屋を除却すること。

この特例は、令和5年度改正で適用が4年延長され、令和9年12月31日までの譲渡に適用されることとなっている（措法35③、④、⑤）。

VI 結びにかえて

今回は、相続にあたって、譲渡所得課税が発生するケースを取り上げた。

まず、その譲渡所得税を試算すべきである。そのうえで、どのように相続をするか、遺言書の執行の有無や遺産分割協議の仕方を相続人間で話し合うべきである。遺産分割協議は、全ての相続財産の分割が決まらなければ作成できないものではなく、合意できる相続財産から、随時分割協議を進めていくべきである。

遺産分割や相続人・遺産の範囲などに争いが生じている場合、遺産分割協議が成立せず、協議が決裂することがあるが、令和3年4月28日に公布され令和5年4月1日に施行された民

(24) 家屋及びその敷地のいずれか一方のみの取得の場合には適用がない。この点に関して、空き家特例の適用要件の説明や助言指導を怠ったとして、委任事項外であった税理士に、損害賠償責任を認めた地裁事件がある（東京地判令6.9.2（令和5年（ワ）第2108号））。T&A master2025.3.10号23頁。

(25) 国税庁タックスアンサー No. 3306 を参照。詳細はタックスアンサーを要確認。

法の一部改正で、10年以内に遺産分割協議が成立しなければ、特別受益や寄与分を考慮した具体的相続分での相続ができず、法定相続分での相続になる（相続人全員の話し合いによって法定相続分と異なる内容の合意が成立した場合はこれまで通りその合意は有効）⁽²⁶⁾。

また、令和6年4月1日から、相続登記が義務化（原則、不動産を相続で取得したことを知った日から3年以内）されている（不登76の2）⁽²⁷⁾。

こうしたことも踏まえて、争族になって得をする相続人はいないと思って、速やかな相続に努めるべきではないだろうか。

(26) 民法第904条の3 前3条の規定は、相続開始の時から10年を経過した後にする遺産の分割については、適用しない。ただし、次の各号のいずれかに該当するときは、この限りでない。

一 相続開始の時から10年を経過する前に、相続人が家庭裁判所に遺産の分割の請求をしたとき。

二 相続開始の時から始まる10年の期間の満了前6箇月以内の間に、遺産の分割を請求することができないやむを得ない事由が相続人にあった場合において、その事由が消滅した時から6箇月を経過する前に、当該相続人が家庭裁判所に遺産の分割の請求をしたとき。（令三法二四・追加）

また、改正民法における経過措置もある。

(27) 遺産分割が長期間に及ぶ場合は「相続人申告登記」という方法もある（不登76の3）。

「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	西南学院大学商学部
	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
	柴 原 一 税理士	東京税理士会
	関 根 美 男 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205号(2025)

2025年5月20日 発行

編者 公益財団法人日本税務研究センター

発行者 西村 新

東京都品川区大崎1丁目11番8号

日本税理士会館1F

電話 03(5435)0912(代表)

※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。