

税務事例研究

Vol. **207** 2025/9

〔法人税〕

経営者インセンティブ報酬の損金算入方法
.....鈴木 一水

〔所得税〕

和解契約又は裁判上の和解に関わる課税
.....牛嶋 勉

〔資産税〕

財産評価に関する通達の改正
.....渋谷 雅弘

税務事例研究／207

■目次

法 人 税

経営者インセンティブ報酬の損金算入方法…………… 鈴木 一水・1

I 解説……………	1
1 インセンティブ報酬の種類……………	1
2 役員給与の会計……………	4
3 役員給与の税務……………	7
4 顧問に支給する給与の会計と税務……………	12
5 各種報酬類型の組合せ……………	13
II 回答……………	14

所 得 税

和解契約又は裁判上の和解に関わる課税…………… 牛嶋 勉・17

I はじめに……………	19
II 事例1に関する検討……………	19
1 事例1の参考にした裁判例……………	19
2 上記裁判例の検討及び事例1の回答……………	21
III 事例2に関する検討……………	22

1	事例 2 の参考にした国税不服審判所令和 4 年 12 月 13 日裁決	22
2	上記裁決例の検討及び事例 2 の回答	24
IV	事例 3 に関する検討	25
1	事例 3 の参考にした裁判例	25
2	上記裁判例の検討及び事例 3 の回答	28

資 産 税

財産評価に関する通達の改正	渋谷 雅弘	31
---------------	-------	----

はじめに	32
I 改正通達の基準日	33
1 基準日を設ける意義	33
2 基準日に関する例外的取扱い	34
3 基準日のない通達改正	35
II 通達改正に関する考え方	36
III 基準日に関する裁判例	37
1 奈良地判昭和 62 年 1 月 14 日税資 157 号 1 頁	37
2 名古屋地判平成元年 3 月 22 日判タ 714 号 98 頁	38
3 東京高判令和 4 年 12 月 7 日税資 272 号順号 13782	39
4 大阪高判令和元年 10 月 10 日判タ 1473 号 18 頁	39
IV 検討	41
1 通達改正が納税者に有利に働く場合	41
2 通達改正が納税者に不利益に働く場合	42
V 事例の回答	43

経営者インセンティブ報酬の損金算入方法

西南学院大学教授 鈴木 一水

事例

当社は、従来、常勤役員には会社の税負担を考えて税務上損金算入可能な現金による定期同額給与と退職慰労金を支給してきた。しかし現在、企業価値の持続的な向上に向けて健全な企業家精神を発揮できるように、会社の税負担を抑えながら中長期的な会社の業績や潜在的风险を反映させるインセンティブ報酬の導入に取り組んでおり、次のような役員給与の導入を検討している。それぞれに関する会計上と税務上の取扱いおよびインセンティブ効果を説明してほしい。

- (1) 当年度の業績を反映した給与を、税務上損金不算入となる役員賞与の支給ではなく、翌年度に12等分して定期同額給与として支給する。また、退職役員に対しては、役員退職慰労金を支給するかわりに、退任後に顧問として採用し、在任最終年度の業績を反映した顧問報酬を支給する。
- (2) 業績連動報酬を支給するが、業績指標に、会社の財務指標だけではなく、ESG指標たとえば温室効果ガス排出量削減率や従業員エンゲージメントも含める。
- (3) 損金算入可能な株式報酬を導入する。
- (4) 上記(1)から(3)までの各種報酬を組み合わせる。

I 解説

1 インセンティブ報酬の種類

役員の意識を改革し、企業の中長期的な収益性や生産性を高めるためのインセンティブには、在任継続インセンティブ、株価・配当向上インセンティブ、および業績向上インセンティブがある⁽¹⁾。これらのインセンティブづけの効果は、役員給与の交付対価、金額の変動性、連動さ

せる業績指標，連動期間，および連動方法の組合せに依存する⁽²⁾。表1は，これらの特性のインセンティブ機能面でのメリットとデメリットをまとめている。

表1 経営者報酬のインセンティブ機能⁽³⁾

検討の視点		メリット（例）	デメリット（例）
交付対価	現金	● 流動性が高い。	● 付与後，インセンティブ機能は消滅する。
	株式	● 株価や配当を高めようとするインセンティブとして機能する。 ● 付与後も株式を保有している限りインセンティブ機能は継続する。	● 株価は景気の動向等，外的な要因の影響を受ける可能性があるため，インセンティブとして機能しない可能性がある。
	ストックオプション	● 株価向上インセンティブとして機能する。 ● 付与後もストックオプションそして株式を保有している限りインセンティブ機能は継続する。	● 株式のデメリットと同じ。 ● 株式報酬よりもインセンティブ機能が弱い可能性がある。
変動性	変動	● 適切にリスクをとって企業価値を向上させるインセンティブとして機能する。 ※連動指標は，基本的に企業または個人の目標。	● 変動割合や変動率が大きすぎると，安定した経営を阻害するおそれがある。
	固定	● 安定した経営を行うインセンティブとして機能する。	● 固定割合が大きすぎると，適切に必要なリスクをとらなくなるおそれがある。
連動期間	中長期	● 中長期的に企業価値を向上させるインセンティブとして機能する。 ※連動期間は，基本的に企業または個人の業績評価期間。	● 日々の職務執行のためのインセンティブとして機能しにくい。
	短期	● 日々の職務執行のためのインセンティブとして直接機能する。	● 短期的な企業価値向上のみを目指すインセンティブとなるおそれがある。
連動方法	上方のみ	● 企業価値を向上させるインセンティブとして機能する。	● 連動指標の目標値と現在地があまりにも乖離している場合インセンティブとして機能しない，または過度なリスクをとるインセンティブが生じるおそれがある。
	下方のみ	● 企業価値の低下を防ぐインセンティブとして機能する。	● 企業価値を向上させるインセンティブとして機能しない。
	上下両方	● 企業価値を向上させるとともに，低下を防ぐインセンティブとして機能する。	● なし

交付対価には，現金，株式，および新株予約権（ストックオプション）がある。現金報酬は流動性が高いことから役員の満足度も高まるので，そのインセンティブ効果は支給前には高い。しかし，支給後には消滅する。株式報酬は，付与後も株式を保有している限りは株価や配当を

- (1) 松尾拓也・西村美智子・中島礼子・土屋光邦 2017『インセンティブ報酬の法務・税務・会計 株式報酬・業績連動型報酬の実務詳解』中央経済社，16頁
- (2) コーポレート・ガバナンス・システム研究会（CGS研究会）2017「コーポレート・ガバナンス・システム研究会報告書 実効的なガバナンス体制の構築・運用の手引（CGSレポート）」（平成29年3月10日）
https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/10341576/www.meti.go.jp/report/whitepaper/data/pdf/20170310001_1.pdf
- (3) CGS研究会前掲注（2），30頁を筆者修正。

高めるだけでなく在任継続の効果が持続する。しかし、株価は企業業績以外の外部要因の影響も受けるため、株価を向上させるインセンティブ効果には限界がある。さらに、株式が売却されると、インセンティブ効果は失われる。そのため、在任期間中は譲渡制限を付けるのが普通である。ストックオプションは、保有期間中は役員を定着させ株価を向上させる効果が期待されるけれども、株式報酬と同様に外部要因の影響を受けるので、そのインセンティブ効果には限界があり、さらに権利行使後に株式が売却されるとインセンティブ効果は失われる。

金額または株式等の付与数の変動性は、適切にリスクをとって企業価値を向上させる効果が期待できる反面、変動割合や変動率が大きすぎると、安定した経営を阻害するおそれもある。これに対して、固定報酬は、経営の安定性をもたらす反面、適切なリスクをとらなくさせるおそれがある。

連動指標には、個人業績、企業業績、株価、さらに最近はサステナビリティの観点からのESG指標などがあり、それぞれの向上に向けた経営努力を引き出す効果が期待される反面、他の指標の達成努力を弱めるおそれもある。

連動期間には短期（当該年度）と中長期がある。短期業績連動報酬は、日々の職務執行に対する動機づけとして直接機能する反面、近視眼的な経営に陥らせる危険もある。反対に、中長期業績連動報酬は、中長期的な企業価値向上へと経営を動機づける反面、日々の職務執行に対する動機づけとしては弱い。

連動方法には、上方のみ、下方のみ、および上下両方向がある。上方のみの連動は、企業価値向上へと動機づける反面、連動指標の目標と実績が大きく乖離している場合にはインセンティブ効果が低下するか、過度のリスクをとらせるおそれがある。ストックオプションは上方のみ連動報酬に含まれる。反対に、下方のみ連動報酬は、企業価値向上への動機づけが弱い。

このように、各特性には長所と短所があるので、実際には相互に補完し合う複数の類型を組み合わせた報酬体系が、インセンティブ報酬として設計されている。たとえば、現金による業績連動報酬は、報酬内容の決定時にその金額が確定しておらず、企業の財務指標その他の業績目標の達成度合いに応じて支払われるものである。具体的には、年度業績に基づく役員賞与（決算賞与）、中長期の業績に基づくパフォーマンスキャッシュ、株価連動報酬⁽⁴⁾などがある。

株式報酬は、自社株式または親会社株式を、募集株式の発行あるいは自己株式の処分によって交付するものである。譲渡制限付株式（restricted stock）を直接付与するものと、株式交付信託を通すものがある。譲渡制限付株式を交付するものには、年度初めに事前に譲渡制限付株式を交付する事前交付型（パフォーマンスシェア）と、中長期目標の達成度合いに応じて事

(4) 株価連動報酬には、株式を交付したと仮想して株価上昇額相当額の現金を与えるファントムストックや、一定期間内に株価があらかじめ決められた価格を上回った場合にその差額に相当する現金を与える現金決済型株式評価益権（Stock Appreciation Right: SAR）がある。

後に交付する事後交付型（パフォーマンスシェア・ユニット）がある。事前交付型は、交付される株式数があらかじめ決められているため、固定報酬に近い。ただし、付与数は固定されていても、株価が上昇すれば交付される株式価額は上昇するので、ある程度は変動型としてのインセンティブ機能を有する。事後交付型は、目標達成度に応じて交付される株式数が変動するので、変動報酬に該当する。もちろん業績に連動して交付される株式数の変わる事後交付型の方が、インセンティブ効果は大きい。株式交付信託を通じた株式報酬は、信託期間中、役員の職位・職責および業績目標の達成度合いに基づいてポイントを割り当て、信託が割当ポイントに応じて会社の拠出した資金で株式を取得し、退職その他一定期間経過後の特定の時期に役員にポイントに応じた株式を交付するものである。業績に連動して付与するポイント数の変わる業績連動型の方が、インセンティブ効果は大きい。ただし、経営の安定が害されることのないように留意する必要がある。

2 役員給与の会計

(1) 役員報酬等の会計処理

役員給与は、会社法上、役員報酬も役員賞与とともに職務執行上の対価として会社から受け取る財産上の利益として整理され（会社法 361 条 1 項）、発生した会計期間の費用として処理される（役員賞与に関する会計基準 3 項、12 項）。よって、当年度の職務執行の対価を翌年度に支給する場合は、当年度末に未払費用として計上することになる。

役員賞与は、利益を上げた功労に報いるために支給されるものであり、利益の有無にかかわらず職務執行の対価として支給される役員報酬とは性格が異なるとの批判がある。この批判に対して、企業会計基準は、会社の利益は職務執行の成果であり、この功労に報いるために支給される役員賞与も、やはり業績連動型の役員報酬と同様に職務執行の対価と考える、との立場をとっている（12 項（1））。当年度の職務に係る役員賞与を期末後に開催される株主総会の決議事項とする場合には、当該支給は株主総会の決議が前提となるので、当該決議事項とする額またはその見込額（当年度の職務に係る額に限る。）を、原則として引当金に計上する（役員賞与に関する会計基準 13 項）。

(2) 株式報酬の会計処理

役員に対する株式報酬に関する包括的な会計基準はまだない。株式報酬の会計処理は、会社が支払決議した報酬債権を役員が会社に現物出資するのと引換えに株式を交付すると考えるいわゆる現物出資構成による場合と、2019 年 12 月の会社法改正によって認められた金銭の払込みを要しない取締役報酬としての株式発行による場合（会社法 202 条の 2）によって異なる。

現物出資構成による株式報酬の会計処理に関する企業会計基準はなく、経済産業省の示した

手引⁽⁵⁾に従った実務が定着している。この実務では、新株発行の場合は、報酬債権相当額を費用（株式報酬費用）計上するとともに、同額を資本金（および資本準備金）として計上する。自己株式の処分による場合は、自己株式の帳簿価額を減額し、報酬債権相当額を自己株式の処分対価として処分差額を計算し、処分差額をその他資本剰余金とする。その結果、その他資本剰余金の残高が負の値になる場合には、その他資本剰余金残高を 0 円とし、その負の値をその他利益剰余金（繰越利益剰余金）から減額する。いずれの場合も、譲渡制限付株式を交付した時には、報酬債権相当額を前払費用等の適当な科目で資産計上し、それを対象勤務期間を基礎とする方法等の合理的な方法により取り崩し、役員が提供する役務として当年度に発生したと認められる金額を費用計上する。譲渡制限解除条件の不達成により会社が交付した株式を役員から無償取得（没収）した場合には、その部分に相当する前払費用等を取り崩して損失処理する。この一連の会計処理を、上記手引で示された仕訳例を使って説明すると、次のようになる⁽⁶⁾。

<前提>

- ・ 役員から報酬債権 3,000 万円の現物出資を受け、譲渡制限付株式 300 株を発行する。
- ・ 株式付与から譲渡制限解除までの期間を 3 年間とする。
- ・ 譲渡制限解除条件は、譲渡制限期間中、勤務を継続すること。

<会計処理>

報酬債権付与および株式発行時	(借) 前払費用等	3,000 万円	(貸) 資本金等	3,000 万円
役務提供 1 年目	(借) 株式報酬費用	1,000 万円	(貸) 前払費用等	1,000 万円
役務提供 2 年目	(借) 株式報酬費用	1,000 万円	(貸) 前払費用等	1,000 万円
役務提供 3 年目	(借) 株式報酬費用	1,000 万円	(貸) 前払費用等	1,000 万円

無償交付による株式報酬に関しては、企業会計基準委員会から実務対応報告第 41 号「取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い」が公表されている。同実務対応報告は、ストックオプション会計基準と整合的となる会計処理を、事前交付型と事後交付型、また新株発行と自己株式処分とに分けて規定している。

事前交付型で新株を無償発行する場合には、役員から会社に提供され消費される役務は、会社が取得するに応じて費用として計上する（5 項）。各会計期間における計上額は、株式の公正な評価額のうち、対象勤務期間を基礎とする方法その他の合理的な方法に基づいて当期に発

(5) 経済産業省 2023「『攻めの経営』を促す役員報酬～企業の持続的成長のためのインセンティブプラン導入の手引～（2023 年 3 月時点版）」<https://www.meti.go.jp/press/2022/03/20230331008/20230331008.pdf>

(6) 経済産業省前掲注（5）、68 頁

法人税

生したと認められる額とする（6項）。株式の公正な評価額は、公正な評価単価に株式数をかけて算定する。公正な評価単価は付与日に算定する（7項）。株式数は、付与された株式数から権利確定条件⁽⁷⁾の不達成による失効等の見積数を控除して算定し、権利確定日の直前までに失効等の見積数に重要な変動が生じた場合には見直し、見直し後の株式の公正な評価額に基づいてその期までに費用として計上すべき額とこれまでに計上した額との差額を見直した期の損益とする（8項）。費用計上額は、資本金（および資本準備金）に計上する（9項）。会社が没収によって無償で株式を取得した場合には、自己株式の数のみの増加とする（11項）。上記の仕訳例の前提を譲渡制限付株式の無償発行に変えると、その会計処理は次のようになる⁽⁸⁾。

<会計処理>

割当日	仕訳なし
役務提供1年目	（借）株式報酬費用 1,000 万円（貸）資本金等 1,000 万円
役務提供2年目	（借）株式報酬費用 1,000 万円（貸）資本金等 1,000 万円
役務提供3年目	（借）株式報酬費用 1,000 万円（貸）資本金等 1,000 万円

事前交付型で自己株式を処分する場合は、割当日に自己株式の帳簿価額とその他資本剰余金を減額し（12項）、役員からの役務を会社が取得するに応じて費用とその他資本剰余金を計上する。没収によって無償で株式を取得した場合には、自己株式とその他資本剰余金を増額する（14項）。

事後交付型で新株を無償発行する場合には、役務の取得に応じて費用を計上するとともに、同額を株式が発行されるまでは貸借対照表の純資産の部に株式引受権として計上する（15項）。割当日には、株式引受権額を資本金（および資本準備金）に振り替える（16項）。具体的な仕訳例を示すと次のようになる。

<前提>

- ・ 1名当たり 10,000 株を 3名の取締役役に割り当てる。
- ・ 割当日における株式の公正な評価単価は 1,000 円であった。
- ・ 割当日において自己都合退任による失効は見込まれていない。
- ・ 割当条件は、3年間取締役として業務を執行すること。
- ・ 3年目に 1名分の 10,000 株が失効した。

(7) 事前交付型譲渡制限付株式の場合の権利確定条件は、譲渡制限が解除されるための条件をいう。

(8) 経済産業省前掲注 (5)、69 頁

＜会計処理＞

契約日	仕訳なし
役務提供 1 年目	(借) 株式報酬費用 1,000 万円 (貸) 株式引受権 1,000 万円
役務提供 2 年目	(借) 株式報酬費用 1,000 万円 (貸) 株式引受権 1,000 万円
役務提供 3 年目	(借) 株式報酬費用 1,000 万円 (貸) 株式引受権 1,000 万円
	株式引受権 3,000 万円 株式報酬費用 1,000 万円
	資 本 金 2,000 万円

事後交付型で自己株式を処分する場合も、役務の取得に応じて費用を計上するとともに、同額を株式が発行されるまでは貸借対照表の純資産の部に株式引受権として計上し（17 項）、割当日に、自己株式の取得原価と株式引受権の帳簿価額との差額を自己株式処分差額としてその他資本剰余金を増減させる（18 項）。

このように、交付対価が現金か株式かにかかわらず、役員給与は役務提供期間にわたって費用計上される。

3 役員給与の税務

(1) 損金算入される役員給与

法人税法は、役員給与の恣意的な支給による課税所得金額の操作を抑制するために、交付対価にかかわらず、損金算入できる役員給与を定期同額給与、事前確定届出給与、および業績連動給与の 3 つとし、それ以外の役員給与を損金不算入としている。

(2) 定期同額給与

定期同額給与とは、支給時期が 1 か月以下の一定の期間ごとである給与（定期給与）で当該事業年度の各支給時期における支給額が同額である給与のほか、次の 3 つの改定がされた場合の改定前と改定後の各支給時期における支給額が同額の定期給与を含む（法人税法 34 条 1 項、法人税法施行令 69 条 1 項乃至 4 項）⁽⁹⁾。

- 当該事業年度開始日の属する会計期間開始日から 3 か月経過日までにされた定期給与額の改定
- 当該事業年度において役員の職制上の地位の変更、その役員の職務内容の重大な変更その他これらに類するやむを得ない事情（臨時改定事由）によりされた定期給与額の改定
- 当該事業年度において会社の経営が著しく悪化したことその他これに類する理由（業績悪

(9) このほか、継続的に供与される経済的利益のうちその額が毎月おおむね一定であるものも定期同額給与に含まれる。

化改定事由)によりされた定期給与額の改定

定期同額給与は、損金算入できるので会社の税負担を軽減するけれども、役員の経営努力や企業業績とは無関係にあらかじめ給与の支給時期と支給額が定められているため、役員から企業家精神を引き出すようなインセンティブ機能には欠ける。また、年度途中における事業環境変化に役員給与額を柔軟に適応させることができないという問題もある。

ところで、当事業年度の企業または個人の業績を反映した給与を、損金算入要件を満たさない業績連動給与として支給すると会社の税負担が増えるので、これを避けるために、当年度の業績に連動する給与額を12等分して翌年度の定期同額給与として支給した場合に、これが翌年度に損金算入可能かどうかの問題となる。

当年度の業績に応じて当年度の職務執行の対価として支給すべき給与を翌年度に支給することが明らかな場合には、それは当年度の役員給与の後払いにすぎず、たとえ翌年度において定期に同額が支給されたとしても、それは翌年度の職務執行の対価とはいえないので、当期末に未払費用または引当金として計上されるべきものである。この場合、定期同額給与には該当しないので、当年度および翌年度の両年度において損金不算入となる。

しかし、翌年度の職務執行の対価としての額を決定する際に当年度の業績を1つの要素として考慮したに過ぎない場合には、それを反映した翌年度の定期同額給与は、その額が不当に高額でない限り、翌年度において損金算入可能と考えられる。この場合には、前年度の職務執行の対価と誤認されないように、役員給与の個人別の内容に関する決定方針と給与額の算定方法を明確にしておく必要がある。たとえば、次のような方針等が考えられる。

基本報酬（固定報酬）は、報酬委員会で審議、決定し、各月に按分し支給する。基本報酬については、各取締役の担当領域の規模・責任や経営への影響の大きさに応じて職位・職責ごとに設計し、同一職位でも、個別の取締役の前年度実績に応じて一定の範囲で昇給が可能な仕組みとなっている。

(3) 事前確定届出給与

事前確定届出給与とは、その役員の職務につき所定の時期に確定した額の現金または確定した数の株式もしくは新株予約権もしくは確定した額の金銭債権に係る特定譲渡制限付株式⁽¹⁰⁾もしくは特定新株予約権⁽¹¹⁾を交付する定めに基づいて支給する給与で、定期同額給与および業績連動給与のいずれにも該当しないものをいう（法人税法34条1項、法人税法施行令69条5

(10) 特定譲渡制限付株式とは、個人から役務提供を受けている場合に、その対価として個人に生ずる報酬債権の給付と引換えに交付される譲渡制限付株式のほか、実質的に当該役務提供の対価と認められる譲渡制限付株式をいう。

項乃至8項)。定期給与を支給する役員に対する現金給与、および特定譲渡制限付株式または特定新株予約権を除く株式または新株予約権による給与は、株主総会等の決議があった日から1か月経過日または期首から4か月経過日のいずれか早い日⁽¹²⁾までに、支給対象者の氏名、役職、支給時期、支給額、株式・新株予約権の銘柄などの一定の事項を所轄税務署長に届け出なければならない(法人税法施行令69条4項)。さらに、株式もしくは新株予約権を交付する場合は、市場価格のあるもの、または市場価格のある株式もしくは新株予約権(適格株式もしくは適格新株予約権)と交換されるものでなければならない。したがって、現金給与に限らず、特定譲渡制限付株式、業績非連動型の事後交付型譲渡制限付株式⁽¹³⁾、および業績非連動型の株式交付信託を通じた株式報酬でも、事前確定届出給与の要件を満たせば、損金算入可能である。特定譲渡制限付株式による給与の損金算入時期は、譲渡制限の解除された日になる。ただし、業績非連動型の株式交付信託を通じて株式の交付を受ける場合には、受益権確定日が損金算入時期になる。

事前確定届出給与も、損金算入可能であり税負担を軽減するけれども、あらかじめ給与の支給時期と支給額が定められているため、やはりインセンティブ機能が弱い。ただし、現金ではなく株式や新株予約権を交付する報酬では、付与される株式数は業績に応じて変動しないものの、株価上昇に向けたインセンティブ機能がある程度は確保される。

(4) 業績連動給与

税務上損金算入が認められる業績連動給与(税制適格業績連動給与)は、会社⁽¹⁴⁾が、業務執行役員⁽¹⁵⁾に対して支給する業績に連動する給与(現金、適格株式または適格新株予約権が交付されるものに限る。)で、次の要件をすべて満たすものをいう(法人税法34条1項3号、法人税法施行令69条9項乃至19項、法人税法施行規則22条の3第3項)。

- 交付される金銭の額や株式・新株予約権の数などの算定方法が、次の業績指標を基礎とした客観的なものであること

(11) 特定新株予約権とは、個人から役務提供を受けている場合に、譲渡制限付新株予約権であって、それと引換えにする払込みに代えて当該役務提供の対価として当該個人に生ずる報酬債権をもって相殺されるもののほか、実質的に当該役務提供の対価と認められるものをいう。

(12) 臨時改定事由が生じた場合には、その生じた日から1か月経過日

(13) あらかじめ交付株式数を定め、一定期間経過後に譲渡制限付株式を交付する給与。

(14) 同族会社にあつては、同族会社ではない会社の完全子会社に限る。

(15) 業務執行役員とは、業績連動給与の算定方法についての報酬委員会等の決定または手続終了日に、次の役員に該当するものをいう(法人税法施行令69条9項)。

- ・ 取締役会設置会社の代表取締役および取締役会決議によって業務を執行するものとして選任された取締役
- ・ 指名委員会等設置会社の執行役
- ・ 上記に準ずる役員

法人税

- その給与に関する職務執行期間開始日以後に終了する年度の利益の状況を示す指標（有価証券報告書に記載されるものに限る。）
- 職務執行開始日の属する年度の開始日以後の所定の期間または職務執行開始日以後の所定の日における株式の市場価格の状況を示す指標
- 職務執行開始日以後に終了する年度の売上高の状況を示す指標（有価証券報告書に記載されるものに限る。）で上記2つの指標と同時に用いられるもの
- 現金給与の場合は、算定の基礎となった業績連動指標の数値確定日の翌日から1か月以内に支払われるか支払われる見込みのあること。株式・新株予約権による給与の場合は、業績連動指標の数値確定日の翌日から2か月以内に交付または交付の見込みであること
- 損金経理していること

算定の基礎となる業績指標のうち「利益の状況を示す指標」には、次のものがある（法人税法34条1項3号，法人税法施行令69条10項）。

- 職務執行開始日以後に終了する年度（対象年度）における有価証券報告書に記載されるべき利益（当期純利益，営業利益，経常利益など）の額
- 上記指標の数値から，有価証券報告書に記載されるべき特定の費用額または特定の収益額を加減した額（業務利益，事業利益，EBITDA など。）
- 対象年度の有価証券報告書に記載されるべき売上高などの特定の収益額，支払利息などの特定の費用額，総資産の帳簿価額，純資産額，または発行済株式数（自己株式数を除く。）に占める上記2種類の指標の金額の割合（売上高利益率，インタレストカバレッジレシオ，ROA，ROE，1株当たり利益（EPS）など）
- 上記3種類の指標の対前年度増加額または増加率
- 上記4種類の指標に準ずる指標

業績指標のうち「株式の市場価格の状況を示す指標」は，次のものをいう（法人税法34条1項3号，法人税法施行令69条11項）。

- 所定の期間または日におけるその会社または会社と完全支配関係にある会社の株式の市場価格または平均値（ファントムストック）
- 上記の指標が目標とする確定値（上記指標のほかに，多数の上場株式銘柄の価格を総合的に表した指標の数値を含む。）を上回る数値または確定値に対する比率（SAR，インデックス比など。）
- 上記の指標の数値に所定の期間または日の属する年度における有価証券報告書に記載されるべき発行済株式総数を乗じた額（株式時価総額）
- 所定の期間または日における株式の市場価格または平均値が目標とする確定値を上回る数値と，所定の期間の開始日または所定の日以後に終了する年度の有価証券報告書に記

載されるべき支払配当額を発行済株式総数で除した数値との合計額の確定値に対する比率（株主総利回り（TSR））

- これらに準ずる指標

「売上高の状況を示す指標」は、次のものをいう（法人税法 34 条 1 項 3 号，法人税法施行令 69 条 12 項）。

- 対象年度における有価証券報告書に記載されるべき売上高
- 上記の売上高から有価証券報告書に記載される費用額を減算した額
- 上記 2 つの指標が目標とする確定値を上回る数値または確定値に対する比率

「客観的な算定方法」は、次の要件をすべて満たすものをいう（法人税法 34 条 1 項 3 号，法人税法施行令 69 条 13 項）。

- 現金給与では確定額を，株式・新株予約権による給与では確定数を，それぞれ限度としたものであり，かつ，他の業務執行役員の業績連動給与の算定方法と同様のものであること
- 原則として職務執行期間開始日の属する会計期間開始日から 3 か月経過日までに，報酬委員会による決定，株主総会の決議，報酬諮問委員会に対する諮問その他の手続を経た取締役会の決議，その他の適正な手続を経ていること
- 計算方法の内容が上記の決定または手続の終了日以後遅滞なく有価証券報告書や TDnet などにて開示されていること

したがって，業績連動型の株式交付信託，パフォーマンスシェア，パフォーマンスキャッシュ，ファントムストック，SAR などの現金報酬や株式報酬も，業績連動給与の要件を満たせば損金算入できる。

税制適格業績連動給与は，損金算入可能であり会社の税負担を削減するだけでなく，インセンティブ機能も期待される。しかし，税制適格要件のうちの厳格な開示要求は，各役員の個別報酬額を会社外部に明らかにすることになり，それにとまなう取引コスト，たとえば従業員との賃金交渉や取引先との価格交渉に障害を生じさせるおそれがある。また，役員の個人業績や ESG 指標などの非財務指標に連動する業績連動給与は税制適格とならないため，企業価値向上に向けた十分なインセンティブ機能があるとはいえない。さらに，適用対象が上場会社およびその完全子会社に限定されるという限界もある。

税制適格要件を満たさないインセンティブ報酬のようなその他の役員給与は，損金不算入となり会社の税負担の上昇を招く。表 2 は，各種役員給与に関する会社の税負担を示しており，表 3 は，税法上の役員給与の税負担とインセンティブ効果との関係を比較している。

表2 役員給与の税負担⁽¹⁶⁾

報酬の種類	報酬の内容	交付対価	損金算入の可否
在任時			
特定譲渡制限付株式 (パフォーマンスシェア)	一定期間の譲渡制限が付された株式を役員に交付	株式	可能 (①類型)
事後交付型リストラクテッド ストック	あらかじめ交付株式数を定め、一定期間経過後に株式 を役員に交付	株式	可能 (①類型)
株式交付信託	会社が金銭を信託に拠出し、信託が市場等から株式を 取得。一定期間経過後に役員に株式を交付	株式	可能 (①類型または②類型)
ストックオプション	自社株式をあらかじめ定められた権利行使価格で購入 する権利（新株予約権）を付与	新株予約権	可能 (①類型または②類型)
パフォーマンスシェア・ユニ ット	中長期の業績目標の達成度合いに応じて、株式を役員 に交付	株式	可能 (②類型)
パフォーマンスキャッシュ	中長期の業績目標の達成度合いに応じて、現金を役員 に交付	現金	可能 (②類型)
ファントムストック	株式を付与したと仮想して、株価相当額の現金を役員 に交付	現金	可能 (②類型)
ストックアブリシエーション ライト	対象株式の市場価格があらかじめ定められた価格を上 回っている場合に、その差額部分の現金を役員に交付	現金	可能 (②類型)
退職時			
退職給与	退職時に給付する報酬	現金・株式・ 新株予約権	可能（業績連動の場合 は②類型の要件を満た すことが必要）

①類型：事前確定届出給与（法人税法 34 条 1 項 2 号）

②類型：税制適格業績連動給与（法人税法 34 条 1 項 3 号）

表3 各種役員給与のメリットとデメリット

種 類	メリット	デメリット
定期同額給与	税務上損金算入	- インセンティブとして機能しにくい。 - 柔軟な適用ができない。
事前確定届出給与	- 税務上損金算入 - 株式・新株予約権も対象となり、インセンティブ機能をある程度期待できる。	現金報酬はインセンティブとして機能しにくい。
業績連動給与	- インセンティブとして機能 - 税務上損金算入	- 個人の報酬額が明らかになる。 - 上場会社およびその完全子会社に限定される。
その他の給与	インセンティブとして機能する柔軟な給与体系の設計が可能	税務上損金不算入

4 顧問に支給する給与の会計と税務

コーポレートガバナンスの観点から役員退職給与を廃止する会社が増えている。このような会社では、退職給与を支給するかわりに、役員であった者を退任後に顧問として採用し、顧問

(16) 経済産業省前掲注 (5)，38 頁を筆者修正。

料を支払うことがある。この場合の顧問料が、実質的にその顧問の役員在任中の職務執行の対価である場合には、その顧問料の経済的実質は役員給与の後払いとしての性格を有するので、会計上は役員退任時に未払費用または引当金として計上すべきものであり、その借方項目は役員報酬になる。また、税務上も、会社が役員退職慰労金制度を廃止しているかぎりには役員退職給与として損金算入できず、また退任後に支給されることから定期同額給与にも事前確定届出給与にも該当しなくなるので、やはり損金算入できない。しかし、顧問料が退任後の顧問としての役務提供の対価であるならば、会計上はその発生時に費用計上され、税務上も損金算入できる。

5 各種報酬類型の組合せ

役員給与のインセンティブ機能と税負担は、各種報酬類型によって異なるので、いくつかの報酬類型を組み合わせで役員報酬体系を設計するのが一般的である。

経営の安定と適切なリスクをとることによる企業家精神の発揮とを両立させるためには、変動報酬と固定報酬の割合をバランスよく決定することが重要である。適切な割合は、会社の属する業界や直面する市場によって異なる。ただし、近年、インセンティブ機能のある変動報酬等の割合が増加する傾向にあり、国内を主な市場とする上場会社でも変動1：固定1、グローバル市場で事業を展開している上場会社では固定3：変動7の割合を採用している会社もある。特に、代表取締役などの上位役員ほど変動割合が高くなる傾向にある。

短期インセンティブとしての年次賞与などの算定には、全社業績と個人業績の両方を反映させるのが一般的である。しかし、税制適格業績連動給与に該当するのは全社業績に連動する部分だけで、個人業績に連動する部分は損金不算入となる。この個人業績に連動する給与が損金不算入となることが、税制適格業績連動給与採用の障害となっている一因でもある。ただし、業績連動報酬体系の中に、税制適格業績連動給与と税制非適格業績連動給与の両方を組み込むことは可能であり、たとえば次のような算定方法を採用している会社もある。

短期業績連動報酬は、代表取締役については、全社業績のみで評価されます。その他の取締役は、全社業績と個人業績で評価され、全社業績と個人業績の評価ウエイトは概ね1：1とします。

全社業績評価報酬額は、年度決算の主要な指標である売上高および事業利益に加え、親会社の所有者に帰属する当期利益（いずれも連結ベース）を評価指標として算定されます。個人業績評価別報酬額は、報酬委員会が個人別業績の評価を決議し、あらかじめ決定された報酬表に基づき決定されます。

．．．

短期業績連動報酬のうち法人税法第34条第1項第3号に定められる業績連動給与として損金の額に算入する対象となるのは、全社業績評価報酬に係る報酬部分です。

なお、税負担を考慮して前年度の会社および個人の業績を考慮した月例報酬として支給する会社も多い。

中長期の業績向上、株価・配当上昇、在任継続の観点からの中期インセンティブとして、譲渡制限付株式報酬を採用する会社も増えている。ただし、役員個人の個別報酬額開示を避けるために、税制適格業績連動給与を採用する会社は少なく、税務上損金算入できる事前確定届出給与に該当する事前交付型株式報酬を採用する会社が多い。事前交付型株式報酬は、事後交付型株式報酬に比べて、インセンティブ効果が低くなるけれども、会社の税負担を考慮して選択されているものと考えられる。

近年、企業価値向上のために、財務指標だけではなく、サステナビリティに配慮した経営も重視されるようになってきた。この傾向を受けて、中期経営計画目標に、温室効果ガス排出削減率、従業員エンゲージメントスコアなどのESG指標や人的資本指標を採用している会社では、連動する業績指標に財務指標以外の指標を加える会社もある。しかし、税制適格業績連動給与に該当するのは、財務指標連動部分のみで、その他の指標に連動する部分は損金不算入となる。これも、税制適格業績連動給与が普及しない要因の1つとなっている。ただし、1つの業績連動報酬体系に税制適格部分と非適格部分の両方を組み込むことは可能なので、たとえば、次のような算定方法を採用している会社もある。

ROIC（投下資本税引後営業利益率）、相対TSR（対TOPIX）、温室効果ガス排出量削減率、健康寿命の延伸人数、従業員エンゲージメントスコア、女性管理職比率、コーポレートブランド価値の業績評価指標ごとに業績評価指数を算定します。

．．．

中期業績連動型株式報酬のうち、法人税法第34条第1項第3号に定められる業績連動給与として損金の額に算入する対象となるのはROICおよび相対TSRに係る報酬部分です。

Ⅱ 回答

(1) 実質的に当年度の職務執行の対価となるものを12等分して翌年度に支給しても、それは翌年度の定期同額給与にはならないので、翌年度において損金算入できず、当年度における損金不算入の役員給与となる。ただし、当年度の個人業績を当該役員の経営能力の評価要素とし

て翌年度の職務執行の対価額を決定し、それを翌年度の定期同額給与として支給する場合は、翌年度に損金算入できる。この場合には、役員給与の決定方針や算定方法を明確にしておく必要がある。

退職役員に対して退任後に支給される顧問料が、実質的に役員在任中の職務執行の対価の後払いと認められる場合には、そのような顧問料は、役員給与の後払いとして損金不算入となる。一方、顧問料が顧問としての役務提供の対価と認められるならば、そのような顧問料は債務確定時に損金算入できる。顧問料が顧問としての役務提供の対価かどうかは、顧問としての役務提供の内容、勤務日数、他の顧問との比較などによって判断することになる。

(2) 業績連動給与の業績指標に、財務指標だけでなく、温室効果ガス排出量削減率や従業員エンゲージメントなども含めた場合、法人税法の定める財務指標に連動する部分の損金算入はできるが、法人税法の認めていない温室効果ガス排出量削減率や従業員エンゲージメントなどに連動する部分は損金不算入となる。

(3) 事前確定届出給与の要件を満たすならば、特定譲渡制限付株式、事後交付型譲渡制限付株式、業績非連動型の株式交付信託による株式報酬は損金算入可能である。また、税制適格業績連動給与の要件を満たすならば、株式交付信託、パフォーマンスシェア・ユニットも損金算入可能である。なお、株式報酬ではないが、株価に連動する現金報酬のうち、パフォーマンスキャッシュ、ファントムストック、SAR も税制適格業績連動給与の要件を満たせば損金算入できる。

(4) 1種類だけの役員報酬等ではインセンティブ機能に限界があるので、会社の中期経営計画における目標と税負担を考慮しながら、いくつかの種類の報酬類型を組み合わせる役員給与体系全体を設計するのが一般的である。

わが国では、固定報酬として前年度までの全社および個人の業績を反映した定期同額給与を支給しつつ、上場会社では変動報酬として事前確定届出給与の要件を満たす事前交付型の譲渡制限付株式報酬を交付する傾向にある。さらに、サステナビリティを重視するグローバル企業には、業績連動給与に税制適格要件を満たさない ESG 指標に連動する部分を含めて、税負担をあえて受け入れながらもサステナビリティ経営による企業価値向上を目指しているものもある。

和解契約又は裁判上の和解に関わる課税

弁護士・税理士 牛嶋 勉

事例 1

ある会社の創業者 A とその親族たち 4 名は、B 銀行（外国銀行のグループ企業）の運用担当者から、マネー・マネジメント・ファンド（MMF）による年利 7.5% の運用を保証することを約束するとして勧誘を受け、B 銀行に資金運用を委託した。しかし、A たち 4 名の資金については、MMF は組成されず、運用担当者らの判断により、レバレッジ取引等が行われ、A たち 4 名の資金は減少していった。A たち 4 名は、平成 26 年、弁護士に依頼して、運用を委託した資金の元本及びそれに伴う年利 7.5% の運用益相当額の支払いを求めて、交渉を行った。その後、平成 27 年 11 月、B 銀行が、A たち 4 名に対して総額 1 億米ドルを支払う旨の和解契約が成立した。和解交渉においては、A たち 4 名の代理人である弁護士と B 銀行の代理人との間で、元本金額に加えて、発生したであろう運用益について、双方が主張し合った結果、和解が成立した。税務署長は、和解契約に基づき支払われた和解金は、元本損害額の補填と運用益相当額の支払いであり、元本損害額の補填として支払われた部分は非課税所得に該当するが、運用益相当額として支払われた部分は、雑所得に該当するとして、所得税の更正処分等を行った。税務署長の処分は適法か。

事例 2

F は、平成 29 年 9 月、勤務先 G 社から解雇され、解雇は無効であるとして訴訟を提起した。一審は、令和元年 5 月、F の地位確認請求及び賃金支払請求を認容し、損害賠償請求は棄却した。G 社が控訴したが、その後、令和元年 10 月、控訴審において裁判上の和解が成立し、F は、裁判上の和解に基づき解決金 1,000 万円の支払いを受けた。税務署長は、解決金 1,000 万円うち未払賃金相当額は 550 万円であり、その余の 450 万円について、未

払賃金に対する遅延損害金相当額 32 万円は雑所得に該当し、残余の 418 万円は一時所得に該当するとして更正処分等を行った。F は、上記 450 万円は非課税所得であると主張して、更正処分等の取消しを求めた。税務署長の処分等は適法か。

事例 3

J は、平成 11 年 2 月、K 証券を受託者とする商品先物取引委託契約を締結して平成 11 年 2 月から平成 15 年 8 月まで商品先物取引をしたが、先物取引に係る損益について所得税の申告をしなかった。税務署長は、平成 15 年 9 月、J に対し、先物取引により、平成 11 年に 2,570 万円の、平成 12 年に 2 億 8,780 万円の利益を得たとして、平成 11 年分の所得税の決定処分等、平成 12 年分の所得税の更正処分等をした。

J は、平成 16 年 12 月、K 証券を被告として、不法行為に基づく損害賠償請求訴訟を提起し、平成 19 年 6 月、同訴訟の第 14 回弁論準備手続期日において、K 証券が原告に対して解決金 6,920 万円を支払うことなどを合意する訴訟上の和解をした。

J は、平成 19 年 8 月、税務署長に対し、平成 19 年の和解が国税通則法 23 条 2 項 1 号の「判決と同一の効力を有する和解」に該当するとして、所得税の更正の請求をした。税務署長は、平成 20 年 6 月、所得税の更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。J は、異議申立てをしたが棄却され、審査請求も棄却された。J は、平成 21 年 10 月、各通知処分の取消しを求める訴えを提起したが、一審は、原告の請求を棄却し、控訴審も控訴を棄却し、同判決は、平成 24 年 8 月頃、確定した。

J は、平成 29 年 5 月、K 証券を被告として、平成 19 年の和解が無効であることの確認を求める訴えを提起し、同年 9 月、訴訟上の和解が成立し、その和解条項において、J と K 証券は、本件先物取引が公序良俗に反して無効でありその効果が原告に帰属しないことを確認する旨、J と K 証券は、J が本件委託契約を解除し又は取り消したことにより、本件委託契約がその契約開始に遡って効力を失い、個別の本件先物取引も効力を失ったことを確認又は合意する旨が記載された。

J は、平成 29 年 10 月、税務署長に対し、平成 29 年和解により本件委託契約が解除され、本件委託契約の開始（平成 11 年 2 月）に遡って効力を失った結果、本件先物取引を構成する個別の取引も遡って効力を失ったなどとして、所得税の更正の請求をしたが、税務署長は、所得税の更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。J は、審査請求をしたが、棄却され、令和元年 7 月、上記通知処分の取消しを求める訴えを提起した。J の請求は認められるか。

I はじめに

私法上の和解契約又は裁判上の和解において、和解金ないし解決金などが支払われることが少なくない。様々な事案において、様々な和解金ないし解決金等の支払いが行われるので、それらの和解金等を課税上どのように取り扱うべきかは、個々の事案に即して検討する必要がある。本研究においては、近年の裁判例ないし裁決例に基づいて、タイプの異なる和解金等について検討するとともに、当事者間でなされた訴訟上の和解が課税上どのように取り扱われるべきかについて検討したい。

II 事例 1 に関する検討

1 事例 1 の参考にした裁判例

(1) 事案の概要

原告甲は、ある株式会社の創業者であり、原告甲の妻である原告乙、二男である原告丙、長男である訴外丁を含めて甲ら 4 名の資金運用を B 社に委託した。B 社は、金融機関ソシエテ・ジェネラルのグループ企業であり、総合的な金融機関である。運用担当者は、甲に対し、甲ら 4 名の資産について、マネー・マネジメント・ファンド（MMF）による年利 7.5% の運用を保証する旨約し、甲は、本件運用約束に基づいて元本保証のうえ年利 7.5% で運用されるという理解の下に、平成 11 年 8 月、B 社に対する資金運用の委託を開始した。

甲ら 4 名の資金については、本件運用約束による MMF が組成されることはなく、運用担当者らの判断により、レバレッジ取引（借入金を利用して自己資金以上の額で行う取引）が行われていたほか、丙名義の B 社香港口座では、典型的なキャリートレード（低金利の日本円を借りて外国の高金利金融商品を購入する方法）が行われていた。これらの運用の結果、本件各口座における甲ら 4 名の資金は減少していった。

甲ら 4 名は、平成 22 年 3 月頃、香港の弁護士に、B 社各支店との交渉等の業務を依頼した。甲ら 4 名と B 社各支店の間では、平成 23 年 11 月、B 社各支店が甲ら 4 名に対し総額 1 億 0500 万米ドルを支払う旨の和解契約が成立した。

(2) 東京地裁令和 2 年 6 月 11 日判決⁽¹⁾

「所得税法 9 条 1 項は、一定の損害賠償金を非課税所得としているところ、本件のように合

(1) 税資 270 号順号 13412。

所得 税

意に基づいて支払われた金員がこのような損害賠償金に該当するか否かについては、授受当事者間の合意のみにより決めるのではなく、当該授受された金員が客観的にみて損害賠償金と評価することができるか否かにより決めるのが相当である。そして、原告らは、本件和解に基づき本件和解金を受領しているところ、本件和解においては、甲家４名が受領する本件和解金総額が１億 0500 万米ドルとされているが、甲家４名の個々人が受領する金額、受領する金額の性質及び具体的な金額の算定根拠については何ら示されていない。したがって、本件和解金の性質については、本件和解交渉の経緯等を総合して判断すべきものということができる。」

「本件和解金のうち元本損害額の補填として支払われた部分は、本件問題行為に基因して甲家４名に生じた、Ｂ社に委託した資金に関する損害を補填するために支払われたものであり、所得税法 9 条 1 項 17 号に規定する損害賠償金又はこれに類するものに当たるから、非課税所得に該当する。」

「所得税法施行令 94 条 1 項の「業務」とは、職業、生業としての仕事、継続的・反復的な行為・活動をいうところ……原告らは、Ｂ社に対して資金を預け入れてその運用を委託しており、このような営利を目的とする継続的な資産運用は、上記「業務」に該当する。また、当該経済活動から得られる運用益は、所得税法 35 条 1 項の雑所得に該当するから、原告らは雑所得を生ずべき業務を行った者に該当する。……本件和解金のうち運用益相当額の逸失利益の損害賠償として支払われた部分は、本件問題行為がなかったとしたならば甲家４名が得られたであろう収益に相当するものであり……「当該業務の収益の補償として取得する補償金その他これに類するもの」（同法施行令 94 条 1 項 2 号）であって、その業務の遂行により生ずべき雑所得に係る「収入金額に代わる性質を有するもの」（同項柱書き）に当たるから、同令 30 条 2 号により、同令 94 条の規定に該当するものとして非課税所得とされる損害賠償金等から除外され、課税所得に該当する」「本件和解金のうち運用益相当額の逸失利益の補填として支払われた部分は……雑所得（所得税法 35 条 1 項）に該当する。」

本判決による原告各人別の認定金額は、次表のとおりである。

（単位：円）

	原告甲	原告乙	原告丙
受領した和解金額	4,188,692,778	1,045,144,002	858,783,883
非課税金額	2,464,351,581	413,567,847	447,571,646
雑所得の総収入金額	1,724,341,197	640,576,155	411,212,237
雑所得の必要経費	58,134,884	35,316,928	20,144,412
雑所得の金額	1,666,206,313	605,259,227	391,067,825

(3) 控訴審・東京高裁令和2年12月24日判決⁽²⁾

「当裁判所も、控訴人甲の請求は原判決の認容した限度で認容し、控訴人甲のその余の請求並びに控訴人乙及び控訴人丙の請求はいずれも棄却すべきであると判断する。」

2 上記裁判例の検討及び事例1の回答

上記裁判例とやや類似した裁判例として、大分地裁平成21年7月6日判決⁽³⁾がある。同事件の原告は、商品先物取引の委託契約を締結していた訴外会社らの不法行為により損害を受けたとして損害賠償請求訴訟を提起し、裁判上の和解が成立して、訴外会社から和解金1,900万円が支払われた。同事件は、和解金から弁護士費用を控除した金額について、処分行政庁が雑所得に該当するとして更正処分等を行い、原告がその取消しを求めた事案である。同判決は、「本件和解金の実質は不法行為に基づく損害賠償金及び遅延損害金であるところ……上記損害賠償金は、本件先物取引の売買差損等により原告の生活用資産である金銭等の資産に加えられた損害に基因して取得した損害賠償金であり、収益補償ではないと認められるから、所得税法9条1項16号（注：現18号）、法施行令30条2号が規定する非課税所得に該当し、……非課税所得の除外規定に該当しないといえる」と判断し、他方、遅延損害金については、「不法行為その他突発的な事故により資産に加えられた損害に基因して取得した損害賠償金ではなく、履行遅滞という債務不履行による損害賠償金であるから、所得税法9条1項16号、法施行令30条2号が規定する非課税所得に該当しない」と判断した。これは、相当な判断であると考えられる。

また、大阪地裁昭和54年5月31日判決⁽⁴⁾は、マンション建設計画に反対する原告ほか近隣居住者に対して、建設会社から、「環境権の侵害、その他予想される公害に対する補償金として」支払われた金員について、「所得税法9条1項21号（注：当時）、同法施行令30条が損害賠償金、見舞金、及びこれに類するものを非課税としたわけは、これらの金員が受領者の心身、財産に受けた損害を補填する性格のものであつて、原則的には受領者である納税者に利益をもたらさないからである。そうすると、ここにいう損害賠償金、見舞金、及びこれに類するものとは……納税者に損害が現実に生じ、または生じることが確実に見込まれ、かつその補填のために支払われるものに限られると解するのが相当である。そうすると、当事者間で損害賠償のためと明確に合意されて支払われた場合であっても、損害が客観的になればその支払金は非課税にならないし、また、損害が客観的にあっても非課税になる支払金の範囲は当事者が合意して支払った金額の全額ではなく、客観的に発生し、または発生が見込まれる損害の限度に限

(2) 税資270号順号13502。

(3) 裁判所ホームページ下級裁判所判例集。

(4) 行政事件裁判例集30巻5号1077頁。

られる」と一般論を述べたうえ、「原告が……マンションの建設によって被る損害は、30万円を超えないから、原告が訴外会社から受領した310万円より30万円と所得税法34条2項の特別控除額40万円を差し引いた残余の240万円が少なくとも課税される一時所得金額になる」等と判断した。「原告がマンションの建設によって被る損害は30万円を超えない」という判断が相当であるか否かは、具体的な事情を検討する必要があるが、基本的な考え方は相当である。

これらの裁判例に照らしても、上記1の東京地判の「所得税法9条1項は、一定の損害賠償金を非課税所得としているところ、……合意に基づいて支払われた金員がこのような損害賠償金に該当するか否かについては、授受当事者間の合意のみにより決するのではなく、当該授受された金員が客観的にみて損害賠償金と評価することができるか否かにより決するのが相当である」という一般論は妥当である。また、「本件和解金のうち元本損害額の補填として支払われた部分は……委託した資金に関する損害を補填するために支払われたものであり、所得税法9条1項17号に規定する損害賠償金又はこれに類するものに当たるから、非課税所得に該当する」との判断は相当であり、「本件和解金のうち運用益相当額の逸失利益の損害賠償として支払われた部分は……「当該業務の収益の補償として取得する補償金その他これに類するもの」（同法施行令94条1項2号）であって、その業務の遂行により生ずべき雑所得に係る「収入金額に代わる性質を有するもの」（同項柱書き）に当たるから……課税所得に該当する」「雑所得（所得税法35条1項）に該当する」との判断も相当であると考えられる⁽⁵⁾。

上記の検討結果によれば、事例1において、税務署長の、和解に基づき支払われた和解金は、元本損害額の補填と運用益相当額の支払いであり、元本損害額の補填として支払われた部分は非課税所得に該当するが、運用益相当額として支払われた部分は、雑所得に該当するとの見解は相当であり、その見解に基づいて行われた更正処分等は、具体的な雑所得の金額の算定が相当であれば、適法であると考えられる。

Ⅲ 事例2に関する検討

1 事例2の参考にした国税不服審判所令和4年12月13日裁決⁽⁶⁾

(1) 事案の概要

請求人は、平成29年3月1日、会社に雇用され、同年9月15日付で解雇された。請求人は、平成29年11月、訴訟を提起し、雇用契約上の地位確認請求、賃金支払請求、不法行為に基づく慰謝料の損害賠償請求を行った。一審判決は、令和元年5月、地位確認請求と賃金支払等請

(5) 中尾隼大『月刊税務事例』55巻2号73頁以下は、本判決につき、元本損害額の補填と運用益相当額の損害賠償を区分することが一般的な事例で可能か疑問が残ると述べている。

(6) TAINS F0-1-1581。

求を認容し、損害賠償等請求を棄却した。これに対し、会社が控訴した。控訴審において、令和元年10月4日、裁判上の和解が成立した。

和解調書の和解条項には、次の趣旨が記載されていた。

- ・ 会社は、本件解雇の意思表示を撤回する。
- ・ 会社と請求人は、令和元年10月4日、両者間の労働契約を合意解除する。
- ・ 会社は、請求人に対し、未払賃金を含めた解決金として、1,000万円を支払う。
- ・ 請求人はその余の請求を放棄する。
- ・ 会社と請求人は、両者間には、本和解条項に定めるもののほかに何らの債権債務がないことを相互に確認する。

請求人は、令和元年11月、1,000万円から弁護士報酬等を控除した金員の支払を受けた。

会社は、解雇の日の翌日から労働契約解除までの期間につき、未払賃金の支給総額を5,541,532円と計算するとともに、未払賃金に係る遅延損害金の総額を計算した。

原処分庁は、令和3年10月、解決金1,000万円から、未払賃金5,541,532円を控除した残額4,458,468円のうち、その一部額が未払賃金に係る遅延損害金であり、差額が本件解雇を巡る紛争を解決するための性質を有する金員であるとして、一部額は雑所得に、差額は一時所得に該当するなどとして、更正処分等をした。

(2) 判断内容

「請求人及び会社は、本件金員に、本件解雇の翌日である平成29年9月16日から本件和解の成立日である令和元年10月4日までの間の未払賃金に対する遅延損害金に相当する金員である本件一部額を含むことを合意したものと認めるのが相当である。」

「当初、700万円を和解金とする和解案が不調に終わった後、特段の理由もなく和解金が1,000万円に上積みされていること、……会社が未払賃金の支給総額を5,541,532円と計算していること……退職金の支払を求めていたり、本件和解に至る経緯の中で退職金相当額を考慮して本件金員の額を算定しているような事情も認められないことを勘案すると、本件差額は、労務の提供に対する対価とはいえず、未払賃金の性質を有する給与所得相当額及び退職所得相当額が含まれているものとみることができない。したがって、請求人及び会社は、本件金員から本件一部額を控除した金員である本件差額を、本件地位確認請求及び本件賃金支払等請求に係る争いを解決するための金員とすることを合意したものと認めるのが相当である。」

「本件金員は、心身に加えられた損害に基因して取得する損害賠償金が含まれているものとは認められず、所得税法第9条第1項第17号（注：現18号）に規定する非課税所得に該当しない。」

「本件一部額は……未払賃金に対する遅延損害金に相当する金員と認められ……所得税法第

35 条第 1 項に規定する雑所得に該当する。」

「本件差額は……本件地位確認請求及び本件賃金支払等請求に係る争いを解決するための金員と認められ、労務の対価といえるものではない。よって、本件差額は、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得には該当せず、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で、労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものに当たることから、所得税法第 34 条第 1 項に規定する一時所得に該当する。」

2 上記裁判例の検討及び事例 2 の回答

解雇紛争に関する裁判例は、解雇の無効を認めた場合においても、慰謝料請求は棄却したものが多い。たとえば、東京地裁平成 29 年 2 月 23 日判決⁽⁷⁾は、「解雇や退職勧奨を受けた事実が周囲に知られた場合に通常は不名誉を感じることを否定できないとしても、解雇された労働者が被る精神的苦痛は、当該解雇が無効であることが確認され、その間の賃金が支払われることにより慰謝されるのが通常であり、これによってもなお償うことのできない精神的苦痛を生ずる事実があったときに慰謝料請求が認められると解するのが相当である」と判断基準を述べて、慰謝料請求を棄却した。これらの裁判例を参考にすれば、解雇紛争の解決に際して和解金等が支払われた場合であっても、その和解金等の全部又は一部が「心身に加えられた損害につき支払を受ける慰謝料」に該当すると判断できる特段の事情がない限り、和解金等は非課税所得に該当するとは認められないと考えられる。

また、解雇紛争を解決する合意において、労働者が賃金又は退職金と認定できない和解金等を受領した場合は、通常、労務その他の役務の対価としての性質を有すると認めることは困難であるから、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」（所法 34 条 1 項）に該当し、一時所得に該当すると考えられる。

上記の検討結果によれば、事例 2 において、解決金 1,000 万円うち未払賃金相当額は 550 万円であり、その余の 450 万円について、未払賃金に対する遅延損害金相当額 32 万円は雑所得に該当し、残余の 418 万円は一時所得に該当するという税務署長の見解は相当であり、その見解に基づく更正処分等は適法であると考えられる。

(7) 労働判例 1180 号 99 頁。

Ⅳ 事例 3 に関する検討

1 事例 3 の参考にした裁判例

(1) 事案の概要

原告は、平成 11 年 2 月、A 証券を受託者とする商品先物取引委託契約を締結し、平成 11 年 2 月から平成 15 年 8 月までの間、商品先物取引をした結果、平成 11 年に 2,573 万円余の、平成 12 年に 2 億 8,787 万円余の計算上の利益がそれぞれ計上された。原告は、平成 11 年分の所得税の確定申告をしなかった。また、原告は、平成 12 年分の所得税の確定申告はしたが、その際、平成 12 年の上記利益を申告しなかった。

税務署長は、平成 15 年 9 月、原告の平成 11 年分の所得税の決定処分等と平成 12 年分の所得税の更正の処分等をした。

原告は、異議申立てをしたが、税務署長は、異議申立てを棄却した。さらに、原告は、審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成 17 年 1 月、各審査請求を棄却した。原告は、本件各課税処分の取消しの訴えを提起しなかった。

原告は、平成 16 年 12 月、A 証券を被告として、不法行為に基づく損害賠償金請求訴訟を提起し、A 証券の従業員が本件先物取引について不適格者に対する取引の勧誘及び実質的な一任取引等を行ったことが、原告に対する不法行為を構成するなどと主張した。原告は、平成 19 年 6 月、同訴訟の第 14 回弁論準備手続期日において、A 証券との間で、A 証券が原告に対して解決金 6924 万円余を支払うことなどを合意する訴訟上の和解をした（平成 19 年和解）。

原告は、平成 19 年 8 月、税務署長に対し、平成 19 年和解が国税通則法 23 条 2 項 1 号にいう「判決と同一の効力を有する和解」に該当するとして、各年分の所得税の更正の請求をした。税務署長は、原告に対し、各年分の所得税の更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。原告は、通知処分を不服として、異議申立てをしたが、税務署長は、異議申立てを棄却した。さらに、原告は、審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成 21 年 4 月、審査請求を棄却した。

原告は、平成 21 年 10 月、通知処分の取消しを求める訴えを提起したが、岡山地方裁判所は、平成 24 年 1 月、原告の請求を棄却した。原告は、控訴したが、広島高等裁判所岡山支部は、平成 24 年 7 月、原告の控訴を棄却し、同判決は確定した。

原告は、平成 21 年 12 月、A 証券及びその従業員等を被告として、本件先物取引の無効確認を求めるとともに、本件各課税処分における税額に相当する金額及び弁護士費用を損害とする不法行為に基づく損害賠償請求訴訟を提起したが、大阪地方裁判所は、平成 26 年 2 月、本件先物取引の無効確認を求める請求を却下し、その余の請求を棄却した。原告は、控訴したが、大阪高等裁判所は、平成 26 年 11 月、原告の控訴を棄却し、同判決は、確定した。

原告は、平成 28 年 3 月、A 証券に対し、A 証券の本件委託契約に係る債務不履行を理由として本件委託契約を解除するとともに、本件委託契約の締結に先立つ詐欺及び断定的判断の提供を理由として本件委託契約を締結する旨の意思表示を取り消すことなどが記載された通知書を送付した。

原告は、平成 28 年 3 月、税務署長に対し、上記通知書により本件委託契約の解除又は取消しをしたことを理由とする各年分の所得税の更正の請求をしたが、税務署長は、所得税の更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。原告は、税務署長に対して再調査の請求をしたが、税務署長は、平成 29 年 1 月、再調査の請求を棄却した。さらに、原告は、審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成 30 年 1 月、審査請求を棄却した。

原告は、平成 29 年 5 月、A 証券を被告として、平成 19 年和解が無効であることの確認を求める訴えを東京地方裁判所に提起した。原告は、平成 29 年 9 月、A 証券との間で訴訟上の和解をした（平成 29 年和解）。

原告は、平成 29 年 10 月、税務署長に対し、平成 29 年和解により本件委託契約が解除され、本件委託契約の開始（平成 11 年 2 月 2 日）に遡って効力を失った結果、本件先物取引を構成する個別の取引も遡って効力を失ったことなどを理由とする本件各年分の所得税の更正の請求をしたが、税務署長は、所得税の更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。さらに、原告は、審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成 31 年 1 月、審査請求を棄却した。

原告は、令和元年 7 月、本件訴えを提起した。

(2) 一審・東京地裁令和 4 年 2 月 25 日判決⁽⁸⁾

「国税通則法 23 条 2 項 1 号は、その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したときは、納税者は、同条 1 項……の規定にかかわらず、その確定した日の翌日から起算して 2 か月以内に更正の請求ができる旨規定する。これは、納税者において、申告時には予測し得なかった事態その他やむを得ない事由が後発的に生じたため課税標準等又は税額等の計算の基礎に変更をきたし、税額の減額をすべき場合に、法定申告期限から 1 年（……改正前）を経過していることを理由に更正の請求を認めないとすると、帰責事由のない納税者に酷な結果となることから、例外的に更正の請求を認めて納税者の保護を拡充しようとしたものであり……。……訴訟上の和解は判決と同一の効力を有するものであるから、当該和解によって課税標準等又は税額等の基礎となった事実を変更した場合には、当該納税者は、国税通則法 23 条 2 項 1 号に基づき更

(8) 税資 272 号順号 13676。

正の請求をすることができることになる。もっとも、国税通則法 23 条 2 項 1 号の上記のような趣旨からすれば、訴訟上の和解の条項中に納税者の権利関係等を変更する旨の記載がされていたとしても、それが、専ら租税負担を回避する目的で、実体とは異なる内容を記載したものであって、その実質において客観的、合理的理由を欠き、真実は権利関係等の変動がないような場合には、当該訴訟上の和解は、同号の「判決と同一の効力を有する和解」には当たらないと解するのが相当である。」

「〔注：平成 29 年和解の和解条項〕 2 項において、原告と A 証券は、本件先物取引が公序良俗に反して無効であり、その効果が原告に帰属しないものであることを確認するとしている。しかしながら、ある法律行為が公序良俗に反するか否かは、その性質上、当事者の合意によって左右されるものではなく、客観的に定まるものである。そうすると、原告と A 証券の合意によって、本件先物取引が公序良俗に反する無効なものとすることはできない。そして、原告と A 証券との間の本件先物取引無効確認等訴訟に係る大阪地方裁判所及び大阪高等裁判所の各判決において、本件先物取引が公序良俗違反で無効ということまではできない旨が判示されていることからすれば……、本件先物取引が客観的にみて公序良俗に反する無効なものということとはできない。」

「〔注：和解条項〕 3 項及び 4 項において、原告と A 証券は、原告が、本件委託契約解除等通知書により、又は平成 29 年和解の成立日において、本件委託契約を解除し、又は取り消したことにより、本件委託契約がその契約開始（平成 11 年 2 月 2 日）に遡って効力を失い、本件委託契約に基づく個別の本件先物取引も効力を失ったことを確認又は合意するとしている。……原告と A 証券との間で本件先物取引が効力を失ったことを確認又は合意したとしても、それによって本件先物取引の効力は左右されない。……平成 29 年和解のうち、本件先物取引の無効、又は本件委託契約が効力を失うことにより本件先物取引も効力を失うことを確認若しくは合意する部分は、実体に反するものといわざるを得ない。」

「平成 29 年和解の時点においては、本件先物取引の終了日……から 14 年以上が経過しており、本件委託契約の取消権及び解除権の消滅時効期間……も経過しているのであって、一方で、……原告の A 証券に対する損害賠償債権を含む新たな金銭的負担を伴う債権債務が発生していないことにも鑑みれば、平成 29 年和解それ自体の内容からみる限り、このような時点に至って本件委託契約を解除し、又は取り消すべき客観的、合理的理由は見出し難い。」

「平成 29 年和解は、本件先物取引の無効若しくは失効、又は本件委託契約の解除若しくは取消しをいう文言にかかわらず、原告に本件各利益が帰属することを前提とする本件各課税処分による租税負担を回避することを目的とするものであって、真実の権利関係等の変動を伴うものということとはできず、本件各年分の本件先物取引に係る損益が原告に帰属したとの事実に変動が生じたと認めることはできない。」

「平成 29 年和解は、本件各課税処分に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実が、当該計算の基礎としたところと異なることを確定させる効果を有するものとは認められないから、国税通則法 23 条 2 項 1 号の「判決と同一の効力を有する和解」には当たらない」「原告の請求は、いずれも理由がないからこれらを棄却する」

(3) 控訴審・東京高裁令和 4 年 10 月 31 日判決⁽⁹⁾

「原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから、これを棄却する。」

(4) 上告審・最高裁令和 5 年 3 月 24 日決定⁽¹⁰⁾

「本件上告を棄却する。」「本件を上告審として受理しない。」

2 上記裁判例の検討及び事例 3 の回答

一審判決は、「国税通則法 23 条 2 項 1 号の上記のような趣旨からすれば、訴訟上の和解の条項中に納税者の権利関係等を変更する旨の記載がされていたとしても、それが、専ら租税負担を回避する目的で、実体とは異なる内容を記載したものであって、その実質において客観的、合理的理由を欠き、真実は権利関係等の変動がないような場合には、当該訴訟上の和解は、同号の「判決と同一の効力を有する和解」には当たらないと解するのが相当である。」という判断基準を示している。しかし、このような判断基準を設定する必要があるか疑問である。以下に述べるとおり、本事案について判断するためには、このような判断基準を設定する必要はなかったと考えられる。

国税通則法 23 条 2 項 1 号は、「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき」という要件に該当する場合は、更正の請求をすることができると規定している。

本件で争われた処分は、原告の平成 11 年分の所得税の決定処分等と平成 12 年分の所得税の更正の処分等である。しかし、本件においては、平成 19 年の訴訟上の和解に基づき、平成 11 年 2 月から平成 15 年 8 月までのすべての先物取引を前提として、委託手数料（1 億 8,411 万 1,762 円）と差益金（1 億 1,486 万 9,200 円）の差額である 6,924 万 2,562 円が、解決金として A 証券からが原告に支払い済みであること、平成 29 年和解によって、新たな金銭的負担を伴う債権債務は一切発生しておらず、平成 19 年和解によって支払われた解決金は原告が取得したままであり、平成 29 年和解によって、「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額

(9) 税資 272 号順号 13767。

(10) 税資 273 号順号 13838。

等の計算の基礎となった事実……が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき」に当たらないことは明らかである。

したがって、本件は、「専ら租税負担を回避する目的で、実体とは異なる内容を記載した」か否かを問題とすることなく、更正の請求をすることができる要件を満たさないと判断できる事案であり、一審判決の上記のような一般基準は不要であると考えられる。

今本啓介教授は、一審判決の評釈⁽¹¹⁾において、「判決等により真実は権利関係の変動等がないことが導ければ、法律に定めのない租税負担の回避の目的は考慮しなくてもよいように思われる」などと述べ、本判決の判断方法に疑問を呈しており、筆者も同感である。

以上の検討結果から明らかなとおり、事例3は、更正の請求をすることができる要件を満たさない事案であるから、Jの通知処分の取り消しを求める訴えは認められないと考えられる。

(11) 今本啓介『租税判例研究』ジュリスト 1590号 150頁以下。

財産評価に関する通達の改正

中央大学教授 渋谷 雅弘

事例 1

Aは、Bからの相続により、令和5年12月20日に、居住用マンションの一室（以下「甲」という）を取得した。Aは、令和6年6月20日に相続税の申告をしたが、その際に「居住用の区分所有財産の評価について（法令解釈通達）」（課評2-74，課資2-16，令和5年9月28日）（以下「区分所有通達」という）の規定に従って甲を評価していた。なお、同通達は令和6年1月1日以後に相続、遺贈または贈与により取得した財産の評価に用いることとされている。

これに対して、所轄税務署長は、区分所有通達ではなく財産評価基本通達（以下「評価通達」という）を用いて甲を評価し、それに基づいて増額更正処分をした。この処分は適法であるか。

なお、甲は、評価通達による評価額よりも、区分所有通達による評価額が下回っていたとする。

事例 2

Cは、Dからの相続により、令和6年1月20日に、居住用マンションの一室（以下「乙」という）を取得した。Cは、令和6年7月20日に相続税の申告をしたが、その際に評価通達の規定に従って乙を評価していた。

これに対して、所轄税務署長は、評価通達ではなく区分所有通達を用いて乙を評価し、それに基づいて増額更正処分をした。この処分は適法であるか。

なお、乙は、区分所有通達による評価額よりも、評価通達による評価額が下回っていたとする。

はじめに

通達は法的効力を持たないものであるので、通達改正の前後で、国と納税義務者との間の法律関係は変化しないはずである。しかし、実際には、通達の改正は納税義務者の税負担に少なからぬ影響を与える。

この点は、最判令和4年4月19日民集76巻4号411頁⁽¹⁾の後には特に重要な問題となっている。この判決は、「租税法上の一般原則としての平等原則は、租税法の適用に関し、同様の状況にあるものは同様に扱われることを要求するものと解される。そして、評価通達は相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものであり、課税庁がこれに従って画一的に評価を行っていることは公知の事実であるから、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、上記の平等原則に違反するものとして違法というべきである。」と述べている。すなわち、平等原則を通じて間接的にはあるが、「合理的な理由がない限り」との留保の下で、評価通達の拘束力を認めているように見える⁽²⁾。

そして、このように通達の拘束力を認めるならば、必然的に、通達改正の効力がいつからどのように生じるかという問題を検討しなければならない⁽³⁾。

なお、この問題に関しては、通達改正が納税者にとって有利に働く場合と、不利益に働く場合とを分けて考えるべきであろう。もっとも、財産評価に関する通達改正は、納税者にとって有利にも不利益にもなる可能性があるものが少なくない。事例に挙げた区分所有通達もそのような特徴を持つ⁽⁴⁾。

-
- (1) この判決の解説・評釈として、山本拓・法曹時報75巻12号178頁(2023)、同・ジュリ1581号92頁(2023)、長戸貴之・令和4年度重判解176頁(2023)、拙稿・ジュリ1575号101頁(2022)、長島弘・税務事例54巻6号36頁(2022)、泉絢也・市民と法136号14頁(2022)、品川芳宣・TKC税研情報31巻4号15頁(2022)、増田英敏・税務弘報70巻8号85頁(2022)、伊川正樹・判解W31号261頁(2022)、木山泰嗣・青山ビジネスロー・レビュー12巻1号37頁(2022)、田中治・税研228号84頁(2023)、酒井克彦・税理66巻1号191頁、3号175頁、4号148頁(2023)、奥谷健・判例評論775号132頁(2023)、横井里保『租税回避否認論の新展開』第4章(成文堂、2024、初出2023)、浅妻章如・民商法雑誌159巻2号230頁(2023)、加藤友佳・自治研究101巻4号143頁(2025)等がある。
- (2) その後における評価通達6項が用いられた事例として、東京地判令和6年1月18日判タ1529号165頁およびその控訴審である東京高判令和6年8月28日(未公判・令和6年(行コ)第36号)があり、更正処分等が取り消されている。第1審判決の解説・評釈として、渡辺充・税理67巻6号118頁(2024)、品川芳宣・税理67巻6号219頁(2024)、笹岡宏保・税理67巻6号197頁・7号155頁(2024)、首藤重幸・税研235号93頁(2024)等、控訴審判決について長島弘・税理68巻1号130頁(2025)がある。また、増田英敏「相続財産の時価評価と租税平等原則——最高裁令和四年四月一九日判決の射程——」法学研究98巻1号1頁(2025)、平川英子「課税庁による財産評価基本通達によらない評価と平等原則」税務事例研究202号33頁(2024)参照。

以下では、この区分所有通達の内容が合理的なものであるという前提で議論を行う。本稿は、通達改正の問題を一般的に論じることを目的とするからである。

I 改正通達の基準日

1 基準日を設ける意義

財産評価に関する通達の改正は、これまでも頻繁に行われている。そして、それらのほとんどは、一定の基準日を設けて、それ以後に相続、遺贈または贈与により取得した財産の評価に用いることとしている。例えば、事例に挙げた区分所有通達は、「令和6年1月1日以後に相続、遺贈又は贈与により取得した財産の評価については、これにより取り扱われたい。」とされている。

このような基準日は、通達改正の趣旨との関係で、次のように整理することができる。

①法令の改正に伴うもの 法令の改正に伴って通達改正がされた場合には、改正通達は、改正法令の施行日以後から用いられることになる。例えば、「財産評価基本通達の一部改正について（法令解釈通達）」（課評2-24・課資2-12・課審6-19，平成15年12月10日）は、生命保険契約に関する権利の評価方法を新たに定めているが（評価通達214），これは相続税法26条の廃止によるものである。よって、その施行に合わせて、平成15年4月1日以後に相続または遺贈により取得した財産の評価に用いられる。

また、「財産評価基本通達の一部改正について（法令解釈通達）」（課評2-18・課資2-8・課審6-11，平成22年6月16日）は、定期金に関する権利の評価を改めているが（評価通達200ないし200-6），これは相続税法24条の改正に伴うものである。よって、改正後の通達は、改正法の施行またはその経過措置に合わせて、平成22年4月1日または平成23年4月1日以後に相続、遺贈または贈与により取得した財産の評価に用いられる。

(3) この問題に関しては、碓井光明「新通達・改正通達の適用開始時期（上）（下）——税務通達問題の側面——」ジュリ1013号135頁，1016号115頁（1992-93）参照。特に、昭和54年に行われた借入金利子の取得費算入に関する通達改正について、詳しく論じている。また、中里実「Tax transitionと水平的公平」同『課税理論の研究 租税法論集Ⅲ』4頁（有斐閣，2023，初出1987）参照。

筆者も、この論点に関しては、拙稿「居住用マンションの評価に関する一考察」法学研究98巻1号139頁（2025）で触れているが、本稿ではより詳しい検討を試みる。

なお、財産評価に関する通達改正については、改正後の通達の規定が、改正時から直ちに平等原則の対象となるかという問題がある。改正後の規定が初めて用いられることとなる事案においても、「課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするとは、……合理的な理由がない限り、上記の平等原則に違反するものとして違法というべきである。」ということになるかということである。これは本稿で扱う対象を超える問題であるので、ここではその指摘にとどめておきたい。

(4) 区分所有通達による評価額の試算として、柴原一「地積規模の大きな宅地の評価における規模格差補正率と居住用の区分所有財産の評価における区分所有補正率」税務事例研究198号47頁（2024）参照。

②経済・社会情勢の変化によるもの 評価通達別表2の「6 標準伐期にある森林の立木の標準価額表」は、頻繁に改正されているが、これは立木の価格の変動に応じたものである。このような場合には、経済・社会情勢の変化に合わせて通達改正をしたのであり、改正前の通達の内容がもともと不適当であったわけではないと評価しうる。もっとも、次の③との区別が難しいこともあると思われる。

そして、このような通達改正においては、基準日の前後で判然と取り扱いを分けることが妥当であるかという問題がある。評価対象である財産によっては、基準日前であっても改正後の通達を用いるのが適当であるものや、基準日後であっても改正前の通達を用いるべきものがあるかもしれない。特に、前者に当たる場合は少なくないと思われる。通達改正は、経済・社会情勢の変化の後追いになることが多いからである。

③通達をより適切な内容に改めたもの 従前は必ずしも妥当でなかった通達を、より適切な内容に改めたものと評価される場合である。事例に挙げた区分所有通達の制定等がこれに当てはまると考えられる。

このような場合には、一定の基準日を設けて、それ以後の事案にのみ改正通達を用いることとする必然性はないとも考えられる。もっとも、通達改正が納税者に不利に働く場合には、納税者の予見可能性の確保にも配慮する必要があるだろう。

2 基準日に関する例外的取扱い

財産評価に関する通達改正の中には、基準日に関して例外的な取り扱いをしているものもある。

「財産評価基本通達の一部改正について（法令解釈通達）」（課評 2-4・課資 2-249，平成 12 年 6 月 13 日）は、国外財産の評価（評価通達 5-2）という項目を新設するなど、多くの改正をしている。これらの改正は、平成 12 年 1 月 1 日以後（一部の項目は、平成 12 年 4 月 1 日以後または同年 8 月 1 日以後）に相続、遺贈または贈与により取得した財産の評価に用いられることとされる。ただし、取引相場のない株式の評価に関する改正は、「従前の定めによることとして差し支えありません。」とされている⁽⁵⁾。

よって、取引相場のない株式の評価においては、改正前後の通達のいずれを用いるかを選択することができることになる。この点については、「これらの定めについて、従前の定めにより評価する場合、これらの全ての定めについて従前の定めによるものとし、従前の定めによるかどうかは、相続、遺贈又は贈与により取得した株式等の発行法人ごとを選択することになります。」とされている。

(5) 評価差額に対する法人税額等に相当する金額に関する改正は、ここから除外されている。

3 基準日のない通達改正

「財産評価基本通達の一部改正について（法令解釈通達）」（課評 2-20・課資 2-4・課審 7-1, 平成 25 年 5 月 27 日）は、株式保有特定会社の意義を改めたものである⁽⁶⁾が、改正について「今後これによられたい。」と述べるのみで、基準日が定められていない。よって、過去の事案についても改正通達が用いられることになる。

この通達改正は、東京高判平成 25 年 2 月 28 日裁判所ウェブサイト⁽⁷⁾を契機としている。これは、相続税において取引相場のない株式の評価が争われた事案である。課税庁の主張によれば、発行会社の総資産価額（相続税評価額）は約 3,070 億円であり、そのうち株式等の価額が約 795 億 5,000 万円であるので、株式保有割合は約 25.9%であった。課税庁は、当時の評価通達によれば同社は株式保有特定会社に該当することから、S1+S2 方式により同社株式を評価した。

しかし、この判決は、原判決引用の上、以下のように述べて、結論として類似業種比準方式により当該株式を評価すべきと判示した。

「特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ評価通達の定める評価方式以外での評価方式によって行うことは、たとえその評価方式による評価額がそれ自体としては相続税法 22 条の定める時価として許容できる範囲内のものであったとしても、その評価通達が定める評価方式によった場合にはかえって実質的な租税負担の公平を害することが明らかな場合を除き、納税者間の実質的な負担の公平に欠けることとなり、許されないというべきである。」

「類似業種比準方式は、……大会社の株式の評価方式としては十分合理性を有しているものといえる。」

「大会社につき株式保有割合が 25%以上である評価会社を一律に株式保有特定会社と定める本件判定基準が、本件相続開始時においてもなお合理性を有しているか、以下検討する。」

「本件判定基準が本件相続開始時である平成 16 年においても合理性を有しているというためには、この時点においても株式保有割合 25%以上であることをもって当該会社の資産構成が著しく株式に偏っていると評価できなければならない。」

「本件相続開始時には、株式保有割合 25%という数値は、もはや資産構成が著しく株式に偏っているとまでは評価できなくなっていたといわざるを得ない。」

(6) この通達改正に関しては、泉絢也「続・租税に関するパブリックコメントの運用上の問題点—東京高裁平成 25 年 2 月 28 日判決を契機とする株式保有特定会社の株式の評価に関する財産評価基本通達の改正案件を素材として—」国土法研論集 17 号 25 頁（2016）参照。

(7) 原判決として東京地判平成 24 年 3 月 2 日判時 2180 号 18 頁。この判決の解説として藤田耕司・租税判例百選〔第 7 版〕170 頁（2021）、原判決の解説・評釈として、佐藤英明・ジュリ 1443 号 8 頁（2012）、品川芳宣・税研 170 号 84 頁（2013）、浅妻章如・判例評論 661 号 140 頁（2014）、拙稿・ジュリ 1448 号 8 頁（2012）がある。

この判決を受けて、株式保有特定会社に該当するための株式保有割合につき、25%以上から50%以上へと改める通達改正がされた。このような通達改正であるため、将来に向かってのみならず、過去の事案についても用いられることとされたのである。

なお、この事案のように、判決や裁決に伴って通達改正がされた場合には、国税通則法 23 条 2 項 3 号、同法施行令 6 条 1 項 5 号により、特別の更正の請求が認められる。ただし、この場合でも更正・決定の除斥期間が延長されることはない（同法施行令 30 条・24 条 4 項。このことの適法性について、大阪地判平成 28 年 8 月 26 日判時 2329 号 30 頁参照）。そのため、通常の更正の請求ができる期間が原則 5 年となったこともあり、この更正の請求の規定は、現在では意義の乏しいものとなっている。

Ⅱ 通達改正に関する考え方

前掲最判令和 4 年 4 月 19 日でも述べられている通り、通達は国民に対し直接の法的効力を有しない。そうすると、通達の改正があったとしても、その前後において国または地方団体と納税者との間の法律関係には変化はないということになる。すなわち、他の法律関係および事実関係が同じであれば、通達改正前の事案とその後の事案とで、課税関係は等しいこととなるはずである。むしろ、両者の課税関係に差異が生じるならば、それは平等取扱原則に反するのではないかという疑問さえ生じうる。

通達改正に関する基本的考え方を示した判例として、最判昭和 33 年 3 月 28 日民集 12 卷 4 号 624 頁（パチンコ球遊器事件）⁽⁸⁾を挙げることができる。これは、パチンコ球遊器に対する物品税の課税が問題となった事案である。物品税は、消費税の施行により廃止された間接消費税であり、法律により列挙された物品のみが課税される個別消費税である。昭和 16 年の旧物品税法改正により「遊戯具」が課税物件に含まれるが、昭和 26 年までパチンコ球遊器はほぼ課税されなかった。それが、昭和 26 年の通達改正を契機に、パチンコ球遊器に対する物品税の課税が始まることとなった。これをパチンコ球遊器の製造業者が争ったのがこの事件である。

最高裁は、旧物品税法について、「遊戯具」にパチンコ球遊器が含まれるという解釈を採用し、納税者の主張を斥けた。また、納税者は、これを通達課税であって憲法違反であるとの主張をしているが、判決は、「通達課税による憲法違反を云為しているが、本件の課税がたまたま所論通達を機縁として行われたものであつても、通達の内容が法の正しい解釈に合致するもので

(8) この判決の解説・評釈として、白石健三・最高裁判所判例解説民事篇昭和 33 年度 68 頁（1973）、大橋洋一・租税判例百選〔第 7 版〕16 頁（2021）、金子宏・憲法判例百選Ⅱ〔第 4 版〕432 頁（2000）、小島慎司・憲法判例百選Ⅱ〔第 7 版〕383 頁（2019）、神山弘行・行政判例百選Ⅰ〔第 8 版〕104 頁（2022）、須貝脩一・民商法雑誌 38 卷 4 号 175 頁（1959）等がある。

ある以上、本件課税処分は法の根拠に基く処分と解するに妨げがなく、所論違憲の主張は、通達の内容が法の定めに合致しないことを前提とするものであつて、採用し得ない。」と述べる。

この判決によれば、通達改正によって課税関係が変わったのではなく、その改正前からパチンコ球遊器は物品税の課税対象であったのであり、課税していなかったことが誤りであったということになろう。

もっとも、この判例以後において、通達または行政規則に関する研究は大きく発展しており、上記の考え方を今日でも維持しうるかどうかという点についても、疑問を提示する見解が少なくない⁽⁹⁾。

Ⅲ 基準日に関する裁判例

財産評価に関する通達改正の基準日に関する裁判例には、次のようなものがある。

1 奈良地判昭和 62 年 1 月 14 日税資 157 号 1 頁

原告が昭和 49 年 4 月に贈与により取得した取引相場のない株式の評価に関して、納税者が昭和 53 年 4 月 1 日改正後の通達（188（4）但書）による評価を求めたという事案である。同年の通達改正においては、純資産価額方式において一定の場合に評価額を 20 パーセント減とし、配当還元方式が用いられる範囲が広がられている。

判決は、「評価通達は、課税実務上、全国一律に用いられているものであるから、その細目について、たとえ各種の事情から、より合理的な方向へ改正がなされたとしても、その改正時期を無視して改正後の評価方法によるものとすれば、その改正以前に、改正以前の評価通達によつて時価を評価された納税者との間とで平等原則に反する結果を招来することになる」と述べ

(9) 通達または行政規則に関しては多くの先行業績がある。租税法上の通達に関して、品川芳宣『租税法律主義と税務通達』44 頁（ぎょうせい、2003）、増田英敏『租税憲法学』第 6 章（成文堂、第 3 版、2006）、横井・前掲注（1）、碓井光明「相続税・贈与税における資産評価」日税研論集 7 号 5 頁（1988）、岩崎政明「財産評価通達の意義と役割」ジュリ 1004 号 27 頁（1992）、玉國文敏「通達課税の一側面―相続財産評価基準とその変容―」塩野宏先生古稀記念『行政法の発展と変革 下』469 頁（有斐閣、2001）、中里実「通達に反する課税処分の効力」同『課税理論の研究 租税法論集Ⅲ』309 頁（有斐閣、2023、初出 2008）、山田重將「財産評価基本通達の定めによらない財産の評価について―裁判例における「特別の事情」の検討を中心に―」税大論叢 80 号 143 頁（2015）、高野幸大「相続税における財産評価の今日的課題：不動産」日税研論集 68 号 103 頁（2016）、手塚貴大「租税法律主義」日税研論集 75 号 269 頁（2019）、占部裕典「財産評価通達の課題―固定資産評価基準との対比からみえてくる問題点―」三木義一先生古稀記念『現代税法と納税者の権利』140 頁（法律文化社、2020）、倉見智亮「課税庁による通達によらない財産評価」租税法研究 50 号 35 頁（2022）、加藤友佳「納税者による通達によらない財産評価」租税法研究 50 号 46 頁（2022）、同「租税法における通達解釈と裁判規範性：評価通達と認定基準」税大ジャーナル 34 号 27 頁（2022）、酒井克彦「税務情報の周知機能と課題」中央ロー・ジャーナル 21 巻 2 号 35 頁（2024）、同「財産評価の課題と展望―所得課税・資産課税における財産評価―」税大ジャーナル 37 号 15 頁（2025）等参照。

てこれを否定している⁽¹⁰⁾。

しかし、このように、納税者ではなく課税庁が平等原則を主張して、納税者に対して法令に定められていない特定の取扱いを強いることは、妥当ではないと考える。平等原則は、究極的には憲法 14 条に由来するものであるが、これは人権規定であって、国民が国家に対して平等な取り扱いを求めるためのものである。

2 名古屋地判平成元年 3 月 22 日判タ 714 号 98 頁

この事件では、昭和 39 年から 43 年にかけて行われた贈与により取得された、取引相場のない株式の評価が争われている。この点につき、類似業種比準方式に関して「相続税財産評価に関する基本通達の一部改正について」（昭和 47 年直資 3-16）がある。同方式を用いる際には、安全性ないし流通性の欠如に関する減価措置として、改正前の通達では、分子に 1 または 3 を加え、分母を 4 または 6 とすることにより、調整を行っていた。それに対して、改正後の通達では、単純に 30 パーセントを減価することとした。

判決は、改正前の通達には、評価会社の内容が類似業種に比べて劣っている場合は、かえって増価がなされる結果となることなど、無視し難い欠点があったとした上で、次のように述べて、納税者の請求を一部認容した。

「このような欠陥は、一律 30 パーセントの減価率を採用する改正基本通達では払拭されることが明らかである。もっとも、改正基本通達は、昭和 47 年 1 月 1 日以降の贈与等に適用されるものであることが明らかであるが、一般に通達が改正された場合に、その適用が遡及されるべきか否かは、改正の理由如何に係るものと解すべきであり、従前の通達もその時点では合理的であったが、時代の流れにそぐわなくなったに過ぎない場合は、遡及適用を否定すべきであるとしても、不合理性を修正するための改正である場合は、むしろ遡及適用を肯定するのが相当である。そうすると、被告主張の基本通達による減価方式の有する欠陥は、不合理性を内在することは先に判断したとおりであるから、本件においても、改正基本通達の適用を認め、比準した結果に 30 パーセントの減価を肯定すべきであり、基本通達の適用をもって合理的であるとする被告の主張は、右の限度では採用することができないというべきである。」⁽¹¹⁾

この判示は、法的効力を持たないという通達の性格に鑑みて、極めて常識的かつ分かりやすい判断をしたものと言える。

(10) この判決は、控訴審判決である大阪高判昭和 63 年 9 月 27 日税資 165 号 775 頁および上告審判決である最判平成元年 6 月 1 日税資 170 号 622 頁でも維持されている。

(11) この判決の控訴審判決として名古屋高判平成 4 年 2 月 27 日税資 188 号 431 頁、上告審判決として最判平成 4 年 12 月 4 日税資 193 号 736 頁がある。なお、課税庁は控訴していない。

3 東京高判令和4年12月7日税資272号順号13782

この事件では、所得税法59条1項の適用に関して、平成24年10月6日に原告・被控訴人らが譲渡した土地（本件1画地）の評価が争われ、特に評価通達旧24-4（広大地補正）の適用の有無が問題となった⁽¹²⁾。原審判決である東京地判令和2年10月23日税資270号順号13473は、広大地補正の適用を認めた。しかし、本判決は、「本件1画地は、既にその地域の標準的な土地の使用方法及び最有効使用方法であるロードサイド店舗の敷地として一体的に有効に利用され、必要な道路も開設されており、新たに開発行為を行い、公共公益的施設を開設する必要がなかったことが認められる。」として、広大地補正の適用を認めなかった（確定）。

なお、平成29年の評価通達の改正で、評価通達旧24-4に代わって評価通達20-2（地積規模の大きな宅地の評価）が設けられた。この改正通達は、平成30年1月1日以後に相続、遺贈または贈与により取得した財産の評価に用いることとされている。原告・被控訴人らは、改正後の評価通達20-2によれば、本件1画地は地積規模が大きいことを理由に一定の減価の対象になることからしても、本件1画地について広大地補正を否定するのは不合理であると主張した。しかし、本判決は、「本件で問題となっているのは評価通達24-4の解釈適用であり、同通達に代わって設けられた新たな評価通達において本件1画地が一定の減価の対象になるとしても、それはそのような政策変更が行われたことによるものである。したがって、新たな評価通達設けられたからといって、本件1画地について広大地補正を適用することはできない。」と述べている。

この事案において、この論点は必ずしも主たるものではなかったが、それにしても、この判決については、前掲の2つの裁判例と比較しても、いかにも説明不足であると思われる。本件で問題となっているのは土地の時価の認定であって、法的効力を有しない評価通達旧24-4の解釈適用ではない。そして、土地の時価の認定は、国税庁が「政策変更」により自由に決められるものでもない。

4 大阪高判令和元年10月10日判タ1473号18頁

この事件の納税者は、相続により取引相場のない株式等を取得し、相続税の申告・納付をした者である。その後に、前述した「財産評価基本通達の一部改正について（法令解釈通達）」（課評2-20・課資2-4・課審7-1、平成25年5月27日）による通達改正がされた。そこで、納税者は、過去に納付した相続税額に関する不当利得返還請求および国家賠償請求をした⁽¹³⁾。し

(12) 広大地の評価に関する通達の変遷について、小寺新一「『地積規模の大きな宅地の評価』の概要」税経通信72巻11号72頁（2017）参照。

(13) 第1審判決として神戸地判平成30年12月26日判タ1473号25頁、上告審決定として最決令和2年7月16日税資270号順号13431。

かし、判決は、以下のように述べて、納税者の主張を斥けている。

「通達は、その内容によっては、これに従うべき職務上の義務を負う下級行政機関の公務員による職務執行を通じて国民を事実上拘束する結果となる場合があり得るから、羈束裁量行為につき法律によって羈束されている裁量を逸脱し又は自由裁量行為につき行政機関に与えられた裁量を著しく逸脱する内容の通達を制定し、もって国民を法的根拠に基づかずに事実上拘束するような結果を生じさせるなどした場合は、通達制定行為が国家賠償法 1 条 1 項にいう違法なものと評価されることがあり得るというべきである。」

「取引相場のない株式の時価の算定方式等については、旧通達及び改正通達が定める方法以外にも、公認会計士による各種の方式による評価方法などがあり得るところ、〈中略〉相続税法には上記の算定方式についてどのような視点からどのような方式を採用すべきものであるかについて具体的に定めた規定はないから、通達制定行為に裁量を認める余地がないとはいえない。また、本件各株式について、旧通達が定める評価方法により評価額を算定すると当然に客観的な時価を超える金額となることを認めるに足る証拠はなく、旧通達の制定行為が裁量を逸脱したものであると認めることはできない。」

「また、取引相場のない株式については市場価格が形成されていないから、その時価を容易に把握することは困難であり、だからといって、公認会計士等による評価を義務付けることとすれば、国民に過度の負担をかけることなく法定の期限内に納税申告をさせ、税額を確定すべき要請に副わない事態が生じ得る。そうすると、課税庁としては、専門家の意見に基づく客観的な評価額を確定させた上で課税をするのではなく、しかるべき専門家の意見を得ることなしに上記のような株式の評価額を確定するという割り切った運用を容認せざるを得ないものであって、旧通達及び改正通達は、こうした発想に基づいて策定されたものにすぎず、それぞれの定める方式に従って得られた評価額が中立公平な立場の専門家の意見によって把握できる客観的な評価額と一致することを前提としたものではないと解するのが相当である〈中略〉。そして、相続税法が複数の評価方法があり得るような相続財産の評価の方法について特段の定めを置いていないのは、課税庁に対して徴税の技術性と複雑性を踏まえた合理的な裁量（認定判断権）を与える趣旨に出たものであり、国税庁において上記のような発想に基づいて通達を策定し、各税務署長が上記のような発想に基づいて通達に従った対応をすることを許容しているものと解するのが相当である。」

さらに、類似業者比準方式を採用する場合も、どのような基準によって類似業者を抽出したか、評価会社と類似業者との間に類似性があるといえるかを審査する必要があると、その判断に当たって課税庁に裁量（徴税の技術性と複雑性を踏まえた認定判断権）を与える必要があるところ、控訴人らは、改正通達に基づいてEの株式を評価すると1株1782円となることを主張するにすぎず、〈中略〉評価額が正しいと考える具体的根拠について特段の主張立証をしてお

らず、旧通達に従った評価方法により算出された評価額が客観的な評価額を上回るものであったことが立証できているとはいえない〈中略〉。

以上の諸点を踏まえれば、国税庁長官が旧通達の改正を放置したことによって控訴人らが客観的に正しい時価による評価額を上回る金額による相続税申告を余儀なくされたことについての立証がされたものということとはできない。」

この判決が用いている「裁量」という言葉は、国家賠償請求訴訟における職務行為基準説との関係、すなわち国税庁長官または所轄税務署長による職務上の注意義務違反の有無に関するものと理解すべきであろう。それにしても、租税法の分野においてこのように裁量という言葉を多用することには違和感を覚える。

IV 検討

1 通達改正が納税者に有利に働く場合

前述の通り、区分所有通達は、居住用マンションの評価額を従来よりも下げる可能性もある。それでは、令和6年1月1日前の事案においてそのような状況が生じた場合に、納税者が改正通達の定めに基づく評価を求めた場合にはどうなるか。これは、納税者に有利に働く通達改正が、非遡及的に行われた場合に共通する問題である。

この点に関しては、通達改正の前後において異なる取扱いをすべき社会・経済状況等の変化が認められるような場合は別として、そうでない限りは、改正後の通達が法令の解釈・適用としてより妥当なものであれば、前掲名古屋地判平成元年3月22日が述べるように、それを遡及的に用いることを妨げる理由は見出し難い⁽¹⁴⁾。

相続税法上の財産評価に関して、下級審裁判所は、「評価対象の不動産に適用される評価通達の定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであり、かつ、当該不動産の贈与税の課税価格がその評価方法に従って決定された場合には、上記課税価格は、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、贈与時における当該不動産の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認するのが相当である」という判断枠組みを用いている⁽¹⁵⁾。そして、通達改正があったときは、課税庁自体が旧通達よりも合理的な評価方法があることを認めているのである。それにもかかわらず、課税庁が、旧通達が定める評価方法が一般的な合理性を有すると主張す

(14) 確井・前掲注(3) 1016号 118-19頁参照。

(15) 東京高判平成27年12月17日判時2282号22頁。解説・評釈として、稲村健太郎・租税判例百選〈第7版〉168頁(2021)、平川英子・平成28年度重判解210頁(2017)、浅妻章如・ジュリ1506号119頁(2017)、品川芳宣・税研193号114頁(2017)等がある。同様の判断枠組みを用いる下級審裁判例は多数存在する。

ることは、困難であると思われる。

もっとも、新旧通達が定める評価方法がいずれも一般的な合理性を有し、いつの時点からどちらを用いるかは課税庁にまかされているという考え方もあるかもしれない。しかし、このような考え方は、租税法上の財産評価に関して課税庁に広汎な裁量を認めるに等しく、租税法律主義の見地から首肯し難い。課税庁に裁量を認めるということは、課税庁の裁量的判断によって納税義務の金額が変わるということであり、言い換えれば法令の規定のみでは納税義務の金額が一義的に決まらないということになるからである⁽¹⁶⁾。

2 通達改正が納税者に不利益に働く場合

令和6年1月1日以後において、相続、遺贈または贈与により取得された居住用マンションを区分所有通達により評価することには、同通達が合理的であるという前提に立つ限り、問題がないように思われる。

しかしながら、納税者が、令和6年1月1日前に相続等により居住用マンションを取得した者と比べて不平等である旨の主張をした場合にはどうなるか。

法令の改正であれば、その前後で法律関係が異なることは当然である。しかし、ここでは、国民に対し直接の法的効力を有しない通達が改正されたに過ぎないのであって、その改正の前後で国民の権利義務に変化はないはずである。

また、通達がいかなる意味においても法的効力を持たないのであれば、改正前の通達に基づく課税が違法であったに過ぎないということになる。しかし、前述の通り、最判令和4年4月19日は、平等原則を根拠に、課税庁は、合理的な理由がない限り、評価通達の定める方法による画一的な評価をすべきものと述べる。

そうすると、ここでの問題は、課税庁は通達改正によって、上記の平等原則による制約から

(16) この場合の課税庁の裁量は、要件裁量に当たると考えられる。谷口勢津夫『税法基本講義』14頁（弘文堂、第7版、2021）は、租税法律主義と租税債務関係説を結びつけることにより、要件裁量を否定する。

もっとも、学説上は、課税庁の要件裁量を一定の場合に認める見解もある。この問題につき、固定資産税における固定資産評価に関して、馬場陽「固定資産の価格をめぐる攻撃防御の構造——行政裁量論の視点から——」税法学 583号 167頁（2020）、田中晶国「固定資産税分野の最高裁判例の検討—租税法律主義と裁量統制・立法裁量・司法的救済—」税法学 585号 151頁（2021）参照。

また、注（15）に挙げた東京高判平成27年12月17日等の裁判例は、実質的に見て、合理的と言える財産評価方法のうちいずれを選ぶかについて、課税庁の裁量を認めているとも解しうる。

そして、固定資産税に関するものであるが、最判令和7年2月17日裁判所ウェブサイト（令和5年（行ヒ）第177号、令和5年（行ヒ）第142号、令和5年（行ヒ）第207号）の3件がある。これらの判決について、高橋祐介・税研 241号 110頁（2025）、馬場陽・ジュリ 1612号 10頁（2025）、小西敦「複合構造家屋の経年減点補正率（再論）—最高裁令和7年2月27日〔ママ〕判決を参照して—」資産評価情報 266号 3頁（2025）参照）は、固定資産評価基準の解釈に関して、裁量という言葉を用いてはいないが、市町村長による選択を認めているように見える。なお、草野判事による反対意見がある。

このような、財産評価と課税庁の裁量との関係については、改めて検討を行いたい。

解放されることとなるかである。

これも難しい問題であるが、課税庁が、ある問題に関する課税上の取扱いを、特定の時点から一般的に改める旨を明らかにすることにより、その時点より前の事案との比較からは解放されると解したい。2つの事案を比較して平等原則に違反するか否かを判断する際には、それらに関わる様々な事情を考慮しなければならない。通達は、法的効力を持つものではないが、上記の事情には含まれて、平等原則違反があるか否かという判断に影響し得るものと考えられる。

また、平等原則に関しては、「平等取扱い原則によって意図された個別的救済が真に保護しようとしていたのは、納税者間の平等そのものではなく、平等に扱われるという確信ないし信頼から生じた納税者の予測だと考えられる」⁽¹⁷⁾という指摘があり、これは判例の理解としては一定の説得力があるように思われる。そうすると、異なる取扱いをされることが通達改正により納税者にとって予測可能となれば、それによって平等原則による制約も緩和されることになると考え得る。

V 事例の回答

以下の記述は全て筆者の私見である。また、区分所有通達の内容が合理的であることを前提としている。

(1) 事例1

前述の通り、区分所有通達の制定は、前記の「③通達をより適切な内容に改めたもの」であると考えられる。そうすると、令和6年1月1日という基準日の前であっても、区分所有通達を用いて甲を評価すべきであり、評価通達による甲の評価は、区分所有通達による評価額を上回る限りで違法となると考えられる。

(2) 事例2

最判令和4年4月19日が述べるように、「課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、上記の平等原則に違反するものとして違法」となる。

しかし、国税庁が通達改正により令和6年1月1日以後は異なる取扱いをする旨を表明することで、上記の平等原則による制約は解除されることになると考えられる。従って、区分所有通達による乙の評価は適法とされる。

(17) 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』55頁、65頁（有斐閣、2007）。

「租税法事例研究会」構成員名簿

部 会	氏 名	所 属
法 人 税 部 会	◎弥 永 真 生 教 授	明治大学大学院会計専門職研究科
	○渡 辺 充 教 授	明治学院大学法学部
	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
	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
	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	◎洪 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
	加 藤 友 佳 准教授	明治大学経営学部
	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
	高 橋 祐 介 教 授	名古屋大学大学院法学研究科
	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 207 号 (2025)

2025 年 9 月 20 日 発行

編 者 公益財団法人日本税務研究センター

発行者 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。