

## [設問 1]

## 1 問題の所在

A の平成 25 年と平成 26 年のあたり馬券の払戻金による所得は、所得の基因が競馬であるという性質上、一時的偶発的な所得として一時所得(所得税法 34 条 1 項)にあたるか、または営利を目的とする継続的行為から生じた所得として雑所得(所得税法 35 条 1 項)あるいは事業所得(所得税法 28 条 1 項)にあたるのではないかが問題となる。

## 2 各所得の意義

一時所得とは、所得税法 23 条から 33 条までの所得以外の所得で、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の所得で対価性がない所得、つまり一時的偶発的な所得である。

これに対して事業所得は、自己の計算と危険の下、独立して営まれ、営利性有償性を有し、かつ反復継続する意思と社会的地位が客観的に認められる業務から得られる所得をいい、この規模に至らない業務によって得られた所得や所得税法 23 条から 34 条に該当しない所得は、雑所得に該当する。そして事業所得を生じさせる業務の規模か否かは、社会通念上事業とどういう規模かで判断する。

以下それぞれについて検討する。

## 3(1)について

まず一時所得に該当するかを検討すると、平成 25 年の所得は、A が不動産賃貸業を営む傍らで、馬券を購入しており、他に所得を得る業務があることから、馬券購入という行為は営利目的ではないとも考えられる。

しかし A の馬券購入方法は、競走馬や期首等の情報を収集・分析したうえで、着順予想の確度と配当率の大小を組み合わせた購入パターンに従い、年間を通じての収支によって利益が得られるように工夫をしており、営利目的が認められる。さらに偶然性の影響を減殺するために年間を通じてほぼ全てのレースで馬券を購入しており、このような偶然性を排し一年間で網羅的に購入した馬券から得られた所得には、一時性、偶発性も認められない。したがって一時所得には当たらない。

では事業所得にあたるか。平成 25 年までの間の馬券購入という行為は、全レースに網羅的に賭けているため、規模としては大きく、収益獲得を狙っている。しかしあたり馬券の購入それ自体に有償性はなく、営利性有償性がないから事業所得には当たらない。

したがって所得税法 23 条から 34 条までの所得に該当しないため、雑所得に分類される。

## 4(2)について

平成 26 年の馬券購入方法も、平成 25 年におけるものと変わらないため、払戻金は一時所得にはあたらない。

では事業所得にあたるか。A は平成 26 年から自身のノウハウをもとに競馬予想ソフトを開発し、これを販売する小売販売事業を行っている。そして A は平成 25 年度と同様にほぼすべてのレースについて網羅的に馬券を買っているため、業務の規模ではなく、事業の規模

に至っているといえる。また新たに得られたノウハウによってソフトのバージョンアップをしているため、営利性有償性が認められる。

したがって平成 26 年のあたり馬券の払戻金に係る所得は、自己の計算と危険の下、独立して営まれ、営利性有償性を有し、かつ反復継続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得られた所得であるため、事業所得にあたる。

#### [設問 2]

##### 1 問題の所在

A は D に対して、平成 28 年に借地借家法に基づく賃料増額請求を行い、E 地裁に訴訟提起している。そして平成 29 年に E 地裁において月額 23 万円に増額する判決が確定し、平成 30 年に D から現実に本件未払賃料を受取っている。

請求と判決確定時、現実に収受した時のいずれの所得として計上するかが問題となる。

##### 2 「収入すべき金額(所得税法 36 条 1 項)」の意義

所得税法 36 条 1 項は収入金額について、「その年において収入すべき金額」と定めている。これは納税者の恣意性を排除するため、その年において収入すべき権利の確定した金額と解すべきである(権利確定主義)。

##### 3 本件未払賃料の年度帰属

本件で、平成 28 年の賃料増額請求の時点では、賃料増額請求権は形成権であるから請求によって発生しているが、請求の当否について確定しておらず、収入すべき金額が確定したとは言えない。また平成 30 年に本件未払賃料を現実に収受しているが、現実に収受した段階まで収入金額に含めないとすると、受領を拒絶することによって収入金額を恣意的に増減させることが可能になるため、適切でない。

これに対して、判決が確定すると執行等が可能になり、収入実現の蓋然性が高まることから、この時点に収入すべき権利が確定したといえる。したがって A が D から得た本件未払賃料等に係る収入は、E 地裁で判決が確定した平成 29 年に本件未払賃料の請求権が確定したものであるとして、平成 29 年度の不動産所得の総収入金額に含まれる。

#### [設問 3(1)]

##### 1 問題の所在

B 社による C 社からの平成 30 年 8 月の甲土地の買受において、甲土地は時価が 3000 万円であるにもかかわらず、4000 万円で買い受けている。本来時価で購入していれば、法人に所得を発生させないため、益金損金が相殺されるため、計上されない(法人税法 22 条 1 項)。しかし時価より高額の 4000 万円で買い受けているため、1000 万円について損金算入を認めてよいかが問題となる(法人税法 22 条 3 項)。

##### 2 高額譲受の場合の損金算入について

法人税法 37 条 8 項は低額譲渡において、実質的に贈与または無償の供与と認められる部分については、法人税法 37 条 7 項の寄付金の額に含まれるとしている。これは低額譲渡の際に譲渡者側の処理として時価との差額のうち、実質的に譲渡した部分について寄付金と

して扱い、損金算入を恣意的に認めないことを確認した規定である。この規定の趣旨は損金算入の恣意性を排除することであり、これは高額譲受で資産の時価よりも高額で購入した場合にも当てはまるといえる。

したがって高額譲受の場合にも、支払った金額のうち実質的に贈与または無償の供与と認められる部分については、法人税法 37 条 7 項の寄付金に含まれ、法人税法 37 条 1 項により、損金算入が一部制限されると考えるべきである。そして実質的に贈与または無償の供与かは、高額譲受に経済的合理性があるかで判断すべきである。

### 3 本件での損金額への計上

本件において高額譲受に経済的合理性があるかを検討すると、資金繰りの悪化している C 社は B 社のソフトの卸売先であり、C 社の経営悪化を防ぐことは B 社にとっても経済性合理性が認められそうである。しかし B 社には C 社以外にもその他の小売業者にソフトの卸売を行っており、C 社を経営改善させなければ B 社が倒産するというような関係性にはなく、C 社が倒産したとしても他の小売業者によって B 社は経営が可能であることから、3000 万円の甲土地を 4000 万円で購入するような高額譲受には経済的合理性があるとは言えない。

したがって 1000 万円については実質的に B 社から C 社に贈与された部分であり、法人税法 37 条 7 項の適用を受ける寄付金であるから、法人税法 37 条 1 項により一部損金算入制限を受けうる。

[設問 3(2)]

#### 1 問題の所在

B 社から A への甲土地の売却に関して、A は時価と同額で買い取っている。これは資産の販売に該当する(法人税法 22 条 2 項)。しかし原価(法人税法 22 条 3 項 1 号)が 3300 万円で、受け取った収益も 3300 万円であるから、(1)で指摘した通り、益金損金が相殺されるため、計上されないとも考え得る。ただし A は B 社の役員であるから法人税法 34 条により役員給与として損金算入制限を受けるのではないかが問題となる。

#### 2 役員給与についての法人税法の建て付けと B 社における法人税の計算

役員給与は法人の所得獲得に寄与する費用であるから、法人税法 22 条 3 項 2 項の費用としての性質を有する。しかし費用を無制限に損金に算入することを認めると、所得を自由に調整し得るという懸念がある。そのため法人税法 34 条 1 項各号などに認める場合を除いて損金算入を認めていない。そして法人税法 34 条 4 項は給与について形態を問わず、債務の免除益その他の経済的利益を含むとしているため、土地の売却により役員に土地を与えることも含まれる。

本件で、B 社は役員である A に対して時価ではあるが甲土地を売却しているが、甲土地は A が以前から営んでいる不動産賃貸業に用いることのできる土地であるから、この売却は資産を給与として与えたものと評価できる。この売却は 34 条 1 項各号には当たらないため、損金算入が制限される。

以上より、損金は 34 条 1 項により損金算入制限を受け、益金としては A から受領した 3300 万円が計上される。

## 第二問

### [設問 1(1)]

#### 1 根拠条文

B 社が本件役員給与を損金算入できる場合の根拠規定として法人税法 34 条 1 項各号が考えられる。

#### 2 34 条 1 項各号の趣旨

役員給与は法人の所得獲得のために雇うために支給する費用であるから、法人税法 22 条 3 項 2 号の費用性が認められる費用である。しかし役員給与を増加させることによって所得を恣意的に減少させることができるため、法人税法 34 条 1 項により役員給与については、原則損金算入を制限し、同条 1 項各号に規定する場合には恣意性が認められないとして例外的に損金算入を認めている。したがって法人税法 34 条 1 項各号の趣旨は恣意性のない役員給与に限って損金算入を認める趣旨である。

#### 3 適用関係

本件役員給与は役員である取締役 A に対し、事業年度ごとに決められる毎月一定額支払われているものであるから、「その支給時期が一月以下の一定期間ごとである給与で当該事業年度の各支給時期における支給額が同額であるもの(法人税法 34 条 1 項 1 号)」にあたる。したがって本件役員給与は法人税法 34 条 1 項 1 号により損金算入できる。

### [設問 1(2)]

#### 1 法人税法 34 条 2 項の趣旨

法人税法 34 条 2 項は役員給与のうち不相当に高額な部分については損金算入を制限することを規定しており、これは本来費用性が認められることを前提となる役員給与について、不相当に過大な部分については費用性が認められないため、損金算入を認めないとする趣旨である。そして法人税法 34 条 1 項かっこ書きの「前項…の適用があるものを除く。」という規定は、同項各号が費用性を前提として、かつ、恣意性の排除が可能な役員給与に限って損金算入を認めていることに鑑みると、形式上同項各号にあたったとしても、一部費用性が欠如していることを理由として、同条 2 項により否認することも可能であると考えられる。

#### 2 本件で否認できるか

本件で(1)の通り、本件役員給与は法人税法 34 条 1 項 1 号に形式上当たっている。しかし B 社は D が経営を独占しているため、A は毎月の取締役会に形式的に出席している以外に B 社で業務にあたっておらず、A に支払われていた役員給与は収益獲得に寄与するものではないから費用性が認められない。

したがって H が法人税法 34 条 2 項によって否認することは適法である。

## [設問 2(1)]

## 1 問題の所在

A が E から受け取った本件貸付金の利息と未収受の利息は、所得税法上の所得に該当するが、いかなる所得分類になるか。E は A の下で働く従業員であり、A は冷凍食品の小売販売店を個人で開業しているため、従業員に対する貸付利息として事業所得(所得税法 27 条 1 項)にあたるか、雑所得(所得税法 35 条 1 項)にあたるかが問題となる。また未収部分については収入金額(所得税法 36 条 1 項)に含まれるかも問題となる。

## 2 事業所得の意義

事業所得とは、自己の計算と危険の下、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じた所得をいう。事業所得の基因となる規模の業務に至らない業務から生じた所得は、雑所得として扱われる。この業務の規模は社会通念上判断する。

## 3 本件貸付金の利息について

本件では、A はたしかに冷凍食品の小売販売業を行っており、これによる所得は事業所得にあたる。しかし E に対する貸付は事業に対する E の今までの貢献から、営利性を度外視し、低利・無担保で貸し付けたものにすぎず、従業員に対する貸付自体を事業としてみることはできない。したがって本件貸付金の利息は、事業所得を生じさせる規模の業務によって生じた所得といえないから、それ以外の業務によって生じた所得として、雑所得にあたる。

## 4 未収部分について

所得税法 36 条 1 項は収入金額について、「収入すべき金額」と定めている。これは納税者の恣意性を排除するため、収入すべき権利が確定した金額と解するべきである(権利確定主義)。

本件貸付金の未収受部分の利息については、現実には収受していないが、期間の経過により利息請求権は発生し、紛争にもなっていないため、行使すれば収受可能であることから、権利は確定していたといえる。したがって未収受部分についても、雑所得として扱われる。

## [設問 2(2)]

## 1 E の病死の影響

E の病死は本件貸付金の利息による雑所得を生じさせる貸付債権が貸倒れたかを判断する事情となる。具体的には所得税法 51 条 4 項の「資産」の「損失」にあたるための事情となる。

## 2 損失の確定について

本件貸付金債権は(1)で検討した通り、雑所得の基因となる資産にあたるから、資産損失にあたれば所得税法 51 条 4 項の適用を受ける。

資産が債権の場合、損失となったかは、債権が貸倒れたかによって判断する。そして貸倒れは、客観的に全額回収不能であるかで判断する。本件において、200 万円を返済することなく死亡しており、E には身寄りがなく、貯金もなく、めぼしい資産もないことから、客観

的に全額回収不能であるといえる。

したがって 51 条 4 項の適用を受ける資産損失にあたる。

### 3 所得税法 51 条 4 項の効果

所得税法 51 条 4 項の効果は損失が生じた年分の雑所得の金額を限度として、雑所得の計算上、必要経費に算入できるとするものである。

したがって(1)で確認した通り、平成 28 年度の未収利息が 1 万円が A の雑所得の収入金額であることから、200 万円の貸倒れによる損失のうち、1 万円が必要経費として算入できる。

[設問 3]

#### 1 判決確定による影響

本件訴訟の判決は A が G に対し、事業用資産である甲を譲渡した契約の契約不適合による解除が認められたものであり、これにより譲渡益が判決確定時に消滅する。

この譲渡益は資産の含み益が実現したものであるから譲渡所得に該当する(所得税法 27 条 1 項かっこ書き、33 条 1 項)。判決の確定により平成 28 年分の譲渡所得が減少する。

#### 2 反映方法

所得税法 152 条により更正の請求をすることが考えられる。

以上