

「開業」概念の税法的再検討

医師の開業を具体例として

橋 本 清 治

(公法専攻・法政専修コース)

はじめに

第一章 開業をめぐる商法と税法

1. 商人の意義
2. 商人概念と医師
3. 商人資格の取得時期
4. 商人概念と税法

第二章 開業と所得課税をめぐる争点

1. 開業前の借入金利息
2. 開業と繰延資産(略)
3. 開業と減価償却資産(略)
4. 小 括(略)

第三章 開業と消費課税

1. 納税義務者
2. 課税期間と課税仕入れ等の時期
3. 開業時期と開業準備費用
4. 小 括

第四章 開業概念の再検討

おわりに

は じ め に

病院¹⁾を開業した医師の開業準備期間中に支出した借入金利息等の費用の法的性格について、福岡高裁²⁾は、開業準備期間中に生ずる借入金利息は開業費ではなく、固定資産の取得価額に算入すると判断した。

この借入金利息の法的性格について様々な議論が展開されてきているが³⁾、この問題を法的に解釈するには、借入金利息の法的性格の議論だけ

ではなく、開業概念も連動して検討していく必要があるように思われる。

周知のように、所得税法は、個人開業について、新たに事業所得等を生ずべき事業を開始した場合には、開業届を1月以内に税務署長に提出しなければならない（所税229条）と規定しているだけで、開業概念について具体的に定義していない。また、開業費について、事業所得等を生ずべき事業を開始するまでの間に開業準備のために特別に支出する費用（資産の取得に要した費用及び前払費用を除く）としている（所税令7条一）が、開業準備期間の起算日について具体的に規定していない。

これに対して、法人税法は、新たに設立された法人について、その設立の日以後2月以内に届出書を所轄税務署長に提出しなければならないと規定している（法税148条）。また、開業費について、法人の設立後営業を開始するまでの間に開業準備のために特別に支出する費用（資産の取得に要した費用及び前払費用を除く）と規定している（法税令14条三）。

このように、法人の場合には、設立の日という客観的な日が存在しているため、開業を巡る問題が生じないのに対して、個人の場合は、開業準備期間の起算日等について必ずしも明確ではなく、借入金利子の法的性格はこの問題に関係していると考えられる。

そこで、本稿では、病院を開業した医師の開業概念及び開業準備期間の範囲を明確化するために、一般法である商法上の立場等から税法の「開業」概念について再検討し、前記福岡高裁で示された判断の妥当性について検討したい。

第一章 開業をめぐる商法と税法

所得税法は、個人開業について、新たに事業所得等を生ずべき事業を開始した場合には、開業届を1月以内に税務署長に提出しなければならない（所税229条）と規定しているだけで、開業概念について具体的に定義していない。

そこで、本章では開業の日等について明確化するために、一般法である商法の商人概念及び商人資格の取得時期等について検討したい。

1. 商人の意義

商法は、商人及び商行為の二つの基本概念⁴⁾に基づいて適用範囲を規定している。その基本的な概念である商人は、本来の商人である固有の商人と擬制商人とに分類することができる。

固有の商人とは、自己の名をもって商行為を業とする者(商4条)をいい、擬制商人とは、店舗などの設備により物品の販売を業とする者⁵⁾、鉱業を営む者及び民事会社(商4条)をいう。すなわち、「自己の名をもって」とは、官庁等の届出名義をいうのではなく、法律上その行為から生ずる権利義務の主体となることをいい⁶⁾、「業とする」とは、営業とすると同じ意味とされ、営利の目的をもって同種の行為を反復・継続して行うことをいう⁷⁾。なお、営業は、商人の営利活動であり、同種の行為を反復・継続してはじめてなるのではなく、営業とする意思をもって計画的に行われる限り、最初の行為が行われたときになると解されている。

つぎに、商人概念の基礎となる「商行為」とは、客観的性質によって商行為とされる絶対的商行為⁸⁾(商501条)と営業として行われることによって商行為となる営業的商行為⁹⁾(商502条)とを合わせた基本的商行為と、営業のためにする附属的商行為(商503条)をいう。通説では、この営業のためにする附属的商行為には、営業開始前に営業資金の借入や従業員の雇入、店舗の取得や店舗の賃借契約などの開業準備のための行為や営業廃止後の残務処理のための行為¹⁰⁾が含まれると解されている。

したがって、開業準備のための行為は、附属的商行為と解され、営業の開始とされているため、本稿の開業概念に関連性があるものと考えられる。

2. 商人概念と医師

つぎに、医師が病院を経営する場合、商人性を有しているかどうかにつ

いて、検討したい。

医師・弁護士¹¹⁾などいわゆる自由職業について、通説では社会観念上あるべき姿として営利を目的とするものではないとされ、たとえ、その本人に営利目的がある場合であっても、社会通念上一般にこのような行為は営業ではないと理解され、商人性は否定されている¹²⁾。

しかし、現状、病院は企業の経営方法をもって、運営されることが多く、いわゆる「自由職業の商化」をもたらし、企業的特質を有するものが見受けられる。また、計画的にかつ、継続的に資力と労力とを投じて経済的給付を供給する行為をなし、特別の施設もしくは組織を有する場合には、これを営業と認め得ると解するのが、近時の多数説である¹³⁾。

この他に医師が病院を経営して患者を入院させる行為は、客の来集を目的とする場屋の取引（商502条七）として営業となり、商人性を認める見解¹⁴⁾がある。

この場屋の取引の解釈を巡って争った事案¹⁵⁾がある。大阪地裁は、「医療行為を営む社会福祉法人は、商行為を目的とする法人でなく、その患者を病院に入院させこれに伴い一定期間宿泊させることはあっても入院宿泊は、医療行為に不随して医療行為と密接な関係をもつものとして為されるものであって、患者の宿泊を主な目的として為されるものではないから、「客の来集を目的とする場屋の取引」とは本質的に異なるものであり、いわゆる営業的商行為に該当しない」と否定的な判断をしている。

しかし、最近の産婦人科病院を例に考えてみると、少子化に伴い患者獲得の手段として病室、食事等を一流ホテルのように豪華にし、妊婦のためのエステ教室・マタニティピクス教室などを行っている病院¹⁶⁾が増えてきている。もっとも、病院の施設に関しては、医療法で定める要件¹⁷⁾を満たさなければならないが、このような行為が果たして前掲掲示のような診療行為に付随して患者を入院させる行為に該当するかどうか疑問視せざるを得ない。この行為自体は、患者獲得のための営業活動であり、患者の宿泊を主な目的として為され、客の来集を目的とする場屋の取引と本質的

に同じものであるため、いわゆる「営業的商行為」に該当すると考えられる。

つぎに、病院を開業する医師の営利性については、医療行為と医療行為以外とに区分し、その対価が営利性を有しているかどうか検討する必要があるように考えられる。医療行為のほとんどは保険診療であり、保険診療は、健康保険法等の各法律に基づいて社会保険審議会で算定された公定価格に基づき請求するため、請求者(開業医)の自由な裁量権はなく、社会保険診療報酬に係る経費の特例、事業税の社会保険診療に係る所得の非課税措置等の趣旨¹⁸⁾からも、公益性を有しているものである。

これに対して、医療行為以外の対価は開業医と患者との契約により成立するものであり、当事者間の合意により決定され、健康保険法等の適用を受けることのできない病室(特別室)及び食事の提供による対価¹⁹⁾を取得することを目的とする場合には、営利性を有し、営業となると考えられる。

したがって、商人は営利が唯一の目的たることも必要でなく、同時に公益的目的が併存していても差し支えないとされているため²⁰⁾、医師が病院を経営する場合には、商人性を有してると考えるべきである。

3. 商人資格の取得時期

医師が病院を経営する場合の商人資格の取得時期の問題について検討したい。

まず、株式会社・有限会社といった営利を目的とする法人は、法人設立登記によって、商人資格を取得するとされているため、その取得時期について問題は生じない。

これに対して自然人(個人)の場合は、権利能力に制限がなく(民1条ノ3)、商法上の要件を充たすことによって商人資格を取得することができるため、いつの時点で商人資格を取得するのが問題となる。

この問題について判例・学説には、営業意思表白行為説²¹⁾・営業意思主

観的実現説²²⁾・営業意思客観的認識可能説²³⁾・段階説²⁴⁾などがあるが、最高裁²⁵⁾は、昭和33年判決で「特定の営業を開始する目的でその準備行為をした者は、その行為により営業を開始する意思を実現したもので、これにより商人たる資格を取得すべく、その準備行為もまた商人がその営業のためにする行為として商行為になる」と判示した。いずれの立場でも、結論は営業自体を開始する前にすでに商人資格が取得され、附属的商行為が行われるものと解されている。

そこで、医師の商人資格を取得する時期について、行政手続きをふまえて検討することにする。

医師が病院を開業する場合には、建物の建築確認申請（建基6条等）し、許可を受け、建築が着工される。さらに、建物が完成すると、病院開設許可（医療7条）・病院構造設備使用許可申請（医療27条）し、許可を受ける。開設許可後、開設した日から10日以内に所轄の保健所へ病院開設届出書（医療令4条の2）を提出する。この時点で診療行為は可能であるが、診療行為に対する対価は保険適用できず、すべて自由診療であるため、保険診療を開始するために医療機関指定申請（健保43条の3等）を行い、許可されて始めて保険診療が可能となる。

したがって、病院を開業する医師は、営業とする意思をもって計画的に行われる限り、最初の行為が行われたときに営業となるとされているため、病院用建物の建築確認許可を受け、建築工事を着工した日に、商人資格を取得すると考えるべきである²⁶⁾。

4. 商人概念と税法

商人概念と税法との関連性について検討したい。

(1) 商人概念と所得税法

商人の意義に前述したとおり、商人は、営利の目的をもって同種の行為を反復・継続して行う者である。この商人概念と類似するものに税法では事業者の概念がある。事業者は、所得税法では事業所得者で

ある。すなわち、事業所得者は、経済活動が自己の責任と計算において、独立的に、営利性、有償性を有し、かつ、反復継続して営まれる業務を行い、社会通念上事業と認められる事業²⁷⁾を行っている者である。

このように、事業所得者と商人は、営利の目的をもって同種の行為を反復・継続して行うこと等の基本的な概念について同一と解すべきものである。また、事業所得者の生ずべき事業(所得税令63条)には、商法上の営業的商行為である事業いわゆる「営業」²⁸⁾や農業、漁業、サービス業等がある。事業所得者の多くは、国税庁の統計資料²⁹⁾から判断しても商人であると言える。

つぎに、事業所得者が、廃業後に原材料、製品等を処分した場合に生じた所得について争われた事案がある。最高裁³⁰⁾は、廃業後に生じた所得は譲渡所得ではなく、事業所得と判断している。すなわち、商人資格の喪失時期との関連性のあるものであり、事業廃止後も残品販売等残務処理が必要で商法の解釈上³¹⁾もこのような残務処理のための行為は、営業のためにする行為として商行為(附属的商行為)と解されているため営業が継続していると判断したものと考えられる³²⁾。

(2) 商人概念と印紙税法

周知のとおり、課税物件として定められた文章(課税文書)を作成したときに印紙税が課税される(印税2条)。その課税文章に「売上代金に係る金銭又は有価証券の受取書」(印税別表第一17号)があるが、金銭又は有価証券の受取書であっても営業に関しない受取書については、課税しないとされている。ここで、営業とは、一般に営利を目的として同種の行為を反復して行なうことと解されている。

個人の場合には、その者が自己の名をもって事業などを行っているために「商人」とされているときは、その事業などに伴うものは、営業となるとされている³³⁾。

したがって、印紙税法は、個人に関して、「営業に関する受取書」

と「営業に関しない受取書」との区分するために商人概念を引用しているものと考えられる。

このように商人概念と税法とは、「営業概念」という観点から密接に関連しているものと考えられる。

第二章 開業と所得課税をめぐる争点

病院を開業した医師の開業準備期間中に支出した借入金利子等の費用の法的性格について、福岡高裁で争われた。そこで、本章ではその判断の妥当性について検討したい。

1. 開業前の借入金利子

(1) 福岡高裁の判決内容と争点と判示³⁴⁾

1) 事案の概要はつぎのとおりである。

控訴人（脳神経外科の医師）は、その業務の開始前に、減価償却資産である業務用資産（診療所建物及び附帯施設等。〔本件建物等〕）を先行取得するとともに、建物建築費の借入金利子（本件利子）、借入にかかる印紙代（本件印紙代）及び工事代金の送金手数料（本件送金手数料。本件印紙代と本件送金手数料を併せて、「本件手数料」ともいい、本件利子、本件印紙代及び本件手数料の三者を併せて「本件利子等」ともいう。）などを支払った。

しかるところ、控訴人は、業務開始後の所得税に係る事業所得の計算上、本件利子等は、所得税法施行令（以下「施行令」という。）7条に規定する「開業費」として繰延資産に計上し、その全額を償却費として必要経費に算入されるべきであるとして、確定申告（青色）したが、被控訴人は、本件利子等は「開業費」に該当しないとして必要経費に算入することを否定し、これを本件建物等の取得価額に加算した上で、減価償却費を算定し、同算定額と確定申告にか

かる減価償却費との差額についてのみ必要経費として認容する旨の更正処分(本件更正処分)をした。

そこで、控訴人が、本件更正処分は、所得税法や施行令の解釈を誤り、事業所得認定にあたって本件利子等を開業費として認めず、必要経費を過少とし、その結果、控訴人の総所得額を過大に認定したとして、本件更正処分の取消しを求めたのが本件事案である。

なお、「業務を開始する前に、当該業務の用に供する資産を取得している場合の当該資産の取得のために借り入れた資金の利子のうち当該業務を開始する前の期間に対応するものは当該固定資産の取得価額に算入する」との見解に立つ本件更正処分は、下記の現在の所得税基本通達(以下「本件通達」という。)にしたがったものであり、また、現在の課税実務であるが、控訴人は、本件通達(とりわけ、37-27の注意書き部分)は、所得税法や政令の解釈を誤ったものであり、また、これに従った課税実務も誤りであって違法である旨を主張している。

2) 争点はずぎのとおりである。

事業の用に供する資産を事業開始前に借入金によって取得した場合において、事業開始前に支出した当該借入金の利子が繰延資産である開業費に該当するか否かが主な争点である。

3) 判示事項はずぎのとおりである。

所得税法2条1項20号及び同法施行令7条の各規定の文言に照らせば、繰延資産としての開業費に該当するためには、a業務に関し個人が支出する費用であって、かつ、その支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶこと、b資産の取得に要した金額とされるべき費用(取得費)ではなく、もしくは前払費用ではないこと、c事業を開始するまでの間に開業準備のために特別に支出する費用であることの3要件が必要となる。

施行令103条、126条は、減価償却資産等の実体を伴う各資産ご

とに、また、減価償却資産では各取得形態ごとに資産の取得価額を規定するところ、前記の繰延資産から取得費を除外する規定の趣旨や、「資産の取得に要した金額とされるべき費用」という文言は「法令上資産の取得に要した金額とされる費用」とも読み得ることに照らすと、取得費は前記各規定の取得価額と同義と解するのが相当である。

本件建物等は、減価償却資産であって、施行令126条1項1号の「購入した減価償却資産」にあると解されるどころ、同規定によると、取得価額は、a 当該資産の購入の代価、b 引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税その他当該資産の購入のために要した費用、c 当該資産を業務の要に供するために直接要した費用の額（bとcを併せて「付随費用」という）の合計額とされている。したがって、本件利子等のうち本件送金手数料は、その性質に照らして「付随費用」に該当し、取得費となることは明らかというべきである。

控訴人（脳神経外科の医師）は金融機関から診療所建物等の工事代金の借入れをし、その結果、本件利子（及び印紙代）を支払っており、これらは、控訴人が本件建物等を取得することに基因して支出したものと認めることができる。

個人が事業を新たに行うために、不動産を取得するに際しては、代金の全部又は一部の借入れを必要とする場合があり、その場合には借入金の利子の支払が必要なところ、一般に、この借入金の利子は、当該不動産の客観的価格を構成する金額に該当せず、また、当該不動産を取得するための付随費用に直ちに該当するということもできない（むしろ、個人が他の種々の家事上の必要から資金を借り入れる場合の借入金の利子と同様、個人の日常生活費ないし家事費にすぎないものというべきであろう。）。

しかしながら、前記借入れの後、個人が当該不動産をその事業

の用に供するに至るまでにはある程度の期間を要するのが通常であり、したがって、当該個人は右期間中当該不動産を使用することなく利子の支払を余儀なくされるものであること、非事業用資産を借入金で取得し、当該資産を使用しないまま譲渡した場合の借入金利子は、法38条に規定する「その資産の取得に要した金額」として当該資産の取得費であると解されていることなどを勘案すれば、本件利子等は、事業のため当該不動産をその取得に係る用途に供する上で必要な準備費用ということができ、当該個人の単なる日常的な生活費ないし家事費として、事業所得の金額の計算のらち外のものとするのは相当でなく、当該不動産を取得するための付随費用に当たるものとして、前記の「資産の取得に要した金額」に含まれると解するのが相当である。

平成4年最高裁判決は、法2条1項20号に規定する「資産の取得に要した金額とされるべき費用」と同義と解される文言を含む法38条1項の適用が問題となった事例において、「個人の居住の用に供される不動産を取得するための借入金の利子のうち、当該不動産の使用開始の日以前の期間に対応するものは、『資産の取得に要した金額』に含まれ、当該不動産の使用開始の日の後のものはこれに含まれないと解するのが相当である」旨を判示しているものであるが、「資産の取得に要した金額」の解釈について、非事業用固定資産と事業用固定資産、居住用固定資産とそれ以外の固定資産、購入によるものと建設によるものとをそれぞれ区別する明文の規定や区別すべき解釈論上の特段の根拠もないと解される。

以上のとおり、本件利子等は、取得費に該当するから、開業費の要件である前記「資産の取得に要した金額とされるべき費用(取得費)ではないこと」の要件を欠き、これを開業費と認めることはできず、本件更正処分や本件通達に沿って行われている被

控訴人の課税実務を違法ということはできない。

所得税法27条（これは37条の誤りであろう）の規定によれば、事業所得の計算上、総収入額（これは総収入金額の誤りであろう）及び必要経費が、事業から生じたものであることが前提となると解するのが相当であって、開業前の段階では、未だ収益の発生がない期間中であることから、このときの支出は、経費ということではできないと解するのが相当である。

(2) 福岡高裁に対する批判と「開業時期」

本裁判は、借入金利子の法的性格について平成4年最高裁判決³⁵⁾を引用するものである。開業概念及び開業準備期間の起算日や開業準備のために特別に支出する費用について具体的な定義をせずに、開業準備期間中に生ずる借入金利子について開業費ではなく、固定資産の取得価額に算入するとの判断は誤りであると考えられる。そこで、各判示事項について検討したい。

1) 第一に、繰延資産性についてである。前掲判示³⁵⁾では、「所得税法2条1項20号及び同法施行令7条の各規定の文言に照らせば、繰延資産としての開業費に該当するためには、a業務に関し個人が支出する費用であって、かつ、その支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶこと、b資産の取得に要した金額とされるべき費用（取得費）ではなく、もしくは前払費用ではないこと、c事業を開始するまでの間に開業準備のために特別に支出する費用であることの3要件が必要となる。」と判示しているが、経常的に発生する開業前に支出した地代について、開業費³⁶⁾とし、繰延資産償却を必要経費に算入することを認容している。この判断は、開業準備のために特別に支出する費用としながら矛盾しているものである。

この問題について、店舗及び従業員宿舍の開業前の支払家賃の繰延資産性について争った事案がある。東京地裁³⁷⁾は、「支払家賃のごときは、開業前の月の分であっても、その支出の効果が将来に及

ぶものとはいえず、また、経常費的性格が強く、特別に支出したもののとはいえないから、繰延資産として会計処理をすべきものには含まれないというべきであり、したがって、支払家賃の全額を特別経費に算入すべきである。」と判断している。

したがって、両裁判所は、地代家賃の繰延資産性について理論的に全く違った判断をしているものと考えられる。

また、開業準備費用を開業費として会計処理するためには、準備期間の起算日について明確に規定する必要があると思われるが、本裁判では全く論じられていない。

- 2) 第二に必要経費についてである。前掲判示³⁷⁾では、「事業所得の金額について、その年中の事業所得に係る総収入額(これは総収入金額の誤りであろう)から必要経費を控除した金額とすると定めされており、この規定によれば、事業所得の計算上、総収入金額及び必要経費が、事業から生じたものであることが前提となると解するのが相当であって、開業前の段階では、未だ収益の発生がない期間中であることから、このときの支出は、経費ということはできないと解するのが相当である。」と判示しているが、事業開始前の費用については、開業費として、繰延資産に計上できない限り、家事費として考え、必要経費に算入しない立場であり、それは、誤った判断であると考えられる。

文理解釈からすると、開業前に購入した薬品・診療材料等の棚卸資産についても必要経費に算入されないことになり、費用収益対応の原則の観点からも、当然開業前に支出した金額は、総収入金額が発生した年の必要経費である。

この問題について、未利用土地の固定資産税の必要経費性について争われた事案がある。東京高裁³⁸⁾は「貸付の用に供されていない土地に対する固定資産税については、それが近い将来確実に貸付の用に供されることが客観的に明らかである場合に限り、必要経費

と解すべきであろう。」と判断している。この判断から推定すると、将来現実に事業の用に供されることが客観的に明らかである場合については、必要経費に算入できるものと考えられる。

したがって、両裁判所は、必要経費の概念について理論的に全く異なった判断をしているものと考えられる。

- 3) 第三に事業用固定資産についてである。前掲判示事項 では、「資産の取得に要した金額」の解釈について、非事業用固定資産と事業用固定資産とを区別すべき解釈論上の特段の根拠がないとしているが、非事業用固定資産と事業用固定資産は本来の所有目的や利用目的等はそれぞれ異なるものである。

事業用固定資産についての事案³⁹⁾は、「事業の用に供しているものとは、営利を目的とし、自ら危険と計算において継続的に行う事業のために使用する資産、その資産を事業のために使用しなくても、事業の用に供する意図をもってこれを所有し、かつその意図が近い将来において実現されることが客観的に明白であった場合も含まれると解される。」と判示しており、病院を開業する医師が取得する病院用建物及びその附属設備や医療用機器などの減価償却資産は、他の目的で使用することは不可能であり、事業の用に供する意図をもって所有しているため、客観的にも事業用固定資産であると考えられる。

事業用固定資産である減価償却資産については、将来の収益を獲得するうえで、事業遂行上必要不可欠なものであり、また、当該資産の客観的価額を基礎として減価償却すなわち取得価額を固定資産の耐用期間にわたり、費用配分し、事業所得の計算上必要経費に算入されるべき性格のものである。

これに対して、非事業用固定資産については支出した費用等は必要経費に該当せず家事費とされるものであり、資産の売却すなわち保有による土地の値上がり益に対する精算課税を行わない限り取得

費等として認識されないものである。

したがって、事業用固定資産と非事業用固定資産については、所有目的や利用目的等本質的に異なるものであるため、区別すべきであると考えられる。

- 4) 最後に開業時期についてである。本事案では、所得税法37条の解釈論を述べているだけで、具体的に開業概念について明確に述べていない。

この問題について、開業準備行為が所得を生ずべき業務かどうかについて争った事案がある。東京高裁⁴⁰⁾は、「開業について「所得を生ずべき業務」は、不動産所得、事業所得又は雑所得を得るために行われる具体的な活動を意味すると解せられ、事業を開始するためにする準備行為を含むものと解することはできない。」と判示している。その判断は、誤りであり、事業者の経済活動は、営業とする意思をもって、計画的に行われるため、営業を開始した日に始まるのではなく、医療機器の購入、従業員の雇用、薬品・診療材料の購入などの開業準備行為を行った日から始まるものと考えられる。

したがって、事業者の経済活動の実態を認識し、開業概念や開業準備期間の起算日について明確化する必要があるものと考えられる。

第三章 開業と消費課税

周知のとおり、消費税法は、事業者が国内において行う課税資産の譲渡等⁴¹⁾及び保税地域から引き取られる外国貨物を課税の対象としている(消税4条)。

そこで、本章では個人事業者が新たに開業した場合の開業時期や開業準備費用の問題について消費税法の視点から検討したい。

1. 納税義務者

消費税の納税義務者は法人または個人事業者である（消費税2条三）。
個人事業者とは、事業を行う個人をいう（消費税2条四）。

事業とは、対価を得て行われる資産の譲渡等の行為を反復、継続、独立して遂行することであり、同種の行為を反復、継続、独立して行うようなものであれば、所得税法における事業の概念とは異り、事業の規模までは問われない⁴²⁾。

事業者は、基準期間⁴³⁾の課税売上高が3,000万円を超える場合には、納税義務があり、その際の消費税の納付税額の計算は、課税標準額に対する消費税額から課税仕入れ等に係る消費税額を控除することによって計算される。

したがって、個人事業者である医師が新たに病院を開業した⁴⁴⁾場合には、基準期間の課税売上高がないため、消費税の納税義務は免除されている（消費税9条）。

しかし、新たに事業を開始する場合には、開業準備等のために課税仕入れ等が生じ、当該課税仕入れ等に係る消費税額が課税標準額に対する消費税額を上回る場合もあるため、納税義務が免除される新規開業者であっても、選択により納税義務者となることができる。

2. 課税期間と課税仕入れ等の時期

個人事業者の課税期間は、原則として1月1日から12月31日とし、法人の課税期間は、事業年度とされている（消費税19条）⁴⁵⁾。

課税仕入れ等の時期については、課税仕入れに係る資産を譲り受け、借り受け、または役務の提供を受けた日とされている。

また、新たに設立した法人（個人から法人成りしたものを除く）については、設立準備期間の課税売上高や課税仕入れ高も法人設立後の課税期間に算入することができることとされている⁴⁶⁾。

3. 開業時期と開業準備費用

個人事業者である医師が新たに病院を開業した場合には、基準期間の課税売上高がないため納税義務は免除されている。しかし、納税義務者となることを選択する場合には、開業時期の問題について検討する必要があると考えられる。

そこで、個人事業者の開業とは、課税資産の譲渡等を開始するというのではなく、課税資産の譲渡等に係る事業を開始することをいう。課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日(消税令20条一)は、事業者がその事業を行うために必要な事業所、店舗等の賃貸借契約の締結、資材等の課税仕入れなどの準備行為を行った日である⁴⁷⁾。したがって、医師が病院を開業した日は、その事業を行うために必要な事業所、店舗等の賃貸借契約の締結、資材等の課税仕入れなどの準備行為を行った日である。

また、開業準備費用については、課税仕入れに係る資産を譲り受け、借り受け、または役務の提供を受けた日が、課税仕入れを行った日とされている。したがって、開業準備費用のうち課税仕入れ等の対象となるものを支出した場合には、その費用を支出した日の属する課税期間の課税仕入れとされる⁴⁸⁾。

4. 小 括

このように消費税法は、事業を開始した日について、課税資産の譲渡等を開始した日ではなく、事業者の経済取引の実態に基づいて、準備行為を行った日とし、その時点で個人事業者として認識しているものと考えられる。したがって、開業日の認識基準は、消費税法の方が所得税法よりも経済的実態に即しているものであり、事業者の経済取引について課税されるという視点からも妥当なものと考えられる。

第四章 開業概念の再検討

以上のように、所得税法と商法、消費税法では、開業日の認識について、相当のズレが生じていることは、指摘したとおりである。

そこで、この認識の矛盾を解決するために、前掲福岡高裁の事案に基づいて、開業日の認識についての法的判断の妥当性を再検討し、所得税法上理論的・実態的に望ましい開業概念について提言したい。

第一章で述べたとおり、病院を経営する医師については、患者を入院させる行為が、客の来集を目的とする場屋の取引（商502条七）として営業となり、商人性を有しているものであり、商法が適用されるものとする。

そこで、経済取引の基本法である商法では、商人の経済取引の実態の観点から事業を開始するために相当準備期間が必要であることを認識し、特定の営業を開始する目的でその準備行為をした者は、その行為により営業を開始する意思を実現したもので、これにより商人たる資格を取得し、その準備行為を営業の開始としている。

商人は、営利を目的として同種の行為を反復・継続して行うことを業とする者であり、基本的な概念について所得税法の事業所得者と同一と解すべきであり、国税庁の統計資料（前掲注29）から判断しても事業所得者の大部分を占めるものである。また、印紙税法では、個人の場合、すなわち、その者が自己の名をもって事業など行っているために「商人」とされているときは、その事業などに伴うものは、営業となり、作成した受取書について課税される。

このように商人概念と税法とは、「営業概念」という観点から密接に関連しているものである。

つぎに、経済活動を課税の対象としている消費税法では、個人事業者の開業は、課税資産の譲渡等を開始するということではなく、課税資産の譲渡等に係る事業を開始することである。課税資産の譲渡等に係る事業を開

始した日は、事業者がその事業を行うために必要な事業所、店舗等の賃貸借契約の締結、資材等の課税仕入れなどの準備行為を行った日とされている。

したがって、消費税法は、事業を開始した日について、課税資産の譲渡等を開始した日ではなく、事業者の経済取引の実態に基づいて、準備行為を行った日とし、その時点で個人事業者として認識しているものである。

これに対して、所得税法は、所得税法37条を狭義に解釈し、開業した日については、必要経費の概念から具体的に営業活動した日としている⁴⁹⁾。

この問題について、前掲福岡高裁判示事項⁴⁸⁾では、「開業前の段階では、未だ収益の発生がない期間中であることから、このときの支出は、経費ということはできないと解するのが相当である。」と判示している。

しかし、別の事案では、「必要経費とは、いわゆる源資を減少させる支出であり、かつ財貨の獲得を最終の目的とした支出であり、その後に発生する具体的収入との間に経済的因果関係ないし代償関係を有する支出である。」⁵⁰⁾との判示や「近い将来確実に貸付の用に供されることが客観的に明らかである場合に限り、必要経費と解すべきである(前掲注38)」との判示がある。

この判断から推定すると将来の具体的な収入の発生が確実であることや将来現実に事業の用に供されることが客観的に明らかである場合については、必要経費に算入されるべきものと考えられる。

このように裁判所の判断は、必要経費について理論的に全く異なった解釈をしているものであるため、開業した日については、必要経費の概念から捉えるべきではなく、経済的取引の実態に即したものでなければならない。

そこで、病院を開業する医師の具体的な営業を開始する前の行為には、医師会の入会や減価償却資産の購入などがある。医師会の入会金は、A会員(開業医)となるためのものであり、医師会に対して開業するという意思表示である。病院用建物及びその附属設備や医療用機器などの減価償却

資産は、他の目的で使用することは不可能であり、事業の用に供する意図をもって所有しているため、客観的にも事業用資産である。この入会金の支出及び事業用資産の取得は、具体的な収入を獲得するための表白行為と言える。

したがって、病院を開業する医師の経済活動は、営業とする意思をもって、計画的に行われるため、営業開始した日に始まるのではなく、医療機器の購入、従業員の雇用、薬品・診療材料の購入などの開業準備行為を行った日から始まるものであり、必要経費の概念から具体的な営業活動した日を事業開始日としているのは誤りである。

そこで、所得税法の事業開始時期については、一般に理解されているところに従って税法においても解釈されるべきであり、税法と密接な関係にある商人概念を適用することによって、事業者の経済活動に対して課税する所得税法と消費税法も開業概念が一致し、妥当なものとする。

したがって、病院を開業する医師は、病院用建物の建築確認許可を受け、建築工事を着工した日に商人資格及び税法上の事業者としての資格を取得し、事業を開始したものとされるべきである。

また、開業前に生じた費用の必要経費性や繰延資産性については、つぎのとおり解釈すべきものとする。

開業に伴って支出する土地・建物等の賃借料、支払利子、使用人の給料などは経常的に発生する費用であり、客観的にその事業の業務と直接関係があり、業務遂行上通常必要な支出であるものため、必要経費に算入すべきである。準備行為を行った日から本来の営業目的である病院経営するまでの期間に支出した費用のうち特別に支出した費用については、次期以降に支出の効果が及ぶものであり、開発費的な性格を有しているため、繰延資産である開業費として計上されるべきである。

このように事業の開始日については、具体的な営業活動を開始した日ではなく、準備行為を行った日と解することによって、開業概念及び準備期間の起算日についても明確化され、所得税法上理論的・実態的に望ましい

もの考える。

お わ り に

以上のように本稿では、病院を開業した医師の開業概念及び開業準備期間の範囲を明確化するために、所得税法、消費税法と商法の立場から「開業概念」について検討し、前記福岡高裁の判断の妥当性について検討してきた。

所得税法と商法、消費税法の事業の開始日の認識について、法律で明確に規定されていないため、相当のズレが生じていることは、指摘したとおりである。この矛盾を解決するためには、法解釈によって経済的実態に即した妥当な日を事業の開始日として、判断する必要があると考える。

そこで、事業開始日は、所得税法37条の狭義解釈による具体的な営業活動をした日ではなく、事業者の経済的実態から準備行為を行った時と解すべきであり、また、自然人は、準備行為を行った時に商人資格及び税法上の事業者としての資格を取得し、事業を開始したものと解すべきである。

病院を開業した医師については、病院用建物の建築工事を着工した日に事業を開始したものとし、本来の営業目的である病院を経営するまでに生じた借入金利息等の費用については、公正妥当な会計基準によって会計上費用性を有しているものであり、税法上別段の定めがない限り必要経費に算入すべきである。また、準備行為を行った日から本来の営業目的である病院経営するまでの期間に特別に支出した費用は、次期以降に支出の効果が及ぶものであり、開発費的な性格を有しているため、繰延資産として開業費に計上されるべきものとする。

したがって、経常的に発生する費用である借入金利息については、客観的にその事業の業務と直接関係があり、業務遂行上通常必要な支出であるため必要経費に算入されるべきであり、前掲福岡高裁が示した固定資産の取得価額に算入する判断は誤りであるとする。

最後に、今後の課題として、開業概念及び開業準備期間の範囲の問題については、所得税法・消費税法の統一的解釈すべきものであるため、租税法律主義の観点から判例解釈及び通達によるのではなく、法律を立案する必要があるものとする。

- 1) 病院とは、医師又は歯科医師が公衆又は特定多数人のために患者20人以上の収容施設を有するものをいう（医療1条の5）。
- 2) 福岡高裁平成13年9月12日判決（平成13年（行コ）第5号所得税更正処分取消請求控訴事件）（タインズ国税庁訴資 Z888-0537）。
- 3) この問題については、金子宏「譲渡所得における取得費の意義」『日本税法学会創立30周年記念祝賀税法学論文集』（日本税法学会1981年9月）、北野弘久「借入金利子と資産の取得価額」『税法解釈の個別的研究1巻』（学陽書房1979年6月）等を参照。
- 4) 服部榮三『商法総則』（青林書院新社1972年5月）169頁、商人及び商行為の概念を定めるにあたって、つぎの立法主義がある。
 - (1) 商人法主義（主観主義）……商人概念を定めそれから商行為概念を導くものである。
 - (2) 商行為法主義（客観主義）……商行為概念を定めそれから商人概念を導くものである。
 - (3) 折衷主義……商人法主義（主観主義）と商行為法主義（客観主義）の折衷的なものである。
- 5) 服部榮三・前掲書（注4）177頁では、「物品の販売以外の行為を業とする者も店舗を設けているときは、これを商人とみなしてよいであろう」という意見がある。
- 6) 大判大正8年5月19日民録25巻875頁。
- 7) 山下真弘『やさしい商法総則・商行為法』（法学書院2000年10月）17頁。
- 8) 絶対的商行為は、商法501条に列挙されている。

投機購買とその実行行為　投機売却とその実行行為　取引所においてする取引手形その他の商業証券に関する行為　担保附社債信託法の期待する行為である。
- 9) 営業的商行為とは、商法502条、信託法、無尽業法に限定列挙されており、サービス業などの業種のほとんどが商行為法主義をとった結果、含まれていない。

投機貸借と実行行為　他人のための製造加工　電気またはガスの供給　運送に関する行為　作業または労務の請負　出版・印刷または撮影に関する行為　場屋取引　両替その他銀行取引　保険　寄託の引受　仲立または取次　商行為の代理の引受　信託法による信託の引受　無尽業法による無尽
- 10) この点については、近藤光男『商法総則・商行為法』（有斐閣1995年8月）26頁、大阪高裁昭和3年11月30日判決（判タ378号148頁）など参照。
- 11) 「ローマ法では、委任は高級な知的労務の提供であり対価になじまないという観念があった。」（内田 貴『民法 債権各論』（東京大学出版会2000年11月）270頁）、「高尚な労務提供は、法的に賃約ではなく委任を基礎として展開し、その対価は謝礼（honorarium）とした。」（ゲオルク・クリンベルク・瀧澤栄治訳『ローマ法債権法講義』（大学教育出版

2001年9月)256頁)など参照。

- 12) この点については、大隅健一郎『商法総則』(有斐閣昭和57年2月)92頁、石井照久『商法総則』(勁草書房昭和42年5月)67頁、田中誠二『新版商法概説』(千倉書房昭和57年4月)16頁など参照。判例では、「医業の如き専門の技芸又は学識を要する精神的労務を給付する業務及び原始産業の如きは、之は営業と称せざるを普通の観念なりとす」(長野地裁大正11年11月11日判決新聞836号28頁)、「医師は商人ではない。」(那覇地裁昭和3年9月1日判決新聞2940号16頁)などがある。なお、服部榮三・前掲書(注4)175頁では、「医師などについても、これを特別扱いすることなく、営業意思ないし、企業意思の存在が客観的に認められうるかどうか、という統一判断で判断すべきであると思われる。この立場では、医師などが原則として商人でないといいきれるか、疑問である」とし、石井照久・前掲書15頁では、「営む人の主観的意図にかかわりなく、国家がこれを非営利的な事業として政策的に商法の適用から除外したものである」という意見がある。
- 13) 編連井良恵・酒巻俊雄・志村治美『講義 商法総則』(青林書院1980年4月)44頁。
- 14) この点については、大隅健一郎・前掲書(注12)92頁、石井照久・前掲書(注12)67頁などを参照。
- 15) 大阪地裁昭和58年11月15日判決(昭和57年(ワ)5563号退職金請求事件)(LEX/DB インターネット TKC 法律情報 文献番号27412235)。
- 16) (URL; <http://www.katsuragawa-lc.com> Lastvisited 2002. 10. 7)などを参照。
- 17) 各科専門の診察室、手術室、処置室、臨床検査施設、エックス線装置、調剤所、給食施設、分べん室及び新生児の入浴施設などである(医療21条)。
- 18) 『所得税法コンメンタール』(第一法規出版)3076頁では、「社会保険医は、社会保険機構のもとで療養の給付を担当する国民皆保険制度の重要な担い手であり、高度の公益的性格を要請されている。」としている。また、医師法19条では、診療に従事する医師は、診療治療の求めがあった場合には、正当な理由がなければ、これを拒んではならないと規定している。
- 19) この点については、健康保険法43条、国民健康保険保健法36条参照。
- 20) 大隅健一郎・前掲書(注12)92頁。
- 21) 営業意思表白行為説とは、商人資格を取得するためには、営業の準備行為を行っているだけでは、不十分であり、営業の意思を店舗の開設や開店広告等によって外部に発表しなければならぬとする立場である(大判大正14年2月10日民集四巻56頁)。
- 22) 営業意思主観的実現説とは、営業の意思が準備行為によって主観的に実現されれば、開店広告などの表白行為がなくても商人資格は取得するという立場である(大判昭和6年4月2日民集10巻289頁)。
- 23) 営業意思客観的認識可能説とは、開業準備行為によって商人資格が取得され、その行為が付属的商行為となるためには、営業意思が準備行為によって主観的に実現されるだけでは足りず、営業意思が客観的に認識可能であることを要求する立場である(最判昭和47年2月24日民集26巻1号172頁)。
- 24) 段階説とは、まず、営業意思が開業準備行為によって実現されれば、相手方がその附属的商行為を主張することができ、次に、営業意思が特定の相手方に認識可能であった場合

「開業」概念の税法的再検討（橋本）

には行為者もその附属の商行為を主張でき、最後に、商人であること一般に認識可能となった段階においてはその者の行為について附属の商行為の推定が生じるという立場である（北沢正啓『ジュリスト増刊 商法の争点』（有斐閣1993年5月）9頁）。

- 25) 最判昭和33年6月19日民集12巻10号1575頁。
- 26) 近藤光男・前掲書（注10）26頁では、「公法上営業の開始に当たり行政官庁への届出や許認可が必要な場合であっても、このような公法上の要件と商人資格の得喪の問題とは直接関係なく、公法上の要件を充たしていなくても商人資格を取得しうる。」としている。
- 27) 最判昭和56年4月24日 民集35巻3号672頁、金子 宏『租税法第8版増補版』（平成14年4月弘文堂）194頁など参照。
- 28) 昭和15年の分類所得税制では、事業所得を甲種と乙種に分類し、甲種は物品販売業等の営業所得、乙種は農業等の所得などである。なお、営利を目的とする継続的行為により生じたるにあらざる一時の所得は非課税とされていた（当時の所税11条六）。昭和23年の取引高税（現在は廃止されている。）では、営業者が、営業として行う取引には、取引高税を課する。営業とは、物品販売業、銀行業、無尽業……（中省略）……遊覧業である。営業者とは、前記営業をなす者である（取引高税法2条）。このように商法502条に掲げられている営業的商行為が税法上の営業といえる。
- 29) 国税庁統計資料（URL:<http://www.nta.go.jp/category/toukei/h12/sinkoku.htm> Lastvisited2002. 10. 7）
平成12年分の申告所得税の納税者は7,273,506人で、うち事業所得者2,218,885人（うち営業所得者は、1,637,605人）である。
- 30) 最判昭和32年10月22日（昭和31年（オ）第167号所得税不当課税更正処分取消請求上告事件）（LEX/DB インターネット TKC 法律情報文献番号21009300）。
- 31) 大阪高裁昭和53年11月30日判決（判タ378号148頁）。
- 32) 注解所得税法研究会編『三訂版注解所得税法』（大蔵財務協会平成13年3月）338頁参照。
- 33) 国税庁タックスアンサー「営業に関しない受取書」（URL：<http://www.taxanser.nta.go.jp/7125.HTM> Lastvisited2002. 10. 7）。
- 34) 福岡高裁平成13年9月12日判決（平成13年（行コ）第5号所得税更正処分取消請求控訴事件）（タイムズ国税庁訴資 Z888-0537）。
- 35) 最高裁第三小法廷平成4年7月14日判決（昭和61年（行ツ）第115号 所得税更正処分等取消請求上告事件）租税事件（第39巻5号924ページ）。
- 36) 一般的に支払家賃と支払地代は共に経常的に発生する費用であり、開業の際の特別に支出した費用ではなく、繰延資産である開業費には該当しないと考えられる。
- 37) 東京地裁 昭和53年9月21日判決（昭和44年（行ウ）第220号所得税課税処分取消請求事件）（TKC 税務研究所，第一法規出版文献番号60006042）。
- 38) 東京高裁平成5年12月13日判決（行政例集44巻11＝12号1206頁）。
- 39) 岐阜地裁昭和63年3月9日判決（訴訟月報35巻1号135頁，税資163号662頁），北野弘久『税法学の実践論的展開』（勁草書房1993年7月）204頁など参照。
- 40) 東京高裁平成5年12月13日判決平成3年（行コ）（第91号）所得税の更正処分等取消請求控訴事件）（TKC 税務研究所文献番号2207152）。

- 41) 事業者が行う資産の譲渡等とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡、資産の貸付け及び役務の提供で非課税とされるもの以外の取引をいう。
- 42) 平成5年7月1日判決(TKC 税務研究所文献番号66011802)。
- 43) 基準期間とは、個人事業者についてはその年の前々年をいう(消税2条 十四)。
- 44) 相続があった場合の納税義務の免除の特例の規定の適用を受ける者は除かれる(消税10条)。
- 45) 個人事業者の場合は、年の途中で開廃業した場合でも課税期間は1月1日から12月31日とされてる(消費税法基本通達3-1-1, 消費税法基本通達3-1-2)。また、設立した法人の場合の開始の日は、設立の日とされている(消費税法基本通達3-1-3)。
- 46) 消費税法基本通達9-6-1。
- 47) 編柴田勝裕『消費税法基本通達逐条解説』(大蔵財務協会平成8年5月)69頁、武田昌輔監修『DHC コンメンタル消費税法1』(第一法規)1625頁など参照。
- 48) 消費税法基本通達11-3-4。
- 49) 開業の際に受け取った祝い金は、事業所得の収入金額とされている。しかし、具体的に営業活動を行った日を事業開始とすると具体的な営業活動した日以前に受け取った場合には、収入金額とされないことになる。具体的な日以前と以後で開業祝い金の取り扱いが異なることは、矛盾しているものである。
- 50) 大阪高裁昭和54年11月7日判決(昭和49年(行コ)第36号所得税決定処分取消請求控訴事件)(TKC 税務研究所, 第一法規出版文献番号60010165), 清永敬次『ジュリスト709号114頁』1980年2月など参照。