

ブラッシュアップ判例・裁決例

ふるさと納税返礼品の一時所得課税とその経済的利益の評価

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

国税不服審判所・令和4年2月7日裁決（裁決事例集No.126）

Brush up point

本裁決例では、ふるさと納税の返礼品の一時所得課税につき、その経済的価値の評価と課税のタイミングが問題となっている。国税不服審判所は、返礼品の経済的価値については原処分庁の主張を支持したが、課税のタイミングについては、一部、請求人の主張を認めた。その判断のポイントは、次のとおりである。

- (1) ふるさと納税の返礼品は、地方公共団体がその謝礼として当該ふるさと納税をした個人に送付するものであり、当該個人は、地方公共団体（法人）からの贈与により、当該返礼品を取得したものである。
- (2) 本件各返礼品に係る所得（経済的利益）は、一時所得に該当する。
- (3) 本件各返礼品に係る返礼品調達価格は、地方公共団体が返礼品を調達した時における当該返礼品の客観的交換価値（時価）を示すものと評価することができるから、本件各返礼品に係る経済的利益の価額は、本件各地方公共団体の各評価額によるのが相当である。
- (4) 本件各返礼品に係る経済的利益の価額の収入すべき時期は、請求人が本件各返礼品を贈与により受けた（取得した）日、具体的には、本件各返礼品が請求人住所地等に到着した日（又は到着したと合理的に認められる日）の属する年分とするのが相当である。

I 事実関係

- [1] 本件は、請求人Xが、「ふるさと納税」を行った地方公共団体から返礼品を受けていたところ、原処分庁Yが、Xの受けた返礼品に係る経済的利益は、一時所得に該当するとして、所得税等の更正処分等をしたのに対し、Xが、Yの算定した当該経済的利益の価額は客観性や合理性を欠くものであるなどとして、原処分の全部の取消しを求めた事案である。
- [2] Xは、複数の地方公共団体（以下、「本件各団体」という。）に対し、所得税法78条《寄附金控除》2項1号、地方税法37条の2《寄附金税額控除》1項1号及び同法314条の7《寄附金税額控除》1項1号に規定する寄附（以下、これらの規定による寄附を総称して「ふるさと納税」という。）を行ったところ、平成29年及び平成30年において、本件各団体からふるさと納税に係る「返礼品」の送付を受け、また、その返礼品の一部を、Xが指定する者へ送付するよう本件各団体に依頼した。

Xは、本件各年分の所得税等について、青色申告書によりF税務署長に対し、いずれも法定申告期限までに申告した。F税務署長所属の調査担当職員は、Xの本件各年分の所得税等に係る調査において、本件各団体へ本件各返礼品に係る照会を行い、当該照会をした本件各団体から回答を受け、本件各返礼品の名称（品目）、本件各返礼品のX住所地等への発送年月日及び到着年月日並びに本件各団体による本件各返礼品の評価額などを把握し、本件各団体各評価額を基にして、本件各年分の本件各返礼品に係る経済的利益の価額を算定した（以下、これを「原処分庁認定額」というが、この認定額については非公開のため、金額は不明である。）。なお、一部の本件各団体は、本件各団体各評価額に送料相当額が含まれている旨回答していた。

F税務署長は、原処分庁認定額が一時所得に係る総収入金額に算入すべき金額に該当するとして、令和2年3月31日付で、本件各年分の所得税等の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分をした。Xは、令和2年6月29日、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分に不服があるとして、審査請求をした。なお、Xは、令和2年4月8日、住所地を異動したので、これに伴い、原処分庁はF税務署長からE税務署長となった。

II 主たる争点と当事者の主張

本件の争点は、本件各年分の本件各返礼品に係る一時所得の金額の計算上、総収入金額に算入すべき金額はいくらかという点と、その計上時期の問題である。当事者の主張をみると次のとおりである。

| 請求人の主張 | 原処分庁の主張 |
|---|--|
| <p>原処分庁認定額は、次の(1)のとおり、本件各返礼品に係る経済的利益の価額として適正な金額ではなく、仮に一時所得の金額を計算するとしても、総収入金額に算入すべき金額は、下記(2)によるのが相当である。また、原処分庁認定額については、その価額の算定以外にも、その収入すべき時期について下記(3)のとおり誤りがある。</p> <p>(1) 原処分庁認定額の基となった本件各団体各評価額は、同じ内容の返礼品の場合でも、その評価額が異なるなど、その算定がずさんであり、客観性や合理性を欠く。また、Xが本件各返礼品を取得した日と本件各団体が本件各返礼品を調達した日は同じではないから、本件各団体による本件各返礼品の調達価格をXが本件各返礼品を取得した日における本件各返礼品の価額とみることはできない。</p> <p>加えて、原処分庁認定額は、送料が不明なものを除き、送料を含まない金額として算定され、このことはYが返礼品本体の価格と運賃などを正確に調査せずに原処分を行ったことをうかがわせるものであり、信頼できるものではない。</p> <p>(2) 本件各返礼品に係る一時所得の金額の計算上総収入金額に算入すべき金額は、事業の広告宣伝の</p> | <p>本件各年分の本件各返礼品に係る一時所得の金額の計算上総収入金額に算入すべき金額は、次のとおり、本件各団体各評価額を基にして算定した原処分庁認定額によるのが相当である。</p> <p>(1) 本件各返礼品に係る経済的利益の価額は、Xが本件各返礼品を取得した日における本件各返礼品の価額となり、この場合の「価額」については、次のとおり、本件各団体各評価額を基にして算出した原処分庁認定額によるのが相当である。</p> <p>イ 本件各団体各評価額は、本件各団体による本件各返礼品の調達価格に該当するものであり、当該調達価格は、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価額と認められる。</p> <p>ロ そして、本件各団体が本件各返礼品を調達しX住所地等に送付するまでの間に、本件各返礼品の価額に大幅な変動が生じることが通常想定されないことからすれば、当該調達価格をもってXが本件各返礼品を取得した日における本件各返礼品の価額とすることには合理性がある。</p> <p>(2) 本件各返礼品に係る経済的利益は、所得税法36条1項に規定する「金銭以外の物又は権利その他</p> |

ために支払われる賞品の評価と同様に、所得税基本通達36-20《事業の広告宣伝のための賞金を受けた場合の経済的利益の評価》及び同通達205-9《賞品の評価》の(7)の定めに基づき、原処分庁認定額に60%を乗じた価額相当額（いわゆる処分見込相当額）によるべきである。

原処分庁認定額は、本件各返礼品のうち、年末に発送されたもので翌年に受け取ったもの、又は到着年月日が不明なものまでその発送された年分の総収入金額に算入されており、その収入すべき時期に誤りがあるものがある。

経済的利益に該当し、また、Xは本件各返礼品を本件各団体からの贈与により取得したものと認められるから、その収入すべき時期は、Xが本件各返礼品を取得した日となり、この場合の「取得した日」については、本件各返礼品がX住所地等に到着した日（当該到着した日が不明な場合は、本件各団体が本件各返礼品を送付した日の2日後）によるのが相当である。

III 裁決の要旨

1. 返礼品と課税関係

国税不服審判所は、ふるさと納税の返礼品と課税関係につき、はじめに次のとおり判断した。「返礼品は、個人がふるさと納税をした場合、地方公共団体がその謝礼として当該ふるさと納税をした個人に送付するものであり、当該個人は、法人（地方公共団体）からの贈与により、当該返礼品を取得したものと認められる。また、返礼品に係る所得（経済的利益）に対して、所得税法第9条（令和3年法律第11号改正前のもの）《非課税所得》の規定の適用はなく、その他の法令等においても所得税を課さないとする旨の規定はない…所得税法上、各種所得の金額の計算上収入すべき金額又は総収入金額に算入すべき金額には、金銭以外の物その他経済的利益の価額も含まれる。そうすると、返礼品に係る所得（経済的利益）は、課税所得に該当し、また、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得のいずれの類型にも当たらず、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものであるから、一時所得に該当する。よって、本件各返礼品に係る所得（経済的利益）は一時所得に該当する。」

2. 本件各返礼品に係る経済的利益の価額について

次に、返礼品の評価については、次のとおり判断した。「ふるさと納税制度における返礼品の提供が当該個人に対する謝礼であることからすれば、当該贈与による当該個人に供与されることとなる経済的利益の価額は、地方公共団体が謝礼（返礼品の調達・提供）のために支出した返礼品調達価格をその算定の基礎とすることが相当である。そして、返礼品調達価格については、地方公共団体と調達事業者との合意により成立したものであり…地方公共団体がふるさと納税の金額に応じた返礼品をホームページ等で公開していることを踏まえると、当該合意された金額について、地方公共団体と調達事業者との間に特別な動機を挟む余地はなく、通常、地方公共団体が当該返礼品をその調達時における時価を超える金額で調達することはないと考えられる。なお、本件各返礼品について、不当に高額又は低額で取引されたといった事情が認められないことは、上記…のとおりである。

さらに、地方公共団体は、通常、調達事業者による返礼品の発送をもって、当該調達事業者へその代金（返礼品調達価格）を支払っているものと考えられ、当該代金は当該発送によ

り確定するものと認められる。そうすると、地方公共団体が返礼品を調達した時期とふるさと納税をした者が当該返礼品を取得する時期は、近接していると認められ、この二つの時期を同時期であるとみても特段不合理ではない。」

以上のことから、「本件各返礼品に係る返礼品調達価格は、本件各団体が返礼品を調達した時における当該返礼品の客観的交換価値（時価）を示すものと評価することができるから、請求人は、本件各返礼品の送付を受け、これを取得することにより、本件各返礼品につき返礼品調達価格に相当する経済的利益を受けたことになる。」とし、「本件各返礼品に係る経済的利益の価額は、本件各団体各評価額によるのが相当である。」と結論づけた。

なお、本件各団体各評価額と送料の関係については、「本件各団体各評価額に送料相当額が含まれている旨回答した本件各団体は、当該調達から発送に至るまでの業務を一括して調達事業者へ委託する方法により当該返礼品を調達し、また、当該委託に係る費用を当該調達事業者へ一括して支出していたことが認められる。この場合…地方公共団体が返礼品の調達・提供のために支出した返礼品調達価格が、請求人に供与されることとなる経済的利益の価額であると認められることから、本件各団体各評価額に送料相当額が含まれている旨回答があった本件各返礼品については、当該送料相当額を差し引かず本件各返礼品に係る経済的利益の価額を算定するのが相当である。」とした。

また、Xが主張した「原処分庁認定額に60%を乗じた価額相当額によるべきである」という点については、「返礼品は…ふるさと納税を受けた地方公共団体が、その謝礼として当該ふるさと納税をした個人に送付するものであり、事業の広告宣伝のために支払われる賞品ではないから、その価額を評価するに当たって、当該賞品に適用される各通達の定めによるべきである旨の請求人の主張は、その前提を欠くものであり採用することができない。」とした。

3. 本件各返礼品に係る経済的利益の価額の収入すべき時期について

ふるさと納税の返礼品については、その内容（例えば果物などの季節もの）によっては、また、その発送年月日が年末であったような場合には、当該個人がふるさと納税をした年分と当該返礼品の送付を受ける年分とが必ずしも一致するものではない。そこで、課税のタイミングについては、次のとおり判断し、一部請求人の主張を認めた。「本件各返礼品に係る経済的利益の価額の収入すべき時期は、請求人が本件各返礼品を贈与により受けた（取得した）日、具体的には、本件各返礼品が請求人住所地等に到着した日（又は到着したと合理的に認められる日）の属する年分とするのが相当である。」

以上の結果、本審査請求は、平成30年分の更正処分については理由があるから、その一部を取り消すこととし、その他の原処分については理由がないから、これを棄却することとした。

IV 解説

1. ふるさと納税返礼品と課税関係

一般にはあまり知られていなかかもしれないが（私の勤務する大学の学生はほとんど知らなかった）、ふるさと納税の返礼品は、一時所得となり、課税対象となる。このことは国税庁

HPでも、「ふるさと納税」を支出した者が地方公共団体から謝礼を受けた場合の課税関係^{*1}ということで明確にされており、総務省のHP^{*2}においても同様である。

ただし、一時所得に該当する場合でも、一時所得には50万円の特別控除があるので、返礼品の経済的利益が50万円を超えないと課税関係は発生しない。この50万円を超える規模感であるが、たとえば、現在、総務省からの通達にあるとおり、返礼品の原価は寄附額の30%以内ということであり、その還元率をもとに概算として計算すると、返礼品が課税の対象になるのは、寄附金額が約167万円以上の金額に達する場合に限られ、この場合、ふるさと納税は、その仕組み上、その寄附をする者の年収や扶養家族の有無等により異なるが、およそ年収で4000万円以上の者が対象となる。すると、われわれ庶民には、返礼品の一時所得課税については、あまり関係のない問題かもしれない。

ところで、本件の事実関係では、肝心の請求人の所得金額、係争年度における寄附額、さらには地方公共団体の返礼品の調達価格が明らかでないが、まず審判所は、本件課税の趣旨につき、返礼品は、地方公共団体（法人）からの贈与であり、これに対する所得税の非課税規定がない以上、所得税法36条により、金銭以外の物その他経済的な利益の価額が課税対象となり、所得の区分としては、一時所得に該当するものと判断した。

これは、現行法制上、妥当な解釈であるが、そもそも「ふるさと納税」という制度を認めている以上、制度設計としては返礼品につき非課税とする議論もあるであろうし、むしろ非課税とすべきであると考え。すなわち、一般の納税者は、ふるさと納税の“対価”の一つとして返礼品を位置づけ、それが地方公共団体（法人）からの“贈与”であるという認識を持っていないからである。

ただし、筆者はもともと「ふるさと納税」は、「税」という言葉を使用しているが、税がもつ強行性という点では、地方公共団体と納税者の合意によって本来あるべき地方税の納税につき、その内容が変更できるものであり、「税」の性格を脅かすものであり反対である（したがって、筆者はふるさと納税を行ったことがない）。

ところで、問題は、その経済的利益の評価である。

2. 返礼品の評価

本件はまさに返礼品の評価が第1の争点となっているが、請求人は原処分庁認定額に60%を乗じた価額相当額で評価し、いわゆる処分見込相当額によるべきであると主張した。これに対し審判所は、上記のとおり、「本件各返礼品に係る返礼品調達価格は、本件各団体が返礼品を調達した時における当該返礼品の客観的交換価値（時価）を示すものと評価することができる」とし、請求人が主張した一定の割引について否定した。この場合、送料については、審判所は、「本件各団体各評価額に送料相当額が含まれている旨回答があった本件各返礼品については、当該送料相当額を差し引かず本件各返礼品に係る経済的利益の価額を算定するのが相当である。」とし、妥当な判断を示している。

しかし、上記の判断は妥当であったとしても、寄附金額の30%という金額は一つの目安であり、本件のように課税の有無が検討されるときに、正確な金額は寄附先の自治体へ確認す

るしかないときは、確定申告の際における第1次的な納税者の計算は、予測不可能な部分が多く、先的非課税論を含めて、改めて検討の余地があると考え。

3. 課税のタイミング

最後に争点3の経済的利益の収入すべき時期であるが、この点については、所得税基本通達36-13（一時所得の総収入金額の収入すべき時期）では、次のとおり定めている。

「36-13 一時所得の総収入金額の収入すべき時期は、その支払を受けた日によるものとする。ただし、その支払を受けるべき金額がその日前に支払者から通知されているものについては、当該通知を受けた日より、令第183条第2項《生命保険契約等に基づく一時金に係る一時所得の金額の計算》に規定する生命保険契約等に基づく一時金又は令第184条第4項《損害保険契約等に基づく満期戻戻金等》に規定する損害保険契約等に基づく満期戻戻金等のようなものについては、その支払を受けるべき事実が生じた日による。（平11課所4-1改正）」

したがって、返礼品が一時所得として認識されるタイミングは、地方自治体から返礼品が到達した日となるのが基本的な判断日となる。ただし、ふるさと納税は、その年中の所得の金額に対して枠計算が行われるところから、年末の駆け込み需要が多くなり、必ずしも到着日だけで判断できるものではなく、たとえば、発送通知が届いた日も到着日と同様に考えることができる。

本判決は、以上のことを踏まえて、返礼品で到着年月日は不明であるものの具体的な発送年月日が特定されているもののうち、本件各年の12月に発送されたもの並びに具体的な発送年月日及び到着年月日のいずれも不明なものについては、審判所がその到着年月日を調査し、一部のものについては、原処分庁が請求人住所地等に到着したと認定した日又は年分に誤りがあるとして、その収入すべき時期（年分）につき、一部、請求人の主張を認めた。これらの判断は、上記通達の趣旨にも適うものであり、合理的な判断が行われたものと考え。

【わたなべ・みつる】

* 1 <https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shotoku/02/37.htm>

* 2 https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/furusato/faq/#q14