

## 税法上の経費控除をめぐる法的諸問題(討論)

〈司 会〉谷口勢津夫(大阪大学大学院高等司法研究科教授)

〈発言者及び質問者〉

青柳達朗(帝京大学法学部教授), 伊川正樹(名城大学法学部教授),  
一高龍司(関西学院大学法学部教授), 伊藤雄太(税理士),  
奥谷 健(広島修道大学法学部教授), 金井恵美子(税理士),  
小関健三(公認会計士・税理士・旭川大学大学院准教授),  
小塚真啓(岡山大学法学部准教授), 末永英男(熊本学園大学大学院会計専門職研究科),  
田中 治(同志社大学法学部教授), 福岡耕二(税理士),  
村井 正(大阪経済大学客員教授・関西大学名誉教授), 宮谷俊胤(福岡大学名誉教授),  
宮本隆之(税理士), 八ツ尾順一(近畿大学法学部教授),  
山田二郎(弁護士), 山本洋一郎(弁護士・税理士),  
渡辺徹也(早稲田大学法文学部教授)

(50音順)

谷口 司会は関西地区の谷口が務めさせていただきます。

今年も充実した発表がされたわけですが、昨年9月に今日の報告者3人に東京で集まっていたいただいて、早稲田大学で打合せをしました。そのため、非常に中身の濃い報告が3本揃ったと思っています。質疑応答は報告順でさせていただきます。最初に私から読み上げて、「補足はありませんか」という形で進めます。発言される場合は地区とお名前を述べてからお願いします。

それでは最初に、奥谷会員の報告に非常に多くの質問が出されていますが、3つに分けて進めたいと思います。1つ目は、所得税法37条、45条に関する解釈の問題。もう1つは、それらの条文についての訴訟事件に関する問題。3つ目は、比較法的な問題。そういった

3分類で質問を整理して進めたいと思います。

条文は「必要経費にならないもの」の立証を求めている

谷口 まず北海道地区の小関健三会員から、次の質問が出ております。

所得税法45条、施行令96条を併せ読むと、法が定めているのは要旨「家事上の経費のうち主たる部分が必要で、その必要である部分を明らかにできる経費以外の経費は、必要経費に算入しない」とわざわざ定めているのであって、ご報告のように何々のみ必要経費に算入するとはなっていないように思います。そうすると法律上、建付けからすると、原則と例外が逆にならないでしょうか。というのは、これを客観的立証責任の話に置き換えると、法律が立証を求めているのは必要経費に

ならないものであって、その立証が不十分だと原則通りに必要経費になると考えるのが条文の建付けに従った自然な思考だと思うのです。結果はご報告と同じかもしれませんが、立証責任の分配に何らかの影響を与えようと思うのです。

そのようなご質問なのですが、小関会員から何か補足はあるでしょうか。

小関 別にございません。

奥谷 ありがとうございます。従来一般的な理解の傾向として、家事関連費が原則必要経費不算入という流れがあると私も理解いたしました。そういったところで、原則として家事費、または家事関連費として必要経費に算入されないことが従来裁判例等の大きな流れではないかという理解を前提としております。その上で、基因原則という考え方に基づいて客観的純額主義、純所得課税の原則との関わりでは、これを原則認める方向にしていくべきではないかと考えております。その意味で立証責任にそういった理論的なところでの影響があり得るだろうと考えています。まさにご質問いただいておりますように、基本的な結論、先生の問題関心と同じだと理解しています。

#### 経費の期間対応と一般対応

谷口 次に、九州地区の末永英男会員から質問が出ております。

所得税法をどう理解するか。消費主体としての個人が所得稼得活動として事業を行う場合、業務と直接関係を持つ支出が事業経費であり、業務と直接関係のない支出が家事費であると理解しています。そうすると、事業経費として認められる必要経費は、家事費との関連で業務に直接関係する支出から構成され

ていると理解できないでしょうか。

また所得税法37条1項は、昭和40年の改正の時、法人税法の所得計算を受けて改正されたのだから、純粹に企業会計の視点で解釈してもいいのではないか。「〇〇に係る……直接要した」という表現で、また、費用収益対応に基づいた個別対応の経費を、「〇〇に係る……その年における……業務について生じた」という表現で、費用収益対応に基づいた発生費用を認める期間対応を表していると理解したいのですが。一般対応の経費と呼んだところに問題があったのではないのでしょうか。お考えをお聞かせください、ということですが、末永会員から補足はありますか。

末永 会計学を専門とする立場からすると、最近の判例は非常に気になるので言わせていただいています。なぜかという、批判会計学をやってまいりましたが、経営者の恣意的な支出による経費問題を、我々は例えば交際費であるとか広告費であるとか〇〇準備金であるとか、という形でどこまで認めていいのか、それは利益の費用化だと批判してきました。今回の流れでは逆に家事費の必要経費化を促すのではないかという危惧を持っているので、質問させていただきました。

奥谷 ありがとうございます。まずご質問の1つ目の、業務と直接関係のない支出が家事費という点。家事費というのは生計に係る、生活に関係する部分というところで、業務との関係の有無というよりはむしろ生活・消費との関わりをほうを重視して考えていくものではないかと思っています。そういう点で、個人の場合にはその両方の要素が混在するものが家事関連費という形になってくる。ですので、家事費と明確になるようなものを必要経費に算入するような流れで、あるいはそう

いう理解になってしまうことは問題であろうとは私も考えています。

家事関連費となった場合に、これは法人では基本的には考えにくいものかと思っております。「利益の費用化」という批判もあるところかもしれませんが、ご質問のように法人と同じような理解に、なるべく個人も近付けるべきではないでしょうか。それが昭和40年の改正で求められていた37条の改正の意図ではないかと思っていますので、それに近付けることの1つの方向性として、私は今のところ理解をさせていただいています。

そういった意味では、名称が混乱を招いているというご指摘は1つの可能性としてはあり得ると思っておりますので、今後の検討課題とさせていただきますと思います。

末永 会計学をしている者から申しますと、個別対応・直接対応に対しては一般対応ではなく期間対応なんです。期間対応という認識を持ってその辺りを考えていただくと、ちょっと考え方が違うのではないかというのが私の意見です。

#### 娯楽的要素の有無

谷口 続きまして、これは家事費あるいは家事関連費に関する質問かと思っておりますので今取り上げたいと思います。

関西地区の金井恵美子会員から、必要経費の範囲を考えるにあたって、娯楽的要素があるかどうかを検討する必要があるのでしょうかという質問が出ておりますが、何か補足はありますでしょうか。

金井 貴重なご報告をありがとうございます。大変勉強になりました。1つ教えていただきたいのですが、先生のご論文の246ページ、馬券の購入費用について評価されている

ところです。この論文の主張の主要な部分ではないのかもしれませんが教えてください。

このページの右側の下の方で、地裁の判断について、「娯楽的要素が消えたのかは明確ではないといえる。むしろ、競馬自体には娯楽的要素が残るようにも思われる。そうであれば、馬券購入費用は家事費と必要経費の要素を併有する家事関連費に該当することになると考えられる」と説明をなさっているところです。これは納税者がどのような目的でこれを用いたか、すなわち、競馬はそもそも娯楽のために用意された存在ではございますが、しかしこの事件の場合には、長期間かつ頻繁に個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入、ということで、娯楽を目的に購入したとは考えられないという事実認定があつて、そのような目的であるとすれば消費ではなく、所得の獲得に対する投下資本である、という判断がなされたのだらうと思っております。

そのような事実認定があつた上でも、なお競馬自体に娯楽的要素があるという理由で必要経費に入らないという検討をさらにすべきかどうかを教えてくださいたいと思います。奥谷 ありがとうございます。「娯楽的要素が残る」という表現が必ずしも適切ではなかったのかもしれませんが。245ページの右側で、第一審判決を一部引用させていただいておりますが、「競馬の勝馬投票は、一般的には、趣味、嗜好、娯楽等の要素が強いものであり、馬券の購入費用は一種の楽しみ賃に該当し、馬券の購入は、所得の処分行為ないし消費としての性質を有するといえる」と。

大量かつ継続的・機械的なものであつたら、全くそういった要素がなくなってしまうと、所得の処分としての性質が完全に消えるものなのか。そのあたりが必ずしも明確ではない

のではないかと。そういう所得処分の要素に結び付ける判断材料として娯楽的要素というものを挙げさせていただきました。ですから、完全に純粋な必要経費といえるのか、どうなのかということに、その判断基準で私が十分に理解できないところがあるという問題意識を示させていただいたところです。

### 所得区分と必要経費の範囲

谷口 続きまして、これは訴訟事件との関連もありますが、必要経費の範囲に関する議論ということで取り上げさせていただきます。関東地区の山田二郎会員から、次の質問が出ております。

日本における必要経費控除の範囲を議論するにあたって、1つ目として弁護士会長事件と、2つ目として競馬の外れ馬券事件を取り上げられましたが、1つ目の事件は事業所得であり、2つ目の事件は雑所得あるいは一時所得であり、所得区分、所得の種類と強い関係性があるのではないかと考えられます。すなわち、1つ目の事件の直接関連性、2つ目の事件の継続一体性の理解をそれぞれどのように考えているのでしょうか。1つ目と2つ目の事件の必要経費の範囲は、他の所得区分にも一般化できると考えられるのでしょうか、というのがまず1つ目の質問ですが、これについて山田会員から補足はありますか。

山田 若干補足させていただきます。今ペーパーを読んでいただいたように2つの最近の事件を取り上げられたのですが、所得区分と必要経費の範囲が強い関連性を持っているように思うのです。弁護士会長事件は、事業所得の事件であり、それに対して外れ馬券事件は雑所得あるいは一時所得の事件であったところが、事業所得の事件については直接性を

否定して、所得との強い関連があれば必要経費として認められるという結論が導かれていると解されます。しかし、外れ馬券の事件は継続一体的なもので、一体的な支出であったということから、必要経費の範囲を外れ馬券にまで広げたということです。その二つの事件を並べてみますと、所得区分との関連が強くおうのですが、そのあたりはどうお考えになっているのか。報告の内容は、経費控除について一般化できるものとしておられるのかどうか。

奥谷 ありがとうございます。この2つの事件、確かに所得区分が異なりますので、同列に比較するものかといわれますと非常に難しいと思いますが、ご指摘のように所得区分と経費控除の点、非常に結び付きが強いようにも感じているところがございます。

ただ、この2つの事件を並べて取り上げたかった意図は、家事費・家事関連費との区分が雑所得と判断されたときに、どちらも必要経費になっておりますが、その点で家事費・家事関連費の区分が非常に難しいということを理解するのに私にとっては分かりやすい判断内容の事例だったものですから、この2つを取り上げました。

私が報告で申し上げました基因原則という考え方は、基本的には必要経費、日本における必要経費というものに対して、一般的に適用できるものではないかなと今のところは理解をしておりますが、もう少しそのあたりのところは検討をしていかなければいけないところもあります。日本の所得区分という、ある意味では特殊な部分もございますので、そのあたりもしっかりと今後検討していきたいと思っています。

山田 必要経費の範囲について、所得区分、

所得の種類が10種類に分類されているのですが、その中で一時所得以外は必要経費を控除するという事になっているのに対して、一時所得だけは必要経費を控除するとはなっていない。このあたりはどのようにお考えでしょうか。

奥谷 とりわけ今のネット競馬の外れ馬券の訴訟との関わりで感じているところは、何かしらの所得の処分といいますか、趣味的な要素があるものの中で所得に結び付いた場合、全く家事関連費として認めないというようなところではなく、収入に結び付いている部分を控除するというようなより強い「結び付き」を求めているものであって、その点で必要経費より厳格にというか、狭い範囲での理解がなされているのではないかと思います。まだしっかりと検討できておりませんが、これが外れ馬券の訴訟から見ている限りの印象です。

谷口 続きまして、山田会員からもう1つ質問が出ておりますので、それを読み上げます。

必要経費控除は所得税の課税標準である純所得、すなわちネットインカムを求めるものでありますが、レジュメのおわりに「直接的な関連性（個別対応の趣旨か）を有するものだけでなく、間接的に関連性を有する費用（一般的・期間的対応の趣旨か）を含めて」とされている趣旨を明らかにしていただきたい。

山田 質問したかったことは、レジュメの4ページの下から4行目。「業務に基因して生じた費用、業務との直接的な関連性を有するものだけでなく、間接的に関連する費用も含めて」必要経費を考えるとということなんです。「間接的に関連する費用を含めて」とお書きになった趣旨が、その間接的な費用というのは、どういうところまで想定しておられるのかをもう少し補足していただきたいと思います。

奥谷 ありがとうございます。十分に説明をしきれていなかった点かと思いますが、弁護士会の会長事件のところで示されていることを意識しまして、そういった一般的・期間対応の部分も含むという趣旨で書いたものです。そういったところまでは、基因原則という考え方に基づいて含まれていくのではないかと考えているところです。

#### 「通説」の根拠と上告不受理決定への言及

谷口 続きまして、弁護士会長事件に関する質問があります。九州地区の山本洋一郎会員から、東京高裁平成24年9月19日の判決について上告不受理決定が平成26年1月17日に出たことをフォローすべきだったのではないのでしょうかという点が、まず1つ目として出ています。関連していますのですべて読み上げます。

2つ目として、従前の判例の分析もしておくべきではなかったのでしょうか。すなわち、大島サラリーマン訴訟の高裁判決（大阪高判昭和54年11月7日）には「直接あるいは間接に支出を余儀なくされたもの」と判示しています。それから、直接性を要するとする地裁判決のほとんどが収入に関するもので、支出ないし経費に関するものではないという点を指摘しておられます。

3つ目の質問というかコメントですね。判例評釈として、当該事件に直接関与した弁護士の評釈が不足しているというコメントをいただいています。1つ目として、日税連監修『月刊税理』平成26年4月号には、三木義一・山本洋一郎らの評釈「弁護士必要経費事件の確定と実務への影響」が既に出ています。それから、2つ目として租税訴訟学会編『租税訴訟紀要』平成27年8月号に山本洋一郎が評

釈「弁護士会活動費用は必要経費に当たる」を書いています、というコメントも含めた質問が出ておりますが、山本先生、何か補足はありますか。

山本 この事件は日本弁護士会の税制委員会の委員が、公的な取組みとして全員で取り組んだものです。税制委員会の主要メンバーは、本会の山田二郎先生、水野武夫先生、それから三木義一先生、その他たくさんの方々の名を連ねております。

まず、奥谷先生の議論の大前提が、誤りもしくは不正確なのではないかと。具体的に申し上げますと、論文の229ページの右下から3行目、230ページの左上から8行目、236ページ左下から9行目、241ページ右上3行目、243ページ右下から10行目に、「これまでの判例や通説では、直接の関連性を要求してきた」という記載で、奥谷先生の論文全体がその通りで貫かれております。逆にいいますと、そのような中であって、唯一、例の東京高裁判決が異端児のごとく登場したというような論調であろうかと思えます。

まず1点、学説について、「通説」と判断された根拠は何なのか。まさに金子先生の租税法の教科書にはそう書いてある。しかしそこには根拠は一行も書いていない。我々弁護団としては、初版本に遡って調べましたが一行も書いていない。「直接」と無前提に書かれている。そしてまたそれを、無前提に金子先生が書かれたのだからということで、教科書に引用している学者が数名いらっしゃる。他の学者は問題意識すらなくて、取り上げてもない。というのが学説の実状です。

そうしますと、このような結論が書かれているという程度で、どうして通説になるのか。もっとも私が税務訴訟をやっている時は、金

子先生の教科書に書いてあるのが通説だといって課税庁をいじめておりますが、ことここに至りまして、この問題に関しては立場が金子先生の教科書と逆ですので、それが1点。

それから、第2点目が判例です。これまでの判例は直接の関連性を要求してきた、この点についてどこまで判例を調べられたのか。私も全部調べてあります。高裁判決は2個あります。1個が大島サラリーマン訴訟の高裁判決で、その判決の理由の中に、「直接あるいは間接に支出したもの」という表示がなされています。もう1つの高裁判決（東京高判昭和53年4月1日）は、「直接」と単に書いています。ただし、この2つの高裁判決ともに、いわゆる傍論のものでございます。地裁判決については意外と少ないんです。「直接」がいるのだと書いてある地裁判決は4個だけが国の上告受理申立書で引用されています。そして、その地裁・高裁のかなりの部分はどのようなわけか弁護士の収入とか日当とか、そういう収入に関しての争いの事件の中で、傍論として経費のことが出てくるという扱いとどまっております。大学の先生から「判例があります、通説です」といわれると、税理士さんたちが本当かなと信じちゃうので、それが2点目の指摘です。

3点目が、この高裁判決について最高裁の上告不受理決定が出たということが一行も書かれていないのが全く理解できない。古い文献だけで書かれた論文ではないかと思っております。平成26年1月17日に最高裁の不受理決定が出ています。これは先ほど谷口先生が読み上げてくださった三木先生と私がそれぞれ『税理』や『紀要』で書いた中に具体的に載っています。

しかも、上告受理申立及び不受理決定って

一体何なのかというのを税理士さんとかは一般にご存じないのですが、あるいは税法学者と称する人の中でもご存じない方がいらっしゃるのかもしれませんが、上告受理申立の理由というのは2つしかないんです。

理由の第一が民訴法199条1項の「法令の解釈に関する重要な事項を含むこと」。これを本件上告受理申立でも課税庁が主張し、金子宏先生の本を引用しました。理由の第二が同項の「最高裁（これがない場合は高裁）の判例と相反すること」です。これも本件上告受理申立で課税庁が主張し、先ほど私どもがいました地裁と高裁の課税庁に有利なものだけを引用しました。

この2つの理由による上告受理申立に対して、最高裁が不受理決定をしたということは、「法令の解釈の誤り」はない、「従前の判例に反するもの」もない、ということで、最高裁が確定させたということになります。不受理決定が出たわけです。

それから次に、税制調査会の昭和38年の答申の件なのですが、この引用のされ方も何だか唐突で。その中の一文に着目されてドイツに論及されたことは、私としても評価させていただいているところなのですが、私どもが闘ったのは、1つが立法の趣旨経緯で、まさに税制調査会答申は三木先生を中心に引用して闘ったんです。これは争点整理の事例の紹介の中に出てきておりますが。それからもう1点が…

谷口 質問に書いていないのは準備不足になりますので、攻撃と防御の観点から不意打ちを避けるという趣旨で、質問書の範囲でお願いしたいと思います。

山本 それでは、今の点はそういう意見をいつでもいわせてもらったということにいたし

ます。

あと、この質問書には直接は書かなかったのですが、間接的に書いたつもりなのですが、論文の中に「画期的だ、画期的だ」と書かれているが、どういう点で画期的なのか。それは先生がおっしゃるように従前の通説・判例の中にあって、異端な事がごとき判決が出たこと自体が画期的なのか、そうではありません。

私どもが思っているのは、まずは課税庁の実務の現場では必要経費となるには、事業・業務と「直接」関連があることが必要なのだと戦後ずっと言ってきたんです。それをこのたびの高裁・最高裁が正面から争点にしたうえで、「直接」のしぼりは必要ないということでは決着を付けたという意味で、画期的なのです。しかも、弁護士会活動だけの事案にとっての経費性の問題ではなく、37条の事業者全般にとって直接的なものに限られるかという法令解釈全般が論点の問題なので、この点で画期的なのだと思います。

奥谷 非常に厳しいご指摘をいただきましてありがとうございます。私が判決をどの程度見たかといわれますと、先生ほどすべてのものを見たという自信はございません。いくつかの古いものも含めて調べたところで、ご指摘のような高裁の判決、それから地裁判決の傍論で触れられているものも目にした記憶はございます。金子先生の教科書、それからいくつかの教科書で触れられている。逆にそれ以外の触れ方があまりなされていない、どうしてかという理由を本来は追求すべきだったので、今回は見落とししておりました。通説、あるいは傍論の中でも「直接」という地裁の判決が非常に多く、判例の流れという書き方をさせていただいています。その表現

の仕方が不適切というご指摘をいただいたことは、私の不勉強ですので、そのご指摘は受け入れさせていただきまして、今後研究の場ではより慎重な表現を使いたいと思います。

「不受理」という言葉の意味合いですが、先生にお教えいただいたことを承知をしているつもりではありましたが、問題意識がどうしても高裁の判決文の中身、判決で示されたこの「直接」というものを問わないといったところを分析したいと意識が集中してしまいまして、私とその点本来ならば明記しなければいけなかったところを明記できなかった。その点も反省しております。

色々な評釈等でまさに画期的、先生が先ほどおっしゃいましたように、戦後のとことろでずっと「直接」というように求められてきた課税実務、そういったところが覆されたところで、それを覆した理論がどういうものなのか。そこの部分を一番検討したかったために、このような形になりました。先生にご指摘いただいた不十分な点、繰り返しになりますが、私の今後の研究の中での反省として十分に生かしたいと思います。ご指摘どうもありがとうございました。

#### 家事関連費区分の合理的な基準

谷口 次に、同じく弁護士会長事件に関するご質問ですが、中部地区の伊藤雄太会員から次の質問が出ております。

東京高裁の平成24年9月19日判決は、一般対応の必要経費につき、直接性を不要とすることを確認した点では評価できるが、反面、家事関連費の事業部分について「明確に区分」のハードルを高めたのではないかとの感想を持っています。多少でも家事に関連すると理屈付けが可能であれば、区分が明確でないこ

ともって否認し得るのではないかと懸念しています。先生も合理的な基準を用いて、業務に基因する部分を分配し、控除すべきと主張しておられますが、その合理的な基準とはどの程度の合理性を考えておられますかという質問ですが、補足があればお願いします。

伊藤 中部地区の伊藤雄太でございます。問題意識は今読み上げていただいた通りでございます。設例として私が例えばで想定しておりますのは、事業と家事に用いる自動車において、世間一般には走行距離によって按分するということが多いのではないかと感じております。ただ、例えばある事業者が、事業は主に都市部を走り、家事は主に郊外を走るという理由で、走行距離で仮に按分すると事業3、家事7なのですが、燃料消費量で按分すれば事業7、家事3であるとして、燃料消費量を採用して減価償却費その他の必要経費を7・3で按分した場合にも否認される可能性が出てくるのではないかと、ということを懸念するわけです。またこの割合を、その事業年度ではなく、前年のデータとして当年に適用した場合にも、やはり否認の可能性が出てくるのではないかと。いずれも施行令96条の要求する立証が不足とされますと、それを以って全額否認とされる可能性が出てくるのではないのでしょうか。その点で先生のご主張と現実とでギャップが出るのではないかとという懸念も含めてお尋ね申し上げます。

奥谷 ありがとうございます。ご指摘の家事関連費のハードルを明確に区分できるかどうかのハードルを高めたのかどうかというのは、非常に難しいところがあると思っております。一次会の費用で金額が相当であればという言い方をしているところがありますので、この点からすると従来通りのものと考え



ることもできるのではないかと思いますし、そうやってきた時に必ずしも高めと明確な区分だけを求めているようにも見えないところがあるように思います。その点では、もう少しこのあたりも検討しなければいけない重要な問題であろうとは思っております。

ただ、先生の今の補足説明でいただいたような、私の理論的な関心だけでは到底想像も付かない、あるいは判断ができないような実務上の問題というのが現実にあるということがよく分かりましたので、そのあたりは承知している限りのイメージとしましても、非常に個別の事案の中で複雑で、一律に明確な基準を作って判断できるのかというところは、非常に難しいと思っております。その点でその合理性をきちんと主張・証明ができればよしとするのか、どういう形を合理的な基準として設定すればいいのかというのは、やはり色々なケースがありますので、そのあたりのところをまだまだ検討しなければいけないのですが、私のように実務的な部分を分かっている者が検討できるものなのかも含めて少し考えさせていただき、今後の課題とさせていただきます。回答になっていないかもしれませんが、そういったところでご容赦いただければと思います。

#### まずは事業所得該当性の判断から

谷口 奥谷会員が取り上げられましたもう1つの事件、外れ馬券事件、あるいはネット競馬払戻金訴訟について関西地区の田中治会員から質問が出ております。

外れ馬券事件において、家事費と家事関連費との区分は論点の1つとはいえ、中心的な争点とはいえないのではないのでしょうか。家事費・家事関連費の問題とした場合、所得計

算において控除すべき金額は、当たり馬券の購入費を含めて一切認めないということになるのでしょうか。その場合、どの所得区分のどの規定によるのでしょうかというご質問が出ておりますが、補足がありますでしょうか。田中 関西地区の田中です。一時所得についての理解の仕方ですが、それは家事費・家事関連費との意識で作られているというよりは、一時所得そのものは元々いわゆる棚ぼた式の所得を想定しているから、それが娯楽費用に使われているかどうかではなくて、費用は普通は想定されない。このように、娯楽だから想定されないというよりは、竹藪を散歩していて、1億円を拾い結局持ち主が出なくて自分のものになる場合などが示すように、その収入を得るために必要な支出は普通はあり得ないというようなことかなと思っております。そのあたりのイメージが少し違うのかなという意識があったのです。

これは先ほどの金井先生のご質問とほとんど重なっているかと思いますが、まず前提として、事案そのものからいうと、そもそも一時所得か雑所得かという問題設定が本当にそれでいいかが問題になるべきです。10種類の所得の所得区分の該当性は、まず最初の8種類に該当するかどうかで、東京の林先生も書いていらっしゃったと思いますが、まず事業所得該当性ということ本来ならば考えてもいい問題かなと思うんですね。それに当たらないから一時所得に該当するかどうか。それにも当たらないから雑所得かという処理の手順からすると、上記の所得区分該当性がこの事案の基本的な争点かなと思っております。家事費・家事関連費という問題意識はよく理解できるのですが、このいわゆる外れ馬券事件に対応させるというのは、やや現実の争点から

は外れていると感じます。

さらに、もし本当に娯楽性のものは一切認めないといえ、場合によっては、一切の支出不いし経費は認めないという議論になりかねない。そういうことをも想定された議論をなさっているのか。つまり、奥谷先生の議論の射程とか問題設定に関して、理論的にあり得る選択肢とか、理論的に問うていく道筋というのは十分理解可能なのですが、現実これを現場で当てはめると、むしろ今の検察庁や課税庁も考えてもいないような、「それ全部娯楽ですね、だから費用や支出は一切認めません」ということになりかねないなという思いが、老婆心ながらあったという趣旨です。奥谷 ありがとうございます。当初私も、先生がおっしゃったように一時所得は棚ばた式のものだろうという理解をしておりました。ただ、こういう事件が出てきた時に、それこそ教科書的なものとして私もずっとそのまま理解していたことといえば、当たり馬券の購入費は経費になる、収入を得るために直接要した金額であるということで控除できるということからすると、そういった家事関連費、あるいは本来認められないものが収入へと結び付いているから、その部分は控除される余地があるのかというイメージが新たに生まれたわけですね。

ただ、本来は事業かどうかというところから行くというのは、おっしゃる通りだと思うのですが。この2つの事案は、そちらを選択せずに、あるいは該当しない別の理由があって「一時」か「雑」かで争われている。そして雑所得になったら必要経費になって、外れ馬券が控除できる。一時所得だったら外れ馬券が控除できない。ここがスタートにあるような気がするところもあるわけですね。この考

え方だけで行くと、外れ馬券というのは、少なくとも高裁がいつているように、直接収入に結び付いているようなものではないと思うんですね。

ですから、そうした場合に、裁判官の意見にもありましたような形でいくと外れ馬券についての必要経費性が否定されるということになると、一時所得か雑所得かを争う意味というのがほぼなくなってくる可能性もあり得るのではないかと、そのあたりが非常に難しい問題と、家事関連費と必要経費というものを考える問題意識として改めてこの判決を見直した時に、そういったところに、自分の中で気になるポイントがありました。

ただ、全くこれで必要経費にならない、控除してはいけないという方向で考えているわけではなく、むしろ事業性なり一体性があるものをなんらかの経費性が認められる余地はないのか、経費性を認める論理というものがあるのではないかと、またこれは考えていかなければいけない問題だと思っています。

#### 純額主義から見た源泉徴収

谷口 続いて理論的、あるいは比較法的な関心からのご質問です。4人の方からの質問を取り上げたいと思います。最初に関西地区の村井正会員から次の質問が出ております。

純額主義が正しいとして、次の場合にどう証明するのでしょうか。芸能人等が日本に滞在し、巨額の所得を稼得し、しかも巨額の必要経費が見積もられるような事案においても、現行法は20%の源泉徴収のみを行っています。ネットではなく、グロスの所得に課税することの正当性はあるのでしょうかというご質問

ですが、村井先生から補足はありますか。よろしいですか。

**奥谷** ありがとうございます。源泉徴収の段階でのネットに対する課税というのは果たして純額主義の観点から正しいのかを純粹に考えれば、やはり問題があると思っております。他の方の質問にも関わってくるのですが、給与所得控除のような概算の控除もその正当性はもう一度考え直さなければいけない問題だと思っています。とりわけご指摘をいただいた源泉徴収等については、場合によっては申告をして実額で、ということを考える余地があるのでしょうか、国際課税という部分になってくると、より一層その点の是正の可能性が難しくなるように思いますので、その点での問題は非常に大きくなる。この問題意識は持っております。ただ、今回は私の能力が及ばずそこまでの検討ができておりませんので、ご指摘に関しましては、同じような問題意識を持っておりますので、今後また考えさせていただきたいと思っております。

**村井** これは抽象的な事例ではなく、実際にドイツで問題になった事件です。かつてアメリカの芸能人マイケル・ジャクソンのドイツ公演がきまっていたのですが、その直前にドイツの源泉徴収税率が引き上げられたため、租税負担が激増し、マイケルのような大仕掛けの舞台セットから多人数の出演者まで大移動をする公演になると、之に要する経費がばかにならず、むしろネットの所得で計算した場合と比べて余り変わらないとすれば、 Grossでの源泉徴収は、メリットがないという理由でマイケルはドタキャンをしてしまった。時の財務大臣は、マイケルへの公開質問状の中で、場合によっては、ドイツの居住者と同様に、必要経費の計上を認め、ネット所得計

算を許容するとまで提案したのです。その後ドイツ法がどうなったのかは、調べておりません。源泉徴収は、徴収の便宜とはいえ、そういった不合理性を内包しているのです。

このような事例は、我が国でも起こり得ることです。例えば、ベルリン・オペラが日本公演をするとしたら、マイケルの場合と同様、相当大仕掛けの舞台装置が想定されるので、Grossを前提とした源泉徴収課税であれば、マイケルと同じような問題が生じ得ると思います。やはり理論的には、純額主義が筋が通っていると思います。以上蛇足ですが、申し上げておきます。奥谷会員の先ほどのお答えで結構です。

#### 基因原則の広がりと言響

**谷口** 続きまして、ドイツの基因原則について3人の方から質問が出ております。関西地区の田中治会員から次の質問が出ています。

ドイツの基因原則による基因と支出の必要性との関係についてお聞きします。もし基因原則が因果関係の存在を厳しく問うことになれば、必要経費の範囲が狭くなるのではないのでしょうか。必要経費の理論は支出が事業に必要なかどうかであり、因果関係や効果は問わないのではないのでしょうかというご質問です。

**奥谷** ありがとうございます。因果関係の結果のところまでは恐らく求めていないのだらうと思います。といいますのは、事業に基因したけれども損失に結び付く場合もありますので、そういった場合に控除を認めないというものではありませんから、因果関係を厳しく問うことにはならないと思っています。その点では必要経費性を事業に基因するから必要なものであるという理解をしていくべきだろうと思っています。先生のご懸念のような

ことにはならないと思っています。

谷口 お2人目。関東地区の青柳達朗会員から次の質問が出ております。

個人が消費の主体でもあることから、現在の所得税法は費用について純資産増加説で判定し、他方、家事費は控除しないとの原則を立て、家事費等の判定は厳格に行うというようなアプローチを採用していると考えられますが、基因原則により家事関連費の控除を認めるということになると制約の枠組みがなくなり、家事関連費が無制限に必要経費に混入される恐れがあるのではないのでしょうかというご質問です。基因原則を質問内容の中心と理解してここに整理したのですが、補足はありますか。

青柳 要は基因原則という、因果の連鎖はどんどん果てしなく広がってしまうのではないかとこの点をお聞きしたかったわけです。

奥谷 ありがとうございます。連鎖で無制限に広がるということはないのではないかと考えています。その基因性をどこで制約するのかわかりませんが、やはり基因原則でのご質問いただいている内容との関わりでも、合理的な区分や基準において基因性の連鎖がどこで断ち切られるのかということ。これも家事関連費との関係では今後さらに詰めていかないといけない。私自身が検討していかなければいけない課題として認識をしているところです。

必ずしも過去に、先生がおっしゃるように無制限になるということは、見た限りのドイツの文献においても認めていないと記憶していますので、そういったところでの連鎖がどこで断ち切られるかということと同様に今後検討させていただきたいと思っていますところ

青柳 要は、直接的合理的基準というのは判

定が難しいので、片方で家事費の控除が認めないとして、その家事関連費という枠を両面からのアプローチによってその境界線上を判定するようになっていっていると思うので、片方からだけを中心に基因性をやっていると無制限にこちらに連鎖が踏み込まれるのではないかという気がしたのです。

奥谷 まず私的な部分から、生活から基因する部分も考えなければいけないのだと思います。ですから、家事関連費は職業活動、事業活動に基因するもの。家事費は私生活から基因するものという理解をしていくと、どこかで重なってくる部分、グレーゾーンが出てくるので、その合理的な基準を考えなければいけないと思っていますので、先生のご指摘は承って検討させていただきたいと思っています。

谷口 それでは3人目ですが、中部地区の伊川正樹会員から次の質問が出ております。

基因原則に基づいて我が国の必要経費の範囲を検討すると、給与所得控除、及び特定支出控除の範囲にも影響が及ぶのでしょうかということですが、この質問の趣旨も含めて何か補足があればお願いします。

伊川 中部地区の伊川でございます。私の質問は、今谷口先生に読み上げていただいた通りですが、趣旨も含めて若干補足させていただきます。

今回、必要経費の問題を取り上げられまして、そして給与所得控除、あるいは特定支出控除の議論というのは、大島訴訟以来、給与所得者に対する給与所得控除の中身が、必要経費との関連性も指摘をされているところです。今回の奥谷会員のご主張である基因原則から考えていきますと、所得区分はまた違うのですが、やはり趣旨が共通しているという

ことで、給与所得控除や特定支出控除に何らかの影響を及ぼすのでしょうかというのが質問の趣旨です。

奥谷 ありがとうございます。給与所得控除の中での必要経費の概算控除といわれる根拠の中に、やはり家事関連費的な要素の部分もあるという指摘があったかと記憶しています。そういったところからいいますと、従来の考え方からすると、家事関連費として控除される部分が広がり得るのではないかと考えていますので、その部分にも影響があるかと思えます。しかし、先ほどの村井先生のご質問にも少し申し上げましたが、果たしてこういった概算での経費控除自体が純額主義との関わりで問題がないのかといわれれば、そちらにも問題意識もございますので、そのあたりから考えると、むしろ例えば給与所得控除だと減額してしまっただと、実額控除への選択の道を残すとか、様々な立法政策的な解決、考えられる選択肢等はあると思っております。

谷口 それでは続きまして、同じく中部地区の伊川会員から、ドイツにおける控除概念についての質問が出ておりますので読み上げます。

ドイツにおける控除概念が変遷したとのことですが、その背景はどのような事情や検討があったのでしょうか。それともう一つ、ドイツにおける控除概念は、元来所得概念との結び付きが強かったとのことですが、市場所得説との関係では控除概念はどのように議論されているのでしょうか。

奥谷 ありがとうございます。ドイツにおける控除概念の事業支出と必要経費の統一性に関しましては、どちらも純所得を計算するために控除が必要なものであるにも関わらず、所得分類によって控除される支出の範囲が異

なること、これは平等原則に反するのではないかといった訴訟の提起があり、そこから平等原則との関わりで同じに理解をすべきだという判断が、こういった理論的な展開があり、現在では基因原則が必要経費に及ぶ。いわば原因的な必要経費概念ですね。目的的な必要経費概念が、原因的な必要経費概念へ変遷を遂げたと理解しております。市場所得説は、そういった現状を踏まえての所得概念としての提唱された学説ですので、市場所得説は初めから市場での経済活動に基因する支出を控除するという形で基因原則を採用していると理解しています。

#### 譲渡所得の取得費加算

谷口 奥谷会員に対する質問は以上です。続いて、福岡会員に対する質問です。関西地区の八ツ尾順一会員から、次の質問が出ております。

相続人が被相続人の含み益のある土地を譲渡した場合、相続税と所得税の二重課税が発生すると考えると、これを解消するためには、相続人の譲渡所得税を課税しないということなのでしょうか。または相続税の負担部分を譲渡所得税の計算上、取得費に加算するのでしょうか。いずれが良いと考えるのでしょうか。また、相続において例えば配偶者控除を適用して、相続税の負担が発生しないケースでも、相続人の譲渡所得税は課税しないのでしょうかというご質問です。

福岡 八ツ尾先生ありがとうございます。まず第1点、要するに相続人に譲渡所得税を課税しない。結論から申しますと先生が2番目にいわれていることが答えなのですが、1番の譲渡所得税を課税しないことかという点については、これは相続税の課税価格に算入さ

れた金額の部分については、譲渡した時に課税しないという意味に受け取ったのですが、そういう意味で裁判を起こしたのが平成25年7月20日の東京地裁判決なんです。これは相続税の課税価格が四千何百万で、譲渡したのはそれより金額が少なかったんで、もう相続税の課税価格に入っているから、譲渡所得税を課税すると二重課税になるといって起こした裁判です。

これは1番目の考え方だと思うのですが、私はそうではなくて、いわゆる相続税が課税される際に、将来発生する潜在的所得税債務（という言葉で説明をするのですが、）については本来課税するのはおかしいのではないかと。なぜならば、先に相続の前に譲渡をして、譲渡所得税を払って、残りの金額が相続税の対象になるとアンバランスがあって不合理ではないかと。そういう考え方になって、これが潜在的所得税債務の控除問題であるといわれた税大の教授は、相続税の評価をする時に、この部分を控除して計算すれば済む話だという結論だったのですが、それについてはやはり現実問題として困難な点があるので、事後的に解決する方法として取得費加算をしてはどうかというものです。後段の「また相続において」というのは、もちろん配偶者控除によって相続税がゼロの場合は、そのまま譲渡所得税を課税しても何ら問題はないというか、これは当たり前のことだろうと思います。

ハツ尾 今ご説明された、将来発生する譲渡所得の計算に際して所得税債務を取得費に加算して控除するというのは、相続の物件を譲渡した時に相続税を取得費加算するという現行の制度に類似したものを考えてよいということなのですか。

福岡 取得費加算制度そのものが不合理な課税を解消するために役立っていると思うのですが、3年しか認められていません。

ハツ尾 そういう制約はあるのですが、基本的に考え方は取得費加算と同じような考え方ですか。

福岡 そうです。取得費加算制度を改良すればきちんと排除できると思っています。

ハツ尾 最初の事例ですが、結局相続の直前に被相続人が譲渡した場合と相続人が相続して、その後に譲渡した場合というのは、基本的に事実が違うということです。したがって、日本では未実現利益に関しては基本的には課税しないということですから、ある程度割り切って、そこは事実が異なるということで、相続の前に譲渡した場合とそうでない場合を実質的に同じだというレベルで議論するのは妥当かどうかをお聞きしたいのですが。

福岡 妥当かどうかというのは、はっきりいって私もよく分かりません。ただ、現実問題として、税理士がクライアントに説明する時に、普通は実際の売る値段に比べて相続税評価額は低いんです。だからあまり問題になることはないのですが、相続税評価額が、実際に時価額の低下に追い付かないような時代がありました。つまり、売る値段と相続税評価額がほとんど等しい時代があったわけです。そうすると、死亡前に売って税金を払えば、相続税はそれだけ安くなりますよということを、やはりいわざるを得なかったわけです。色々な考え方がありますが、実際の時価と相続税評価額はかなり乖離があるじゃないかと。だから、こういう論理はあまり妥当しいのではないかとおっしゃる意見については、それは確かにその通りなのですが、仮に相続税評価額と時価が同じであった場合は、やはり

不合理な差が出てくるのではないかと思います。

谷口 続きまして、今の取得費加算制度について、関東地区の青柳達朗会員から次の質問が出ております。

取得費加算制度を全面的に取り入れるという主張のように思われますが、期間を無制限にするということなのでしょうか。

福岡 そうしないと潜在的所得税債務について二重に課税される部分がある。そういう状況を解消できないのではないかと思います。3年間、創設当初は2年だったのですが、3年10か月に限って取得費加算制度を創設した理由は、相続直後に売った場合に税金が高すぎるという納税者の意見。それに答えるためという理屈付けだったみたいで。潜在的所得税債務をきちんと控除するためとか、二重に課税される部分を排除するためといった議論は行われていなかったようですので、これを無制限にするというのは、理論上おかしくないのではないかと考えています。

#### みなし譲渡所得の採用

谷口 続いて同じく青柳会員から、次の質問が出ております。

みなし譲渡課税を復活するという点についてはどのように考えられますか。みなし譲渡を採用すると、所得税分の金銭納付が困難になる可能性から、復活は困難として昭和45年改正では採用されなかったのでしょうか。選択適用等の採用により、ある程度解決可能ではないかと思えるのですが、どう考えられますかということですが、何か補足はありますか。

青柳 いえ、ございません。

福岡 これはおっしゃる通りだと思います。

みなし譲渡というか、相続の時に譲渡所得税を課税して、そしてそれを債務控除として認めるというのは、理論的には一番優れておりますし、シャープ税制でそういったものが採用されたわけです。

それではなぜそれが復活しなかったかというと、277ページの下から9行目右の欄から少し書いているのですが、昭和45年の改正税法のすべての中で税制調査会の答申が、「さらに、「この場合の調整方法として税制調査会で検討されたのは、次の4つの方法でした」として、①相続財産を処分した場合、譲渡所得の計算上、相続税評価額を取得価額と見なす案 ②相続財産を処分した場合、譲渡所得の計算上、その相続財産に係る相続税額を取得費に準じて差し引く案 ③相続税課税に際して、被相続人の譲渡所得税額を計算し、これを相続税評価額から債務控除として差し引く案」これが先生がおっしゃっている案ですね。「④上記③の方法と、現行の取得費引継ぎ方法を選択する案」という4つの案が出されまして、③④の案は税制上、確かにおっしゃる通り一番理論的だと思いますが、シャープ勧告に基づいてなされた方法と大同小異であり、納税者の批判の解消にはほとんど役立たないと思われる難点があり、①の方法は……といって結局②の案によって負担調整を講ずることとされたと。

シャープ税制のみなし譲渡を廃止した時の根拠というのが、要するにこんなことが書いてあったのですが、実務をやっている「やはり困るよな」というのが私たち税理士としての感覚です。といいますのは、例えば、相続財産がほとんどアパートだけだった時に、仮にそれが4,500万円の相続財産であったとします。これは相続人が1人の場合でも、基礎控

除は3,600万円を差し引きますので、相続税は900万円×10%=90万円です。現金はあまりないんだけど、アパートの所有があるから、90万円ぐらいの相続税はしょうがないから払わないといけないですねという説明をするんですが、その時に譲渡所得税が4,500万円に対してかかるとなると、900万円ぐらいの税金を払わなければいけないんです。お金が全然ないのに譲渡所得税を払う。それはやっぱり大変じゃないかというのが実感で、シャープ税制を廃止したのはそういうことがあったのだらうと思います。

では、一番論理的なその方法をもう少し改良することはできないのかということで、私と江崎先生で長崎年金訴訟の裁判をしながら論議したんですが、江崎先生は相続時に譲渡所得の課税をして、納税額はこれを売却するまでその納税を猶予する制度を作る。これだったらいいだろうと。それはいいですねと思って、なるほどと思ったのですが、実際に考えてみると、それだったら相続の度に必ず譲渡所得の計算をしなければいけないことになりますよね。どんな小さな相続でも。現状は相続税が課税される割合というのは5%ぐらいですから、圧倒的に少ないんですね。ところが相続の度にどんな小さなものでも、不動産を持っている人の場合は、譲渡所得税の申告をして、納税猶予制度を受けることになります。そうすると、事務処理の点において、納税者も大変だし、国税の方も大変じゃないですか。やっぱり現実的じゃないような気がしますという話を裁判時に言ったことを覚えています。これが回答になっているのかどうか分かりませんが、そういうことだと思います。

それと選択適用ですね。選択適用でももち

ろん可能だと思われませんが、やはり、ただ選択適用して取得価額に引き継ぐ方式を選択した方は、結果として多い相続税を払ってしまうことになる。そういうことで、税制調査会でも多分そういう論議があったのかは分かりませんが、①番と③番と④番の制度は採用されなかったということで。詳しい原因については私も分かりません。

### 担税力を超える課税

谷口 それでは中四国地区の小塚真啓会員から3点質問が出ております。1点ずつご回答いただくようにします。

まず被相続人や贈与者の下で生じた増加益に対して相続税・贈与税を課した上に、さらに所得税の課税が行われること一般について、担税力を超える課税が行われると考えられるのでしょうか、ということです。

福岡 現在の制度では譲渡所得税は税率が20%で、所得税55%を上乗せして考えたとしても、100%を超えることはないですから、一般的にこれは担税力を超える課税が行われるとは考えておりません。しかし、相続税のうち、要するに将来の所得税債務を控除しないで課税して、その後所得税をそのまま課税するというのは、やはり不合理ではないかと思われましたので、こういう論文を書きました。

小塚 担税力を超える課税が好ましくないという点と、もう1つは合理性があるかどうかという点の2つの軸があるような感じがしたのですが。そういう意味では、やはり別々な問題として、つまり担税力を超えているわけではないが合理的ではない課税と、担税力がないところに課税になってしまうという2つの場合があって、どちらとも問題視されているということによろしいでしょうか。



福岡 そういうことです。合理的でない課税制度によって、仮に100%を超えるような課税が行われた場合、これは違法ではないかというものです。

谷口 2つ目の質問です。〈設例〉②の著作権の事例は相続税の課税の時点で将来の収入をもって評価・課税したにもかかわらず、収入が生じた時点で所得税の課税が行われる点で、かつての生命保険年金の取扱いと似ているように思われますが、福岡会員も同じように考えられるのでしょうか。また、著作権は減価償却資産に当たらないとされているので、取得費加算をしても納税者の救済は困難になると考えられますが、そうすると生命保険年金と同様に、一部非課税とすべきだと考えられるのでしょうか。

福岡 ありがとうございます。これは非常に私の未熟な点を指摘していただいて冷や汗ものだったのですが。最初に高裁に準備書面を書く時に、担税力を超えるような場合がある。税率が70%ぐらいの場合は100%を超えてしまうというのを書いて、その当時は相続税も所得税も50%・50%だったんですね。ですので、100%を超える課税はどんな場合であっても起こらないんです。ところがその時に考えたのですが、これが55%になったら100%を超える場合があるなと思って、何が一番可能性があるのだろうと思ったのが「著作権」だったんです。著作権とか特許権とか実用新案権とか、いわゆる無体財産権については取得価格があるものもありますし、ないものもある。著作権などは取得価格はほとんどないのでしょうが、いわゆる権利に対して、未実現の権利に対して相続税が課税されて、権利を売却したり行使したりして所得が発生する時に所得税が課税されるというのは、論文の一番終わり

に書いたおじいさんの話と同じなんです。

そういう場合に対して現在の制度で計算した場合、これはご批判があると思うのですが、ものすごく極端な場合で計算をしています。ですので、こういう場合は理論的には確かに110%になるというのをいいたかったわけなんです。減価償却どころというの、翌年それらを全部除却した場合、損失になるのかどうか、そういうのはあまり考えずに書いてしまいました。これは特許権とか実用新案権とか意匠権とか、そういったもので説明すればよかったのですが、その点については申し訳ないと思っています。

また、生命保険金と同様に一部非課税にすべきだと考えるのか、とおっしゃる点についてはまさにその通りで、どうこれを解決すればいいのか私も分からない。現在のところ分からないということです。

#### 相続前後の譲渡による差異

谷口 それでは3点目ですが、相続前に譲渡がある場合と、後に譲渡がある場合とで状況が同じであるとは必ずしもいえないように思われます。なぜかという、譲渡対価が同じであっても、適用税率が異なったり、金銭の現在価値の存在があるからです。なぜ常に同じだと考えられるのでしょうかという質問です。

福岡 この質問については、前提として譲渡前と譲渡後の税率は同じと考えます。そして、譲渡価格も同じであるといった場合に、説明できない不合理な差が生じているということを行っています。すべての取引が譲渡前と譲渡後が同じといっているわけではないんです。

それと、金銭の時間的価値の存在については、要するに変動するというところだろうと思

うのですが、これはその通りだと思います。それはどうしようもないのですが、ただ取得費に加算することによって将来の所得税の税率がどのように変わったとしても、二重に課税されるというか、不合理な課税を排除することはできるのではないかと考えています。小塚 私が疑問に思った点は、必ずしもその状況が同じとはいえない場合についても、取得費加算というものが機能することになるのではないかということです。これは合理性の問題かも知れませんが、課税の公平等に影響してくる可能性はないのでしょうかということが気になっています。つまり、不合理なことを排除するために、別に区別してもよいはずの場合であっても、ある種過剰な救済をしてしまうことにならないか。そういった点をどのようにお考えなのかが私の疑問です。不合理なものを救えないよりは、やはり不合理なものを救う方に法は作られるべきであるということがあるかもしれませんが、その点についてのお考えをお聞かせいただきたいということです。

福岡 質問がよく聞き取れなかったので、もう一度ゆっくり言っていただけますか。

小塚 不合理な場合を救済するために取得費加算を機能させようということですが、「無期限の」ということはよく分かるのですが、逆にそうなりますと、実際には譲渡前後で一緒とはいえないような異なる状況が、例えば全く譲渡するつもりはなかったけれども、何十年かした後に売った。その時にたまたま、その前に相続税があったことによって取得費の加算が行われる。これが救済の対象になるべきかどうかというのは議論の余地が出てくると思うのです。このような場合はやはり状況が異なっていると私は思うのですが、不合理

な二重課税とまではいえないような場合についても、救済すべきなのでしょうか。つまり、不合理な場合を救済するためには、必ずしも不合理とはいえないかもしれない場合も、ちょっと余分に救済してしまうことがあるかもしれないけれども、やはりその方が好ましいとお考えなのでしょうか。

福岡 余分な場合を救済してしまうという状況がどういう状況なのかが、あまり想像できないのですが。現在の取得費加算というのはそういう制度になっていますよね。取得費加算が取得価格も含めたところで、相続税評価額で税率を計算して加算しますので、本来控除すべきではない。取得費というのは譲渡所得の時に控除するわけですから、相続税を取得費も含めたところで税額を計算して加算してしまうと二重加算になってしまうという問題があります。ですので、利益部分だけ。いわゆる被相続人の取得価格と相続税評価額との差額の部分の相続税を取得費加算としてすると。それをしますと、本来不合理でないような部分まで救済してしまうというか、加算になってしまうということは考えにくいのではないかと私は思っていますが、具体的にどのような場合でどんな事例が出てきて、その取得費加算制度によっておかしなことになるのかが分かれば教えてください。

小塚 私はまだ現実に何か考えているわけじゃないのですが、相続が行われる前の譲渡と同じ結果になるようにというところから出発されていたので、それがどんどん期間が延びていくとなると、状況が変わってくる場合があるのではないのかと。そのような場合は、救済の対象にはならない可能性があるのではないかという疑問があります。現実にはどのような場合に不合理があり得るか等につい

ては、私ももう少し考えたいと思います。

**福岡** 相続前に売った場合と、相続後に売った場合の相続税と所得税の合計に差が生じるというのは、この問題を考えるきっかけでした。ですので、すべての場合に対して取得費加算すれば全部解決しますよということではないのですが、現在考えられる方法としては、先ほど青柳先生が指摘されましたように、いわゆる相続時に譲渡所得税を課税するというのが一番理論的には正しい方向だろうと思いますが、色々困難があるので事後的に解決する方法がベストではないかなと、私なりに考えたところです。

#### 管理支配基準について

**谷口** それでは福岡会員に対する質疑応答はこれで終わります。続いて渡辺会員に対する質問に移ります。債務確定に関する質問がいくつか出ていますので1つずつ読み上げていきます。まず関東地区の青柳達朗会員から、次の質問が出ております。

原価については債務確定がない場合でも損金算入ができるのは恣意性が入り込む余地がないからであると述べておられますが、費用についても所得操作の可能性がない場合には、債務確定を緩やかに解してもよいとする説に立った場合、管理支配基準との関係はどうなるのでしょうか。22条4項により修正されていると考えられるのでしょうかということです。

**青柳** 要は管理支配基準というのは、違法・無効な場合だけに限って特別に修正しているものであって、債務の確定とは直接関係ないという考え方に立っているのかどうか。そう読めるのですが、その辺がよく分からなかったのです。22条4項で修正されているという立

場に立っていますが、つまり支配管理基準については22条4項であると。片方で、ところが債務の確定とは関係ないという文章も中に書いてあるので、多分関係ないという立場でいわれているのかを確かめたかったのです。

**渡辺** その通りです。関係ありません。

**谷口** それでは管理支配基準の方に話が行了きましたので同じような質問ですが、中四国地区の小塚真啓会員から次の質問が出ております。

法人税において、管理支配基準が妥当する場面があるとの根拠条文は何でしょうか。22条2項でしょうか。それとも22条4項でしょうかという質問です。

**渡辺** 2項です。

#### 債務確定と損金算入時期

**谷口** それでは債務確定に関する質問に戻りたいと思います。関西地区の一高龍司会員から2点質問が出ております。

1点目。債務確定のもとで支出が将来になる場合に、現在価値計算ができる、あるいはすべき場合はないと考えてよいのでしょうか。金額の合理的な算定との関係で質問しますということですが、補足はありますか。

**一高** 要は既存の債務確定基準をどう理解するかなのですが、通達を見ると、例えば退職年金のところで支給すべき時まで引かせないとか（法基通9-2-29）、損害賠償の場合の年払いの場合にも支払い期まで引かせないとか（法基通2-2-13）、かなり現金主義的な内容を債務確定基準も実は持っているのではないかという理解もできるように思うのです。そうすると、また裁判例に対する見方も違ってくるのかなと。米国で議論がかなりあったのに比べて3つ目の金額の合理的な評価のここ

ろの議論が日本では少ない。その辺も含めて先生がどのようにお考えなのかご教示いただければありがたいという質問でした。

**渡辺** ちょっとよく聞き取れなかった部分がありましたので、正確に答えられるかどうか自信がないのですが、質問用紙には、「金額の合理的な算定基準との関係」と書かれていますので、金額が合理的に算定できるのであれば、損金算入の可能性はあると思います。

**谷口** 2点目。平成8年法人課税小委員会報告は、使用人賞与につき支給時控除を要求しています。法人税法22条3項2号は、債務の確定しない費用・未支出項目の除外規定にとどまるとの理解に対してはどのようにお考えになりますかということです。

**渡辺** ここも正確に質問の趣旨が理解できていないかもしれませんが、除外規定にとどまるということと、要求するということがどう違うのでしょうか。

**一高** 債務確定しているものを必ず損金に算入するというを22条3項は必ずしも要求していないのではないかとということです。

**渡辺** 理解いたしました。それは多分両方考え方があると思うのですが、興味深いのは税法290ページの(注)42に挙げた判決です。ここの部分を読んでいただくと少し私の考えが分かるかと思います。これは退職金を分割して支払った事件です。この事件の場合、退職金額は、恐らく総会決議をした時に決まって、債務が確定しているはずなのに、分割して翌期に払った残り半分は、翌期に損金に落としてよいという判決が出ていて、その根拠が公正処理基準だといった内容になっています。この結論を肯定するかどうかにもよるとは思いますが、もしこれを肯定するのであれば、債務が確定した期に支払わなくてもいい

ということになるので、そういう可能性も残されているのではないかと、今のところは考えています。

#### 賞与引当金繰入額の損金算入

**谷口** 次の質問に移ります。中国税理士会所属の宮本隆之先生から次のご質問が出ています。

ずばり工場経営者に対する賞与引当金繰入額は損金算入すべきでしょうか。3月決算、6月支給を想定したご質問です。

**渡辺** 理論的にはすべきだと思います。しかし、実際には報告で述べた通り、施行令がありますので、難しいのではないかと思います。

**谷口** 2点目。賞与は後払いなのでしょう。支給日に在職していない社員には支給しない会社が多いですが、このような場合、期末において債務が発生しているといえるのか。会社側の支給対象期間を定めてはいるものの、これは社員の評価期間であり、支給額は支給する事業年度の業績予測を基に決定している、組合と交渉しているのが実情だと思います。いかがでしょうか。

**渡辺** その通りだと思います。なので、後払いなのかどうかは、ケースバイケースなのかもしれません。実際には、述べられた例のように、支給する日に在職していないと、もらえないところが多いと思いますので、そういう意味では債務は確定していないといえそうです。

**宮本** 中国税理士会の宮本です。今日はありがとうございました。長い間製造会社に勤めていまして、賞与の問題については非常に興味があったところですが、私が勤めていた時代に比べまして、定年退職で辞める方が非常に減っていて、定年を待たずして辞める方が

多分8割以上じゃないかと思います。そうすると、賞与は払わずじまいで終わってしまう人が8割いると。ですから、支給対象期間を過ぎて辞めても支給日にいなかったらもらえないので、引当てする必要がないのではないかと思うのですが、世の中すべて引当てが多いですね。この疑問があるんです。賞与というのは払った時の費用だと思うのですが、世の中の会計処理を見ていると、必ず引き当てているんですね。支給対象期間を作って引き当てればそれで通っているというのはちょっといかがかなと思わせて質問させていただきました。

**渡辺** もし債務が期末の段階で確定しているとする、裏側で権利が確定している可能性が出てきますが、その段階で給与所得として課税するというのは、普通はないだろうと思っています。そういう意味からも理論上詰めていくと、債務が確定していない場合が多いのではないかと考えています。

#### 引当金は確定債務なのか

**谷口** それでは次に移ります。引当金に関する質問ですが、関東地区の山田二郎会員から次の質問が出ております。

引当金、退職給与引当金や貸倒引当金廃止の傾向について、税法が企業会計から離れる場合には理由が必要であるとされていますが、引当金はその本質が確定になじまない費用、確定している債務ではなく、確定になじまない費用に該当するものと考えておりますが見解をお聞きしたいという質問です。

それから、22条4項では、原則として法人税法は公正な会計基準依存主義を採用していますが、引当金を廃止することは課税ベースの拡大であり、債務確定主義に関連性はない

と考えておりますが、この点についてもお考えをお聞きしたいということです。

**山田** 読んでいただいたペーパーに大体いい尽くしているのですが、若干付け加えますと、債務の確定ということでご報告をいただいたのですが、そもそも引当金というものが確定になじむものであるのかどうかを基本的に考えていく必要があると思うのです。渡辺会員は引当金も確定になじむものであるという前提にお立ちになっているのでしょうか。それとも引当金というのは、確定になじまないものであるけれども、しかし、他の費用と同じように考えようという発想でご報告をされたのか教えていただきたいと思います。

**渡辺** 今の先生の選択肢でいうと後者の方に入ります。つまり、確定にはなじまない、そもそもなじむものではないと考えています。この報告の準備のために、条文の括弧書きはなぜ付いているのか、つまり「債務の確定していないものを除く」という括弧書きがなぜあるのか、いくつか調べてみたのですが、ほとんどの本において引当金を除く趣旨だと書いてあるわけです。武田昌輔先生のコメントにもそのように書いてあります。つまり、債務確定基準は、引当金を除くためにあるのだと多くの本で書かれているのを受け入れるとすれば、その部分において引当金と債務確定は関係します。山田先生がおっしゃった通り、性質において引当金は、そもそも債務は確定していないものですから、そうすると債務が確定していないものを除くといってしまうと、全部引当金は除かれてしまうわけです。そこで除いておきながら、今度は別段の定めでもう1回入れ直しているという建付に、条文上はなっています。

なぜそんな面倒くさいことをするのかとい

うと、会計上の引当金を全部認めるわけにはいかないけれども、税法上認めるべき引当金は認めるのだ、ということで別段の定めが置かれていると、説明されております。そこで、私も一応その説明を前提に、本日の報告をいたしました。

しかし、やり方としては、税法学の305ページの(注)121にあるような方法もありえたかもしれません。武田先生の少し古い本ですが、ここで債務確定基準に関する規定の仕方は、「立法技術的な問題であって、たとえば、すべて引当金は損金の額に認めることとし、別段の定めとして税務運営上の面から、これを制限する方式も考えられる」という、全く逆のやり方もあり得るのだと書かれています。立法論としては、それはそれであり得るのではないかと考えています。

山田 前半はお答えいただいたのですが、もう1つ尋ねたいのは、先ほどもペーパーを読ませていただきましたが、税法が企業会計から離れる場合には、理由の説明が必要だとおっしゃっているのですが、そもそも企業会計から離れる場合、その離れる理由が課税ベースの拡大ということであるなら、私は特に理由は必要はないと思うのですが、税法が企業会計から離れるような場合には、理由が必要であるとあえておっしゃるのはどういうことでしょうか。

渡辺 引当金との絡みで課税ベースの拡大の理由があるということです。なぜ課税ベースを拡大しなければいけないかということと、引当金廃止との関係についての理由があればいいと思います。引当金をここで取り上げたのは、結局課税ベースを拡大して税率を下げるという政策目的が先にあって、そのターゲットとして引当金が狙われたにすぎないよう

に私には思えたので、そうではなくて、引当金を設定することにより、債務が確定していない費用を、例えば企業が自己資本のように長期間にわたって扱うことが好ましくないという、かつての退引の時の議論ですが、そういうのもっと前面に押し出すのであれば、もう少し分かりやすかったのだろうということです。

### 「管理支配基準」の概念

谷口 続きまして、TFK事件に関するご質問がいくつかあります。引き続き関東地区の山田二郎会員から次の質問が出ています。

TFKに関連して管理支配基準に基づく課税の維持から、債務が確定しても損金算入できない損失とされていますが、管理支配基準とは何ですか。過払金返還について債務が確定していれば、現実の返還前の段階であっても損金算入ができるのではないのでしょうか。国に対する過誤納金返還請求権はどのように考えられますか。

山田 管理支配基準に基づいて、課税の維持から債務が確定していても、損金算入できない損失であるとおっしゃっているのですが、管理支配基準という概念が曖昧だと私は思っているんです。管理支配基準という概念は判例で使われたものですね。家賃の増額請求権の時に、いわゆる計上時期に幅があるという概念だと私は理解しているのですが。その概念を持ってこられて、管理支配基準に基づく課税の維持から債務が確定していても、損金算入できない損失だと。管理支配基準をどのように使っておられるのかご説明いただきたいのです。

渡辺 私自身もここは悩みました。先生のご指摘の通り、賃料増額請求の判決では管理支

配基準による課税が肯定されていたと認識しています。管理支配基準という、この言葉が一人歩きすることには、私も反対です。この部分については、301ページの(注)106とか107のあたりに触れています。結局、平成18年の最高裁判決が出たことによって、権利確定基準において課税をしていないことになってしまいました。グレーなものがクロになってしまったからです。その時点で過去を遡って見れば、権利の確定していないものを武富士はもっていることになります。その利得について課税が行われていることになりすから、実際に過払金をもっているという意味で、管理支配という言葉を使いました。

しかし、管理支配基準一般を維持するということは、私自身もなかなか賛成しがたいところがあって、そこが税法学でいう「管理支配基準という曖昧な基準による課税をなぜ維持する必要があるのか」と書いた部分になります。それについては、結局「管理支配基準に基づく課税一般を擁護しているのではなく、包括的所得概念に基づいて、無効な行為からの利得、とりわけ違法な所得への課税を維持するために、現実の返還が要求される」という反論がありえるのではないかと、というように書いたところです。なので、管理支配基準そのものを擁護しているつもりはありません。

それからもう1つ、ついでにここで申し上げておきたいのは、私も実はこの判決には批判をしまして、別の論文になりますが、どうにかしてこの過払債権者たちを救えないかということ九州大学の法政研究に書きました。(注)108に載せている論文です。ここで、過払債権者たちに何とかお金を戻してあげられないかということを考えてみたのです

が、2つの論文で重複して同じことは書けないということもあって、今回の税法学では、お題である債務確定基準との観点から書いてみました。そのことで、むしろ私がこの判決を全面的に肯定しているのではないかという印象を与えたとすれば、それは本意ではありません。

最後に、これは山田先生がおっしゃるかと思って準備をしていたのですが、(注)98に「個人病院に対する未返還債務及び加算金が必要経費に計上できないとされた事例」ということで、先生がジュリストに書かれております。ここで、まさにそのことをご指摘なさっているんですね。そして、民法上の不当利得返還請求の対象とすべきではないかということジュリストの138ページにお書きになられていて、私もそういう可能性があるのではないかと、ということ先ほど述べた別の論文において論じています。したがって、決してそういう考察を全部すっ飛ばして、管理支配基準だから全部課税を維持しろという立場ではないということをお願いしたいと思います。

ただ、この評釈について(注)98で、判決の論理及び結論についてはおおむね肯定する見解が多いと書いて私は引用していますが、先生は明確に判旨の一部に反対と書かれていて、今おっしゃっているような民法上の不当利得返還請求の対象にするべきではないかといって、武富士のこの事件を引用されています。もしかしたら、おおむね賛成というところも山田先生は、いや、私は賛成じゃないといわれるかもしれないと思うので、その部分の私の書き方が、少しミスリーディングだった可能性があり、反省しているところです。

山田 弁解はいたしません、最後に書いた

ところで繰り返しになるかも知れませんが、TFKは国に対して過誤納金の返還請求権を持っておりますね。そうするとその損失の関係をどのようにお考えになっているのか。協道にそれますが、損失という問題を考えるについて、国に対する過誤納金の返還請求権との関係ではどのようにお考えか、お教えいただけるとありがたいと思います。

**渡辺** ここに書いてある民法上不当利得返還請求権があるのではないかということですよ。先生がここで書かれていることについて、武富士事件に限っては、そういう考え方もあっていいかもしれないと思っています。

ここで考えたことは、武富士が結局うまく行っていた時に、国も税収という面で恩恵を受けたし、武富士の当時の従業員や株主、株主といっても家族だったりするわけですが、そういう人たちに武富士の利益というのがばらまかれたわけです。国もそのうちの1つですから、じゃあ過払だとされた段階で、国だけなぜ過去の税金を返さないといけないのか、という反論は出てくるかもしれないなと思っていました。しかし、訴訟資料を見ると、管財人は国だけじゃなくて色々なところに請求の訴訟を起こして、返してくれとっています。そういう意味で、国もその1人、一利益者だと考えていて、そういう前提で返還に応じる義務があるのではないかと考えています。

そのことに関しては、さっきの法政研究の論文に書いていたことですが、法人税という所得課税の世界において、国は共同出資の招かれざるパートナーだといわれています。これはアメリカのアンドリュース教授の文献に書かれていることです。すなわち、法人が儲かった時は、法人税の課税という形で利益の分け前にあずかることになるので、その儲け

が存在しなかったことが判明したにもかかわらず、法人税を返還せずに保有し続けるのはフェアとはいえないということです。何より、その儲けが存在しないことを実質的に確定させたのは、武富士ではなく、同じ国の機関である裁判所です。これこそがこの事件の持つ特殊性であって、仮に制度上は例外的な扱いであったとしても、更正の請求あるいは不当利得返還請求が認められる理由がここに存するように思えるというようなことを、その論文では書きました。

#### 国税通則法と法人税法の解釈の順序

**谷口** それではTFK事件に関してのご質問として、関西地区の田中治会員から4点。3点と見るべきか4点とみるべきか分かりませんが、1つずつお答えいただきたいと思います。

まず1点目は、TFK事件は特別の更正の請求、国税通則法23条2項の可否を巡る争いですが、その際にまず法人税法の規定、22条4項を適用して先決すべきだろうかというご質問です。10年前の申告が後発的に違法となる場合、なぜ損失が確定する当該年度が問題になるのでしょうか。これも併せてお答えください。

**渡辺** 質問の趣旨が正確に理解できていなかったら先生がフォローしてくださいと思いますが、22条4項を適用すべきとして、そこで前期損益修正が出てくるとすると、結局勝てなくなるので、それがいいかどうかは分かりません。

ただ、更正の請求の前の段階、実際に過払金を返さない、結局そこをクリアしないと先に進めないのではないかと最初は思っていました。もっとも、これは会社更生法の適用事例であり、更生決定を受けて、つまり裁判



所の認可を受けて話が進んでいるわけです。その意味で債務は確定していると考えました。しかも、過払債権者に返そうと思っても返すお金がないわけですから、そういう前提の下で考えたら、過払債権者救済という観点から、そこをクリアして、先に進めてもいいのではないかということ、先ほど申した別の論文で触れました。過払債権者救済という特殊性から攻めていって、そして次に22条4項だということではないかと思えますし、さらにいうと、裁判所も結局そう考えてくれたのではないかなど。何も触れていないのですが、裁判所は少なくとも返していないから駄目だとは言っていませんので、そのように考えて先に進んでくれたのではないかと理解しています。

**田中** 渡辺さんが考えていらっしゃる考え方・結論と、おそらくほとんど差がないのではないかと思っています。その上で解釈の方法論として、この事案にとどまらず、考え方としてどう考えたらいいかなということ。結局、基本的な争点は、国税通則法23条2項がこの事案に当てはまるかどうかということで、いわゆる特別の更正の請求で、当初申告に係る事実と違った課税標準等が後で裁判等によって確定するという条文があって、結局その「判決」というものに会社更生の最終段階の決定というのは恐らく当たるのだろうと思うんです。

そうすると例えば10年前の当初申告で、1兆円の儲けを前提として3,000億円の法人税を払っていたのが後発的に違法になった場合に、それを23条2項で判断すればいいじゃないかというのが素朴な発想なんです。その場合に、国側の主張も裁判所の判断も、その23条2項を論じる前提というか、先決問題として、そ

もそも法人税法の実体法上で損失が生じている場合、どう処理をするのかという論点に焦点を当て、前期損益修正をするんだと22条4項論に落とし込んでいったと思うんですね。それは争いの過程で1つの戦術としてするというのは十分理解可能なのですが、そういう勝ち負けを抜いた場合の法の解釈の仕方として、通則法23条2項と、法人税法の22条2項ないし4項との関係を、解釈論として、あるいは解釈する順番としてどう考えたらいいのかというのは、私自身も確たる結論がないので、渡辺会員が今の段階でも何かお考えがあれば教えていただきたいということです。渡辺 田中先生とはこの話を別の機会にした記憶があるので、先生が何をお考えなのかは私なりに理解している前提で、(注)110に田中先生のご論考を引用して、このあたりを考察してみました。なので、ご質問は、通則法の23条2項の特別の更正の請求の判断の上で22条4項をどう解釈するかという問題だと判断しました。

ただ、22条4項というのは非常に漠然としたものですから、結局そこに落とし込んだところで、また迷路に入り込む可能性はあると思います。これは先ほど管理支配基準について述べたところですが、判決においてお金を返していないから駄目だという判断が出たなら、それについての議論ができたのですが、実際には、管理支配基準の問題を問わずに先に行った、つまり更正の請求の是非に行っただよに見えますので、この前期損益修正の問題は残されていると思います。ただ、本報告のテーマである債務確定とは直接関係がないと思って、それ以上は触れておりません。

それから、今、田中先生がおっしゃった、例えば1兆円の儲けがあって3,000億円の法人

税が取られましたと、その後、1兆円が過払債務になって、仮に3,000億円を国が武富士に還付したところで、武富士は過払債権者に1兆円は返せないわけです。だから、武富士側の主張はおかしいという批判があるのも理解しています。それについても、先ほど述べた法政研究には書きましたが、それでもやはり3,000億円でも返してあげないと、過払債権者は困っているわけですから、そこを本件の特殊性ということで何とかできないかということです。

そして、すべてにおいて22条4項に持って行って迷路に入るわけではなくて、その場合、場合において、適切な処理があり得るだろうといういい方で、遡れる可能性をどこかに見つけたかったというのが私の考えです。

さらにいうと、企業会計原則だけではなく、今は色々な会計基準が出てきていますので、どれをとるかという問題もあるわけですが、それらを含めても、この件では救えるような会計基準がないか、もしくは、そのような会計基準がなくても、公正妥当という中身に法人税独自の考え方、税法独自の考え方を入れて、過払債権者を救わなければいけないケースに当たるのではないかということを考えて、先ほどの別の論文は書きました。

### 「公正妥当」とは

谷口 それでは田中会員からの質問があと3点ありますが、今22条4項の公正妥当の意味についても触れられましたので、この22条4項の公正妥当の意味について中四国の小塚真啓会員から質問が出ておりますので、こちらの質問にお答えいただくことにします。

この公正妥当というのは、課税の公平が達成されることを要請するものでしょうか。仮

にそうであるとする、この場合の課税の公平は、法人税について観念されるものでしょうか。それとも所得税・法人税に共通して観念されるものでしょうかというご質問です。  
渡辺 まず後者の質問は、法人税法上の規定ですから、法人税の話だと理解をしています。公正妥当については、(注)105に書きました。今、少し触れましたが、公正妥当とはどういう意味なのか。これは企業会計でいっている意味をそのまま受け止めるべきだという考え方と、税法独自の考え方をそこにに入れてもいいという考え方と大きく2つに分かれるし、さらにそのバリエーションもあると思います。なので、ここをどうするかというのは多分議論が分かれてくると思っています。

そこで、谷口会員のテキストを税法学では引用しています。谷口先生は、公正妥当というのはもっぱら企業会計の観点から見た公正妥当を意味するとはっきり書かれています。こういう考え方もあるし、私自身は、もう少し踏み出して、法人税独自の考え方というものもあってもいいのかなとは考えており、ここはいろいろな議論があり得るところではないかと考えています。

谷口 それでは田中会員の質問に戻ります。

先ほど22条4項の規定を適用して、先に決定すべきかどうかというご質問だったのですが、先に決定すべきであるとしても、田中会員はそう思わないということなのですが、仮にそうだとした場合公正妥当な会計処理基準は現金の支払を求めてはいないように思われます。にもかかわらず現金の支払を要件として求める根拠は何でしょうか、というご質問です。

渡辺 これもさっき説明した税法学301ページの(注)107のところになるわけですが、結

局、法人税法上の規定がなかったんですね。所得税法でいうと、51条2項と施行令141条3号がある。報告でも取り上げた診療報酬の不正請求の事件があって、私自身はあの結論をおおむね肯定しています。もう1回、念のために申しておきたいのですが、今はまず一般論を述べています。TFKという固有の問題の場合は、その特殊性を重視して私は救うべきだと思っていますが、ただ、一般論からいうと、個人の事業所得の場合と法人税の場合は、やはり同じ結論が好ましいだろうと思っています。そうだとすると、所得税に規定があるものが法人税にないというのは、これは法の欠缺だからやらなくていいと判断するのも1つだと思いますが、私はそこを何とか同じ結論に落ち着かせようとするために、何か解釈上の方法があるのではと考えて、苦し紛れかもしれませんが、22条4項に行き着きました。

さらにいうと、やや逆説的ですが、所得税法には法人税法22条4項の規定がないから、51条2項を置く必要があったのではないかと、ここまでいえるかどうかははっきりと自信があるわけではないのですが、一応（注）の104に書いております。それから、奥谷先生とのやり取りでも出てきたところですが、所得税の規定というのは、結局消費の部分があるので、所得税では、損失の全部を引けるわけではないのですが、法人税法というのは原則的に損失を引いてよい作りになっているので、そういう意味では、22条3項がずっと広く作られています。

これに対して、所得税法は、損失についていろんな規定を細々置いているわけですが、かえって法人税法は置かなくて済んでいる部分があるようにも思います。だからといって、22条4項を融通無碍に使っていいのかという

と、もちろんそうではないと思います。例えばSVC事件みたいなものについても、最高裁は22条4項で片を付けました。つまり、パブリックポリシーを使わずに、22条4項で脱税工作のための支出についての損金性を否認したわけです。しかし、そういう時に22条4項を苦し紛れに使うのが果たしていいのかどうかというのは考えるべきです。ですから、その後の改正で、55条5項を作ったわけですが、そういう意味で22条4項というのは、ものすごく広い規定ですから、使う時はちゃんと基準を1つひとつ立てていかなければいけないだろうとは考えています。

田中 所得税法の51条に引き付けて法人税の22条を考えるというのは、私は話が逆だと思います。むしろ、制度的にいうと所得税の規定内容の方が問題があるという思いがあります。そうすると、22条4項でいう公正妥当な会計処理の考えというのは、現金主義はあまり想定していなくて、むしろTFKにおいて、債務が確定すると、過払債権者に現金を払っているかいないかは問わずに、債務ないし損失がそこで確定したということで、結果として後発的に10年前に支払った3,000億円が払い過ぎになった。そういう論理を導くべきだと思います。22条4項でいっている本来の会計の処理基準を、いわゆる本道を通るべきではないかと思っています。その際に、なぜ現金を払っているかどうか要件になるんだというのはずっと気になっています。金子先生のテキストにも、それが書いてあるんですね。つまり、現金を払えば何とかこの場合には救われたかもしれないと、管理支配基準にも関係しますが、私は22条4項でいっている、会計でいう一般にいう公正妥当な処理基準でいうと、むしろ現金の支払ではなく債務ないし

損失の確定を優先すべきではないかという思いがあるので、そのような質問をさせていただきました。

**渡辺** ありがとうございます。それでよろしいのではないのでしょうか。つまり、私は22条4項を2つの部分で使っていて、管理支配基準の場合の22条4項は、今その1つ前の質問に対して答えた通りです。ところが、先ほどから話している通則法23条との関係での22条4項であれば、おっしゃるような考え方もありえるのではないかと思います。

**谷口** それでは田中会員からの3点目の質問です。

TFK、武富士が一定の範囲で違法、あるいは無効な所得を過去に得ていたことから、現金主義的に処理すべきだということになるのでしょうか。TFKが仮に借金することができ、一定の金利を支払えば国は過大に徴収した税額を還付するというのでしょうか、という質問です。

**渡辺** これも既にお答えしたと思うのですが、結局今の22条4項をどう考えるか。つまり、通則法の23条の問題に入った後の話になると思いますから、お答えしていると思います。

ついでにいいますと、そういうところを本当は書くべきだったのかもしれませんが、債務確定というお題からは少し違うと思っていました。それから、先ほどから申し上げている通り、別の論文をもう出してしまっているので、税法学の中では引用だけして触れていませんでした。しかし、今のやりとりで、お答えできたのではないかと思います。

#### TFK事件における平成18年判決と26年判決

**谷口** それでは4点目の質問です。

会社更生手続にあるTFKが過払金返還につ

いて債務が確定していたとするならば、国がなおこれに対応する税額を保持し得る正当性はどのようにして導かれるのでしょうか。過払金に係る平成18年の最高裁判決の考えと、TFK事件の平成26年度東京高裁判決とのスタンス、過払債権者に対するスタンスをどのように考えるのでしょうかというご質問です。  
**渡辺** これも先ほど述べましたが、そこそこが本件の特殊性だと思います。結局TFKの資金繰りが悪化して、更生開始の決定を受ける直接の原因は平成18年の最高裁判決にあるわけです。この判決で、貸金業の規制等に関する法律にある債務者が利息等として任意に払ったものということもできないといわれて、グレーゾーン金利についてはクロドとなったわけです。しかし、これは実は平成18年判決前から巷ではずっと問題視されていたことです。

しかし監督官庁である金融庁は、これを強制的に止めさせる具体的な行動を積極的に起こすというよりは、むしろグレーゾーン企業を黙認していたきらいがあります。これは当時の新聞等にもそういう記事が載っています。そのグレーゾーン金利から得た所得というのは、当然法人税が課されていたわけです。このような観点から見ると、金融庁と裁判所と税務署という国の機関の積極的もしくは消極的な関与なしには、こんな事件は起こらなかったわけです。TFKは自分の落ち度というよりは、直接的には18年判決によって破綻させられた面があります。金融庁が当時からグレーゾーン金利を制限ないし禁止していたら、当該金利を受け取らず、その分に係る法人税を納める必要はなかったわけですが、実際にはそういうことがなかったから受け取ってしまったという特殊性がある。だからこの点で

は、国はそのお金を保持する権利がないとまでいい切る自信はありませんが、そういう特殊性があるという前提で税金を返すことがあってもよいのではないかというのが私の意見です。

今回、税法学で書けなかったことをもう1ついわせていただくと、これは少し感情論が入っているかもしれませんが、結局、武富士というのはああいうワンマン経営でどこの金融機関にも属さなかったからこそ倒れたわけです。他の大手の金融機関というのは、子会社に消費者金融を持っていて、今回はその親会社が子会社を破綻から救ったわけです。そうすると、そこからお金を借りていた人たちは過払金の返還を受けることができ、武富士から借りた人たちが受け取ることができないという、この不公平があると思っています。

しかし、消費者金融からお金を借りる人は、そもそも救済に値にしないという意見もあるかもしれません。これも実は少し調べてみて分かったことがあります。消費者金融からお金を借りる人は、ギャンブルなどの浪費のためにやっているのかと最初は思ったんです。でも、この事件について調べてみるとそうではない人の方が多いのです。例えば、中小企業の代表者が個人の名前で会社の運転資金を借りるとか、個人の事業主が資金繰りのために借入を行う場合とか。それ以外にも家族の医療費や冠婚葬祭費、子どもの入学金、授業料などです。大学の授業料は今高いですからね。そういう100万円ぐらいのお金を一括で支払えなかったり、あとは交通事故の示談金とか、そういうお金を銀行が貸してくれないから、こういう消費者金融に手を出した人が思ったより多いんです。

そういう人たちは、結局貯蓄額が少ない低

所得者ですから、お金を借りないといけな。しかし銀行は貸してくれないから武富士に行った。中小企業も結局手形が落ちないから借りに行った人たちがいる、ということが分かりました。ですから、そういう真面目な人たち、過払金債権者というのは、結局、高い利息を真面目に返済してきたから過払金になっているわけですから、そういう真面目な人たちもたくさんいるのだということを前提にして、この事件に限っては救ってあげたらいいのではないかと考えました。

谷口 それでは関連しまして、関東地区の青柳達朗会員から、次の質問が出ております。

TFK事件においては、債務が確定しているとの理解のようですが、更生計画の認可により債務が確定したと理解しているのでしょうか。更生債権の届出により債務が確定したと理解しているのでしょうかというご質問です。渡辺 前者です。

#### 債務確定時点は「管理支配」か「管理の状態」か

谷口 それでは、中部地区の伊藤雄太会員の質問を取り上げたいと思います。

債務確定しても損金算入できない損失に関して、債務が確定した段階でそれは管理支配ではなく、単なる管理の状態になると捉えるべきではないでしょうか。すなわち預り金・過払金の類だと考えるべきではないでしょうか。制限超過利息を収受時点では、返還する意思を有していないため、管理支配基準により益金にされますが、返還債務として確定した債務に、弁済すべき債務として損金算入を認めるべきであろうと思われます。

さらに平成18年最高裁判決がグレーゾーン金利の無効を認め、過払金返還請求が多く行

われるようになった時点で、納税者も返還すべきことを認識していたと考えられ、その時点以降は管理支配の状態ではなく、単なる管理の状態にあったと捉えるべきではないかと考えられると思います。このように考えれば、債務が確定していても損金算入できない状態は相当回避できるのではないのでしょうか。先生のご見解をお聞かせいただきたいというご質問です。

**渡辺** これも考え方の問題だと思います。先ほどの山田先生とのやりとりでも出ましたが、管理支配基準というのは非常に曖昧なものですから、その中身をどう捉えるかということになるかと思っています。したがって、管理の状態であっても、それは管理支配基準とどこが違うのかという意見もあり得ると思います。

もう少し具体的な話をすると、じゃあ過払金が預り金と同じじゃないのかということ、そう考えることもできるかもしれませんが、私はそこまでは考えていません。返すつもりがあればいいのだというのは、先ほどの現金を返さないとそこから先に進めないという議論の繰返しになりますからこれ以上はいいませんが、例えば窃盗犯が捕まって盗んだお金を返していない。返そうと思うけど、まだ返していません。お金は返さないけど、返すつもりがあるから、その段階で税金を引いてあげていいかということ、それは違うと思います。武富士のケースに限っては、私は救ってもいいと思っていますが、一般論としては管理の状態であっても、税法上は控除あるいは還付できないという場合はあり得ると考えています。

#### 法人税の消費税化

**谷口** それでは最後に、法人税の将来像とい

うことかと思いますが、関東地区の青柳達朗会員から次の質問が出ております。

法人税のキャッシュフロー税化、あるいは消費税化していくのかという問題に関して、現状はどの程度消費税化していると認識されていますか。どこまで進めば消費税化したといえるのでしょうかというご質問です。

**渡辺** (注)121のことだと思うのですが、そこで書いた通りです。ここも程度の問題だと思います。どの程度消費税化していると認識されているかという、過去よりはそういう感じになってきたといえるだろうという程度でしょうか。個人的には所得課税を維持するものが法人税だと思っていますので、必ずしもそれを望ましいとも思っていません。お答えになっているのでしょうか。

**谷口** それでは、本日出されました質問についてはすべてお答えいただきました。また非常に円滑に進みましたので、少し時間が余っています。今日の質疑応答を踏まえて、3人の報告者の方にそれぞれコメントをいただければと思います。

**奥谷** 中四国地区の奥谷です。たくさん質問をいただきまして、またご指摘もいただきましてありがとうございます。非常に大きなテーマの中で、私自身まだ十分にできていないところをご指摘いただき、理論的な部分で十分に検討できていない点、実務的なところへの影響という部分が検討できていないという課題、非常にたくさんのご指摘をいただいたと感じております。

必要経費を控除するということが、純所得課税が応能負担原則と財産権保障との関わりでは非常に重要な意味を持っている。そしてそれを捉えていくために、私はとりあえず基因原則という考え方が非常に重要な示唆を与

えてくれる。そういった可能性を有しているものであるということを確認させていただき、非常に勉強になりました。大変貴重な機会をいただきました。ありがとうございます。

**福岡** 私も今回質問をいただきまして、全然考えていないようなところまで質問をしていただいて、ああ、なるほどと思いました。ありがとうございます。

昨日も、実はレセプションの時に質問をされたのですが、長崎年金二重課税訴訟というのは、二重課税訴訟ということになっていますが、これは二重課税の問題ではないのだと今更ながら思ったわけです。要するに将来控除すべき所得税を控除しないで、そのまま所得税と所得税をかけて、その制度の不合理な面があって、それが極端になると100%を超えてしまう。だから、おかしいのだというつもりで書いたかと思っていただけですが。まさに二重課税の問題と所得税法9条1項15号の問題と混同されて論議してきたのだと改めて思いました。非常に私も今回勉強させていただいて、うれしく思っています。ありがとうございました。

**渡辺** 私も債務確定基準について、もう一度色々考え直す機会をいただけたことは大変良かったと思っています。それからTFKの事件、武富士の事件について、私が債務確定というタイトルについて書かなければいけないと思ったため、債務確定と関係ない部分については、この事件について十分に書いていませんでした。せめて報告では少しでも触れるべきであったのかもしれないと反省しつつも、シンポジウムの中での色々なやりとりを通じて、自分の考えをお話する機会をいただけたことも大変良かったと思います。

最後ですが、昨日の懇親会の時に、私のス

ライドの赤字が少し見にくかったというご指摘をいただきました。この点はお詫びしたいと思います。実際に後方に行って確認をしたのですが、目がよくないと見えづかっただろうと思います。それから、これも懇親会で、スライドにある写真はいったい何でしょうかというご質問をいただきましたので、お答えいたしますと、最初の写真はここの会場です。2番目の写真は広島カープのマスコット、3番目の写真がお好み焼き、4番目の写真がもみじまんじゅう、5番目の写真が牡蠣、最後は宮島となっていました。最後は学問とは関係のないコメントになってしまって申し訳ありません。

**谷口** スライドで広島観光もできたシンポジウムだったのではないかと思います(笑)。本日のテーマ、「税法上の経費控除をめぐる法的諸問題」について、3人の報告者の方から非常に素晴らしい報告と、また今日、会場の皆さんとも非常に深い、あるいは広い質疑応答ができて、皆さんにとっても非常に有益であったし、報告者にとっても有益であったと思います。3人の報告者の方に改めてお礼を申し上げます。拍手をお願いいたします。

皆さんのご協力によって非常に円滑に進めることができました。拙い司会ではありましたが、ご協力ありがとうございました。

**奥谷** それでは閉会のご挨拶を宮谷理事長代行から頂戴します。よろしく申し上げます。

**宮谷** 宮谷でございます。第106回大会が終了しようとしています。2日間にわたり貴重な討論・議論・問題提起、そして将来にわたりまして、大きな問題になるなどということも気づかせていただきました。いかんせん私自身はもう後期高齢者ですので、その解決がで

#### シンポジウム

きるかどうか危惧しています。また、奥谷先生をはじめとして、中四国の先生方による慎重なる準備の上、十分なる成果があったと、衷心よりお礼申し上げます。ありがとうございました。

来年は、役員会でも決まりました、大阪大学におきまして6月10日と11日、土曜でございます。シンポジウムのテーマは「租税回避をめぐる法的諸問題」です。谷口会員を中心として、詳細に議論された問題点であろう

と思います。これもまた生々しい問題でございますので、皆さんと再会できますことを期待しています。以上、お礼かたがた再会を期して挨拶に代えたいと思います。ありがとうございました。

奥谷 ありがとうございました。2日間ご苦勞様でした。これで第106回日本税法学会大会総会を終わらせていただきます。ありがとうございました。