

税務事例研究

Vol. 192 2023/3

〔法人税〕

ポイントについての税務処理
—主に法人税を中心にして—

..... 藤曲 武美

〔所得税〕

デジタル社会における副業および就業
形態の変化と所得課税 —ギグワーカー,
テレワーク, ジョブ型雇用—

..... 渡辺 徹也

〔資産税〕

相次相続控除及びこれに関連する
相続財産に係る譲渡所得課税の
特例の留意点

..... 柴原 一

税務事例研究／192

■目次

法人税

ポイントについての税務処理—主に法人税を中心に—

..... 藤曲 武美・1

【事例1の回答】

I 自社発行ポイントの付与<本会計基準を適用した場合>..... 3

II 自社発行ポイントの付与<企業会計原則・引当金処理を適用した場合>..... 5

【解説】

I 収益認識に関する会計基準の適用対象企業・適用範囲..... 7

II 本会計基準と法人税における対応..... 9

III ポイント等を付与した場合の収益の計上単位..... 12

【事例2の回答】..... 17

【解説】

I 【事例2】に係る税務上の処理について..... 19

II 補足：消費税の処理について..... 23

所 得 税

デジタル社会における副業および就業形態の変化と所得課税 ーギグワーカー，テレワーク，ジョブ型雇用ー

..... 渡辺 徹也・27

I はじめに 29

(1) 研究のねらい..... 29

(2) 副業の現状とプラットフォームの存在..... 29

II 給与所得者における就業形態の変化 31

(1) テレワークと従属性..... 31

(2) ジョブ型雇用と非独立性..... 32

III 副業を利用したスキーム 33

(1) スキームの内容と令和4年所得税基本通達改正..... 33

(2) 国税庁による通達改正の解説..... 34

(3) 所得分類の根拠としての帳簿保存要件..... 36

IV 損益通算と所得分類 37

(1) 雑所得はなぜ損益通算が認められないのか（政治家による還付請求の
防止）..... 37

(2) 損益通算に関する不動産所得と雑所得の異同..... 39

V 課税漏れ問題と情報の取得 40

(1) 申告漏れの現状..... 40

(2) 国税通則法74条の7の2とギグワーカー（宅配取引に対する適用の

可否)	41
(3) マイナポータル連携等 (申告に関する事務負担の軽減)	44
VI 事例の検討	45
VII 終わりに (今後の課題)	46

資 産 税

相次相続控除及びこれに関連する相続財産に係る 譲渡所得課税の特例の留意点

..... 柴原 一・57

はじめに	64
I 相次相続控除	65
1 概要 (相法 20)	65
2 相次相続控除額	65
3 相続税の申告実務	67
II 相続財産に係る譲渡所得の特例	70
1 概要 (措法 39)	70
2 取得費に加算する相続税額	70
III 相続税額の取得費加算額の承継	75
1 措通 39-11 による相続承継	75
2 相続放棄者が特定遺贈により取得した場合の承継	77
IV 事例の回答	77

ポイントについての税務処理

—主に法人税を中心にして—

税理士 藤曲 武美

事例

【事例 1】自社発行ポイントの付与・利用の税務

家電量販店を展開するA社は自社ポイント制度を運営している。A社は、顧客の100円（税抜）の購入価額につき1ポイントを付与する（ただし、ポイント使用部分についてはポイントは付与されない）。顧客は、1ポイントをその家電量販店グループの1円の商品と交換することができる。

X1年度にA社は顧客B社に110,000円（税込）の商品を販売し、1,000ポイントを付与した。B社の商品購入は、事業に係る商品仕入れに該当する。

A社は当該ポイントを顧客B社に付与する重要な権利と認識している。なお、消費税率10%とする。

後に、顧客B社は、A社において22,000円（税込）の商品（消耗品）を購入し、その際に、上記ポイント1,000ポイントを使用した。ポイント使用後の代金21,000円を支払った。

この場合のポイント付与時、ポイント使用時の売手A社、買手B社の法人税における処理はどのようなになるでしょうか。

【事例 2】 共通ポイントの付与・利用の税務

ポイント運営会社C社が運営する共通ポイント制度は、会員が加盟店で 100 円（税抜）の商品を購入するごとに 1 ポイントが付与される。この場合に加盟店はポイント付与分の金銭をC社に支払う。

1 ポイントは1円相当で、加盟店の商品の購入に使用できる。ポイント使用分にはポイントが付与されない。加盟店はポイント使用分の金銭をC社から受領する。本事例の取引における消費税率は10%とする。

この共通ポイント制度の加盟店D社を売手として、本共通ポイントの会員E社（買手）に対して商品（110,000 円（税込））を販売し、C社から会員E社にC社共通ポイント1,000 ポイントを付与した。加盟店D社はポイント付与分の1,000 円をC社に支払う。

後に、会員E社は、加盟店D社において22,000 円（税込）の商品（消耗品）を購入し、その際に、上記ポイント 1,000 ポイントを使用した。ポイント使用後の代金 21,000 円を支払った。D社は共通ポイント運営会社であるC社から1,000 ポイント相当額である1,000 円を受領した。

この場合のポイント付与時、ポイント使用時の売手（D社）、買手（E社）の法人税における処理はどのようになるでしょうか。また、ポイント運営会社C社の法人税上の処理はどのようになるでしょうか。

【事例 1 の回答】**【事例 1】 自社発行ポイントの付与・利用の税務**

自社発行ポイントの付与・利用に係る法人税の処理については、平成 30 年 3 月 30 日に公表された企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（以下「本会計基準」又は「会基」という。）を適用した場合（「追加の財又はサービスを取得するオプションの付与」収益認識基準適用指針（以下「本適用指針」又は「指針」という。）48）と従来通りの企業会計原則を適用した場合（引当金処理・企業会計原則注解 18）の二通りが考えられる。以下、それぞれの会計基準を適用した場合の法人税における処理を検討する。なお、以下の回答においては、各取引段階における

法人税における処理を会計上の仕訳処理の方式により示すことにする。

I 自社発行ポイントの付与<本会計基準を適用した場合>

1 商品販売・ポイント付与時

(1) (売手・発行会社A社) の処理

現金預金等	110,000	売上	99,009 ^{*1}
		契約負債	991 ^{*2}
		仮受消費税	10,000

$$*1 \text{ 商品販売価額 } 100,000 \times \frac{100,000}{(100,000+1,000)} = 99,009 \text{ 円}$$

$$*2 \text{ 商品販売価額 } 100,000 \times \frac{1,000}{(100,000+1,000)} = 991 \text{ 円}$$

(注) 各履行義務への取引価格の配分は、本適用指針 50 によっている。すなわち、独立販売価格の比率で配分する。上記の配分計算に当たっては、簡便を期してオプションが行使される可能性を 100%と仮定して配分計算を行っている。

<参考>

【本会計基準】

3. 収益の額の算定 (3) 履行義務への取引価格の配分

65. それぞれの履行義務（あるいは別個の財又はサービス）に対する取引価格の配分は、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額を描写するように行う。

66. 財又はサービスの独立販売価格の比率に基づき、契約において識別したそれぞれの履行義務に取引価格を配分する。ただし、第 70 項から第 73 項の定めを適用する場合を除く（適用指針[設例 15-1]）。

【本適用指針】

3. 特定の状況又は取引における取扱い (3) 追加の財又はサービスを取得するオプションの付与

50. 履行義務への取引価格の配分は、独立販売価格の比率で行うこととされており（会計基準第 66 項）、追加の財又はサービスを取得するオプションの独立販売価格を直接観察できない場合には、オプションの行使時に顧客が得られるであろう値引きについて、次の①及び②の要素を反映して、当該オプションの独立販売価格を見積る（[設例 22]）。

- ① 顧客がオプションを行使しなくても通常受けられる値引き
- ② オプションが行使される可能性

(2) (買手・B社) の処理

商品仕入	100,000	現金預金等	110,000
仮払消費税	10,000		

(注) 顧客は当初付与されたポイントについて認識しないものとする。これについては、ポイントの法的性格等により、ポイント取得時には資産性が無いものとする考え方がある⁽¹⁾。

2 ポイント使用時

(1) (売手・発行会社A社) の処理

現金預金等	21,000	売 上	19,090 ^(注1)
		仮受消費税	1,910 ^(注2)
契約負債	991	売 上	991

(2) (買手・B社) の処理

消耗品費	20,000 ^(注1)	現金預金等	21,000
仮払消費税	2,000 ^(注2)	仕入値引	910
		仕入対価返還	90
		(仮払消費税)	

(注1) ポイント使用時の売上金額を定価 22,000 円（税込）をベースとして処理する場合は、売手の処理は、下記のように買手の処理の反対処理のようになる。

また、当初取引で識別した履行義務の充足による収益を認識すること、すなわち契約負債を履行した処理を行うことになる。

現金預金等	21,000	売 上	20,000
売上値引	910	仮受消費税	2,000
売上対価返還	90		
(仮受消費税)			
契約負債	991	売 上	991

(注2) 消費税に関して付言すれば、仮払消費税 2,000－90＝1,910・・・売手と買手との間での消費税のバランスはとれている。

II 自社発行ポイントの付与＜企業会計原則・引当金処理を適用した場合＞

1 商品販売・ポイント付与時

(1) (売手・発行会社A社) の処理

(販売時)

現金預金等	110,000	売 上	100,000
		仮受消費税	10,000

(決算時・引当金処理) (注1) (注2)

ポイント引当金繰入	1,000	ポイント引当金	1,000
-----------	-------	---------	-------

(注1) 本事案ポイントについて、全額の使用が見込まれる場合として記載したものである。上記仕訳は、本事案のポイントだけを記載したが、一般的には、他のポイントも含めて次の算式で計算した引当金額を計上する。

ポイント引当金額＝ポイント未使用残高×（1－失効率）×ポイント単価

(注2) この引当金は、企業会計原則注解 18 の引当金に該当する。かかる引当金は法人税法において損金算入が認められていないので損金不算入になる。

＜参考：企業会計原則注解 18（貸借対照表原則四の（一）のDの一項，（二）のAの三項及びBの二項）＞

将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。

製品保証引当金、売上割戻引当金、返品調整引当金、賞与引当金、工事補償引当金、退職給与引当金、修繕引当金、特別修繕引当金、債務保証損失引当金、損害補償損失引当金、貸倒引当金等がこれに該当する。発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については、引当金を計上することはできない。

(2) (買手・B社) の処理

商品仕入	100,000	現金預金等	110,000
仮払消費税	10,000		

2 ポイント使用時

(1) (売手・発行会社A社) の処理

現金預金等	21,000	売 上	20,000
ポイント費用	910	仮受消費税	2,000
仮払消費税	90		
ポイント引当金	1,000	ポイント引当金戻入	1,000

(2) (買手・B社) の処理 ^(注)

消耗品費	19,090	現金預金等	21,000
仮払消費税	1,910		

^(注) 買手も総額処理に基づく値引処理によると次のようになる。

消耗品費	20,000	現金預金等	21,000
仮払消費税	2,000	ポイント値引	910
		対価返還	90
		(仮払消費税)	

【解説】**I 収益認識に関する会計基準の適用対象企業・適用範囲****1 収益認識に関する包括的会計基準の開発**

企業会計基準委員会（ASBJ）は、公開草案の公表を経て平成 30 年 3 月 30 日に本会計基準、本適用指針を公表した。これまで日本には、収益認識に関する包括的な会計基準は存在しなかった（会基 92）。収益認識に関する一般的な会計原則としては、企業会計原則における実現主義、販売基準が存在しただけであった。このような現状を踏まえて、本会計基準の開発については、国内外の企業間における財務諸表の比較可能性の観点から、国際会計基準の包括的な収益認識基準である「顧客との契約から生ずる収益」（IFRS 第 15 号）を基本的にすべて取り入れ、これをベースとして作られ、おおむね同一の基準となっている。個別財務諸表の取扱いについては、連結財務諸表の取扱いと同一にした。個別財務諸表は法人税の課税所得金額計算の基礎となるため、法人税との調整は配慮すべきこととされた（会基 97, 99）。本会計基準は、令和 3 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首から適用するとされており、令和 3 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首から強制適用になっている。

2 主な適用対象企業等

企業会計基準委員会から公表される企業会計基準は、所要の手続を経て、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準となるので、市場関係者や会計監査にとっても、それに準拠し、あるいは判断の拠り所となる企業会計上の規範であるとされている。主に金融商品取引法の規制の適用対象会社（上場会社、店頭登録株発行会社、有価証券届出書提出会社、株主数が 500 名以上（かつ資本金 5 億円以上）の会社）や会社法上の会計監査人を設置している会社（資本金 5 億円以上、又は負債総額 200 億円以上の会社）の会計処理の基準とされている。

3 中小企業との関係

上記 2 の対象企業以外の中小企業については、中小企業向けの会計基準としては

「中小企業の会計に関する指針」，「中小企業の会計に関する基本要領」がある。なお，「中小企業の会計に関する基本要領」は国際会計基準の影響は受けないものとされている⁽²⁾。したがって，中小企業に対する会計基準に直ちに新たに開発された本会計基準が適用されるわけではない。

なお，その会社の資本金等は中小企業の範囲に該当するとしても，上場企業又は大会社のグループ内の子会社である場合は，原則として連結財務諸表の連結範囲に該当する。その場合は，当該子会社も親会社と同様の会計基準の適用になる点は留意する必要がある。

なお，子会社に該当しても連結グループとして重要性がないと考えられる子会社については，重要性の原則を適用し，連結の範囲外とすることができる。

4 本会計基準の適用範囲

本会計基準は，次の（１）から（７）を除き，顧客との契約から生じる収益に関する会計処理及び開示に適用される（会基３）。

- （１） 企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」の範囲に含まれる金融商品に係る取引
- （２） 企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」の範囲に含まれるリース取引
- （３） 保険法における定義を満たす保険契約
- （４） 顧客又は潜在的な顧客への販売を容易にするために行われる同業他社との商品又は製品の交換取引（例えば，２つの企業の間で，異なる場所における顧客からの需要を適時に満たすために商品又は製品を交換する契約）
- （５） 金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料
- （６） 日本公認会計士協会・会計制度委員会報告第 15 号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」の対象となる不動産・不動産信託受益権の譲渡
- （７） 資金決済に関する法律における定義を満たす暗号資産及び金融商品取引業等に関する内閣府令（平成 19 年内閣府令第 52 号）における定義を満たす電子記録移転有価証券表示権利等に関連する取引

これらの個別会計基準について適用が除外される理由は、次による。

上記（１）～（４）については、IFRS 第 15 号においても適用範囲に含めないこととしているため、それに準じて本会計基準においても適用範囲から除外した。その他については、今後において会計処理の見直しが行われる可能性があることから除外された。

Ⅱ 本会計基準と法人税における対応

１ 包括的かつ詳細な収益認識基準の開発・公表

わが国においては、これまでの収益の認識に係る会計基準としては、企業会計原則による一般的な基準である「実現主義」があった。企業会計原則においては、実現主義について、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。（損益計算書原則三Ｂ）」と定め、販売基準を原則としていた。その上で、企業会計原則注解【注 6】において委託販売、試用販売、予約販売、割賦販売について基本的考え方を定め、【注 7】において工事進行基準、工事完成基準が定められている程度であった。

また、「税法と企業会計原則との調整に関する意見書（昭和 27 年経済安定本部企業会計基準審議会中間報告）」で、「『実現』に関する会計上の証拠は、原則として企業の生産する財貨又は役務が外部に販売されたという事実求められる」として販売基準であるとしていた。そして権利確定主義との関係で「税法上においても、権利確定主義に拘泥すること」がなく、健全な商慣習上販売の履行として一般に認められている事実によることを認めることが望ましいとしていた（二 実現主義の原則の適用）。

いずれにしても、わが国の企業会計においては、包括的、詳細な収益認識の基準はなかったといえる。

本会計基準では、本会計基準 216 項目、本適用指針 193 項目、更に設例を設け、包括的、詳細に各個別取引に即した収益の認識基準を定めた。

2 法人税の対応

上記のように会計基準の側で、本会計基準、本適用指針として包括的、詳細な収益に係る認識基準が定められ、それが企業会計原則に優先して、大企業を中心に強制適用されることになった。そうすると、法人税の側においてもどのように対応するかが問題となった。経済界の要望としては、本会計基準の適用によって法人税の所得金額の計算が煩雑にならないように、例えば、別表四での申告調整が数多く生ずることが無いようにしてほしい旨の要望があった。

これらを踏まえて行われたのが、平成 30 年度の「収益認識に関する会計基準等への対応」としての法人税の改正（以下「本改正」という。）である。本会計基準の本格適用は、令和 3 年 4 月 1 日以後開始事業年度からであるが、本会計基準の早期任意適用を踏まえて平成 30 年度改正で対応したものである。

3 本改正の概要

本会計基準の開発・公表に対応して、法人税における対応では、およそ次のような法人税法等の改正を行った。

- (1) 法人税法 22 条 4 項の公正処理基準の適用について、「別段の定め」が優先することを、改めて法人税法 22 条 4 項に定めた。

「4 第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」

従来からの一般的理解としては、公正処理基準に対しては、別段の定めが優先するものと考えられていたところであるが、この改正は、公正処理基準の性格を考慮すると次のようにとらえることができる。

すなわち、益金の額については、法人税法 22 条 2 項で「資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供・・・その他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」とし、この「当該事業年度の収益の額」については、法人税法 22 条 4 項で「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算される」と定めていた。平成 30 年度改正により、法人税法 22 条 4 項に「別段の定めがあるものを除き」ということをあえて書き込

んだことは、「その事業年度の収益の額」については、「別段の定めを」設けることにして、公正処理基準によらないことを定めたものと考えられる。「当該事業年度の収益の額」については、法人税法の別段の定めによることを明らかにしたものであると考えられる⁽³⁾。

(2) 別段の定めの新設

本会計基準が公表されたことを契機に、法人税法の「当該事業年度の収益の額」を明確に規定する意義をもつものとして、「当該事業年度の収益の額」の別段の定めとして法人税法 22 条の 2（以下「本規定」という。）が創設された。会計基準の側でこれまで詳細な基準がなかった収益に関する認識基準について包括的かつ詳細な基準が定められたことになると、法人税法の益金の額における収益の額について、本会計基準との関係が問題にならざるを得なくなったといえる。本会計基準をそのまま公正処理基準として丸呑みすることは、公平かつ適正な課税所得金額を計算する法人税法の立場からは、できない部分も生ずることになる。そのため、これまで公正処理基準に委ねていた「その事業年度に係る収益の額」に関する別段の定めを設けて対応したものと考えられる。その別段の定めとして、その基本的基準を明確化したものが本規定である。

- ① 本規定では、その 1 項から 3 項において、収益の額の帰属事業年度について原則及び「近接する日」に関する取扱いを定めた。
 - ② 本規定の 4 項、5 項において、収益の額として「益金の額に算入する金額」について、「販売等した資産の引渡時の価額」、「提供した役務につき通常得べき対価の額」による原則を明確化し、貸倒、返品可能性については収益の額の問題ではないことを明確にした。
 - ③ 値引き、割戻し等による譲渡資産等の時価の事後的な変動についての修正処理について明確化した（本規定⑦、法令 18 の 2）。
- (3) 益金の額に関する別段の定めとして本規定を定めるとともに、収益の額に関して定められていた法人税基本通達を全面的に見直し、整備した。
- (4) 本会計基準の処理に対応すると会計処理が認められなくなる返品調整引当金や長期割賦販売に係る延払基準処理について、法人税においても廃止することとし、それに伴う経過措置を手当てした。

4 法人税の実現主義（収益・費用アプローチ）と本会計基準の資産・負債アプローチ

法人税における収益の額の帰属事業年度については、実現主義又は権利確定主義によっていたといえる⁽⁴⁾。実現主義によれば、収益の額は、原則として、財貨の移転や役務の提供について、契約単位で収益の額を認識している。会計上の実現主義は、一般には、収益・費用アプローチ及び総額主義と結びついているといわれている⁽⁵⁾。

一方、本会計基準によれば、契約における履行義務を単位として収益の認識を行っていくことに特徴がある。ここにいう履行義務とは、顧客との契約において「別個の財又はサービスを顧客に移転する約束」等をいう。そして取引価格を履行義務に配分し、その履行義務の充足により、収益の額を認識するものとしている（会基16, 17）。すなわち、履行義務という約束を果たしたときに収益を認識するのである。

この、履行義務という負債に焦点を当て、履行義務という約束を果たしたときに収益を認識する考え方である。収益は、収益と費用ではなく、契約資産や履行義務などの契約負債に着目し、その増加又は減少により収益を認識している。資産、負債に着目して収益を認識していることから、資産・負債アプローチという。

本会計基準は、IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」をほぼ踏襲しているといわれており、基本的考え方は、資産・負債アプローチが採用されているといわれている⁽⁶⁾。

収益認識基準の背後にある原理的な考え方が異なっていることが両者の会計基準による処理に大きな違いをもたらしているといえる。

Ⅲ ポイント等を付与した場合の収益の計上単位

本会計基準に基づいた場合のポイント処理について確認する。

1 本会計基準の変動対価である顧客に支払われる対価

取引価格の算定にあたっては、変動対価、契約における重要な金融要素、現金以

外の対価、顧客に支払われる対価が考慮されなければならない（会基 48）。

顧客に支払われる対価としては、企業が顧客に対して支払う又は支払うと見込まれる現金の額や、顧客が企業に対する債務額に充当できるもの（例えばクーポン）の額を含む（会基 63）とされ、顧客に支払われる対価は取引価格から減額する。

2 追加の財又はサービスを取得するオプションの付与

本会計基準における顧客に支払われる対価の一つに追加の財又はサービスを取得するオプションの付与がある。顧客との契約において、既存の契約に加えて追加の財又はサービスを取得するオプションを顧客に付与する場合において、そのオプションが当該契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利を顧客に提供するときには、当該オプションから履行義務が生じる。この場合には、将来の財又はサービスが移転する時、あるいは当該オプションが消滅する時に収益を認識する（指針 48）。

この場合の重要な権利を顧客に提供する場合とは、例えば、追加の財又はサービスを取得するオプションにより、顧客が属する地域や市場における通常の値引きの範囲を超える値引きを顧客に提供する場合をいう。

3 本会計基準における自己発行ポイント等の処理

＜参考：本適用指針「設例 22」カスタマー・ロイヤリティ・プログラムを基に単純化した事例＞

商品 A の売上額 100,000 円に対し、自社で利用される 10,000 ポイント（1 ポイント＝1 円）を付与する。消化率 100%と仮定する。商品 A の独立販売価格 100,000 円、ポイントの独立販売価格 10,000 円とする。この自己発行ポイントの付与は、重要な権利を顧客に提供する場合に該当するとする（指針 48）。

(借) 現預金	100,000	(貸) 売上	90,909 ^(注)
		契約債務	9,091 ^(注)

^(注) 取引価額 100,000 円を商品とポイントに独立販売価格の比率で次のとおり配分する。

$$\textcircled{1} \text{商品 } 100,000 \times \frac{100,000}{100,000 + 10,000} = 90,909$$

$$\textcircled{2} \text{ポイント } 100,000 \times \frac{10,000}{100,000 + 10,000} = 9,091$$

4 法人税の自己発行ポイント等の取扱い・法人税（法基通 2-1-1 の 7）

自社商品販売等に係る自己発行ポイントの付与については、本改正前は、会計上は引当金処理して法人税は、その引当金処理による損金算入を認めずに、実際にポイントを使用した段階で費用を損金処理していた。

しかし、上記の本会計基準の公表を踏まえて、法人税においても、継続処理をするなど一定の条件を前提として本会計基準の処理を容認することとした。

すなわち、法人が資産の販売等に伴い、いわゆるポイント又はクーポンその他これらに類するもの（「ポイント等」という。）で、将来の資産の販売等に際して、相手方からの呈示があった場合には、その呈示のあった単位数等と交換に、その将来の資産の販売等に係る資産又は役務について、値引きして、又は無償により、販売若しくは譲渡又は提供をすることとなるものを相手方に付与する場合において、次の要件の全てを満たすときは、継続適用を条件として、自己発行ポイント等について当初の資産の販売等とは別の取引に係る収入の一部又は全部の前受けとすることが出来るものとした。この場合の自己発行ポイント等とは、その法人以外の者が運営するものを除き、会員等特別の者に対してだけでなく、不特定多数の者に付与する場合に限るものである。

<自己発行ポイント等の要件>

- (1) 自己発行ポイント等の付与が当初の資産の販売等の契約を締結しなければ相手方が受け取れない重要な権利を与えるものであること。
- (2) その付与した自己発行ポイント等の呈示があった場合に値引き等をする金額が明らかにされており、かつ、たとえ 1 ポイントの呈示があっても値引き等をするとしていること。
- (3) その付与した自己発行ポイント等が発行年度ごとに区分して管理されていること。
- (4) 法人がその付与した自己発行ポイント等に関する権利につきその有効期限を経過したこと、規約その他の契約で定める違反事項に相手方が抵触したこ

とその他の当該法人の責に帰さないやむを得ない事情があること以外の理由により一方的に失わせることができないことが規約その他の契約において明らかにされていること。

(5) 次のいずれかの要件を満たすこと。

- ① その付与した自己発行ポイント等の呈示があった場合に値引き等をする金額が明らかにされており、かつ、将来の資産の販売等に際して、たとえ1ポイント又は1枚のクーポンの呈示があっても値引き等をするものとされていること。

なお、一定単位数等に達しないと値引き等の対象にならないもの、割引券（将来の資産の販売等の対価の額の一定割合を割り引くことを約する証票をいう。）及びいわゆるスタンプカードのようなものはこの要件を満たす自己発行ポイント等には該当しない。

- ② その付与した自己発行ポイント等が当該法人以外の者が運営するポイント等又は自ら運営する他の自己発行ポイント等で、上記①に該当するものと所定の交換比率により交換できることとされていること。

(注) 自己発行ポイント等の付与について別の取引に係る収入の一部又は全部の前受けとする場合には、当初資産の販売等に際して支払を受ける対価の額を、当初資産の販売等に係る引渡し時の価額等（その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額をいう。）と、当該自己発行ポイント等に係るポイント等相当額とに合理的に割り振る。前受けとされた自己発行ポイント等については、原則としてその使用に応じて益金算入する。一定期間経過後等の未使用部分の一括計上については、商品券等の取扱いに準ずることとする。

5 自己発行ポイント等の付与に係る収益の帰属の時期（法基通 2-1-39 の3）

法人が自己発行ポイント等に対する取扱い（法基通 2-1-1 の7）を適用する場合には、前受けとした額は、将来の資産の販売等に際して値引き等をするに応じて、そ

の失効をすると見積もられる自己発行ポイント等も勘案して、その値引き等をする日の属する事業年度の益金の額に算入する。この失効をすると見積もられる自己発行ポイント等の勘案を行う場合には、過去における失効の実績を基礎とする等合理的な方法により見積もられたものであること及びその算定の根拠となる書類が保存されていることが必要である。

なお、その自己発行ポイント等の付与の日から 10 年が経過した日の属する事業年度終了の時ににおいて行使されずに未計上となっている自己発行ポイント等がある場合には、その自己発行ポイント等に係る前受けの額を当該事業年度の益金の額に算入する。

また、自己発行ポイント等の付与の日から 10 年が経過した日前に次に掲げる事実が生じた場合には、その事実が生じた日の属する事業年度終了の時ににおいて行使されずに未計上となっている自己発行ポイント等に係る前受けの額を益金の額に算入する。

- ① 法人が付与した自己発行ポイント等をその付与に係る事業年度ごとに区分して管理しないこと又は管理しなくなったこと。
- ② その自己発行ポイント等の有効期限が到来すること。
- ③ 法人が継続して収益計上を行うこととしている基準に達したこと。この基準とは、例えば、付与日から一定年数が経過したこと、自己発行ポイント等の付与総数に占める未行使の数の割合が一定割合になったことその他の合理的に定められた基準のうち法人が予め定めたもの（会計処理方針その他のものによって明らかとなっているものに限る。）が該当する。

6 自己発行ポイント等の付与に係る収益の取扱いに関連した金品引換券付販売に係る費用等の取扱い

自己発行ポイント等の付与に係る収益の額について、従来は、次に掲げた通達のように、ポイント等が使用されたときに費用処理して損金の額として処理していた。ところが、本会計基準に基づき上記 4、5 のように、当初の資産の販売等とは別の取引に係る収入の一部又は全部の前受けとする処理をした場合においては、従来のような費用処理は行わないことを意味する。これに対応して次の通達において、実際

のポイントの使用時等における費用処理から除外することとされた。

- ① 法基通 9-7-1（抽選券付販売に要する景品等の費用）
- ② 法基通 9-7-2（金品引換券付販売に要する費用）

【事例 2 の回答】

【事例 2】共通ポイントの付与・利用の税務

令和 2 年 1 月に国税庁は、「共通ポイント制度を利用する事業者（加盟店 A）及びポイント会員の一般的な処理例」（以下「処理例」という。）を公表している。

この処理例に基づいて【事例 2】の処理を示すと次のとおりである。

1 C社共通ポイントの付与

(1) 商品販売・C社共通ポイント付与時

D社は会員E社に商品 110,000 円（税込）を販売した。税抜価額 100 円につき C社共通ポイントの 1 ポイントが会員E社に付与される。

① （売手・加盟店D社）の処理

（販売時）

現金預金等	110,000	売 上	100,000
		仮受消費税	10,000
ポイント費用（注）	1,000	未払金	1,000

（注） 加盟店D社とポイント運用会社（C社）との取引（ポイント費用 1,000）については、対価性がないこと（消費税不課税）を前提としている⁽⁷⁾。

② （買手・会員E社）の処理

商品仕入	100,000	現金預金等	110,000
仮払消費税	10,000		

^(注) 会員E社にはC社からC社共通ポイント 1,000 が付与される。

(2) D社によるC社へのポイント相当額の支払い

未払金	1,000	現金預金等	1,000
-----	-------	-------	-------

2 本会計基準による他社発行ポイントの付与等の処理

＜参考：本適用指針「[設例 31]他社ポイントの付与」をもとに単純化したもの＞

A社は、他社（B社）発行ポイントの加盟店で、自社店舗で商品を顧客に現金100円で販売するとともに、顧客に対してB社発行ポイントが1ポイント付与される旨を伝達した。同時にA社はB社に対してポイント付与の旨を連絡した。

現金預金	100	売上高	99 ^(注1)
		未払金	1 ^(注2)

^(注1) A社は、顧客に対する商品販売の履行義務に係る取引価格の算定において、第三者であるB社のために回収した金額（すなわち、100円のうち1円）を除外する（会基47項）。なお、商品の売上原価への振替の仕訳は省略する。

^(注2) B社に対する未払金を認識する。

3 ポイントの使用時の処理

買手・会員E社は、D社において22,000円（税込）の商品を購入し、その際に上記ポイント1,000ポイントを使用した。

(1) （売手・加盟店D社）の処理

現金預金等	21,000	売上	20,000
未収入金	1,000	仮受消費税	2,000

^(注) この商品の購入についても新たにポイントが付与されるがその処理は省略する。

（C社からD社への入金）

現金	1,000	未収入金	1,000
----	-------	------	-------

(2) （買手・会員E社）の処理

消耗品費	20,000	現金預金等	21,000
仮払消費税	2,000	雑収入 ^(注)	1,000
		（不課税）	

^(注) 雑収入はポイントの使用に伴う収益相当の額である。

(3) C社からD社への入金

現金	1,000	未収入金	1,000
----	-------	------	-------

【解説】

I 【事例 2】に係る税務上の処理について

【事例 2】に対する税務上の処理は，【回答】において仕訳形式で示したとおりであるが，若干の補足・解説をする。

1 追加の財又はサービスを取得するオプションの付与か否か

本会計基準に顧客に支払われる対価の一つに追加の財又はサービスを取得するオプションの付与がある。顧客との契約において，既存の契約に加えて追加の財又はサービスを取得するオプションを顧客に付与する場合において，そのオプションが当該契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利を顧客に提供するときには，当該オプションから履行義務が生じる。この場合には，将来の財又はサービスが移転する時，あるいは当該オプションが消滅する時に収益を認識する（指針 48）。

一般に他社が運営する共通ポイントの付与については，加盟している会社に限らず，共通ポイントの運営会社が運営するポイントプログラムに参加する企業ならばどの会社においても利用できる。また，それらの企業における商品の購入で獲得された共通ポイントも，他の加盟会社で利用できる。加盟会社と共通ポイント運営会社との間に，上記以外の権利及び義務は発生しない。したがって，共通ポイントの加盟会社であるD社の観点からは，C社が運営する共通ポイントの付与は顧客に重要な権利を提供しているとはいえないと判断され，別個の履行義務は生じないとされる。

したがって，単独の契約として処理すればよいことになり，【事例 1】の自己発行ポイントのように，別途の契約に係る契約負債を認識する必要はなく，単独の取引として処理していけばよいことになる（指針「[設例 31] 他社ポイントの付与」参照）。

D社は，C社ポイントが顧客に対して付与される旨をC社に連絡し，同時にC社ポイントに相当する代金をC社に対して支払う義務を有するのみであり，D社はC社ポイントを支配していないといえる。したがって，収益認識基準によれば，【事

例 2】の共通ポイントについては、別途の履行義務は生じないことになる⁽⁸⁾。

2 ポイント費用の性格について

本事例におけるポイント費用とは、C社共通ポイントの加盟店であるD社が行った会員E社との取引により発生するポイント相当額の支払である。この支払額（1,000円）の性格が何かが問題である。

まず、本適用指針「〔設例 31〕他社ポイントの付与」の説明が述べているように、他社ポイントの付与は、「D社は、C社ポイントが顧客に対して付与される旨をC社に連絡し、同時にC社ポイントに相当する代金をC社に対して支払う義務を有するのみであり、D社はC社ポイントを支配していないといえる。」

D社は会員E社との間で、特別に何らかの義務を負ったわけではない。将来、この他社ポイントを会員E社が加盟店において使用したときに、ポイント相当額の代金をポイントが使用された加盟店に支払う義務が生ずるのは、運営会社であるC社である。D社は、顧客E社にC社発行の共通ポイントを付与してもらうためにポイント費用として運営会社C社に付与ポイント相当額を支払うだけである。D社はそのポイント費用相当額を運営会社C社に支払うことによって、一切の義務が無くなる。したがって、上記の本適用指針「〔設例 31〕他社ポイントの付与」の説明が述べるように、「D社は、C社ポイントが顧客に対して付与される旨をC社に連絡し、同時にC社ポイントに相当する代金をC社に対して支払う義務を有するのみであり、D社はC社ポイントを支配していない。」といえるのである。

このことから、D社は、この他社発行共通ポイントの付与により、商品を購入した会員E社との間でこの共通ポイントの付与について何らかの履行義務、契約負債を負ったことにならない。

このポイント費用は、D社において一般的な販促費用としての性格を持つ費用になると考えられる。

したがって、【事例 1】の自社発行ポイントを発行するA社のように、ポイントを付与することにより、将来のポイント使用について、契約負債を負っている場合のように、「既存の契約に加えて、追加の財又はサービスを取得するオプションを顧客に付与する場合において、・・・重要な権利を顧客に提供するとき」には該当

せず、当該オプションから履行義務は生じないことになる。本会計基準の資産・負債アプローチの観点からしても、通常の単独の販売取引と処理すればよいことになる。

3 国税庁公表の処理例と本適用指針・〔設例 31〕との処理の相違について

上記【事例 2】の回答における会員への商品の販売時の処理については、国税庁公表の処理例による仕訳と本適用指針〔設例 31〕の処理例とは、若干異なる点がある。この点について検討する。

(1) 国税庁公表の処理例による場合

まず、処理例による仕訳は次のとおりである。

① 商品販売・C社共通ポイント付与時

D社は会員E社に商品 110,000 円（税込）を販売した。税抜価額 100 円につき C社共通ポイントの 1 ポイントが会員E社に付与される。

（売手・加盟店D社）の処理

（販売時）

現金預金等	110,000	売 上	100,000
		仮受消費税	10,000
ポイント費用	1,000	未払金	1,000

(2) 本適用指針〔設例 31〕による他社発行ポイントの付与等の処理

本適用指針「〔設例 31〕他社ポイントの付与」をもとに単純化した処理を説明上の便宜から再掲する。なお、会社名、金額などは、〔設例 31〕をそのまま使用している。したがって、消費税の処理については計上していない。

A社は、他社（B社）発行ポイントの加盟店で、自社店舗で商品を顧客に現金 100 円で販売するとともに、顧客に対してB社発行ポイントが 1 ポイント付与される旨を伝達した。同時にA社はB社に対してポイント付与の旨を連絡した。

現金預金	100	売上高	99 ^(注1)
		未払金 ^(注2)	1

(注1) A社は、顧客に対する商品販売の履行義務に係る取引価格の算定において、第三者であるB社のために回収した金額（すなわち、100 円のうち 1 円）を除

外する（会基 47）。なお、商品の売上原価への振替の仕訳は省略する。

（注 2） B 社に対する未払金を認識する。

（3） 両者の処理の相違点

消費税の処理を除けば、異なる点は、ポイント発行会社（C 社又は B 社）に対する未払金に対応するポイント費用の取扱いである。

本適用指針〔設例 31〕^{（注 1）}に記載されているように「第三者である B 社のために回収した金額（すなわち、100 円のうち 1 円）を除外する（会基 47）」かどうかである。

本適用指針〔設例 31〕は他社のために回収したものは、当社の売上にはカウントしないというものである。

顧客に他社ポイントを付与するためにそのポイントを付与する他社に支払う金員は、売上金額の一部を構成し、売り上げる前に、ポイントを付与する他社に支払うものであることが明確である場合は、売上金額のうち、その他社に支払うことが確定している金額は、「第三者に支払うために顧客から回収する金額に該当し、取引価格に含まれないとされている（会基 47）」。このように本会計基準では、「第三者に支払うために顧客から回収する金額」は取引金額に含まれないとされている。したがって、会計処理としては、契約上の売上金額から「第三者に支払うことが確定しているもの」は控除することになる。同様な考え方に基づくものとしては、消費税があり、本会計基準では、税抜処理（仮受消費税として処理）が強制されている。

一方、法人税では、従来より総額処理が原則である。特に寄附金や交際費のように損金不算入項目と売上金額が相殺されてしまうと正しい所得金額計算が出来なくなることから、総額処理が原則である。また、このような総額処理と純額処理の相違の背景には、収益・費用アプローチと資産・負債アプローチの問題が存在するようにも考えられる。

なお、消費税の課税標準である売上金額は、ポイント費用と相殺する前の契約上の売上金額となる。

Ⅱ 補足：消費税の処理について

ポイントの処理については、法人税の処理と消費税の処理との相違が問題になることがあるので若干触れておく。

1 取引の単位について

本会計基準においては、自社発行ポイントについては、ポイント付与に伴う履行義務が生じて、契約ベースでの取引について、二つの履行義務を認識し、本会計基準及びそれに基づく法人税の処理においては、一つの販売契約を商品そのものの販売に伴う履行義務とポイント付与に伴う履行義務の二つの履行義務に分解し、契約負債を認識した処理を行うことになる。

しかし、消費税については、契約ベースで取引を把握し、その取引単位で消費税を認識する。消費税の本質的性格が、前段階税額控除法による「付加価値」税であること⁽⁹⁾からすれば、その商品等の販売取引によって、いかほどの付加価値が実現したかが問題なのであって、その商品等の販売取引により実現する販売価額を履行義務に分解することではないと考えられる。具体的には、その取引に係る消費税額から、前段階における消費税額を控除する方法により納付すべき消費税額を計算する。そうすると、契約ベースでの取引単位で取引価額をとらえて、消費税の課税標準額を計算していくことになるものと考えられる。

消費税の本来の計算は、一の取引について本体価額と消費税額を明示したインボイスの交付を前提とし、それに基づいて消費税額を計算する。かかる実務的な観点からしても、取引に基づき交付されるインボイスを前提とし、そのインボイスにおける取引価額と消費税額に基づいて処理をせざるを得ないことになる。その結果、当然にもインボイスにおける一の取引金額を履行義務単位で分解することは考えられないことになる。

2 ポイント費用の消費税の取扱い

共通ポイントにおいて発生する運営会社に対して支払うポイント費用については、通常は不課税取引と考えられる。上記でも触れたように、共通ポイントの交付のた

めに加盟店が運営会社に支払う通常のポイント費用は、加盟店で商品を購入した会員に共通ポイントを交付してもらうための負担である。要するにポイント交付のための費用である。取引の性格としては、商品券の原始発行の対価と同様な性格の費用である⁽¹⁰⁾。そうすると、物品切手等の発行について、その交付の相手先から收受する金品は、資産の譲渡等に該当しないことになる（消基通 6-4-5）。もちろん、そのポイント費用にシステム利用料の性格があるものであれば対価性があり、消費税の課税取引になることは言うまでもない。

- (1) 沼田渉「法人が企業ポイントを取得した際の所得認識について」税務大学校論叢第 100 号 137 頁（令和 2 年 6 月）は、「転換の意思表示がされるまでの企業ポイントに係る債権は、法人税法 22 条 2 項所定の資産概念を充足しない」としている。
- (2) 「中小企業の会計に関する指針」は、国際会計基準の影響は受けることから、令和 5 年中に注記の項目などを中心として見直しが行われる予定である。
- (3) この点についての詳細な検討については、岡村忠生「法人税法 22 条 2 項、22 条の 2 の規定の意義と検討」日税研論集 82 号、45 頁（令和 4 年 11 月）は、「収益認識基準が法人税法上の収益に介入することを遮断するものであった。」と述べる。また、本会計基準による収益認識基準と別段の定めとしての法 22 条の 2 との関係、同定め的位置づけについての詳細な検討は、上記の日税研論集における渡辺徹也「法人税法と収益認識会計基準」101 頁以下で検討されている。
- (4) 金子宏『租税法 第 24 版』365-366 頁（令和 3 年・弘文堂）参照。
- (5) 岡村忠生「資産負債アプローチと法人税法の再生－収益認識に関する国際会計基準と真剣に向き合う－」（公社）日本租税研究協会第 74 回租税研究大会記録 5～6 頁（令和 4 年 12 月）参照。
- (6) 前掲注（5）他、太田達也『改訂版「収益認識会計基準と税務」完全解説』8 頁（令和 2 年 6 月・税務研究会出版局）、岩武一郎『法人税における収益認識の研究』38 頁（令和 3 年 3 月・中央経済社）など参照。
- (7) この運営会社への支払額については、消費税の課税取引に該当するかどうかで争われた裁判例（大阪高判令 3.9.29）がある。
- (8) 本適用指針「[設例 31]他社ポイントの付与」は他社ポイントを付与する場合の収益認識基準の適用についての設例となっており、他社ポイントの付与は顧客に重要な権利を提供するものではないとしている。

⁽⁹⁾ 前掲注(4)806 頁参照。

⁽¹⁰⁾ 共通ポイントの交付のためのポイント費用は、値引取引とは言えない。

デジタル社会における副業および就業形態の変化と所得課税

ーギグワーカー，テレワーク，ジョブ型雇用ー

早稲田大学教授 渡辺 徹也

事 例

【事例 1】

P社は、インターネット上で宅配に関するマッチング・アプリ（「出前イーツ」）を運営するプラットフォーム企業である。AとBはそれぞれ、出前イーツの配達員として登録し、スマートフォン上で当該アプリを利用して配達業務に従事する個人（居住者）である。P社のHPによると、配達員はアルバイト（雇用契約）方式と業務委託方式を選べることになっている。このうちAはアルバイト方式、Bは業務委託方式を選択している。

アルバイト方式の契約を選んだスタッフは、P社の指定する拠点（各支店のどれか）に決められた時間に出勤し、そこでロゴ入りの上着・帽子・ポーチ・携帯ストラップを受け取り、配送ナビゲーション用のスマートフォン、当日の配達業務で使用する自転車あるいは原付バイクの貸与を受け、配送の発注がないときは、P社の指示する場所で待機することになっている。報酬は時給で支払われる。一方で、業務委託方式の場合、シフトなどの時間的拘束はなく、働く時間や場所を自由に選ぶことができる。また、服装制限もない（ただし、P社の帽子のみ着用が義務づけられる）。報酬は時給ではなく、配達件数に応じた支払いとなる。

AとBは、どちらも同じ会社（Q社）に正社員として勤務するかたわら、副業として「出前イーツ」の配達員をしている。AとBの正社員としての年収は約500万円であるが、上記副業からの年収は20万円～100万円ほどで、正社員の給与と比べても安定しているとはいえない。

AおよびBが稼得する所得は、所得税法上のどの所得分類に該当するか。仮に配達員としての収入より経費等が上回って赤字となった場合、所得税の確定申告に当たり、当該赤字部分を本業の給与収入から控除することができるか。また、配達員の無申告等により生じる課税漏れを防止するために、課税庁がP社に対して配達員に関する情報の提供を求めた場合、P社はこれに応じなければならないか。

【事例2】

CとDは、R社で働く個人（居住者）である。新型コロナウイルス感染拡大の影響で、2年前よりCの勤務形態はテレワークが主となった。コロナ禍がなかなか終わらないため、CとR社は雇用契約を結び直し、テレワークを行いつつ一定の成果を上げることが前提とした上で、1日のうちのどの時間帯にどれくらい働くかについては、原則としてCが自由に決められるという内容にした。この契約はコロナ禍が収束しても継続する予定である。そこでCは、たまたま空き部屋であった自宅マンションの隣室を借りることにした。Cが実際にR社のオフィスに出社することは月に数度しかない。出社しても、自分の机があるわけではなく、社内の共有スペースを利用することになっている。

DはR社との間で、いわゆるジョブ型雇用契約を結んでいる。勤務時間帯はDが自由に決められ、テレワークを行うことも可能である。ただし、個人のスキル不足等を理由に解雇される、あるいは給与が下がるといったことが起こりうる。一方で、スキルアップによる昇進・昇級の可能性もある。したがって、Dは自らのスキルの維持・向上のために、大学院のビジネススクールと民間の英会話学校に通っている。

CおよびDがR社から受け取る金員は、所得税法上のどの所得分類に該当するか。また、Cが支払った隣室の家賃、Dが大学院と英会話学校に支払った授業料

は、CおよびDの所得を計算する上でそれぞれ控除することができるか。

I はじめに

(1) 研究のねらい

社会のデジタル化が進むにつれ就業形態が大きく変化してきている。具体的には、ギグワーカー、テレワーク、ジョブ型雇用等の出現をあげることができる。本稿では、これら勤務形態や取引形式等の変化に所得課税がどのように対応しているか、あるいは対応すべきかを主に問う。

とりわけプラットフォームを利用した副業に関しては、様々な問題が生じてきている。例えば、申告漏れの問題がある。インターネットを使った個人の取引について申告漏れが生じていることは、令和に入る前から既に指摘されている⁽¹⁾。他方で、赤字の副業の場合、事業所得として申告することで他の所得と通算するケースが多発し、国税庁が防止に動き出したという報道もある⁽²⁾。前者は、主として申告をしない（無申告）という問題であるが、後者は、適正でない申告が行われている可能性を示唆している（Ⅲ、Ⅳ部分）。

また、副業に対して本業とでもいうべき、会社員の勤務形態が時代とともに大きく変わりつつある。給与所得のあり方についても再考をすべきときにきているのかもしれない。本稿では、この点についても少し触れる（Ⅱ部分）。

なお、デジタル社会における取引では、情報の収集やその扱いが生命線となる（テレワークにおいても、使用者は被用者の勤務状態を把握する必要がある）が、これは税務執行においても同様である。本稿では、令和元年度改正で新設された国税通則法 74 条の 7 の 2 を取り上げて、この規定が副業に関していかに機能するか（あるいはしないか）について簡単に検討することにしたい（Ⅴ部分）。

(2) 副業の現状とプラットフォームの存在

副業のマッチングサービスを運営する「クラウドワークス」という民間会社が、2022 年 9 月に「副業に関するアンケート調査」を行い 1,057 人から回答を得た⁽³⁾。その結果から、副業経験者と副業意向者を合算した潜在副業人口が 4,089 万人に達

すると推計している⁽⁴⁾。また、副業経験者は 33.6%であり、そのうち「現在副業をしている」と答えた人が 19.8%、「過去に副業経験がある」と答えた人が 13.8%であった。それ以外にも有益な情報が幾つか示されている。例えば、副業経験者の 1 カ月当たりの収入は、「5 万円未満」が約 65%と最も多かった。また、「副業をしていて大変なこと」の 1 位は、「確定申告などの行政手続き・計算」で、「過重労働」を上回っていた。

「副業未経験だが副業意向あり」と答えた人は 26.0%であり、今後副業を始める人はさらに増加することが見込まれると予想されている。必然的に、副業についての法整備の充実が望まれることになるが、これは租税法に限ったことではない⁽⁵⁾。

副業をする人が増えた大きな原因の 1 つに IT プラットフォームの存在がある。プラットフォーム企業が提供するマッチング・アプリを用いることで、容易に顧客とワーカーが結びつけられるようになったからである。これはウーバーイーツや出前館のような宅配業の急速な発達をみてもわかる。以前より政府が推進してきた働き方改革の影響もあるが、今後、副業を含めた就業形態の変化を論じる上で、プラットフォーム企業の存在は決して無視できないであろう⁽⁶⁾。

なお、近年では労働法を中心に、プラットフォームワーカー（プラットフォームワークを提供する者）という概念が用いられることが多い。プラットフォームワークには、オンラインで完結する非対面型クラウドワーク（web-based のクラウドワーク）と、対面型クラウドワーク（location-based のギグワーク）があり⁽⁷⁾、租税法では、どちらかといえば後者に関する問題が取り上げられる傾向にある⁽⁸⁾。

また、内部型と外部型という区分もある。不特定多数の顧客からプラットフォームを介した発注を受けて仕事をする者が、当該プラットフォーム企業に雇用されているワーカーである場合を内部型といい、プラットフォームを介して、雇用等の関係にないワーカー（受注者）と発注者をマッチングさせる形態を外部型と呼んでいる⁽⁹⁾。出前館では内部型が多く活用され、ウーバーイーツは外部型を採っているとされる⁽¹⁰⁾。

Ⅱ 給与所得者における就業形態の変化

(1) テレワークと従属性

近年では、多様な働き方が認められるようになり、（副業を認めるか否かに拘わらず）企業内部における働き方そのものが変わってきた。さらには、新型コロナウイルス感染拡大がこれに拍車をかけている。例えば、テレワーク⁽¹¹⁾という勤務形態を採用する企業が増えてきたが、これは勤務地に関する拘束が緩やかになってきたことを意味する⁽¹²⁾。

一口にテレワークといっても様々な形式がありうるが、テレワークであることだけを理由として給与所得該当性を否定することは、一般的には困難であろう。給与所得該当性を判断する上での「従属性」に関する「空間的、時間的な拘束」⁽¹³⁾のうち、少なくとも「空間的な拘束」という要素の現代的意義は、大きく変化ないし失われつつあるように思われる。

Airbnb の共同創業者で CEO でもあるブライアン・チェスキーは、2022 年 1 月 18 日に同社の HP 上で、今後は Airbnb の物件を転々としながら勤務を続ける旨を発表した⁽¹⁴⁾。宣伝効果を狙った部分もあるかもしれないが、これからは役員でも勤務地に拘束されない可能性を示唆しているのである⁽¹⁵⁾。また、当該 HP が示す「生活と旅行の融合」が Airbnb の出現により可能になってきたのは事実であろう。

もう 1 つの要素である「時間的な拘束」の意義については、テレワークに関する労使関係の変化を前提とした新たな視点が必要になる可能性がある。例えば、労働時間の把握については、客観的な記録による方法の 1 つとして、「労働者がテレワークに使用する情報通信機器の使用時間の記録等により、労働時間を把握すること」が、厚生労働省のガイドラインによって示されている⁽¹⁶⁾。一方で、客観的な記録ではなく、労働者の自己申告により把握する方法も提示されているが⁽¹⁷⁾、所得税法における給与所得該当性について、それを「時間的な拘束」として扱ってよいかにについては、慎重な検討を要するかもしれない。

なお、従業員が在宅勤務のために新たな追加的支出をしたとしても、給与所得である以上、所得税法 57 条の 2 に規定する特定支出に該当しない限り、当該追加的支出部分の控除は原則として認められない。例えば、在宅勤務のために、今より広い

マンションを購入して引っ越したとしても、それだけでは特定支出を利用することは困難であろう。

他方、従業員が、勤務時間内に自宅近くのレンタルオフィス等を利用して在宅勤務を行った場合、①従業員が在宅勤務に通常必要な費用としてレンタルオフィス代等を立替払いし、かつ②業務のために利用したものとして領収書等を企業に提出してその代金が精算されているものについては、一定の要件のもとで、従業員に対する給与として課税する必要はないとする課税庁の見解がある⁽¹⁸⁾。

(2) ジョブ型雇用と非独立性⁽¹⁹⁾

雇用契約のうち、ジョブ型⁽²⁰⁾が徐々に浸透しつつあり⁽²¹⁾、企業の中には、雇用システムを見直す動きがみられる⁽²²⁾。ジョブ型雇用の導入により⁽²³⁾、これまでの解雇規制は、どちらかといえば（強化されるというより）緩和される方向へ動く可能性がある。少なくともスキル不足を理由に解雇される、あるいは給与が下がるということはある⁽²⁴⁾。

ジョブ型雇用における給与であっても、「雇用契約」に基づくものであるから、一般には給与所得に該当しないとは言い難い。しかし、メンバーシップ型雇用の場合と比べれば、解雇や減給が生じやすい⁽²⁵⁾という意味で非独立性が弱く、事業所得等に近づいているといえなくもない。伝統的な給与所得の概念が、時代とともに崩れつつあるように感じられる。

また、スキルを高めれば報酬も増やせるのであるから、それだけ非独立性が希薄ともいえる。このようにジョブ型雇用では、報酬を増やすためにリスクリングやキャリア形成が非常に重要となる⁽²⁶⁾。とりわけリスクリングについては、岸田政権の提唱する「新しい資本主義」において「官民連携でリスクリングと成長分野への投資を推進し、構造的賃上げと成長力の強化を図る」と位置づけられ、「人への投資の強化と労働移動の円滑化」として重視されている⁽²⁷⁾。

これらの観点からは、現行の特定支出控除（所法 57 条の 2）のあり方⁽²⁸⁾、さらには給与所得控除全般のあり方が改めて問われてもよい。昨今の就業形態の大きな変化は、給与所得という所得分類の意義や存続にとって見過ごせないほどのインパクトを与えているように思える。

Ⅲ 副業を利用したスキーム

(1) スキームの内容と令和4年所得税基本通達改正

赤字の副業を事業所得とすることで源泉徴収された所得税を還付するという手法が、書籍⁽²⁹⁾等で紹介されている。既に2016年の段階で、「副業が赤字の場合、確定申告をすれば給料から源泉徴収された所得税が還付される可能性があります」とした日本経済新聞の記事があるが⁽³⁰⁾、最近では、この手法がYouTube⁽³¹⁾等で大きく喧伝されている。

さすがに国側も現状のままではよくないと考えたのか、通達改正を試みている。当初は、年間300万円以下の副業収入を雑所得とする内容であったが、パブリックコメントに7,000件超もの意見が寄せられたことを受けて、これを修正した。その骨子については「原則的に『本業』『副業』などは区別せず、帳簿書類などを適正につけている場合は、収入金額に関係なく事業所得として扱うことにした」と報道されている⁽³²⁾。

実際に2022年10月7日に公表された所得税基本通達35-1および35-2に関する新旧対照表の内容は以下の「別紙」の通りである⁽³³⁾。

別 紙

所得税基本通達新旧対照表

(注)アンダーラインを付した部分は、改正部分である

改 正 後	改 正 前
<u>〔その他雑所得の例示〕</u> 35-1 次に掲げるようなものに係る所得は、<u>その他雑所得（公的年金等に係る雑所得及び業務に係る雑所得以外の雑所得をいう。）</u>に該当する。 (1)～(11) 省 略 <u>(12) 譲渡所得の基因とならない資産の譲渡から生ずる所得（営利を目的として継続的に行う当該資産の譲渡から生ずる所得及び山林の譲渡による所得を除く。）</u>	<u>〔雑所得の例示〕</u> 35-1 次に掲げるようなものに係る所得は、<u>雑所得</u>に該当する。 (1)～(11) 同 左 (新設)
<u>〔業務に係る雑所得の例示〕</u> 35-2 次に掲げるような所得は、<u>事業所得又は山林所得と認められるものを除き、業務に係る雑所得</u>に該当する。 (1)～(6) 省 略 (7) 営利を目的として継続的に行う資産の譲渡から生ずる所得 (8) 省 略 <u>〔注〕事業所得と認められるかどうかは、その所得を得るための活動が、社会通念上事業と称するに至る程度で行っているかどうかで判定する。</u> <u>なお、その所得に係る取引を記録した帳簿書類の保存がない場合（その所得に係る収入金額が300万円を超え、かつ、事業所得と認められる事実がある場合を除く。）には、業務に係る雑所得（資産（山林を除く。）の譲渡から生ずる所得については、譲渡所得又はその他雑所得）に該当することに留意する。</u>	<u>〔事業から生じたと認められない所得で雑所得に該当するもの〕</u> 35-2 次に掲げるような所得は、<u>事業から生じたと認められるものを除き、雑所得</u>に該当する。 (1)～(6) 同 左 (7) <u>不動産の継続的売買による所得</u> (8) 同 左

とりわけ改正所得税基本通達 35-2 の（注）にある「事業所得と認められるかどうかは、その所得を得るための活動が、社会通念上事業と称するに至る程度で行っているかどうかで判定する。なお、その所得に係る取引を記録した帳簿書類の保存がない場合（その所得に係る収入金額が 300 万円を超え、かつ、事業所得と認められる事実がある場合を除く。）には、業務に係る雑所得（資産（山林を除く。）の譲渡から生ずる所得については、譲渡所得又はその他雑所得）に該当することに留意する」という部分が重要である。先の報道内容も主としてこの部分を説明したものだと思われる。

（2） 国税庁による通達改正の解説

（i） 2 つの判決（最判昭和 56 年 4 月 24 日と東京地判昭和 48 年 7 月 18 日）

所得税基本通達 35-1 および 35-2 の改正については、国税庁HPにおいて「雑所得の範囲の取扱いに関する所得税基本通達の解説」（以下、「所得税基本通達の解説」という）が公表されている⁽³⁴⁾。上記基本通達 35-2（注）にある「社会通念上事業と称するに至る程度で行っているかどうかで判定する」という部分については、

「最判昭和 56 年 4 月 24 日では、『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、かつ反復継続して遂行する意思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』と判示しています」「また、東京地判昭和 48 年 7 月 18 日では、『いわゆる事業にあたるかどうかは、結局、一般社会通念によって決めるほかないが、これを決めるにあたっては営利性・有償性の有無、継続性・反復性の有無、自己の危険と計算における企画遂行性の有無、その取引に費した精神的あるいは肉体的労力の程度、人的・物的設備の有無、その取引の目的、その者の職歴・社会的地位・生活状況などの諸点が検討されるべきである』と判示しています」とした上で、「したがって、その所得を得るための活動が事業に該当するかどうかについて、社会通念によって判定する場合には、上記判決に示された諸点を総合勘案して判定することとなります」（下線筆者、以下同じ）と述べる⁽³⁵⁾。

続けて「所得税基本通達の解説」は、「事業所得と業務に係る雑所得の区分については、上記の判例に基づき、社会通念で判定することが原則ですが、その所得に係る取引を帳簿書類に記録し、かつ、記録した帳簿書類を保存している場合には、

その所得を得る活動について、一般的に、営利性、継続性、企画遂行性を有し、社会通念での判定において、事業所得に区分される場合が多いと考えられます」と述べる⁽³⁶⁾。

登載判例集が明示されていないが、上記「最判昭和 56 年 4 月 24 日」は弁護士顧問料事件のことだと思われ、当該最高裁判決が示した基準が重要であることに疑いはない。一方で、「東京地判昭和 48 年 7 月 18 日」は、おそらく税資 70 号 637 頁およびシュトイエル 138 号 48 頁に掲載された事例だと推測されるが、当該事件は（弁護士顧問料事件と比べても）それほど有名なものではない⁽³⁷⁾。

ただし、最判昭和 56 年 4 月 24 日は、事業所得と給与所得の区別、東京地判昭和 48 年 7 月 18 日は、事業所得と雑所得の区別が問題となった事案である。所得税基本通達 35-2 は雑所得に関するものであるから、ここでの議論においてより重要なのは、2 つのうち後者の判決の方ということになるだろうか。それでも、「事業所得と業務に係る雑所得の区分」についての「判例」とまでいえるのかについては少々疑問である⁽³⁸⁾。

もっとも、東京地判昭和 48 年 7 月 18 日の内容そのものや、改正前通達の内容について、特に問題視すべきものがあると感じられるわけではない。問題なのは、これらの内容から、通達の改正部分が直接導かれるとは思えないことである。このことについて、以下で引き続き検討する。

（ii）収入金額 300 万円および営利性

「所得税基本通達の解説」は、さらに「（注）その所得に係る取引を記録した帳簿書類を保存している場合であっても、次のような場合には、事業と認められるかどうかを個別に判断する」として、「①その所得の収入金額が僅少と認められる場合」と「②その所得を得る活動に営利性が認められない場合」の 2 つをあげる。

そして、①については、「例えば、その所得の収入金額が、例年、300 万円以下で主たる収入に対する割合が 10%未満の場合は、『僅少と認められる場合』に該当すると考えられます」とし、②については、「その所得が例年赤字で、かつ、赤字を解消するための取組を実施していない場合は、『営利性が認められない場合』に該当すると考えられます」としている⁽³⁹⁾。ここから国税庁が、300 万円という収入

金額と、営利性という概念を重視していることがわかる。

収入金額 300 万円については、令和 2 年度改正を踏まえたものという説明がなされているが⁽⁴⁰⁾、営利性をことさらに重視する理由はそれほど明確ではない（東京地判昭和 48 年 7 月 18 日が示す基準は営利性だけに限られない⁽⁴¹⁾）。なお、以下に「所得税基本通達の解説」にある「（参考）事業所得と業務に係る雑所得等の区分（イメージ）」⁽⁴²⁾を示しておく。

（参考）事業所得と業務に係る雑所得等の区分（イメージ）

収入金額	記帳・帳簿書類の保存あり	記帳・帳簿書類の保存なし
300万円超	概ね事業所得 ^(注)	概ね業務にかかる雑所得
300万円以下		業務に係る雑所得 ※資産の譲渡は譲渡所得・その他雑所得

（注）次のような場合には、事業と認められるかどうかを個別に判断することとなります。

- ① その所得の収入金額が僅少と認められる場合
- ② その所得を得る活動に営利性が認められない場合

（3）所得分類の根拠としての帳簿保存要件

前述した改正所得税基本通達 35-2 の（注）について、括弧書きをとばして読むと「その所得に係る取引を記録した帳簿書類の保存がない場合…には、業務に係る雑所得…に該当することに留意する」となる。

事業所得であることを理由に、記帳義務や帳簿保存義務を要求するのではなく、記帳・帳簿書類の保存を理由として、所得分類を事業所得に決定する方法には違和感がある。そのような所得の決定方法は、所得税法 27 条や 35 条に関する通常の解釈から導かれるものとは言い難い。一方で、たとえ赤字の副業を利用した還付請求があったとしても、課税庁が必要経費等を精査して不適当なものを否認すれば、あるいは（国税庁が「所得税基本通達の解説」で引用する）東京地判昭和 48 年 7 月 18

日等に従って雑所得該当性を適正に判断すれば、スキームの多くは防止できるはずであり、またそうすべきであろう。

ただし、理論上はそのようにいえたとしても、現実には調査や更正処分にかかるコストとの関係で、すべてのスキームに対処できない（還付請求される金額と調査等の執行コストが見合わない）ということが考えられる。そのために、記帳・帳簿保存という手続的要件を課し、これまで事業所得として申告してきたスキームの多くを実体法上の雑所得と分類する⁽⁴³⁾ことで、損益通算を否定することが目的だったのかもしれない。あるいは、記帳・帳簿保存を面倒だと思える者たちにスキームの実行を思い止まらせるための要件という見方ができるのかもしれない。

仮にそうだとすれば、記帳・帳簿保存義務に基づく所得分類は、強固な理論的根拠に支えられたものではなく、訴訟において課税処分を維持するための解釈上の理由としては、脆弱なものになってしまう危険性がある。もっとも、通達は法源ではないのであるから、訴訟に関して通達の内容そのものを議論してもあまり意味がないのかもしれない。それでも、記帳・帳簿保存の有無を理由に課税処分をすることが可能かどうかについては、議論しておく価値はあるだろう。

さらにいうと、上記のようなスキームの防止策として、記帳・帳簿保存に基づく所得分類が有効に機能するかどうか懸念される。現在では、スマートフォンやパソコンでアプリ等を使えば、その内容の適正性はともかく記帳自体は簡単にできてしまうからである。そうなれば、帳簿内容については、課税庁が手間をかけて審査しなければならない現状に大きな変化は生じない。つまり、記帳・帳簿保存だけではスキームに対する十分な抑止力とはならない可能性がある。

結局、適正申告の確保に関して、上記のような問題を抜本的に解決するためには、個人事業者の記帳水準の向上が不可避であるように思える。この点に関しては、政府税制調査会の議論が参考になろう⁽⁴⁴⁾。

IV 損益通算と所得分類

(1) 雑所得はなぜ損益通算が認められないのか（政治家による還付請求の防止）

現行法上、損失に関して損益通算が認められているのは、不動産所得、事業所得、

山林所得、譲渡所得であり（所法 69 条 1 項），雑所得はこれに含まれない。つまり、雑所得の金額の計算上生じた損失の金額は、他の所得の金額と損益通算することはできない。

もっとも、昭和 43 年の改正の前は雑所得でも損益通算が認められていた。法改正の理由として立案担当者の解説書では、「雑所得の計算上生じた損失の金額について他の所得との通算を認める従来の制度につきましては、もともと雑所得は事業所得や給与所得のような典型的な所得分類に入らない所得を包括する分類でありまして種々の態様のものを含んでいるものの、全体としてみた場合は必要経費がほとんどかからないか、かかっても収入を上回ることはないものが大部分であってこれらについては通算の実益がなく、また、その他の種類の所得である程度支出を伴うものにつきましても、その支出内容に家事関連費的な支出が多いのが実情であって、これについて損益通算を存置する場合にはかえって本来の所得計算のあり方について混乱を招くおそれもあると考えられる」ことがあげられており、さらに「今回の改正を機会に、これを改め、雑所得の計算上生じた損失の金額につきましては、他の所得との損益通算はできないこととし（法第 69 条第 1 項並びに令第 198 条及び 199 条），昭和 43 年分の所得税から実施することになりました（改正法附則第 2 条）」と続けられている⁽⁴⁵⁾。

興味深いのは、法改正の理由として、国会議員による還付請求があげられていることである。すなわち、政治献金等が雑所得となることを前提に、損益通算を利用して歳費に係る源泉徴収所得税額の還付請求を行う議員が多発したのである。

そもそもこの問題は、確定申告をしない国会議員が多い上に、政治家の所得が把握しにくいことから、昭和 42 年の確定申告からは、雑所得として必要経費を認める代わりに、きちんと申告させようとしたことから始まる⁽⁴⁶⁾。ところが、実際には、損益通算を悪用して、雑所得に係る収入金額が存在しないのに必要経費だけを計上した還付申告が相次いだため、国会においても当時の泉美之松国税庁長官が追求されたという経緯がある⁽⁴⁷⁾。

法改正の理由に、上記のような政治家による行為があったことについて、大蔵省主税局財務調査官（当時）の細見卓氏は、「ここで主として念頭に置いておるのは、政治家の政治活動のいろいろな金が現行の所得税法では雑所得というカテゴリーに

なろうかと思うが、その結果、政治家が政治活動によけい金を使ったからといって、他の給与所得から、損益通算によって引き切れなかった損失を控除するというようなことはしないということをはっきりさした意味である」（原文ママ）と述べている⁽⁴⁸⁾。

国会議員が、歳費に対して徴収された源泉徴収税額を、損益通算を利用することで取り戻そうとする試みは、会社員等が給与所得に対する源泉徴収税額の還付を目的として、赤字の副業を事業所得として申告する行為に類似する点がある。また、経費として計上された内容に不適正なものが含まれている可能性があることも共通する。

昭和 43 年の税制改正は、雑所得の損益通算を否定したが、令和 4 年の通達改正は、副業からの所得の多くを雑所得と分類することで、損益通算を否認しようとしたといえる。つまり、前者は法改正による対応であり⁽⁴⁹⁾、後者は法解釈による対応である。そして、改正通達に基づく後者の法解釈に問題があることは、既に述べた通りである。

なお、政治献金の雑所得該当性については、昭和 42 年 5 月 6 日の参議院予算委員会におけるやりとりが参考になる。すなわち、「国会議員等が政治活動のために個人、法人等から受ける政治資金も、原則として、雑所得にかかる収入金額」になるという答弁における「原則として」というのはどういうものかという質問（鈴木一弘理事による質問）について、当時の泉美之松国税庁長官は、「個人または法人から政治家の方がお受けになるものは、大部分の場合が雑所得であります。しかし、中には純粹の意味の寄附あるいは純粹の意味の贈与といったものがありますので、その分につきましては、法人から得ましたものは一時所得、個人から得ましたものは贈与、こういうふうに考えておるわけでございます」⁽⁵⁰⁾と答弁している。

(2) 損益通算に関する不動産所得と雑所得の異同

不動産所得の場合、事業とはいえない規模・態様による不動産の貸付けから生じた損失であっても、損益通算の対象となりうる（所法 69 条 1 項）。すなわち、ある経済活動が事業所得に該当するなら損益通算が認められ、雑所得なら認められないという構図は、不動産所得の場合は成り立たない。不動産所得に該当すれば、それ

が「事業」ではなく、いわゆる「業務」に該当する場合であっても、損益通算が認められるからである⁽⁵¹⁾。

そしてこの違い（不動産所得と雑所得における「業務」に関する扱いの差異）を問題視し、立法論として見直しを提唱する見解もある⁽⁵²⁾。たしかに、事業レベルにまで至らず業務としての副業からの所得であったとしても、不動産所得に該当するものならば、損益通算が否認されることはない。このような差異をあえて残す意味はあまりないように思われる。

例えば、不動産や航空機等へ投資して、そのリターンを不動産所得に該当させれば、損益通算を利用した税負担の減少が可能となる。現行法はこれを租税回避と捉えて、個別的否認規定（措置法 41 条の 4、41 条の 4 の 2）により対処している⁽⁵³⁾。

一方で、一般に副業からの所得が不動産所得に該当する場合、家事費と区別が付きにくい必要経費はそれほど多くない。問題になりそうなのは、いわゆる民泊であるが、部屋の清掃や電気ガスの供給などの役務提供が予定されており、単なる不動産の貸付けとは異なるから、不動産所得に該当しない（雑所得あるいは事業所得に該当する）場合が多いと思われる。

なお、国税庁は平成 30 年 6 月 13 日に、民泊で得た所得の課税関係について FAQ を公表し、自己が居住する住宅を利用して住宅宿泊事業法（いわゆる民泊新法）に規定する住宅宿泊事業を行うことによる所得は、原則として雑所得となるという見解を明らかにしている⁽⁵⁴⁾。また、必要経費に関して、水道光熱費や固定資産税など、業務用部分と生活用部分の費用の両方が含まれている場合、住宅宿泊事業に関する部分（業務用部分）の金額のみが算入できるとしている⁽⁵⁵⁾が、十分に合理的な内容だと思われる。

V 課税漏れ問題と情報の取得

(1) 申告漏れの現状

シェアリングエコノミー等新分野の経済活動に係る取引を行っている個人に対し、令和 3 事務年度に 839 件の実地調査を実施した結果、1 件当たりの申告漏れ所得金額は、1,382 万円であったことが、国税庁より報告されている⁽⁵⁶⁾。また、申告漏

れ所得金額の総額は116億円であった。1件当たりの追徴税額は266万円、追徴税額の総額は22億円に上る。

上記「新分野の経済活動」とは、「シェアリングビジネス・サービス、ネット広告（アフィリエイト等）、デジタルコンテンツ、ネット通販、ネットオークションその他新たな経済活動を総称した経済活動のこと」⁽⁵⁷⁾とされており、ギグワーカーの活動は、このうちのシェアリングビジネス・サービスに含まれることになる。

上記「新分野の経済活動」に係る取引は、前年比で、調査件数が131.3%、申告漏れ等の非違件数が133.8%、申告漏れ所得金額が123.4%、追徴税額が115.8%といずれも増えている。一方で、1件当たりの申告漏れ所得金額は93.5%、同追徴税額は88.7%と減少しているが、ギグワーカーに関する申告漏れの現状には、引き続き注意をしておく必要がある。

もっとも、これら申告漏れの総数には、申告することが能力的に難しい者から、能力がありながらあえて申告しない者まで様々なケースが含まれる。それらを大きく2つに分けるなら、(a)申告義務が存在する可能性をある程度認識しながらも、いざ申告するとなると手間がかかりそうなので、それを嫌って申告しない（又は申告の事務負担に耐えられず申告することができない）類型、(b)無申告でもどうせ課税庁には見つからないだろうという思いから申告しない類型になると思われる⁽⁵⁸⁾。

(a)については、手間を軽減してやれば申告するようになる可能性があるが、(b)については、申告に関する事務負担を軽減するだけでは不十分であり、申告させるための他の手立てが必要となる。例えば、ギグワーカーの行った取引に関する情報について、プラットフォーム企業等を通じて課税庁側が入手することができるとすれば、(b)に該当する納税者に対して、自主申告を促すことができるかもしれない。課税庁側は取引に関する情報を持っているのだから、納税者が自主申告をしなければ、当該情報に基づく課税処分を受けかねないというプレッシャーを与えることができるからである。そのような情報収集の方法として、以下では国税通則法74条の7の2を取り上げる。

(2) 国税通則法74条の7の2とギグワーカー（宅配取引に対する適用の可否）

令和元年度改正において、国税局長が特定事業者等へ報告を求める措置が創設さ

れた（通則法 74 条の 7 の 2 等）。その際の前提となる問題提起として、立案担当者は「税務職員の質問検査権については、調査の相手方となる者（納税義務者等）が特定されていることを前提としていることから、仮想通貨取引やインターネットを利用した在宅事業等による匿名性の高い所得を有する者を把握し、特定する手段としては活用することが困難な状況となっており、このような所得の適切な把握をするための仕組みの整備が課題とされていました」と説明している⁽⁵⁹⁾。

「仮想通貨取引やインターネットを利用した在宅事業」「匿名性の高い所得」という説明からは、宅配業務は外れるように見える。実際の条文を読み解いてみても、以下に示す通り、事例 1 のような宅配取引は、上記改正国税通則法の対象外と判断せざるを得ない。

まず、所轄国税局長は、「特定取引」の相手方となり、又は特定取引の場を提供する「特定事業者等」⁽⁶⁰⁾に対して、特定取引者に係る特定事項について報告を求めることができる規定されている（通則法 74 条の 7 の 2 第 1 項）。

ここでいう「特定取引」とは、電子情報処理組織を使用して行われる事業者又は官公署（以下「事業者等」という）との取引、事業者等が電子情報処理組織を使用して提供する場を利用して行われる取引その他の取引のうち、国税通則法 74 条の 7 の 2 第 1 項の報告の求めによらなければ、これらの取引を行う者を特定することが困難である取引をいう（通則法 74 条の 7 の 2 第 3 項 2 号）。したがって、事例 1 の A および B について、「これらの取引を行う者を特定することが困難」といえるかが、まず問われることになる（つまり、この段階で、報告を求めることが否定される可能性がかなりある）。反対に特定できれば、国税通則法 74 条の 2 による質問検査権の行使が考えられることになるが、申告をしていない配達員が相当数存したとして、これらのすべてを課税庁が特定することは、それほど簡単ではないと思われる⁽⁶¹⁾。

次に、報告を求めることができるのは、国税通則法 74 条の 7 の 2 第 2 項 1 号が示す一定の場合、例えば「特定取引者」が行う特定取引と同種の取引を行う者に対する国税に関する過去の調査において、その課税標準が 1,000 万円を超える者⁽⁶²⁾のうち過半数の者について、その取引に係るその税目の課税標準等又は税額等につき、更正決定等をすべきと認められている場合（通則法 74 条の 7 の 2 第 2 項 1 号）などに限られる⁽⁶³⁾。

これは、「制度の慎重な運用を図る観点から、報告を求める事項を対象者の氏名等の必要最小限の情報に限定するとともに、事業者等に対して報告を求めることができる場面について、高額・悪質な無申告者等を特定するため特に必要な場合に限定」したからである⁽⁶⁴⁾。

なお、国税通則法 74 条の 7 の 2 第 1 項、2 項にいう「特定取引者」とは、特定取引を行う者であるが（通則法 74 条の 7 の 2 第 3 項 3 号）、具体的には、「特定事業者等と直接特定取引を行い、又は特定事業者等が提供（仲介）する場（プラットフォーム等）において他の者と特定取引を行う者が、これに該当します」と説明されている⁽⁶⁵⁾。そして、国税通則法 74 条の 7 の 2 第 2 項 1 号に該当する場合、「特定取引者」は、1,000 万円の課税標準を生じ得る取引金額を超える特定取引を行う者に限られることになる（通則法 74 条の 7 の 2 第 3 項 3 号）。

したがって、（通則法 74 条の 7 の 2 第 2 項 1 号に該当する場合）プラットフォーム等において特定取引を行う者であっても、取引金額が 1,000 万円の課税標準を生じ得なければ、所轄国税局長は、特定事業者等へ報告を求めることができない⁽⁶⁶⁾。事例 1 の A と B の副業からの年収は 20 万円～100 万円ほどであるから、この点からいっても、国税通則法 74 条の 7 の 2 第 1 項の対象外ということになる。一般的にみても、副業の宅配等で 1,000 万円の課税標準が生じるケースは、それほど多くないと思われるから、同条はギグワーカーを念頭に置いて創設された規定ではなく、またギグワーカーに対して実際に適用されることも少ないと考えるべきなのであろう。

一方で、前述したように「仮想通貨取引」を念頭に置いて、「所得の適切な把握をするための仕組みの整備」という課題設定をしているのであるから、暗号資産（仮想通貨）がターゲットになっていることに疑いはない。

令和元年度改正による「経済取引の多様化等に伴う納税環境の整備」において、税務当局が事業者等に対して情報照会を行う手続が規定されたのは、納税者による自主的な申告を担保するためであった⁽⁶⁷⁾。仮想通貨については、平成 30 年 10 月に開催された政府税制調査会において、既に「自主的な適正申告のための仮想通貨交換業者から顧客への情報提供（イメージ）」が想定されている⁽⁶⁸⁾。令和元年度の国税通則法改正は、この延長線上にあると考えられる⁽⁶⁹⁾。

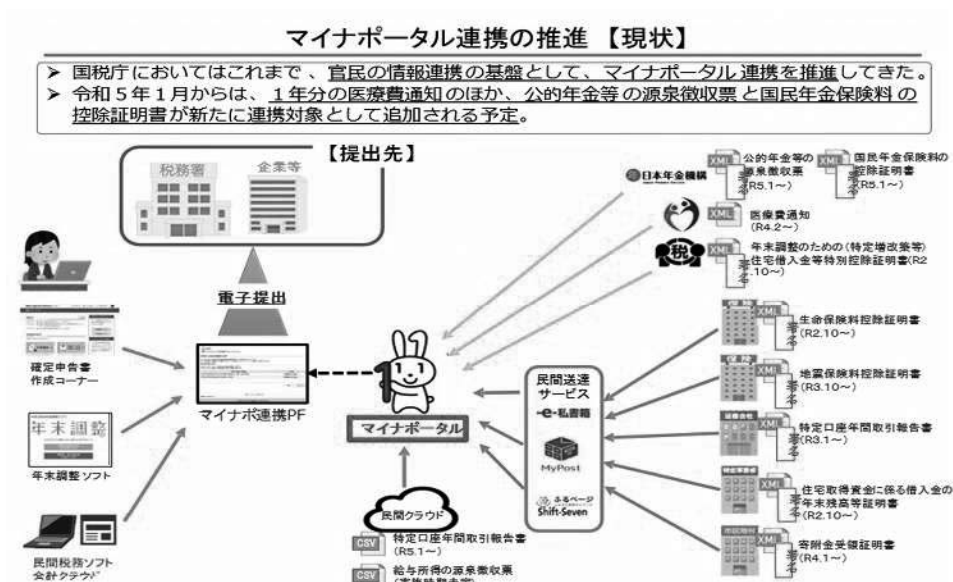
しかし、宅配等のギグワーカーに関しても、（既に述べた課税漏れの観点から）

納税者による自主的な適正申告と、それを担保するための税務当局による事業者等への情報照会手続は、とりわけ前述した(b)のような者（無申告でもどうせ課税庁には見つからないだろうと思っている納税者）への対処として重要である。したがって、令和元年度改正による国税通則法 74 条の 7 の 2 が、ギグワーカーを対象としていないのであれば、立法論として何らかの手立てを考えてもよいことになる。プラットフォーム企業に対する源泉徴収義務の導入は、その 1 つとして位置づけられよう⁽⁷⁰⁾。

(3) マイナポータル連携等（申告に関する事務負担の軽減）

プラットフォームワーク等の副業に関する申告を促進させる方策の 1 つとして、マイナポータル連携（所得税確定申告書データの作成中に使用する控除証明書等のデータをマイナポータルから自動取得する機能）の拡充が考えられる⁽⁷¹⁾。これは、とりわけ前述した(a)のような者（申告の手間を嫌うあるいは事務負担に耐えられない納税者）への対処として重要である。

令和 3 年度分の確定申告からは、それまでの医療費、生命保険料、住宅ローン、株式等に係る譲渡所得等に関する控除証明書等に加え⁽⁷²⁾、ふるさと納税と地震保険料に関する控除証明書が、マイナポータル連携の対象に追加された⁽⁷³⁾。マイナポータル連携の現状は、以下の図の通りである⁽⁷⁴⁾。



マイナポータル連携の利便性については、今後もさらに向上させるべきであるが⁽⁷⁵⁾、その際には、副業に関する必要経費控除をどうするかという問題がある。マイナポータルと各種データが連携されても、必要経費が実額控除であれば、納税者の記帳水準が問われることになる⁽⁷⁶⁾。この水準は、副業が（事業所得ではなく）雑所得になった場合でも、ある程度は要求されることになろう⁽⁷⁷⁾。

VI 事例の検討

【事例 1】

アルバイト方式を選択しているということから、Aは雇用契約を結んでいると考えられる。勤務形態には、給与所得に関するこれまでの裁判例で示されてきた「従属性」や「非独立性」が存しているように見える。したがって、特段の事情がない限り、Aが稼得する所得は給与所得（所法 28 条）に分類される。したがって、Aの副業について、仮に赤字が生じたとしても損益通算（所法 69 条）は認められない。

一方、業務委託方式を選択したBの労務形態には、上記「従属性」や「非独立性」がないと考えられるので、給与所得には該当せず、事業所得（所法 27 条）あるいは雑所得（所法 35 条）に該当する。Bは正社員としての約 500 万円の収入で生計を維持できること、出前イーツは副業であり、かつ年収も安定していないことなどを総合考慮して社会通念から判断すると、事業所得ではなく雑所得となりそうである。

ただし、東京地判昭和 48 年 7 月 18 日（税資 70 号 637 頁）のいう「営利性・有償性の有無，継続性・反復性の有無，自己の危険と計算における企画遂行性の有無，その取引に費した精神的あるいは肉体的労力の程度，人的・物的設備の有無，その取引の目的，その者の職歴・社会的地位・生活状況などの諸点」を検討した結果，事業所得となる可能性は残されている。なお，仮に所得税基本通達 35-2 に従うなら，Bが所得に係る取引を記録した帳簿書類の保存がない場合には，雑所得に該当することになる。

したがって，Bの所得が雑所得に該当するならば，Bの副業について，仮に赤字が生じたとしても損益通算は認められない。事業所得に該当するなら損益通算が可能である。

また、課税漏れを防止するために課税庁がP社に情報提供を求めた場合でも、対象となる配達員を特定した質問検査権（通則法 74 条の 2）の行使でなければ、P社としてこれに応じる義務はない。P社に対して国税通則法 74 条の 7 の 2 を適用することも困難である。

【事例 2】

CとDはR社と雇用契約を結んでいると考えられるから、特段の事情がない限り、両者が稼得する所得は給与所得（所法 28 条）に分類される。Cが勤務する時間と場所について自由に決められること、Dがジョブ型雇用契約を結んでいることだけでは、現行法の解釈において、上記特段の事情には当たらない。換言すれば、CとDがR社から受け取る金員は、弁護士顧問料事件判決（最判昭和 56 年 4 月 24 日）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」の枠内にあるといえる。

また、Cが支払った隣室の家賃、Dが大学院と英会話学校に支払った授業料は、特定支出控除の範囲内で控除可能である。所得税法 57 条の 2 のもとで、上記家賃が控除できる可能性は低いが、大学院と英会話学校の授業料は同条 2 項 4 号にいう研修費に該当する余地がある。

VII 終わりに（今後の課題）

社会のデジタル化や AI の発展との関係で、扱うべき課税問題は多い。本稿が取り上げたものの他にも、メタバースや NFT（非代替性トークン）、さらにはロボット課税の問題などがある。

例えば、メタバース内の土地を賃貸あるいは譲渡した場合、所得税の納税義務を負うことになるのだろうか。もしそうなら、所得分類を決定する際には、どのようなことを考慮すべきだろうか。

また、AI 技術の発達により、多くの職務が高性能ロボットで代替可能になった場合、企業が多くに従業員を解雇すれば、大量の失業者が生まれるだけでなく、国家は所得税の税収も失うことになる。では、ロボットに課税するとすれば、どのよう

な理論上の根拠があるだろうか。これらについては、今後の課題としておきたい。

- (1) 国税庁「シェアリングエコノミー等新分野の経済活動への的確な対応」2 頁（2019 年 6 月）。<https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2019/sharingeconomy_taio/pdf/01.pdf> 平成 29 事務年度には、インターネット取引を行っている個人に対して 2,015 件の実地調査を行い、1 件当たり約 186 万円、総額で約 37 億円の追徴課税をしたと報告されている。向山勇「シェアリングエコノミー等新分野の経済活動への対応で国税庁の果たす役割」ファイナンス 55 巻 8 号 8 頁（2019 年）。
- (2) 「『副業節税』にフタ、反発も」2022 年 8 月 29 日日本経済新聞朝刊 16 面、「『副業 300 万円問題』大幅修正へ」2022 年 10 月 7 日朝日新聞デジタル（筒井竜平）。
- (3) クラウドワークスHP「プレスリリース：クラウドワークス、副業に関するアンケート調査を実施」（2022 年 11 月 18 日）。<<https://crowdworks.co.jp/news/penw9tpcmw/>> 本稿で引用するリンクの最終確認日はいずれも 2022 年 12 月 10 日である。
- (4) 前掲注（3）のHP上では、「総務省統計局『労働力調査（基本集計）2021 年（令和 3 年）平均結果』における日本の労働人口 6,860 万人をもとに、今回の調査結果から推計」と説明されている。
- (5) 直近では、東京都労働委員会が 2022 年 11 月 25 日にウーバーイーツの運営会社などに対し、配達員の労働組合と団体交渉に応じるよう命じたことを捉えて、これがギグワーカーを労働組合法上の労働者とする国内初の法的判断であると報道された。ウーバー側は不服として再審査の申し立てを検討するようであるが、「海外でギグワーカー保護のルール整備が進む中、日本でも議論が活発になりそうだ」とのコメントも付けられている。2022 年 11 月 26 日日本経済新聞朝刊 2 面。プラットフォームを介して働く者たちの法的保護の問題については、荒木尚志「プラットフォームワーカーの法的保護の総論的考察」ジュリスト 1572 号 20 頁（2022 年），また、同じく社会保障の問題については、笠木映里「プラットフォームワーカーへの社会保障」ジュリスト 1572 号 23 頁（2022 年）。
- (6) これは近年におけるフリーランスの増加にも影響を与えていると思われる。フリーランスについては、内閣官房・公正取引委員会・中小企業庁・厚生労働省「フリーランスとして安心して働ける環境を整備するためのガイドライン」（令和 3 年 3 月 26 日）。<<https://www.jftc.go.jp/houdou/pressrelease/2021/mar/210326free03.pdf>> 副業・兼業について、厚生労働省「副業・兼業の促進に関するガイドライン」平成 30 年 1 月策定（令和 2 年 9 月改定）。<<https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-11200000-Roudouki-junkyoku/0000192844.pdf>>
- (7) 荒木・前掲注（5）14 頁。

- (8) 渡辺徹也「プラットフォームワーカー・ギグワーカーと課税」ジュリスト 1572号 35 頁（2022 年）にあげた各文献を参照。
- (9) 鹿野菜穂子「民法（特に契約法）からみたプラットフォームワーク」ジュリスト 1572 号 43 頁（2022 年）。
- (10) 鹿野・前掲注（9）43 頁。
- (11) 厚生労働省の「テレワーク総合ポータルサイト」によると、テレワークとは「情報通信技術（ICT=Information and Communication Technology）を活用した時間や場所を有効に活用できる柔軟な働き方」と説明されている。＜<https://telework.mhlw.go.jp/telework/about/>>
- (12) 実際、テレワークを利用することで国境を跨ぐ働き方が可能となり、グローバルな IT 人材の争奪戦が過熱している。越境テレワーカーの供給ビジネスも急成長し、市場規模は 2027 年までの 6 年間で 2.3 倍になるとの予測もある。「テレワーカー、国境越え獲得競う 日本の大手は導入遅れ」2022 年 12 月 11 日日本経済新聞オンライン版。
- (13) 給与所得と事業所得に関する重要な判例として、最判昭和 56 年 4 月 24 日民集 35 巻 3 号 672 頁[弁護士顧問料事件]があるが、この判決から、給与所得の具体的な態様として、①「自己の計算と危険において独立して営まれ」ておらず、②「使用者の指揮命令に服し」「空間的、時間的な拘束を受け」る、という 2 つを抽出することができる。判決では、両者に関する「判断の一応の基準」として、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思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」、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用者から受ける給付をいう」と述べられている。さらに、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」が重視されなければならない」とも述べられている。
- (14) “Brian Chesky to live on Airbnb as the travel revolution becomes reality.” <<https://news.airbnb.com/brian-chesky-to-live-on-airbnb-as-the-travel-revolution-becomes-reality/>>
- (15) なお、日本の所得税法上は、役員の給与も従業員と同様に給与所得として扱われる（所法 28 条 1 項）。
- (16) 厚生労働省「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」10 頁（令和 3 年 3 月 25 日）。<<https://www.mhlw.go.jp/content/000759469.pdf>>
- (17) 前掲注（16）10 頁。
- (18) 国税庁HP「在宅勤務に係る費用負担等に関する FAQ（源泉所得税関係）」8 頁（令和 3 年 1 月（令和 3 年 5 月 31 日更新））。<<https://www.nta.go.jp/pub>>

- lication/pamph/pdf/0020012-080.pdf> 前掲注(16)10頁でも、客観的な記録による別の方法として、「使用者が労働者の入退場の記録を把握することができるサテライトオフィスにおいてテレワークを行う場合には、サテライトオフィスへの入退場の記録等により労働時間を把握」する方法が提示されている。
- (19) この点についてここで取り上げることの多くは、既に前掲注(8)37頁以下で論じたものであることをお断りする。
- (20) ジョブ型雇用の定義および内容については、森戸英幸=濱口桂一郎=田中恭代=鶴光太郎「座談会：雇用システムの変化と法政策の課題－『ジョブ型雇用社会』の到来？」ジュリスト1553号16頁（2021年）。
- (21) 例えば、「富士通、9割ジョブ型に」2022年3月24日日本経済新聞朝刊19面、「損保ジャパン、専門職にジョブ型導入」2022年3月9日日本経済新聞朝刊9面。
- (22) 内閣府政策統括官「地域の経済2020-2021－地方への新たな人の流れの創出に向けて－」69頁（令和3年9月）。<<https://www5.cao.go.jp/j-j/cr/cr20-21/pdf/zentai.pdf>> この動きにはテレワークの影響もある。テレワークによる勤務は、非対面である。そのため、職務や仕事内容等があらかじめ明確であることが求められ、労働の成果によって評価されるジョブ型雇用と親和性が高いと考えられている。同69頁。
- (23) 一般にジョブ型雇用では、職務内容をジョブ・ディスクリプション（職務規程書）に明記し、報酬も当該職務内容によって決まる。これまでの日本の雇用システムが、職務内容にかかわらず新卒中心で人材を採用し、年功的に報酬を決めるのとは対照的である。阿部正浩「経済教室・企業、労働者の自律後押しを」2022年2月8日日本経済新聞朝刊26面。
- (24) ただし、解雇規制の緩和は人材の流動性を高めるので労働者にプラスの面もある。佐々木勝「経済教室・『適所適材』雇用で生産性向上」2022年2月18日日本経済新聞朝刊28面。
- (25) 日本企業の雇用管理が今後、本来の欧米型ジョブ型雇用に進んだ場合、「整理解雇4要素の枠組みは変わらないが、判断に大いに影響が出る」「職務限定採用が広まり人材の流動性が上がれば、整理解雇が認められやすくなる」という労働裁判に詳しい弁護士の見解が紹介されている。「整理解雇、下がるハードル－ジョブ型普及で加速も」2022年11月7日日本経済新聞朝刊15面。
- (26) 大湾秀雄「経済教室・人的資本投資の増大促進も」2022年2月9日日本経済新聞朝刊30面。
- (27) 内閣府HP「物価高克服・経済再生実現のための総合経済対策」4頁、22頁（令和4年10月28日）。<https://www5.cao.go.jp/keizai1/keizaitaisaku/2022-2/20221028_taisaku.pdf>
- (28) 特定支出控除については、さしあたり渡辺徹也「給与所得者と費用控除－平成24年度改正特定支出控除を中心に－」税務事例研究139号24頁以下（2014年）。

- (29) 只野範男『完全版 無税入門 文庫版』（飛鳥新社・2020 年）。この本のコンセプトについて、著者自身が以下の通り説明している。「拙著のコンセプトは『副業で税金を取り戻せ』です。副業が黒字なら、税金が 1 円も戻ってこないばかりか、副業分の所得税を払わねばなりません。副業の赤字と給与所得の黒字を相殺することで、天引き所得税が還付されます。これが『無税の人』になるスキーム（枠組み）です。副業の種類は問いませんが、一定の売り上げが確保でき（そうでなければ、事業所得の認定がおりない）、そこから必要経費を引くと赤字になる副業を営めるサラリーマンだけが、『無税の人』になれるのです。要するに、『赤字の副業』を続けられる『ヘンなサラリーマン＝無税の人』といえます」（同書 70 頁）。
- (30) 「副業で赤字 申告で税金還付の可能性」2016 年 8 月 24 日日本経済新聞朝刊 20 面。副業としてカウンセラーをする A さんについて、「副業を 6 月に始め、それ以降、収入が毎月 1 万円だとします。HP の費用として初期費用 30 万円、毎月メンテナンス料として 1 万円を支払い、HP 以外の費用はなかったとします。今年の売上金額は『1 万円×7 カ月＝7 万円』、必要経費が『30 万円＋1 万円×7 カ月＝37 万円』なので、利益は『7 万円－37 万円＝－30 万円』。つまり、事業所得は 30 万円の赤字です。A さんがカウンセラーの仕事だけをしているのであれば、その年の確定申告は不要ですが、A さんには給与所得もあるので、確定申告によって給与所得と事業所得を損益通算できます。給与所得から 30 万円を引いて所得税を計算し直し、給料から源泉徴収された所得税が還付されることになるのです」と記載されている。
- (31) 例えば、<<https://www.youtube.com/watch?v=gVBG0IcRyQ8>><https://www.youtube.com/watch?v=_aixbzdSMns>など。
- (32) 「帳簿つけたら『事業所得』 所得税、副業促進に配慮」2022 年 10 月 7 日日本経済新聞朝刊 14 面。
- (33) 国税庁HP「『所得税基本通達の制定について』の一部改正について（法令解釈通達）」（令和 4 年 10 月 7 日）別紙。<<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/shotoku/kaisei/221007/pdf/01.pdf>>
- (34) 国税庁HP「『所得税基本通達の制定について』の一部改正について（法令解釈通達）」「雑所得の範囲の取扱いに関する所得税基本通達の解説」（令和 4 年 10 月 7 日）。<<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/shotoku/kaisei/221007/pdf/02.pdf>>
- (35) 前掲注（34）1 頁。
- (36) 前掲注（34）2 頁。他方で、「その所得に係る取引を帳簿に記録していない場合や記録していても保存していない場合には、一般的に、営利性、継続性、企画遂行性を有しているとは認め難く、また、事業所得者に義務付けられた記帳や帳簿書類の保存が行われていない点を考慮すると、社会通念での判定において、原則として、事業所得に区分されないものと考えられます。ただし、その所得

を得るための活動が、収入金額 300 万円を超えるような規模で行っている場合には、帳簿書類の保存がない事実のみで、所得区分を判定せず、事業所得と認められる事実がある場合には、事業所得と取り扱うこととしています」とも述べている。

- (37) 金子宏『租税法[第 24 版]』（弘文堂・2021 年），金子宏ほか『ケースブック租税法[第 5 版]』（弘文堂・2017 年）でも引用されていない。
- (38) 換言すれば、国税庁がなぜこの東京地裁判決だけに依拠しようとするのかが問われる。佐藤英明『スタンダード所得税法[第 3 版]』208, 213, 214 頁（弘文堂・2022 年）では、名古屋地判昭和 60 年 4 月 26 日行集 36 巻 4 号 589 頁[会社取締役商品先物取引事件]，大阪地判昭和 59 年 3 月 28 日判タ 534 号 169 頁，東京地判昭和 46 年 2 月 25 日行集 22 巻 1=2 号 104 頁，福岡高判昭和 54 年 7 月 17 日訟月 25 巻 11 号 2888 頁，神戸地判平成 4 年 10 月 28 日判タ 814 号 146 頁などが引用されている。
- (39) 前掲注（34）2 頁。
- (40) 収入金額 300 万円については、令和 2 年度の税制改正で、業務に係る雑所得について、前々年の収入金額が 300 万円を超える場合には、取引に関する書類の保存を義務づける改正が行われたこと、すなわち「収入金額 300 万円以下の小規模な業務を行う方について、取引に関する書類の保存を求めないこととされたことを踏まえたもの」と説明されている。前掲注（34）2 頁。
- (41) 雑所得と一時所得の区別において、「営利を目的とする継続的行為」から生じた所得は雑所得とされる。その場合、「営利を目的」とすればするだけ雑所得該当性が高くなる。一方で、雑所得と事業所得の区別において、「所得税基本通達の解説」のように営利性を重視すれば、営利性が薄くなればなるほど雑所得該当性が高くなる。なお、外れ馬券に関する最判平成 27 年 3 月 10 日刑集 69 巻 2 号 434 頁では、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、文理に照らし、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である」とされている。
- (42) 前掲注（34）2 頁。
- (43) そうであれば、所得分類の判断に手続的要件を用いることの是非が論じられるべきである。
- (44) 例えば、政府税制調査会第 5 回納税環境整備に関する専門家会合資料・財務省「説明資料〔記帳水準の向上について〕」（令和 3 年 6 月 15 日）など。 <<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/3noukan5kai1.pdf>>
- (45) 国税速報臨時増刊『昭和 43 年版 改正税法のすべて』26 頁〔掃部実〕（大蔵財務協会・1968 年）。武田昌輔編著『令和 4 年度版コンメンタール×所得税務釈義 事項解説編』2 巻 2901 頁（第一法規）も同じ説明である。要するに、雑所得では必要経費が収入を上回る場合があまり考えられず、また必要経費の支出内

容には家事関連費的な支出が多いために、損益通算を存置する実益が少ないということが、法改正の主たる理由ということになろう。

- (46) 「国税庁方針 必要経費は認めます その代わりに申告を」1967年2月16日朝日新聞夕刊 8面。また、議員による不正申告が国会で問題視されていた。「三人に一人“脱税議員” 参院の追求でわかる」1967年12月20日読売新聞朝刊 15面。
- (47) 「抜け穴還付金 20人に10～20万 不当申告の『経費』認める」1967年6月1日朝日新聞朝刊 15面, 「国会議員に弱い税務署 当然の税金まで返す 約20人に必要経費と迫られ」1967年6月1日毎日新聞朝刊 15面。
- (48) 細見卓「昭和43年度税制改正について」租税研究 219号 14頁(1968年)。
- (49) 岩崎教授は, 「この改正によって, 専ら政治献金に係る節税を封ずるだけのために, 総合所得課税制度を歪めるという, かえって大きな代償を払ってしまったように思われる」と述べている。岩崎政明「雑所得の分類基準と損益通算排除の意義」税務事例研究 7号 37頁(1990年)。なお, 損益通算そのものの範囲について, 増井教授は, 「ルールを設けた当時には合理的であったが, その後の法状態の変化により, 見直してもよさそうなものもある」としている。増井良啓『租税法入門[第2版]』166頁(有斐閣・2018年)。ただし, そこで例示されているのは, 配当所得や譲渡所得に関するものが主であり, 雑所得ではない。
- (50) 第55回国会参議院予算委員会第7号昭和42年5月6日(PDF | 国会会議録検索システム) 16頁。<<https://kokkai.ndl.go.jp/minutes/api/v1/detailPDF/img/105515261X00719670506>> 権田和雄「政治献金等収入と課税—国会議員及び公設秘書の受領した政治献金等に係る税法上の問題—」税大ジャーナル 18号 1頁(2012年)も併せて参照。
- (51) この点につき, 佐藤・前掲注(38) 204, 214, 333頁。
- (52) 日野雅彦「所得区分の在り方—不動産所得を中心として—」税大論叢 58号 488-489頁(2008年)では, 「不動産所得の損失は, その貸付けの規模や原則事業への関与の程度を問わず損益通算が認められる。ところが, 動産の貸付けによる損失でその貸付規模等から雑所得の損失に区分される場合には, 不動産所得の損失の場合とは異なり, 損益通算が否定されてしまう。つまり, 貸付資産の相違により損益通算の可否が異なってくる。また, 不動産等の貸付けと人的役務の提供が一体となった資産勤労結合所得の場合は不動産所得でなく事業所得又は雑所得となるところ, 雑所得に区分されるときは, その所得の損失は損益通算が否定される。ところが, 仮に, その所得に人的役務の提供が加わらない場合には, 不動産所得とされ損益通算が認められることになる。すなわち, 不動産等の貸付けに人的役務の提供を伴うか否かで, 損益通算の可否が異なっている」(488頁), 「不動産所得の計算方法は事業たる不動産所得は事業所得と業務たる不動産所得は雑所得とそれぞれ同様であることからすると, 不動産所

得は、事業所得又は雑所得に統合されるべきであり、独立の所得区分を設ける必要はないといえそうである」(488 頁)と述べられている。<<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/58/07/pdf/ronsou.pdf>>

(53) 佐藤・前掲注(38) 204, 214, 339 頁。

(54) 国税庁HP「住宅宿泊事業法に規定する住宅宿泊事業により生じる所得の課税関係等について(情報)」1 頁(2018 年)。そこでは、「所得税法上、『不動産の貸付けによる所得』は、原則として不動産所得に区分されますが、住宅宿泊事業は、宿泊者の安全等の確保や一定程度の宿泊サービスの提供が宿泊施設の提供者に義務付けられており、利用者から受領する対価には、部屋の使用料のほか、寝具等の賃貸料やクリーニング代、水道光熱費、室内清掃費、日用品費、観光案内等の役務提供の対価などが含まれていると考えられ、この点において、一般的な不動産の貸付け(賃貸)とは異なるといえます」とした上で、住宅宿泊事業に利用できる家屋は「現に人の生活の本拠として使用されている家屋」「入居者の募集が行われている家屋」「随時その所有者等の居住の用に供されている家屋」に限定されており、「その宿泊日数も制限されています」とする。そして、「以上のような住宅宿泊事業の性質や事業規模・期間などを踏まえると、住宅宿泊事業法に規定する住宅宿泊事業を行うことにより得る所得は、原則として雑所得に区分されると考えられます」と記載されている。<<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/0018005-115/0018005-115.pdf>>

(55) 前掲注(54) 2 頁。なお、「住宅宿泊事業に関する部分の金額については、合理的な方法により区分して計算することになります」として、「主に住宅宿泊事業に利用している部分の床面積の総床面積に占める割合を基にするなどして計算する」方法が例示されている。

(56) 国税庁「令和 3 事務年度 所得税及び消費税調査等の状況」7 頁(令和 4 年 11 月)。<https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2022/shotoku_shohi/pdf/shotoku_shohi.pdf> なお、令和 2 事務年度においては、「シェアリングエコノミー等新分野の経済活動」に暗号資産(仮想通貨)等取引を含めて集計されていたが、令和 3 事務年度においては、これを区別した集計が行われている。

(57) 前掲注(56) 7 頁。

(58) 渡辺・前掲注(8) 38 頁。

(59) 内藤景一郎ほか『令和元年版 改正税法のすべて』867 頁(大蔵財務協会・2019 年)。

(60) 国税通則法 74 条の 7 の 2 第 1 項括弧書きによれば、「特定事業者等」とは、「特定取引の相手方となり、又は特定取引の場を提供する事業者(特別の法律により設立された法人を含む。)又は官公署」ということになる。

(61) なお、「ウーバーイーツに対し、東京国税局が配達員の報酬などについての情

報提供を求めた」との報道がある（「国税局、ウーバー配達員の報酬調査」2021年6月30日朝日新聞デジタル（中野浩至））。この記事によれば、東京国税局は「配達員の住所氏名」「2019年の取引額（報酬額）」「銀行口座」などの情報提供を求めたとされ、さらに「これらの情報をもとに、同国税局は配達員が適正に確定申告しているか確認する」とあるから、この情報提供は任意であり、国税通則法74条の2に基づくものではないと考えられる。ただし、配達員から個別に同意を得ていたのか否かは明らかでない。国税通則法74条の2に基づかず、かつ納税者の同意を得ることもなく、銀行口座などの情報を提供したのであれば、個人情報保護法との関係がやや気にかかる。

- (62) 「課税標準1,000万円超」という水準については、「所得税の申告（税額あり）における所得金額（国税庁「申告所得税標本調査（平成28年分）」において概ね平均600万円程度）や、消費税の課税対象となる基準期間の課税売上額（1,000万円超）等を踏まえ、特定取引から生じる課税標準が1,000万円を超える納税者層については、一般的に税務調査を行う優先度が高いとの考えに基づくものです」と説明されている。内藤ほか・前掲注（59）868頁。
- (63) 他には、特定取引者が、特定取引に係る物品又は役務を用いることにより、課税標準等又は税額等について国税に関する法律の規定に違反する事実を生じさせることが推測される場合（通則法74条の7の2第2項2号）、特定取引者が行う特定取引の態様が、経済的必要性の観点から通常の場合にはとられない不合理なものであることから、特定取引に係る課税標準等又は税額等について国税に関する法律の規定に違反する事実を生じさせることが推測される場合（同項3号）がある。
- (64) 内藤ほか・前掲注（59）867頁。
- (65) 内藤ほか・前掲注（59）867頁。
- (66) 一方で、国税通則法74条の7の2第2項2号、3号に該当する場合は、この限りでないと思われる。前掲注（63）。
- (67) 立案担当者の解説書には、「納税者が自主的に簡便・正確な申告等を行うことができる利便性の高い納税環境の整備に向けて、取引の仲介業者等が保有するデータやスマートフォンを活用して電子申告を行う仕組みを構築するなどの運用上の対応を行うほか、自主的な適正申告を担保する観点から、税務当局が事業者等に対して必要な情報を照会するための手続を整備することとされました」とある。内藤ほか・前掲注（59）859頁。
- (68) 政府税制調査会第18回総会資料・財務省「説明資料〔「納税実務等を巡る近年の環境変化への対応について～自主的な適正申告を促すための取組～」〕16頁（平成30年10月17日）。<http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2018/_icsFiles/afieldfile/2018/10/16/30zen18kai1-2.pdf>
- (69) なお、政府税制調査会第20回総会資料・納税環境整備に関する専門家会合「経済社会のICT化等に伴う納税環境整備のあり方について（意見の整理）」6頁

(平成 30 年 11 月 7 日)では、「自主的な適正申告を実現する観点から、取引の仲介者（仮想通貨交換業者、プラットフォーム事業者等）をはじめとする事業者と国内の事業者との間で競争条件に不合理な差異を生じさせたりすることのないよう配慮することが必要である」とされている。<https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2018/_icsFiles/afieldfile/2018/11/07/30zen20kai3.pdf>

- (70) 渡辺・前掲注 (8) 40 頁など。
- (71) 国税庁HPにある「確定申告書等作成コーナー」<<https://www.keisan.nta.go.jp/kyoutu/ky/sm/top#bsctrl>>を利用する場合、マイナポータル連携により取得した一定のデータ（株取引の年間取引報告書や保険料控除等のデータ）の内容を自動反映することが可能である。
- (72) 内藤ほか・前掲注 (59) 885 頁。
- (73) 情報通信技術を活用した行政の推進等に関する法律（平成 14 年法律第 151 号）6 条、国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令（平成 15 年財務省令第 71 号）5 条 3 項 3 号、国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令第 5 条第 3 項第 3 号に規定する国税庁長官が定める添付書面等及び国税庁長官が定めるもの（平成 31 年国税庁告示第 7 号）。国税庁HP「令和 3 年分確定申告特集・マイナポータルからデータ取得（自動入力・自動計算）」、同「マイナポータルと連携した所得税確定申告手続」も参照。<<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/shinkoku/tokushu/mainapotaruru.htm>><https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/mynumberinfo/mnp_junbi/kakutei.htm>
- (74) 政府税制調査会第 8 回納税環境整備に関する専門家会合資料・国税庁「説明資料〔税務手続のデジタル化〕」15 頁（令和 4 年 10 月 19 日）。<<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/4noukan8kai1.pdf>>
- (75) 森信茂樹「シェアリング・エコノミー、ギグ・エコノミーの発達と税制の課題」フィナンシャル・レビュー143 号 24 頁（2020 年）。
- (76) この点について、政府税制調査会第 6 回総会資料・納税環境整備に関する専門家会合「説明資料〔納税環境整備に関する専門家会合における議論の報告〕」（令和 3 年 11 月 19 日）33 頁には、「記帳を行うことの前段階として、事業用口座がしっかりと区分管理できていて資金の流れが把握できるかどうか」という問題提起が行われている。<<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/3zen6kai2.pdf>>
- (77) 下記の表（前掲注 (74) 16 頁）は、必要なデータのマイナポータルへの自動取り込みに関する工程表であるが、「給与」だけでなく、「事業・雑」の部分も未定となっている。支払調書などは数が膨大であり、まだ時間がかかるのかどうかと予想される。どの程度の完成度を求めるのかにもよるが、記入済申告書

の導入のためには解決すべき問題がまだ残されているようにも思える。

国税庁「税務行政のデジタル・トランスフォーメーション ―税務行政の将来像2・0―（令和4年2月更新）」より抜粋、一部加工

あらゆる税務手続きが税務署に行かずにできる社会を目指して【工程表】

○ 確定申告（必要なデータの自動取込等）

		データ（主な保有機関等）	実現時期（注1）			
			令和3 (2021)	令和4 (2022)	令和5 (2023)	令和6 (2024) 以降
所得	年金	年間収入金額（日本年金機構）			令和5年1月～	
	給与	年間収入金額（勤務先）				
	事業・雑	収入、経費（会計ソフト・支払調書）	※未定 ⇒ 実現方式の検討が必要（注2）			
	特定口座取引	取引金額（証券会社）	令和3年1月～（対応する証券会社を順次拡大）			
所得 控除	生命保険料	保険料支払額（生命保険会社）	令和3年1月～（対応する保険会社を順次拡大）			
	地震保険料	保険料支払額（損害保険会社）		令和4年1月～（対応する保険会社を順次拡大）		
	社会保険料	国民年金保険料負担額（日本年金機構）			令和5年1月～	
	医療費	医療費支払額（審査支払機関）		令和4年2月～		
	ふるさと納税	寄附金額（仲介業者）		令和4年1月～（対応する仲介業者を順次拡大）		
その他	住宅ローン	年末残高（金融機関）	令和3年1月～（対応する金融機関を順次拡大）			

（注1） 実現時期は「デジタル・ガバメント実行計画」（令和2年12月25日閣議決定）の記載等に基づく現時点の見通し。

（注2） 給与の源泉徴収票については、令和4年1月以降、所定のクラウドに保存する方式による提出が可能となる予定。

また、確定申告書等作成コーナー（申告データを作成できる国税庁ホームページ上のシステム）において、スマートフォンのカメラで源泉徴収票（紙）を読み取るにより金額等を自動入力できる機能を提供する予定（令和4年1月リリース予定）。

相次相続控除及びこれに関連する相続財産に係る

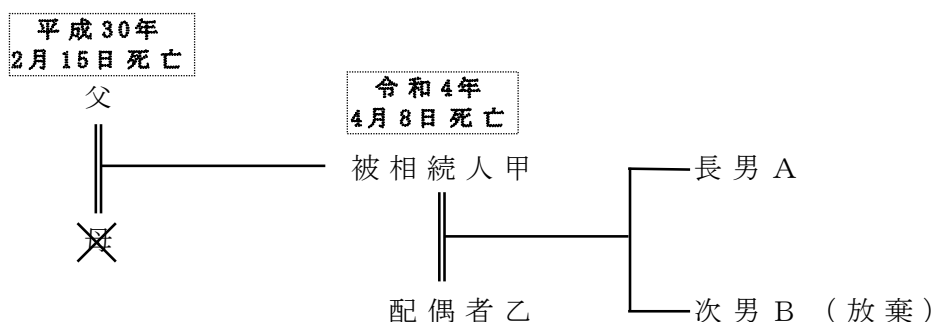
譲渡所得課税の特例の留意点

税理士 柴原 一

事 例

【事例 1】

(1) 令和 4 年 4 月 8 日に死亡した被相続人甲の相続人等の関係は、次のとおりである。なお、B は死因贈与により財産を取得しているため、相続については正式に放棄した。



(2) 被相続人甲の遺産は、各相続人等が次のとおり取得した。

(単位：円)

	配偶者乙	長男 A	次男 B	合計
宅地 X の評価額		25,000,000		25,000,000
Y 社株式の評価額			7,950,000	7,950,000
その他財産の評価額	67,500,000	64,550,000		132,050,000
債務控除		△15,000,000		△15,000,000
小計(純資産価額)	67,500,000	74,550,000	7,950,000	150,000,000
生前贈与加算額(注)	4,550,000	5,450,000		
課税価格	72,050,000	80,000,000	7,950,000	160,000,000
あん分割合	0.45	0.5	0.05	1

(注)被相続人甲は、令和 2 年 5 月に配偶者乙に対して現金 455 万円、長男 A に現金 545 万円の贈与を行っている。なお、配偶者乙及び長男 A は令和 2 年中に他の者から贈与をうけた事実はなく、贈与税の納税は期限内に適切に行われている。

(単位：円)

	配偶者乙	長男 A	次男 B	合計
算出税額	7,740,000	8,600,000	860,000	17,200,000
贈与税額控除	△440,000	△570,000		△1,010,000
配偶者の軽減	△7,300,000			△7,300,000
相次相続控除				
納付税額	0			

(3) 被相続人甲は、平成 30 年 2 月 15 日に父から相続により財産を取得した。その取得時の相続税評価額及び納付税額に関する資料は次のとおりである。

- ・ 相続により取得した宅地 X の評価額 20,000,000 円
- ・ 相続により取得した Y 社株式の評価額 10,000,000 円
- ・ 相続により取得したその他の財産の評価額 20,000,000 円
- ・ 債務控除 △3,000,000 円
- ・ 純資産価額 47,000,000 円
- ・ 生前贈与加算額 6,000,000 円

・ 課税価格	<u>53,000,000 円</u>
・ 納付税額	3,456,000 円

(設問 1)

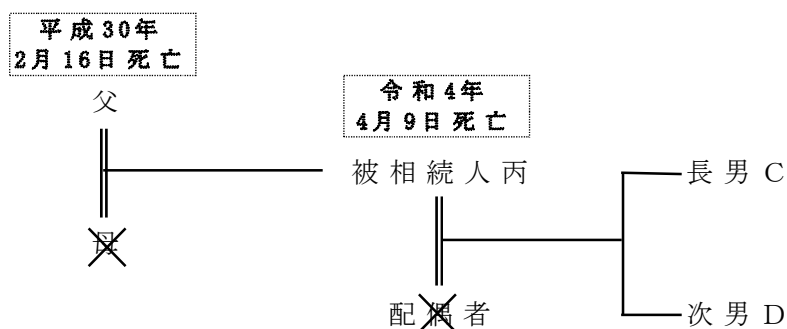
上記【事例 1】の資料により長男 A 及び次男 B の納付税額はいくらになるか。

(設問 2)

長男 A が (設問 1) で取得した宅地 X (取得費不明) を令和 4 年中に 30,000,000 円で第三者に売却した場合の相続税額の取得費加算額を求めよ。

【事例 2】

(1) 令和 4 年 4 月 9 日に死亡した被相続人丙の相続人等の関係は次のとおりである。



(2) 被相続人丙の遺産は各相続人が次のとおり取得した。

(単位：円)

	長男 C	次男 D	合計
宅地 Z の評価額	25,000,000		25,000,000
その他の財産の評価額	800,000	34,200,000	35,000,000
債務控除	△ 0	△ 0	△ 0
課税価格（純資産価額）	25,800,000	34,200,000	60,000,000
あん分割合	0.43	0.57	1

(単位：円)

	長男 C	次男 D	合計
算出税額	774,000	1,026,000	1,800,000
相次相続控除			
納付税額			

(3) 被相続人丙は平成 30 年 2 月 16 日に父から相続により財産を取得した。その取得時の相続税評価額及び納付税額に関する資料は次のとおりである。

- ・ 相続により取得した宅地 Z の評価額 20,000,000 円
- ・ 相続により取得したその他の財産の評価額 33,000,000 円
- ・ 債務控除 △ 0 円
- ・ 課税価格（純資産価額） 53,000,000 円
- ・ 納付税額 3,456,000 円

(設問 3)

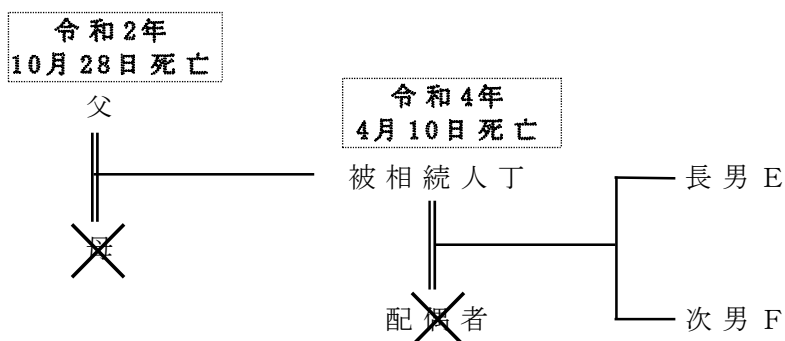
上記【事例 2】の資料により各相続人の相次相続控除額及び納付税額はいくらになるか。

(設問 4)

長男 C が【事例 2】で取得した宅地 Z（取得費不明）を令和 4 年中に 30,000,000 円で第三者に売却した場合の相続税額の取得費加算額を求めよ。

【事例 3】

(1) 令和 4 年 4 月 10 日に死亡した被相続人丁の相続人等の関係は次のとおりである。



(2) 被相続人丁の遺産は各相続人が次のとおり取得した。

(単位：円)

	長男 E	次男 F	合計
宅地 Q の評価額	25,000,000		25,000,000
宅地 R の評価額		10,000,000	10,000,000
その他の財産の評価額(注1)	800,000		800,000
債務控除	△ 0	△ 0	△ 0
課税価格（純資産価額）	25,800,000	10,000,000	35,800,000
納付税額	0	0	0

(注 1) 譲渡所得の基因となるものは含まれていない。

(3) 被相続人丁は令和 2 年 10 月 28 日に父から相続により財産を取得した。その取得時の相続税評価額及び納付税額に関する資料は次のとおりである。

- ・ 相続により取得した宅地 Q の評価額 20,000,000 円
- ・ 相続により取得した宅地 R の評価額 9,000,000 円
- ・ 相続により取得したその他の財産の評価額 24,000,000 円(注 2)
- ・ 債務控除 △ 0 円

- ・課税価格（純資産価額） 53,000,000 円
- ・納付税額 3,456,000 円

（注 2）譲渡所得の基因となるものは含まれていない。

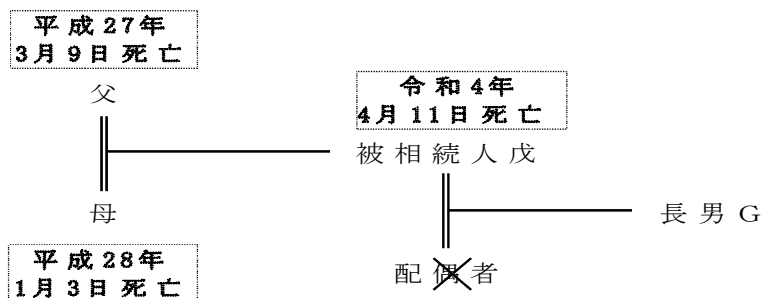
（4）長男 E は被相続人丁から相続した宅地 Q（取得費不明）を令和 4 年 4 年 30,000,000 円で第三者に売却した。

（設問 5）

上記【事例 3】の資料により長男 E が令和 4 年 4 年 30,000,000 円で売却した宅地 Q に係る相続税額の取得費加算額を求めよ。なお、被相続人丁に係る遺産は、基礎控除以下のため今回の相続に関し長男 E の納付税額はなかった。

【事例 4】

（1）令和 4 年 4 月 11 日に死亡した被相続人戊の相続人等の関係は次のとおりである。



（2）被相続人戊の遺産は長男 G が次のとおり取得した。

(単位：円)

	長男 G	合 計
宅地 S の評価額	145,670,000	145,670,000
宅地 T の評価額	132,000,000	132,000,000
その他の財産の評価額	372,330,000	372,330,000
債務控除	△ 0	△ 0
課税価格（純資産価額）	650,000,000	650,000,000

(単位：円)

	長男 G	合 計
算出税額	265,700,000	265,700,000
相次相続控除		
納付税額		

(3) 被相続人戊は平成 27 年 3 月 9 日に父から相続により財産を取得した。その取得時の相続税評価額及び納付税額に関する資料は次のとおりである。

- ・ 相続により取得した宅地 S の評価額 150,500,000 円
- ・ 相続により取得したその他の財産の評価額 49,500,000 円
- ・ 債務控除 △ 0 円
- ・ 課税価格（純資産価額） 200,000,000 円
- ・ 納付税額 33,400,000 円

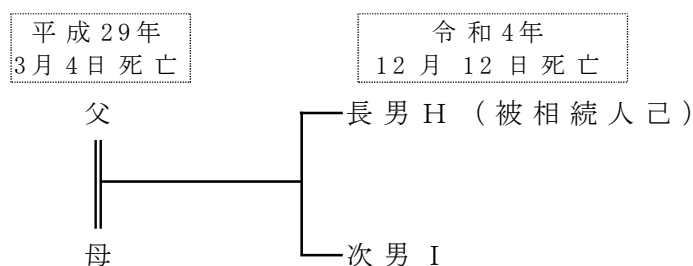
(4) 被相続人戊は平成 28 年 1 月 3 日に母から相続により財産を取得した。その取得時の相続税評価額及び納付税額に関する資料は次のとおりである。

- ・ 相続により取得した宅地 T の評価額 85,000,000 円
- ・ 相続により取得したその他の財産の評価額 155,000,000 円
- ・ 債務控除 △ 0 円
- ・ 課税価格（純資産価額） 240,000,000 円
- ・ 納付税額 45,400,000 円

(設問 6) 上記【事例 4】の資料により長男 G の納付税額はいくらになるか。

【事例 5】

長男 H (被相続人己) は、平成 29 年 3 月 4 日に父から相続により財産を取得し、相続税の納税をした。その後、令和 4 年 12 月 12 日に長男 H が死亡した。下図のように長男 H (被相続人己) の死亡時の相続人は母一人である。



(設問 7) 母が正式に放棄をした場合、次男 I に相次相続控除を適用することができるか。

はじめに

「相次相続控除」の適用要件は、10 年以内に 2 度の相続がおこること。そして 2 度目の相続の被相続人が 1 度目の相続で相続税を支払っていることである。しかし、10 年以内に相続が 2 度おこることがあっても、その多くは夫婦間の相続であり、2 度目の相続の被相続人は 1 度目の相続の際、「配偶者に対する相続税額の軽減」規定の適用を受けることにより納付税額がゼロであることが多い。このため、相次相続控除の規定は頻繁に使われるものではなく、税務相談等を受けてもつい忘れがちな規定である。しかし、高齢化が進む現在、例えば 95 歳で父が死亡（父死亡時、子供 72 歳）し、その 10 年以内に子供が死亡することはめずらしいことではなくなっている。その際、相次相続控除の適用要件を充たすならば、この控除を適用す

るか否かで税額が大きく異なってくることがある。

また、相次相続控除との関連で相続財産を一定期間内に譲渡した場合の「相続財産に係る譲渡所得の課税の特例」に関しても押さえておきたい点がいくつか存在する。

実務上、見落としがちな点を、設例を交えて事例検討する。

I 相次相続控除

1 概要（相法 20）

相次相続控除は、「今回の相続（第二次相続）の被相続人が支払った相続税額の全部又は一部を今回の相続の相続人の税額から控除する」という税額控除である。

具体的には、今回の相続（被相続人からの相続人に対する遺贈を含む）に係る被相続人が今回の相続の開始前 10 年以内に開始した相続（第一次相続）で財産を取得し課せられた相続税額（延滞税等を除く）がある場合には、今回の相続人については相法 19 条の 4（障害者控除）までの規定により算出した金額から、今回の被相続人に課せられた相続税額に所定の割合を順次乗じて算出した金額（相次相続控除額）を控除した金額をもって今回の納付すべき相続税額とするという規定である。

2 相次相続控除額

相次相続控除額は、前述のように第二次相続の被相続人に課せられた相続税額に所定の割合を順次乗じて計算するとされており、相基通 20-3 では次のように示されている。

（相次相続控除の算式）

20-3 法第 20 条に規定する相次相続控除額の算出方法を算式で示すと、次に掲げるとおりであるから留意する。（昭 57 直資 2-177，平 15 課資 2-1，平 16 課資 2-6 改正）

$A \times \frac{C}{B-A}$ (求めた割合が $\frac{100}{100}$ を超えるときは, $\frac{100}{100}$ とする。)

$$\times \frac{D}{C} \times \frac{10-E}{10} = \text{控 除 額}$$

(注) 算式中の符号は、次のとおりである。

Aは、第二次相続に係る被相続人が第一次相続により取得した財産（当該第一次相続に係る被相続人からの贈与により取得した財産で相続時精算課税の適用を受けるものを含む。）につき課せられた相続税額（相続時精算課税の適用を受ける財産につき課せられた贈与税があるときは、当該課せられた贈与税の税額（法第 21 条の 8 の規定による控除前の税額とし、延滞税，利子税，過少申告加算税，無申告加算税及び重加算税に相当する税額を除く。）を控除した後の金額をいう。）

Bは、第 2 次相続に係る被相続人が第 1 次相続により取得した財産(当該第 1 次相続に係る被相続人からの贈与により取得した財産で相続時精算課税の適用を受けるものを含む。)の価額(債務控除をした後の金額)

Cは、第 2 次相続により相続人及び受遺者の全員が取得した財産(当該相続に係る被相続人からの贈与により取得した財産で相続時精算課税の適用を受けるものを含む。)の価額(債務控除をした後の金額)

Dは、第 2 次相続により当該控除対象者が取得した財産(当該相続に係る被相続人からの贈与により取得した財産で相続時精算課税の適用を受けるものを含む。)の価額(債務控除をした後の金額)

Eは、第 1 次相続開始の時から第 2 次相続開始の時までの期間に相当する年数(1 年未満の端数は切捨て)

3 相続税の申告実務

相次相続控除額の計算書第 7 表では、上記の算式とは異なり、まず「相次相続控除額の総額」を求め、その相次相続控除額の総額に第二次相続の純資産価額の合計額のうちに占める第二次相続人の各人の純資産価額の割合（つまり $\frac{D}{C}$ ）を乗じて各相続人の相次相続控除額を求めることになっている。

$$\bullet A \times \frac{C}{B-A} (*) \times \frac{10-E}{10} = \text{「相次相続控除額の総額」}$$

(*) 求めた割合が $\frac{100}{100}$ を超えるときは $\frac{100}{100}$

$$\bullet \text{各相続人の相次相続控除額} = \text{「相次相続控除額の総額」} \times \frac{D}{C}$$

(注) 算式中の符号は上記 2 と同じ

最終的な相次相続控除額が変わる訳ではないが、相法 20 条と同じ順序で計算してはいない。以下設問の解説、回答は、当該計算書記載の計算式で解説していくこととする。

まず、（設問 1）であるが相次相続控除額の総額を求めてみると次のようになる。

$$3,456,000 \times \frac{150,000,000}{47,000,000 - 3,456,000} \left(> \frac{100}{100} \therefore \frac{100}{100} \right) \\ \times \frac{10-4(\text{注})}{10} = 2,073,600$$

(注) 平成 30 年 2 月 15 日～令和 4 年 4 月 8 日 4 年 1 ヶ月→4 年

そして、この相次相続控除額の総額 2,073,600 円を相続人等に配分してみると次のようになるが、配偶者乙は、配偶者の軽減規定によりすでに納付税額がゼロになっている。また、次男 B は相続を放棄しているため相続人ではなく、相次相続控除を適用することができない。

$$\text{配偶者乙} \quad 2,073,600 \times \frac{67,500,000}{150,000,000} = 933,120 \rightarrow \text{切り捨て}$$

$$\text{長男A} \quad 2,073,600 \times \frac{74,550,000}{150,000,000} = 1,030,579$$

$$\text{次男B} \quad 2,073,600 \times \frac{7,950,000}{150,000,000} = 109,900 \rightarrow \text{適用なし}$$

このように相次相続控除額の総額がすべて税額控除される訳ではない。分割協議に際しては、「相次相続控除額を有効に利用する」という観点も考慮すべき一つの要素である。

【事例1】の数値により、相次相続控除額の計算書第7表に関連部分を記入すると次のようになる。

相次相続控除額の計算書

被相続人

甲

第7表 (平成21年4月分以降用)

この表は、被相続人が今回の相続の開始前10年以内に開始した前の相続について、相続税を課税されている場合に記入します。

1 相次相続控除額の総額の計算

前の相続に係る被相続人の氏名		前の相続に係る被相続人と今回の相続に係る被相続人との続柄		前の相続に係る相続税の申告書の提出先	
父		子		税務署	
① 前の相続の年月日	② 今回の相続の年月日	③ 前の相続から今回の相続までの期間(1年未満は切捨て)		④ 10年 - ③ の年数	
平成30年 2月 15日	令和4年 4月 8日	4年		6年	
⑤ 被相続人が前の相続の時に取得した純資産価額(相続時精算課税適用財産の価額を含みます。)	⑥ 前の相続の際の被相続人の相続税額	⑦ (⑤-⑥) の金額		⑧ 今回の相続、遺贈や相続時精算課税に係る贈与によって財産を取得した全ての人の純資産価額の合計額(第1表の④の合計金額)	
47,000,000 円	3,456,000 円	43,544,000 円		150,000,000 円	
(⑥の相続税額)		(④の年数)		相次相続控除額の総額	
3,456,000 円 × $\frac{\text{⑧の金額}}{\text{⑦の金額}}$		150,000,000 円 × $\frac{\text{⑧の金額}}{\text{⑦の金額}}$		⑨ $\frac{6}{10}$ 年	
				2,073,600 円	

2 各相続人の相次相続控除額の計算

(1) 一般の場合 (この表は、被相続人から相続、遺贈や相続時精算課税に係る贈与によって財産を取得した人のうち、に農業相続人がいない場合に、財産を取得した相続人の全ての人が記入します。)

今回の相続の被相続人から財産を取得した相続人の氏名	⑩ 相次相続控除額の総額	⑪ 各相続人の純資産価額(第1表の各人の④の金額)	⑫ 相続人以外の人も含めた純資産価額の合計額(第1表の④の各人の合計)	⑬ 各人の⑩の割合	⑭ 各人の相次相続控除額(⑩×各人の⑬の割合)
乙	(上記⑩の金額)	67,500,000 円	150,000,000 円	0.47	933,120 円
A		74,550,000 円		0.497	1,030,579 円
		2,073,600 円			

(2) 相続人のうちに農業相続人がいる場合 (この表は、被相続人から相続、遺贈や相続時精算課税に係る贈与によって財産を取得した人のうちに農業相続人がいる場合に、財産を取得した相続人の全ての人が記入します。)

今回の相続の被相続人から財産を取得した相続人の氏名	⑭ 相次相続控除額の総額	⑮ 各相続人の純資産価額(第3表の各人の④の金額)	⑯ 相続人以外の人も含めた純資産価額の合計額(第3表の④の各人の合計)	⑰ 各人の⑭の割合	⑱ 各人の相次相続控除額(⑭×各人の⑰の割合)
	(上記⑭の金額)		円		

(注) 1 ⑩欄の相続税額は、相続時精算課税分の贈与税額控除後の金額をいい、その被相続人が納税猶予の適用を受けていた場合の免除された相続税額並びに延滞税、利子税及び加算税の額は含まれません。

2 各人の⑬又は⑱欄の金額を第1表のその人の「相次相続控除額⑯」欄に転記します。

Ⅱ 相続財産に係る譲渡所得の特例

1 概要（措法 39）

相続財産に係る譲渡所得の特例は「今回の相続や遺贈により取得した財産をその相続人や受遺者が一定の期間内に譲渡した場合に、今回の相続税額の一部を譲渡所得の計算上、取得費に加算できる。」というものである。

具体的には、相続又は遺贈により財産を取得した個人で、相続税額のあるものが原則としてその相続の開始があった日の翌日から3年10ヶ月（特例期間）中にその課税対象となった相続財産を譲渡した場合、譲渡所得の金額の計算上、その譲渡した相続財産に対応する部分の相続税額を譲渡資産の取得費に加算することができるというものである。

2 取得費に加算する相続税額

(1) 取得費に加算する相続税額（D）

取得費に加算する相続税額は次のように計算される。ただし、その金額がこの特例を計算しないで計算した譲渡益の金額を超える場合には、その譲渡益が限度となる。

取得費に加算する相続税額（D）

$$= \text{その譲渡した者の相続税額（C）} \\ \times \frac{\text{譲渡資産の相続税評価額（A）}}{\text{その者の課税価格（B）}}$$

(2) 算式中のその譲渡した者の相続税額（C）

上記算式中（C）の金額は、一般的な納付すべき相続税額（相続税の申告書第1表②の小計の金額）ではなく、贈与税額控除や相次相続控除がなかったものとした場合の税額をいう。（措法 39①⑥⑩, 措令 25 の 16③）

今回の相続に贈与税額控除や相次相続控除がある場合、実務的には「相続財産の取得費に加算される相続税の計算明細書」（P. 17 参照）の【贈与税額控除又は相次

相続控除を受けている場合の○の相続税額】の欄の「2. 相続税の申告書第1表の㉔の小計の額がある場合」又は「3. 相続税の申告書第1表の㉔の小計の額がない場合」のいずれかで計算する。

いずれの計算も結局は、暦年課税部分の贈与税額控除、相続時精算課税分の贈与税額控除又は相次相続控除の適用がないものとした場合の相続税額を算出させるためのものである。

(参考) 相次相続控除と取得費加算の算式中の相違 (その12)

相次相続控除 (上記Ⅰ.2のAの相続税額)	相続時精算課税分の贈与税額控除後の金額をいい、その被相続人が納税猶予の適用を受けていた場合の免除された相続税額並びに延滞税、利子税及び加算税の額は含まない
取得費加算 (上記Ⅱ.2の○の相続税額)	暦年課税分の贈与税額控除や相続時精算課税分の贈与税額控除並びに相次相続控除がなかったものとした場合の税額をいう

(3) 算式中のその者の課税価格㉕

上記算式中の課税価格㉕は、相法19条の3年以内贈与財産や相法21条の14から21条の18までの規定による精算課税財産を加算することにより課税価格とみなされた金額を含み、相法13条の債務控除の規定はなかったものとした場合の金額をいう。

(措法39①, 措令25の16①二)

(参考) 相次相続控除と取得費加算の算式中の相違 (その2)

	相続財産	精算課税財産	債務控除	3年以内加算財産
相次相続控除 (財産の価額)	○	○	○	×
取得費加算 (課税価格)	○	○	×	○

【事例 1】の数値により「相続財産の取得費に加算される相続税の計算明細書」及び相続税の申告書第 1 表に関連部分を記入すると次のようになる。

相続財産の取得費に加算される相続税の計算明細書

○この特例は、相続財産を相続税の申告期限から3年以内に譲渡した場合に適用されます。特例の内容の詳細については、
なお、明細書の記載に当たっては裏面を参照してください。

譲渡者	住所	氏名	A
被相続人	住所	氏名	甲
相続の開始があった日	令和4年4月8日	相続税の申告書を提出した日	令和5年2月1日
		相続税の申告書の提出先	税務署

○平成二十七年一月一日以後相続開始用

1 譲渡した相続財産の取得費に加算される相続税額の計算

所在地			
種類			
利用状況	数量		
譲渡した年月日	令和4年11月18日	年 月 日	年 月 日
相続税評価額 〔裏面の計算が必要となる場合がありますので、ご注意ください。〕	④ 25,000,000 円	円	円
相続税の課税価格 〔相続税の申告書第1表の①+②+⑤の金額を記載してください。〕	⑤ 95,000,000 円		
相続税額 〔相続税の申告書第1表の②の金額を記載してください。ただし、贈与税額控除又は相次相続控除を受けている方は、下の2又は3で計算した①又は⑤の金額を記載してください。〕	⑥ 8,599,979 円		
取得費に加算される相続税額 (⑥× $\frac{④}{⑤}$)	⑦ 2,263,152 円	円	円

【贈与税額控除又は相次相続控除を受けている場合の⑥の相続税額】

2 相続税の申告書第1表の②の小計の額がある場合

暦年課税分の贈与税額控除額 (相続税の申告書第1表の②の金額)	⑧ 570,000 円
相次相続控除額 (相続税の申告書第1表の③の金額)	⑨ 1,030,579 円
相続時清算課税分の贈与税額控除額 (相続税の申告書第1表の④の金額)	⑩ 円
小計の額 (相続税の申告書第1表の②の金額)	⑪ 6,999,400 円
相続税額 (⑧+⑨+⑩+⑪)	⑫ 8,599,979 円

※ 相続税の申告において、贈与税額控除又は相次相続控除を受けていない場合は、「2 相続税の申告書第1表の②の小計の額がある場合」欄及び「3 相続税の申告書第1表の②の小計の額がない場合」欄の記載等は不要です。

関与税理士	電話番号

3 相続税の申告書第1表の②の小計の額がない場合

算出税額 (相続税の申告書第1表の②又は③の金額)	⑬ 円
相続税額の2割加算が行われる場合の加算金額 (相続税の申告書第1表の④の金額)	⑭ 円
合計(⑬+⑭)	⑮ 円
配偶者の税額軽減額 (相続税の申告書第5表の①又は②の金額)	⑯ 円
未成年者控除額 (相続税の申告書第6表の1の①又は②の金額)	⑰ 円
障害者控除額 (相続税の申告書第6表の2の①又は②の金額)	⑱ 円
外国税額控除額	⑲ 円
医療法人持分税額控除額	⑳ 円
計(⑮+⑰+⑱+⑲+⑳)	㉑ 円
相続税額(⑬-㉑) (赤字の場合は0と記載してください。)	㉒ 円

(資6-11-A4統一)

相続税の申告書

FD3561

税務署長 年 月 日 提出		相続開始年月日 年 月 日		申告期限延長日 年 月 日	
フリガナ		各 人 の 合 計		財産を取得した人	
氏 名		(被相続人) 甲		A	
個人番号又は法人番号				1. 個人番号の記載に当たっては、お預かりの番号をここに記入してください。	
生 年 月 日		年 月 日 (年齢 歳)		年 月 日 (年齢 歳)	
住 所 (電 話 番 号)				()	
被相続人との続柄		職 業			
取 得 原 因		該当する取得原因を○で囲みます。		相続・遺贈・相続時特異課税に係る贈与	
業 務 理 番 号					
課税価格の計算		取得財産の価額 (第11条①)		89550000	
相続時特異課税適用財産の価額 (第11条2表1①)					
債務及び葬式費用の金額 (第13条3①)				15000000	
純資産価額 (①+②-③) (赤字のときは0)				74550000	
純資産価額に相当する額に課税される額 (第14条1①)				54500000	
課税価格 (④+⑤) (1,000円未満切捨て)				80000000	
法定相続人の数		遺産に係る基礎控除額		左の欄には、第2表の②欄の⑤の人数及び④の金額を記入します。	
相 続 税 の 総 額				左の欄には、第2表の⑥欄の⑤の金額を記入します。	
一般の場合 (あん分割合(5人分の20%)を適用)		1.00		0.50	
遺贈の場合 (あん分割合(5人分の20%)を適用)				86000000	
相続税の2割加算が認められる場合の加算率 (第4条2②)					
各 人 の 納 付 額		配偶者の税額軽減額 (第5条③又は④)		5700000	
未成年者控除額 (第6条1②、③又は④)		障害者控除額 (第6条2②、③又は④)			
相次相続控除額 (第7条③又は④)		外国税額控除額 (第8条1⑤)		1030579	
計				1600579	
④+⑤-⑥又は④+⑤-⑥ (赤字のときは0)					
相続時特異課税部分の額に税額軽減額 (第11条2表1①)				00	
医療法人持分税額控除額 (第8条4表2B)					
小 計 (⑧-⑨-⑩) (赤字のときは100円未満切捨て)				6999400	
納税額予税額 (第8条8表⑤)				00	
申告期限までに納付すべき税額 (⑫-⑬)				00	
還付される税額				△	
申告区分		グループ番号		確定番号	
作成税理上の事務所所在地・署名・電話番号					
				税理士法第30条の書面提出有	
				税理士法第33条の2の書面提出有	

第1表(平成31年1月分以降用)

(注) ②欄の金額が赤字となる場合は、②欄の左欄に△を付して記入してください。なお、この場合、②欄の金額のうち増与税の外国税額控除額(第11条2表1①)があるときの②欄の金額については、「相続税の申告のしかた」を参照してください。

「この申告書で提出しない人」である場合(参考として記載している場合は、()を○で囲んでください。その人の分は申告書とは取り扱いません。)

税務署長
年 月 日
(印)

Ⅲ 相続税額の取得費加算額の承継

1 措通 39-11 による相続承継

相続税額の取得費加算の特例は、特例期間中に当該相続又は遺贈により取得した課税財産を譲渡した場合に適用されるが、その特例期間中に第二次相続が発生することがある。そこで措通 39-11 では、生前に課税財産を譲渡したならば、この特例を使えた第一次相続人（＝第二次被相続人）に相続が開始した場合に第二次相続人が特例対象資産（第一次相続人の相続税の課税価格計算の基礎に算入された譲渡所得の基因となる資産）を第一次相続に係る特例期間中に譲渡したときは、第一次相続人が取得費に加算できる金額（第一次限度額）を第二次相続人が承継しているものとみなして相続税額の取得費加算の特例を適用できることとしている。

（第二次相続人が第一次相続に係る相続財産を譲渡した場合の取得費加算額の計算）

措通 39-11 相続等により財産を取得した個人のうち措置法第 39 条第 1 項の規定の適用を受けることができる者（以下この項において「第一次相続人」という。）について、同条第 1 項に規定する期間（以下この項において「特例期間」という。）内に相続が開始した場合において（以下この項において当該相続を「第二次相続」という。）、当該第二次相続により財産を取得した相続人又は包括受遺者（以下この項において「第二次相続人」という。）が特例対象資産（第一次相続人の相続税の課税価格の計算の基礎に算入された譲渡所得の基因となる資産をいう。以下この項において同じ。）を第一次相続（第一次相続人が特例対象資産を相続等により取得したときの相続をいう。以下この項において同じ。）に係る特例期間内に譲渡した場合には、第一次相続人が死亡する直前において取得費に加算できる金額（以下この項において「第一次限度額」という。）を第二次相続人が承継しているものとみなして同条第 1 項の規定を適用して差し支えないものとする。（平 27 課資 3-4，課個 2-19，課法 10-5，課審 7-13 改正）

(1) 上記の場合において、措置法第 39 条第 1 項の規定により当該譲渡した特例対象資産の取得費に加算する金額は、次の算式により計算した金額とする。

算式

$$\text{譲渡した特例対象資産に係る取得費加算額} = A \times \frac{C}{B}$$

(注) 算式中の符号は、次のとおりである。

A (第二次相続人の適用限度額) は、次の (計算式 1) により算出した第一次限度額を基に、次の (計算式 2) により算出する。

(計算式 1)

$$\left(\begin{array}{c} \text{第一次相} \\ \text{続に係る} \\ \text{相続税額} \end{array} \times \frac{\begin{array}{c} \text{第一次相続に係る特例対象資産の} \\ \text{価額の合計額} \end{array}}{\begin{array}{c} \text{第一次相続に係る相続税の課税価} \\ \text{格 (債務控除前)} \end{array}} \right) - \begin{array}{c} \text{既に適用を受け} \\ \text{た取得費加算額} \end{array} = \begin{array}{c} \text{第一次限} \\ \text{度額} \end{array}$$

(計算式 2)

$$\begin{array}{c} \text{第 一 次} \\ \text{限度額} \end{array} \times \frac{\begin{array}{c} \text{第二次相続人の第二次相続に係る相続税の課税価格の計算の基礎} \\ \text{に算入された特例対象資産の価額の合計額} \end{array}}{\begin{array}{c} \text{第二次相続に係る相続税の課税価格の計算の基礎に算入された特} \\ \text{例対象資産の価額の合計額} \end{array}} = \begin{array}{c} \text{第二次相続人} \\ \text{の適用限度額} \end{array}$$

B は、第二次相続に係る相続税の課税価格の計算の基礎に算入された特例対象資産の価額の合計額

C は、第二次相続に係る相続税の課税価格の計算の基礎に算入された特例対象資産である譲渡資産の価額

(2) 相続税の申告義務がないことなどにより，当該第二次相続に係る相続税の申告書の提出がない場合における上記(1)の計算は，当該第二次相続に係る相続税の課税価格の計算の基礎に算入すべき特例対象資産の価額を基に行うものとする。

(3) 当該特例対象資産は，第二次相続人が第二次相続により取得した資産でもあることから，措置法第 39 条の規定による取得費に加算する金額の計算に当たっては，第一次相続に係る金額を基として行うか，又は第二次相続に係る金額を基として行うかは，譲渡した特例対象資産ごとに当該資産を譲渡した第二次相続人の選択したところによる。

2 相続放棄者が特定遺贈により取得した場合の承継

措通 39-11 は，第一次相続人に係る第一次限度額を第二次相続人が承継したとみなすのであるから相続人以外の者が特定遺贈により財産を取得した場合には相続税額の取得費加算の特例の承継はできない。したがって，仮に【事例 3】で次男 F が相続放棄し特定遺贈で宅地 R を取得しているような場合は，当該宅地 R を売却してもこの規定は適用できないことになる。

IV 事例の回答

【事例 1】

(設問 1)

・ A の相次相続控除

$$3,456,000 \times \frac{150,000,000}{47,000,000 - 3,456,000} \left(> \frac{100}{100} \therefore \frac{100}{100} \right) \\ \times \frac{10 - 4(\text{注})}{10} = 2,073,600$$

(注) 平成 30 年 2 月 15 日～令和 4 年 4 月 8 日 4 年 1 ヶ月→4 年

$$2,073,600 \times \frac{74,550,000}{150,000,000} = 1,030,579 \text{ 円}$$

・ A の納付税額

8,600,000 - 570,000 - 1,030,579 = 6,999,400 円 (百円未満切捨)

・ B の納付税額, 860,000 円 (百円未満切捨)

(注) B は相続人でないため相次相続控除の適用はない。

(設問 2)

6,999,400 + 570,000 + 1,030,579 = 8,599,979 円

8,599,979 × $\frac{25,000,000}{80,000,000 + 15,000,000}$ = 2,263,152 円

【事例 2】

(設問 3)

(1) 相次相続控除額

3,456,000 × $\frac{60,000,000}{53,000,000 - 3,456,000}$ ($> \frac{100}{100} \therefore \frac{100}{100}$)

× $\frac{10 - 4(\text{注})}{10}$ = 2,073,600

(注) 平成 30 年 2 月 16 日 ~ 令和 4 年 4 月 9 日 (4 年 1 ヶ月) → 4 年

長男 C 2,073,600 × $\frac{25,800,000}{60,000,000}$ = 891,648 円

次男 D 2,073,600 × $\frac{34,200,000}{60,000,000}$ = 1,181,952 円

(2) 納付税額

長男 C 774,000 - 891,648 = △ → 0 円

次男 D 1,026,000 - 1,181,952 = △ → 0 円

(設問 4)

774,000 - 891,648 = △ (納付税額なし)

∴ 774,000 - 0 = 774,000

774,000 × $\frac{25,000,000}{25,800,000}$ = 750,000 円

【事例 3】

(設問 5)

$$3,456,000 \times \frac{20,000,000 + 9,000,000}{53,000,000} = 1,891,018 \text{ 円} \quad \left(\begin{array}{c} \text{第一次} \\ \text{限度額} \end{array} \right)$$

$$1,891,018 \times \frac{25,000,000 + 10,000,000}{25,000,000 + 10,000,000} = 1,891,018 \text{ 円} \quad \left(\begin{array}{c} \text{第二次相続人の} \\ \text{適用限度額} \end{array} \right)$$

$$1,891,018 \times \frac{25,000,000}{25,000,000 + 10,000,000} = 1,350,727 \text{ 円}$$

【事例 4】

(設問 6)

相次相続控除は、第二次相続に係る被相続人戊がその相続の開始前 10 年以内に開始した相続によって取得した財産につき課せられた相続税額について適用がある。父からの相続も母からの相続も第二次相続の開始前 10 年以内の相続であり、かつ、被相続人戊に課せられた相続税額があるのであるから、父から取得した財産に係る相次相続控除額と母から取得した財産に係る相次相続控除額の両方を控除することができる。

・相次相続控除

① 父からの第一次相続分

$$33,400,000 \times \frac{650,000,000}{200,000,000 - 33,400,000} \left(> \frac{100}{100} \therefore \frac{100}{100} \right)$$

$$\times \frac{10 - 7(\text{注})}{10} = 10,020,000$$

(注)平成 27 年 3 月 9 日～令和 4 年 4 月 11 日 7 年 1 ヶ月→7 年

② 母からの第一次相続分

$$45,400,000 \times \frac{650,000,000}{240,000,000 - 45,400,000} \left(> \frac{100}{100} \therefore \frac{100}{100} \right)$$

$$\times \frac{10 - 6(\text{注})}{10} = 18,160,000$$

(注)平成 28 年 1 月 3 日～令和 4 年 4 月 11 日 6 年 3 ヶ月→6 年

③ ①＋②＝28,180,000 円

・ 相続税額

265,700,000－28,180,000＝237,520,000 円

【事例 5】

(設問 7)

相次相続控除の適用を受けられる者は相続又は被相続人からの遺贈により財産を取得した相続人に限られ、相続人以外の者には適用されない。したがって、相続放棄をした母が仮に遺贈により取得した財産があったとしても相次相続控除の適用はない。(相基通 20-1)

逆に次男 I は第 2 順位の相続人である母が放棄することにより民法上の相続人に該当することになる。したがって次男 I に課せられた相続税額から相次相続控除を適用することができる。

「租税法事例研究会」構成員名簿

＜令和5年3月1日現在＞

部 会	氏 名	所 属
法 人 税 部 会	◎成 道 秀 雄 名誉教授	成蹊大学
	○鈴 木 一 水 教 授	神戸大学社会システムイノベーションセンター
	金 子 友 裕 教 授	東洋大学経営学部
	佐 藤 修 二 教 授	北海道大学大学院法学研究科
	白 土 英 成 税理士	千葉県税理士会
	藤 曲 武 美 税理士	東京税理士会
	吉 村 政 穂 教 授	一橋大学大学院法学研究科
所 得 税 部 会	◎神 野 直 彦 名誉教授	東京大学
	○田 中 治 名誉教授	大阪府立大学
	岩 崎 政 明 教 授	明治大学大学院法務研究科
	牛 嶋 勉 弁護士	第一東京弁護士会
	佐 藤 英 明 教 授	慶應義塾大学大学院法務研究科
	武 田 涼 子 弁護士	第一東京弁護士会
	渡 辺 徹 也 教 授	早稲田大学法学学術院
資 産 税 部 会	◎首 藤 重 幸 名誉教授	早稲田大学
	○渋 谷 雅 弘 教 授	中央大学法学部
	伊 藤 信 彦 弁護士	第一東京弁護士会
	小 池 正 明 税理士	東京税理士会
	柴 原 一 税理士	東京税理士会
	野 口 浩 教 授	青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科
	平 川 英 子 准教授	金沢大学人間社会研究域法学系

(注) ◎印は部会長 ○印は部会長代理

税務事例研究 第192号 (2023)

2023年3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 西 村 新
東京都品川区大崎1丁目11番8号
日本税理士会館1F
電話 03 (5435) 0912 (代表)

※無断転用・転載等は、一切お断り致します。