

税務事例研究

Vol. **206** 2025/7

〔法人税〕

賃上げ促進税制の適用について
～控除額計算，当初申告要件，
繰越控除制度～

.....藤曲 武美

〔所得税〕

資産損失の必要経費算入について

.....岩崎 政明

〔資産税〕

固定資産評価審査委員会の審査決定に
係る取消訴訟

.....野口 浩

税務事例研究／206

■目次

法人税

賃上げ促進税制の適用について～控除額計算，当初申告要件，
繰越控除制度～…………… 藤曲 武美・1

I	賃上げ促進税制の概要（令和6年度税制改正の概要）……………	3
II	大企業向け賃上げ促進税制……………	4
1	継続雇用者給与等支給増加割合……………	4
2	継続雇用者とは……………	4
3	税額控除率の区分……………	4
4	新たな増加率等の区分内容……………	5
5	教育訓練費の増加，女性活躍・子育て支援の加算率……………	5
6	大企業向けの税額控除額・税額控除限度額……………	6
7	マルチステークホルダー方針の公表・届出……………	7
III	中堅企業向け賃上げ促進税制……………	7
1	中堅企業とは……………	7
2	中堅企業向けの税額控除率等……………	7
3	中堅企業向けの税額控除額・税額控除限度額……………	8
4	マルチステークホルダー方針の公表・届出……………	9
IV	中小企業者等版賃上げ促進税制……………	9
1	中小企業者等とは……………	9

2	雇用者給与等支給増加割合	10
3	中小企業者の税額控除率等	10
4	税額控除額・税額控除限度額	11
5	税額控除額の5年間繰越し	11
V	事例の回答	12
1	適用区分について	12
2	中小企業者等とは	12
3	【事例1】の回答	13
4	【事例2】の回答	18
VI	終わりに	23

所 得 税

資産損失の必要経費算入について	岩崎 政明・25
-----------------	----------

I	問題の所在	27
II	不動産所得に係る貸付規模の違いと必要経費の控除方法—事例1 について	28
1	貸付規模の違いによる必要経費算入の差異	28
2	賃貸建物の一部又は全部の取壊し等による資産損失の取扱い	30
3	事例1の検討	32
III	業務規模の不動産所得における災害損失に係る控除方法の選択 —事例2について	33
1	業務規模の不動産所得における災害損失の取扱い	33
2	事例2の検討	35
IV	雑所得に係る未回収売掛債権の控除方法—事例3について	37
1	業務に係る売掛債権の未回収と貸倒損失との差異，必要経費算入の可否	37

2 事例3の検討	40
V おわりに	41

資 産 税

固定資産評価審査委員会の審査決定に係る取消訴訟	野口 浩・43
-------------------------	---------

I はじめに	44
II 原告適格	45
1 行政事件訴訟法9条	45
2 裁判例	46
III 取消訴訟における取消しの範囲	49
1 論点	49
2 下級審裁判例	50
3 最高裁平成17年7月11日判決	52
IV 関連請求	54
1 訴額と印紙税額	54
2 行政事件訴訟法13条6号	55
3 最高裁平成17年3月29日決定	57
V 事例の回答	58
【事例1】	58
【事例2】	58
【事例3】	59

賃上げ促進税制の適用について

～控除額計算，当初申告要件，繰越控除制度～

税理士 藤曲 武美

事例 1

当社は資本金額 3,200 万円の 3 月決算の青色申告法人である中小法人である。この法人の令和 7 年 3 月期（令和 6 年 4 月 1 日～令和 7 年 3 月 31 日，以下「当該事業年度」という。）における従業員に対する給与等の支給状況に関する資料は，次のとおりである。この場合に，次の問いに答えなさい。

- （問 1）当該事業年度の「雇用者給与等支給額」はいくらか。
- （問 2）当該事業年度における「雇用者給与等支給増加額」はいくらか。
- （問 3）当該事業年度の「雇用者給与等支給増加割合」はいくらか。
- （問 4）当該事業年度の「調整雇用者給与等支給増加額」はいくらか。
- （問 5）当該事業年度の「控除対象雇用者給与等支給増加額」はいくらか。
- （問 6）当該事業年度における教育訓練費の増加による加算措置の適用はあるか。
- （問 7）当該事業年度における賃上げ促進税制の適用による法人税額の特別控除額はいくらか。

なお，各金額の計算にあたっては，提示されている各事項に係る金額以外は考慮する必要はない。また，当社の株主には，大規模法人に該当するものは存在しない。したがって，「中小企業者等版賃上げ促進税制」を適用するものとする。

〈資料〉

（当該事業年度に係る雇用者給与等支給額などに関する資料）

- 1. 会社が集計した当該事業年度の国内雇用者に対する給与等の支給額の合計額は 257,496,461 円である。ただし，この金額については，次のような事実が判明した。
 - （1）使用人兼務役員の使用人分給与の額 6,800,000 円が上記金額には含まれていた。

(2) 上記金額以外に雑給として処理した雇用保険法の一般被保険者に該当しないパート・アルバイトに対する給料支払い額 3,740,000 円があった。

2. 当該事業年度に給与等に充てるため他の者から支払を受けた金額の合計額 (10,050,450 円) があり、その内訳は次のとおりである。

(1) キャリアアップ助成金 1,558,200 円

(2) 雇用安定助成金 (雇用保険法第 62 条 1 項 1 号に掲げる事業として行われるもの)
2,636,400 円

(3) 出向負担金受入額 5,855,850 円

(注) 出向負担金受入額は、当社の社員が他社に出向した場合において、出向先法人から支払いを受けた出向負担金である。なお、その社員に対する給与は出向元である当社で支給しており、賃金台帳も当社で記載している。

3. 当該事業年度の「調整前法人税額 (別表一 (2))」は、42,067,032 円である。

(前事業年度に関するデータに係る資料)

前事業年度に係る給与等に係るデータは次のとおりである。

(1) 比較雇用者給与等支給額 233,276,592 円

(2) 調整比較雇用者給与等支給額 219,367,392 円

(教育訓練費に関するデータ)

(1) 当該事業年度の教育訓練費の額 1,030,060 円

(2) 比較教育訓練費の額 434,570 円

事例 2

I 賃上げ促進税制における当初申告要件・適用額制限規定について条文に即して説明してください。

II 中小企業者に対する「繰越控除制度」における明細書 (別表) 添付要件について説明してください。

I 賃上げ促進税制の概要（令和6年度税制改正の概要）

賃上げ促進税制は、令和6年度税制改正において大幅に見直し改正された。改正における主な見直し点は、次の項目である。

（１）各対象会社区分別の税額控除額の引き上げ等

新規に設けられた中堅企業対応（措法42の12の5（以下「同法」という。）②）は当然のこと、大会社向け（同法①）、中小企業者対応（同法③）に対する各賃上げ促進税制の税額控除額を令和6年度税制改正により増額した。

（２）3区分化

改正前は、大企業向けと中小企業者の2区分であったのに対して、新たに、大会社のうち従業員数2,000人以下の中堅企業向けの区分を設けて、大企業向け、中堅企業向け、中小企業者対応の3区分化した。

（３）教育訓練費加算の要件見直し

教育訓練費の増加に伴う加算措置における要件の見直しが行われ、教育訓練費の額が、「雇用者給与等支給額×0.05%以上」とされる要件が加えられた。

（４）子育て支援・女性活躍等支援に係る加算措置の創設

全ての区分について、令和6年度税制改正により、子育て支援・女性活躍等支援に係る加算措置の創設がされた。

（５）中小企業者に対する繰越控除制度の創設

中小企業者は、賃上げを実施した事業年度で控除しきれなかった税額控除額につき、5年間の繰越が可能とされた。繰越税額控除をする事業年度において、全雇用者の給与等支給額が前年度より増加している場合に限り、適用が可能とされている。

（６）マルチステークホルダー方針の公表等

マルチステークホルダー方針の公表等について、資本金又は出資金の額が10億円以上、かつ従業員数1,000人以上の場合のほかに、新たに常時使用する従業員数2,000人超の場合が追加された。

（７）適用関係

令和6年度税制改正の新賃上げ促進税制の適用は、令和6年4月1日以後開始事業年度から適用となる。したがって、旧税制との使い分けに注意する必要がある。

Ⅱ 大企業向け賃上げ促進税制

1 継続雇用者給与等支給増加割合

大企業向けの税額控除における税額控除率の区分となる指標は、「継続雇用者給与等支給増加割合」となっている。この場合の「継続雇用者給与等支給増加割合」とは、次の算式により計算される。

【継続雇用者給与等支給増加割合】

$$\frac{(\text{継続雇用者給与等支給額} - \text{継続雇用者比較給与等支給額})}{\text{継続雇用者比較給与等支給額}}$$

2 継続雇用者とは

継続雇用者とは適用事業年度及び前事業年度の期間内の各月分の給与等の支給を受けた国内雇用者をいう（同法①、⑤四）。継続雇用者としての国内雇用者とは、雇用保険法の一般被保険者に該当するものに限るものとし、高年齢者継続雇用制度の対象者である者を除く（措令 27 の 12 の 5 ⑦）。

3 税額控除率の区分

令和 6 年度税制改正では、次の表のように上記算式による「継続雇用者給与等支給増加割合」の区分、税額控除率の区分が増えた。さらに女性活躍等支援の上乗せ率が新たに定められた。

教育訓練費の税額控除率、女性活躍等支援の税額控除率を加算すると最大 35%（改正前 30%）の税額控除率となり、改正前に比して + 5 % の増加となる。

〈税額控除率等の改正前との比較〉

(改正後)						(改正前)			
	継続雇用者 給与総額	基本控除率	教育訓練費 +20% ⇒ +10% 【要件緩和】	女性活躍 子育て支援* 【新設】	合計控除率 最大 35%	賃上げ 要件	控除率	教育訓練 +20%	合計 最大 30%
大企業 (見直し後)	+ 3%	10%	+ 5%	+ 5%	20%	← + 3%	15%	+ 5%	20%
	+ 4%	15%			25%	← + 4%	25%		30%
	+ 5%	20%			30%	← —	—		—
	+ 7%	25%			35%	← —	—		—

（財務省・パンフレット「令和 6 年度税制改正」3 法人課税より抜粋、以下の各表は同じ）

4 新たな増加率等の区分内容

令和6年度税制改正による税額控除率の見直しは、「継続雇用者給与総額の前年度対比の増加率」に、従来の「3%以上」、「4%以上」の区分に加え、新たな区分「5%」、「7%」を付け加えたことである。

これらの区分を新たに加えたのは、政府がデフレ脱却の観点から、2024年春において、5%、7%を超える大幅な賃上げを大手企業に期待したことによる。

そのインセンティブとして設定された新たな賃上げ区分なのである。このような政府の意向などを受けて、経団連等は5%以上の賃上げを要求し、大手企業においては、5%を超えて7%以上の賃上げ回答を行う企業が少なからず出現したのである。

5 教育訓練費の増加、女性活躍・子育て支援の加算率

上記のように大企業向けにおける税額控除率における基本控除率の最高税率は25%と改正前とは変わらないが、教育訓練費増加割合による加算率、さらに、女性活躍・子育て支援による税額控除割合の加算により、全体でも、最高税額控除率が30%から35%に5%増加されることになった。

（1）教育訓練費の増加の場合の税額控除割合の加算率（+5%）の適用

次の要件の全てを満たす必要がある。

- ①教育訓練費の前年増加割合が10%以上（令和6年度改正前20%）であること
- ②その事業年度に損金の額に算入される教育訓練費の雇用者給与等支給額の0.05%以上であること（令和6年度改正）

（2）女性活躍・子育て支援の場合の税額控除割合の加算率（+5%）の適用（プラチナくるみん認定・プラチナえるぼし認定）

- ①「子育て支援・くるみん認定」とは

「子育てサポート企業」として厚生労働大臣の認定を受けた証である。「プラチナくるみん」とは、くるみん認定企業のうち、より高い水準の取り組みを行った企業が、一定の要件を満たした場合、必要書類を添えて申請を行うことにより、優良な子育てサポート企業として厚生労働大臣の特例認定（プラチナくるみん認定）を受けたものをいう。

認定を受けると、くるみんマークを、商品、広告、求人広告などに付け、子育てサポート企業であることをPRできる。その結果、企業イメージの向上、労働者のモラルアップやそれに伴う生産性の向上、優秀な労働者の採用・定着が期待できる。さらに、公共調達の加点評価等を受けることができる。

（注）トヨタ自動車は労組要求に満額回答を行い、スズキの賃上げ率は10%以上、三菱食品8.6%、竹中工務店7%超、KDDI6%などと報道されている。

②「女性活躍支援・えるぼし認定」とは

女性の管理職比率・労働時間等など5つの基準について、その基準を満たした割合によって、1段階目から3段階目までの区分・認定がされる。「プラチナえるぼし」とは、えるぼし認定企業のうち、一般事業主行動計画の目標達成や女性の活躍推進に関する取り組みの実施状況が特に優良である等一定の要件を満たした場合に「プラチナえるぼし」の認定がされる。

なお、適用事業年度は、プラチナくるみん、プラチナえるぼしの認定を受けている場合は、その事業年度末において認定が続けられていれば適用がある。

6 大企業向けの税額控除額・税額控除限度額

(1) 税額控除額

控除対象雇用者給与等支給増加額×税額控除率（10%～35%）

＊ただし税額控除限度額は、当期の法人税額の20%を上限としている。

(2) 控除対象雇用者給与等支給増加額

（その事業年度の雇用者給与等支給額－比較雇用者給与等支給額）

（注）地方活力向上地域等において雇用者の数が増加した場合の法人税額の特別控除（措法42の12）の適用を受ける場合には、一定額を控除した残額とする調整が必要である（措令27の12の5③）。

(3) 雇用者給与等支給額

①「雇用者給与等支給額」とは、その法人の所得の金額の計算上、損金の額に算入される**国内雇用者**に対する給与等の支給額である（同法⑤九）。なお、雇用者給与等支給額算定上の国内雇用者とは、国内に所在する事業所につき作成された賃金台帳に記載された者をいう。アルバイトなど雇用保険の一般被保険者に該当しない者も含まれる（措令27の12の5⑥）。

②「調整雇用者給与等支給増加額」

上記（2）「控除対象雇用者給与等支給増加額」は、その金額が「調整雇用者給与等支給増加額」を超える場合には、その「調整雇用者給与等支給増加額」になる。

(4) 税額控除限度額

税額控除限度額は、当該事業年度の調整前法人税額の20%が限度である。

7 マルチステークホルダー方針の公表・届出

(1) マルチステークホルダー方針の公表

次の条件に該当する大企業は、マルチステークホルダー方針の公表・届出が賃上げ促進税制適用の要件とされている（同法①，法令 27 の 12 の 5 ①，②）。

①適用事業年度終了の時ににおいて資本金の額が 10 億円以上かつ常時使用する従業員数が 1,000 人以上である法人

②常時使用する従業員数が 2,000 人超である法人

(2) 公表事項

マルチステークホルダー方針の記載内容は、①給与等の支給額の引き上げの方針，②下請事業者その他の取引先との適切な関係の構築の方針，③その他の事業者との適切な関係の構築の方針などである。

(3) 公表時期・届出等

上記（2）の公表事項を事業年度終了の日までに自社のウェブサイト公表し，適用事業年度終了の日の翌日から 45 日を経過する日までに所定の様式を用いて経済産業大臣に届け出る必要がある。

Ⅲ 中堅企業向け賃上げ促進税制

1 中堅企業とは

中堅企業（特定法人）とは，青色申告書を提出する法人で常時使用する従業員の数が 2,000 人以下であるものをいう。ただし，その法人及びその法人との間にその法人による支配関係がある法人の常時使用する従業員数の合計数が 1 万人を超えるものを除く（同法⑤十）。

なお，中堅企業の定義には，従業員数基準の制限だけで，資本金の額が 1 億円超などの制限が定められていないことから，資本金額 1 億円以下のいわゆる中小企業者でも，条文上は，適用は可能であるが，適用要件や控除率などを考慮すれば，実務上，中小企業者は，当然に同法第 3 項（中小企業者対象）の適用を受けることになる。

2 中堅企業向けの税額控除率等

(1) 税額控除率等

令和 6 年度税制改正により新たに設けられた会社区分である中堅企業向けの場合は，下表のように税額控除率が定められた。なお，教育訓練費，女性活躍等支援の観点からの上乗せ措置は，おおむね大企業向けと同じである。したがって最大 35% の税額控除率になる。

税額控除率区分は，令和 6 年度税制改正前の大企業向けの控除率区分と同じであることから，

(改正後)						(改正前)				
	継続雇用者 給与総額	基本控除率	教育訓練費 +20% ⇒ +10% 【要件緩和】	女性活躍 子育て支援* 【新設】	合計控除率 最大 35%		賃上げ 要件	控除率	教育訓練 +20%	合計 最大 30%
中堅企業	+ 3%	10%	+ 5%	+ 5%	20%	←	+ 3%	15%	+ 5%	20%
	+ 4%	25%			35%	←	+ 4%	25%		30%

*上記の（改正前）は令和6年度改正前の大企業向けの控除率である。

令和6年度改正後の大企業向けに比較して、継続雇用者給与総額の増加率が、3%、4%などの場合は、上記の大企業向けに比較し控除率が大きくなるように設定されている（同法②）。

（２）教育訓練費増加の場合の控除率の加算

教育訓練費の増加の場合の税額控除割合の加算率（+5%）の適用については、大企業向けの場合と同じ要件となっている。

（３）女性活躍・子育て支援の税額控除率の加算

女性活躍・子育て支援の税額控除率の加算については、大企業向けに比して、「プラチナくるみん又はプラチナえるぼし」の認定を受けている場合に加えて、えるぼし認定（３段階目）を受けたその事業年度も含む点は、大企業より範囲が拡大されている。

３ 中堅企業向けの税額控除額・税額控除限度額

控除対象雇用者給与等支給増加額×税額控除率（10%～35%）

*ただし控除税額は、当期の法人税額の20%を上限とする。

（１）控除対象雇用者給与等支給増加額

（その事業年度の雇用者給与等支給額－比較雇用者給与等支給額）

①雇用者給与等支給額とは、その法人の所得の金額の計算上、損金の額に算入される国内雇用者に対する給与等の支給額である（同法⑤九）。

②上記算式の「（１）控除対象雇用者給与等支給増加額」は、その金額が「調整雇用者給与等支給増加額」を超える場合には、その「調整雇用者給与等支給増加額」になる。この点は、大企業向けの場合と同じである。「調整雇用者給与等支給増加額」については、大企業向けの場合と同様に計算する。

③地方活力向上地域等において雇用者の数が増加した場合の法人税額の特別控除（措法42の12）の適用を受ける場合には、一定額の調整が必要となる（措令27の12の5③）。

（２）税額控除限度額

税額控除限度額は、当該事業年度の法人税額の20%が上限。

4 マルチステークホルダー方針の公表・届出

次の条件に該当する中堅企業は、マルチステークホルダー方針の公表・届出が賃上げ促進税制適用の要件とされている（同法②，法令 27 の 12 の 5 ①，②）。

①適用事業年度終了の時ににおいて資本金の額が 10 億円以上かつ常時使用する従業員数が 1,000 人以上である法人

Ⅳ 中小企業者等版賃上げ促進税制

1 中小企業者等とは

中小企業者等版賃上げ促進税制の対象となる者は、中小企業者又は農業協同組合等で青色申告書を提出するものである。ここにいう中小企業者とは、次の（１）又は（２）の法人である（同法③，措法 42 の 4 ⑭七，措令 27 の 4 ⑰）。

（１）資本金の額等が 1 億円以下の法人のうち次の①～③の法人以外の法人

①その発行済株式総数の 2 分の 1 以上が同一の大規模法人（注 1）の所有に属している法人。

②前記①の法人のほか，その発行済株式総数の 3 分の 2 以上が複数の大規模法人（注 1）の所有に属している法人

③他の通算法人のうちいずれかの法人が中小企業者に該当しない場合の通算法人
（注 1）上記〈大規模法人〉とは，次の法人で中小企業投資育成会社を除く。

イ「資本金（出資金）の額が 1 億円超の法人」

ロ「資本を有しない法人で常時使用する使用人数が千人を超える法人」

ハ「次に掲げる法人」

（イ）〈大法人〉との間にその〈大法人〉による完全支配関係がある普通法人

（注 2）〈大法人〉とは

④資本金の額が 5 億円以上の法人，⑤保険業法に規定する相互会社・外国相互会社のうち常時使用する従業員数が千人超の法人，⑥法人税法 4 条の 3 の受託法人

（ロ）普通法人との間に完全支配関係があるすべての大法人が有する株式の全部をその大法人の「いずれかの法人」が有するものとみなした場合においてそのいずれかの法人とその普通法人との間にその「いずれかの法人」による完全支配関係あることとなるときのその普通法人

（２）資本を有しない法人のうち常時使用する従業員数が千人以下の法人

（３）判定時期

中小企業者の判定時期は，適用を受ける事業年度終了の時の現況による（措通 42 の 12 の 5－1 の 3）。

2 雇用者給与等支給増加割合

中小企業者（資本金1億円以下の法人、農業協同組合等）の場合は、雇用者給与等支給額の前年度比増加割合が指標であり、大企業向けや中堅企業向けの場合の「継続雇用者給与等支給増加割合」と賃上げ率の指標が異なる点に留意する必要がある。

大企業向けや中堅企業向けの賃上げ率の指標は、「継続雇用者給与等支給増加割合」であった。これに比して、中小企業者の場合の賃上げ率の指標は、「雇用者給与等支給増加割合」とされており、算式で示すと次の算式となる。中小企業者の場合の指標となる賃上げ率は、継続雇用者に限定されずに、パート・アルバイトも含めた給与等の支給額の総額で前年度のそれと比較するものとなっており、賃上げ率の把握がより、わかりやすいものとなっている点に留意する必要がある。

【雇用者給与等支給増加割合】

$$\frac{(\text{雇用者給与等支給額} - \text{比較雇用者給与等支給額})}{\text{比較雇用者給与等支給額}}$$

比較雇用者給与等支給額

3 中小企業者の税額控除率等

（１）税額控除率

中小企業者の税額控除率が中堅企業向けなどに比して高く設定されている。教育訓練費の上乗せ率も10%と高く設定されており、女性活躍・子育て支援の観点からの上乗せ措置の税額控除率は5%で、適用範囲は大企業等に比較し緩和されている。最大45%の税額控除率になる。

（２）教育訓練費の増加の場合の加算率（+10%）の適用

次の要件の全てを満たす必要がある。

（イ）教育訓練費の前年増加割合が5%以上（令和6年度改正前10%）であること

（ロ）その事業年度に損金の額に算入される教育訓練費の雇用者給与等支給額の0.05%以上であること（令和6年度改正）

〈改正前との比較〉

(改正後)						(改正前)				
	全雇用者 給与総額	基本控除率	教育訓練費 +10% ⇒ + 5% 【要件緩和】	女性活躍 子育て支援* 【新設】	合計控除率 最大 45%		賃上げ 要件	控除率	教育訓練 +10%	合計 最大 40%
中小企業	+ 1.5%	15%	+ 10%	+ 5%	30%	←	+ 1.5%	15%	+ 10%	25%
	+ 2.5%	30%			45%	←	+ 2.5%	30%		40%

（３）女性活躍・子育て支援の税額控除率の上乗せ

大企業向け・中堅企業向けに比して要件が緩和されており，くるみん認定又はえるぼし２段階目以上の認定を受けていれば適用がある（同法③三，措規 20 の 10 ②，③）。

なお，適用事業年度は，くるみん認定又はえるぼし２段階目以上の認定を受けた事業年度に限られる点は留意する必要がある。プラチナくるみん，プラチナえるぼしの認定を受けている場合は，その事業年度末において認定が続けられていれば適用がある。

４ 税額控除額・税額控除限度額

（１）税額控除額

控除対象雇用者給与等支給増加額×税額控除率（15%～45%）

ただし控除税額は，当期の法人税額の 20%を上限とする。なお，中小企業者については，今改正により税額控除額の 5 年間繰越制度がある。

（２）税額控除上限額

調整前法人税額×20%

５ 税額控除額の 5 年間繰越し

（１）中小企業者の繰越控除制度の創設の趣旨

中小企業者の 6 割以上が，赤字企業であるといわれている。このような状況下では，仮に中小企業者が大幅な賃上げを行い，税額控除額が，最大で「控除対象雇用者給与等支給増加額」×45%の税額控除額が算定されたとしても，実際には税額控除できないケースが多く発生し，賃上げ促進税制については，中小企業の一部についてしか，意味がない制度となっているとの指摘があった。そこで，中小企業者について，賃上げ促進税制の税額控除について，控除しきれない金額がある場合には，一定の要件のもとに 5 年間の繰越控除を認めることとした。この制度は，中小企業者の場合に限定されている（同法③，④，⑤十二）。

（２）中小企業者の繰越控除制度の留意点

①繰越税額控除限度超過額

法人の適用年度開始の日前 5 年以内に開始した各事業年度における中小企業者等税額控除限度額のうち，中小企業者等版賃上げ促進税制の税額控除をしてもなお控除しきれない金額の合計額をいう。なお，この合計額とは，既に，この繰越控除制度により各事業年度において調整前法人税額から控除された金額がある場合には，その金額を控除した残額の合計額である（同法⑤十二）。

②税額控除額の5年間繰越制度の要件

①適用年度まで連続して青色申告書の提出をしている場合の各事業年度に限る。

②この繰越控除制度を適用するには、全雇用者給与等支給額が前年度より増加している場合に限られる。

③当初事業年度、繰越期間の各事業年度も含めて当初の確定申告書に繰越限度超過額の明細書（別表6（24）、同付表1、繰越だけの事業年度は同付表1）の添付がある場合に限り、適用がある。なお、複数の税額控除を受ける場合は、別表6（6）、同付表も必要になる。

④繰越税額控除限度超過額が生じた事業年度終了時に中小企業者に該当していれば、繰越控除時は中堅企業、大企業でも繰越税額控除の適用はある（措通42の12の5－1の3）。

V 事例の回答

1 適用区分について

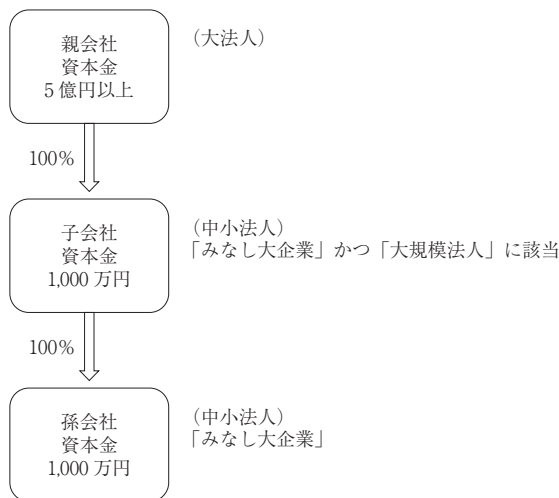
既述したように、賃上げ促進税制には、①大企業向け（同法①）、②中堅企業向け（同法②）、③中小企業者版（同法③）がある。各区分の適用については、中小企業者版は、中小企業者等に該当しないと適用がないが、①大企業向け、②中堅企業向けは、中小企業者等であっても、要件を満たせば適用がある。その意味で「・・・向け」と表現している。

本事例では、①大企業向け、②中堅企業向けの適用をするにあたっての前提的な要件となる「継続雇用者給与等支給額」や「継続雇用者比較給与等支給額」のデータが提示されていないこと、及び③中小企業者版が適用できる場合は、中小企業者版を適用した方が、税金上は、税額控除額が有利であることから、③中小企業者版を適用して計算することになる。

2 中小企業者等とは

中小企業者版が適用となる「中小企業者等」とは、中小企業者又は農業協同組合等で青色申告書を提出する法人をいう（措法42の4⑱七、措令27の4⑰）。ここにいう中小企業者等の範囲については、上記Ⅳ.1で記述したとおりであるが、グループ内の企業の場合には、中小企業者に該当するか否かの判断には注意が必要である。例えば、適用しようとしている会社及び親会社の資本金の額が1億円以下の法人であっても、親会社が〈大法人〉との間にその〈大法人〉による完全支配関係がある普通法人である場合は、親会社は大規模法人に該当することになり、その大規模法人に該当する親会社に50%以上所有されているため、その会社は中小企業者には該当しないことになる。また、これらの場合の親会社等は内国法人に限定されているわけでもない点も留意する必要がある。本事例では、当社は資本金が1億円以下で、当社の株主には「大規模法人」に該当するものはないとのことなので、中小企業者に該当する。

〈図解〉大規模法人による支配されている場合の「みなし大企業」の典型例



3 【事例1】の回答

本事例に関する設問に対して回答する。なお，【事例1】に係る（問1）～（問6）に順次に回答することにより，（問7）の当該事業年度の「法人税額の特別控除額」が計算できるようになる。以下【事例1】の各設問に回答する。

（問1）当該事業年度の「雇用者給与等支給額」はいくらか。

まず，「雇用者給与等支給額」の意義について確認する。

（1）雇用者給与等支給額とは，法人の適用年度の所得金額の計算上，損金の額に算入される国内雇用者に対する給与等の支給額をいう（同法⑤九）。留意すべきは，国内雇用者の意義である。国内雇用者とは，法人の使用人のうち，国内の事業所に勤務し，その事業所の賃金台帳に記載された者である（同法⑤二，措令27の12の5⑤，⑥）。

したがって，法人の役員は当然のこと，使用人兼務役員の使用人分給与も除かれる点に留意する必要がある。さらに，留意すべき点は，その役員と特殊の関係のある者として，その役員の親族等に対する給与の額も除外される点である（同法⑤二）。

一方，その給与の額は，「損金の額に算入される国内雇用者に対する給与等の支給額」であることから，雇用保険の対象となっていない，パートやアルバイトに対する給与の額も含まれることになる。また，「損金の額に算入される国内雇用者に対する給与等の支給額」とされているが，「棚卸資産の取得価額に算入された給与等の額」について，法人が継続してその給与等を支給した日の属する事業年度の「給与等の支給額」に含めて計算することとしている場合は，その計算を認めるものとされている（措通42の12の5－4）。

(2) 雇用者給与等支給額からは、その法人が実際に負担した給与に係る金額であることから、いわゆる「補填額」は控除される。「補填額」とは、その給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額をいう。この補填額は、補助金等などが典型的なものであり、次のようなものが該当する（措通 42 の 12 の 5－2）。

①補助金等の要綱、要領又は契約において、その補助金等の交付の趣旨又は目的がその交付を受ける法人の給与等の支給額に係る負担を軽減させることであることが明らかにされているもの

②①に掲げるもののほか、補助金等の交付額の算定方法が給与等の支給実績又は支給単価（雇用契約において時間、日、月、年ごとにあらかじめ決められている給与等の支給額をいう。）を基礎として定められているもの

③上記①、②に該当する補助金の例としては次のようなものがある。

(イ) 労働移動支援助成金、(ロ) 特定求職者雇用開発助成金、(ハ) トライアル雇用助成金、(ニ) 地域雇用開発助成金、(ホ) 人材確保等支援助成金、(ヘ) 通年雇用助成金、(ト) キャリアアップ助成金、(チ) 両立支援等助成金、(リ) 人材開発支援助成金など

④また補助金・助成金以外にも次のようなものは、当然に補填額に該当する。

法人の使用人が他の法人に出向した場合において、その出向した使用人（「出向者」）に対する給与を出向元法人（出向者を出向させている法人をいう。）が支給することとしているときに、出向元法人が出向先法人（出向元法人から出向者の出向を受けている法人をいう。）から支払を受けた出向先法人の負担すべき給与に相当する金額（「給与負担金の額」）（措通 42 の 12 の 5－2（注）2（1））

(3) 補填額から除外される雇用安定助成金額

国又は地方公共団体から受ける「雇用保険法第 62 条第 1 項第 1 号に掲げる事業として支給が行われる助成金その他これに類するものの額」には、次のものが該当するが、これらは補填額から除外される（措通 42 の 12 の 5－2 の 2）。

①雇用調整助成金、産業雇用安定助成金又は緊急雇用安定助成金の額

②①に上乗せして支給される助成金の額その他の①に準じて地方公共団体から支給される助成金の額

これらの雇用安定助成金は、景気の変動、産業構造の変化その他の経済上の理由により事業活動の縮小を余儀なくされた場合において、労働者を休業させる事業主その他労働者の雇用の安定を図るために必要な措置を講ずる事業主に対して、必要な助成及び援助を行うものとしての助成金であり、その政策的意図を考慮して、単に給与を補填するものからは除外したものと考えられる。

(4) 補填額から除外される「役務の提供に対する対価の性質を有するもの」

〈図解〉「雇用者給与等支給額」と補填額・雇用安定助成金額

補填額は除外
雇用者 給与等支給額 (雇用安定助成金は 含める)

補填金となる補助金等には、役務の提供に対する対価の性質を有する次のようなものは含まれない（措通 42 の 12 の 5－2（注）2）。

看護職員処遇改善評価料の額及び介護職員処遇改善加算の額のように、下記の（イ）から（ハ）までに掲げる報酬の額その他これらに類する公定価格（法令又は法令に基づく行政庁の命令，許可，認可その他の処分に基づく価格をいう。）が設定されている取引における取引金額に含まれる額

（イ）健康保険法その他法令の規定に基づく診療報酬の額

（ロ）介護保険法その他法令の規定に基づく介護報酬の額

（ハ）障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律その他法令の規定に基づく障害福祉サービス等報酬の額

以上を踏まえて、事例に即して検討すると「雇用者給与等支給額」は次のように計算される。

（１）会社集計の給与等の支給額の合計額	257,496,461 円
（２）使用人兼務役員の使用人分給与の額	－6,800,000 円
（３）アルバイト・パート雑給処理のもの	＋3,740,000 円
（４）キャリアアップ助成金	－1,558,200 円
（５）出向負担金受入額	<u>－5,855,850 円</u>
雇用者給与等支給額	<u>247,022,411 円</u>

（問２）当該事業年度における「雇用者給与等支給増加額」はいくらか。

雇用者給与等支給増加額とは、その法人の「雇用者給与等支給額」から「比較雇用者給与等支給額」を控除した金額である。要するに、前事業年度に比してどれだけ雇用者給与等支給額が増加したかを示す金額である。上図のように法人が雇用安定助成金の支給を受けている場合において、雇用安定助成金額を含めた金額である。算式で示すと次のとおりである。

$$\text{「雇用者給与等支給増加額」} = (\text{雇用者給与等支給額}) - (\text{比較雇用者給与等支給額})$$

$$\text{事例の「雇用者給与等支給増加額」} = (247,022,411) - (233,276,592) = \underline{\underline{13,745,819 \text{ 円}}}$$

（問３）当該事業年度の「雇用者給与等支給増加割合」はいくらか。

「雇用者給与等支給増加割合」は、雇用者給与等支給増加額 ÷ 比較雇用者給与等支給額である。

$$(13,745,819 \text{ 円}) \div (233,276,592 \text{ 円}) = 0.058 \text{ (小数点以下 3 位まで表示した。)}$$

（問４）当該事業年度の「調整雇用者給与等支給増加額」はいくらか。

調整雇用者給与等支給増加額とは、法人が雇用安定助成金の支給を受けている場合の次の①の金額から②の金額を控除した金額をいう。

①雇用者給与等支給額から給与等に充てるための雇用安定助成金額がある場合に、その雇用安定助成金額を控除した金額。

$$\begin{aligned} \text{調整雇用者給与等支給額} &= 247,022,411 \text{ 円} - \text{雇用安定助成金等} (2,636,400 \text{ 円}) \\ &= 244,386,011 \text{ 円} \end{aligned}$$

②比較雇用者給与等支給額から給与等に充てるための雇用安定助成金額がある場合に、その雇用安定助成金額を控除した金額。調整比較雇用者給与等支給額については、（前事業年度に関するデータに係る資料）で与えられており、**219,367,392 円**である。

③調整雇用者給与等支給増加額

$$\text{①} - \text{②} = 25,018,619$$

なお、調整雇用者給与等支給増加額は、次の算式により、税額控除額を計算するための基本となる「控除対象雇用者給与等支給増加額」を計算するにあたっての、調整を行うためのデータである。

$$\text{税額控除額} = \text{控除対象雇用者給与等支給増加額} \times \text{税額控除率} (15\% \sim 45\%)$$

すなわち、上記税額控除額を計算する計算式の「控除対象雇用者給与等支給増加額」は、

①雇用安定助成金額分を控除しないで計算したもの（「雇用者給与等支給増加額」）と

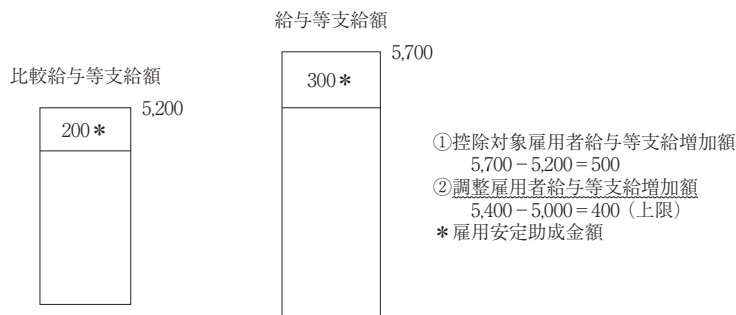
②雇用安定助成金を控除して計算したもの（「調整雇用者給与等支給増加額」）

とのいずれか少ない金額である。これにより、税額控除額は、法人の実質的な負担額に基づく増加額により計算するものとされている。

〈参考図解〉

◎ 「調整雇用者給与等支給増加額」は、雇用安定助成金額を控除した金額とする。

〈図解〉

**（問５）当該事業年度の「控除対象雇用者給与等支給増加額」はいくらか。**

当該事業年度の雇用者給与等支給増加額は、上記のように次の金額のいずれか少ない金額である。

（１）（雇用者給与等支給増加額）＝（雇用者給与等支給額）－（比較雇用者給与等支給額）

$$247,022,411 - 233,276,592 = 13,745,819 \text{ 円}$$

（２）（調整雇用者給与等支給増加額）＝（調整雇用者給与等支給額）－（調整比較雇用者給与等支給額）

$$244,386,011 - 219,367,392 = 25,018,619 \text{ 円}$$

（３）（１）＜（２） したがって、少ない金額である 13,745,819 円 となる。

（問６）教育訓練費の増加による加算措置の適用はあるか。

教育訓練費の増加割合が、（１）前年比で５％以上、かつ（２）当該事業年度の教育訓練費の雇用者給与等支給額に対する割合が０.０５％以上の場合、税額控除額の１０％の加算が行われる。

本事例の場合は、

（１）教育訓練費の増加額は、1,030,060 円－434,570 円＝595,490 円

（２）教育訓練費の増加割合 595,400 ÷ 434,570 円＝137％≥５％

（３）雇用者給与等支給額比較教育訓練費割合

$$(1,030,060 \text{ 円}) \div (247,022,411 \text{ 円}) = 0.00416 \geq 0.05\%$$

したがって、教育訓練費の増加による加算措置の適用があり、加算率は１０％である。

（注）令和７年１月１５日の会計検査院報告書「租税特別措置（給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特別控除制度）における教育訓練費に係る上乗せ税額控除の適用状況、検証状況等について」によると、実際の教育訓練費の増加額を大幅に上回る控除額が計算される制度の

問題点が指摘されている。

（問 7）当該事業年度における賃上げ促進税制の適用による法人税額の特別控除額はいくらか。

- （1）雇用者給与等支給増加割合が 5.8%であり，2.5%超であるので控除率は 30%である。
- （2）教育訓練費の増加割合が 5 %超であることからの加算率が 10%である。
- （3）賃上げ促進税制の適用による法人税額の特別控除額

① $13,745,819 \text{ 円} \times (30\% + 10\%) = 5,498,327 \text{ 円}$

② 税額控除限度額（調整前法人税額 42,067,032 円） $\times 20\% = 8,413,406 \text{ 円}$

③ したがって，①，②のいずれか少ない金額である。

本事例の特別控除額は，5,498,327 円である。

4 【事例 2】の回答

I 賃上げ促進税制における当初申告要件・適用額制限について条文に即して説明してください。

1 当初申告要件・適用額制限

（1）当初申告要件・適用額制限

法人税法，措置法における法人税額の控除又は特別控除制度などにおいては，当初申告要件，控除額に関する適用額制限が存在する規定がある。これらは実体規定ではないが，措置法等の特例を適用する場合の前提的な手続き要件に関するものである。これらの要件を満たさなければ，特例等を適用することができなくなってしまうので実務上は重要な規定である。

（2）当初申告要件とは

当初申告要件とは，確定申告書等（確定申告書，中間申告書）に，これらの控除などを受ける金額の記載及び明細書（別表）の添付がある場合に限り適用するというものである。なお，確定申告書には期限後申告書を含む。したがって，当初申告で適用を失念したり，明細書の添付をしなかった場合には，後に修正申告，更正の請求で税額控除などについて適用を受けることができないことになる。

（3）適用額制限とは

法人税，特に措置法の規定では，税額控除又は特別控除などにおいて，修正申告，更正の請求で税額控除額について，適用額を当初申告に記載した特定の金額などに適用制限を加えているものがある。この適用額制限が付されている場合には，修正申告，更正の請求で当初申告に記載した特定の金額については，増額などの変更をすることができないこととされている。すなわち，当初申告において記載した特定の金額を限度としてのみ適用があり，例えば，計算の

前提となる一定の金額について当初申告書に添付された明細書に記載された金額を限度としていることから、仮に正しく計算しなおすとその一定の金額が増額される場合であっても、その特定の金額、したがって控除額を増加させることができないものとされている。

2 平成 23 年 12 月改正の内容

上記の当初申告要件や適用額制限については、平成 23 年 12 月改正により見直しが行われ、緩和された。具体的には、次のように法人税法においては、当初申告要件が見直され、法人税法、措置法においては、適用額制限が見直され緩和された。

(1) 法人税法の当初申告要件の見直し

次の制度などにおいては、当初申告要件が廃止された。

- ①受取配当等の益金不算入（法 23 ⑦）
- ②外国子会社から受ける配当等の益金不算入（法 23 の 2 ⑤）
- ③国等に対する寄附金、指定寄附金及び特定公益増進法人に対する寄附金の損金算入（法 37 ⑨）
- ④会社更生等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入（法 59 ⑥）
- ⑤所得税額控除（法 68 ④）
- ⑦外国税額控除（法 69 ②⑤⑥）
- ⑧公益社団法人又は公益財団法人の寄附金の損金算入限度額の特例（法令 73 の 2 ②）
- ⑨引継対象外未処理欠損金額の計算に係る特例（法令 113 ②⑥）
- ⑩特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入の対象外となる資産の特例（法令 123 の 8 ②五、③三）
- ⑫特定資産に係る譲渡等損失額の計算の特例（法令 123 の 9 ②⑤等）

(2) 法人税法の適用額制限の見直し

次の制度においては適用額制限が見直され、当初申告に記載された金額を限度とするのではなく、修正申告書、更正の請求書に添付された明細書類に記載された金額に増額することができるようになった。

- ① 受取配当等の益金不算入（法 23 ⑦）
- ② 外国子会社から受ける配当等の益金不算入（法 23 の 2 ⑤）
- ③ 国等に対する寄附金、指定寄附金及び特定公益増進法人に対する寄附金の損金算入（法 37 ⑨）
- ④ 所得税額控除（法 68 ④）
- ⑤ 外国税額控除（法 69 ②⑤⑥）

（３）措置法の当初申告要件の維持

措置法の特別控除制度については、法人による特例制度の選択意志を明確化し、確定申告書等に添付される書類に特定事項を記載する必要があることから当初申告要件は、法人税法とは異なり維持することとされた。

措置法の特例（特に税額控除制度）は、税制を利用した「補助金」であるともいえる措置である。それ故に、補助金制度と同様に当初申告（補助金の場合は、申請期限までの申請）において、その特例（税制上の補助金）を受ける意思表示と補助金を受けられる要件を満たしていることを確認しておく必要があることは、当然であると考えられており、それ故に、明細書を添付した当初申告要件や適用額制限が付されているものと考えられる。

３ 措置法の「確定申告書等」の意義

当初申告要件などを理解する上では、条文における「確定申告書等」の意義を明確に把握しておく必要がある。措置法における「確定申告書等」については、定義規定で明確にその意義を次のように定めている（措法２②二十八）。

「確定申告書等 法人税法第２条第３０号に規定する中間申告書で同法第７２条第１項各号に掲げる事項を記載したもの及び（略）並びに同法第２条第３１号に規定する確定申告書をいう。」

したがって、まず、「確定申告書等に明細書（該当する別表）の添付がある場合に限り」適用されることから当初申告要件が付されていることは明確である。また、適用控除額についても、「確定申告書等に添付された書類に記載された控除対象雇用者給与等支給増加額を限度とする。」とされていることから修正申告、更正の請求の場合において控除できる金額について、適用額制限が行われていることになる。条文の文言には十分に留意すべきである。なお、法人税法の「確定申告書」には、期限後申告書を含む点も留意する必要がある（法法２三十一）。その意味で「当初申告要件」と言われ、期限内申告だけを要件としていないことにも留意する必要がある。

〈措法２②二十八〉

二十八 確定申告書等 法人税法第二条第三十号に規定する中間申告書で同法第七十二条第一項各号に掲げる事項を記載したもの及び同法第一百四十四条の四第一項各号又は第二項各号に掲げる事項を記載したもの並びに 同法第二条第三十一号に規定する確定申告書をいう。

〈法２三十、三十一〉

三十 中間申告書 第七十一条第一項（中間申告）又は第一百四十四条の三第一項若しくは第二項（中間申告）の規定による申告書をいう。

三十一 確定申告書 第七十四条第一項（確定申告）又は第百四十四条の六第一項若しくは第二項（確定申告）の規定による申告書（当該申告書に係る期限後申告書を含む。）をいう。

〈当初申告要件・適用額制限についての賃上げ促進税制の条文〉（措法 42 の 12 の 5 ・ 第 7 項）

「7 第一項から第三項までの規定は、確定申告書等（これらの規定により控除を受ける金額を増加させる修正申告書又は更正請求書を提出する場合には、当該修正申告書又は更正請求書を含む。）にこれらの規定による控除の対象となる控除対象雇用者給与等支給増加額（第一項又は第二項の規定の適用を受けようとする場合には、継続雇用者給与等支給額及び継続雇用者比較給与等支給額を含む。）、控除を受ける金額及び当該金額の計算に関する明細を記載した書類の添付がある場合に限り、適用する。この場合において、第一項から第三項までの規定により控除される金額の計算の基礎となる控除対象雇用者給与等支給増加額は、確定申告書等に添付された書類に記載された控除対象雇用者給与等支給増加額を限度とする。」

4 措置法の適用額制限の見直し

措置法の特別控除制度については、当初申告要件は維持するものの、適用額制限については、平成 23 年改正により、特別控除を受けることができる正当額を計算するに当たって基礎とする事項が、確定申告書等に記載された全ての事項から、確定申告書等に添付された書類に記載された特定の事項（例えば試験研究費の額、資産の取得価額、控除対象雇用者給与等支給増加額等）と見直された。

このため、確定申告書等に記載された特定の事項以外の事項として記載された金額（例えば、税額控除限度額の基礎となるその事業年度の法人税額など）に変動がある場合には、修正申告や更正の請求によってその金額を是正して適用を受ける金額を増額させることができるようにされた。

5 裁判例

当初申告要件等に関する裁判例には、次のようなものがある。

①東京高判平 29.1.26（税資 267 号順号 12968）、②所得税であるが札幌高判平 31.4.16（税資 269 号順号 13266）などがある。

いずれも、同制度の規定における「確定申告書等」とは、中間申告書及び確定申告書をいうことは明らかであって、税額控除額は中間申告書及び確定申告書に添付した書類に記載された雇用者給与等支給増加額を基礎として計算した金額に限られる。中間申告書及び確定申告書に控除明細書の添付がなければ、税額控除の適用を受けることはできないとし、この税額控除制度については、いわゆる当初申告要件が付されているとしている。

また、規定前段において、確定申告書等のほか、「修正申告書又は更正請求書」を規定しているのは、規定後段において当初申告要件が設けられていることを前提に、中間申告書又は確定申告書に記載された金額のうち、雇用者給与等支給増加額以外の事項について変動がある場合には、当該事項について変更した修正申告や更正の請求を行うことができることを規定したものであり、一般的な修正申告、更正の請求を指すものではないとしている。

Ⅱ 中小企業者に対する「繰越控除制度」における明細書添付要件について説明してください。

1 中小企業者の繰越控除制度の創設の趣旨

中小企業者の6割以上が、赤字企業であるといわれている。このような状況下では、仮に中小企業者が大幅な賃上げを行い、税額控除額が、「控除対象雇用者給与等支給増加額」×45%の税額控除額が算定されたとしても、実際には税額控除できないケースが多く発生し、賃上げ促進税制については、中小企業の一部についてしか、意味がない制度となっているとの指摘があった。そこで、中小企業者について、賃上げ促進税制の税額控除について、控除しきれない金額がある場合には、一定の要件のもとに5年間の繰越控除を認めることとした。この制度は、中小企業者の場合に限定されている（同法③、④、⑤十二）。

2 中小企業者の繰越控除制度の留意点

（1）繰越税額控除限度超過額

法人の適用年度開始の日前5年以内に開始した各事業年度における中小企業者等税額控除限度額のうち、中小企業者版賃上げ促進税制の税額控除をしてもなお控除しきれない金額の合計額をいう。なお、この合計額とは、既に、この繰越控除制度により各事業年度において調整前法人税額から控除された金額がある場合には、その金額を控除した残額の合計額である（同法⑤十二）。なお、本税制の税額控除は、まず、その事業年度の本税制の適用を受け、その適用した残額について繰越控除制度の適用を受け、かつ、調整前法人税額の20%を限度とする。

（2）税額控除額の5年間繰越制度の要件

- ①適用年度まで連続して青色申告書の提出をしている場合の各事業年度に限る。
- ②この繰越控除制度を適用するには、全雇用者給与等支給額が前年度より増加している場合に限られる。
- ③当初の繰越適用事業年度の当初確定申告書に賃上げ促進税制に係る明細書（別表6（24）、同付表1、複数の税額控除を受ける場合は、加えて、別表6（6）、同付表）の添付がある場合に限り、適用がある。さらに繰越しだけをする事業年度については、別表6（24）付表1の添

付が必要である点に留意する必要がある。

④繰越税額控除限度超過額が生じた事業年度終了時に中小企業者に該当していれば、繰越控除時は中堅企業、大企業でも繰越税額控除の適用はある（措通 42 の 12 の 5－1 の 3）。

Ⅵ 終わりに

最後に、研究会での意見を踏まえ 2 点触れておく。

1 点目は、措置法の優遇措置の合理性である。「賃上げ促進税制」は、現下の経済情勢を踏まえた「デフレ完全脱却のための総合経済対策」において、「物価高に負けない構造的・持続的な賃上げ」を実現するための措置として設けられた政策税制である。控除額を増加するとともに子育て、女性支援、赤字法人にも考慮した繰越控除制度などを新たに盛り込んだものである。この税制については、大手企業の税額控除額が相当額にのぼること、教育訓練費に係る措置の不合理性なども指摘されている。また、昨今の政治情勢との関係で政策税制が政治的に利用されているのではないかと疑問もぬぐいきれないところがある。措置法税制については、かねてより、憲法 14 条の平等原則との関係が問題とされてきたところであり、昨今では、政府税制調査会において、税制の EBPM に関する専門家会合が設けられているところである。要点は、政策税制そのものの立案段階からの証拠資料に基づいた合理的な政策作りなどが問題とされているところである。

2 点目は、政策内容に関するものとして、賃上げの重要性もさることながら、わが国では、社会保険料の負担が諸外国、特に米国などに比較してかなり大きいことを考慮するならば、賃上げだけでなく、社会保険料の負担についても検討すべきではないかという意見である。この点については「103 万円の壁」問題でも浮上したことであるが、今後の課題が整理されている段階で具体的な解決策が確定される段階には至っていない。重要な課題で今後の政策が注目されることであることの指摘にとどめたい。

【参考文献】

- (1) 吉沢浩二郎ほか『改正税法のすべて・平成 24 年版』大蔵財務協会（平成 24 年）
- (2) 阿部敦壽ほか『改正税法のすべて・令和 6 年版』大蔵財務協会（令和 6 年）
- (3) 金子宏『租税法 第二十四版』弘文堂（2021 年）93 頁以下で、政策税制と平等原則について検討されている。
- (4) 政府税制調査会・令和 6 年 11 月 19 日（第 2 回税制の EBPM に関する専門家会合）では、政策税制の在り方について検討している。
- (5) 年金の負担率の国際比較については、田近栄治「歳入構造と賃金課税の国際的潮流—日本の特徴と課題—」税研 237 号（2024 年 9 月）20 頁以下で検討されている。

資産損失の必要経費算入について

明治大学大学院教授 岩崎 政明

事例

1. (テーマ：不動産所得に係る貸付規模の違いと必要経費控除の範囲)

税理士業を営む青色申告事業者Xは、副業として都心に8室から成る鉄筋コンクリート造4階建ての中古ワンルームタイプマンション1棟を取得して、賃貸することを計画している。賃料は、1室当たりの床面積が広いので月額25万円を予定しており、全室賃貸予約が入っているので、不動産所得に係る総収入金額は2,400万円が予定されている。

同マンションの取得価額は3億5,000万円(土地建物の総額。ただし、不動産仲介会社への仲介手数料・消費税・印紙税の総額及び未経過固定資産税清算金の支払額を含む。)である。Xは、所有権移転に係る司法書士への報酬及び登録免許税・不動産取得税の総額として、1,010万円を支払った。また、同マンションの購入のために銀行から2億円の融資を受けており、負債利子は初年度400万円である。その他、地震火災総合保険に加入する予定で、保険料の年額は30万円である。同マンション脇には、固定式ラック駐輪施設及びゴミ集積所としてのコンクリート造の小屋が付設されていたが、いずれも老朽化・汚損が著しいため、取得後に廃棄して平置き駐輪場・ゴミ置場とする予定で、その取壊撤去・舗装養生費は1,000万円である。なお、Xは、同マンションの管理業務の一切について、生計を一にする配偶者に担当させようと考えており、報酬月額として30万円(年額360万円)を予定している(なお、配偶者には他に雇用関係はない)。

上記の結果、必要経費総額としては、初年分については、所有権移転関係諸費用1,010万円＋負債利子400万円＋保険料30万円＋取壊撤去・舗装養生費1,000万円＋建物減価償却費330万円＋青色事業専従者給与360万円の合計3,130万円となるが、平年ベースでは、負債利子400万円程度＋保険料30万円＋建物減価償却費330万円＋青色事業専従者給与360万円の合計1,120万円程度となることが想定されている。

Xは、この不動産所得について青色申告の承認を受ける予定であるが、同マンションの貸付けは、事業規模といえるか、それとも事業に至らない規模（いわゆる業務規模）となるか。それぞれの場合、不動産所得に係る必要経費の取扱いにどのような違いがあるか。

2.（テーマ：業務規模の不動産所得における災害損失に係る控除方法の選択）

給与所得者のYは、郊外の住宅地に軽量鉄骨造2階建ての建物（アパート）を所有しており、2階部分を自宅にし、副業として、1階部分に3室の貸室（各1K）を設け、1室当たり月額10万円（管理費含む）で賃貸し、必要経費控除後の不動産所得350万円を得ていた。

ところが、ある年、ゲリラ豪雨により、1階部分が全室床上浸水の被害にあった。このため、1階の賃借人には、1室当たり50万円の見舞金を支払って、一時退出してもらい、修繕工事をすることにした。そのため、当該年分の不動産所得は、100万円となった。幸い、地震火災総合保険に加入していたため、この災害について保険金を収受することができた。

この自宅兼アパートの取得価額は、1億円であった。被災する前の賃貸用部分の建物の帳簿価額は5,000万円、収受した保険金は4,000万円であった。そして、Yの給与所得額は600万円である。

以上の前提の下で、Yは、災害損失について、どのような税務取扱いを受けることができるか。

3.（テーマ：雑所得に係る貸倒損失の控除方法）

給与所得者のZは、自身の飼猫「タマ之助」がかわいいので、いろいろな仕草を動画撮影してYouTubeにアップロードしていたところ、多くのチャンネル登録者ができ、年額にして300万円の広告料収入を得ていた（この収入については雑所得として申告納税をしている。）。そうしたところ、A社という会社からタマ之助のオリジナルグッズを販売したいという申し込みがネットを介してあったので、Zは、タマ之助の画像の使用許諾をすることにして、使用料年額400万円（年末振込支払）とする契約をネット上で行った。Zは、A社がタマ之助柄のキャラクターを制作して、その絵の入ったマグカップ、Tシャツ等の衣類、ぬいぐるみ、文房具等を販売していたことをネットを介して知っており、相当儲かっているようだと思っていた。

ところが、画像使用料の支払日にA社からの銀行振込がなかったので、ZはA社にメールを送って督促したが、何らの返信もなかった。Zは、A社のサイトを検索したがすでに閉鎖されていたので、YouTubeの親会社である米国Google LLC、D/B/A YouTubeにA社の所在を確かめるメールを送ってみたが、同社からは利用者情報は開示できないとの返信

があっただけであった。Zは、A社が当初 Google のメールアドレスを使用していたので、ネット運営会社である Google Japan (Google 合同会社) にA社の所在について問合せメールをしてみたが、同社からは、A社はすでに解約しており、現在のことは不明との回答があっただけであった。

Zは、当該年分の雑所得の金額の計算に当たり、A社から支払を受けることができなかった使用料債権（売掛債権）400 万円を貸倒損失として、他の広告料収入 300 万円からの必要経費に含めて控除することができるか。また、控除しきれない 100 万円について、損益通算により給与所得の金額から控除するか又は翌年分の雑所得の金額の計算に当たり繰越控除をすることができるか。

I 問題の所在

本稿は、不動産所得の金額及び雑所得の金額の計算上、必要経費に算入することができる損失の範囲について、所得税法（以下「所税」という。なお、所得税法施行令については「所税令」、所得税法施行規則については「所税規」という。）51 条各項等の関連法令の解釈適用を検討するものである⁽¹⁾。

所税 51 条は、不動産所得に係る資産損失について、事業の用に供される資産に係る損失（同条 1 項）と業務の用に供され又は当該所得の基因となる資産に係る損失（同条 4 項）とでは、必要経費算入の範囲に違いを定めている。不動産の貸付けが事業として行われているか、業務として行われているかの判定基準は、所得税法令には何ら定められていないが、所得税基本通達（以下「所基通」という。）26-9 は、次のように定めている。

「建物の貸付けが不動産所得を生ずべき事業として行われているかどうかは、社会通念上事業と称するに至る程度の規模で建物の貸付けを行っているかどうかにより判定すべきであるが、次に掲げる事実のいずれか一に該当する場合又は賃貸料の収入の状況、貸付資産の管理の状況等からみてこれらの場合に準ずる事情があると認められる場合には、特に反証がない限り、事業として行われているものとする。

(1) 貸間、アパート等については、貸与することができる独立した室数がおおむね 10 以上であること。

(1) 所得税法上の「損失」の意味は、所税 51 条所定のように、資産に生ずる経済的価値の減少であって所得稼得に貢献しないものをいう場合と所税 69 条所定の損益通算の対象となる総収入金額から必要経費を控除した結果生ずる赤字を指す場合とがあるが、本稿では主として前者の損失を取り上げる。この点については、増井良啓『租税法入門（第 3 版）』（有斐閣、2023 年）159 頁参照。

(2) 独立家屋の貸付けについては、おおむね5棟以上であること。」

すなわち、租税実務においては、貸付けが事業規模であるかどうかは、社会通念によって実質的に判断することを原則としながらも、いわゆる5棟10室以上という形式的基準に適合すれば、事業規模であることが事実上推定されるということになる。

そこで、まず事例1においては、貸付室数が8室で、形式的基準を満たさない場合に、どのような事情があれば、社会通念上実質的に事業規模と判定されうるのかを検討する。そして、事業規模と判定された場合と事業に至らない業務規模と判定された場合とでは、所得税法令の規定の適用にどのような違いが生ずるかを整理する。

事例2においては、特に、貸付室数が3室であることから、形式的基準の適用によれば業務規模となる不動産所得について、災害により生じた資産損失が、課税所得の計算上、どのように控除されうるのかを検討する。具体的には、所税51条4項による資産損失として必要経費控除の対象とされるのか、所税72条による雑損控除として所得控除の対象とされるのか、それとも「災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律」(以下「災害減免法」という。なお、条文引用に際しては災害減免法を「災免法」、災害免除法施行令を「災免令」という。)による減免措置の対象とされるのかを考える。

最後に、事例3においては、YouTubeにアップロードした動画に基因する広告料収入について雑所得の申告納税をしている者が、当該動画に登場する画像を第三者に使用許諾したことによって得られる使用料債権(売掛債権)について未回収となった場合、当該未収金について損失として雑所得の金額の計算上必要経費に算入することができるかどうかについて検討する。売掛債権の未回収の状況が発生したとしても、それが貸倒れと認められるかどうかは別途検討する必要がある。また、仮に貸倒れに該当するとした場合においても、当該貸倒損失の金額について、いつどのような範囲で必要経費に算入することができるのか、また他の所得との間で損益通算する余地があるのかについても考えてみることにしたい。

Ⅱ 不動産所得に係る貸付規模の違いと必要経費の控除方法 —事例1について

1 貸付規模の違いによる必要経費算入の差異

(1) 概要

まず、前提として、不動産所得の金額を計算するに当たって、貸付規模の違いにより、どのような制度上の差異があるのかを整理すると、次のようになる⁽²⁾。

第1に、賃貸用固定資産の取壊し、除却、滅失(当該資産の損壊による価値の減少を含む。)その他の事由により生じた損失の金額(保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより

補填される部分の金額及び資産の譲渡により又はこれに関連して生じたものを除く。)は、不動産の貸付けが事業として行われている場合には、その全額を必要経費に算入することになるが(所税 51 条 1 項)、業務規模の場合には、その年分の資産損失を差し引く前の不動産所得の金額を限度としてのみ必要経費に算入する(したがって、それを超える金額についてはなかったものとされる。)こととされている(所税 51 条 4 項)。

第 2 に、賃貸料等の回収不能による貸倒損失の金額は、不動産の貸付けが事業として行われている場合には、回収不能となった年分の必要経費に算入されるが(所税 51 条 2 項)、業務規模の場合には、当該賃貸料等を総収入金額に計上した年分まで遡って、その回収不能に対応する賃貸料収入がなかったものとして、課税標準等又は税額等の計算をやり直した上で、当該回収不能の事実が生じた日の翌日から 2 月以内に限り、国税通則法(以下「税通」という。)23 条 1 項の規定による更正の請求をすることができる(所税 152 条)。

第 3 に、不動産の貸付けが事業として行われている場合には、金銭債権の貸倒れ等に基因する損失の見込額として、一定の方法により計算した繰入限度額に達するまで貸倒引当金勘定の繰入額が必要経費に算入されるが(所税 52 条 1 項)、業務規模の場合には貸倒引当金の設定は認められない。

第 4 に、不動産の貸付けが事業として行われている場合には、確定申告税額の延納に係る利子税等につき、不動産所得に対応する部分の金額は必要経費に算入することができるが(所税 45 条 1 項 2 号(かっこ書きにより家事費から除外)、所税令 97 条 1 項 1 号)、業務規模の場合には当該利子税等は家事費となり、必要経費への算入は認められない。

第 5 に、青色申告に係る事業専従者給与の必要経費算入又はいわゆる白色申告に係る事業専従者控除は、不動産の貸付けが事業として行われている場合にのみ適用される(所税 57 条、所税令 164 条・166 条 2 項、所税規 36 条の 4)。

第 6 に、不動産の貸付けが事業として行われている場合で、正規の簿記の原則(貸借対照表及び損益計算書)による記帳を行うなど一定の要件を満たしている場合には、55 万円の青色申告特別控除をすることができる(租税特別措置法(以下「租特」という。)25 条の 2 第 3 項)。また、当該納税義務者が事業に係る仕訳帳及び総勘定元帳について、いわゆる電子帳簿保存法に基づく電子帳簿保存を行っており、かつ期限内確定申告書を e-Tax システムにより行っている等の一定の場合には、65 万円の青色申告特別控除を受けることができる(租特 25 条の 2 第 4 項 1 号・2 号)。これらに該当しない場合の青色申告者においては、青色申告特別控除の

(2) 制度上の差異については、今井慶一郎ほか共編『令和 6 年版 所得税基本通達逐条解説』(大蔵財務協会、2024 年)における所基通 26-9 に係る解説(同書 142~143 頁)、所基通 72-8 に係る解説(同書 945~948 頁)、国税庁タックスアンサー No.1373 (<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1373.htm>) も参照されたい。

金額は10万円とされている（租特25条の2第1項）。なお、青色申告特別控除額は納税義務者の記帳の状況により上記のように異なるので、以下の考察に当たっては、検討対象から除くことにする。

（２）貸付規模の判定基準

前述したように、不動産の貸付けが事業として行われていると判定されるか否かは、納税義務の軽重に大きく影響を及ぼす⁽³⁾。にもかかわらず、その判定基準は、租税法令においては規定されていない。

「Ⅰ 問題の所在」において述べたように、貸付けが事業規模であるかどうかは、所基通26-9によって、社会通念によって実質的に判断することを原則としながらも、いわゆる5棟10室以上という形式的基準に適合すれば、事業規模であることが事実上推定される。この形式的基準は、事実上の推定にすぎないのであるから、特別な事情があれば、異なる判定がなされるものではあるが、貸付規模に係る社会通念を数値化したものとして、有効な指標となろう。

では、形式的基準は具体的にどのように執行されるのであろうか。所基通26-9は、不動産の貸付数が5棟10室以上の場合又は「賃貸料の収入の状況、貸付資産の管理の状況等からみてこれらの場合に準ずる事情があると認められる場合」に、事業として行われているものとされるから、5棟10室以上という形式的基準は、単に「貸付数に関する基準」であるだけでなく、当該貸付数に対応する「収入金額に関する基準」であるともいえる。

5棟10室以上の賃料収入金額といっても、当該不動産が所在する地域や環境、当該不動産の構造や付随設備等によって賃料相場はまちまちであるから、一概にいくら以上という金額を特定することは難しい。とはいえ、一応の目安としては、賃貸不動産ごとに、その所在する地域における同種用途・同種構造・同等床面積・同程度設備管理状況の不動産の平均賃料（賃料相場）に基づき5棟又は10室分の賃料収入を積算した賃料収入金額をもって、事業規模となる標準を判定することはできるであろう。そうとすれば、賃貸不動産の立地が特別に収益性の高い場所にあつたり、床面積が特別に広いなどの特別な事情により平均よりも高い賃料となることが社会通念上認められる場合には、5棟又は10室未満の貸付数であっても事業規模と判定できるのではないかと考える。

2 賃貸建物の一部又は全部の取壊し等による資産損失の取扱い

次に、賃貸建物の一部又は全部の取壊し等による資産損失の取扱いが、当該不動産の貸付けが事業規模であるか業務規模であるかによって、どのようになるかを整理する。

(3) 「事業」と「業務」の区分から生ずる問題については、佐藤英明『スタンダード所得税法（第4版）』（弘文堂、2024年）243～245頁のNext Stepが詳しく検討している。

（１）事業規模・業務規模に共通する取扱い

減価償却資産の取壊し等による損失については、当該損失の生じた日にその資産の譲渡があったものとみなして所税 38 条 1 項又は 2 項（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）の規定を適用した場合に当該資産の取得費とされる金額に相当する金額（すなわち、減価償却後の当該資産の帳簿価額）を必要経費として控除することができる（所税 51 条 1 項、所税令 142 条 1 号）。ただし、保険金や損害賠償金等により補填された部分の金額があるときは、損失の金額から除かれる（所税 51 条 1 項第 2 かつこ書き）。

（２）事業規模の場合の取扱い

取壊し等に係る費用は、当該年分の必要経費に算入することができる（所税 51 条 1 項）。もし不動産所得に係る総収入金額から取壊費用及び他の諸費用を控除した結果、不動産所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、これを他の各種所得（ただし、配当所得、一時所得及び雑所得を除く。）の金額から控除することができる（損益通算：所税 69 条 1 項）。

不動産所得の基因となった資産を譲渡した場合に、当該資産の譲渡代金が回収不能となった事実その他これに準ずる政令（所税令 274 条）で定める事実が生じたときには、所税 64 条 1 項（第 2 かつこ書き）により同項が適用されないので、当該損失については更正の請求によるのではなく、当該事実が生じた日の属する年分の必要経費に算入する（所税令 274 条 1 号により「事業から生じた不動産所得の金額」については所税 152 条の適用対象から除外されている。）⁽⁴⁾。

（３）業務規模の場合の取扱い

この場合には所税 51 条 1 項の適用がないので、取壊し等に係る費用は不動産所得に係る必要経費に算入することはできるが（所税 37 条 1 項）、総収入金額から控除しきれない損失が生じたとしても、当該年分の不動産所得の金額を限度としてしか控除することができないので（所税 51 条 4 項）、これを超える部分の損失の額はなかったものとされる。

また、不動産所得の基因となった資産を譲渡した場合に、その譲渡代金が回収不能となったとき等においては、事業規模のときとは異なり、回収不能となった金額は、譲渡所得の金額の計算上、なかったものとみなされる（所税 64 条 1 項）。ただし、当該資産の譲渡代金が回収不能となった事実その他これに準ずる政令（所税令 274 条）で定める事実が生じたことにより、過年分の課税標準等又は税額等に異動を生じた場合には、税通 23 条 1 項の規定による更正の請求をすることができる（所税 152 条）⁽⁵⁾。

(4) 佐藤・前掲注 (3) 205～206 頁参照。

(5) 佐藤・前掲注 (3) 206 頁参照。

3 事例1の検討

以上に述べてきた資産損失に係る所得税法令の規定とその解釈を前提として、本件事例1について検討する。

Xが計画している不動産賃貸業の規模は、貸付室数8室のワンルームタイプマンション1棟であるから、貸付室数に係る形式的基準によれば事業規模には該当しないが、当該貸付室数に対応する収入金額に係る形式的基準に即して考えるとどうなるであろうか。

事例における設定だけでは、Xが取得した賃貸用マンションの所在する地域における賃料水準が明らかではないが、全室賃借予約が入っているということからすると、当該賃料は相場水準にあるということが推測できる。また、立地が都心であるとされているので、賃料相場は高い地域と考えることができる。そうすると、貸付規模に係る判定に当たっては、単に貸付室数だけで決めるのではなく、当該貸付室数に対応する収入金額についても考慮すべきであると考ええる。

そこで、Xの本件賃貸用マンションからの不動産所得を試算すると、初年分所得金額については、見込まれる総収入金額が2,400万円であるのに対して、必要経費の金額が所有権移転関係諸費用1,010万円＋負債利子400万円＋保険料30万円＋取壊撤去・舗装養生費1,000万円＋建物減価償却費330万円＋青色事業専従者給与360万円の合計3,130万円であるから、730万円の損失が生ずることになる。

しかし、平年ベースの不動産所得の金額では、見込まれる総収入金額が2,400万円であるのに対して、必要経費の見積額が、負債利子400万円程度＋保険料30万円＋建物減価償却費330万円＋青色事業専従者給与360万円の合計1,120万円程度であるから、1,280万円が不動産所得の金額となる。

事業規模といえるかどうかの判定は、事業のゴーイングコンサーンを前提として平年ベースで判断すべきであると解される。それゆえ、私見では、Xの本件賃貸用マンションは都心の賃料相場の高い地域にあり、かつ広めのワンルームであるという特別な事情が認められ、結果として、経常的に高額な不動産所得となることが見込まれるので、Xの不動産所得については、事業規模と判定してよいのではないかと考える。そして、そうだとすれば、初年分の不動産所得の金額は730万円の損失となるので、これを税理士業に係る事業所得との間で損益通算することが認められてよいのではなかろうか（所税69条1項）⁽⁶⁾。

(6) なお、不動産所得が業務規模であると判定された場合には、賃貸用不動産の除却、滅失等による資産損失については、当該事実の発生した年分の不動産所得の金額を限度としてしか必要経費に算入することができないが（所税51条4項）、賃貸用不動産の取壊しに要した費用は、資産損失ではないので、当該不動産を業務の用に供するために直接要した費用の額として全額を必要経費に算入することができると解される（所税37条1項）。

Ⅲ 業務規模の不動産所得における災害損失に係る控除方法の選択 —事例 2 について

1 業務規模の不動産所得における災害損失の取扱い

事例 2 においては、貸付室数が 3 室であることから、形式的基準の適用により業務規模と判定される不動産所得について、災害により被った資産損失が、課税所得の計算上、どのように控除されるのかを検討する。この場合には、所得税法等による取扱いは若干複雑である。適用可能な制度には、次のものがある⁽⁷⁾。

まず第 1 が、所税 72 条に定める雑損控除で、居住者個人の所有する資産について災害による損失が生じた場合において、当該損失の金額（保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補填される部分の金額を除く。以下同じ。）が一定額を超えるときは、その超える部分の金額をその年分の総所得金額から控除することができる。雑損控除の当該対象資産から除かれているのは、所税 62 条 1 項所定の生活に通常必要でない資産と所税 70 条 3 項所定の被災事業用資産だけである（所税 72 条 1 項第 1 かっこ書き）から、不動産所得の基因となる資産（所税 51 条 4 項適用対象資産）を所有する者であっても、居住者であれば同条の適用を受けることができる。ここにいう被災事業用資産とは棚卸資産又は所税 51 条 1 項又は 3 項に規定する資産とされており（所税 70 条 3 項）、業務の用に供する資産である所税 51 条 4 項適用対象資産は除外されていないので、業務の用に供する資産に係る災害損失も雑損控除の対象となると解される。他方、事業の用に供する資産に係る災害損失については、所税 51 条 1 項所定の資産の「滅失（当該資産の損壊による価値の減少を含む）その他の事由により生じた損害」として、その年における必要経費に算入することになる。

雑損控除の対象となる損失額は、その年における損失の金額に含まれる災害関連支出の金額に基づき計算される（所税 72 条 1 号ないし 3 号）。災害関連支出とは、損失の金額のうち災害に直接関連して支出した金額として所税令 206 条に定める金額をいう（所税 72 条 1 号かっこ書き）。具体的には、①所税 72 条 1 項所定の住宅家財等の資産が滅失し、損壊し、又はその価値が減少したことによる当該住宅家財等の取壊し又は除去のための支出その他の付随する支出の金額、②災害のやんだ日の翌日から原則として 1 年以内にした、（イ）災害により生じた土砂その他の障害物を除去するための支出、（ロ）当該住宅家財等の原状回復のための支出、（ハ）当該住宅家財等の損壊又はその価値の減少を防止するための支出、③当該住宅家財等に係る被害の拡大又は発生を防止するため緊急に必要な措置を講ずるための支出、④盗難又は横

(7) この点については、今井ほか共編・前掲注 (2) における所基通 72-8 に係る解説にある「資産に係る損失の取扱い」一覧表（同書 945～948 頁）、佐藤・前掲注 (3) 361～362 頁も参照されたい。

領による損害が生じた住宅家財等の原状回復のための支出、その他これらに類する支出である（所税令 206 条 1 項）。

第 2 が、所税 51 条 4 項に定める資産損失で、不動産所得を生ずべき業務の用に供され又は不動産所得の基因となる資産（ただし、所税 62 条 1 項に規定する生活に通常必要でない資産の災害による損失を除く。）の損失の金額は、その損失の生じた日の属する年分の不動産所得を限度として、当該年分の不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入される。ここにいう損失の発生原因については、所税 51 条 4 項は何ら規定していないから、損失が生じていれば災害によるものも広く含まれると解されよう。所基通 72-1 も、「不動産所得……の用に供され又は〈その〉基因となる資産……につき災害又は盗難若しくは横領……による損失が生じた場合において、居住者が当該損失の金額及び令第 206 条第 1 項各号《雑損控除の対象となる雑損失の範囲》に掲げる支出（資本的支出に該当するものを除く。）の額の全てを当該所得の金額の計算上必要経費に算入しているときは、これを認めるものとする。この場合において、当該損失の金額の必要経費算入については法第 51 条第 4 項《資産損失の必要経費算入》の規定に準じて取り扱うものとし、法第 72 条第 1 項の規定の適用はないものとする」と定めている。この趣旨について、通達解説書は、「災害等以外の事由により生じた損失であれば、原価を基として計算した損失の金額は法第 51 条第 4 項の規定により必要経費に算入されるのに対して災害等により生じた損失の場合には……原価を基として計算した損失の金額の全部又は一部が必要経費に算入されないこととなり、一般の常識に反することとなる。」「このため、本通達においては、納税者の選択により、雑損控除の基礎となる損失についても必要経費算入を認めることとしたものである」⁽⁸⁾と説明されている。

最後に第 3 が、災害減免法の適用を受ける場合で⁽⁹⁾、震災、風水害、落雷、火災その他これらに類する災害（以下「災害」という。）により住宅又は家財について甚大な被害を受けた者は、①災害のあった年分の所得金額が 1,000 万円以下で、②災害によって受けた損害金額（保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補填される部分の金額を除く。以下同じ。）が住宅又は家財の価額の 10 分の 5 以上である場合には、その損害金額について、その者の選択により、雑損控除に代えて、災害減免法による軽減免除の適用を受ける旨、被害の状況及び損害額を記載した確定申告書等（確定申告書、修正申告書又は更正の請求書）を所轄税務署長に提出することにより、所得金額に応じて所得税額の軽減免除を受けることができる（災免法 1・2・3 条、災免令 1 条ないし 6 条）。この制度の適用対象となる「住宅」とは、被害者本人又はその扶養親族が常時起居する家屋のことをいう。常時起居する家屋でなければならないので、

(8) 今井ほか共編・前掲注 (2) 939 頁。

(9) 国税庁タックスアンサー No.8004 (<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/saigai/8004.htm>) 及び N0.1902 (<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1902.htm>) を参照。

別荘のような家屋は含まれないが、他方、常時起居する家屋であれば生活の本拠である必要はない。また、常時起居する家屋であれば、その一部を賃貸していても、ここにいう「住宅」には含まれる。この家屋には、これに附属する倉庫、物置等の附属建物も含まれる。また、「家財」とは日常生活に通常必要な家具、じゅう器、衣服、書籍その他の家庭用動産をいい、書画、骨董、娯楽品等で生活に必要な程度を超えるものを含まない。

災害減免法により軽減又は免除される所得税の額は、所得金額の合計額が500万円以下である場合には当該所得税額の全額、所得金額の合計額が500万円を超え750万円以下である場合には当該所得税額の10分の5（2分の1）、そして所得金額の合計額が750万円を超え1,000万円以下である場合には当該所得税額の10分の2.5（4分の1）とされている（災免法2条）。

2 事例2の検討

前述したように、Yにはいくつかの制度選択の可能性があるが、どれを選択するかによって、租税負担に差異が生ずることとなる。

まず第1に、雑損控除に係る所税72条の適用を選択した場合には、雑損控除額は次の二つの計算式により算出された金額のうち、いずれか多い方の金額とされている（所税72条1項1号・2号）。

①（損失額＋災害等関連支出の金額－保険金等の額）－総所得金額等×10%

②（災害関連支出の金額－保険金等の額）－5万円

なお、上記「損失額」とは、損害を受けたときの直前におけるその資産の時価を基に計算した損害の額のことをいうが、その損害を受けた対象物ごとに個別に計算することが困難な場合には、「合理的な計算方法」により求めることもできるとされている（所税令206条3項、所基通72-2）⁽¹⁰⁾。

この「合理的な計算方法」は、適用対象物に応じて異なるが（住宅か家財か車両かにより異なる）、住宅に対する損失額の合理的な計算方法は、通達により、次の計算式によることとされている⁽¹¹⁾。

損失額＝（住宅の取得価額－減価償却費）×被害割合

なお、住宅の取得価額が明らかでない場合には、次の計算式によることもできる。

損失額＝〔（1㎡当たりの工事費用×総床面積）－減価償却費〕×被害割合

(10) 国税庁タックスアンサー No.1110 (<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1110.htm>) も参照。

(11) 国税庁 HP「税について調べる」「災害に関する所得税の取扱い（個人の方）」Ⅲ-2 雑損控除の適用における「損失額の合理的な計算方法」(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/saigai/h30/0018008-045/01-2.htm>) 及び「被害割合表」(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/saigai/h30/0018008-045/06.htm>) を参照。

所得税

被害割合は、損壊又は浸水の区分に応じて、住宅と家財について個別に定められている。住宅の浸水が問題となる場合、2階建て以上の建物で、海水や土砂を伴わない被害割合としては、床上1.5m以上で40%、床上1m以上1.5m未満で35%等とされている。

事例2の場合には、自宅兼アパートの取得価額は1億円、被災する前の賃貸用部分の建物の帳簿価額は5,000万円、収受した保険金は4,000万円とされており、またYの総所得金額は給与所得額600万円と不動産所得100万円を合計した700万円であるから、所税72条1項所定の計算方法を適用することができる。なお、居住者に一時退去してもらうための見舞金150万円は、災害関連支出（所税72条1号、所税令206条1項）には含まれないので、当該年分の不動産所得に係る必要経費に含めて控除したものとする。それ以外に災害関連支出はないものとする。

以上の前提であれば、事例2の場合、上記①の損失額は、（賃貸用部分の建物帳簿価額の5,000万円＋災害関連支出0円－保険金4,000万円）－総所得金額700万円×10%＝930万円である。これに対して、上記②の損失額は、（災害関連支出0円－保険金4,000万円）－5万円＝－4,005万円となり、5万円を超える部分の金額はないことになる。それゆえ、雑損控除の対象となる金額は、多い方の金額、すなわち①により計算される損失額930万円となる。Yの総所得金額は給与所得600万円と不動産所得100万円の合計700万円であるから、当該年分の課税総所得金額は0円、これを超える230万円が雑損失の金額となり、翌年以後最長3年間にわたって確定申告書を提出することにより繰越控除をすることができる（所税71条1項）。

第2に、資産損失に係る所税51条4項の適用を選択した場合には、資産損失の金額は、災害による資産の損壊に係る価値の減少という事実が発生した（直前簿価－直後時価）－廃材価額等－保険金等という計算式により算定される。当該資産が事業の用に供されるものでない（すなわち業務規模）である場合には、当該年分の不動産所得の金額を限度として必要経費に算入することとされる（所税51条4項）⁽¹²⁾。

Yの不動産所得は業務規模と判断されるので、賃貸部分の建物について災害により発生した損壊による価値の減少に係る資産損失の金額は、直前簿価5,000万円－保険金4,000万円＝1,000万円となる。Yの不動産所得の金額が100万円であるとする、資産損失の金額1,000万円のうち、100万円を不動産所得の金額に当たって必要経費に算入することができるだけで、残額の900万円は控除することができないことになる。

第3に、災害減免法による所得税額の減免措置の適用を選択した場合には、災害にあった年

(12) なお、当該資産が事業の用に供されるもの（すなわち事業規模）である場合には資産損失の金額の全額が必要経費に算入され（所税51条1項）、その結果、純損失の金額がある場合には、当該確定申告書に係る年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額の計算上控除することができ、また当該年以降3年間にわたり繰り越すこともできる（所税70条1項）。

の合計所得金額が1,000万円以下であって、かつ災害によって受けた住宅や家財の損害金額（保険金等により補填される金額を除く。）がその時価の10分の5以上であり、その災害による損害金額について雑損控除を受けないときは、災害減免法により、その年分に係る所得税の確定申告書に災害減免法の適用を受ける旨、被害の状況及び損害額を記載して、所轄税務署長に当該確定申告書を提出することにより、所得税額の軽減免除を受けることができる（災免法2条・3条、災免令1条・2条）。

上記にいう「合計所得金額」とは、総所得金額（純損失、雑損失、居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失及び特定居住用財産の譲渡損失の繰越控除後）、特別控除後の分離課税の長期譲渡所得金額、申告分離課税の上場株式等に係る配当所得の金額、上場株式等に係る譲渡損失及び特定中小会社が発行した株式に係る譲渡損失の繰越控除後の申告分離課税の株式等に係る譲渡所得等の金額、先物取引の差金等決済に係る損失の繰越控除後の申告分離課税の先物取引に係る雑所得等の金額、山林所得金額及び退職所得金額の合計額をいう（災免法3条）。

そこで、Yの場合には、合計所得金額については給与所得600万円と不動産所得100万円の合計700万円であるから適用要件を充たすが、もう一つの損害金の時価の10分の5以上という適用要件については、被災直前の賃貸部分建物の帳簿価額が5,000万円であるところ、受け取った保険金の額が4,000万円であるから損害額は1,000万円となり、被災建物の帳簿価額の10分の5である2,500万円を下回るので、適用要件を充足しない。よって、Yについては、災害減免法の適用対象とはならないことになる。

Ⅳ 雑所得に係る未回収売掛債権の控除方法—事例3について

1 業務に係る売掛債権の未回収と貸倒損失との差異、必要経費算入の可否

事例3においては、雑所得に係る業務上の売掛債権が未回収の状況にある。それが貸倒れと認められるためには、原則的には、客観的に全額回収不能と認められる必要があると解されている。回収不能といえるかどうかの判断については、所税51条2項の不動産所得を生ずべき事業に係る売掛債権の貸倒れに係る解釈が参考になる。

所税51条2項は、「不動産所得……を生ずべき事業について、その事業の遂行上生じた売掛金……その他これらに準ずる債権の貸倒れその他政令で定める事由により生じた損失の金額は、その者のその損失の生じた日の属する年分の不動産所得の金額……の計算上、必要経費に算入する」と規定する。これにより、同項の適用対象となる債権は、事業の遂行上生じた債権に限定されること、また適用対象となる事由は、貸倒れ及び所税令141条所定の事由（すなわち、商品の返戻又は値引き（1号）、保証債務の履行に伴う求償権の全部又は一部の履行不能（2

号)及び当該所得の金額の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた行為の無効又は取消(3号)による損失)であることが読み取れる。

これらの適用対象事由のうち、「貸倒れ」と認められるための要件は法令に規定されているわけではない。しかしながら、判例はこれを極めて厳格に解釈している⁽¹³⁾。すなわち、最判平成16年12月24日(いわゆる興銀事件判決：民集58巻9号2637頁)によれば、①金銭債権の全額が回収不能であること及び②回収不能が客観的に明らかであることが必要とされている。そして、回収不能が客観的に明らかであるかどうかの考慮要因については、④債務者側の事情として、債務者の資産状況、支払能力等と、⑤債権者側の事情として、債権回収に必要な労力、債権額と取立費用との比較衡量、債権回収を強行することによって生ずる他の債権者とのあつれきなどによる経営的損失等とを社会通念にしたがって総合的に判断すべきであるとされている⁽¹⁴⁾。

このように貸倒れの判定基準が判例上極めて厳格に判定される理由は、代金支払請求権等の金銭債権が存続するにもかかわらず、当該請求金額を損失とする、すなわち債権の価値をゼロと評価するのは不合理だということにある。それゆえ、債権の価値の喪失が不可逆的であり、かつそれが客観的(債権者が主観的恣意的に債権放棄したものでないこと)でなければならないというわけである。

上記の考慮要因のうち、債務者側の事情である弁済可能性の有無の判定について参考になるのが、所税9条1項10号所定の「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合における」譲渡所得の非課税の判定に係る債務者の資力喪失判定要件である⁽¹⁵⁾。

これについては、所基通9-12の2は、「債務者の債務超過の状態が著しく、その者の信用、才能等を活用しても、現にその債務の全部を弁済するための資金を調達することができないのみならず、近い将来においても調達することができないと認められる場合」をいうとしている⁽¹⁶⁾。また、これと同様の判定基準を採用する裁決や裁判例(東京高判平23・2・23訟月58巻1号193頁)もある⁽¹⁷⁾。

(13) 佐藤・前掲注(3)236～238頁参照。

(14) 回収不能の貸金等の貸倒れについては、所基通51-12も参照。同通達の解説書によると、「債務者の資産状況、支払能力等からみて金銭債権の全額が回収できないことが明らかになった」かどうかの事実認定については、「例えば、債務者について破産、強制和議、強制執行、整理、死亡、行方不明、債務超過、天災事故、経済事情の急変等の事実が発生したため回収の見込がない場合のほか、債務者についてこれらの事実が生じていない場合であっても、その資産状況等のいかんによっては、これに該当するものとして取り扱う弾力の運用が行われるべきと考える」と述べられている(今井ほか共編・前掲注(2)702頁)。なお、回収不能の認定基準に関する裁判例及び文献の状況については、金子宏『租税法(第24版)』(弘文堂、2021年)427～428頁「**貸倒損失」の項目を参照。

(15) 佐藤・前掲注(3)92～93頁参照。

(16) 同通達の解説として、今井ほか共編・前掲注(2)69～70頁参照。

(17) 今井ほか共編・前掲注(2)70頁、佐藤・前掲注(3)93頁参照。

次に、仮に貸倒れに該当するとした場合においても、貸倒損失の必要経費算入に係る所税 51 条 2 項の適用対象には雑所得が含まれていないが、他方、所税 51 条 4 項の適用対象は、雑所得を生ずべき業務の用に供され又はこれらの所得の基因となる資産……の損失の金額とされているので、ここにいう雑所得の基因となる資産の損失に売掛債権の未回収が該当するかどうか問題となる。というのは、売掛債権は企業会計原則により貸借対照表の流動資産に区分されているので、会計上は資産とみなされるから、所税 51 条 4 項所定の「所得の基因となる資産」に含まれるのではないかと考えられるからである。

しかしながら、国税庁の公定解釈によれば、事業に至らない規模の不動産所得（事業規模であれば所税 51 条 2 項の適用対象となる。）や雑所得に係る売掛債権等が回収不能となった場合には、資産損失として所税 51 条 4 項の適用対象となるのではなく、所税 64 条 1 項（所税令 180 条 2 項）の適用対象として、次の金額のいずれか低い金額に達するまでの金額は、上記の不動産所得又は雑所得の金額の計算上、なかったものとみなされるとしている。この上限とされる金額は、①総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額又は②上記の不動産所得又は雑所得の金額から回収不能額に相当する総収入金額がなかったものとした場合に計算される当該所得の金額を控除した残額のどちらかとされている⁽¹⁸⁾。このように解釈されるのは、損失の必要経費控除が所得税法上は家事費の必要経費不算入（所税 45 条 1 項 1 号）との関係から極めて限定されており、原則として、貸倒損失の必要経費控除が所税 51 条 2 項により事業の遂行上生じたものに限定され、業務に係るものについては、例外として、所税 64 条 1 項の特例が適用される場合にだけ必要経費算入が認められることとされているからである。

所税 51 条 4 項の適用対象とされたとしても、また所税 64 条 1 項の適用対象とされたとしても、業務規模の不動産所得や雑所得に係る売掛債権の貸倒れは、当該所得の金額を限度としてしか必要経費への算入が認められないという点では同じ結果となる。

しかしながら、所税 51 条 4 項の適用対象と解された場合には、当該未回収売掛債権の金額は「その損失の生じた日の属する年分の」当該所得の金額を限度として必要経費に算入されるのに対して、所税 64 条 1 項の適用対象と解された場合には、当該所得の確定申告書又は決定に係る年分の所得の金額につき回収不能となった事実その他これに準ずる政令で定める事実が生じたことにより、税通 23 条 1 項各号所定の更正の請求の事由が生じたときに、当該事実が生じた日の翌日から 2 月以内に限り、更正の請求をすることができることとされている（所税 152 条、所税令 274 条）。すなわち、必要経費として控除できるタイミングと控除に係る手続が異なることになる点に留意しなければならない⁽¹⁹⁾。また、所税 64 条 1 項の適用対象とされる

(18) 国税庁質疑応答事例「事業に至らない規模の不動産貸付において未収家賃が回収不能となった場合」
<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shotoku/02/27.htm> 参照。

(19) 佐藤・前掲注 (3) 225～227 頁、増井・前掲注 (1) 161～162 頁も参照。

場合、不動産所得又は雑所得の金額が黒字であることが前提とされるので、これらの金額が赤字の場合にはなかったものとみなされる金額も生じないので更正の請求をすることもできないという結果となる。

2 事例3の検討

事例3においては、Zは、回収不能が生じた年分の雑所得の金額の計算に当たり、A社に対して使用料債権（売掛債権）400万円の請求をネットを介して行ったことと、ネット運営会社からA社の所在不明の連絡があり、同売掛債権が未回収の状況にあることは明らかになっているが、これだけで客観的に全額回収不能と認められるかどうかは疑問である。

前述した最判平成16年12月24日によれば、売掛債権の貸倒れが認められるためには、①金銭債権の全額が回収不能であること及び②回収不能が客観的に明らかであることが必要であり、この判断に当たっては、④債務者側の事情として、債務者の資産状況、支払能力等と、⑧債権者側の事情として、債権回収に必要な労力、債権額と回収費用との比較衡量、債権回収を強行することによって生ずる他の債権者とのあつれきなどによる経営的損失等とを社会通念にしたがって総合的に考慮すべきであるとされているところ、事例3においてZがA社の連絡先をネット運営会社に問合せをしたという事実だけでは、A社が債務を弁済できない状況にあるのかどうか不明かつ不確定であるし、またZとして債権回収のための直接的かつ具体的な行為は何ら行っていない（単にA社の連絡先をネット運営会社に問い合わせただけにすぎない）ので債権全額の回収が不能かどうか判断できず、かつ債権回収を強行することによる経営的損失も（債権回収を強行していないので）まだ発生していない。それゆえ、ZのA社に対する売掛債権額400万円の必要経費算入は、課税当局から否認されるおそれが高いと解されよう。

とはいえ、現代におけるインターネットを介した電子的契約においては、債権者と債務者とが一切対面することなく、かつ当事者の本人確認や住所等による存否確認すら行われない状況が生じてきている。こうしたネット契約の特殊性を考慮すると、Zの側にも斟酌できる事情はあるかもしれない。

ただし、前述した厳格な判例の解釈を前提とすると、Zとしては、課税当局が未収金の回収不能による必要経費算入を合理的と認めるに足る、未収金の回収行為を適正に行っておく必要がある。

Zのとるべき行為として考えられることは、まずは、A社から詐欺被害にあったとして警察に被害届を出してみることであろう。ただし、いわゆる取り込み詐欺のような場合でない限り、代金未払のような債務不履行の場合には、民事紛争であるから警察は捜査を開始してくれないことが多い。そうすると、Zが次に考えなければならなくなるのが法的措置である。

民事の法的措置としては、A社の法人登記等を調べて実在することが分かれば、登記された

住所に内容証明郵便により督促状を送付することから始め、それでも支払がなされない場合には簡易裁判所に支払督促の申立をすることであろう。「支払督促」は、簡易裁判所の書記官が相手方に支払を命じる略式の手続で、書面審査のみで行われ、裁判所に納める手数料が訴訟の半額で済むという利点がある。この支払督促を行っても相手方が債務の履行をせずかつ異議申立もしない場合には、申立人は、仮執行宣言の申立をし、裁判所による強制執行を求めることができる。

他方、本事例のようにネット取引の場合、A社が実際には法人登記をしておらず、その存在自体が不明な場合もありうる。とはいえ、A社はネットを介して「タマ之助」物品の販売をしていたのであるから、どこかにA社をかたった当事者がいるはずである。そのような場合には、裁判所による督促状の公示送達を行って、消滅時効を更新するとともに、著作権使用料の取立訴訟を提起し、相手方欠席による勝訴判決を得た上で、仮執行宣言の申立をし、裁判所による強制執行を求めることも考えられる。

このような強制執行の申立をしても、相手方が住所不明のため未収金の回収ができるかどうかは分からない。しかし、課税当局に債権全額の回収不能の事実が生じていると認めてもらえる事実、平易に言えば、債権者としてできるだけことはやったが回収できなかったと認められるような事実を作出しておく必要がある。

Zがこうした行為をするに当たっては、一定の期間が必要となる。債権全額の回収不能が認められるであろう行為が完了するまでの間は、A社に対する使用料債権額は未収金（売掛金）のままである。未収金については、いったん雑所得に係る総収入金額に算入した上で申告納税をし、後に回収不能と認められるべき事実が確定したときに、過年分の総収入金額に計上されている未収金はその計上した年分に遡及していなかったものとみなされる（所税64条1項）。そこで、当該事実確定の日の翌日から2月以内に税通23条1項に基づく更正の請求をして（所税152条、所税令274条）、過大納付所得税額分について還付を求めることになる。

他方、雑所得の総収入金額に算入されるべき未収金については、もし回収不能により損失が生じたとしても、当該損失額はなかったものとみなされるので（所税64条1項）、雑損失の繰越控除の対象とはならず、また損益通算の対象ともならないので（雑所得の金額の計算上生じた損失の金額は、所税69条1項の適用対象とはされていない）、給与所得の金額から控除することもできないことになる。

V おわりに

本稿においては、不動産所得に係る貸付規模の違いによって損失の必要経費算入にどのような制度上の違いが設けられているか、業務規模の不動産所得における災害損失の控除には納税

所 得 税

義務者にどのような選択肢が認められているか、それによって租税負担にどの程度の違いが生ずるか、そして、雑所得に係る売掛債権の貸倒れの判定基準と必要経費控除の時期・手続に関する制度上の特色について、考察を加えてきた。

その個別的検討結果は本文中に述べたとおりであるが、全体を通じていえることは、所得税に係る損失の必要経費控除は、法人税に係る損失の損金算入に比べて、非常に複雑で制限的な制度となっているということである⁽²⁰⁾。一般の納税義務者としては、事業に至らない規模の不動産所得であれ、雑所得であれ、その業務に関連して発生した損失であれば、純粋な家計に関する損失ではない以上、事業所得における損失と同じように取り扱われるのではないかと思うこともあろうから、事業と業務との別による制度上の違いを具体的に明確にしておく意味は大きいと考える。

(20) この点は多くの論者によって指摘されていることである。サイモンズの所得概念からすれば、「資産の減失や毀損は、ある期間内の蓄積部分の減少であるから、例外なく所得の減額要素になり、所得のマイナス項目として控除すべきものである」（増井・前掲注（1）159頁）にもかかわらず、所得税法が資産損失の必要経費算入に極めて消極的・制限的なのは、形骸的損失等を利用して所得計算上の赤字を創出することに対する警戒の表れであるという見解がある（増井・前掲注（1）162～164頁）。

固定資産評価審査委員会の審査決定に係る取消訴訟

青山学院大学教授 野口 浩

事例 1

東京都杉並区所在の土地甲を基準年度である令和 6 年 1 月 1 日において所有していた A は、固定資産課税台帳に登録された甲の価格が不当に高額であるとして、東京都固定資産評価審査委員会（Y）に対して審査の申出を行った。

その後、令和 6 年 7 月 10 日に A から甲を買い受けた X は、審査申出人の地位を承継し、X は名宛人として審査の申出を棄却する旨の決定を受けた。そこで、X は地方税法 434 条 1 項に基づき、本件決定の取消しを求めていることを考えている。

X は、Y の決定処分に係る取消訴訟における原告適格を有しているであろうか。

事例 2

X は、基準年度である令和 6 年 1 月 1 日において東京都千代田区所在の土地乙を所有していた。東京都知事は、乙の令和 6 年度の価格を 3 億 5,000 万円と決定し、この価格を土地課税台帳に登録した。X は、その登録価格を不服として、東京都固定資産評価審査委員会（Y）に対して審査の申出を行ったところ、その申出を棄却する旨の決定を受けた。

そこで、X は乙の適正な時価は 2 億 7,000 万円であるとして、審査決定の取消しを求めて出訴した。東京地方裁判所（T 裁判所）は、適正な時価を認定するための判断資料がすべて揃っている状況において、乙の適正な時価は 3 億円であると判断した。

その場合に、T 裁判所は、Y が行った審査決定を全部取り消すべきであろうか。それとも、審査決定のうち 3 億円を超える部分を取り消すべきであろうか。

事例 3

Xは、基準年度である令和6年1月1日において、A市の同一敷地内にホテル、事務所および倉庫などの5棟の家屋を所有しており、これらの家屋は一体として宿泊客へのサービスに使われていた。Xは、当該地域は自然災害が多く過疎化が著しく進んでおり、不動産の売買が長期間ほとんど行われていないにもかかわらず、固定資産課税台帳に登録されたこれらすべての家屋の価格が、需給事情による減点補正をされずに登録されている点に不服があるとして、A市固定資産評価審査委員会に対して審査の申出を行ったが、その申出を棄却する旨の決定を受けた。そこで、Xは、これらの家屋の登録価格のうち、Xが適正と考える価格を超える部分の取消しを求めて出訴した。

Xは、本件訴訟の訴額を算定するにあたり、5棟の家屋に係る請求の価額を合算した金額を訴額として、貼用すべき印紙額を50,000円と計算して貼付した。これに対して、B地方裁判所裁判長は、5棟の各家屋の請求の価額を別々に計算して印紙額を算定すべきであり、印紙額が10,000円不足しているとして、その追納をするように補正命令を発した。

このケースにおいて、訴えの提起に係る訴額の計算にあたって、Xは、5棟の家屋に係る請求の価額を合算した金額で算出すべきであろうか、それとも請求の価額を5棟の家屋ごとに別々に算出した金額の合計額とすべきであろうか。

I はじめに

行政事件訴訟法10条2項は、「処分の取消しの訴えとその処分についての審査請求を棄却した裁決の取消しの訴えとを提起することができる場合には、裁決の取消しの訴えにおいては、処分の違法を理由として取消しを求めることができない」と規定する。すなわち、この規定は、原処分の違法は原則として原処分の取消訴訟で争うべきものとする主義であり、原処分主義もしくは原処分中心主義と呼ばれている。それに対して、行政法規が、原処分に対しては出訴を許さず、裁決を経た後に、裁決に対してのみ出訴を許すとしている場合は、行政事件訴訟法10条2項の適用を受けないことになり、これは裁決主義と呼ばれている⁽¹⁾。

地方税法434条2項は、固定資産評価審査委員会に審査を申し出ることができる事項について不服がある固定資産税の納税者は、同法432条1項が規定する審査の申出および同委員会の審査決定に係る取消訴訟によってのみ争うことができ、原処分庁に対して訴えを提起すること

(1) 南博方＝高橋滋＝市村陽典＝山本隆司『条解行政事件訴訟法（第5版）』（弘文堂・2023年）378～379頁。

はできないと規定しており、裁決主義を採用している。したがって、固定資産の登録価格について不服がある納税者は、固定資産評価審査委員会に審査の申出を行い、同委員会の審査決定の取消しを求めることになる。

本稿は、固定資産評価審査委員会の審査決定に係る取消訴訟の論点を3つ取り上げる。まず、事例1では、固定資産評価審査委員会の審査決定に係る取消訴訟における原告適格の論点について取り上げる。次に、事例2では、裁判所が固定資産評価審査委員会の審査決定を取り消す場合の取消しの範囲を検討する。最後に、事例3は、複数の建物の固定資産課税台帳の登録価格についてなされた審査申出の棄却決定の取消しを求める各請求が、行政事件訴訟法13条6号所定の関連請求に当たるか否かという論点である。

Ⅱ 原告適格

1 行政事件訴訟法9条

固定資産評価審査委員会の決定処分に係る取消訴訟は、行政事件訴訟法上の取消訴訟に該当する。したがって、地方税法に特別な規定が置かれていない場合は、行政事件訴訟法に基づいて判断することになる。行政事件訴訟法は1962年に制定され、その1条で「行政事件訴訟については、他の法律に特別の定めがある場合を除くほか、この法律の定めるところによる」と規定しており、同法は行政事件訴訟に関する一般法として位置づけられている。「行政事件」とは行政法規（公法法規）の適用に関する訴訟事件を意味すると説明されている⁽²⁾。

行政事件訴訟における原告適格とは、行政処分の取消しを求めて出訴することのできる資格を指す⁽³⁾。行政事件訴訟法9条1項は、「処分の取消しの訴え及び裁決の取消しの訴えは、当該処分又は裁決の取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者……に限り、提起することができる」と規定している。

この規定にいう「法律上の利益」については、「法律上保護された利益」と解する説（以下、「法律上保護された利益説」という。）と、「法律上保護に値する利益」と解する説（以下、「法律上保護に値する利益説」という。）の2つが対立していた⁽⁴⁾。法律上保護された利益説は、原告の被侵害利益が行政処分の根拠となる法規が保護しようとしているものであるか否かで決める考え方であり、法律上保護に値する利益説は、原告の被侵害利益が裁判上保護に値するか否かで決める考え方である⁽⁵⁾。法律上保護に値する利益説における利益の範囲は、法律上保護さ

(2) 南他・同上書12頁。

(3) 塩野宏『行政法Ⅱ（第6版）行政救済法』（有斐閣・2019年）129頁。

(4) 塩野・同上書132頁。

(5) 南他・前掲注(1)332頁。

れた利益説よりも広くとらえられることとなり、原告適格の範囲をより拡大する考え方である⁽⁶⁾。

この点について判断したものとして、最判昭和53年3月14日民集32巻2号211頁（主婦連ジュース事件）がある。本判決は、「行政庁の処分に対し不服申立をすることができる者は、法律に特別の定めがない限り、当該処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれがあり、その取消等によつてこれを回復すべき法律上の利益をもつ者に限られるべきであ（る）」としている。本判決は、不服申立資格と原告適格を同様に考え、不服申立資格についても、法律上保護された利益説を採用したものと解されている⁽⁷⁾。

ところが、2004年（平成16年）1月に「行政訴訟制度の見直しのための考え方」が公表された⁽⁸⁾。その中に、救済範囲の拡大として、取消訴訟の原告適格を広く認めるべきとする提言がなされている。これを受けて、行政事件訴訟法の改正が行われ、同法9条2項が新設された。同項は、「裁判所は、処分又は裁決の相手方以外の者について前項に規定する法律上の利益の有無を判断するに当たっては、当該処分又は裁決の根拠となる法令の規定の文言のみによることなく、当該法令の趣旨及び目的並びに当該処分において考慮されるべき利益の内容及び性質を考慮するものとする」と規定している。この規定の創設により、原告適格が広く認められることとなり、法律上保護された利益説と法律上保護に値する利益説の対立は重要性を失っていくことになった⁽⁹⁾。

2 裁判例

固定資産評価審査委員会の決定処分に係る取消訴訟の原告適格については、地方税法に規定がないため、行政事件訴訟法9条に基づいて判断することになる。

原告適格を考えるにあたり、まず、固定資産甲の所有者Aが基準年度における甲の固定資産課税台帳に登録された価格に不服を持ち、地方税法432条1項に基づき固定資産評価審査委員会に審査の申出を行った後に、Aが甲を第三者Bに売却した場合に、買主Bが審査申出人の地位を承継できるのかという論点が存在する。

行政不服審査法13条は、「利害関係人（審査請求人以外の者であつて審査請求に係る処分又は不作為に係る処分の根拠となる法令に照らし当該処分につき利害関係を有するものと認められる者をいう。以下同じ。）は、審理員の許可を得て、当該審査請求に参加することができる」

(6) 塩野・前掲注(3)133頁。

(7) 岡村周一「不服申立ての利益」行政判例百選Ⅱ（第3版）345頁（1993年）。

(8) 司法制度改革推進本部・行政訴訟検討会「行政訴訟制度の見直しのための考え方」（平成16年1月6日）。

(9) 稲葉馨＝人見剛＝村上裕章＝前田雅子『行政法（第5版）』（有斐閣・2023年）244～246頁。

と規定している。上記の例におけるBは、同条にいう「利害関係人」に該当すると考えられるが、地方税法432条2項が行政不服審査法の規定を審査の申出の手續に多数準用しているにもかかわらず、行政不服審査法13条を準用していない。そのため、上記の例におけるAが甲の固定資産課税台帳に登録された価格に対する審査の申出を行っていることをBが知ったとしても、Bは当該審査請求に参加できないように思われる⁽¹⁰⁾。

ところが、地方税法432条2項は、行政不服審査法15条を準用している。同条1項は、「審査請求人が死亡したときは、相続人その他法令により審査請求の目的である処分に係る権利を承継した者は、審査請求人の地位を承継する」としており、BがAの相続人である場合には、BはAの審査申出人の地位を承継する。また、同条6項は、「審査請求の目的である処分に係る権利を譲り受けた者は、審査庁の許可を得て、審査請求人の地位を承継することができる」と規定している。そうすると、Bが審査庁の許可を得た場合は、Aの審査申出人の地位を承継できると考えられる。

福岡地判平成20年8月26日判例タイムズ1296号146頁は、基準年度である平成15年1月1日現在の土地の所有者が、固定資産課税台帳に登録されたその土地の価格が不当に高額であるとして、固定資産評価審査委員会（Y）に対して審査の申出をしたところ、基準年度の途中でその者からその土地を買い受けたXが、審査申出人の地位を承継し、その後、同申出を棄却するとの決定を受けたことから、地方税法434条1項に基づき、本件決定の取消しを求めた事案である。本件では、Xが固定資産評価審査委員会の決定処分に係る取消訴訟において原告適格を有するか否かが争点の1つとなった。

この点について、Xは、①不服申立手續を経た者が原告適格を有するというべきである、②基準年度における固定資産の登録価格に関する審査の決定は基準年度以降も拘束するから、同登録価格を争う機会は基準年度において特に保障されるべきであるとして、Xは原告適格を有すると主張した。

それに対して、Yは、①固定資産評価審査委員会の審査の決定に対して取消訴訟を提起し得るのは、当該基準年度における地方税法434条1項にいう「固定資産税の納税者」であるところ、平成15年度の「固定資産税の納税者」は前所有者である、②審査申出人の地位承継の規定は、承継人に取消訴訟を提起し得る地位をも認める趣旨ではない、③基準年度における登録価格が第2および第3年度において据え置かれる制度の趣旨からすれば、基準年度の登録価格を争い得るのは、基準年度の納税義務者である前所有者に限られるべきであるとして、Xに原告適格はないと主張した。

裁判所は、Xは平成15年度の途中に本件土地を譲り受け、旧行政不服審査法37条6項によ

(10) 確井光明『固定資産税評価精義』（信山社・2023年）323頁。

り、審査申出人の地位を承継しているところ⁽¹¹⁾、「承継が認められている趣旨は、譲渡人は評価額を争う関心を失い、この者に評価額を争うことを期待することができなくなる一方、評価額につき利害関係を持つに至った譲受人の権利救済を図る必要がある点にあると解される。このような法の趣旨にかんがみると、譲受人の上記権利救済を図るためには、取消訴訟においても、譲受人に当該土地の評価額を争い得る地位が与えられるべきである。とりわけ、固定資産課税台帳の登録価格は、基準年度の価格が第2、3年度も据え置かれ、当該土地を基準年度以降に所有するに至った譲受人はこれに拘束されるのであるから、譲受人は基準年度の登録価格について法律上の利益（行政事件訴訟法9条）を有しているのであって、基準年度において評価額を争う機会が与えられるべきである。また、原告は、本件決定の相手方（名宛人）となっているのであり、その者にこそ、これを争う機会が与えられるべきである。以上によれば、原告は、本件決定の取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者に当たり、原告適格を有するというべきである」と判断した。

行政事件訴訟法9条1項が定める原告適格の有無が争われるのは、処分の名宛人以外の第三者が中心であり、不利益処分の名宛人に原告適格が認められるという点について反論を見つけることはできない⁽¹²⁾。同条2項も、第三者に関する法律上の利益の有無の判断基準を示したものであって、処分の名宛人に原告適格があることは当然の前提とされているように思われるとする見解がある⁽¹³⁾。また、同条2項の新設により原告適格を広く認めるようになったことから、Xに原告適格が認められたのは正当であるとする見解も存在する⁽¹⁴⁾。

上記の裁判例に対して、土地の所有者Aが平成13年度の固定資産課税台帳に登録された価格を不服として、固定資産評価審査委員会（被告・Y）に対して審査の申出をし、それが棄却決定された状況において、平成13年3月16日に、原告XがAからその土地を買い受けたが、Xは審査申出人の地位の承継手続を行っていなかった事案がある。このケースでは、福岡地判平成17年8月9日LEX/DB28111425は、Xの原告適格を認めなかった。

この事件でXは、原告は審査申出人の地位の承継手続を行っていなかったところ、被告は、原告が本件土地の所有者であることを十分承知し、本件審査申出から本件決定までの3年余りの間、その機会があったにもかかわらず、原告に対して審査申出に係る地位の承継の手続について教示をしなかった。本件のように、被告が上記の教示をしなかったことにより審査決定の当事者となることができなかった場合に原告適格が認められないとすると、その利益侵害の程

(11) 旧行政不服審査法37条6項は、現行行政不服審査法15条6項にいう「審査請求の目的である処分に係る権利を譲り受けた者は、審査庁の許可を得て、審査請求人の地位を承継することができる」とする審理手続の承継に関する規定であった。

(12) 稲葉他・前掲注(9)242頁。

(13) 判例タイムズ1296号146頁。

(14) 宮崎裕二『固定資産税の38のキホンと88の重要裁判例』（プロGRESS・2017年）343～344頁。

度は著しいから、原告適格が認められるべきであると主張した。それに対して、Yは、被告が、審査請求手続における地位承継の手続を教示すべき義務はないと主張した。

裁判所は、「(旧) 行服法 37 条 6 項は、審査請求の目的である処分に係る権利を譲り受けた者は、審査庁の許可を得て、審査請求人の地位を承継することができる旨規定している。そして、固定資産評価審査委員会に対する審査請求の手続においても、その審理の継続中、当該固定資産の所有権の譲渡を受けた者は、原則として、同委員会の許可を受けて審査申出人の地位を承継することができる」と述べて、「審査申出人の地位の特定承継は、審査請求手続において、審査請求の目的である処分に係る権利の譲受人の権利救済を図るため、行服法によって認められた制度にすぎず、当該譲受人に対し、審査請求手続終了後の当該審査決定に対する取消訴訟を提起することのできる地位を与えたものと解することはできないし、上記のような趣旨にかんがみると、当該年度の固定資産税の納税者でない者が登録価格の審査申出に対する決定の取消訴訟の原告適格を有することを基礎付けるものでもないというべきである」と判示している。また、裁判所は「原告は、審査請求手続において、被告には原告に地位の承継手続を教示すべき義務があると主張するところ、そうした義務を認めるべき法的根拠はない」として、「本件決定について、原告に法律上の利益があることはできず、原告適格を認めることができない」と結論付けた。Xは控訴したが、福岡高判平成 18 年 2 月 14 日 LEX/DB28111866 は、第 1 審の判断を維持して控訴は棄却された。

このケースは、①原告が審査申出人の地位を承継せず、②固定資産評価審査委員会の審査決定の名宛人になっていない点で、前掲福岡地判平成 20 年 8 月 26 日とは事実を異にしている。裁判所は、①および②の点を原告適格になれるか否かの判断基準としていえると考えられる。

Ⅲ 取消訴訟における取消しの範囲

1 論点

最判平成 15 年 6 月 26 日民集 57 巻 6 号 723 頁（以下、「最高裁平成 15 年判決」という。）は、「適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうと解される。したがって、土地課税台帳等に登録された価格が賦課期日における当該土地の客観的な交換価値を上回れば、当該価格の決定は違法となる」と判示した⁽¹⁵⁾。ただし、最高裁平成 15 年判決は、裁判所が固定資産の適正な時価を認定し、固定資産評価審査委員会が審査決定した価格がそれを上回っている場合に、その審査決定の全部を取り消すべきか（全部取消し説）、それとも裁判所が認定した適正な時価を超える部分のみを取り消すべきか（一

(15) 本判決の評釈として、渋谷雅弘「固定資産税における適正な時価」租税判例百選（第 7 版）190 頁（2021 年）参照。

部取消し説)という問題については判断しなかった。また、この点について、下級審においては判断が分かれていた⁽¹⁶⁾。

2 下級審裁判例

裁判例においては、行政事件訴訟法 33 条が定める拘束力について言及されることが多い。同条 1 項は、「処分又は裁決を取り消す判決は、その事件について、処分又は裁決をした行政庁その他の関係行政庁を拘束する」とし、同条 2 項は、「申請を却下し若しくは棄却した処分又は審査請求を却下し若しくは棄却した裁決が判決により取り消されたときは、その処分又は裁決をした行政庁は、判決の趣旨に従い、改めて申請に対する処分又は審査請求に対する裁決をしなければならない」と規定している。本条にいう拘束力は、取消判決の実効性を確保するために立法が創設した特殊な効力であると説明されている⁽¹⁷⁾。

(1) 全部取消し説

全部取消し説の根拠は、大きく次の 2 つに分けることができる。①判断資料が限られていること、②審査決定の性質によるものである。

①判断資料が限られていること

東京地判平成 8 年 9 月 30 日判例タイムズ 957 号 187 頁は、「状況類似地区の区分、標準山林の選定の違法など、評価基準による評定過程の根幹に及ぶときは、判断資料が限られざるを得ない裁判所が改めて評価基準に従った評定を行うことは不可能ないし著しく困難であるから、具体的に決定中の違法事由を指摘した上で、その取消判決の拘束力（行政事件訴訟法三三条一項）に従い、固定資産評価審査委員会に再度審査のやり直しを求める方が紛争解決方法としてより合理的であると考えられる」としている。

また、神戸地判平成 18 年 9 月 14 日判例地方自治 312 号 21 頁は、「固定資産課税台帳への登録価格が賦課期日における当該土地の客観的な交換価値を上回る場合、当該価格の決定は違法となるが、客観的な交換価値の算定ができない場合は、固定資産評価審査委員会に、改めて判決の趣旨に従ってこれについての審理をさせるのが相当であって、裁判所は、固定資産評価審査委員会の決定を全体として取り消すのが相当である」と判示している。京都地判平成 28 年 1 月 21 日判例地方自治 439 号 32 頁も、「当裁判所において、適正な時価を認定することは困難である以上、……京都市審査委員会の各審査決定の全部を取り消さざる（を）得ない」と述べている。

(16) 下級審の裁判例の展開については、碓井・前掲注 (10) 375 頁以下で詳細な分析がなされている。

(17) 南他・前掲注 (1) 734 頁。

②審査決定の性質によるもの

東京地判平成 13 年 3 月 30 日判例地方自治 234 号 37 頁は、「取消訴訟の対象である固定資産評価審査委員会の決定……において判断された価格は、……基準年度に係る賦課期日における当該固定資産の適正な時価という一個の評価的事実であるから、法は、右価格を可分なものであるとして、その一部に関する部分のみが取消訴訟において争われ、残部が別途に確定するという事態は予定していないというべきである。もし仮に同委員会の決定が可分なものであって、その一部のみの取消しを訴求することが認められるとすると、請求が認容された場合には、同委員会は審査申出に対して応答すべき義務の履行として改めて当該部分についての決定を行うべきこととなるが（行政事件訴訟法 33 条 2 項）、その結果、右の新たな決定と訴訟の対象とならなかった決定の残部の両方が存在することとなり、これらの間の論理的な整合も期し難い結果を招来することとなり、実際上も不都合であると解される」と判示している。

また、後述の最判平成 17 年 7 月 11 日に係る第 1 審（東京地判平成 13 年 9 月 25 日民集 59 卷 6 号 1207 頁）は、固定資産評価審査委員会は「固定資産台帳に登録された価格に関する不服を審査決定するために、当該固定資産の時価を評価することがあるが、ここにおいて判断された価格は、基準年度に係る賦課期日における当該固定資産の適正な時価という一個の評価的事実であるから、法は、この価格を可分なものであるとして、その一部に関する部分のみが取消訴訟において争われ、残部が別途に確定するという事態は予定していないというべきである」と述べている。その控訴審（東京高判平成 14 年 3 月 27 日民集 59 卷 6 号 1309 頁）も、第 1 審の判示と同様に、固定資産評価審査委員会の審査決定の性質に基づき、全部取消し説を採用している。

（２）一部取消し説

最高裁平成 15 年判決の原審である東京高判平成 10 年 5 月 27 日民集 57 卷 6 号 766 頁は、固定資産税の納税者が、固定資産評価審査委員会の審査決定のうち一定の価格を超える部分の取消しを求めたものであるが、裁判所はその訴えを適法な訴えと認めて、かつその請求を一部認容したものである。

また、東京高判平成 13 年 12 月 26 日判例時報 1779 号 19 頁は、「原告は審査決定固有の瑕疵だけでなく原処分である登録価格の決定自体の違法をも主張することができるから、登録価格が適正な価格を超えていることを理由に登録価格の決定が違法とされこれを相当とした審査決定が取り消されることがある。この場合裁判所が適正な価格として具体的金額を認定し登録価格がこれを超えることを理由にその決定を違法とするときは、その超える部分についてのみ審査決定を取り消すいわゆる一部取消判決をするのが相当であると考えられる。一般の行政処分の多くが数量的に可分な一部を特定して違法と観念する余地がないのに対し、登録価格の決定

については、適正な価格を超える部分についてのみ違法と評価することが可能であり、取消しの範囲は一義的に明白である……と考えられるからである」と述べている。

さらに、東京高判平成 14 年 10 月 29 日判例タイムズ 1109 号 272 頁も、「本件訴訟は課税処分の適否ではなく、本件価格決定にかかる登録価格の適否を判断するものである。適正な時価を超える部分のみを取り消す一部取消判決をしたとしても、取消判決の拘束力（行訴法三三条一項）によって、市町村長は審査決定と同様の措置を採ることが義務づけられている。したがって、委員会が改めて審査請求に対して決定する必要はない。したがって、一部取消判決の場合に、改めて行う新たな決定と取り消されなかった決定の残部の両方が存在して、その整合が期しがたい事態になることはない。また、行訴法三三条は、同一処分の繰り返しを禁止する効力ないし同一過誤の反復を禁止する効力を規定しているのであって、一部取消判決を否定しているわけではない。行政庁には、一部取消判決に基づいて、判決の判断内容を尊重した処分を行うことが求められているのである。したがって、一部取消判決の判断内容を尊重した新たな決定されることがあるとしても、それが取り消されなかった決定の残部と論理的に矛盾することは、判決の拘束力により認めがたい」として、一部取消し説を採用している。

ここまで、全部取消し説と一部取消し説を採用した下級審判決を概観したが、この問題について、平成 17 年に最高裁が判断を示した。

3 最高裁平成 17 年 7 月 11 日判決

X（原告・被控訴人・被上告人）は、土地 1 ないし 9 の所有者であって、それらの固定資産税の納税義務を負う者である。東京都知事は、本件各土地の平成 6 年度の価格を決定し、土地課税台帳に登録した。X は、これらの登録価格を不服として、Y（東京都固定資産評価審査委員会＝被告・控訴人・上告人）に対して審査の申出をした。それに対して、Y は、本件土地 9 の価格を減額したが、それ以外については審査の申出を棄却決定した。そこで、X は、本件決定の取消しを求めて出訴した。

第 1 審（東京地判平成 13 年 9 月 25 日民集 59 卷 6 号 1207 頁）は、本件土地 2 ないし 6 に対する固定資産評価審査委員会の棄却決定について、平成 6 年度の賦課期日における価格を上回る価格を認定したことに違法があるとして、同決定の全部を取り消した（その他の土地の価格については X の請求を棄却した）。また、控訴審（東京高判平成 14 年 3 月 27 日民集 59 卷 6 号 1309 頁）も第 1 審判決と同様の判断を行った。そこで、Y は、①審査決定の取消しの範囲に関する法令の解釈適用の誤り、②固定資産の評価における適正な時価に関する法令の解釈適用の誤りなどを理由として、上告受理申立てを行った。

最判平成 17 年 7 月 11 日民集 59 卷 6 号 1197 頁は、上記①の審査決定の取消しの範囲について、次のように述べて明示的に一部取消し説を採用した。

「審査決定の取消訴訟においては固定資産評価審査委員会の認定した価格の適否が問題となる。ところで、裁判所が、審理の結果、基準年度に係る賦課期日における当該土地の適正な時価等を認定した場合には、当該審査決定が金額的にどの限度で違法となるかを特定することができるのである。そして、上記の場合には、当該審査決定の全部を取り消すのではなく、当該審査決定のうち裁判所が認定した適正な時価等を超える部分に限りこれを取り消すこととしても何ら不都合はなく、むしろ、このような審査決定の一部を取り消す判決をする方が、当該土地の価格をめぐる紛争を早期に解決することができるものである。」

「そうであるとすれば、土地課税台帳等に登録された基準年度の土地の価格についての審査決定の取消訴訟において、裁判所が、審理の結果、基準年度に係る賦課期日における当該土地の適正な時価等を認定し、固定資産評価審査委員会の認定した価格がその適正な時価等を上回っていることを理由として、審査決定を取り消す場合には、納税者が、審査決定の全部の取消しを求めているか、その一部の取消しを求めているかにかかわらず、当該審査決定のうちその適正な時価等を超える部分に限りこれを取り消せば足りるものというべきである。これを本件についてみると、原審は、本件土地 2 ないし 6 について、平成 6 年度の賦課期日における適正な時価である客観的な交換価値を認定し、上記各土地に係る本件決定はその適正な時価を上回る価格を認定した点に違法があるとしているのであるから、上記決定のうちその適正な時価を超える部分に限りこれを取り消せば足りるものというべきである。」

この最高裁判決は、①裁判所が賦課期日における土地の適正な時価を認定して、審査決定が金額的にどの程度で違法となるかを特定できること、②この場合（①の場合）には、審査決定のうち裁判所が認定した適正な時価を超える部分に限り取り消すこととしても何ら不都合はないこと、③この場合（①の場合）には、審査決定の全部を取り消す判決をするよりも、審査決定の一部を取り消す判決をする方が、土地の価格をめぐる紛争を早期に解決することができることを理由として、一部取消し説に立った判断を最高裁として初めて示したものと説明されている⁽¹⁸⁾。

上記③の土地の価格をめぐる紛争を早期に解決することができる点については、「審査決定において価格を 1 億円とされた土地の固定資産税の納税者が、賦課期日における当該土地の適正な時価は 5000 万円であるとして、審査決定の取消しを求めて訴えを提起した場合に、第 1 審の裁判所が、賦課期日における当該土地の適正な時価は 8000 万円であると判断したとする。全部取消し説に立つとすると、第 1 審の裁判所は審査決定の全部を取り消すことになるから、納税者は、第 1 審の判決に対して控訴することができない。同判決が確定した場合、固定資産評価審査委員会は、取消判決の拘束力により土地の価格を 8000 万円とする審査決定をするこ

(18) 増田稔「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 17 年度 351 頁。

とになり、納税者としては、所期の目的を達成するために、改めてこの審査決定の取消しを求めて訴えを提起しなければならないことになる」と解説されている⁽¹⁹⁾。この解説における取消判決の拘束力とは、行政事件訴訟法 33 条 1 項を根拠としている。

同解説は続けて、「これに対し、一部取消し説に立つと、上記の場合、第 1 審の裁判所は、審査決定のうち 8000 万円を超える部分を取り消し、納税者のその余の請求を棄却することになるから……、納税者は敗訴部分につき控訴することができ、同一の訴訟手続の中で当該土地の価格を確定することが可能となるのである」と述べて、「納税者が固定資産評価審査委員会の認定した価格の違法を主張して審査決定のうち一定の価格を超える部分の取消しを求める訴えを提起した場合であっても、当該取消訴訟の訴訟物は審査決定の違法性一般であって、納税者が請求の趣旨に付した一定の価格を超える部分という限定は、訴訟物を限定するものではない（い）……と解するのが相当である」としている⁽²⁰⁾。

学説として、納税義務が全くないのに納税を命ずる処分は全体が取り消されなければならないが、納税義務があるがその金額が問題である場合に、処分全体を取り消して、処分の納税義務までを取り消すのであれば、その者の納税義務までを否定することになるため、処分の一部の取消しは認められるべきであるとする見解がある⁽²¹⁾。また、地方税法が固定資産の価格の認定に裁決主義を採っているのは、主として固定資産の評価の中立性を担保させるためのものであり、裁判所が価格を認定できる場合にまで、裁決主義を尊重して、固定資産評価審査委員会に再度決定をさせる必要はなく、全部取消し説は相当でないとする見解がある⁽²²⁾。本判決が、「裁判所が、審理の結果、基準年度に係る賦課期日における当該土地の適正な時価等を認定し、固定資産評価審査委員会の認定した価格がその適正な時価等を上回っていることを理由として、審査決定を取り消す場合」とケースを限定しているため、本判決は一部取消し説および全部取消し説の両方の判決を事案に応じて可能にする途を示した合理的な判決であり、先例的価値を認めることができると評価する見解もある⁽²³⁾。

IV 関連請求

1 訴額と印紙税額

民事訴訟において相互に関連する訴えが提起された場合、民事訴訟法は訴訟手続の併合の制度を設けている（民事訴訟法 38 条および 136 条）。課税処分の取消訴訟などにおいても、行政

(19) 増田・同上 355 頁。

(20) 増田・同上 353～354 頁。

(21) 新山一雄「判批」ジュリスト 1313 号（平成 17 年度重要判例解説）45～46 頁（2006 年）。

(22) 今村隆「判批」自治研究 83 巻 1 号 122～123 頁（2007 年）。

(23) 手塚貴大「判批」判例評論 571 号 26 頁（2006 年）。

事件訴訟法 16 条 1 項が「関連請求に係る訴えを併合することができる」と規定している。取消訴訟を提起する際に、原告が同一の被告に対する関連請求の訴えを併合提起することを認めている趣旨は、審理の重複を避け、当事者の訴訟遂行上の負担を軽減させるだけでなく、裁判の矛盾抵触を回避することとされている⁽²⁴⁾。

民事訴訟において訴えを提起するためには、民事訴訟費用等に関する法律の別表第一に掲げる額の手数料を支払わなければならない（民事訴訟費用等に関する法律 3 条）。同法の規定は、行政事件訴訟にも適用される（同法 1 条）。同別表第一 1 項は、訴えの提起における手数料を規定しており、手数料は訴訟の目的の価額（訴額）によって決められている。この手数料は、裁判所に提出する訴状に印紙を貼付する形で納付すべきものとされているため、これは印紙代と呼ばれることもある⁽²⁵⁾。

課税処分取消訴訟で原告が受ける経済的利益は、当該処分により納付を命ぜられた税金の納付を免れる点にあるから、処分が取り消されることにより納付を免れることになる税額が訴額となる⁽²⁶⁾。訴えの提起に係る訴額に対する手数料は表 1 のように定められている。

表 1（民事訴訟費用等に関する法律の別表第一を基に筆者作成）

訴訟の目的の価額	手数料額
訴額が 100 万円まで：その価額 10 万円までごとに	1000 円
訴額が 100 万円超 500 万円まで：その価額 20 万円までごとに	1000 円
訴額が 500 万円超 1000 万円まで：その価額 50 万円までごとに	2000 円
訴額が 1000 万円超 10 億円まで：その価額 100 万円までごとに	3000 円
訴額が 10 億円超 50 億円まで：その価額 500 万円までごとに	1 万円
訴額が 50 億円超：その価額 1000 万円までごとに	1 万円

例えば、訴額が 100 万円の訴訟に係る請求が 3 個の場合、表 1 に基づき計算すると、訴状に貼付する印紙額は、1 万円×3 個＝3 万円となる。それに対して、これら 3 個の訴えが併合されて、訴えの提起に係る訴額が 300 万円となる場合には、印紙額は 2 万円となる。

この例のように、仮に、関連請求に係る訴えを併合することができれば、訴額は合算され、訴額として貼用すべき印紙代が逡減されることになる。

2 行政事件訴訟法 13 条 6 号

関連請求については、行政事件訴訟法 13 条において、「取消訴訟と次の各号の一に該当する請求」と定義されているが、同条 6 号が規定する「その他当該処分又は裁決の取消しの請求と

(24) 南他・前掲注 (1) 470 頁。

(25) 高木光「関連請求」行政判例百選Ⅱ（第 7 版）385 頁（2017 年）。

(26) 杉原則彦「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 17 年度 199 頁。

関連する請求」の該当性が問題となることがある。同号にいう「関連する請求」の範囲については、それを厳格に解する説と緩やかに解する説とが対立していた⁽²⁷⁾。

行政事件訴訟法 13 条 6 号にいう「関連する請求」の範囲を厳格に解する説は、1 号ないし 5 号に該当する場合に準ずる程度に当該取消訴訟と密接な関係があり、これと一括して処理するのが適当と認められるような請求に限るとするものである。この立場は、6 号該当性の判断に際して、1 つの処分ないし裁決を中心に考えて、これをめぐる紛争解決に直接資する請求であるか否かを、専ら両者の請求の間の法的関連性の有無に着目して判断するものであり⁽²⁸⁾、行政事件訴訟法の立案関係者や東京地裁のいわゆる行政部が採る立場である⁽²⁹⁾。

同条 6 号にいう「関連する請求」の範囲を緩やかに解する説は、それを厳格に解する説によると、審理の重複、判断の矛盾抵触が生じることがあるので、併合審理をした方が、審理が迅速となる場合は、併合が要求される請求は関連請求の範囲にあるとするものである⁽³⁰⁾。

関連請求の範囲について判示した裁判例として、最判昭和 59 年 3 月 29 日判例タイムズ 533 号 138 頁がある。本件は、土地使用権者が県知事を被告として提起した建物建築不許可処分の取消請求訴訟と土地所有者が国を被告とする建物建築ができないことを理由とする憲法 29 条 3 項の規定に基づく損失補償請求とが、行政事件訴訟法 13 条に掲げる関連請求のいずれにも該当しないとされた事例である。最高裁は、両請求は、「本件土地における建物建築の可能性という問題に関して共通する点を有するにとどまり、右取消請求に対し行政事件訴訟法一三条に掲げる関連請求のいずれにも該当するものとは認められないから、本訴請求を右取消訴訟に追加して併合提起することが許されないことは明らかである」と述べている。

この最高裁判決に従い、実務においては行政事件訴訟法 13 条 6 号にいう「関連する請求」の範囲を厳格に解する説を採っていたが、その後、行政局は、訴訟の複雑化と遅延の防止という同条の趣旨に反せず、審理の促進に役立つのであれば、争点や証拠が大部分共通するような事案については、同条 6 号を拡張解釈する方向に舵を切ったようである⁽³¹⁾。そのような状況の中で、最決平成 17 年 3 月 29 日民集 59 卷 2 号 477 頁は、最高裁が初めて同条 6 号にいう「関連する請求」の範囲を緩やかに解する説を採ることを明確に示したものとされている⁽³²⁾。

(27) 杉原・同上 203～204 頁。

(28) 南他・前掲注 (1) 327 頁以下および 335 頁以下。

(29) 司法研修所編「行政事件訴訟の一般的問題に関する実務的研究（改訂版）」237 頁。

(30) 南他・前掲注 (1) 429 頁。

(31) 島村健「行政事件訴訟法 13 条 6 号の関連請求の意義」ジュリスト 1313 号（平成 17 年度重要判例解説）38 頁（2006 年）。

(32) 杉原・前掲注 (26) 206～207 頁。

3 最高裁平成 17 年 3 月 29 日決定

Xは、所有する本件 21 棟の建物に係る平成 15 年度の固定資産課税台帳に登録された価格について、Y 固定資産評価審査委員会に対して、需給事情による減点補正をしていないことに不服があるとして審査の申出をしたが、それを棄却決定された。そこで、Xは、各建物の適正な価格を超える部分の取消しを求めて出訴した。

Xは、21 棟の建物に係る請求の価額を合算した金額（889 万 7800 円）を訴額として、手数料を 4 万 6000 円と計算して印紙を訴状に貼付したが、第 1 審裁判所裁判長は、訴額は各建物の請求の価額を基に別々に計算した 8 万 3000 円とすべきであり、印紙額が 3 万 7000 円不足しているとして、その追納をするように補正命令を発した。

しかし、Xがその追納をしなかったため、第 1 審裁判所裁判長は、本件訴状の一部（17 棟の建物に係る部分）を却下した。そこでXが抗告を行った。Xの抗告理由によれば、Xの意図は、少額の印紙代の支払いを出し惜しむことではなく、証拠および準備書面 21 件の作成・提出の負担を軽減することにあった⁽³³⁾。

東京高裁は、行政事件訴訟法 16 条 1 項は、「少なくとも、抗告人が取消訴訟を提起する場合において、これと関連請求の関係のない訴えについては、これを併合提起することを許容しない趣旨の規定と解さざるをえない。したがって、抗告人が、1 通の訴状により、取消訴訟とこれと関連請求の関係のない訴訟等を提起しても、……各個の訴訟の目的の価額により算出された手数料を納付すべきであ（る）」とし、続けて、「固定資産の評価については、個々の固定資産ごとにその具体的状況に従って個別に判断されるべき……であるから、一つの固定資産についての固定資産評価審査委員会の決定の取消訴訟と他の固定資産についてのそれとが行政事件訴訟法 13 条各号の関連請求に当たらないことは明らかである」と述べて、Xの抗告を棄却した。これに対して、Xが許可抗告の申立てを行った。

最高裁は、「本件訴訟に係る各請求の基礎となる社会的事実是一体としてとらえられるべきものであって密接に関連しており、争点も同一であるから、上記各請求は、互いに行政事件訴訟法 13 条 6 号所定の関連請求に当たるものと解するのが相当である。したがって、上記各請求に係る訴えは、同法 16 条 1 項により、これらを併合して提起することができるものというべきである。このように解することが、審理の重複や裁判の矛盾抵触を避け、当事者の訴訟提起・追行上の負担を軽減するとともに、訴訟の迅速な解決にも役立つものというべきである」と述べて、原決定を破棄した⁽³⁴⁾。

本最高裁決定については、「固定資産の評価が個々の固定資産ごとに行われることはそのとおりであるとしても、固定資産の課税処分の段階（納税者である所有者に交付する納税通知書

(33) 民集 59 卷 2 号 482 頁。

を発する段階)においては、その課税標準は、当該所有者の所有する土地、家屋等の価額及びこれらの合計額とされていて(地方税法 364 条 2 項)、「一つの課税処分にまとめられる」点からも、「各請求の基礎となる社会的事実が密接に関連しており、争点も共通であるから、同一の裁判体において一括して審理判断するのに極めて適した事件である」と解説されている⁽³⁵⁾。

また、「本件各建物の登録価格につきその所在地域の状況にかんがみて需給事情による減点補正をすべきか否かという点は施設全体の用途等に照らして一体的に判断せざるを得ない性質のもの」と考えて⁽³⁶⁾、「本決定の結論自体に対する異論は少ないと思われる」とする見解がある⁽³⁷⁾。

ただし、建物が同一敷地内にない場合、もしくはそれらが一体として1つの目的に資するものではなかった場合、または建物の所有者が異なっており原告が複数いる場合は、本最高裁決定の射程が及ばない可能性があるとされている⁽³⁸⁾。

V 事例の回答

【事例1】

Xは、固定資産評価審査委員会の審査決定に係る取消訴訟の原告適格を有すると考えられる。

事例1と同様のケースにおいて、裁判所は、行政不服審査法 15 条 6 項(旧行政不服審査法 37 条 6 項)により、審査申出人の地位を承継した者は、行政事件訴訟法 9 条にいう「法律上の利益を有する者」となり、基準年度における評価額を争う機会が与えられるべきである。その上、その者は本件決定の名宛人となっているのであり、その者にこそ、これを争う機会が与えられるべきであると判断している。また、学説もこの考え方を支持している。

【事例2】

T裁判所は、適正な時価を認定するための判断資料がすべて揃っている状況において、乙の適正な時価は3億円であると判断しているため、Yが行った審査決定のうち3億円を超える部分を取り消すべきであるとする。

(34) 原決定の考え方に従った場合には、21 通の訴状を作成して提出する必要があるとあり、弁論を 21 個に分離して、審理も判決も別々に行うことになり、また担当する裁判体も別々になり得るとされている。杉原・前掲注(26) 205 頁。なお、本最高裁決定は、21 棟の建物に係る固定資産課税台帳の登録価格について 21 個の固定資産評価額の決定がなされているため、Xが行った審査申出を棄却する審査決定も 21 個存在するという前提で、関連請求に関する判断を行っていると考えられる。

(35) 杉原・前掲注(26) 206 頁。

(36) 島村・前掲注(31) 38 頁。

(37) 安永祐司「関連請求」行政判例百選Ⅱ(第8版) 391 頁(2022 年)。

(38) 島村・前掲注(31) 38 頁。

最判平成 17 年 7 月 11 日民集 59 卷 6 号 1197 頁は、「裁判所が、審理の結果、基準年度に係る賦課期日における当該土地の適正な時価等を認定し、固定資産評価審査委員会の認定した価格がその適正な時価等を上回っていることを理由として、審査決定を取り消す場合には、納税者が、審査決定の全部の取消しを求めているか、その一部の取消しを求めているかにかかわらず、当該審査決定のうちその適正な時価等を超える部分に限りこれを取り消せば足りるものというべきである」と述べて、明示的に一部取消し説を採用した。

ただし、当該最高裁判決後において、神戸地判平成 18 年 9 月 14 日判例地方自治 312 号 21 頁および京都地判平成 28 年 1 月 21 日判例地方自治 439 号 32 頁が、裁判所において、適正な時価を認定することが困難な場合は、審査決定の全部を取り消さざるを得ないと判示していることには注意を要する。

【事例 3】

訴えの提起に係る訴額の計算にあたっては、5 棟の家屋に係る請求の価額を合算した金額とすべきであると考ええる。

最決平成 17 年 3 月 29 日民集 59 卷 2 号 477 頁は、「同一人の所有に係る、同一の敷地にあつて一つのリゾートホテルを構成している本件各建物について、……本件訴訟に係る各請求の基礎となる社会的事実是一体としてとらえられるべきものであって密接に関連しており、争点も同一であるから、上記各請求は、互いに行政事件訴訟法 13 条 6 号所定の関連請求に当たるものと解するのが相当である」と判示している。

本事例においても、X は同一敷地内に 5 棟の家屋を所有しており、これらの家屋は一体として宿泊客へのサービスに使われていたことから、各請求は関連請求に該当するため、各請求に係る訴えを併合して提起することができると考えられる。

「租税法事例研究会」構成員名簿

部 会	氏 名	所 属
法 人 税 部 会	◎成 道 秀 雄 名誉教授	成蹊大学
	○鈴木 一 水 教 授	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 206 号 (2025)

2025 年 7 月 20 日 発行

編 者 公益財団法人日本税務研究センター

発行者 尾崎 秀明

東京都品川区大崎 1 丁目 11 番 8 号

日本税理士会館 1 F

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。