

税務事例研究

Vol. **213** 2026/9

〔法人税〕

無対価合併における適格判定と
その処理について

.....藤曲 武美

〔所得税〕

給与所得と他の所得区分が問題になる
事例について

.....牛嶋 勉

〔資産税〕

廃墟と固定資産税
—損耗の状況による減点補正率の適用

.....高橋 祐介

税務事例研究／213

■目次

法人税

無対価合併における適格判定とその処理について…………… 藤曲 武美・1

I	無対価合併における適格要件……………	3
1	無対価合併に係る適格要件の平成30年度改正の要点……………	3
2	平成30年度改正の背景……………	4
3	平成30年度改正前の無対価組織再編成における適格判定の概要……………	4
4	平成30年度改正による無対価合併の適格要件の改正……………	6
5	平成30年度見直し後の無対価合併における適格要件について……………	7
6	平成30年度改正におけるその他の見直し……………	9
7	分割、株式交換における無対価組織再編成の見直し……………	10
II	【回答】【事例1】について……………	10
	〈ケース1〉……………	10
	〈ケース2〉……………	11
	〈ケース3〉……………	11
	〈ケース4〉……………	13
	〈ケース5〉……………	13
III	【回答】【事例2】について……………	15
1	【事例2】について……………	15
2	適格合併に該当……………	15

3	B社の税務処理	15
4	C社の税務処理	16
5	親会社であるA社の税務処理	16
6	C社の欠損金の取扱い	16

所 得 税

給与所得と他の所得区分が問題になる事例について	牛嶋 勉	17
-------------------------	------	----

I	はじめに	18
II	テレワーク従事者の収入の所得区分	18
1	テレワークとは	18
2	厚生労働省のテレワークガイドライン	18
III	給与所得と事業所得の区別に関する裁判例等	20
1	最高裁二小昭和56年4月24日判決	20
2	東京地裁平成24年9月21日判決	21
3	国税不服審判所令和7年6月9日裁決	22
4	テレワーク従事者の収入の所得区分について	23
IV	フリーランスの報酬の所得区分	25
1	フリーランスの定義	25
2	フリーランスの報酬が例外的に給与所得に該当する場合	25
3	フリーランスが労働者に該当せず、 その報酬が事業所得に該当する場合	27
V	事例について	27
1	事例1について	27
2	事例2について	28

資 産 税

廃墟と固定資産税—損耗の状況による減点補正率の適用

..... 高橋 祐介・29

I	固定資産税における家屋評価の基本的な枠組み.....	29
II	損耗減点補正率の適用の基本的考え方と判例実務の確認.....	32
1	はじめに.....	32
2	損耗減点補正率の適用の背景と基本的考え方.....	33
3	実務判例.....	38
III	札幌高判令和6年4月19日未公刊.....	43
1	事実の概要.....	43
2	判旨.....	44
IV	事例の検討.....	45
V	残された課題.....	47

無対価合併における適格判定とその処理について

税理士 藤曲 武美

事例 1

次の各ケースにおける無対価合併について、適格合併に該当するか否かについて、回答し、その論拠についても述べてほしい。いずれも令和 8 年 3 月に合併するものとする。

〈ケース 1〉

- (1) A 社株主は、個人株主・甲 100%である。
- (2) B 社株主は、個人株主・甲の配偶者乙 100%である。
- (3) この場合で、A 社が B 社を無対価で吸収合併する。

〈ケース 2〉

- (1) A 社株主は、個人株主甲 70%，甲の配偶者 20%，甲の子 10%である。
- (2) B 社株主は、個人株主甲 70%，甲の配偶者 20%，甲の子 10%である。
- (3) この場合で、A 社が B 社を無対価で吸収合併する。

〈ケース 3〉

- (1) X 社は、A 社の株式の 100%を保有している。
- (2) A 社は B 社の株式の 40%を保有している。
- (3) X 社は B 社の株式の 60%を保有している。
- (4) この場合で、B 社が A 社を無対価で吸収合併する。

〈ケース 4〉

- (1) A 社株主は、個人株主甲が 30%，甲の配偶者 10%，B 社が 60%を保有している。
- (2) B 社株主は、個人株主甲が 30%，甲の配偶者 10%，A 社が 60%を保有している。
- (3) この場合で、A 社（合併法人）が B 社（被合併法人）を無対価合併する。

〈ケース 5〉

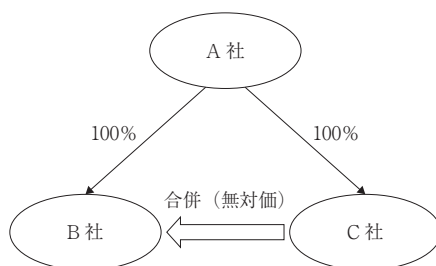
- (1) A 社は、B 社の発行済株式数（1,000 株）の全てを保有している。

- (2) B社は、A社の子会社であり、事業会社として事業を行っている。
- (3) 通常であれば、この場合では、親会社・A社が子会社・B社を無対価合併するのが通常であるが、事情があって、親会社A社を子会社B社が、いわゆる逆さ合併を無対価で行うことを検討している。

事例2

A社、B社、C社の関係は下図のとおりである。令和8年3月1日（合併効力発生日）で、B社はC社を無対価で適格合併を行った。この場合の各社の法人税上の処理はどのようなになるか。主に無対価合併の処理の要点・論拠などを説明してほしい。

〈概要図〉



〈A社の概要〉

- (1) 30年前に創業者が出資して設立された会社である。
- (2) 中小法人で設立当初から青色申告法人に該当。
- (3) 当初は事業を行う会社であったが、20年前に出資してB社を、約10年前にやはり、出資してC社を、それぞれ100%株式を所有する子会社として設立し上記〈概要図〉のようになった。

〈B社の概要〉

- (1) 20年前にA社が100%出資して設立された会社である。
- (2) 中小法人で設立当初から青色申告法人に該当。

合併直前のB社の貸借対照表（税務上）

科目	金額	科目	金額
資産	15,000	負債	7,000
		資本金等の額	3,000
		利益積立金	5,000
資産合計	15,000	負債・資本合計	15,000

〈C社の概要〉

- (1) 平成 27 年 5 月 1 日に A 社が 100% 出資して設立。
- (2) 中小法人で設立当初から青色申告法人に該当。
- (3) C 社は、この 5 ～ 6 年ほど赤字決算が続いているが、会社としての事業は存続していきたい事情があり、今後の業績の展望なども考慮して、この度の合併となった。

合併直前のC社の貸借対照表（税務上）

科目	金額	科目	金額
資産	10,000	負債	12,000
		資本金等の額	500
		利益積立金	▲2,500
資産合計	10,000	負債・資本合計	10,000

〈その他の事項〉

- (1) 上記のように B 社、C 社の A 社による完全支配関係発生日は、設立時からである。

I 無対価合併における適格要件

1 無対価合併に係る適格要件の平成 30 年度改正の要点

無対価組織再編成、特に無対価合併については、従前より、親法人が子法人を合併する場合や 100% の親法人を持つ兄弟会社間などの合併などで実務上利用されていたものについて、平成 22 年度税制改正において、一定のケースに限定して、税制上も無対価合併について適格合併と認める手当てをしていた⁽¹⁾。しかし、多段階型の組織再編における取扱いを簡便化する必要などが生じて、平成 30 年度改正において、対価が交付されない合併、分割及び株式交換（いわゆる「無対価合併」、「無対価分割」、「無対価株式交換」）について、適格組織再編成となる類型の見直しが行われるとともに、適格組織再編成となる場合の要件等の明確化等が行われた。合併の場合についてその改正の内容を整理すると次のようになる。

(1) 泉恒有ほか『改正税法のすべて（平成 22 年版）』大蔵財務協会（平成 22 年）320 頁

2 平成 30 年度改正の背景

平成 30 年度税制改正においては、デフレ脱却・経済再生が主要な経済的な課題とされており、その税制面からのテコ入れの手段の一つとして、事業再編の環境整備に関する措置を講ずることとされ、多段階型再編等多様な手法による事業再編の円滑な実施を可能とするため、組織再編税制の適格要件等の見直しが行われた⁽²⁾。

具体的には、以下のような改正が行われた。

(1) 完全支配関係がある法人間で行われる当初の組織再編成の後に適格株式分配を行うことが見込まれている場合の当初の組織再編成の適格要件のうち株式の保有関係に関する保有継続要件について、その適格株式分配の直前の時までの関係により判定することとされた。

(2) 当初の組織再編成の後に完全支配関係がある法人間で従業者又は事業を移転することが見込まれている場合にも、当初の組織再編成の適格要件のうち従業者従事要件及び事業継続要件に該当することとされた。

(3) いわゆる無対価組織再編成について、適格組織再編成となる類型・要件の見直しが行われた。対価が交付されない合併、分割及び株式交換について、適格組織再編成となる類型の見直しが行われるとともに、非適格組織再編成となる場合の処理の方法の明確化等が行われた。

以下、合併について解説・検討する。

3 平成 30 年度改正前の無対価組織再編成における適格判定の概要

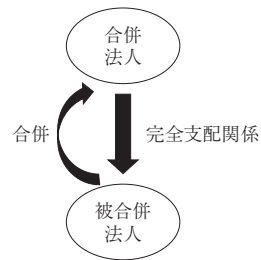
平成 22 年度改正後、平成 30 年度改正前における適格組織再編成となる無対価組織再編成のパターンは次のものに限定されていた（平 30 年度改正前法令 4 の 3）。合併のケースについてあげると次のとおりであった。

(1) 対価が交付されない無対価組織再編成については、次の①～④の合併に限り、適格組織再編成に該当し得ることとされ（改正前法令 4 の 3）、対価の交付があった場合と同様の処理とする措置が講じられていた（法法 61 の 2、法令 8、119 の 3 等）。合併の場合について適格合併となる無対価合併の形態は次のものに限定されていた。

(2) 寺崎寛之ほか『改正税法のすべて（平成 30 年版）』大蔵財務協会（平成 30 年）309 頁

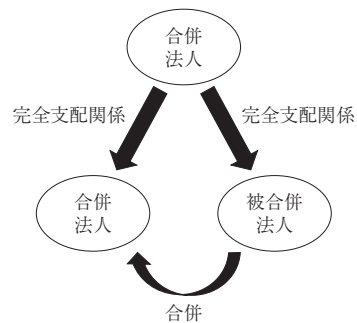
①合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係

〔概要図〕



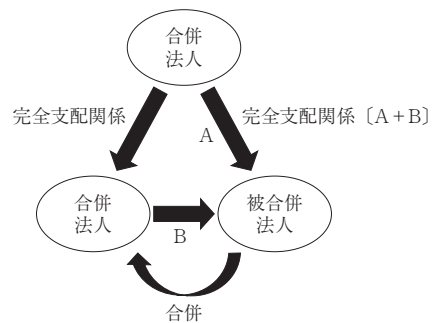
②一の者が被合併法人及び合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係

〔概要図〕



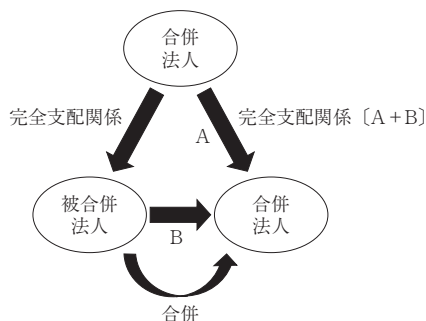
③合併法人及びその合併法人の発行済株式等の全部を保有する者が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係

〔概要図〕



④被合併法人及びその被合併法人の発行済株式等の全部を保有する者が合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係

〔概要図〕



4 平成 30 年度改正による無対価合併の適格要件の改正

平成 30 年度改正では、無対価合併について、完全支配関係がある法人間で行われる合併に係る株式の保有関係に関する要件が、改正前のように一定の限定パターンで定められていたものが、次のように整理・整備された。もちろん、完全支配関係のケースだけでなく、支配関係がある場合などのケースも無対価合併で適格要件を満たす場合はあるが、以下、完全支配関係のケースについて検討する。

(1) 完全支配関係がある法人間で行われる合併

合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係がある場合の株式の保有関係に関する要件について、その合併が無対価合併である場合には、次の関係がある場合に限り、この要件に該当することと整理された（法令 4 の 3 ②一、二）。

①合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係

②被合併法人及び合併法人の株主等（その被合併法人及び合併法人を除く。）の全てについて、その者が保有するその被合併法人の株式の数のその被合併法人の発行済株式等（その合併法人が保有するその被合併法人の株式を除く。）の総数のうちに占める割合とその者が保有するその合併法人の株式の数のその合併法人の発行済株式等（その被合併法人が保有するその合併法人の株式を除く。）の総数のうちに占める割合が等しい場合におけるその被合併法人と合併法人との間の関係

（注 1）株式には出資を含む。

（注 2）発行済株式等の総数とは、発行済株式又は出資の総数又は総額をいい、自己が有する自己の株式又は出資を除く。

このように被合併法人と合併法人の株主構成が等しい場合には、合併の対価として合併法人

の株式を交付してもしなくても、各株主の被合併法人株式の持分割合と合併前の合併法人株式の持分割合が合併後の合併法人株式の持分割合と等しいため、対価の交付がなかった場合についても対価の交付の省略があったと認められることから、適格合併になる類型とされた。

なお、平成 30 年度改正前の「一の者が被合併法人及び合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係」、「合併法人及びその合併法人の発行済株式等の全部を保有する者が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係」及び「被合併法人及びその被合併法人の発行済株式等の全部を保有する者が合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係」は、上記②に含まれる。

また、合併前に被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人による完全支配関係がある場合の株式の保有関係に関する要件は、その合併が無対価合併である場合には、従前どおり、「合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係がある場合に限り」、この要件に該当することとされた（法令 4 の 3 ②一）。

5 平成 30 年度見直し後の無対価合併における適格要件について

平成 30 年度改正により、無対価合併の要件、取扱いについては、上記のように整備されたところであるが、平成 30 年度改正後の無対価合併とその適格要件については、次のように整理されたところである。

適格合併は、次のいずれかのケースに該当する合併で被合併法人の株主等に合併法人又は合併親法人のうちいずれか一の法人の株式又は出資以外の資産（株主等に対する剰余金の配当等として交付される金銭その他の資産などを除く。）が交付されないものをいう。無対価合併に焦点を当てて、その要件を整理する。

（１）完全支配関係がある場合の無対価合併の適格要件（法法 2 十二の八イ、法令 4 の 3 ②一）

当事者が完全支配関係下の合併は、その合併に係る被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人による完全支配関係がある場合のその合併をいうが、完全支配関係下での無対価合併である場合については、「合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有している関係」に限定されていることに留意する必要がある（法令 4 の 3 ②一）。

（２）同一の者による完全支配関係がある場合の無対価合併の適格要件（法法 2 十二の八イ、法令 4 の 3 ②二）

合併前にその合併に係る被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係があり、かつ、その合併後に当該同一の者と当該合併に係る合併法人との間に当該同一の者による完全支配関係が継続すること（その合併後に当該合併に係る合併法人を被合併法人又は完全子法人とする適格合併又は適格株式分配を行うことが見込まれている場合には、当該合併の時から当該適格合併又は適格株式分配の直前の時まで当該完全支配関係が継続すること。）が見込まれている場合におけるその合併に係る被合併法人と合併法人との間の関係がある場合の合併をい

う。

その合併が無対価合併である場合については、次に掲げる関係がある場合におけるその完全支配関係に限られる。

①合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係（法令４の３②二イ）

②被合併法人及び合併法人の株主等（当該被合併法人及び合併法人を除く。）の全てについて、その者が保有するその被合併法人の株式の数の当該被合併法人の発行済株式等（当該合併法人が保有する当該被合併法人の株式を除く。）の総数（出資にあつては、総額。）のうちに占める割合とその者が保有する当該合併法人の株式の数の当該合併法人の発行済株式等（当該被合併法人が保有する当該合併法人の株式を除く。）の総数のうちに占める割合とが等しい場合における当該被合併法人と合併法人との間の関係（法令４の３②二ロ）

同一の者による完全支配関係がある場合の無対価合併のケースでも、全てのケースが適格合併になるわけではない。同一の者による完全支配関係がある場合で、かつ、上記の①、②のケースに限定されていることに留意すべきである。

往々にして、同一の者による完全支配関係があり、完全支配関係が継続すると見込まれる場合は、無前提に「適格合併」と判断しがちであるが、無対価合併の場合は、上記の①、②のケースに限定して適格合併になる点は留意すべきである⁽³⁾。もちろん、同一の者による完全支配関係がある場合で、無対価合併の要件に該当しない場合は、無対価合併ではなく、合併対価として合併法人の株式を交付するのであれば、適格合併に該当することになる。

（３）支配関係のある場合の無対価合併の適格要件（法法二十二の八ロ、法令４の３③）

その合併に係る被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人による支配関係がある場合の適格要件は、その合併のうち、次に掲げる要件の全てに該当するものをいう。

①当該合併に係る被合併法人の当該合併の直前の従業者のうち、その総数のおおむね 100 分の 80 以上に相当する数の者が当該合併後に当該合併に係る合併法人の業務（その合併に係る合併法人との間に完全支配関係がある法人の業務並びにその合併後に行われる適格合併によりその被合併法人のその合併前に行う主要な事業がその適格合併に係る合併法人に移転することが見込まれている場合におけるその適格合併に係る合併法人及びその適格合併に係る合併法人との間に完全支配関係がある法人の業務を含む。）に従事することが見込まれていること（従業者引継ぎ要件）。

②当該合併に係る被合併法人のその合併前に行う主要な事業が当該合併後に当該合併に係る合併法人（当該合併に係る合併法人との間に完全支配関係がある法人並びに当該合併後に行われる適格合併により当該主要な事業が当該適格合併に係る合併法人に移転することが見込まれて

(3) このような事例については、国税庁 HP・質疑応答事例（法人税）「合併対価が交付されない合併（無対価合併）に係る適格判定について」を参照。

いる場合における当該適格合併に係る合併法人及び当該適格合併に係る合併法人との間に完全支配関係がある法人を含む。）において引き続き行われることが見込まれていること（事業継続要件）。

③支配関係下での無対価合併については、被合併法人及び合併法人の株主等（当該被合併法人及び合併法人を除く。）の全てについて、その者が保有するその被合併法人の株式の数の当該被合併法人の発行済株式等（当該合併法人が保有する当該被合併法人の株式を除く。）の総数（出資にあっては、総額。）のうちに占める割合とその者が保有する当該合併法人の株式の数の当該合併法人の発行済株式等（当該被合併法人が保有する当該合併法人の株式を除く。）の総数のうちに占める割合とが等しい場合における当該被合併法人と合併法人との間の関係（法令4の3③一）

（4）共同事業を行う場合の無対価合併の適格要件（法法2十二の八ハ，法令4の3④）

その合併に係る被合併法人と合併法人（当該合併が新設合併である場合にあっては、当該被合併法人と他の被合併法人）とが共同で事業を行うための合併の場合については、共同事業を行うための適格合併の要件（①事業関連性要件，②事業規模要件，③事業者引継ぎ要件，④事業継続要件，⑤株式継続保有要件）を前提としたうえで，⑥無対価合併の場合については，次の要件が前提となる。「被合併法人及び合併法人の株主等（当該被合併法人及び合併法人を除く。）の全てについて，その者が保有するその被合併法人の株式の数の当該被合併法人の発行済株式等（当該合併法人が保有する当該被合併法人の株式を除く。）の総数（出資にあっては，総額。）のうちに占める割合とその者が保有する当該合併法人の株式の数の当該合併法人の発行済株式等（当該被合併法人が保有する当該合併法人の株式を除く。）の総数のうちに占める割合とが等しい場合における当該被合併法人と合併法人との間の関係のもの」又は，「無対価合併に係る被合併法人の全て若しくは合併法人が資本若しくは出資を有しない法人であるもの」に限られる（法令4の3④一等）。

6 平成30年度改正におけるその他の見直し

本稿では，事例との関係で，無対価組織再編成（特に合併）の適格判定について，上記において整理したが，平成30年度改正では，無対価組織再編成が，非適格となった場合の取扱いも同時に整備された。改正された項目を列挙しておく。

（1）無対価組織再編成が，非適格となった場合の被合併法人の処理について，被合併法人の資産，負債を移転したものと被合併法人の株主等が合併法人の株式の交付を受けたものとみなして，時価により取得したものとし，被合併法人の株主に交付したものとされた（法法62①）。

（2）合併法人の処理

①無対価組織再編成が非適格とされた場合には、被合併法人から資産、負債の移転を受けた法人において、株式をその他の資産の交付をしなかった場合の資産調整勘定、負債調整勘定の金額を計上することとされた（法法 62 の 8 関係）⁽⁴⁾。

②非適格の無対価合併により、増加する資本金等の額の計算（法令 8 ①五）

（３）被合併法人の株主の処理

被合併法人の株主における被合併法人の株式の譲渡損益計算、みなし配当計算の明確化が行われた（法法 61 の 2 ②，法法 24 ③）。

7 分割，株式交換における無対価組織再編成の見直し

平成 30 年度改正は，合併だけではなく，分割についての「無対価分割」，株式交換についての「無対価株式交換」に係る適格要件についても見直された（法令 4 の 3 ⑥，⑦，⑧など）。

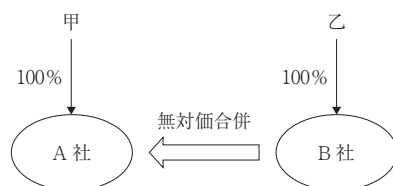
Ⅱ 【回答】【事例 1】について

事例 1 は，いずれも，事例の（「各ケース」）に示された株主構成，各社の持ち株割合のケースで，無対価合併を行った場合に，適格合併の要件を満たし，適格合併に該当するか否かという問題である。

したがって，解説で述べた平成 30 年度改正における無対価合併の場合の適格要件の見直し・整備を踏まえて，その改正後の法人税法（主に法令 4 の 3 ②以下）を適用した場合に適格合併に該当するか否かを判断し，かつ，その結論に至る理由を主に平成 30 年度改正後の法人税法の適用・当てはめにより説明することになる。

〈ケース 1〉

- （１）A 社株主は，個人株主・甲 100％である。
- （２）B 社株主は，個人株主・甲の配偶者乙 100％である。
- （３）この場合で，A 社が B 社を無対価で吸収合併する。



⁽⁴⁾ 資産調整勘定，負債調整勘定の計算については，令和 7 年度改正により見直されている。この見直しについては，吉村政穂「非適格合併等に関連するいくつかの問題」税務事例研究 210 号 6 頁参照

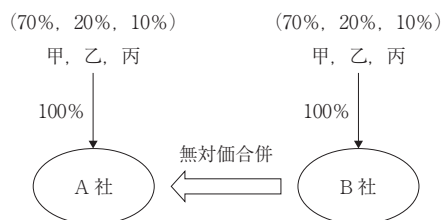
〈回答〉

無対価合併が適格合併（法法2十二）に該当するには、法令4の3②一、二のいずれかに該当しなければならない。法令4の3②二は、「その者が保有する……」としており、「その者」には、親族などを含めるとの規定は存在しない。したがって、事例のように甲と乙とは、配偶者とはいえ、同一の者ではないことから無対価合併における適格合併には該当しない。仮に、これらのものが適格合併に該当することになれば、親族間での株式の持ち株割合は容易に可能となってしまうことも考慮されている。

もちろん、対価を支払えば完全支配関係が存するので、適格合併に該当することは可能である。

〈ケース2〉

- (1) A社株主の保有割合は、個人株主甲70%、甲の配偶者・乙20%、甲の子・丙10%である。
- (2) B社株主の保有割合は、個人株主甲70%、甲の配偶者・乙20%、甲の子・丙10%である。
- (3) この場合で、A社がB社を無対価で吸収合併する。



〈回答〉

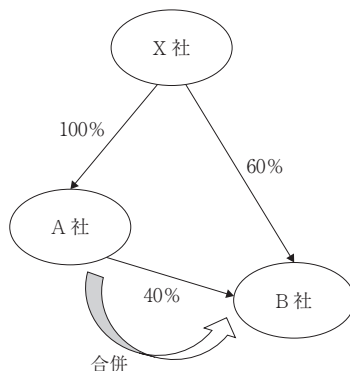
無対価合併が適格合併（法法2十二）に該当するには、法令4の3②一、二のいずれかに該当しなければならない。法令4の3②二は、合併会社、被合併会社の「株主等の全てについて、その者が保有するその被合併法人の株式の数の発行済株式等の総数のうちに占める割合とそのものが保有するその合併法人の発行済株式等の保有割合とが等しい場合」、すなわち株主の構成割合、持ち株割合が一致している場合は、無対価適格合併の適用はあるとしている。

したがって、本事例では、株主の構成は、いずれも甲、乙、丙であり、その株式の構成割合も（70%、20%、10%）と同一であることから無対価・適格合併の適用がある。

〈ケース3〉

- (1) X社は、A社の株式の100%を保有している。
- (2) A社はB社の株式の40%を保有している。

- (3) X社はB社の株式の60%を保有している。
(4) この場合で、B社がA社を無対価で吸収合併する。



〈回答〉

法令4の3②二口は、合併会社、被合併会社の各株主の構成割合を計算するに当たって、持ち合い株式を除いて計算することとしている。したがって、A社が保有しているB社の株式は除外して持ち株割合を計算することになり、いずれも、X社が100%を保有することになり、適格合併に該当する。

〈参考〉法令4の3②二口

二 合併前に当該合併に係る被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係（当該合併が無対価合併である場合にあっては、次に掲げる関係がある場合における当該完全支配関係に限る。）があり、かつ、当該合併後に当該同一の者と当該合併に係る合併法人との間に当該同一の者による完全支配関係が継続すること（当該合併後に当該合併に係る合併法人を被合併法人又は完全子法人（法第二条第十二号の十五の二に規定する完全子法人をいう。以下この条において同じ。）とする適格合併又は適格株式分配を行うことが見込まれている場合には、当該合併の時から当該適格合併又は適格株式分配の直前の時まで当該完全支配関係が継続すること。）が見込まれている場合における当該合併に係る被合併法人と合併法人との間の関係

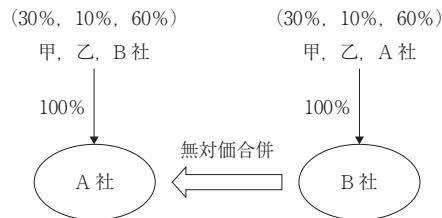
イ 合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係

ロ 被合併法人及び合併法人の株主等（当該被合併法人及び合併法人を除く。）の全てについて、その者が保有する当該被合併法人の株式（出資を含む。以下この条において同じ。）の数（出資にあつては、金額。以下この条において同じ。）の当該被合併法人の発行済株式等（当該合併法人が保有する当該被合併法人の株式を除く。）の総数（出資にあつては、総額。以下この条において同じ。）のうちに占める割合と当該者が保有する当該合併法人の株式の数の当該合併法人の発行済株式等（当該被合併法人が保有する当該合併法人の株式を除く。）の総数のうちに占

める割合とが等しい場合における当該被合併法人と合併法人との間の関係

〈ケース4〉

- (1) A社株主は、個人株主甲が30%、甲の配偶者・乙10%、B社が60%を保有している。
 (2) B社株主は、個人株主甲が30%、甲の配偶者10%、A社が60%を保有している。
 (3) この場合で、A社（合併法人）がB社（被合併法人）を無対価合併する。



〈回答〉

持ち合い株式を除いて持ち株割合を計算することになるので、株主が有する被合併法人及び合併法人の発行済株式に総数のうちに占める割合が、それぞれ等しくなる。したがって、甲30%、乙10%でどちらの法人の持ち株割合は同じになる。したがって、適格合併に該当する。

〈参考〉法令4の3②二ロ

二 合併前に当該合併に係る被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係（当該合併が無対価合併である場合にあっては、次に掲げる関係がある場合における当該完全支配関係に限る。）があり、（中略）

イ 合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係

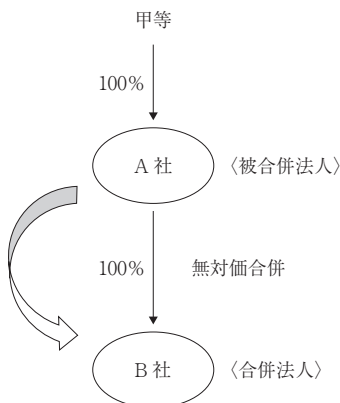
ロ 被合併法人及び合併法人の株主等（当該被合併法人及び合併法人を除く。）の全てについて、その者が保有する当該被合併法人の株式（出資を含む。以下この条において同じ。）の数（出資にあつては、金額。以下この条において同じ。）の当該被合併法人の発行済株式等（当該合併法人が保有する当該被合併法人の株式を除く。）の総数（出資にあつては、総額。以下この条において同じ。）のうちに占める割合と当該者が保有する当該合併法人の株式の数の当該合併法人の発行済株式等（当該被合併法人が保有する当該合併法人の株式を除く。）の総数のうちに占める割合とが等しい場合における当該被合併法人と合併法人との間の関係

〈ケース5〉

- (1) A社は、B社の発行済株式数（1,000株）の全てを保有している。

(2) B社は、A社の100%子会社であり、事業会社として事業を行っている。

(3) 通常であれば、この場合では、親会社・A社が子会社・B社を無対価合併するのが通常であるが、事情があつて、親会社A社を子会社B社に、いわゆる逆さ合併を無対価で行うことを検討している。



〈回答〉

完全支配関係がある親子会社間での無対価合併については、合併法人が被合併法人の発行済株式の全部を保有する場合に限り、無対価合併が適格合併に該当するとしている（法令4の3②一）。本事例では、いわゆる逆さ合併で、被合併法人である親会社の株式は、甲等が保有しており、この要件に該当しないことから、この無対価合併は、適格合併に該当しないことになる。A社が完全子会社B社を合併する通常の親会社による合併の場合であれば、合併による対価である株式の交付相手は、A社であることから、対価の交付を省略しても何ら株主等の経済実態に変化は生じない。これに対して逆さ合併の場合は、本来であれば、A社株主に対して合併対価を交付することになるので、それを省略することにより、経済実態に変化が生ずることが考えられることを考慮しているものと思われる。

もちろん、無対価ではなく、対価であるB社株式をA社株主である甲等に交付するものであれば、完全支配関係は継続するものとして適格合併になる。

〈参考〉法令4の3②一

法第二条第十二号のハイに規定する政令で定める関係は、次に掲げるいずれかの関係とする。

一 合併に係る被合併法人と合併法人（略）との間にいずれか一方の法人による完全支配関係（当該合併が被合併法人の株主等に合併法人の株式その他の資産が交付されない合併（以下第四項までにおいて「無対価合併」という。）である場合に於ては、合併法人が被合併法人の発

行済株式等（法第二条第十二号の七の五に規定する発行済株式等をいう。以下この条において同じ。）の全部を保有する関係に限る。）がある場合における当該完全支配関係（次号に掲げる関係に該当するものを除く。）

二（以下略）

Ⅲ 【回答】【事例２】について

１ 【事例２】について

【事例２】については、無対価組織再編成のうち、合併についてのものである。事例は、Ａ社を親会社として、その下に１００％子会社としてＢ社、Ｃ社が存在する。子会社のＢ社が同じ子会社のＣ社を無対価合併による合併を行ったもので、もっとも典型的なものを事例とした。以下に検討するように、無対価合併であるが、適格合併に該当する。各取扱いの根拠条文については、それぞれの項目において記載した。

２ 適格合併に該当

Ｂ社、Ｃ社の両社は、いずれもＡ社の１００％子会社である。したがって、同一の者であるＡ社の完全支配関係の下にあり、今後もＡ社の下での完全支配関係は継続する見込みであるので、適格合併に該当する（法法２十二の八）。また、無対価合併については、合併法人であるＢ社、被合併法人であるＣ社の株式はいずれもＡ社が１００％保有し、今後も保有し続けることから、法令４の３②二に該当し、適格合併に該当する。

合併による被合併法人から合併法人に対する資産・負債の移転については、原則として、合併時の時価による譲渡したものとして処理すべきものとされている（法法６２①）。

ただし、適格合併による被合併法人の有する資産及び負債の移転については、合併による移転時の被合併法人の簿価により移転するものとしている（法法６２の２①）。

本事例は、完全支配関係下の適格合併に該当することから、合併による資産、負債の移転については、いわゆる簿価移転になる。

３ Ｂ社の税務処理

上記２の取扱いにより、合併法人となるＢ社の処理は、Ｃ社の資産及び負債につき、いわゆる簿価移転となり、税務仕訳で示すと次のようになる（法令１２３の３③）。なお、被合併法人の資産、負債等の移転の対価として被合併法人に対して、Ｂ社株式を給付することになる。資本の部の処理、利益積立金額の引継ぎ処理を行う（法令８①五、法令９①二）。

資 産	10,000	負 債	12,000
利益積立金額	2,500	資本金等の額	500

4 C社の税務処理

C社は合併により消滅する。C社は合併による消滅会社であるため、資産、負債、資本金等の額について、簿価移転により消滅する処理を行うことになる（法法62の2①）。合併による対価としてB社株を受けることになる。

負 債	12,000	資 産	10,000
B社株式	500	利益積立金額	2,500
資本金等の額	500	B社株式	500

5 親会社であるA社の税務処理

親会社A社にはC社株式が簿価500で計上されているはずである。したがって、その簿価を消却することになる。なお、無対価の適格合併のため、A社に計上されている簿価500のC社株式をB社株式に付け替えることになる（法令119①五）。

B社株式	500	C社株式	500
------	-----	------	-----

6 C社の欠損金の取扱い

C社については、この5～6年ほど赤字決算が続いているとのことであり、かつ青色申告法人であることから、繰越青色欠損金が存在するものと考えられる。また、B社、C社ともA社の出資により設立された会社であり、設立時より、10年以上経過していることから、C社の欠損金については、合併により、B社に引き継がれるものと考えられる。欠損金の引継ぎについては、別表七（一）の付表一（適格組織再編成等が行われた場合の調整後の控除未済欠損金額の計算に関する明細書）の添付が必要である。

【参考文献】

- （１） 寺崎寛之ほか『改正税法のすべて（平成30年版）』大蔵財務協会（平成30年）

給与所得と他の所得区分が問題になる事例について

弁護士・税理士 牛嶋 勉

事例 1

出版社に勤務する Aさんは、書籍の編集業務を担当している。Aさんは、独身であり、これまで会社に通勤可能な場所にマンションを借り、会社に通勤して業務を行っていた。Aさんは、今般、遠くの県にひとりで暮らす父親の介護が必要になったので、会社のテレワーク制度を利用しようと考え、会社に利用申請を行った。会社は、検討の結果、Aさんの遠方の県での在宅勤務を認めることとした。現在、Aさんは、日常的には、会社とパソコンや携帯電話で連絡を取りながら業務を行い、月に1回程度会社に出勤して業務を行っている。また、Aさんは、在宅勤務中は、日々の勤務開始時間、勤務終了時間、休憩時間について、その都度、パソコンを利用して会社に報告している。

- (1) Aさんの収入は、これまでと同様に給与所得として取り扱って問題ないか。
- (2) Aさんが日々の勤務開始時間、勤務終了時間、休憩時間の報告を全くしなくなった場合はどうか。

事例 2

Bさんは、C社の取締役であり、肩書は、ある部署の本部長であった。C社は、建築基準法に基づき、建築確認における確認検査を行う指定確認検査機関の指定と、建築物の構造計算の確認審査を行う指定構造計算適合性判定機関の指定を国土交通大臣から受けていた。Bさんは、本件部署において、建築基準法に規定する構造計算適合性判定員として、構造計算適合性判定に係る業務を行っていた。C社は、Bさんに対して、「給与明細書」又は「賞与明細書」を交付し、「給与明細書」には、合計月額が記載され、基本給、手当等が支払われていた。ただし、Bさんは、自己所有のパソコンを使用して業務を行い、社会保

険料は自分で負担していた。Bさんは、収入について、給与所得として所得税等の確定申告を行った後に、その収入は事業所得であったとして更正の請求をした。Bさんは、更正の請求に際し、区分欄に「建築士報酬」と記載された、C社が作成した「報酬、料金、契約金及び賞金の支払調書」を提出し、C社とは、雇用契約ではなく業務委託契約を締結し、個人事業として本件判定業務を行っていた、C社の本部長であったが、経営に一切関与しておらず、取締役としての業務に従事した事実はほとんどなかった等と主張した。

(1) Bさんの更正の請求は認められるか。

(2) Bさんが、建築士として、C社以外の他社から報酬を得ていた場合は、更正の請求は認められるか。

I はじめに

給与所得と他の所得の区分は、問題になることが少なくない。近時、給与所得者についても、テレワーク（在宅勤務等）が広く行われるようになり、勤務場所、勤務時間管理等において、従来と異なる状況が生まれている。また、「特定受託事業者に係る取引の適正化等に関する法律」（以下、「フリーランス法」という。）が、令和6年11月1日に施行され、個人のフリーランスと企業の従業員（給与所得者）との区別も問題になっている。さらに、所得区分を事業所得とする申告が争われる事例も散見される。裁判例等を踏まえて、所得区分について検討してみたい。

II テレワーク従事者の収入の所得区分

1 テレワークとは

テレワークは、新型コロナウイルス感染症の流行を契機として広く行われるようになった勤務形態である。テレワークの形態は、業務を行う場所に応じて、労働者の自宅で行う「在宅勤務」、労働者の属するメインのオフィス以外に設けられたオフィスを利用する「サテライトオフィス勤務」、ノートパソコンや携帯電話等を活用して臨機応変に選択した場所で行う「モバイル勤務」に分類されている。多くの企業で採用されているのは「在宅勤務」であるから、以下では、主に在宅勤務を念頭に置いて検討する。

2 厚生労働省のテレワークガイドライン

厚生労働省は、「テレワークの適切な導入及び実施の推進のためのガイドライン」（令和3年

3月改正)⁽¹⁾を公表している。その中で、特に、所得区分に関係の深い項目のポイントを以下に記載する。

(1) 就業の場所の明示

使用者は、労働契約を締結する際、労働者に対し、就業の場所に関する事項等を明示することとなっている（労働基準法 15 条，同法施行規則 5 条 1 の 3 号）。そこで、労働者に対し雇入れ直後からテレワークを行わせることが通常想定される場合は雇入れ直後の就業の場所として、また、その労働契約の期間中にテレワークを行うことが通常想定される場合は変更の範囲として、「使用者が許可する場所」も含め自宅やサテライトオフィスなど、テレワークを行う場所を明示する必要があるとされている。

(2) 様々な労働時間制度の活用が可能であること

労働基準法には様々な労働時間制度が定められており、全ての労働時間制度でテレワークが実施可能である。したがって、テレワーク導入前に採用している労働時間制度を維持したまま、テレワークを行うことが可能である。

① 通常の労働時間制度（労働基準法 32 条）及び変形労働時間制（労働基準法 32 条の 2）

通常の労働時間制度及び変形労働時間制においては、始業及び終業の時刻や所定労働時間をあらかじめ定める必要があるが、テレワークでオフィスに集まらない労働者について、その日の所定労働時間はそのままとしつつ、始業及び終業の時刻についてテレワークを行う労働者ごとに自由度を認めることも考えられるとされている。

② フレックスタイム制（労働基準法 32 条の 3）

フレックスタイム制とは、始業及び終業の時間をその労働者の決定に委ねることとする制度である。

フレックスタイム制は、労働者が始業及び終業の時刻を決定することができる制度であり、テレワークになじみやすい制度である。フレックスタイム制を活用することによって、労働者の仕事と生活の調和に最大限資することが可能となるとされている。

③ 事業場外みなし労働時間制（労働基準法 38 条の 2）

事業場外みなし労働時間制は、労働者が事業場外で業務に従事した場合において、労働時間を算定することが困難なときに適用される制度であり、使用者の具体的な指揮監督が及ばない事業場外で業務に従事する場合に活用できる制度である。テレワークにおいて一定程度自由な働き方をする労働者にとって、柔軟にテレワークを行うことが可能となるとされている。

(1) 厚生労働省ウェブサイト <https://www.mhlw.go.jp/content/000759469.pdf>.

また、テレワークにおいて、次の i, ii をいずれも満たす場合には、事業場外みなし労働時間制を適用することができることとされている。

- i 情報通信機器が、使用者の指示により常時通信可能な状態におくこととされていないこと
- ii 随時使用者の具体的な指示に基づいて業務を行っていないこと

（３）テレワークにおける労働時間の把握

テレワークにおける労働時間の把握については、「労働時間の適正な把握のために使用者が講ずべき措置に関するガイドライン」（平成 29 年 1 月 20 日基発 0120 第 3 号）（以下、「適正把握ガイドライン」という。）も踏まえた使用者の対応が求められる。

ア 客観的な記録による把握

適正把握ガイドラインにおいては、使用者が労働時間を把握する原則的な方法として、パソコンの使用時間の記録等の客観的な記録を基礎として、始業及び終業の時刻を確認すること等が挙げられている。

イ 労働者の自己申告による把握

テレワークにおいて、情報通信機器を使用していたとしても、その使用時間の記録が労働者の始業及び終業の時刻を反映できないような場合も考えられ、このような場合に、労働者の自己申告により労働時間を把握することが考えられる。ただし、パソコンの使用状況など客観的な事実と、自己申告された始業・終業時刻との間に著しい乖離があることを使用者が把握した場合には、所要の労働時間の補正が求められる。

労働者の自己申告により労働時間を簡便に把握する方法としては、例えば一日の終業時に、始業時刻及び終業時刻をメール等にて報告させるといった方法を用いることが考えられるとされている。

Ⅲ 給与所得と事業所得の区別に関する裁判例等

1 最高裁二小昭和 56 年 4 月 24 日判決⁽²⁾

同判決は、上告人の弁護士としての顧問料収入を、給与所得ではなく事業所得と認定して上告人の請求を排斥した原判決は誤りである旨の主張に対し、まず、「事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意志と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をいい、これに対し、給与所得とは雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使

(2) 民集 35 卷 3 号 672 頁。

用者から受ける給付をいう。なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうか重視されなければならない」と述べて、一般的な判断基準を示した。

そのうえで、同判決は、①各会社と上告人との間の各顧問契約において、上告人は各会社の法律相談等に応じて法律家としての意見をのべる業務をなすことが義務付けられているが、各顧問契約には勤務時間、勤務場所についての定めがなく、特定の会社の業務に定時専従する等格別の拘束を受けるものではなく、上告人の事務所において、多くは電話により、時には同事務所を訪れた担当者に対し専ら口頭で法律相談等に応じて意見をのべるというものであって、上告人の方から各社に出向くことは全くなく、相談回数は会社によって異なり、月に2、3回というところや半年に1回、1年に1回というところもあること、②各社はいずれも本件顧問料を弁護士の業務に関する報酬に当たるものとして毎月定時に定額をその10%の所得税を源泉徴収したうえ上告人に支払っており、顧問料から、健康保険法、厚生年金保険法等による保険料を源泉控除しておらず、上告人に対し賞与の類のものを一切支給しておらず、したがって雇傭契約を前提とする給与として扱っていないことなどを指摘したうえ、「本件顧問契約に基づき上告人が行う業務の態様は、上告人が自己の計算と危険において独立して継続的に営む弁護士業務の一態様にすぎないものというべきであり、前記の判断基準に照らせば右業務に基づいて生じた本件顧問料収入は、所得税法上、給与所得ではなく事業所得にあたる」と判断した。

同判決以降、給与所得や事業所得への該当性については、裁判所は、同判決の判断基準に従って判断してきたと考えられる。

2 東京地裁平成 24 年 9 月 21 日判決⁽³⁾

本件は、麻酔科医師である原告が、自己が麻酔手術等を施行した各病院から得た収入を事業所得として所得税の確定申告をしたところ、税務署長がその収入は給与所得に当たるとして更正処分等をしたため、原告が処分の取消しを求めた事案である。

同判決は、昭和 56 年最高裁判決の一般論を引用したうえで、それに付加して、「事業所得に該当するか給与所得に該当するかは、自己の計算と危険によってその経済的活動が行われているかどうか、すなわち経済的活動の内容やその成果等によって変動し得る収益や費用が誰に帰属するか、あるいは費用が収益を上回る場合などのリスクを誰が負担するかという点、遂行する経済的活動が他者の指揮命令を受けて行うものであるか否かという点、経済的活動が何らかの空間的、時間的拘束を受けて行われるものであるか否かという点などを総合的に考慮して、

(3) 税資 262 号順号 12043。

個別具体的に判断すべきである」と具体的な判断方法を述べた⁽⁴⁾。

そして、同判決は、①A病院について、原告に対しては、術例数が1例であっても2例であっても定額の報酬が支払われ、Aに支払われる診療報酬の金額の多寡に応じて原告に対する報酬が変動する報酬体系にはなっていないこと、②麻酔業務から生ずる費用は、基本的にA病院が負担しており、原告は、麻酔業務による損益計算が赤字になるというような事業の収支から一般的に生じ得る危険を負担することはないこと、③原告は、麻酔という業務を行う対象、場所、時間など業務の一般的な態様についてAの指揮命令に服していたこと、④原告の勤務時間が定められていたこと、⑤原告の業務は、Aの経営するAの病院内で患者に対して行われる手術の際の術中麻酔管理等を行うことであったこと、⑥原告の出勤時刻及び退勤時刻は、原告が押印する派遣医出勤簿に記録され、Aにおいてこの出勤簿で原告の勤務時間を管理していたことなどから、原告はAの空間的、時間的拘束に服していたなどと認定したうえ、原告がAから支払を受けた報酬は、自己の計算と危険において独立して営まれる業務から生ずる所得であるということはできず、原告は、Aの指揮命令に基づいて、Aによる空間的、時間的拘束を受けて行った業務ないし労務提供の対価として報酬を受けたものであるから、給与所得に当たると判断し、他の病院から受けた報酬についても給与所得に当たると判断した。

3 国税不服審判所令和7年6月9日裁決⁽⁵⁾

この裁決の事案は、事例2の元になった事案である。

本件は、審査請求人が、構造計算適合性判定業務等を行って得た収入に係る所得について、給与所得として所得税等の確定申告とそれに続く修正申告をした後、当該収入に係る所得は事業所得であったとして更正の請求をしたのに対し、原処分庁が、更正をすべき理由がない旨の通知処分等を行い、請求人が原処分の全部の取消しを求めた事案である。

本裁決は、請求人と本件法人との契約関係について、「本件各明細書には、支給金額の内訳として基本給……円、……手当が……円である旨記載されているところ、これらの……支給名目は、支給する者と労務の提供をした者との間に雇用契約があることを前提とする支給名目と考えるのが相当である。……本件法人は……本件各収入を給与所得に係る収入金額として源泉徴収に係る経理・事務を行い、これを基に請求人に本件各源泉徴収票を交付していたのであるから、請求人との間で締結した契約は雇用契約であると認識していたと認められる」「請求人が本件判定業務において作成した書類には請求人の個人事業であることを明示した記載をして

(4) 渡辺徹也「税務事例研究」145号20頁以下は、「経済的活動の内容やその成果等によって変動し得る収益や費用が誰に帰属するか、あるいは費用が収益を上回る場合などのリスクを誰が負担するか」という観点は、「非独立性」について本判決が新たに明らかにした部分であると指摘する。

(5) 国税不服審判所裁決事例集 No.139-2-04。

いなかった上、本件判定業務が請求人と本件法人との業務委託契約に基づくものであることをうかがわせる事情も見当たらない」「請求人は、本件法人の従業員である……部本部長としての地位を有していたといえ、請求人と本件法人との間には、雇用契約が成立していたと認められる」「請求人は……担当役員として本件判定の業務に係る管理の責任と権限を有し、当該業務を管理していたと認められるほか……本件法人の取締役会に出席して取締役として議決権を行使していることが認められ……、請求人と本件法人との間には、委任契約も成立していたと認められる」「請求人と本件法人との間には、雇用契約及びこれに類する原因である委任契約が成立していたと認められる」と判断した。

次いで、本件裁決は、「請求人は、原則、本件部署で、本件業務規程に定める業務時間に本件判定業務を行っていたといえることからすれば、空間的、時間的な拘束を受けつつ、継続的に本件法人に対して労務を提供していたと認められる」「請求人の本件法人に対する責務及び労務提供の態様は……雇用契約の存在とも整合するから、請求人は、本件法人との間に雇用契約の関係があることを前提に、本件法人の指揮命令下で、空間的、時間的な拘束を受けて、本件判定業務を行っていたと認められる」「請求人への本件判定業務に係る支給金額は賞与を除いて毎月定額であり、本件判定業務の成果に応じて本件法人から支給される金額が変動する支給形態にはなっていないことから、請求人は、本件判定業務の成果に応じた報酬面でのリスクを負担していたとは認められない」「本件判定業務から生じる費用については……その一部を請求人が負担していたものの、それ以上に、本件判定業務から生じる費用が収益を上回る場合などの経済的な損失について、請求人が負担する義務を負っていたと認めるに足りる証拠はない」「請求人は、自己の計算と危険において本件法人から独立して本件判定業務を行っていたとはいえない」「本件各収入は、雇用契約に基づき本件法人の指揮命令に服して、空間的、時間的な拘束の下、提供した本件判定業務の対価や、委任契約に基づき取締役として行った職務執行の対価として、本件法人から受けた給付であると認められる。したがって、本件各収入に係る所得は、いずれも給与所得に該当する」と判断した。

4 テレワーク従事者の収入の所得区分について

(1) テレワークにおける「空間的、時間的な拘束」の緩和

昭和56年最高裁判決は、「給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかを重視されなければならない」と判示していた。

テレワークの場合は、「空間的、時間的な拘束」は大幅に緩和されており、同判決が想定していた状況とは異なると考えられる。例えば、在宅勤務の場合は、勤務場所は、企業の事業所や企業が指定した場所ではなく、通常は、従業員の自宅であり、稀ではあるが、従業員の希望に

より自宅以外の特定の場所で勤務する場合もある。また、テレワークの場合は、勤務時間の管理も、基本的には従業員の自己申告に依存せざるを得ないのが通常である。

（２）昭和 56 年以降の通信環境と業務の変化

携帯電話に先立って普及したのはポケットベル（ポケベル）であった。昭和 62 年、ポケベル端末に数字を表示できる機能が追加され、普及が急速に進んだ。表示できるのは数字だけであるが、「4649（よろしく）」などの語呂合わせによるメッセージ送信が行われた。しかし、ポケベルは、送信のみで、返信はできなかった。その後、携帯電話は、平成 5 年以降急速に普及し、その世帯普及率（単身世帯を含む）は、平成 28（2016）年には 94.7% になった⁽⁶⁾。また、パソコンの世帯普及率は、平成 7 年ころから急速に伸展し、平成 21（2009）年には 87% を超えた。

これらの携帯電話とパソコンの普及に伴うインターネット利用の拡大も著しかった。インターネットの利用率（個人）は、平成 9（1997）年は、9 % 強に過ぎなかったが、その後急速に増加し、令和 6（2024）年には、85% を超えている⁽⁷⁾。

（３）テレワーク従事者の収入の所得区分

近年、給与所得者について、テレワーク（在宅勤務等）が広く行われるようになり、勤務場所、勤務時間管理等において、従来と異なる状況が生まれている。テレワークは、新型コロナウイルス感染症の流行を契機として広く行われるようになった。テレワークが広まったのは、上述したように、パソコン・携帯電話が普及し、インターネットの普及と相まって、一定の労働者が在宅勤務等で業務ができるようになったことと、使用者とテレワーク従事者の情報のやり取りが容易になったことが大きな要因であると考えられる。

他方、昭和 56 年最高裁判決が出された当時と異なり、携帯電話（スマートフォン）が普及し、パソコンを使用して業務を行うことが通常になった結果、企業は、必要に応じて、携帯電話又はパソコンを利用して、在宅勤務している従業員に連絡し、指示を伝え、従業員から報告を受けることが可能になった。逆に言えば、このように企業と従業員の環境が変化したからこそ、テレワークが広く利用されるようになったと考えられる。

したがって、テレワークの場合は、「空間的、時間的な拘束」は緩和されているものの、在宅勤務のときは、従業員の自宅が企業と従業員が合意した勤務場所であること、また、始業・終業時刻、休憩時間等については、従業員の自己申告等により企業に報告されることが通常であるから、従業員が企業から受ける給付は、「何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるもの」に該当し、昭和 56

(6) 総務省ウェブサイト <https://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/h29/html/nc111110.html>.

(7) 総務省ウェブサイト <https://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/r07/html/nd21b120.html>.

年最高裁判決のいう「雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付」として給与所得に該当すると考えられる。

IV フリーランスの報酬の所得区分

1 フリーランスの定義

「特定受託事業者に係る取引の適正化等に関する法律」（フリーランス・事業者間取引適正化等法とも略されるが、以下では、「フリーランス法」という。）は、令和6年11月1日に施行された⁽⁸⁾。

フリーランス法は、個人で働くフリーランスに業務委託を行う発注事業者に対し、業務委託をした際の取引条件の明示、給付を受領した日から原則60日以内での報酬支払、ハラスメント対策のための体制整備等を義務付けている。同法の取引の適正化に係る規定については主に公正取引委員会及び中小企業庁が、就業環境の整備に係る規定については主に厚生労働省がそれぞれ執行を担うとされている。

フリーランス法2条1項は、「特定受託事業者」を次のように定義している。

「この法律において「特定受託事業者」とは、業務委託の相手方である事業者であって、次の各号のいずれかに該当するものをいう。

- 一 個人であって、従業員を使用しないもの
- 二 法人であって、一の代表者以外に他の役員（理事、取締役、執行役、業務を執行する社員、監事若しくは監査役又はこれらに準ずる者をいう。第六項第二号において同じ。）がなく、かつ、従業員を使用しないもの」

2 フリーランスの報酬が例外的に給与所得に該当する場合

フリーランスの契約は、通常は、業務委託契約であり、フリーランスの所得は、事業所得に該当することが多いと考えられる。

しかし、厚生労働省は、ウェブサイトで、「フリーランスであっても、働き方によっては『労働者』に当たる可能性があります」と記載している。

厚生労働省が掲げる「労働者に該当するかどうかの判断基準」の説明は下記のとおりである⁽⁹⁾。

(8) フリーランス法の概要は、「フリーランス・事業者間取引適正化等法の概要と政府の取組」税研242号38頁（2025年7月号）参照。

(9) 厚生労働省ウェブサイト https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/koyou_roudou/roudou_kijun/keiyaku/index02.html.

記

労働基準法第9条では、「労働者」を「事業又は事務所に使用される者で、賃金を支払われる者をいう」と規定しています。労働基準法の「労働者」に当たるか否か、すなわち「労働者性」は、この規定に基づき、以下の2つの基準で判断されます。

○ 労働が他人の指揮監督下において行われているかどうか、すなわち、他人に従属して労務を提供しているかどうか

○ 報酬が、「指揮監督下における労働」の対価として支払われているかどうか

この2つの基準を総称して「使用従属性」と呼びます。

「使用従属性」が認められるかどうかは、請負契約や委任契約といった契約の形式や名称にかかわらず、契約の内容、労務提供の形態、報酬その他の要素から、個別の事案ごとに総合的に判断されます。この具体的な判断基準は、労働基準法研究会報告（労働基準法の「労働者」の判断基準について）（昭和60年12月19日）⁽¹⁰⁾において、以下のように整理されています。

1 「使用従属性」に関する判断基準

(1) 「指揮監督下の労働」であること

ア 仕事の依頼、業務従事の指示等に対する諾否の自由の有無

イ 業務遂行上の指揮監督の有無

ウ 拘束性の有無

エ 代替性の有無（指揮監督関係を補強する要素）

(2) 「報酬の労務対償性」があること

2 「労働者性」の判断を補強する要素

(1) 事業者性の有無

(2) 専属性の程度

(3) その他

前記の昭和56年最高裁判決の給与所得の定義は、「雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう」である。その定義は、労働基準法9条の「労働者」の判断基準である「指揮監督下の労働」であることと、「報酬の労務対償性」があることの2つの要素に重なるところがあると考えられる。

そこで、個人がフリーランスとして受ける報酬であっても、「指揮監督下の労働」であることと、「報酬の労務対償性」があることの2つの要素をいずれも満たす場合は、給与所得に該当する可能性が高いと考えられる。他方、それらの2つの要素のいずれかを満たさないフリー

(10) 厚生労働省ウェブサイト <https://www.mhlw.go.jp/content/11201250/001483481.pdf>.

ランスの報酬は、事業所得に該当する可能性が高いと考えられる。

3 フリーランスが労働者に該当せず、その報酬が事業所得に該当する場合

フリーランス法にいう個人の「特定受託事業者」は、業務委託の相手方である事業者で、「個人であって、従業員を使用しないもの」であるから、フリーランスが「労働者」に該当しない場合は、通常は、昭和56年最高裁判決にいう「自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意志と社会的地位とが客観的に認められる業務」を行う者に該当し、その者が業務委託者から受ける報酬は、事業所得に該当すると考えられる。

V 事例について

1 事例1について

事例1は、出版社に勤務するAさんが、会社のテレワーク制度を利用し、遠方の県にあるAさんの実家での在宅勤務を申請し、会社もこれを認めて、Aさんは、日常的には、会社とパソコンや携帯電話で連絡を取りながら業務を行い、月に1回程度会社に出勤して業務を行い、日々の勤務開始時間、勤務終了時間、休憩時間については、その都度、パソコンを利用して会社に報告している事案である。

(1) Aさんの収入は、給与所得か

Aさんの場合は、「空間的、時間的な拘束」は大幅に緩和されており、昭和56年判決が想定していた状況とは異なると考えられる。しかし、Aさんの場合は、在宅勤務時は、Aさんの実家が会社とAさんが合意した勤務場所であり、また、在宅勤務時は、日々の勤務開始時間、勤務終了時間、休憩時間については、その都度、パソコンを利用して会社に報告しているから、Aさんが会社から受ける給付は、「何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるもの」に当たり、給与所得に該当すると考えられる。

(2) Aさんが日々の勤務開始時間、勤務終了時間、休憩時間の報告を全くしなくなった場合はどうか

Aさんが日々の勤務開始時間、勤務終了時間、休憩時間の報告を全くしなくなった場合は、通常は、会社は、それを放置することではなく、その都度報告するよう注意・指導を行い、Aさんがそれに応じないで、報告しない状態を続ければ、会社は、注意・指導を繰り返したうえ、

懲戒処分を行い、それでも変わらなければ最終的には、普通解雇ないし懲戒解雇にするのが通常である。Aさんから勤務報告がない期間については、就業規則の規程により、欠勤控除等がなされる場合があるが、所得の性質に変更はなく、給与所得であることは変わらないと考えられる。

2 事例2について

Bさんは、C社の取締役であり、本部長であって、建築基準法に規定する構造計算適合性判定員として、構造計算適合性判定に係る業務を行い、C社は、Bさんに「給与明細書」又は「賞与明細書」を交付していたが、「給与明細書」の内訳は、基本給、手当等であった。Bさんは、給与所得として所得税等の確定申告を行った後に、その収入は事業所得であったとして更正の請求をし、その際、区分欄に「建築士報酬」と記載された、C社が作成した各年分の「報酬、料金、契約金及び賞金の支払調書」を提出し、C社とは、雇用契約ではなく業務委託契約を締結し、個人事業の一環として本件判定業務を行っていた等と主張した事案である。

(1) Bさんの更正の請求は認められるか

給与明細書には、支給金額の内訳として基本給、手当等が記載され、会社は、各収入を給与所得に係る収入金額として源泉徴収に係る経理・事務を行い、これを基に各源泉徴収票を交付していたこと、裁決によれば、Bさんの業務に対する支給金額は賞与を除いて毎月定額であり、業務の成果に応じて支給金額が変動しないことが指摘されており、Bさんは、自己の計算と危険において独立して業務を行っていたとはいえないから、事業所得には該当せず、他方、Bさんは、C社との関係において、空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務を提供し、その対価として給与を支給されていたと判断されるから、給与所得に該当すると考えられ、Bさんの更正の請求は認められないと考えられる。

(2) Bさんが、建築士として、C社以外の他社から報酬を得ていた場合は、更正の請求は認められるか

仮に、C社以外の他社から報酬を得ていたとしても、C社との関係においては、上述したとおりであり、更正の請求は認められないと考えられる。

廃墟と固定資産税

― 損耗の状況による減点補正率の適用

名古屋大学大学院教授 高橋 祐介

事 例

平成 30 年、納税者は、研究所として建築された築 30 年の建物（非木造家屋）とその敷地（本件土地建物）を滞納処分による一括公売にて 9,000 万円で購入した。建物は 17 年間放置されたため、低層階の窓ガラスがほとんど割れ、1 階には雨水が原因と考えられるカビが大量に発生し、内装材の剥がれが見られるなど損傷が激しく、建物内の設備の稼働も不明な状況であった。

本件土地建物が所在する〇市の市長は、本件土地建物を 3 億 1,500 万円として評価し、固定資産課税台帳に登録した。納税者は、公売価格と評価額があまりに乖離しているので、〇市の固定資産評価審査委員会への審査の申出、さらには出訴も考えている。納税者の主張は認められるか。廃墟化を理由とした場合、どのような主張をすればよいのか。

本事例は札幌高判令和 6 年 4 月 19 日未公開（第一審：札幌地判令和 5 年 10 月 4 日未公開，上告審：最決令和 6 年 10 月 2 日未公開）に想を得た。廃墟化した空き家に対して損耗減点補正率が適用されるかが問題となった事案である。

本稿では、固定資産税における家屋評価の基本的な枠組みを概観した後（Ⅰ）、損耗減点補正率の適用の基本的考え方と実務判例を確認し（Ⅱ）、さらに札幌高判令和 6 年 4 月 19 日を分析した後（Ⅲ）、最後に事例（Ⅳ）をそれぞれ検討する。Ⅴで残された課題を指摘する。

Ⅰ 固定資産税における家屋評価の基本的な枠組み

固定資産税における家屋評価は、総務大臣の定める固定資産評価基準（昭和 38 年 12 月 25 日付け自治省告示第 158 号）により行われるが（地税 388 条 1 項，403 条 1 項など）、家屋につ

いては木造家屋と非木造家屋に分けた上で、その家屋の評点数に評点1点当たりの価額を乗じて家屋の価額が求められる（評価基準第2章第1節一）。このうち、評点数は、再建築費評点数から家屋の損耗の状況による減点と、さらに必要であれば家屋の需給事情による減点を行って求められる（同第1節二）⁽¹⁾。需給事情による減点補正率の適用を除いて具体的に説明すると、 $\text{評点数} = \text{再建築費評点数} \times \text{経過年数に応ずる減点補正率（経年減点補正率）}$ で求められるが、天災、火災その他の事由により当該家屋の状況から見て経年減点補正率によることが適当でないときは、損耗の程度に応ずる減点補正率（損耗減点補正率）を（部分別）再建築費評点数に乘ずることとされている（評価基準第2章第2節一1，同節五，第3節一1，同節五）。

経年減点補正率は、「通常の維持管理を行うものとした場合において、その年数の経過に応じて通常生ずる減価を基礎として定めたものであり、木造家屋の場合には家屋の構造区分と延べ床面積1.0㎡当たり再建築費評点数の区分に従って別表第9（木造家屋）の木造家屋経年減点補正率基準表により、また非木造家屋の場合には家屋の構造部分に従って別表第13の非木造家屋経年減点補正率基準表により求められる（評価基準第2章第2節五I（1），第3節五1（1））⁽²⁾。家屋が積雪地域・寒冷地域に所在するため損耗が増大する場合には、所要の補正が行われる（評価基準第2章第2節五1（2），第3節五1（2））。

損耗減点補正率は、木造・非木造家屋とも損耗の程度に応じ部分別損耗減点補正率基準表

- (1) 一般財団法人資産評価システム研究センターの平成18年度『家屋に関する調査研究 家屋評価における補正のあり方に関する調査研究 家屋評価における経年減点補正率表の見直しに関する調査研究』（平成19年3月。以下「平成18年度調査研究」という。）101-102頁は、不動産鑑定評価基準第7章第1節II 3（1）（現行の平成26年5月1日改正後の同基準も同じ）を参照しつつ、固定資産評価基準における家屋評価も①物理的要因、②機能的要因、③経済的要因を考慮するための仕組みとして、経年減点補正率、損耗減点補正率（損耗残価率）、需給事情による減点補正率があり、一般的な①②③の要因による減価を経年減点補正率が、「天災、火災その他の事由により、経年減点補正率によってカバーすることができないと認められるような物理的損耗が生じている場合については、損耗減点補正率（経年減点補正率×損耗残価率）によって、補正を行」（102頁）い、特別な②と③の減価要因については需給事情による減点補正率がある、と整理している。

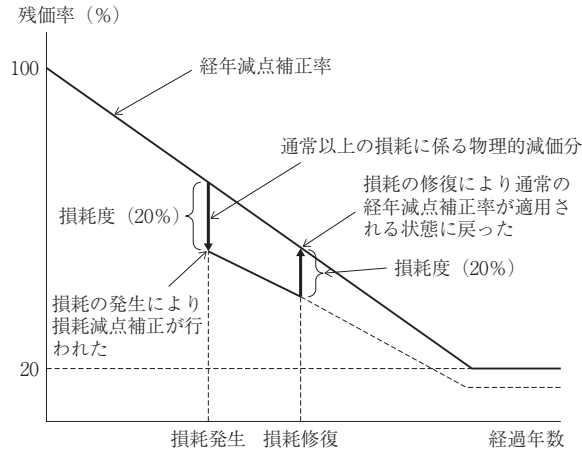
- なお、同報告書は、需給事情による減点補正率を論じる文脈ではあるが、「固定資産評価基準は不動産鑑定評価基準と類似の考え方を採っているが、不動産鑑定評価基準において減価の要因とされるものが、固定資産評価基準において、必ずしも減価対象となるものではないと考えられる」（103頁）と述べる。個々具体的な鑑定評価ではもちろん維持管理の状態は考慮要素ではあるが（不動産鑑定評価基準第3章第3節II「6. 維持管理の状態」）、本文で後述するように、維持管理は個々の所有者のいわば趣味の領域であり、それを実際にした／しないを確認する市町村側の手間を考えると、評価基準という形でルールに落とし込むときに維持管理という考慮要素を省略した（過少包摂，under-inclusive）、ということとは十分に考えられる。
- (2) 通常の維持管理をした場合にも家屋の減価が生じるという発想自体は、普遍的なものではないとされる。「家屋の評価額が経年により減価するという、わが国では実績を重ねてきている評価方式は、海外に目を向けると、必ずしも絶対的な方式でないことがわかる。欧州の主要国のいくつかでは、家屋の評価額が経年により減価するという扱いはされていない。また、米国では、不動産市場における住宅価格は、新築よりも適切な維持管理のもとで瑕疵などがいないことが検証された築後10年ほどのものが一般的には高いことが伝えられている。こうしたことにも、我が国の家屋評価の適切さを折々検証する際、十分配慮すべきであろう」。平成18年度調査研究・前掲注（1）159頁（162頁も同旨）。

(評価基準別表第 10) による損耗残価率(損耗率 0 から 10 の 11 段階に応じて 1.0 から 0 までの 0.1 刻み 11 段階)を家屋の経年減点補正率にかけて求められる。損耗減点補正率のベースとなる損耗残価率は、屋根や基礎、外壁仕上などの部分別に求め、家屋一棟全体の再建築費評点数に占める部分別評点数の構成比に従って家屋の評点数に反映される(家屋の評点数は、部分別再建築費評点数に部分別の損耗減点補正率をかけたものの合計となる⁽³⁾)という煩瑣な計算を行うこととされている(評価基準第 2 章第 2 節第 5 2, 第 3 節第 5 2)⁽⁴⁾。「損耗残価率は、各部分別の損耗の現況を通常の維持管理を行うものとした場合において、その年数の経過に応じて通常生ずる損耗の状態に修復するものとした場合に要する費用を基礎として定めたもの」(同第 2 節第 5 2 (1) 第 2 文, 第 3 節第 5 2 (1) 第 2 文)である。

-
- (3) 一般財団法人資産評価システム研究センターの平成 23 年度『家屋に関する調査研究 ―大規模災害に係る被災家屋の評価について― 一改築家屋の評価について一』(平成 24 年 3 月。以下「平成 23 年度調査研究」という。)7 頁の算式 2 である。損耗減点補正率は、経年減点補正率に(損耗残価率による補正前)再建築費評点数に占める(補正後)再建築費評点数の合計を乗ずる形で、一棟単位で算定することも可能である。同上参照。
- (4) 災害が生じた場合、被災自治体は、多数の家屋につき、同時期に一棟ごとに部分別の損耗状況を調べねばならない。雑損控除をはじめとする税の減免などにも必要な住家の罹災証明書(災害対策基本法 90 条の 2 第 1 項)発行に際しては、阪神淡路大震災当時に固定資産評価基準をベースに被害状況を確認したことをきっかけに、損耗減点補正と同様の部分別評価を簡素化する形で全壊・半壊などが判定されており(内閣府(防災担当)「災害に係る住家の被害認定基準運用指針」(令和 7 年 7 月。以下「内閣府被害認定指針」という。))6-7 頁参照)、それゆえ被災自治体の固定資産税担当者が住家の被害状況調査を担当する場合もあるとされる。このような家屋評価と被害認定のつながり故に、東日本大震災の際には、逆に上記内閣府被害認定指針を固定資産評価に使用したいとの要望があり、各道府県総務部長及び東京都総務・主税局長あて総務省自治税務局資産評価室長通知「東日本大震災により被害を受けた地方団体等における平成 24 年度の固定資産の評価替えについて」(平成 23 年 10 月 14 日総税評第 46 号)2 (1) ア(イ)及び別表第 5 では、被害認定による全壊・大規模半壊・半壊に従い、被害要因ごとに損耗減点補正率の損耗残価率設定という簡易評価が認められた。令和 6 年の能登半島地震でも、この簡易評価方法が参考として周知されている(各道府県総務部長及び東京都総務・主税局長あて総務省自治税務局固定資産税課長・資産評価室長通知「令和 6 年能登半島地震により被害を受けた土地及び家屋に係る令和 6 基準年度向け評価等について」(令和 6 年 1 月 16 日総税評第 2 号))。

以上のように、災害等による損耗減点補正は、固定資産税における評価以外の制度的広がりを持っていることに注意すべきである。

〈一棟の家屋に係る減価のイメージ〉



出典：平成 23 年度調査研究・前掲注（3）6 頁より。この図は社団法人日本建築学会建築経済委員会固定資産評価小委員会「損耗減点補正率基準表の見直しに関する調査研究」3-3（2）②の「新方式のイメージ図」（平成 11 年度調査研究・後掲注（18）所収）がベースになっている。

大雑把に言えば，再建築費評点数は建築コスト（資材費と労務費）ベースの新築時評価額，経年減点補正率は，通常の維持管理を行うものとした場合の経過年数に応じた残価率（最終残価率は 20%）に当たり，損耗減点補正率のうちの損耗残価率は，通常の維持管理を行うものとした場合の経年減点補正率で反映されない特別な減価を反映するために経年減点補正率にかけられる残価率ということになる。

家屋評価額＝評点数×評点 1 点当たりの価額

評点数＝再建築費評点数×損耗の状況による減点補正率×需給事情による減点補正率

損耗の状況による減点補正率 → 原則：経年減点補正率，特別な場合：損耗減点補正率（経年減点補正率×損耗残価率）⁽⁵⁾

Ⅱ 損耗減点補正率の適用の基本的考え方と判例実務の確認

1 はじめに

I で述べたように，評点数の算定において損耗減点補正率が用いられる場合とは，「天災，

(5) 総務省自治税務局資産評価室『固定資産評価のしくみについて（家屋評価）』（https://www.soumu.go.jp/main_content/000877355.pdf）11 頁を参照して高橋作成。同資料は家屋評価の仕組みを分かりやすく図示している。

火災その他の事由により当該「木造／非木造」家屋の状況から見て適当でないと認められる場合」である。天災や火災により家屋にダメージを受けた場合に損耗減点補正が行われるのは明らかであるとしても、その他どのような場合に行われるのかは必ずしも明らかではない。前述のように、通常の維持管理を行うものとした場合に生じる減価は経年減点補正率により、通常の維持管理を行うものとした場合に経年減点補正率のみでは反映されない減価は損耗減点補正率により考慮されるのであり、損耗減点補正率は通常の維持管理をした場合の損耗状態に復帰するための修復費用を考慮したものである。現在の実務解説では、損耗の状況による減点補正率は、経年減点補正率によることを原則としつつ、「天災、火災その他の事由により当該木造家屋の損耗の状況が、年数の経過による通常の損耗の状況に比してその程度が大きい場合においては、経年減点補正率に損耗残価率を加味した損耗減点補正率によって、損耗の状況による減点補正率を求めるものである」⁽⁶⁾とされている。要するに、通常の維持管理をした場合の通常の経年劣化は機械的に定められた経年減点補正率で、通常の維持管理で対応すべき以上の減耗については実際の減耗の状況に応じて損耗減点補正率（のうちの損耗残価率）で考慮をする。損耗減点補正率のこのような位置づけを見ると、その適用が要求される「天災、火災その他の事由」とは、通常の維持管理で対応すべき以上の減耗が生じうる場合を広く含むと考えられる。

では、通常の維持管理をしなかった場合に、通常の維持管理をした場合と比較しての損耗はどうだろうか？通常の維持管理ができない場合と、維持管理ができるのにそれを怠った場合で、その損耗の違いはあるのか？そもそもなぜ通常の維持管理をベースに損耗を分けて考えるのか？以下ではまず同補正率が導入された背景（基本的な考え方）を確認し、通常の維持管理をベースにする意味合いを考えよう。

2 損耗減点補正率の適用の背景⁽⁷⁾と基本的考え方

(1) 昭和 26 年評価基準

昭和 26 年に初めて制定された土地及び家屋評価基準（昭和 26 年 4 月 18 日地方財政委員会通達第 844 号制定。昭和 26 年度基準）では、標準家屋を設定して標準再建築価額を求め、それに応じて個々の家屋の再建築価額を求めた上で、損耗度や利用価値等を考慮して評価額を算出するものとされ（同基準四十）、建築後の減価考慮は損耗度に応じて別表十に従って行うもの

(6) 固定資産税務研究会編『令和 6 年度固定資産評価基準解説（家屋篇）』（地方財務協会，2024 年）48-49 頁。非木造家屋についても同様。同 85 頁。固定資産税務研究会編『令和 6 基準年度版 家屋評価実務ハンドブック』（地方財務協会，2025 年）54 頁も同様の説明をする。

(7) 評価基準改正については、一般財団法人資産評価システム研究センター・評価センター資料閲覧室の「固定資産評価基準の変遷資料」(https://www.recpas.or.jp/new/jigyo/report_web/hyoukakijun_menu.html#p2-1)に依拠している。同資料掲載の原文の誤りとみられる部分は、原文のまま引用し、注記を施している。

とされている（同四十四）。別表十は「木造家屋減価考慮表」と銘打たれ、実際の家屋の損耗の状況に応じて甲乙丙の3級につきそれぞれ上中下の3段階、合計9クラスに分けて減価率が計算されている⁽⁸⁾。木造以外の家屋については昭和26年6月25日地方財政委員会通達第1093号による一部改正により評価方法が追加され、評価額は、再建築価額に時の経過による減価と利用価値による増減価、特殊事情による減価率を考慮して評価される（四十五）。このうち時の経過による減価（別表十三「時の経過による減価率表」）が現在の経年減点補正率につながるものであろう。また、「特殊事情による減価率」の考慮事情⁽⁹⁾として、「天災、戦災等突発的な特別の事由によって損壊を来たしているもの」や「過剰遊休未利用の状態にあるもの」が挙げられている（四十八（3）（イ）及び（ハ））。

（2）昭和27年評価基準など

昭和27年3月13日通達第234号による全部改正後の固定資産評価基準（昭和27年度基準）⁽¹⁰⁾は、木造家屋についても再建築価額を基準として家屋年令（別表十～十三）、損耗の程度（別表十四。10クラスで減価率は原則10%刻みの最大80%減価）、床面積の広狭（別表十五）、所在地域の状況（別表十六）その他利用価値を考慮して評価するとする（第2章第2節六）。家屋年令による減価は家屋経年減価率基準表（減価償却率と同じであり、現行制度を念頭に置けば1－経年減点補正率で示される割合と等しい）によって求められ、損耗の程度に応ずる減価は26年評価基準と同じく、実際の家屋状況に応じた木造家屋減価考慮表で考慮されるが、実

（8） 佐々木喜久治ほか『家屋評価の実務』（地方財務協会、1955年）321-322頁〔名賀石操執筆〕によると、昭和26年評価基準による損耗状況を9クラスに分類した評価方法については、外見上の見方であり家屋価値との関連を示していない、勘と経験の働く余地が多く、減価段階が大別に過ぎること、判定要素に拘束性規律性を持たせるべきこと、外見的主観性に入る余地をなくすべきことなどの意見があり、これらの意見を踏まえて後に部分別損耗減点率表が作成されたとのことである。木造以外の家屋の部分別損耗減点率表は、経過年数に応ずる減点率によってみられない損耗を考慮する、すなわち「戦災、火災等によつて経過年数に応ずる損耗以上の顕著な損耗状況を呈している家屋については、この木造以外の部分別損耗減点率表を基準として評価員の外観的認定によつて損耗率を算定する方法が設けられたのである」（同322頁）。

（9） 土地及び家屋評価基準（昭和26年6月25日通達第1093号による一部改正後のもの）
「第三章 家屋

……

第二節 木造以外の家屋

……

四十八

……

（3） 左の各号に該当するものについては、それぞれ適宜減価考慮を加えるものとする。

（イ） 天災、戦災等突発的な特別の事由によって損壊を来たしているもの

（ロ） その家屋の建設過程における瑕疵に基因し、維持管理上特別の支障がみられるもの

（ハ） 過剰遊休未利用の状態にあるもの」

（10） 昭和26年度評価基準成立の背景とその失敗、それを踏まえた昭和27年度基準の成立については、佐々木ほか・前掲注（8）14-15頁〔佐々木執筆〕参照。

際の減価は家屋年令による減価と損耗の程度に応ずる減価の平均（足して二分する）とされている（同十（1）～（3））。ただし損耗の程度に応ずる減価が家屋年令による減価よりも大きいときには前者のみの減価をする。実際の損耗の程度に応じつつ、定額法的手法を使って一部簡易化する方向に動いたが、実際の損耗の程度を測定する手間は依然としてかかっている。昭和26年評価通達の非木造家屋と同様、木造家屋の特殊事情による適宜の減価が認められており、その事由として天災戦災等特別の事由による損壊や過剰遊休未利用の状態が挙げられているが、この過剰遊休未利用状態からは住宅が除かれている（第2章第2節十（7）（ハ））⁽¹¹⁾。非木造家屋についても基本的には同様であるが（第2章第3節十一）、家屋年令による減価（再建築価額の8割限度）が基本で、損耗の程度がそれを超える場合にはそれを考慮すること（第3節十三（1））。そこに掲げられている参考算式からすると、木造家屋とは異なり基本的には個別の損耗の程度を考慮しないことになっている）、特殊事情による適宜の減価の事由が木造建築の場合と若干異なっていること（同十三（4））⁽¹²⁾については注意が必要である⁽¹³⁾。

このような家屋評価の仕組みは、語句が若干改められたものの、昭和29年11月19日通達第67号による全部改正後の固定資産評価基準（昭和30年度基準）以降でも基本的には引き続き採用された⁽¹⁴⁾。

（3）現行評価基準まで

昭和38年12月25日告示第158号で新たに制定された固定資産評価基準（昭和39年度基準）では、損耗の状況による減点補正率について現在と同じ仕組み、つまり原則を経年減点補

(11) 固定資産評価基準 昭和27年度基準（昭和27年3月13日通達第234号全部改正後のもの）

……

第二章 家屋

……

第二節 木造家屋

……

「（増減価考慮）

十一 再建築価額から家屋の評価額を算出するに当つて考慮する各種の増減価は、次の方法によつて行うものとする。……

（7）その他左の各号に該当するものについては当該家屋の実情に応じ、適宜減価考慮を加えるものとする。

（イ）天災等特別の事由によつて損壊を来しているもの

（ロ）戦時中建てられた建物その他特別の事情によつて建てられた建物で当初の建築目的に供することができなくなっているもの

（ハ）過剰遊休未利用状態にあるもの（住宅を除く。）」

この点について、佐々木ほか・前掲注（8）363頁〔名賀執筆〕は、「この場合（ハ）の過剰、遊休、未利用状態にある家屋の考慮について専用住宅、併用住宅、集合住宅、農漁家屋等主として居住の用に供する家屋に対するものは別表七（高橋注：床面積の広狭による減点率表）で既に考慮されているのでこれを除き、工場、店舗、倉庫、事務所等について、その過剰、遊休、未利用分に対する減点が考慮されるのである」、と説明する。つまり、特殊事情による適宜の減価は、他で考慮されていない事由を考慮するためのものである。

正率、特別な場合⁽¹⁵⁾には損耗減点補正率が用いられることとなった（第2章第2節四、第3節三）。ただし木造家屋については、市町村の実情に応じて部分別か総合のいずれかの損耗減点補正率基準表（別表第10、第11）を、非木造家屋については部分別損耗減点補正率基準表（別表第14）を使うこととされている。別表第10と第14の基準表は建物区分・構造に応じて部分

(12) 固定資産評価基準 昭和27年度基準（昭和27年3月13日通達第234号全部改正後のもの）

……

第二章 家屋

……

第三節 木造以外の家屋

……

「増減価考慮」

十三 再建築価額から家屋の評価額を算出するに当つては、次の各号に掲げるところによつて増減価を考慮するものとする。……

(4) その他左の各号に該当するものについては、当該家屋の特殊事項に応じ適宜減価を加えるものとする。

(イ) 天災戦災等特別の事由によつて損壊しているもの

(ロ) 当該家屋の建築過程における瑕疵に基因し、維持管理上支障がみられるもの

(ハ) 過剰遊休等未利用の状態にあるもの」

(13) 佐々木ほか・前掲注(8)18-21頁〔佐々木執筆〕によると、家屋の経年減価については当時の現況に応じて推定し、木造家屋については住家用と事業用に分けて前者は注文生産的側面を踏まえて定率法的に、後者は定型的かつ絶えず修理改築が行われる事情を考慮して定率法的に算出され、非木造家屋は物理的減価よりも経済的減価の方が遥かに早いことを考慮して純粹に定額法的考慮によつた、とされている。また、経年減点率と損耗減点率の關係に付き、木造家屋の場合には維持管理状況によつて損耗度が非常に異なり、評価実務上の判定誤差をなるべく少なくするため、経済的陳腐化を主、家屋年令による通常の損耗度を銃として考慮したが、非木造家屋については戦災や火災等特殊な原因のあるものを除き、物理的な損耗は極めて徐々に起こるものであるから、経年減点のみを基本的な減点とし、特殊の事由による損耗についてのみ損耗減点を行うとした、とされている。

(14) 昭和30年度基準が前基準と異なる点のなかには、①木造家屋の損耗の程度に応ずる減点率について部分別（別表五ノ一。用途と部分別に細かく損耗減点率が定められている）と総合損耗減点率表（別表五ノ二。実質的には旧来の木造家屋減価考慮表を11クラスに分けたもの）が認められたこと（第2章第2節十二2）及び②非木造家屋について戦災災害その他の事由による損耗が経年減点率を超える場合には部分別損耗減点率表に依拠すること（第3節十五2）がある。特殊事情による適宜の減価の事由（同十五5）には天災戦災等による損壊が従前同様入ったままなので、災害戦災等による損耗は二重に考慮されている。

昭和32年6月14日通達第49号による全部改正後の固定資産評価基準（昭和33年度基準）では、特別事情による適宜の減価の事由から、木造家屋・非木造家屋のいずれについても「天災等特別の事由によつて損壊を来しているもの」が除外された（第3章第1節十二6・第3節十五5）。非木造家屋については部分別損耗減点率に依拠できること（風間四郎「家屋（固定資産評価基準解説 第13回）」地方税9巻10号82頁（1958年）参照）から推すと、木造家屋・非木造家屋ともに災害戦災等については部分別損耗減点率で考慮できるからであると思われる。

(15) 特別な場合とは、「天災、火災その他の事由により当該木造家屋の状況からみて木造家屋経年減点補正率基準表によつて損耗の状況による減点補正率を求めることが適当でないと認められる場合又は当該木造家屋の経過年数が明確でない等の事由により木造家屋経年^{原文のまま}限定減点補正率基準表によることができない場合」（昭和39年度基準第2章第2節四ただし書）または「天災、火災その他の事由により当該非木造家屋の状況からみて非木造家屋経年減点補正率基準表によつて損耗の状況による減点補正率を求めることが適当でないと認められる場合又は当該非木造家屋の経過年数が明確でない等の事由により非木造家屋経年減点補正率基準表によることができない場合」（同第3節三ただし書）である。現行固定資産評価基準と比較して、経過年数不明の場合が含まれている点に注意。

別の補正率を細かく算定し、同第 11 のそれは内部外部に分けて損耗度 9 クラス 0.1 刻みの補正率を適用するものであった。

その後、平成 12 年 1 月 28 日告示第 12 号による改正後の評価基準（平成 12 年度基準）では、市町村の実態により、部分別／総合減点補正率基準表を適用することが困難又は適当ではないと認める場合に、それら基準表について所要の補正を行い適用することができる旨の但書が追加されている（第 2 章第 2 節五 2（1）但書、第 3 節五 2（1）但書）。なお、この評価基準の改正時には、損耗減点補正率適用時において、「家屋の損耗の実態に応じ、経年減点補正率の基礎に算入されている社会的、経済的陳腐化等による家屋の減価に应ずる減点を加える等経年減点補正率によつて損耗の状況による減点補正率を求める場合との均衡を考慮するものとする」（第 2 章第 2 節五 2（4）第 3 節五 2（3））という規定が追加されている。損耗減点補正率がもとと物理的減価のみ考慮し、社会的、経済的陳腐化の考慮をしていないことから（本稿注 1 参照）、この陳腐分の考慮をすることを明定したと考えられる⁽¹⁶⁾。

ところが、同年 9 月 1 日自治省告示第 217 号による改正後の評価基準（平成 13 年度基準）はさらにこの制度を変え、損耗減点補正率の計算を基本的に部分別に一本化して損耗度 0～10 につき 0.1 刻みの残価率にしつつ、木造家屋についての総合減点補正率基準表を廃止するとともに、木造家屋／非木造家屋とも、市町村の実態により特に必要な場合には、部分別損耗減点補正率表につき所要の補正を行い適用することができるとした（第 2 章第 2 節五 2（1）、第 3 節五 2（1））。また、半年前に追加されたばかりの社会的、経済的陳腐化等に関する均衡考慮条項を削除した。後述する資産評価システム研究センターの平成 11 年度調査研究（本稿注（18））がベースになっていると考えられるが、経年減点補正率が社会的、経済的陳腐化を考慮していることを前提に、「通常の維持管理を行うものとした場合」のレベル、つまり経年減点補正率のみを適用した残価水準まで家屋（の部分）を単純に物理的に修復する費用のみ（言い換えれば、物理的要因による減価のみ）を考慮する制度に損耗減点補正率が改められたものと

(16) 伊藤千恵「地方税法 固定資産評価における家屋の損耗の状況による減点補正率」旬刊国税解説速報 1426 号 41 頁（1998 年）は、損耗減点補正率の適用にあたり注意すべきことは、この補正が「部分別の損耗の現況を建築当初の状態に修復するものとした場合に要する費用、つまり物理的要因のみを基礎として定められているため、経年減点補正率の基礎に算入されている社会的、経済的陳腐化等による家屋の減価に应ずる減点を加える等経年減点補正率によって求める場合との均衡を考慮する必要があるということである」、と指摘する。社会的陳腐化とは、「都市計画、再開発等による相対的減価等」、経済的陳腐化とは「収益性の低下、維持費の増高。設備の陳腐化で取り替えサイクルが早まり、設備費用のウェイトが高まる等の状況」とされる。社会的、経済的陳腐化等の考慮は平成 12 年評価基準によって明定されたが、しかしかねてこのような考慮をすること自体は、従前の依命通達により実務上要求されていた。一般財団法人資産評価システム研究センター『家屋評価に関する調査研究—家屋の損耗減点補正率及び需給事情による補正の状況に関する調査研究—』（平成 6 年 3 月）6～7 頁（「固定資産評価基準の取扱いについての依命通達」（昭和 38 年 12 月 25 日自治乙固発第 30 号各都道府県知事宛自治事務次官通達）についても、同報告書の 39 頁参照）、小口正巳「地方税法 家屋の損耗の状況による減点補正率とその適用方法について」旬刊国税解説速報 1221 号 34 頁（1991 年）参照。

考えられる。よほど実務上は困難があったのであろうか、思い切った簡素化である。この制度が現在まで至っている。

(4) 小括

以上をまとめよう。第一に、昭和 26 年評価基準の当初制定時は、実際の家屋状況に応じて個別的に損耗が測定されてきたが、ここから一貫して時の経過による減価、つまり現在の経年減点補正率をルール化し、個別事情を捨象しようという試みが行われ、現在まで続いている。そうでなければ適用が統一化されず、執行が困難だからである。矛盾した言い方ではあるが、個別の損耗はそれを考慮しないという形で、評価基準において考慮されている。

第二に、天災など特別の事由による減価も、個別的に考慮されているが、上記の経年減点補正率が機能的経済的社会的要因による減価を反映し、かつ残価率の通減スピードが一貫して速められた結果、個別的に考慮すべき事由はむしろより限定的なものと理解されうる。また、0.1 刻みの損耗残価率は簡素化されたとはいえ細かい刻みであり、通常の維持管理が行われない場合の損耗まで反映すると考えると、簡素化され、かつ通減スピードが速められた経年減点補正率や損耗減点補正率の制度自体を無意味化する。

これらからすると、通常の維持管理を怠ったことによる損耗を損耗減点補正率で評価することには、理論上疑問が残る。

3 実務判例

(1) 資産評価システム研究センターの調査研究報告書

一般財団法人資産評価システム研究センターの調査研究報告書では、経年減点補正率や損耗減点補正率が適用される場合をどのように考えているのだろうか。

損耗減点補正率適用に関する初めての調査研究報告書は、平成 5 年度のそれ⁽¹⁷⁾である。平成 5 年度調査研究では、制度の概要を示した後、自治体に対するアンケート調査結果（Ⅲ）を示している。そのうち損耗減点補正率基準表に関する調査結果（Ⅲ.1）を見てみると、適用したことのある団体は 112 団体中 16 団体（14.3%）、適用しなかった理由としては適用すべき家屋がない（50.5%）のほか、減免で対応（36.2%）、取扱いが困難（8.6%）、その他（4.7%）となっている。その他の理由としては、現状把握困難（内部把握不可能）、適用範囲不明確、修復時の再調査必要、従前評価額の方が低いことが挙げられている。適用事由としては、天災・台風・潮風・火災・改築・事故・経過年数不明のほか、使用しないで放置・地盤沈下・未使用による損耗・工事等による影響・欠陥工事・修理不能な雨漏りによる原状回復不能・長期間の空き家

(17) 一般財団法人資産評価システム研究センター『家屋評価に関する調査研究—家屋の損耗減点補正率及び需給事情による補正の状況に関する調査研究—』（平成 6 年 3 月。以下「平成 5 年度調査研究」という。）。

が挙げられている。同調査研究では、①損耗状況の表現の適切化、明確化の検討、②社会的、経済的陳腐化等による家屋の減価の算定方法の具体的明確化の必要性を示唆している（23 頁）。

次に、損耗減点補正率適用を取り上げたものは平成 11 年度のそれ⁽¹⁸⁾である。平成 11 年度調査研究では、損耗減点補正率に関する一般論が述べられた後、その適用に関する自治体へのアンケート結果（第二章 2）と実態調査結果が示された。適用したことがある団体は 225 団体中 58 団体（25.8%）、適用に関する要領がある団体は 8 団体、適用事由としては天災・台風潮風・火災・事故・改築のほか、地盤沈下・欠陥住宅・手抜き工事・未使用（6 団体）・雨漏りによる損耗（3 団体）が挙げられている。適用しなかった団体については、適用すべき家屋がない（48.5%）のほか、減免で対応（33.5%）、取扱いが困難（15%）、その他（8.4%。適用したが従前の評価額の方が低い、一部減失と構築物認定で対応、適用困難）とされている。

その上で、日本建築学会による調査研究報告書（平成 11 年度調査研究の 2）では、評価基準の考え方の一部見直し（物理的減耗分のみ考慮）、建築年次不明の場合の損耗減点補正率の適用を止める（そのような建物の多くは残価率 20%に到達）などの提案を行い、通常以上の損耗に係る物理的減価分のみ考慮し、通常の維持管理が行われている場合における損耗度までを修復するものとした場合による費用を基礎とする部分別損耗減点補正率基準表を示している（平成 11 年度調査研究の「3『損耗の状況による減点補正率』の見直しについて」を参照）。これが平成 12 年 9 月 1 日付け評価基準改正、つまり現在の評価基準における同基準表（別表第 10）のベースとなっている⁽¹⁹⁾。

なお、平成 23 年度調査研究（本稿注（3））では、大規模災害時の損耗減点補正率の簡便な適用法の検討が行われているが、原子力災害に伴う立入禁止区域内家屋の評価につき、「当該区域に所在する家屋は通常の維持管理が行えない状態にある。そのため、家屋内部の通気・換気ができず、湿度の上昇やほこり等の滞留によって損害が発生する」⁽²⁰⁾として、通気換気ができない期間（6 ヶ月程度～2 年程度）に応じ損耗残価率 94.92 から 67.10 を導き出している⁽²¹⁾。通常の維持管理を「しない」とこと、法的な制限によりそれが「できない」ことを区別してい

(18) 一般財団法人資産評価システム研究センター『家屋評価に関する調査研究 1. 損耗の状況による減点補正率の適用に関する調査研究 2. 損耗減点補正率基準表の見直しに関する調査研究』（平成 12 年 3 月。以下「平成 11 年度調査研究」という。）。

(19) この研究の延長として、一般財団法人資産評価システム研究センター『家屋評価に関する調査研究 1. プレハブ方式構造建物の評価方法等についての調査研究 2. プレハブ建物の損耗の状況による減点補正率の算出方法等についての調査研究』（平成 13 年 3 月）がある。同報告書の 2 に関する部分の「4-4 プレハブ方式構造建物の損耗減点補正率の適用方法について」では、「プレハブ方式構造建物等の在来構法と異なる構法の建物の損耗減点補正率についても、昨年度提案した部分別損耗減点補正率基準表を用いることとして差し支えないものと結論づけることができる」として、プレハブ方式構造建物等への部分別損耗減点補正率適用を肯定する。

(20) 平成 23 年度調査研究・前掲注（3）22 頁。

(21) 同上・23 頁。

るように読める。

上記各年度の調査研究は、損耗減点補正率が適用される場合、特に通常の維持管理をしなかった場合におけるその適用の是非について議論をしているわけではない。しかし、平成5年度及び平成11年度調査研究において、空き家・未使用状態での同補正率の適用事例がないわけではないにしろかなり少ないこと（通常の維持管理ができないような空き家への損耗減点補正率適用自体が全国的にそもそも考えられていない）、通常の維持管理が「できない」場合には空き家期間に応じて損耗減点補正率の簡易方式適用が認められることが示唆される。さらにいえば、損耗減点補正率を適用した場合よりも従前の評価額が低い場合があるということは、経年減点補正率の最終残価率に至る経過年数がどんどん短くなっているために、多少手抜きをした維持管理であっても、そもそも損耗減点補正率適用が要求されるほどの減価が生じていない、という可能性はある。

(2) 固定資産税務研究会編手引

平成12年9月の固定資産税評価基準改正を受けて、固定資産税務研究会編『損耗の状況による減点補正率適用の手引』（地方財務協会、2001年。以下「手引」という。）が出版された。同手引は、上記改正後の経年減点補正率と損耗減点補正率の適用についての解説である。損耗減点補正率の適用事由についてあまり言及はないものの、「家屋について、『構造耐力上主要な部分又は雨水の浸入を防止する部分等』に係る『欠陥（瑕疵）』があったことに起因して、その後、当該家屋に時の経過による損耗以上の大きな損耗が生じている場合についても、損耗減点補正率の適用事由に含まれる」（31頁）としている（新築当初の場合には再建築費評点数の算出において減点補正）。同手引によると、契約上予定された内容を欠くことも瑕疵ではあるが、「構造耐力上の主要な部分等の瑕疵」ではない場合（屋根や梁の形状や色が契約内容と異なるなどの場合）は、住宅としての機能には影響がないから、家屋の損耗が通常以上に大きくなるものではない。したがって家屋の欠陥瑕疵は構造耐力上の主要な部分等の瑕疵により「当該家屋の現況が通常の家屋よりかなり大きく損耗度が進んだ状態である場合に限られる」（32頁）とする。なお、損耗の度合いは部分別に可視部分の状況により判定するが、地震災害を受けた非木造家屋については、不可視部分に大きな損耗を受けている場合もあるので、市町村の建築部局の協力が必要になる場合もあるとする（52頁）。

災害のような外部から知覚できる要因ではない要因による損耗については、かなり大きく損耗しないと損耗減点補正率の適用は考えられないこと、また損耗減点補正率の適用は基本的に可視部分による判別によることが、この手引から見て取れる。

(3) 裁判例

固定資産税あるいはそれと課税ベースを共通とする不動産取得税（地税 73 条の 13 第 1 項、73 条の 21 第 1 項）の文脈で、損耗減点補正率の適用が問題となった事案は、それほど多くはない。特に、通常の維持管理が行われず廃墟化されたものについて損耗減点補正率の適用が正面から争われたのは、本稿冒頭事例のベースである札幌高判令和 6 年 4 月 19 日未公開の第一審札幌地判令和 5 年 10 月 4 日未公開が初めてと考えられる。

それ以外の従前の裁判例を概観すると、①廃墟化の状況について、評価基準の定める評価方法では適切に評価することができない、あるいはそれが定める減点補正を超える減価を要する「特別の事情」（最判平成 15 年 7 月 18 日裁時 1344 号 1 頁参照）に該当すると納税者が主張して、それが認められない事例⁽²²⁾、②年数が経過し、日照条件も悪くなったが、天災、火災等に匹敵する程度の特別な損耗は認められないとされた事例⁽²³⁾、③損耗減点補正率は台風常襲地域等一定地域所在の家屋について一律に一定率に適用がされるような画一的なものではなく、損耗減点補正率を適用すべき事情は認められないとされた事例⁽²⁴⁾、④所定の罹災証明がないこと及び災害避難区域外家屋についての通常の維持管理が行えない状況になかったことから損耗減点補正を認めなかった事例⁽²⁵⁾、鑑定意見書に基づいた損耗残価率の設定が適正とされた事例⁽²⁶⁾がある。

また、固定資産評価は、登録免許税の課税ベースでもあるから（登録免許税法 9 条、10 条 1 項、別表第 1 第 1 号附則 7 条）、登録免許税の文脈で損耗減点補正率適用が問題となった事例もある。店舗として使用されていたが、その後内装の一部撤去や駐車場利用に利用されていたため内装や床などが著しく損耗していた家屋につき損耗減点補正率の適用が行われていないと

(22) 最判平成 15 年 7 月 18 日裁時 1344 号 1 頁の差戻控訴審である札幌高判平成 16 年 4 月 27 日未公開（不動産取得税事案）。経済的耐用年数に基づき、評価基準の定める減点補正を超える減価が必要である特別の事情があるとのみ主張し、損耗減点補正率を超える減価が必要である旨の具体的主張立証をしないとして、納税者側の主張を認めなかった大阪地判平成 18 年 8 月 1 日（平成 16 年（行ウ）第 170 号）判タ 1226 号 89 頁・大阪地判平成 18 年 8 月 1 日（平成 16 年（行ウ）第 78 号）判自 296 号 47 頁（同日判決）。破産後 10 年近く放置されたホテルにつき損耗減点補正率の適用が行われていたため、特別の事情はないと判示された津地判平成 18 年 7 月 27 日判自 304 号 19 頁（不動産取得税事案でもある）・津地判平成 20 年 6 月 19 日判自 311 号 39 頁、やはり 5 年間放置され、劣悪な状況であった家屋につき損耗減点補正率が適用されたため、特別の事情がないとされた神戸地判平成 21 年 8 月 21 日未公開（控訴審：大阪高判平成 22 年 6 月 16 日未公開）。

(23) 広島地判平成 2 年 9 月 26 日行集 41 卷 9 号 1574 頁。

(24) 那覇地判平成 8 年 12 月 3 日行集 47 卷 11・12 号 1165 頁（控訴審：福岡高那覇支判平成 9 年 4 月 22 日行集 48 卷 4 号 268 頁）。

(25) 仙台高判平成 30 年 9 月 14 日未公開。本判決は需給事情による減点補正率適用の文脈で有名な事案である。

(26) 大阪地判平成 30 年 12 月 6 日判自 451 号 37 頁。不動産取得税に係る国家賠償請求事案であるが、過去の保守管理不良が原因と思われる特別の損耗や施工の悪い増築等による減価を反映した鑑定意見書に基づき損耗減点補正率（のうちの損耗残価率）を設定したとされるが、本文で述べたように、不動産鑑定評価に基づき直ちに損耗減点補正率適用が肯定されるわけではないことに注意が必要である。

された事例⁽²⁷⁾，家事について損耗減点補正率の適用が行われていないとされた事例⁽²⁸⁾である。

なお、争点にはなっていないが、自治体側が施工不良を理由に損耗減点補正を行っている状況も確認される⁽²⁹⁾。

(4) 小括

以上をまとめよう。資産評価システム研究センターの調査研究，特に各自治体に対するアンケート結果はやや古いものであるが，損耗減点補正率の適用自体がかなり限定的であること，しかし数は少ないながらも使用しないで放置された家屋，つまり空き家（廃墟かどうかは不明）についてそれが適用されたことが確認できる。また，通常の維持管理をしない場合とできない場合を区別しているように読める。次に，固定資産税務研究会編手引では，家屋の瑕疵を「構造耐力上主要な部分又は雨水の浸入を防止する部分等」に係る「欠陥（瑕疵）」により，「かなり大きく損耗度が進んだ状態」に損耗減点補正率適用を限定するとともにその適用は可視部分の判別による，とする。目に見える大きな損耗のみ考慮するということであるが，小さい減耗はそもそも経年減点補正率で考慮するということであろう。

裁判例では，納税者側の争い方がうまくない，つまり固定資産評価基準の評価方法の「一般的な合理性」（前述の最判平成 15 年 7 月 18 日）がないことや，評価基準に依拠できないなどの「特別の事情」の主張立証に固執していて，評価基準に即した争い方ができていないという側面はあるが，損耗減点補正率の適用が限定的であること，しかししばしば自治体側が廃墟化した空き家に対して損耗減点補正率を適用していること，通常の維持管理を「しない」とことと「できないこと」が区別されていること（後者にのみ損耗減点補正率が適用される）がわかる。ただし，不動産鑑定評価基準と固定資産評価基準の差異を考えず，鑑定意見書に依拠して適用を認めるといった事例も見受けられる。損耗減点補正率の適用をすべき場合／すべきではない場合につき，自治体で統一した認識が形成されているとはいいがたく，固定資産評価制度調査会答申が要求する「市町村間の評価の不均衡」の是正が未だに図られていない。

以上からして実務判例の現状を概括的にいえば，通常の維持管理をしない場合であっても，大きく破損していれば損耗減点補正率が適用されることがある，といったところだろうか。

(27) 国税不服審判所平成 31 年 2 月 20 日裁決事例集 114 集 187 頁。ただしこの事案は，撤去工事や用途変更により家屋の劣化が生じたとも考えられるから，損耗減点補正率の文脈で考慮することが適切であったかどうかは疑問である。

(28) 国税不服審判所平成 28 年 6 月 8 日裁決事例集 103 集 201 頁。

(29) 京都地判昭和 59 年 4 月 26 日判自 6 号 36 頁。

Ⅲ 札幌高判令和6年4月19日未公開

前述のように、本稿冒頭の事例は札幌高判令和6年4月19日未公開がベースになっている。この判決を見ていくことにしよう。

1 事実の概要

納税者X（原告・被控訴人・被被告人）は、小樽市Y（被告・控訴人・上告人）が平成30年7月に実施した滞納処分の一括公売において、本件家屋（研究所として昭和63年に新築された4階建ての非木造家屋）を含む土地家屋を8,900万円で一括取得した（本件家屋の公売時鑑定評価額3,850万円）。本件家屋は平成13年頃から約17年間使用されておらず、物理的老朽化・機能的陳腐化の程度はおおむね経年相当であるものの、低層階の窓ガラスの多くは破損し、特に1階には雨水等の侵入が原因と思われるカビが大量に発生し、内装材の剥がれ等の損傷が著しく、外壁材にも亀裂用の破損が見られた。また長期間使用されていないことから、各種の建物設備類の稼働状況は不明で、全体として維持管理状態は非常に劣るとされている。Yは本件家屋の登録価格を3億1,500万円強（損耗減点補正率及び需給事情による減点補正率の適用なし）と決定し、課税台帳に登録したが、XはYに対して本件登録価格を不服として審査申出を行ったところ、Yの固定資産評価審査委員会は審査申出を棄却する決定を行ったため、Xはこの審査決定の取消しを求めて出訴した。争点は、①損耗減点補正率を適用しなかった違法があるかと②需給事情による減点補正率を適用しなかった違法があるかであった。本稿の検討対象との観点から、以下では①のみ取り上げる。

第一審札幌地判令和5年10月4日未公開は、損耗の状況による減点補正率の適用は経年減点補正率の適用において通常の維持管理が行われることを念頭に置いたものであり、また損耗減点補正率が適用される事由に天災や火災が挙げられているのも典型的に通常の維持管理を超える損耗が生じることが容易に想定できることから、「損耗の状況による減点補正率について、損耗減点補正率によることとされる『その他の事由により当該非木造家屋の状況からみて経過年数に応ずる減点補正率によることが適当でないと認められる場合』とは、通常の維持管理を行う場合に生じる損耗を超える損耗が明らかに生じている場合をいうと解するのが相当である」と判示した上で、窓ガラス破損やカビの大量発生等維持管理状態が劣悪であること、評点数の3割を占める特殊設備・建物設備に点検修理が必要なことからすれば、本件家屋は通常の維持管理が長期間されていなかったことは明らかで、また公売価格が本件登録価格と著しく乖離していることを知っていたことも合わせて考慮すると、本件家屋の評価においては損耗減点補正率を適用すべきであるが登録価格算定においてこれを行っていない違法があるとして、X

の主張を認めた（審査決定は全部取消し）。Yが控訴。

2 判旨

控訴棄却。

原判決を補正引用しつつ、控訴理由2点について以下のように判断した。

(a) Yは、①原判決による評価基準の解釈は経年減点補正率と損耗減点補正率の適用区分を不明確にし、その客観的統一的運用を困難にする、②「通常の維持管理」は経年減点補正率によることが適当ではないとの判断と直接関連しない、③原判決の解釈では「通常の維持管理」の把握が必要だが短期間に膨大な家屋損耗状況を正確に把握することは困難との理由から、損耗減点補正率の適用は天災、火災その他これらに類するような家屋の価値に重大な影響を及ぼす特別な事情が存在する場合に限るべきであり、本件にはそのような特別な事情がないと主張する。

しかし、①損耗減点補正率の適用対象は「客観的事情から見て通常の維持管理を行う場合に生じる損耗を超える損耗が生じていることが明らかな場合」であり、経年減点補正率と損耗減点補正率の適用区分を不明確にせず、評価基準の趣旨に反しない、②経年減点補正率は「基本的に通常の維持管理が行われていたか、あるいはこれに相当する状況にあることを想定している」のであるから、評価基準の解釈においてもこれに沿って行うことがその趣旨目的に沿う、③通常の損耗を超える損耗が生じていることが明らかな場合と評価できる客観的事情の存在につき、家屋の損耗状況を確認して適正に評価することを評価基準は当然に予定しているので、Yの主張は採用することはできない。

(b) 損耗減点補正率を適用すべき事由としての天災、火災などが例示であるとしてもその解釈適用は厳格にすべきであって、本件家屋の状況は長期間の経年劣化に伴う程度の損耗にすぎないからそれを適用すべきではないと主張する。

未使用の建物（空き家）であってもその建物の種類・構造や維持管理の態様・程度は様々であるが、本件家屋は窓ガラスが破損し屋内への雨水等の侵入を許す状態が放置され、通常の維持管理が全くされていないことは明らかであり、それが研究施設という建物設備類に悪影響を及ぼす蓋然性が高いことは容易に想定でき、さらに本件家屋の公売時に立入調査がされていて通常の維持管理がなされていないことが明らかであった。内部調査の結果や鑑定評価額を踏まえれば、長期間の経年劣化に伴う程度の損耗にすぎないということとはできない。

Yは上告したが、最決令和6年10月2日未公開は上告を受理しなかった。

IV 事例の検討

本稿冒頭の事例を検討しよう。札幌高判令和6年4月19日未公開を前提とする限り、事例への回答は以下の通りになる。

固定資産評価基準において、非木造家屋の経過年数による劣化の考慮は、経過年数に応ずる減点補正率によるものとされているが、天災、火災その他の事由により当該非木造家屋の状況から見て経過年数に応ずる減点補正率によることが適当でないと認められる場合には、損耗の程度に応ずる減点補正率（部分別の損耗残価率に経年減点補正率をかけたもの）によるものとされている（評価基準第2章第3節五柱書、五2（1））。そして、経年減点補正率は、「通常の維持管理を行うものとした場合において、その年数の経過に応じて通常生ずる減価を基礎として定めたもの」（評価基準第2章第3節五1（1））であることから、損耗減点補正率の適用が行われるのは、通常の維持管理を行う場合に生じる損耗を超える損耗が明らかに生じている場合である。本事例の建物は17年間放置されたため、低層階の窓ガラスがほとんど割れ、1階には雨水が原因と考えられるカビが大量に発生し、内装材の剥がれが見られるなど損傷が激しく、建物内の設備の稼働も不明な状況であった。これは、通常の維持管理を行う場合に生じる損耗を超える損耗が明らかに生じている場合に該当するため、納税者は固定資産評価審査委員会への審査申出や出訴時には、損耗減点補正率の適用を主張するべきである。空き家が廃墟化した場合には、ぜひ、申し出てはいかがだろうか⁽³⁰⁾。「明らかに生じている」かどうかは判断が難しいが、札幌高判令和6年4月19日の廃墟と同じレベルの廃墟化であれば、損耗減点補正率の適用が認められるであろう。ただし、廃墟をもう一度使用するために修繕すれば、その適用がなくなるのは当然である。

もっとも札幌高判令和6年4月19日未公開の立場には、異論も考えられよう。経年減点補

(30) なお、基準や要領に書いていない個別事情をなるべく考慮するというのは、ルールを目安（rules of thumb）としてのみ使う個別主義的（particularistic）判断ならばともかく、定着した（entrenched）ルールに拘束されて行う判断では難しい。FREDERICK SCHAUER, PLAYING BY THE RULES 77-78 (1991)。ルールに書かないことにより個別事情を捨象していることもあるからである。租税法律主義の下、地方税法・固定資産評価基準・実施要領等に拘束されている市町村はそれらルールからの逸脱がそもそも難しい（評価基準解釈に際し評価要領まで組み込んでそれを行う事例として最判平成30年7月17日裁判所ウェブサイト）。必然的に、ルールに書いていない個別事情を考慮するのは、裁判所に委ねられることになるが、これが制度として好ましいとは限らない。豊富な資金と人脈を使い、裁判所に訴え出ることのできる者のみ救済されるからである。特に、多くの納税者に関係するため画一的処理が要求されている分野に、裁判所がヨリ時価に近いからという理由で個別事情考慮を持ち込むのは危険である。固定資産税評価ではすでにその徴候が現れている。拙稿「近時の裁判例からみた固定資産税の諸問題」租税研究895号101頁（2024年）参照。もっとも、そもそも裁判制度自体がこのような危険を抱えていることは否定できない。

正率は「通常の維持管理を行うものとした場合」を念頭に置いていただけであって、通常の維持管理を実際に行ったかどうかは考慮していない。またルールはしばしば判断の迅速簡易化のために個別事情を捨象することを要求するが（それゆえルールがその正当化根拠、justificationと乖離し、過大／過小包摂が生じる⁽³¹⁾）、家屋評価における損耗の状況の考慮は、評価基準上一貫して個別事情を捨象する方向で簡素化されてきた。これらのことからすると、「通常の維持管理を行うものとした場合」とは、文言通り「実際に通常の維持管理を行ったかどうかに関わらず、それを行うものと想定した場合」と読むべきである。損耗減点補正率の適用が「天災、火災その他の事由」に限定されているのは、事由認定を簡素化するためと考えられるが、通常の維持管理を怠る場合の劣化は、それを考慮すべき閾値の判断が難しい上（部分別損耗減点補正率基準表は0.1刻みなもので閾値は10%程度？）、いつ閾値を超えたのかについて継続観察が必要となるという意味で事由認定が必ずしも容易ではなく、そのような劣化の考慮は事由認定の簡素化のみならず、家屋評価における損耗状況の考慮が一貫して簡素化されてきたこととも矛盾する。さらに通常の維持管理が難しいと考えられる空き家の多さ（令和5年10月1日付けの空き家数は約900万戸、空き家率13.8%であり、賃貸用・売却用や別荘のような二次的住宅を除くものは約386万戸、5.9%）⁽³²⁾を考えると、いくら大きく破損したからといって、通常の維持管理を怠り、それゆえ劣化が生じた場合にも、損耗減点補正率の適用を認めることは、維持管理や劣化状態を個別判断する必要が生じるため、通常の維持管理を想定して経年減点補正率を適用し、例外的な場合にのみ損耗減点補正率の適用を認める、という現行制度と矛盾するものではないか。また、大きい破損のみ考慮するのは、0.1刻みの部分別損耗減点補正率基準表自体と不整合ではないか。

もちろん、これに対して、再反論はありうる。外見に対する実地調査を念頭に、損耗減点補正率が適用される閾値や基準を設定すれば（部分別損耗減点補正率基準表と矛盾しない形で誰がどう設定するかは問題であるものの）、事由認定は依然として簡素化されたままである。また、空き家に損耗減点補正率が適用された事例は、数は少ないながらも存在している。現行制度の掘り崩しは生じない。

(31) See SCHAUER, *supra* note 30, ch. 7. 同章は、ルールに基づく意思決定（rule-based decision-making）がその背景にある正当化根拠（justification）と食い違うことがあることの理由づけを探求している。いわく、ルールに基づく意思決定は、(1) 同様のものを同様に扱わない発生頻度が上がり（実質的公平の毀損）、また信頼性（予測可能性）は大きくなるが個別の最適性が失われる、(2) 調査や計算を省略して効率的であるとともに、個別に最適な判断を諦め、より深刻な判断ミスを避ける危険回避的な次善の策（second-best）であり、それゆえ判断のブレをなくして安定性をもたらす、(3) 誰が何を決定するかにつき時間的・人的に権限の分配がなされ、また個人による衝動的なルール修正を抑制して共同体の維持や集団行動の協調を可能にする。

(32) 総務省「令和5年住宅・土地統計調査 住宅及び世帯に関する基本集計（確報集計）結果」（令和6年9月25日）2頁参照。

V 残された課題

近時、固定資産税関係判例は、最判平成 15 年 7 月 18 日が示すような「一般的な合理性」「特別の事情」の存否ではなく、固定資産評価基準の個々具体的規定の適用の問題が争われるようになってきた⁽³³⁾。今後ますますこのような傾向が強まり、各自治体はそれらの適用の是非を納税者から強く問われる。損耗減点補正率の適用について各自治体でその適用がバラバラであるように見える状況からすると、それ自体はむしろよいことである。違法適用がなくなることは、租税法律主義や法治主義を持ち出すまでもなく望ましいし、なにより固定資産評価制度調査会答申が要求する「市町村間の評価の不均衡」の是正が達成される。適用が容易になれば、各自治体の評価担当者も仕事が多少はラクになるであろう。

もっとも固定資産評価基準の個々具体的規定の適用の問題は、理論的制度的に首尾一貫する形で解決されることが好ましいことはいうまでもない。例えば札幌高判令和 6 年 4 月 19 日未公刊でのもう一つの争点、すなわち需給事情による減点補正率の適用に関しては、一連の裁判例につき疑問なしとしない。さらなる検討が必要である。

* 本稿の題材である札幌高判令和 6 年 4 月 19 日未公刊（第一審及び上告審含む）については、納税者側代理人である山本洋一郎弁護士から情報提供いただいた。ここに記す形で厚く感謝申し上げます。

(33) 例えば最判令和 7 年 2 月 17 日裁時 1858 号 1 頁・7 頁・12 頁の 3 件同日判決参照。

「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 名誉教授	明治学院大学
	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
	○岩 崎 政 明 名誉教授	横浜国立大学, 明治大学
	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
	谷 口 勢津夫 教 授	大阪学院大学法学部
	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
	加 藤 友 佳 准教授	明治大学経営学部
	坂 田 真 吾 弁護士	第二東京弁護士会
	柴 原 一 税理士	東京税理士会
	関 根 美 男 税理士	東京税理士会
	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 213 号

2026 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。