

所得税法上の「自家消費」を巡る若干の考察

酒 井 克 彦*

はじめに

- I 所得税法 39 条の意義
- II 所得税法 39 条にいう「自家消費」
- III 自家消費, 労務対価, 贈与
- IV 「使用」概念との関係
- V 総収入金額に算入すべき金額
- VI 所得税法 39 条の対象資産
- VII 課税のタイミング

結びに代えて

はじめに

所得税法上のユニークな税務処理として、同法 39 条《たな卸資産等の自家消費の場合の総収入金額算入》の「自家消費」がある（「家事消費」と呼ばれることもある。）。この自家消費については、必ずしも法理論上の整理が十分になされているとはいえないように思われる。

所得税法 39 条にいう「消費」が居住者によるものを前提とした概念であることは疑いの余地がないところ、当該居住者が生活のために親族と共にする食事なども同条にいう「家事」に該当するとなれば、例えば、パン屋を営む居住者が商品のパンを家族で食した場合は、家事のために消費したものに該当することになろう。すなわち、家族と共に食卓を囲むということ自体が家事に該当すると考えれば、居住者が消費するということが殊更こだわらなくてもよいようにさえ思える。さすれば、同一生計内親族が居住者の営むパン屋のパンを食べた場合も、当該居住者にとっての家事に該当することになる

* 中央大学法科大学院教授

と考えるべきなのであろうか。実務家によって執筆されたものなどをみると、家族によって消費された部分まで含めて自家消費であると解する余地もあり、同条をいかに考えるべきかの再整理が必要なのではないかと考える。また、自家消費に関しては、その課税のタイミングについても必ずしも十分に論じられてきたとはいえないと思われるのである。

本稿では、この辺りについて若干の考察を加えることとしたい。なお、必要に応じて、所得税法 40 条《たな卸資産の贈与等の場合の総収入金額算入》等の検討も行うこととしよう。

I 所得税法 39 条の意義

1. 他者への販売との平仄

所得税法 39 条は、「居住者がたな卸資産（これに準ずる資産として政令で定めるものを含む。）を家事のために消費した場合又は山林を伐採して家事のために消費した場合には、その消費した時におけるこれらの資産の価額に相当する金額は、その者のその消費した日の属する年分の事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入する。」と規定する。

同条について、大阪地裁昭和 50 年 4 月 22 日判決（税資 81 号 277 頁。以下「大阪地裁昭和 50 年判決」という。）は、「所得税法第 39 条は、たな卸資産の自家消費分について、その価額に相当する金額を事業所得の計算上総収入金額に算入する旨規定するところ、原告は、右規定にいう価額とは販売価額でなく仕入価額を指すと解すべきであるから、本件において、自家消費分については販売価額と仕入価額との差額を前項の売上総収入金額から控除すべきであると主張するので、判断するに、右の自家消費分がいかほど存在するかについては明らかでないが、それはともかく、たな卸資産を自家消費した場合には、顧客に販売したのではないから、現実に収益が生じているものではないのに、右規定がこれを総収入金額に算入すべきものとしているのは、たな卸資産は通常販売価額で譲渡されるものであって、自家消費の場合にも、経済的には、当該商品を顧客に販売したうえ、右売上金で同一商品を他の販売業者から購入した場合とその効果を一にするからであると解される（右の場合に、販売価額による売上収入があったものとされることは明らかであろう）。したがって、所得税法第 39 条の資産の価額とは、原則として、通常の販

売価額を指すものと解すべきであるから、原告の主張は失当である。

また、従業員の消費分についても、右に説示したところと同様に解すべきであり、ただ、それが同法第37条第1項所定の費用に該当すれば、同額が必要経費として計上されることになるのである。」とする。

ここでは、棚卸資産は「通常販売価額で譲渡されるもの」であるとの性格付けを前提に、自家消費課税について、「経済的には当該商品を顧客に販売したうえ、右売上金で同一商品を他の販売業者から購入した場合とその効果を一にする」という、効果の側面から説明している。しかしながら、このような説明で、果たして所得税法39条の趣旨が明らかとなったといえるであろうか。やや疑問である。なぜなら、この説示は、自家消費課税について、商品販売と購入という擬制をした上で議論を展開しているものであるが、同条の趣旨を説明するに当たって、なぜにかような擬制を必要とするのかという点についての理由が明らかにされていないからである。

他方、大阪地裁昭和63年11月30日判決（税資166号538頁。以下「大阪地裁昭和63年判決」という。）は、「法39条は、たな卸資産の自家消費分について、『その消費したときにおける資産の価額』を事業所得の計算上総収入金額に算入する旨規定するところ、右規定の趣旨は、事業と家計とを区分する以上、事業用のたな卸資産を自家消費した場合でも、それを他へ販売した場合と区別する理由はない（いわば事業主が当該資産を自己に売却したものとみる。）こと、また、総収入金額算定の上で右自家消費分を事業用の消費と区分するとすれば、事業所得の把握に際し、種々の困難と弊害も予測されるため、右困難と弊害を避けることにあると解されるのであって、このような同条の趣旨、目的に照らせば、同条は、たな卸資産の消費があった場合には、それが事業用の消費であるか自家消費であるかを問うことなく、いずれの場合も、通常の販売価額で、すべて収入金額に計上するものとし、他方、その原価を必要経費として算入する旨を規定したものであるというほかになく、このように、法39条にいう『その消費したときにおける資産の価額』を、通常の販売価額であると解する以上、たとえ、原告に自家消費分があったとしても、それも事業用の消費分と同じく、通常の販売価額で収入金額に計上すべきことは明らかであり、仕入金額（売上原価）からの売上金額の推計にあたり、自家消費分を特に区分して計算すべき理由はないといわなければならない。」とする¹⁾。

ここでは、通常の販売と自家消費の効果を同一に見ても問題がないとするのみならず、大阪地裁昭和50年判決とは異なり、事実認定の困難性にも所得税法39条の趣旨を見出している。これは、大阪地裁昭和63判決が推計課税の事例であるからかもしれない。かような説示は、推計課税の事例においてしばしば採用されてきた同条の趣旨であ

る²⁾。すなわち、推計課税の局面では、資産負債比較法にしても、特前利益率³⁾や粗利率、効率、同業者比率などにしても、自家消費分を通常の販売分と区分することが技術的に困難であることから、自家消費も通常の販売と同様に扱うという意味では、所得税法 39 条は課税処理の部面において有用に働くことになる。

もっとも、推計課税は特定の事例において必要性があるときに限って認められる更正又は決定処分を行う上での課税方法であるから、かかる推計課税を前提とした規定として所得税法 39 条を解釈することには自ずと限界があろう。このように考えると、大阪地裁昭和 50 年判決のみならず、同地裁昭和 63 年判決の説示をもってしても、同条の趣旨が必ずしも明らかにされているとはいえない⁴⁾。

2. インピューテッド・インカム（帰属所得）

この点、学説は、所得税法 39 条をインピューテッド・インカム (imputed income : 帰属所得) に対する課税の一つであると説く⁵⁾。ここにインピューテッド・インカム (帰属所得) とは、「自己の財産及び自家労働から得られる経済的利益」などと説明されるが、例えば、帰属家賃や帰属賃金、帰属収益、帰属使用料などをその例として挙げることができる⁶⁾。

包括的所得概念の下では、これらのインピューテッド・インカムも課税対象となり得るが、実際には評価が難しく、その範囲も不明確な場合が多いことなどから課税されている局面は少ない。そもそも所得税法は、所得金額の計算につき、同法 36 条《収入金額》にいう総収入金額ないし収入金額を出発点としていることから、「収入」の存在が所得概念の専決事項となる。この「収入」とは、外部からの経済的価値の流入をいうと説明されることがあるとおり、何らかの経済的価値が外部から流入している必要があるが、インピューテッド・インカムは経済的価値を観念することはできても、それが外部から「流入」したものとはいえない。そこで、所得税法 36 条にいう総収入金額ないし収入金額を計算上擬制などしない限り、課税所得の対象とはされないということになる。

もっとも、所得税法 36 条の「別段の定め」を創設し、明文規定をもってインピューテッド・インカムを所得計算の組上に載せることは可能であろう。通説は、所得税法 39 条をその一例であるとするのである。

3. 棚卸資産該当性

この点、自家消費課税を避けたい納税者が、「事業用の棚卸資産として仕入れた部分」と「自分が消費する分として仕入れた部分」とを明確に分けて処理をしていた場合を考えてみたい。この場合、「自分が消費する分として仕入れた部分」について、事業者が取引先から安い価額で購入できたという経済的価値をインピューテッド・インカムとして観念し得る。すなわち、自家消費がインピューテッド・インカムを規定したものであるとすると、これに対して所得税法 39 条の規定が適用されるべきということになりそうである。このように考えるのは、同条につき、自家消費分の仕入れと事業用の仕入れが混在することを防止するための規定として捉えるのではなく、インピューテッド・インカムに対する課税を行う趣旨の規定であると捉えるからである。

しかしながら、ここには文理解釈上の問題も惹起される。すなわち、所得税法 39 条の趣旨の観点からは同条がインピューテッド・インカムに対する課税を行うものであるから、「自分が消費する分として仕入れた部分」についても課税されるべきであると解することができるとしても、果たして同条の文理を乗り越えることができるであろうか。つまり、同条は、棚卸資産又は準棚卸資産を対象としているところ、「自分が消費する分として仕入れた部分」をこれらの資産と認定することができるかという疑問が浮かんでくるのである。

この点、所得税法 2 条《定義》1 項 16 号において、「棚卸資産」とは、「事業所得を生ずべき事業に係る商品、製品、半製品、仕掛品、原材料その他の資産（有価証券、第 48 条の 2 第 1 項《暗号資産の譲渡原価等の計算及びその評価の方法》に規定する暗号資産及び山林を除く。）で棚卸しをすべきものとして政令で定めるものをいう。」と定義されており、事業所得を生ずべき事業に係る資産以外の資産が該当することは文理上あり得ない。仕入段階で明確に自家消費部分を棚卸資産と区別して処理をしているのであれば、その「自分が消費する分として仕入れた部分」は、そもそも棚卸資産に該当しないのである。さすれば、理論上、いかにインピューテッド・インカムを観念することができたとしても、所得税法 39 条の規定の適用はないということになる。かような意味では、同条は、制限された範囲における帰属所得課税を行うものと性格付けることができよう。

II 所得税法 39 条にいう「自家消費」

1. 「居住者」を主語とする規定

冒頭で述べたとおり、所得税法 39 条は「家事消費」ともいわれることがあるが、居住者が家事用に棚卸資産又は準棚卸資産を消費又は使用した場合の規定であり、かかる消費はあくまでも居住者が行うことを前提とした条文であるはずである。そうであるということは、居住者の同一生計内親族が消費した場合は、かかる条文の規定の適用はないことになるのではなかろうか。

所得税法が個人単位主義課税を採用していることに鑑みれば、あくまでも、所得税法 39 条にいう「消費」は当該居住者自身による消費と理解すべきであろう。しかしながら、上述のとおり、課税実務においては、必ずしもそのようには解していない向きも見受けられるところである。この点は、いかに考えるべきであろうか。

2. 自家消費と家事消費

所得税法 39 条は「自家消費」と規定しているのに対し、その法令解釈通達である所得税基本通達 39-1《家事消費又は贈与等をした棚卸資産の価額》は、「家事消費」という用語を用いて次のように通達する。すなわち、「法第 39 条又は第 40 条……に規定する消費又は贈与、遺贈若しくは譲渡の時における資産の価額に相当する金額は、その消費等をした資産がその消費等をした者の販売用の資産であるときは、当該消費等の時におけるその者の通常他に販売する価額により、その他の資産であるときは、当該消費等の時における通常売買される価額による。」とする。所得税法が同条の見出しを「自家」とするのは、居住者が自らのために行う家事消費を念頭に置いているからであると解される⁷⁾、通達は所得税法 39 条本文が使用する「家事消費」という概念を全面的に用いており、「自家」を強調しようとはしていないのかもしれない。もっとも、同通達 39-2《家事消費等の総収入金額算入の特例》が、「事業を営む者が法第 39 条……に規定する棚卸資産を自己の家事のために消費した場合」として、「自己の家事のために消費」と限定していることからすれば、国税庁の解釈として、「家事消費」には、自己以外の、例えば同一生計内親族の消費は含まれていないことが判然とするものの、概念

の用語法として、「自家消費」を「家事消費」としている点は若干の誤解を招来する可能性がないとはいえないと思われるのである⁸⁾。

Ⅲ 自家消費，労務対価，贈与

1. 重疊的適用の可否

そのように考えると、かかる同一生計内親族が所得税法 56 条《事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例》という居住者の営む事業に従事する同一生計内親族（以下「親族事業従事者」という。）であった場合にも同様のことがいえるのであろうか。そこで、パン屋を営む居住者と親族事業従事者が、共に自分の店のパンを昼食に食べたケースで考えてみたい。かかる親族事業従事者の食したパンは、棚卸資産である限り所得税法 39 条の規定が働くと考えるのか。当該消費した棚卸資産の販売価額による収入金額を計上しなければならないのか。又は、所得税法 56 条の規定の適用が働き、親族事業従事者に対する労務対価としてパンを現物給与したと考えるべきなのかという二つの条文の対立ないしは重疊的適用の問題が発生するように思われる。

仮に、所得税法 56 条の適用があったとした場合、親族事業従事者に対する現物給与の支給は、居住者の事業所得の金額の計算上必要経費に算入することができないと同時に、かかる親族事業従事者の所得金額にも算入されないことになる。かように考えると、所得税法 39 条の規定によって居住者の収入金額に計上することになるのか、それとも同法 56 条の規定により必要経費に算入してはならないことになるのかという二つの条文の適用による課税上の取扱いが問題となるように思われる。

所得税法 56 条を適用すれば自家消費として収入金額に計上する必要がないといえるかという点についても同時に疑問が浮かぶ。すなわち、本来であれば、居住者は現金によって労務対価を支払うべきところ、自分の事業の用に供している棚卸資産をもって給与に代えようとするのは、事実認定としては、本来居住者が棚卸資産を家事の目的でまず自家消費をし、当該棚卸資産を使って（もはやその段階では棚卸資産ではないが）、現物給与を支給したと考えるのであれば、所得税法 56 条と同法 39 条の重疊的適用にもなり得る。つまり、この場合には、所得税法 39 条によっていったん棚卸資産の販売価額を収入金額に計上した後、さらに同法 56 条によって必要経費算入を否認するということになる。しかしながら、そのように現物支給による給与等を考えるのであれば、全ての現物支給に

ついて同様に考える必要が生じ、現実的ではない⁹⁾。したがって、所得税法 39 条と 56 条の重疊的適用は否定されるべきであって、現物給与である限りは、同一生計内親族である労務対価の支払という性質により、同法 56 条のみが適用されるべきであると考えている。

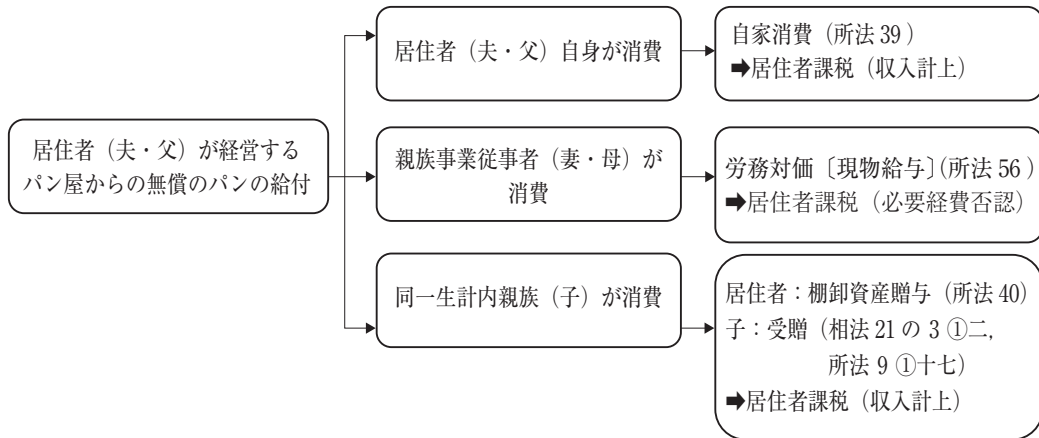
2. 所得税法 39 条・40 条・56 条の適用関係

上記の検討を踏まえると、居住者が親族事業従事者に対して労務対価として棚卸資産を支給した場合には、所得税法 39 条の適用により収入金額に計上するというような処理を行う必要はなく、同法 56 条の適用により給与支給の必要経費算入が否定されるにとどまるのである。すなわち、親族事業従事者に対するパンの支給は居住者の収入金額に計上されないが、事業に従事していないその他の一般親族に対するパンの支給は居住者の収入金額に計上されることになる。すると、適正な課税処理は次のようになろう。

ここでは、設例として、居住者である夫がパン屋を経営する個人事業者で、妻は親族事業従事者、子どもは事業に従事しない親族として 3 人家族を想定する。昼食に家族 3 人で夫が経営するパン屋のパンを食べたとすると、夫の食べたパンについては、夫の所得金額の計算において、所得税法 39 条の規定が働き、自家消費としてパンの販売価額相当額を収入金額に計上しなければならない。また、妻の食べたパン代については、所得税法 39 条の適用はないことから夫の収入金額に計上する必要はないものの、法 56 条の規定が働き、夫の事業所得の金額の計算上必要経費に算入することはできず、現物給与として得たパン代を妻の給与所得の金額の計算に算入する必要もない¹⁰⁾。そして、子どもが食べたパン代は、子どもにとっては父の店の棚卸資産を父（居住者）から贈与により受けたことになるから、贈与税の課税対象とはなるが、一般的には、相続税法 21 条の 3《贈与税の非課税財産》1 項 2 号の「扶養義務者相互間において生活費又は教育費に充てるためにした贈与により取得した財産のうち通常必要と認められるもの」に該当すると解されることから贈与税の非課税財産となる。併せて、所得税法 9 条《非課税所得》1 項 17 号が適用され、子どもの所得金額の計算上も非課税となる。他方で、夫（子どもにとっては父）は、事業所得の金額の計算上、所得税法 40 条の適用によりパンの販売価額相当額の収入計上をしなければならないことになる。なお、妻の食べたパン代もそれが労務の対価に当たらないと認定される場合には、子どもに対する課税上の取扱いと同じことになろう。

消費税についても、夫の食べた分は自家消費になり、消費税法 4 条《課税の対象》5 項 1 号の規定により課税対象となるが、妻や子どもが食べた分については同号の規定の

図表 1 所得税法 39 条・40 条・56 条の適用関係



適用はないことになろう。これらの適用関係を整理すると図表 1 のとおりとなる。

IV 「使用」概念との関係

1. 問題関心——使用と消費

続いて、自動車の貸付けを業とするレンタカー業者が自分のレジャー用に棚卸資産である自動車を使用するケースを考えてみたい（以下、このケースを「レンタカーケース」と呼ぶ）。かような棚卸資産の使用について、所得税法 39 条の「消費」に該当しないと解することとなれば、時間単位で他人に使用させた場合の金額に相当する金額を総収入金額に算入する必要はないことになる。

同じ事業所得の棚卸資産であっても、かかる棚卸資産が「消費」される性質のものの場合には所得税法 39 条が適用され、棚卸資産が「使用」される性質のものの場合には同条が適用されないなどと考えるのは平仄が合わない。それどころか、所得税法 39 条が、前述のとおりインピューテッド・インカムに対する課税であるとする、棚卸資産の性質の違いによって課税対象に含むか否かの差異を設けることの積極的な理由は見出し難い。

もっとも、同じように資産の貸付けによる所得であっても、不動産所得の場合はどうであろうか。他人に貸すことを予定している部屋について、入居者がいないため、かかる不動産を自己の生活スペースとして使用した場合（以下、このケースを「不動産オーナー

ケース」と呼ぶ。)にも、不動産オーナーは上記のレンタカーケースにおけるのと経済的には同じような性質の経済的利益(帰属家賃)を得ることができよう。そして、かかる不動産オーナーにとっての経済的利益もインピュートド・インカムであることには変わりがない。

しからば、レンタカーケースと不動産オーナーケースのいずれの場合も所得税法39条の規定の適用が働くか解すべきであるように思われるものの、そこには文理解釈上の問題が惹起される。

第一に、所得税法39条は棚卸資産又は準棚卸資産に該当する資産のみを対象としており、不動産所得者にとっての不動産は棚卸資産ではないこと、第二に、同条は事業所得、山林所得又は雑所得しか対象としていないため、不動産所得を解釈論上読み込むことには困難を伴うことが挙げられる。

所得税法39条は、同法36条の「別段の定め」として設けられた創設の規定である。前述のとおり、外部からの経済的価値の流入が観念できないインピュートド・インカムはそもそも同条の総収入金額ないし収入金額に当たらない中で、例外的に設けられた規定が所得税法39条なのである。すると、明文の規定を根拠とするほかはない。つまり、ここでのハードルは文理解釈なのである¹¹⁾。

したがって、不動産オーナーケースには、所得税法39条の適用がないと解さざるを得ないのである。かような文理解釈上の問題としては、上述のとおり、「使用」が対象と規定されていない点を指摘できよう。果たして、所得税法39条の「消費」に「使用」を含むとする解釈は妥当なのであろうか。

この場合、むしろ、不動産オーナーケースが所得税法39条の対象とされないこととの平仄を考えれば、レンタカーケースについても同条の適用はやはり難しいという考え方も浮上し得よう。

2. 消費税法上の家事消費との比較

所得税法上の家事使用については上述のとおりであるが、消費税法上、家事使用が家事消費に含まれると解されるべきか否かについては議論の余地がある。消費税法4条《課税の対象》5項1号は、「個人事業者が棚卸資産又は棚卸資産以外の資産で事業の用に供していたものを家事のために消費し、又は使用した場合における当該消費又は使用」について、これを事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなすとしており、家事のための「消費」のみならず「使用」した場合も含めて資産の譲渡とみなしている。

また、「みなす」と規定している以上、同法は、家事消費及び家事使用を資産の譲渡とは位置付けていないことが判然とする。このように、そもそも消費税法において、家事消費は資産の譲渡ではないと位置付けられているのである。他方、所得税法においては、「みなす」規定とはなっていないことに鑑みると、自家消費によって得られる経済的利益を、同法が本質的に「所得」ではないと位置付けているのか否かについては判然としない。また、所得税法上の自家消費は、棚卸資産及び準棚卸資産のみを対象としているのに対して、消費税法は、棚卸資産のほか、「棚卸資産以外の資産で事業の用に供していたもの」をも対象としており、その点においても両法上の自家（家事）消費は同じものとはいえない（図表2参照）。

図表2 所得税法39条と消費税法4条5項1号の比較

	対象資産	規定振り	効果	態様
所得税法39条	棚卸資産及び準棚卸資産	非みなし規定	総収入金額に算入	消費
消費税法4条5項1号	棚卸資産及び棚卸資産以外の資産で事業の用に供していたもの	みなし規定	課税対象に組入れ	消費又は使用

所得税法上の自家消費と消費税法上のそれとは完全に異なるものであるとまではいえないものの、消費税法4条5項1号が、「消費又は使用」を対象としているのに対して、所得税法39条が「消費」のみを対象としている点については関心を寄せたい。これは、消費税法上の家事消費の対象資産の範囲が広いがための規定振りの差異という理由にとどまるのであろうか。

なお、所得税法は、「消費」の定義規定を設けていないどころか、そもそも同法39条以外に「消費」概念を用いていないのである。

3. 準棚卸資産・山林

所得税法39条の対象資産には、準棚卸資産が含まれている。ここにいう準棚卸資産とは、所得税法施行令81条《譲渡所得の基因とされないたな卸資産に準ずる資産》に規定されている、①同令3条《棚卸資産の範囲》各号に規定する資産、②少額減価償却資産、③一括償却資産をいう。ここに、②少額減価償却資産や③一括償却資産は、消費されるものというよりは、使用されるものであることを考えると、上記の疑問である「使用」についての自家消費についても、所得税法39条の適用が認められるべきということになるのではなかろうか。

そうすると、画家が自分で描いた絵を自ら保有しようとして自宅の応接室に飾った場合¹²⁾なども対象となることになろう(後述)。また、所得税法 59 条の法令解釈通達である所得税基本通達 39-5《山林を伐採して事業用の建物等の建築のために使用した場合》も、「山林を所有する者がその山林を伐採し、製材その他の加工をして自己の業務の用に供する建物等の建築材料として使用したような場合は、法第 39 条第 1 項の規定は適用されない。」と通達しており¹³⁾、解釈として「使用」を前提としていることが判然とする¹⁴⁾。

V 総収入金額に算入すべき金額

1. 70%基準なるものの正体

所得税基本通達 39-2 は、「当該棚卸資産の取得価額以上の金額をもってその備え付ける帳簿に所定の記載を行い、これを事業所得の金額の計算上総収入金額に算入しているときは、当該算入している金額が、39-1 に定める価額〔筆者注：消費等の時における通常売買される価額〕に比し著しく低額(おおむね 70%未満)でない限り、39-1 にかかわらず、これを認める。」とする。

前述の大阪地裁昭和 63 年判決は、「法 39 条を受けた基本通達 39-2 は、たな卸資産の自家消費の場合に、事業者が、その取得価額以上の金額をもってその備付ける帳簿の所定の記載を行っていることを要件として、右自家消費分につき、取得価額(取得価額が販売価額の 70 パーセント以上の場合)あるいは販売価額の 70 パーセント(取得価額が販売価額の 70 パーセント未満である場合)での収入金額への算入を認めているところ、右通達の趣旨は、自家消費分が帳簿上明確に区分されて記帳されている場合には、前記のようなたな卸資産の事業用消費と自家消費との混淆によって生ずる弊害も少ないことから、そのような場合には、本来世帯で購入、消費すべき家計用の資産を事業用の資産と合わせて購入、消費したとみて、その取得価額等での収入金額への算入を認めても特に不都合はないこと、またこのような場合にまで、自家消費分を一律に通常の販売価額で収入金額に計上すべきであるとすることは納税者にとってやや酷な面もあること等に鑑み、右のような自家消費分の帳簿への記載を要件として、自家消費分につき、通常の販売価額以下での収入金額への算入を認めたものと解され、その目的は、法の合理的、弾力的運用によって納税者の利益を図るという正当なものであるし、前記のような法 39 条の趣旨、目的に照らせば、それが必ずしも同条の解釈の範囲を逸脱しているともいい

がたいのであって、右通達で定めるような要件が備わっている場合に、たな卸資産の自家消費分を事業用の消費分と区分し、通常の販売価額以下で、収入金額に算入することを否定すべきいわれはない。〔下線筆者〕と説示する。

ここでは、所得税法 39 条の趣旨・目的に照らした上で販売価額の 70% 基準を合理的なものとして説明している。ここにいう同条の趣旨・目的について、同地裁は、「右規定〔筆者注：所得税法 39 条〕の趣旨は、①事業と家計とを区分する以上、事業用のたな卸資産を自家消費した場合でも、それを他へ販売した場合と区別する理由はない（いわば事業主が当該資産を自己に売却したものとみる。）こと、また、②総収入金額算定の上で右自家消費分を事業用の消費と区分するとすれば、事業所得の把握に際し、種々の困難と弊害も予測されるため、右困難と弊害を避けることにある」としている。すなわち、同地裁は、前述したようなインピュートッド・インカムに対する課税という点に同条の趣旨・目的を求めているわけではない。

なお、ここにいう 70% とは、一般の棚卸資産の場合には、その差益率がおおむね 30% 以下であると考えられるところから付けられた割合であると説明されている¹⁵⁾。一般的には、取得価額に相当する金額によって収入金額を計算することができ、すなわち、結果的に課税が行われなくなることになるが、土地や貴金属のように差益率の高い棚卸資産については、「時価」との開差が大きくなりすぎるので、販売価額の 70% 相当額以上の金額で収入金額を計算させることとしていると説明されている¹⁶⁾。

2. 所得税法 39 条の「これらの資産の価額に相当する金額」

この説明によると、差益率がおおむね 30% であることを前提とした 70% 計上が通達されているということは、別言すれば、原価相当額が計上されていればよいということの代替的措置であるともいい得る。そうであるとする、同通達において、原価計上を認めていいようにも思われるが¹⁷⁾、そのように取り扱おうと、所得税法 39 条に規定する「これらの資産の価額に相当する金額」を販売価額と解釈する所得税基本通達 39-1 の考え方に抵触してしまうことになるからであろうか、単なる「骨ぬき」のための通達であるようにも思われる¹⁸⁾。

すなわち、同通達は、所得税法 39 条ないし同法 40 条の消費又は贈与、遺贈若しくは譲渡の時における資産の価額に「相当する金額」を、「その消費等をした資産がその消費等をした者の販売用の資産であるときは、当該消費等の時におけるその者の通常他に販売する価額」により、「その他の資産であるときは、当該消費等の時における通常売

買される価額」によると通達しているのである。

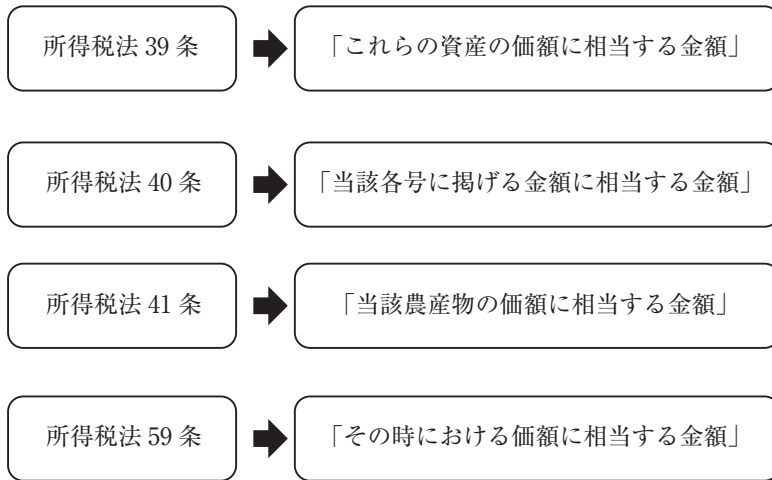
自家消費した棚卸資産の原価を総収入金額に算入すればよいとすると、所得税法 39 条の「これらの資産の価額に相当する金額」を解釈として正当なものとする所得税基本通達 39-1 の考え方に反してしまうという難点がある¹⁹⁾。そこで、同通達 39-2 は、販売価額による算入という一線を越えない程度に、原価計上に接近した総収入金額への算入を認めているのであろう。しかしながら、そのような取扱いには一定の合理性を認めることができなくはないものの、販売価額による総収入金額への算入という考え方に反してしまうおそれを微妙に避けながら、原価計上に接近させるような算入を認めるという考え方自体が法解釈として正解しているといえるか疑問が生じる。また、この取扱いは、所得税法 39 条のみならず、同法 40 条においても同様の取扱いとされているところ、40 条を 39 条の取扱いに合わせて販売価額の 70% に減じてしまうと、今度は、同法 59 条《贈与等の場合の譲渡所得等の特例》との対比において平仄が合わなくなってしまうという反射的な問題も惹起され得るのである。

そもそも、所得税基本通達 39-1 が通達する販売価額による総収入金額への算入は解釈論上妥当なのであろうか。所得税法 39 条は、「これらの資産の価額に相当する金額」と規定しているだけであって、それが棚卸資産の販売価額を意味すると解釈する理由は奈辺にあるのであろうか。

結論を先取りすれば、その理由は、所得税法 39 条の「これらの資産の価額に相当する金額」を客観的交換価値と解するところにある。このように解釈することは、例えば、所得税法 40 条にいう「相当する金額」と同義に解釈とした場合との平仄が合うし(所基通 39-1)、同法 59 条 2 項が「その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があったものとみなす。」として、低額譲渡のみなし譲渡課税規定を設けているところ、同項にいう「その時における価額に相当する金額」について、資産の譲渡時の市場における客観的交換価値と解されていること²⁰⁾とも整合的であるといえよう²¹⁾。

そうであるとする、所得税法 39 条の「これらの資産の価額に相当する金額」とは、客観的交換価値、すなわち想定される市場における取引価額ということになりそうである。さすれば、棚卸資産の市場における取引価額とは、すなわち販売価額となり、所得税基本通達 39-1 は妥当なものといえよう。

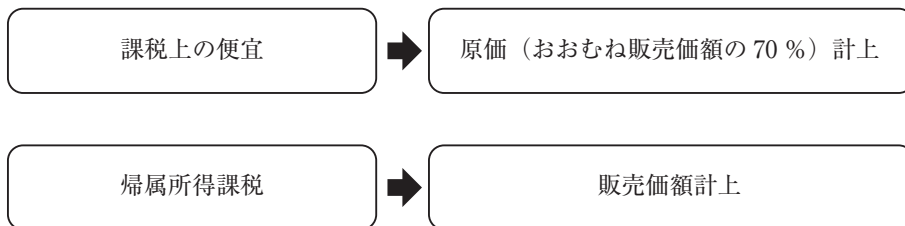
図表3 「相当する金額」を規定する条文



3. 所得税法 39 条の趣旨と総収入金額への算入額

では、「骨ぬき」によっていわば原価相当額程度の総収入金額への算入をすれば、これを許容するかのごとく示達する所得税基本通達 39-2 の考え方が妥当とされる理由は奈辺にあるのであろうか。

図表4 原価計上か販売価額計上か



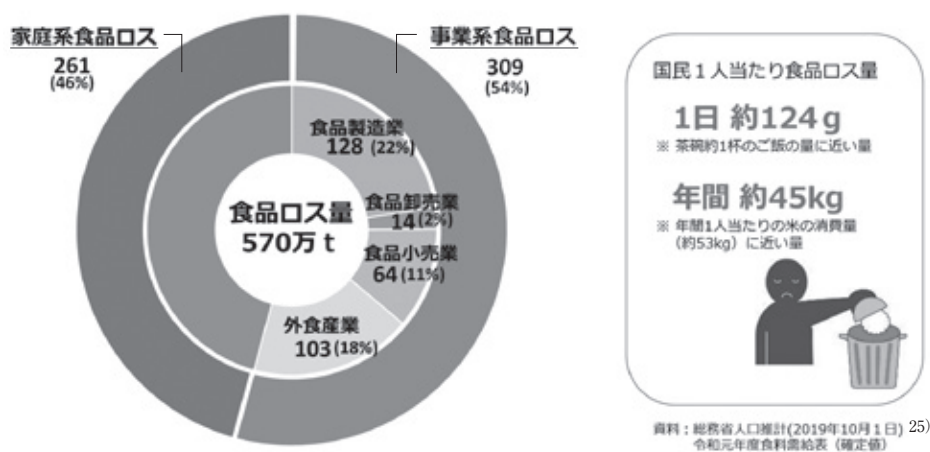
このような混乱にも似た解釈論が展開されているのは、大阪地裁昭和 63 年判決が、所得税法 39 条の趣旨・目的につき課税上の便宜にある旨を説示していることに加え、かかる解釈を国税庁が採用していること自体に無理があるからではないかと思えてならない。学説が指摘するとおり、同条の趣旨はインピューテッド・インカムに対する課税にあるというべきなのではなからうか。そして、かかる学説の見解に立つと、所得税基本通達 39-2 には無理があるというべきであるから、所得税法 39 条の規定に従い、販売価額による総収入金額への算入がなされるように整理し直すことが肝要であるように思われるのである。

4. 食品ロス対象商品の自家消費・贈与

近時、食品ロス問題が社会的に関心を集めている^{22), 23)}。

政府は、事業系食品ロスの削減に向け、令和3年10月30日までに全国一斉で商慣習を見直すことを呼びかける運動を実施しており、これを受けて、公益財団法人流通経済研究所が、個別企業では解決が難しい過剰在庫や返品等に起因する食品ロス等をフードチェーン全体で解決していくため、製造業・卸売業・小売業が一堂に会して、検討を重ねる機会として、食品ロス削減のための商慣習検討ワーキングチーム〔座長・渡辺達朗教授〕での活動を展開している。なお、政府は、事業系食品ロス量を2000年度比で2030年度までに半減することを目標としている²⁴⁾。

図表5 我が国の食品ロス量



(出典) 農林水産省 https://www.maff.go.jp/j/shokusan/recycle/syoku_loss/161227_4.html

ここに、「食品ロス」とは、「まだ安全に食べられるのに、捨てられてしまう食べもの」のことを指すが、生産・収穫された食べ物のうち、消費者に届く前に廃棄になってしまう食べ物を意味する「フードロス」とは異なる概念である。

このような食品ロスを減らすべく種々の啓蒙活動が展開されている。

食品ロスの削減の推進に関する法律²⁶⁾(令和元年法律第19号。以下「食品ロス削減推進法」という。)5条《事業者の責務》は、「事業者は、その事業活動に関し、国又は地方公共団体が実施する食品ロスの削減に関する施策に協力するよう努めるとともに、食品ロスの削減について積極的に取り組むよう努めるものとする。」として、食品ロスを減らす

義務を事業者に課している。

かような義務を受けて、食料品を棚卸資産として扱う事業所得者が、食品ロスを削減するための試みとして、残りものを自家消費することが考えられるが、本稿で検討したとおり、それに対しては自家消費課税がなされることになる。その際、販売価額による総収入金額算入がなされなければならない。もっとも、食品ロスとは、そのまま廃棄してしまえばゴミになってしまうものであるから、販売価額による総収入金額算入とはいっても、相当の減額された価額による計上でも許されるのではなかろうか。けだし、客観的交換価値としての販売価額は、特に生鮮食料品であれば、50%引きなどによる販売がなされることは一般的であるから、所得税基本通達 39-2 の「おおむね 70%」よりも格段に下回る算入であっても許容されるべきであると思われる。

特に、食料品店では、本来の価格より相当値引きして販売するフードシェアリングサービスを行うことがある²⁷⁾、そのような商慣習が形成されているとみることができるのであるから、その部面においては、かかる値引きされた販売価額こそが、上記にいうところの客観的交換価値ということになると思われるのである。

そのままでは廃棄されてしまう未利用食品を活用する社会貢献が議論されることがある。例えば、子ども食堂に対する棚卸資産の贈与がそれである²⁸⁾。食品ロス削減推進法 19 条《未利用食品等を提供するための活動の支援等》は、「国及び地方公共団体は、食品関連事業者その他の者から未利用食品等まだ食べることができる食品の提供を受けて貧困、災害等により必要な食べ物を十分に入手することができない者にこれを提供するための活動が円滑に行われるよう、当該活動に係る関係者相互の連携の強化等を図るために必要な施策を講ずるものとする。」と規定する。また、国及び地方公共団体は、民間の団体が行うこの活動を支援するために必要な施策を講ずることが要請されているのである（食品ロス 19②）。

ここでも上記と同様の議論が、所得税法 40 条の適用問題として起こり得るが、その際には、所得税基本通達 39-2 の適用は排除されるべきであろう。

VI 所得税法 39 条の対象資産

1. 雑所得の基因となる準棚卸資産

所得税法 39 条は、事業所得や山林所得のほか、雑所得をも対象としている。所得税

法施行令 86 条《自家消費の場合のたな卸資産に準ずる資産の範囲》は、所得税法 39 条で「政令で定めるもの」とは同令 81 条各号に掲げる資産（山林を除く。）を指す旨規定している。上述のとおり、ここにいう同条各号の資産とは、①不動産所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務に係る棚卸資産に準ずる資産（準棚卸資産）、②少額減価償却資産（所令 138）、③一括償却資産（所令 139）をいうが、これらのうち、①については、雑所得の基因となる資産と解される。

所得税法 39 条の自家消費に対する課税は、事業所得においてのみ議論されるべきインピュートッド・インカムに対する課税の問題ではなく、雑所得をも念頭に置いた、趣味・娯楽などのレジャー活動において生み出された資産をも対象とする制度であることに注目したい。同条の射程範囲が雑所得にまで及び、広範に適用され得る規定であることを念頭に置くと、例えば、趣味と実益を兼ねた家庭菜園における作物の栽培²⁹⁾や主婦の洋裁なども、その作物や作品の一部が販売される場合には、その自家消費分については、所得課税がなされるべきということになるのであろう³⁰⁾。

そして、販売価額による自家消費を観念することになるが、営利を目的とする継続的行為ではないアマチュアによる洋裁の作品が原価割れを起こすことは十分にあり得ると思われる³¹⁾。さような場合には、自家消費による赤字が発生することになるが、他の雑所得との間で、雑所得内通算を可能とするということになろう。

2. 「生活に通常必要な動産」との関係

すると、主婦の洋裁の作品を自家消費した段階で、売上げを計上することになるのであろうが、市場での販売を予定していない資産の販売価額を計算することの困難性や、「生活に通常必要な動産」との関係にも配慮する必要性が生じ得よう。

前者はさしたる問題ではないと思われるが、問題は后者である。

仮に、作品が「生活に通常必要な動産」（所法 9①九、所令 25）に該当するとすれば、かかる資産の譲渡から得られた所得は所得税法 9 条 1 項 9 号の規定の適用により非課税所得とされ、同法 39 条が自家消費課税のルールをいかに設けていたとしても、課税根拠を失うと解される³²⁾。そうすると、対象となる資産が「生活に通常必要な動産」に該当するか否かが自家消費課税の先決事項であるというべきであろう。

なお、「生活に通常必要な動産」に該当しないのであれば、自家消費として課税されることになるが、かかる洋裁の作品（もっとも、趣味の洋裁作品が「生活に通常必要な動産」に該当しないケースは稀とは思われるが）を作成するために要した費用は、既に、所得税

法 45 条《家事関連費等の必要経費不算入等》1 項 1 号の規定の適用を受けて、家事費として必要経費に算入されていないものと思われるところ、更正の請求などにより、過年度に遡って必要経費算入が肯定されるべきであると考ええる。

3. 趣味で作成した NFT

クリエイターが自ら作成した NFT（非代替性トークン）を自分のアイコンに使用した場合の自家消費課税はどのように考えるべきであろうか。もちろん、クリエイターに限らず、趣味で作成した NFT についても自家消費の問題があり得る。前者は事業所得の、後者は雑所得の総収入金額への算入の問題である。

ここでの議論は、趣味の園芸や洋裁の問題から出発したいわば地味なもののように思われるかもしれないが、NFT となると、その販売価額は莫大な利益を生み出すものもある。前述の家庭菜園での作物、趣味の洋裁での作品が自家消費の課税対象となるのであれば、NFT を自家消費の課税領域から排除する理由はないはずである。

VII 課税のタイミング

1. 権利確定主義か管理支配基準か

そもそも、自家消費は個人事業における棚卸資産等であるから、対象となる資産の所有権は納税者本人に帰属している。となると、外部からの経済的価値の流入のタイミングについて、権利の確定を基準に考える権利確定主義は、自家消費に係る課税のタイミングの判断指標となり得ないと思われる。

また、文理的にも、権利確定主義が所得税法 36 条《収入金額》を根拠とする考え方であるとすれば、同法 39 条は 36 条の「別段の定め」であるから、権利確定主義の支配は 39 条には及ばないことにもなる。

課税のタイミングについては、一般的に権利確定主義がグランドルールであり、次にこれを補完するように管理支配基準が採用されることがあるが、所得税法 39 条の適用場面においては管理支配基準による判断も意味をなさないであろう。けだし、そもそも、納税者の管理支配領域にある納税者の有する棚卸資産が対象とされているからである。

このように、権利確定主義も管理支配基準も妥当しないとすると、どのような基準を

もって自家消費に係る課税のタイミングを観念すべきなのであろうか。この点、所得税法 41 条は、後述するように収穫日基準を規定しており、課税のタイミングが明定されていることから問題はないが、同法 39 条の場合は、どのように考えるべきであろうか。

これについては、所得税法 39 条と同法 41 条の関係を説明することがその解決につながるのではなかろうか。また、解決とまではいかずとも、そこにその糸口があるのではないかと思われるのである。

2. 所得税法 39 条と 41 条

所得税法 41 条は、「農業を営む居住者が農産物……を収穫した場合には、その収穫した時における当該農産物の価額…に相当する金額は、その者のその収穫の日の属する年分の事業所得の金額の計算上、総収入金額に算入する。」と規定し、「収穫の日の属する年分」（以下「収穫日基準」という。）の総収入金額に算入することが規定されている。このように、同条は課税のタイミングについて規定している。

前述のことと併せ考えると、家庭菜園（雑所得）による作物に関する自家消費の場合には、課税のタイミングが規定されていなかったのに対し、農業（事業所得）の場合には収穫日基準が採用されているのである。

家庭菜園における自家消費の場合には、外部への販売が前提とされていないことから、収穫した瞬間に課税するということは想定されていない。これに対して、農業を営む者は収穫すると、外部への販売の一部につき販売前に自家消費することが十分にあり得るので、収穫日基準が採用されているということであろう。そのように考えると、所得税法 41 条は、同法 39 条の例外であるともいえる。そうであるとすると、所得税法 39 条の適用がある家庭菜園の場合にも必ずしも収穫日基準が採用されるわけではないというべきであろう。

あくまでも、所得税法 39 条は「消費」の日が基準とされているから、消費日基準が採用されているというべきではなかろうか。これは、同法 40 条の贈与日基準や、同法 59 条の譲渡日基準と同様であるともいえるが、所得税法 40 条や同法 59 条に関していえば、権利確定主義の考え方をそのまま適用することの方が、事業所得や譲渡所得の課税のタイミングとの平仄が合うことになるから、同基準の適用を排除する積極的な理由はないようにも思われる。

所得税法 39 条は、①あくまでも「居住者の所有」から「居住者の所有」への移転であるため権利確定主義が馴染みにくいし、②「居住者の管理支配」下から「居住者の管

理支配」下への移転であるから管理支配基準も馴染みにくい。また、既述のとおり、③自家消費が必ず行われるというものとはいえないことから収穫日基準にも馴染みにくい。

なお、暗号資産やNFTについては、それを自家消費したタイミング、すなわち自らのために「使用」し始めたタイミングが課税の時期というべきであろう³³⁾。

結びに代えて

本稿では、所得税法39条を中心に自家消費の議論を展開したため、消費税法上のいわゆるみなし譲渡に関する検討には踏み込むことができなかった。所得税法上の自家消費と消費税法上のそれ(消法4, 28)との径庭についても検討する必要があるだろう。また、所得税の課税実務においては、前述のとおり、販売価額の70%基準が通達されているのに対して、消費税の課税実務においては50%基準が採用されていること(消基通10-1-1, 10-1-18)などについても議論のあるところである。これらの点については、別の機会に検討を加えることとしたい。

注

- 1) この事件は控訴されたが、引用部分の説示は、控訴審大阪高裁平成2年3月30日判決(税資176号474頁)においても維持されている。
- 2) 同様の説示として、例えば、福島地裁平成17年11月22日判決(税資255号順号10205)など参照。
 なお、神戸地裁平成3年2月25日判決(税資182号370頁)は、「所得税法39条は、居住者がたな卸資産を家事のため消費した場合、事業所得の計算上総収入金額に算入すると定めるから、原告の指摘する家事消費分を仕入れ金額に算入することは何ら違法ではない。また、前記同業者は青色申告者であるから右のとおり会計処理〔筆者注：仕入れの中に家事消費分が含まれる会計処理〕がなされていると考えられ、すると、売上原価から家事消費分を控除しない扱いは前記同業者及び原告を通じて見られることであり、右同業者の原価率を売上金額の推計に用いるとしても、何ら問題はない。」とする。このような考え方は、推計課税の事例における考え方に通ずるものとみることができるとも思われる。
- 3) 青色申告(特別)控除前の所得金額を「特前所得金額」というが、特前所得率とは、納税者の申告ベースにおけるかかる所得を推計課税の指標とする方法をいう。
- 4) 谷口勢津夫教授は、次に示すインビューテッド・インカム(帰属所得)との関係でいえば、大阪地裁昭和50年判決や同地裁昭和63年判決の考え方は、「疑似帰属所得」とであるとされる(谷口『税法基本講義〔第7版〕』329頁(弘文堂2021))。
- 5) 金子宏『租税法〔第24版〕』244頁(弘文堂2021)、佐藤英明『スタンダード所得税法〔第3版〕』222頁(弘文堂2022)。
- 6) 酒井克彦『所得税法の論点研究』260頁(財経詳報社2011)。

- 7) 「自家」の意味について、広辞苑は、「①自分の家。『-製』『-用』②自分。自分自身『-撞着』」と説明する(新村出編『広辞苑〔第7版〕〕1250頁(岩波書店2018))ところ、①の意味であれば、「家」で消費したのもも自家消費といえるとの反論があり得よう。しかしながら、所得税法が個人単位主義課税を採用していることや、インビューテッド・インカム(帰属所得)を得ているのは居住者自身であることからすれば、②の意味で理解すべきであろう。
- 8) もっとも、所得税法においても、「自家消費」という文言は条文見出しに使用されているだけであって、本文で使用されている文言ではない。本文はあくまでも「家事のために消費」としているのであって、通達はこれを省略して「家事消費」としているともいい得る。
- 9) また、所得税法40条1項の適用の余地はないであろうか。すなわち、居住者が棚卸資産を贈与した場合には、同条項によって当該棚卸資産の売却価格を収入金額に計上しなければならないとする規定の適用である。
- しかし、所得税法40条1項の適用については疑問が惹起される。けだし、労務対価として支給する限りにおいては対価性が認められるのであるから、そこに「贈与」という観念は生じ得ないであろう。すなわち、親族事業従事者に対する労務対価の支払である限り、それは贈与とはいえないため、所得税法40条の規定の適用が働く余地はない。
- 10) 仮に、妻がいわゆる専業主婦であったとした場合、子どもと同じ課税関係になるのであろうか。最高裁昭和49年7月19日第二小法廷判決(民集28巻5号872頁)は、「妻がその家事労働につき現実に対価の支払を受けないのは、妻の家事労働が夫婦の相互扶助義務の履行の一環としてなされ、また、家庭内においては家族の労働に対して対価の授受が行われぬという特殊な事情によるものというべきであるから、対価が支払われぬことを理由として妻の家事労働が財産上の利益を生じないということとはできない」としており、妻の家事労働に対する対価と考えられなくもないが(同判決は、逸失利益を用いて財産的損害額を評価している。)、ここではその点を捨象して議論することとしよう。なお、この点に対して、宮崎裕士講師は、これは被害者救済の観点からの措置であり、この判例を用いて家事労働が客観的貨幣価値を生むとするのは、家事労働が金銭的評価をされるべきものであるという前提としているにすぎないとされる(宮崎「所得税法56条が家族間パートナーシップに及ぼす影響」熊本学園商学論集20巻1号39頁(2015))。
- 11) 例えば、資産を取得するために借り入れた借入金利子のうち、その資産の使用開始後の支払利子は、その利用から得られるインビューテッド・インカム(帰属所得)に対応すると考えるべきであるから、インビューテッド・インカム(帰属所得)が課税の対象から除外されている現行法の下では、その部分の支払利子は取得費に含まれないと解されている。金子・前掲注5、282頁。東京高裁昭和61年2月26日判決(行集37巻1=2号177頁)とその上告審最高裁平成4年9月10日第一小法廷判決(集民165号309頁)、東京高裁昭和61年3月31日判決(民集46巻5号535頁)とその上告審最高裁平成4年7月14日第三小法廷判決(民集46巻5号492頁)、東京高裁平成17年6月29日判決(税資255号順号10066)など。
- 12) 注解所得税法研究会編『注解所得税法〔6訂版〕〕238頁(大蔵財務協会2019)。
- 13) なお、同通達は、「この場合、当該山林の植林費、取得に要した費用、管理費、伐採費その他その山林の育成に要した費用(償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。)&及び当該伐採した立木の搬出費用又は製材費用等の額は当該建物等の取得費又は取得価額に算入する。」としている。
- 14) 例えば、山林を所有する者がその山林を伐採し、製材その他の加工をして自己の業務の用に供する建物等の建築材料として使用した場合に、それが所得税法39条にいう「家事のために消費した」場合に該当するか否かについては議論の分かれるところであり、かような使用を「事業消費」と呼ぶこともある。
- このような場合について、コンメンタール所得税法では、「山林が伐採されて業務用の建物等の建築材料として使用されることとなったときは、その山林はその使用された時には山林とは異なる形質のものとなったので、その時までの山林の価値成長部分に対応する利益について清算課税

をすべきものである。その利益はその時点でいわゆる事業消費として課税することとなる。」と説明されている(武田昌輔監修『コンメンタル所得税法〔2-2〕』3425頁(第一法規加除式))。そのほか、もう一つの考え方として、「その山林が形質を変えて業務の用に供されているときは、その建物等の取得価額は、その山林の取得価額と製材費等の額の合計額(原価)とすべきであり、その結果、減価償却費の額は低く押さえられることになるので、山林の育成によって得た利益は、その山林を他の業務に使用することによって、山林所得以外の所得に転化するにすぎず、山林を伐採した時点で山林所得の実現があったとみるのは相当ではない。」との見解も紹介されている(同頁)。

- 15) 三又修ほか編『所得税基本通達逐条解説〔平成29年版〕』477頁(大蔵財務協会2017)。なお、檉田明ほか編『所得税基本通達逐条解説〔令和3年版〕』505頁(大蔵財務協会2021)でも類似の説明がなされているが、そこでは、「70%」の理由ではなく、「おおむね70%」の説明に若干の修正がなされている。
- 16) 檉田・前掲注15, 505頁。
- 17) 西野克一『所得税質疑応答集〔平成22年2月改訂版〕』368頁(大蔵財務協会2010)は、画家が自己製作の作品を無償で友人に提供した場合、その販売価額に相当する金額は計上する必要はないが、その作品の原価相当額は事業所得の計算上必要経費から除外することになる旨記載している。
- 18) 大島隆夫=西野襄一『所得税法の考え方・読み方』300頁〔大島発言〕(税務経理協会1986)。
- 19) 何よりも、所得税基本通達39-2が採用する「おおむね70%」という基準が、一般的な利益率から算出されたものであるとしても、当然ながら、個々の棚卸資産によってその原価率(利益率)は異なるのであるから、「おおむね70%」計上するのではなく、むしろ、原価相当額を計上すると通達の方がより正確な処理となるはずであるが、そうしないのは、同通達39-1の解釈を所得税法39条の解釈として正解したものと位置付けているからではなからうか。
- 20) いわゆるタキゲン事件第一審東京地裁平成29年8月30日判決(訟月66巻12号1945頁)は、「ここ〔筆者注:所得税法59条1項〕にいう『その時における価額』とは、当該譲渡の時における当該資産の客観的交換価値をいうものと解される。」とし、その控訴審東京高裁平成30年7月19日判決(訟月66巻12号1976頁)は、「ここ〔筆者注:所得税法59条1項〕にいう『その時における価額』とは、当該譲渡の時における当該資産の客観的交換価値、すなわち不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額(時価)を意味するものと解される。」と説示する。譲渡所得に対する課税については、いわゆる増加益清算課税説の立場から、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであるとすると(最高裁昭和43年10月31日第一小法廷判決・集民92号797頁、最高裁昭和47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁、タキゲン事件上告審最高裁令和2年3月24日第三小法廷判決・集民263号63頁等)、所得税法59条1項にいう「その時における価額」とは、譲渡時の資産の客観的交換価値、すなわち不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額と解されよう。酒井克彦・税務事例51巻5号94頁(2019)、渡辺充・税理63巻10号170頁(2020)などを参照。
- 21) 所得税法59条1項2号を受けた同法施行令169条《時価による譲渡とみなす低額譲渡の範囲》も、譲渡時の資産の客観的交換価値の2分の1を基準としていると解される。
- 22) 持続可能な開発目標(SDGs)の12《つくる責任・つかう責任》は、世界で生産されている食品の約3分の1(13億トン)が捨てられていることに鑑み、同12・3では、2030年までに、店や消費者のところで捨てられる食料(一人当たりの量)を半分に減らし、生産者から店への流れの中で、食料が捨てられたり、失われたりすることを減らす点が目標として掲げられている。
- 23) 川野豊「食品ロスの現状と削減に向けた取り組みについて」廃棄物資源循環学会誌27巻3号165頁(2016)参照。

- 24) 令和2年5月農林水産省バイオバス循環資源課作成資料より。
- 25) 令和2年5月農林水産省バイオバス循環資源課作成資料より。
- 26) 食品ロス削減推進法1条《目的》は、「食品ロスの削減に関し、国、地方公共団体等の責務等を明らかにするとともに、基本方針の策定その他食品ロスの削減に関する施策の基本となる事項を定めること等により、食品ロスの削減を総合的に推進することを目的とする。」と規定する。
- 27) 内閣府政府広報室が令和3年1月に発表した「食生活に関する世論調査」の概要によると、「あなたは、食品ロス削減のために小売店で発生した見切り品や飲食店の予約のキャンセルなどで余った食材を、本来の価格より割安に販売するフードシェアリングサービスを今後利用したいと思えますか。」(問11)との問いに、「これまでも利用したことがあり、今後も利用したいと思う」(31.6%)、「これまでに利用したことはないが、今後は利用したいと思う」(50.3%)を合わせると、約82%の人がフードシェアリングサービスの利用に積極的であることが分かる。
- 28) 子ども食堂への寄附に関する課税問題については、酒井克彦「SDGsの推進と寄付金課税」税務経理9971号1頁(2021)参照。
- 29) 所得税法41条《農産物の収穫の場合の総収入金額算入》は、「農業を営む居住者」の規定であるところ、「農業」とは、同法27条《事業所得》に規定するそれを指すと考えられるため、家庭菜園はそれには当たらず、そこで栽培された作物の販売から得られる所得は雑所得に該当すると考えられる。したがって、そのような家庭菜園については、同法41条の規定は適用されないと解される。
- 30) 注解所得税法研究会・前掲注12、239頁は、「このような場合には常識的な所得概念との間の衝突が生ずる」と指摘する。
- 31) むしろ、原価割れが一般的であるようにさえ思われる。
- 32) この点について、いわゆる土地二重課税訴訟第一審東京地裁平成25年6月20日判決(税資263号順号12238)及び控訴審東京高裁平成25年11月21日判決(税資263号順号12339)は所得税法60条《贈与等により取得した資産の取得費等》の規定が同法9条1項17号の規定に優先的に適用されるかのごとく判断を下している。私見としては、この判断は、譲渡所得等の計算規定である所得税法60条の適用を課税対象を画する同法9条よりも優先的に適用している点において法解釈上の誤りを犯していると考える。この点については、酒井克彦「相続した土地の含み益への譲渡所得課税の二重課税問題(上)(下)―東京地裁平成25年6月20日判決(平成24年(行ウ)第243号事件を素材として)税務事例45巻9号1頁、同10号15頁(2013)を参照されたい。
- 33) 暗号資産(所法48の2①)は、棚卸資産から除外されているが(所法2①十六)、同資産の売却に係る所得が雑所得と解されていることなども併せ考えると、同資産が準棚卸資産にはなり得ると思われる。では、マイニングした暗号資産を準棚卸資産と位置付け得るとした場合に、かかる暗号資産を家事用に使用した場合、すなわち、食費や生活用に使用した場合にこれを自家消費というべきかという点については疑問である。この点に関しては、他日を期して論じることとしたい。

●Summary

When a sole proprietor consumes the inventory of his or her shop, the amount equivalent to the sales price must be recorded as income, under the Income Tax Act.

The theory behind the treatment of self-consumption, however, is not sufficiently clear. For example, if a relative eats bread from a bakery run by a sole proprietor, should that be considered equivalent to the sole proprietor's own consumption? Many commentators contend that self-consumption extends to any portion consumed by the proprietor's family. This article considers interpretations of Article 39 of the Income Tax Act in hopes of achieving consistency.