

税務事例研究

Vol. **208** 2025/11

〔法人税〕

原材料価格の高騰と最終仕入原価法
ならびに低価法

.....白土 英成

〔所得税〕

所得税における青色申告をめぐる
若干の紛争例

.....田中 治

〔資産税〕

相続税法における債務控除

.....首藤 重幸

税務事例研究／208

■目次

法人税

原材料価格の高騰と最終仕入原価法ならびに低価法…………… 白土 英成・1

I	はじめに……………	2
1	中小企業を取り巻く経済環境……………	2
2	原材料価格の高騰……………	2
II	期末棚卸資産評価の重要性……………	3
1	費用収益対応の原則……………	3
2	製造原価と原価計算基準……………	4
III	税務上の棚卸資産の評価方法……………	4
IV	最終仕入原価法の適用における「種類等の異なるごとの区別」……………	9
1	事案の概要……………	9
2	主な認定事実……………	9
3	福岡高裁の判断……………	10
V	仕入価額の適正な見積もり……………	11
1	事案の概要……………	11
2	副生（ふくせい）ガスの仕入……………	11
3	ブタンガスの仕入……………	12
4	課税庁による処分と大分地裁の判示……………	12
5	大阪地裁昭和 57 年 11 月 17 日判決……………	14

VI 低価法の適用	15
1 低価法の時価の算定方法	15
2 低価法の単位の取り方	18
3 低価法を採用した場合の期末実際原価と時価の差額の処理方法	18
【回答】	19

所 得 税

所得税における青色申告をめぐる若干の紛争例	田中 治・21
-----------------------	---------

I はじめに	23
II 青色申告の仕組みと青色申告承認取消制度	23
III 青色事業専従者給与の適正額の算定方法	26
1 争点	26
2 類似判決の検討	26
3 事例1の検討	32
IV 帳簿書類の提示要件と備え付けるべき帳簿書類の意味	33
1 争点	33
2 類似判決の検討	33
3 事例2の検討	37
V 税理士の不適切な対応による承認取消しの適法性	38
1 争点	38
2 類似判決の検討	38
3 事例3の検討	42
VI おわりに	42

資 産 税

相続税法における債務控除	首藤 重幸・45
--------------	----------

I はじめに	47
山口地裁昭和 56 年判決	48
評価の 3 段階構成	49
もう一つの判断基準（要素）	49
相続開始後の事情	50
II 贈与税相当額の贈与と債務控除	51
III 工事代金と債務控除（事例 2 の設問①）	55
1 本事例 2 の設問①のモデルと裁決	55
2 裁決の基礎にあるもの	56
IV 建物収去義務と債務控除（事例 2 の設問②）	57
1 本事例 2 の設問②のモデルと裁決	57
2 本件土地を明け渡す債務の履行方法	58
3 収去費用の過大	58
V 事例への回答	59
事例 1	59
事例 2 の設問①	59
事例 2 の設問②	60

原材料価格の高騰と最終仕入原価法ならびに低価法

税理士 白土 英成

事例

当社（3月決算）は、東京に本社を構える農産品・海産物を主力とする食品卸商社である。卸売業に加えて加工業務の製造工場を併設している。年商30億円超の小規模ではあるが、1975年設立以来、仕入商品や原料の相場に左右されつつ、黒字を継続確保しており、また、業界全体で問題となっている後継者問題もなく、安定経営を続けていると自負している。

当社の取り扱う農産品・海産物には、相場の変動が付きものだったが、近年の全世界的な気候変動や温暖化の影響により、黒潮の蛇行等に見られるように海洋環境は異常な状態に陥った。特に2023年、海水温の急激な上昇により、それ以降の生産量が徐々に減少しはじめ、2024年後半には、大幅な減産となった。その結果、取引価額は急激な上昇を続け、2025年3月末の仕入相場では扱い品目のほとんどが過去最高の高値となった。

さて、当社は仕入商品や原材料等の棚卸資産を法定評価方法である最終仕入原価法により評価していた。また、12年前に原価法から低価法への変更申請を行った。特に加工業務で使用している主要な原材料の海藻類は豊作の年が3年周期で生じ、原材料の仕入相場も3年間上昇しては、その翌年、大幅に値下がりする特性があり、このことは過去のデータにより明白であった。さらに特異な仕入の実態として、相場変動の影響を和らげるために原料仕入先との暗黙の了解のもと仮の値決めで取引を行い、その後の仕入取引の際には、相場の動向による値動きを考慮して値決めを行っていることが商慣習化されていた。また、原材料の欠品を防ぐ目的で約1年分の原料確保を行っているため、通常は仕入から、製造過程に投入されるまで1年超の間、原材料のまま、保管されている。

さて、今決算期末は、当該事業年度下半期における大不作の影響で生産量が極端に落ち込んだため、原材料価格が急騰しており、結果として、最終仕入単価を適用した原材料評価は、前年度末仕入単価の2倍以上の値を付けていた。

しかし、過去の統計によれば次年度には相場が急降下する可能性は高いと思われ、年度末時点での仕入単価による評価には疑問を持たざるを得ない。肌感覚として一時的な未実現の評価益が含まれており過大であると思える。顧問の税理士法人も基本的には同意見であるが、会計処理等を複雑化させたくないため、いずれにしても税務上の評価と会計上の評価は一致させたいとのことだった。当社はどのような評価をすべきか。ご教示いただきたい。

【解説】

I はじめに

1 中小企業を取り巻く経済環境

2024年12月19日の日本経済新聞によれば「新型コロナウイルス対策として実施された中小企業向け融資約20兆6,000億円のうち、7.6%に当たる1兆5,000億円超が返済困難になっている。返済が本格化する中、2024年の企業倒産件数は11年ぶりに年間1万件を超える可能性がある。東京商工リサーチによると1～11月の倒産件数（負債額1,000万円以上）は前年同期比16%増の9,164件となり、コロナ下で過剰債務を抱え、物価高でも価格転嫁が困難な中小企業の倒産が増加傾向にある」と記されていた。さらに2025年2月18日の同紙では「代位弁済、10年ぶり高水準」の見出しがあり、その対策として金融機関や保証協会により、成長性の高い企業を見極めた上で支援しつつ、収益の低い企業には事業承継などの産業の新陳代謝を促す必要もあると記していた。

厳しい経済環境とともに中小企業自身に内在しているのが後継者不在問題である。2025年までに70歳を超える中小企業経営者は約245万人と推定され、約半分以上は後継者が未定と言われている。もし、解決できなかった場合、必然的に中小企業の廃業という結末を迎えてしまうであろう。その有力な打開策としてM&Aに期待する企業が増えてきている。

2 原材料価格の高騰

地球温暖化に伴う全世界的な異常気象による農産物の不作やウクライナ情勢の悪化による小

麦や油脂類等の流通停滞はすべての食品原材料価格の高騰をもたらした。分かりやすい代表例が米であろう。スーパーでの米平均販売価格は2024年7月に5キロ当たり2,300円前後であったが2025年3月には4,206円に高騰している⁽¹⁾。この時点で連続13週にわたって高騰が続いている。しかし、2025年6月の政府備蓄米放出や増産予測情報がでたことを境に下落傾向となっている。海産物においては、2023年度の異常気象の影響を受けて魚介類・海藻類のほとんどが生育不調で生産水揚げ量は大幅に減少した。その結果2024年後半は、大多数の品目で各卸値は大幅に高騰していたが、2025年6月以降、生産水揚げ予測量は増加傾向に転じたため、価格動向に対する不透明感が一層強くなってきた。

Ⅱ 期末棚卸資産評価の重要性

1 費用収益対応の原則

法人税法第21条では、「内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額とする。」とされる。そして、法人税法第22条第1項において「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。」とされる。一方、企業会計では、期間損益を正確に把握するため、収益との対応関係においてそれを生み出すのに要したすべての費用を同一会計年度に計上しなければならないとされ、「費用収益対応の原則」が求められている。

費用収益対応の原則は法人所得の計算についても必要と解するべきであり、費用のうち、売上原価のように特定の収益との対応関係を明らかにできるものは当該収益と同じ年度に費用として計上しなければならない⁽²⁾。

さて、売上原価を直接に確認できる場合は、所得を正確に算出することが可能となる。しかし、大量の棚卸資産の購入と販売を継続的に行っている場合には実務上、直接確認することは困難となる。そこで期末在庫となった棚卸資産を確認し、評価することによって間接的に売上原価を把握するのである。したがって、期末棚卸資産の評価は重要であり、その評価方法は合理的なものでなければならない⁽³⁾。

なお、当該事業年度の収益に係る売上原価等の額が当該事業年度終了の日までに確定していなかった場合も考えられる。期間損益計算の基本原則からすればその場合には同日の現況によりその金額を適正に見積もらなくてはならないこととなる（法基通2-2-1）。そして、当該売上原価等の額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算されることとなる

(1) 2025年4月7日 NHK ニュース

(2) 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021年）375頁

(3) 金子・前掲注(2) 586～587頁

(法法 22 ④)。

2 製造原価と原価計算基準

法人税法第 22 条第 4 項によれば、売上原価等の額は別段に定めのあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算される。「会計処理の基準」としては基本的に「企業会計原則」「企業会計原則注解」「原価計算基準」がそれぞれ考慮されることとなる。

「原価計算基準 3」では、原価の本質について①原価は、経済価値の消費である。②原価は、経営において作り出された一定の給付に転嫁される価値であり、その給付にかかわらせて、把握されたものである。③原価は、経営目的に関連したものである。④原価は、正常的なものであると記されている。

ところで「原価計算基準」によれば「原価計算は、原則として実際原価を計算する。この場合、実際原価を計算することは、必ずしも原価を取得価格をもって計算することを意味しないで、予定価格等をもって計算することもできる」とされている（原価計算基準 6(→)2）。

また、実際原価は、財貨の実際消費量をもって計算した原価をいうが、その実際消費量は、経営の正常な状態を前提とするものであり、異常な状態を原因とする異常な消費量は、実際原価の計算においてもこれを実際消費量と解さないものとされる。

さらに実際原価は、厳密には実際の取得価格をもって計算した原価の実際発生額であるが、原価を予定価格で計算しても、消費量を実際によって計算する限り、それは実際原価の計算となる。また、予定価格とは、将来の一定期間における実際の取得価格を予想することによって定めた価格とされる（原価計算基準 4(→)1）。

Ⅲ 税務上の棚卸資産の評価方法

法人は、棚卸資産の評価の方法につき、法人の実態に応じて選定単位を事業所別に又は法人税法施行令第 29 条第 1 項に定める棚卸資産の区分をさらにその種類の異なるごと、その他合理的な区分ごとに細分してそれぞれの異なる方法を選定することができる（法基通 5-2-12）。

棚卸資産の評価方法としては（1）原価法、（2）低価法、（3）特別な評価方法がある。原価法はさらに 6 つに区分される。したがって、基本的には 6 種類の原価法及びこれを基礎としたそれぞれの原価法と組み合わせた低価法（たとえば最終仕入原価法を基礎とする低価法）が考えられる⁽⁴⁾。

(4) 成道秀雄『税務会計』（第一法規，2015 年）159 頁

(1) 原価法（法令 28① (1)）

① 個別法（法令 28① (1) イ）

個別法は、棚卸資産を取得したときに個々にその取得価額を付しておき、その個別に付された価額の合計額をもって期末評価額とする方法である。この方法は大量に取引され、かつ、規格に応じて価額が定められているようなものは適用できない（法令 28②，法基通 5-2-1）⁽⁵⁾。具体的には代替性がなく比較的に高価なものとされ、代表例としては貴金属等が該当する。

② 先入先出法（法令 28① (1) ロ）

先入先出法は、先に取得したもののから先に払い出されるものと仮定して、棚卸資産について期末に最も近い日に取得したもののから順に残っているとみなして計算した取得価額を資産の期末評価額とする方法である。

③ 総平均法（法令 28① (1) ハ）

総平均法は、期首現在の棚卸資産と期中に取得した棚卸資産の取得価額の合計額を総数量で除した単価をもって期末評価額とする方法である。加重平均法ともよばれている。一事業年度を単位として適用する「期別総平均法」が原則であるが、このほか 1 か月ごとにこの方法を適用する「月別総平均法」や 6 か月単位である「6 か月ごと総平均法」も認められている（法基通 5-2-3・5-2-3 の 2）。

④ 移動平均法（法令 28① (1) ニ）

移動平均法は、当初の単価と異なる単価で次の棚卸資産を取得したときに、残存している全体について総平均により単価を見直し、以後取得する棚卸資産について同様に見直しを行いつつ、最後に見直しをした単価で事業期末評価額とする方法である。

なお、6 か月ごとの移動平均法は、法人税法上の移動平均法には該当しない（法基通 5-2-3 の 2（注））。

⑤ 最終仕入原価法（法令 28① (1) ホ）

最終仕入原価法は、その種類等の異なるごとに区別し、その種類の同じものについて、当事業年度の最後に仕入れた棚卸資産の単価を棚卸資産全体の単価とする方法である。計算は簡便であるが同時に期末近くにおける時価の暴騰、暴落が評価額に大きく影響を与えてしまう。期末において、値上がりとなっているときには、いわゆる未実現収益が発生することになる⁽⁶⁾。

(5) なお、個別法を選定できる棚卸資産について法人税基本通達 5-2-1 では以下のとおり、記されている。

- (1) 商品の取得から販売に至るまでの過程を通じて具体的に個品管理が行われている場合又は製品、半製品若しくは仕掛品の取得若しくは消費までの過程を通じて具体的に個品管理が行われ、かつ、個別原価計算が実施されている場合において、その個品管理を行うこと又は個別原価計算を実施することに合理性があると認められるときにおけるその商品又は製品、半製品若しくは仕掛品
- (2) その性質上専ら (1) の製品又は半製品の製造等の用に供されているものとして保有されている原材料

さて、種類等の異なるごとに区別するとは、その種類、品質、型の異なるごとに区別するとされている。しかし、同一種類であれば仕入単価の改定前と改定後のものが混在していても同一種類すべてに同じ評価額が付されることとなる。

税務上の法定評価方法は最終仕入原価法であり、評価の方法を選定しなかった場合又は選定した方法により評価しなかった場合は最終仕入原価法で計算することとなる（法令 31 ①）。

⑥ 売価還元法（法令 28 ①（1）へ）

売価還元法は、棚卸資産の販売予定額を基礎として、その資産の販売により通常生ずべき差益率を用いて還元した価額を期末評価額とする方法である。つまり、期末棚卸資産の売価の総額に原価率をかけたものである。この計算は種類等を同じくする資産又は通常の差益率を同じくする資産ごとに行う。

なお、その種類の著しく異なるものを除き、通常の差益率がおおむね同じものは計算上の一区分とすることができる（法基通 5-2-5）。

（2）低価法（法令 28 ①（2））

棚卸資産を種類の異なるごとに区別し、その種類等の同じものについて、原価法により算出した取得価額と当該事業年度終了時の価額（時価）を比較し、いずれか低い価額をもってその評価額とする。

当該事業年度終了時の価額とは当該事業年度終了の時に売却するとした場合に通常付される価額から見積販売直接経費を控除した正味売却価額となる（法基通 5-2-11）。一方、製造業における原材料等のように製造工程に投下されていない棚卸資産については、未だ新たな付加価値が付与されていないことから、再調達原価の方が把握しやすい。また、当該原材料等の正味売却価額が当該再調達原価に歩調を合わせて動く想定される場合には、その最終仕入価額や再調達原価とおおむね一致すると考えられる⁽⁷⁾。そこで、税務上もこのような棚卸資産に限り、再調達原価を当該事業年度終了時の価額として取り扱われることとなる。

さて、低価法を適用した場合、翌期首において評価損に相当する金額の戻入れを行う洗替え低価法が必要とされる。切放し低価法については、時価が回復しても帳簿価額を元に戻す（戻入れ益を計上する）必要がないことから、過度に保守的な処理であり問題があると「法人課税小委員会報告」（平成 8 年 11 月税制調査会）で指摘されたことを踏まえ、平成 23 年度税制改正において切放し法の根拠条文が削除された。

(6) 武田昌輔編著『DHC コンメンタール法人税法』第一法規 1530

(7) 棚卸資産会計基準 10

(3) 特別な評価方法

法人税法では前述したように6種類の原価法とこれらを基礎とする低価法が規定されているが、当該法人の実態に、より適合させるため、税務署長の承認を受けることを要件として、原価法、低価法以外の方法により評価することができるとされる。この場合には、納税地の所轄税務署長に所定の申請書を提出し承認を受けなければならない（法令28の2）。所定の申請書には①採用しようとする評価の方法、②採用理由、③事業の種類、④資産の区分、⑤その他の事項を記載する。

また、法人が評価方法の届出をしていなかった場合又は「選定した評価方法により評価しなかった場合」には、税務計算上は最終仕入原価法によってその評価額を計算する（法令31①）。しかし、実際に行った評価の方法が原価法のいずれかの方法又は低価法に該当し、かつ、その評価方法によってもその評価額が適正に計算されると認められるときは、税務計算上その方法によって評価額を計算することもできる⁽⁸⁾（法令31②）とされる。これは法人の実態に即応するため、企業所得の計算が適正に行われている場合はそれをできるだけ認めることにより、税制の簡素化を図ることを意図しているものである⁽⁹⁾。

ただし、過去の訴訟においては「選定した評価方法により評価しなかった場合」について、租税法規の解釈適用に当たってはあくまでも法の文言を重視すべきであるとした事例がある。

(4) 大阪高裁昭和63年3月31日判決

電子部品の製造業の総平均法による原価法を届出していた法人が期末2か月間総平均法で棚卸資産評価を行ったところ、最終仕入原価法ではなく、当期の全期間にわたる総平均法に引き直す処分を受けたことから、その更正処分取消を求めた事例である。

これは、事業年度前半に新製品の開発とその歩留まりの悪さから費用負担が大きくなり、このまま、全期間平均法を行うと製造原価が販売価格の2倍を超える異常な状態であったため、比較的製造手法や歩留まりが安定した期末2か月間の総平均法を用いて期末評価を行ったのである。結果として、京都地裁⁽¹⁰⁾では「選定した評価方法によっていない」ことを理由に最終仕入原価法で行うべきと判示されたが、大阪高裁では全期間における総平均法での評価と判示した。この結果、上半期の多大な費用負担が棚卸資産評価に反映されることとなった。大阪高裁はその理由について以下のとおり判示している。

『「選定した評価の方法により評価しなかった場合』とは、法人が採った現実の評価方法と当該法人が選定した評価方法を対比し、その相違の程度、内容から見て、法人の採った現実の評

(8) 松尾公二編著『法人税基本通達逐条解説〔十一訂版〕』（税務研究会、2023年）584-585頁

(9) 武田・前掲注(6)1555の2

(10) 税務訴訟資料第153号492頁

価方法が、当該法人が選定した評価方法とその基本的考え方を異にし、両者が同一性を有しないと認められる場合を意味するものと解釈すべきであり、法人が現実に採った評価方法と当該法人が選定した評価方法に形式的に異なる部分があつても、両者が同一性を有すると認められる場合は、法の重視する継続性の原則を犠牲にする必要はないから、未だ『選定した評価の方法により評価しなかった場合』とは認められないと解するのが相当である⁽¹¹⁾。』

(5) 評価方法の選定と変更

棚卸資産の評価の方法は、原則として、法人の営む事業の種類ごとに、かつ、商品又は製品（副産物及び作業くずを除く。）、半製品、仕掛品、主要原材料及び補助原材料その他の棚卸資産に区分して、その区分ごとに適用すべき評価方法を選定しなければならない（法令 29 ①）。選定した評価方法は、設立した事業年度の確定申告書の提出期限までに納税地の所轄税務署長に届け出なければならない（法令 29 ②）。

なお、届出をしなかった場合には最終仕入原価法により棚卸資産の評価を行うこととされるが、法人が行った評価の方法が一定の要件をみたす場合には法人が行った評価の方法により計算できる特例がある（法令 31 ②、通則法 25）。

また、いったん採用した評価方法は継続適用が義務付けられており、それを変更するには所轄税務署長の承認が必要となる（法令 30 ①）。法人が新たな評価方法を採用しようとする事業年度開始の日の前日までにその旨、変更理由その他所定の事項を記載した「棚卸資産の評価方法の変更承認申請書」を納税地の所轄税務署長に提出し、承認を受けなければならない。ただし、申請書の提出があつたとしても現在の評価方法を採用してから相当の期間⁽¹²⁾を経過していないとき又は変更しようとする評価の方法によっては各事業年度の所得の金額が適正に行われ難いと認められるときはその申請書は却下される。

(6) 届け出た評価方法以外の評価方法による棚卸資産の評価

たとえば、棚卸資産の評価方法として移動平均法の届出をしていたが、評価方法の変更届出を提出せずに最終仕入原価法を適用した場合、評価方法の変更手続を経ていないため、適法とは言えない。しかし、法人が棚卸資産の評価について選定した評価方法によらなかった場合は基本的には最終仕入原価法となる（法 29 ①、法令 31）。したがって、適法ではないが結果的に認められたこととなる。しかし、選定した評価方法による評価額で行われていない場合とされるため、青色申告取消の事由となることには留意しなければならない⁽¹³⁾。

(11) 税務訴訟資料第 163 号 1082 頁

(12) 合併や分割があつた場合のように特別な事情がある場合を除いておおむね 3 年とされる（法基通 5-2-13）。

Ⅳ 最終仕入原価法の適用における「種類等の異なるごとの区別」

実務上、大多数の中小企業では最終仕入原価法が適用されていると想定される⁽¹⁴⁾。そこで、まず、最終仕入原価法で、取得価額や品質等、種類ごとに評価する是非も考慮すべきと判示された福岡高裁平成 31 年 2 月 28 日判決⁽¹⁵⁾を検討したい。

1 事案の概要

はちみつ製品の製造販売業を営む甲社は、原材料のはちみつを日本国内で採蜜（さいみつ）された原材料と海外で採蜜された原材料の 2 種類に区別して、原材料、製品等の期末棚卸資産の評価額を計算し、申告を行った。

これに対して課税庁は、日本国内で採蜜された原材料は採蜜源の花別に区別し、また、海外で採蜜された原材料は採蜜国等別にそれぞれ区別して計算した棚卸評価額に基づき、法人税の更正処分等を行ったのである。

2 主な認定事実

- ① 甲社は調達した自社採蜜分国内産原材料を一斗缶（いっとかん）に入れて各一斗缶ごとに採蜜源の花、採蜜時期、採蜜場所を記載して本社倉庫内で保管していた。
- ② 甲社は自社採蜜分国内産原材料を調達するほか、他社から国内産原材料を仕入れている。そして、他社からの国内産原材料も自社採蜜分国内産原材料と同様に一斗缶ごとに採蜜源の花、採蜜時期、採蜜場所、仕入先を記載し、本社倉庫内で保管していた。また、自社採蜜分国内産原材料と同様に他社仕入分国内産原材料は、採蜜源の花別に価格の開きがあった。
- ③ 甲社は国内産のほか、外国産原材料を輸入しているが、採蜜国等別に価格が異なっていた。また、同じ国で採蜜されたのはちみつであっても採蜜源の花の種類ごとに単価が異なっていた。なお、外国産原材料はドラム缶ごとに採蜜国、採蜜地域、採蜜源の花、完熟か否か、濃縮か否かを区別できるようにして保管されていた。

(13) 法法 127 (1), TAINS 法人事例 001177

(14) 国税庁「昭和 40 年分税務統計から見た法人企業の実態」(昭和 42 年 3 月発行)ではおおよそ 90%近い企業が採用している。古いデータではあるが趨勢は変わらないと考えられる。

(15) 税務訴訟資料第 269 号順号 13247

3 福岡高裁の判断

(1) 法人税法施行令第28条第1項第1号ホに定める「期末棚卸資産をその種類等の異なるごとに区別」することについての考え方

法人税法第22条第3項第1号は期間損益を正確に把握するために収益とそれを生み出すための費用とは同一の会計年度で計上されなければならないとするいわゆる費用収益対応の原則を明示している。

売上原価の額は販売した個々の棚卸資産の売上原価を直接確認することが最も正確な所得計算となる。しかし、多種・大量な棚卸資産の購入・販売を継続している企業には、個々の原価を直接確認することは現実的に困難である。そこで法人税法第29条第1項はこれに代わるものとして期末在庫の数量や取得価額を確認・把握・評価をすることによって間接的に期中の売上原価を把握することとした。そのためには、可能な限り、取得価額が恒常的に近似するものを一つの単位として評価額を計算する必要がある。そして、その種類等が異なるごとに細分化し、区別すればするほど売上原価の額が収益に直接かつ個別的に対応することとなり、費用収益対応の原則と合致することになる。

では、どの程度細分化すべきかが問題となるが、判断基準としては、取得価額の恒常的な近似に加え、当該棚卸資産の品質や型の違い、その企業の取り扱い（管理方法）、当該棚卸資産同士の代替性の有無、その区別の実行可能性等諸事情を考慮して判断されることとなる。法人税法施行令第28条第1項第1号ホに定める「期末棚卸資産をその種類等の異なるごとに区別」という種類等は、同号ロ⁽¹⁶⁾の「種類、品質及び型」となるが、これをどの程度細分化すべきかに関する法律上の定めはないため、上記判断基準が参考となる。

(2) 福岡高裁の判断

① 国内産原材料について

国内産原材料を用いた製品が採蜜源の花の種類に応じて風味や価格が異なることからすると他社仕入分国内産原材料のみならず、自社採蜜分国内原材料も含めた国内産原材料は採蜜源の花の種類ごとに、その品質や取得価額は異なってくると推認できる。また、実際に採蜜源の花の種類ごとに区別して管理されていたことを認定した。

② 外国産原材料について

外国産原材料の単価は採蜜国等別に開きがあり、その単価は恒常的に異なることが明らかである。また、採蜜国等別に在庫数量等を管理されており、採蜜国等が異なれば代替性がないことや製品等には採蜜国の表示義務があることを認定した。

(16) 法人税法施行令第28条第1項第1号ホは法人税法第29条第1項の委任規定である。

(3) 結論

以上から、原材料であるはちみつを国内産と外国産の2種類に区別して納税者が行った期末棚卸資産の評価額の計算は支持せず、課税庁が行った国内産原材料については採蜜源の花別に、また、外国産原材料については採蜜国等別に区別することが合理的であると判示し、納税者の請求が退けられたのである。

V 仕入価額の適正な見積もり

次に仕入価額に適正な見積価額を適用すべしとした大分地裁平成8年2月27日判決⁽¹⁷⁾を検討する。この事例は、当初の高額な仕入価額と翌期に生じた60%を超える割戻しに基づく売上原価の損金算入を否認し、課税庁の算定した見積価額による更正処分が租税法律主義に反しないとされた事例である。

1 事案の概要

甲ガスは都市ガス供給業を営む会社であり、事業年度は4月1日から3月31日である。

2 副生（ふくせい）ガスの仕入

- ① 甲ガスは、乙電工から、都市ガスの原材料となる副生ガスを継続的に仕入れていた。その仕入取引については継続的供給契約を締結している。
- ② ガスの卸供給事業者である乙電工は、通商産業大臣の認可を受けた料金（認可価格）により、ガスを提供する必要があった。認可申請においては乙電工が積上原価方式で算定するが実態は甲ガスが要求する価格を乙電工が検証し、認可申請価格とされていた。そもそも乙電工にとって副生ガスは副産物であり、原価計算すべきものではなかった。
- ③ 甲ガスは乙電工に対して、まず、前記認可価格相当額による取引を行い、その代金を支払っていた。
- ④ しかし、認可価格と都市ガスの原料ガスの実勢価格との間には価格差が生ずることが多いため、認可価格を修正した価格を取引価格とし認可価格との差額を現金で精算する旨の覚書が取り交わされていた。
- ⑤ その際には、仕入れた翌年度に「割戻し」という名目で当該精算金を乙電工は甲ガスに支払っていた。当該処理は取引開始年度より継続していた。

取引価格は九州地区のプライスリーダーである丙ガスのブタンガス仕入価格より1円低い

(17) 税務訴訟資料第215号682頁

価格を基本とし、熱量換算して算定する方法を採っていた。

- ⑥ 精算率は昭和 62 年 3 月期が 62.8%，昭和 63 年 3 月期は 61.58%と高率であった。
- ⑦ 乙電工の会計処理では、まず、認可価格を基に売上計上するが、仮価格であるとの認識のもと新聞や業界誌等から収集した各種情報に基づいて、丙ガスとの取引価格に近い額を見積もって売上引当金を計上し、その引当金を取り崩して甲ガスに支払う方法により精算処理していた。

3 ブタンガスの仕入

- ① 甲ガスは丁興産ならびに A 液化ガス外 2 社から、ブタンガスを継続して仕入れていた。その仕入数量の約 9 割は丁興産からのものである。
- ② 丁興産は、甲ガスの同族会社であり、役員も甲ガスの役員で構成されていた。また、甲ガスの経理部長が丁興産の経理責任者を兼ねている。
- ③ 甲ガスは、ブタンガスを仕入れるに当たっては、まず、当事者間で適宜設定した仕入単価「精算前価額」に基づき、毎月、供給量に応じた代金を支払うが、その後、適宜過去に遡って精算の合意をした「精算後価額」により、精算金の決済を行っていた。
- ④ 甲ガスは、丁興産から仕入れていたブタンガスの精算前価額は 1 キログラム当たりの単価を昭和 60 年 12 月 21 日以降 68 円。昭和 61 年 8 月 21 日以降 49 円。昭和 62 年 8 月 21 日以降 49 円。平成元年 2 月 21 日以降 28 円とし、丁興産に支払った。
- ⑤ 甲ガスは、仕入れたブタンガスについて、昭和 61 年 4 月から同年 8 月までの供給分について 1 キログラム当たり 19 円。昭和 63 年 1 月から同年 8 月までの供給分について 13 円の金員を丁興産から、受領し、雑収入処理を行った。
- ⑥ その結果、甲ガスが丁興産から仕入れていたブタンガスについて 1 キログラム当たりの「精算後価額」単価は昭和 60 年 12 月 21 日以降 49 円となっている。一方、A 液化ガス等の「精算後価額」単価は 24 円から 29 円となっていた。丁興産とそれ以外の仕入先とでは「精算後価額」に大きな差異が存在し、その結果、丁興産が他社と比較して極めて有利な取引条件で甲ガスに納入していた。逆にいえば甲ガスは A 液化ガス外 2 社からの仕入に比べて相当割高な原料ガスを同族会社である丁興産から仕入れていたことになる。

4 課税庁による処分と大分地裁の判示

(1) 乙電工からの仕入れた副生ガスの仕入について

- ① 課税庁による処分内容

甲ガスは乙電工から仕入れた副生ガスの仕入価額を損金の額に算入したところ、課税庁はその価額が売上原価として未確定であると認定し、西日本地域から甲ガスの同業 5 社を抽出し、

それらのブタンガスの仕入価額のうち最も高額なB社の仕入価額を基に一定の算式により算定した価額をもって甲ガスの副生ガスの仕入価額と認定した。そして、昭和62年3月期と昭和63年3月期について、認定した仕入価額を超える金額を仕入価額の過大計上であるとして所得金額に加算するとともに昭和63年3月期において昭和62年3月期の加算額同額を減算した。

② 大分地裁の判示

甲ガスと乙電工の副生ガス取引価格は、取引開始当初より、認可価格による取引が行われ、甲ガスは乙電工に認可価格によって算定したその代金を支払ってきた。しかし、認可価格と実勢価格との間には価格差が生ずることが多いため、このような場合には、新たに修正した価格を取引価格とし、認可価格との差額を現金で精算する旨の覚書を両社間でその都度取り交わす方法が継続的に行われてきた。

精算金の支払いは、昭和62年3月期の精算率が62.8%、昭和63年3月期の精算率が61.58%と高率であり、しかも、ほぼ甲ガスの請求額どおりに精算されてきた。

さて、副生ガスは乙電工にとって、無価値な副産物であるばかりか投棄するにも多大な費用が発生することから、本来、通常の商品価格になじみにくいこと、さらに副生ガスの供給先は甲ガスだけであり、独占的需要者という特殊事情があった。また、乙電工は認可価格が仮価格であることを前提とした会計処理を行っていたこと等の理由から、ガス事業法上の認可価格をもって法第22条第3項第1号の「売上原価」と評価するのは相当ではないと判示されたのである。

なお、甲ガスは仕入割戻金⁽¹⁸⁾について事業年度終了後の割戻し交渉により新たに実現したもので仮価格の精算ではないと主張したが割戻し率が極めて高率な上、仕入先との精算に関する覚書には仕入割戻しに関する記載がないことから、総合的に見て本件仕入割戻金が事業終了後の新たな合意に基づく仕入割戻しであるとは解されないとされた。

つまり、仮価格による仕入価額を基礎とした売上原価は認めず、適正な見積価額によることを求めたのである⁽¹⁹⁾。

(2) 丁興産から仕入れたブタンガスの仕入について

上記におけるA社の仕入価額をもって甲ガスの仕入価額と認定し、これを超える金額は仕入価額の過大計上で丁興産に対する贈与であるとし、法人税法第37条第6項（当時、現行法人

(18) 仕入割戻しは一定期間に多額又は多量の取引をした仕入先からの仕入代金の返礼額等をいうものと解されるが、仕入を前提としたものである以上返礼額等の仕入価額に対する割合にはその性質上一定の限度があるものと解される。

(19) 鈴木一水「売上原価等の年度帰属と金額決定」税務事例研究 Vol.187 23頁 2022年5月日本税務研究センター

税法第 37 条第 8 項) の寄附金として認定した。売上原価等として損金算入される金額は、資産の実際の購入対価の額ではなく、取得時の適正な時価ということになる。そして、売上原価等の計上額の測定は、実際に支出がある場合も、取得時の時価ということになる。

(3) 結論

副生ガス仕入価額及びブタンガス仕入価額をいずれも過大計上と認定したことに伴い、昭和 62 年 3 月期の期末棚卸資産のうちの過大計上分を同期の所得金額から減算するとともにこれに対応する昭和 63 年 3 月期の所得金額に加算した。

補足

以上の地裁判示について、甲ガスに課税の繰り延べ又は利益調整の意図があった場合は論外ではあるが、割戻金とそれに伴う会計処理についてその継続性や申告時までに事実関係を確認できる時間的余裕があったかどうか。また、「高額な割戻し」に該当するか否かについてその判断基準が明確になっていないことから、法人が継続的に健全な会計慣行によって企業利益を適正に算出しているかどうかという点が重要視されるべきであるとする見解もある⁽²⁰⁾。

5 大阪地裁昭和 57 年 11 月 17 日判決

ここで砂利採取跡地の自然環境回復植林等に要する費用の性格について争われた事例を記しておきたい。

当判決では「原価」について会計学上、製造活動、販売活動、物品の保管・管理などの経営の諸活動に関連して発生する経済価値の消費であり、財貨又は用役の提供のために製造・販売などの経営目的に関連して消費される経済価値であり、正常な状態のもとで消費される経済価値であるとし、また、原価計算基準も「原価とは、経営における一定の給付にかかわらせて、把握された財貨又は用役……の消費を貨幣価値的に表したものである」とされていることから、自然環境回復費は会計学上の原価の本質を内在していると判示した。

さらに法人税法上の売上原価については、法人税法第 22 条第 3 項で規定されているが、その定義には特別な規定はなく、同条第 4 項で「売上原価等の額は一般に公正妥当な会計処理の基準に従って計算されるものとする」とされるところから、会計上の売上原価と基本的に同旨とされる⁽²¹⁾。

なお、自然環境回復費を原価として損金算入するには、年度末において合理的に見積もるこ

(20) 占部裕典・喜多綾子 「仕入価額の適正な見積りと超過部分の否認」税経通信 56 巻 12 号 (2001 年 9 月) 252 頁

(21) 渡辺淑夫・山本清次編集『法人税基本通達の疑問点〔5 訂版〕』（ぎょうせい、2012 年）147 頁

とができる金額が計上されるべきであるとしつつ、その後、より合理的な算定方法が発見され、それを当時の客観的な事実に関係に当てはめて計算し直すとき、従前とは異なった見積金額が算出される場合には、事後修正を認めることになる。修正額は修正時の損益とされる⁽²²⁾。

VI 低価法の適用

繰り返しになるが、法人税法における低価法とは、期末棚卸資産をその種類（売価還元法により算出した取得価額による原価法により計算した価額を基礎とするものにあつては、種類等又は通常の差益の率）の異なるごとに区別し、その種類の同じものについて、原価法に掲げる方法のうちいずれかの方法により算出した取得原価により評価した価額と当該事業年度終了の時における価額とのいずれか低い価額をもってその評価額とする方法をいう（法令 28 ①ニ・法 29）。

低価法は慣行的評価思考である保守主義の観点から理由づけられており、実務界から広く支持されている。各国の税法も低価基準の適用に伴う評価損を例外なく課税所得の計算上損金に算入する建前をとっている⁽²³⁾。

さて、低価法の採用に当たって留意すべき点をまとめると次の3つとなる。

- ① 低価法の時価の算定方法
- ② 低価法の単位の取り方
- ③ 低価法を採用した場合の期末実際原価と時価の差額の処理方法

1 低価法の時価の算定方法

(1) 税務上の取り扱い

法人税法施行令第 28 条第 1 項 2 号の「当該事業年度終了時の価額」とは当該事業年度終了の時に売却するとした場合に通常付される価額とされる。これは一般的に正常な条件により第三者間で取引されたとした場合における価額と解され、法人税基本通達 5-2-11 は当該事業年度終了の時にその棚卸資産を売却するものとした場合における通常付される価額であることを明らかにしているものと説明される⁽²⁴⁾。また、「売却するとした場合に通常付される価額」とは、通常付される価額から見積販売直接経費を控除した正味売却価額となる（法基通 5-2-11 注）。

一方、製造業における原材料等のように製造工程に投下されていない棚卸資産については、

(22) 鈴木・前掲注 (19) 6～9 頁で詳細に解説されている。

(23) 「連続意見書第四」第一の三の 1

(24) 松尾・前掲注 (8) 592 頁

未だ新たな付加価値が付与されていないことから、再調達原価の方が把握しやすく、当該原材料等の正味売却価額が当該再調達原価に歩調を合わせて動く想定される場合には、その最終仕入価額や再調達原価とおおむね一致すると考えられる（企業会計基準第9号第10項）。

（2）棚卸資産の評価に関する会計基準

2008年4月1日以降に開始する事業年度からは、企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」が適用され、新しい解釈の低価法が強制適用された。基準における「時価」とは公正な評価額をいい、市場価格に基づく価額をいう。市場価格が観察できない場合には合理的に算定された価額を売価とする。

これには期末前後での販売実績に基づく価額や契約に定められた一定の売価を用いる場合も含むとされている（企業会計基準第9号第8項）。

基準では、原則として正味売却価額を時価と考え、貸借対照表価額としている。ただし、製造業における原材料等のように再調達原価の方が把握しやすく、正味売却価額が当該再調達原価に歩調を合わせて動く想定される場合には、継続して適用することを条件に例外として再調達原価を適用することを認めている。

（3）正味売却価額

正味売却価額とは、売価（売却市場の時価）から見積追加製造原価及び見積販売直接経費を控除したものをいう。ここで売価とは、売却市場における市場価格に基づく価額であり、このような市場価格が存在しないときには、合理的に算定された価額をいう。棚卸資産の種類により種々の取引形態があるが、ここでいう取引形態には、取引参加者が少なく、当該企業のみが売手となるような相対取引しか行われていない場合まで含む。そのため、合理的に算定された価額には観察可能でなくとも売手が実際に販売できると合理的に見込まれる程度の価格を含むことに留意する必要がある（企業会計基準第9号第34項）。

通常の販売目的（販売するための製造目的を含む）で保有する棚卸資産は、取得価額をもって貸借対照表価額とし、期末における正味売却価額が取得価額よりも下落している場合には、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とする。

なお、正味売却価額は最終的な投資の成果の確定が将来の販売時点であることから、期末において見込まれる将来販売時点の売価によることが適当とされる（企業会計基準第9号第41項42項）。

（4）再調達原価

製造業における原材料等のように再調達原価の方が把握しやすく、正味売却価額が当該再調

達原価に歩調を合わせて動く想定される場合には、継続して適用することを条件に再調達原価（最終仕入原価を含む）にすることができる（企業会計基準第9号第10項）。

再調達原価とは購買市場と売却市場とが区別される場合における購買市場の時価に購入に付随する費用を加算したものをいう（企業会計基準第9号第6項）。なお、重要性を考慮して含めないものとすることができる（企業会計基準第9号第50項）。税務上も間接付随費用についてはこれらの費用の合計額が当該棚卸資産の購入代価の3%以内の少額である場合には、重要性の原則等の観点から、その取得価額に算入しないことができるとされる。

この判定単位については棚卸資産の種類等の異なるごとに行うことができる。棚卸資産の種類等とは、棚卸資産の種類、品質及び型の別をいうがさらに事業所別に異なる評価方法を選定している場合は事業所ごとの種類等と同じくする棚卸資産ごとにその判定をすることができる⁽²⁵⁾（法基通5-1-1）。

いずれにしてもここで最も重要と考えられるのは低価法によって期末時価の下落分は回収不能原価分とみて切り捨て、回収可能額のみを期末評価額とするものであることから、次期に損失を出さないように期末の資産価額を決めなければならないことである。

（5）大量仕入の事例

甲社ではカンントリーリスクや医療リスク等あらゆるリスクに備えるために10年分の在庫を持つ必要があった。そこで今回、期末近くで同種の原材料価格が3分の1に下落した機をとらえ、大量に輸入したため、この価格が最終仕入価格となったのである。最終仕入原価法が認められないことがあるのか確認したい。

法人税法施行令第28条第1項第二号では、「当該事業年度終了の時における価額」が規定され、この価額は時価であり、一般的には正常な条件により第三者間で取引された場合における時価と解釈されている。この時価は平成18年7月5日に公表された「棚卸資産の評価に関する会計基準」における「正味売却価額」とおおむね同一と考えられている。

仮に低価法の期末評価額を考えた場合、正常な第三者間で取引されたとした場合の価格であるため、事実関係を検討して異常値を排除したところの価額によるべきとされる⁽²⁶⁾点に注意が必要であろう。

補足として、平成19年度税制改正で低価法における時価についてそれ以前は再調達価額であったが当該事業年度終了の時における価額に改正された。この改正の趣旨は会計上と税務上の時価を一致させるところにある⁽²⁷⁾。

(25) 松尾・前掲注(8)573頁

(26) 渡辺・山本・前掲注(21)295頁

(27) 成松洋一『Q & A 法人税の身近な論点を巡る実務事例集』大蔵財務協会2019年131頁

2 低価法の単位の取り方

低価法における低価の事実の判定は、棚卸資産の種類等の同じもの（棚卸資産を通常の差益の率の同じものごとに区分して売価還元法を選定している場合には、通常の差益の率の同じものとする）について行うべきである。

ただし、法人が事業の種類ごとに、かつ、法人税法施行令第29条第1項に規定する棚卸資産の区分ごとに計算することも認められている（法基通5-2-9）。

3 低価法を採用した場合の期末実際原価と時価の差額の処理方法

(1) 洗替法と切放法

差額の処理方法として洗替法と切放法がある。税務上、従来は両方法の選択適用が可能であったが平成23年6月の税制改正により、切放法を認めていた根拠規定（旧法令28②）が削除され、切放法が廃止された。この理由として税制調査会議事録⁽²⁸⁾に過度に保守的ではないかとの記述がある⁽²⁹⁾。

(2) 棚卸資産の評価に関する会計基準における処理方法

棚卸資産の評価に関する会計基準第14項において洗替法と切放法のいずれかの方法を棚卸資産の種類ごとに選択適用できるとされる。これは棚卸資産の種類別に簿価の切り下げの要因が異なることや洗替法と切放法のいずれかが実務上簡便であるかに関しては企業により異なることから継続適用を要件にいずれの方法も認めている⁽³⁰⁾。

(3) 法文上の規定

現行の法人税や関連政省令には低価法は洗替法によるべきであるが切放法の適用を認めない旨の明文規定はない。一方、短期売買商品や売買目的有価証券に適用される時価法にはあっては洗替法によることが明文で明らかにされている（法令118の8①、119の15①）。また、会計上は、洗替法も切放法も認められていることから、切放法を禁止する明文規定がない以上、切放法の適用について議論があるところである⁽³¹⁾。

(28) 平成22年第10回税制調査会議事録（平成22年11月16日）

(29) 「棚卸資産の切放低価法の廃止でございますが、棚卸資産の評価方法は幾つかございますけれども、期末に評価が下がった場合に下落後の価格のまま帳簿につけておいて、その後、時価が回復しても計上しないという切放低価法というものがございまして、過度に保守的ではないかという指摘もあるものですから、この廃止を検討してはいかがかというものでございます」

(30) 企業会計基準第9号56～59項

(31) 成松・前掲注（27）128～129頁

【回答】

法人は、棚卸資産の評価の方法につき、法人の実態に応じて選定単位を事業所別に又は法人税法施行令第29条第1項に定める棚卸資産の区分をさらにその種類の異なるごと及びその他合理的な区分ごとに細分してそれぞれの異なる方法を選定することができる（法人税基本通達5-2-12）。棚卸資産の評価方法としては（1）原価法（2）低価法（3）特別な評価方法がある。原価法はさらに6つに区分される。そして、6種類の原価法及びこれを基礎としたそれぞれの原価法と組み合わせて低価法となる。その中で御社は最終仕入原価法を基礎とした低価法を選択し、継続適用されている。

最終仕入原価法（法令28①（1）ホ）は、その種類等の異なるごとに区別し、その種類の同じものについて、当事業年度の最後に仕入れた棚卸資産の単価を棚卸資産全体の単価とする方法である。計算は簡便であるが同時に期末近くにおける時価の暴騰、暴落が評価額に大きく影響を与えてしまう。

事例によれば、当該事業年度の下半期に原材料の仕入価額が暴騰したため、その単価が棚卸資産全体の評価となる。したがって、事例のような価格の高騰時には名目的な利益が含まれて計算され、実態を反映しないケースが生ずる可能性は大きい。その結果、ストレートに課税所得を押し上げてしまう。特に原材料の場合、製造過程投入前であり、付加価値は全く付いていない。また、担税能力を担保する資金的裏付けもない。税務面のみならず、財務面でもその打撃は大きい。

解説で取り上げた大分地裁平成8年2月27日判決は仕入価額に適正な見積価額を適用すべしとされた事例である。御社の仕入取引にかかわる商慣習について、その特殊性ならびに実態を反映していないことが明らかであると客観的に説明できる場合には、見積価額による評価額によることが、より合理性のある評価であると考えたいが、同時にその判断については慎重に考えざるを得ない。

次に低価法の適用を検討するが、低価法（法令28①二）は棚卸資産を種類の異なるごとに区別し、その種類等の同じものについて原価法の各方法により算出した取得価額と当該事業年度終了時の価額を比較し、いずれか低い価額をもってその評価額とする。

現行制度の上では、法人税法施行令第28条第1項二号の「当該事業年度終了時の価額」とは当該事業年度終了の時に売却するとした場合に通常付される価額とされ、これは一般的に正常な条件により第三者間で取引されたとした場合における価額と解されている。さらに法人税基本通達5-2-11は当該事業年度終了の時にその棚卸資産を売却するものとした場合における通常付される価格であるとの解釈を加えている。

ただし、当該事業年度終了時の価額とは当該事業年度終了の時に売却するとした場合に通常付される価額から見積販売直接経費を控除した正味売却価額となる（法基通 5-2-11）が、この場合、期末において見込まれる将来販売時点の売価に基づく正味売却価額によることが適当である。棚卸資産会計基準においても期末における正味売却価額の見積もりについては、将来の販売時点における売価に基づき算定されるべきものと記されている。

あくまでも私見ではあるが事例のように相場性の強い原材料でしかも次年度には相場が急降下する可能性が過去の実績からみて高いことが見込まれている場合、本来、正味売却価額は、あくまでも将来販売時点の見込みであることから、期末時点の正味売却価額そのものを用いることには疑問が残る。そのような場合には、期末時点の売価ではなく、たとえば期末付近や合理的な一定期間における平均的な売価に基づく正味売却価額など、合理的に算定した価額を利用することを考えたい。事例においては、低価法における時価の金額が争点になるため、客観的説明資料として、時価の根拠資料を揃えるために事実関係・業界情報・過去の値動きの情報や参考資料を幅広く入手し、過去のデータに基づく精緻な分析検討を加え、異常値を排除したところでの正常な条件により、第三者間で取引された場合の価格を見積もり、適用することが最も合理的な時価の算定であると考ええる。生成 AI 等の利用も視野に入れるべきであろう。

時価の算定には様々な要素がかかわるため、実務上の煩雑さ・複雑さは避けられないものではあるが積極的に低価法を活用することが中小企業の財務健全性の確保ならびに経営安定化に資するものと考ええる。国税当局には企業の根幹にかかわる経営的問題の一つと捉え、弾力的な運用を望みたい。

所得税における青色申告をめぐる若干の紛争例

大阪府立大学名誉教授 田中 治

事 例

1 P は、ある診療所で内科医の医業を営む医師で、青色申告者である。内科医業に係る年間の売上（収入）金額は、約 1 億 8,000 万円である。当該診療所では、看護師である P の妻を含め、常時、3 人から 4 人の看護師を雇用していた。P の妻は、長年、看護師業務のほかに、看護師兼事務長として、医療行為以外の種々の業務に従事していた。その業務は、会計事務、消耗品の買出し、社会保険料および労働保険料の算定、労務管理および採用・離職手続、税理士への対応、診療報酬改定に伴う研修や特定健診の説明会への参加、薬剤の在庫管理、在宅医療の際の自動車を用いた送迎、近隣を含めた外部への対応、清掃や雪かき等の環境整備、トラブル処理等の役割を担うものであった。

問題となったのは、平成 28 年分から 30 年分の所得税の計算に関し、P が、事業に従事した妻に支払った各年の 1,800 万円（給料月額 100 万円）の青色事業専従者給与の必要経費該当性である。この専従者給与の額は、関与税理士とも相談の上で決めたものとされる。とはいえ、使用人たる看護師はタイムカードにより管理されていたが、妻についてはタイムカードはなく、ほかに妻が労務に要した時間および労務内容を記録した客観的資料はない。

処分行政庁は、類似同業者給与比準方式（業種、業態の同一性、事業所の近隣性、事業規模の近似性などの抽出基準により類似同業者を抽出し、当該類似同業者が配偶者その他の親族に支給した給与額の平均額を算出して、問題となる給与と比較する方式）により推計し、これにより得られた金額（平成 28 年分および 29 年分につきいずれも 821 万円、平成 30 年分につき 792 万円）を超える部分は「労務の対価として相当であると認められる」ものとはいえず、必要経費に算入することはできないとして、増額更正処分等を行った。

P に対する本件課税処分は適法か。

2 Q は、宅地建物取引業、建設業等を営む個人事業主で、青色申告者である。従業員は、その事業専従者である妻を含め 2 人である。平成 20 年において、Q の所得税の税務調査に際して、Q は平成 18 年分、19 年分に係る総勘定元帳を提出した。当該総勘定元帳は、Q の事務員が、領収証等に基づいて作成した売上げ、仕入れ等の入出金状況等を記録した「業務出納帳」および一般経費についての出金状況を記録した「事務所出納帳」の各データと預金通帳のコピーを基に、関与税理士が作成したものであった。平成 24 年に再び Q に対する税務調査があり、そこで調査担当職員は、平成 17 年分ないし 19 年分に係る総勘定元帳の提示をも求めたところ、関与税理士は、先行調査後に廃棄したかもしれない、実際のところ保存していない、と回答した。その際、Q の事務職員は、かつて自分が関与税理士に対して送った「出納帳」に係るデータ等では総勘定元帳の代わりにならないのか等を尋ねたところ、調査担当職員は、関連の帳簿書類の保存期間は 7 年である、「出納帳」は帳簿ではないため総勘定元帳の代わりにならない、などとしてその申出を退けた。その後、処分行政庁は、Q に対して、税務調査の際、調査に必要な各年分の総勘定元帳の提示を求めたにもかかわらず、提出がなかったとして、Q の青色申告承認の取消処分をした。

Q に対する本件取消処分は適法か。

3 R は、不動産貸付業を営む個人事業主で、青色申告者である。事業の記帳および申告については、長年にわたって税理士に依頼してきたところ、当該税理士は、市販されている振替伝票の用紙に不動産所得に係る R の取引を記載し、取引の発生順につづって、自身の事務所に保管するとともに、これに基づき確定申告を適正にしてきた。不動産所得に関する伝票には、①賃貸料収入について、取引年月日、金額、相手先または物件名および借方科目（現金、銀行口座または未収金の別）、②費用について、取引年月日、金額、相手先、修繕費、保険料等の科目および貸方科目（現金、銀行口座または未払金の別）が記載されていた。

このような状況の下で、①直近の年分の確定申告において、当該税理士の事務員が確定申告書を期限内に申告することを失念し、1 か月提出が遅れた。この場合、R の青色申告承認は取り消されるべきか。また、②申告後の税務調査において、調査担当職員が、現金出納帳の提示を求めたところ、当該税理士は帳簿形式の現金出納帳は作成していなかったもので、作成していないと回答するとともに、現金出納帳に代わるものとして伝票のつづりがあることの説明もせず、提示もしなかった。この場合、R の青色申告承認は取り消されるべきか。

I はじめに

本稿は、所得税において、青色申告をめぐる若干の紛争例について検討するものである。青色申告をめぐる近時の紛争例の中で興味深いものとして、一つは、青色事業専従者給与の適正額をめぐるものがある。もう一つは、処分行政庁による青色申告承認取消処分の適法性をめぐる問題がある。

事例1は、青色事業専従者給与の支給額が必要経費として認められるか否かを争うものである。そこでは基本的に、青色申告者の配偶者その他の親族に支給する給与の額が、「その労務の対価として相当」（所得税法 57 条 1 項）かどうかが問題となる。また、必要経費に算入することができない「相当」でない金額をどのようにして算定するかも併せて問題となる。

事例2および事例3は、青色申告承認取消処分が適法かどうかを争うものである。事例2は、青色申告者に求められる備え付けるべき「帳簿書類」とは何か、および、これを「保存する」とはどのような意味なのか（所得税法 148 条）、が問題となる。すなわち、所得税法 148 条が備え付けることを求める帳簿書類の範囲をどのように考えるか、および、帳簿書類の「提示」と「保存」との関係をどのような考えるか、が問われることになる。

事例3は、税理士による不適切な税務処理によって、青色申告承認の取消しが左右されるかどうかを問うものである。例えば、調査担当職員とのやりとりの中で、関与税理士が、現金出納帳に代わるものとしての伝票のつづりがあることの説明もせず、提示もしなかった場合には、帳簿書類の保存がないものとして、当然に納税者の青色申告承認が取り消されてよいのか、などが問題となる。税務代理の法的性格をどのように考えるかも併せて問題となる。

II 青色申告の仕組みと青色申告承認取消制度

本稿に必要な限りで、青色申告制度の仕組みやその取消しの要件について概観する。

(1) 青色申告制度の目的と仕組み

青色申告制度は、昭和 25 年にシャープ勧告に基づいて導入された。正確な帳簿書類に基づいた正確な申告を奨励するために、所定の帳簿書類を備え付けているものに限って、青色の申告書を用いて申告することを認め、青色でない白色申告者には認められない各種の特典を与える制度である⁽¹⁾。

青色申告は、税務署長の承認により認められる。青色申告は、法人税ならびに不動産所得、事業所得および山林所得を生じる業務を行う個人の所得税について認められる。

青色申告には種々の特典があるとされる。例えば、租税実体法では、所得税法上の引当金、純損失の繰越控除、純損失の繰戻しによる還付等のように、所得税法、法人税法および租税特別措置法の規定の多くは、青色申告に限って適用される。また、租税手続法上は、青色申告に対する推計はできず、その帳簿書類を調査して、所得金額の計算に誤りがあると認められる場合に限って更正ができることとされている。なお、学説の中には、これらを「特典」としてではなく、むしろ一般の納税者に当然に認められるべき「権利」として理解すべきだと批判するものもある⁽²⁾。

上記の「特典」との関係で、本稿で問題となるのは、青色事業専従者の給与を必要経費として控除することができる旨の規定である（所得税法 57 条 1 項）。青色事業専従者の労務の対価として相当であると認められるものは必要経費に算入することができるが、相当であると認められないものは必要経費に算入できない。その判別の方法と判断基準は何か、が問題となる（事例 1）。

（2）青色申告承認取消制度

所得税法は、下記の三つの要件に該当するときは、課税庁は納税者の青色申告承認を取り消すことができる、と定める（150 条 1 項）。これは「できる」旨の規定であり、課税庁は、要件に該当する場合でも、取り消さないことができる。

その要件とは、①帳簿書類の備付け、記録または保存が財務省令の定めに従っていないこと、②当該書類について税務署長の必要な指示に従わなかったこと、③帳簿書類の全部または一部を隠ぺいし、偽装して記載等し、その他その真実性を疑うに足る相当の理由があること、である。

なお、この取消要件には、青色申告者が帳簿等を保存しなかった場合については、明文上、含まれていない。

他方、一般的な義務の形で、青色申告者は、財務省令で定めるところにより、所定の業務につき帳簿書類を備え付けてこれに不動産所得等に係る取引を記録し、かつ、これを保存しなければならない旨の定めがある（所得税法 148 条 1 項）。

事例 2 においては、青色申告者が記録しかつ保存すべきことを求められる「帳簿書類」とは何かが問題となる。また、その保存がない場合には、どのような法的効果が生じるか（青色申告承認が取り消されるかどうか）は、明文上は定かでないが、この点も問題となる。とはいえ、

(1) 金子宏『租税法（第 24 版）』961 頁（弘文堂、2021 年）。ほかに、首藤重幸「青色申告の制度の目的と沿革」日税研論集 20 号 30 頁（1992 年）、品川芳宣「青色申告制度の歴史的展開と現状」税研 161 号 18 頁（2012 年）を参照。

(2) 畠山武道「青色申告の承認制度」日税研論集 20 号 40-43 頁（1992 年）。

事例 2 では、納税者は税務調査に協力している。この点で、調査非協力、調査時点での帳簿等の不提示の事案とは異なる。

青色申告承認取消しの要件として、帳簿等の不提示があるか否かについては、最高裁平成 17 年 3 月 10 日判決⁽³⁾（以下「平成 17 年最判」という）を境に、考え方が明確に分かれている。平成 17 年最判の前の裁判例は総じて、青色申告制度の趣旨、目的を考慮すると、帳簿等の不提示は青色申告承認取消処分の要件となると解すべきだとするものが多かったが、他方で、当該要件は明示的に法定されてはおらず、取消事由の認定は慎重になされるべきであって、一定の時点においてのみ判断されるべきものではないとする、慎重論を示す裁判例もあった。

これに対し、平成 17 年最判は、消費税法 30 条 7 項にいう「保存要件」の解釈をめぐる最高裁平成 16 年 12 月 16 日判決⁽⁴⁾等の考え方を、青色申告承認取消しをめぐる紛争にそのまま持ち込んで、帳簿等を「適時に提示することが可能なように態勢を整えて保存」していなかった場合には、青色申告承認取消しは適法だとし、従来の裁判例の一部に存在した、青色申告承認取消しの際の慎重論を排斥した。事例 2 との関係では、形式的に見て、納税者により、総勘定元帳の提示がなかったことを根拠に、青色申告承認が取り消されてよいかどうか、が問題となる。

また、関与税理士の不適切な行為が、納税者本人の青色申告承認の取消しを帰結するかどうか、条文上は定かでない。事例 3 は、そのような問題を取り扱うものである。

この場合、青色申告承認の取消要件として、確定申告書を期限内に提出しなかったことが定められているかどうかの問題となる。この点、所得税の場合と法人税の場合とでは、異なる定めとなっている。所得税法 150 条は、法人税とは異なり、このような取消要件は定められていない。

なお、法人税法においては、青色申告承認取消処分の際の取消要件は、所得税の場合のそれに加えて、確定申告書をその提出期限までに提出しなかったことを挙げている（法人税法 127 条 1 項 4 号）。近時の法人税における青色申告承認取消処分の違法性、違憲性が争われた事件⁽⁵⁾においては、申告に関与した税理士法人の担当職員が期限内に提出することを失念し、それを理由に、納税者の青色申告承認が取り消されるに至ったものである。

(3) 最判平 17・3・10 民集 59 卷 2 号 379 頁。平成 17 年最判前の青色申告承認取消しをめぐる裁判例の動向については、田中治「青色申告承認取消しの要件該当性と手続の適法性」同志社法学 450 号 41-45 頁（2025 年）を参照。

(4) 最判平 16・12・16 民集 58 卷 9 号 2458 頁。同旨のものとして、最判平 16・12・20 判時 1889 号 42 頁（滝井繁男裁判官による反対意見が付されている）。

(5) 最判令 6・5・7 判タ 1523 号 66 頁。税理士法人による不適正な申告によって納税者の青色申告承認取消しが正当化されるか否かにつき、その第一審である福岡地判令 4・12・14 税資 272 号順号 13789 を参照。

Ⅲ 青色事業専従者給与の適正額の算定方法

1 争点

本件専従者給与の額が、所得税法 57 条 1 項の「労務の対価として相当であると認められる」ものか否か。「労務の対価として相当であると認められる」ものでない場合、適正給与相当額はいくらか。

2 類似判決の検討

(1) 類似判決の論理

事例 1 に類似する事案を取り扱うものとして、長野地裁令和 4 年 12 月 9 日判決、およびその控訴審である東京高裁令和 5 年 8 月 3 日判決がある⁽⁶⁾。当該事件においては、開業医である納税者（原告、控訴人）が、平成 28 年から平成 30 年分の所得税に関し、自己の配偶者に対し、看護師長および事務長として従事した対価として支払った青色事業専従者給与の各年額 1,800 万円につき、その一部の必要経費該当性を否認してした処分行政庁の増額更正処分等の取消しを求めたものである。処分行政庁が認定した適正給与相当額の認定方法と大きさは、事例 1 の場合と基本的に同様である。

令和 4 年の長野地裁判決は、次のように述べる。

① 本件専従者給与の額の相当性について

「青色事業専従者に支払った給与の額が、労務の対価として相当と認められるものとして事業所得等の計算上必要経費に算入することが認められるのは、所得税法 57 条 1 項及び同法施行令 164 条 1 項の掲げる上記の各事情を踏まえ、当該青色事業専従者に支払った給与の額と提供された労務との対価関係が明確であるものに限られるというべきである。」

「本件配偶者は、本件看護師使用人と比較すると多様な業務に従事しており、看護師長兼事務長として責任のある業務を担当し、かつ、その労務に従事した時間も多大であったものと見受けられ、それらの状況を原告、本件配偶者及び乙税理士において総合的に考慮した結果として、本件専従者給与の額が決められたことがうかがわれる。

しかしながら、本件配偶者の労務内容や労務の量を客観的に示す証拠は断片的なものしかなく、それらが具体的に明らかであるとはいえない。上記認定事実によっても、以下のとおり、労働時間、業務の多様性、責任や精神的負荷の大きさ等が具体的にどのように考慮されて支給

(6) 長野地判令 4・12・9 税資 272 号順号 13785, 東京高判令 5・8・3 税資 273 号順号 13872。

額に反映されたのか、本件配偶者に対する給与の額が徐々に増加していった経緯等も含めて判然とせず、本件専従者給与の額は、本件配偶者の労務と対価関係が明確であるとはいえない。」

「原告は、本件調査において、本件配偶者は普通の3倍働いている旨を説明しているところ、本件専従者給与の額は、本件看護師使用人の給与の最高額（469万4,599円）の3倍（1,408万3,797円）を優に超えており、上記説明自体単なる感覚の域を出ないものといって差し支えない。なお、看護師長と事務長を兼ねているから給与の額が1.5倍になる旨の原告の指摘（……）についても同様である。」

「また、乙税理士が提供した本件参考資料は、単なる統計上の数値を示すものにすぎず、これをもって本件専従者給与の額と本件配偶者の労務の対価関係が明らかになるものではない。」

「本件各変更届出書によれば、原告が本件配偶者に支払う青色事業専従者給与の月額、本件配偶者が看護師資格を得て本件事業に従事し始めたことがうかがわれる平成15年4月以後の月額45万円から、平成18年1月以後は月額70万円、平成19年1月以後は月額80万円、平成21年1月以後は月額100万円と漸増しているところ、この間、『仕事の内容・従事の程度』欄の記載は、一貫して看護師、事務及び経理というものであって、平成15年4月以降変更はないし、この間に本件事業が拡大するなど、本件配偶者の業務が特段に増加したような事情も格別うかがわれない（……）。そうすると、平成17年12月までは月額45万円であった支給額が、僅か3年余りで2倍以上に増額となった経緯についても、その具体的理由は全く不分明であり、その観点からも、本件専従者給与の月額100万円と労務の対価関係は明らかであるとはいえない。」

「以上の検討によれば、本件専従者給与の額1,800万円が、本件配偶者の労務の対価として相当であるとは認められない。」

②本件における適正給与相当額について

「本件配偶者の労務内容や労務の量を具体的に認定することができず、本件専従者給与の額は、本件配偶者の労務との対価関係が明らかでない以上、処分行政庁が推計計算によって本件における適正給与相当額を算出したことは相当である。」

「処分行政庁は、類似同業者給与比準方式を採用し、同方式における類似同業者を抽出するに当たり、類似同業者の抽出基準を、原告と同じ業種（内科医業）、類似する収入規模（年間の売上金額が原告の売上金額の2分の1以上、2倍以下）、本件診療所と同じ又は隣接する税務署の管内に事業所を有する個人事業主、かつ、青色申告事業者で、年間を通じて青色事業専従者給与を配偶者に支払っており、当該配偶者が看護師資格を有する者として設定し、原告との類似性を確保している。加えて、その所得税等の申告が確定している者を基準として設定し、災害等の特殊状況下にある者を除外するなどして、資料の正確性も担保しており、その抽出基準の設定は合理性が認められる。その上で、各税務署長に指示して回答させる方法により、上

記基準に該当するものを機械的、無作為に収集しているのであって、この過程に恣意性はない。さらに、その結果収集された類似同業者の数も各年 6 又は 12 であり、各類似同業者の特殊性や個別事情等を平均化しうるに足る数が確保できている。これらを踏まえると、……本件類似同業者の例については、その信頼性及び原告との類似性は担保されているといえる。

そうすると、本件平均額は、所得税法 57 条 1 項に照らし、適正な青色事業専従者給与額と評価することができ、処分行政庁が採用した推計方法は合理的なものと認めることができる。」

なお、平成 5 年の東京高裁判決は、第一審判決を全面的に支持し、本件納税者の控訴を退けている。控訴審において、本件納税者は、来院者や本件診療所における他の被用者らに対する聞き取りなどの実態調査が欠けているとの違法性の主張を補充した。この点につき、控訴審判決は、「諏訪税務署の職員は、本件調査において、本件配偶者の労務内容や労務の量について、控訴人、本件配偶者及び控訴人の関与税理士である乙税理士（乙税理士）に対する聞き取り調査を行うとともに、同人らから資料等の提出を受けているところ（……）、来院者や本件診療所における他の被用者らに対する聞き取りなどを実施しても、本件配偶者の労務内容や労務の量等が客観的に明らかになるとは認め難く、本件調査に違法ないし不備があったともいえない（なお、控訴人は、当審において、本件調査では本件配偶者が労務に従事した時間、労務の性質及びその程度を把握していないことを立証趣旨として、本件診療所における被用者である F 及び G の人証申出をしたところ、当裁判所は、同人らの証言によっても、本件配偶者の労務内容や労務の量等が客観的に明らかになるとは認め難く、証拠調べの必要性が認められないことからこれを却下したものである。）」と述べて、その主張を退けている。

（2）類似判決の論理の検討

検討の前提として、二つの点を指摘したい。一つ目は、所得税法 57 条 1 項の趣旨とその存在理由についてである。所得税法 57 条は、同法 56 条の例外規定である。所得税法 56 条は、シャープ税制において、個人単位主義ではなく、給与支給等の方法により家族間での恣意的な所得分割を防止するために世帯単位主義の考え方に基づき導入されたが、昭和 27 年の改正において、青色申告者について専従者控除制度が導入された。この専従者控除は当初は限定的なもの（5 万円を限度とする、配偶者を除く、など）であったが、とりわけ顕著な改正として、昭和 42 年の税制改正において、限度額方式から完全給与制に改められた。もともと、青色事業専従者給与制度には、青色申告の助成措置や法人企業役員とのバランスなどの配慮があったが、完全給与制への変更は、基本的には、個人事業主や家族従業員の意識の変化、すなわち、月給を支払うという慣行も定着し、またそれが不自然ではないとする社会意識の変化、進展に支えられたものといえることができる。また、この完全給与制への移行は、専従者の受ける給与は、業種、業態、規模等によって差異があるはずであり、画一的な限度を設けておくことは実情に

即さない、という観点から改められたものとされる⁽⁷⁾。

今日においても、「親族が事業から受ける対価」については、所得税法 56 条が原則的な規定として存置されているが、事業に専従する親族に関する報酬に関する限り、所得税法 57 条 1 項がこれに置き換わっており、所得税法 56 条はその中枢的内容において空文化しているといっている⁽⁸⁾。

このように考えることができるのであれば、所得税法 57 条 1 項は、青色事業専従者給与について、通例の必要経費該当性の判断を求めているといえることができる。当該給与が、所得税法 37 条の必要経費の要件を満たしているかどうかの問題ということになる。すなわち、青色事業専従者の労務に従事した期間、労務の性質やその提供の程度からみて、その労務の対価として相当であると認められる金額が、必要経費として控除されるのであるから、青色事業専従者給与の労務対価性につき、事実に基づき判断する必要がある。その判断においては、所得税法 56 条の解釈適用において問題となりうる、家族間における恣意的な所得分割があるかどうかは考慮の範囲外ということになる。

二つ目は、青色事業専従者が提供した労務の対価として相当であるかどうかを、どのように判断すべきかである。労務の対価として相当な金額は、確定的な金額として常に一義的に決まるものではなく、かなり相対的なものといっていよいであろう。また、適切な給与であるかどうかは、業種、業態、規模等によって決まるものであり、またその適切さの幅もありうるであろう。

青色事業専従者が提供した労務の対価として相当な金額であるかどうかの判断基準として、所得税法 57 条 1 項は、「その給与の金額でその労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度、その事業の種類及び規模、その事業と同種の事業でその規模が類似するものが支給する給与の状況その他の政令で定める状況に照らしその労務の対価として相当であると認められるもの」を必要経費に算入するものとする。所得税法施行令 164 条は、委任規定である上記の文言とはほぼ同じ文言を定める。

まず、青色事業専従者給与の支給が過大かどうかは、一義的にいうことは困難であり、個別の状況に左右されると思われる。被用者として、青色事業専従者が所定の労務を提供し、それに対して、労務提供の対価として使用者により給与が支払われているという事実が存する限り、基本的には、親族関係を考慮することなく、その給与支給は適正なものとして尊重されるべきである。基本的に、労務提供とそれに対する対価支払の関係を形成するに当たり、給与の大きさをいくりにするかは当事者の自由な合意によって形成されるべきものだからである。また、労務提供の事実がないにもかかわらず形式的に「給与」が支払われるとか、労務提供の十分な

(7) 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』4231 頁（第一法規，加除式）。

(8) 注解所得税法研究会編『注解所得税法（6 訂版）』1118 頁（大蔵財務協会，2019 年）。

基礎を欠く明らかに過大な給与の支払があるとかの場合には、贈与またはみなし贈与として、所得税とは別の課税関係が生じることになるであろう。

次に、課税庁が、青色事業専従者給与が過大であると判断する場合の、判断基準および方法が問題となる。この場合、判断基準は、所得税法 57 条 1 項に係る法令の定める諸要素を総合勘案することになるが、どの要素をどれだけの比重で考察するかによって、結論は左右されるであろう。

その際、基本は、当該青色事業専従者が提供した実際の労務の量と質に対して、相当な給与となっているかどうかであろう。同じ事業所での他の従業員が支払を受ける給与との比較も、参考となるかもしれない。同じ被用者として、金額に差があるとすれば、当該青色事業専従者にどのような特殊性や貢献度があるかが問われることになる⁽⁹⁾。さらに、同種の事業でその規模が類似するものに従事する者が受ける給与が判定基準の一つに掲げられており、また現に、類似同業者の平均額を適正給与相当額とする例が見られる（本件もそうである）が、この判断基準はあくまで考慮要素の一つにすぎないというべきである。所得税法 57 条 1 項が、所定の政令で定める「状況に照らし」と定めるように、類似同業者における給与の支払は、問題となる青色事業専従者給与につき「労務の対価として相当であると認められるもの」を考慮する際の「状況」の一つであるにすぎないからである。

類似判決の論理を検討する。第一に、上記判決は、本件配偶者が看護師兼事務長として多様な労務に従事し、その労務に従事した時間も多大であることを関係者間で「総合的に考慮した結果として、本件専従者給与の額が決められたことがうかがわれる」としつつも、本件配偶者の「労働時間、業務の多様性、責任や精神的負荷の大きさ等が具体的にどのように考慮されて支給額に反映されたのか」、判然とせず、本件専従者給与の額は、「本件配偶者の労務と対価関係が明確であるとはいえない」として、必要経費該当性を否定する。

問題は、上記の「明確である」とは、どのような状況をいうのか、何が具体的に明らかであることが必要なのかである。この点、上記判決の求める明確性の対象と程度は必ずしも具体的に示されているとはいえない。一般に、提供される労務と給与との関係が明確で合理的であることは望ましいとしても、例えば「責任や精神的負荷の大きさ」が明確に給与に反映されていないと、青色事業専従者給与の適正性が確保できない、とまでいいうるかどうかについては、疑問が残る。

また、上記判決は、本件配偶者は普通の 3 倍働いているとの納税者側の主張を退ける上で、本件看護師使用人の給与の最高額（469 万円）を基準に、本件配偶者の給与の大きさはその 3 倍を優に超えており、「上記説明自体単なる感覚の域を出ないものといって差し支えない」と

(9) 近藤雅人ほか『個人事業者のための必要経費判定事典（改訂版）』102 頁〔近藤雅人〕（ぎょうせい、2013 年）。

いう。しかし、この論理には、本件配偶者が事務長として労務を提供したという事実の認識が抜け落ちており、単なる感覚論だとして完全に退ける程の説得力はないように思われる。判決はまた、本件配偶者が看護師長と事務長を兼ねているから、その給与決定において参考とした俸給表の該当金額を1.5倍したという本件納税者の説明についても、同様に感覚の域を出ないものだとして退けている。とはいえ、1.5倍が適切かどうかはともかく、本件納税者が、本件配偶者が看護師長と事務長を兼ねているという特殊性を加味して本件配偶者の適正な給与を決定しようとしたことにつき、全て感覚の域を出ない、とまでいいうるかは相当に疑問である。

さらに、本件控訴審判決は、本件診療所における被用者の人証申出につき、それをしても本件配偶者の労務の量等が客観的に明らかになるとは認めがたいとして、却下している。しかし、本件配偶者の労務の提供と給与との間の適正な対価関係を明らかにする試みとして、人証はそれなりに有益と思われる。裁判所が、「客観的に明らかになるとは認め難い」いかどうかという大きなハードルを課した上で、それなりに有益と思われる人証申出を排斥するのは、提供された労務と支払われた給与との相当性に関して、多少なりとも明らかになるかもしれない機会を失することになり、疑問が残る。

第二に、上記判決は、本件専従者給与の額は提供された労務との対価関係が明らかではないとして、推計計算によって適正給与相当額を算出したことは相当である、とする。すなわち、青色事業専従者給与の適正額を算定するために採用された類似同業者給与比準方式で推計を行い、類似同業者の平均額を超える部分の必要経費該当性は認められない、とするものである。

このような推計方式の合理性については、本件を含めて、裁判所は基本的に支持をしてきたが、他方、その方式の合理性については学説上異論もある⁽¹⁰⁾。本件との関係で、若干の疑問として次のようなものがありうる。

一つは、類似同業者の選定である。判決は、「当該配偶者が看護師資格を有する者」としているが、本件配偶者は、看護師兼事務長として労務を提供しているところからすれば、文字どおり類似しているといえるかといえ、そうではないであろう。

二つは、類似同業者における青色事業専従者が支払を受けた給与額の平均額をもって適正給与相当額とすることが妥当かどうかである。本件裁判所も認めているとおり、本件配偶者による労務提供の内容は多様であって相当の時間に及んでいるようであり、それに着目すると、「平均額」をもって適正給与相当額とすることはかえって不適切ということになる。

事案によって種々であるが、本件のような推計計算の適否を取り扱った裁判例の中には、給与の平均額ではなく、最高額を基準にすることを認めた例⁽¹¹⁾、過度の抽象化を避ける観点からして、上位半分の平均額と比較するのが相当であるとした例⁽¹²⁾などがある。このように考える

(10) 法人税の過大役員給与の認定の場面に関するものであるが、大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開（第3巻）』207頁以下（税務経理協会、2017年）。

と、単純な給与の平均額をもって上限額とするかのような取扱いは必ずしも相当ではない、ということになる。適正な給与額には合理的な幅があると考えらえること、また本件配偶者の労務が管理職の性質を帯び、あるいは事務長としての労務が別に存在することなどを考えると、単純な平均額への依拠は、過度の抽象化であって、説得力を欠くように思われる。

3 事例1の検討

既に述べたように、所得税法 57 条 1 項および同法施行令 164 条 1 項は、青色事業専従者給与が当該青色事業専従者の「労務の対価として相当である」ことを求めている。その相当性をどのように認定し、あるいは証明するかが問われることになる。

その相当性がどれだけ明らかであるかが問題となるが、求められる、その明確性の程度について一般論でいうのはかなり難しいものがある。少なくとも、係争の対象となる納税者に対して、他の青色申告者に求められる、青色事業専従者に対する給与支払の明確さを超えた過大の負担を課すのは、衡平を失するであろう。また、適正給与相当額については、もともと被用者の給与水準は、事業規模や事業内容によって異なり、本来使用者が自由に決めることができるものであって、その合理性には一定の幅があるということもできる。

確かに、事例1において、青色事業専従者であるPの妻との間で、看護師としての労務提供に対する雇用関係（賃金、労働時間その他の労働条件）を示す雇用契約書や事務長としての労務提供に関する同様の雇用契約書等は存在しないようである。また、現実には、Pの妻が看護師として実際に提供した労務の内容、時間等や事務長として実際に提供した労務の内容、時間等もそれほど明確ではないようである。このような状況では、Pが支給した給与が「労務の対価として相当である」かどうかの判断は容易ではないかもしれない。とはいえ、この場合、処分行政庁の聞き取りの対象が、P、その妻および関与税理士にとどまってよいものでもないであろう。診療所における他の被用者の証言等も、適正給与相当額を算定する上で有益と思われる。

類似同業者給与比準方式による推計計算も、倍半基準による比準対象の絞り込みとその比準対象の平均額による判定という方法は、それなりの合理性はありうるものの、絶対的なものではない。状況によっては、その方法に修正を加えた上で適用することが適切な場合もあるであろう。

このように考えると、事例1における課税処分は、違法とはいえないとしても、十分な適法性を備えているとまではいえないように思われる。

-
- (11) 過大役員給与の認定に関して、東京地判平 28・4・22 税資 266 号順号 12849、東京地判令 2・1・30 判タ 1499 号 176 頁等。上記の東京地判令和 2 年判決につき、田中治「判批」TKC 税研情報 33 巻 3 号 15 頁（2021 年）を参照。
 - (12) 鳥取地判平 27・12・18 税資 265 号順号 12775、広島高松江支判平 29・3・27 税資 267 号順号 13002（税理士業を営む個人がその妻に支払った青色事業専従者給与の必要経費該当性が争われた事件）。

一般に、納税者としては、その証明の程度を一義的にいうのは困難であるが、紛争を避けるためにも、適正給与であることの適切な証明手段（賃金等の労働条件を明記した雇用契約書、労務の具体的な内容を記載した業務日誌、出退勤の日時を打刻したタイムカード、法定時間外・休日労働による割増賃金の支給状況を示す文書など）を可能な限り用意することが求められるであろう。なお、青色事業専従者給与に係る課税処分を争う場合には、本人訴訟ではなく、代理人弁護士を依頼することが適切であろう⁽¹³⁾。一般に、代理人弁護士の下で争う場合、問題の給与が必要経費性を持つこと、あるいは課税庁による適正給与相当額の推計が相当ではないことなどに関して、より説得力ある主張、立証がなされうと思われるからである。

Ⅳ 帳簿書類の提示要件と備え付けるべき帳簿書類の意味

1 争点

青色申告承認取消処分の際に、帳簿書類に関して通例問題となるのは、①青色申告者が備え付けるべき帳簿等とは何か、および②その帳簿等を提示しなかった場合には、それを提示しなかったというだけで、青色申告承認が取り消されることになるのか、である。

事例 2 に類似する裁決事案では、主として、青色申告者が備え付けるべき「帳簿書類」の意義と範囲は何か、が争われている。

2 類似裁決の検討

(1) 類似裁決の論理

事例 2 に類似する事案を取り扱ったものに、国税不服審判所平成 25 年 11 月 1 日裁決⁽¹⁴⁾がある。類似裁決において、なぜ帳簿の提示が問題となるかという点、課税庁の主張によれば、納税者が所定の期間の総勘定元帳を提示すべきところ、当該総勘定元帳がない、あるいはそれを廃棄した等の理由で総勘定元帳の提示がないことを問題視するものである。とはいえ、当該裁決は、帳簿等の提示の問題ではなく、所得税法によって備付けが義務づけられた帳簿書類とは何か、あるいは、所得税法は必ず総勘定元帳の備付けを求めているのか、という論点に集約して、判断をしている。

本件裁決は、帳簿の提示に関して、法令解釈の一般論として次のように述べる。

「所得税法第 148 条第 1 項は、青色申告の承認を受けた居住者に対し、財務省令で定めると

(13) 上記の類似判決は、本人訴訟で遂行されたようである。当該納税者は、最後に上告受理申立てをしたが、上告受理申立期間を徒過したことを理由に、当該申立ては却下された。

(14) 国税不服審判所裁決平 25・11・1 裁決事例集 93 集 131 頁。

ころにより、帳簿書類を備え付けてこれにその取引を記録すべきことはもとより、これらが行われていたとしても、さらに、税務職員が必要と判断したときにその帳簿書類を検査してその内容の真実性を確認することができるような態勢の下に、帳簿書類を保存しなければならないこととしているというべきであり、居住者が税務職員の同法第 234 条の規定に基づく検査に適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて当該帳簿書類を保存していなかった場合は、同法第 148 条第 1 項の規定に違反し、同法第 150 条第 1 項第 1 号に該当するものというべきである。」

「もっとも、青色申告承認の取消処分が納税者に対して相当の不利益を課する処分であることに加え、上記……のような青色申告承認の取消事由が法規上明文をもって規定されていないこと等からすれば、そのような取消事由の認定に当たっては、一定の慎重さが要求されるものというべきである。

すなわち、納税義務者の帳簿書類の提示拒否の事実の有無は、一定の時点においてのみ判断されるべきものではなく、原処分庁の行う調査の全過程を通じて、原処分庁側が帳簿書類の備付け状況等を確認するために社会通念上当然に要求される程度の努力を行ったにもかかわらず、その確認を行うことが客観的にみてできなかったと考えられる場合に、取消事由の存在が肯定されるものと解するのが相当である。」

「以上に述べた青色申告制度の趣旨及び青色申告承認の取消しの意義や所得税法第 150 条第 1 項柱書及び同項各号の規定の内容からすれば、同項各号に規定する事由が認められる場合に、青色申告の承認を取り消すかどうかは、基本的には税務署長の合目的かつ合理的な裁量に委ねられているといえることができる。しかし、その裁量権の行使は、上記青色申告制度の趣旨及び青色申告承認取消しの意義に照らし、かつ、實際上、個人として事業所得等を生ずべき業務を行う納税者の帳簿書類の備付け、記録及び保存の水準は、その業種、業態、経営規模等を反映した一定の限界を有するものとならざるを得ないことに鑑みれば、青色申告承認取消処分をするかどうかの判断に当たっては、原処分庁において、納税者に係る所得税法第 150 条第 1 項第 1 号に該当する帳簿書類の備付け、記録の不備の程度、内容、その不備に基因する当該納税申告に係る信頼性の破壊の程度等を総合的に考慮して、それが真に青色申告による納税申告を維持させるにふさわしくない内容、程度に達しているものといえるかどうかという観点からこれをすべきものであって、納税者に係る帳簿書類の備付け、記録の状況が同条第 1 項第 1 号に該当するものであったとしても、そのことのみを根拠として、直ちに本件青色取消処分が税務署長の合目的かつ合理的な裁量に委ねられた範囲内にあるものであることを基礎づけることはできないといわなければならない。」

次に、青色申告承認のために備え付けるべき帳簿について下記のように述べる。

所得税法 148 条 1 項およびこれを受けた所得税法施行規則 56 条ないし 64 条は、「青色申告

者に対し、所定の取引を正規の簿記の原則に従い、整然と、かつ明瞭に記録し、その記録に基づき、貸借対照表及び損益計算書を作成し、また所定の記載方法に従った仕訳帳、総勘定元帳その他必要な帳簿を備えるべきことなどを定めている。」

「しかしながら、個人の青色申告者全員について、仕訳帳、総勘定元帳その他必要な帳簿書類を備え付け、これにその所得に係る資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引を正規の簿記の原則に従い、整然と、かつ、明瞭に記録し、その記録に基づき、貸借対照表や損益計算書等の作成を求めることは、到底できるものではない。そこで、所得税法施行規則第56条第1項ただし書及びこれを受けた大蔵省告示は、青色申告者の帳簿書類について、簡易な記録の方法及び記載事項により帳簿書類（以下、当該帳簿を『簡易帳簿』という。）を作成することができる旨定めており、これによれば、青色申告者であっても、必ずしも仕訳帳や総勘定元帳を作成し、備え付ける必要はないのである。」

「そうすると、確定申告書に貸借対照表の添付がなく、また、総勘定元帳を作成しない、いわゆる簡易帳簿しか備え付けられていない場合であっても青色申告の承認の要件を満たすものと解するのが相当である。」

「そうであるところ、……請求人が当審判所に提出した本件各出納帳を基礎として総勘定元帳、青色申告決算書ないし確定申告書が作成されていると認められること、さらに、本件各出納帳のうちの本件業務出納帳は、請求人の事業に基因する取引に係る領収証等を基礎として作成され、売上げ並びに売上原価に係る仕入れ及び外注費等について、取引年月日、取引の相手方名、取引金額及び給付、役務の内容がある程度明確に記載されており、また、本件事務所出納帳は、請求人の事業に係る一般経費について、取引年月日、取引の相手方名、取引金額及び勘定科目がある程度明確に記載されていることが認められる。

そうすると、請求人が当審判所に提出した本件各出納帳は、所得税法施行規則第56条第1項ただし書及びこれを受けた大蔵省告示において、同規則第56条ないし第64条に規定する帳簿等に代わり青色申告者が作成し保存すべきものとされた（ママ）に係る簡易帳簿としての要件を満たすものと解される。」

「請求人に係る帳簿書類の備付け、記録の状況が、所得税法第150条第1項第1号に該当するものであったことを認めるに足りず、また、仮に同状況がこれに該当するものであったとしても、請求人は従業員2名を有する個人経営者であることや、請求人が当審判所に提出した本件各出納帳を確認することにより、請求人の売上げ、仕入れ及び経費の内容並びに金額を調査することが可能であったと認められることから、請求人に係る帳簿書類の備付け、記録及び保存の不備が、請求人の業種、業態、経営規模等を考慮してもなお、真に青色申告による納税申告を維持させるにふさわしくない内容、程度に達しているとは認められない。

これらに併せて、……調査担当職員が、請求人からの本件先行各年分の本件各出納帳の提示

の申出を拒否したことからすると、本件調査の全過程を通じて原処分庁が帳簿の備付状況等を確認するために社会通念上当然に要求される程度の努力をしたとは認められず、所得税法第150条第1項第1号に即して、請求人が平成18年分の帳簿を保存していなかったと認めるに足りる十分な根拠のないまま本件青色取消処分に及んだといわざるを得ない。」

このように考えると、「本件青色取り消処分については、その余の点について判断をするまでもなく違法であり、取り消しを免れない。」

(2) 類似裁決の論理の検討

類似裁決の論理は、総じて、なぜ青色申告承認取消処分をするのか、その取消要件を解釈し適用する上で配慮または考慮すべき点は何かにつき、示唆的で重要な指摘をするものといつてよい。

第一に、裁決は、青色申告承認取消処分において、帳簿の不提示がもたらす法効果および取消処分をするかしないかの裁量の存在について言及する。まず、帳簿の不提示に関しては、本件裁決は、基本的に最高裁平成17年3月10日判決⁽¹⁵⁾と同様に、税務職員が調査をするに当たり、適時に提示することが可能なように態勢を整えて所定の帳簿等を保存することが必要であるとする。とはいえ、すぐその後で、青色申告取消処分が納税者に相当の不利益を課すものであることや帳簿等の不提示そのものが青色申告承認取消しの要件として法定されていないことを考えると、青色申告承認の取消しにおいては「一定の慎重さが要求されるものというべきである」とする。裁決は、「一定の慎重さ」の意味として、提示拒否の事実の有無の判断は「一定の時点においてのみ判断されるべきものではなく」、課税庁が帳簿等の備付け状況等を確認する上で「社会通念上当然に要求される程度の努力を行ったにもかかわらず、その確認を行うことが客観的にみてできなかったと考えられる場合に」において、取消事由の存在が肯定されるものと解するのが相当だとする。

また、青色申告承認取消処分における課税庁の裁量に関しても、実際に、個人として事業所得等を生ずべき業務を行う納税者の帳簿等の備付け等の「水準は、その業種、業態、経営規模等を反映した一定の限界を有するものとならざるを得ないことに鑑みれば」、備付けや記録の不備の程度、内容、その不備による信頼性の破壊の程度等を総合的に考慮して、「それが真に青色申告による納税申告を維持させるにふさわしくない内容、程度に達しているものといえるかどうかという観点からこれをすべきものであ」る、という。

このような裁決の法令解釈は基本的に妥当だと考える。それは、①青色申告承認の取消しが納税者に与える不利益は大きいこと、および、②青色申告承認の取消要件において帳簿等の不

(15) 前掲注(3)。

提示が明示されていないことへの配慮が重要と思われるからである。裁決はまた、③帳簿の不提示の事実の有無は、一定の時点ではなく、調査の全過程を通じて判断されるべきこと、また、帳簿等の提示拒否の有無は、課税庁側が社会通念上当然に要求される程度の努力を尽くした上で初めて取消事由として肯定される、ともいう。このような考え方は、課税庁による取消事由の認定の際の慎重さとそのための努力を求めるもので、相当というべきであろう。さらに裁決は、④現実の帳簿の備付け、保存等には業種、業態、経営規模等を反映した一定の限界があり、その現実と限界の存在への配慮が必要であって、承認取消しの際には、「真に青色申告による納税申告を維持させるにふさわしいかどうか」という実質判断が求められる、とするものである。これは、過度の形式的、画一的判断によって青色申告承認を取り消すことは相当ではないとの考え方を示すものといえることができる。この考え方は、青色申告者の帳簿書類等の記帳、保存状況に関する現実的な認識を背景とするものと思われる。必要以上に形式的要件の不充足を理由として、青色申告承認取消処分をすることへの警鐘というべきであろう。裁決のこのような考え方は、必ずしも平成 17 年最判の考え方に従うものではなく、この点においても注目値する。

第二に、裁決は、備え付けるべき帳簿等として、青色申告者であっても、必ずしも仕訳帳や総勘定元帳を作成し、備え付ける必要はない、とする。これは、所得税法施行規則 56 条 1 項ただし書きの規定が定めるところ（原則的な規定に定めるところに「代えて、財務大臣の定める簡易な記録の方法及び記載事項によりることができる」旨の規定）であり、法令の合理的な解釈から当然に導かれるものといえる。このようにして、裁決は、請求人が当該審判所に提出した各出納帳は、売上げや売上原価等につき、取引の年月日、取引の相手方、取引金額および給付、役務の内容をある程度明確に記載しており、原則的な帳簿等に代わり、青色申告者が作成し保存すべきものとされた簡易帳簿としての要件を満たしていると認定している。

裁決はさらに、本件の調査担当職員が、請求人からの本件先行各年分に係る本件各出納帳の提示の申出を拒否したことを捉えて、これは処分行政庁が帳簿の備付け状況等を確認するために社会通念上当然に要求される程度の努力をしたとは認められず、十分な根拠のないままに青色申告承認取消処分に及んだものと判断している。裁決のこのような判断も説得力があると思われる。

3 事例 2 の検討

類似裁決の検討で既に述べたように、Q の事務員が作成した出納帳は、総勘定元帳に代わりうる、簡易帳簿の要件を満たすというべきである。それにもかかわらず、総勘定元帳でないという受け付けないという調査担当職員の形式的な対応は、明らかに違法というべきである。そのような対応を経てなされた青色申告承認取消処分は違法であり、取り消されるべきである。

V 税理士の不適切な対応による承認取消しの適法性

1 争点

基本的な争点は、処分行政庁が現金出納帳などの書類が一切作成されていないとして青色申告の承認を取り消したことは、違法または不当かである。

なお、事例3に示した、関与税理士の事務員が確定申告書を期限内に提出しなかったことを理由に、納税者の青色申告承認が取り消されるか否かという設問は、別件（後述）の法人税に係る青色申告承認取消処分を参考に設例したものであり、この要件は所得税法 150 条の青色申告承認取消しの要件には定められていないものである。

2 類似裁決の検討

(1) 類似裁決の論理

事例3に類似する裁決は、国税不服審判所平令 22 年 12 月 1 日裁決⁽¹⁶⁾である。まず、本裁決は、本件処分の違法性の有無について次のように述べる。

「青色申告制度は、誠実かつ信頼性のある記帳をすることを約束した納税義務者が、これに基づき所得額を正しく算出して申告納税することを期待し、かかる納税義務者に特典を付与するものであり、青色申告の承認の取消しは、この期待を裏切った納税義務者に対しては、いったん与えた特典をはく奪すべきものとすることによって青色申告制度の適正な運用を図ろうとすることにあるものと解されるところ（東京地方裁判所昭和 38 年 10 月 30 日判決）、この青色申告の承認の取消しは、形式上所得税法第 150 条第 1 項各号に該当する事実があれば必ず行われるものではなく、現実に取り消すかどうかは、個々の場合の事情に応じ、処分庁が合理的裁量によって決すべきである（最高裁判所第一小法廷昭和 49 年 4 月 25 日判決）。」

「この点、青色申告の承認の取消処分に係る処理の統一を図るため、国税庁長官が定めた平成 12 年 7 月 3 日付課所 4-17 ほか 3 課共同『個人の青色申告承認の取消しについて（事務運営指針）』は、『個人の青色申告の承認の取消しは、所得税法第 150 条第 1 項各号に掲げる事実及びその程度、記帳状況等を総合勘案の上、真に青色申告書を提出するにふさわしくない場合について行うこと』としているところ、当審判所も、同事務運営指針は、青色申告制度の趣旨及び青色申告の承認の取消しの意義に照らし、相当であると解する。」

認定事実として、次のような事実が認められる。請求人の記帳状況として、「請求人の関与

(16) 国税不服審判所裁決平 22・12・1 裁決事例集 81 集 339 頁。

税理士 N（以下『N 税理士』という。）は、市販されている振替伝票の用紙に平成 17 年分以降の請求人の不動産所得及び農業所得に係る取引を記載し（以下『本件伝票』という。）、それぞれの取引の発生順につづって、自身の事務所に保管していた。」

本件調査担当職員が、N 税理士に対して、現金出納帳の提示を求めたところ、「N 税理士は、帳簿形式の現金出納帳は作成していなかったため、作成していない旨回答し、本件伝票が存在することの説明はせず、提示もしなかった。

これに対し、本件調査担当職員は、現金出納帳などの帳簿を作成していないので本来なら青色申告の承認を取り消すのだが、という趣旨の発言をしたが、それ以上、現金出納帳の提示要求や現金取引の記帳状況についての確認は行わなかった。」本件調査担当職員は、それ以降の数回の調査においても、上記以外に、「請求人の記帳状況について確認したことはなかった。」

法令を事実当てはめた結果、以下のとおり、本件取消処分は違法とはいえないが、不当であるので、取り消されるべきである。

すなわち、請求人および N 税理士は、「本件調査担当職員から現金出納帳の提示を求められた際、作成していないと回答したのみで、現金出納帳に代わるものとして本件伝票のつづりが存在することを本件調査担当職員に告げていないところ、本件調査担当職員が、現金出納帳などの帳簿を作成していないので本来なら青色申告の承認を取り消すのだが、という趣旨の発言をしたのに対し、請求人又は N 税理士において、現金出納帳に代わるものとして本件伝票のつづりが存在することを告げ、これを提示することは容易であったと認められる。にもかかわらず、N 税理士が本件伝票のつづりを提示しなかったため、本件調査担当職員が、それ以上現金出納帳の提示を求めなかったことも無理からぬところである。」「以上によれば、請求人の帳簿書類の備付け、記録及び保存は、財務省令に従って行われていないものというべきであり、所得税法第 150 条第 1 項第 1 号の青色申告の承認の取消し事由に該当する事実があると認められるから、本件取消処分は違法とはいえない。」

次に、本判決は、本件取消処分の不当性の有無について次のようにいう。

青色申告の取消しは、「所得税法第 150 条第 1 項各号に該当する事実及びその程度、記帳状況等を総合勘案の上、真に青色申告書を提出するにふさわしくない場合について行うべきである。」

「請求人は、……不動産所得に係る事業のほとんどを J 社又は不動産管理業者を介して行っており、その収入及び費用は若干の取引を除き定額であり、かつ、賃貸料収入の大部分が銀行口座への振込みであることから、請求人が本件伝票のほか、通帳及び領収書等を集計して計算した本件各年分の所得金額は、十分正確性が担保されていると認められ、帳簿書類の備付け及び記録の不備により請求人の申告納税に対する信頼性が損なわれているとまではいえない。」

「また、本件調査担当職員は、……調査の当初に現金出納帳の存否を確認した以外には、請

求人の記帳状況について具体的な聴取り等の調査を行わず、その後は、専らJ社との間の取引状況の調査に終始していたことが認められるところ、請求人及びN税理士は、……本件調査担当職員から提示を求められた資料については、提出に応じているから、仮に、本件調査担当職員が、請求人又はN税理士に対し、日々の現金取引の状況を確認できる資料の提出を具体的に要求していれば、本件伝票の存在及び記帳状況を確認することは十分に可能であったというべきである。

そうすると、請求人が自発的に本件伝票の存在を主張しなかった、又は提示しなかったからといって、直ちに原処分庁が請求人の記帳状況を確認できない状態であったとは認められず、青色申告者が帳簿書類の調査に正当な理由なくこれに応じないため、その備付け、記録及び保存が正しく行われていることを税務署長が確認することができないとき（……）に該当するとまではいえない。」

「以上の事情を総合勘案すれば、本件は、真に青色申告を維持するにふさわしくない場合とまでは認められないから、本件取消処分は、不当な処分と評価せざるを得ず」、本件処分は不当であるから、これを取り消すべきである。

（２）類似判決の論理の検討

第一に、類似判決は、本件青色申告承認取消処分は違法ではないが、不当だとして取り消している。不服審査をする場合の審査庁は、違法判断のみならず、処分の不当性についても判断することができる（行政不服審査法１条１項）。ここでいう不当性は、違法ではないが、制度の趣旨、目的に照らし裁量権の行使が適正を欠く場合、あるいは、裁量の逸脱または濫用に至らない程度の不合理な裁量の行使がある場合をいう⁽¹⁷⁾と考えられている。

判決は、本件の違法性については、①一般に、伝票は、取引事実を記載する紙片ではあるが、帳簿そのものではない、②N税理士が、現金出納帳に代わるものとして本件伝票のつづりを提示しなかったために、本件調査担当職員がそれ以上現金出納帳の提示を求めなかったことも無理からぬところである、として、所得税法１５０条１項１号の取消要件に該当するから、本件取消処分は違法とはいえないとする。

その上で、判決は、青色申告承認取消しは、各種の事実関係を総合勘案した上で、真に青色申告を提出するのにふさわしくない場合について行うべきものであるとの判断基準に依拠する。判決は、①取引のほとんどは本件伝票に記載されている、②請求人は、簡易な記録の方法等によって記帳を行おうとしているものと認められ、仕訳帳、総勘定元帳の作成は要しないものであることからすると、請求人が本件伝票を整然かつ明瞭に整理していれば、財務省令で定める

(17) 宇賀克也『行政法概説Ⅱ（第７版）』１頁（有斐閣，2021年）、芝池義一『行政救済法』243頁（有斐閣，2022年）。

要件を充足したといえる、③請求人およびN税理士は、提示を求められる資料については提出に応じているところから、仮に、本件調査担当職員が、日々の現金取引の状況を確認できる資料の提出を求めているれば、本件伝票の存在とその記帳状況を確認することは十分に可能であったというべきである、等を総合勘案すれば、本件は、真に青色申告を維持するにふさわしくない場合とまでは認められないから、本件取消処分は不当な処分として、取り消されるべきであるとする。

以上のとおり、裁決は、本件青色申告承認取消処分は、ごく形式的にいえば、所得税法150条1項1号の要件に当たり、適法というとした後に、その形式性を自ら否定するものである。すなわち、青色申告制度の普及を図り、申告納税制度の基盤を強化しようとする制度の趣旨から見て、形式的に取消しをすることは相当ではないとする。具体的、現実的に事実関係を考えると、①請求人が簡易な記録の方法等によって記帳、保存等を行おうとしていること、②請求人の申告納税に対する信頼が損なわれているとまではいえないこと、③課税庁の対応如何では、本件伝票の存在等は容易に確認できる状態であったことなどから、本件取消処分は不当であるとするものである。

裁決のこのような対応は、個人の青色申告の水準や、納税者の努力や意欲にも配慮したもので、現実的で合理的な結果を導いたものといえることができる。

なお、本件取消処分には、本当に違法性がないのかどうかは、議論の余地があるであろう。青色申告制度の趣旨等を目的論的に解釈し、形式的、一律の法の解釈適用が排除されるべきだとすれば、違法性があるとの結論もありえなくはないであろう。また、不当とする場合の判断基準も問題となる。本件の場合、個人の青色申告承認の取消しに係る事務運営指針に依拠していると思われるが、基準の法的根拠性、その明晰性などの点において、なおも課題を残しているといえよう。

第二に、税務調査において、調査担当職員に対するN税理士の対応は、これだけを形式的に見れば、所得税法150条1項1号の取消要件を満たす結果を導くかもしれない。N税理士の誤った、あるいは不適切な行為によって、請求人の青色申告承認が直ちに取消されることになるかどうかは、一つの論点となるであろう。裁決は、N税理士の行為と請求人の行為との区別を意識することなく、両者を一体として捉えているようであるが、仮に、これがN税理士のみの行為によって請求人の青色申告承認取消しがなされた場合に、その処分は適法か否かが問われるであろう。これについては後述する。

とはいえ、本件の場合には、N税理士の誤った、あるいは不適切な行為は、結果的には、それを上回る程不適切な調査担当職員の不作為によって、結果的にはそれほど問題視されない状態となっている。

3 事例3の検討

事例において、税理士が現金出納帳に代わるものとして伝票のつづりがあることの説明もせず、これを提示することもしなかったからといって、直ちに、所得税法 150 条 1 項 1 号にいう帳簿書類の備付け、記録または保存が財務省令で定めるところに従って行われていないとはいえない。事実として、R は、簡易な記録の方法等によって記帳を行おうとしている。その記録はおおむね正確であり、R の確定申告につきその信頼性が損なわれているとまでいうことはできない。また、青色申告承認の取消しは、真に青色申告を維持するにふさわしくない場合においてなされることが適切であるとする、R の青色申告承認を取り消すべきとまではいえないであろう⁽¹⁸⁾。

なお、確定申告書の提出が、関与税理士の職員がこれを失念したため、1 か月遅れたことをもって、所得税に関して青色申告承認の取消しをすることは許されない。法人税に係る青色申告承認取消しの要件を定める法人税法 127 条 1 項 4 号には、申告書を提出期限までに提出しなかったことが取消要件として定められているが、所得税法 150 条 1 項 1 号においては、取消要件としては掲げられていないからである。

法人税に関する近時の事件として、申告に関与した税理士法人の担当職員が、2 事業年度連続して、期限内に申告書を提出することを怠ったため、納税者が青色申告承認取消処分を受けた事案がある。当該事件の第一審判決⁽¹⁹⁾は、税務代理は、民法 99 条にいう代理行為に当たり、その法律効果は直接本人に帰属するのであるから、税理士の申告は申告名義人である納税者の行為として取り扱われるものであるとして、課税庁の裁量権の逸脱または濫用はなく、当該取消処分は適法であるとする。しかしながら、税理士法 2 条 1 項 1 号が、税務代理につき、税務申告等に際し「代理又は代行すること」をいうと定めるように、税務代理に関し、全て民法上の「代理」概念で説明できるものではないであろう。税理士業務契約の法的性格についても見解は分かれ、これを委任または準委任と見る考え方も強い。また、代理人が誠実に本人を代理していない場合にまで、代理人の行為の結果を単純に本人に帰せしめてよいものでもない⁽²⁰⁾。

VI おわりに

本稿では、大きく二つの論点について検討をした。

(18) 橋本守次「裁批」税務弘報 60 巻 2 号 134 頁（2012 年）は、帳簿等の備付けや記録が不十分なものについては、実務では、ほとんど記帳方法の指導で解決され、青色申告承認の取消しが行われることはあまりないであろうとする。

(19) 福岡地判令 4・12・14 税資 272 号順号 13789。その控訴審は福岡高判令 5・6・30 判例集未登載（LEX/DB25599427）、上告審は最判令 6・5・7 判タ 1523 号 66 頁。

(20) 田中治「判批」TKC 税研情報 33 巻 6 号 106 頁（2024 年）。

一つ目は、青色事業専従者給与につき必要経費として認められる適正給与相当額とは何かである。

所得税法 57 条 1 項は、親族に対する給与の支給に関する限り、同法 56 条の規定を空文化させたものといってよい。支給する給与が必要経費として控除されるにふさわしい適正な金額であるかどうか、提供した労務と支給された給与とが労務の対価として相当であるかどうかにつき、事実にもとづいて判断されるべきことになる。

とはいえ、労務の対価として相当かどうかを、どのようにして明らかにするかは、必ずしも容易ではない。また、その相当性には一定の幅があることにも留意する必要がある。労務の提供と給与の支給額との関係は、個別性、特殊性があり、およそ労務提供の実態がないとか、一見してその対価関係が見られないなどの事情がない限り、具体的な支給額の決定はまず尊重されるべきであろう。

やむをえず、推計によって適正給与額を求めざるをえない場合でも、機械的に、倍半基準でサンプルを集め、その平均値をもって基準とすることが、かえって現実との乖離をもたらし、不合理な結果を招くかもしれないというおそれを明確に意識する必要があると思われる。

個人の青色申告者が、どこまで適正給与相当額を証明できる資料を整備できるかは一概にはいえないとしても、雇用契約書、出退勤の状況を示すタイムカード、業務日誌等の基礎的な資料を備えることは、課税庁との紛争を回避する上で重要であろう。

二つ目は、所得税法 148 条が備え付けることを求める帳簿書類の範囲は何かである。これは、青色申告者が、仕訳帳や総勘定元帳に代えて、簡易な記録の方法等によって帳簿書類を備え付ける場合において、特に問題となる。

実際の青色申告者の記帳水準等を考えると、過度に正式な帳簿書類の備付けや当該書類の記帳、保存を求めるのではなく、真に青色申告を維持するにふさわしくないかどうかを考えて、青色申告承認取消しに至るかどうかを判断すべきであろう。納税申告の実質的な適正性を確保する観点から、帳簿書類が取引の実際を正確に写し取っているかどうか問われるべきだすれば、いたずらに形式性の維持にこだわることは合理的な対応とはいえない。

類似裁決として、本稿で検討した裁決例は、そのような適切な配慮をした例として評価されてよいと考える。

相続税法における債務控除

早稲田大学名誉教授 首藤 重幸

事例 1

Aは会社を創業し経営を拡大してきたが、平成20年9月に死亡した。配偶者もすでに死亡しているAは自分の死期が迫っていることを自覚し、死亡する2か月前に、子供の長男Bと次男C、それに会社の主要な従業員の3名を集めて、CにはAの所有する不動産の一部を贈与すること、そしてAが所有する会社の出資の持分の一部を上記の各従業員に贈与することを告げた。従業員への出資持分の贈与は、BとCが会社の取締役役に名を連ねているものの会社の経営に関与していなかったことから、これらの従業員が会社の経営に参加することで、会社の存続がより確実にはかられるであろうとの考えによるものである。Cへの不動産の贈与は、特にCから出されるであろう従業員への出資持分の贈与に対する不満を抑えるためになされたものである。

上記のAから贈与の提案があったときには、誰からも異論が出されることはなく、贈与税については、「贈与税につき、Cや従業員（受贈者）に迷惑をかけない」旨がAから告げられていた。そして、不動産の贈与の実行につき、当該不動産の移転登記の手続きも速やかになされ、出資持分の贈与についても、後にAの子供から異論が出るのを恐れて、確定日付きの贈与証書が作成された。なお、贈与税相当額をAが負担するとの約束は、いずれの贈与でも書面では確認されていない。なお、それぞれの手続きはAの生前になされた。そして、約束したAによる贈与税の負担については、Aが死亡した翌年の3月15日に、相続人でもある長男BがA名義の銀行口座から、贈与税相当額を引き出してCと従業員に交付し、同日、それぞれの贈与税が納付された。

Aが生前に本件での贈与税については、Aが負担するとしていたことから、Aの死亡にかかる相続税の申告において、Aの銀行預金から引き出されて交付された贈与税相当額は債務控除の対象になると考えてよいであろうか。

事例 2

設問① **修理工事代金の債務控除** 配送業を営むD社は、E（被相続人）所有の倉庫を賃貸して営業を行っていたが、倉庫の土間床が沈下しているのに気付いた。そこで、その修理工事についてEに相談したところ、相談してから3か月経過した頃の令和2年5月1日にDは、Eから修理工事を行う旨の連絡を受けた。

Eは、同年5月7日に本件修理の施工業者のF社と、工事着工日を同年5月20日、工事請負代金2,000万円（支払日：工事終了とその後の工事完了検査合格のあと、目的物の引き渡しと同時に支払う）とする、本件土間床の修理工事に関する請負契約を締結した。この契約では、F社の損害を賠償すれば、いつでもEは契約を解除できる旨も定められていた。

契約成立後も、土間床の沈下がおきている倉庫で事業を続けていたDから、業務の繁忙を理由に申し出を受けて、同年5月14日に修理工事の開始日を同年10月1日とする請負契約の変更がなされた。

修理工事は同年10月下旬に終了し、契約条件に従って同年11月15日に本件請負代金を施工業者F社に支払った。なお、被相続人Eは、修理工事が開始される2か月前の同年8月10日に死亡しており、本件請負代金は相続人が支払った。

Eの死亡にかかる相続税の申告において、相続人は本件請負代金相当額を債務控除の対象とした。これに対して課税庁は、本件請負代金相当額を、相続開始当時の現況に照らし、その履行が確実な債務とはいえず債務控除の対象とすることはできないとする更正処分を行った。

債務控除の対象にできない理由として課税庁は、次のような点を挙げていた。

- i) 本件請負契約によれば、発注者は受注者の損害を賠償すればいつでも契約を解除できるとの条項があることから、本件相続開始後であっても相続人は契約を解除することができる。しかも修理工事がなされていなかった相続開始の日の時点で契約を解除しても、相続人が施行者に賠償すべき損害はない。このようなことから、修理請負代金相当額は、相続開始の日の時点において、履行が確実な債務とはいえず、債務控除の対象とならない。
- ii) 変更された本件請負契約の内容は平成2年10月1日から修理工事を開始することであるから、賃借人のDが被相続人に修理義務の履行を求めることができるのも同日以降である。このことから、相続開始日（同年8月10日）の時点において、本件倉庫の土間床の修理義務は、法律的に強制され、もしくは事実上履行せざる

をえない蓋然性のあるものではなく、履行が確実な債務とはいえず、債務控除の対象にならない。

本件において相続人が支払った請負代金を債務控除の対象と認めてよいであろうか。

設問② 賃貸借契約の解除に伴う建物収去義務と債務控除 地主 G は、賃貸土地の賃料の滞納を理由として、賃料の支払いの催告と賃貸借契約の解除通知書をもって、本件被相続人 H との当該土地の賃貸借契約を解除する意思表示をした。そのうえで、G は H を被告として、建物を収去し本件土地を明け渡すことを求める訴訟を提起した。この訴訟の係属中に H が死亡するところとなったが、訴訟は H の相続人（本件相続人）によって承継された。その後、裁判所は地主による解除の意思表示がなされた時点で有効に賃貸借契約の解除がなされていることを認めたうえで、G の請求を認めた。

この判決後に、本件相続人は即座に解体業者と工事代金を 2,000 万円とする建物の解体・収去についての工事契約を締結した（工事代金の支払いは工事完了と同時に支払われるものとされた）。本件工事の完了と工事代金の支払いは、本件相続開始の時から 1 年半後であった。本件相続人は、H の死亡にかかる自らの相続税の申告において、この契約による工事代金債務は、相続開始の時ににおいて履行が確実な債務に該当するとして債務控除の対象とした。

これに対して、課税庁は H の死亡による相続開始の時ににおいて、H の建物の明け渡し義務（債務）は存在するとしても、その明け渡しの具体的方法として建物を収去することや、それに必要な収去の工事代金は相続開始の時には確定しておらず、明け渡しの義務を収去ではなく建物を引き渡すという方法で履行することも可能であったのであり、本件の収去という方法は相続開始後に本件相続人が独自に選択したものであるから、収去の工事代金である 2,000 万円を債務控除の対象とすることはできないとして、これを認めないとする更正処分がなされた。

相続開始後に本件相続人が相続財産から支払ったとする建物の収去費用は、H の死亡による相続開始の時ににおける確実な債務として存在しているものとして債務控除の対象となるであろうか。

I はじめに

相続または遺贈（包括遺贈及び被相続人から相続人に対する遺贈に限る）により取得した財産の課税価格の算出については、この取得した財産の価額から被相続人の債務で相続開始の際

に現に存する金額を控除することになる（相法 13 条 1 項）。この控除される債務の金額について相続税法 14 条 1 項は、確実と認められるものに限ると規定している。

相続税をめぐる課税庁と納税者の対立・紛争においては、相続人の主張する債務控除につき、そもそも被相続人に当該債務が存在するのか⁽¹⁾という点とならんで、存在するとしても「確実と認められる債務」といえるのかが多く問題とされる。

山口地裁昭和 56 年判決

この確実と認められる債務とは、債務の存在及び債権者による請求その他により債務者につきその債務の履行が義務付けられている債権をいうと一般的に理解されている。この場合の義務付けられているという評価は、法的に義務付けられている場合に限らず、もっと広い、債権債務関係の成立経緯等からして事實的・道義的に義務付けられているものも含むと理解されている。この趣旨を端的に示す判決として山口地裁昭和 56 年 8 月 27 日判決（訟務月報 28 卷 4 号 848 頁）があり、その判示部分は以下のとおりである。

「確実と認められる債務とは、債務が存在するとともに、債権者による裁判上、裁判外の請求、仮差押、差押、債務承認の請求等、債権者の債務の履行を求める意思が客観的に認識しえられる（ママ）債務、又は、債務者においてその履行義務が法律的に強制される場合に限らず、社会生活関係上、営業継続上若しくは債権債務成立に至る経緯等に照らして事實的、道義的に履行が義務づけられているか、あるいは、履行せざるを得ない蓋然性の表象のある債務をいうもの、即ち債務の存在のみならず履行の確実と認められる債務を意味すると解するのが相当である。」⁽²⁾

この山口地裁判決は一般的な判定基準としては妥当なものと評価されているものと思われる。しかし、実際の債務控除の紛争事例において、山口地裁の示した一般的な基準で即座に最終結論が導けるわけではなく、それゆえ、山口地裁の考え方を基礎にしながらも、確実と認められる債務か否かの裁判における事実認定において、原審と控訴審で真逆の判定結果が出されるケースも出てくることになる。

-
- (1) 債務控除をめぐる債務の存在について、病院経営者（被相続人）の死亡による従業員への退職金が債務控除の対象となるか（東京高裁平成 8 年 10 月 16 日判決、LEX/DB28020113）、税理士（被相続人）の死亡による従業員への退職金が債務控除の対象になるか等が争われた事例に注目するものとして、新村中「判決・和解に基づく債務の発生と相続債務トラブル」（税理 66 卷 12 号、2023 年）150 頁がある。
 - (2) 高橋靖「相続税における確実な債務」（税務事例研究 70 号、2002 年）42 頁は、確実と認められる債務の判定を山口地裁昭和 56 年判決が示した基準によるとしながら、実際の個別事案での判定は容易ではないことを示唆している。

評価の3段階構成

さて山口地裁の示した相続開始時における確実な債務と認めることのできる一般的基準を採用することにした場合、ここで示された内容は、

- i) 債務者による債務の履行が法的に強制される場合（第一段階の判断基準）
- ii) 事実に、道義的に履行が義務付けられている場合（第二段階の判断基準）
- iii) 履行せざるを得ない蓋然性の表象のある場合（第三段階の判断基準）

の三段階に区分することができる。確実と認められる債務か否かは、まずは第一段階から検討していき、それに該当しない場合でも、第二段階の評価に進み、この段階に該当する事実の存在が認定されなくても、さらに可能性は低くなるであろうが債務控除を認めてもよいと思われる第三段階に該当する事実の存在が検討される。そして、上記の第一段階の基準に形式的に適合する債務の履行を被相続人に義務付ける契約が相続開始日前に締結されて、相続開始日後に相続人によってその債務が履行されたという場合でも、相続開始日前後の状況により、相続開始の時の現況において確実な債務と評価できない場合も考えられる。さらに、第一段階の基準にある「強制」というものの意義を、契約の存在という観点からの拘束性のレベルで考えるのか、それとも相続開始日後に当該債務存在確認訴訟の判決が出ているとか、さらにはその判決を踏まえて民事執行の決定が出ているとかのレベルで考えるのかも、相続開始日の前後の現況によって評価が変わってくる。

そして、債務控除の可否をめぐる、この三つの段階の判断要素とともに、債務が確実といえるかの判断については、この債務の履行をめぐる相続開始後の履行状況等の事情が大きく影響をする。

もう一つの判断基準（要素）

今回の本事例研究で設定した問題は、債務が確実といえるか否かを具体的事例で検討しようとするものであるが、この相続開始の際に被相続人に現に存するといえる債務が確実と認められるかの判定については、被相続人の債務とされる内容が相続開始後から短期間のうちに、相続人によって履行されたかなどの、相続開始後の状況が極めて重要な要素となることに注目しておく必要がある⁽³⁾。

相続税法 22 条は相続財産の評価の原則につき、「相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。」と定め、相続開始後の事情は相続税の財産評価において考慮されないとしているように見える。しかし、相続税の財産評価の場面では、相続により取得した財

(3) 下田隆夫・訟務月報 38 巻 12 号（1992 年）2681 頁。

産の時価の評価も、相続開始後の事情を評価することなくしては客観的に把握することが困難である場合は少なくない。

相続開始後の事情

相続財産の評価につき、課税庁も相続開始後の事情を持ち出して、課税庁が主張する相続開始時（＝相続財産の取得の時）の相続財産の時価の正当性を主張する場合は少なからず見受けられる。たとえば、債務控除の事例ではないが、近時の事例では次のようなものがある（東京高裁令和6年8月28日判決（LEX/DB25620971））⁽⁴⁾。

株式譲渡方式でのM&Aの進行中に、買収される側の企業の非上場株式の大半を保有するオーナー社長が死亡することで、当該株式の相続税評価額が問題とされた事例である。本件の企業買収においては、買収のための当該株式の譲渡と譲渡予定価格について双方の基本合意が相続開始前に成立していたが、そこでは、この合意は両者を法的に拘束しないものとされていた。この企業買収は、相続開始後に相続人が本件株式を従前の合意したものと同一の価格（1株当たり10万5,068円）で譲渡することで完結したが、オーナーの死亡による相続税の申告に当たって相続人らは、本件株式を類似業種比準額によって1株当たり8,186円と評価して申告を行っていた。課税庁は、本件株式評価通達の定めにより評価することは著しく不適当と認められるとして、財産評価通達第1章総則6（以下「総則6項」という）に基づき、個別事情も勘案して1株8万0373円と評価して更正処分を行った。

この更正処分の理由として、課税庁は、相続開始日において合意された取引価格（譲渡予定価格）が存在し（金融機関等による意見を踏まえている）、相続開始後に、その価格で換価された本件相続株式の取引価格は客観的交換価値を反映したものと認められ、評価通達が想定する取引相場のない株式といえる状況にはない、と主張していた。

相続開始前の基本合意が両者を拘束しないとされていた事案において、相続開始前の基本合意での譲渡予定価格が客観的交換価値を反映したものであると主張する課税庁にとっては、相続開始後の事情（譲渡予定価格通りでの株式譲渡）は、その主張を根拠づけるうえで極めて重要な事実とされたものである⁽⁵⁾。

本事例2の設問①で想定している、贈与税相当分の受贈者への贈与という贈与者と受贈者の

(4) この事案では、東京高裁判決とともに、その前審である東京地裁令和6年1月18日判決（判例タイムズ1529号165頁）も、総則6項にかかわる国の主張を認めなかった。

(5) この事例についての東京地裁、東京高裁はともに、更正処分を違法として取り消している。ここでの当該事例の紹介は、相続財産の評価につき課税庁も、相続税についての自らの課税処分の正当化のために相続開始後の事情を持ち出すことを確認するためのものであるもので、事例の詳細や判決の紹介は省略する。この事案の判決の評価については、品川芳宣・TKC税研情報34巻1号19頁、加藤友佳・ジュリスト1607号10頁、拙稿・税研40巻1号93頁等参照。

合意が履行される前に贈与者（被相続人）が死亡したという場合に、相続開始後に贈与者の相続人がこの合意内容を、どのように履行したかが、相続税の申告における相続税相当額の債務控除の評価に影響を与えることになる⁽⁶⁾。本事例2の設問②においても、相続開始前に被相続人が行った約束や契約による（広い意味での）債務が、被相続人の死亡によって履行されないままに、相続開始後にその相続人によって履行されたというケースが設定されている。この場合の被相続人の債務につき、債務が存在し、確実に認められる債務と評価されるかについては、上記の評価の三段階構成における基準となる考慮とともに、相続開始後の当該債務の履行状況が債務控除を認めるか否かに影響を与える。

Ⅱ 贈与税相当額の贈与と債務控除

財産の贈与者は、その贈与の受贈者のその年分の贈与税額のうち、贈与した財産の価額に対応する部分の金額について、その財産の価額に相当する金額を限度として連帯納付義務を負う（相法34条4項）。贈与者の連帯納付義務は、本来の納税義務者である受贈者が納税義務を履行しない場合の徴収権確保のために法が贈与者に課した特別の義務で、民法上の連帯保証債務に類似するものと理解されている⁽⁷⁾。

贈与にあたっては、受贈者が贈与税の負担しなくてもよいように、贈与者が贈与税（相当分）を負担する場合がある。受贈者に贈与税の負担をさせることになれば贈与の効果が減ぜられることになり、また換価が容易でない財産の贈与で受贈者に金銭による贈与税負担能力がない場合など、様々な理由で贈与者が贈与税を負担する場合がある。

本事例1のように、贈与税相当額を贈与者が負担することで贈与者と受贈者の合意が成立していると考えられるが、その履行がなされる前に贈与者が死亡したという場合、この合意の法

(6) 三木義一・渡部宜子「(判例分析ファイル) 贈与税の贈与と債務控除」(税経通信56巻1号, 2001年) 234, 235頁。

(7) 金子宏『租税法』(第24版, 弘文堂2021年)696頁。連帯債務、保証債務、連帯保証債務の債務の3類型は、それぞれに異なる法的性質を有している。連帯保証は、数人の債務者が各自、全部の給付義務を負うものであり、債務者の数に応じた独立した数個の債務の各債務者の間には主従の関係はない。各債務は独立した債務であるから、付従性も補充性もない。保証債務は、主たる債務者が債務を履行しないときに、この債務者以外の者(保証人)が代わって履行する債務であり、契約によって法関係が成立する。付従性(主たる債務が消滅すれば保証債務も消滅)と補充性(主たる債務者が債務を履行しない場合に初めて履行義務が発生)がある。そして、相続税法の連帯納付義務が類似するとされる民法の連帯保証債務とは、保証人が主たる債務者と連帯する保証債務であるが、付従性を有する点では通常の保証債務と同じであるが、補充性を有しない点でこれと異なる。それゆえ、債権者は主たる債務者の弁済能力に関係なく、直ちに連帯保証人に対して執行できる(民法454条)。しかし、この補充性がないことを直ちに相続税法の連帯納付義務に適用して、本来の納税義務者が十分な資力を有しているにもかかわらず連帯保証義務者から徴収したという場合には、徴収権の濫用として違法とされる場合が多い(金子・同書, 696頁)。ここでの債務の3類型の説明については、林良平ほか『債権総論』(改訂版, 青林書院1982年)360頁以下、竹内照夫ほか『新法律学辞典』(第三版, 有斐閣1989年)等を参照した。

的意味の理解⁽⁸⁾について、二つの場合があるとされている。この二つの場合があることにつき、本事例1の作成モデルとした事案についての東京高裁平成4年2月6日判決（行集43巻2号123頁）が、以下のように類型化している。

①贈与者が連帯納付義務者として自ら贈与税を納付することを約束するとともに、それにより贈与者に求償権が発生する場合には、これを放棄するという趣旨の合意

②受贈者が贈与税を納付するが、贈与者は、贈与税に相当する金額を受贈者に贈与することによって、贈与税を実質負担するという趣旨の合意

この類型化につき、上記の②と関係するが、贈与に際して、贈与者が受贈者に贈与税を負担をさせないとする約束（合意）が成立しているとき、本来の贈与税の納税義務者である受贈者が贈与税を納付しない場合に法的に準備されている連帯納付義務とその履行による求償権（求償権を放棄した場合には、みなし贈与を認定される可能性）の発生を考えれば、受贈者に贈与税を負担させない贈与は果して可能であるのかを見ておく必要がある。

a) 連帯納付義務の求償権の放棄 本事例1では贈与者が贈与税を負担することで、受贈者には贈与税を負担させないことを約束（受贈者と合意）している。この約束を、贈与者の相続税の連帯納付義務の履行から生じる求償権の放棄と構成することが考えられる（上記類型の①の理解）。

まず、連帯納付義務の履行にかかる連帯納付義務の成立と確定につき、若干の確認をしておく必要がある。贈与税の連帯納付義務は贈与税の徴収確保のための特別の制度であり、この連帯納付義務にかかる相続税法の規定は、課税の根拠規定ではなく徴収に関する規定である。そして、本来の納税義務の履行を担保することに連帯納付義務の存在意義があることを考えれば、連帯納付義務の成立は本来の納税義務の成立と同時に成立するものとするのが妥当であるとされる⁽⁹⁾。つまり贈与によって財産を取得した時点で受贈者に贈与税の本来の納税義務が成立し、それと同時に贈与者に連帯納付義務が成立する。さらに、連帯納付義務の確定についても、申告等によって受贈者の本来の贈与税が確定した時点で、同時にその連帯納付義務も確定する⁽¹⁰⁾。これによれば、本事例1における被相続人Aの贈与税の連帯納付義務は、次男のCや従業員が財産を取得した時に成立し、被相続人の死亡後である受贈者による翌年の贈与税の申告

(8) この問題については、すでに本『税務事例研究』62号（2001年）43頁以下において、渋谷雅弘（「相続税・贈与税の税額をめぐる諸問題」）教授による詳細な検討がなされており、本稿での検討も多くを渋谷論文に依拠している。

(9) 岩淵浩之「連帯納付義務の承継等に関する諸問題」（税大論叢84号、2016年）167頁以下、202頁以下参照。

(10) 相続税法34条1項の相続税にかかる事例であるが、連帯納付義務による租税徴収については、本来の納税義務の確定のみでは不十分であり、連帯納付義務の確定についての格別の確定手続きが必要であるかが問題とされた事案で最高裁昭和55年7月1日判決（民集34巻4号535頁）は、贈与税が確定すれば、格別の確定手続きを要することなく、それにかかわる贈与者の連帯納付義務が確定するとした。

によって確定するということになる（この確定時における連帯納付義務者は相続人）。

さて、贈与にかかる贈与税を受贈者に負担させる日本の贈与税制では、贈与者が贈与税を連帯納付義務によって納付しても、その納付した贈与税相当額についての求償権が成立し、受贈者へのこの求償権が放棄されることになれば、それは受贈者への新たな贈与（みなし贈与）として、さらに受贈者に贈与税の納税義務を発生させることになる。そして、このみなし贈与から始まる受贈者の納税義務の発生、贈与者による連帯納付義務による納付、求償権の放棄、再度のみなし贈与の成立というサイクルは、理論的にはみなし贈与についての贈与税額が基礎控除（相法 21 条の 5）を超えなくなるまで、何度でも繰り返される可能性が出てくる。相続税基本通達（以下、相基通）34-3 の存在は、このサイクルが成立しうることを示している。同通達は、贈与により財産を取得した者が、その取得した財産を費消するなどにより資力を喪失して贈与税の納付が困難などという場合になされた贈与者による連帯納付義務の履行については、受贈者への求償権の有無にかかわらずみなし贈与を認定しないとする。それゆえ、同通達の（注）で示されているように、上記の納付困難以外の場合になされた贈与税の連帯納付義務によって生じた求償権の放棄には、みなし贈与が認定されることになる。本事例 1 での問題設定での約束を連帯納付義務の放棄と構成することになれば、受贈者の資力喪失による求償権放棄ではないことから、その放棄にはみなし贈与が認定されることになる。

しかし、このサイクルを発生させる贈与税の連帯納付義務の制度設計は妥当ではない。贈与税は、相続税の補完としての本質を持つものとして設計され、その際の贈与税の負担は贈与により担税力を有する受贈者が負うものとされた。この補完という目的は、贈与税の負担を贈与者に負わせることでも実現できるものであり、事実、相続税・贈与税が現在の遺産取得税体系に改正される前には、贈与税の納税義務は贈与者が負うものとされていた。生前の贈与により相続財産を減少させることで相続税の負担を軽減する行為の抑止という目的は、贈与税の納税義務が 1 回だけ成立するとの制度を準備することで達成されるものであり（受贈者による納付であれ、贈与者が贈与によって財産を減じたうえに連帯納付義務として納付するのであれ）、上記のサイクルで何度でも連帯納付義務の履行と求償権の発生が繰り返されるとすれば、それは受贈者による贈与税の未納付という行為に対しての懲罰的な性格を帯びるようにも思われる。

b) 贈与税相当額の新たな贈与 以上のようなことも考えれば、贈与税を受贈者に負担させないとの約束（契約）を、上記の連帯納付義務の放棄とは異なるルートで構成することが考えられる。本事例 1 の問題設定では、「贈与税につき、受贈者に迷惑をかけない」という観点から、贈与の約束（合意）がなされた時点で贈与税（相当額）の納付を贈与者が負うと約束（合意）は成立している。

相基通 8-3（連帯債務者及び保証人の求償権の放棄）は、連帯納付の履行による求償権の放棄につきみなし贈与を認定するとしている。そのうえで、相基通 34-3（連帯納付の責めに

より相続税又は贈与税の納付があった場合)は、資力喪失等により贈与税が納付されなかった場合の連帯納付義務の履行により生じる求償権につき、その場合の求償権の放棄にはみなし贈与を認定しないとする。そして、相基通 34-3 は(注)でもって、連帯納付義務の履行により発生した求償権の放棄が、受贈者の資力喪失等に由来する場合以外については、みなし贈与(相基通 8-3)が認定されると注記している。この通達の定めぶりからして贈与者が贈与税(相当額)を負担するという場合、連帯納付義務の履行としての贈与税(相当額)の負担とそれにより発生する求償権を放棄するというルートとは異なる、贈与者による贈与税(相当額)の贈与というルートが存在していることが理解される。この場合には、いわば連帯納付義務の成立に関係なく、贈与税(相当額)を贈与者が贈与するとの当初の約束(合意)から、その負担の法的責任が合意の時点で成立している。

しかし、当初の贈与税(相当額)の贈与者による負担を連帯納付責任にかかる求償権の放棄ではなく、新たな贈与というルートから考えるとしても、この新しい贈与も贈与に変わりはなく、贈与税の課税対象であり、その場合の贈与税を贈与者が負担すれば当然に求償権の対象になり、この求償権を放棄すればみなし贈与が認定されとする理解せざるを得ない⁽¹¹⁾。

この理解によれば、上記の①と②の合意と納税の仕方の差異に関係なく、資力を有する受贈者への贈与について、贈与者が贈与税を完全に負担するという約束(合意)の実現は、みなし贈与の対象となり、その贈与税が基礎控除を超えなくなるまで、上記のサイクルを繰り返し続けるしかないということになる。

しかし、本事例 1 のモデルとした事案において、贈与税(相当額)の贈与の合意には二つのパターンがあるとした前述の東京高裁平成 4 年 2 月 6 日判決は、事案のケースの合意を連帯納付義務の履行にかかる求償権放棄の約束(合意)ではなく、新たな贈与税相当額の贈与の類型に属するものとして、この場合には上記のみなし贈与の問題は生じないとの理解を前提としているように思われる⁽¹²⁾。

c) グロス・アップ計算

この点につき、上記のサイクルを繰り返すことなく贈与税額を受贈者に全く負担させない方式として、贈与税の課税標準たる贈与財産をグロス・アップ計算により算出して、それに対する贈与税を贈与者が負担するという考え方が示されている⁽¹³⁾。まず現在の日本の受贈者を納税義務者とする贈与税の課税構造からすれば、受贈者は受贈財産のなかから贈与税を支払うこと、すなわち受贈者は贈与税の税込みで財産(これが贈与税の課税標準)を受け取っているといえ

(11) 渋谷・前掲(注(8))48頁参照。

(12) この東京高裁判決への実務家の注目は、この判決が贈与税(相当額)の贈与にみなし贈与の問題が生じないとしたと解しうる点であった。

(13) 以下の、グロス・アップ計算による課税標準の再構成の説明は、渋谷・前掲(注(8))52頁の叙述に依拠したものである。

る。それゆえ、贈与税を受贈者に全く負担させないとする贈与は、あたかも源泉徴収の対象となる給与等が税引手取額で支払われる場合に類似しているといえる。この給与等の源泉徴収税額を計算するには、手取額を税込みの金額に逆算して、これを支給額として源泉徴収税額が計算される。

受贈者に全く贈与税を負担させないとする贈与は、贈与税の税引手取額が贈与されるということであり、税込みの贈与額を贈与税の課税標準とする贈与税においては、この手取額から贈与税額を逆算して、その税額と手取金額が合計されて税込みの贈与額が算出される⁽¹⁴⁾。

そして、このグロス・アップ計算による税込贈与財産が、贈与者から受贈者に贈与され、そのなかから贈与税額分が受贈者により納付されることになれば、上記のみなし贈与のサイクルが繰り返されることはない⁽¹⁵⁾。

Ⅲ 工事代金と債務控除（事例 2 の設問①）

1 本事例 2 の設問①のモデルと裁決

本事例 2 の設問①の事例は、国税不服審判所令和 5 年 6 月 27 日裁決（裁決事例集 131 集 77 頁）⁽¹⁶⁾をモデルに作成したものである。この設問①では、裁決で認定された事実経過と課税庁の更正理由をほぼ忠実に再現してある。

実際の裁決での結論は、施工業者への請負代金の支払債務は、相続開始時点で履行が確実に認められる債務に当たらないとするものである。その裁決理由として、主として次の二つの点が挙げられている。

- i) 本件請負契約では、修理工事の終了とその後の完了検査合格が業者による支払請求の先行条件とされていたのであるから、工事も開始されていない相続開始日の時点では、被相続人は請負代金の支払債務の履行を求められる状況にはなく、その債務が確実に認められるものではない
- ii) D社は、土間床の沈下が認められた以降も倉庫において修理工事が開始されるまで事

(14) このような、「手取金額から税額を逆算し、その税額と手取金額とを合計して税込み金額として認定する方法」をグロス・アップ計算という（渋谷・前掲（注（8））49 頁）。

(15) 三木・渡辺・前掲（注（6））では、税理士の対応として、「一定の財産を贈与し、その贈与税をも負担することが贈与者の意思であれば、贈与相当分にも課せられる贈与税をも考慮した上で、それに見合う金員を贈与するように助言することになる。」（231 頁左欄）との指摘も、基本的にグロス・アップ計算の考え方によるものであろう。

(16) 本裁決の評価については、日當優「相続税法 14 条 1 項『確実に認められる』債務の意義と平等取扱原則」税務弘報 72 巻 12 号、2024 年）143 頁以下、手塚麻希子「相続税法 14 条 1 項『確実に認められる』債務の判断基準」（税理 68 巻 7 号、2025 年）87 頁以下、国税速報 6790 号（2024 年）5 頁等参照。

業を続けているほか、その間の賃料の減額や修理工事の履行を強く要請することもなかった。このことから、相続人が相続開始日後に修理工事代金を支払ってはいるが、あくまで相続開始日の前後を通じ被相続人ないし相続人の任意の履行が事実上期待されていたものにすぎないものであり、履行が確実な債務にはあたらない。

2 裁決の基礎にあるもの

本設問①においては、相続開始前に被相続人と修理工事を請け負ったF社との間に、令和2年5月14日付けの変更された工事請負契約によって工事開始時期を令和2年10月1日とする修理工事の請負契約は有効に成立している。それゆえに、この事実からすれば、上記の山口地裁を基礎とした債務の確実性判定の第一段階は充足しているように見える。この点につき、本設問①のモデルとした裁決では、「本件請負契約は、本件修理工事の完了・引渡し後に本件請負代金の支払を本件被相続人に義務付けるものではあるが、本件被相続人に対して本件賃貸倉庫に係る土間床の修理義務の履行を法的に強制することまでを内容とするものではない」としたうえで、「本件工事は被相続人ないし請求人（筆者注：相続人）による任意の履行が事実上期待されていたにすぎないものとみるのが相当である」と評価して、本件修理請負代金債務の履行が確実な債務とは評価できないとしている。本件修理請負契約においては、代金支払義務は成立しているが、工事を法的に強制するまでの内容は含まれていないとする裁決の趣旨には不明な点があるが、契約による権利義務関係の成立のみでは、上記の山口地裁をモデルとした確実性判定の第一基準を充足しないということであろう。これ以上の、この点の検討は措くとして、それでは、上記の第二基準（事實的、道義的に履行が義務付けられている場合）への該当性はどうかであろうか。

民法606条1項の定める賃貸人による賃貸物の修理義務も踏まえ、被相続人は修理工事を行う旨を賃借人Dに伝えて施工会社F社と修理工事の請負契約を結び、その後にDの要請により工事開始の時期を5か月ほど延期する変更修理請負契約を締結している。この契約の変更後に被相続人は死亡するところとなっているが、工事は被相続人が死亡した2か月後の10月1日に開始され、同月下旬に終了している、そのうえで、契約条件に従って同年11月15日に本件請負代金は施工業者F社に支払われている。

この相続開始日のすぐあとに工事が開始され、翌月に工事代金が支払われている。裁決の指摘するように、修理工事は任意の履行が期待されているのみであるとすれば、これほど急いで工事を開始する必要もなかったのではないかという評価もあり得る。土間床の沈下は事業遂行の阻害・不安要因であり、その修理工事の履行は「事實的、道義的に履行が義務付けられている場合」に当たり、それゆえ、それに伴う修理請負代金債務の履行も「事實的、道義的に履行が義務付けられている場合」に該当すると評価してよいと思われる。

この事案の事実認定をめぐっては、本件修理工事開始までDは土間床が沈下しているにもかかわらず倉庫での営業を続けたという事情のほか、モデルとした事案には本設問①の問題文には含めていないが、修理工事完成後に工事完了検査合格を経て事業が再開され工事請負代金が支払われた後、その約2年後の再検査で工事が予定の半分しか行われていないことが明らかになったにもかかわらず賃借人の配送業者のDは、そのまま1年以上も事業を続けたという事情があった。このような事情も含めて考える場合、修理は事後的、道義的に義務付けられており、それゆえ、請負代金支払いの債務履行も同様の状態にあったと評価できるかということである。裁決は、土間床の沈下のもとでもDは事業を続行していることから、D事業の続行にとって修理は不急のものであり、請負契約の拘束力につき修理は事実上期待されているにすぎないと評価し、請負代金の支払債務の履行も特に工事が開始されていない相続開始の時点では、履行が事後的、道義的に強制されているものとはいえず確実な債務とは評価できないものとしたと考えられる。しかし、修理工事をしなくても一定期間は事業を続けたという事実と、沈下（裁決によれば10センチ）に対する被相続人の修理の約束は別次元の問題である。相続開始から短期間のうちに工事の開始、完成検査合格、請負代金の支払い等の相続開始後の事情も勘案すれば、修理工事は相続開始の時点で賃貸人（被相続人、相続人）と賃借人（D）の間で確実に履行されるものと考えられていたと評価してよいと思われる。

IV 建物取去義務と債務控除（事例2の設問②）

1 本事例2の設問②のモデルと裁決

本設問②は、国税不服審判所平成30年7月9日裁決（裁決事例集112集112頁）⁽¹⁷⁾をモデルとして、その事実経過を大幅に簡略化して一部を変更して作成したものである。

本設問②では、相続開始の時点で、建物の取去工事にかかる費用が特定されておらず、相続開始後の時点で相続人とJ社との契約によって、その工事費用が特定されている。この点に関しては、相続税基本通達14-1（確実な債務）が「債務の金額が確定していなくても当該債務の存在が確実と認められるものについては、相続開始当時の現況によって確実と認められる範囲の金額だけを控除するものとする。」としているように、債務の金額が相続開始の時点で確定している必要はない⁽¹⁸⁾。この事例では、相続開始時点で、すでに被相続人に建物を取去する債務は確定しており、その具体的取去費用については、被相続人が死亡していることから、相続開始後の相続人と建物解体業者との契約が確定したことをもって、「相続開始当時の現況に

(17) この裁決の評価については、渡辺充「建物除去費用と相続税の債務控除」（税理63巻2号、2020年）232頁以下、山田俊一「相続税における債務控除の要件である『確実な債務』の判断基準」（税理65巻7号、2022年）190頁以下等参照。

よって確実と認められる」金額が確定したものと評価されることになる。

2 本件土地を明け渡す債務の履行方法

更正理由のなかの、「本件相続開始日において必ずしも本件建物を収去する必要はなく、建物を本件地主に引き渡す方法が選択可能であったから、相続人が建物を収去し、その費用を負担したことは相続開始後の事情であり、相続人が独自に選択したものであるから相続開始日において履行が確実な債務とはいえない」との主張の意味は次のようなものと考えられる。

有効な借地契約の解除のあとの相続開始の時に確定している債務は本件建物を明け渡す義務であり、その明け渡し方法は建物の撤去のみでなく、建物を本件地主に引き渡す方法もある。このことから、明け渡しの方法については相続開始の時には確定しておらず、それゆえに相続開始後に決定された建物の収去と、それに必要な収去費用の支払いは、相続開始の日の時点では履行が必要な債務ではないとするものであろう。

これについては、私的自治の原則から契約当事者が選択した内容が尊重されるべきものであり、相続開始の時には本来の契約当事者であるべき被相続人が死亡しているのであるから、確実に「存在する」相続開始の時ににおける明け渡し義務の、その方法については相続開始後の決定（選択）をもってなされざるを得ず、これこそが債務評価の際の「現況による」（相法 22 条）の意味であろう。本設問②のモデルとした事案での裁決も、このような現況の意義から、課税庁の主張を認めていない。

3 収去費用の過大

本設問②の問題文には入っていないが、モデルとした裁決事案では、国税不服審判所によって本件建物の撤去を請け負った解体業者による工事代金の見積額が過大であり、その過大な見積り通りの費用が支払われていることが認定されている。これが認定された以上、その相続人が実際に支払った過大な工事代金をそのまま債務控除の金額としてよいかが問題となる。本設問②のモデルとした実際の裁決事案では、国税不服審判所は数社から出された見積書の金額（各社によって金額が異なる）を比較することで妥当な収去費用を自ら認定して、これが履行が確実とされる債務として債務控除の対象となるものであるとしている。

(18) 名古屋地裁平成 3 年 5 月 29 日判決（税務訴訟資料 183 号 837 頁）は、相続税法 14 条 1 項に定める確実と認められる債務といえるためには、「相続開始の時点までに、当該債務が成立し、かつ、当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していることが必要であ」として、土地の仲介手数料支払債務につき、当該債務は売買契約の成立を停止条件とするもので、相続開始時点で売買契約が成立していない本件では確実と認められる債務に当たらず、債務控除の対象とならないと判示している（控訴審、上告審も同旨）。

V 事例への回答

事例1

この事例では、被相続人による不動産や会社の出資持分の贈与、さらには、その贈与にかかる贈与税負担についても贈与者が負担することにつき、贈与者と受贈者の間に合意が成立していると考えられる（モデルとした裁判事例においては、合意の存在の判定が大きな争点であった）。

そして、贈与税（相当額）の贈与が書面でもって確認されていない点は、書面によらない贈与はその履行があるまでは取り消すことができることから、相続開始の時には贈与税（相当額）を贈与する債務は確定していないという主張はあり得る。しかし、相続開始時の現況からして、債務の存在と債務の履行がなされることが事実と認定されれば、当該贈与の約束（合意）は相続開始の時ににおいて確実な債務として評価される。この確実性の判定には、相続開始後の当該債務の履行状況が相続開始時の現況として重要な評価要素になる。本事例では、相続開始後に時間をおかずに贈与税が納付されており、不動産や出資持分が贈与された事情なども勘案すれば、贈与税（相当額）の贈与の約束（合意）についての書面がないことは、確実な債務であることを否定する要素にはならない。

そして、本事例の贈与税（相当額）を被相続人が負担するという約束（合意）は、事例での贈与の経緯からして、連帯納付義務の求償権の放棄ではなく、贈与税（相当額）新たな贈与であると考えられる。

そのうえで、この新たな贈与については、贈与の経緯が確実な債務か否かを評価する三基準を充足するとともに、相続開始後に、まず受贈者が納付して、その納付額を贈与者（その相続人）が受贈者に贈与するという方法をとっており、東京高裁平成4年2月8日判決によれば、債務控除の対象となると考えられる。

しかし、この新しい贈与も贈与にかわりはなく、この贈与によって再びみなし贈与も生じると考えることになれば、様々な困難な問題が生じることになる。

事例2の設問①

この事例においては、倉庫の土間床の修理工事にかかる被相続人Eと工事の施工業者のF社との請負契約は有効に成立している。しかも、この修理工事の開始がEの死後になったのは、その倉庫の賃借人である配送業者Dからの申し出によるものであった。この申し出がなければ、Eの生前に工事が終了していた可能性が大きく、また、比較的短期の工事期間を考えれば、工事代金の支払いも同じくEの生前になされていた蓋然性が高い。

さらに、工事完成がEの死亡後であるので、工事代金はEの相続人によって支払われたが、その支払いは工事終了から約2週間後というものである。

このような相続開始の前と後の事情を考慮すれば、前述の山口地裁判決を基礎とした判断要素と、相続開始後の工事代金の支払いという事情を総合的に考慮すれば、本件の相続開始の時に存在する工事代金支払債務は、確実な債務と評価すべきものであり、債務控除の対象になるものと思われる。

ただ、裁決が、前述の「裁決の基礎にあるもの」のところで述べた理由によって、本件工事代金支払債務を相続開始の時ににおける確実な債務ではないと結論していることは、相続開始後の相続人による当該工事代金の支払いという、債務の確実性判断に不可欠な相続開始後の事情を不当に軽視した結果であると思われる。

事例2の設問②

この事案で課税庁は、賃貸借契約の解除によって義務付けられる建物の明け渡し義務の履行方法としては、建物の収去よりも費用が格段に安いであろう建物を引き渡すという選択も可能であって、建物を引き渡すという義務（債務）は確定していないと主張している。一般的にはこのようなことがいえるとしても、前記の山口地裁判決を基礎とする評価の三段階構成のなかの、「事実に、道義的に履行が義務付けられている場合」や「履行せざるを得ない蓋然性の表象のある場合」に該当する事実の存在を認定して裁判所は、建物を収去する義務が賃借人側にあると判決したものである。

さらに、相続開始の時点では、特に建物の収去代金が未確定であるという事情があるが、債務の存在が確定していることが重要なのであり、前述のように相続税基本通達14-1（確実な債務）も「債務の金額が確定していなくても当該債務の存在が確実と認められるもの」である場合は、「相続開始当時の現況によって確実と認められる範囲の金額」が債務控除の対象になるものとしている。そして本件の「相続開始当時の現況」では、被相続人の権利義務を承継した本件相続人が、工事業者と合意した収去代金が具体的な債務控除金額ということになる（この代金が過大であるという場合には、合理的範囲に減額された金額が債務控除金額とされる）。

「租税法事例研究会」構成員名簿

部 会	氏 名	所 属
法人 税 部 会	◎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
	○高 橋 祐 介 教 授	名古屋大学大学院法学研究科
	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
	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208号(2025)

2025年11月20日 発行

編 者 公益財団法人日本税務研究センター

発行者 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1F

電話 03(5435)0912(代表)

※無断転用・転載等は、一切お断り致します。

定価990円(本体900円 + 税 10%)

賛助会員の購読料は年会費に含まれます。