

税務事例研究

Vol. **199** 2024/5

〔法人税〕

法人税の課税所得計算における消費税額等の処理
～インボイス方式導入による影響について～
.....藤曲 武美

〔所得税〕

債務免除条件付債務の相続後の条件成就による所得税の課税
対象該当性及び被相続人の支払った弁護士費用等の控除
(東京地裁令和5年3月14日判決・東京高裁令和6年1月25日
判決の検討)
.....武田 涼子

〔資産税〕

固定資産評価審査委員会の組織および
審査手続のあり方
.....野口 浩

税務事例研究／199

■目次

法人税

| | |
|--|--|
| 法人税の課税所得計算における消費税額等の処理 ～インボイス方式導入による影響について～…………… 藤曲武美・1 | |
| 消費税におけるインボイス方式導入と 法人税の課税所得計算への影響…………… 3 | |
| 1 インボイス方式導入の経緯と条文上の対応…………… 3 | |
| (1) インボイス方式導入までの経緯…………… 3 | |
| (2) インボイス方式の導入と主な対応条文…………… 3 | |
| 2 消費税のインボイス制度導入による法人税の課税所得計算への影響…………… 4 | |
| (1) 前段階税額控除法を採用している消費税…………… 4 | |
| (2) 前段階仕入税額控除法における「帳簿方式」と「インボイス方式」…………… 4 | |
| (3) インボイス方式の導入による法人税等の課税所得計算への影響…………… 5 | |
| 3 インボイス方式の導入に伴う消費税経理通達の改正…………… 5 | |
| 4 仮受消費税等又は仮払消費税等と異なる金額で経理をした場合などの 取扱い…………… 6 | |
| (1) 仮受消費税等・仮払消費税等と異なる金額で経理をした場合の取扱い…………… 6 | |
| (2) 適格請求書発行事業者以外の者から行った課税仕入れに係る消費税等の 処理…………… 7 | |
| 5 経過措置の適用期間において課税仕入れを行った場合の経理処理…………… 7 | |

| | | |
|---|---|----|
| 6 | 簡易課税・2割特例を適用した場合の特例 | 8 |
| 7 | 交際費等に係る消費税の取扱い | 8 |
| | (1) 控除対象外消費税等と交際費課税 | 8 |
| | (2) 消費税と交際費課税 | 9 |
| | (3) 別表十五（「交際費等の損金算入に関する明細書」）に交際費等に係る 控除対象外消費税額等の計上 | 10 |
| 8 | 資産に係る控除対象外消費税額等の意義と処理 | 10 |
| | (1) 資産に係る控除対象外消費税額等 | 10 |
| | (2) 資産に係る控除対象外消費税額等の意義 | 10 |
| | (3) 法人税法施行令 139 の 4 の取扱い | 10 |
| 9 | 資産に係る控除対象外消費税額等の処理の留意点 | 11 |
| | 【回答】 | 13 |
| | 【事例 1】 | 13 |
| 1 | 経過措置の適用による仮払消費税等の額 | 13 |
| 2 | 法人税における交際費等の額 | 13 |
| | (1) 交際費等の額となる控除対象外消費税額等の額 | 13 |
| | (2) 本事例の交際費等の額 | 13 |
| | 【事例 2】 | 14 |
| 1 | 正しく処理した場合 | 14 |
| 2 | 誤った処理をした場合 | 15 |
| | 【事例 3】 | 15 |
| | 資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入 | 15 |
| | (1) 資産に係る控除対象外消費税額等の取扱い | 15 |
| | (2) 併用の禁止・いずれかの選択 | 16 |
| | (3) 各資産の取得価額に算入する方法を選択した場合 | 16 |
| | (4) 繰延消費税額等として一括して処理する方法を選択した場合 | 16 |

所 得 税

債務免除条件付債務の相続後の条件成就による所得税の課税対象該 当性及び被相続人の支払った弁護士費用等の控除 (東京地裁令和5年3月14日判決・東京高裁令和6年1月25日判決の検討)

| | |
|--|---------|
| | 武田涼子・17 |
| I 本件裁判例の争点と本稿の概要..... | 20 |
| II 本件債務免除による所得税の課税対象となる債務免除益の発生..... | 21 |
| 1 債務免除益に係る課税と本件裁判例における原告らの主張..... | 21 |
| 2 債務免除益の課税に係る原則と例外..... | 22 |
| 3 本件債務免除益に係る裁判所の判断..... | 25 |
| 4 本件裁判例を前提とした場合における本件債務免除の在り方の検討..... | 26 |
| III 二重課税該当性..... | 27 |
| 1 本件裁判例における問題の所在と原告の主張..... | 27 |
| 2 本件裁判例における二重課税の考え方..... | 27 |
| 3 二重課税に係る考え方..... | 29 |
| IV 本件弁護士費用等を一時所得から控除することの可否..... | 31 |
| 1 「収入を得るために支出した金額」..... | 32 |
| 2 「直接要した金額」..... | 32 |
| 3 被相続人において「支出した金額」の控除可能性..... | 33 |
| 4 最高裁平成24年1月13日判決（逆ハーフタックスプラン事件判決）との 関係性..... | 34 |
| 5 小括..... | 35 |
| V 結びに代えて..... | 35 |

資 産 税

固定資産評価審査委員会の組織および審査手続のあり方

| | |
|---|---------|
| | 野口 浩・37 |
| I はじめに | 38 |
| II 固定資産評価審査委員会 | 39 |
| 1 概要 | 39 |
| 2 固定資産評価審査委員会事務局 | 41 |
| 3 口頭審理 | 43 |
| III 了知措置義務 | 45 |
| 1 下級審裁判例 | 45 |
| (1) 東京高判昭和 48 年 10 月 31 日行集 24 卷 10 号 1150 頁 | 45 |
| (2) 和歌山地判昭和 49 年 10 月 28 日行集 25 卷 10 号 1296 頁 | 45 |
| (3) 札幌高判昭和 60 年 3 月 27 日行集 36 卷 3 号 413 頁 | 45 |
| 2 最高裁平成 2 年 1 月 18 日判決 | 46 |
| IV 審査手続における瑕疵と処分取消し | 47 |
| 1 群馬中央バス事件 | 47 |
| 2 最高裁平成 14 年 7 月 9 日判決 | 48 |
| 3 固定資産評価審査委員会事務局職員の発言 | 50 |
| V 審査決定の期限 | 51 |
| VI 事例の回答 | 52 |

法人税の課税所得計算における消費税額等の処理 ～インボイス方式導入による影響について～

税理士 藤曲武美

事例

【事例1】

資本金額3,000万円の3月決算の中小法人である。この法人の令和7年3月期（令和6年4月1日～令和7年3月31日）における支出交際費等の額の明細は次のとおりである。なお、簡易課税制度の適用はなく、消費税等の課税期間は事業年度と一致している。

①交際費等に該当する費用の合計額は、本体価額8,500,000円、これに係る消費税額等850,000円である。なお、この全額が課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れである。

②上記①以外に免税事業者の店で取引先等と飲食等した費用の合計額1,100,000円があるが、これについて法人は次のように会計処理している。なお、この費用は、全額が課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに該当する。

（法人の会計処理）

| | | | |
|--------|------------|------|------------|
| 交際費 | 1,000,000円 | 現金預金 | 1,100,000円 |
| 仮払消費税等 | 100,000円 | | |

③上記①、②の費用はいずれも軽減税率の対象となるものは含まれていない。また、少額飲食費に該当するものも含まれていない。

④この課税期間における課税売上割合は80%であった。

⑤この法人は税抜経理方式を採用しており、仕入税額控除については、個別対応方式を適用している。

なお、法人が、会計処理上、計上した仮払消費税等は、決算処理において仮受消費税等、未払消費税等と相殺されており、結果的に費用処理されているものとする。

この期におけるこの法人の交際費等の損金不算入額はいくらか。

【事例2】

3月決算の法人が、令和7年3月期（令和6年4月1日～令和7年3月31日）の期首である令和6年4月1日に、免税事業者から事務機器等を2,200万円で取得した。当社は定率法を採用しており、この事務機器等の耐用年数は5年で定率法の償却率は、0.400である。期首から事業の用に供したものである。

法人は税抜経理方式を採用しており、本事務機器等の取得については、取得時に次のように会計処理を行っている。

(1) 事務機器等の取得時の会社の会計処理

| | | | |
|--------|---------|------|---------|
| 器具備品 | 2,000万円 | 現金預金 | 2,200万円 |
| 仮払消費税等 | 200万円 | | |

(2) インボイス方式導入に伴う消費税等に係る仮払消費税等の処理に関する経過措置を適用した場合の、この事務機器等の税務上の減価償却限度額はいくらになるか。

(3) 会計処理上、計上した仮払消費税等は、決算処理において仮受消費税等、未払消費税等と相殺し、差額は雑損失等で費用処理されている。この場合のこの法人における減価償却超過額はいくらになるか。

(4) この法人の課税売上割合は80%以上である。

【事例3】

法人（課税売上割合60%）の資産に係る控除対象外消費税額の内訳は次のとおりである。

(1) 棚卸資産に係るもの 50万円

(2) 一の資産に係るものの金額が20万円未満のもの額の合計額 35万円

(3) その他のもの 550万円（内訳：A資産に係るもの400万円，B資産に係るもの100万円，C資産に係るもの50万円）

A資産に係るものは、3年以内に売却の可能性が大きいことから購入資産の取得価額に算入して減価償却の対象とし、他のB資産，C資産に係る控除対象外消費税については、繰延消費税として原則5年で償却しようと考えているが、そのような処理は可能か。

【解説】

消費税におけるインボイス方式導入と法人税の課税所得計算への影響

1 インボイス方式導入の経緯と条文上の対応**(1) インボイス方式導入までの経緯**

消費税がわが国に導入されたのは、昭和63年12月の消費税法案の施行を受けて、平成元年4月であった。その後、これまでの税率を中心とした主な変遷は次のとおりである。

- ・1988年（昭和63年）12月30日に消費税法が施行され、1989年（平成元年）4月1日から適用された（消費税導入に伴い物品税は廃止）。導入時の税率は3%⁽¹⁾であった。
- ・1997年（平成9年）4月1日 税率5%（国4%＋地方1%）
- ・2014年（平成26年）4月1日 税率8%（国6.3%＋地方1.7%）
- ・2019年（令和元年）10月1日
標準税率10%（国7.8%＋地方2.2%）軽減税率8%（国6.24%＋地方1.76%）
- ・2023年（令和5年）10月1日 適格請求書（インボイス方式）の導入

(2) インボイス方式の導入と主な対応条文

消費税法は、従来より、仕入税額控除について消費税法30条1項で定めており、仕入税額控除の要件として同条7項で「帳簿及び請求書等」の保存を定めている。この「帳簿及び請求書等」については、同条9項でその内容を定めていた。

令和5年10月1日からのインボイス方式への移行においては、同条9項において定めている「請求書等」の内容を、改正前の「事業者に交付する請求書、納品書その他これに類する書類で次に掲げる事項が記載されているもの」（いわゆる「区分記載請求書」）から、改正後の「事業者に対し課税資産の譲渡等を行う他の事業者が、当該課税資産の譲渡等につき当該事業者に交付する適格請求書又は適格簡易請求書」（いわゆる「インボイス」、「簡易インボイス」）に変更することにより、インボイス方式を導入した。その意味で、インボイス方式という制度的には、従来の区分記載請求書に基づく帳簿方式とは大きく異なる制度への移行について、このように、主要条文における条文上の構成を変えずに、主要条文においては若干の改正操作等で対応することによって、インボイス方式への切り替えに対応することができたのは、既に平成6年改正時にインボイス方式へ切り替えるための準備の意味をもって、同条7項の「帳簿又は請求書等」を「帳簿及び請求書等」に改正していたことがあったといえる⁽²⁾⁽³⁾。

そのような条文操作を前提としたうえで、インボイス発行事業者の登録制度とインボイスの

(1) 消費税導入当初は、地方消費税はなく、地方譲与税とされていたが、平成9年の税率改正に合わせて地方消費税（1%）が導入された。

内容等について次の各規定を設けて対応した。

- ①消費税法 57 条の 2（適格請求書発行事業者の登録等）
- ②同法 57 条の 3（適格請求書発行事業者が死亡した場合における手続等）
- ③同法 57 条の 4（適格請求書発行事業者の義務）
- ④同法 57 条の 5（適格請求書類等類似書類等の交付の禁止）
- ⑤同法 57 条の 6（任意組合等の組合員による適格請求書等の交付の禁止）

2 消費税のインボイス制度導入による法人税の課税所得計算への影響

消費税においてインボイス方式が導入されたことにより、法人税の課税所得計算への影響は次のようになる。

（1）前段階税額控除法を採用している消費税

わが国の消費税は、前段階仕入税額控除法を採用しているといわれている。前段階仕入税額控除法とは、課税期間内の総売上金額に消費税の税率をかけた金額から、同一期間内の仕入れに含まれていた前段階の税額を控除することによって、税額を算出する方法である⁽⁴⁾。この方法により、取引高税のような各段階における税負担の累積を排除することができる。

（2）前段階仕入税額控除法における「帳簿方式」と「インボイス方式」

「前段階仕入税額控除法」には、「インボイス（請求書等）方式」と「帳簿方式」がある。

①「インボイス（請求書等）方式」

インボイス（請求書等）に税額が記載されていることを条件として仕入税額控除を認める方法である。したがって、取引先がその取引によって、インボイス、請求書等に記載されている消費税額を納付している、又はすることが前提となる。

②「帳簿方式」

インボイス等への税額の記載を要求することなく、仕入れた者の帳簿記載に基づき、課税期間内の仕入れに対応する消費税額の控除を認める方式である。したがって、その取引が消費税の課税取引か非課税取引か、又は対象外取引かによって仕入れ側の処理が決定され、仕入先が

-
- (2) この点については、金子宏『租税法第二十四版』（令和 3 年）弘文堂 838 頁で記述されている。したがって、令和 5 年 10 月時のインボイス制度の導入時に主たる理由とされた「複数税率対応策」という理由は、理由の一部でしかなく、わが国における消費税制度の導入初期から制度そのものの信頼性の確保の観点からインボイス制度の導入を前提としていたものといえる。
 - (3) 平成 6 年改正により、「帳簿又は請求書等」から「帳簿及び請求書等」にされた点については、EU 等の付加価値税がインボイスに基づき仕入税額控除を認めているのに対して、日本のインボイス制度は、その上に帳簿への記載・保存も仕入税額控除の要件としている点では、帳簿の記載・保存までは要件としていない EU 等の付加価値税制度に比しても、より仕入税額控除の要件が加重されていることについての妥当性についての問題が生じている。
 - (4) 日本の消費税が「前段階税額控除法」又は「仕入税額控除法」を採用していること及びその内容については、前掲注 (2) 金子宏 805～806 頁参照。

その取引にかかる消費税を実際に納付する義務があるかどうかとは、必ずしも連動していないことになる。

(3) インボイス方式の導入による法人税等の課税所得計算への影響

帳簿方式からインボイス方式に移行することによる法人税の課税所得計算への影響の概要は、次のようになる。

①所定の要件を満たすインボイスに記載された消費税に関する事項に基づき処理することになる。商品等を仕入れた事業者は、その仕入取引に関する所定の事項が記載されたインボイスを入手し、そこに記載された消費税等の額に基づいて取引を処理することになる。

②所定の事項が記載されたインボイスが入手できなければ、たとえ、その取引の性格が、消費税の課税取引であっても仕入税額控除の対象とならない取引にならざるを得ない。すなわち、インボイスが入手できなかった仕入取引について、インボイスが入手できない特別な事情がなければ、仕入事業者において、その取引に係る消費税等の額を認識して仕入税額控除などの処理をすることはできないことになる。

③従来の「帳簿方式」の場合は、仕入れた者が、その取引の性格等に基づき課税取引、非課税取引、又は対象外取引かを判断して、帳簿に記載すれば、その帳簿の記載に基づいて仕入税額控除が処理されることとなっていた。しかし、「インボイス方式」に基づく場合は、仕入先が交付したインボイスの記載事項に基づいて処理することになる。仮にインボイスの記載が誤っている場合は、仕入先によるインボイスの訂正により、正しいインボイスを入手することにより、はじめて正しい仕入税額控除の処理が可能となる。

要するに、インボイスを発行できない免税事業者からの課税仕入れについては、仕入税額控除の対象となる課税仕入れ等の税額はないことになる。

3 インボイス方式の導入に伴う消費税経理通達の改正

令和5年10月1日からの消費税におけるインボイス制度すなわちインボイス方式が導入されたことに伴い、法人税における消費税の取扱いについて、従来の帳簿方式の一種であった区分記載請求書方式と異なる点が生ずることから、「消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて（以下「消費税経理通達」という。）」の改正が行われた（令和3年2月9日付課法2-6など、現時点での最終の改正によるものは令和5年12月27日課法2-37）。

インボイス方式の導入に伴う主な改正点は、いわゆる免税事業者等の適格請求書や適格簡易請求書に基づかない「課税仕入れ等」について、仕入税額控除ができないことによる法人税の課税所得計算への影響を整理して明記したものである。また、この改正を契機として、仮払消費税等や仮受消費税等の語句の意義等についても明確にしたものである。これらの消費税経理通達の前提となる法的根拠は、原則として法人税法22条4項の公正処理基準である⁽⁵⁾。なお、

控除対象外消費税等に係る取扱いについては、法人税法施行令 139 条の 4、5 を根拠としている。

4 仮受消費税等又は仮払消費税等と異なる金額で経理をした場合などの取扱い

(1) 仮受消費税等・仮払消費税等と異なる金額で経理をした場合の取扱い

インボイス方式の導入に伴い、税抜経理方式における仮受消費税等や仮払消費税額等を誤って計上した場合の法人税における取扱いが整備された。これまでの消費税経理通達の取扱いを見直すこととし、免税事業者等からの課税仕入れについて、仮に仮払消費税等として経理をした金額があっても、その経理をした金額を取引の対価の額に算入して法人税の課税所得金額の計算を行うことを明らかにすることとした。具体的には、仮払消費税等の額とは、法令の規定により仕入税額控除の対象となる課税仕入れ等に係る消費税額等の合計額であることとし、これと異なる金額で経理をした場合には、その差額をその取引の対価の額に算入して法人税の課税所得金額の計算を行うこととした。

すなわち、次のように、本来の仮払消費税等の額、仮受消費税等の額と異なる金額を計上した場合には、その異なる部分の金額は、売上げ等の収益に係る取引の対価の額又は固定資産等の取得に係る取引若しくは経費等の支出に係る取引の対価の額に含めることとした（消費税経理通達 3 の 2）。

① 仮受消費税等の額又は仮払消費税等の額を超える金額を取引の対価の額から区分して経理をしている場合には、その超える部分の金額を売上げ等の収益に係る取引の対価の額又は固定資産等の取得に係る取引若しくは経費等の支出に係る取引の対価の額に含めることとした。

② 仮受消費税等の額又は仮払消費税等の額に満たない金額を取引の対価の額から区分して経理をしている場合には、その満たない部分の金額を売上げ等の収益に係る取引の対価の額又は固定資産等の取得に係る取引若しくは経費等の支出に係る取引の対価の額から除くこととした。

なお、この取扱いは、「仮受消費税等」、「仮払消費税等」の語句について、次のように定義したことを前提として、上記のような取扱いが整合的に整備されたといえる（消費税経理通達 1 (12)(13)）。

(イ) 仮受消費税等の額とは、課税期間中に行った消法第 2 条第 1 項第 9 号に規定する課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税の額及び当該消費税の額を課税標準として課されるべき地方消費税の額に相当する金額をこれらに係る取引の対価の額と区分する経理をする場合における当該課されるべき消費税の額及び当該課されるべき地方消費税の額に相当する金額をいう

(5) 消費税等の会計処理については、日本公認会計士協会「消費税の会計処理について（中間報告）平元. 1. 18」, 「消費税の会計処理について（中間報告）の解説」がある。主に税抜方式、税込方式の意義、各方式による会計処理例等、資産に係る控除対象外消費税の取扱いなどについて明らかにされている。

(消費税経理通達1(12))。

(ロ) 仮払消費税等の額とは、課税期間中に行った課税仕入れ等の税額及び当該課税仕入れ等の税額に係る地方消費税の額に相当する金額をこれらに係る取引の対価の額と区分する経理をする場合における当該課税仕入れ等に係る消費税額等をいう(消費税経理通達1(13))。

ところで、減価償却資産の取得に係る取引において、正しい仮払消費税等の額を超えて取引の対価の額から区分して経理をしたことにより、結果的にその取得価額に含まれることとなる金額につき損金経理をしている場合には、その損金経理をした金額は、減価償却資産の償却費の計算における「償却費として損金経理をした金額」に含まれるものとする。したがって、減価償却資産の償却超過額を計算する場合には、減価償却資産に係る仮払消費税等の額を過大に計上したことにより、結果的に損金の額に算入された金額も含めて償却超過額の計算を行うことになる(消費税経理通達3の2(1)注)。

(2) 適格請求書発行事業者以外の者から行った課税仕入れに係る消費税等の処理

国内において行った適格請求書発行事業者以外の者から行った課税仕入れに係る取引について税抜経理方式で経理をしている場合であっても、その取引の対価の額と区分した「仮払消費税等」の額を、その課税仕入れに係る取引の対価の額に含めて法人税の課税所得金額を計算することになる(消費税経理通達14の2)。

5 経過措置の適用期間において課税仕入れを行った場合の経理処理

インボイス方式の導入に伴い、原則としては、免税事業者などからの課税仕入れについては、消費税等の額はないことになる。しかし、インボイス方式の導入に伴う制度等の激変を考慮して経過措置が設けられている。経過措置は、①令和5年10月1日～令和8年9月30日までの期間のもの(「経過措置①」という。)と②令和8年10月1日～令和11年9月30日までのもの(「経過措置②」という。)が設けられている。また、令和5年10月1日～令和11年9月30日までの期間に対応する小規模事業者向けの「経過措置③」も設けられている。

(1)「経過措置①」は、法人が、適格請求書等の交付ができない免税事業者等から行った課税仕入れについては、本来は仮払消費税等の額はないことになるのであるが、「経過措置①」の期間については、適格請求書等がある場合に計算される場所の消費税額等の80%相当額の仮払消費税等の額があるものとして取り扱うというものである(平成30年・法人税法施行令附則14③、平28改正法附則52条)。

(2)「経過措置②」は、法人が、適格請求書等の交付ができない免税事業者等から行った課税仕入れについては、本来は仮払消費税等の額はないことになるのであるが、「経過措置②」の期間については、適格請求書等がある場合に計算される場所の消費税額等の50%相当額の仮払消費税等の額があるものとして取り扱うというものである(平成30年・法人税法施行令

附則 14 ③, 平 28 改正法附則 53 条)。

(3) 「経過措置③」は、基準期間における課税売上高が 1 億円以下又は特定期間における課税売上高が 5,000 万円以下である課税期間について、課税仕入れに係る支払対価が 1 万円未満である場合は、インボイスがなくとも仕入税額控除ができることにする経過措置である(平 28 改正法附則 53 条の 2)。

6 簡易課税・2割特例を適用した場合の特例

令和 5 年 12 月 27 日の消費税経理通達の改正により、簡易課税を選択している場合の税抜経理方式の採用についての取扱いが明らかにされた。簡易課税における仕入税額控除は、業種に伴い法定されている「みなし仕入率」によって納付すべき消費税額が計算されることになっている。したがって、適格請求書等の有無によって仕入税額控除の額が決定されることはなく、業種により一定のみなし仕入率が決定され、課税売上にかかる税額にみなし仕入率を乗じて計算した金額の仕入税額控除が認められている。

これらの点を考慮して、税抜経理方式を適用している簡易課税制度適用事業者が、課税仕入れを行った場合には、適格請求書等の取得・確認等の事務負担を軽減する観点から、簡易課税制度を適用している課税期間を含む事業年度における継続適用を条件として、適格請求書等に基づく金額の有無にかかわらず全ての課税仕入れについて、課税仕入れに係る支払対価の額に 110 分の 10 (軽減税率の対象となるものは 108 分の 8) を乗じて算出した金額を仮払消費税等の額として経理をした場合には、その処理も認められることとされた(消費税経理通達 1 の 2)。

参考に国税庁・消費税経理通達関係 Q & A (令和 5 年 12 月改訂)・問 1-2 に記載されている「税抜経理方式を適用する場合の仮払消費税等の額」の図表を次頁に記載する⁽⁶⁾。

7 交際費等に係る消費税の取扱い

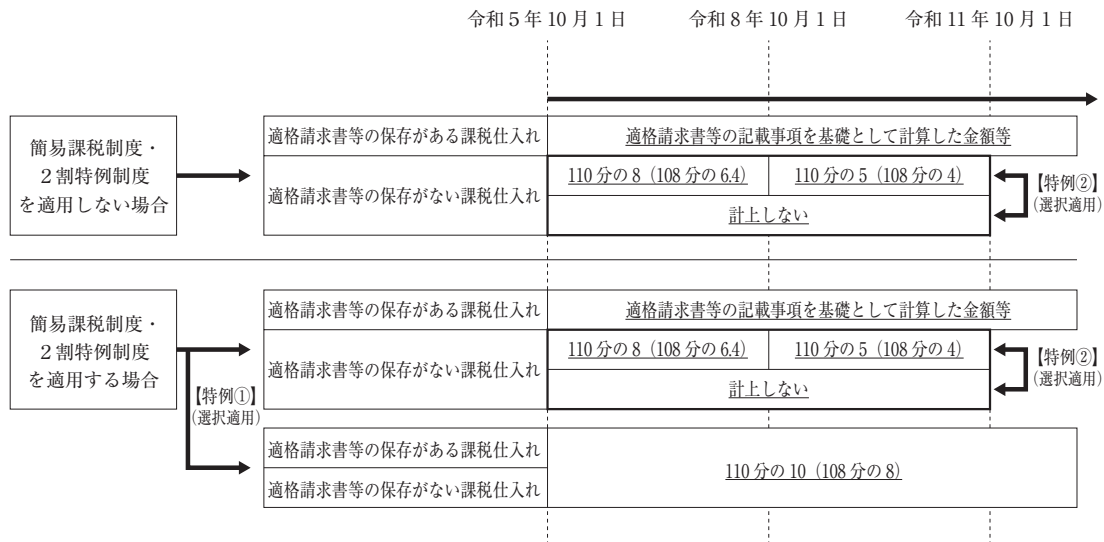
(1) 控除対象外消費税等と交際費課税

租税特別措置法 61 条の 4 に規定する交際費等については、次のような損金算入制限が付されている。

- ① 資本金の額が 100 億円超の法人…全額損金不算入
- ② 資本金の額が 100 億円以下の法人…交際費等の額のうち接待飲食費の額の 100 分の 50 相当

(6) 参考に掲げた図表からわかるように令和 5 年 10 月 1 日～令和 11 年 10 月 1 日の経過措置が手当てされている間は経過措置に加えて、各種特例が重なり、きわめて煩雑な取扱いになっている。インボイス方式の導入に対する激変対応措置とインボイス方式に伴う基本的取扱いの改正とが交錯しており、実務上の対応処理においては、納税者の置かれている状況を踏まえたベストな対応がどれかは慎重に検討する必要がある。

〈参考：税抜経理方式を適用する場合の仮払消費税等の額〉



(注1) 図中の割合は、支払対価の額に乗ずる割合(括弧書きは、軽減税率の対象となるものの割合)です。

(注2) 「特例①」は簡易課税制度又は2割特例制度を適用する課税期間を含む事業年度が対象になり、「特例②」は経過措置期間に国内において行う課税仕入れが対象になります。

(国税庁・消費税経理通達関係Q&A(令和5年12月改訂)・問1-2より抜粋)

額を超える部分の金額は損金不算入

③典型的には資本金1億円以下の中小法人については、年間800万円を超える部分の金額は損金不算入

なお、飲食費であって、その支出する金額が1人当たり5千円(令和6年4月1日以後の支出については1万円)以下の費用は損金算入制限の対象外とされる。

(2) 消費税と交際費課税

①少額飲食費等の金額基準

飲食費であって、その支出する金額が1人当たり5千円(令和6年4月1日以後の支出については1万円)以下であるかの判定は、その法人の採用している会計処理による。したがって、消費税について税込経理方式で処理をしている場合については税込金額で判定し、税抜経理方式で処理をしている場合は税抜金額で判定することになる。また、中小法人における800万円基準についても、その法人が採用している会計処理(税込経理方式、税抜経理方式)で判定、計算する。

②控除対象外消費税等と交際費課税

一般的には、経費に係る控除対象外消費税額等の額は、法人税上、損金の額に算入される。しかし、交際費等の額に係る控除対象外消費税額等の額は、交際費等の損金不算入規定の対象に含めて計算する必要がある。控除対象外消費税額等のうち交際費等に係るものは、交際費等

にカウントされる。したがって、法人税における交際費等の金額を正しく求めるに当たっては、交際費等に係る控除対象外消費税額等を求めることが必要になる（消費税経理通達 12 注 2）。

（3）別表十五（「交際費等の損金算入に関する明細書」）に交際費等に係る控除対象外消費税額等の計上

支出交際費等の額の明細

| 科 目 | 支出額 | 交際費等の額から控除される費用の額 | 差引交際費等の額 | (8)のうち接待飲食費の額 |
|------------|------|-------------------|----------|---------------|
| | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 交際費 | ×××× | | ×××× | ×××× |
| … | | | | |
| 控除対象外消費税額等 | ×××× | | ×××× | |

8 資産に係る控除対象外消費税額等の意義と処理

（1）資産に係る控除対象外消費税額等

控除対象外消費税額等の計算が問題となるのは、「税抜経理方式の場合で、課税売上高 5 億円超又は課税売上割合 95%未満の場合」である。このケースに該当するのであれば、「控除対象外消費税等」の計算が問題となる。仮に「簡易課税」を選択している場合でも同様である。

ところで上記 7 で交際費等のケースについて、控除対象外消費税額等が発生した場合における処理について、少し触れたが、控除対象外消費税額等の額の処理が問題となるのは、主に資産に係る控除対象外消費税額等の場合である。ここでは、資産に係る控除対象外消費税額等を中心に確認する。

（2）資産に係る控除対象外消費税額等の意義

資産に係る控除対象外消費税額等とは、法人が税抜経理方式を適用している場合において、消費税法 30 条の課税仕入れ等の税額の合計額のうち、消費税等の仕入税額控除ができない金額でそれぞれの資産に係るものをいう（法令 139 の 4 ⑤）。

（3）法人税法施行令 139 の 4 の取扱い

資産に係る控除対象外消費税額等の性格については、①その各資産の取得価額を構成するもの、②発生事業年度の期間費用とするものなどの考え方があり⁽⁷⁾。

法人税法施行令第 139 条の 4 においては、(イ) 課税売上割合が 80%以上である場合（同施行令①）、(ロ) 棚卸資産に係るもの（同施行令②一）、(ハ) 特定課税仕入れに係るもの（同施

(7) 廣田 潤（日本公認会計士協会・常務理事）「消費税の会計処理について（中間報告）」の解説では、資産に係る控除対象外消費税の会計処理について「当該資産の付随費用として取得原価を構成するもの」、「発生事業年度の期間費用」とする考え方のいずれについても合理的な根拠があるとされている。

行令②二), (二) 一の資産に係るものの金額が20万円未満であるもの(同施行令②三)については, 損金経理を要件として損金の額に算入するものとしている。

そして, 上記(イ)～(二)に該当しない資産に係る控除対象外消費税額等については, 一括して繰延消費税額等として5年以上の期間で損金経理により償却(当初事業年度は2分の1)するとしている(同施行令③, ④)。

【参考】控除対象外消費税額等の処理

| | | |
|---------|---|------------------------------------|
| 資産に係るもの | 課税売上割合が80%以上である場合(法令139の4①) | 損金経理を要件として損金の額に算入 |
| | 棚卸資産に係るもの(法令139の4②一) | |
| | 特定課税仕入れに係るもの(法令139の4②二) | |
| | 一の資産に係るものの金額が20万円未満のもの(法令139の4②三) | |
| | 繰延消費税額等となるもの(上記のもので損金経理しなかったものを含む)(法令139の4③, ④) | 5年以上の期間で損金経理により償却(当初事業年度は2分の1) |
| 経費に係るもの | 経費に係るもの | 損金の額に算入(交際費等に係るものは損金不算入規定の適用対象になる) |

9 資産に係る控除対象外消費税額等の処理の留意点

資産に係る控除対象外消費税額等の処理については, 法人税法施行令第139条の4第5項(資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入)について同条の規定の適用を受け, 又は受けられないことを選択することができるが, この規定の適用を受ける場合には, 資産に係る控除対象外消費税額等の全額についてこの規定を適用することになる点に注意する必要がある(消費税経理通達13)。

資産に係る控除対象外消費税額等については, 会計上, その資産の付随費用として取得原価に算入することは公正妥当な会計処理の基準に基づくものとして, 当然に認められると考えられる。ところで, 複数の資産, 例えばA資産とB資産をその事業年度に取得したとし, それらの資産に係る控除対象外消費税額等は, いずれも法人税法施行令第139条の4第1項, 2項により損金経理を要件として損金の額に算入される対象にならないものとする。

このような場合に, A資産に係る控除対象外消費税額等については, A資産の取得原価に算入してその資産の減価償却の対象とし, B資産に係る控除対象外消費税額等については, 繰延消費税として5年で償却していく処理が認められるかということが問題になる。

この点について, 消費税経理通達13は, 「同条の規定の適用を受ける場合には, 資産に係る控除対象外消費税額等の全額について同条の規定を適用することになることに留意する。」としており, 前記のようにA資産とB資産とで異なる処理はできないとしている。

すなわち, A資産及びB資産のどちらも資産の取得原価に算入するか, 又は, A資産及びB資産のいずれの控除対象外消費税額等について繰延消費税等として処理して一括して5年以

法人税

上で償却するかのをいずれを選択するしかないということである⁽⁸⁾。

したがって、法人が資産に係る控除対象外消費税額等の一部について損金経理をしなかった場合には、その損金経理をしなかった資産に係る控除対象外消費税額等については、その事業年度後の事業年度において繰延消費税額等の規定を適用することになる。そして、この取扱いの適用を受ける場合において、法人が資産に係る控除対象外消費税額等の一部について資産の取得価額に算入したときは、その資産の取得価額に算入した資産に係る控除対象外消費税額等は、その資産の取得価額から除いて法人税の課税所得金額を計算することになる。

このように資産に係る控除対象外消費税額等の全部について、いずれかの取扱いを選択するしかないということの根拠となる条文は、「法人税法施行令 139 条の 4 第 5 項に控除対象外消費税額等を定義して『(仕入税額) 控除をすることができない金額で資産に係るものの合計額をいう。』」⁽⁹⁾と規定している条項をあげている⁽¹⁰⁾。

繰延消費税額等として 5 年以上で償却する方法は、固定資産等の取得原価に算入する方法の「一種の簡便法」であることを考慮すれば、「取得原価に算入する方法」と「その簡便法」⁽¹¹⁾を部分的に併用することは、理論的には合理的であるとは言い難いことはある。また、例えば、耐用年数の短いものや短年のうちに売却するものは、資産の取得原価とする処理を選択し、耐用年数が長いものは 5 年で償却する繰延消費税額等の処理を選択するなど課税所得計算上、「弊害のあるかもしれない」選択が可能になることも考えられ、かかる選択ができないようにすることには一定の合理性があるようには思われる。

しかし、同施行令第 139 の 4 の取扱いは、決算の数値が確定しないと課税売上割合が確定せず、控除対象外消費税額等の計算も確定しないことから、決算処理を考慮して簡便的な処理として設けられたものである。また、控除対象外消費税額等の繰延資産処理は、資産の取得価額に算入する処理の簡便法である性格を有している。これらの点を考慮すれば、決算処理におい

(8) 大島隆夫・木村剛志『消費税法の考え方・読み方(五訂版)』(2015年)税務経理協会・515頁は、取得原価算入か一括繰延方式の「選択は自由なんだけれども、部分的な選択は認められない。」としている。また、成松洋一『消費税の経理処理と税務調整(八訂版)』(令和5年12月)大蔵財務協会189頁は、「この特例の適用を受ける場合には、すべての資産に係る控除対象外消費税額等につき特例の適用をしなければなりませんから、資産の取得価額に算入した資産に係る控除対象外消費税額等は、資産の取得価額から減額します。」としている。

(9) 前掲注(8)大島・木村516頁。

(10) 控除対象外消費税額等の全額について法人税法施行令139の4の規定を適用することになることについては、同施行令5項の「資産に係るものの合計額」で読むのだとされている。しかし、かかる規定の仕方は、極めてわかり難いと言わざるを得ない。同施行令5項は、控除対象外消費税額等の定義をしているものであり、この文言から、4項の措置の適用は控除対象外消費税額等の全体に及ばなければならないとするのは、かなり無理があるように考えられる。この点、消費税経理通達13では、「同条の規定の適用を受ける場合には、資産に係る控除対象外消費税額等の全額について同条の規定を適用することになることに留意する」と明記して対応しているのであるが、もともと、条文上の規定の仕方がわかり難い点は変わりがない。

(11) 前掲注(7)廣田, 2. 資産に係る控除対象外消費税の処理(1)②参照。

て各資産における控除対象外消費税額等が正しく計算できるのであれば、資産ごとに取得価額への算入の選択も容認されてもよいようにも考えられるが、現行通達等では、明確にその取扱いを否定している。

【回答】

【事例1】

1 経過措置の適用による仮払消費税等の額

インボイス方式導入に伴う経過措置の期間の前半（令和5年10月1日～令和8年9月30日）については、適格請求書がある場合に計算される場所の消費税額等の80%相当額の仮払消費税等の額があるとして取り扱っているとされている（平成30年・法人税法施行令附則14③，平成28改正法附則52条）。したがって、免税事業者からの課税仕入れであるが、80%経過措置の適用期間であることから、税抜経理方式による課税仕入れにかかる仮払消費税等の額は、次のようになる。

（正しい処理）

| | | | |
|--------|-------|------|-------|
| 交際費等 | 102万円 | 現金預金 | 110万円 |
| 仮払消費税等 | 8万円 | | |

2 法人税における交際費等の額

（1）交際費等の額となる控除対象外消費税額等の額

一般的には、経費に係る控除対象外消費税額等の額は、法人税法上、損金の額に算入される。しかし、交際費等の額に係る控除対象外消費税額等の額は、交際費等の損金不算入規定の対象に含めて計算する必要がある。したがって、法人税における交際費等の金額を正しく求めるに当たっては、交際費等にかかる控除対象外消費税等を求めることが必要になる（消費税経理通達12注2）。

本事例の場合の交際費等に係る控除対象外消費税額等の額は、本事例における交際費等に係る仮払消費税等の額の合計額が下記のように930,000円であること、課税売上割合が80%であること及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要すること、仕入税額控除については個別対応方式を適用していることから次のように計算される。

①交際費等に係る仮払消費税等の額の合計額 $850,000円 + 80,000円 = 930,000円$

②交際費等に係る控除対象外消費税額等の額

仮払消費税等の額の合計額 $(930,000円) \times (1 - 課税売上割合 80\%) = 186,000円$

（2）本事例の交際費等の額

①経理処理された交際費等の額 $8,500,000円 + 1,020,000円 = 9,520,000円$

②交際費等に係る控除対象外消費税額等 186,000円

法人税

③本事例における法人税上の交際費等の額の合計額 ①+②= 9,706,000 円

④本事例の交際費等の損金不算入額 ③- 8,000,000 円= 1,706,000 円

(注) 接待飲食費の2分の1より定額控除限度額(800万円)の方が大きい額であることは明らかである。

(参考) 別表十五(「交際費等の損金算入に関する明細書」)に交際費等に係る控除対象外消費税額の計上

支出交際費等の額の明細

| 科目 | 支出額 | 交際費等の額から控除される費用の額 | 差引交際費等の額 | (8)のうち接待飲食費の額 |
|------------|-----------|-------------------|-----------|---------------|
| | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 交際費 | 9,520,000 | | 9,520,000 | |
| ... | | | | |
| 控除対象外消費税額等 | 186,000 | | 186,000 | |

〈補足〉

令和6年度改正により、令和6年4月1日以後の少額飲食費の額は1万円に引き上げられる。税抜経理方式を採用している場合における免税事業者の店での飲食における少額飲食費(1人当たり10,000円)の税込価額の上限金額がいくらになるかは、経過措置期間の1人当たり税込金額(税抜経理方式の場合で端数につき1円未満端数切捨の場合)で次のようになる。

- ① 令和5年10月1日～令和8年9月30日 税込10,784円/1人
- ② 令和8年10月1日～令和11年9月30日 税込10,476円/1人

【事例2】

1 正しく処理した場合

3月決算の法人で、令和7年3月期の令和6年4月1日に、免税事業者から事務機器を2,200万円で取得した。この事務機器の耐用年数は5年で定率法の償却率は、0.400である。期首から事業の用に供したものとされている。

税抜経理方式における仮払消費税等に関する80%経過措置を適用した場合の、この事務機器である器具備品の税務上の減価償却限度額は次のようになる。

(1) 取得時の処理(消費税に係る免税事業者からの課税仕入れについての80%経過措置を適用する。)

器具備品 2,040万円 現金預金 2,200万円
仮払消費税 160万円

(2) 令和7年3月決算時の正しい減価償却限度額の計上

減価償却費 816万円 器具備品 816万円

$$* 2,040 \text{ 万円} \times 0.400 = 816 \text{ 万円}$$

2 誤った処理をした場合

(1) 誤って 200 万円を仮払消費税として処理した場合

①取得時

| | | | |
|--------|----------|------|----------|
| 器具備品 | 2,000 万円 | 現金預金 | 2,200 万円 |
| 仮払消費税等 | 200 万円 | | |

②決算時の減価償却費の計上額

| | | | |
|-------|--------|------|--------|
| 減価償却費 | 800 万円 | 器具備品 | 800 万円 |
|-------|--------|------|--------|

$$* 2,000 \text{ 万円} \times 0.400 = 800 \text{ 万円}$$

③上記のように誤って計上した仮払消費税等 200 万円は、正しい仮払消費税等の額 160 万円より 40 万円多く計上されている。この過大計上額は、最終的には消費税の清算処理により、雑損失として費用化されている。したがって、減価償却資産の取得に係る取引において仮払消費税等の額を超えて取引の対価の額から区分して経理をしたことにより、その取得価額に含まれることとなる金額につき損金経理をしている場合には、その損金経理をした金額は法第 31 条第 1 項《減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法》に規定する「償却費として損金経理をした金額」に含まれるものとされる（消費税経理通達 3 の 2（注））。

(2) 減価償却超過額の計算

上記 (1) ③を踏まえると、減価償却超過額は下記の計算のとおりとなる。

$$\text{減価償却超過額} = (800 + 40) - 816 = 24 \text{ 万円}$$

(3) 本法人の課税売上割合は、80%以上であるとされているので、資産に係る控除対象外消費税額の問題は生じないが、仮に課税売上割合が 80%未満の場合は、資産に係る控除対象外消費税の問題が生ずることに留意する必要がある。

【事例 3】

資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入

(1) 資産に係る控除対象外消費税額等の取扱い

資産に係る控除対象外消費税額等については、次のものについては、損金経理を要件として損金の額に算入される。

- ①課税売上割合が 80%以上である場合（法令 139 の 4 ①）
- ②棚卸資産に係るもの（法令 139 の 4 ②一）
- ③特定課税仕入れに係るもの（法令 139 の 4 ②二）
- ④一の資産に係るものの金額が 20 万円未満であるもの（法令 139 の 4 ②三）

(2) 併用の禁止・いずれかの選択

上記(1)以外の資産に係る控除対象外消費税額等の取扱いについては、①資産の取得価額に算入する方法と②法人税法施行令第139条の4を適用して繰延消費税等として処理して5年間以上で償却・損金算入する方法の二つがある。

いずれを選択するかについては、法人の選択にゆだねられているが、両者を混同して適用することはできない(消費税経理通達13)。

したがって、資産に係る控除対象外消費税額等については、その全てについて、資産の取得価額に算入するか、又は法人税法施行令第139条の4④を適用して損金の額に算入するかのいずれかである。

(3) 各資産の取得価額に算入する方法を選択した場合

本事例の資産に係る控除対象外消費税額等の額については、次のように処理することになる。

①棚卸資産に係るもの50万円及び一の資産に係るものの金額が20万円未満のものの控除対象外消費税額等の合計額35万円については、損金経理を要件に損金の額に算入される。

②その他のA資産(400万円)、B資産(100万円)、C資産(50万円)に係る各控除対象外消費税額等について各資産の取得価額に算入する場合は、A～Cの各資産の取得価額にそれぞれ算入し、各資産の減価償却の対象となる。A～Cの各資産の全部について各資産の取得価額に算入し、その各資産の減価償却の対象にすることになる。

(4) 繰延消費税額等として一括して処理する方法を選択した場合

A資産(400万円)、B資産(100万円)、C資産(50万円)に係る各控除対象外消費税等の合計額(550万円)については、その全額を繰延消費税等として5年(60か月)以上で償却することになる。なお、その繰延消費税額等の発生年度についての損金算入限度額は、次のように2分の1になることに留意する必要がある。

$$(\text{その事業年度に発生した繰延消費税額等}) \times \frac{\text{当期の月数}}{60} \times \frac{1}{2}$$

前提として損金経理が要件とされていることにも留意する必要がある。

なお、添付を要件とされている「資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入に関する明細書」は、別表十六(十)である。

【参考文献】

- (1) 日本公認会計士協会「消費税の会計処理について(中間報告)」平成元年1月18日
- (2) 廣田潤(日本公認会計士協会・常務理事)「消費税の会計処理について(中間報告)」の解説
- (3) 大島隆夫・木村剛志『消費税法の考え方・読み方(五訂版)』税務経理協会2015年
- (4) 令和3年2月9日付課法2-6『『消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて』の一部改正について』(法令解釈通達)の趣旨説明

債務免除条件付債務の相続後の条件成就による 所得稅の課稅対象該当性及び被相続人の支払った 弁護士費用等の控除

(東京地裁令和5年3月14日判決・東京高裁令和6年1月25日判決の検討)

弁護士・公認不正検査士 武田 涼子

事例

個人 X1 と X2 (以下総称する場合, 「Xら」という。) は, X1 の父である故 A からの相続により, ある金融機関 (以下「本件銀行」という。) に対する故 A の債務 (以下「本件債務」という。) を引き受ける旨の債務引受契約を, 平成 27 年 6 月 24 日に本件銀行との間で締結した。本件債務は, 平成 16 年 4 月 15 日に故 A が裁判上の和解 (以下「本件和解」という。) を本件銀行との間で行ったことにより負ったもので, 故 A から本件銀行に対して一定額の分割金を平成 28 年 6 月 30 日まで支払った時には, その余の 9 億 7,370 万円の支払義務が免除される (以下「本件債務免除」といい, それにより得られた利益を「本件債務免除益」という。) 条件が付されていた。その分割金の具体的な内容は, 平成 18 年末までに金 6 億 2,130 万円を, その後平成 28 年までの 10 年間, 毎年 6 月 30 日限り, 金 50 万円 (その 10 年間に支払う金員総額 500 万円を, 以下「本件分割金」という。) を, 故 A が支払うことが約されたものであった。

なお, 本件和解は, そもそも, 本件銀行が, 故 A の父である故 B を借主, 故 A を保証人として約 16 億円を貸し付けた平成 5 年 9 月 6 日付金銭消費貸借契約 (この当初の貸付けにつき, 以下「本件貸付」という。) に基づく弁済が行われなかったことから, 平成 14 年 2 月 15 日に A 及び B に対して, 提訴した当該貸付金及び利息・遅延損害金の支払請求についての和解であった。この請求に対して, B は本件貸付時点で, B には自らの行為を認識し, その結果を判断する精神的能力がなく, 本件銀行の担当者が A と通謀して B 名義の

署名を自ら行ったことなどを理由として、本件貸付に基づく根抵当権設定登記の抹消登記請求訴訟を、本件銀行に対して、平成14年4月26日に提訴した。これらの訴訟（以下総称して「前訴」という。）が東京地方裁判所にて併合審理された末に、本件和解に至ったものであった。

前訴において東京地方裁判所は、「和解に向けての見解」との書面（以下「本件裁判所見解」という。）を、平成15年8月27日に訴訟当事者に交付した。当該書面では、Bが、平成5年3月5日にはアルツハイマー型老年痴呆で入院しており、本件貸付時に、回復していたとは考えにくく、意思能力がなかった可能性が大きく、Bを本件貸付の主体と見ることは難しいこと、Aが本件貸付の手続を行っており、Aについては保証人又は無権代理人として本件貸付について全額の責任を免れないこと、和解としては、本件貸付の全額を前提とするのではなく、当該貸付金を原資に購入した不動産の価格相当額を本件銀行に返還することと、本件貸付について全額の責任を免れないAについては、Bの相続財産の法定相続分である6分の1相当額（2億4,000万円）を、本件銀行に返還することを基本として和解の調整を行うことが相当であるという裁判所の見解が示されたものであった。なお、Aは、平成14年10月23日のBの死亡により、故Bの他の相続人と共に前訴の故Bの訴訟承継人となった。

Aは、本件裁判所見解が示された後である平成15年12月25日に、当該不動産を4億1,100万円で売却し、その後、本件和解調書の規定に従って、6億2,130万円（故Bの相続財産の法定相続分相当額と当該不動産売却相当額に相当する金員）を平成18年末までに本件銀行に支払った。Aは、平成26年10月に死去したが、それまでの期間、本件和解に基づき支払うべき本件分割金を支払っていた。

Xらを含む故Aの相続人らは、平成27年8月12日に故Aを被相続人とする遺産分割協議を行い、本件債務に係る残債務（上記本件債務免除の対象である9億7,370万円と、毎年6月30日までに支払う金50万円の2回分である100万円の総額）については、Xらがそれぞれ2分の1ずつ承継することとした。故Aの相続人らは、平成27年8月21日に、相続税申告を行ったが、その申告書には、本件債務の残債務9億7,470万円につき、Xらが引き受けた旨の記載があり、本件債務免除後である平成29年5月12日に行った修正申告により、当該残債務をゼロ円と修正したため、故Aの相続財産から控除されるべき債務の額は、本件債務の残債務から支払われた100万円を差し引いた相当額は減少し、相続税に係る課税価格合計額及び申告納税額合計額は増加した。

Xらは、故Aの相続開始後平成27年・平成28年の6月30日までに支払うべき各50万円（総額100万円）を期限までに本件銀行に支払った。そのため、平成28年6月30日に

は本件債務免除を得た。

Xらは、平成 29 年 3 月 16 日に、平成 28 年分の所得税等の確定申告を行ったが、本件債務免除益を総所得金額に算入していなかった。そこで、平成 30 年 4 月 25 日、所轄税務署長は、本件債務免除益が一時所得に該当するとして、Xらの平成 28 年分の所得税等の更正及び過少申告加算税の賦課決定（以下「本件各処分」という。）を通知した。Xらは、本件各処分の取消しを求めて提訴したが、本件債務免除益は、Xらの課税所得計算上、どのように取り扱うべきか。

また、前訴に関連して、Aは、その委任する弁護士に対して、訴訟提起の際の訴訟費用等合計 201 万 300 円及び前訴定期直前である平成 14 年 4 月 25 日から平成 23 年 6 月 16 日までに弁護士報酬を計 8,525 万円支払った。本件債務免除益がXらの一時所得に該当する場合、かかる弁護士報酬及び費用等（以下「本件弁護士費用等」という。）は、Xらにとっての「その収入を得るために支出した金額」（所得税法 34 条 2 項）に該当するか。

なお、上記の事例につき、時系列に沿って生じた出来事の概要は、以下のとおりである。

| 日にち | 本件に係る事案の概要 |
|-----------------------------------|--|
| H5 (1993).3.5~ | Aの父Bの老年痴呆による入院 |
| H5 (1993).9.6 | 本件銀行がBを借主、Aを保証人とする金銭消費貸借契約の締結 当該貸付金を原資として、Aによる不動産購入 |
| H14 (2002).2.15~ | 前訴 |
| H14 (2002).10.23 | Bの死亡により、Aを含む故B相続人らによる前訴の訴訟承継 |
| H15 (2003).8.27 | 本件裁判所見解の交付 |
| H15 (2003).12.25 | Aが購入した不動産の売却 |
| H16 (2004).4.15 | 本件債務に係る裁判上の和解（H28年6月30日までの支払） |
| H18 (2006) 末 ~ H23 (2011).6.16 | Aによる本件銀行への金6億2130万円の弁済と、本件分割金の支払開始 Aによる本件弁護士費用等の支払 |
| H26 (2014).10 | 被相続人Aの死亡によるXらの相続 |
| H27 (2015).6.24 | 本件債務をXらが引き受ける債務引受契約の締結 |
| H27 (2015).8.12 | 故Aの相続人による遺産分割協議に基づく、Xらによる本件債務の残債務の承継 |
| H27 (2015).8.21 | 故Aの相続人らによる故Aの相続に係る相続税申告 |
| H28 (2016).6.30 | 本件分割金の支払完了による本件債務免除 |
| H29 (2017).3.16 | Xらによる平成 28 年分の所得税等の確定申告 |
| H29 (2017).5.12 | 故Aの相続に係る相続税の修正申告において、本件貸付の残債務をゼロ円と修正 |
| H30 (2018).4.25 | 所轄税務署長による本件各処分 |

I 本件裁判例の争点と本稿の概要

本事例は、東京地裁令和5年3月14日判決（令和元年（行ウ）第615号）（TAINS：Z888-2487）（以下「本件裁判例」という。）及びその控訴審判決である東京高裁令和6年1月25日判決（令和5年（行コ）第105号）（T&Amaster 1019号（2024）25頁）を検討するものである。本件裁判例の争点は、以下の5点であった。

- ① 本件債務免除により、所得税の課税対象となる債務免除益が生じているか。
- ② 資力喪失時の債務免除益の総収入金額不算入（所得税法44条の2第1項）における資力喪失要件の判断基準時は、本件和解の時点か、本件債務免除の時点か。
- ③ 相続時に消極財産として勘案されなかった本件債務につき、その後の本件債務免除による債務免除益に所得税を課税することは、二重課税（同法9条1項16号（現17号））となるか。
- ④ 本件債務免除益の発生とその発生原因となる事実が記載され、本件債務免除益が一時所得の要件に該当し、一時所得の金額及び総所得金額の算定根拠が記載されているに過ぎない場合、理由附記の不備が認められるか。
- ⑤ 本件弁護士費用等を「その収入を得るために支出した金額」（同法34条2項）として控除することの可否。

このうち、本件裁判例では、⑤については、原告（納税者）の主張が認められたが、その余の争点については、原告の主張が退けられた。その後の控訴審判決では、③についてのみ検討されて、原告の主張が認められ、原処分が取り消され、原告勝訴の判断が下された。本稿では、検討したい課題に係る問題意識との関係で、①と③、⑤に限定して検討する⁽¹⁾。

(1) 本件裁判例において、本稿の検討対象外とする争点である②と④について、概要以下のとおり判示された。

争点②につき、本件裁判例では、債務免除の効力が発生する時点における債務者の資力により資力喪失の有無を判断すべきこととなるものと解すべきであり、その資力喪失要件の判断基準時は、本件和解の時点ではなく、本件債務免除の時点とされた。

また、争点④の理由附記の不備についても、本件各処分の理由が、本件債務免除により本件債務免除益が発生し、それが一時所得となるためであること及びその金額の計算方法等が具体的に明らかにされており、適用条文に係る網羅的な記載までなくとも、本件各処分の理由は明らかとなっていることから、理由附記の不備は認められないものとされた。

なお、争点⑤につき、振込送金名義人が異なることから、負担者についての争いも存したが、事実認定の問題でもあり、本稿ではその検討を省略する。

Ⅱ 本件債務免除による所得税の課税対象となる債務免除益の発生

1 債務免除益に係る課税と本件裁判例における原告らの主張

債務免除とは、債権者が債務者に対してその意思を表示した時に、その債権が消滅すること（民法 519 条）を指す。債務者側からは債務免除といい、債権者にとっては、債権放棄ともいう。債務を負う個人が法人からその債務の免除を受けた場合には、その個人が利益を受けることから、所得税法において、原則として、「その他経済的な利益」（同法 36 条 1 項）に該当するものとして、債務免除を受けた年の総収入金額に含めるものとされる⁽²⁾。経済的な面でいうと、債権という経済的価値を債権者が放棄することにより、債務者の債務という負の経済的価値・消極財産が消滅することから、債務免除益という経済的利益を得たことによるものである⁽³⁾。

本件裁判例における原告らによる主張によれば、本件債務免除は、形式・名目のみのものに過ぎず、所得税を課税されるような債務免除益は生じていないというものであった。その根拠として、本件債務免除の対象となっている 9 億 7,370 万円の支払義務につき、本件裁判所見解において、本件和解の成立時に、そもそも本件貸付の際に借主であった者の意思能力がなかった可能性が大きいとされ、本件貸付に係る消費貸借契約の有効性に疑問が投げ掛けられていることから、本件貸付が効力を有しないというべきこと、また貸主においても、本件債務免除の対象額について回収する意思はなかったといえること⁽⁴⁾などを根拠として「本件和解に至る経緯や、真実に存在する事実関係等を踏まえて判断されるべき」と主張したものである。

学者の見解においても、本件債務は、本件和解時に既に自然債務化しており、「相続開始時

-
- (2) 債務を消滅させた時に生ずる利益につき、日本における所得税法上の収入金額（所得税法 36 条 1 項）や法人税法上の益金（法人税法 22 条 2 項）などに該当すると考えられることの根拠は必ずしも明らかではなく、裁判例では、かかる利益（債務消滅益）が「収入金額・益金に該当することがいわば自明の理とされているか、債務消滅自体を経済的利益と考えられるかして」と評されている（高橋祐介「損害賠償なんか踏み倒せ！—債務の消滅をめぐる課税関係に関する一考察—」浪花健三教授退職記念論文集 立命館法學 352 号（2013）2884-2908 頁，2895 頁）。
- (3) 債務免除を受けた場合に、現行所得税法の下では債務免除を受けた者に免除を受けた金額に相当する金額の所得が発生すると考えられており、その所得発生メカニズムの説明はいくつかありうるが、最も有力なのは借入金アプローチ、すなわち、元本を借り入れた時に課税せず、それを弁済した時に控除しない課税方法を前提に、元本の借り入れ後に債務免除を受けた場合にその不均衡部分を新たに獲得する経済的利得であって所得であるとする説明であるとされている（佐藤英明「家族の経済的危機と所得税制」金子宏監修『現代租税法講座 第 2 巻 家族・社会』日本評論社（2017）143-172 頁，152 頁）。なお、同書では、債務免除を受けた場合の経済的利益の総収入金額不算入を定める所得税法 44 条の 2 第 1 項の定めが平成 26 年に新設されたが、ある債務免除益がどの所得に該当するかは、この規定で決まるものではなく、一般的な所得分類のルールで決定されることを前提としているとされている（同 162 頁）。
- (4) 本件裁判例では、貸主において回収意思がないことの証拠として、保証人であった原告らの被相続人の支払能力に注目して本件和解の支払額が決定され、債務免除の対象額部分の根抵当権が、その他の支払によって解除することとされている点などが挙げられた。

点において、実質的に債務性は消滅し自然債務に変質したものと考えられるはず」として、本件債務免除益は経済的利得にならないから、所得税の対象にはならないはずであると示すものも存する⁽⁵⁾。

そこで、実質的に経済的利得が得られない債務免除につき、所得税の対象にはならないものと考えられるのか、債務免除益への課税に係る原則と例外につき、項を分けて検討する。

2 債務免除益の課税に係る原則と例外

債務免除益は、債務を負う者が、その債権者から債権の放棄を受けた場合における経済的利益を指し、所得税法では、原則として、「その他経済的な利益」(同法 36 条 1 項)に該当するものとして、その債務免除を受けた年の総収入金額に含まれるものとされる。その例外としては、「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合」(以下「資力喪失要件」という。)に受けた債務免除益について、当該免除により受ける経済的な利益の価額について、その年の総収入金額に算入しないことが規定されている(同法 44 条の 2 第 1 項⁽⁶⁾)。この条項の趣旨を、債務者の視点で考えるか、又は債権の価値などで考えるかによって、本件債務免除の考え方にも影響があるものと思われるため、その点を検討する。

資力喪失の場合に債務免除益を非課税とする解釈論上の根拠について、①債務超過状態への着目、②債務の経済的無価値性への着目、③担税力への着目という 3 つのアプローチが想定されている⁽⁷⁾。

債務者の視点、すなわち、まず、資力喪失要件を満たす場合に課税対象とならない根拠を、借入を行った者が債務超過状態である限り、債務免除を受けても所得は生じないことにあると考える見解である。具体的には、ある債権者が債権を放棄したとしても、その債務者が債務超過である限り、他の債権者にとっての回収可能性が増加するという意義があるに過ぎず、その債務者の手元には、債権放棄を得たことによっても資産は残らないことから、所得に該当せず、債務超過を解消する程度まで資産状況が改善しなければ、かかる債権放棄は、所得税法 36 条にいう経済的利益に該当しないということになる。かかる見解を前提とすると、本件では債務

(5) 品川芳宣「実質的に債務ではない債務が免除された場合の『所得』の有無」(T&Amaster 982 号 (2023) 23 頁～, 31 頁)。なお、同論稿では、本件の問題の所在につき、「国は、『2 割の非』しかない A らに対し、『8 割得た』から所得税を払えという処分を行い,」「法的には、実質的に返さなくてよい債務が、そうなっただけで『所得』と言えるのか」という問題提起がされている。

(6) 所得税法 44 条の 2 は、平成 26 年度税制改正において、個人の事業再生を支援する租税特別措置を創設すること(措法 28 条の 2 の 2)にあわせて、従前の取扱いを法令上明確にしたものとされる。従前の取扱いでは、個人にとっての債務免除益は、原則として各種所得の金額の計算上収入金額に算入することになるが、著しく債務超過の状態に陥ったこと等によりその債務者が資力を喪失して債務を弁済することができない場合に、「その債務の免除により受ける経済的な利益は形式的なものであり、これを課税所得として捉えることは実情にそぐわない」という考え方から課税しないこととして取り扱われてきたものである(武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法 第 2-2 巻 30～57 の 2』第一法規 3533 頁)。

免除時において原告らは債務超過状態にはない状況であると認定されたものでもあり、債務者である原告らにとって、本件債務免除対象の債務は消滅することになることから、本件の債務免除益について、所得と解さざるを得ないものとなる。

これに対して、債権の価値、すなわち債務免除時には、債権者にとって、その債権は経済的に無価値になっていたことを、資力喪失要件を満たす場合の課税対象としない根拠とする立場によれば、資力喪失要件を満たさない場合には、借入を行った者の負債が減少したことにより純資産の増加は生じるが、資力喪失要件を満たすような場合は、そもそもその債権に経済的価値はなく、債務免除によって純資産の増加は生じないこととなるから、債務免除益の発生自体がないことになる⁽⁸⁾。この考え方を前提とすると、本件の債務免除益についても、平成18年末までの金6億2,130万円の弁済と本件分割金総額500万円の支払によって債務免除を行うことが条件となっていたところであり、本件債務を負っていた被相続人の相続開始時点において、残り100万円を支払えば、9億円超の債務免除を得られることから、かかる9億円超の経済的価値のある債務を相続時点から債務免除時までの間に負っていたものとまではいえないという考え方も採りうる事が想定される。

また、担税力を根拠とする立場⁽⁹⁾によれば、債務免除を受けることにより、原則としてはその免除額につき担税力のある所得を受けたものとなるが、債務超過状態にある者が債権放棄を得たとしても、担税力のある所得があるとする事は、実情に即していないことを根拠とする。実質的には支払能力のない債務の弁済を免れただけであり、担税力を得た所得と見ることが実情にも即さず、かかる債務免除額に対して収入金額として所得税を課しても徴収不能となるものであり、かつ明らかに担税力のない者について課税を行わないとしても、課税上の不公平が

- (7) 増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題（上）」ジュリスト1315号（2006）192-199頁、197頁。このアプローチのほか、債務免除益は、大別して担税力の考慮によるものと政策的な考慮によるものにつき、課税の対象から除かれるとする見解も存する（田中治著『田中治 税法著作集 第2巻所得税をめぐる紛争の特質とその解釈論』清文社（2021）86頁（初出税務事例研究166号（2018）））。この見解によると、債務者が資力を喪失して債務を弁済できない場合に、債務免除益への課税を行わないことにつき、所得税法44条の2の新設前においても、租税実体法的には、問題の債務免除益は、名目的なもので、およそ課税対象とすべき経済力を持たないと認識するものと思われ、経済的な実体の存在があってはじめて課税が正当化できるとするならば、課税実務におけるこのような認識は、基本的に、実情に即した合理的なものといえることができるように思われるとされる。なお、本件債務免除については、政策的な考慮によって除外になることが想定し難いことから、上記の3つのアプローチで検討する担税力の視点からの考慮の内容に包含して検討する。
- (8) 資力を喪失している債務者にとっては、「（もともと払えるはずのない）債務の免除は、免除を受けた者にとって、実質的には何らの利益にもならないのではないか、という考え方も有力」とのことであり、「そのような場合の債務免除益に課税しても、実際に税額を徴収することはほぼ不可能だから課税は無意味だという指摘もある」とされている（佐藤英明『スタンダード所得税法（第四版）』弘文堂（2024）276頁）。
- (9) 前掲注（7）増井198頁において、①の債務超過状態や②の債務の経済的無価値性への着目のいずれも採用し難く、③の担税力への着目による考え方によれば、各種所得計算上の損失を補てんする範囲において収入金額に算入する取扱いも、比較的素直に導くことができるものとされている。

所得稅

問題となることはなく、むしろ課税をすることに一般の理解は得られないものという点にその根拠を求めるもので、地裁判決⁽¹⁰⁾でも採用されている。

所得税法については、実質的な担税力に応じた課税原則（租税公平主義）に基づいて、所得区分制度が導入されており、担税力に応じた公平な課税を実現する上でより優れている包括的所得概念を、わが国の所得税法も採用しているものとされる⁽¹¹⁾。担税力の強弱⁽¹²⁾によって税負担に調整を加えることが法制度上前提とされているものであれば、債務免除におけるその債務の経済的価値が少ない状況であるにもかかわらず、その全額についての債務免除益が認められることは、その少ない経済的価値程度の債務から解放されたに過ぎない債務者における担税力が債務免除によって増している部分も少ないと感じることが一般的であろう。実際にも、本件債務免除では、租税負担能力のある利益が生じたものとまでもいえず、形式的利益に対する課税として、実体に即さないという考えもありうる。本件に具体的に当てはめて考えてみると、10年近く前に6億円超の債務が返済され、毎年債務免除時まで50万円ずつ返済されてきた状況における債務免除につき、9億円超の債務免除が行われることによる担税力を得た所得といえるものかという点が、一般的には疑問に感じられる場合も想定される。

しかし、所得税法においては、債権の経済的価値にしても、また債務者における担税力にしても、そのときどきの価値の増減について計測されて課税される仕組みとはされていない。所得税法の規定において、法的行為全てにおける債権債務関係における価値からの担税力の評価が想定されるものではない⁽¹³⁾。

-
- (10) 大阪地裁平成24年2月28日判決（訟月58巻11号3913頁）。この判決については、課税実務で伝統的に採られてきた立論である③の理由付けを採用したと評されている（増井良啓「所得税法において債務免除益が非課税とされた事例」ジュリスト1453号（2013）208-209頁）。なお、当該判決を前提とすると、「〔所得税〕法36条には、一定の債務免除益に課税できないという内在的制約が存することになる」（渡辺徹也「租税判例速報 大阪地判平成24年2月28日」ジュリスト1449号（2013）8-9頁、9頁。同論稿は、所得税法44条の2を新設した平成26年度税制改正前のものであり、かかる内在的制約が存するという点に批判的な考えが述べられている。）ものとも解される。そして、この内在的制約があるという考え方を敷衍すると、資力喪失の場合にとどまらず、担税力の増加が存しない債務免除については、それに所得税を課税できない内在的制約を見出せるとも考えられる。
- (11) 増田英敏「所得税法の所得区分規定の解釈の在り方—二つの最高裁判決を素材に」専修法学論集147号（2023）87-132頁、88頁、96頁。
- (12) 前掲注（3）佐藤155頁においても、「『担税力』といういわば生の価値判断を持ち込む判断手法は、その結論が不安定になるおそれ大きい」として、2つの判決の比較によって、「同じく『担税力』を根拠に一定の債務免除益非課税の扱いを肯定するとしても、その具体的な範囲は『担税力』という道具立てから直ちに決まるわけではなく、課税関係をかなりの程度不安定にするという問題を抱えていたということができよう」と評されている。このように、担税力を根拠としても、その結論が直接導かれるものではないものと解される。
- (13) 現実の課税実務においては、売買契約に随伴する債権債務につき、ひとつひとつ所得税法36条に当てはめて、明示的に差引き計算をすることは行っていないものと思われることなどから、「所得税法の『建て付け』が契約締結時の債権債務の存在に必ずしも適合的でない様子を示している」（前掲（7）増井・195頁）という指摘も参考になる。

以上から、債務免除が行われた時点において、当該債権の経済的価値が減じ、また債務免除を得た債務者の担税力につき、債務免除によって、当該免除された相当額分の担税力が増すという関係に立たないとしても、現行法下においては、債務免除時点での債務免除相当額での所得税の課税を考慮せざるを得ないものといえる。

3 本件債務免除益に係る裁判所の判断

本件裁判例において、本件債務免除は、「正に債務免除の実質を有していたものというべき」とされ、これにより、原告らにおいて、「現に本件債務免除益が生じたものと認められる」と判示された。その理由は、以下のとおりである。

まず、本件和解の条項上は、本件債務に係る「分割金の支払までは本件貸付の残債務全額を支払う義務を負っていたこと」、また本件和解の文言からは、当該債務の「支払義務が形式的かつ名目上のものであったことを読み取ることはできない」こと、本件債務引受契約の締結では、「支払義務が残っていることを前提として」おり、少なくとも、貸主においては、当該「貸付債権が存在することを前提として債権管理を行っていたものと解される」ことなどが示されている。なお、裁判上の和解については、和解条項自体に内包する瑕疵があるなど、特別の事情のない限り、和解条項の文言とは異なる解釈をすべきものではないものと最高裁判決⁽¹⁴⁾で示されている。本件裁判例においても、「訴訟の係属中に訴訟代理人たる弁護士も関与して成立した訴訟上の和解について、その表示された文言と異なる意味に解すべきであるとするのは、その文言自体相互に矛盾し、又は文言自体によってその意味を了解し難いなど、和解条項それ自体に内包する瑕疵を含むような特別の事情のない限り、容易に考えられないところである」として、同最高裁判決が引用された。

また、実質的にも、本件貸付の全額について、被相続人（事例におけるA）が一旦責任を負っていることが挙げられている。本件裁判所見解では、被相続人が本件債務「全額について責任を免れないとも記載して」いたことを踏まえた上で、「和解による解決としては、」本件貸付による貸付金を原資に購入した不動産の価格相当額を除く本件債務の支払額を、「相続した遺産の範囲内に限定することが相当であるとしたもの」であり、「事案の経緯等に照らして」、当該被相続人の「支払義務の範囲を…限定することで和解を促したものと解するのが相当であり」、そのような本件裁判所見解を踏まえた本件和解において、一定の「限定された範囲内の金額が

(14) 最高裁昭和44年7月10日判決（民集23巻8号1450頁）。同最高裁判決では、和解調書は、確定判決と同一の効力を有するものとされている（民訴法203条）ことから、その効力はきわめて大きいこと、和解条項の文言の解釈に当たり、和解の成立に至った経緯のみならず、和解成立後の諸般の状況をも考慮に入れることは違法とはいえないが、紛争のなかで成立した和解をその表示された文言と異なる意味に解すべきであるとするにつき、和解条項自体に内包する瑕疵があるなど特別の事情のない限り、和解条項の文言と異なる解釈をすべきものとは認められないものとされる。

支払われた場合に本件銀行による残債務を免除する形にしたというのは、当該「支払義務の履行に向けたインセンティブ（及び上記支払義務を果たさないことに対するディスインセンティブ）を与えるための合理的な定めと考えられる」ものとして、本件貸付の全額について被相続人が「一旦責任を負う」ことにつき、本件和解とその内容面において必ずしも矛盾するものとはいえないものとされた。

加えて、本件貸付について設定していた根抵当権設定登記を順次解除することとしていたことについて、当該被相続人の「資産状況等からすれば」、本件分割金程度の金員を「優に支払い得るものと評価し、期限の利益を喪失する可能性が低いと考えていたものと推認し得るから、これに対する担保権の設定をしていなかったとしても特段不合理とはいえない」ものと示した。

これらの点で、本件債務免除において、その対象となる債務も本来全額被相続人が負う債務として存する以上、貸主においても本件債務免除の対象額について回収する意思はなかったものではなく、合理的な内容での債務免除の仕組みを採っていたことに伴い、債務免除に伴う経済的利益は債務免除時に発生したものと認定されたものである。

4 本件裁判例を前提とした場合における本件債務免除の在り方の検討

本件債務免除は、本件分割金全額の支払という条件が成就した時から効力を生ずる（民法127条1項）、いわば停止条件付債務免除であった。この点、本件分割金全額500万円の支払の完了時に債務免除を受けるとするのではなく、例えば、平成18年末の金6億2,130万円が弁済された時点で、債務免除を行うが、本件分割金が支払われなかった時には、当該債務免除の効力を失わせるという解除条件（同条2項）を付す内容の裁判上の和解がなされていたものであれば、少なくとも債務免除益に係る所得税課税の問題が、本件分割金全額の支払時に問題とされる可能性は低かったものと考えられる。その意味では、債務免除に係る合意を行う際には、その債務免除益がどの時点で生じるか、十分に検討しておくことが必要であろう。

また、債務者と利害相反する独立当事者である金融機関である銀行が、平成18年末に金6億2,130万円が弁済された時点で、本件債務免除の総額（9億7,370万円）の0.5%強に当たる本件分割金（500万円）の支払完済のみをもって、その余の債務を免除することになる内容を、裁判上の和解で合意しているということは、社会通念に照らせば、そもそも当初の本件貸付時において、意思無能力であることが疑われる者との間で有効な消費貸借契約に基づく貸付けではない無効な部分が存していたことを、当該裁判上の和解の時点では認めていたことが推認されるであろう。そうであれば、裁判上の和解時においても、その実態に沿った債務である内容の和解としておくことが重要であるものと思われる。具体的には、本件分割金の支払が10年間かかることを考えると、平成18年末に、本件貸付による貸付金を原資として取得された不動産の売却相当額と、当該意思無能力者の相続財産について被相続人が取得した法定相続

分相当額に相当する金員が弁済された時点で、債務免除の効力が生じるような内容の和解として、本件分割金に係る債務の担保は別途確保しておく方が、実態に即していたものであろう。

なお、実態に沿った内容としていない裁判上の和解が行われた場合であっても、かかる和解調書は確定判決と同一の効力を有するものであることから、その債務免除を受けた際には、その債務免除益につき、所得税の課税を受けることもやむを得ないものと裁判所が判断することは十分に想定されるため、特に裁判上の和解に際しては、その後の課税関係も事前に検討しておく必要がある。

Ⅲ 二重課税該当性

1 本件裁判例における問題の所在と原告の主張

相続時に消極財産として勘案されなかった本件債務につき、その後の本件債務免除による債務免除益に所得税を課税することは、二重課税（所得税法9条1項17号）となるか。

この点、本件裁判例において、原告らは、本件貸付に係る債務である消極財産が勘案されずに被相続人の相続が行われたことに伴い、相続税が課税されており、本件債務免除益への所得税の課税は許されないものと主張した。本件債務免除の対象となる本件貸付に係る債務については、被相続人の死亡時の相続税申告の修正申告後には、債務控除されていないことになる。その結果、原告らは、消極財産たる当該債務相当額が勘案されずに相続税が課税されている。このように、相続税において消極財産として勘案されなかった本件貸付に係る債務について、本件債務免除により債務免除益として取り扱われて所得税の課税対象となると、同一の資産、すなわち被相続人の消極財産を含まない財産における消極財産相当額について、再度課税対象とすることと同様となる。所得税法9条1項17号は、「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」には所得税を課税しないとしているところ、相続時に相続税が課せられた部分に更に所得税が課税されるという点で、同条項同号に反すると主張したものである⁽¹⁵⁾。

2 本件裁判例における二重課税の考え方

本件裁判例では、上記1に記載の原告らの主張は認められなかった。

まず、相続税法は、相続によって取得した財産の課税価額に算入すべき価額について、「被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの」の金額を控除した金額によるとしており（相続

(15) なお、本件各処分後に、本件裁判例での原告らは、相続税の債務控除につき、本件債務免除の対象となる債務が相続時にあったものとして更正の請求をしたものの、更正すべき理由がない旨の通知処分がなされ、不服申立ては認められなかったとのことである（山田庸一「相続債務について相続税法14条1項の『確実と認められるもの』に当たらないと判断した事例～生前の和解に基づき相続人が受けた債務免除による一時所得課税と債務控除の可否」(週刊税務通信 3753号(2023)13頁)。

所得稅

稅法 13 条 1 項柱書及び同項 1 号), その金額を控除すべき債務は「確實と認められるものに限る」としている(同法 14 条 1 項)。本件債務免除に係る債務は, 被相続人の「相続開始時点において現に存在していたとはいえるものの, 相続人である原告らが本件和解に係る分割金の支払を行えば免除されるものであったことからすれば、『確實と認められるもの』とはいえない」と示された。そのため, 「相続稅の算定に関して本件債務免除の対象となるべき債務が考慮されなかったのは, 相続稅の上記定めからすれば当然のことというほかない」ということとされる。この点, 「相続稅法は, 本件債務免除に係る債務のような不確定な債務については, 相続稅の算定に際して債務としての算入を認めていない」。また, 相続後の事情によって「債務免除の停止条件が成就しないことが確定した場合(債務免除益が生ずることもない。)においても, 遡及的に相続時において当該債務が『確實と認められる』ものであったということにはならない。そうである以上,」相続時に存した債務免除の停止条件がその後成就し, 債務免除益が生じた場合に, 相続稅において債務免除に係る債務が「考慮されず, 現に実現した債務免除益に対する所得稅の課稅がされることもやむを得ないものというべき」と示された。

この点, 本件裁判例の控訴審判決においても, 同様に, 本件債務免除に係る債務は, 相続稅法 14 条 1 項の「確實と認められるもの」には該當せず, 同法 13 条の規定によりその金額を控除すべき債務に当たらないものと示された。

次に, 所得稅法 9 条 1 項 17 号は, 「相続, 遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」には所得稅を課さないとしているが, 本件債務免除益という所得の発生時にこれを相続人である原告らに係る所得稅の課稅対象とすることにつき, 本件裁判例では, 同号の「趣旨に反するものではないというべきである」と示された。同条項 17 号は, 「別途相続稅又は贈与稅が課せられる」ものにつき, 「二重課稅を避けるために所得稅法上は非課稅とされたものである」とする。そして, 本件債務免除に係る債務免除益については, 停止条件の成就が被相続人の相続発生後であることから, 相続稅の算定においては, 当該債務免除益相当額は相続財產として考慮されおらず, その分の相続稅の増額もなかった。そのため, 本件債務免除益を所得稅の課稅対象とすることが, 同条項に反するものでもないことになる。この点についても, 本件裁判例では, 同条項 17 号は, 「相続により得た積極財產に対し, 相続稅に加えて所得稅を課すことを禁止対象として想定しているものと解され, 相続時に『確實と認められ』なかったために控除が認められなかった債務を対象として想定した規定とは解されず,」また「殊に, 相続稅の課稅基準時たる相続発生時の後に停止条件が成就した結果発生すべき債務免除益に適用されるものとは解されない」と示された。

これに対して, 本件裁判例の控訴審判決においては, 所得稅法 9 条 1 項 17 号の趣旨につき, 「同一の經濟的価値に対する相続稅又は贈与稅と所得稅との二重課稅を排除したもの」という, いわゆる年金払い生命保險金二重課稅事件最高裁判決⁽¹⁶⁾(以下「二重課稅最判」という。)を前

提として、相続税法 13 条 1 項 1 号と同法 14 条 1 項の趣旨を踏まえて、債務免除に係る相続人の利益は、「所得税課税との関係では、潜在的には相続により取得していたものとみることが可能」として、またその具体的な内容も、「相続財産から控除されなかった上記債務に相当する部分の経済的価値と実質的に同一のものということができるから、特段の事情の無い限り、これに所得税の課税をすることは、所得税法 9 条 1 項 16 号に反するものとして許されないといふべきである」と判示され、本件裁判例とは異なる結論が導かれたものである。そこで、その内容を考えるに当たり、二重課税に係る考え方につき、項を分けて整理することとする。

3 二重課税に係る考え方

従来、相続税と所得税は、別個の体系の税目であるとして、二重課税は存在しないものと理解されてきた⁽¹⁷⁾。しかし、前記の二重課税最判において、所得税法 9 条 1 項 17 号の趣旨につき、「同一の経済的価値に対する相続税・贈与税と所得税の二重課税を排除したもの」と解した上で、年金支給額のうち相続税の課税対象となる部分については同号により所得税の課税対象とはならない旨の判示をした。相続税と所得税において、どのような課税関係が二重課税に当たり、租税政策上、どの範囲の二重課税が排除されるべきものであり、同条項 17 号に該当すると解されるものかという点を検討する必要があることになった。

二重課税最判により、所得税法 9 条 1 項で非課税とされるのは「所得」であり、所得とは経済的価値であるので、取得した資産で判断するのではなく、経済的価値が同一か否かで判断す

- (16) 最高裁判平成 22 年 7 月 6 日（民集 64 卷 5 号 1277 頁）。当該最高裁判決を受けて、年金払い方式の生命保険金に対する税額の国税庁による取扱いが変わるなど様々な影響があったものであるが、他方、相続があった場合に、相続時に被相続人の未実現の所得に当たるものは、実現時に相続人の所得として課税されることが、所得税法 60 条 1 項の規定に倣って同法 67 条の 4 が規定された（金子宏ほか編著『ケースブック租税法〔第 6 版〕』弘文堂（2023）130 頁）。なお、同書に記載されるとおり、所得税法 67 条の 4 の規定については立法担当者の説明では、「確認的な意味で立法的手当が講じられました」とされ、「相続等により定期預金、株式等その他の金融資産を取得した場合」が対象であると説明されている（同 130 頁、「改正税法のすべて〔平成 23 年版〕」201 頁）。すなわち、相続等により金融資産を取得した場合において、その相続等に係る被相続人等に生じている未実現の所得は、実現した段階で相続人等に課税される旨の規定であるということになる。なお、本件裁判例では、本件弁護士費用等につき相続人における一時所得から控除することに関して、所得税法 67 条の 4 の規定に関連した言及はなされなかった。
- (17) 古谷勇二「相続税と所得税の二重課税について―相続税と譲渡所得における二重課税を中心として―」税務大学校論叢第 90 号（2017）169 頁～、190 頁。

もっとも、同論稿によれば、二重課税最判は、問題となった生命保険契約に係る年金の性質と課税関係に特殊性が認められ、非課税規定である所得税法 9 条 1 項 16 号の沿革や趣旨、当該最高裁判決後の裁判例からすると、その射程範囲は、直接的には、当該判決で問題となった保険会社から受領する生命保険契約に係る年金（受給権）に限られることが考えられ、また本来の相続財産ではなく相続税法上のみなし相続財産等で、相続人等が原始的に取得する資産であり、相続開始時点で将来得ることのできる受領額が確定しており、納税者の選択により、その選択によって課税関係の不均衡が起るような財産に及ぶ可能性があると考えられるものの、なおその射程は限定的であると考えられている（同 246 頁）。当該二重課税最判の射程についての議論は多岐に及んでおり、浅妻章如「生命保険年金二重課税事件」（法学教室 362 号（2010）45 頁以下）においても、対処すべき課題が多いことが指摘されている。

所得税

べきであり、法的には異なる権利であっても、経済的価値が同一であるものに相続税と所得税を課さないのが9条1項17号の解釈であるとされたものである。

本件裁判例の判断につき、所得税の世界では、被相続人の死亡時に債務が存在していたものとされた一方、相続税の世界では債務が存在していなかったものとされている、と考えると不合理であるようにも思われるとする見解も存する⁽¹⁸⁾。

しかし、現実性を求める相続税法14条1項の趣旨は、相続財産に含まれる消極財産については、積極財産の価額から控除して正味の純資産により相続税の課税価格を計算しようとしているものである以上、その存在が現実であっても、債務の性質上、相続人が履行すべき負担となるかが、相続開始時点で現実ではないものについては、原則として除かれるものと解さざるを得ないものと思われる。従前の判例においても、例えば、被相続人が負っていた停止条件付債務につき、相続税法上では、上記のとおり、現実と認められる債務に限る旨規定されている(同法14条1項)ことから、かかる債務と申すためには、相続開始の時点までに、当該債務が成立し、かつ、当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していることが必要であるということのみならず、停止条件付債務について、条件成就前には相続債務にならないもの(特段の事情のない限り、当該条件が成就していることが必要)とされている(最高裁平成5年2月18日判決(税務訴訟資料(1~249号)194号462頁))。

その上で、本件裁判例の控訴審判決は、「相続税は、相続財産を取得した利得に対して担税力を見出して課税されるものであるところ、」上記相続税法13条1項1号の趣旨が「相続財産の取得者が被相続人の債務を承継して負担する場合にはその負担分については担税力が減殺されることになることから、相続財産からの当該債務の控除を認める」ものであり、承継する債務が「現実と認められるもの」でない場合には、「担税力が減殺されることにはならないから、当該債務については相続財産からの控除を認めないとするのが同法14条1項の趣旨であると解される」とする。それらの趣旨を踏まえると、上記の相続開始時点で現実ではないものとして相続財産からの控除が認められなかった相続債務は、担税力を減殺させるものではないものであり、「相続開始後に免除を受けたからといって、これにより債務者に新たな担税力が生じるものと解することは相当でない」とされた。本件債務の負担分は、相続税法との関係では、担税力を減殺させるものではないとされたものであり、また前記のとおり、本件債務免除益に

(18) 藤間大順「一時所得として得た債務免除益から控除できる『その収入を得るために支出した金額』：東京地判令和5年3月14日の検討」TAINSだより29巻235号(2013)2頁～、12頁。前掲注(5)品川31頁においても、「本判決の考え方は、いわば紋切り型の法律論と言えるもの」で、残債務の債務性が強かったことを債務免除益の所得税課税に際しては強調しておきながら、相続税との関係では、本件債務免除に係る債務につき、「現実と認められるもの」とはいえない、と判示した点につき、「いわば二枚舌的な矛盾した判示を行っている」と批判している。この点は、単に所得税法と相続税法との違いということだけで片付けることなく、誰にとっても分かりやすい考え方が示される必要があったものと思われる。

については、「所得税課税との関係では、潜在的には相続により取得していたものとみることが可能」ということと、また、その具体的な内容につき、相続財産から控除されなかった債務に相当する部分の「経済的価値と実質的に同一のものということができる」ことを理由として、「特段の事情の無い限り、これに所得税の課税をすることは、所得税法9条1項17号に反するものとして許されない」という結論を導いたものである。そのため、本件裁判例の控訴審判決は、原告ら相続人が、相続税において控除されなかった本件債務の負担分につき、その債務免除益は所得税が課税されなかったことから、実質的に二重に課税されることなく、いわゆる「すわりの良い」結論が得られたものである。

他方、当該控訴審判決において、「担税力」という実質的な利益関係によって判断されることに伴い、個々の課税処分において、そのような判断手法が用いられることになると、その結論がいずれとなるか不透明になり、課税関係の安定にはつながらないことにもなりかねない。また、経済的価値が実質的に同一であることをもって、二重課税の排除とする論理構成は、異論も生じることが想定され、最高裁の判断が待たれるところである。

いずれにしても、本件裁判例からその控訴審判決までに至るまでの裁判上の判断が必要であったことに鑑みると、和解における債務免除の在り方については、債務免除益への課税が不当に生じることのないよう、細心の注意を要するものといえる⁽¹⁹⁾。

IV 本件弁護士費用等を一時所得から控除することの可否

本件弁護士費用等は、前訴の訴訟費用とその弁護士報酬であるが、本件債務免除益という一時所得から控除できる支出である「その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額」（所得税法34条2項）として、一時所得の金額の計算上控除できるか。同条項は、一時所得の金額の計算においては、収入を生じた各行為又は原因ごとに個別対応的に計算し、その収入を生じない行為又は原因に係る支出は控除項目から除かれることを定めたものと解されている⁽²⁰⁾。そこで、同条項の規定に照らすと、前訴に要した弁護士費用等がそもそも「収入を得るために支出した金額」に該当するか、また「直接要した金額」といえるか、更に本件弁護士費用等を支払ったのが故Aであることから、その相続人であるX

(19) 本件でいえば、本件裁判例の判断では、本件和解後の相続に伴い、本件債務免除益に係る所得税が課税され、相続時の債務控除が認められなかったものであるため、かかるリスクを事前に回避できるかを検討しておくことが考えられる。具体的には、本件和解時において、本件分割金の支払のみを残している状況での被相続人の死亡時には、当該分割金の残債務の期限の利益を喪失して、その時点での本件分割金残債務の弁済を一括で被相続人の財産から行う代わりに本件債務免除もその時点で行うなど、相続後に本件債務免除の効力が生じる事態を可及的に防ぐ手法を検討することなどが想定される。

(20) 注解所得税法研究会編『注解所得税法（六訂版）』大蔵財務協会（2019）944頁。

らにおいてその「支出した金額」といえるかという点が問題となる。

1 「収入を得るために支出した金額」

本件裁判例において、本件弁護士費用等が収入を得るために支出した金額であるので、一時所得の金額の計算上は控除すべきとする原告らの主張が認められた。

この点、本件弁護士費用等は、前訴という訴訟活動を遂行するために支出された金員であり、それに伴って本件和解という結果が生じてはいるものの、債務の消滅それ自体に要したものであるという意味では本件債務免除という収入を得る「ために」支出した金額とはいえないようにも見える。

しかし、本件債務免除は、本件和解の効果として直接生じたものであり、本件弁護士費用等は、「回顧的にみれば本件和解の成立に向けられた訴訟活動のためのものであったといえることからすれば、本件債務免除を受ける前提となる本件和解のために必要であった支出ということができ、少なくとも『収入を得るために支出した金額』には該当するものというべきである」と示された。

なお、弁護士費用等は、「本件貸付を有効なものとしてその支払を求める訴訟」と、「本件貸付が無効であることを前提に、本件貸付を被担保債権として設定された根抵当権の抹消登記を請求する訴訟」という二つの訴訟が併合審理されたものであった。もっとも、両訴訟は、「表裏一体のものであり、かつ、後者の訴訟は前者のそれを前提にして」おり、「本件和解も両訴訟をまとめて解決するものであるから、弁護士費用等もかかる不可分の両訴訟全体に対し一括して支払われている」と認められる。そのため、「弁護士費用等の全体が、本件和解のために必要であったと評価すべきである」とされた。

2 「直接要した金額」

次に、本件弁護士費用等が本件債務免除に「直接要した金額」といえるかという点についても本件裁判例では認められた。

この点、本件債務免除は、本件分割金が支払われたことから生じたものであり、本件和解の成立に要した弁護士費用等は、本件債務免除との関係では直接性が欠けるようにも見える。

しかし、本件債務免除は、本件和解において、本件分割金の支払を本件債務免除の停止条件として、そのような「停止条件付債務免除である本件債務免除は本件和解の時点で潜在的には行われてしたものと同視することができ、」本件分割金の支払が行われたことは、「その停止条件成就に向けた事後的な行為にすぎなかったものともいえる」と判示された。

加えて、本件和解に従い、支払うべき債務の大半は、本件和解の成立日から3年以内に支払済みとなっており、残余である本件分割金500万円を、毎年50万円ずつ10年間の分割払を行

う内容であった。被相続人に係る相続財産は、その死亡時の純資産額が17億円超であったと認定されていることと比較すると、500万円という金額は、「些細な額であったといい得るのであって、分割金の完済によって免除されるべき残債務の額が9億円を超えることに鑑みれば」、**「その相続人がその支払をしないことは経済的合理性の上でもおよそ考え難い。そもそも、例えば本件和解の席上で債務の一部の支払がされ、その余の債務の免除がその場で確認された場合であれば、弁護士費用等は上記債務免除益に係る支出として容易に認められるものと考えられるところ、上記の支払が分割払となったからといって当然にその支出性の取扱いを異にするのは、均衡を欠くもの」**であるという実質的な判断により、本件弁護士費用等の「直接要した金額」に該当することが認められたものである。

以上から、本件和解の成立に向けられた訴訟活動は、本件和解ひいては本件債務免除との関係で直接性がある行為であると評価し得るので、前訴のための弁護士費用等は本件債務免除益を得るために「直接要した金額」に該当するというべきである。

3 被相続人において「支出した金額」の控除可能性

被相続人が支払った本件弁護士費用等につき、その相続人である原告らにとって、その「支出した金額」として本件債務免除益から控除することができるのか、被相続人による弁護士費用等の支払は終了しており、原告らは、当該支払に係る何らの法律関係も承継していないように見えることから問題となる。

この点、これらの経費については、被相続人による弁護士への支払が終わっている以上、当該「弁護士との関係での債権債務関係は既に消滅しており、原告らの相続の対象となるべき法律関係が存在しないのであるから、原告らについては控除することはできない」と処分庁は主張した。

しかし、「相続によって、相続人は、相続開始の時から、被相続人の一身に専属したものでない限り被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継するとされている（民法896条）」ところ、原告らは、その被相続人から、「本件和解に基づく分割金の支払義務を相続により承継している。」そして、被相続人の「存命中に本件債務免除が行われた場合であれば、本件債務免除益から弁護士費用等がその一時所得を得るための支出として控除されたはずであるところ、そのような控除を受け得る法的地位は、」当該「弁護士への支払債務の履行が終了したり、本件和解に基づく分割金の支払が完了して本件債務免除に係る停止条件が成就する前に」被相続人が「死亡したりしたからといって消滅するものではない」。また、かかる地位が被相続人の「一身に専属したものと解すべき理由もない」。そのため、被相続人の「死亡により、相続人たる原告らに承継されたものと解すべきである」と判示された。

実際にも、仮に、被相続人において、その生前に期限の利益を放棄して残余の分割金500万

円を早期に完済していた場合には、本件弁護士費用等が「支出した金額」に該当するかという点は、問題とならなかつたものと考えられることとも整合する。

なお、被相続人の「本件和解に関する債務を原告らが引き受けていることからすれば、当該債務の免除益（本件債務免除益）が生じた場合に、弁護士費用等を支出としてそこから控除を受け得る法的地位も原告らが専ら承継することは、」他の「相続人らの合理的意思にも合致しているものと考えられる」ことも付言されている。

4 最高裁平成 24 年 1 月 13 日判決（逆ハーフトックスプラン事件判決）との関係性

このような「直接要した金額」についての考え方に対して、「それが当該収入を得た個人において自ら負担して支出したものといえる場合でなければならない」として、所得者本人の支出に限定した、養老保険契約に係る満期保険金につき、会社が負担した保険料の控除を否定した、標記の最高裁判決⁽²¹⁾（以下「平成 24 年最高裁判決」という。）との関係をどのように解すべきかも検討する必要がある。

平成 24 年最高裁判決と本件裁判例を統合的に解釈できるかという点を検討した論稿⁽²²⁾において、債務免除益の課税根拠につき、米国法との比較法的観点から、「債務がどのように発生したかにかかわらず、返済無しでの債務の消滅によって将来返済に充てるはずであった資産が利用可能になることを所得として捉える考え方」（純資産アプローチ）と「債務の発生および消滅を通じた純資産の増加を所得として捉える考え方」（借入金アプローチ）と分類した⁽²³⁾上で、本件裁判例を「借入金アプローチに親和的な判断という意味で、平成 27 年最判以来の所得分類に関する裁判例とも軌を一にするものと位置付けることができる」と評している。

(21) 最判平成 24 年 1 月 13 日民集 66 卷 1 号 1 頁。なお、本件裁判例につき、当該最高裁判決に反するようにも思われるが、本件とは射程が異なると見ることもできる旨示す論稿も存する（伊川正樹「債務免除益に対する課税と弁護士費用の控除」税務 QA（2023 年 09 月号）53 頁～、57 頁）。

(22) 前掲注（18）2-12 頁。同書では、相続があったというだけではなく、本件裁判例で問題となったのが「債務免除益という債権債務関係が継続する一定の時間的幅において生じる特殊な所得類型だったことも加味すれば、本件の結論は、消滅しつつある債務に本件弁護士費用等が経費として付随して承継されたものとして肯定的に評価できよう。」とし、また論拠となりうる規定として、所得税法 67 条の 4 を挙げ、一般論として一時所得について経費控除を受ける地位が同条の「適用対象となるとは断じがたいものの、この規定は法 60 条 1 項 1 号と同じく資産に付随する取得費は所得分類によらずに被相続人から相続人に引き継がれるべきとの法理を確認したものと思われる。このような捉え方に照らせば、資産の反対概念である債務に付随する費用についても、同規定の背後にある法理により、被相続人から相続人に引き継がれるべきだ、との解釈論は成り立つであろう。」と示されている。

(23) この純資産アプローチと借入金アプローチそれぞれの発想を前提として、本件債務免除につき課税すべき「所得」は生じていないと考える根拠と和解の解釈論を本件裁判例について論じるものとして、平野双葉「和解条項の解釈と債務免除益課税—東京地裁令和 5 年 3 月 14 日判決」T&A master1009 号（2024）17 頁。また、脱稿後、両アプローチに係る課税理論に即した本件裁判例の判批を内容とする、本部勝大「租税判例速報 相続による債務の承継と債務免除益課税」（ジュリスト 1595 号 10 頁）に接した。

この点については、本件債務免除の対象となる債務を相続により承継し、引き受けて、本件債務免除益が生じる場合の資産に付随する取得費は、本件債務の承継に付随して引き継がれるべきものとされたことから、上記の平成24年最高裁判決の射程範囲には含まれていないと本件裁判例では判断されたことが前提となったものと解される。

5 小括

以上から、前訴に要した本件弁護士費用等は、本件債務免除益を受けるために要した支出として所得税法34条2項により、原告らの一時所得から控除することができるものというべきである。

なお、本件で、被相続人の支払った本件弁護士費用等の控除が問題とされたことを考え併せると、本件裁判例における和解において、例えば、当該被相続人が、本件分割金の完済前に死亡した場合には、期限の利益を喪失してその時点で本件分割金の残額を当該被相続人の相続財産から支払う内容にしていた方が、争いにはならなかったという意味では実益があったものと想定される。

V 結びに代えて

本件債務免除益は、Xらの課税所得の計算上、一時所得に該当するものの、本件各処分取消しが本件裁判例の控訴審判決で認められたことにより、納税者側での不利益は可及的に減じられた点では、一般感覚には沿う結果が得られたところではある。ただし、当該控訴審判決では、「担税力」という実質的な評価によって相続税と所得税の二重課税の禁止に該当するものと判断された。そのため、その二重課税の禁止の適用されうる範囲について、今後もどの範囲で経済的価値が同一であるとして、所得税法9条1項17号に該当するか、慎重に検討していく必要があり、実務においてもその判断が悩ましい場合が想定される場所である。

なお、前訴に関連してAの支払った本件弁護士費用等を、「その収入を得るために支出した金額」として控除することが認められている点についても、事例判断ではあるが、今後の実務での参考になる。

本件裁判例における事案は、判決に記載の内容を超えて、特殊な事情があることが想定される案件ではあるが、本件裁判例及びその控訴審判決を通じて、裁判上の和解における債務免除について規定すべき内容と、債務免除益への所得税課税の在り方、二重課税の禁止の範囲、また一時所得において控除できる経費額につき、実務家にとって参考になる議論が多く、事例研究として取り上げたものである。

固定資産評価審査委員会の組織および 審査手続のあり方

青山学院大学教授 野口 浩

事例

【事例 1】

個人Pは、東京都世田谷区に甲土地を所有している。Pは、固定資産課税台帳に登録された甲土地の価格に不服があるとして、地方税法 432 条 1 項に基づき、東京都固定資産評価審査委員会に審査の申出を行った。

東京都固定資産評価審査委員会が、地方税法 433 条 6 項が定める口頭審理を実施した場合、同委員会はその審査過程で、P に対して合理的な範囲で甲土地に係る価格の評価の手順、方法、計算根拠等を明示する必要があるか。

【事例 2】

個人Qは、東京都杉並区に乙土地を所有している。Qは、固定資産課税台帳に登録された乙土地の価格に不服があるとして、地方税法 432 条 1 項に基づき、東京都固定資産評価審査委員会に審査の申出を行ったが、同委員会がこれを棄却決定した。

ところが、同委員会は、東京都総務局のL部M課の職員であるWが書記として同席している状況において、合議並びに棄却決定を行っていた。Qは、同委員会の審査過程にWが同席していることは、公正・中立性の観点から適切ではなく、審査の手続に瑕疵があるとして、棄却決定の取消しを求めて出訴した。なお、Wが所属するM課は固定資産の評価および固定資産税の賦課・徴収には関わりがない課であり、また、Wは書記として同委員会の審査に同席していたが、合議中に発言することはなかった。

裁判所においてQの請求は認められるであろうか。

【事例3】

個人Rは、東京都新宿区に丙土地を所有している。Rは、固定資産課税台帳に登録された丙土地の価格に不服があるとして、地方税法432条1項に基づき、東京都固定資産評価審査委員会に審査の申出を行ったが、審査の申出から8か月が経過した後に、同委員会がこれを棄却決定した。

地方税法433条1項は、「固定資産評価審査委員会は、……審査の申出を受けた場合においては、直ちにその必要と認める調査その他事実審査を行い、その申出を受けた日から三十日以内に審査の決定をしなければならない」と定めている。そこで、Rはこの規定を根拠に、同委員会が審査期間を遵守しておらず、審査の手續に違法があるとして、棄却決定の取消しを求めて出訴した。

裁判所においてRの請求は認められるであろうか。

I はじめに

地方自治法180条の5第3項は、「執行機関として法律の定めるところにより市町村に置かなければならない委員会」として、固定資産評価審査委員会を掲げており、同法202条の2第5項は、「固定資産評価審査委員会は別に法律の定めるところにより固定資産課税台帳に登録された価格に関する不服の審査決定その他の事務を行う」と規定している。固定資産評価審査委員会は第三者的な争訟裁断機関であり⁽¹⁾、地方税法423条以下において、その組織や審査手續について規定が置かれている。

固定資産税の納税者は、固定資産課税台帳に登録された価格について不服がある場合、市町村長が固定資産の価格を固定資産課税台帳に登録した旨を公示した日から納税通知書の交付を受けた日後3か月を経過する日までの間に、固定資産評価審査委員会に審査の申出をすることができる（地方税法432条1項）。また、固定資産税の納税者は、固定資産評価審査委員会の決定に不服があるときは、原則としてその処分があったことを知った日から6か月以内にその取消しの訴えを提起することができる（地方税法434条1項および行政事件訴訟法14条1項）。なお、固定資産税の納税者は、固定資産の登録価格について不服がある場合には、固定資産評価審査委員会への審査の申出および同委員会の審査決定に係る取消訴訟によってのみ争うことができ、原処分庁に対して訴えを提起することはできない（地方税法434条2項⁽²⁾）。

(1) 金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂・2021年）775頁。

(2) ただし、最判平成22年6月3日民集64巻4号1010頁は、審査の申出及び審査決定に係る取消訴訟の手續を経ることなく、国家賠償請求訴訟は行い得ると判示している。

基準年度である平成6年度の土地および家屋の評価替えのときに、宅地の評価については地価公示価格等の7割を目途に評価を行うこととされた結果、固定資産評価審査委員会への審査の申出が一挙に激増した⁽³⁾。そのため、そのときから固定資産評価審査委員会の組織および審査手続のあり方が問題とされるようになった⁽⁴⁾。

本稿においては、固定資産評価審査委員会の組織および審査手続のあり方をめぐる論点のうち、まず、事例1において同委員会の審査手続の1つである口頭審理のあり方について、次に、事例2において同委員会の組織に関する審査手続の瑕疵と処分の取消しについて、最後に、事例3において同委員会が審査決定の期限に関する規定を遵守しなかったケースを取り上げることにする。

II 固定資産評価審査委員会

1 概要

地方税法423条1項は、「固定資産課税台帳に登録された価格に関する不服を審査決定するために、市町村に、固定資産評価審査委員会を設置する」と規定する⁽⁵⁾。固定資産評価審査委員会の意義については、最判平成2年1月18日民集44巻1号253頁が、「法が固定資産の登録価格についての不服の審査を評価、課税の主体である市町村長から独立した第三者的機関である委員会に行わせることとしているのは、中立の立場にある委員会に固定資産の評価額の適否に関する審査を行わせ、これによって固定資産の評価の客観的合理性を担保し、納税者の権利を保護するとともに、固定資産税の適正な賦課を期そうとするものであ(る)」と述べている。

固定資産評価審査委員会の委員の定数については、地方税法423条2項において「固定資産評価審査委員会の委員の定数は三人以上とし、当該市町村の条例で定める」とされており、同条3項は、「固定資産評価審査委員会の委員は、当該市町村の住民、市町村税の納税義務があ

(3) 固定資産税の納税者は、原則として基準年度において審査の申出をすることができる(地方税法432条1項ただし書)。固定資産評価審査委員会に対する審査申出件数は、令和3年度(基準年度)は土地842件、家屋566件であるが、平成6年度(基準年度)は土地20,857件、家屋1,673件であった。資産評価システム研究センター「令和5年度 固定資産税関係資料集I—総括的資料編—」40頁。https://www.recpas.or.jp/new/jigyo/report_web/r5_kensyushiryou/r5_kankei_seido.pdf (2024年2月9日閲覧)。

(4) 金子宏「固定資産税の改革—手続の整備と透明化に向けて」『租税法理論の形成と解明(下巻)』(有斐閣・2010年)544頁。

(5) シャウブ勧告は、「各都市は常置の不動産評価人団を募集し、訓練すること、これらの評価人は、前年度の評価を複写するだけでなく、年一度、一つ一つの資産を実際に視察して評価するのである」としており(『シャウブ使節団日本税制報告書(復元版)』(日本税理士会連合会・1979年)138頁)、この勧告を受けて、わが国は固定資産評価員を制度化するに至った。ところが、同勧告の中に固定資産評価審査委員会に関する言及を見出すことはできない(確井光明『地方税の法理論と実際』(弘文堂・1986年)191頁)。

資産税

る者又は固定資産の評価について学識経験を有する者のうちから、当該市町村の議会の同意を得て、市町村長が選任する」と規定する。平成5年4月時点における東京都固定資産評価審査委員会は、法曹分野3人、不動産鑑定分野3人、建築分野2人および税務会計分野1人の合計9人の委員で構成されており⁽⁶⁾、大阪市固定資産評価審査委員会は、弁護士、建築士、税理士、不動産鑑定士等の12人の委員で構成されている⁽⁷⁾。

ところが、東京都や大阪市などの都市圏と異なり審査案件がほとんどない市町村であっても、地方税法423条1項が各市町村に固定資産評価審査委員会を設置することを義務付けていることから、固定資産評価審査委員会を設置して同委員会の委員を選任する必要がある。それにより、同委員会の運営に係る人件費や事務局の経費が、地方自治体の重い負担となる場合がある。そこで、地方自治法252条の7第1項が、複数の市町村による固定資産評価審査委員会の共同設置を可能とした。それを受けて、同委員会の共同設置の動きが全国で始まっている。例えば、鳥取県の倉吉市、湯梨浜町、三朝町、北栄町、琴浦町は、鳥取中部ふるさと広域連合を設立して、固定資産評価審査委員会に係る事務の共同化を行っている⁽⁸⁾。

固定資産評価審査委員会の委員の任期は3年とされている（地方税法423条6項）。これは、「審査委員会の委員の職務は、中立的な立場から固定資産の価格に関する納税義務者の不服を審査することにあるので、あくまでも公正に行われなければならないことに鑑み、同一人がこのような強力な権限を有する職に長期間在職することによってややもすれば醸成されやすい情実等の弊を未然に防止する見地から、特に任期が定められているものである」と説明されている⁽⁹⁾。ところが、地方税法は、固定資産評価審査委員会の委員の再任を禁止する規定を置いていない。そのため、条例または固定資産評価審査委員会規程に再任禁止の定めがない場合は、同一人が同委員会の委員を長期間行うことも可能となる。

委員は、国会議員および地方団体の議会の議員、地方団体の長、農業委員会の委員、固定資産評価員を兼ねることができない（地方税法425条1項）。これは、「固定資産の価格等の評価にあたるものは固定資産評価員であり、その決定は市町村長によって行われるものであるが、価格等に対する納税義務者の不服は、市町村長とは別個に中立的な機関として設けられた審査委員会においてこれを処理するものとする趣旨から、審査委員会の委員については、地方団体の長及び固定資産評価員との兼職が禁止されているものである」と説明されている⁽¹⁰⁾。

(6) 東京都固定資産評価審査委員会事務局「東京都固定資産評価審査委員会委員名簿」<https://www.tax.metro.tokyo.lg.jp/kazei/info/hyokashinsa/hyouka-shinsa02.pdf>（2024年2月9日閲覧）。

(7) 大阪市固定資産評価審査委員会事務局「固定資産課税台帳に登録された価格に対する審査の申出」<https://www.city.osaka.lg.jp/zaisei/page/0000112824.html>（2024年2月9日閲覧）。

(8) 鳥取中部ふるさと広域連合「固定資産評価審査委員会事務の共同化について」<https://www.recpas.or.jp/new/jigyo/chousa/ch-r05/data2/ch-r05-2-shiryuu4.pdf>（2024年2月9日閲覧）。確井光明『固定資産税評価精義』（信山社・2023年）309～310頁参照。

(9) 固定資産税務研究会編『令和4年度版 要説固定資産税』（ぎょうせい・2022年）265～267頁。

また、地方税法 425 条 2 項は、「固定資産評価審査委員会の委員は、当該市町村に対して請負をし、又は当該市町村において経費を負担する事業について当該市町村の長若しくは当該市町村の長の委任を受けた者に対して請負をする者及びその支配人又は主として同一の行為をする法人の無限責任社員、取締役、執行役若しくは監査役又はこれらに準ずべき者、支配人及び清算人であることができない」と定めている。この規定の解釈が争われた裁判例として、千葉地判昭和 57 年 6 月 4 日行集 33 卷 6 号 1172 頁がある。流山市の非常勤特別職たる顧問弁護士が同市固定資産評価審査委員会の委員に任命されていたことについて、裁判所は、市と弁護士との顧問契約は、民法上委任契約と解されるから、顧問契約を締結してその報酬を得ていたからといって地方税法 425 条 2 項に違反するものではないといわざるを得ないとした。しかし、裁判所は「ただ、第三者的機関としてその中立性が要請される固定資産評価審査委員会としては、当該市町村との関係がある人—とくに恒常的に密接な関係のある者—を委員とすることはたとえ法四二五条とくに二項に違反するものではないとしても、必ずしも望ましいものではないということはいえよう。このことは関係市町村が法の趣旨を体し、李下に冠を正さずとの教えのもとで自戒自粛すべきことである」と述べている。

2 固定資産評価審査委員会事務局

地方税法 428 条 1 項は、「固定資産評価審査委員会は、委員のうちから固定資産評価審査委員会が指定する者三人をもつて構成する合議体で、審査の申出の事件を取り扱う」としている。ところが、地方公共団体の委員会の委員は非常勤であり（地方自治法 180 条の 5 第 5 項）、審査申出に対する対応などの日常的業務を委員自身が担うことは困難であるし、委員はそのような業務を行うことを期待されているわけでもない⁽¹⁰⁾。

そこで、地方自治法 180 条の 7 は、「普通地方公共団体の委員会又は委員は、その権限に属する事務の一部を、当該普通地方公共団体の長と協議して、……普通地方公共団体の長の補助機関である職員若しくはその管理に属する行政機関に属する職員をして補助執行させ、又は専門委員に委託して必要な事項を調査させることができる」として、市町村の職員に委員会の事務を委任することを認めている。東京都都税条例 144 条 2 項は、「審査委員会の審査の手続その他審査に関して必要な事項は、審査委員会の規程で定めなければならない」と定めており、その規定を受けて、東京都固定資産評価審査委員会規程が、東京都固定資産評価審査委員会の審査の手続その他審査に関して必要な事項を定めている⁽¹²⁾。同規程 7 条 1 項は、「委員会に幹

(10) 同上書・267 頁。

(11) 碓井・前掲注 (8) 315 頁。

(12) 固定資産評価審査委員会告示第三号「東京都固定資産評価審査委員会規程」https://www.reiki.metro.tokyo.lg.jp/reiki/reiki_honbun/g101RG00000592.html (2024 年 2 月 9 日閲覧)。

資産税

事及び書記を置く」とし、同条2項において、「幹事及び書記は、東京都職員のうちから、知事の同意を得て委員長が任命する」と規定している。

前掲千葉地判昭和57年6月4日は、流山市固定資産評価審査委員会が総務部課税課課長補佐である者を固定資産評価審査委員会の書記として任命していることも争点となっていた。この点について、裁判所は「流山市は……固定資産評価審査委員会条例をもつて法四三一条の固定資産評価審査委員会の審査の手続、記録の保存その他審査に関し必要な事項を定めているが、これによると被告委員会における書記の役割は『委員長の指揮を受けて調書を作成し亦委員会の庶務を処理する』ことであつて（右条例四条）、審査申出に対する争訟裁断作用を担当するものではなく、また右四条によればその任命について『市職員（固定資産評価補助員を除く。）のうちから市長の同意を得て委員長が任命する。』ものとされているから、たまたま市長代理人の部下にあたる……課長補佐を書記に任命したからといつて、違法なことではない」と判断した。

この事件で争点となったように、固定資産評価審査委員会の組織や運営に対しては、次の問題点が指摘されていた⁽¹³⁾。①事務局職員が専任ではなく、税務関係課職員との併任となることが多いため、不服申立てについて事務局が作成する意見が行政寄りとなりがちである、②審査委員会の運営にしても、中立機関という意識が薄く、不服申立てに対する審査・決定にあたって、行政側職員（税務担当者）を立ち合わせたりする等、必ずしも公正とは言えない場合も少なくない。

そこで、総務省は、「地方税法の施行に関する取扱いについて（市町村税関係）」（平成22年4月1日総税市第16号）の第3章固定資産税第5節評価及び価格の決定41項において、「固定資産課税台帳に登録された価格に関する不服を審査決定するために市町村に固定資産評価審査委員会を設置することとされているのは、課税要件の早期安定を期するとともに審査の中立性を担保するためであることから、その事務局は固定資産税の評価・賦課を担当する課以外の課等において行うなど、その組織運営についてその趣旨を踏まえて対応すること」と通知している⁽¹⁴⁾。令和3年10月1日現在で、事務局を評価・賦課担当課以外の課で担当している地方自治体は、調査に回答した1,715のうち1,090あり、構成比は63.6%となっている⁽¹⁵⁾。

(13) 柘植一郎＝新井幹久「固定資産評価審査 バブルがはじけて混乱！（審査委員会の中立性を重視―高裁）」判例地方自治191号6頁（1999年）。

(14) 総務省「地方税法の施行に関する取扱いについて（市町村税関係）」https://www.soumu.go.jp/main_content/000762836.pdf（2024年2月9日閲覧）。

(15) 資産評価システム研究センター・前掲注（3）41頁。https://www.recpas.or.jp/new/jigyo/report_web/r5_kensyushiryoyou/r5_kankei_seido.pdf（2024年2月9日閲覧）。

3 口頭審理

地方税法 433 条 1 項は、固定資産評価審査委員会は、審査の申出を受けた場合においては、「直ちにその必要と認める調査その他事実審査を行い、」審査の決定をしなければならないと定めている。また、事実審査を行うために、同委員会は必要がある場合においては、職権により当事者に対し資料の提出を求めることができるとされている（同条 3 項）。この事実審査は、固定資産評価審査委員会の委員の心証を形成する上で、重要な審査手続と考える。

事実審査に加えて、地方税法は審査手続として口頭審理について規定している⁽¹⁶⁾。口頭審理とは、審査申出人、市町村長その他の関係者の口頭による陳述を聴取することにより、審査申出人及び市町村長の主張、争点、事実関係等を明らかにするための審査手続である⁽¹⁷⁾。口頭審理の趣旨について、前掲最判平成 2 年 1 月 18 日は、「口頭審理の制度は、固定資産の評価額の適否につき審査申出人に主張、証拠の提出の機会を与え、委員会の判断の基礎及びその過程の客観性と公正を図ろうとする趣旨に出るものであると解される」としている。

平成 11 年に地方税法が改正される前は、固定資産評価審査委員会の審査は、職権審理に基づきながらも、審査申立人の申請があったときには、特別の事情がある場合を除き口頭審理の手続によらなければならないとされていたが（平成 11 年改正前地方税法 433 条 2 項）、現行地方税法 433 条 6 項は、「固定資産評価審査委員会は、審査のために必要がある場合においては、……審査を申し出た者及び市町村長の出席を求めて、公開による口頭審理を行うことができる」としている（下線筆者）。この点について、金子教授は、「一般論としては、口頭審理の方が、納税者の疑問や不義を解消するのにより有効である場合が多いと思われるし、また、事案によっては口頭審理の方がより簡易・迅速に決定に達しうる場合もある」と述べている⁽¹⁸⁾。

また、同教授は、口頭審理が行われる場合には「準司法的手続で委員会の審理が行われることを法は予定しているものと解すべきである」としている⁽¹⁹⁾。石島教授も「委員会に第三者的権利救済機能性が維持される限り、準司法的手続で委員会の審理を行うことも可能」とする⁽²⁰⁾。

(16) 口頭審理とは別の審査手続として、審査請求人には口頭意見陳述を行うことが認められている。行政不服審査法 31 条は、「審査請求人又は参加人の申立てがあった場合には、審理員は、当該申立てをした者に口頭で審査請求に係る事件に関する意見を述べる機会を与えなければならない」と規定しており、この規定を受けて地方税法 433 条 2 項は、「不服の審理は、書面による。ただし、審査を申し出た者の求めがあった場合には、固定資産評価審査委員会は、当該審査を申し出た者に口頭で意見を述べる機会を与えなければならない」としている。東京都固定資産評価審査委員会規程 18 条 1 項も、「委員会は、第十五条第一項の規定による審理を行う場合において、審査申出人の求めがあった場合には、当該審査申出人に口頭で意見を述べる……機会を与えなければならない」として、同条 2 項ないし 5 項において、口頭意見陳述に関する細目を定めている。

(17) 固定資産税務研究会編・前掲注 (9) 284 頁。

(18) 金子・前掲注 (4) 549 頁。

(19) 金子・前掲注 (1) 775 頁。石島教授は、「準司法的手続」とは、双方審尋主義、当事者対等の原則にたった民事訴訟手続における口頭弁論に傾斜した手続としている。石島弘「固定資産評価審査委員会の機能と審理方式」税法学 400 号 103 頁（1984 年）。

資産税

下級審裁判例においても、東京地判昭和41年11月17日行集17巻11号1262頁は、「固定資産評価審査委員会は、制度的には、納税者の納付すべき固定資産税に係る固定資産の価格その他の事項を固定資産課税台帳に登録するという行政行為に対する事後的救済手続として行政審判を行なう第三者機関であるから、その職権行使の独立性が保障されるかぎり（地方税法四二三条以下）、その審査を行なう場合においては、公平な第三者の立場に立つて相対立する両当事者に平等に攻撃防禦の武器と機会を与えなければなら（ず）、……口頭審理なるものは、民事訴訟手続における口頭弁論方式に傾斜した準司法的手続構造をとらざるをえないものと解すべきである」と判示している。

しかし、その一方で、口頭審理が行われる場合であっても、厳格な口頭審理方式までは要求されていないとする判決が少なくない⁽²¹⁾。東京高判昭和48年10月31日行集24巻10号1150頁は、「行政救済手続は、本来簡易、迅速、かつ、方式にとらわれない手続により救済の実をあげることが特質とするものであるから、申請により口頭審理が開かるべき場合においても、民事訴訟におけるように、当事者を対等の立場に立つ対立当事者として、口頭審理を通じてのみ攻撃、防禦を尽させるという意味における、厳格な口頭審理方式を貫徹することは、かえつて、行政救済手続の特質を阻害することとなるので、かような、厳格な、徹底した意味での口頭審理方式をとることは、手続の本質からも、法令上からも、必ずしも要請されていないものと解するのが相当である」と述べる。また、神戸地判平成元年5月22日判例時報1330号40頁も、地方税法433条2項は「審査を申し出た者の申請があったときは、特別の事情がある場合を除き、口頭審理の手続によらなければならないと規定しているが、審査手続は、固定資産税の適正・迅速な賦課・徴収という公益目的の実現のための行政手続の一環であり、民事訴訟における口頭弁論のような厳格な口頭審理方式をとることは、その本質上必ずしも要請されていない」と判示している。

前述のとおり、現行地方税法は、固定資産評価審査委員会は、審査のために必要がある場合においては、職権で口頭審理を行うことができるとしている。すなわち、平成11年の地方税法改正により、書面審理が原則となったといえる⁽²²⁾。そのため、現在は、平成11年の地方税法改正前に比べて、口頭審理による審査が行われるケースは減っていると思われる。しかし、口頭審理を行うか否かの固定資産評価審査委員会の裁量権は決して無制限でなく、口頭審理を開き、当事者に対質の機会を与えることが求められると認められるような事由がある場合には、口頭審理が開かれるべきものであると説明されている⁽²³⁾。また、平成11年地方税

(20) 石島弘「判批」判例評論485号185頁（1999年）。

(21) 本稿で掲げた判決以外にも、東京高判昭和45年5月20日行集21巻5号813頁、名古屋地判昭和54年10月8日判例時報955号42頁がある。

(22) 斎藤誠「固定資産評価審査委員会の口頭審理」行政判例百選Ⅱ（第8版）278頁（2022年）。

(23) 固定資産税務研究会編・前掲注（9）284頁。

法改正後においても、「口頭審理の意義が減少したと考える必要はない。なお、口頭審理については、従来からの学説や判例が、そのまま引照の価値をもっている」と主張されている⁽²⁴⁾。

Ⅲ 了知措置義務

1 下級審裁判例

審査申出人が固定資産の評価に対する不服事由を特定して明らかにするために、固定資産評価審査委員会は、口頭審理の手続において合理的な範囲内で評価の手順、方法、根拠などを了知させる必要があるか否かという論点が存在する。その点については、以下の下級審裁判例が存在する。

(1) 東京高判昭和 48 年 10 月 31 日行集 24 巻 10 号 1150 頁

固定資産評価審査委員会の口頭審理の手続において、固定資産の評価の手順、方法、根拠等を審査申出人に対し明示しないで行った審査手続の適否が争われた事件において、東京高裁は、「委員会の審査手続は、『口頭審理の手続において、審査請求者が評価に対する不服事由を特定し、明らかにするために必要とされる範囲で、評価の根拠、方法、手続等を了知できるような措置をとるとともに、この手続において、かようにして明らかにされた不服事由につき審査請求者に反論の主張・立証の機会を与えるべきである』のになんらこのような措置をとっていない点……において、法の要求する公正な手続としての要件を充たさない、違法のものというべきである」と判示した。

(2) 和歌山地判昭和 49 年 10 月 28 日行集 25 巻 10 号 1296 頁

審査申出人が要求したにもかかわらず、登録価格の評価の計算根拠が明示されなかったという理由で口頭審理の手続の瑕疵が争われた事件において、裁判所は「本件口頭審理においては、本件登録価格についての評価に関する計算根基は何ら明示されておらず、……一方的に審理を打切つたものであることが認められるのであつて、本件口頭審理手続には、手続違背の瑕疵があること明らかである」として、口頭審理手続に違法があるとした。

(3) 札幌高判昭和 60 年 3 月 27 日行集 36 巻 3 号 413 頁

固定資産評価審査委員会が、口頭審理の過程で審査申出人に対して評価に関する不服事由の主張および立証をするために必要な範囲で、評価の根拠や計算方法等価格決定の理由を了知させていなかった事例において、裁判所は、「審査申出人に対し、不服事由を明らかにし、かつ不服事由となつた評価に関する反論の主張及び立証をするための合理的に必要な範囲で、評価の根拠や計算方法等価格決定の理由を了知させる措置をとるべきである」と述べて、口頭審理の

(24) 金子・前掲注(4) 549頁。

手続に重大な瑕疵があるとした。

上記3つの裁判例の判示のとおり、固定資産評価審査委員会は、口頭審理の審査の過程で、審査申出人に対して、固定資産の価格の評価方法、計算根拠等を了知させる措置を取る必要があるとするのが、下級審の大勢であった。その後、平成2年に最高裁がこの点について判断を下すことになる。

2 最高裁平成2年1月18日判決

訴外市長Aは、X（原告・控訴人・被上告人）所有の宅地甲に対する固定資産税について、基準年度である昭和57年度の固定資産税の価格を決定して、固定資産課税台帳に登録した。Xは宅地甲の登録価格に不満を持ち、Y（固定資産評価審査委員会一被告・被控訴人・上告人）に審査の申出を行い、口頭審理を申請した。それを受けてYは口頭審理を行い、市税務課の担当者は、固定資産評価基準に基づき宅地甲が存する地域における標準宅地を定めて、それとの比準割合により宅地甲の価格を決定したことを述べて、口頭審理は終了した。

Yは、その翌日に市税務課の担当者とともに宅地甲の地域その他状況の類似する市内の宅地を実地調査し、同課員より各地域の売買実例、不動産鑑定士の鑑定評価、相続税評価額の説明を受けたが、そこにXは同席していなかった。その後、Yは、Xの審査申出を棄却する旨の決定を行った。それに対して、Xは、固定資産評価審査委員会は、審査申出人が評価に対する不服事由を明らかにするために、審査申出人に対して価格の評価の手順、方法、計算根拠等を了知させる措置をとるべきであり、口頭審理が行われたにもかかわらず、その手続において了知措置義務が履行されていなかったとして、本決定には手続に瑕疵があるとしてYの棄却決定の取消しを求めて出訴した。

第1審（奈良地判昭和59年12月26日民集44巻1号292頁）は、Xの請求を棄却した。それに対して控訴審（大阪高判昭和61年6月26日民集44巻1号299頁）は、本件口頭審理手続には重大な瑕疵が存在しており違法であるとして、第1審判決を取り消した。そこでYが上告した。

最判平成2年1月18日民集44巻1号253頁は、「口頭審理の制度は、固定資産の評価額の適否につき審査申出人に主張、証拠の提出の機会を与え、委員会の判断の基礎及びその過程の客観性と公正を図ろうとする趣旨に出るものであると解される」とし、「宅地の登録価格について審査の申出があった場合には、口頭審理制度の趣旨及び公平の見地から、委員会は、自ら又は市町村長を通じて、審査申出人が不服事由を特定して主張するために必要と認められる合理的な範囲で評価の手順、方法、根拠等を知らせる措置を講ずることが要請されているものと解される」と判示した（下線筆者）⁽²⁵⁾。

本件は、平成11年地方税法改正前の事件で、審査申出人の申請により口頭審理の審査が行

われたケースであるが、審査申出人に対して、固定資産の価格の評価の手順、方法、計算根拠等を了知させる措置を取る必要性は、口頭審理のみならず、書面審理の場合にも妥当するというべきであり、また、それは平成11年地方税法改正以後においても妥当すると主張されている⁽²⁶⁾。そして、本判決が示した「合理的な範囲で評価の手順、方法、根拠等を知らせる措置を講ずることが要請されている」ことについて、どの程度の開示が必要であるかという点は、事案ごとに判断するほかないと説明されている⁽²⁷⁾。

IV 審査手続における瑕疵と処分の取消し

1 群馬中央バス事件

行政処分の手続の瑕疵が処分の取消事由にあたるかという点については、処分に手続的瑕疵があったとしても、その処分が直ちに違法になるとは限らないとする判決と、処分に手続的瑕疵があった場合、それ自体が処分の取消事由にあたるとする判決とがある⁽²⁸⁾。ここでは前者の立場をとる裁判例の1つである群馬中央バス事件（最判昭和50年5月29日民集29巻5号662頁）を取り上げることにする。

原告Xは、昭和31年6月に運輸大臣に対して、既免許路線を延長することを目的とする一般乗合バス事業の免許を申請したため、同大臣は、Xの申請について運輸審議会に諮問した。同審議会は公聴会を開催した上で、Xの申請を却下する旨の内容を同大臣に答申して、同大臣はXの申請を却下した。ところが、運輸審議会の公聴会における審理手続において、申請計画の問題点につきXに主張・立証の機会が十分に与えられなかったとして、Xは却下された処分の取消しを求めて出訴した。第1審はXの主張を認めたが、控訴審は第1審判決を取り消したため、Xが上告した。

最高裁は、「仮に運輸審議会が、公聴会審理においてより具体的に上告人の申請計画の問題点を指摘し、この点に関する意見及び資料の提出を促したとしても、上告人において、運輸審議会の認定判断を左右するに足る意見及び資料を追加提出しうる可能性があつたとは認め難いのである。してみると、右のような事情のもとにおいて、本件免許申請についての運輸審議会の審理手続における上記のごとき不備は、結局において、前記公聴会審理を要求する法の趣旨

(25) ただし、最高裁判所は、本件においては、Xが「不服事由を特定して主張するために必要と認められる合理的な範囲の事実が明らかにされているものと認めることができる」と述べて、Yの措置に違法とすべき点は存しないとして、原判決を破棄している。

(26) 碓井・前掲注(8)340頁。

(27) 青柳馨「最高裁判所判例解説民事篇平成2年度」(法曹会・1992年)26頁。

(28) それぞれの裁判例については、首藤重幸＝平川英子編『行政法総論』(成文堂・2022年)324～325頁(平川英子執筆部分)参照。

に違背する重大な違法とするには足りず、……運輸大臣の本件処分を違法として取り消す理由とはならないものといわなければならない」と述べて、本件は処分の取消事由にあたらないと判断して、Xの主張を退けた。

この最高裁判決に関する解説において、処分の手続に関する瑕疵は次のように説明されている⁽²⁹⁾。「手続に関する瑕疵には、(1)訓示規定の違反あるいは軽微な瑕疵にとどまるもの、(2)制度の根幹にかかわる手続の違反でその瑕疵を許したのでは制度自体の信用信頼をゆるがせることになるもの、(3)(1)と(2)の中間的なもの、の三種類があるものと考えられるのであって、(1)の瑕疵は取消原因とするに値しないもの、(2)の瑕疵は結果のいかんにかかわらず取消原因とされるべきものであるが、(3)の瑕疵は結果に影響を及ぼす場合に限り取消原因とされるべきものではないかと考えられる。」

本判決は、運輸審議会における公聴会の審理手続には瑕疵があるが、当該瑕疵は(3)に該当し、その瑕疵は結果に影響を及ぼさないため取消原因とはならないと判断したものと考えられる。

2 最高裁平成14年7月9日判決

原処分庁の補助職員が、固定資産評価審査委員会の合議に同席したことが手続上の瑕疵にあたり、その手続の瑕疵が処分の取消事由にあたるか否かが争われた事件がある。

X(原告・控訴人・被上告人)らは共有する本件土地の登録価格に不服があるとして、越谷市固定資産評価審査委員会Y(被告・被控訴人・上告人)に対して審査の申出を行ったが、Yがこれを棄却した。Xらは、Yが審理を行う過程で越谷市の税務担当職員が同席した場で合議を行った手続的瑕疵があるとして、棄却決定の取消しを求めて出訴した。

第1審(浦和地判平成10年1月26日判例地方自治186号49頁)は、「本件審査請求に対する審査において、被告は、前記のように越谷市税務担当職員が同席している状態で、被告委員らの合議を行って、結論を決定しており、この点は、本来公正・中立であるべき固定資産評価審査委員会における審理の仕方としては、その公正・中立性について疑問を生じさせるものであって、妥当とは言い難いところである。しかしながら、前認定のとおり、本件審査決定は、被告委員らの権限と責任においてなされているから、このことのみをもって直ちに本件審査決定を違法とすることはできない。……よって、本件審査手続において、本件審査決定を取り消すべき違法があるということとはできない」と述べた。

そこでXが控訴した。控訴審(東京高判平成10年9月30日判例時報1667号20頁)は、「被控訴人の第二回委員会における調査(資産税課長の補足説明等)終了後も、被控訴人は、一方

(29) 越山安久「最高裁判所判例解説民事篇昭和50年度」(法曹会・1979年)255～256頁。

の当事者である原処分庁（越谷市長）の補助機関である越谷市の税務部長、税務部次長兼主税課長、資産税課長その他職員数名の退席を求めることをせず、固定資産税の賦課徴収を担当する主税課の課長、固定資産評価員である資産税課長及び固定資産評価補助員である職員が同席する場で、本件審査請求の適否についての合議をした上、本件審査請求を棄却することに決定し、書記の朗読した決定書の原案について承認しているのである。そればかりではなく、被控訴人の委員三名は、本件審査決定の決定書を作成した後、被控訴人名の決定書の正本又は副本を当事者に送達する前に、その送付に関して、右の税務部長、税務部次長兼主税課長及び資産税課長と合議している。そうだとすれば、本件審査決定手続は、委員会の制度が、簡易、迅速に納税者の権利救済を図ることを目的とする行政救済手続であり、民事訴訟、行政事件訴訟における程の厳格な独立性、中立性を要請されるものではないことを考慮しても、いささか一方の当事者にすぎない原処分庁に偏したとみられる審査決定手続であって、委員会の独立性、中立性に著しく反するものとの評価を免れず、法四二三条、四二五条一項の規定の趣旨に反する違法な手続であるといわざるを得ない」として、第1審判決を取り消した。

それに対して、Yは上告および上告受理申立てを行った。上告は棄却されたが、上告受理申立てが受理された。Yの上告受理申立て理由は、審査手続に違法があるとした原審は、地方税法423条および425条1項の解釈について、前掲群馬中央バス事件の最高裁判決に反する違法があるとするものであった。

最判平成14年7月9日判例地方自治234号22頁は、固定資産評価審査委員会の審査手続の中立性および公正性については、「委員会における審査手続は、決定の内容の適正だけでなく、利害関係人の利益保護をも目的としていることにかんがみれば、同委員会の審査手続が、明文の規定に反した場合に限らず、第三者機関である委員会の中立、公正を損なったものといわざるを得ない場合には、手続上の瑕疵があるということが出来る」として、本件審査手続については、「上告人の平成8年度第2回委員会において委員3名が本件審査申出の適否について審議し、これを棄却することを決定した場に原処分庁の補助職員が同席していたことは、上告人の中立、公正の観点からみて不適切であったといわざるを得ないものである」と述べている。

最高裁が「中立、公正の観点からみて不適切であった」と述べた部分は、本件においては審査の過程において手続上の瑕疵があったことを意味するという見解がある⁽³⁰⁾。ところが、最高裁は、「手続的な瑕疵が処分の取消事由となるかどうかは、手続規定の趣旨、目的や瑕疵の程度、内容等を勘案し、当該瑕疵が処分の内容いかに問わず、処分を違法として取り消さなければならないほどのものであるか否かを個別的に判断して決するのが相当である」（下線筆者）、「上告人の委員が審議し、本件審査申出を棄却することを決定する過程において、

(30) 久保茂樹「固定資産評価審査委員会手続の中立・公正性」地方自治判例百選（第4版）135頁（2013年）。

上記職員が、傍聴していたという範囲を超えて、実質的に何らかのかかわりを持ったことや影響を与えたことをうかがわせる事実はないから、上記の点をもって当然に本件棄却決定を取り消さなければならないほどの瑕疵ということとはできない」と判断している。

この最高裁判決については、地方自治法 180 条の 7 が固定資産評価審査委員会の権限事務を市町村長の補助職員に委任することも認めていることから、妥当な判断となり得るとする見解がある⁽³¹⁾。また、固定資産評価審査委員会の審査手続については、「一般に、処分の手続の適正、公正が要請されるのは、処分の内容の適正妥当、公正を確保するためであり、手続自体が目的とされるわけではない。手続が適正、公正でなければならないことはもちろんであるが、手続の瑕疵が処分の適否にどのような影響を与えるかということは、その手続の重要度と瑕疵の軽重に応じて考えるべき問題であり、手続の瑕疵がすべて直ちに処分を違法として取り消すべき理由となるものではない」と解説されている⁽³²⁾。

3 固定資産評価審査委員会事務局職員の発言

固定資産評価審査委員会の事務局職員が、審査申出された案件について発言したことが問題となったケース（新潟地判平成 17 年 7 月 15 日 LEX/DB25483448）を取り上げる。この事件は、被告である三条市固定資産評価審査委員会が中立的な立場で審理していたかということが争点の 1 つとなった。三条市長が行った本件土地の評価に関して、被告である同委員会は中立的な立場で審理しなければならないはずであるのに、本件土地についての被告の審理は、原告の意見を阻む事務局の意見に、終始誘導、影響されたものであって、中立的な立場で審理されたものとはいえないと原告は主張した。

裁判所は、「被告事務局職員が、被告の議事において、一方当事者である三条市の税務課から聞いた話や固定資産の評価や本件土地についての自己の意見を述べたり、あるいは被告の審議の場においても原告が本件土地を取得した売買価格について実勢価格からかけ離れていると発言するなどは、上記固定資産評価審査委員会における事務局職員の第三者的地位からすれば、不適切であったといわざるを得ない」と述べた。

ところが、裁判所は前掲最判平成 14 年 7 月 9 日を引用して、「手続的な瑕疵が処分の取消事由となるかどうかは、手続規定の趣旨、目的や瑕疵の程度、内容等を勘案し、当該瑕疵が処分の内容いかに問わず、処分を違法として取り消さなければならないほどのものであるか否かを個別的に判断して決するのが相当である」と判示して、「その発言の審理全体に占める割合や発言の内容・程度等からして、本件決定が事務局職員の誘導等によりなされたものとまではいえず、その瑕疵の程度は、本件決定を違法として取り消さなければならないほどであるとは

(31) 判例地方自治 234 号 24～25 頁。

(32) 青柳・前掲注 (27) 15 頁。

いえない」と判断した。

V 審査決定の期限

地方税法 433 条 1 項は、「固定資産評価審査委員会は、……審査の申出を受けた場合においては、直ちにその必要と認める調査その他事実審査を行い、その申出を受けた日から三十日以内に審査の決定をしなければならない」としている。この規定が定めた審査決定の期限の不遵守をめぐる下級審の裁判例を 3 つ紹介する。

まず、神戸地判平成 5 年 9 月 27 日判例地方自治 130 号 18 頁である。本件は、原告 X が所有する土地の固定資産課税台帳の登録価格に不服があるとして、X が Y（神戸市固定資産評価審査委員会一被告）に対して審査の申出をしたところ、Y がその申出を棄却する決定をしたので、X がその取消しを求めた事案である。X の主張の 1 つとして、地方税法 433 条 1 項が、固定資産評価審査委員会は審査の申出を受けた場合においては、その申出を受けた日から 30 日以内に審査の決定をしなければならないとしているのに、本件は審査の申出をしてから審査の決定がなされるまで約 5 か月かかっていることは、期間遵守規定に違反しており、本件審査決定は取り消されるべきであるとするものであった。

それに対して裁判所は、地方税法 433 条 1 項の規定は、「固定資産の評価についての不服手続を速やかに行うという見地から規定されたものであり、三〇日以内という極めて短い期間を定めていることからしても訓示規定に過ぎないものと解され、その不遵守が直ちに決定の効力に影響を及ぼすという性質のものではないというべきである。……したがって、地方税法の期間遵守規定に違反していることのみをもって本件決定に重大な瑕疵があるということではできず、右規定違反により本件決定は取り消されるべきであるという原告の主張は採用できない」とした。

次に、神戸地判平成 14 年 11 月 14 日判例地方自治 244 号 58 頁である。事実の概要と原告の主張は、前掲神戸地判平成 5 年 9 月 27 日とほぼ同様であるが、本件は、審査の申出から約 1 年 1 か月が経過した後に審査決定がなされている。裁判所は、「原告は、本件審査決定は、地方税法に定められている期間遵守規定（地方税法 433 条 1 項）に違反しており、取り消されるべきであると主張する。……しかし、地方税法 433 条 1 項は、固定資産の評価についての不服申立手続（審査手続）を、速やかに行うという見地から規定されたものであり、『三十日以内』という極めて短い期間を定めていることからしても、訓示規定に過ぎないものであると解され、その不遵守が直ちに審査決定の効力に影響を及ぼすという性質のものではないというべきである。……このことは、原告の審査申出から 1 年 1 か月余りが経過した後に、本件審査決定がなされた本件においても、妥当する。……したがって、地方税法 433 条 1 項の期間遵守規定に違

資産税

反していることをもって、本件審査決定が違法であると認めることはできない」と判示している。

最後に、横浜地判平成18年5月17日判例地方自治284号23頁も、「法433条1項は、固定資産評価審査委員会は、固定資産税の納税者から審査の申出を受けた場合、その申出を受けた日から30日以内に審査の決定をしなければならないとしており、本件審査決定は、確かに本件審査申出から30日以上を経過してされたものである。しかしながら、この期間は、審査手続を速やかに行うという見地から規定されたもので、30日以内という短い期間を定めていることからしても訓示規定と解すべきであって、これに反したからといって直ちに審査決定が違法となる性質のものではないというべきである」としている。

これらの判決のすべてにおいて、地方税法433条1項は訓示規定と解されている。前述のとおり、手続に関する瑕疵が訓示規定の違反または軽微な瑕疵にとどまるものは、処分の取消原因とするに値しないと解説されている。よって、その説明に従えば、固定資産評価審査委員会が、審査の申出を受けた日から三十日以内に審査の決定をしなくとも、それだけの理由だけでは審査の決定処分は取り消されないということになる。

しかし、固定資産評価審査委員会は、納税者が審査の申出をしてから、行政不服審査法29条に基づく市町村長の弁明書および同法30条に基づく審査申出人の反論書に対する書面審理を行わなければならない。これらの手続を考えると、30日以内に審査決定ができるケースは少ないと思われる⁽³³⁾。立法論となるが、地方税法433条1項が定める「三十日以内」の期間は見直されるべきであると考ええる。

VI 事例の回答

事例の回答に関する記述は、すべて筆者の私見である。

【事例1】

東京都固定資産評価審査委員会は、地方税法433条6項が定める口頭審理の過程で、Pに対して合理的な範囲で甲土地に係る価格の評価の手順、方法、計算根拠等を明示する必要があると考える。

最判平成2年1月18日民集44巻1号253頁も、「審査の申出があった場合には、口頭審理制度の趣旨及び公平の見地から、委員会は、自ら又は市町村長を通じて、審査申出人が不服事由を特定して主張するために必要と認められる合理的な範囲で評価の手順、方法、根拠等を知らせる措置を講ずることが要請されているものと解される」と述べている。

(33) 碓井・前掲注(8)349頁。

【事例 2】

裁判所においてQの請求は認められないと考える。

最判平成14年7月9日判例地方自治234号22頁は、固定資産評価審査委員会が審理を行う過程で、「原処分庁の補助職員が同席していたことは、上告人の中立、公正の観点からみて不適切であったといわざるを得ないものである」として手続の瑕疵を認めながらも、「手続的な瑕疵が処分の取消事由となるかどうかは、手続規定の趣旨、目的や瑕疵の程度、内容等を勘案し、当該瑕疵が処分の内容いかに問わず、処分を違法として取り消さなければならないほどのものであるか否かを個別的に判断して決するのが相当である」と述べて、本件は「本件棄却決定を取り消さなければならないほどの瑕疵ということはできない」と判断している。

Wが所属するM課は固定資産の評価および固定資産税の賦課・徴収には関わりがない課であり、また、Wは書記として同委員会の審査に同席していたが、合議中に発言することはなかったという事実からは、仮にWの同席が手続的な瑕疵と認定されたとしても、「処分を違法として取り消さなければならないほどのもの」ではないと考えられる。したがって、裁判所においてQの請求が認められる可能性は低いと考える。

【事例 3】

裁判所においてRの請求は認められないと考える。

地方税法433条1項は、「固定資産評価審査委員会は、……審査の申出を受けた場合においては、直ちにその必要と認める調査その他事実審査を行い、その申出を受けた日から三十日以内に審査の決定をしなければならない」と定めているが、裁判所はこの規定を訓示規定と解している。そして、訓示規定の違反は処分の取消原因とするに値しないと解説されている。

したがって、東京都固定資産評価審査委員会が、Rが審査の申出をしてから8か月が経過した日に、その申出を棄却する決定をしたとしても、地方税法が定めた期間遵守規定に違反していることのみをもって、同委員会による審査の決定が違法とはならないと考えられる。

「租税法事例研究会」構成員名簿

| 部 会 | 氏 名 | 所 属 |
|-----------------------|---------------|------------------------|
| 法 人 税 部 会 | ◎成 道 秀 雄 名誉教授 | 成蹊大学 |
| | ○鈴木 一 水 教 授 | 神戸大学大学院経営学研究科 |
| | 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 教 授 | 駒澤大学法学部 |

(注) ◎印は部会長 ○印は部会長代理

税務事例研究 第199号 (2024)

2024年5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。

定価990円(本体900円 + 税 10%)

賛助会員の購読料は年会費に含まれます。